

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

مدى تأثير استخدام إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الفلسطينية

إعداد
ولاء علي أحمد زيد

إشراف
د. مفيد الظاهر

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات
الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2021م

مدى تأثير استخدام إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الفلسطينية

إعداد

ولاء علي أحمد زيد

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2021/09/13م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

1. د. مفيد الظاهر / مشرفاً ورئيساً

.....

2. د. سهير الشوملي / ممتحناً خارجياً

.....

3. د. سامح العطوط / ممتحناً داخلياً

.....

الإهداء

الى من حصدا الاشواق عني دربي
الى من رسما لي طريق التفوق و النجاح ... الى اول من وهباني القلم
" ابي وامي " شكراً ، فكل الشكر لا يكفي ، وكل الحب والبر لا يوفي
الى من انشطرت روحهم من روحي
الى من سيشيدان الي متباهيين
الى فلذة كبدي " لقمان وفيرور"
الى من يعتبرني أكبر انتصاراته ... واجمل حظوظ حياته
الى شريك حياتي " امجد"
وأهله الأعزاء
إلى من هم أقرب إلي من روحي... إلى من شاركوني حضه الأم
ومنهم استمد عزتي وإصراري
" إخوتي وأخواتي"
الى من فارقنا بجسده لا بروحه ... الى صاحب الروح الطاهرة
التي أتمنى ان القاهها ضاحكة مستبشرة
" اخي يوسف"
إلى كل الأهل والأحبة والأصدقاء أهدي ثمرة جهدي هذا

الشكر والتقدير

إليك يا رب الشكر والثناء، إليك يا رب الإخلاص والولاء، يا مه وهبنا القوة والقدرة على العطاء، فالشكر الأول والأخير لله عز وجل الذي وهب لنا العقل وانعم علينا بالصحة والعافية وجعلنا مه طلبة العلم.

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الدكتور: مفيد الظاهر على ما بذله مه جهد في تقويم هذه الرسالة، فقد رحاني طالبة في برنامج الماجستير وكتابة لهذه الرسالة، فله مني كل الشكر والتقدير.

والشكر موصول إلى الأساتذة الأفاضل في لجنة المناقشة، لتفضلهم عليّ بقبولهم مناقشة هذه الرسالة الدكتور سهيل الشوملي والدكتور سامح العطوط. لكما مني كل الشكر والعرفان.

وأشكر كل مه أعانني وساعدني على إنجاز هذه الرسالة، فلكم في القلب منزلة وفي النفس مكان.

الإقرار

أنا الموقعة أدناه، مقدمة الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى تأثير استخدام إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في شركات المساهمة العامة الفلسطينية

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه
حيثما ورد وأن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب
علمي أو بحث لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the
researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other
degree or qualification.

Student's name:

اسم الطالبة: ولاد علي أحمد زهير

Signature:

التوقيع: ولاد زهير

Date:

التاريخ: ١٣/٨/٢٠٢١ م

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر و التقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ي	فهرس الأشكال
ل	فهرس الملاحق
م	الملخص
1	الفصل الأول: مقدمة الدراسة ومنهجيتها
2	مقدمة الدراسة
5	مشكلة الدراسة
5	منهجية الدراسة
6	متغيرات الدراسة
7	نموذج الدراسة
7	فرضيات الدراسة
7	اهمية الدراسة
8	اهداف الدراسة
9	حدود الدراسة
9	مصطلحات الدراسة
11	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة
12	المبحث الاول إدارة الأرباح
12	مقدمة
13	ماهية ادارة الارباح
15	أسباب ظهور ادارة الارباح
16	دوافع (خوافز) ادارة الارباح
19	أساليب ممارسة ادارة الارباح

الصفحة	الموضوع
21	المبحث الثاني: التهرب الضريبي
21	مقدمة
22	ماهية التهرب الضريبي
24	اشكال التهرب الضريبي
26	اسباب التهرب الضريبي
29	آثار التهرب الضريبي
30	التهرب الضريبي في فلسطين
31	حجم التهرب الضريبي في فلسطين
31	القوانين الفلسطينية والتهرب الضريبي
32	التحديات في متابعة قضايا التهرب الضريبي في فلسطين
33	الدراسات السابقة
33	الدراسات العربية
38	الدراسات الاجنبية
40	التعليق على الدراسات السابقة
43	الفصل الثالث منهجية الدراسة
44	المنهجية
44	المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
45	وصف بيانات الدراسة
61	الفصل الرابع: التحليل الاحصائي
62	معامل ارتباط بيرسون Person correlation matrix
62	اختبار التوزيع الطبيعي للعينة (Normality)
63	اختبار وصف النموذج (Model Specification Test)
63	اختبار القيم المتطرفة
64	اختبار الفرضيات
67	الفصل الخامس: مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات
68	النتائج
70	التوصيات
72	قائمة المصادر والمراجع

الصفحة	الموضوع
79	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
جدول (1)	متوسط صافي الربح ومتوسط الإيرادات ومتوسط الضريبة للشركات المساهمة العامة في فلسطين ما بين الأعوام 2012-2018	45
جدول (2)	معامل ارتباط بيرسون Person correlation matrix	62
جدول (3)	اختبار Pregibon لاختبار وصف النموذج	63
جدول (4)	اختبار القيم المتطرفة ال Skewness وال Kurtosis	63
جدول (5)	نتائج اختبار ال Regression للفرضية الرئيسية	64
جدول (6)	نتائج اختبار ال Regression للفرضية الفرعية الاولى	65
جدول (7)	نتائج اختبار ال Regression للفرضية الفرعية الثانية	65

فهرس الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
شكل (1)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة الاتصالات الفلسطينية ما بين الأعوام 2012-2018	47
شكل (2)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة أبراج الوطنية ما بين الأعوام 2012-2018	48
شكل (3)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة مصانع الزيوت النباتية ما بين الأعوام 2012-2018	48
شكل (4)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة القدس للمستحضرات ما بين الأعوام 2012-	49
شكل (5)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لدواجن فلسطين ما بين الأعوام 2012-2018	50
شكل (6)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة بيت جالا ما بين الأعوام 2012-2018	50
شكل (7)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة العربية للاستثمار ما بين الأعوام 2012-2018	51
شكل (8)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة فلسطين للاستثمار الصناعي ما بين الأعوام	52
شكل (9)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة فلسطين للتوزيع والخدمات اللوجستية ما بين	52
شكل (10)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة بال عقار ما بين الأعوام 2012-2018	53
شكل (11)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة بال عقار ما بين الأعوام 2012-2018	54
شكل (12)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة مطاحن القمح الذهبية ما بين الأعوام 2012-	54
شكل (13)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة الشرق للإلكترونيات ما بين الأعوام 2012-2018	55

الرقم	الشكل	الصفحة
شكل (14)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة سجاثر القدس ما بين الأعوام 2012-2018	56
شكل (15)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة للشركة الوطنية للكرتون ما بين الأعوام 2012-	56
شكل (16)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة للشركة فلسطين للتنمية والاستثمار ما بين الأعوام 2012-2018	57
شكل (17)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة للشركة المستثمرون العرب ما بين الأعوام 2012-2018	58
شكل (18)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة شركة فلسطين للاستثمار والائتماء ما بين الأعوام 2012-2018	58
شكل (19)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة الاتحاد للأعمار والاستثمار ما بين الأعوام 2012-2018	59
شكل (20)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة العقارية التجارية للاستثمار ما بين الأعوام 2012-2018	60
شكل (21)	أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة فلسطين لصناعة اللدائن ما بين الأعوام 2012-2018	60

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
80	بيانات الدراسة	ملحق (1)
89	الشركات المساهمة العامة	ملحق (2)

مدى تأثير استخدام إدارة الأرباح على التهرب الضريبي
في شركات المساهمة العامة الفلسطينية

إعداد

ولاء علي أحمد زيد

إشراف

د. مفيد الظاهر

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف و تحليل اثر (ممارسة ادارة الارباح على التهرب الضريبي) في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بالإطار النظري بالإضافة إلى الاعتماد على القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية للفترة ما بين (2012-2018م)، بحيث يتكون مجتمع الدراسة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والبالغ عددها (47) شركة، وتتكون عينة الدراسة من (21) شركة مدرجة في بورصة فلسطين.

وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة بين كل من ادارة الارباح والتهرب الضريبي تعزى لمتغير: الايرادات وصافي الربح. كما ان الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لا تمارس ادارة الارباح بشكل عام، حيث بلغ عدد الشركات التي تمارس ادارة الارباح حسب مؤشر ايكل (Eckel Index) هو (7) شركات من مجموع (21) شركة اي ما نسبته 33%.

وفي ضوء النتائج، فقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات التشريعية والرقابية بإصدار قانون يلزم الشركات بتسليم تقاريرها المالية في الفترة المنصوص عليها قانونياً، والعمل على زيادة الرقابة على مكاتب التدقيق الخارجي للقيام بكشف اي ممارسات تخص ادارة الارباح، ان يكون لدى دائرة ضريبة الدخل كادر مؤهل وذو خلفية محاسبية ليكون قادراً على كشف أية تلاعب في الأرباح وأية ممارسات لإدارة الأرباح، مع إيجاد وتطبيق عقوبات رادعة لأية ممارسات للتهرب

الضريبي. والقيام بحملات توعية للمستثمرين والمساهمين حول مخاطر ممارسة ادارة الارباح وانعكاسها سلباً على اداء الشركة.

ونظراً لأهمية هذه الدراسة لمتخذي القرارات في الشركات المساهمة العامة، فقد أوصت الباحثة على استكشاف المزيد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح من قبل الشركات وتوضيح كيفية الكشف عنها ومعالجتها، كما على الدراسات المستقبلية العمل على وضع مقاييس وضوابط واضحة ومحددة لجودة الأرباح المحاسبية بحيث تتضمن إيجاد مقاييس موحدة وقابلة للمقارنة.

كلمات مفتاحية: ادارة الارباح، التهرب الضريبي، الشركات المساهمة العامة، Eckel Index.

الفصل الأول

مقدمة الدراسة ومنهجيتها

الفصل الأول

مقدمة الدراسة ومنهجيتها

مقدمة الدراسة

تعتبر البيانات المالية المفصح عنها من قبل الشركات بمثابة مرآة لطبيعة سير اعمال الشركة، فقد يتطلع عليها أشخاص ويستخدمها اشخاص معينين ولأغراض معينة. فمستخدمي البيانات المالية هم اصحاب المصالح مع المنظمة سواءً بطريقة مباشرة او غير مباشرة مثل إدارة الشركة، والمساهمين الحاليين والمتوقعين، والدائنين والهيئات الحكومية وخاصة دوائر الضريبة والموظفين، والموردين، والعملاء. (نور، 2017)

كما و تلعب القوائم المالية الختامية دوراً هاماً في اتخاذ مجموعة من القرارات وخاصة القرارات الاستثمارية، ولكن هناك بعض السلوكيات التي تتخذ من قبل ادارة الشركة والتي قد تكون سلوكيات مقبولة او غير مقبولة، ومن هذه السلوكيات التلاعب بالارقام المحاسبية لقائمتي الدخل والميزانية العمومية، فهناك من يعتبره سلوكاً قانونياً وإن كانت غير اخلاقية لأنها تعمل على تحقيق مصلحة الشركة، والبعض يعتبره تضليل في القوائم المالية لتوفر صفة التدخل المتعمد فيها.

حيث ان السياسات والمعايير المحاسبية تسمح بوجود بدائل يمكن الاختيار من بينها، وهذا اعطى ادارات الشركات اللجوء الى طرق متنوعة، تسمح لها بالتنقل بين البدائل المختلفة لتعمد اظهار نتائج الأنشطة والمركز المالي بشكل محدد للتأثير على سلوك متخذي القرارات. وترتب على هذه الممارسات انهيار شركات كبيرة، مثل شركة انرون الامريكية، اضافة الى حدوث ازمات مالية. (اسماعيل، 2015)

ومن هذه الطرق ما يعرف بـ "ادارة الارباح" وهي مجموعة من الأنشطة والوسائل والاجراءات المتخذة من قبل ادارة الشركة، والتي تتم من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية المتعارف عليها من خلال تطبيق ممارسات لا تمتثل لها، وذلك بهدف تحقيق مصالح الادارة

وتحقيق بعض المكاسب الخاصة لها بغض النظر عن مشروعيتها او طبيعة اثرها على نشاط الشركة. (التميمي والساعدي، 2015)

وبما ان ادارة الارباح قد تؤثر على مدى مصداقية البيانات المالية المفصح عنها فهي بالتالي تؤثر على قرار الادارة الضريبية حول مبلغ الضريبة المدفوع؛ كونها احد مستخدمي البيانات المالية للشركة، حيث تفرض الضريبة بناءً على نتائج اعمال الشركة السنوية والبيانات المالية المفصح عنها.

فتشكل الضرائب المورد المالي الاساسي للحكومات في الاقتصاديات الحديثة، باعتبارها من اهم العوامل المؤثرة على الاستثمار وهي بالتالي احدى ادوات السياسة المالية الهامة التي تؤثر على وتيرة ونمو نشاط القطاع الخاص والاقتصاد الوطني بشكل عام وتساهم في حل مشاكل اقتصادية كثيرة منها التضخم والبطالة. (السلامين والدقة، 2014)

فالضريبة: عبارة عن اقتطاع جبري تفرضه الدولة على الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين بدون مقابل بغرض تغطية اعبائها العامة، وبما يحقق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وذلك وفق قانون او تشريع. (السلامين والدقة، 2014)

فقد ورد في دراسة الشريف بعنوان " ادارة الارباح في الشركات المساهمة الليبية " انه ولأهمية الارباح، فإن ادارة الشركة لها مصلحة حيوية في كيفية التقرير عنها، حيث تقوم بالتركيز على عنصر الربح لاستخدامه في تحسين صورة قوائمها المالية عن طريق تضخيم او تخفيض رقم الربح الظاهر بهذه القوائم بتحقيق اهداف معينة وهذه الممارسات عُرِفَت في الفكر المحاسبي الحديث بإسم ادارة الارباح earning management. (الشريف، 2013)

كما وذكر صقر في دراسة له بعنوان "اثر ادارة الارباح على تحديد الوعاء الضريبي في شركات الاستثمار العقاري"، أنه قد يؤدي سلوك الادارة وقيامها بتخفيض الدخل بغرض تخفيض الضرائب، او زيادته بهدف زيادة مكافأة مجلس الادارة، او تمهيده عن طريق تخفيضه اذا كان مرتفعاً او زيادته اذا كان منخفضاً، وذلك لتخفيض التقلبات الحادة في مستوى الربح لتحقيق

الاستقرار في اسعار الاسهم في السوق، وأحد اساليب ادارة الارباح هو تقليل رقم صافي الدخل الخاضع للضريبة وذلك للتهرب من الضرائب. (صقر، 2016)

كما اكد نور على أهمية الأرباح المحاسبية للمستثمرين والدائنين والموظفين والمحليين الماليين والعملاء والموردين وغيرهم، في دراسة له بعنوان "ادارة الارباح وأثرها على جودة الارباح المحاسبية"، فمن المهم أن تكون التقارير المالية للشركة قادرة على توصيل المعلومات المالية بشكل فاعل وموثوق وفي الوقت المناسب. لكن إدارة الشركة عادةً ما تستغل الفرص المتاحة أمامها من أجل تضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال التلاعب بقيم الأرباح لتحقيق أهداف خاصة لها، وطالما أن هناك إمكانية متوفرة لدى إدارة الشركة للتلاعب بالأرباح ضمن ما تسمح به السياسات والمعايير المحاسبية، فإن أرقام صافي الربح ستكون مضللة ولن تعكس الوضع الفعلي للشركة. (نور، 2017)

كما وذكر الجعيدي في دراسة له بعنوان " ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية وعلاقتها بالعوائد السوقية للأسهم" أن إدارة الأرباح تعد من أخطر التحديات التي تواجهها الأسواق المالية العالمية، نظراً لآثارها السلبية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، التي تعتبر بمثابة الروح المحركة لأي سوق مالي، ومصدر كفاءته واستقراره، حيث تلجأ الشركات إلى تطبيق أساليب إدارة الأرباح، وذلك لتحسين الصورة امام المستثمرين، وجلب الاستثمارات وتحسين العوائد السوقية. (الجعيدي، 2015)

بناءً على ما تقدم تأتي أهمية هذه الدراسة التي يمكن ايجازها بأنها محاولة التعرف على كيفية ممارسة الشركات لادارة الارباح واثر ذلك على التهرب الضريبي. وذلك من خلال القيام بإجراء دراسة تحليلية لجميع المعلومات المالية التابعة لشركات المساهمة العامة في فلسطين ومن ثم انعكاس ذلك على التهرب الضريبي.

مشكلة الدراسة

تشكل الإيرادات الضريبية الجزء الأكبر من الإيرادات الواردة في الميزانية العامة الفلسطينية، حيث أن ما يقارب 80% من الإيرادات العامة هي إيرادات ضريبية. ويتأثر الإيراد الضريبي بالأرقام الواردة في القوائم المالية المنشورة و التابعة لشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

فتتمحور مشكلة الدراسة حول السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير ممارسة ادارة الارباح على حجم التهرب الضريبي في فلسطين؟

منهجية الدراسة

سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، بحيث يتم تجميع بيانات مالية لشركات المساهمة العامة في فلسطين لمدة 7 سنوات ومن ثم استخدام مؤشر ايكل "Eckel Index" للكشف عن ممارسة ادارة الارباح؛ لما يتمتع به هذا المؤشر من مزايا عديدة منها: عدم الاقتصار على عامل واحد من عوامل ادارة الارباح حيث يأخذ بالعديد من عوامل ادارة الارباح ومسبباتها. كما ان مؤشر ايكل يقوم باختبار وفحص صافي الربح خلال فترة زمنية معينة. و سيتم استخدام سلسلة زمنية من البيانات لحساب المؤشر بدلا من الاعتماد على بيانات سنة واحدة. فضلاً عند اتسامه بالموضوعية والاستناد الى اسس احصائية توفر مقياساً واضحاً وبسيطاً.

يتم التعبير عن المؤشر بالعلاقة التالية: مؤشر ممارسة ادارة الارباح للشركة A = معامل اختلاف الربح للشركة A / معامل اختلاف الإيراد للشركة A. بحيث يتم تجميع البيانات عن صافي الربح والإيرادات لسلسلة زمنية معينة ومن ثم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل من صافي الربح والإيرادات كل على حدة.

يتمثل هذا الأسلوب الإحصائي بمعادلة تسمى معادلة معامل الاختلاف أو التشتت النسبي:

معامل الاختلاف = (الانحراف المعياري / الوسط الحسابي) * 100%

$$C.V = (s / \bar{x}) * 100\%$$

تعتبر الشركة ضمن الشركات التي تمارس ادارة الارباح اذا ظهر المؤشر اقل من او يساوي 1 صحيح، اما اذا ظهر المؤشر اكبر من 1 صحيح فإن الشركة لا تمارس ادارة الارباح.

Smoothing Behavior Index

$$SB = \frac{|CV \Delta S|}{|CV \Delta I|}$$

$|CV \Delta S|$: القيمة المطلقة لتغير معامل التباين في المبيعات بين العام الاول +العام الثاني+...

$|CV \Delta I|$: القيمة المطلقة لتغير معامل التباين في المبيعات بين العام الاول +العام الثاني+...

فإذا كان $SBI < 1$ فإن الشركة تستخدم ادارة الارباح ،و اذا كان $SBI \geq 1$ فإن الشركة لا تستخدم ادارة الارباح . (Feddaoui ,2018)

وبعد الانتهاء من ذلك سيتم قياس العلاقة بين ادارة الارباح والتهرب الضريبي في ضوء تأثير مجموعة من المتغيرات.

متغيرات الدراسة

المتغير المستقل: ادارة الارباح (صافي الربح، الايرادات "المبيعات")

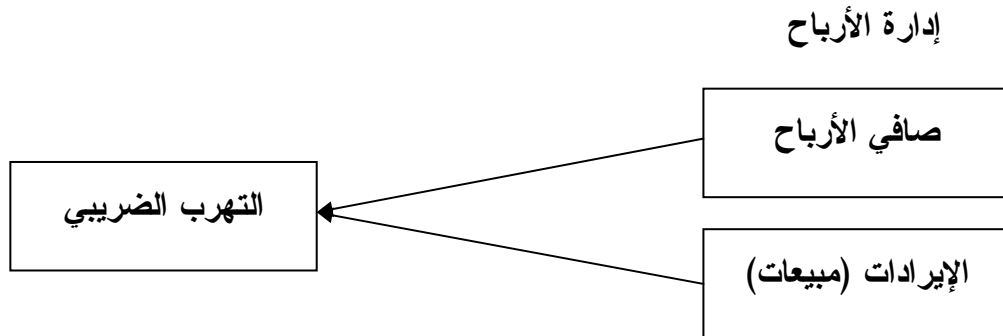
المتغير التابع: التهرب الضريبي

هناك الكثير من المتغيرات التي تقيس ممارسة ادارة الارباح وتؤثر عليها ، منها :

ربحية الشركة ، المديونية، السيولة، حجم الشركة ، نوع القطاع، حجم رأس المال ، نمو الشركة، عوائد الاسهم ...الخ.

الا انه تم اعتماد متغيرين فقط (صافي الربح، الإيرادات "المبيعات") لتأثيرهما المباشر على مبلغ الضريبة المدفوع ، حيث يمكن من خلالهما حساب الضريبة المستحقة.

