

كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

The efficiency of the tax examiner and its impact on discovering the artificial
adjustment of profits/ Applied research in the General Tax Authority

nada999azeez@yahoo.com

ديوان الرقابة المالية

ندی عزیز حسین

wwaaffaa1960@yahoo.com

جامعة بغداد
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.م.د. وفاء عبد الأمير حسن

المستخلص :

هدف البحث الى قياس التأثير بين المتغير المستقل كفاءة الفاحص الضريبي بأبعاده المتمثلة بـ (المؤهلات العلمية والمؤهلات العملية (الخبرة) والتدريب والتطوير والحياد والاستقلالية واخلاقيات المهنة) والمتغير المعتمد اكتشاف التطويع المصطنع للارباح، ودرجة ترتيب تلك الابعاد على وفق أهميتها واولويتها، وقد حددت مشكلة البحث في تساؤل رئيسي مفاده هل هناك تأثير لكفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح للهيئة المبحوثة، وقد اعتمد المنهج الوصفي التحليلي واستعملت الاستبانة كوسيلة للحصول على البيانات من العينة البالغ عددها (70) مبحوثاً من العاملين (الفاحصين في الهيئة العامة للضرائب)، كما تم الاعتماد على البيانات والتقارير المالية للشركات (س) للتأمين و(ص) للتأمين والمصارف (أ) و(ب) التجاري في تفسير النتائج، فضلاً عن اجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين فيها، وتم تحليل البيانات بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS V.18) و (AMOS V.24) في احتساب (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن النسبي، معامل الاختلاف، معامل الارتباط، اختبار T، تحليل الانحدار، اختبار F، معامل التحديد)، ومن أبرز النتائج التي توصل اليها البحث تبين ان هناك تأثيراً معنوياً لأبعاد كفاءة الفاحص الضريبي مجتمعة او منفردة في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح.

الكلمات المفتاحية: الفحص الضريبي، كفاءة الفاحص الضريبي، التطويع المصطنع للارباح.

Abstract:

The aim of the research is to measure the length between the variable the efficiency of the tax examiner with its dimensions represented by (scientific questions, practical process (experience), training and development, impartiality and independence, ethics of the profession) and the approved variable discovering the artificial adaptation of profits, and the degree of arrangement of those dimensions its importance and priority, and the research problem has been identified In a main question that is there any effect of copying the images of the image examiner in discovering the adaptation, the financial statements and reports of the companies (X, Y) and the banks (A, B) were relied on in the interpretation of the results, the facilities of the personal interviews in them, and the data was analyzed by relying on the statistical program (SPSS V.18) and (AMOS V.24) coefficient coefficient of variation, coefficient coefficient, coefficient coefficient, coefficient, coefficient, and among the most prominent results it reached was showing that there is an innovative coefficient that has a significant effect on the dimensions of the tax examiner's efficiency collectively or individually in discovering localization This indicates the extent of the great positive impact that achieves great success in discovering the artificial profits.

Keywords: tax examiner, artificial manipulation of profits, Efficiency of the tax examiner

المقدمة

ظهر التطويع المصطنع للارباح حدثاً في ثمانينات القرن العشرين، عندما واجهت المنظمات صعوبة في فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج ارباح أفضل من ايجادها أي من الصعب تحقيق زيادة في الارباح، ولهذا فقد رأَت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع ان تكسب الأرباح فأنها تستطيع على الأقل ان تصطنعها، لذلك يسعى الفاحص الضريبي الى إضفاء الموثوقية بالقوائم المالية ولذا سعت الإدارة الضريبية إلى رفع كفاءة الفاحص الضريبي لاكتشاف حالات التطويع المصطنع للارباح بواسطة الفحص الضريبي على القوائم المالية، وعليه فتعديل القوائم المالية التي يراها الفاحص الضريبي ضرورية لضمان صدق وعدالة القوائم المالية، يتناول البحث المتطلبات العلمية والعملية والمتمثلة في متطلبات الكفاءة الخاصة بتكوين شخصية للفاحص الضريبي ومؤهلاته وخبراته في تنفيذ مهمته، تعد هذه المتطلبات ضرورية توافرها للفاحص الضريبي ليقوم باعمال الفحص الضريبي، اذ يتعرض الفاحص الضريبي الى حالة عدم التأكد من صحة وعدم موثوقية القوائم المالية لان استخدام الاساليب البديلة لها تأثير على نتائج ومضمون القوائم المالية، بالشكل الذي يعطي انطباعاً ايجابياً لإحداث تغيير في اتجاه القرار، وينظر اليها على انها تلاعب بالارقام باستغلال معرفة المحاسب بالسبل البديلة تمكنه من تقديم نتيجة نشاط الشركة بالشكل الذي ترغب به الادارة. وتحقیقاً لما تقدم تكونت هيكلية البحث من اربعة فصول، جاء الفصل الاول بعنوان منهج البحث وبعض دراسات سابقة، عبر مبحثين، تناول الاول منهج البحث، وأوضح المبحث الثاني بعض دراسات سابقة، أما الفصل الثاني: يحمل عنوان الجانب النظري للبحث وتضمن مبحثين، الاول يمثل التأطير المفاهيمي لكفاءة الفاحص الضريبي، وانصرف المبحث الثاني الى التأطير المفاهيمي للتطويع المصطنع للارباح، اما الفصل الثالث: كان تحت عنوان الجانب التطبيقي للبحث والذي يحتوي على ثلاثة مباحث، الأول تضمن اختبار مقياس البحث، اما المبحث الثاني فقد ركز على وصف وتشخيص متغيري البحث، وخصص المبحث الثالث لاختبار فرضيات البحث، وجاء الفصل الرابع والاخير بعنوان الاستنتاجات والتوصيات، عبر مبحثين، حدد الاول الاستنتاجات وقدم الثاني التوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث قيام بعض الشركات بممارسة التطويع المصطنع للارباح يؤدي ذلك الى صعوبة تحديد الربح الخاضع للضريبة بواسطة الفاحص الضريبي مما يدفع الهيئة العامة للضرائب الى رفع كفاءة الفاحص الضريبي لتجنب اثار مخاطر تلك الممارسات، وعليه يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤل الرئيس:

