

إنعكاس ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية على الربح الضريبي،

-دراسة تطبيقية لعينة من شركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016)-

The reflection of accounting Earning management practices on tax profits,
- An applied study of a sample of Algerian cement companies during the period
(2014-2016) -د/ طرفاوي محي الدين¹، أ.د/ مايو عبد الله²¹ جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، مخبر التمويل، مالية المؤسسة ومالية الاسواق،tarfaoui.mohyieddine@univ-ouargla.dz / tarfaoui2015@gmail.com² جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، mayouabdellah@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2020/10/01 تاريخ القبول: 2021/03/01 تاريخ النشر: 2021/03/30

المخلص: تطمح هذه الدراسة إلى إختبار إنعكاس ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية على الربح الضريبي وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة من شركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016)، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بغرض تفسير الأهداف والنتائج واختبار فرضيات الدراسة بالإعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS، توصلت الدراسة إلى أن شركات الإسمنت الجزائرية مجال الدراسة لم تقم بممارسات إدارة الأرباح لأغراض ضريبية أو لتجنب الضريبي، وإنما كانت ممارسات إدارة الأرباح بهدف رفع الأرباح عن مستواها الحقيقي وذلك لأغراض أخرى.

كلمات مفتاحية: إدارة الأرباح، ربح ضريبي، تجنب ضريبي.**تصنيفات JEL:** M41; E37.

Abstract: This study aspires to test the reflection of accounting Earning management practices on tax profit by conducting an applied study on a sample of Algerian cement companies during the period (2014-2016). The descriptive analytical method was used for the purpose of explaining the objectives and results and testing the hypotheses of the study based on the statistical program SPSS. The study found that the Algerian cement companies in the field of study did not implement Earning management practices for tax purposes or to avoid taxation, but rather Earning management practices aimed at raising profits from their real level for other purposes.

Keywords: Earning management, tax profit, tax avoidance.**JEL Classification Codes:** M41, E37.¹ المؤلف المرسل : طرفاوي محي الدين ، البريد الإلكتروني: tarfaoui2015@gmail.com

1-المقدمة:

شهد العالم بداية القرن الواحد والعشرون العديد من الفضائح المالية والمحاسبية التي ترجع أسبابها إلى إتهام كبيرات الشركات، مما شكل الأزمة المالية العالمية، وبالرغم أن الكثير من الخبراء والمحللون اختلفوا حول تداعيات هذه الأزمة إلا أن المدققون والمحاسبون أجمعوا أن السبب يعود إلى إدارة الأرباح، بحيث أن هذه الممارسات التي تتم من طرف إدارة الشركات اختلفت باختلاف دوافع إدارة الأرباح، فمنها من هدف إلى رفع الأرباح عن الربح الحقيقي لتدقيق غرض معين ومنها من هدف إلى خفض الأرباح عن الربح المحقق بغرض تخفيض الربح الضريبي، من هذا المنطلق جاءت إشكالية الدراسة التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما إنعكاس ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية على الربح الضريبي لشركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016)؟

الأسئلة الفرعية:

أ- هل هناك مؤشرات جوهرية على قيام الشركات بممارسات إدارة الأرباح ؟
ب- هل هناك فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية في الربح الضريبي مقاسا بمعدل التغير في النتيجة الجبائية نتيجة لممارسات إدارة الأرباح ؟

فرضيات الدراسة:

أ- لا توجد مؤشرات جوهرية على قيام الشركات بممارسات إدارة الأرباح؛
ب- لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية في الربح الضريبي مقاسا بمعدل التغير في النتيجة الجبائية نتيجة لممارسات إدارة الأرباح.

الدراسة السابقة:

من خلال تحليل نتائج الدراسات السابقة تبين أن معظمها يشير إلى أن الشركات التي تمارس إدارة الأرباح باتجاه سالب يكون دافعها التجنب الضريبي، ومن أهمها ما يلي:

دراسة (Kothari et al, 2005):

هدفت الدراسة إلى محاولة تطوير معادلات المستويات الاختيارية الذي جاء به (Jones) بالإضافة إلى نموذج المعدل (modified-Jones models) حيث استحدث نموذج (Kothari et al 2005) بحيث أدخل متغير مستقل إضافي متمثل في معدل العائد على الأصول ROA كمقياس لأداء ربح الشركة، حيث توصلت إلى أن إدراج معدل الربحية على نموذج قياس المستويات من شأنه أن يعزز مصداقية المستويات المقدرة للشركة من جهة ومن جهة أخرى يمكن من كشف ممارسات

إدارة الأرباح بـ [2] في حالة كون الشركة ممارسة لإدارة الأرباح فإن [2] يظهر إختلاف أدائها الربحي وقيمة المست [2] قات. (Kothari, 2005, p 163)

دراسة (حمزة بوسنة، 2012):

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تلعبه [2] مهنة التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وخلصت الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تكون متوقعة بشكل أكبر في البيئة التي تتوي على معايير المحاسبة فيها مرونة كبيرة في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية. حيث أن هذه المرونة تشكل حافز لإدارة الشركة للقيام بالتلاعب بأرقام الأرباح (بوسنة حمزة، 2012)

دراسة (علي محمود رمضان، 2014):

هدفت الدراسة إلى إبراز قدرة الشروط المتعلقة بالافصاح المحاسبي المفروضة على الشركات المدرجة في السوق على ضبط ممارسات إدارة الأرباح مقارنة بالشركات غير المدرجة، كما حاولت إختبار أثر ممارسات إدارة الأرباح على الربح الخاضع للضريبة في الشركات، خلصت الدراسة إلى أن الشركات لجأت إلى ممارسات إدارة الأرباح لتعديل رقم الربح المعلن، حيث دلت النسبة المتصل علمها على وجود توجه [2] سلبي لأرباحها مما يدل على ممارسة الشركات لإدارة الأرباح لأغراض ضريبية. (علي رمضان، 2014)

دراسة (Johan Pettersson. E, 2015):