نموذج الدراسة



فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية: H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين إدارة الأرباح والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

ويتفرع منها:

الفرضية الفرعية الاولى: H_{01} : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين صافي الأرباح والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

الفرضية الفرعية الثانية: H_{02} : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين الإيرادات والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

اهمية الدراسة

ان اسواق الاوراق المالية احد اليات دفع عجلة التنمية الاقتصادية في أي دولة، حيث تلعب دوراً حيوياً في تخصيص الموارد الاقتصادية بين الاستخدامات المختلفة وتوجيهها الى الوحدات الاقتصادية التي تستخدمها بكفاءة اكثر من غيرها، الا انه وفي الدول النامية وعلى سبيل المثال

(فلسطين) فإن اسواق الاوراق المالية ما زالت ناشئة والبيئة المحاسبية ما زالت بحاجة الى مثل هذه الابحاث لتطويرها وتحسين اوضاعها بعيدا عن الانهيارات والفضائح المالية. حيث يعتمد المستثمرون وغيرهم من عناصر البيئة الخارجية للشركة في حصولهم على المعلومات المحاسبية عن طريق القوائم المالية التي تعدها وتنتشرها شركات المساهمة العامة في سوق الاوراق المالية، ولان ادارة تلك الشركات تعلم ذلك فإنها تحاول التأثير على هذه القرارات وتوجيهها نحو اتجاه معين من خلال استخدام متغيرات محاسبية وعمليات حقيقية واخرى وهمية للوصول الى حجم ارباح معين، وذلك نتيجة لوجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي، وامكانية الاختيار من بينها. حيث تكمن اهمية هذه الدراسة فيما تقدمه من مساعدة للمستثمرين والمحللين والدائنين (من بينهم الادارة الضريبية) في اتخاذ قراراتهم كما وتوضح مدى انعكاسات ممارسات ادارة الارباح على الايرادات الضريبية.

اهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على ما يلي:

1. التعرف على ماهية ادارة الارباح من حيث: التعريف، الاهداف، الدوافع، الاساليب، والمحددات.
2. التعرف على كيفية ممارسة شركات المساهمة العامة الفلسطينية لادارة الارباح.
3. التعرف على مدى انعكاس ممارسة الارباح على حجم التهرب الضريبي.
4. الخروج بنتائج وتوصيات ذات قيمة تفيد الادارة الضريبية وغيرها من الجهات الاخرى لزيادة التدقيق والرقابة على اعمال شركات المساهمة العامة والحكم على مدى موثوقية البيانات المالية المفصح عنها قبل فرض مبلغ الضريبة النهائي.

حدود الدراسة

حدود مكانية: كافة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للاوراق المالية. والبالغ عددها (47) شركة، باستثناء قطاع البنوك والتأمين.

تم استثناء بعض الشركات لنقص التقارير المالية المتوفرة ، وحصول بعضها على اعفاء ضريبي لعدة سنوات بموجب قانون تشجيع الاستثمار.

حدود زمانية: 2012-2018م.

مصطلحات الدراسة

ادارة الارباح: وهي مجموعة من الانشطة والوسائل والاجراءات المتخذة من قبل ادارة الشركة، والتي تتم من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية المتعرف عليها من خلال تطبيق ممارسات لا تمتثل لها، وذلك بهدف تعظيم فوائد الادارة وتحقيق بعض المكاسب الخاصة لها بغض النظر عن مشروعيتها او طبيعة اثرها على نشاط الشركة. (التميمي والساعدي، 2015)

صافي الربح: هو رقم يظهر في أدنى قائمة الدخل للشركة وهو يقيس مدى ربحية الشركة على فترة زمينة وعادة أما شهرية أو ربعية أو سنوية.

الايرادات: هو الدخل التي تحققه المنشأة من خلال نشاطها الاقتصادي، ومما ينتج عن زيادة في أصول الشركة أو انخفاض في التزاماتها.

الضريبة: عبارة عن اقتطاع جبري تفرضه الدولة على الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين بدون مقابل بغرض تغطية اعبائها العامة، وبما يحقق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وذلك وفق قانون او تشريع. (السلامين والدقة، 2014)

التهرب الضريبي: مساع أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه (وهبة، 2010)

سوق فلسطين للأوراق المالية أو بورصة فلسطين: هي سوق الأوراق المالية الوحيدة في فلسطين ومقرها مدينة نابلس. تأسست عام 1995 وتعمل تحت إشراف هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، طبقاً لقانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004.

شركات المساهمة العامة: هي الشركة التي ينقسم رأس مالها إلى وحدات متساوية، عادة ما تكون صغيرة القيمة يطلق عليها الأسهم، وتكون هذه الأسهم قابلة للتداول، وتتحدد مسؤولية الشريك (المساهم) فيها بمقدار حصته في حقوق الملكية. (راضي، 2011).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الاول إدارة الأرباح

مقدمة

شهد العالم انهياراً ضخماً لعدة شركات عالمية عملاقة في الكثير من الدول، ونتيجة الأزمات المالية لهذه الشركات وما تبعها من حالات افلاس واغلاق فقدت معظم شركات المساهمة العامة ثقة المجتمع، واقترن هذا الشك بمستوى الكفاءة والنزاهة التي يتمتع بها مجلس الادارة القائم بأعمال الشركة. وخير مثال على هذه الفضائح هو حالة افلاس شركة انرون الامريكية (Enron) عام 2002م، حيث ظهرت الفضيحة المالية لهذه الشركة في اكتوبر /2001م، وفي الثامن من ديسمبر 2001 م أقامت الشركة دعوى لاعلان افلاسها رسمياً نتيجة اخفاء الشركة نحو مليار دولار في حساباتها. اما شركة (World Com) للاتصالات فقد ارتكبت فضيحة محاسبية في مارس 2002 م عندما اعترفت بتسجيلها بطريقة غير صحيحة لما يقارب 38 مليار دولار في صورة نفقات رأسمالية بدلاً من نفقات تشغيلية. (الشريف، 2013)

وكان وراء هذه الازمات المالية هو قيام الادارة ببعض الاعمال الانتهازية لتعظيم مصالحها الذاتية على حساب قيمة الشركة على المدى البعيد، لذلك قامت العديد من الدول بإصدار قوانين وسياسات محاسبية للسيطرة على الادارة ولضمان عدم التلاعب بالارقام المحاسبية والتي قد تؤدي لانهيار شركات عملاقة واقتصاديات دول متقدمة.

ونتيجة لما سبق ظهر ما يعرف بإدارة الأرباح والتي تشير الى تعظيم الأرباح المحاسبية او تخفيضها لتحقيق اهداف معينة، حيث حظيت هذه الظاهرة وما زالت تحظى حتى وقتنا هذا باهتمام كبير من قبل الباحثين والمهتمين بالامور المحاسبية.

ماهية ادارة الارباح

هناك العديد من المفاهيم المختلفة لمفهوم ادارة الارباح وذلك باختلاف وجهات نظر الباحثين والمفكرين والكتّاب والمختصين، وفي هذا القسم من الدراسة سيتم عرض عدة مفاهيم لمفهوم ادارة الارباح. على أن يتم صياغة تعريف محدد من وجهة نظر الباحثة لمفهوم ادارة الارباح بناء على هذه المفاهيم.

- عرف (اسماعيل) ادارة الارباح بأنها استخدام ادارة الشركة للمعايير والقواعد المحاسبية لمعالجة الارقام المسجلة في حسابات الشركة، كما انها عملية تلاعب بالارقام المحاسبية، فيتم اختيار بدائل مختلفة للقياس او الافصاح المحاسبي لاعداد وتوصيل معلومات محاسبية تقصد الادارة من ورائها تحقيق اهداف محددة. وبالتالي فهي انحراف عن الممارسات المحاسبية القياسية للوصول الى ارقام محاسبية متعمدة بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات الشركة، لهذا فالنمو الظاهري في ارباح الشركات قد يرجع الى ممارسة ادارة الارباح وليس نتيجة لنمو اقتصادي حقيقي. (اسماعيل، 2015)
- ويرى اخرون بانها "مجموعة من الانشطة والوسائل والاجراءات المتخذة من قبل ادارة الشركة، والتي تتم من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية عن طريق التلاعب بالمستحقات او الانشطة الحقيقية للشركة، او عن طريق الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال تطبيق ممارسات لا تمتثل لها، بهدف تعظيم فوائد الادارة وتحقيق بعض المكاسب الخاصة لها بغض النظر عن مشروعيتها او طبيعة اثرها على نشاط الشركة". (التميمي و الساعدي، 2015).
- ويضيف احد الباحثين بأنها "محاولة ادارة الشركة بالتلاعب في نتائج الاعمال او الدخل عموماً بصورة متعمدة و متحايلة لتحقيق افكار مقدمة عن الارباح المتوقعة مثل "توقعات المحللين الماليين او التقديرات المستقبلية للادارة او استمرار تحقيق بعض اتجاهات الارباح. (كبلان، 2016)

• كما وعرف Mulford and Comiskey (2002) إدارة الأرباح على أنها "التلاعب في النتائج المحاسبية بهدف خلق انطباع مغاير حول أداء الشركة". أما Bhundia (2012) فقد عرفها بأنها " اتخاذ خطوات متعمدة ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لجعل الأرباح المعلن عنها مطابقة لتلك المرغوبة". وعرفها Schroeder et al. (2005) بأنها محاولة الإدارة التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه في المدى القصير من أجل تحقيق مصالح ذاتية. (نور، 2017)

• وهناك من اطلق مفهوم المحاسبة الابداعية على ممارسات ادارة الارباح، فقد عرف (Phillips, Pincus and Rego) المحاسبة الابداعية بانها "عملية وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالبيانات المالية وطريقة عرضها بغية تحقيق دوافع داخلية". (Phillips, Pincus and Rego. 2003)

• كما اطلق (Malik and Tassadaq) مفهوم واحد للمحاسبة العدائية أو تمهيد الدخل أو إدارة الأرباح أو المحاسبة الخلاقة على أنها "التلاعب في التقارير المالية للشركة بتعديل حقيقة البيانات والتقارير المالية، بهدف تشجيع وتحفيز المستثمرين على شراء أسهم الشركة وبالتالي زيادة القيمة السوقية لها". (Malik and Tassadaq, 2015)

وهناك من اطلق على عملية التلاعب بالكشوفات المحاسبية العديد من المسميات، منها: ادارة الارباح، الهندسة المالية، المحاسبة التجميلية، تمهيد الدخل، واخيرا المحاسبة الخلاقة (الابتكارية) او المحاسبة الابداعية. والجدير بالذكر انه يمكن اعتبار المحاسبة الابداعية مصطلح مرادف للتلاعب المحاسبي، اما تمهيد الدخل فهو مجرد نوع من ادارة الارباح، بينما ان المحاسبة الغير متحفظة فهي ايضا قريبة من المحاسبة الابداعية ولكن لديها صبغة اكثر سلبية. (التميمي والساعدي، 2015)

وايا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها، من اجل اظهار بيانات مالية بغير الصورة الحقيقية، وبشكل يخدم الفئة المستفيدة من هذه

الاجراءات على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالشركة، خاصة في حالة الافصاح عن البيانات المالية.

إن أغلب التعريفات التي تناولت مفهوم إدارة الأرباح تتفق على أن هذا السلوك يؤدي إلى تحريف الأرقام المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وهو ما ينتج عنه أرباح محاسبية تختلف عن الأرباح المحاسبية في حالة عدم تدخل الادارة، وبالتالي يمكن القول أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تخفيض جودة الأرباح المحاسبية. في هذا السياق يؤكد الباحث (بوسنة حمزة) وجود علاقة وطيدة بين جودة الأرباح المحاسبية وممارسة ادارة الأرباح حيث أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تخفيض جودة الأرباح المحاسبية. (حمزة، 2018)

وترى الباحثة بأن المقصود بإدارة الارباح "هو كيفية استغلال المعرفة التامة بالقواعد المحاسبية من اجل تحريف البيانات المالية بشكل يخدم مصالح معينة في المنشأة،من اجل التوصل الى نتائج مضللة بعيدة عن النتائج الحقيقية، بشكل قد يؤدي في النهاية الى افلاس المنشأة وانهيائها في المدى البعيد".

أسباب ظهور ادارة الارباح

هناك العديد من العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الابداعية او ادارة الارباح، و اشار(الاغا،2011) الى مجموعة منها، وهي كما يلي:

حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح السياسات والقواعد المحاسبية للشركة اختيار الطريقة المحاسبية التي تفضل استخدامها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وذلك بالاعتماد على الطرق التي تتناسب مع أهدافها ورغباتها وتحقق لها افضل النتائج.

حرية التقديرات المحاسبية: ويتضمن اعداد العديد من العمليات المحاسبية درجة كبير من الحكم الشخصي والتقدير والتوقع وهذا يسمح للإدارة التلاعب في الكثير من التقديرات المطروحة للوصول لاهداف محددة، ففي الكثير من الحالات مثل حالة تقدير العمر الانتاجي للموجودات

بغرض احتساب الاستهلاك عادة ما تتم هذه العملية داخل الشركة، وهذا يسمح لها بالتلاعب في هذا القيمة دون اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقارير و اعداد التقديرات بالصورة التي تريدها الشركة.

توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن ان يؤدي التلاعب في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فقد تؤجل الشركة تنفيذ بعض العمليات او تعجل تنفيذها في الوقت الذي تراه مناسباً لتحقيق اهداف ومكاسب معينة.

دوافع (حوافز) ادارة الارباح

تنوعت الدراسات التي تناول موضوع دوافع ممارسة ادارة الارباح، إلا أن العديد من الباحثين اجمعوا على أن وجود مصالح خاصة للأطراف التي تتلاعب بالحسابات، وتضارب المصالح بين اصحاب المصالح المختلفة هو السبب الرئيسي وراء ظهورها وانتشارها، فمصلحة المساهمين من ملاك الشركة تكمن في دفع الضرائب وتوزيعات أقل، أما المساهمين من المستثمرين تكمن في الحصول على توزيعات أرباح أعلى، وأما الموظفين فإنهم يطمحون في الحصول على أعلى رواتب ومرتبات، وبالتالي فإن ادارة الارباح تمنح مجموعة أو أكثر مكانة ملائمة وتحقيق مصالح على حساب البقية.

يمكن تقسيم دوافع ممارسة ادارة الارباح تبعاً لاعتبارات مختلفة، ويرى (Revsine, 1991) أن دوافع ممارسة أساليب ادارة الارباح تكون إما دوافع متعلقة بمصلحة الشركة، أو دوافع متعلقة بمصلحة الممارس نفسه، والتي ربما كانت ضد مصلحة الشركة، وأن ممارسة أساليب ادارة الارباح بدافع المصلحة الشخصية تواجه رفضاً أكبر من ممارستها بدافع تحسين المركز المالي. (القرى، 2010).

ويرى كل من (Stolowy & Breton) ان إدارة الارباح تهدف لتحقيق مصلحة طرف على حساب الأطراف الأخرى، لذلك يمكن تقسيم الدوافع لممارسة التلاعب في الحسابات إلى دوافع لمصلحة المديرين، ودوافع لمصلحة الممولين ودوافع لمصلحة المجتمع. وجميع هذه الدوافع

تصب في مصلحة الشركة، إلا دوافع المديرين، قد تكون شخصية وضد مصلحة الشركة.
(Stolowy & Breton.2000)

وقسمت الباحثة (ميسون القري) العوامل التي تدفع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح إلى عوامل متعلقة بسوق رأس المال مثل أسعار الأسهم وتوقعات السوق، وعوامل متعلقة بإدارة الشركة مثل التعويضات الإدارية والتعهدات المالية والتكاليف السياسية.

اما (التميمي والساعدي، 2015) صنفوا دوافع الادارة في ممارسة ادارة الارباح ضمن اطار البنود التالي:

1. دوافع اسواق راس المال

فهدف الادارة هو تعظيم ربحية السهم الواحد، فتستطيع الادارة ممارسة ادارة الارباح من خلال:

- العرض الاولى العام للاسهم.

- العرض الموسمي للاسهم.

- الاندماج والاستحواذ والادارة.

- المتاجرة الداخلية للاسهم وحقوق الملكية.

فالدافع في هذه الحالات هو التأثير في سعر سهم الشركة، فحتى لو ادرك المدراء الاثار السلبية المترتبة على ممارسة ادارة الارباح الا انهم يستغلون مثل هذه الحالات في صنفات الفترة الحالية لايمانهم بوجود علاقة طردية بين الارباح المفصح عنها والقيمة السوقية للشركة.

2. دوافع متعلقة بالتنظيم

- تلبية توقعات محلي السوق والتوافق معها قدر الامكان، وذلك من خلال التوصيل الفعال للمعلومات المالية للاطراف الخارجية في وقت محدد وبطريقة مناسبة، فأكثر ما يحفز الادارة لممارسة ادارة الارباح هو أن هذه المعلومات المالية سينتج عنها العديد من القرارات الجوهرية خاصة لدى المحللين الماليين والمستثمرين.

- الحوافز الضريبية وذلك من خلال تخفيض المبالغ الخاضعة للضريبة ومحاولة التهرب منها من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية وتضخيم التكاليف او عدم تسجيل المبيعات او تأجيل الاعتراف بايراد معين، وغيرها من البنود.
- التكاليف السياسية:قد تستخدم الحكومة الكشوفات المالية لمصادرة الثروة من الشركات واعادة توزيعها على الاطراف الاخرى،فقد تحاول الحكومة التدخل في شؤون الشركات وخاصة الكبرى مثل البنوك و شركات البترول وشركات المنافع العامة، فتحاول ادارة الشركة استخدام السياسات المحاسبية التي تحد من التدخل الخارجي او تجعله لصالح الشركة، فتلجأ لممارسة ادارة الارباح واخفاء الارباح المرتفعة لعدم تكوين انطباع لدى الجهات الحكومية بوجود ارباح غير عادية وزيادة التدخل في شؤون الشركة.
- دافع مرتبط بعقود العمل:قد يستفيد العاملين في الشركة والنقابات العمالية من الكشوفات المالية المفصح عنها، من اجل المطالبة بزيادة الرواتب والاجور او تحسين ظروف العمل، مما يدفع الشركة لممارسة ادارة الارباح لتجنب التعرض لمثل هذه المطالبات.
- دافع التنظيم التشريعي: خاصة فيما يتعلق بقوانين مكافحة الاحتكار. والقوانين المتعلقة بالتنظيم الصناعي فيما يخص شركات التأمين والبنوك وقطاع الخدمات، حيث يتم اخضاعها لدرجة عالية من التنظيم و مراقبة تنظيمية على الكشوفات المالية المفصح عنها.

3. حوافز الادارة التعاقدية

حيث ان المكافآت المرتبطة بزيادة الارباح تدفع ادارة الشركة لادارة الارباح من اجل تحصيل مكافآت عالية، كما ان حب الذات والانانية عند بعض المدراء لا تسمح لهم بتقبل مستوى منخفض من الارباح، مما يدفعهم للتلاعب بها بشكل قانوني او غير قانوني.

ويوضح (البنطيجي، 2011) في دراسته مجموعة من الدوافع والحوافز لادارة الارباح وهي:

1. تجنب الهبوط الحاد في أسعار الاسهم.

2. تخفيض التذبذب الحاد في مستوى الأرباح.
 3. القيام بعمليات الحذف الواسعة والشطب وخاصة بعد تسليم الشركة لمجلس إدارة جديد،
لأخفاء جميع البيانات السابقة.
 4. المحافظة على مستوى ثابت بين الحد الأقصى والادنى؛ وذلك لتعظيم حوافز التعويضات.
 5. تخفيض التكلفة السياسية المترتبة على علاقة الشركة بالمجتمع، وكذلك متطلبات عضوية
الصناعة، وذلك من خلال تجنب ما يحتسب ضمن مستويات الأرباح المبالغ فيها.
 6. تجنب سوء استجابة السوق إلى الأرباح خارج الاتجاه المراد به.
 7. تقديم صور أفضل عن الأرباح المحققة.
- وخلصت نتائج دراسة ميسون القري بعنوان "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات
المساهمة في المملكة العربية السعودية" الى وجود عشرة دوافع لقيام الإدارة بممارسات المحاسبة
الإبداعية، أهمها: حصول المدراء التنفيذيين على المزايا والمكافآت الإدارية.
- اما دراسة (أسعد) فقد اوضحت ابرز الدوافع لممارسة المحاسبة الابداعية والتي تعد مرادفاً
لادارة الارباح، وهي: التأثير في سمعة الشركة بصورة ايجابية في السوق، التلاعب الضريبي،
غايات التصنيف المهني، تحقيق مستوى معين من الارباح، والتأثير على مستوى اسعار الاسهم.
(أسعد، 2018).

أساليب ممارسة ادارة الارباح

- هناك العديد من الاساليب التي تنتهجها الشركات والمنشآت من اجل ممارسة ادارة الارباح،
ويحاول (جودة والعمور) اجمالها فيما يلي:
1. التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد.
 2. تأجيل او رسملة مصروفات لفترات لاحقة.

