

# دور جودة التحاسب الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للأرباح

(دراسة ميدانية من وجهة نظر إدارة التفتيش والمراجعة بديوان الضرائب بالسودان)

د.صالح حامد محمد علي

د.مزمّل عوض طه أحمد

## المستخلص:

استهدفت الدراسة بصورة أساسية دراسة دور جودة التحاسب الضريبي في اكتشاف ممارسات التطويع المصطنع للأرباح في التقارير المالية المقدمة لأغراض التحاسب الضريبي بديوان الضرائب السوداني ، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بوضع واختبار مجموعة من الفرضيات التي ترتبط بمتطلبات وجودة التحاسب الضريبي واكتشاف ممارسات التطويع المصطنع للأرباح، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها وجود علاقة معنوية بين جودة التحاسب الضريبي واكتشاف ممارسات التطويع المصطنع للأرباح ، ولتحقيق جودة التحاسب الضريبي فقد اوصت الدراسة بضرورة اهتمام ديوان الضرائب بالتطوير المهني المستمر للعاملين بادارة التفتيش والمراجعة وتوفير بيئة عمل ملائمة لعملية الفحص.

الكلمات المفتاحية: جودة التحاسب الضريبي، التطويع المصطنع للأرباح

## Abstract:

The study targeted mainly examine the role of the quality of tax settling accounts in the discovery of earning management in the financial reports submitted of settling accounts tax in Sudanese taxation chamber, to achieve this objective the researchers test a set of hypotheses that are related to the requirements and the quality of tax settling accounts and discovering the practice of earning management. The study found a number of results the most important there were significant correlation between the quality of tax settling accounts in the discovery of earning management practices. the study recommended the need to the attention of the taxation chamber continuous professional development for employees running the inspection and review and the provision of appropriate screening process work environment.

**Key words:** quality of tax settling accounts, earning management

تمهيد:

إن إدارة الوحدة الاقتصادية وبما لديها من حرية في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية المناسبة لها ، قد تقوم باختيار سياسات ومعالجات محاسبية تحقق أهدافها الخاصة بتجنب اوتخفيض الضريبة من خلال التلاعب في التقارير المالية ، وإظهار الأرباح على غير حقيقتها وهو ما يعرف بالتطويع المصطنع للأرباح المحاسبية .

مشكلة الدراسة:

قيام الوحدات الاقتصادية بممارسة التطويع المصطنع للأرباح المحاسبية يؤدي ذلك الى صعوبة تحديد الربح الخاضع للضريبة بواسطة الفاحص الضريبي مما يدفع ادارة ديوان الضرائب الى رفع كفاءة الفاحص لتجنب اثار مخاطر تلك الممارسات ، عليه ومما سبق يمكن تحديد مشكلة الدراسة من خلال إثارة التساؤلات الآتية:

- 1- هل توجد ممارسات للتطويع المصطنع للأرباح في التقارير المالية المقدمة لاغراض التحاسب الضريبي؟
- 2- هل لدى العاملين بادارة التفتيش والمراجعة بديوان الضرائب السوداني القدرة في تحقيق جودة التحاسب الضريبي؟
- 3- هل توجد علاقة بين جودة التحاسب الضريبي واكتشاف ممارسات التطويع المصطنع للأرباح ؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال الآتي:

- 1- بيان ما اذا كانت التقارير المالية المقدمة لاغراض التحاسب الضريبي بها ممارسات التطويع المصطنع للأرباح.
- 2- ندرة البحوث العلمية التي تطرقت لموضوع جودة التحاسب الضريبي واكتشاف ممارسات التطويع المصطنع للأرباح في التقارير المالية المقدمة لاغراض التحاسب الضريبي ببيئة الاعمال السودانية.
- 3- من المتوقع ان تساعد نتائج هذه الدراسة في تقليل ممارسات التطويع المصطنع للأرباح لدى دافعي الضريبة بسبب توجيه عناية الاطراف المتخصصة بالديوان لتطوير الليات تحقيق جودة التحاسب الضريبي.

هدف الدراسة:

رمت الدراسة الى تحقيق العديد من الاهداف اهمها:

- 1- تحديد ممارسات التطويع المصطنع للأرباح في التقارير المقدمة لاغراض التحاسب الضريبي.
- 2- معرفة ما اذا كان العاملون بادارة التفتيش والمراجعة بديوان الضرائب السوداني لديهم القدرة في تحقيق جودة التحاسب الضريبي.

- 3- بيان طبيعة العلاقة بين جودة التحاسب الضريبي واكتشاف ممارسات التطويع المصطنع للارباح.
- 4- تعرف على اهم النتائج التي يمكن التوصل اليها من خلال علاقة جودة التحاسب الضريبي واكتشاف ممارسات التطويع المصطنع للارباح.

### فرضيات الدراسة:

لتحقيق الاهداف تقوم الدراسة باختبار الفرضيات الاتية:

- 1- توجد ممارسات للتطويع المصطنع للارباح في التقارير المالية المقدمة لاغراض التحاسب الضريبي
- 2- لدى العاملين بادارة التفتيش والمراجعة بديوان الضرائب السوداني القدرة في تحقيق جودة التحاسب الضريبي
- 3- توجد علاقة بين جودة التحاسب الضريبي واكتشاف ممارسات التطويع المصطنع للارباح

حدود الدراسة: الحدود المكانية ديوان الضرائب السوداني :

ستقتصر هذه الدراسة على معرفة دور جودة التحاسب الضريبي في اكتشاف ممارسات التطويع المصطنع للأرباح وذلك من خلال استطلاع اراء عينة من العاملين بادارة التفتيش .

### هيكل الدراسة:

اولاً: الإطار المنهجي للدراسة

ثانياً: الدراسات السابقة

ثالثاً: الإطار النظري للدراسة

رابعاً: الدراسة الميدانية

ثانياً: الدراسات السابقة :

دراسة ابتسام احمد موسى 2001م<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى تعرف على أثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على وعاء ضريبة أرباح الأعمال والمشاكل المعوقات التي تواجه السلطات الضريبية من هذا التغيير واثره في قرارات الفحص الضريبي . توصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها ان تعدد بدائل القياس المحاسبي يؤثر على نتيجة اعمال المنشآت مما ينعكس سلباً في جودة قرارات التحاسب الضريبي .

دراسة: حسين احمد عبيد (2004م)<sup>(2)</sup>.

هدفت هذه الدراسة الى البحث عن اسباب ممارسة الادارة لظاهرة التطويع المصطنع للارباح المحاسبية وكيفية قياسها تعرف آثارها المحتملة علي التقارير المالية ،وقد خلصت الدراسة ان ممارسة الشركات لظاهرة التطويع المصطنع للارباح المحاسبية لخدمة اغراض معينة للادارة قد تؤثر سلباً علي مصداقية معلومات التقارير المالية .