هدفت الدراسة إلى [2] تديد العلاقة بين إدارة الأرباح والتلاعب الضريبي، حيث تم حصر عينة من الشركات السويدية في بورصة السويد والمتمربة من الضرائب من أجل إختبار العلاقة، توصلت الدراسة إلى أن الشركات المتمربة من الضرائب هي الأكثر عرضة لإدارة أرباحها وذلك عن طريق الإفصاح بأرباح أقل من الأرباح التي [2] تققها. (Wu Johan ، 2015)

2- الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح والربح الضريبي:

يتم من خلال هذا الجزء طرح أهم المفاهيم الإجرائية للدراسة وذلك على النحو التالي:

1-2 مفهوم إدارة الأرباح المحاسبية:

تعريف (Healy and Wahlen 1999): [2] تحدث إدارة الأرباح عندما يستعمل المدراء أحكاما شخصية في إعداد التقارير المالية والإبلاغ المالي حول الأداء الإقتصادي الكامن وراء نشاط الشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأعداد المحاسبية المنشورة (M. Healy, 1999, p 365)

تعريف (Belkaoui 2004): إمكانية استخدام الإدارة للمستندات بهدف الحصول على بعض المكاسب الخاصة. (Ronen, 2008, p25)
يمكن القول أن ممارسة إدارة الأرباح المحاسبية تنشأ من خلال الدوافع المستقبلية لإدارة الشركة.

2-2 دو افع إدارة الأرباح:

1-2-2 الدوافع التعاقدية:

التوافق مع شروط سداد الدين: إن من دوافع إدارة الأرباح تجنب مخالفة عقود الدين، ونظرا لكثرة النزاعات الناتجة عن تعارض المصالح بين الدائنين والمساهمين فإن عقود الدين غالبا ما تتضمن شروطا لتقييد الإدارة للحد من تلك النزاعات، وتتمثل تلك القيود في الحد من قدرة الإدارة على توزيع الأرباح على المساهمين أو إصدار ديون جديدة أو طلب الدائنين من حقهم في سداد الدين مبكرا، إذا لم يتم الحفاظ على الحد الأدنى من الأرقام المحاسبية، لذلك قد تتحمل الإدارة ما يسمي (تكلفة الوكالة). (الداعور وعابد، 2009، ص 828)

دافع مكافآت وحوافز الإدارة: تبذل هذه الفرضية في الدور الذي تلعبه الخيارات المحاسبية في خطط المكافآت وحوافز الإدارة، حيث يصل المديرين عادة على مكافأة إضافية فوق رواتبهم المعتادة وهذا على أساس أدائهم. (Healy, 1985, p90)

الدافع المرتبط بعقد العمل: تعد المعلومات المحاسبية المفصح عنها في الكشوفات المالية، ذات أهمية كبيرة بالنسبة للعاملين والنقابات العمالية في تحديد مستوى ربحية الشركة، وأوضاعها المالية الضرورية لتحديد قدرة الشركة على دفع أجور العاملين من ناحية، وتحديد مستوى الأجور المحددة في العقود من ناحية أخرى. (التميمي والساعدي، 2015، ص 17)

دافع تحقيق الأمن الوظيفي: في الواقع المديرين الذين يظهرون نتائج منخفضة أو متقلبة سيكونون عرضة لخطر الفصل وإستبدالهم بمديرين آخرين، وقد أظهرت البحوث التجريبية أن أسواق رأس المال تعاقب الشركات التي لا تصل إلى نتائجها المستهدفة. (El Mir Ali, 2007, p95)

2-2-2 دو افع ال:

موافقة توقعات المحللين: يمكن تقسيم المستثمرين إلى أربعة مجموعات، تتمثل في المساهمين الحاليين والمحتملين، وحملة السندات الحاليين والمحتملين، الذين لهم مصالح مختلفة، كما يحدث تبادل للثروات بينهم، وبالتالي ردود أفعالهم تجاه إدارة البيانات المحاسبية

تكون مختلفة، كما أن المحللين الماليين يتدخلون في هذا المجال حيث يعتمد مستخدمو التقارير المالية على أرقام الربح المنشورة لبناء توقعاتهم بالنسبة لربح الشركة مستقبلاً. (Hervé Stolowy, 2003, p135)

◀ درجة تركيز الملكية: العلاقة بين هيكل الملكية وإدارة الأرباح يمكن تـليلها من زاوية تركيز الملكية، وطبيعة المساهمين المختلفة، فوفق (Beneish, 1997) أن تركيز ملكية الشركة في يد عدد قليل من المساهمين يسمح بمراقبة أفضل على سلوك المديرين فيما يتعلق بممارسات إدارة الأرباح. (Yves Mard, 2012, p11)

2-2-3 الدوافع التنظيمية:

◀ تجنب التكاليف الـياسية: ترتبط هذه الفرضية بتـليل علاقة المؤسسة مع السلطات العامة في الدولة، هذه العلاقات تولد التكاليف السياسية، التي تنشأ من التنظيم المباشر وغير مباشر القائمة، والتي تستند في معظم الأحيان على الأرقام الذي ينتجها النظام المحاسبي، حيث أن التقلبات في الأرباح والتي تأخذ شكل زيادة كبيرة في الأرباح قد تجذب إنتباه السلطات العمومية، وينظر إليها كمؤشر لممارسة إحتكارية، بينها التقلبات في الأرباح التي تتخذ شكل الإنخفاض الكبير يمكن أن تدل على تعسر المؤسسة وإضطرابها، مما يـتم تدخل الدولة في كلتا الحالتين من خلال المساءلة القانونية. (Chalayer, 1995, p99)