ما الأثر الذي يحققه كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع للارباح في الهيئة المبحوثة وسيتم إجابة البحث عن التساؤلات الآتية: -

1. ما مستوى إجابة العينة وادراكها كفاءة الفاحص الضريبي والتطويع المصطنع للارباح للهيئة المبحوثة؟ وما هي درجة ترتيب ابعادهما؟
2. ما مدى تأثير كل بعد من ابعاد كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح في الهيئة المبحوثة؟
3. ما مدى تأثير كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح في الهيئة المبحوثة؟
4. ما مدى كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح في الشركات المبحوثة؟

ثانياً: أهمية البحث : تتبع أهمية البحث بالآتي: -

1. يسهم البحث في اثراء الجانب المعرفي بواسطة التعريف بمتغيراته (كفاءة الفاحص الضريبي وابعاده الأساسية والتطويع المصطنع للارباح)
2. إمكانية افادة الإدارة الضريبية في الهيئة المبحوثة من النتائج التي سيتوصل اليها لبناء الخطط المستقبلية.

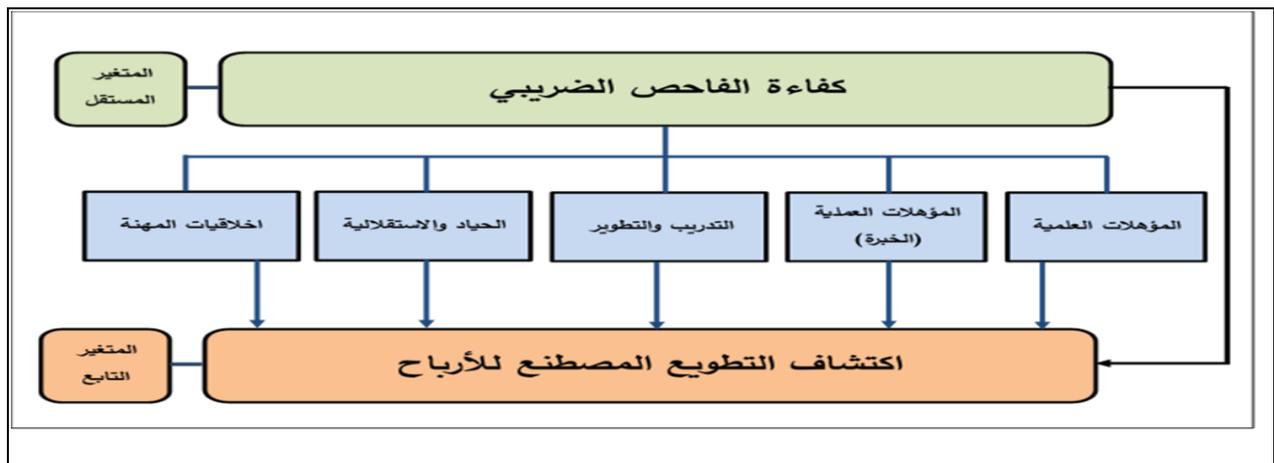
3. يعد محاولة لاسترشاد المسؤولين في الهيئة المبحوثة لتعريفهم على اليات التطبيع المصطنع للأرباح من خلال تسليط الضوء على أهمية عمل الفاحص الضريبي وانعكاس ذلك على الأرباح.
4. السعي للوصول الى نتائج واقعية من خلال التأكد من صحة ما جاء بالقوائم المالية للمكلفين لاسيما في ظل قيام بعض إدارات الشركات باستعمال أساليب التطبيع المصطنع للأرباح بهدف التأثير في الأرباح التي تعكس رغبات الإدارة بدلاً من الأداء المالي الفعلي لتحقيق اهداف معينة.
5. التعرف على دور الفاحص الضريبي وكيفية رفع كفاءته وانعكاس ذلك على اكتشاف التطبيع المصطنع للأرباح.

ثالثاً: اهداف البحث

1. تقديم اطار نظري لمتغيرات البحث من خلال عرض الادبيات المعاصرة التي تناولت كفاءة الفاحص الضريبي واكتشاف التطبيع المصطنع للأرباح، والتعرف على محتوياتها الفكرية.
2. تشخيص مستوى اهتمام الهيئة المبحوثة بمتغيري البحث (كفاءة الفاحص الضريبي واكتشاف التطبيع المصطنع للأرباح)، فضلا عن تحديد درجة ابعادهما.
3. تحديد مستوى تأثير كفاءة الفاحص الضريبي بابعاده (المؤهلات العلمية، المؤهلات العملية(الخبرة)، التدريب والتطوير، الحياد والاستقلالية، اخلاقيات المهنة) في اكتشاف التطبيع المصطنع للأرباح في الهيئة المبحوثة.
4. قياس تأثير المتغير المستقل المتمثل ب(كفاءة الفاحص الضريبي) في اكتشاف التطبيع المصطنع للأرباح في الشركات المبحوثة.

رابعاً: مخطط البحث الفرضي

استكمالاً لمشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافها يتكون مخطط البحث الفرضي من متغيرين رئيسيين كما في الشكل (1) وهما المتغير المستقل كفاءة الفاحص الضريبي والذي تم تحديد ابعاده (التأهيل العلمي والعملية، التدريب والتطوير، الحياد والاستقلالية، اخلاقيات المهنة) والمتغير المعتمد التطبيع المصطنع للأرباح.



شكل (1) مخطط البحث الفرضي

المصدر: اعداد الباحث

خامساً: فرضية البحث: اعتمدت الدراسة على الفرضية الرئيسة:- لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لكفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح

سادساً: منهج البحث: اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات منها الاستبانة، لغرض تحليل النتائج المتعلقة بمتغيرات البحث وتفسيرها لاستخلاص النتائج منها، للمساعدة في الوصول الى فهم واضح للموضوع.