3. التلاعب في تقدير قيمة الأصل بعد انتهاء عمره الإنتاجي.
4. التلاعب في قيمة المخزون السلعي آخر الفترة.
5. التلاعب في العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.
6. التلاعب في تخصيص وتوزيع تكاليف البحوث والتطوير في حال الاندماج.
7. التلاعب في تكوين و استخدام المخصصات. (جودة والعمور، 2017)

اما (شاهين) فيوضح اساليب ممارسة ادارة الارباح كما يلي:

- سوء استخدام خاصية الأهمية النسبية، والتي عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية "Financial Accounting Standards Board" (FASB) "أنها مقدار التحريف أو الإغفال في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة الذي يمكن أن تؤدي إلى تغيير حكم الفرد الذي يعتمد على هذه المعلومات ويستخدمها أو التأثير فيها بالتحريف أو الإغفال.
- التلاعب في تصنيف محتويات قائمة التدفقات النقدية حيث يمكن أن تلجأ الإدارة إلى التركيز على البنود التي ترتبط بأنشطة التشغيل من خلال تصنيف بعض البنود التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل على أنها مرتبطة بأنشطة التشغيل أو العكس، والذي لن يؤثر في النهاية على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية، من أجل خلق انطباع غير حقيقي عن المقدرة الكسبية للمنشأة التي تعكسها أنشطة التشغيل الفعلية، ومن أمثلة ذلك القيام برسملة تكاليف البحوث والتطوير على أنها أنشطة استثمار بدلاً من أنشطة التشغيل، مما يؤدي إلى زيادة صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل.
- التلاعب بالحسابات في السجلات المالية و ذلك عن طريق إثبات بعض الصفقات التي يمتد أثرها لأكثر من سنة يقيدھا على أنها تخص السنة الحالية فقط، وعلى العكس من ذلك يتم رسملة بعض المصروفات التي تخص السنة المالية وتحميلها لعدة سنوات لاحقة.

- التلاعب في قيمة التقديرات المالية التي تعتمد عليها المحاسبة على أساس الاستحقاق، وتكوين بعض المخصصات والاحتياطات بأقل أو أكثر من قيمتها الحقيقية، والتي يترتب عليها ما يعرف بالمغالاة في تكوين الاحتياطات، والتي قد تستخدم لاحقاً لتعزيز الإيرادات.
- إدراج إيرادات أو مصروفات وهمية بقصد تضخيم الأرباح أو تقليل الخسائر لدواعي ضريبية، أو تحميل بعض المصروفات أو الإلتزامات على حساب احد الفروع التابعة للشركة لأجل إخفائها عن بعض الجهات ذات العلاقة باعتبار هذه الفروع مستقلة قانونياً.
- استخدام اسلوب تنظيف القوائم المالية (Big Bath) حيث تلجأ الشركة لهذا الاسلوب خلال فترة إجراء تغييرات في الهيكلية، حيث يتم تحميل بعض المصروفات الكبيرة والتي تمتد أثارها إلى عدة سنوات وذلك بتحميلها لسنة واحدة من أجل تعزيز دخل السنوات التالية. (شاهين، 2011)

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

مقدمة

تعد الضرائب مصدر مهم و رئيس لدعم نفقات الحكومة من اجل اقامة البنية التحتية، وانفاقها للصالح العام وتحقيق الرفاهية للمواطنين ; لذلك تسعى الدولة لسن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية جباية وتحصيل الضرائب بشكل يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة وعدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين.

فالضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل مواطن تحمل نصيباً من أعباء الدولة مقابل حصوله على الضمانات الاجتماعي والاقتصادية والسياسية من السلطات العامة ودون إخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الفردية. وفي إطار تحقيق إصلاح ضريبي كفاء يساعد على إيجاد مناخ جيد للاستثمار، وتطبيق سياسة ضريبية متوازنة توفر الموارد المالية اللازمة لخزانة الدولة لتمويل الإنفاق الاجتماعي مع ضمان أكبر قدر ممكن من العدالة الضريبية. (السعدني، 2010)

وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عامة، تعاني منها معظم دول العالم، وتنتشر بشكل أكبر في الدول النامية. وبالرغم من عدم وجود تحديد دقيق لحجم التهرب الضريبي في فلسطين، فإنه يمكن القول بأن هذه الظاهرة منتشرة في فلسطين، بحيث تنعكس سلباً على الإيرادات الضريبية المتحققة، وتساهم في زيادة العجز الجاري في الموازنة العامة. وبالتالي، فإن تجاهل ظاهرة التهرب الضريبي وعدم ملاحقتها ورصدها، يزيد من الفساد في هذا المجال.

ونظراً لكون الدين الضريبي مهماً وحيوياً للدولة فإن العديد من التشريعات في مختلف دول العالم قد خصت الدين الضريبي بالعديد من الميزات لأهميته، ومن هذه المزايا: أنه دين ممتاز ومحمول وواجب الأداء وهذا ما أعطى الدولة حق التقدم باستيفاء دين الضريبة المترتب لها في ذمة المكلف قبل أي دين آخر؛ وبالتالي فإن التهرب الضريبي يوقع المكلف بعقوبات محددة بنص القانون.

سنحاول من خلال هذا القسم من الدراسة توضيح مفهوم التهرب الضريبي والعوامل المؤدية لظهور التهرب الضريبي ومختلف آثارها على الاقتصاد الوطني، وفي الأخير نقدم بعض الاقتراحات التي تساعد أصحاب القرار لاتخاذها كإجراءات لمكافحة التهرب الضريبي.

ماهية التهرب الضريبي

هناك العديد من المفاهيم المختلفة لمفهوم التهرب الضريبي وذلك باختلاف وجهات نظر الباحثين والمفكرين والكتّاب والمختصين، وفي هذا القسم من الدراسة سيتم عرض عدة مفاهيم لمفهوم التهرب الضريبي. على أن يتم صياغة تعريف محدد من وجهة نظر الباحثة بناء على هذه المفاهيم.

- هناك من عرف التهرب الضريبي على أنه "الافلات منها بعدم دفعها كلياً أو بعضها أو من تحمل عبئها وذلك في وقت واحد". (صادق، 1999)

- ويعرفه أحد المتخصصين "محاولة المكلف التلاعب بحجم وعاء الضريبة عن طريق إخفاء بعض العناصر الخاضعة للضريبة وذلك بتقديم إقرارات صورية في حالة الضرائب على

الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على أرباح المهن الحرة، وإخفاء جانب مهم من الدخل الذي تم الحصول عليه وكذلك المبالغة في تقدير التكاليف الواجب خصمها من وعاء الضريبة". (عبد الفضيل والعدل، 1982)

- كما أورد (الخطيب) بأن "التهرب الضريبي تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، ويضيع عليها حقها". (الخطيب، 2000)

- وهناك من اعتبر الغش الضريبي هو عبارة عن مرادف لمفهوم التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو (تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مضلل) ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش، مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون. (ناصر، 2010)

- كما عرف التهرب الضريبي هو أن يتخلص المكلف من الالتزام بدفع الضريبة المستحقة عليه لصالح الخزانة العامة بوسائل قد تكون مشروعة أو غير مشروعة:

أ- التهرب الضريبي المشروع: تجنب دفع الضريبة بطريقة طبيعية صحيحة يقرها القانون مثل عدم شراء أو التعامل مع السلع التي تفرض عليها الدولة ضرائب عالية أو توجه المكلف إلى ممارسة أنشطة اقتصادية واستثمارية لا تخضع للضريبة فيستثمر أمواله فيها مثل الأنشطة الزراعية أو الاقتصادية المعفاة من الضرائب بموجب قانون تشجيع الاستثمار أو استغلال بعض الثغرات في التشريع الضريبي.

ب- التهرب الضريبي غير المشروع: تجنب دفع الضريبة بطرق غير قانونية وغير شرعية لا يقرها القانون مثل عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار ضريبي فيه غش وتلاعب، وكذلك بيع المكلف لممتلكاته بيعاً صورياً لابنه أو زوجته أو إخفاء إيرادات أو مبيعات أو مشتريات أو تضخيم المصاريف، وإضافة مصاريف لا علاقة لها بالدخل الخاضع للضريبة وغيرها من المعاملات التي تهدف في المحصلة النهائية للتهرب من دفع الضريبة أو جزء منها. (الدقة والسلامين، 2018)

يجب الإشارة الى ان نقل العبء الضريبي هو أمر مختلف كلياً عن ظاهرة التهرب الضريبي، ففي عملية نقل العبء الضريبي يكون المكلف قد أدى التزامه الضريبي حيث قام بسداد الضريبة المفروضة عليه إلى الإدارة الضريبية، وبعد ذلك يلجأ إلى التخلص من العبء الضريبي بنقله للغير، وهذا لا يعني ضياع حقوق الخزانة ومخالفة القانون أو التهرب من تنفيذ عملية نقل العبء الضريبي لا تتعدى كونها عملية توزيع للعبء بين متحمليه. أما ظاهرة التهرب الضريبي فهي امتناع المكلف عن دفع الضريبة المترتبة عليه أصلاً رغم استحقاقها عليه وما يترتب على ذلك من مخالفته الصريحة للقانون وتحايله عليه كما أن في هذه الحالة تكون الخزانة قد فقدت حق من حقوقها. (منصور، 2004)

وبحسب ما سبق، ترى الباحثة بأن جميع التعريفات السابقة تحدد العناصر الرئيسية لمفهوم التهرب الضريبي، والتي تتمثل في مخالفة القوانين وعدم التزام المكلف بها، وانخفاض حصيلة الإيرادات الضريبة للدولة سواء أكان التهرب جزئي أم كلي، وبالتالي خسارة الدولة لأحد أهم حقوق الخزانة العامة وبالتالي ستؤثر على مدى تقديم الخدمات العامة وجودتها، وتعرض المكلفين للمحاسبة والمساءلة نتيجة التخلف عن الدفع بطرق غير مشروعة.

وبحسب ما سبق، ترى الباحثة ان المقصود بالتهرب الضريبي هو تخلص المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة او توريدها بشكل كلي او جزئي استنادا الى طرق احتيالية مخالفة للقانون.

اشكال التهرب الضريبي

يطلق على التهرب الضريبي أحيانا الغش الضريبي، ويرى (معالي، 2015) انه يمكن حصر اشكال التهرب الضريبي فيما يلي:

1. الإخفاء المادي: ويعد هذا الأسلوب من أبرز أشكال الغش الضريبي ويكون ذلك عن طريق إخفاء المادة أو الشيء الخاضع للضريبة مثل أخفاء مصدر أو أكثر من مصادر الدخل أو أخفاء نشاط يخضع للضريبة بعد أن تحققت الواقعة المنشئة له.

2. الإخفاء المحاسبي: بما أن الضرائب تعتمد على تصريح المكلف عن دخله بواسطة الإقرار المقدم منه لدوائر الضريبة، فإن المكلف يلجأ أحياناً وبهدف أو نية التهرب من الضريبة إلى هذا النوع من الغش حيث يقوم بإخفاء أو عدم التصريح عن الجزء الأكبر من أرباحه حيث غالباً ما يكون لتاجر حسابان أحدهما يقوم بإرساله إلى دائرة الضريبة أما الآخر فإنه يحوي حساباته الحقيقية فيبقى هذا الحساب لديه. كذلك قد يتخذ التهرب شكلاً سلبياً وذلك مثل الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي للدخل أو الثروة أو إخفاء الواقعة المنشئة للضريبة أو تعديل أركانها وشروطها، كإنكار الثروة أو قبض الراتب أو تخفيض قيمتها الحقيقية. وقد يقوم المكلف بإخفاء بعض الحقائق أو عن طريق تخفيض الإيرادات وزيادة النفقات أو المصروفات ويزداد التهرب إذا كان سعر الضريبة أو نسبة الضرائب مرتفعة خاصة على الدخل أو وجود مغالاة عند تقدير لإيرادات المكلف من قبل دائرة الضرائب أو مأمور التقدير، وهذا مرده إلى عدم خبرة بعض مأموري التقدير أو لضياع الدفاتر والسجلات الخاصة بالمكلفين بأي شكل من الأشكال مما يجعل التقدير أقرب إلى التقدير الجزافي مما يؤدي إلى المبالغة في فرض الضرائب فيكون ذلك سبباً من أسباب التهرب.

3. التكيف الخاطئ: ويتلخص هذا الأسلوب في أنه يهدف إلى إخفاء واقعة فعلية وراء وضعية قانونية ظاهرة كأن يقوم المكلف بتبرع صوري أو وهمي وذلك بهدف خصم مثل هذا التبرع كمصروف

4. تضخيم النفقات: ومن الأشكال المتبعة أيضاً للتهرب من الضرائب المباشرة الزيادة الوهمية في التكاليف والنفقات الضريبية والمصروفات التي يسمح القانون بخصمها من الوعاء الضريبي فتفرض الضريبة على المادة الخاضعة بعد تنزيل مثل هذه النفقات غير الصحيحة أو المضخمة من المكلف.

5. تحويل الدخل من معدل ضريبة أعلى إلى معدل ضريبة أقل: ومن أشكال التهرب الضريبي أيضاً تحويل أرباح أو إيرادات من نطاق ضريبة معينة إلى ضريبة أخرى تكون أقل أو

أخف عبئاً، ويحصل ذلك غالباً في الشركات المساهمة ذات الطابع العائلي كشركة يكون مساهموها من الأب والزوجة والأولاد وبعض الأخوة وقد يلجأ هؤلاء إذا لم يكن هناك مانع قانوني إلى توزيع الأعمال الرئيسية في الشركة على بعضهم البعض مع تحديد رواتب لهم تفوق أضعاف ما قد يتقاضاه من يتولى أعمال مماثلة للأعمال التي يقومون بها في شركات مشابهة، كما يلجأون إلى تحديد رأسمالهم بمبلغ قليل بالنسبة لأهمية مشروعهم، وبعد ذلك يقرضون الشركة أو المشروع بمبالغ كبيرة من المال مقابل فوائد تدفع لهم بأكثر نسبة يسمح بها القانون. وحيث أن الرواتب والأجور وكذلك الأموال المقترضة تنزل من الأرباح الخاضعة للضريبة حيث لا يخضع للضريبة سوى الدخل الصافي بعد تنزيل الرواتب والأجور والفوائد وغيرها من التكاليف التي تحتاجها الشركة، فيكون بذلك المبلغ الزائد قد هرب من وجهة الضريبة، أما الضريبة التي تخضع لها تلك المبالغ المهربة فتكون بمعدلات أقل بكثير من معدلات الضريبة التي تفرض على الدخل الصافي للشركة.

6. العقود الصورية :وكذلك من الأساليب التي قد تتبع في التهرب الضريبي، إنشاء العقود الصورية حيث تنشأ عقود صورية أو تفتح اعتمادات وهمية في البنوك وبأسماء وهمية كل ذلك يكون بهدف تحقيق التهرب من دفع الضريبة.(معالي،2015)

اسباب التهرب الضريبي

هناك العديد التي قد تدفع أي مكلف (شخص طبيعي او معنوي) للجوء للتهرب من الضريبة، وقد اجملها (جمعة) في هذه الاثنا عشر سبب، وهي:

1. كل مكلف يسعى دائماً للحصول على أكبر نفع ممكن من أمواله وهو لا يرغب أن تذهب منه هذه الأموال، بل يرغب الاحتفاظ بها لاستثمارها وزيادة أرباحه، وخضم الضريبة منه سيقفل من هذا الاستثمار وينقص بالتالي من أرباحه.

2. عدم توفر الوعي الكافي لدى الكثير من المكلفين وعدم اقتناعهم أن هذه الأموال التي تؤخذ منهم كضرائب إنما يتم أنفاقها لصالح المجتمع. وانعدام روح التضامن ويأتي ذلك نتيجة

تدني المستوى الخلقي في بلد من البلدان فيؤدي إلى ضآلة شعورهم بواجباتهم إزاء الدولة والجماعة. وهذا الشعور لا يمكن فرضه على الأفراد وإنما يأتي نتيجة التكامل مع الزمن ويتطور من جيل لآخر، والحكم على المستوى الخلقي في أي بلد من البلدان يكون من خلال درجة التسامح التي يبديها الرأي العام في حكمه على المتهربين من دفع الضريبة ولا سيما عندما يفاخرون ببراعتهم في تدبير أمورهم الضريبية.

3. المغالاة في أسعار الضرائب أحيانا مما يؤدي إلى اشتداد وطأتها على المكلفين مما يدفع كثير منهم إلى التهرب من أداء الضريبة.

4. الفساد الإداري والمحسوبية: كثير من المكلفين وخاصة في البلاد النامية يشعرون أن النفقات التي تنفقها الدولة تذهب في غير الأغراض المخصصة لها ويصاحب ذلك الإسراف والتبذير في هذه الأموال، وكثير من الموظفين يسيئون استخدام هذه النفقات لمصالحهم الشخصية وهذا يولد شعور لدى المكلفين بأن التزامهم بالضريبة لن يكون للمصالح العام بل أنه سينفق حسب الأهواء الشخصية لكبار المتنفذين في الدولة لذلك يحاولون التهرب من دفع الضرائب.

5. العقوبات المفروضة على جرائم التهرب الضريبي قد تكون سببا في هذا التهرب عندما تكون هذه النصوص العقابية مرنة وغير رادعة فيتهرب المكلفون من الضريبة مع تحملهم هذه العقوبات التي تقل التزاماتها عن عبء دفع الضريبة.

6. سوء توزيع العبء الضريبي بين مختلف القطاعات والفئات وتفاوت معدلاتها بين قطاع وآخر وازدواجيتها في بعض النشاطات من دون غيرها، كل ذلك يشعر المكلفين بالظلم فيلجأون إلى وسائل التهرب الكفيلة بإزالة هذا الظلم عنهم.

7. ضعف كفاءة الإدارة الضريبية وعدم قدرة أجهزة التدقيق والرقابة في هذه الإدارة على ضبط عمليات التكليف بالضريبة ومنع التهرب وذلك يحدث لعدة أسباب أهمها قلة عدد الموظفين الذي لهم دراية في هذا العمل أو عدم تمتعهم بالكفاءة العلمية والفنية أو عدم

إخضاعهم أنفسهم لرقابة فاعلة، ولا شك أن مثل هذا الوضع الإداري المترهل لا يساعد على ضبط المتهربين متلبسين بجرائمهم مما يدفع هؤلاء المتهربين إلى التمادي في التهرب.

8. أسباب سياسية: أن تعدي الضريبة للدور المالي ودخولها لميادين اقتصادية واجتماعية قد تجعل جميع المتضررين من هذا الدور الجديد للوقوف أمامها ومحاولة التهرب منها، ويزداد ذلك إذا صاحبه انعدام الثقة بالسلطة أو الحكم.

9. أسباب اقتصادية: تؤثر الظروف الاقتصادية غير الملائمة تأثيراً سلبياً على ظاهرة التهرب ومن الملاحظ أن نسبة التهرب تقل لتصل أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي والعكس صحيح، فإنها تكثر وتنتشر لتصل أعلى معدلاتها في أوقات الكساد والازمات الاقتصادية. وهذه الأسباب تتمحور في أمرين أو نقطتين هما:

أ. الأولى تركز على ظروف المكلف الاقتصادية وأثر ذلك على أداء الضريبة

ب. الثانية تتناول دور الأحوال أو الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمكلف.

10. الأسباب التقنية: وهي يمكن تلخيصها بالتعقيدات التي تمتاز بها بعض الأنظمة الضريبية.

11. أسباب تشريعية: وتتركز هذه الأسباب في عدم وضوح التشريع الضريبي، وفي وجود بعض الثغرات القانونية مما يثير المشاكل للإدارة الضريبية ويزيد من احتمالات التهرب، ونتيجة لحدثة كثير من أنواع الضرائب وتعقيد القوانين التي تنظمها - سواء عند تقدير وعاء الضريبة أو عند حساب قيمتها - والتي تهدف غالباً إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، فهذه القواعد التي تثير الكثير من المشكلات الفنية حيث يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها، لا بد أن تزيد من احتمالات التهرب من الضريبة. وقد يكون تطبيق أسلوب الضرائب المقدر على الدخول سبب للتهرب من بعض الضرائب على أبواب الدخل والالتزام بالجانب الآخر

12. الأسباب التاريخية: حيث أن الضرائب كانت قديماً تحصل لحساب الحاكم أو الملك وتختلط مع أمواله الخاصة، وذلك يولد شعوراً لدى الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بهدف تحقيق الصالح العام بل من أجل صالح الحاكم، وكانوا يعتبرونها مظهراً من مظاهر الظلم والاستبداد الذي يجب مقاومته. وهذا السبب قد نجد أثره الآن لدى بعض المكلفين خاصة إذا كان هناك فساد مالي من قبل السلطة الحاكمة. (جمعة، 2005).

آثار التهرب الضريبي

هناك العديد من الآثار الخطيرة والسلبية التي تلحق بالاقتصاد المحلي والعالمي بسبب ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أن هذه الظاهرة تؤدي إلى تقليل الإيرادات وبالتالي تلحق ضرر مادي بالخزانة العامة والمكلفين على حد سواء؛ لأن انخفاض الحصيلة الضريبية يؤدي إلى تقليل الانفاق على الخدمات العامة من جهة والمساس بقاعدة العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع من جهة أخرى. لذا سنورد أهم آثار التهرب الضريبي، وهي:

1. التهرب الضريبي يقود إلى آثار مدمرة على الاقتصاد القومي، لأنه يقلص الإيرادات العامة وتبعاً لذلك تنقلص النفقات العامة ويقود ذلك إلى اضمحلال الاستثمار، هذا يؤدي في مجمله إلى سوء الأحوال الاقتصادية والأضرار بالخزينة العامة مما ينعكس على أداء الدولة

2. التهرب الضريبي يؤثر سلباً على العدالة الضريبية بين المكلفين حيث أن بعض المكلفين يلتزم تجاه القانون بدفع الضريبة المستحقة عليه بصورة منتظمة بينما يلجأ البعض الآخر إلى التخلص من هذا الالتزام فيتهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً مما يؤدي إلى انهيار الأخلاق والشعور بعدم الرضا وزيادة المحاباة وعدم أداء الواجب مما يدفع في النهاية الملتزمون بدفع الضرائب إلى التفكير بالتهرب منها في نهاية المطاف، فالعدالة الضريبية ومنع التهرب الضريبي لا بد أن يتحققا لكي نكون أمام مجتمع تسود فيه المساواة وعدم المحاباة والحزم في تطبيق القانون

3. كما أن التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية واجتماعية خطيرة تؤدي في النهاية إلى الأضرار بالاقتصاد القومي وتعرقل الدولة في تنفيذ سياستها المالية وعدم تحقيق أهدافها التنموية التي تكون قد رسمت لها بسبب فقدان الخزينة العامة للموارد التي كان يجب الحصول عليها، والتهرب الضريبي ينعكس على شكل ازدياد أعباء أفراد بعض الفئات وهذا ما يخالف مبادئ العدالة الضريبية ويشجع بالتالي على ممارسة التهرب الضريبي، وظاهرة التهرب الضريبي تؤدي إلى انعدام اعتدال النظام الضريبي وبحيث يسمح لبعض المكلفين بتجنب الالتزام الضريبي وفي الجانب الآخر يرزح تحت وطأتها مكلفون آخرون، وهذا يحدث خلل في المنافسة الاقتصادية بين المكلفين لأن قسم منهم يلتزم بالضريبة والقسم الآخر يتهرب منها.