دراسة : طه خيرى طه 2007م<sup>(3)</sup>

رمت الدراسة الى التعرف على مجموعة من العوامل او المتغيرات المؤثرة على جودة اداء الفاحص الضريبي سواء كانت متعلقة بالمعرفة والخبرة المهنية ، او متعلقة بالحياد والاستقلالية للفاحص الضريبي او كانت متعلقة بالفحص المكتبي وادلة الاثبات وقد توصلت الى ان الالمام بالقوانين والتشريعات الضريبية والالمام بمعايير المحاسبة والمراجعة ، المعرفة المتخصصة بنشاط العميل ، زيادة الكفاءة المهنية،الاستقلالية والحياد تؤدي الى جودة الفحص الضريبي .

دراسة : كباشي حميدان عبدالله: 2008م<sup>(4)</sup>:

رمت الدراسة الى دراسة ومعرفة مشاكل تحديد وعاء الضريبة ومعرفة اسباب عدم ثقة ديوان الضرائب في الحسابات الختامية الخاضعة للضريبة وذلك من خلال دراسة اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على موثوقية ديوان الضرائب بالقوائم المالية للمكلفين . وقد توصلت الدراسة الى أن توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية يؤدي الى سهولة قياس وعاء الضريبة ويحد من التهرب الضريبي .

دراسة : محمد جار النبي مختار : 2009م<sup>(5)</sup>:

رمت الدراسة الي بيان أثر جودة المعلومات المحاسبية على قرارات الفاقد الضريبي للضريبة على القيمة المضافة حيث تمثلت أهم نتائج الدراسة في أن هناك علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية و قرارات الفاقد الضريبي للضريبة على القيمة المضافة .

دراسة : عنايات حامد محمد : 2009م 6:

استهدفت الدراسة النظام القائم لمراحل التحاسب الضريبي وتحليله وما يعتبر به من قصور وضعف يترتب عليه تهرب المكلفين من الخضوع للضرائب ومن ثم انخفاض حصيلتها ، تمثلت اهم النتائج في ضرورة الاهتمام باستخدام نظم المعلومات والحاسبات الالكترونية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي.

دراسة : احمد سيد صبحي النعامي (2010م)<sup>7</sup>.

هدفت الدراسة الى تحليل اثر الممارسات المحاسبية المصطنعة على الأرباح وآثار ذلك على عدالة القوائم المالية ، توصلت الدراسة الي ان الممارسات المحاسبية المصطنعة تمثل محدداً رئيسياً فى التأثير على جودة المعلومات المحاسبية.

دراسة : محمد وداد الارضي: 2011م 8:

هدفت الدراسة الي العمل علي رفع جودة التقارير المالية ومن ثم رفع جودة الأرباح المحاسبية مما يؤدي الى القضا على العديد من المشاكل المرتبطة بالفحص الضريبي وما يرتبط به من ادخال العديد من التعديلات على الارقام الواردة بالقوائم المالية . توصلت الدراسة ان اعداد قائمة للقيمة العادلة يؤدي الى زيادة قدرة التقارير المالية في التعبير الصادق عن النتيجة الفعلية للنشاط وهو ما ينعكس ايجاباً على جودة التحاسب الضريبي .

دراسة : الباز فوزى وشيماء ابو المعاطي : 2011م (9):

هدفت الدراسة الى الوقوف على ماهية المحاسبة الابداعية واستعراض اهم اساليبها المستخدمة فى نصوص التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية . توصلت الدراسة الى العديد من النتائج اهمها انه يمكن باستخدام عمليات الفحص الضريبي التحليلي كشف اساليب المحاسب الابداعية في بنود قائمة الدخل والمركز المالي .

دراسة : علاء الدين عبد الله محمد 2012م (10):

هدفت الدراسة الى العمل على تخفيض مخاطر المعلومات المحاسبية من خلال رفع كفاءة فاحصى الضريبة في اكتشاف الغش بالتقارير المالية المعدة بصورة احتيالية بهدف تقليل التهرب الضريبي حيث توصلت الي العديد من النتائج اهمها ان الاخطاء الجوهرية التى تؤدي الي تحريف القوائم المالية والتلاعب في الأرباح بالزيادة او النقص هي من عوامل خطر الغش المرتبطة باعداد التقارير المالية الاحتيالية سواء كانت دافعاً او فرصة او مبرراً .

دراسة : د. اكرم حشيش : 2014م (11):

استهدفت الدراسة الى دراسة تأثير المتغيرات العامة والبيئية المرتبطة بالفحص على جودة اداء الفاحص الضريبي سواء كانت متغيرات مرتبطة بأداء الفاحص ذاته أو بالوحدة محل الفحص الضريبي حيث توصلت الى ان هناك متغيرات مرتبطة باداء الفاحص الضريبي سواء كانت متعلقة بالقيم الاخلاقية أو المعرفة أو الخبرة المهنية والاستقلالية تؤدي الى رفع كفاءة أداء الفاحص الضريبي وتدعيم ثقة بين الممولين والادارة الضريبية .

دراسة د. ياسر زكريا الشافعي 2015م (12):

استهدفت الدراسة الى تقييم واقع كفاءة التحاسب الضريبي فى مصر وآليات رفعها ، وتصميم اطار مقترح لحوكمة الادارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريب وقد توصلت الى العديد من النتائج اهمها : ان حوكمة الادارة الضريبية تؤدي الى رفع كفاءة الاداء داخل الادارة الضريبية وتحسين كفاءة التحاسب الضريبي .

ثالثاً: الاطار النظري للدراسة

مفهوم التحاسب الضريبي

عرف بانه "نظام البحث والتنقيص الموضوعي للظواهر والعمليات المتعلقة بالاقرار الضريبي الذى يقدمه الممول بهدف التثبيت من صدق البيانات المدرجة في تلك الاقرارات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية" (13). وعرف ايضاً "هو محاولة هادفة للبحث والتدقيق في البيانات والدفاتر المحاسبية لفترة موضوع الفحص بهدف التوصل الى قناعة تؤكد سلامة عرض البيانات وهدفها وبالتالي تعديل الحسابات وفقاً للقانون الضريبي والوصول الى الأرباح الخاصة بالضريبة" (14). كما عرف "تعني البحث والتدقيق والاستفسار للوصول الى شئ معين قد تكون معرفة قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح او تحديد المركز المالي للمنشأة او اكتشاف الغش والاختلاس وعدم الصدق في حالة وجود شك" (15). وعرف كذلك بانه "عملية فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالنشاط مستندياً وفنياً والتحليل الانتقادي المنظم ،وتقدير الحسابات والدخل الصافي الفعلي بما يتفق وقانون ضريبة الدخل ، بقصد اصدار قرار ضريبي يحدد بموجبه وعاء الضريبة وسعرها وقيمتها " (16).