سابعاً: حدود البحث

- 1- الحدود المكانية : وتتمثل في الهيئة العامة للضرائب وموقعها الكائن في بغداد .
 - 2- الحدود الزمانية : تمتد مدة اجراء البحث من (2022/1/16) الى (2022/6/21)، فضلا عن اعتماد البيانات والتقارير المالية للسنوات (2011 – 2020).
 - 3- الحدود البشرية : وتشمل العاملين في الهيئة العامة للضرائب.
- ثامناً: وصف عينة البحث:** تم اعتماد عينة من الموظفين في الهيئة العامة للضرائب، وتتمثل بـ (مدير قسم، وكيل مدير قسم، مسؤول شعبة، فاحص ضريبي، مدقق، اخرى) والبالغ عددها (70) مبحوثاً، ويوضح الجدول (1) وصفاً لعينة البحث .

الجدول (1) وصف عينة البحث

ت	التفاصيل	الفئات	العدد	النسبة المئوية
1	النوع الاجتماعي	ذكر	43	61%
		انثى	27	39%
2	التحصيل العلمي	دكتوراه	2	3%
		ماجستير	8	11%
		دبلوم عالي	10	14%
		بكالوريوس	46	66%
		أخرى	4	6%
3	التخصص العلمي	محاسبة	38	54%
		ادارة اعمال	12	17%
		اقتصاد	2	3%
		علوم مالية مصرفية	3	4%
		قانون	6	9%
		أخرى	9	13%
		معاون مدير عام	1	1%
		مدير قسم	3	4%
		مدير شعبة	11	16%
		فاحص ضريبي	26	37%
	العنوان الوظيفي	مدقق	15	21%
		أخرى	14	20%
		معاون مدير عام	3	4%
		مدير قسم	3	4%
		مدير شعبة	11	16%
		فاحص ضريبي	26	37%
		مدقق	15	21%
	سنوات الخدمة	أقل من 10 سنوات	3	4%
		من 10 الى 15 سنة	21	30%
		من 16 الى 20 سنة	3	4%
		20 سنة فأكثر	43	62%
		دورة واحدة	6	8%
	الدورات التدريبية	دورة (2-3)	11	16%
		دورة (4-5)	25	36%
		6 دورة فأكثر	28	40%
	الدورات التخصصية	دورة التدقيق والرقابة	12	17%
		دورة اعداد التدقيق الضريبي	19	27%
		دورة اعداد المحاسبين	31	44%
		دورة تعليم الحاسوب	8	12%
المجموع			100	

أظهرت نتائج الجدول (1) السابق ما يأتي: -

1- النوع الاجتماعي

توزيع العينة بحسب متغير النوع الاجتماعي اذ حصل الذكور على (43) تكرارا وبنسبة مقدارها 61%، اما الاناث حصلت على (27) تكرارا وبنسبة مقدارها (39%).

2- جاءت فئة أصحاب شهادة البكالوريوس في المرتبة الاولى حيث بلغت نسبتهم 66% من مجمل حجم عينة الباحثين، وجاء حملة شهادة الدبلوم العالي في المرتبة الثانية وبنسبة (14%) من حجم العينة، اما في المرتبة الثالثة فقد كانت حصة شهادة الماجستير بنسبة (11%)، وجاءت فئة اخرى في المرتبة الرابعة بنسبة (6%)، اما المرتبة الاخيرة جاء حملة شهادة الدكتوراه بنسبة (3%).

3- جاءت فئة تخصص المحاسبة في المرتبة الاولى بنسبة 54% من حجم العينة، في حين جاء تخصص ادارة اعمال في المرتبة الثانية بنسبة (17%) من حجم العينة، وفي المرتبة الثالثة جاءت فئة تخصصات اخرى بنسبة (13%) وفي المرتبة الرابعة كانت حصة تخصص قانون بنسبة (9%) وكانت في المرتبة الخامسة تخصص علوم مالية مصرفية بنسبة (4%) وفي المرتبة الاخيرة جاء تخصص اقتصاد بنسبة (3%) من حجم العينة.

4- جاءت فئة الموظفين بعنوان فاحص ضريبي في المرتبة الاولى بنسبة 37%، في حين جاء عنوان مدقق في المرتبة الثانية وبنسبة 21% من حجم العينة، وجاء في المرتبة الثالثة عنوان اخرى بنسبة 20%، وفي المرتبة الرابعة جاءت فئة مدير شعبة بنسبة 16%، وفي المرتبة الخامسة جاءت فئة مدير قسم بنسبة 4% وفي المرتبة الاخيرة كانت فئة معاون مدير عام بنسبة 1% من حجم العينة.

5- جاء في المرتبة الاولى اصحاب الخدمة أكثر من 20 سنة بنسبة (62%) من حجم العينة 52% وفي المرتبة الثانية جاء اصحاب الخدمة اقل من 15 سنة بنسبة (30%) وفي المرتبة الثالثة جاء اصحاب الخدمة اقل من 10 سنوات واقل من 20 سنة بنسبة (4%) لكل منهما.

6- جاء في المرتبة الاولى المشاركين في الدورات التدريبية أكثر من 6 دورات بنسبة (40%) من حجم العينة، وفي المرتبة الثانية جاءت فئة المشاركين (4-5) دورة بنسبة (36%)، وجاء بالمرتبة الثالثة فئة المشاركين (2-3) بنسبة (16%) وفي المرتبة الاخيرة جاءت المشاركين بدورة واحدة بنسبة (8%).

7- جاء في المرتبة الاولى المشاركين في دورة اعداد المخمنين بنسبة (44%) من حجم العينة وفي المرتبة الثانية جاءت فئة المشاركين في دورة اعداد التدقيق الضريبي بنسبة (27%)، وجاء بالمرتبة الثالثة فئة المشاركين في دورة التدقيق والرقابة بنسبة (17%) وفي المرتبة الاخيرة جاءت المشاركين بدورة تعليم الحاسوب بنسبة (12%).

