

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

LMD-SEGC-

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

الموضوع:

المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي

دراسة حالة المؤسسة الإقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة (2002-2017)

تحت إشراف: د. كردودي سهام

من إعداد الطالبة : زنودة إيمان

الرقم	أعضاء لجنة المناقشة	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
01	كردودي سهام	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	مشرفا
02	بوسكار ربيعة	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا
03	جودي محمد رمزي	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	رئيسا
04	شناي عبد الكريم	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا
05	خمقاني بدر الزمان	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	ممتحنا
06	قريشي خير الدين	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	ممتحنا

السنة الجامعية: (2020/2019)

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التسيير الضريبي العدواني في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث قد تكون هذه الممارسات المحاسبية هي صورة لسلوكيات إنتهازية لخدمة مصالح الأهداف المالية للمؤسسة مع الإضرار بالمجتمع. من أكبر هذه الأضرار هي التهرب الضريبي الذي يعبر عن خسائر الحكومة من الإيرادات الضريبية. كذلك المحاسبة الإبداعية وممارسات التهرب الضريبي أو التسيير الضريبي العدواني تعتبران مترابطان بإعتبار أن مخرجات المحاسبة هي أوعية الضريبة التي تقوم المؤسسة بتسديدها لإدارة الضرائب، ومنه قدرة ورغبة المسيرين في التهرب الضريبي قد تؤدي إلى محاسبة إبداعية ضارة في المؤسسة الاقتصادية.

وقد أُختير لذلك مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة (2002-2017). بإستخدام نموذجي (BENEISH،ALTMAN)، وتطبيق الإنحدار الخطي المتعدد، نتائج الدراسة تتمثل في وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية وكذلك وجود ممارسات دالة لعدوانية التسيير الضريبي يمثلها كل من الرافعة المالية (LVG) وحجم المؤسسة (SIZE)، كذلك وجدت الدراسة أن أدوات المحاسبة الإبداعية المتمثلة في: الرافعة المالية (LVGI)، نمو المبيعات (SGI)، والنفقات العامة والإدارية (SGAI) قد تستخدم في التسيير الضريبي العدواني.

الكلمات المفتاحية: محاسبة إبداعية؛ تهرب ضريبي؛ قياس؛ تسيير ضريبي عدواني؛ مؤسسة إقتصادية.

Abstract:

This study aims to try to measure creative accounting practices in light of the problem of tax management aggressive in the Algerian economic establishment, as these accounting practices may be a picture of opportunistic behavior to serve the interests of the institution's financial goals while harming society. One of the biggest damages is tax evasion, which reflects government losses from tax revenues. Likewise, creative accounting and tax evasion practices or aggressive tax management are considered interconnected, given that accounting outcomes are the tax containers that the institution pays to administer taxation, and from it the ability and desire of managers to tax evasion may lead to harmful creative accounting in the economic institution.

The TAHRAOUI Company of BISKRA city during the period (2002-2017) was chosen for this. With a typical use (ALTMAN, BENEISH), and the application of multiple linear regression, the results of the study are in the presence of creative accounting practices as well as the existence of significant tax management aggressive practices represented by both the leverage (LVG) and the size of the institution (SIZE). The study also found that the creative accounting tools represented in Leverage (LVGI), Sales Growth (SGI), and General and Administrative Expenses (SGAI) may be used for tax management aggressive.

Key words: creative accounting; tax evasion; measurement; tax management aggressive ; economic institution.

الإهداء

إلى من علمني النجاح والصبر... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... أبي.

رحمة الله عليه

إلى من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها سر
نجاحي وحنانها بلسم جراحي... أمي.

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة والكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى ملاكي في الحياة أينما كان إبني: عبد العزيز

إلى أصدقائي رفقاء دربي من داخل الجامعة وخارجها.

إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا بالعلم والمعرفة.

شكر وعرفان

إلى من قدموا لي الدعم ومدوني بخبراتهم العميقة ومعرفتهم الواسعة...

إلى أساتذتي الذين منحوني من وقتهم وجهدهم الشيء الكثير، وأناروا طريقي، وأعطوني من حكمتهم وعلمهم وخبرتهم ما ساعدني على إنجاز هذه الأطروحة...ستظلون جميعا مثلي في مستقبل حياتي وفي حاضرها...

فإليكم يا أساتذتي الأجلاء: الدكتورة كردودي سهام، الدكتور عباسي صابر، الأستاذ شعوبي محمود فوزي، الأستاذ بختي إبراهيم...

شكري وتقديري وإحترامي....

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
I	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
XIII	قائمة المختصرات
أ-ذ	مقدمة
01	الفصل الأول : إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية...
02	تمهيد الفصل الأول.....
03	المبحث الأول : مفهوم المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية.....
03	المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية.....
06	المطلب الثاني: جدل قانونية ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية.....
09	المطلب الثالث: مجالات وتقنيات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية.....
13	المطلب الرابع: إبداع محاسبي أو محاسبة الإبداعية، الدوافع في المؤسسة الاقتصادية.....
15	المبحث الثاني: تجارب دولية في ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
15	المطلب الأول: التجربة الأمريكية في ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
16	المطلب الثاني: التجربة الهندية في ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
18	المطلب الثالث: تجربة بعض الدول الإفريقية في ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
20	المبحث الثالث: محددات ونماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.....

20	المطلب الأول: محددات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
23	المطلب الثاني: نموذج BENEISH للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
25	المطلب الثالث: نموذج ALTMAN للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
26	خلاصة الفصل الأول.....
28	الفصل الثاني : عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية.....
28	تمهيد الفصل الثاني.....
29	المبحث الأول: مفهوم التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية.....
29	المطلب الأول: تعريف التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية.....
30	المطلب الثاني: التسيير الضريبي ونظرية الوكالة في المؤسسة الاقتصادية.....
31	المطلب الثالث: أدوات وحدود التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية.....
34	المبحث الثاني: مفهوم عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية.....
34	المطلب الأول: واقع عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسات الاقتصادية.....
38	المطلب الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي في المؤسسة الاقتصادية.....
42	المطلب الثالث: التهرب الضريبي ونظام الحوافز في المؤسسة الاقتصادية.....
44	المبحث الثالث: تحليل واقع السلوك الإداري نحو عدوانية التسيير الضريبي.....
44	المطلب الأول: العلاقة بين عدوانية التسيير الضريبي والقدرة التسييرية.....
47	المطلب الثاني: عدوانية التسيير الضريبي وحوكمة الشركات.....
48	المطلب الثالث: عدوانية التسيير الضريبي والمسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية.....
50	المبحث الرابع: تحليل نماذج قياس عدوانية تسيير الضريبة (التهرب الضريبي).....
50	المطلب الأول: مؤشرات قياس التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية.....

53	المطلب الثاني: نموذج MA Desai, D Dharmapala سنة 2006 لقياس عدوانية تسيير الضريبة...
54	المطلب الثالث: نموذج Lim, YD سنة 2011 المعدل لنموذج MA Desai, D Dharmapala.....
55	المطلب الرابع: إستخدام النسب المالية في قياس عدوانية التسيير الضريبي.....
57خلاصة الفصل الثاني.....
58	الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتسيير الضريبي العدواني في المؤسسة الاقتصادية
60	المبحث الأول: علاقة المحاسبة بالضريبة، رؤية أصحاب المهنة في عدوانية التسيير الضريبي.....
60	المطلب الأول: تأثير خصائص النظم الضريبية على ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
63	المطلب الثاني: واقع الإفصاح المحاسبي والضريبي في المؤسسات الاقتصادية.....
65	المطلب الثالث: رؤية أصحاب مهنة المحاسبة في عدوانية التسيير الضريبي.....
67	المبحث الثاني: واقع تبني المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات التهرب الضريبي.....
67	المطلب الأول: تشخيص واقع معايير المحاسبة الدولية بين نزاع المحلية والدولية.....
69	المطلب الثاني: العلاقة بين معايير التقارير الدولية والتهرب الضريبي.....
73	المطلب الثالث: تجارب دولية حول أثر المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي.....
79	المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية....
79	المطلب الأول: تشخيص طبيعة العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.....
81	المطلب الثاني: أمثلة التكاليف الضريبية بواسطة المحاسبة الإبداعية.....
82	المطلب الثالث: علاقة إدارة الأرباح كأسلوب للمحاسبة الإبداعية بالتهرب الضريبي.....
84خلاصة الفصل الثالث.....