4. إن ازدياد التهرب الضريبي يؤدي إلى أن تقوم الدولة برفع معدل الضرائب المقررة أو أن تلجأ إلى فرض أنواع جديدة من الضرائب لكي تغطي النقص في الخزينة وتعوض عما فاتتها من نقص في الحصيلة نتيجة التهرب الضريبي، وهذا يؤدي إلى ازدياد العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين الذين لا يتهربون من دفع الضرائب وهذا يؤدي إلى خلل في توزيع الأعباء العامة حيث توزع بشكل غير عادل.

5. من آثار التهرب الضريبي انهيار التضامن الاجتماعي واليأس من العدالة وهو ما يؤدي في النهاية إلى خلخلة النظام السياسي. (قاسم، 2003)

التهرب الضريبي في فلسطين

إن عدم وجود سيطرة فلسطينية على المعابر والحدود، وضعف المتابعة وهشاشة الرقابة على قيمة فواتير المقاصة التي تعدّها إسرائيل بدون شفافية يشكل سبباً رئيساً لتحفيز ضعفاء النفوس على التهرب الضريبي. كما يوفر القصور في التشريعات بيئة مواتية للتحايل الضريبي، إضافة إلى أن الإجراءات المتبعة للرقابة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي لا تساهم بالشكل المطلوب في تحقيق الهدف المرجو منها، حيث أن حق المصالحة حسب قانون القيمة المضافة وحسب قانون الجمارك يحدد أن المصالحات تتم فقط على الغرامات والفوائد المترتبة على قيمة

الضريبة، إلا أنه في بعض الأحيان لا يتم الالتزام التام بالقانون، وقد تحدث المصالحات على قيمة الضريبة.

كما أن هناك عدة أسباب تساهم في زيادة نسب التهرب الضريبي، مثل: ضعف إجراءات المتابعة للمكلفين المنقطعين في ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة، وغياب عملية التفتيش الميداني و ضعف متابعة المكلفين غير المسجلين في دوائر الضريبة. كما أن هناك غيابا للتنسيق بين الدوائر الضريبية حيث يوجد ملفات ضريبية ملتزمة في ضريبة القيمة المضافة ومنقطعة في ضريبة الدخل.

كما ان نقص الإمكانيات المادية واللوجستية والبشرية لطواقم موظفي الدوائر الضريبية، ونقص المحفزات والتدريبات اللازمة لهذه الطواقم. ومن جهة أخرى، تساهم بعض الأسباب المتعلقة بالقوانين الضريبية في زيادة عدد حالات التهرب الضريبي من حيث ارتفاع نسب الضريبة بشكل عام مقارنة بالوضع الاقتصادي.

كما ان سياسة ومنهجية مسؤولي الدوائر الضريبية في التعامل مع المكلف على أنه متهرب من الضريبة مما يضعف من شفافية علاقة المكلفين بالدوائر الضريبية، وينمي الاعتقاد بأن تقديرات مأموري الضرائب جزافية.

حجم التهرب الضريبي في فلسطين

يتضح من خلال مراجعة الأدبيات والدارسات ذات العلاقة، بأنه لم يتم تحديد دقيق لحجم التهرب الضريبي في فلسطين، ولكن وبالمجمل فإن حجم التهرب الضريبي في فلسطين كبير الى حد ما لقلة الوعي الضريبي بين المكلفين ولسياسة الاحتلال الاقتصادية وغيرها من الاسباب.

القوانين الفلسطينية والتهرب الضريبي

لم تحدد القوانين الفلسطينية تعريفا محددا للتهرب الضريبي، وانما نصت على الأفعال التي تمثل أشكال التهرب الضريبي، وبالنظر إلى المادة 37 من القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م بشأن ضريبة الدخل، فقد تم تحديد الأفعال التي تمثل التهرب الضريبي، والعقوبات اللازمة لها، والتي

تتمثل بشكل عام، في تقديم إقرارات ضريبية غير صحيحة، أو إخفاء أو إتلاف للسجلات قبل انقضاء المدة اللازمة لحفظها، أو زيادة التكاليف وتقليل الأرباح عن طريق افتراض شركاء وهميين، أو التلاعب في الفواتير، أو إخفاء بعض الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة، أو عدم الالتزام بخصم الضريبة، أو خصمها وعدم توريدها لحساب الدائرة، أو تزوير بعض الوثائق أو المستندات.

ومن الأمثلة عليها التحايل على قانون تشجيع الاستثمار رقم 1 لسنة 1998 والذي يمنح إعفاءات وتخفيضات ضريبية لفترات زمنية معينة قد تمتد لعدة سنوات. حيث يقوم المستثمرين في بعض الأحيان بنقل ملكية المشروع إلى أقربائهم (أزواجهم وأبنائهم) بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي ليستفيدوا من فترة إعفاء وتخفيض ضريبي جديدة. وبذلك الطريقة يمكن للمستثمر التهرب من الضريبة على الشركات، بالإضافة إلى التهرب من ضريبة القيمة المضافة، بسبب الامتيازات الممنوحة والتلاعب في تسجيل الملكية.

وبشكل عام يمكن الاستنتاج بوجود إشكالية في القوانين الضريبية والتشريعات حول بالتهرب الضريبي، حيث أن هناك بعض القوانين يشوبها الغموض والتعقيد، مثل قانون ضريبة القيمة المضافة. وبعض القوانين الأخرى لا تتلاءم من حيث المضمون والنص والزمان مع الواقع الحالي، مثل قانون ضريبة الأملاك لسنة 1955، وقانون رسوم الجمارك والمكوس لسنة 1962، علاوة على ذلك يمكن التنويه إلى مشكلة أخرى تكمن في عدم وجود عقوبات رادعة لموضوع التهرب الضريبي، حيث وردت تلك العقوبات بشكل عام من خلال قانون العقوبات رقم 16 لسنة 1960، وقانون تحصيل الأموال الأميرية رقم 6 لسنة 1956، وبعض العقوبات التي أوردها قانون ضريبة الدخل ونظام ضريبة القيمة المضافة. (أمان، 2017)

التحديات في متابعة قضايا التهرب الضريبي في فلسطين

تواجه المؤسسات المختصة في متابعة قضايا التهرب الضريبي العديد من الإشكاليات والتحديات والتي تساهم في تشكيل بيئة مواتية للتهرب الضريبي والتهرب الجمركي، ومن أبرز هذه المعوقات.

- تحكم الاحتلال في المعابر وعدم القدرة في السيطرة على النقاط الحدودية بالإضافة الى عدم الالتزام بالاتفاقيات الموقعة بين الطرفين، وعدم تزويد الطرف الفلسطيني بعدد وقيمة المقاصة الخارجة الى اراضي السلطة الفلسطينية.
 - نقص الكوادر البشرية العاملة في المؤسسات ذات العلاقة ونقص الدعم اللوجستي والمالي.
 - غياب الوعي الضريبي بين المواطنين وعدم الالتزام بتقديم الكشوفات الدورية ودفع الضريبة المطلوبة منهم.
 - عدم توفر نظم معلوماتية لجمع المعلومات عن المكلفين من كافة المصادر ومرتبطة بكافة الوزارات.
 - ضعف التنسيق بين الادارة الضريبية والوزارات الاخرى والجهات الامنية والجهات الرقابية.
- و بالنظر إلى عدد القضايا المحولة إلى نيابة مكافحة الجرائم الاقتصادية، تبين ان هناك فقط 21 قضية تهرب ضريبي من كافة محافظات الضفة لعام 2016 محولة إلى النيابة، وقد تم تبرير ذلك بان هناك العديد من القضايا التي تتم فيها المصالحة والتسوية والتي تم إحالتها إلى النيابة. كما أن هناك ضعفا عاما في كافة الدوائر الضريبية ووزارة الاقتصاد ووزارة المالية و دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في متابعة ملفات التهرب الضريبي.

الدراسات السابقة

الدراسات العربية

دراسة (الاشقر هاني، 2010) بعنوان "ادارة الارباح وعلاقتنا بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة"، الجامعة الاسلامية.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ادارة الارباح وعلاقتها بعوائد الاسهم في بورصة فلسطين، تم استخدام نموذج جونز المعدل على مجتمع الدراسة المكون من 23 شركة مدرجة في بورصة

فلسطين للاوراق المالية واستخدام البيانات المالية لها خلال الفترة 2005-2009، وقد تم استخدام عدة اختبارات احصائية لفحص الفرضيات الواردة في الدراسة وتم اعتماد المنهج الوصفي لجمع البيانات والتوصل الى نتائج منطقية. فتوصلت الدراسة الى ان معظم الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تمارس ادارة الارباح. واوصت بضرورة تعزيز استقلالية مجلس الادارة وتفعيل دور اعضائها بشكل يضمن قيامهم بالواجبات المنوطة بهم والكشف عن ممارسات ادارة الارباح، كما يتوجب على ادارة السوق المالي زيادة كفاءته وتطبيق عقوبات على الشركات التي تمارس ادارة الارباح.

دراسة (شاهين علي، 2011) بعنوان "إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية"، الجامعة الإسلامية.

هدفت الدراسة إلى البحث عن مدى ممارسة إدارة الأرباح في البيئة المصرفية والمخاطر التي تتطوي عليها من خلال التعرف على طبيعة تلك العمليات ومؤشراتها والأساليب المتبعة في ممارستها والآثار المترتبة عليها ومدى ممارسة الإدارة المصرفية في المصارف الوطنية العاملة في فلسطين لتلك العمليات. يتكون مجتمع الدراسة من جميع المصارف الوطنية العاملة في فلسطين وعددها (10) مصارف، أما عينة الدراسة الدراسة مكونة من (5) مصارف فقط حيث تم استبعاد (3) مصارف إسلامية وكلاً من المصرف العربي الفلسطيني للاستثمار وبنك فلسطين الدولي لعدم نشرهما بيانات مالية خلال فترة الدراسة. اعتمدت الدراسة على تحليل البيانات المالية المنشورة للمصارف موضوع الدراسة والتي تغطي الفترة من عام 2005 حتى عام 2009 باستخدام نموذج جونز المعدل. وتوصلت الدراسة الى نتائج تفيد بممارسة المصارف الوطنية العاملة في فلسطين لادارة الارباح بشكل يؤثر على مصداقية البيانات المالية وتجعلها مضللة وتفقد خصائص الجودة والموضوعية والمصداقية، مما يؤثر على قرارات مستخدمي تلك القوائم. وأوصت بضرورة تفعيل تطبيقات قواعد الحوكمة الصادرة عن سلطة النقد على أن تتضمن فرض عقوبات على إدارة المصارف التي تقوم بممارسة عمليات إدارة الأرباح بغرض توفير الثقة والموضوعية في البيانات المالية المنشورة لتلك المصارف في السوق المالي،

وضرورة توعية الإدارة المصرفية للمخاطر الناجمة عن عمليات ممارسة إدارة الأرباح وإنعكاستها السلبية على الأداء المصرفي.

دراسة (الشريف محمد الطيب محمد، 2013م) بعنوان "ادارة الارباح في الشركات المساهمة الليبية"، جامعة عين شمس.

هدفت هذه الدراسة للكشف عن ظاهرة ادارة الارباح في الشركات المساهمة الليبية باستخدام مؤشر ايكل (Eckel Index)، واختبار تأثير بعض العوامل على ممارسة ادارة الارباح، تم تجميع البيانات المالية من خلال الميزانية العمومية وقائمة الدخل للشركات لمدة اربع سنوات ما بين الفترة (2008-2011)، تكونت عينة الدراسة من 11 شركة مدرجة تتمثل بقطاع التأمين والبنوك والخدمات والاستثمار. وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد وجود ممارسة لادارة الارباح في الشركات الليبية بنسب متفاوتة. وتم التوصل الى ان هناك تأثير لسيولة الشركة وربحياتها ومديونيتها على ممارسة ادارة الارباح، ومن جهة اخرى توصلت الدراسة الى عدم وجود تأثير لحجم الشركة على ممارسة ادارة الارباح.

أوصى الباحث بضرورة تحسين جودة التقارير المالية المفصح عنها واحكام الرقابة على كافة البنود الواردة فيها، وضرورة تدريس المحاسبة الاخلاقية في الجامعات، واجراء المزيد من الدراسات والابحاث حول موضوع ادارة الارباح.

دراسة (فداوي امينة، 2013م) بعنوان "قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر"، جامعة معسكر.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة اذا كانت الشركات المدرجة في بورصة الجزائر تمارس ادارة الارباح ام لا، فأجريت على عينة حجمها 7 شركات مساهمة عامة من العام 2007-2009. وتوصلت الى نتائج مفادها انه لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر بممارسة ادارة الارباح خلال الفترة 2007-2009، وذلك لان ادارة الارباح شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين و

المعايير المحاسبية بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين، المبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات و التلاعب بها لتقديم انطباع مضلل عن عائد الشركة و مخاطرها.

دراسة (الجعدي عمر و ابو ناهية جيهان، 2015م) بعنوان " ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية وعلاقتها بالعوائد السوقية للأسهم للشركات المدرجة في سوقى عمان وفلسطين للاوراق المالية"، جامعة النجاح الوطنية.

اجريت الدراسة على أربع وستين شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان وست وعشرين شركة مدرجة في بورصة فلسطين، خلال الفترة ما بين (2006 إلى 2011).

وتوصلت الدراسة إلى أنّ الشركات في سوق عمان وفلسطين تمارس أساليب إدارة الأرباح بالاستحقاقات والأنشطة الحقيقية، لكن تمارس الشركات أسلوب إدارة الأرباح بالاستحقاقات (استخدام اساس الاستحقاق) بدرجة أكبر من أساليب إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية (أسلوب التلاعب بالمبيعات، وأسلوب ممارسة تخفيض النفقات الاختيارية، وأسلوب ممارسة أسلوب الإنتاج الزائد).

أوصت الدراسة بضرورة وضع تشريعات للحد من ممارسة إدارة الأرباح وذلك من قبل هيئة سوق رأس المال. وتوفير بيئة تدقيق عالية الجودة.

دراسة (جودة رافت والعمور سالم، 2016) بعنوان "مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة"، جامعة القدس المفتوحة.

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى ممارسة ادارة الارباح في الشركات الفلسطينية لدوافع ضريبية ودور موظفي دائرة الضريبة في الكشف عنها والحد منها.واقترحت على دوائر ضريبة الدخل المتواجدة في غزة فقط. فقد تم توزيع 35 استبانة واسترداد 32 استبانة منها.فتوصلت النتائج بأن الشركات الفلسطينية في قطاع غزة تمارس ادارة الارباح لدوافع ضريبية بنسبة بلغت 70,6

وذلك باستخدام عدة اساليب اهمها: تحميل اقساط القروض وفوائدها على فترات مالية لاحقة، والتلاعب بأسعار صرف العملات الاجنبية. وأوصت بعقد ورش خاصة بالمحاسبين والاداريين تبين مدى خطورة ممارسة ادارة الارباح على المدى البعيد، كما اوصت بضرورة الزام الشركات بتشكيل لجنة مراجعة وتدقيق مستقلة عن مجلس الادارة.

دراسة (اسعد سهى، 2018م) بعنوان " واقع استخدام المحاسبة الابداعية في ممارسة ادارة الارباح في الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين للاوراق المالية"، جامعة النجاح الوطنية.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى استخدام المحاسبة الابداعية في ممارسة ادارة الارباح في الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين للاوراق المالية، وذلك بالاعتماد على متغيرات مستقلة: القطاع الاقتصادي، حجم اصول الشركة، المديونية، سيولة الشركة، مستوى الربحية، ونمو الشركة.

تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، والاعتماد على نموذج جونز المعدل، وتم تطبيق هذه الدراسة شركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة 2010-2015. "باستثناء قطاع البنوك، لعدم الفصل بين الاصول المتداولة وطويلة الاجل ولا بين المطلوبات المتداولة وطويلة الاجل بشكل لا يلئم نموذج الدراسة"

وتبين من خلال الدراسة ان الشركات الفلسطينية تمارس المحاسبة الابداعية في ممارسة ادارة الارباح بشكل عام ولكن هناك تفاوت بينها حسب القطاعات الاقتصادية، فقد تبين ان قطاع الصناعة هو الاكثر ممارسة. كما شهد عام 2015 اكبر ممارسة للمحاسبة الابداعية في الشركات الفلسطينية.

اوصت الباحثة بضرورة تكثيف الجهود الرقابية للحد من استخدام المحاسبة الابداعية في ممارسة ادارة الارباح، وضرورة الالتزام بدرجة أكبر بمتطلبات الإفصاح في البيانات المالية

كالإفصاح عن أسباب تغيير الطرق المحاسبية المستخدمة في عملية القياس المحاسبي وسياسات توزيع العوائد على المساهمين وغيرها.

دراسة(صوافطة اسامة،2019م) بعنوان "أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الابداعية والتهرب الضريبي"، جامعة النجاح الوطنية.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الابداعية والتهرب الضريبي، فقام الباحث باختيار عينة طبقية عشوائية مكونة من 133 موظفي دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية وتوزيع الاستبانات عليهم وتحليل اجاباتهم.

وتوصل الباحث الى وجود علاقة طردية بين استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية وممارسة المحاسبة الابداعية، لذلك اوصى بضرورة توفير الرقابة الفعالة على أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة ومنح الحوافز المادية والمعنوية وبيئة عمل مناسبة للحد من التهرب الضريبي.

الدراسات الاجنبية

دراسة (2002, Holland, Kevin M. and Jackson, Richard H. G.) بعنوان
"Earnings Management and Deferred Tax".

تهدف هذه الدراسة الى تحليل احكام الضريبة المؤجلة خلال الفترة التي تمارس فيها ادارة الارباح حيث لا تقوم الشركات بالافصاح عنها. وكذلك تحليل مدى تأثير ممارسة ادارة الارباح على التقارير الضريبية.

اجريت هذه الدراسة على عينة حجمها 58 شركة بريطانية بين العامين 1991 و1992. وتوصلت الدراسة الى وجود مبالغة في تقييم الضريبة المؤجلة الى حوالي 20% من الحد الاقصى المحتمل للالتزام بالضريبة المؤجلة خاصة في فترة ممارسة الشركات لادارة الارباح.

دراسة (Earnings " بعنوان (2003, Leuz, C., Nanda D. and Wysocki, P.)
"management and investor protection".

هدفت الدراسة إلى اختبار الاختلافات النظامية المؤثرة في إدارة الأرباح في ٣١ دولة مختلفة. و افترضت أن إدارة الأرباح الممارسة في الشركات العامة تتفاوت بحسب الخصائص المؤسسية لها والاختلافات النظامية بين الدول. و ركزت الدراسة - من بين الخصائص النظامية للدول - على حماية المستثمر كضابط رئيس لنشاط إدارة الأرباح. وخلصت الدراسة إلى أن خاصية حماية المستثمر تشرح الجزء الأكبر من اختلافات إدارة الأرباح بين الدول بنسبة (39 %). أما العوامل الأخرى المرتبطة بحماية المستثمر مثل تأثير القواعد المحاسبية، فقد تم إعادة تقدير النتائج مع الأخذ في الاعتبار مؤشر قاعدة الاختيارية في المحاسبة لكن النتيجة لم تتغير، بل ظل مؤشر حماية المستثمر الأكثر أهمية في تأثيره على إدارة الأرباح.

دراسة (How to manage earnings " بعنوان (2003, Mohanram, Partha S)
management".

قامت هذه الدراسة باختبار بعض المؤشرات، وتوصلت إلى أنها تعتبر بمثابة اشارات خطر للكشف عن ممارسة ادارة الارباح مثل: تغيرات سياسات محاسبية غير مبررة، ارباح كبيرة غير مبررة نتيجة بيع اصول، زيادة غير عادية في حسابات المدينين، تسويات كبيرة في الربع الاخير من السنة وغيرها.

دراسة (Les spécificités de la gestion " بعنوان (2012, Hamza, Sarra Elleuch)
des résultats des entreprises tunisiennes à travers une démarche par entretiens".

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الدوافع والاسباب التي تؤدي بالشركات التونسية الى ممارسة ادارة الارباح ودراسة الممارسات المختلفة لهذا الغرض. وبعد عدة دراسات وحوارات ومقابلات مع مسؤولين في عدة شركات توصلت الدراسة الى ان الشركات الغير مدرجة تمارس

ادارة الارباح من اجل تقليل مبلغ الضريبة، اما الشركات المدرجة فتدير ارباحها من اجل تخفيض الخسائر وزيادة الارباح.

وتوصلت الدراسة الى ان البنوك والتي بمثابة المحرك الوطني للاقتصاد تمارس ادارة الارباح بشكل ملحوظ من خلال التلاعب بالمستحقات، كما ان فروع الشركات متعددة الجنسيات هي الاقل ممارسة لادارة الارباح.