تاسعاً: اداة البحث : اعتمد البحث في عملية جمع البيانات والمعلومات على الاستبانة كأداة رئيسة وصممت فقراتها بالإفادة من الأدبيات المتعلقة بموضوع البحث وتم تكييفها بما ينسجم وهدف البحث، إذ تضمنت محورين رئيسيين هما: الأول معلومات تعريفية عن الباحثين وهي (المؤهل العلمي، المؤهل العملي (الخبرة)، التدريب والتطوير، الحياد والاستقلالية، اخلاقيات المهنة)، أما الثاني فانه ركز على متغيرات البحث الرئيسة وهي:

أبعاد كفاءة الفاحص الضريبي: والذي تضمن (35) سؤالاً، والمتغير الثاني التطبيع المصطنع للارباح: الذي تضمن (11) سؤالاً، وبهذا تكونت الاستبانة من (46) سؤالاً، صيغت على وفق مقياس ليكرت الخماسي (اتفق بشدة، اتفق، محايد، لا اتفق، لا اتفق بشدة)، وبأوزان (1،2،3،4،5) على التوالي، فضلا عن جمع البيانات المالية عن السنوات (2011-2020).

عاشراً: اختبار صدق الاستبانة وثباتها

يمثل الصدق الظاهري احد المعايير الضرورية لبناء المقياس، اذ قام الباحث بعرض الاستبانة في صورتها الاولية على مجموعة من الخبراء والمحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة او المشكلة موضوع البحث والبالغ عددهم (10) محكماً وذلك للاسترشاد بأرائهم حول مدى دقة ووضوح فقراتها ومعرفة ملاحظاتهم حول فقرات الاستبانة وتربطها ، بغية جعل الاستبانة بصورة ملائمة أكثر مع الأهداف المرجوة من البحث، وتم الأخذ بأغلب آراءهم وملاحظاتهم بشأن اضافة او حذف ما يروونه مناسباً وقد كان لأرائهم ومقترحاتهم الدور المميز في تطوير الاستبانة وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية .

حادي عشر: الاساليب الاحصائية المستخدمة

تم الاستفادة من البرنامج الاحصائي الجاهز (Spss) في احتساب (النسب المئوية، الوسط الحسابي المرجح، الانحراف المعياري، تحليل الانحدار الخطي البسيط، معامل الاختلاف، اختبار F، معامل التحديد 2R).

المبحث الثاني: المفاهيم الاساسية التأسيسية للنظري للبحث

اولاً: تعريف كفاءة الفاحص الضريبي:

ت	المصدر والسنة	التعريف
1	الحربي، 2003: 67	الكفاءة تعني القدرة على اتمام هدف او عملية معينة طبقاً لما هو محدد لها.
2	عمر، 2008: 1942	تمتع الشخص بكفاءة عالية يعني تمتعه بالقدرة على العمل بجدارة واهلية.
4	عسکر، 2020: 36	الكفاءة تعني قدرة وأهلية الشخص بإنجاز المهام المكلف بها بأفضل صورة.

المصدر: من اعداد الباحثة في ضوء المصادر الواردة في الجدول

ثانياً: ابعاد كفاءة الفاحص الضريبي

من اجل ضمان اجراء عملية الفحص الضريبي بجودة عالية يجب ان يتم بواسطة افراد لديهم الكفاءة التي تتلاءم مع طبيعة العمل الذين يقومون به، هناك عدة معايير ترفع من مستوى الكفاءة للفاحص الضريبي وكالاتي: -

1- المؤهلات العلمية للفاحص الضريبي

يعد التأهيل العلمي للفاحص الضريبي شرطاً أساسياً لتحقيق كفاءته، في حال أراد الفاحص الضريبي القيام بعمله بعناية وكفاءة عالية لا بد ان يمتلك التأهيل العلمي المناسب الذي يمكنه من أداء عمله بكفاءة. أي ان يكون المستوى العلمي حاصل على شهادة اكااديمية (جامعية) مناسبة تأهله للقيام بهذا العمل. (سرايا، 2007: 169)

2- الخبرة المهنية للفاحص الضريبي

أن للخبرة دور أساسي في تخفيض المنازعات وحل الخلافات بين المكلفين والإدارة الضريبية، وتعتبر من العوامل المؤثرة على كفاءة جودة الفحص الضريبي، كما أن الخبرة يتم اكتسابها من خلال الفترة الطويلة التي يقضيها الفاحص الضريبي في مزاوله وظيفة معينة ومن المستوى العلمي تمكنه من التعرف على طبيعة المشكلة وفهمها والتفرقة بين المعلومات الملائمة من غيرها مما يجعله قادر على وضع الاستراتيجية الناجحة لحل تلك المشاكل (علي، شحاته، 2008: 26)

3- التدريب والتطوير المستمر لكفاءة الفاحص الضريبي

يعد التدريب من الادوات التي تساهم في تطوير قدرات العاملين من خلال اكسابهم للمعارف والمهارات بغية أداء الاعمال على افضل وجه ان مجرد حصول الفاحص الضريبي على الدرجات العلمية والشهادات الاكاديمية في مجال المحاسبة والتدقيق لا يكفي حتى يتمتع الفاحص بالكفاءة، بل لا بد للفاحص ان يرفع من مستوى كفاءته ومهاراته باستمرار عن طريق التدريب

والتعليم المستمر، وان يكون على للاطلاع على أحدث الأفكار والتقنيات المحاسبية والتدقيقية والاطلاع على ما يصدر عن الجامعات العلمية والمهنية والاطلاع على كل ما هو جديد في المجالات القانونية والإدارية والاقتصادية التي تحيط بعملية الفحص الضريبي.