85	الفصل الرابع: قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي دراسة حالة (SARL TAHRAOUI) للفترة (2002-2017)
87	المبحث الأول: الخصائص، واقع المحاسبة الإبداعية والتسيير الضريبي في المؤسسة.....
87	المطلب الأول: الخصائص القانونية والمحاسبية لمؤسسة طهراوي ولاية بسكرة.....
89	المطلب الثاني: الخصائص المالية والضريبية في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة.....
94	المطلب الثالث: تشخيص واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية والتسيير الضريبي في المؤسسة.....
106	المبحث الثاني: قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وعدوانية تسيير الضريبة...
106	المطلب الأول: قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة.....
108	المطلب الثاني: قياس سلوك عدوانية تسيير الضريبة في مؤسسة طهراوي بسكرة.....
112	المطلب الثالث: قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.....
114	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة.....
114	المطلب الأول: تحليل نموذج قياس سلوك المحاسبة الإبداعية في مؤسسة طهراوي بسكرة.....
118	المطلب الثاني: تحليل نموذج قياس سلوك عدوانية تسيير الضريبة في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة..
118	المطلب الثالث: تحليل نموذج قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.....
120	خلاصة الفصل الرابع.....
126-121	خاتمة.....
135-128	قائمة المراجع.....
142-137	الملاحق.....

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
45	المتغيرات نموذج دراسة العلاقة بين القدرة التسييرية والتهرب الضريبي	(1-2)
56	النسب المالية المستخدمة في قياس الإحتيال المالي والتهرب الضريبي	(2-2)
87	حصص الشركاء في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة سنة 2018	(1-4)
88	فروع المؤسسة الإقتصادية (SARL TAHRAOUI)	(2-4)
94	تطور قيمة المخزون والتغير النسبي السنوي	(3-4)
95	قيمة المخزون في 2015/12/31	(4-4)
96	قيمة المخزون في 2016/12/31	(5-4)
96	قيمة المخزون في 2017/12/31	(6-4)
97	تطور معدل دوران المخزون	(7-4)
99	تطور الأصول المادية في المؤسسة خلال الفترة (2014-2017)	(8-4)
100	أعلى خمس مكافآت وتعويضات في سنة 2017	(9-4)
101	جدول إجمالي القروض للمؤسسة خلال الفترة من (2001-2017)	(10-4)
102	تشخيص لأهم مصاريف مؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2014-2017)	(11-4)
102	جدول تشخيص لأهم إيرادات المؤسسة الإقتصادية طهراوي	(12-4)
105	جدول قيمة الحساب مرحل من جديد (ح/11)	(13-4)
109	جدول شرح مؤشرات قياس عدوانية التسيير الضريبي في نموذج Plesko et al	(14-4)
110	مخرجات نموذج قياس التهرب الضريبي	(15-4)
111	معامل الارتباط لبيرسون بين متغيرات الدراسة	(16-4)
112	مخرجات نموذج العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتسيير العدواني للضريبة	(17-4)
119	جدول تطور مصاريف البيع العامة والإدارية (الوحدة مليون دج	(18-4)

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	نتائج الإجابات عن أهم العوامل التي تؤدي إلى زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية	07
(2-1)	نتائج الإجابة عن السؤال هل تنظر للمحاسبة الإبداعية عند تنفيذ التقنيات المحاسبية التي تدخل ضمن التقارير المالية والتشريعات أم لا	08
(3-1)	نتائج الإجابة عن السؤال هل تستخدم الإدارة محاسبًا جيدًا يستخدم تقنيات المحاسبة الإبداعية الإيجابية أو السلبية	08
(1-2)	الخسائر المقدرة في إيرادات الضرائب كنسبة من إجمالي الناتج المحلي للباحثين	36
(2-2)	إجمالي تكلفة التهرب الضريبي في أهم الاقتصاديات سنة 2013	37
(1-3)	علاقة الأنظمة المحاسبية بالضرائب ومخاطرها	61
(1-4)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة طهراوي ولاية بسكرة	88
(2-4)	تطور رأس مال الشركة خلال الفترة (2001-2017)	89
(3-4)	تطور رقم أعمال المؤسسة خلال الفترة (2001-2017)	90
(4-4)	تطور النتيجة المالية النتيجة خلال الفترة (2001-2017)	90
(5-4)	تطور أصول المؤسسة خلال الفترة (2001-2017)	90
(6-4)	تطور الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة (2001-2017)	92
(7-4)	تطور الرسم على النشاط المهني خلال الفترة (2001-2017)	93
(8-4)	تطور معدل دوران المخزون للمؤسسة خلال الفترة (2002-2017)	98
(9-4)	تطور إجمالي القروض في مؤسسة طهراوي بسكرة	101
(10-4)	تطور النسب المالية لمؤسسة طهراوي خلال فترة (2001-2017)	104
(11-4)	تطور مؤشر M score لمؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة (2002-2017)	107
(12-4)	تطور متغيرات نموذج Beneish لمؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة (2002-2017)	107
(13-4)	تطور قيمة الإهلاكات في مؤسسة طهراوي خلال الفترة (2002-2017)	116
(14-4)	تطور قيمة مؤشر (DEPI) في مؤسسة طهراوي خلال الفترة (2002-2017)	116

117	تطور قيمة القروض طويلة الأجل في مؤسسة طهراوي خلال الفترة (2017-2002)	(15-4)
117	تطور قيمة مؤشر (LVGI) في مؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2017-2002)	(16-4)

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
137	كيفية حساب مؤشرات نموذجي (ALTMAN -BENEISH)	1
139	نتائج نموذج (BENEISH) لمؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2017-2002)	2
140	جدول (5) نتائج نموذج (ALTMAN) لمؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2017-2001)	3
141	خصائص متغيرات نموذج العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتسيير العدواني للضريبة	4
142	ملحق رقم(05) النسب المالية المستخدمة للكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	5

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الترجمة باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية	الرمز
منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية	L'Organisation de coopération et de développement économique	OCDE
المدير المالي	Chief Financial Officer	CFO
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
معدل الضريبة الفعلي	effective tax rate	ETR
مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي	Government Accountability Office	GAO
لجنة تنظيم الأوراق المالية في البورصة	Securities and Exchange Commission	SEC
مصلحة الضرائب في أمريكا	Internal Revenue Service	IRS
المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات	responsabilité sociétale des entreprises	RSE

مقدمة

مقدمة

في عالم تحكمه قواعد إقتصاد السوق، تتزايد أهمية المعلومات ومعالجتها في عملية صنع القرار بشكل مستمر، والتي أصبحت تقدم بصورة أسرع وأكثر تنوعاً، وبالتالي أصبح يتعين على المحاسب إتاحة المعلومات اللازمة لصانعي القرار بالدقة وفق الوقت المناسب. كذلك نتيجة المشاكل التي تواجهها المؤسسة في عالم تكون فيه التعاملات معقدة، نتيجة للظروف التي تفرضها المنافسة القوية، فإن البحث عن أقصى قدر من الأرباح من خلال إستخدام المحاسبة والضريبة، واتخاذ أفضل القرارات الممكنة بشأن نشاط القيادة، يبرز الدور الذي توفره البيانات المحاسبية في اتخاذ هذه القرارات، وبالتالي ما نلاحظه أن أغلب المحاسبين يحاولون تغيير صورة نتائج المؤسسة، في إطار إختيار المعلومات الضرورية لتحقيق مصالحها المشروعة.

يرى العديد من الباحثين منهم: Lessin،Thurm ،Forelle & Bryan-Low سنة 2013 أن الممارسات الضريبية المشكوك فيها كمشكلة تواجه المؤسسات بدأت خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث ذكروا "تقرير مخاطر الصباح- The morning risk report": " أن الجناح الضريبية تفقد قشرتها". حيث في إطار ممارسات المحاسبة الاحتمالية في مؤسسات Enron و Tyco و WorldCom... إلخ، عند الكشف عنها تم انتقاد هذه المؤسسات لإستراتيجياتها الضريبية العدوانية، كما أن الأكاديميين والجهات المنظمة والصحافة العامة يرون أن الاستخدام المشكوك فيه للملاجئ الضريبية يعود إلى سنة 1970. كما وصف وزير الخزانة الأمريكي Lawrence H. Summer التهرب الضريبي للمؤسسات في سنة 2000 بقوله " قد يكون أخطر مشكلة إمتثال تهدد نظام الضرائب الأمريكي اليوم". كذلك فضائح تسرب البيانات مثل "تسريبات لوكسمبورغ-Luxembourg Leaks" في 2014 أو "أوراق بنما-Panama Papers" في سنة 2016 لا تزال تكشف عن التهرب الضريبي من قبل المؤسسات وكذلك الأفراد. حيث تقدر الخسائر في إيرادات الضرائب في الاتحاد الأوروبي بسبب تجنب ضريبة الشركات من 50 إلى 70 مليار يورو .