◀ تخفيض المدفوعات الضريبية: ترتبط المدفوعات الضريبية مع الدخل المتـقق بعلاقة طردية، وعليـ فإن عامل التهرب الضريبي يعد من العوامل المهمة في تفسير سلوك الإدارة لممارسات إدارة الأرباح، إذ أن الإدارة الرشيدة وعند إتخاذها القرارات المتعلقة بالطرق والإجراءات المحاسبية لإعداد الكشوفات المالية ينبغي أن تأخذ بعين الإعتبار الأثر المترتب على إتباع تلك الطرق على النتيجة زيادة أو نقصاناً وبالتالي إنعكاس ذلك الأثر على مقدار مبلغ الضريبة المستـق على الشركة، ومن الطرق والوسائل المحاسبية المستخدمة في ممارسات إدارة الأرباح هي طرق تقييم المخزون بطريقة (FIFO) أو (LIFO) بـاسب ما تقتضيه مصلحة الشركة، فقد تقوم الإدارة بتقييم المخزون وفقاً لطريقة (LIFO) عند زيادة الأسعار لأن ذلك يؤدي إلى إنخفاض النتيجة الظاهرة بالقوائم المالية، وبالتالي إنخفاض في الضرائب المستـقة على الشركة، مما يدل على أن المدفوعات الضريبية تعد أحد الأسباب الرئيسية التي تأثر في إختيار المدراء للسياسات المحاسبية المختلفة. (أحمد راهي عبد، 2014، ص 263)

2-3 مفهوم الربح الضريبي:

حسب الفقرة الثانية من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة توضح أن² يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة. (المادة 140، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019، ص 32)

يمكن تعريف الدخل الضريبي من وجهة نظر النظام الضريبي أن² صافي الدخل المحاسبي بعد تعديل² بعناصر الإيرادات أو المكاسب مطروحا منها² المصاريف أو الخسائر التي لا تدخل في قياس صافي الدخل لغرض حساب ضريبة الدخل، وقد ينتج عن هذا التعديل إما فروقات دائمة أو فروقات مؤقتة حسب المعيار المحاسبي الدولي 12 والقواعد الضريبية. (سلمان عبود، 2016، ص 192)

4-2 مفهوم التجنب الضريبي:

عرف (MARGIRESZ) التجنب الضريبي بأن² م²اولة التخلص من الضريبة في حدود القانون، وذلك من خلال استغلال الاعفاءات والتخفيضات الدائمة والمؤقتة والتي تمس فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية أو قطاعات إقتصادية. (بن الصغير عبد المؤمن، 2013، ص 103)

التجنب الضريبي يعني تمكن المكلف من عدم دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة لنصوص التشريع الضريبي، وذلك بالاستفادة من التهرب المنظم من قبل القانون كاستفادة بعض القطاعات الاقتصادية في إطار تشجيع الاستثمار في مناطق معينة. (سعداني وقارة، 2002، ص 162)

3-3 مناهج البحث وأدواته وإجراءاته:

1-3 عينة البحث:

تتمثل عينة الدراسة في إثنا عشر (12) شركة إسمنت جزائرية تابعة للشركة الأم المجمع الصناعي إسمنت الجزائر GICA، كما هو مبين في الملحق رقم 01.

2-3 منهج البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة وإختبار فرضياتها تم قياس ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية بالإعتماد على نموذج Kothari وبيان أثر هذه الممارسات على التغير في الربح الضريبي ب²يث تم استخدام المنهج الوصفي الت²ليلي باعتباره الأسلوب الملائم للدراسة.

3-3 متغيرات البحث:

تم تقسيم المتغيرات إلى متغيرين، متغير تابع ويتمثل في الربح الضريبي، ومتغير مستقل يتمثل في التغير في ممارسات إدارة الأرباح وفقا لنموذج Kothari.

المتغير التابع:

تم قياس نسبة التغير في الربح الضريبي وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{نسبة التغير في الربح الضريبي قبل IBS} = \frac{(\text{قيمة الربح الضريبي قبل IBS للسنة } n - \text{قيمة الربح الضريبي قبل IBS للسنة } n - 1)}{\text{قيمة الربح الضريبي قبل IBS للسنة } n - 1}$$

المتغير المأنتقل:

تم قياس ممارسات إدارة الأرباح وفقا لنموذج Kothari كما يلي:

الخطوة الأولى: خلال هذه المرحلة تم قياس المستتقات الكلية للشركات عينة الدراسة بالاعتماد على طريقة التدفق النقدي، خلال فترة الدراسة (2014 – 2016) وفق الصيغة التالية:

$$(TACC_{it}) = EXB_{it} - CFO_{it}$$

بليث: $TACC_{it}$: يمثل المستتقات الكلية للشركة (i) في السنة (t).

EXB_{it} : يمثل صافي ربح الشركة (i) في السنة (t).

CFO_{it} : يمثل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للشركة (i) في السنة (t).

i: يمثل سنوات الدراسة خلال الفترة (2014 – 2016).

t: يمثل الشركات عينة الدراسة من 1 إلى 12.

حيث تم قياس التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقا للعلاقة التالية (CFO_{it}):

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية = القدرة على التمويل الذاتي – التغير في الاحتياج في رأس المال العامل (الجريدة الرسمية العدد 19، 2008، ص36)

وتبسيط العلاقة وذلك بلساب:

القدرة على التمويل الذاتي = نتيجة الدورة + مخصصات الاهتلاكات والمؤونات (بن ساسي وقرينشي، 2011، ص128)

الاحتياج في رأس المال العامل = (حسابات المدينين + المخزونات) – حسابات ديون قصيرة الأجل. (قمان، 2019، ص14)

ومنذ فإن: التغير في الاحتياج في رأس المال العامل = (التغير في حسابات المدينين + التغير في المخزونات) – التغير في حسابات ديون قصيرة الأجل.

الخطوة الثانية: قياس المستتقات غير الاختيارية والتي تمثل الأنشطة الطبيعية للشركة، وذلك بتقدير معاملات النموذج التالية ($\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4$) وذلك بهدف حساب المستتقات غير الاختيارية وفق المعادلة التالية:

$$TACC_{it}/A_{it} = \alpha_1 (1/ A_{it}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it} / A_{it-1})] + \alpha_3 (PPE_{it}/ A_{it-1}) + \alpha_4 ROA_{it} + e_i$$

حيث أن:

A_{it-1} : تمثل مجموع الأصول للشركة (i) في السنة (t).

ΔREV_{it} : تمثل التغير في الإيرادات للشركة (i) في السنة (t).

ΔREC_{it} : تمثل التغير في حسابات العملاء للشركة (i) في السنة (t).

PPE_{it} : تمثل المباني والمصانع والآلات للشركة (i) في السنة (t).