(37)

4- الحياد والاستقلالية

ان الفاحص الضريبي يكون مستقلاً في تحديد خطوات واجراءات الفحص بعيدا عن تدخل الادارة، كما معروف ان الفاحص هو موظف لدى الادارة الضريبية وان نتائج الاعمال ترفع للإدارة الا ان الفاحص الضريبي يسعى الى تحقيق أكبر قدر ممكن من الاستقلالية للحفاظ على مستوى الثقة بينهم وبين المكلفين.

(ARENS and others2011:5)

5- اخلاقيات المهنة

يجب أن يتحرى في سلوكه الأسلوب المستقيم الذي يتفق مع عراقة المهنة وأن يبتعد عن أي سلوك يسيء إلى سمعته (حشيش،2014: 10)

ثالثاً: تعريف التطبيع المصطنع للارباح:

ت	اسم الباحث والسنة	التعريف
1	عاجب،2017: 45	تدخل ادارة المنشأة في الحفاظ على مستوى ربح يتمتع بدرجة من الثبات والنمو وحرية الاختيار للسياسات المحاسبية للحد من تقلبات الارباح من خلال اختيار أسس وطرق القياس المناسبة للتأثير على مستوى الارباح المنشورة وعادة ما يتم ذلك لتحقيق الاغراض التعاقدية للمنشأة، ويؤدي بعض من هذا الإختيار الى جعل المعلومات المحاسبية أكثر تحفظاً.
2	اسماعيل،2018: 139	عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضل معد هذه الكشوف ان يبلغ عنه.
3	علي واخرون، 2018: 70	استخدام الإدارة لاحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي والقيام بتشكيل صفقات وهمية معينة بهدف تغيير التقارير المالية اما بغرض تضليل اصحاب المصالح فيما يتعلق بشأن الاداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة او التأثير على نتائج الترتيبات التعاقدية التي تعتمد على الارقام المحاسبية المقرر عنها.

المصدر: من اعداد الباحثة في ضوء المصادر الواردة في الجدول

رابعاً: اهداف التطبيع المصطنع للارباح

هناك عدت أهداف تهدف الإدارة إلى تحقيقها من وراء ممارسات التطبيع المصطنع للارباح يمكن تلخيصها في الآتي:

1- تضليل أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، وهذا يحدث نتيجة أن الإدارة يمكنها الحصول على معلومات غير متاحة للأطراف الأخرى. (حمد، النجيب، 2015: 145)

2- اخفاء الاداء الحقيقي للوحدة الاقتصادية بغرض تحقيق استقرار وتقليل التباين والتقلبات في رقم الربح نقادي الافصاح عن الخسائر لما له انعكاس سلبي على منافع الادارة وعلى قيمة الشركة.(علي واخرون،2018: 70)

- 3- تعزيز اداء الشركة للفترة الحالية بزيادة رقم الأرباح بهدف زيادة مكافئات الموظفين وتعظيم العائد على استثمارات حملة الأسهم وكسب ثقة المساهمين. (عيسى، 2017: 12)
- 4- محاولة المدراء تقليل الضرائب والأرباح الموزعة. (عيسى، 2017: 12)
- 5- رغبة المدراء في الحصول على فرصة لتعديل حقيقي في الاستثمارات بحيث يؤدي الى تصحيح مسار الوحدات الاقتصادية قبل ان تخرج معلومات للسوق عن تدهور وضعها المالي. (لطيف، 2019: 787)
- 6- تحسين صورة الوحدات الاقتصادية واعطاء انطباع جيد لتقييم الاداء من خلال استغلال الثغرات الموجودة في الاساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة. (لطيف، 2019: 787)

خامساً: اساليب ممارسات التطويع المصطنع للأرباح

- 1- ممارسات محاسبية: تتعلق هذه الممارسات بالقرارات المحاسبية التي تتخذها الإدارة عند إعداد القوائم المالية للتأثير على الأرباح. (حامد، 2019: 129)
- 2- ممارسات حقيقية: تعتمد فيه الإدارة على التحكم في توقيت حدوث بعض الأنشطة أو العمليات سواء كانت تلك الأنشطة مرتبطة بالإنتاج أو البيع أو الاستثمار، وكذلك قرارات متعلقة بتأجيل أو تقديم مصروفات محددة للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الحقيقية التي تشمل أنشطة تشغيلية تخضع لسلطة وقرارات الإدارة، وأصبح هذا المدخل أكثر استخداماً في ممارسة التطويع المصطنع للأرباح. (خطاب، 2013: 317)

المبحث الثالث: تحليل نتائج البحث واختبار الفرضيات

أولاً: تحليل نتائج البحث: -

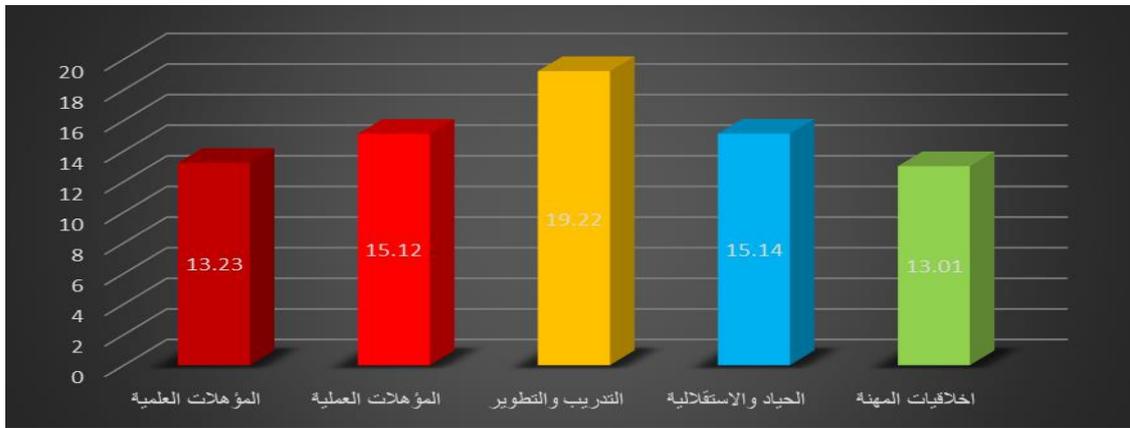
- أبعاد كفاءة الفاحص الضريبي: بغية التعرف على استجابة المبحوثين نحو أبعاد كفاءة الفاحص الضريبي وظهرت نتائج التحليل الاحصائي كما في الجدول (2) الآتي:

الجدول (2) ترتيب الأهمية لأبعاد كفاءة الفاحص الضريبي تبعا لمعامل الاختلاف

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أبعاد كفاءة الفاحص الضريبي
الثاني	13.23	0.598	4.52	المؤهلات العلمية
الثالث	15.12	0.673	4.45	المؤهلات العملية (الخبرة)
الخامس	19.22	0.842	4.38	التدريب والتطوير
الرابع	15.14	0.666	4.40	الحياد والاستقلالية
الاول	13.01	0.549	4.22	اخلاقيات المهنة
		0.578	4.39	الإجمالي

يمكننا عرض الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والترتيب لابعاد كفاءة الفاحص الضريبي كما في الجدول (2)، فقد بلغ اجمالي الوسط الحسابي لهذا المتغير (4.39) تقع ضمن المدى (3.4 - 5)، مما يعطي مؤشراً على استجابة عالية ابداءها المبحوثون تجاه كافة ابعاد متغير كفاءة الفاحص الضريبي، كما ان قيمة اجمالي الانحراف المعياري له هي (0.578) وبوزن مئوي بلغ (87.8) مما يوضح مدى اتفاق عينة البحث وقلة تشتت في الإجابات عن متغير كفاءة الفاحص الضريبي.

ولترتيب الأهمية لابعاد كفاءة الفاحص الضريبي، تم استعمال معامل الاختلاف بالاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وقد حقق بعد اخلاقيات المهنة أهمية بالدرجة الأولى بحسب رأي المبحوثين لكون قيمة معامل الاختلاف الخاصة به اصغر من ذات القيمة للابعاد الأخرى والبالغة (13.01)، كما حل بعد المؤهلات العلمية بالمرتبة الثانية بمعامل اختلاف بلغ (13.23)، بينما كان بعد المؤهلات العلمية بالمرتبة الثالثة بمعامل اختلاف بلغ (15.12)، ومن ثم جاء البعدين (الحياد والاستقلالية) و(التدريب والتطوير) بالمرتبة الرابعة والخامسة على التوالي ويقيم معامل اختلاف (15.14) و(19.22) بالترتيب، بحسب ادراك وتصور العينة في الهيئة العامة للضرائب من حيث الأهمية، علماً ان هناك تقارباً كبيراً بين معامل الاختلاف لكل من بعدي (المؤهلات العلمية) و(اخلاقيات المهنة) وكذلك لكل من بعدي (المؤهلات العملية) و(الحياد والاستقلالية). وهذا يدل على ضرورة اهتمام الهيئة العامة للضرائب بالتدريب والتطوير لكفاءة الفاحص الضريبي بشكل اكبر مستقبلاً. ويوضح الشكل (2) ابعاد كفاءة الفاحص الضريبي تبعاً لمعامل الاختلاف.



شكل (2) ابعاد كفاءة الفاحص الضريبي تبعاً لمعامل الاختلاف

ثانياً: - اختبار الفرضيات

- اختبار الفرضية الرئيسية

لاختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنبثق منها خمس فرضيات فرعية، يتم قياس تأثير كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح من خلال احتساب معادلة الانحدار الخطي البسيط وهي:

$$y_i = \beta_0 + \beta_i x_i$$

حيث أن:

y : المتغير التابع

x_i : المتغير المستقل

β_0 : الحد الثابت

β_i : معامل الانحدار

ومن ثم اختبار التأثير باستعمال اختبار (F) لبيان مدى معنوية معادلة الانحدار (التأثير) المحتسبة فضلاً عن استعمال معامل التحديد (R^2) لتفسير مقدار التباين الذي يفسره كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح وباستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، سيتم دراسة تأثير كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح عبر احتساب معادلة انحدار خطي بسيط لأبعاد كفاءة الفاحص الضريبي مع متغير اكتشاف التطويع المصطنع للارباح كلاً على حدة وبالمجمل باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وتفسير النتائج المبينة في الجدول (3) كما يأتي:

الجدول (3) نتائج قيم الثابت ومعاملات الانحدار في قياس تأثير كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطوع المصطنع للارباح

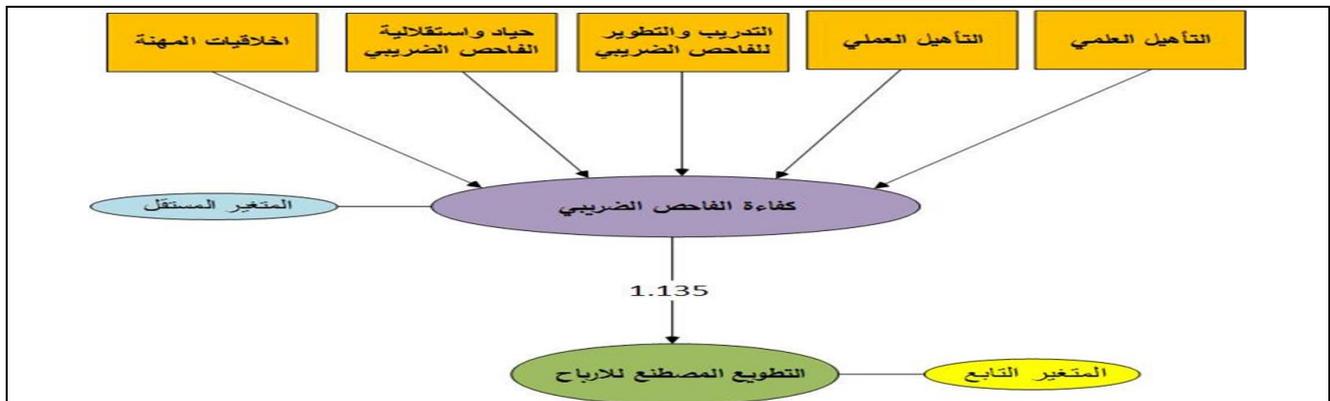
الدالة	معامل التحديد (R ²)	قيمة (F) المحسوبة	معامل الانحدار Beta	قيمة الثابت B	X ابعاد كفاءة الفاحص الضريبي	Y
دال معنويا	0.515	72.09	0.873	0.491	المؤهلات العلمية	اكتشاف التطوع المصطنع للارباح
دال معنويا	0.640	120.72	0.865	0.593	المؤهلات العملية	
دال معنويا	0.742	195.63	0.744	1.184	التدريب والتطوير	
دال معنويا	0.840	357.23	1.00	0.038	الحياد والاستقلالية	
دال معنويا	0.306	29.99	0.732	1.353	اخلاقيات المهنة	
دال معنويا	0.814	297.8	1.135	-0.549	اجمالي كفاءة الفاحص الضريبي	