كذلك يشير Graham and Tucker سنة 2006 إلى أن عدد قضايا الملاجئ الضريبي زاد على مدار العقود اللاحقة، وأدت الممارسات الضريبية المسيئة إلى رفع دعاوى قضائية ضد الإدارة العليا للمؤسسات بما في ذلك كبار المديرين التنفيذيين والمديرين الماليين والمديرين التنفيذيين للضرائب وغيرهم موظفو المحاسبة وكذلك شركات المحاسبة. على سبيل المثال سنة 1990 قام مكتب المراجعة Ernst and Young بدفع 18.9 مليون دولار كتعويضات لمجموعة من مستثمري الجناح الضريبية، الذين اعتمدوا على التوقعات المالية الاحتمالية التي إستعرضتها شركة المحاسبة. كذلك في سنة 2002 وافق مكتب المراجعة PriceWaterhouseCoopers على دفع غرامة غير

مقدمة

معلنة ولكنها "كبيرة" إلى مصلحة الضرائب لعدم امتثالها مع قواعد الكشف المتعلقة بتسويق الملاجئ الضريبية للعملاء. كذلك وافق مكتب المراجعة KPMG على دفع ما يقرب 450 مليون دولار لتسوية تحقيق أمريكي في الضريبة الاحتياطية الملاجئ. هذه القضية الضريبية المعقدة جعلت الباحثين Hanlon and Heitzman سنة 2010 يرون أن سلوك التهرب الضريبي حتى الآن غير مفهوم جيداً.

في إطار الإبداع المحاسبي يقول أحد الباحثين نحن سعداء برؤية الإبداع في أطفالنا، وسنعمل أي شيء لتطويره إلى شيء عظيم. يرى العديد من الباحثين أن هذا القول لا ينطبق على مجال المحاسبة حيث يُنظر إلى الإبداع عادة على أنه عادة غير مرغوب فيها أي كتقنية سلبية. السؤال المطروح، لماذا لا نعتبر الإبداع في المحاسبة شيئاً إيجابياً؟. والجدير بالذكر أن المحاسبة الإبداعية ظهرت عندما واجهت المؤسسات صعوبات خلال فترة الركود التي حدثت في أوائل الثمانينيات عندما كان هناك ضغط لتوليد أرباح أفضل، في حين لم تكن هذه الأرباح قابلة للتحقيق، حيث إكتشفت المؤسسات أن القوانين تخبرك بما يجب عليك فعله، ولكن ليس ماذا تفعل ، فقد رأوا أنه إذا لم تتمكن من جني الأرباح ، فيمكنك على الأقل أن تبدو كما تفعل.

عادة ما يتم تصوير موضوع "المحاسبة الإبداعية" فعل ضار وسلي، حيث الصورة التي تظهر في ذهن المرء هي صورة التلاعب والخيانة والخداع، إلا أن العديد من الباحثين يرون أن المحاسبة الإبداعية هي أداة تشبه إلى حد كبير السلاح (weapon). إذا تم استخدامه بشكل صحيح يمكن أن يكون ذات فائدة كبيرة للمستخدم ؛ ولكن إذا تم التعامل معه بشكل سيء أو في يد الشخص الخطأ، يمكن أن يسبب الكثير من الضرر ومنه يمكن القول أن السلاح دائماً بريء ؛ الخطأ يكمن مع المستخدم. يرى الباحث جونز Michael J. Jones أنه في عالم مثالي لا يوجد سبب يدعو إلى المحاسبة الإبداعية أو الاحتيال، حيث ستكون النتائج ممتازة وتكون مكافآت وأسعار الأسهم مرتفعة، والعمليات المالية ستكون متماشية مع كل من التوقعات الإدارية وتوقعات المستخدمين، لكننا لسنا مثاليين فالعالم الذي نعيش فيه بعيد عن الكمال والمحاسبة ليست استثناءً لهذه القاعدة.

العديد من الباحثين يرون أن الطبيعة المعقدة والمتنوعة للمعاملات التجارية والعرض المتاح في المعايير والسياسات المحاسبية تجعل من الصعب التعامل مع مسألة المحاسبة الإبداعية، كذلك يرون أن التقديرات والمرونة ، والحرية ، والذاتية لتفسير المعايير المالية كأسباب لاستخدام الإبداع المحاسبي، جعلهم مقتنعون بأن تخفيض عدد البدائل للاختيار من بينها سيحد من الممارسات السلبية التي يسمونها المحاسبة الإبداعية، وفي الوقت نفسه أقرروا

مقدمة

أيضًا بأن مشكلة المحاسبة الإبداعية تبدو متأصلة في أزمة المجتمع المعاصر التي تتسم بالقيم الأخلاقية، بدلا من عدم اليقين الفني والتنظيمي.

كذلك يرى العديد من الباحثين منهم Nascimento, Bernardes سنة 2012 أنه يجب التعامل مع المحاسبة الإبداعية باعتبارها "شرا ضرورياً" لا يمكن تجنبه، ويرون أنه بدون المرونة لن تكون المحاسبة قادرة على أداء وظيفتها ويلاحظون أن علم المحاسبة يهدف إلى توليد معلومات شفافة ومفيدة ويسعى دائماً إلى تحقيق هذا الهدف، إلا أنه في الممارسة العملية هذه الأهداف محبطة من خلال معالجة البيانات.

كذلك الباحثين Y. A. V. Sokolov و V. Y. Sokolov سنة 2004 يريان أن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن مجموعة من الأساليب المشروعة التي يزيد من خلالها المحاسبون - باستخدام خبراتهم - جاذبية البيانات المالية وتخفيف العبء الضريبي، كما يريان أنه يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية كياناً مستقلاً في هيكل المحاسبة بإدراج المحاسبة الإبداعية جنباً إلى جنب مع الإدارة والمحاسبة الضريبية.

وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية وممارسات التهرب الضريبي أو عدوانية تسيير الضريبة تعتبران مترابطان باعتبار أن مخرجات المحاسبة هي أوعية الضريبة التي تقوم المؤسسة بتسديدها لإدارة الضرائب، ومنه قدرة ورغبة المسيرين في التهرب الضريبي قد تؤدي إلى محاسبة إبداعية ضارة في المؤسسة الاقتصادية، وهذا ما نريد البحث فيه من خلال الإشكالية التالية:

كيف تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التسيير الضريبي العدواني

في المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة ؟

وإنطلاقاً من هذا السؤال يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- هل المحاسبة الإبداعية تعتبر من أحد إستراتيجيات المؤسسة الاقتصادية طهراوي ؟
- ما هي أدوات المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية طهراوي؟
- هل تستخدم المؤسسة الاقتصادية طهراوي التسيير الضريبي؟
- ما مدى عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية طهراوي؟
- ما هو أثر عدوانية التسيير الضريبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

مقدمة

2- فرضيات البحث:

تتمثل فرضيات البحث فيما يلي:

- توجد ممارسات محاسبة إبداعية في المؤسسة الإقتصادية طهراوي ولاية بسكرة؟
 - توجد ممارسات محاسبة إبداعية في المؤسسة الإقتصادية طهراوي تكشف من خلال نموذج BENEISH ؟
 - توجد ممارسات محاسبة إبداعية في المؤسسة الإقتصادية طهراوي تكشف من خلال نموذج ALTMAN ؟
- توجد ممارسات عدوانية للتسيير الضريبي في المؤسسة الإقتصادية طهراوي ولاية بسكرة ؟
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدفقات النقدية التشغيلية (CFO) وعدوانية التسيير الضريبي؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرافعة المالية (LEV) وعدوانية التسيير الضريبي ؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحسابات في الخارج (FI) وعدوانية التسيير الضريبي ؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعدات والممتلكات، الأراضي (PPE) وعدوانية التسيير الضريبي؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأصول غير الملموسة (INTANG) وعدوانية التسيير الضريبي ؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العائد على الأصول (ROA) وعدوانية التسيير الضريبي ؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم المؤسسة (SIZE) وعدوانية التسيير الضريبي؛
- أدوات المحاسبة الإبداعية تؤدي بالمؤسسة الإقتصادية طهراوي لعدوانية التسيير الضريبي؟
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مؤشر الهامش الإجمالي (GMI) بين عدوانية التسيير الضريبي ؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مؤشر جودة الأصول (AQI) وعدوانية التسيير الضريبي ؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مؤشر نمو المبيعات (SGI) وعدوانية التسيير الضريبي ؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مؤشر الإهلاك (DEPI) وعدوانية التسيير الضريبي ؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مؤشر إجمالي المستحقات (TATA) وعدوانية التسيير الضريبي؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مؤشر مصاريف البيع العامة والإدارية (SGAI) وعدوانية التسيير الضريبي ؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مؤشر الرافعة المالية (LVGI) وعدوانية التسيير الضريبي؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مؤشر أيام المبيعات في الذمم المدينة (DSRI) وعدوانية التسيير الضريبي؛

3- مبررات إختيار الموضوع:

تبرز مبررات إختيار الموضوع من خلال ما يلي:

- أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي من خلال كشف وقياس العلاقة التي تربط عدوانية التسيير الضريبي بممارسات المحاسبة الإبداعية، في إطار تواجد قدرة لدى جميع مسيري المؤسسات الجزائرية نحو

مقدمة

إستغلال ذلك لخدمة أهداف المساهمين والملاك، ولذلك فإن قياس هذه العلاقة بصورة علمية من خلال نماذج قياس يعتبر مهم للباحثين ؛

- محاولة قياس عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، من خلال نماذج إحصائية تعطي صورة عن مدى الخسائر التي قد يتعرض لها الإقتصاد الوطني؛
- الرغبة في معرفة العلاقة بين عدوانية التسيير الضريبي وممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، وجعل هذه العلاقة تخدم مصالح المساهمين والملاك.

4- أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في وقت تقوم فيه الحكومة الجزائرية بجعل مداخل النظام الضريبي داعمة للإقتصاد الوطني، من خلال قياس هذا الدعم، ولذلك يجب قياس كل من أثر ممارسات عدوانية التسيير الضريبي والمحاسبة الإبداعية وتفسير العلاقة بينهما.

يستمد البحث أهميته كذلك في توعية مدراء ومسيري المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، بأن تكون سلوكياتهم إتجاه إستغلال الضريبة والمحاسبة لخدمة مصالح المؤسسة في إطار القانون ولا يلحق الإضرار بخزينة الدولة والتعسف في إستعمال هذا الحق.

5- تحديد إطار البحث:

تحاول هذه الأطروحة أن تقف على موضوع العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية تسيير الضريبة، من خلال قياس هذه الممارسات والعلاقة بينهما.

فيما يتعلق بالجانب التطبيقي سنتطرق للموضوع من دراسة حالة مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة من 2002-2017.

6- أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات الواردة بصفة اساسية في الإشكالية، وإختبار مدى صحة الفرضيات المتبناة، بالإضافة إلى:

- إبراز أهمية قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية؛
- إبراز أهمية قياس ممارسات عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية؛

مقدمة

- تقديم مقترحات من أجل تفادي عدوانية تسيير الضريبة في المؤسسات الاقتصادية، وتوضيح كيفية إستفادة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

7- المنهج والأدوات المستخدمة في البحث :

قصد دراسة الموضوع وتحليله وبلوغ أهداف، إعتدنا المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية، حيث يتم تبني المنهج الوصفي والمنهج التحليل أثناء دراسة الموضوع في الجانب النظري، كذلك تم إستخدام منهج دراسة الحالة عند دراسة حالة مؤسسة طهراوي بسكرة. وهذا من خلال الإعتداد على برنامج "EVIEW10"، بإعتباره أحد البرامج المتقدمة في التحليل القياسي وبناء النماذج الاقتصادية; وبرنامج "EXCEL".

8- الدراسات السابقة في الموضوع :

من أهم الدراسات التي تناولت الموضوع ما يلي:

- دراسة Branka Remenarić, Ivo Mijoč Ivana Kenfelja سنة 2018، مقال بعنوان: محاسبة الإبداعية - دوافع ، تقنيات وإمكانيات الوقاية. حاولت الدراسة تقديم الدوافع الرئيسية لمعالجة المعلومات المالية ، فضلاً عن الأساليب الأكثر شيوعاً المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ، وكذلك الإجراءات التي يجب اتخاذها من أجل تقليلها إلى الحد الأدنى.

- دراسة Ciocan Claudia Catalina سنة 2017 مقال بعنوان: الدوافع في إختيار أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر إدارية، ترى الباحثة أن تغيير الأرقام المحاسبية يعتبر أسهل طريقة يقدمها المدبرون والأكثر ملاءمة للشركة التي يمثلونها ، من خلال أيدي المحاسبين حيث الرغبة في الحصول على نتائج أفضل وأكبر تحدد المكافآت، وتعتبر نقطة الانطلاق التي تبدأ منها كل المشاكل الأخرى. ومن أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الباحثة أن الخط الرفيع بين السلوكات الأخلاقية وغير الأخلاقية غير واضحة؟ وهذا السؤال يجب الإجابة عليه في الأبحاث المستقبلية.

- دراسة Ismail Zeyad Ramadan سنة 2017، أطروحة دكتوراه بعنوان: المحاسبة الإبداعية: الإطار النظري والتعامل مع محدداته ومشاركة المستثمرين المؤسسيين. إهتم هذا الباحث بدراسة محددات المحاسبة الإبداعية وكذلك تأثير الهيئات التنظيمية والحوكمة المؤسسية والمستثمرين المؤسسيين على ممارسة محاسبة إبداعية من قبل شركات التصنيع الأردنية. من أهم نتائج البحث أن المحاسبة الإبداعية إلى حد كبير راسخة في شركات التصنيع الأردنية ، ولا يؤثر المستثمرون المؤسسيون أو المنظمون على قدرة شركات التصنيع الأردنية واستعدادها لممارسة

مقدمة

المحاسبة الإبداعية. كذلك تبين أن المدبرون أو الإدارة والموظفين هم المحددون فيما يتعلق بحزمة تعويضات كبار الموظفين التنفيذيين والمرتبطة بالأداء ، وبالتالي تمارس بعض التأثير على استعداد شركات التصنيع لممارسة المحاسبة الإبداعية.

● دراسة Nofan Hamed Al-Olimat سنة 2019 مقال بعنوان: أثر الإبداع المعرفي في المحاسبة لدى المدققين الداخليين الأردنيين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، دراسة ميدانية. تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على أثر الإبداع المعرفي في المحاسبة بين المدققين الداخليين الأردنيين في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، لعينة تتألف من موظفي التدقيق الداخلي في كل شركة ؛ حيث تم توزيع 156 إستبانة ، منها 128 إستبانة صالحة للتحليل. بعد تحليل البيانات أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي إحصائيًا للإبداع المعرفي في المحاسبة بين المدققين الداخليين الأردنيين فيما يتعلق (موارد الإبداع ، ونوع الإبداع ودعم الإبداع) عند الكشف لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

● دراسة Cernusca Lucian, David Delia, Nicolaescu Cristina, Gomoi Bogdan Cosmin سنة 2016 مقال بعنوان: دراسة تجريبية في المحاسبة الإبداعية. تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وجهة نظر المهنيين في مجال المحاسبة وطلاب الماجستير، فيما يتعلق بأشكال وظاهرة المحاسبة الإبداعية، من خلال الإستبيان من أهم نتائج الدراسة هي أن أكثر من نصف المتخصصين في المحاسبة الذين تم استجوابهم سوف يستخدمون هذه الممارسات دون خرق لوائح القانون التي تؤدي إلى تخفيض الضرائب.

● دراسة Egbunike, Amaechi Patrick, Ezelibe, Chizoba Paulinus سنة 2015 مقال بعنوان: تأثير النظام الضريبي على ممارسات المحاسبة العدوانية، أدلة من أصحاب المصلحة في جنوب شرق نيجيريا. من أهم نتائج الدراسة أن التهرب والتجنب الضريبي يعتبران أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في ممارسات المحاسبة العدوانية في الشركات النيجيرية. كما أوصت الدراسة بضرورة أن تضع الهيئات المهنية قوانين تقلل من فرص أساليب المحاسبة البديلة.

● أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، مقال بعنوان: المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، سنة 2016، حاول الباحثين إبراز العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي من خلال تحليل نظري، حيث وضحا الباحثين صور وأشكال المحاسبة الإبداعية، ومجالات المحاسبة الإبداعية سواء في قائمة الدخل، قائمة المركز المالي أو قائمة

مقدمة

التدفقات النقدية. لكن ما يلاحظ على هذه الدراسة أنها لم تقس العلاقة بطرق إحصائية رياضية، ولم تربط العلاقة بين المتغيرين حتى في الجانب النظري.

مما سبق نلاحظ أن هناك قصور في قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ولذلك جاءت هذه الدراسة لقياس هذا التأثير.

9- هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة المطروحة تم تناول الموضوع في مقدمة، و04 فصول (03 منها نظرية و01 تطبيقي)، وخاتمة تضمنت نتائج الدراسة، وإختبار الفرضيات. حيث قسمت الفصول كما يلي:

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

تم التطرق في هذه الفصل إلى التطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية، وتعريفها، كذلك التفرقة بين المحاسبة الإبداعية والإبداع المحاسبي. كذلك تطرقنا إلى دوافع وتقنيات المحاسبة الإبداعية، كذلك توضيح جدل قانونية المحاسبة الإبداعية في ظل الفضاخ المالية، مع شرح لتجارب دولية وتحليل ونماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

تم التطرق في هذا الفصل إلى شرح ماهية عدوانية تسيير الضريبة أو التهرب الضريبي، مع توضيح الفروقات في المصطلحات، كذلك تحليل واقع السلوك الإداري نحو عدوانية التسيير الضريبي، وتحليل نماذج القياس .

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

تم التطرق في هذا الفصل إلى جدلية العلاقة بين المحاسبة والضريبة من خلال التطرق إلى علاقة المحاسبة بالضرائب في الأنظمة المحاسبية، كذلك واقع الإفصاح المحاسبي والضريبي للمؤسسات الاقتصادية و تأثير النظام الضريبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية. كذلك تم التطرق إلى أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي، ثم تحليل وشرح علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي.