ROA_{it} : يمثل العائد على الأصول للشركة (i) في السنة (t).

e_i : يمثل الخطأ العشوائي.

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4$: يمثل معاملات الانحدار.

حيث تم في هذه الخطوة تقدير وقياس المتغيرات ($ROA_{it}, PPE_{it}, \Delta REC_{it}, \Delta REV_{it}, A_{it-1}$) بناء على البيانات المالية التاريخية للشركات المدروسة خلال الفترة (2014 – 2016).

بينما تم تقدير المعاملات ($\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4$) للمعادلة السابقة وذلك بغرض تقدير المستويات غير الاختيارية.

الخطوة الثالثة: يتم تقدير المستويات غير الاختيارية NDA_{it} لكل شركة على حدة ولكل سنة من سنوات الدراسة من خلال المعاملات المقدرة للنموذج ($\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4$) للمعادلة التالية:

$$NDA_{it} = \alpha_1 (1/ A_{it}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it} / A_{it-1})] + \alpha_3 (PPE_{it}/ A_{it-1}) + \alpha_4 ROA_{it} + e_i$$

حيث أن:

NDA_{it} : تمثل المستويات غير الاختيارية للشركة (i) في السنة (t).

الخطوة الرابعة: قياس المستويات الاختيارية DA_{it} لكل شركة على حدة ولكل سنة من سنوات

الدراسة من خلال الفرق بين المستويات الكلية والمستويات غير الاختيارية وذلك وفق المعادلة

$$TAC_{it} - NDA_{it} = DA_{it}$$

التالية:

حيث أن: DA_{it} : يمثل المستويات الاختيارية للشركة (i) في السنة (t).

والتي تعبر عن ما إذا كانت الشركة ممارسة لإدارة الأرباح أو غير ممارسة

الخطوة الخامسة: تقدير نسبة الشركات الممارسة لإدارة الأرباح ونسبة الشركات غير الممارسة لإدارة الأرباح، ذلك من خلال الشرط التالي:

- إذا كانت القيمة المطلقة للمستويات الاختيارية للشركة (i) في السنة (t) أكبر من المتوسط الحسابي للقيم المطلقة للمستويات الاختيارية للشركة (i) فإن الشركة (i) مارست إدارة الأرباح في السنة (t)، وأعطيناها متغير وهي رقم 1.

- أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستويات الاختيارية للشركة (i) في السنة (t) أقل من المتوسط الحسابي للقيم المطلقة للمستويات الاختيارية للشركة (i) فإن الشركة (i) لم تمارس إدارة الأرباح في السنة (t)، وأعطيناها متغير وهي رقم 0. (شنين وزرقون، 2017، ص 16)

4- النتائج:

1.4 نتائج اختبار "بينوميال" الخاص بمقارنة ممارسات إدارة الأرباح لشركات الإسمنت

الجزئية خلال الفترة (2016-2014):

يبين اختبار "بينوميال" الخاص بمستوى شيوع ممارسات إدارة الأرباح نسبة ممارسات إدارة الأرباح، حيث يختبر الفرضية الصفرية H_0 التي مفادها عدم شيوع ممارسات إدارة الأرباح عند نسبة اختبار 50% ومستوى معنوية اختبار $Sig= 0.05$ ، والجدول رقم 01 يبين نتائج اختبار "بينوميال" كالتالي:

الجدول رقم 01: نتائج اختبار "بينوميال" الخاص بمستوى ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة (2016-2014)

مقارنة (Sig (bilatéral) المعنوية	Test de proportion	نسبة المشاهدات	عدد المشاهدات	البيان	GR
1.000	0,5	0,5	18	ممارسة	
-	-	0,5	18	غير ممارسة	
-	-	1	36	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم 01 أعلاه نلاحظ أن نسبة ممارسات إدارة الأرباح لشركات الإسمنت الجزائرية مجال الدراسة قدرت بـ 50% عند نسبة اختبار 50% ومستوى معنوية $Sig= 1.000$ وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية $H_0: \alpha=0.05$ مما يعني قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة التي مفادها وجود شيوع في ممارسات إدارة الأرباح.

2.4 نتائج الإحصاءات الوصفية لتغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة

الأرباح لشركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2016-2014):

أظهرت الإحصاءات الوصفية ارتفاع نسبة الشركات الممارسة لإدارة الأرباح حيث بلغت نسبة 50% في شركات الإسمنت الجزائرية مجال الدراسة، مما يعني ارتفاع اتجاه هذه الشركات

لممارسات إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة (2014-2016)، و الجدول رقم 02 يبين نتائج الإحصاءات الوصفية على النحو التالي:

الجدول رقم 02: الإحصاءات الوصفية لنسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح

متوسط الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	عدد المشاهدات	ذاتية التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح	
20,82	88,31	30,91	18	ممارسة	ذاتية التغير في الربح الضريبي
0,20	0,83	0,04	18	غير ممارسة	الربح الضريبي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم 2 أعلاه نلاحظ أن كل من المتوسط والانحراف المعياري ومتوسط الخطأ المعياري لنسبة التغير في الربح الضريبي للشركات الممارسة لإدارة الأرباح أكبر من المتوسط والانحراف المعياري ومتوسط الخطأ المعياري لنسبة التغير في الربح الضريبي للشركات غير الممارسة لإدارة الأرباح، وهو ما يظهر أن مستوى نسبة التغير في الربح الضريبي للشركات الممارسة لإدارة الأرباح أفضل من مستوى نسبة التغير في الربح الضريبي للشركات غير الممارسة لإدارة الأرباح.