قيمة F الجدولية عند مستوى دلالة (0.01) = 7.06

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (3) وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.01) لأجمالي متغير (كفاءة الفاحص الضريبي) في (اكتشاف التطوع المصطنع للارباح)، لكون قيمة (F) المحسوبة والبالغة (297.8) اكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي (7.06)، كما فسر المتغير المستقل (كفاءة الفاحص الضريبي) ما نسبته (81%) من إجمالي التغيرات الحاصلة في قيم المتغير التابع (اكتشاف التطوع المصطنع للارباح) في الهيئة المبحوثة، وهو ما عكسته قيمة معامل التحديد، أما النسبة المتبقية والبالغة (19%) فتعزى الى مساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في الأنموذج، وبهذا تكون معادلة الانحدار التقديرية لتأثير اجمالي كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطوع المصطنع للارباح كما يأتي :

اكتشاف التطوع المصطنع للارباح = -0.549 + (1.135) كفاءة الفاحص الضريبي

وتشير قيمة معامل الانحدار في المعادلة أعلاه والبالغة (1,135)، بأن زيادة بمقدار وحدة واحدة في المتغير المستقل (كفاءة الفاحص الضريبي) ستؤدي الى زيادة أيضا في (اكتشاف التطوع المصطنع للارباح) بمقدار (113%) اي ان العلاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع ، وبناءً على ذلك واعتمادا على النتائج الإحصائية وبعد تحقق مجموعة الاعتبارات التي تفسر معنوية معادلة الانحدار نستدل على رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص " يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لكفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطوع المصطنع للارباح"، ويوضح الشكل (3) تأثير كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطوع المصطنع للارباح.



شكل (3) تأثير كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطوع المصطنع للارباح

المصدر اعداد الباحث

ثالثاً: اختبار فرضيات التأثير للبيانات المالية لعينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

يتم قياس تأثير كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح على البيانات المالية لعينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية الشركة (س) للتأمين، إذ اعتمد على مبلغ الفائض كمتغير تابع واستخدم مبلغ الفائض بموجب الفاحص الضريبي كمتغير مستقل وذلك من خلال احتساب معادلة الانحدار الخطي البسيط.

- اختيار الفرضية الرئيسية للبحث في الشركة (س) للتأمين

تنص الفرضية الرئيسية الثانية للبحث " لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لكفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح في الشركة (س) للتأمين"

يوضح الجدول (4) الفائض (العجز) للشركة (س) والمصاريف التي تم رفضها من قبل الفاحص الضريبي والفائض

(العجز) المعدل ومبلغ الضريبة المعدلة

الجدول (4) بيانات الشركة (س) للتأمين

السنة	الفائض (العجز) بموجب الحسابات	المصاريف المرفوضة ضريبياً	الفائض (العجز) المعدل	نسبة الضريبة	الضريبة المعدلة
2011	163773465	10210000	173983465	15%	26098000
2012	319297668	28312500	347611000	15%	52142000
2013	800820851	232571113	1033392000	15%	155009000
2014	507594842	13610484	521206000	15%	78181000
2015	390563441	171499646	562064000	15%	84309600
2016	211379296	14321530	225701000	15%	33856000
2017	-79070294	5508262	-73562032		لا تخضع للضريبة
2018	108416332	10539215	118956000	15%	17844000
2019	26485551	37411437	63897000	15%	9585000
2020	143522837	27853965	171376802	15%	25706000

جدول (5) نتائج قيم الثابت ومعاملات الانحدار في قياس تأثير كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع

للارباح في الشركة (س) للتأمين

المتغير المستقل X	المتغير التابع Y	قيمة الثابت B	معامل الانحدار Beta	قيمة (TB) المحسوبة	معامل التحديد (R ²)	قيمة (F) المحسوبة	الدلالة الإحصائية
كفاءة الفاحص الضريبي	التطويع المصطنع للارباح	10.719	0.79	16.872	0.973	284.68	دال معنوي

قيمة F الجدولية عند مستوى دلالة (0.01) = 11.259

أوضحت نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (5) وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.01) لكفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح للشركة (س) للتأمين، لكون قيمة اختبار (F) المحسوبة والبالغة (284.68) اكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي (11.259)، وتشير قيمة معامل التحديد بان المتغير المستقل (كفاءة الفاحص الضريبي) استطاع ان يفسر ما نسبته (97%) من إجمالي التغيرات الحاصلة في قيم المتغير التابع (اكتشاف التطويع المصطنع للارباح)، أما