التعليق على الدراسات السابقة

تناولت بعض الدراسات الفلسطينية والعربية والأجنبية موضوع الدراسة، ففي هذه الدراسة تم اعتماد (ادارة الارباح المتمثلة بحجم المبيعات وصافي الدخل) كمتغير مستقل، اتفقت في ذلك مع دراسة "الاشقر 2010".

بينما اختلفت مع دراسة "صوافطة، 2019" الذي اعتمد المحاسبة الابداعية كمتغير مستقل. واستخدم "الشريف، 2013" ربحية الشركة والمديونية وحجم الشركة والسيولة. بينما اعتمد "جعيدي وابو ناهية، 2015" ادارة الارباح على اساس الاستحقاق وادارة الارباح بالانشطة الحقيقية المتمثلة بالتلاعب بالمبيعات وتخفيض النفقات الاختيارية واسلوب الانتاج الزائد. بينما استخدمت دراسة "جودة والعمور، 2016" الشكل القانوني للشركة وحجم رأس المال ونوع القطاع كمتغيرات مستقلة. أما دراسة "أسعد 2018" فقد اعتمدت المتغيرات المستقلة التالية: القطاع الاقتصادي وحجم اصول الشركة وربحية الشركة والمديونية وحسابات تحت التحصيل وحجم التدفقات النقدية ونمو الشركة.

اما بالنسبة للمتغير التابع فاعتمدت هذه الدراسة (التهرب الضريبي) كمتغير تابع، واتفقت في ذلك مع دراسة "صوافطة، 2019". واختلفت مع دراسة "الشريف، 2013" الذي اعتمد ادارة الارباح كمتغير تابع، واعتمد "الاشقر، 2010" عوائد الاسهم، بينما استخدم "جعيدي وابو ناهية، 2015" العائد السوقي للاسهم. أما دراسة "شاهين، 2011" اعتمدت ادارة الارباح، وكذلك دراسة "جودة والعمور، 2016" اعتمدت ممارسة ادارة الارباح لدوافع ضريبية، أما

دراسة "أسعد 2018" فقد اعتمدت المحاسبة الابداعية كأحد ادوات ممارسة ادارة الارباح كمتغير تابع.

كما وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في الحدود الزمانية والمكانية، فقد تركزت الدراسة على بيانات مالية تخص 21 شركة مساهمة عامة فلسطينية لفترة 7 سنوات (2012-2018). واختلفت في ذلك مع دراسة "Leuz، 2003" والذي اعتمد على تحليل بيانات 8616 شركة في 31 دولة مختلفة من العالم في الفترة (1990-1999). وكذلك دراسة "Holland، 2002" الذي طبق دراسته على 58 شركة بريطانية في الفترة (1991-1992). ودراسة "فداوي، 2013" والتي حلت بيانات 7 شركات مساهمة عامة في الجزائر على الفترة الواقعة بين (2007-2009). اما بالنسبة لدراسة "شاهين، 2011" فقد اشتملت على بيانات مالية تخص 5 مصارف فلسطينية فقط خلال فترة (2005-2009). وهناك دراسات لم تطبق على شركات مساهمة عامة مثل دراسة "صوافطة، 2019" والتي تركزت على موظفي دوائر ضريبية الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية. وكذلك الحال بالنسبة لدراسة "جودة والعمور، 2016" والتي اقتصرت على دوائر ضريبية الدخل في قطاع غزة فقط.

استخدمت الدراسة الحالية (مؤشر ايكل) لقياس مدى ممارسة الشركات لاسلوب ادارة الارباح، واتفقت في ذلك مع دراسة "الشريف، 2013". بينما اختلفت مع باقي الدراسات التي اعتمدت (نموذج جونز المعدل) في قياس مستوى ممارسة ادارة الارباح، ومنها: دراسة "شاهين، 2011"، دراسة "فداوي، 2013"، دراسة "الاشقر 2010"، ودراسة "أسعد 2018". واختلفت كل الاختلاف مع دراسة "Hamza، 2012" والتي اعتمدت فقط على المقابلات الشخصية المنتظمة لموظفي شركات مختلفة وتحليل اجاباتهم من اجل قياس مستوى ممارسة ادارة الارباح.

لاحظت الباحثة أن معظم الدراسات أجريت في الدول الغربية أو الدول الصناعية، أن بيئة هذه الدول تختلف اختلافا واضحا عن بيئة الدول العربية، وخصوصا البيئة الفلسطينية التي لها خصوصيتها وظروفها الخاصة، لما تمر به من وضع سياسي واقتصادي مضطرب، بحكم وقوعها تحت الاحتلال الإسرائيلي وتأثيراته السياسية والاقتصادية.

وهذا التباين بين الدراسات وخصوصية البيئة الفلسطينية يستدعيان القيام بدراسة تسلط الضوء على مدى ممارسة الشركات الفلسطينية لاسلوب ادارة الارباح، ومقارنة نتائجها بالنتائج التي تم التوصل إليها في الدراسات السابقة.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

المنهجية

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، حيث استندت الى الدراسات السابقة والبحوث والاوراق العلمية في صياغة الاطار النظري للدراسة، وقامت بجمع البيانات المالية من تقارير سوق رأس المال والتقارير السنوية للشركات ، وتم استخدام برنامج التحليل الاحصائي STATA من اجل اختبار الفرضيات، وبرنامج ال SPSS 23 من اجل وصف البيانات المجمعة، وبرنامج ال EXCEL من اجل تصميم الرسوم البيانية.

المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم استخدام عدة أساليب إحصائية مناسبة لتحليل بيانات الدراسة، باستخدام برنامج (Stata) الإحصائي، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. وصف البيانات عن طريق المتوسطات الحسابية (Mean) القيمة الأعلى والأدنى (Max, Min)، الانحراف المعياري (Standard Deviation).
2. معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation Coefficient).
3. تحليل الانحدار الهرمي (Multiple Regression Analysis).
4. اختبار التوزيع الطبيعي للعينة (Normality).
5. اختبار وصف النموذج (Model Specification Test).

وصف بيانات الدراسة

جدول (1): متوسط صافي الربح ومتوسط الإيرادات ومتوسط الضريبة للشركات المساهمة العامة في فلسطين ما بين الأعوام 2012-2018

الشركة	متوسط صافي الربح	متوسط الإيرادات	متوسط الضريبة	ممارسة إدارة الأرباح
الاتصالات الفلسطينية	95246.43	343121.6	15280.28571	2.398
أبراج الوطنية	713148.143	1203054.14	57418.28571	2.286
مصانع الزيوت النباتية	5465588	5131325.71	238265.8571	1.390
القدس للمستحضرات الطبية	3245979.14	25122837.4	285285.2857	3.789
دواجن فلسطين	2728140.14	29239608	340006.2857	2.514
بيت جالا لصناعة الادوية	1281173.71	7051111.43	123628	3.702
العربية الفلسطينية للاستثمار	16053821.3	549359461	3674230.714	1.138
فلسطين للاستثمار الصناعي	4131543.57	35268534.3	414550.5714	1.426
الفلسطينية للتوزيع للخدمات اللوجستية	-532606.86	9569970.857	97932.71429	14.935-
بال عقار	-13465.1429	972209.143	35502	113.798-
دار الشفاء	2274792	16779188.4	328323	4.751
مطاحن القمح الذهبية	210550	9083477.71	47535.14286	20.650
الشرق للاكترود	107836.143	1220804.29	17477.42857	0.630
سجائر القدس	82519.5714	53464686.3	72012.71429	43.846

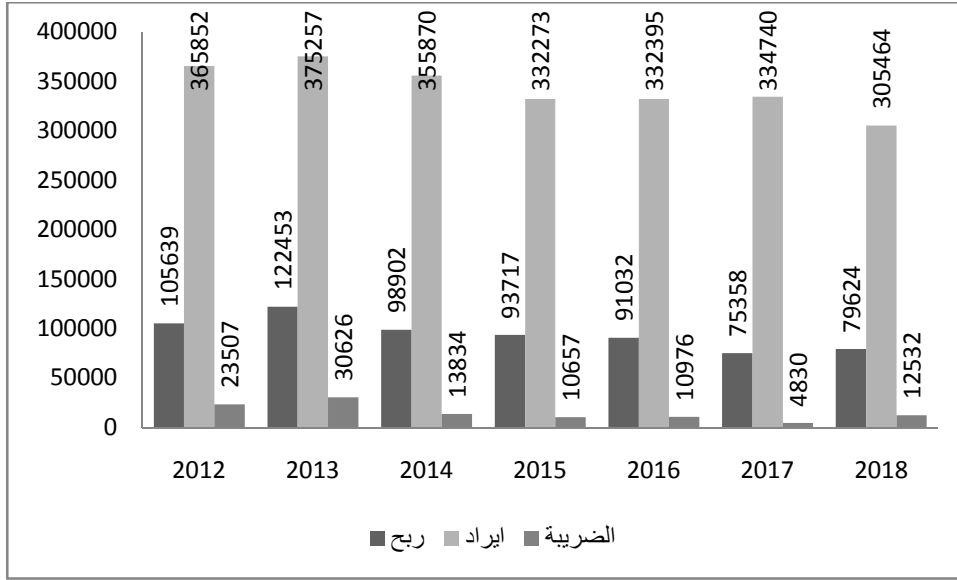
4.895	83059.71429	5666475.29	329093.286	الشركة الوطنية لصناعة الكرتون
2.961	1102.571429	121205.571	18812.2857	فلسطين للتنمية والاستثمار
20.418-	48999.57143	154085	-22807	المستثمرون العرب
0.796	24410.28571	2398537.57	207378	فلسطين للاستثمار والانماء
1.352	130179.5714	3608319.14	869367.571	الاتحاد للاعمار والاستثمار
68.016-	19879.71429	913590.286	-8069	العقارية التجارية للاستثمار
0.8364-	0	539091.1429	-422234.71	فلسطين لصناعة اللداين
5.6895-	288337.129	36057652.11	1753133.647	المتوسط الحسابي
31.618	785879.53	118462813	3652877.426	الانحراف المعياري

المصدر: اعداد باحثة

يتبين من الجدول رقم (1) السابق الذي يظهر متوسط صافي الربح ومتوسط الإيرادات ومتوسط الضريبة ودرجة ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة في فلسطين ما بين الأعوام 2012-2018، ان هناك سبع شركات مساهمة عامة فقط تمارس إدارة الأرباح وهي (فلسطين للخدمات اللوجستية، بال عقار، مصنع الشرق للاكترود، المستثمرون العرب، فلسطين للاستثمار والانماء، العقارية التجارية للاستثمار، فلسطين لصناعة اللداين)، اما باقي الشركات فلا تمارس إدارة الأرباح وفيما يلي توضيح لبيانات الشركات بشكل أفضل:

1. شركة الاتصالات الفلسطينية

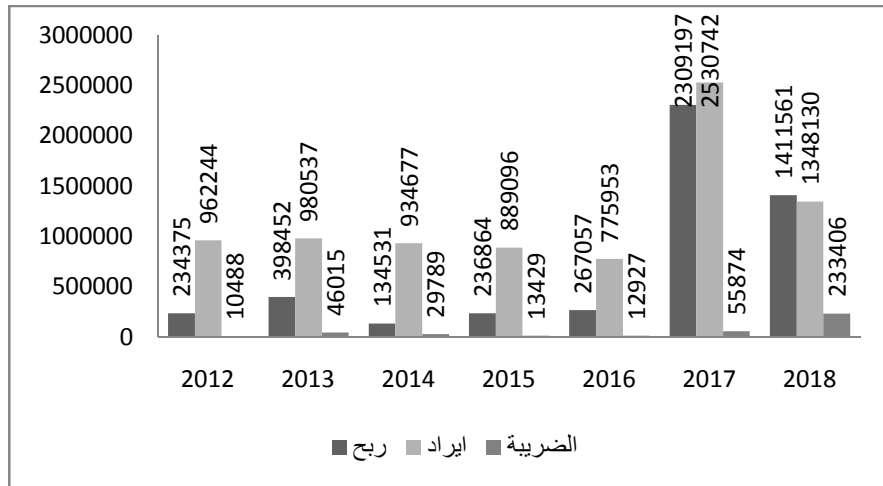
يتضح من الشكل رقم (1) التالي انه كلما انخفضت الايرادات ادى ذلك الى انخفاض الارباح وبالتالي انخفاض مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 2.398 مما يدل على ان شركة الاتصالات الفلسطينية لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (1): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة الاتصالات الفلسطينية ما بين الأعوام 2012-2018

2. أبراج الوطنية

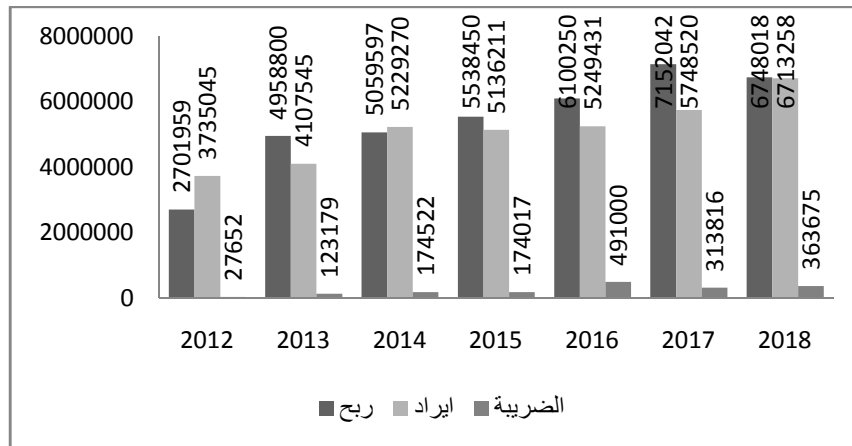
يتضح من الشكل رقم (2) التالي انه كلما ارتفعت الايرادات ادى ذلك الى ارتفاع الارباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 2.286 مما يدل على ان شركة أبراج الوطنية لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (2): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة أبراج الوطنية ما بين الأعوام 2012-2018

3. مصانع الزيوت النباتية

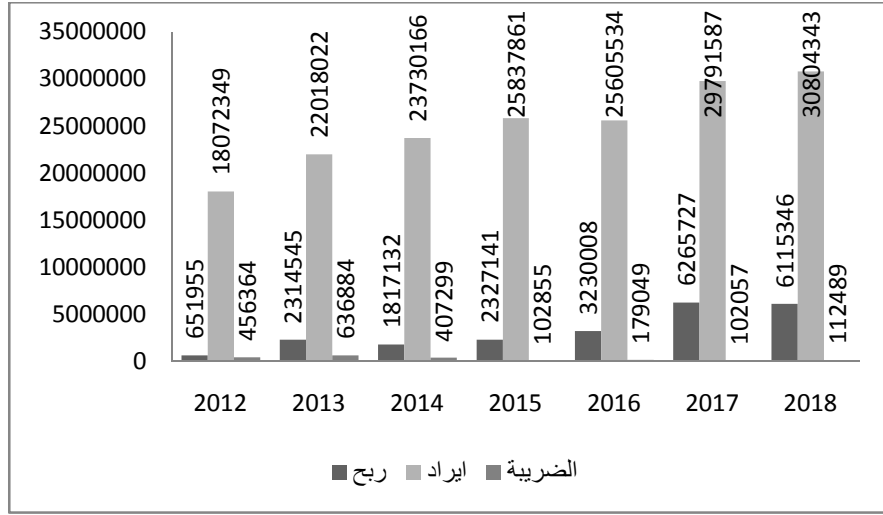
يتضح من الشكل رقم (3) التالي انه كلما ارتفعت الإيرادات أدى ذلك الى ارتفاع الأرباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 1.390 مما يدل على ان مصانع الزيوت النباتية لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (3): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة مصانع الزيوت النباتية ما بين الأعوام 2012-2018

4. شركة القدس للمستحضرات الطبية

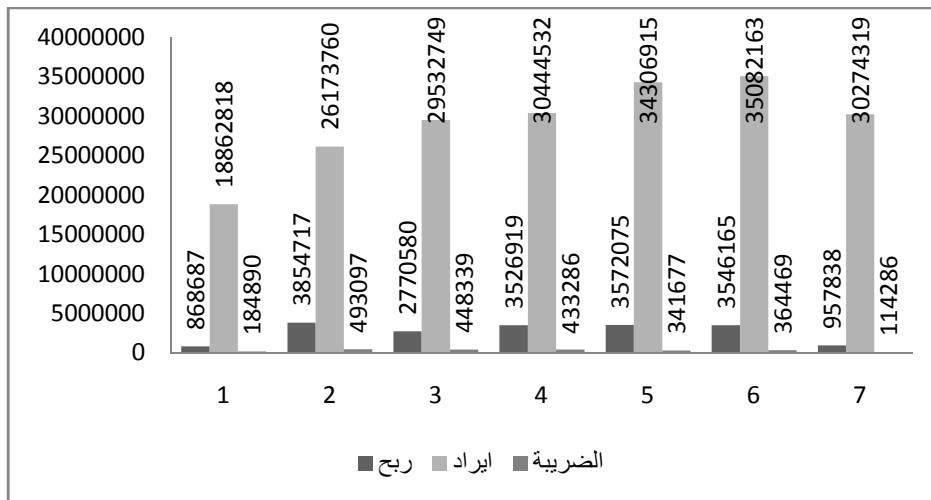
يتضح من الشكل رقم (4) التالي انه كلما ارتفعت الايرادات ادى ذلك الى ارتفاع الارباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 3.789 مما يدل على ان القدس للمستحضرات الطبية لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (4): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة القدس للمستحضرات ما بين الأعوام 2012-2018

5. دواجن فلسطين

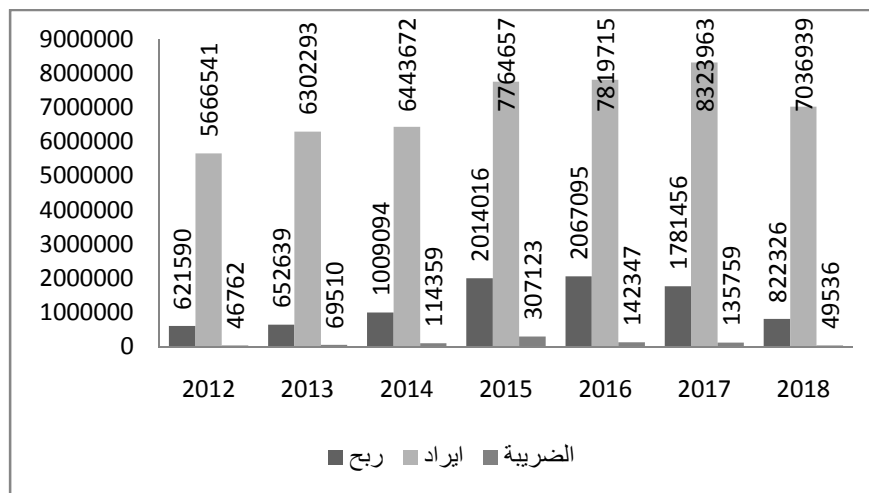
يتضح من الشكل رقم (5) التالي انه كلما ارتفعت الايرادات ادى ذلك الى ارتفاع الارباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 2.514 مما يدل على ان دواجن فلسطين لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (5): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لدواجن فلسطين ما بين الأعوام 2012-2018

6. شركة بيت جالا لصناعة الادوية

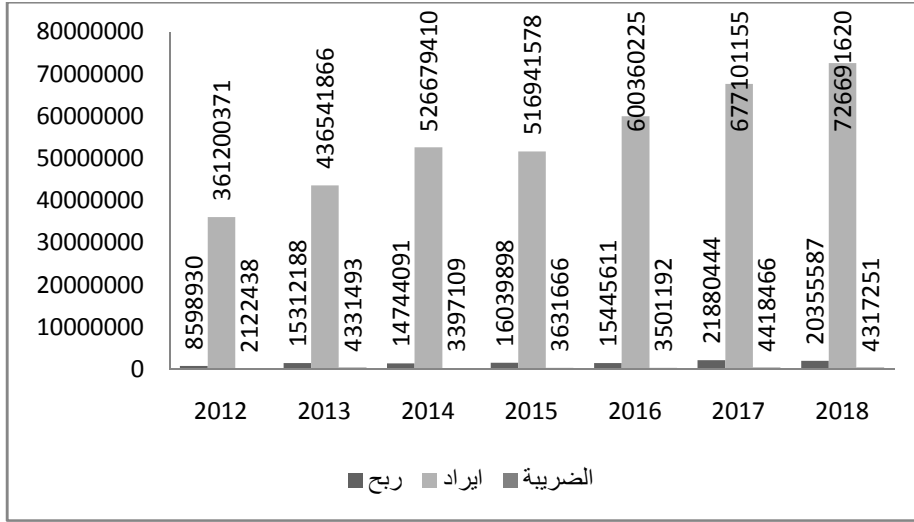
يتضح من الشكل رقم (6) التالي انه كلما ارتفعت الإيرادات أدى ذلك الى ارتفاع الأرباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 3.702 مما يدل على ان شركة بيت جالا لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (6): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة بيت جالا ما بين الأعوام 2012-2018