أهداف التحاسب الضريبي :

تستهدف عملية التحاسب الضريبي الي تحقيق عدة اهداف منها مايلي:

1. التحقق من ان السجلات والدفاتر سواء ألياً او يدوياً منتظمة من حيث الشكل وحصره وفقاً للقواعد والاصول القانونية والمحاسبية والتي تنظم طريقة الحفظ والقيود .
2. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والقيود بالدفاتر والكشوفات والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول الى الأرباح الحقيقية او الخسائر .
3. التأكد من أن هذه السجلات والدفاتر تشمل كافة أنشطة الممول وتتضمن الأرباح الفعلية
4. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات او الكشوفات من اخطاء او تلاعب او تزوير .

5. معالجة كل ما جاء بالدفاتر والسجلات وتصحيحها من وجهة النظر الضريبية كأن يراعي فعلاً مبدأ استقلال السنوات الضريبية وتحديد الإيرادات المتنوعة التي تدخل في وعاء الضريبة وفقاً لاحكام القانون (17).
  6. التحقق من سلامة إقرارات المكلفين .
  7. التحقق من سلامة تطبيق احكام التشريع الضريبي .
  8. تتبع محاولات التهرب من اداء الضريبة (18)
- متطلبات تحقيق جودة التحاس الضريبي:

تعتمد عملية تحقيق جودة التحاسب الضريبي على توافر العديد من المتطلبات وفيما يلي اهمها 19:

1. التطبيق الصحيح لاحكام القانون ولائحته التنفيذية .
  2. التزام الفاحص الضريبي بالخطة وبرنامج الفحص والمدة الزمنية لعملية الفحص.
  3. التزام الفاحص الضريبي بالقيم الاخلاقية من حيث (النزاهة ، والعدل ، الصدق ، والأمانة) .
  4. بذل الفاحص الضريبي للناية المهنية اللازمة للفحص لاكتشاف الاخطاء والمخالفات .
  5. تقييم المستندات الواردة في الملف بهدف دعم النتائج التي توصل اليها الفاحص وذلك لاتخاذ قرار بشأن صحة او عدم صحة القرارات الفنية التي توصل اليها الفاحص .
- مفهوم التطويع المصطنع للأرباح المحاسبية :

هناك العديد من المفاهيم المتعلقة بالتطويع المصطنع للأرباح المحاسبية في الادب المحاسبي وفيما يلي اهمها :

عرّف التطويع المصطنع للأرباح بأنه "قيام الادارة باستخدام مرونة المعايير المحاسبية المتعارف عليها بصورة متعمدة للوصول برقم صافي الربح الى رقم مرغوب فيه" (20). وعرّف بأنه " التدخل المتعمد في عملية التقرير المالي بهدف الحصول علي منافع خاصة ، وانه في حالة توسع ذلك سيتضمن ادارة الربحية الحقيقية والتي تمارس من خلال تغيير قرار التمويل من اجل تعديل الأرباح المقرر عنها او تعديل بعض عناصرها (21) كما عرّف بأنه" استخدام المديرين للحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية بغرض تضليل اصحاب المصالح بخصوص الاداء الاقتصادي للمنشأة والتاثير على نواتج العقود التي تعتمد علي الارقام المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية (22). وعرّف كذلك بأنه : استخدام الادارة لاحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي

والقيام بتشكيل صفقات وهمية معينة بهدف تغير 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 (23).

أهداف التطويق المصطنع للأرباح المحاسبية :

1. توفير معلومات لمستخدمي التقارير المالية تمكنهم من اجراء توقعات مستقبلية بصورة افضل بتكلفة منخفضة .
2. تنظيم دوال المنفعة الخاصة بالادارة على حساب الاطراف الاخرى وذلك من خلال اخفاء الاداء الحقيقي للوحدة الاقتصادية<sup>24</sup>.
3. تعزيز اداء المنشأة للفترة الحالية بزيادة رقم الأرباح .
4. تقادي عملية الاعلان والتقرير عن الخسائر لان ذلك له انعكاس سلبي على منافع الادارة وعلي قيمة المنشأة .
5. تحقيق ما يسمى بتمهيد الدخل بغرض تحقيق استقرار وتقليل التباين والتقلبات في رقم الربح والذي يتم الافصاح عنه من فترة لاحري<sup>25</sup>.

دوافع التطويق المصطنع للأرباح المحاسبية :

هناك عدة أسباب تجعل الوحدات الاقتصادية تهتم بممارسة التطويق المصطنع للأرباح منها :

1. تخفيف العبء الضريبي وذلك من خلال التدخل في توقيت تحقق الإيرادات والمصروفات بين الفترات المالية .
2. تخفيض تذبذب ارباح الشركة والذي يعد مؤشراً سلباً علي الشركة اذا حدث .
3. العمل علي استقرار سياسة توزيع الأرباح حيث ان هذا الاستقرار يزيد من ثقة حملة الاسهم في الشركة وكفاءة ادارتها (26).
4. تحقيق منافع ذاتية للادارة ويتحقق هذا السبب عند ربط الحوافز النقدية كنسبة من صافي الربح او نسبة من القيمة السوقية (27).
5. محاولة تقادي شروط عقود الدين (28).
6. تقليل التكاليف السياسية التي تتحملها الشركة نتيجة قرارات سيادية واجراءات تنظيمية من شأنها ان تؤثر سلباً في قيمة المنشأة<sup>29</sup>.

الآثار السلبية للتطويق المصطنع للأرباح: وتتمثل أهم الآثار السلبية للتطويق المصطنع للأرباح في الاتي: (1) :

1/ انخفاض جودة المعلومات المتعلقة بالأرباح المحاسبية

2/ الأثر العكسي للمستحقات : إن التلاعب بالمستحقات يتم عن طريق المبالغة في الاعتراف بالإيرادات في الفترة الحالية لزيادة الأرباح و ستؤدي الى تخفيض الإيرادات في الفترة القادمة ، وبالتالي انخفاض الأرباح (2) .

3/ خلق قيود على مرونة إعداد التقارير : إن التلاعب في الأرباح ينتج عنه وجود قيود على مرونة إعداد التقارير المالية في المستقبل

4/ تكلفة المراجعة والتدقيق : من الآثار السلبية لإدارة الأرباح أن تكون تكلفة التدقيق والمراجعة مرتفعة بشكل أكبر في الشركات التي من المتوقع أن يكون لديها تلاعب في الأرباح غير مكتشف (1) .

5/ ارتفاع المخاطرة في الشركات المطبقة لإدارة الأرباح : يتم اتخاذ مجموعة من الإجراءات ضد الشركات التي تمارس هذه الظواهر ، كما يطلب منها إعادة إصدار لقوائمها المالية ، مما يترتب عليه انخفاض أسعار أسهمها ، ويعد ذلك من أهم مخاطر تلك الشركات .

6/ تذبذب الأداء في الشركات التي تمارس إدارة الأرباح : يتم التأثير على الأرباح من قبل إدارة الشركة باتخاذ العديد من القرارات مثل قيام الشركة بتأجيل بعض النفقات الاختيارية مثل الصيانة ، الأمر الذي يترتب عليه توقف آلات الإنتاج ، وفقدان حصة في السوق مما يقلل من أداؤها ، وهذا يضر اقتصادياً بالمنشأة .