النسبة المتبقية والبالغة (3%) فيعزى الى مساهمة متغيرات أخرى غير داخلية في الأنموذج. وبهذا تكون معادلة الانحدار التقديرية لتأثير كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح كما يأتي:

$$\text{اكتشاف التطويع المصطنع للارباح} = 10.719 + (0.79) \text{ كفاءة الفاحص الضريبي}$$

وتشير قيمة معامل الانحدار في المعادلة أعلاه والبالغة (0.79)، على أن زيادة بمقدار وحدة واحدة في المتغير المستقل (كفاءة الفاحص الضريبي) ستؤدي الى زيادة أيضا في المتغير التابع (اكتشاف التطويع المصطنع للارباح) بمقدار (79%) اي ان العلاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وبناءً على ذلك واعتمادا على النتائج الإحصائية وبعد تحقق مجموعة الاعتبارات التي تفسر معنوية معادلة الانحدار نستدل على رفض فرض العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لكفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح في الشركة (س) للتأمين"،

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

يعرض هذا المبحث أهم الاستنتاجات التي تمثل خلاصة الجهود المبذولة في اتمام هذا البحث وانعكاساً للجانب التطبيقي

المتعلق بمتغيرات البحث (كفاءة الفاحص الضريبي والتطويع المصطنع للارباح)، وعلى النحو الآتي: -

- 1- تبين ان هناك تأثيراً معنوياً لأبعاد كفاءة الفاحص الضريبي مجتمعة او منفردة في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح وهذا يدل على مدى التأثير الإيجابي الكبير الذي تلعبه ابعاد كفاءة الفاحص الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح.
- 2- تقدر الهيئة العامة للضرائب الى الملاكات أصحاب الشهادات العليا في المجال التخصصي للضرائب، اذ بلغت نسبته (3%) للدكتوراه، في حين بلغت نسبة حملة الشهادات الجامعية (66%)، مما يجعلها لا تعتمد أسس علمية وانما تعتمد على أساس الخبرة.
- 3- تصدرت سنوات الخدمة (20 سنة فأكثر) وبنسبة تمثيل بلغت (62%)، وتعكس هذه النتائج ارتفاعاً في سنوات الخدمة مما يدل على الخبرات المتراكمة على المدى البعيد.
- 4- يؤثر متغير كفاءة الفاحص الضريبي في متغير اكتشاف التطويع المصطنع للارباح تأثيراً معنوياً في الشركة المبحوثة (س) للتأمين، اذ فسر متغير كفاءة الفاحص الضريبي ما نسبته (97.3%) من اجمالي التغيرات الحاصلة في متغير اكتشاف التطويع المصطنع للارباح وان ما تبقى من النسبة (2.7%) تعزى لمتغيرات أخرى غير داخلية في الانموذج الاحصائي.

ثانياً: التوصيات

- 1- لرفع كفاءة الفاحص الضريبي دعمهم بملاكات جديدة حاصلة على شهادات عليا تخصصية في المحاسبة الضريبية، فضلاً عن تقليل زخم العمل الملقى على كاهل الفاحص الضريبي نتيجةً للعدد الكبير والمتزايد للمكلفين قياساً بالعدد المحدود للفاحصين.
- 2- رفع كفاءة الفاحص الضريبي من خلال الاهتمام ببرامج التعليم والتدريب المستمر والعمل على تأهيل العناصر الموجودة ومتابعة الندوات العلمية وحضور المؤتمرات في المجال المحاسبي والضريبي.
- 3- بذل العناية المهنية اللازمة للفاحص الضريبي مما يسهم في زيادة مستوى جودة الفحص الضريبي.
- 4- الزام الفاحص الضريبي بأخلاقيات المهنة بما يضمن جودة الفحص الضريبي لأنها ترفع من مستوى الثقة بين المكلف والفاحص الضريبي وبالتالي يحقق المصداقية والشفافية في النظام الضريبي.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

- 1- إسماعيل، احمد شوقي، المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح، القاهرة مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، 2018.
- 2- حامد، موسى مهدي محمد، " دور الآليات الرقابية للحكومة في الحد من ممارسات التطويع المصطنع للأرباح المحاسبية ودعم الميزة التنافسية، دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، 2019.
- 3- الحربي، احمد بن صالح بن هليل، الرقابة الادارية وعلاقتها بكفاءة الاداء، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، 2003.
- 4- حشيش ، اكرم محمد، المتغيرات العامة المؤثرة على جودة الفحص الضريبي، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية المالية العامة للضرائب، القاهرة، 2014.
- 5- حمد، محمد معتصم إبراهيم ، النجيب، إسماعيل محمد ، "بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية"، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، يناير 2015.
- 6- عاجب، عمر علي النور، جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، 2017.
- 7- العتاي، صادق جعفر كاظم، "أثر إدارة الأرباح في تحديد الحصيلة الضريبية"، بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، رسالة ماجستير، 2016.
- 8- عسكر، حميد طامي، "كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من التهرب الضريبي" بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2020.
- 9- علي، صالح حامد محمد و احمد، مزمل عوض طه ،دور جودة التحاسب الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح (دراسة ميدانية من وجهة نظر إدارة التفتيش والمراجعة بديوان الضرائب بالسودان)، 2018.
- 10- علي، عبد الوهاب وشحاته، شحاته سيد، اخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية ، 2008.
- 11- عمر، احمد مختار، معجم الصواب اللغوي، الطبعة الأولى، عالم الكتب للنشر والتوزيع، 2008.
- 12- عيسى، سمير كامل محمد ،أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية، كلية التجارة،مجلة45 ، عدد2، يوليو، 2008.
- 13- سرايا، محمد ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ،المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، 2007.
- 14- لطيف، نوال جاسم، المحاسبة الإبداعية وأثرها في جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية ، مجلد11، عدد4، 2019.
- 15- مطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2009.

المصادر الأجنبية

- 1- Arens, Alvin and Elder, Randalj and Beasley, marks "Auditing and Assurance Services: an integrated approach" 14th edition, Pearson Education Inc., NEW Jersey, USA, 2011.