7. العربية الفلسطينية للاستثمار

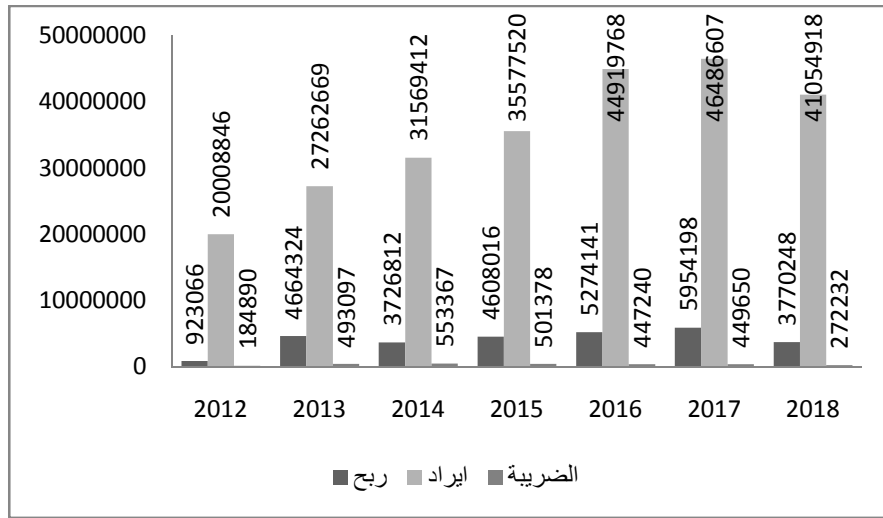
يتضح من الشكل رقم (7) التالي انه كلما ارتفعت الايرادات ادى ذلك الى ارتفاع الارباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 1.138 مما يدل على ان العربية الفلسطينية للاستثمار لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (7): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة العربية للاستثمار ما بين الأعوام 2012-2018

8. فلسطين للاستثمار الصناعي

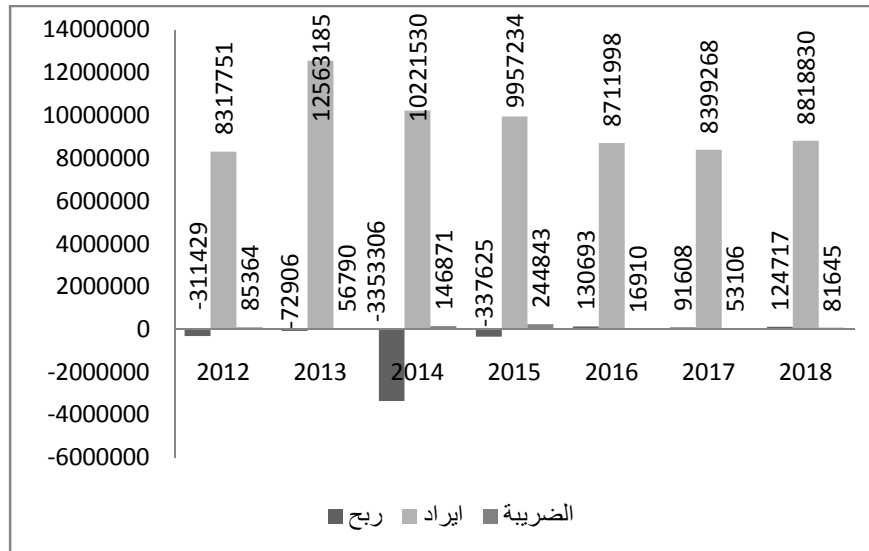
يتضح من الشكل رقم (8) التالي انه كلما ارتفعت الايرادات ادى ذلك الى ارتفاع الارباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 1.426 مما يدل على ان شركة فلسطين للاستثمار الصناعي لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (8): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة فلسطين للاستثمار الصناعي ما بين الأعوام 2012-2018

9. شركة فلسطين للتوزيع والخدمات اللوجستية

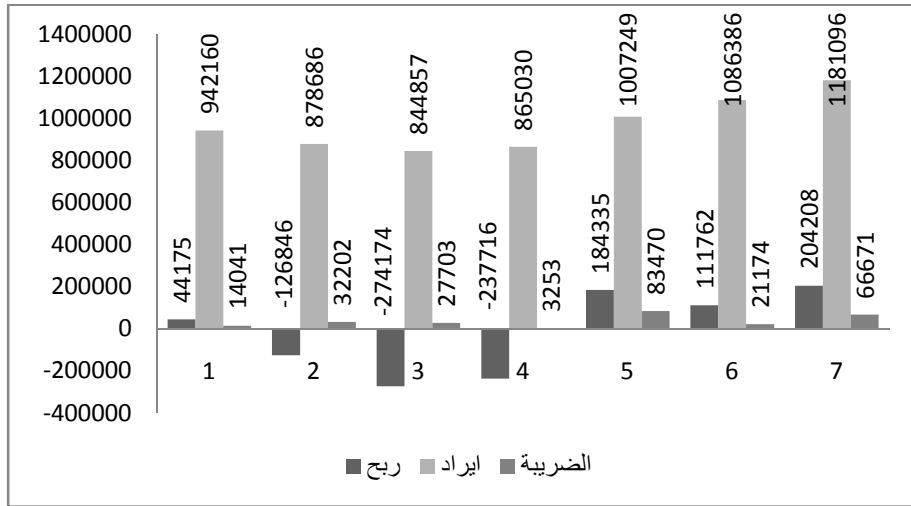
يتضح من الشكل رقم (9) التالي ان الإيراد المعلن عنه يرتفع بينما تنخفض الأرباح وينخفض مبلغ الضريبة وهو مؤشر باحتمال وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) (-14.935) مما يدل على ان شركة فلسطين للتوزيع والخدمات اللوجستية تمارس إدارة الأرباح.



شكل (9): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة فلسطين للتوزيع والخدمات اللوجستية ما بين الأعوام 2012-2018

10. شركة بال عقار

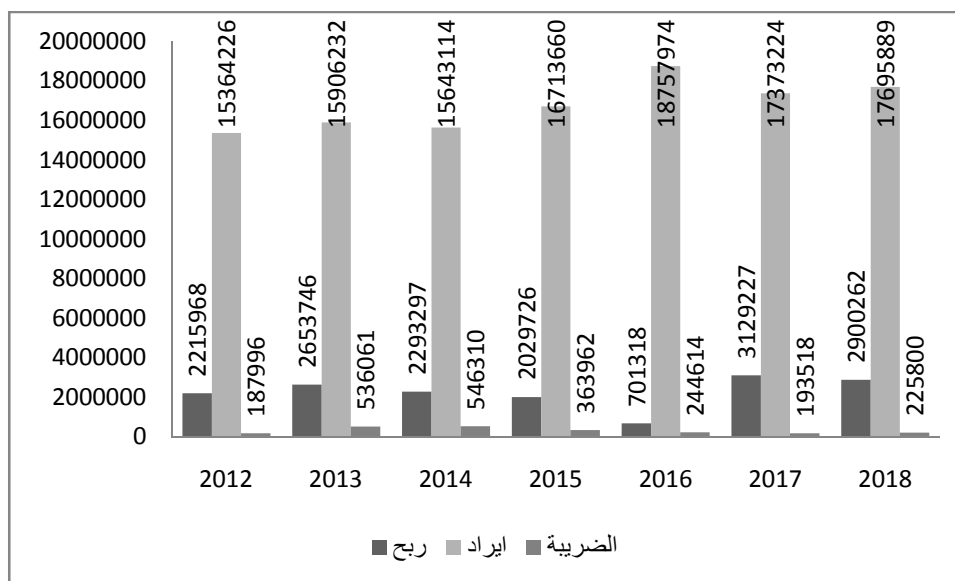
يتضح من الشكل رقم (10) التالي انه الايراد المعلن عنه يرتفع بينما تتخفف الأرباح وينخفض مبلغ الضريبة وهذا مؤشر باحتمال وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) (-113.798) مما يدل على ان شركة بال عقار تمارس إدارة الأرباح.



شكل (10): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة بال عقار ما بين الأعوام 2012-2018

11. شركة دار الشفاء لصناعة الادوية

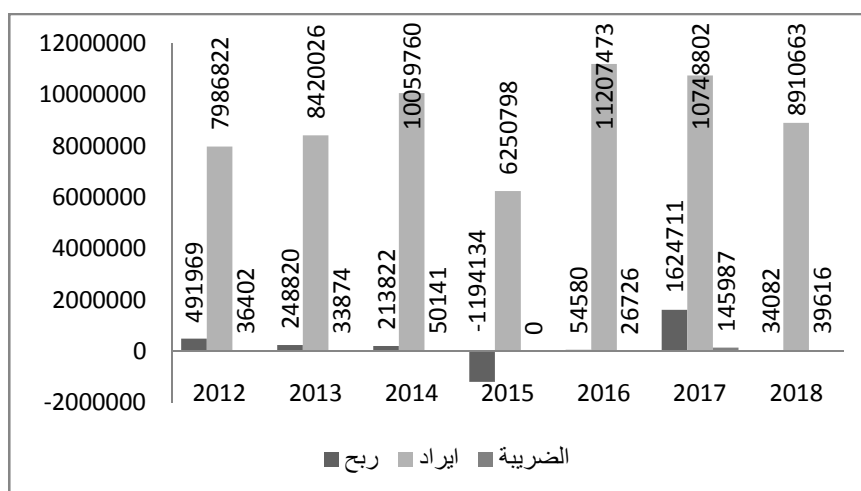
يتضح من الشكل رقم (11) التالي انه كلما ارتفعت الايرادات ادى ذلك الى ارتفاع الارباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 4.751 مما يدل على ان شركة دار الشفاء لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (11): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة بال عقار ما بين الأعوام 2012-2018

12. مطاحن القمح الذهبية

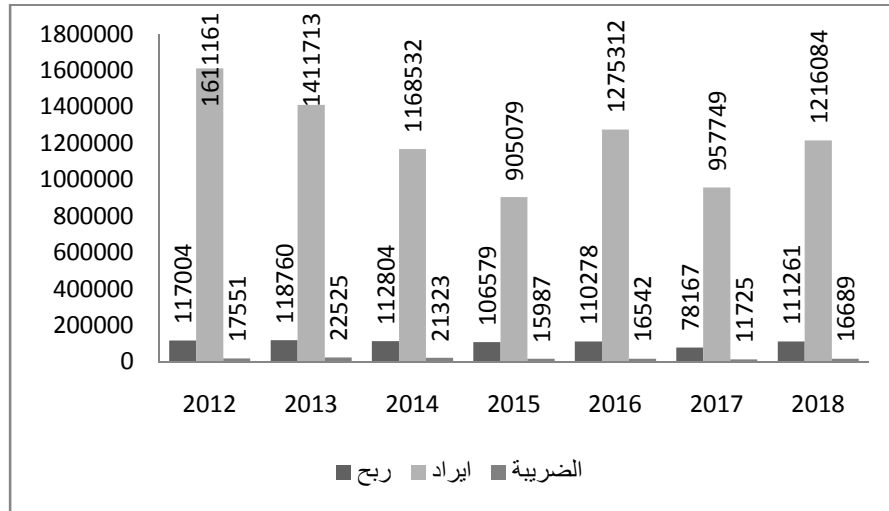
يتضح من الشكل رقم (12) التالي انه كلما ارتفعت الإيرادات أدى ذلك الى ارتفاع الأرباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 20.65 مما يدل على ان شركة مطاحن القمح الذهبية لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (12): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة مطاحن القمح الذهبية ما بين الأعوام 2012-2018

13. مصنع الشرق للالكتروود

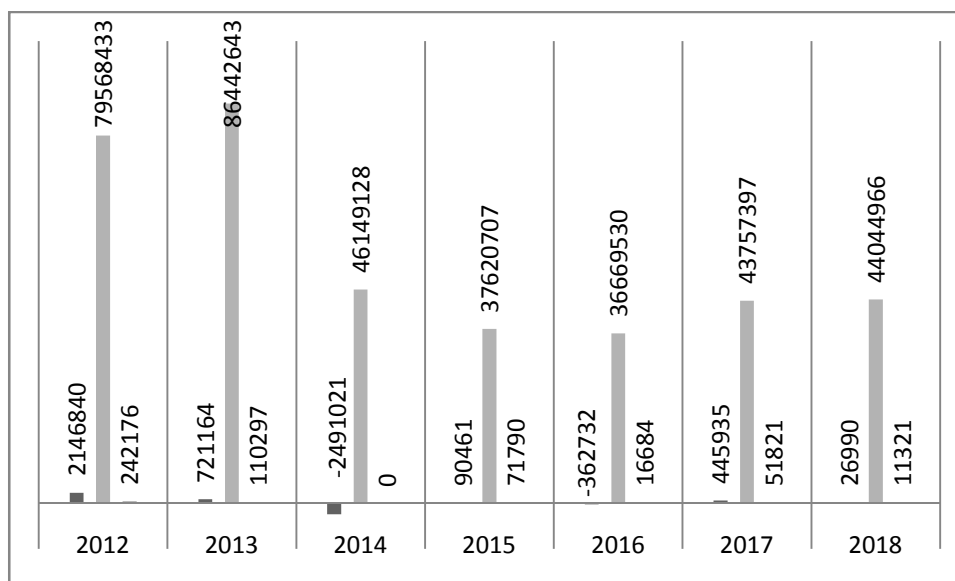
يتضح من الشكل رقم (13) التالي ان الایراد المعلن عنه يرتفع بينما تتخفض الأرباح وينخفض مبلغ الضريبة وهذا مؤشر باحتمال وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 0.630 مما يدل على ان مصنع الشرق للالكتروود تمارس إدارة الأرباح.



شكل (13): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة الشرق للالكتروود ما بين الأعوام 2012-2018

14. سجائر القدس

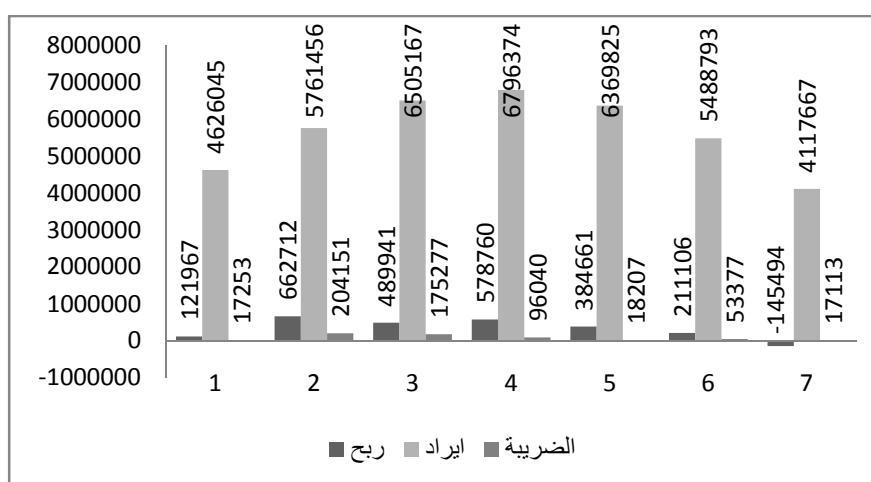
يتضح من الشكل رقم (14) التالي انه كلما ارتفع الایراد لا يعني بالضرورة ارتفاع في الربح ، وقيم الضريبة غير متوافقة مع الزيادة او النقصان في الأرباح مما يدل على احتمال وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 43.84 مما يدل على ان شركة سجائر القدس لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (14): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة سجائر القدس ما بين الأعوام 2012-2018

15. الشركة الوطنية لصناعة الكرتون

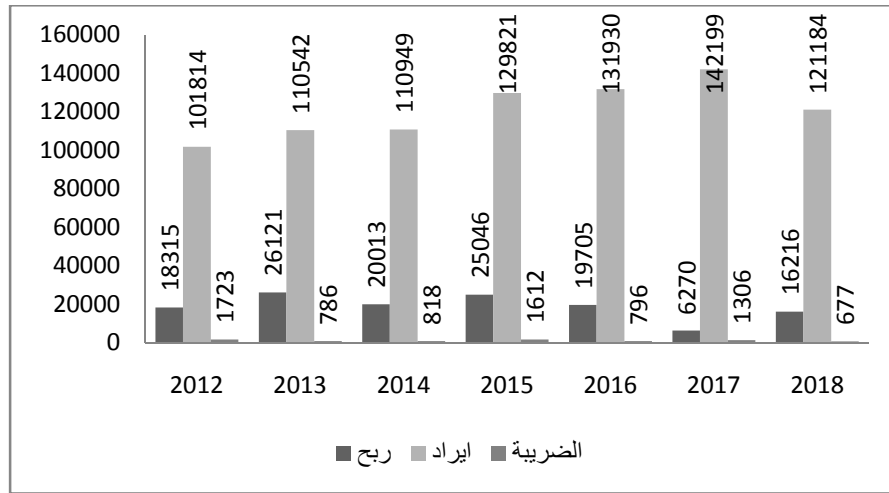
يتضح من الشكل رقم (15) التالي انه كلما ارتفعت الإيرادات أدى ذلك الى ارتفاع الأرباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 4.89 مما يدل على ان الشركة الوطنية لصناعة الكرتون لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (15): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة للشركة الوطنية لصناعة الكرتون ما بين الأعوام 2012-2018

16. فلسطين للتنمية والاستثمار

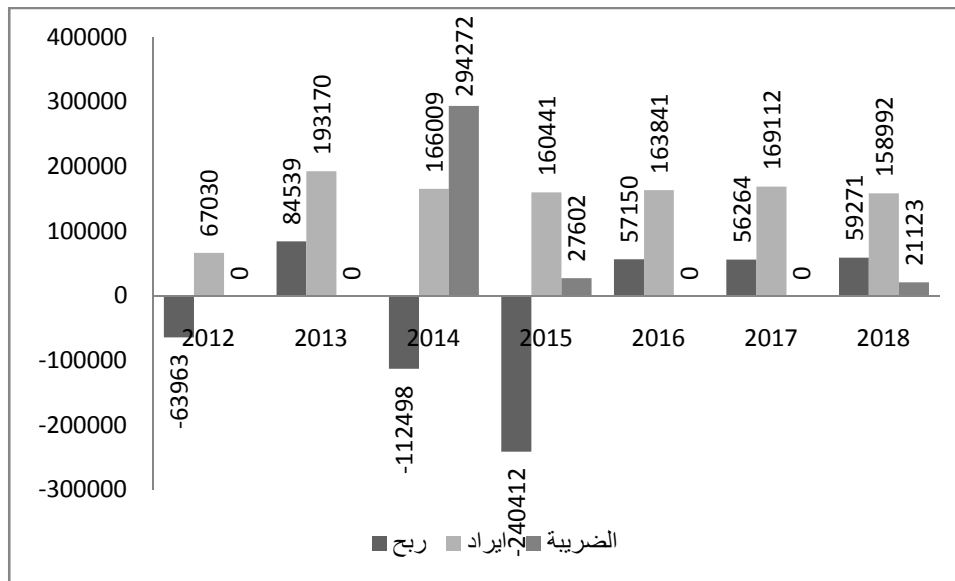
يتضح من الشكل رقم (16) التالي انه كلما ارتفعت الايرادات ادى ذلك الى ارتفاع الارباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على عدم وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 2.961 مما يدل على ان شركة فلسطين للتنمية والاستثمار لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (16): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة للشركة فلسطين للتنمية والاستثمار ما بين الأعوام 2012-2018

17. شركة المستثمرون العرب

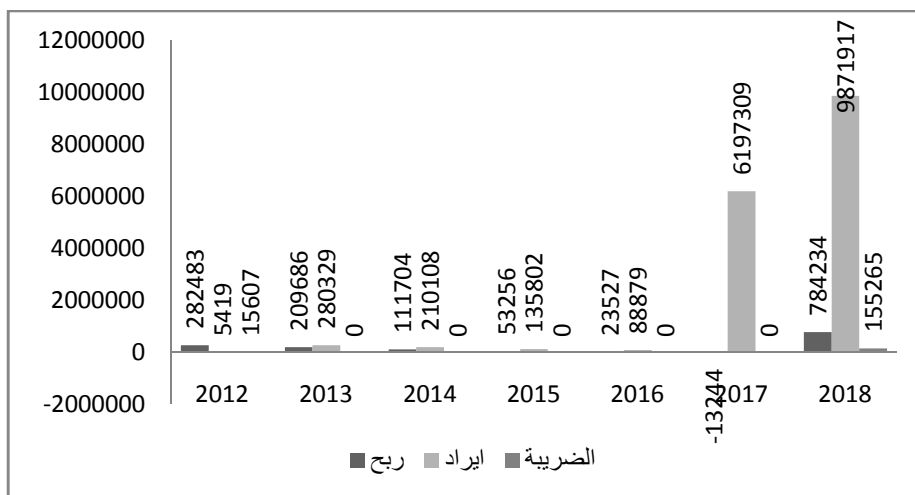
يتضح من الشكل رقم (17) التالي ان الايراد المعلن عنه يرتفع بينما تنخفض الأرباح وينخفض مبلغ الضريبة وهذا مؤشر باحتمال وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) (-20.418) مما يدل على ان شركة المستثمرون العرب تمارس إدارة الأرباح.



شكل (17): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة للشركة المستثمرون العرب ما بين الأعوام 2012-2018

18. الفلسطينية للاستثمار والائتماء

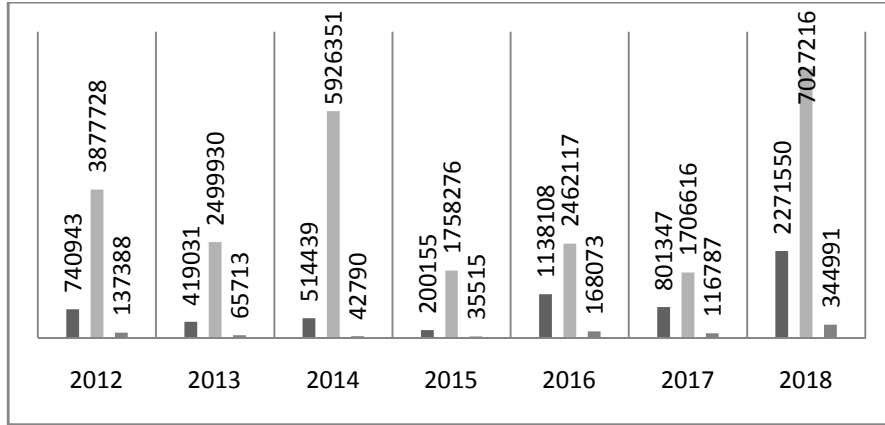
يتضح من الشكل رقم (18) التالي ان الإيراد المعلن عنه يرتفع بينما تنخفض الأرباح وينخفض مبلغ الضريبة وهذا مؤشر باحتمال وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) (0.796) مما يدل على ان شركة الفلسطينية للاستثمار والائتماء تمارس إدارة الأرباح.