3.4 نتائج اختبار "ت" الخاص بمقارنة ممارسات إدارة الأرباح لشركات الإسمنت الجزائرية

خلال الفترة (2014-2016):

أظهرت الإحصاءات الوصفية إرتفاع نسبة الشركات الممارسة لإدارة الأرباح في شركات الإسمنت الجزائرية مجال الدراسة، وذلك بنفس النسبة مع الشركات غير الممارسة مما يعني إرتفاع نسبة الشركات مجال الدراسة ذاتية ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة (2014-2016)، وبالتالي للتأكد من فرضية هذا الإدعاء، سنقوم بإجراء اختبار "ت" لعينتين مستقلتين (ممارسة، غير ممارسة) لإدارة الأرباح والذي يسمح بتقدير الفرق بين متوسط عينتين مستقلتين، وهل يرجع سبب الفرق الملاحظ بين متوسط عينتين إلى سبب جوهري، أو يمكن أن نعتبره نتيجة صدفة، وتتعلق هذه الفرضية بدراسة مدى ممارسة إدارة شركات الإسمنت الجزائرية مجال الدراسة لممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة (2014-2016)، وبالتالي هل هناك فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الشركات الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح، والجدول التالي رقم 03 يبين نتائج الإختبار "ت" لعينتين مستقلتين:

الجدول رقم 03: نتائج اختبار "ت" الخاص بمستوى نسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة لممارسات إدارة الأرباح

Test-t pour égalité des moyennes			Test de Levene sur l'égalité des variances		البيان
Sig (bilatéral) م ٢توى المعنوية	درجة الحرية ddl	قيمة الاختبار t	م ٢توى المعنوية Sig	قيمة الاختبار F	
0,147	34	1,483	0,002	10,813	ذ ٢بة التغير في الربح الضريبي
0,156	17,003	1,483			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول رقم 03 لنتائج إختبار "ت" لعينتين مستقلتين عدم تساوي التباين حسب إختبار ليفن، حيث كانت قيمة F لهذا الإختبار مساوية لـ 10.813 عند مستوى معنوية إختبار sig=0.002 وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية H₀، حيث $\alpha=0.05$ مما يعني عدم تساوي التباين بين الشركات الممارسة وغير الممارسة، وبالتالي يتم قراءة إختبار "ت" الخاص بمدى ممارسات إدارة الأرباح لشركات الإسمت الجزائرية مجال الدراسة من السطر الثاني، أي سيتم الإعتماد على نتائج الإختبار "ت" لعينتين مستقلتين في حالة إفتراض عدم تجانس التباين حيث نلاحظ أن قيمة الإختبار هي t= 1.483 ، عند درجة حرية ddl= 17.003، ومستوى معنوية إختبار Sig= 0.156، وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية H₀ $\alpha=0.05$ مما يعني قبول الفرضية الصفرية التي مفادها عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في مستوى نسبة التغير في الربح الضريبي بين الشركات الممارسة لإدارة الأرباح والشركات غير الممارسة لإدارة الأرباح.

4.4 نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات لذ ٢بة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح لشركات الإسمت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016):

لضمان دقة نتائج الإختبار "ت" لا بد أن تتوفر الشروط التالية: أن البيانات في كلتا العينتين مستقلة وكمية وعدم تجانس التباين، في حين سيتم إختبار شرط التوزيع الطبيعي للبيانات، وفق نتائج إختبار كولموجروف-سميرنوف:

الجدول رقم 04 : نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

Test de normalité Kolmogorov-Smirnov _a			مؤشرات الأداء الربحي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح	
Sig م ٢توى المعنوية	درجة الحرية ddl	قيمة الإختبار	ممارسة	ذ ٢بة التغير في الربح الضريبي
,000	18	0,478	ممارسة	غير ممارسة
,090	18	0,174	غير ممارسة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

من الجدول رقم 4 أعلاه نلاحظ أن قيمة الإختبار لنسبة التغير في الربح الضريبي بالنسبة للشركات الممارسة لإدارة الأرباح تساوي 0.478 عند درجة حرية ddl= 18 ومستوى معنوية Sig=

0.000 أي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية H_0 حيث $\alpha=0.05$ ومنذ نقبل الفرضية البديلة H_1 القائلة أن بيانات نسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح لا تتبع التوزيع الطبيعي، كما أن قيمة الاختبار بالنسبة للشركات غير الممارسة لإدارة الأرباح تساوي 0.174 عند درجة حرية 18 $ddl=$ ومستوى معنوية $Sig= 0.090$ أي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفرية H_0 حيث $\alpha=0.05$ ومنذ نقبل الفرضية الصفرية H_0 القائلة أن بيانات نسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة عدم ممارسات إدارة الأرباح تتبع التوزيع الطبيعي.

5.4 نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات لذئبة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح لشركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016):

بما أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي حسب نتائج اختبار الإعتدالية، كولموجروف-سيمروف، وكذا تجانس التباين حسب نتائج اختبار ليفين، أي لم يتوفر أحد شروط استخدام اختبار "ت" لعينتين مستقلتين، ومنذ تصبح نتائج اختبار هذا الأخير مشكوك في صحتها، وبالتالي من المناسب استخدام اختبار لا معلمي من خلال "اختبار مان وتي"، الذي يعد بديلا لاختبار "ت" لعينتين مستقلتين، وهذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 05 : نتائج اختبار U de Mann-Whitney

إختبار U de Mann-Whitney		متوسط الرتبة لذئبة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح		البيان
Sig (bilatéral) مستوى المعنوية	قيمة الإختبار U	الشركات غير الممارسة	الشركات الممارسة	
0,624	146,5	17,639	19,361	ذئبة التغير في الربح الضريبي

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم 05 لنتائج إختبار "U de Mann-Whitney" أن متوسط الرتبة لنسبة التغير في الربح الضريبي بالنسبة للشركات الممارسة لإدارة الأرباح تساوي 19.361، بينما متوسط الرتبة لنسبة التغير في الربح الضريبي بالنسبة للشركات غير الممارسة لإدارة الأرباح تساوي 17.639، كما أن قيمة الإختبار U تساوي 146.5 عند مستوى معنوية إختبار $Sig= 0.624$ وهي أكبر م من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ، واستنادا إلى هذه النتيجة، فإنذ لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية في مستوى نسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة لممارسات إدارة الأرباح.