مقدمة

الفصل الرابع: قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي في مؤسسة
طهراوي ولاية بسكرة (SARL TAHRAOUI) للفترة (2017-2002)

تم التطرق في هذا الفصل إلى شرح الخصائص القانونية والمحاسبية المالية والضريبية بمؤسسة طهراوي ولاية
بسكرة خلال الفترة من (2017-2002)، ومحاولة قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية تسيير الضريبة
بإستخدام نماذج (ALTMAN،BENEISH)، ثم تحليل نماذج الدراسة.

الفصل الأول

إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية

في المؤسسة الإقتصادية

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد الفصل الأول:

التلاعب في المحاسبة هو الممارسة التي يتم إعتقادها في إطار المرونة التي يمنحها النظام المحاسبي والضريبي، حيث في السوق شديدة المنافسة، يصبح من الضروري لكل مؤسسة أن تجد فكرة جديدة أو طرق مبتكرة في تسييرها، وإحدى الطرق الجديدة هي المحاسبة الإبداعية، والتي تمارس أغلبها في بيئة محاسبية غير مؤكدة لتسهيل تحقيق الأهداف الشخصية التي تهدف لها المؤسسات.

العديد من الباحثين يرون أن المحاسبين يواجهون اليوم نشاط المؤسسة الديناميكي، وعددًا متزايدًا من القضايا المحاسبية التي تتطلب من المحاسبين إمتلاك معرفة واسعة، ليس فقط من حيث اللوائح القانونية، وكذلك الحكم المناسب التقديري الذي ينبع منه الأهمية الكبيرة للإبداع في المحاسبة. وفي إطار القياس يقول الباحثين PM Dechow, DJ Skinner سنة 2000 أنه من الصعب تحديد المؤسسات التي تسيء استخدام المحاسبة.

وبالتالي سوف نتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية من خلال أربع مباحث هي:

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: تجارب دولية في ممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: محددات ونماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المحاسبة الإبداعية أحد أنواع الابتكارات المحاسبية المستخدمة في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة من طرف المحاسبين والمسيرين، ولكن هذا الابتكار تكون نتائجه على حسب النية من إستخدامه، فقد يكون نافعا أو ضاراً، ولذلك سوف نتطرق في هذه المبحث إلى مفهومه، جدل قانونية الممارسات، وأهم التجارب الدولية التي إستخدمته.

المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

تم تقديم مصطلح "المحاسبة إبداعية" لأول مرة في البيئة الأنجلوسكسونية، وكان يستخدمه أولئك الذين أشرفوا على أنشطة الصحفيين والمحللين الماليين في أسواق رأس المال وعلقوا عليها، بعد ذلك تم إستخدامها في مفردات البلدان الأخرى، حيث الباحث Ionaşcu Ion سنة 2003 يرى أن المناقشات حول هذا الموضوع قد إشتدت في ظل الفضائح التي هزت عالم الأعمال وسوف تستمر مستقبلاً. ينظر العديد من الباحثين إلى أن الإبداع خط أحمر في تطور المحاسبة (red line in the evolution of accounting)، ويمكن رؤية ذلك من منظورين مختلفين، الأول الجانب الإيجابي وهو مصدر التطور في مهنة المحاسبة بإعتبار أنه لطالما كان تعقيد عالم الأعمال يمثل تحدياً للمحترفين والمهنيين، وإبداعهم سمح للمحاسبة بالتطور إلى شكلها الحالي، بينما الجانب الثاني يعتبر المحاسبة الإبداعية ساهمت في خلق المنافسة في عالم الأعمال والجشع نحو خلق الثروة، ثم تطورت هذه الدوافع إلى أهداف وإستراتيجيات أدت إلى تقنيات مختلفة.

المحاسبة الإبداعية كمصطلح ينظر له من جانبيين إيجابي وسلبي، وفي الممارسة العملية عادة ما يكون له دلالة سلبية، ويسمى أيضاً "تجانس الضرائب-tax smoothing"، "تجانس الدخل-income smoothing"، "المحاسبة التجميلية-cosmetic" و"الهندسة المالية-financial engineering"، والذي يشيع إستخدامه كذلك للمدراء الذين يُجملون السرية المالية. وبالتالي المحاسبة الإبداعية لا تعني بالضرورة حرق اللوائح القانونية والتشريعات المهنية، أي يمكن القول أن هناك المحاسبة الإبداعية الإيجابية والسلبية¹.

¹ Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanović, Finansijsko izveštavanje u Funkciji Korporativnog upravljanja, Singidunum University International Scientific Conferenc, 2014, p : 06.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

أشار C Park سنة 1958 إلى أنه حتى الخمسينيات، كان مفهوم المحاسبة الإبداعية له دلالة إيجابية، ولسوء الحظ في سنتي 1980 و1990 إكتسب المصطلح دلالات سلبية واحتفظ بهذا الوضع في معظم الأدبيات المهنية. الباحثان Oriol Amat و John Blake سنة 1995 يقدمان المحاسبة الإبداعية كعملية يستخدمها المحاسبون من خلالها المعرفة بقواعد المحاسبة للتعامل مع حسابات المؤسسة، ويقدمان في بحثهم أربعة مؤلفات، تم نشرها حول هذا الموضوع كل منها من منظور مختلف: من منظور صحفي الأعمال (from the perspective of a business journalist): يلاحظ Ian Griffiths في المحاسبة الإبداعية، أن جميع المؤسسات في أي بلد تخفي أرباحها، حيث تستند الحسابات السنوية إلى سجلات "مطهية جيداً-finely cooked" حيث يتم تغيير التقارير المالية تمامًا لحماية الأشخاص المذنبين المفترضين. ويرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية هي أكبر خدعة وعملية إحتيال مشروعة تمامًا.

من وجهة نظر المحاسب المهني (from the perspective of a professional accountant) يجادل Michael Jameson في دليل عملي للمحاسبة الإبداعية بأن عملية المحاسبة تتضمن العمل مع أنواع مختلفة من الآراء وحل التعارضات بين الأساليب المختلفة لتقديم النتائج المالية والمعاملات، ويرى الباحث أن هذه المرونة تسهل التلاعب والخداع، ويقول أن هذه الأنشطة يؤديها أعضاء عديمي الضمير تؤدي إلى ما نسميه المحاسبة الإبداعية. و إستنادًا إلى الخبرة في المجال (based on his experience in the field) يقول الباحث Terry Smith وهو محلل إستثماري في معرض "محاسبة من أجل النمو" Accounting for growth " أن الكثير من النمو الواضح في الثمانينيات كان "لعبة عملية" أكثر من كونه نمو إقتصادي حقيقي. كذلك من وجهة نظر الأكاديمي (from the point of view of an academician) يرى الباحث Kamal Naser المحاسبة الإبداعية هي تحويل معلومات المحاسبة المالية مما هي عليه بالفعل، إلى ما تريد تمثيله مع الاستفادة من القواعد الحالية أو تجاهل البعض منها.²

وهناك من الباحثين من يرى أن مصطلح المحاسبة الإبداعية ذكر لأول مرة مع ظهور مؤسس المحاسبة Luca Paciolo، في كتابه الشهير De Arithmetica وهو أول دليل محاسبي للممارسات المعيارية للمحاسبة الإبداعية، التي ذكر أنها قد تتميز بالسلوكات المفرطة وإستخدام طرق مبتكرة لوصف الدخل والأصول والخصوم، وفي بعض

² Ciocan Claudia Cătălina, Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques: A Managerial Perspective, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series Volume XVII, Issue 2 /2017, p : 1-2.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

الأحيان يتم استخدام كلمة "مبتكرة" أو "عدوانية" لتحديد المحاسبة الإبداعية.³ كتب J. Argenti سنة 1976 أن "المحاسبة الإبداعية هي سياسة متعمدة يتبعها المديرون لخداع المساهمين والدائنين، فيما يتعلق بثروة المؤسسة والتقدم بشكل عام وصعوباتها المالية بشكل خاص.