7/ تدني الفكر الأخلاقي للشركة : إن الشركات التي تمارس إدارة الأرباح تعطي رسالة لموظفيها بأن تقييد الحقائق سلوك مقبول وبالتالي فإن ممارسة هذا السلوك يؤدي إلى خطر متعلق بالمناخ الأخلاقي داخل المنشأة (2) .

ويضيف اخر بان هناك العديد من الآثار السلبية للتطويع المصطنع للأرباح المحاسبية من خلال التركيز على الأضرار الاجتماعية الناتجة عنها ، والمتمثلة في التكاليف الاجتماعية الآتية (1) :

- 1- التكاليف الاجتماعية الناتجة عن الاستثمارات الخاطئة من قبل الشركات في الفترات التي يتم فيها التلاعب في الأرباح .
- 2- التكاليف الاجتماعية الناتجة عن حماية المجتمع كسلوك الإدارة الانتهازي والمتمثلة في إلزام الشركات بمراجعة قوائمها المالية ، وكذلك قيام مجلس الإدارة بالعديد من الأنشطة بهدف الحد من هذا السلوك .
- 3- التكاليف الاجتماعية المتمثلة في المكافآت والمصروفات الأخرى الخاصة بمجلس الإدارة ، والتي تتحملها الشركة .
- 4- التكاليف الاجتماعية المتمثلة في وضع نظم قانونية لحماية المستثمر أو إنشاء مؤسسات عامة لهذا الغرض تعتبر في حكم التكاليف الاجتماعية .

العلاقة بين جودة التحاسب الضريبي والتطويع المصطنع للأرباح :

لتعرف مدي تأثير التطويع المصطنع للارياح علي قرارات التحاسب الضريبي فقد اوضحت دراسة (سماح 2013)30 ان تعدد بدائل السياسات المحاسبية يساعد في قدرة المنشأة في التأثير على الدخل الخاضع للضريبة، فضلاً عن تفضيلات الادارة لسياسة محاسبية معينة يعد مؤشر قوي للتأثير على الدخل الخاضع للضريبة. كما خلصت دراسة (انجليز 2012)<sup>(31)</sup> الى ان التزام المكلفين بالثبات في اختيار السياسات المحاسبية يساعد في تقليل الفاقد الضريبي. كذلك توصلت دراسة (محمد وداد 2011)<sup>(32)</sup> الى ان ملائمة التقارير المالية المعدة في ضوء المعايير المحاسبية يحد من وجود العديد من اوجه القصور التي تؤدي الى انخفاض مستوي جودتها بالتالي انخفاض جودة الأرباح المحاسبية وهو العنصر الاكثر اهمية في عمليات التحاسب الضريبي.

رابعاً: الدراسة الميدانية

1. مجتمع الدراسة الميدانية:  
يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من كافة العاملين بادارة التفتيش والمراجعة بديوان الضرائب السوداني.
2. عينة الدراسة:  
تم اختيار عينة الدراسة بالطريقة العشوائية ،حيث تم توزيع عدد 30 استبانة على العاملين بادارة التفتيش والمراجعة بديوان الضرائب.
3. أداة الدراسة الميدانية:  
استخدم الباحثان استمارة الاستبانة كوسيلة رئيسة لجمع البيانات من عينة الدراسة.
4. وصف الاستبانة:  
أرفق الباحثان مع الاستبانة خطاباً للمبحوثين تم فيه تنويرهم بعنوان الدراسة والغرض من استمارة الاستبانة، وتكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين:  
القسم الأول: تتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، تمثلت في العمر، المؤهل العلمي ،التخصص العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة.  
القسم الثاني: احتوى هذا القسم على عدد (21) عبارة طلب من أفراد عينة الدراسة أنيعينوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق لقياس " ليكرت" الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (وافق بشدة، اوافق ، محايد، لاوافق ، لا اوافق بشدة). وقد تم توزيع هذه العبارات على محاور الدراسة كما يلي:  
المتغير الأول (المستقل) احتوى على (9) عبارات، ،المتغير الثاني(المتغير التابع) تضمن (12) عبارات .
5. الثبات والصدق الإحصائي:  
لحساب الصدق والثبات الإحصائي لاستمارة الاستبانة تم اخذ كل عينة الدراسة بحجم (15) فرداً وتم حساب ثبات وصدق الاستبانة من هذه العينة بموجب معادلة كرنباخ الفا يوضح الجدول رقم (2) نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية:

جدول رقم (1)

المقياس	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
---------	--------------	--------------------

معامل كرنباخ الفا	%78	%88
-------------------	-----	-----

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م  
يتضح للباحثين من الجدول رقم(1) أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق الذاتي وفقا لمعادلة لكرنباخ الفا للعبارات لكامل استمارة الاستبانة جميعها عالية جداً وتقارب (100%) مما يعطى مؤشر جيد لقوة وصدق الاستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

#### 6 . الأساليب الإحصائية المستخدمة:

ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وذلك لاستخدام نتائج الأساليب الإحصائية التالية:

1. التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على العبارات.
2. معامل كرنباخ الفا لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي.
3. الوسط الحسابي (Mean) لإجابات أفراد العينة على العبارات.
4. اختبار ( T - test ) لاختبار الفرضيات.
5. تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين (المحورين )
7. خصائص عينة الدراسة:

جدول رقم(2)

النسبة	العدد	الفئات	البيان
26.7	8	26-35	العمر
33.3	10	36-45	
40.0	12	46-55	
100.0	30	المجموع	
43.3	13	ماجستير	المؤهل العلمي
26.7	8	دبلوم عالي	
30.0	9	بكالوريوس	
100.0	30	المجموع	
3.3	1	زمالة المحاسبة الامريكية	المؤهل المهني
6.7	2	زمالة المحاسبة السودانية	
23.3	7	اخرى	
66.7	20	لايوجد	
100.0	30	المجموع	
60.0	18	محاسبة	التخصص العلمي

10.0	3	ادارة اعمال	
23.3	7	اقتصاد	
6.7	2	اخرى	
100.0	30	المجموع	
10.0	3	5 سنوات فاقل	سنوات الخبرة
6.7	2	6-10 سنة	
13.3	4	11-15 سنة	
26.7	8	16-20 سنة	
40.0	12	21-25 سنة	
3.3	1	26 فاكثر	
100.0	30	المجموع	

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية ، 2016 م

- يتبين من الجدول رقم (2) أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة في الفئة العمرية (26-35) حيث بلغ عددهم (8) فرداً وبنسبة (26.7%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى الفئة العمرية (36-45)، حيث بلغ عددهم (10) افراد، وبنسبة (33.3%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل فوق الجامعي (46-55)، حيث بلغ عددهم (12) افراد، وبنسبة (66.7%).