5- المناقشة:

1.5 نتيجة إختبار الفرضية الأولى:

من خلال تحليل نتائج اختبار "بينوميال" الخاص بمستوى ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة (2014-2016) لاحظنا أن نسبة ممارسات إدارة الأرباح للشركات مثل الدراسة قدرت بـ 50% عند نسبة إختبار 50% ومستوى معنوية $Sig=1.000$ وهي أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ مما يعني قبول الفرضية الصفرية H_0 ، هذا يعني أننا لا توجد مؤشرات جوهرية على قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بممارسات إدارة الأرباح لشركات الإسمنت الجزائرية مجال الدراسة خلال الفترة (2014-2016).

2.5 نتيجة إختبار الفرضية الثانية:

لاحظنا من خلال نتيجة اختبار "ت" الخاص بمستوى نسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة لممارسات إدارة الأرباح أن مستوى معنوية الاختبار $Sig=0.156$ وهي أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ مما يعني قبول الفرضية الصفرية H_0 يعني تجانس التباين أي عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في مستوى نسبة التغير في الربح الضريبي للشركات نتيجة لممارسات إدارة الأرباح.

كما تم من خلال نتائج اختبار التوزيع الطبيعي قبول الفرضية البديلة H_1 القائلة أن بيانات نسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح لا تتبع التوزيع الطبيعي.

كما تم أيضا من خلال نتائج اختبار U de Mann-Whitney قبول الفرضية العدمية H_0 القائلة أننا لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية في مستوى لنسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة لممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي يتم قبول فرضية الدراسة الثانية القائلة أننا (لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية في مستوى الربح الضريبي مقاسا بنسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة لممارسات إدارة الأرباح).

6- الخلاصة:

من خلال نتائج الدراسة التطبيقية يمكن القول أن شركات الإسمنت الجزائرية مجال الدراسة خلال الفترة المحددة بين سنتي (2014-2016) مارست إدارة الأرباح باتجاه سالب بصورة غير منتظمة (أنظر الملحق رقم 03)، أي أن هذه الممارسات التي ظهرت بنسبة 50% كانت نسبة منها لغرض تخفيض الربح المحاسبي عن مستواه الحقيقي أي باتجاه سالب، إلا أن هذا الاتجاه من ممارسات إدارة الأرباح لم يكن له تأثير إحصائي كافي للحكم على أن شركات الإسمنت مجال الدراسة إستخدمتها لغايات ضريبية، حيث يمكن عرض واستخلاص نتائج الدراسة على النحو التالي:

- أشارت نتائج اختبار "بينوميال" الخاص بمستوى ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة (2014-2016) إلى عدم وجود شيع في ممارسات إدارة الأرباح وذلك بالرغم من وجود 18 شركة ممارسة لإدارة الأرباح نخص منهم بالذكر (شركة إسمنت معسكر وشركة إسمنت سطيف ...) و18 شركة غير ممارسة لإدارة الأرباح نخص منهم بالذكر (البويرة، البليدة، قسنطينة، تبسة ..)
- أما بالنسبة لنتائج الإحصاءات الوصفية لنسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح، فلاحظنا أن كل من المتوسط والانحراف المعياري ومتوسط الخطأ المعياري لنسبة التغير في الربح الضريبي للشركات الممارسة لإدارة الأرباح أكبر من المتوسط والانحراف المعياري ومتوسط الخطأ المعياري لنسبة التغير في الربح الضريبي للشركات غير الممارسة لإدارة الأرباح، وهو ما يظهر أن مستوى نسبة التغير في الربح الضريبي للشركات الممارسة لإدارة الأرباح أفضل من مستوى نسبة التغير في الربح الضريبي للشركات غير الممارسة لإدارة الأرباح.
- من خلال نتائج اختبار "ت" لعينتين مستقلتين الخاص بمستوى نسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح تبين عدم تساوي التباين حسب اختبار ليفن، مما يعني عدم تساوي التباين بين الشركات الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح.
- من خلال نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات لنسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح لشركات الإسمنت الجزائرية خلال فترة الدراسة، أن بيانات نسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح لا تتبع التوزيع الطبيعي في حين أن بيانات نسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة عدم ممارسات إدارة الأرباح تتبع التوزيع الطبيعي.
- من خلال نتائج اختبار "U de Mann-Whitney" استخلصنا إلى أن لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية في مستوى نسبة التغير في الربح الضريبي نتيجة ممارسات إدارة الأرباح في شركات الإسمنت الجزائرية مجال الدراسة.

6- المراجع:

✓ المؤلفات:

1. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي. (2011). *التسيير المالي دروس وتطبيقات*. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن.
2. عباس التميمي، حكيم الساعدي. (2015). *إدارة الأرباح، عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها*. عمان، الأردن: الطبعة الأولى، دار غيداء للتوزيع والنشر.

3. مصطفى قمان. (2019). *مطبوعة في التسيير المالي*. الجزائر: قسم علوم مالية ومسابية. جامعة ممد بوضياف، المسيلة.

✓ الأطروحات والمذكرات:

4. حمزة بوسنة. (2012). *دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح*. مذكرة ماجستير تخصص دراسات مالية مسابية معمقة، جامعة سطيف، الجزائر.

5. علي ممد رمضان. (2014). *أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي*. كلية الاقتصاد، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا.

✓ المقالات:

6. أحمد راهي عبد. (2014). *أثر تمهيد الدخل على العوائد غير العادية للأسهم*. *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية*، المجلد 16، العدد 03.

7. بن الصغير عبد المؤمن. (2013). *واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر*. *مجلة الندوة للدراسات القانونية*، المجلد 01، العدد 01. *كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة سيدي بلعباس، الجزائر*.

8. جبر إبراهيم الداغور، ممد نواف عابد. (2009). *أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الإقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية*. *مجلة الجامعة الإسلامية*، المجلد 17، العدد 01، *جامعة الأزهر، غزة، فلسطين*.

9. عبد النور شنين، ممد زرقون. (2017). *دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية*. *مجلة الدراسات الإقتصادية الكمية*، جامعة ورقلة، المجلد 03، العدد 01.

10. ممد سلمان عبود. (2016). *أثر القوانين والقرارات الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي من نتائج القوائم المالية للشركات*. *مجلة دراسات مسابية ومالية المجلد 11، العدد 37*، *جامعة النهرين، كلية الإقتصاديات والأعمال*.