شكل (18): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة الفلسطينية للاستثمار والائتماء ما بين الأعوام 2012-2018

19. شركة الاتحاد للاعمار والاستثمار

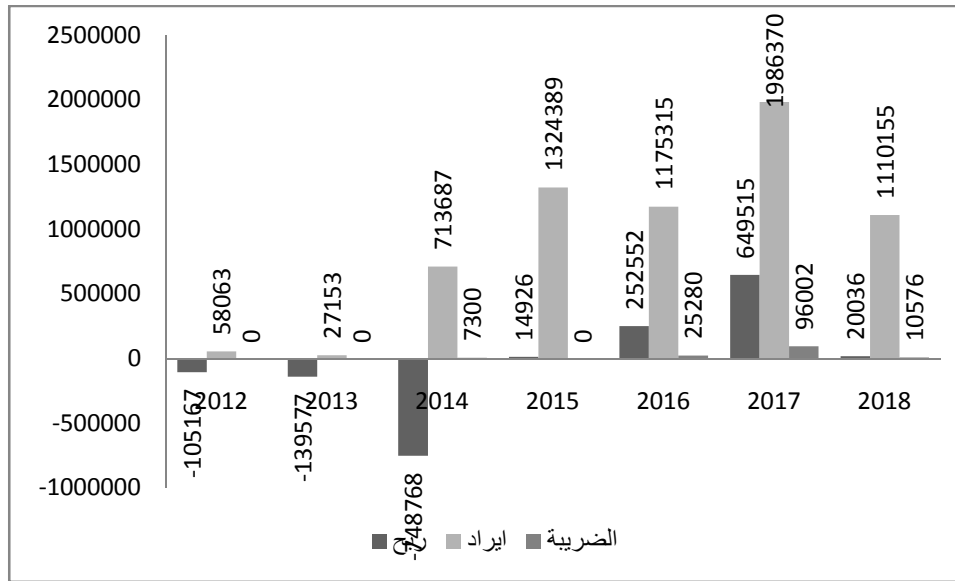
يتضح من الشكل رقم (19) التالي انه كلما ارتفعت الايرادات ادى ذلك الى ارتفاع الارباح وبالتالي ارتفاع مبلغ الضريبة مما يدل على وجود تهرب ضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) 1.352 مما يدل على ان شركة الاتحاد للاعمار والاستثمار لا تمارس إدارة الأرباح.



شكل (19): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة الاتحاد للاعمار والاستثمار ما بين الأعوام 2012-2018

20. العقارية التجارية للاستثمار

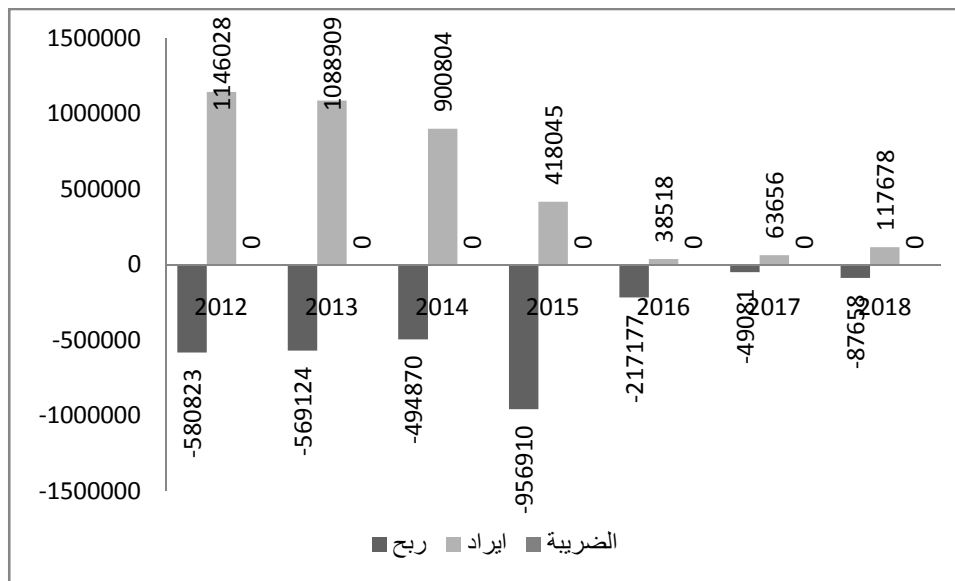
يتضح من الشكل رقم (20) التالي ان الزيادة في الإيرادات لا يقابلها بالضرورة زيادة في الأرباح، وهناك عدم انتظام في الضريبة المدفوعة وهذا مؤشر على وجود شكل من اشكال التهرب الضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) (-68.016) مما يدل على ان شركة العقارية التجارية للاستثمار تمارس إدارة الأرباح.



شكل (20): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة العقارية التجارية للاستثمار ما بين الأعوام 2012-2018

21. فلسطين لصناعة اللدائن

يتضح من الشكل رقم (21) التالي ان هذه الشركة لم تقم بدفع أي مبلغ ضريبة طوال سنوات الدراسة مهما بلغ الايراد فان الربح المعلن عنه يبقى سالبا (خسارة) وهذا يدل على وجود شكل من اشكال التهرب الضريبي، وبلغ مؤشر Eckel Index حسب الجدول رقم (1) (-0.836) مما يدل على ان شركة فلسطين لصناعة اللدائن تمارس إدارة الأرباح.



شكل (21): أرباح وإيرادات ومقدار الضريبة لشركة فلسطين لصناعة اللدائن ما بين الأعوام 2012-2018

الفصل الرابع

التحليل الاحصائي

الفصل الرابع

التحليل الاحصائي

قامت الباحثة في هذا الفصل بإجراء الاختبارات الاحصائية على بيانات الدراسة، كما وقامت باختبار الفرضيات على النحو التالي:

معامل ارتباط بيرسون Person correlation matrix

جدول (2): معامل ارتباط بيرسون Person correlation matrix

	ادارة الارباح	صافي الارباح	الايادات	التهرب الضريبي
ادارة الارباح	1			
صافي الارباح	0.130	1		
الايادات	0.100	0.911**	1	
التهرب الضريبي	-0.527*	-0.369*	-0.299*	1

يظهر الجدول رقم (2) اعلاه الارتباط بين متغيرات هذه الدراسة، ويسمى هذا الاختبار بالاختبار الصفري أو مصفوفة معامل الارتباط الذي يشير الى قوة الارتباط بين المتغيرات، وتشير العلامة السالبة إلى أن الزيادة بأحد المتغيرات يؤدي لنقصان المتغير المقابل، بينما تشير العلامة الموجبة إلى أن زيادة متغير تؤدي لزيادة المتغير الآخر، لكن في البحث العلمي لا يمكن الاعتماد على هذا الاختبار لتفسير النتائج بشكل كامل حيث أنها مؤشرات أولية قد تتغير في تحليل الانحدار، ومن خلال الجدول أعلاه تبين أن نموذج هذه الدراسة يخلو من مشاكل الارتباط حيث ان المتغيرات المستقلة مرتبطة بالمتغير التابع بشكل مناسب لأغراض التحليل.

اختبار التوزيع الطبيعي للعينة (Normality)

ومن جهة أخرى قامت الباحثة بإجراء اختبار توزيع البيانات (Normality) لفحص ما اذا كانت البيانات موزعة بشكل طبيعي وذلك من خلال اختبار Doornik-Hansen وكانت نتيجة الاختبار 24.67%، وتشير نتيجة هذا الاختبار إلا أنه لا يوجد مشاكل توزيع طبيعي في

الدراسة، حيث أن النسبة أعلى من 5% فلا يوجد مشاكل ذو تأثير هام وتعتبر هذه النسبة مقبولة.

اختبار وصف النموذج (Model Specification Test)

جدول (3): اختبار Pregibon لاختبار وصف النموذج

	Coef.	Std. Err.	T	P> t
Hat	0.3664	0.0245	3.25	0.003
Hatsq	0.7125	0.1638	0.69	0.678
Cons	0.1328	0.0365	0.33	0.844

المصدر: تحليل الباحثة

قامت الباحثة بإجراء اختبار Pregibon للتأكد من أن النموذج تم وصفه بشكل جيد وخالي من حذف العناصر الهامة. وتشير النتيجة إلى أن النموذج محدد بشكل جيد، ولا يوجد عناصر هامة تمثل العامل التابع تم حذفها، حيث أن نتائج هذا الاختبار التي تظهر في الجدول رقم (3) تبين أن Hatsq أعلى من 5% ويعني ذلك أن النموذج محدد بشكل جيد.

اختبار القيم المتطرفة

جدول (4): اختبار القيم المتطرفة الـ Skewness والـ Kurtosis

Kurtosis	Skewness	
0.745	2.975	ادارة الارباح
0.779	2.748	صافي الارباح
0.635	3.245	الايرادات
0.751	3.144	التهرب الضريبي

قامت الباحثة باختبار القيم المتطرفة كما بالجدول رقم (4)، ومن خلال النتيجة تبين أنه لا يوجد قيم متطرفة ومختلفة بشكل كبير عن باقي البيانات، بالتالي فالنموذج خالي من مشاكل القيم المتشعبة. إحصائياً، يجب ألا تزيد نسب سكوينز Skewness عن 4 ويجب ألا تزيد نسب كورتوزيز Kurtosis عن 1 وفي نفس السياق يتبين من خلال الجدول السابق أن نسب سكوينز لم تزيد عن 4، ونسب كورتوزيز لم تزيد عن 1، وهذا يدل على أن النسب غير متطرفة.

اختبار الفرضيات

قامت الباحثة في هذا الجزء باختبار فرضيات الدراسة وذلك بعد التأكد من دقة البيانات وصحتها وتوزيعها الطبيعي فكانت نتائج هذه الاختبارات كما يلي:

الفرضية الرئيسية

جدول (5): نتائج اختبار ال Regression للفرضية الرئيسية

P-Value	β			Adjusted	T-Value	F-Value	
0.014	0.334	Constant	0.527	0.278	2.705	7.315	إدارة الأرباح ← التهرب الضريبي
	0.219	Coefficient					

** قيمة معنوية عند مستوى دلالة 0.01 * قيمة معنوية عند مستوى دلالة 0.05

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين إدارة الأرباح والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

من اختبار الفرضية الرئيسية تبين أن $T\text{-Value} = 2.705$ معنوية عند مستوى الدلالة $0.05 \geq 0.014 = P$ ، وأن $F\text{-Value} = 7.315$ ، وأن قيمة $Adjusted R^2 = 0.278$ أي أن المتغير المستقل (إدارة الأرباح) يفسر 27.8% من بيانات التهرب الضريبي وتشير الإشارة الموجبة إلى أنه كلما ارتفعت إدارة الأرباح بقيمة وحدة واحدة يرتفع التهرب الضريبي بقيمة 0.219 وحدة ويمكن التعبير عن هذه العلاقة بمعادلة خط الانحدار التالية:

$$\text{التهرب الضريبي} = 0.334 + 0.219 \text{ إدارة الأرباح} + 0.003$$

الفرضية الفرعية الاولى

جدول (6): نتائج اختبار ال Regression للفرضية الفرعية الاولى

P-Value	β			Adjusted	T-Value	F-Value	
0.0078	68345.1-	Constant	0.894	0.889	12.68	160.78	صافي الارباح
	0.203	Coefficient					← التهرب الضريبي

** قيمة معنوية عند مستوى دلالة 0.01 *قيمة معنوية عند مستوى دلالة 0.05

H01: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين صافي الارباح والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

من اختبار الفرضية تبين ان $T\text{-Value} = 12.68$ معنوية عند مستوى الدلالة $P = 0.0078 \geq 0.05$ ، وان ال $F\text{-Value} = 160.78$ ، وان قيمة $R^2 = \text{Adjusted} = 0.889$ اي ان المتغير المستقل (صافي الارباح) يفسر 89.4% من بيانات التهرب الضريبي وتشير الإشارة الموجبة الى انه كلما ارتفع صافي الربح بقيمة وحدة واحدة يرتفع التهرب الضريبي بقيمة 0.203 وحدة، ويمكن التعبير عن هذه العلاقة بمعادلة خط الانحدار التالية:

$$\text{التهرب الضريبي} = -68345.1 + 0.203 \text{ صافي الارباح} + 0.016$$

الفرضية الفرعية الثانية

جدول (7): نتائج اختبار ال Regression للفرضية الفرعية الثانية

P-Value	β			Adjusted	T-Value	F-Value	
0.000	51200.1	Constant	0.983	0.982	32.92	84.318	الإيرادات ←
	0.007	Coefficient					التهرب الضريبي

** قيمة معنوية عند مستوى دلالة 0.01 *قيمة معنوية عند مستوى دلالة 0.05

H02: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين الإيرادات والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

من اختبار الفرضية تبين ان $T\text{-Value} = 32.92$ معنوية عند مستوى الدلالة $P = 0.000 \geq 0.05$ ، وان الـ $F\text{-Value} = 84.318$ ، وان قيمة $Adjusted R^2 = 0.982$ اي ان المتغير المستقل (الإيرادات) يفسر 98.2% من بيانات التهرب الضريبي وتشير الإشارة الموجبة الى انه كلما ارتفعت الإيرادات بقيمة وحدة واحدة يرتفع التهرب الضريبي بقيمة 0.007 وحدة، ويمكن التعبير عن هذه العلاقة بمعادلة خط الانحدار التالية:

$$\text{التهرب الضريبي} = 51200.1 + 0.007 \text{ الإيرادات} + 0.049$$

الفصل الخامس

مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

الفصل الخامس

مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

بناء على الدراسة المتعلقة بأثر ممارسة ادارة الارباح على التهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، توصلت الدراسة إلى مجموعه من النتائج من خلال البيانات التي تم جمعها من التقارير المالية للشركات المساهمة العامة، ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة ذات العلاقة، وتم استخلاص مجموعة من النتائج والتوصيات المقترحة المهمة للباحثين و لأصحاب القرار في هذا المجال وهي كالآتي:

النتائج

النتائج المتعلقة بالفرضيات

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية:

H0: لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين ادارة الارباح والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين."

تبين انه يوجد علاقة بين ادارة الارباح والتهرب الضريبي بنسبة 27.8%، فكلما ارتفعت ادارة الارباح زاد التهرب الضريبي. كما ان قيمة $T\text{-Value} = 2.705$ هي اكبر من T الجدولية (1.96) عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، لذلك نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة وهي "يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين ادارة الارباح والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين."

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الاولى:

"لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين صافي الارباح والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين."

تبين انه يوجد علاقة بين صافي الارباح والتهرب الضريبي بنسبة 88.9%، فكلما ارتفع صافي الربح زاد التهرب الضريبي. كما ان قيمة $T\text{-Value} = 12.68$ هي اكبر من T الجدولية (1.96) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، لذلك نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة وهي " يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين صافي الارباح والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين".

اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (الشريف، 2013) ودراسة (اسعد، 2018).

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية:

"لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين الايرادات والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين".

تبين انه يوجد علاقة بين الايرادات والتهرب الضريبي بنسبة 98.2%، فكلما ارتفعت الايرادات زاد التهرب الضريبي. كما ان قيمة $T\text{-Value} = 32.92$ هي اكبر من T الجدولية (1.96) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، نرفض الفرضية الصفرية. ونقبل الفرضية البديلة وهي " يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين الايرادات والتهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين".

نتائج عامة من خلال الدراسة

1. تبين وجود علاقة خطية بين كل من ادارة الارباح والتهرب الضريبي تعزى لمتغير: الايرادات وصافي الربح.

2. تبين من خلال الدراسة ان شركات المساهمة العامة الفلسطينية لا تمارس ادارة الارباح بشكل عام وذلك من خلال المتوسط الحسابي لمؤشر ادارة الارباح والذي بلغ (-5.6895). اختلفت هذه النتيجة مع دراسة (الاشقر، 2010).

3. توصلت الدراسة الى ان الشركات التي تمارس ادارة الارباح هي 7 شركات من اصل 21 شركة مساهمة عامة مشمولة في الدراسة،اي ما نسبته 33% من عينة الدراسة. وهذه الشركات هي: شركة فلسطين للخدمات اللوجستية، شركة بال عقار، مصنع الشرق للاكترود، شركة المستثمرون العرب، شركة فلسطين للاستثمار والانماء، العقارية التجارية للاستثمار، وشركة فلسطين للدائن. من الواضح من خلال جمع البيانات ان هذه الشركات اعترفت بخسائر على مدى عدة سنوات و استخدمت ادارة الارباح من اجل التهرب الضريبي.

4. توصلت الدراسة الى ان الشركات التي لا تمارس ادارة الارباح هي 14 شركات من اصل 21 شركة مساهمة عامة مشمولة في الدراسة، اي ما نسبته 67% من عينة الدراسة. وهذه الشركات هي: شركة الاتصالات الفلسطينية، شركة أبراج الوطنية، شركة مصانع الوطنية، شركة القدس للمستحضرات، شركة دواجن فلسطين، شركة بيت جالا، شركة العربية الفلسطينية للاستثمار، شركة فلسطين للاستثمار الصناعي، شركة دار الشفاء، شركة مطاحن القمح الذهبية، شركة سجائر القدس، شركة الوطنية للكرتون، شركة فلسطين للتنمية والاستثمار، وشركة الاتحاد للاعمار.

التوصيات

وعلى ضوء نتائج الدراسة، تم طرح التوصيات التالية:

1. قيام الجهات التشريعية والرقابية بإصدار قانون يلزم الشركات بتسليم تقاريرها المالية في الفترة المنصوص عليها قانونيا وإيقاع العقوبات القانونية على الشركات المخالفة، و زيادة دور الرقابة والتدقيق على القوائم المالية المنشورة التابعة لشركات المساهمة العامة.
2. العمل على زيادة الرقابة على مكاتب التدقيق الخارجي للقيام بكشف اي ممارسات تخص ادارة الارباح، وذلك للتحقق من التزامها بالقوانين والمعايير المهنية اللازمة وهذا بدوره يدفع

المدقق إلى بذل العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق تجنباً للمساءلة القانونية، وبالتالي انعكاس ذلك إيجابياً على جودة التدقيق والحد من ممارسة إدارة الأرباح.

3. أن يكون لدى دائرة ضريبة الدخل كادر مؤهل وذو خلفية محاسبية ليكون قادراً على كشف أية تلاعب في الأرباح وأية ممارسات لإدارة الأرباح، مع إيجاد وتطبيق عقوبات رادعة لأية ممارسات للتهرب الضريبي.

4. القيام بحملات توعية للمستثمرين والمساهمين حول مخاطر ممارسة إدارة الأرباح وانعكاسها سلباً على أداء الشركة، وتوضيح آلية القيام بالتحليل المالي من خلال عقد دورات وندوات ذات علاقة بشكل يمكنهم من اتخاذ قرارات صائبة.

5. أوصت الباحثة أن تقوم الدراسات المستقبلية باستكشاف المزيد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح من قبل الشركات وتوضيح كيفية الكشف عنها ومعالجتها، والعمل على وضع مقاييس وضوابط واضحة ومحددة لجودة الأرباح المحاسبية بحيث تتضمن إيجاد مقاييس موحدة وقابلة للمقارنة.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

- أبراج الوطنية ABRAJ، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- الاتحاد للاعمار والاستثمار UCI، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- الاتصالات الفلسطينية PALTEL، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- بال عقار PALAQAR، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- بيت جالا لصناعة الأدوية BJP، ((2012-2018)، التقرير السنوي.
- دار الشفاء لصناعة الأدوية PHARMACARE، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- دواجن فلسطين AZIZA، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- سجائر القدس JCC، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- الشركة الوطنية لصناعة الكرتون NCI، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- العربية الفلسطينية للاستثمار APIC، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- العقارية التجارية للاستثمار AQARIYA، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- فلسطين لصناعة اللدائن LADAEN، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- فلسطين للاستثمار الصناعي PIIC، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- فلسطين للتنمية والاستثمار PADICO، (2012-2018)، التقرير السنوي.
- الفلسطينية للاستثمار والانماء PID، (2012-2018)، التقرير السنوي.

الفلسطينية للتوزيع للخدمات اللوجستية WASSEL، (2012-2018)، التقرير السنوي.

القدس للمستحضرات الطبية JPH، (2012-2018)، التقرير السنوي.

المستثمرون العرب ARAB، (2012-2018)، التقرير السنوي.

مصانع الزيوت النباتية VOIC، (2012-2018)، التقرير السنوي.

مصنع الشرق للاكترود ELECTRODE، (2012-2018)، التقرير السنوي.

مطاحن القمح الذهبي GMC، (2012-2018)، التقرير السنوي.

ثانيا: المراجع

1. المراجع العربية

الكتب

التميمي، عباس حميد، والساعدي، حكيم حمود، "ادارة الارباح وعوامل نشوئها واساليبها وسبل الحد منها"، دار غيداء للنشر والتوزيع - عمان، 2015م.

راضي، محمد، (2011)، "محاسبة شركات الأموال"، دار التعليم الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر.

السلامين، ياسر، الدقة، عبد الرحمن، "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين"، المكتبة الاكاديمية - فلسطين، ط 2014، 4م.

صادق، مورييس، "موسوعة التهرب الضريبي" دار الكتاب الذهبي - القاهرة، 1999م.