الباحث الصربي Ćkarić-Jovanovic سنة 2007 يرى أن الاعتماد على المحاسبة الإبداعية في البلدان التي لا تزال فيها الأسواق المالية في مرحلة جديدة، يمكن أن يؤدي إلى فقدان ثقة المشاركين في السوق، وتقلب هذه الأسواق وتراجع تطورها.⁴ D. Malinic سنة 2009 يرى إلى أن المحاسبة الإبداعية (الإيجابية والسلبية) تنقص من استخدام معلومات البيانات المالية، سواء من حيث الاستخدام المباشر للمعلومات، أو كأساس لتحليل البيانات المالية لبعض المؤسسات التجارية.⁵ Kamal Naser سنة 1993 يرى أن المحاسبة الإبداعية هي تحويل أرقام المحاسبة المالية من ما هي عليه فعليًا إلى ما يرغب فيه المحاسب من خلال الاستفادة من القواعد الحالية أو تجاهل بعضها أو كلها.⁶

يرى الباحثين AlQutaish, Hassan Falih, and Al-Sofi, Fares Jameel سنة 2011 أن الغرض من المحاسبة الإبداعية هو التلاعب بالبيانات المالية للوصول إلى أهداف معينة من خلال دمج الأرقام المحاسبية من أجل خلق إنطباع مُرضي لمستخدمي البيانات المالية. كما يرى Mohmed, Mahmoud Ramadan سنة 2005 أن المحاسبة الإبداعية تستخدم أساليب وطرق وإجراءات ومفاهيم ومعايير ونظريات جديدة وغير تقليدية، يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة المحاسبة التي تواجه الإدارة، بغرض تقديم المعلومات المحاسبية في نموذج المعلومات عالي الجودة والتي يمكن استخدامها من قبل المستفيدين، حيث يتم دائمًا طلب هذه المعلومات من قبل المستخدمين، وبالتالي يتم تخصيص لها مزيد من الاهتمام. كما عرفها كل من Bataineh, Louay سنة 2010 على أنها تطبيق أساليب معينة لإعطاء المؤسسة نظرة أفضل من حيث قوة مركزها المالي، وحجم أرباحها أو ميزتها التنافسية. كما تم تعريفها من طرف G Breton, RJ Taffler سنة 2003 على أنها

³ Brijesh Yadav, Anil Kumar, Bunny Singh Bhatia, Concept of Creative Accounting and Its Different Tools, International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), Volume 3, No. 2, 2014, p : 03.

⁴ Artur Hołda, Anna Staszal, Definitions, Perception and Functioning of Creative Accounting in the Theory and Practice of Different Languages, Countries and Parts of the World, China-USA Business Review, 2016, p :1-2.

⁵ Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanović, Op.cit, 2014, p :06.

⁶ Brijesh Yadav, Anil Kumar, Bunny Singh Bhatia, Op.cit, 2014, p : 4-5.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

الإجراءات أو الخطوات المستخدمة لمعالجة البيانات المالية باستخدام خيارات وممارسات مبادئ المحاسبة، أو أي إجراء أو خطوة نحو إدارة الأرباح أو إدخال الدخل.⁷

الباحثين الفرنسيين Pasqualini F.&Castel R سنة 1995 يقولان حول المحاسبة الإبداعية تتمثل الفكرة في أن المحاسبين يعرضون الخيال مثل إختراع أدوات مالية جديدة (new financial instruments) ، إلا أن خيال المحاسبين قد لا يخدم دائما السعي لتحقيق أهداف مشروعة مما جعل المحاسبة الإبداعية تأخذ معاني عديدة.⁸ كذلك أكد JAWAD, Firas Aziz M. & XIA, Xinping سنة 2015 على الجوانب "الابتكارية" لممارسات المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالأرقام المحاسبية، وجادلوا بأن "الابتكار جزء أساسي من الممارسات المحاسبية."⁹

كما نجد أن العديد من الباحثين رفضوا المفاهيم السلبية للمحاسبة الإبداعية منهم: الباحثين Watts and Zimmerman سنة 1970 تطرقا إلى الممارسات المحاسبية ومبادئ حول المحاسبة الإبداعية الإيجابية.¹⁰ كذلك Teller R & Raybaud Turillo B سنة 1997 لم يذكرنا على الإطلاق الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية، ويريان على أنها فقط أداة لتحسين الحسابات السنوية، ودعمها تخدم إحتياجات الهندسة المالية.¹¹ وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية هي سلوك قد يكون إيجابي أو سلبي يمارسه مهني المحاسبة من أجل خدمة مصالح المساهمين والملاك بواسطة إستخدام الإبتكار المحاسبي.

المطلب الثاني: جدل قانونية ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

هناك العديد من الباحثين الذين قاموا بدراسة مدى قانونية ممارسات المحاسبة الإبداعية منهم الباحثين:

Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanovi سنة 2014، من خلال إستبيان تم توزيعه على عينة من خبراء المحاسبة في دولة صربيا، من أهم نتائج الإستبيان ما يلي:

⁷ Nofan Hamed Al-Olimat, The Impact of Cognitive Creativity in Accounting among Jordanian Internal Auditors on detecting Creative Accounting Practices, A Field Study", International Journal of Business and Social Science Vol. 10 • No. 2 • February 2019, p :1-3.

⁸ Artur Hołda, Anna Staszal, Definitions, Perception and Functioning of Creative Accounting in the Theory and Practice of Different Languages, Countries and Parts of the World, China-USA Business Review, 2016, p :1-2.

⁹ Madan Lal Bhasin, Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector: An Empirical Study, International Journal of Management Sciences and Business Research, Oct-2015, p :01.

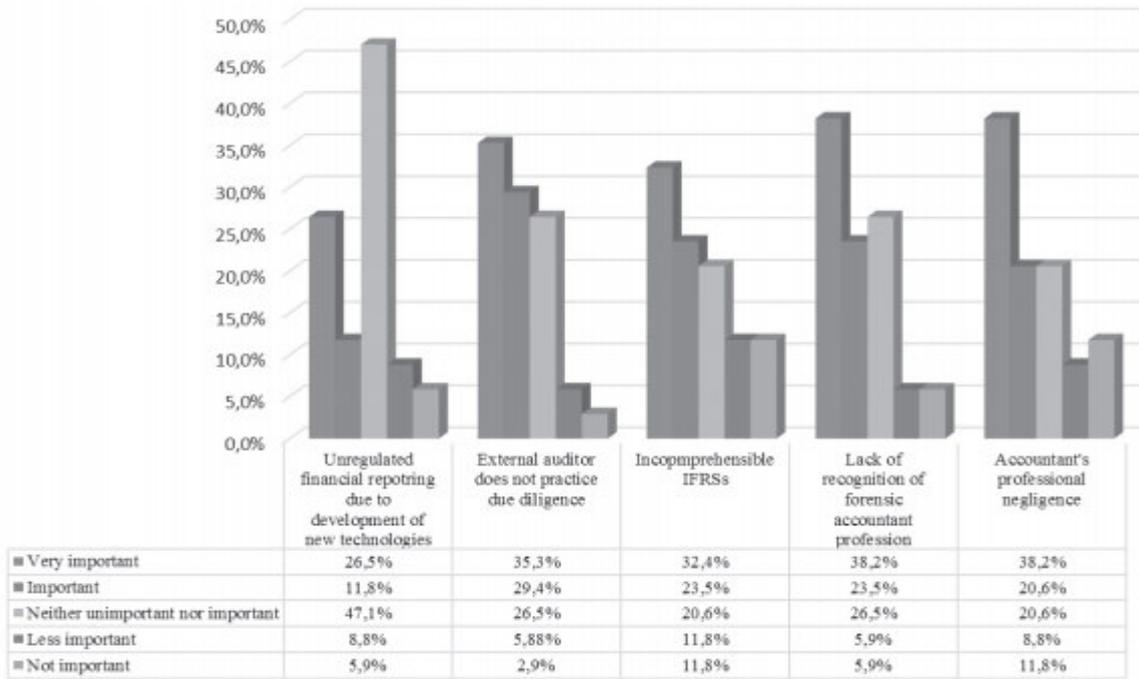
¹⁰ Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik, Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing, International Journal of Economics and Financial Issues, 2015, p :1-2.

¹¹ Miroslav Skoda, Yaroslav Vykyuk, DETECTING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES AND THEIR IMPACT ON THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION, 2018, p : 02.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

سؤال(01): ما هي أهم العوامل التي تؤدي إلى زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية. والشكل(1-1) التالي يوضح نتائج الإجابة كالآتي:

شكل (1-1) نتائج الإجابة على السؤال (01)



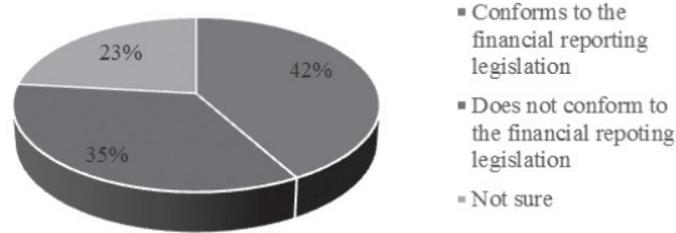
Source : Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanović, Finansijsko izveštavanje u Funkciji Korporativnog upravljanja, Singidunum University International Scientific Conferenc, 2014, p : 07.

من خلال الشكل (1-1) نلاحظ أن المستجوبين يرون أن أهم العوامل التي تؤدي إلى زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية هي: وجود تقارير مالية غير منظمة بسبب وجود تكنولوجيا جديدة بنسبة 26.5%، المدققين الخارجيون لا يمارسون العناية اللازمة بنسبة 35.3%، وجود غموض في معايير الإبلاغ المالي (IFRS) بنسبة 47.1%، نقص التعرف عليها من طرف المحاسبة القضائية بنسبة 38.2%، والإهمال من طرف المحاسبين بنسبة 38.2% كذلك.