- يتبين من الجدول رقم (1) أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم المؤهل العلمي الجامعي (ماجستير) حيث بلغ عددهم (13) فرداً وبنسبة (43.3%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل فوق الجامعي (بكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (9) افراد، وبنسبة (30%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل فوق الجامعي (دبلوم عالي)، حيث بلغ عددهم (8) افراد، وبنسبة (26.7%) ، ويمكن القول بأن عينة الدراسة من العينات المؤهلة جامعياً وفوق الجامعي.

- يتبين من الجدول أعلاه المبحوثين حسب المؤهل المهني نجد أن الغالبية لديهم مؤهلات مهنية اخرى حيث بلغت نسبتهم (23.3%) ، والذين يحملون الزمالة الامريكية نسبتهم (3.3%) اما حاملي الزمالة السودانية البريطانية نسبتهم (6.7%) ونجد ان (66.7%) لا يوجد لديهم زمالة.

- يتبين من الجدول أعلاه، أن هناك (12) فرد وبنسبة (40%) لديهم الخبرة 21-25 سنة بينما الذين لديهم خبرة (16-20 سنة) سنوات بلغ عددهم (8) بنسبة (26.7%)، في حين ان هنالك (4) افراد وبنسبة (13.3%) لديهم خبرة 11-15 سنة k في حين ان هنالك (3) افراد وبنسبة (10%) لديهم خبرة -515 سنوات فاقل  
8. محاور الدراسة:

حيث تتمثل في محورين اساسيين:

أولاً: متطلبات تحقيق جودة التحاسب الضريبي.

ثانياً: اكتشاف ممارسة التطويع المصطنع للارباح في التقارير المالية المقدمة لاغراض التحاسب الضريبي.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: التحليل الوصفي لعينة الدراسة الميدانية:

لتطبيق أداة الدراسة لجأ الباحث بعد تحكيم الاستبانة إلى توزيعها على عينة الدراسة المقررة. بعد استلام استمارات الاستبانة من أفراد عينة الدراسة وقد تم تفرغ البيانات في الجداول توطئة إدخالها في البرامج الإحصائي (spss)، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5،4،3،2،1) على الترتيب.

1/ تحليل ومناقشة عبارات المحور الاول:

يستهدف هذا المحور معرفة الآراء حول جودة التحاسب الضريبي. ولمعرفة ذلك لابد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذه المحور، واستخدم الوسط الحسابي لمعرفة نتيجة كل عبارة من عبارات هذه المحور

جدول رقم (3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الاول

العبارة	لا وافق بشدة		لا وافق		محايد		وافق		العبارة
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة الموافقة						
الالتزام بالنظم والقوانين في تحديد الوعاء الخاضع للضريبه	0	0	0	0	8	22	4.73	.450	وافق بشدة
	0	0	0	0	26.7	73.3			
العمل وفق الخطه وبرنامج الفحص المحدد	0	0	1	0	13	16	4.47	.681	وافق بشدة
	0	0	3.3	.0	43.3	53.3			
الالتزام بالفترة الزمنية المحدده لعملية الفحص	0	0	0	0	6	24	4.80	.407	وافق بشدة
	0	0	0	0	20.0	80.0			
الالتزام بالقيم الاخلاقية في انجاز عملية الفحص	0	0	0	0	10	20	4.67	.479	وافق بشدة
	0	0	0	0	33.3	66.7			
بذل العناية المهنية اللازمه للفحص	1	1	1	3	15	10	4.07	.944	وافق
	3.3	3.3	3.3	10.0	50.0	33.3			
التأكد من كفاية قرائن الاثبات	0	2	4	6	18	4.33	.959	وافق بشدة	

			60.0	20.0	13.3	6.7	0	المستخدمة في قرارات الفاحص
وافق بشدة	1.040	4.43	22	2	3	3	0	يضمن الديوان توفير الحصانه اللازمه للفاحص لاداء عمله
			73.3	6.7	10.0	10.0	0	
وافق بشدة	.765	4.37	15	12	2	1	0	يهتم الديوان ببرامج التعليم المهني المستمر للفاحص الضريبي
			50.0	40.0	6.7	3.3	0	
وافق بشدة	.894	4.40	17	10	2	0	1	تطبيق الاجراءات التأديبيه العقوبات عند مخالفة الفاحصين لأحكام القانون
			56.7	33.3	6.7	.0	3.3	
وافق بشدة	0.736	4.47	164	82	14	8	2	جودة التحاسب الضريبي
			60.7%	30.4%	5.2%	3.0%	.7%	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

بعد دراسة الجدول السابق لنتائج المحور الاول جودة التحاسب الضريبي نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.47) أي وافق حسب مقياس ليكارت الخماسي . اي ان غالبية المبحوثين يوافقون على متطلبات تحقيق جودة التحاسب الضريبي . وهذا ما يؤكد توافر متطلبات تحقيق جودة التحاسب الضريبي لدي العاملين في ادارة التفتيش والمراجعة بديوان الضرائب السوداني  
2/ تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني:

يهدف هذا المحور لمعرفة اراء افراد عينة الدراسة عن ممارسة التطويع المصطنع للارباح. ولاختبار عبارات هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته واستخدم الوسط الحسابي لمعرفة نتيجة كل عبارة من عبارات هذه المحور

جدول رقم (4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الثاني

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	وافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
اوافق بشدة	.844	4.33	14	14	1	0	1	انخفاض جودة معلومات التقارير

			46.7	46.7	3.3	.0	3.3	الماليه.
اوافق بشدة	.765	4.37	15	12	2	1	0	تدني مستوى موثوقية مستخدمى
			50.0	40.0	6.7	3.3	0	تقارير الماليه في الأرباح المعلق عنها
اوافق	1.155	3.33	6	7	9	7	1	انخفاض ايرادات الفترة القادمه نتيجة
			20.0	23.3	30.0	23.3	3.3	بالغه في الاعتراف بايراد الفترة الماليه
اوافق	.928	3.97	8	16	4	1	1	خلق قيود علي مرونة اعداد التقارير
			26.7	53.3	13.3	3.3	3.3	الماليه في المستقبل
اوافق	1.028	3.67	5	16	4	4	1	ارتفاع تكلفه المراجعه والتدقيق
			16.7	53.3	13.3	13.3	3.3	
اوافق	1.189	3.37	4	14	3	7	2	زيادة الفترة الزمنية المراجعه لتقليل
			13.3	46.7	10.0	23.3	6.7	مخاطر عدم الاكتشاف
اوافق	1.053	3.83	9	11	7	2	1	انخفاض القيم السوقيه للوحده
			30.0	36.7	23.3	6.7	3.3	الاقتصاديه
اوافق	.860	4.13	11	14	3	2	0	تأرجح الاداء بالوحده الاقتصاديه
			36.7	46.7	10.0	6.7	0	
اوافق	1.074	3.53	5	13	6	5	1	فقدان الوحده الاقتصاديه حصه في
			16.7	43.3	20.0	16.7	3.3	السوق نتيجة تأجيل نفقات الصيانه الاختباريه
اوافق	1.217	3.63	9	9	5	6	1	تدني المناخ الاخلاقي داخل الوحده
			30.0	30.0	16.7	20.0	3.3	الاقتصاديه