عبد الفضيل، محمود، العدل، محمد رضا "مبادئ المالية العامة - مع اشارة خاصة لتطور النظام المالي المصري". دار النهضة العربية - القاهرة، ط 1982، 2م.

الرسائل الجامعية

اسعد، سهى نعمان بهجت، "واقع استخدام المحاسبة الابداعية في ممارسة ادارة الارباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين للاوراق المالية". رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2018م.

الاشقر، هاني محمد، " ادارة الارباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للاسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة"، رسالة ماجستير غير منشورة - الجامعة الاسلامية، غزة، 2010م.

الآغا، عماد سليم، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية (دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية)" .رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة الازهر، غزة، 2011م.

البطنيجي، فادي عبد الرحيم، "مدى ادراك محلي الائتمان لاجراءات المحاسبة الابداعية (حالة المصارف العاملة في فلسطين)" .رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية - غزة، 2011م.

جمعة، محمد عبد الله، "التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (2000-2004)"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية - نابلس، 2005م.

حمزة، بوسنة، "العوامل المؤثرة في جودة الارباح المحاسبية من منظور ممارسات ادارة الارباح: عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة". رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، 2018م.

صوافطة، اسامة ساطي " أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الابداعية والتهرب الضريبي " رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية - نابلس، 2019م.

قاسم، صلاح محمد توفيق، "التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية- نابلس، 2003م.

القرى، ميسون بنت محمد بن علي، "دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية (دراسة ميدانية)". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز - جدة، 2010م.

معالي، سامح خالد عبد الله، "معوقات التحصيل لدى الادارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية- نابلس، 2015م.

منصور، ايهاب خضر، "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية- نابلس، 2004م.

الابحاث والمجلات:

اسماعيل، عصام عبد المنعم احمد، "اثر حجم الشركة على ممارسات ادارة الارباح"، مجلة البحوث المحاسبية ع2، جامعة طنطا- كلية التجارة، 2015م.

امان، مؤسسة الائتلاف من اجل النزاهة والمساءلة، اوراق عمل حول التهرب الضريبي، 2017م.

الجعدي، عمر، ابو نهيان، جيهان، "ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية وعلاقتها بالعوائد السوقية للأسهم للشركات المدرجة في سوقي عمان وفلسطين للاوراق المالية"، مجلة جامعة النجاح - العلوم الانسانية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2015م.

جودة، رافت، والعمور، سالم، "مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة" مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية ع7، جامعة القدس المفتوحة، 2017م.

- الخطيب، خالد، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق - كلية الاقتصاد م 16 / ع 2000، 2م.
- السعدني، مصطفى حسن بسيوني، "التهرب الضريبي: مفهومه، إبعاده، صورته والعقوبات المقررة"، مجلة المال والتجارة ع 500، 2010م.
- شاهين، علي، "إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية"، مجلة كلية التجارة - الجامعة الإسلامية - غزة، 2011م.
- الشريف، محمد الطيب محمد، " إدارة الارباح في الشركات المساهمة الليبية"، مجلة كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة ع 2، جامعة عين شمس، 2013م.
- صقر، احمد علي غازي، "أثر إدارة الارباح على تحديد الوعاء الضريبي في شركات الاستثمار العقاري" المجلة المصرية للدراسات التجارية ع 1، جامعة المنصورة، 2016.
- فدأوي، امينة، "قياس ممارسات إدارة الارباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر"، مجلة التنظيم والعمل مجلد (2) ع 4، جامعة معسكر، 2013م.
- كبلان، معتز عبد الحميد، " اثر ممارسات ادارة الارباح على اسعار اسهم الشركات المسجلة بسوق الاوراق المالية الليبي: دراسة تحليلية". جامعة بنغازي - ليبيا، 2016م.
- ناصر، مراد، " اسباب التهرب الضريبي واثاره على الاقتصاد الوطني"، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية - الجزائر، 2010م.
- نور، عبد الناصر ابراهيم، "ادارة الارباح واثرها على جودة الارباح المحاسبية في الاردن"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ع 2، الجامعة الاردنية، 2017م.
- وهبة، محمد سليم، "واقع التهرب الضريبي" المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد - صنعاء، الجمهورية اليمنية، 2010.

Feddaoui Amina (2018) **"Using Eckel Model to measure Income Smoothing practice the case of French companies"**

Hamza,Sarra Elleuch " **Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes à travers une démarche par entretiens**"
Comptabilité - Contrôle – Audit 2012/1 (Tome18)p.

Holland, Kevin M. and Jackson, Richard H.G." **Earnings Management and Deferred Tax** " (2002).Available at:
<http://ssrn.com/abstract=327220>.

Leuz, C., Nanda D. and Wysocki, P. D." **Earnings and investor protection**".(2003), an international comparison, Journal of Financial Economics, Vol. 69.

Mohanram, Partha S." **How to manage earnings management** "(2003),Accounting World, ICFAI, The Institute of Chartered Financial Analysts of India.

Phillips, J., Pincus, M., & Rego, S. O. (2003). **Earnings Management:New Evidence Based On Deferred Tax Expense**. The Accounting Review, 78(2), 491-521.

Stolowy,H. Breton,G.(2000). **A FRAMEWORK FOR THE CLASSIFICATION OF ACCOUNTS MANIPULATIONS**.
<https://core.ac.uk/download/pdf/6276862.pdf>

Tassadaq, F., & Malik, Q. A. (2015). **Creative Accounting & Financial Reporting: Model Development & Empirical Testing.** International Journal Of Economics And Financial Issues. <https://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/1047/pdf.544-551>.

World academy of science , engineering and technology international journal of economics and management engineering, vol(12),molo.

الملاحق

ملحق (1)

بيانات الدراسة

اسم الشركة	رمز الشركة	السنة	صافي الربح	ايرادات	مبلغ الضريبة
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	2012	105639	365852	23507
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	2013	122453	375257	30626
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	2014	98902	355870	13834
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	2015	93717	332273	10657
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	2016	91032	332395	10976
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	2017	75358	334740	4830
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	2018	79624	305464	12532
ابراج الوطنية	ABRAJ	2012	234375	962244	10488
ابراج الوطنية	ABRAJ	2013	398452	980537	46015
ابراج الوطنية	ABRAJ	2014	134531	934677	29789
ابراج الوطنية	ABRAJ	2015	236864	889096	13429
ابراج الوطنية	ABRAJ	2016	267057	775953	12927
ابراج الوطنية	ABRAJ	2017	2309197	2530742	55874
ابراج الوطنية	ABRAJ	2018	1411561	1348130	233406
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	2012	2701959	3735045	27652
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	2013	4958800	4107545	123179
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	2014	5059597	5229270	174522
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	2015	5538450	5136211	174017
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	2016	6100250	5249431	491000
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	2017	7152042	5748520	313816

اسم الشركة	رمز الشركة	السنة	صافي الربح	ايرادات	مبلغ الضريبة
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	2018	6748018	6713258	363675
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2012	651955	18072349	456364
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2013	2314545	22018022	636884
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2014	1817132	23730166	407299
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2015	2327141	25837861	102855
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2016	3230008	25605534	179049
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2017	6265727	29791587	102057
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2018	6115346	30804343	112489
دواجن فلسطين	AZIZA	2012	868687	18862818	184890
دواجن فلسطين	AZIZA	2013	3854717	26173760	493097
دواجن فلسطين	AZIZA	2014	2770580	29532749	448339
دواجن فلسطين	AZIZA	2015	3526919	30444532	433286
دواجن فلسطين	AZIZA	2016	3572075	34306915	341677
دواجن فلسطين	AZIZA	2017	3546165	35082163	364469
دواجن فلسطين	AZIZA	2018	957838	30274319	114286
بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP	2012	621590	5666541	46762
بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP	2013	652639	6302293	69510
بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP	2014	1009094	6443672	114359

اسم الشركة	رمز الشركة	السنة	صافي الربح	ايرادات	مبلغ الضريبة
بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP	2015	2014016	7764657	307123
بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP	2016	2067095	7819715	142347
بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP	2017	1781456	8323963	135759
بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP	2018	822326	7036939	49536
العربية الفلسطينية للاستثمار	APIC	2012	8598930	361200371	2122438
العربية الفلسطينية للاستثمار	APIC	2013	15312188	436541866	4331493
العربية الفلسطينية للاستثمار	APIC	2014	14744091	526679410	3397109
العربية الفلسطينية للاستثمار	APIC	2015	16039898	516941578	3631666
العربية الفلسطينية للاستثمار	APIC	2016	15445611	600360225	3501192
العربية الفلسطينية للاستثمار	APIC	2017	21880444	677101155	4418466
العربية الفلسطينية للاستثمار	APIC	2018	20355587	726691620	4317251
فلسطين للاستثمار الصناعي	PIIC	2012	923066	20008846	184890
فلسطين للاستثمار الصناعي	PIIC	2013	4664324	27262669	493097
فلسطين للاستثمار الصناعي	PIIC	2014	3726812	31569412	553367

اسم الشركة	رمز الشركة	السنة	صافي الربح	ايرادات	مبلغ الضريبة
فلسطين للاستثمار الصناعي	PIIC	2015	4608016	35577520	501378
فلسطين للاستثمار الصناعي	PIIC	2016	5274141	44919768	447240
فلسطين للاستثمار الصناعي	PIIC	2017	5954198	46486607	449650
فلسطين للاستثمار الصناعي	PIIC	2018	3770248	41054918	272232
الفلسطينية للتوزيع للخدمات اللوجستية	WASSEL	2012	-311429	8317751	85364
الفلسطينية للتوزيع للخدمات اللوجستية	WASSEL	2013	-72906	12563185	56790
الفلسطينية للتوزيع للخدمات اللوجستية	WASSEL	2014	-3353306	10221530	146871
الفلسطينية للتوزيع للخدمات اللوجستية	WASSEL	2015	-337625	9957234	244843
الفلسطينية للتوزيع للخدمات اللوجستية	WASSEL	2016	130693	8711998	16910
الفلسطينية للتوزيع للخدمات اللوجستية	WASSEL	2017	91608	8399268	53106
الفلسطينية للتوزيع للخدمات اللوجستية	WASSEL	2018	124717	8818830	81645
بال عقار	PALAQAR	2012	44175	942160	14041
بال عقار	PALAQAR	2013	-126846	878686	32202
بال عقار	PALAQAR	2014	-274174	844857	27703
بال عقار	PALAQAR	2015	-237716	865030	3253
بال عقار	PALAQAR	2016	184335	1007249	83470
بال عقار	PALAQAR	2017	111762	1086386	21174
بال عقار	PALAQAR	2018	204208	1181096	66671

اسم الشركة	رمز الشركة	السنة	صافي الربح	ايرادات	مبلغ الضريبة
دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMA CARE	2012	2215968	15364226	187996
دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMA CARE	2013	2653746	15906232	536061
دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMA CARE	2014	2293297	15643114	546310
دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMA CARE	2015	2029726	16713660	363962
دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMA CARE	2016	701318	18757974	244614
دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMA CARE	2017	3129227	17373224	193518
دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMA CARE	2018	2900262	17695889	225800
مطاحن القمح الذهبي	GMC	2012	491969	7986822	36402
مطاحن القمح الذهبي	GMC	2013	248820	8420026	33874
مطاحن القمح الذهبي	GMC	2014	213822	10059760	50141
مطاحن القمح الذهبي	GMC	2015	-1194134	6250798	0
مطاحن القمح الذهبي	GMC	2016	54580	11207473	26726
مطاحن القمح الذهبي	GMC	2017	1624711	10748802	145987
مطاحن القمح الذهبي	GMC	2018	34082	8910663	39616
مصنع الشرق للاكترود	ELECTR ODE	2012	117004	1611161	17551
مصنع الشرق للاكترود	ELECTR ODE	2013	118760	1411713	22525
مصنع الشرق للاكترود	ELECTR ODE	2014	112804	1168532	21323
مصنع الشرق للاكترود	ELECTR ODE	2015	106579	905079	15987

اسم الشركة	رمز الشركة	السنة	صافي الربح	ايرادات	مبلغ الضريبة
مصنع الشرق للاكترود	ELECTR ODE	2016	110278	1275312	16542
مصنع الشرق للاكترود	ELECTR ODE	2017	78167	957749	11725
مصنع الشرق للاكترود	ELECTR ODE	2018	111261	1216084	16689
سجائر القدس	JCC	2012	2146840	79568433	242176
سجائر القدس	JCC	2013	721164	86442643	110297
سجائر القدس	JCC	2014	-2491021	46149128	0
سجائر القدس	JCC	2015	90461	37620707	71790
سجائر القدس	JCC	2016	-362732	36669530	16684
سجائر القدس	JCC	2017	445935	43757397	51821
سجائر القدس	JCC	2018	26990	44044966	11321
الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	2012	121967	4626045	17253
الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	2013	662712	5761456	204151
الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	2014	489941	6505167	175277
الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	2015	578760	6796374	96040
الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	2016	384661	6369825	18207
الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	2017	211106	5488793	53377
الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	2018	-145494	4117667	17113
فلسطين للتنمية والاستثمار	PADICO	2012	18315	101814	1723

اسم الشركة	رمز الشركة	السنة	صافي الربح	ايرادات	مبلغ الضريبة
فلسطين للتنمية والاستثمار	PADICO	2013	26121	110542	786
فلسطين للتنمية والاستثمار	PADICO	2014	20013	110949	818
فلسطين للتنمية والاستثمار	PADICO	2015	25046	129821	1612
فلسطين للتنمية والاستثمار	PADICO	2016	19705	131930	796
فلسطين للتنمية والاستثمار	PADICO	2017	6270	142199	1306
فلسطين للتنمية والاستثمار	PADICO	2018	16216	121184	677
المستثمرون العرب	ARAB	2012	-63963	67030	0
المستثمرون العرب	ARAB	2013	84539	193170	0
المستثمرون العرب	ARAB	2014	-112498	166009	294272
المستثمرون العرب	ARAB	2015	-240412	160441	27602
المستثمرون العرب	ARAB	2016	57150	163841	0
المستثمرون العرب	ARAB	2017	56264	169112	0
المستثمرون العرب	ARAB	2018	59271	158992	21123
الفلسطينية للاستثمار والائماء	PID	2012	282483	5419	15607
الفلسطينية للاستثمار والائماء	PID	2013	209686	280329	0
الفلسطينية للاستثمار والائماء	PID	2014	111704	210108	0
الفلسطينية للاستثمار والائماء	PID	2015	53256	135802	0
الفلسطينية للاستثمار والائماء	PID	2016	23527	88879	0

اسم الشركة	رمز الشركة	السنة	صافي الربح	ايرادات	مبلغ الضريبة
السلطانية للاستثمار والائماء	PID	2017	-13244	6197309	0
السلطانية للاستثمار والائماء	PID	2018	784234	9871917	155265
الاتحاد للاعمار والاستثمار	UCI	2012	740943	3877728	137388
الاتحاد للاعمار والاستثمار	UCI	2013	419031	2499930	65713
الاتحاد للاعمار والاستثمار	UCI	2014	514439	5926351	42790
الاتحاد للاعمار والاستثمار	UCI	2015	200155	1758276	35515
الاتحاد للاعمار والاستثمار	UCI	2016	1138108	2462117	168073
الاتحاد للاعمار والاستثمار	UCI	2017	801347	1706616	116787
الاتحاد للاعمار والاستثمار	UCI	2018	2271550	7027216	344991
العقارية التجارية للاستثمار	AQARIYA	2012	-105167	58063	0
العقارية التجارية للاستثمار	AQARIYA	2013	-139577	27153	0
العقارية التجارية للاستثمار	AQARIYA	2014	-748768	713687	7300
العقارية التجارية للاستثمار	AQARIYA	2015	14926	1324389	0
العقارية التجارية للاستثمار	AQARIYA	2016	252552	1175315	25280

اسم الشركة	رمز الشركة	السنة	صافي الربح	ايرادات	مبلغ الضريبة
العقارية التجارية للاستثمار	AQARIYA	2017	649515	1986370	96002
العقارية التجارية للاستثمار	AQARIY A	2018	20036	1110155	10576
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	2012	-580823	1146028	0
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	2013	-569124	1088909	0
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	2014	-494870	900804	0
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	2015	-956910	418045	0
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	2016	-217177	38518	0
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	2017	-49081	63656	0
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	2018	-87658	117678	0

ملحق (2)

الشركات المساهمة العامة

الرقم	السم الشركة	الرمز	تاريخ الادراج
شركات الخدمات			
1	الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	1997
2	موبايل الوطنية الفلسطينية للاتصالات	OOREDOO	2011
3	الفلسطينية للكهرباء	PEC	2004
4	ابراج الوطنية	ABRAJ	2010
5	مصايف رام الله	RSR	2010
6	المؤسسة العربية للفنادق	AHC	1998
7	مركز نابلس الجراحي التخصصي	NSC	2008
8	الفلسطينية للتوزيع والخدمات اللوجستية	WASSEL	2007
9	بال عقار لتطوير وإدارة وتشغيل العقارات	PALAQAR	2012
10	جلوبال كوم للاتصالات	GCOM	2009
11	المؤسسة العقارية العربية	ARE	1997
الشركات الصناعية			
12	ببرزيت للادوية	BPC	2004
13	مصانع الزيوت النباتية	VOIC	1999
14	القدس للمستحضرات الطبية	JPH	1997
15	دواجن فلسطين	AZIZA	2002
16	دار الشفاء لصناعة الادوية	PHARMACARE	2013
17	بيت جالا لصناعة الادوية	BJP	2015
18	مطاحن القمح الذهبي	GMC	2005
19	العربية لصناعة الدهانات	APC	1997
20	سجائر القدس	JCC	1997
21	الوطنية لصناعة الالمنيوم والبروفيلات - نابكو	NAPCO	2011

الرقم	السم الشركة	الرمز	تاريخ الادراج
22	الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	2006
23	فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	2002
24	مصنع الشرق للاكترود	ELECTRODE	2011
شركات الاستثمار			
25	فلسطين للتنمية والاستثمار	PADICO	1997
26	العربية الفلسطينية للاستثمار - ايبك	APIC	2014
27	سند للموارد الانشائية	SANAD	2017
28	فلسطين للاستثمار الصناعي	PIIC	2002
29	فلسطين للاستثمار العقاري	PRICO	1997
30	الاتحاد للاعمار والاستثمار	UCI	2007
31	الفلسطينية للاستثمار والانماء	PID	2006
32	المستثمرون العرب	ARAB	1997
33	العقارية التجارية للاستثمار	AQARIYA	2011
34	القدس للاستثمار العقارية	JREI	2006
قطاع البنوك والخدمات			
35	بنك فلسطين	BOP	2005
36	بنك القدس	QUDS	1997
37	البنك الاسلامي الفلسطيني	ISBK	2009
38	البنك الاسلامي العربي	AIB	1997
39	البنك الوطني	TNB	2007
40	بنك الاستثمار الفلسطيني	PIBC	1997
41	سوق فلسطين للأوراق المالية	PSE	2012
قطاع التأمين			
42	التأمين الوطنية	NIC	1997
43	ترست العالميه للتأمين	TRUST	2008
44	فلسطين للتأمين	PICO	2010
45	العالمية المتحدة للتأمين	GUI	2011
46	التكافل الفلسطينية للتأمين	TIC	2011

الرقم	السم الشركة	الرمز	تاريخ الادراج
47	المجموعة الاهلية للتأمين	AIG	1997
48	المشرق للتأمين	MIC	2006

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**The Impact of Using Earning Management
on Tax Evasion in the Palestinian Public
Shareholding Corporations**

**By
Wala Ali Ahmad Zaid**

**Supervisor
Dr. Mofeed AL-Thaher**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the
Requirements for the Degree of Master of Tax Disputes, Faculty
of Graduate Studies, An-Najah National University, Nablus-
Palestine.**

2021

The Impact of Using Earning Management on Tax Evasion in the Palestinian Public Shareholding Corporations

By

Wala Ali Ahmad Zaid

Supervisor

Dr. Mofeed AL-Thaher

Abstract

This study aims at analyzing, recognizing and effect (the practices of profit management and tax evasion in the Palestinian public shareholding corporations). In order to achieve the aims of the study, the descriptive method has been employed in order to get data and information related to the theoretical frame of the study as well as depending on the financial statements of the Palestinian public shareholding corporations from 2012 to 2018. Furthermore, the population of the study comprises (48) Palestinian public shareholding corporations enlisted in Palestine Exchange (PEX). Thus, the sample of the study comprises (21) Palestinian public shareholding corporations enlisted in PEX.

The researcher has found that there is a relationship between profit management and tax evasion due to the variables of revenues and net profit. Generally speaking, the Palestinian public shareholding corporations do not practice profit management that only (7) out of (21) companies (about 33%) practice that according to Eckel index.

In light of these results, the researcher recommends that legislation and supervision bodies should issue a law that abides companies to hand over their financial statements according to the legal deadline. Also, it is

imperative to activate external auditing I order to depict any practices related to profit management. Furthermore, the income tax department should have a well-qualified staff employees who have experience in accounting in order to be able to recognize any manipulation in profits or any profit management practices.

Thus, this needs to penalize and implement penalties to any tax evasion attempts by raising the awareness of investors and contributors about the dangers of practicing profit management and its negative results on the performance of the company.

Based on the importance of this study for decision makers in public shareholding corporations, the researcher recommends exploring more methods used in profit management by companies. Also, it is imperative to clarify the ways of finding the practices of profit management and how to deal with them. Finally, future studies should focus on putting specified and clear measures and criteria for earnings quality by finding out a unified comparable measure.

Keywords: profit management, tax evasion, public shareholding corporations.