سؤال(02): هل تنظر للمحاسبة الإبداعية عند تنفيذ التقنيات المحاسبية التي تدخل ضمن التقارير المالية والتشريعات أم لا؟. والنتيجة يوضحها الشكل التالي:

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

شكل (2-1) نتائج الإجابة على السؤال (02)

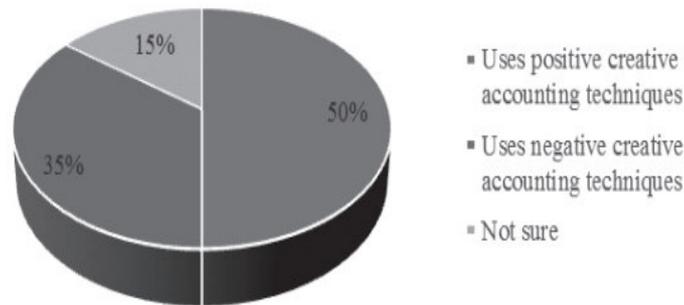


Source : Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanović, Finansijsko izveštavanje u Funkciji Korporativnog upravljanja, Singidunum University International Scientific Conferenc, 2014, p : 06.

من خلال الشكل (2-1) نلاحظ أن ما يقرب من نصف المجيبين ينظرون إلى المحاسبة الإبداعية بأنها عملية تنفيذ التقنيات المحاسبية التي تندرج ضمن التقارير المالية والإطار التشريعي، كذلك نلاحظ أن حوالي ربع المجيبين ليس لديهم فكرة واضحة حول هذه المشكلة، والتي تعتبر كدليل على أن الخط الفاصل بين المحاسبة الإبداعية الإيجابية والسلبية رفيع للغاية.

سؤال (03): هل تستخدم الإدارة محاسبًا جيدًا يستخدم تقنيات المحاسبة الإبداعية الإيجابية أو السلبية؟. والنتيجة يوضحها الشكل التالي:

شكل (3-1) نتائج الإجابة على السؤال (03)



Source : Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanović, Finansijsko izveštavanje u Funkciji Korporativnog upravljanja, Singidunum University International Scientific Conferenc, 2014, p : 06.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

من خلال الشكل (3-1) نلاحظ أن 50% من المستجوبين يرون أن المؤسسة تمتلك محاسبا جيدا والذي يستخدم تقنيات المحاسبة الإبداعية بصورة إيجابية، بينما 35% من المستجوبين يرون أن المحاسب يستخدم تقنيات المحاسبة الإبداعية بصورة سلبية، و15% ليس لديهم فكرة عن الموضوع.¹²

كذلك الباحثين B Sanusi, PF Izedonmi سنة 2014 يريان أن ممارسات المحاسبة الإبداعية يجب أن "تعتبر جريمة خطيرة، وبالتالي فإن هيئات المحاسبة والمحاكم القانونية والسلطات التنظيمية الأخرى بحاجة إلى اعتماد تدابير صارمة لوقف هذه الممارسة غير الأخلاقية". كما يرى Blessing, IN سنة 2015 أن هناك أدلة قوية على أن ظهور المحاسبة الجنائية "أعاد الثقة في مصداقية المؤسسات وتقريرها المالية".¹³ الباحثين Breton, G., & Taffler, R. J سنة 1995 وجدا أنه على الرغم من أن المحاسبة الإبداعية هي عمل مشروع تمامًا تبقى في حدود المحاسبة القانونية، إلا أنها تتعارض تمامًا مع روحها لأن البيانات المالية، ترسم صورة لأعمال المؤسسة بطريقة تتعارض مع الحقائق وذلك تحت ستار حسن النية.¹⁴ لهذا السبب يؤكد Madan Lal Bhasin سنة 2016 على دور المحاسبة القضائية (forensic accounting)، الذي يرى أنها ستكون ضمن قائمة 20 من أهم المهن المطلوبة في المستقبل.¹⁵

كذلك نجد الباحثين Mihaela MARTIU, Mihaela LESCOI-FRUMUȘA, سنة 2016 الذين قاموا بدراسة موضوع سياسات المحاسبة الإبداعية بين الحدود القانونية وغير القانونية، يرون أن كل تلاعب ينتهك القانون هو إحتيالي، وبالتالي يجب تضمين الأخلاق، وينبغي أن ندين بنفس القدر التلاعب الذي هو في إطار القانون وكان فعلا عمديا في إخفاء الصورة الحقيقية عن الواقع.¹⁶

المطلب الثالث: مجالات وتقنيات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية:

وفقًا للباحث V. Belak سنة 2011 هناك ثلاثة مجالات لتطبيق المحاسبة الإبداعية التي تكون في عملية الإفصاح المالي، المجال الأول هو الحالة التي يسمح فيها التشريع بطرق بديلة للتقييم أو الإفصاح، وبالتالي يوجد

¹² Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanović, Op.cit, 2014, p : 1-2.

¹³ Madan LAL BHASIN, CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES: AN EMPIRICAL STUDY OF INDIA, European Journal of Accounting, Finance & Business, Volume 4/2016,p :02.

¹⁴ Artur Hołda, Anna Staszal,,Op.cit, 2016,p :03.

¹⁵ Branka Remenarić, Ivo Mijoč, Ivana Kenfelja, CREATIVE ACCOUNTING – MOTIVES, TECHNIQUES AND POSSIBILITIES OF PREVENTION, Ekonomski vjesnik, 2018,p :1-3.

¹⁶ătălița-Mihaela LESCO I-FRUMUȘA, Mihaela MARTI, CREATIVE ACCOUNTING POLICIES – BOUNDARY BETWEEN LEGAL AND ILLIGAL, Eftimie Murgu University of Resita, 2016,p :01.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

فرصة لممارسة المحاسبة الإبداعية، والمجال الثاني هو زيادة المرونة في التشريعات والقوانين المرتبطة بإعداد التقارير المالية، حيث يمكن لمستخدمي المحاسبة الإبداعية تحقيق أهدافهم والحفاظ على نزاهة وصدق التقارير المالية، والحالة الثالثة تتمثل في إعداد تقارير مالية غير قانونية حيث تدرس تنفيذ تقنيات المحاسبة الإبداعية التي تؤدي إلى عرض أفضل للوضع المالي والقدرة على التحسن مقارنة بمؤسسات أخرى.

وبالتالي الباحث V. Belak يرى أن مدى إمكانية إعداد التقارير المالية التي تؤدي إلى تقديم تقارير مالية إحتيالية هو التنفيذ المحاسبي الإبداعي الذي يتجاوز الإطار التشريعي للتقارير المالية.¹⁷

وفي إطار تحليل تقنيات المحاسبة الإبداعية يوضح الباحثان Amat, Oriol و Gowthorpe, Catherine سنة 2004 أن هناك إمكانية في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تكمن في ستة (06) مجالات هي: مرونة اللوائح، الافتقار إلى اللوائح التنظيمية، وجود فرص إدارية للتوقعات المستقبلية، توقيت بعض المعاملات، استخدام المعاملات الاصطناعية، وإعادة التصنيف والإفصاح عن المعلومات المالية.

كذلك يقسم H. Stolowy تقنيات المحاسبة الإبداعية، وفقاً للأهداف المنشودة إلى ثلاثة (03) أنواع: التقنيات التي لها تأثير على حسابات النتائج، والتقنيات ذات التأثير على التدفقات النقدية، والتقنيات ذات التأثير على الميزانية المالية. كذلك يقترح Michael J. Jones خمس (05) إستراتيجيات تدور حولها التقنيات الإبداعية: نمو الإيرادات، خفض النفقات، زيادة قيمة الأصول، خفض الديون، وزيادة التدفق النقدي. ويرى أنه من بين الأسباب الأكثر شيوعاً والتي توجد في الأدبيات إمكانية الحصول على مزايا ضريبية معينة، الوصول إلى القروض أو غيرها من التسهيلات المماثلة، وتلبية توقعات أصحاب المصلحة، الحفاظ على سعر الأسهم، وبالتالي طمأنة المستثمرين بالرفاهية المالية للمؤسسة.

الباحث Michael J. Jones يرى أن تقنيات المحاسبة الإبداعية تزيد في البلدان ذات الثقافة الأنجلوسكسونية في الغالب، حيث يتم تمويل أنشطة المؤسسات من خلال أسواق رأس المال ويتم فصل النظام الضريبي عن النظام المالي. ويرى أن الضرائب هي عامل يساهم في استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية، بالنظر إلى أن الأرباح الخاضعة للضريبة تحسب على أساس التقارير المحاسبية.