اوافق	1.189	3.63	8	11	4	6	1	تحمل الوحدة الاقتصادية نفقات اضافيه للحد من السلوك الانتهازي للادارة
			26.7	36.7	13.3	20.0	3.3	
اوافق	1.172	3.73	9	11	4	5	1	زيادة النفقات الخاصه بوضع قوانين ونظم حماية المستثمرين
			30.0	36.7	13.3	16.7	3.3	
اوافق	1.040	3.79	103	148	52	46	11	ممارسة التطويع المصطنع للارباح
			28.6%	41.1%	14.4%	12.8%	3.1%	

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

بعد دراسة الجدول السابق لنتائج المحور الثاني ممارسة التطويع المصطنع للارباح نجد أنه حصل على ووسط (3.79) أي اوافق و اوافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي . اي ان غالبية المبحوثين يوافقون على العبارات المكونة للمحور. وهذا ما يؤكد وجود ممارسة التطويع المصطنع للارباح بالتقارير المالية المقدمة لاغراض التحاسب الضريبي ثانيا تحليل ومناقشة نتائج محاور الدراسة :

أولاً : اختبار (ت) (T - Test) المحور الاول

يستهدف هذا المحور معرفة جودة التحاسب الضريبي واختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته ، وتم استخدام الوسط الحسابي واختبار (ت) لمعرفة نتيجة كل عبارة من عباراته

جدول رقم (5)

اختبار (ت) (T - Test) لعبارات المحور الاول

م	العبارة	قيمة اختبار (ت)	درجات الحرية	المعنوية	الوسط الحسابي	الاتجاه
1	الالتزام بالنظم والقوانين في تحديد الوعاء الخاضع للضريبه	21.108	29	.000	4.73	اوافق بشدة
2	لعمل وفق الخطه وبرنامج الفحص المحدد	11.789	29	.000	4.47	اوافق بشدة
3	الالتزام بالفترة الزمنية المحدده لعمليه الفحص	24.233	29	.000	4.80	اوافق بشدة
4	الالتزام بالقيم الاخلاقية في انجاز عملية الفحص	19.039	29	.000	4.67	اوافق بشدة

5	بذل العناية المهنية اللازمه للفحص	6.186	29	.000	4.07	اوافق
6	التأكد من كفاية قرائن الاثبات المستخدمة في قرارات الفاحص	7.616	29	.000	4.33	اوافق بشدة
7	يضمن الديوان توفير الحصانه اللازمه للفاحص لاداء عمله	7.549	29	.000	4.43	اوافق بشدة
8	يهتم الديوان ببرامج التعليم المهني المستمر للفاحص الضريبي	9.786	29	.000	4.37	اوافق بشدة
9	تطبيق الاجراءات التأديبيه والعقوبات عند مخالفة الفاحصين لأحكام القانون	8.573	29	.000	4.40	اوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح من الجدول رقم (5) ما يلي :

1. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة و الموافقين على ماجاء بالعبارة الاولى (21.108) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان الالتزام بالنظم والقوانين في تحديد الوعاء الخاضع للضريه.

2. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية (11.789) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على العمل وفق الخطه وبرنامج الفحص المحدد.

3. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة والموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة (24.233) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على الالتزام بالفترة الزمنية المحدده لعملية الفحص.

4. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الرابعة (19.039) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اكبر من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان الالتزام بالقيم الاخلاقية في انجاز عملية الفحص.

5. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين و الموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الخامسة (6.186) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29)

مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على بذل العناية المهنية اللازمه للفحص .

6.بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة السادسة (7.616) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية ( 0.000). وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان التأكد من كفاية قرائن الاثبات المستخدمة في قرارات الفاحص.

7.بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة السابعة (7.549) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية ( 0.000). وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان يضمن الديوان توفير الحصانه اللازمه للفاحص لاداء عمله.

8.بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الثامنة (9.786) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000). وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة يهتم الديوان ببرامج التعليم المهني المستمر للفاحص الضريبي.

9.بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة التاسعة (8.573) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على تطبيق الاجراءات التأديبيه والعقوبات عند مخالفة الفاحصين لأحكام القانون.

ثانيا تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني :

يهدف هذا المحور لمعرفة ممارسة التطويع المصطنع للارباح.ولاختبار هذ المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذه الفرضية، استخدام الوسط واختبار (ت) لمعرفة نتيجة كل عبارة من عبارات هذه الفرضية يوضح الجدول رقم (6) ادناه

### الجدول رقم (6)

#### اختبار (ت) (T - Test) لعبارات المحور الثاني

م	العبارة	قيمة اختبار (ت)	درجات الحرية	المعنوية	الوسط	الاتجاه
1	انخفاض جودة معلومات التقارير الماليه.	8.651	29	.000	4.33	اوافق بشدة
2	تدني مستوى موثوقية مستخدمي التقارير الماليه في الأرباح المعلن عنها	9.786	29	.000	4.37	اوافق بشدة
3	انخفاض ايرادات الفترة القادمه نتيجته	1.581	29	.125	3.33	اوافق

					مبالغه في الاعتراف بايراد الفترة المالية	
4	خلق قيود علي مرونة اعداد التقارير المالية في المستقبل	5.706	29	.000	3.97	اوافق
5	ارتفاع تكلفة المراجعة والتدقيق	3.551	29	.001	3.67	اوافق
6	زيادة الفترة الزمنية المراجعة لتقليل مخاطر عدم الاكتشاف	1.690	29	.102	3.37	اوافق
7	انخفاض القيم السوقية للوحدة الاقتصادية	4.334	29	.000	3.83	اوافق
8	تأرجح الاداء بالوحده الاقتصادية	7.215	29	.000	4.13	اوافق
9	فقدان الوحدة الاقتصادية حصه في السوق نتيجة تأجيل نفقات الصيانه الاختباريه	2.719	29	.011	3.53	اوافق
10	تدني المناخ الاخلاقي داخل الوحده الاقتصادية	2.850	29	.008	3.63	اوافق
11	تحمل الوحدة الاقتصادية نفقات اضافيه للحد من السلوك الانتهازي للادارة	2.919	29	.007	3.63	اوافق
12	زيادة النفقات الخاصه بوضع قوانين ونظم حماية المستثمرين	3.426	29	.002	3.73	اوافق

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح من الجدول رقم (6) مايلي :

1. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة الموافقين على ماجاء بالعبارة الاولى (8.651) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على انه انخفاض جودة معلومات التقارير الماليه.

2. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية (9.786) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على تردى مستوى موثوقية مستخدمي التقارير الماليه في الأرباح المعلن عنها.

3. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة على الموافقين بشدة والموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة (1.581) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.125) وهى اكبر من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ممايدل على عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على انخفاض ايرادات الفترة القادمه نتيجة المبالغه في الاعتراف بايراد الفترة المالية.
4. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الرابعة (5.706) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اكبر من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح على انه خلق قيود علي مرونة اعداد التقارير المالية في المستقبل.
5. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين و الموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الخامسة (3.551) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.001) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ارتفاع تكلفة المراجعة والتدقيق.
6. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة السادسة (1.690) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.102) وهى اكبر من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% ممايدل على عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين زيادة الفترة الزمنية المراجعته لتقليل مخاطر عدم الاكتشاف.
7. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة السابعة (4.334) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على انخفاض القيم السوقيه للوحدة الاقتصادية.
8. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الثامنة (7.215) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% ممايدل على تأرجح الاداء بالوحده الاقتصادية
9. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة التاسعة (2.719) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.011) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان فقدان الوحدة الاقتصادية حصه في السوق نتيجة تأجيل نفقات الصيانه الاختباريه.
10. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة العاشرة (2.850) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.008) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان تدني المناخ الاخلاقي داخل الوحده الاقتصادية.

11. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الحادية عشر (2.919) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.007) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان تحمل الوحدة الاقتصادية نفقات اضافيه للحد من السلوك الانتهازي للادارة.

12. بلغت قيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والموافقين بشدة على ماجاء بالعبارة الثانية عشر (3.426) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.002) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (29) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان زيادة النفقات الخاصه بوضع قوانين ونظم حماية المستثمرين.

ثانياً: تحليل الانحدار الخطي:

تحليل الانحدار بين جودة التحاسب الضريبي واكتشاف ممارسة التطويع المصطنع للارباح تستهدف هذه العلاقة معرفة ما اذا كان جودة التحاسب الضريبي لها تأثير على اكتشاف ممارسات التطويع المصطنع للارباح ويتم ذلك باجراء انحدار بسيط بين المتغيرين اعلاه.

جدول رقم (7) مختصر نموذج الانحدار

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.360a	.129	.098

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

الجدول رقم(7) وهو مختصر نموذج الانحدار وفيه نجد أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.360 وهذا يعني وجود إرتباط طردي ضعيف المتغير المستقل (جودة التحاسب الضريبي) والمتغير التابع (ممارسة التطويع المصطنع للارباح) كما نجد أن قيمة معامل التحديد R<sup>2</sup> تساوي 0.13 وهذا يعني أن 13 % من التغيرات الحادثة في المتغير التابع (ممارسات التطويع المصطنع للارباح) يكون من تأثير المتغير المستقل (جودة التحاسب الضريبي) بينما 87 % يعود إلى العوامل الأخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول رقم (8) تحليل التباين

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	Sig.
الانحدار	78.368	1	78.368	4.160	.051a
الاحطاء	527.499	28	18.839		
المجموع	605.867	29			

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

الجدول رقم(8) وهو عبارة عن جدول تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة المعنوية الكلية للنموذج والقوة التفسيرية للمتغيرات مجتمعه عن طريق إحصائية (ف المحسوبة) حيث نجد أن قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لها تساوي 0.05 وهي أقل من القيمة العرفية 0.05 وهذا يقودنا إلي رفض فرض العدم عند مستوى دلالة (5%) والإقرار بالمعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي البسيط.

جدول رقم (9) معاملات الانحدار

المعاملات	معاملات الانحدار	قيمة احصائية الاختبار (ت)	P . Value
B0	27.327	4.274	.000
B1	.281	2.040	.051

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

جدول رقم(9) وهو عبارة عن جدول المعاملات وفيه نجد قيم معاملات الانحدار المقدره وإختبارات المعنوية المصاحبة لها ، حيث نجد أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (27.327) وهي قيمة المتغير التابع المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر ، كما نجد معلمة ميل ممارسة التطويع المصطنع للارباح تساوي 0.281. وهذا يعني أن زيادة(جودة التحاسب الضريبي) تؤدي إلى زيادة (اكتشاف ممارسة التطويع المصطنع للارباح في التقارير المقدمة لاغراض التحاسب الضريبي) بمعدل 0.280 ونلاحظ أن القيمة المصاحبة لها تساوي 0.05 وهي أقل من او تساوي القيمة العرفية 0.05 وعليه ان هناك تأثير معنوي لجودة التحاسب الضريبي في اكتشاف ممارسة التطويع المصطنع للارباح وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة للدراسة

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة الي العديد من النتائج اهمها :

1- التطويع المصطنع للارباح :

هو قيام الادارة باستخدام المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية المتعارف عليها بصورة متعمدة للوصول برقم صافي الربح الى رقم مرغوب فيه.

2- التحاسب الضريب

هو عملية البحث والتقصي الموضوعي للاقرار الضريبي الذي يقدمه الممول بهدف التثبت من صدق البيانات المدرجة في تلك الاقرارات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية

1- هناكممارسات للتطويع المصطنع للارباح بالتقارير المالية المقدمة لاغراض التحاسب الضريبي

2-تتوفر لدي العاملين في ادارة التفتيش والمراجعة بديوان الضرائب السوداني متطلبات تحقيق جودة التحاسب الضريبي

3- هناك تأثير معنوي لجودة التحاسب الضريبي في اكتشاف ممارسة التطويع المصطنع للارباح.

توصيات الدراسة: من خلال النتائج السابقة توصي الدراسة بالاتي:

4 -ضرورة اهتمام ديوان الضرائب السوداني بالتطوير المستمر للعاملين في ادارة التفتيش والمراجعة

5 -اهتمام ديوان الضرائب بتوفير بيئة عمل ملائمة لعمليات الفحص مما ينعكس ايجاباً علي جودة التحاسب الضريبي.

6-ضرورة اهتمام الجهات المعنية بتطوير اليات تحقيق جودة التحاسب الضريبي.

7-ضمان توفير الديوان الحصانه اللازمه للفاحص الضريبي لاداء عمله لضمان جودة التحاسب الضريبي.

قائمة المراجع والمصادر:

1/ الكتب:

آمال محمد كمال ، مشاكل محاسبية متخصصة ، (القاهرة : ب.د ، 2014م)

عصام الدين متولي ، د. مصطفى كامل متولي ، بحوث المحاسبة الضريبية في التشريع السوداني ، (امدرمان ، دار جامعة ام درمان الاسلامية 2005م).