11. سعداني شبايكي وملاك قارة. (2004). *التهرب الضريبي دراسة ميدانية على مدينة قسنطينة*. *مخبر بحث: المغرب الكبير، مجلة الإقتصاد والمجتمع*، المجلد 02، العدد 02، *جامعة قسنطينة 2، الجزائر*.

12. Chalayer, S. (1995). *Le lissage des résultats. Éléments explicatifs avancés dans la littérature. Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 1 Volume 2*.

13. El Mir Ali, S. S. (2007). *La gestion des résultats entre l'opportunisme managérial et la pression des résultats. La Revue des Sciences de Gestion, 2/2007 (n°224-225)*.

14. Healy, P. (1985). *The effect of bonus schemes on accounting decisions. Journal Accounting and Economics, (7), April 1985*.

15. Hervé Stolowy, G. B. (2003). la gestion des données comptables : une revue de la littérature, *Comptabilité contrôle audit, France, tome 9, Volume 1.*
16. Johan Pettersson Edmund Wu .(2015) .*A Quantitative Study on the Relationship Between Tax Evasion and Earnings Management .* Uppsala University: Department of Business Studies.
17. Kothari, A. J. (2005). Performance matched discretionary accruals measures. *journal of accounting and economics, volume 39.*
18. M. Healy, M. (1999). A Review of The Earning Management Literature and its Implications. *for Standards Setting, Accounting Horizons , Volume13, No.4.*
19. Ronen, J. a. (2008). Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research. *Springer Edition, New York, https://www.springer.com/gp/book/9780387257693.*
20. Yves Mard, S. M. (2012). Gestion des résultats comptables et structure de l'actionariat. *le cas français, Comptabilité - Contrôle – Audit, Tome 18, Volume 3.*

✓ المراسيم والقوانين:

21. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2008). قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008. العدد 19.
22. وزارة المالية قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2019). المادة 140. الجزائر: المديرية العامة للضرائب، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

7-□-لحقات:

الملحق رقم 01: شركات الإسمنت الجزائرية (عينة الدراسة)

نسبة المساهمة في الشركة GICA الأم	رأس المال (دج)	التسمية التجارية	رقم التسجيل	ولاية المقر الاجتماعي	رمز الشركة	الرقم
, (GICA) %65 Buzzi Unicem-) - Italie) %35	1,9 مليار	شركة إسمنت سور الغزلان	B028210598	البويرة	(SCSEG)	1
, (GICA) %65 Lafarge -) - France) %35	1,4 مليار	شركة إسمنت ميتيدجا	B080235698	البليدة	(SCMI)	2
, (GICA) %65 Asecment) Compagny- - Egypte) %35	1,92 مليار	شركة إسمنت زهانة سكينز	B066212698	معسكر	(SCIZ)	3

طرفاوي محي الدين، مايو عبد الله

4	(SCHB)	قسنطينية	B006224598	إسمنت حامة بوزيان	2,2 مليار	%100
5	(SCT)	تبسة	B058209398	شركة إسمنت تبسة	2,7 مليار	%100
6	(SCAEK)	سطيف	B008236398	شركة إسمنت عين الكبيرة	2,2 مليار	%100
7	(SCAL)	الجزائر	B000362298	شركة إسمنت العاصمة	1 مليار	%100
8	(SCIS)	سعيدة	B074205198	شركة إسمنت سعيدة	1,05 مليار	%100
9	(SCIMAT)	باتنة	B022210698	شركة إسمنت عين توتة	2,25 مليار	%100
10	(SCHS)	عنابة	B036261399	شركة إسمنت حجر السود	1,55 مليار	65% (GICA), Pharaon Group-) Arabie Saoudite) - 35%
11	(SCIBS)	عين تموشنت	B084203398	شركة إسمنت بني صاف	1,8 مليار	65% (GICA), Pharaon Group-) Arabie Saoudite) - 35%
12	(ECDE)	الشلف	B090367500	شركة الإسمنت ومشتقاته بالشلف	6,24 مليار	%100

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على بيانات شركات الإسمنت الجزائرية التابعة لمجمع GICA

الملحق رقم 02: يمثل معادلات الانحدار للشركات مالم الدراسة وفق نموذج Kothari

الولاية	السنوات	ROA _{it-1}	PPE _{it} /A _{it-1}	(Δ REV _{it} - Δ REC _{it})/A _{it-1}	1/A _{it-1}	TA/A _{it-1}
الولاية	2014	0,221	17,158	65,330	1,13368E-10	-22,459
	2015	0,092	0,002	-0,673	1,1677E-12	0,175
	2016	0,135	0,074	0,090	9,37103E-11	-0,041
الولاية	2014	-0,128	0,175	0,223	1,43131E-10	-0,246
	2015	-0,127	0,182	0,105	1,06857E-10	-0,161
	2016	0,176	0,146	0,011	8,31052E-11	-0,009
معسكر	2014	0,057	0,608	-0,076	9,36756E-11	-0,012
	2015	0,101	0,604	0,176	1,0047E-10	-0,073
	2016	0,072	0,556	0,005	9,6031E-11	-0,167
قسطنطينة	2014	0,126	0,022	0,025	8,08518E-11	-0,618
	2015	0,086	0,016	0,007	7,53379E-11	-0,082

إنعكاس ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية على الربح الضريبي،

-دراسة تطبيقية لعينة من شركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016)-