2/ الدوريات والمجلات العلمية:

2- أحمد السيد صبحي النعامي ، دراسة تحليلية للممارسات الحاسبية المصطنعة على الأرباح واثر ذلك على عدالة القوائم

المالية ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، العدد 1 ، الجزء 1 ، 2010م

3-احمد عثمان رشوان خليف ، دراسة استكشافية لمدي ممارسة ادارة الأرباح في المنشآت المصرية ودور المحاسبة عن

ضريبة الدخل في اكتشافها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد 22 ، العدد 1، 2008م

4-اكرم حشيش ، المتغيرات العامة المؤثرة على جودة الفحص الضريبي ، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين ، اعادة بناء

المنظومة الضريبية تحقيقاً لاهداف الثورة ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، / 2014م

5- اكرم حشيش ، آليات تحقيق جودة الفحص الضريبي ، المؤتمر الضريبي 21 ، اعادة بناء المنظومة الضريبية ، الجمعية

المصرية للمالية العامة والضرائب ، 2014م .

6-إيمان عبد اللطيف الغربالي ، الجوانب النظرية لتلاعب الإدارة في أرقام الربحية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة

جامعة طنطا ، المجلد (2) ، العدد (2) ، 2008م .

- 7-الباز فوزي الباز ، متطلبات جودة الفحص الضريبي في ضوء تعريف مفهوم المنشآت الصغيرة والمردود الايجابي على صلية ومصالحة الضرائبفي مصر ، المؤتمر الضريبي 16 الازمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة ، المجلة المصرية للمالية العامة والضرائب ، 2010م.
- 8-الباز فوزي الباز وشيماء ابو المعاطي عبد المطلب ، مخاطر المحاسبة الابداعية على تقرير الفاحص الضريبي في ظل التشريع الضريبي 91 اسنة 2005م . المؤتمر الضريبي السابع عشر ، تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري ، الجمعة المصرية للمالية العامة والضرائب و ، المجلد الثاني ، 2001م .
- 9-حسين احمد عبيد ، دراسة ميدانية لظاهرة التطوع المصطنع للارباح المحاسبية لخدمة اغراض الادارة ، الدوافع والاثار ، مجلة كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد 2 2004م .
- 10- صفاء محمود السيد حامد ، ادارة الربحية ومعايير المحاسبية المصرية ، دراسة تحليلية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة جنوب الوادي ، العدد (1) المجلد ( 18 ، 2014م.
- 11-طه خيرى طه ، العوامل المؤثرة على جودة اداء الفاحص الضريبي ، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر ، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس 2007م .
- 12-عبد الفاتح احمد علي خليل ، قياس المضامين التقليدية لممارسة أنشطة ادارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية المصرية ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد 67 ، 2006م.
- 13-عبد المنعم السباقي ، الفحص الضريبي الممكن ومشكلات التطبيق ، المؤتمر الضريبي 21 ، اعادة بناء المنظومة الضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب 2005م.
- 14-علاء الدين عبد الله محمد علي ، مخاطر المعلومات المحاسبية من منظور معيار المراجعة المصري والدولي رقم (240) وانعكاسها على الفحص الضريبي ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس 2012م .
- 15-محمد أحمد فرحات ، دور الافصاح علي عناصر الدخل الشامل الاخرى علي ممارسة ادارة الأرباح ، دراسة تطبيقية علي قطاع المصارف والخدمات المالية السعودية ، كلية التجارة ، جامعة اسيوط ، ، العدد 27 ،
- 16-محمد الطيب علي الشريف ، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة الليبية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد (2) ، 2013م.
- 17- محمد عبد المنعم الشواربي ، اثر فجوة التوقعات في المراجعة على نجاح الفحص الضريبي بالعينة فى ضوء نظام الربط الذاتي ، المؤتمر الضريبي 17 ، تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، 2011م.
- 18- محمد وداد الارض ، اثر معايير المحاسبة المالية ومخترحات التطوير على جودة الفحص الضريبي ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة 2011م
- 19-ممدوح صادق محمد الرشيدى ، مدخل إشارات الانذار كاداة للكشف عن ادارة الأرباح المحاسبية بالتطبيق على الشركات الاكثر نشاطاً فى سوق الاوراق المالية المصرية مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد 24 ، العدد 2 ، 2010م.
- 20-ياسر زكريا الشافعي ، حوكمة الادارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي ، المؤتمر الضريبي 22 ، تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية ، الجمعية المصرية للمالية العامة ، الضرائب وبرائيس ووتر هاوس كوبرز ، القاهرة 2015م

- 22-بتسام احمد موسى محمد ، اثر تغير الطرق والسياسات المحاسبية على وعاء ضريبة الأرباح الاعمال في المنشآت التجارية بالسودان ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2011م .
- 23-انجليزي عبدالله خليفة البير،استخدام المعلومات المحاسبية في مكافحة التهرب الضريبي بالتطبيق على ضريبة الدخل في السودان،رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ،كلية الدراسات العليا،جامعة النيلين،2012.
- 24-رحاب كمال محمود محمد الزكي ، دور السياسات الحاسبية فى ادارة الأرباح واثرها علي اسعار الاسهم ، بالتطبيق على سوق الاوراق المالية المصرية ، رسالة -4-ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، الإسماعيلية ، 2004م.
- 25-سماح عبد الله محمد عبد الله ، التغير في السياسات المحاسبية واثره في زيادة التهرب الضريبي،ماجستير محاسبة غير منشورة ،كلية الدراسات العليا ،جامعة النيلين،2013.
- 26-سيد عبد الحليم معني عبد الله فرج ، اثر استخدام نظم الخبرة فى التقديرات المحاسبية للمخصصات في الحد من ظاهرة التطويع المصطنع للأرباح ، دارة ميدانية ، رسالة ماجستير فى المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2012.
- 27-طلال عثمان بابكر عمر ، اثر الاساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة 8-التهرب الضريبي من الضريبة علي القيمة المضافة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2005م.
- 28-عينات حامد محمد عطية ، تطوير اسلوب التخاطب الضريبي بغرض مكافحة التهرب الضريبي ن رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس 2009م .
- 29-كباشى حميدان عبد الله ابراهيم ، اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على موثوقية ديوان الضرائب بالقوائم المالية للمكلفين ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2008م.
- محمد جار النبي مختار محمد ، المعلومات المحاسبية واثرها في قرارات الفائد الضريبي ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2009م .
- 30-يحي زكريا جاد ، عوامل تاخير الفحص الضريبي ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة وادي النيل 2008م.
- 4/ المراجع باللغة الانجليزية:

32-Bartov,E,.Giovoly D. and H Van C.,the Rewards to meeting and Boating Eaming Apxpectationss, Jovrnal of Accounting

33-Beneish – M.D. “ Eqrning Management: Aperspective,Managerial Finance, VoL.1.27.2001

34-Dechow , P.M. and . D.J..Skinner. Earning Management : Reconciling the Views of Acconting Acadermies Practition and Regulators: Accounting Horizons, No>14.2000,

35-Sugata Roychowdhury,. Earning Management through real activities Manipulation,Tournal of Accouting and Economics, Vo.42mNo,3,2006.