-0,042	7,22459E-11	0,072	0,101	0,135	2016	نسبة
0,051	1,70614E-12	-0,150	0,363	0,059	2014	
0,095	1,74671E-12	-0,406	0,000	2,822	2015	
0,866	1,49853E-10	35,555	0,007	12,899	2016	سطين
0,011	4,75667E-11	0,035	0,434	0,147	2014	
-0,232	4,26622E-11	0,011	1,098	0,084	2015	
-0,149	2,60406E-11	0,007	0,939	0,064	2016	الجزائر
0,483	3,16419E-10	-0,070	0,006	-0,019	2014	
-0,367	2,91507E-10	0,163	0,541	-0,088	2015	
-0,070	2,41826E-10	-0,010	0,561	-0,006	2016	سعيدة
-0,112	2,23155E-10	0,116	0,416	0,168	2014	
-0,063	1,82315E-10	-0,043	0,356	0,121	2015	
-0,030	1,77249E-10	0,002	0,326	0,105	2016	باتنة
0,102	5,37307E-13	-0,383	0,002	0,136	2014	
-0,045	5,56285E-11	-0,003	0,018	0,139	2015	
-0,013	6,15513E-11	-0,029	0,020	0,141	2016	عنابة
-0,051	6,34443E-11	0,052	0,285	0,109	2014	
-0,058	5,81105E-11	-0,003	0,253	0,267	2015	
-0,031	5,43071E-11	0,002	0,256	0,076	2016	تقوشنت
-0,200	7,99395E-11	0,145	0,277	0,129	2014	
0,069	7,55462E-11	0,042	0,266	0,152	2015	
-0,148	7,85351E-11	0,026	0,265	0,092	2016	الشفلى
-0,005	2,17197E-11	0,018	0,130	0,097	2014	
-0,077	2,08779E-11	0,019	0,331	0,096	2015	
-0,076	1,85581E-11	-0,003	0,121	0,092	2016	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على البيانات المالية لشركات الإسمنت الجزائرية مجال الدراسة.

الملحق رقم 03: يمثل الشركات الممارسة وغير الممارسة لإدارة الأرباح

الولاية	السنوات	المستحقات الإختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية	متوسط القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية	المتغير الوهمي
الولاية	2014	11,781	11,781	3,956	1
	2015	-0,072	0,072	3,956	0
	2016	0,016	0,016	3,956	0
البلدية	2014	-0,024	0,024	0,037	0
	2015	0,025	0,025	0,037	0
	2016	0,062	0,062	0,037	1
معسكر	2014	0,372	0,372	0,321	1
	2015	0,387	0,387	0,321	1

طرفاوي محي الدين، مايو عبد الله

0	0,321	0,206	0,206	2016	
1	0,244	0,619	-0,619	2014	قسطية
0	0,244	0,084	-0,084	2015	
0	0,244	0,028	0,028	2016	
0	3,815	0,239	0,239	2014	نسبة
0	3,815	0,578	-0,578	2015	
1	3,815	10,628	10,628	2016	
0	0,434	0,295	0,295	2014	سطيف
1	0,434	0,516	0,516	2015	
1	0,434	0,491	0,491	2016	
1	0,287	0,467	0,467	2014	الجزائر
0	0,287	0,079	0,079	2015	
1	0,287	0,316	0,316	2016	
1	0,169	0,184	0,184	2014	سعيدة
0	0,169	0,146	0,146	2015	
1	0,169	0,177	0,177	2016	
1	0,050	0,054	-0,054	2014	باتنة
1	0,050	0,060	-0,060	2015	
0	0,050	0,036	-0,036	2016	
1	0,114	0,144	0,144	2014	عناية
0	0,114	0,066	0,066	2015	
1	0,114	0,132	0,132	2016	
0	0,094	0,017	0,017	2014	عقوبات
1	0,094	0,238	0,238	2015	
0	0,094	0,027	0,027	2016	
0	0,074	0,072	0,072	2014	الشفان
1	0,074	0,141	0,141	2015	
0	0,074	0,010	-0,010	2016	

المصدر: من إعداد الباحثين بعد تقدير معادلة الأذلة المتعدد الميمنة في الملحق السابق (الملحق 02).

حيث أن المتغير الوهمي:

1: يمثل ممارسة إدارة الأرباح للشركة (i) في السنة (t).

إنعكاس ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية على الربح الضريبي،
 -دراسة تطبيقية لعينة من شركات الإسمنت الجزائرية خلال الفترة (2014-2016)-

0: يمثل عدم ممارسة إدارة الأرباح للشركة (i) في السنة (t).

الملحق رقم 04 : يمثل المعالم المقدرة لنموذج إدارة الأرباح

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,054	,107	,505	,617
	X ₁	997258894,109	693406756,776	,021	1,438
	X ₂	-,105	,036	-,343	-2,903
	X ₃	-,917	,140	-,692	-6,560
	X ₄	,326	,102	,189	3,180

a. Variable dépendante : Y

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS

$$X_1: (1/A_{it-1})$$

$$X_2: ((\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{it-1})$$

$$X_3: (PPE_{it}/A_{it-1})$$

$$X_4: (ROA_{it-1})$$

حيث أن:

الملحق رقم 05 يمثل نسبة التغير في الربح الضريبي

الولاية	السنوات	الربح الضريبي قبل IBS	نسبة التغير في الربح الضريبي
الولاية	2014	301607922632	283,87
	2015	1329936979	-1,00
	2016	1834595142	0,38
البلدية	2014	1752208391	2,22
	2015	396684703	-0,77
	2016	121821947	-0,69
معسكر	2014	694238947	0,00
	2015	100927965	-0,85
	2016	36093113	-0,64
فستاتية	2014	2124758058	-0,06
	2015	1701147100	-0,20
	2016	2294815026	0,35
الولاية	2014	254438167579	1,33

-1,00	964489879	2015	
262,81	254438167579	2016	
0,27	3557932195	2014	سطيف
0,20	4274439353	2015	
-0,09	3887127537	2016	
0,00	0	2014	الجزائر
0,00	0	2015	
0,00	0	2016	
1,43	1918156016	2014	سعيدة
-0,20	1524969079	2015	
-0,41	905761137	2016	
-0,99	3929741374	2014	باتنة
-0,26	2900780716	2015	
0,09	3160280326	2016	
0,52	2642866958	2014	عناية
-0,20	2101092953	2015	
-0,05	2000104479	2016	
0,92	3537815493	2014	عقوشنت
-0,15	3022396463	2015	
0,05	3172541466	2016	
-0,90	572236651	2014	الشلف
11,13	6942859368	2015	
-0,02	6800757789	2016	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على البيانات المالية لشركات الإسمنت الجزائرية
مجال الدراسة.