¹⁷ Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanović, Opcit, 2014,p :06.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

الباحثة Ciocan Claudia Cătălina ترى أن قائمة المنافع للمحاسبة الإبداعية هي الأكثر وضوحاً وأكثر جاذبية مقارنة بأضرارها، وهذا هو السبب وراء إغراء المديرين لاستخدام هذه التقنيات من أجل بناء الصورة المطلوبة لنتائج المؤسسة.¹⁸

وهناك من الباحثين من يرون أن تقنيات المحاسبة الإبداعية تتمثل في:

1- الأصول الملموسة (TANGIBLE ASSETS): تؤدي ممارسة الإهلاك للأصول إلى إنشاء مجال مناسب للإبداع في المحاسبة، حيث إذا سعت إدارة المؤسسة إلى إتخاذ موقف إيجابي بشأن النتيجة، فسوف تقدر عدم وجود مؤشرات على أن الأصل قد عانى من انخفاض القيمة وبالتالي تقوم بتجنب تناقص النتائج، والعكس في حالة إتخاذ موقف سلبي. كذلك عند إستخدام التمويل التأجيري (The lease-back) الذي يعطي وفورات ضريبية للمؤسسة من خلال فوائد القروض والإهلاكات كذلك .

2- شهرة المحل (GOODWILL): من خلال أن الزيادة في القيمة السوقية للشهرة وتراجعها لها تأثير على نتائج السنوات القادمة.

3- طريقة الإهلاك (DEPRECIATION-M): حيث أن إختيار لطريقة معينة من الإهلاك لها تأثير مختلف على الميزانية المالية، اعتماداً على الطريقة المختارة، مثلاً التحول من طريقة الإهلاك الخطي الثابت إلى المتناقص تؤدي إلى نتائج مختلفة.

4- المخزونات (INVENTORIES): توفر قوائم الجرد فرصاً كافية للمحاسبة الإبداعية، حيث يمكن أن يؤدي الخطأ عمداً، في التأثير على حجم المخزون الموجود في الأصول في نهاية الدورة إلى ممارسة "تلميع" للنتيجة، مما يعني أن التقليل أو الزيادة من تقدير قيمة المخزون في النهاية له تأثير ليس فقط على البيانات المالية للسنة الحالية ولكن أيضاً على السنة القادمة. كذلك في حالة إزالة المخزونات أو التلف بصورة أخلاقية من الإدارة سيؤدي إلى التأثير على المصاريف ثم على النتيجة.

¹⁸Ciocan Claudia Cătălina, Op.cit, 2017, p : 1-5.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

5- المؤونات (PROVISIONS FOR LIABILITIES AND CHARGES): يعد توفير المؤونات (زيادتها وتخفيضها) أداة فعالة "لتسوية" نتائج المؤسسة، مثلاً وضع مخصصات في السنوات التي تكون فيها النتيجة ربح يؤدي إلى الإنخفاض.

6- عقود الإنشاء (CONSTRUCTION CONTRACTS) في عقود الإنشاء يجب الاختيار بين طريقتين محاسبتين، مما قد يكون لها تأثير على الربح والخسارة بموجب طبيعة العقد، هما طريقة الإتمام وطريقة نسبة الإنجاز.¹⁹

وهناك من الباحثين مثل Oriol Amat يرى أن طرق المحاسبة الإبداعية تتمثل في أربع فئات هي:

الفئة الأولى: تتمثل في الاختيار بين الأساليب المحاسبية المختلفة، أي إختيار السياسة المحاسبية التي تعطىها الصورة المفضلة؛

الفئة الثانية: تمثل في استخدام الخبر المحاسب التقدير والحكم الشخصي، مثل: تقدير العمر الإنتاجي للأصل عند حساب الإهلاك؛

الفئة الثالثة: استخدام معاملات مصطنعة أو معقدة لمعالجة مبالغ الميزانية المالية بين الفترات المحاسبية؛

الفئة الرابعة: تغيير توقيت المعاملات الحقيقية لإعطاء الانطباع المطلوب في الحسابات، حيث أن المدراء يتحكمون في توقيت البيع والشراء (تنفيذ الصفقة).²⁰

كذلك الباحثة ميسون القرى سنة 2010 ترى أن أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في المؤسسات لا تخرج عن 04 طرق هي: التلاعب في الإفصاح، التلاعب في التوقيت، التقدير المحاسبي والتصنيف (التبويب).²¹

¹⁹ Brijesh Yadav, Anil Kumar, Bunny Singh Bhatia, Op.cit, 2014, p : 1-2.

²⁰ Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds, THE ETHICS OF CREATIVE ACCOUNTING, Department of Economics and Business, Universitat Pompeu Fabra., 1999, p : 1-4.

²¹ ميسون بنت محمد بن علي القرى، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010، ص:54.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الرابع: إبداع محاسبي أو محاسبة الإبداعية، الدوافع في المؤسسة الاقتصادية

1- إبداع محاسبي أو محاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

يجادل Al-Fadhl, Moayad سنة 2009 أن الإبداع هو رفيق الحياة البشرية، وأن التراكم المعرفي هو الخطوة الأولى نحو الإبداع، وبالتالي الإبداع المعرفي في المحاسبة هو الإبداع الفكري التطبيقي المرتبط بالواقع على مدى التطور التاريخي للمحاسبة، كما يرتبط أيضاً بالتغيرات التي تطرأ على البيئة المحاسبية بإعتبار المحاسبة هي علم إجتماعي يؤثر على المجتمع والمجتمع يؤثر عليه كذلك. تم تعريف الإبداع المعرفي في المحاسبة من قبل الباحثين Al Ameri and Yaquob سنة 2010 كنظام متكامل للذاتية والموضوعية والآليات السلوكية والخبرات المتراكمة، إلى جانب القدرة على توظيف المؤهلات الأكاديمية والعملية، وتحقيق المحاسبة والإلهام من أجل توليد الأفكار المحاسبية وبالتالي يُعتبر عكس المحاسبة الإبداعية.

الباحثان Al-Ameri & Yaquob سنة 2010 يريان أنه يجب التمييز بين الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية (creative accounting to accounting creativity) للوصول إلى البيانات المالية التي تعكس الواقع دون أي تحيز شخصي لتلبية مصالح جميع أصحاب المصلحة، وهو ما لا يمكن تحقيقه إلا من خلال الانتقال من المحاسبة الإبداعية إلى الإبداع المحاسبي.²²

2- دوافع المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية:

يرى كل من Healy, P. M., Whalen, J. M سنة 1999 أن الدافع من وراء المحاسبة الإبداعية يتمثل أهمها فيما يلي:

- تحقيق الأهداف الداخلية (To meet internal targets): يريد المدراء التلاعب بالأرقام المالية لتحقيق الأهداف الداخلية التي حددتها الإدارة العليا بإستهداف للمبيعات والربحية وأسعار الأسهم؛
- تلبية التوقعات الخارجية (Meet external expectations): يتعين على المؤسسة مواجهة العديد من التوقعات من أصحاب المصلحة مثل: الموظفين والعملاء الذين يريدون البقاء لمدة طويلة يتعاملون مع المؤسسة

²² Nofan Hamed Al-Olimat, Op.cit, 2019, p: 1-2.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

لمصالحهم، والموردين يريدون ضمان الدفع وعلاقات طويلة مع المؤسسة، وبالتالي تريد المؤسسة أيضًا أن تلبية توقعات المحللين ونمط توزيع الأرباح؛

- توفير تجانس الدخل (Provide income smoothing): المؤسسات تريد أن تظهر تدفق دخل ثابت لإقناع المستثمرين، والحفاظ على أسعار الأسهم مستقرة، كما أنه يتجنب رفع التوقعات العالية للغاية بحيث لا يمكن الوفاء بها من قبل الإدارة؛

- فرض الضرائب (Taxation): قد تكون المحاسبة الإبداعية أيضًا نتيجة للفرصة في الحصول على بعض المزايا الضريبية، خاصةً عندما تخضع للضريبة حيث يتم قياس الدخل الخاضع من خلال الأرقام المحاسبية.

- التغيير في الإدارة (Change in management): هناك ميل مهم للمدراء الجدد لإظهار الخسائر بسبب سوء الإدارة القديمة، حيث وجد D. Dahi سنة 1996 هذا الاتجاه لدى مديري البنوك الأمريكية²³.

كذلك من الباحثين من يرى أن الدوافع الرئيسية لتطبيق المحاسبة الإبداعية أهمها هي:

- الحصول على مكاسب شخصية؛
- المنافسة؛
- جذب المستثمرين؛
- زيادة أو الحفاظ على مستوى رأس المال؛
- تجاوز توقعات المحللين حول أداء الشركة في المستقبل²⁴.

²³ Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, Créative Accounting: A Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land Them into Crises, International Conference on Business and Economics Research IPEDR Vol.16, Singapore, 2011, p : 2-3.

²⁴ Branka Remenarić, Ivo Mijoč, Ivana Kenfelja, Op.cit, 2018, p : 1-2.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: تجارب دولية في ممارسات المحاسبة الإبداعية

التطرق للتجارب الدولية في ممارسات المحاسبة الدولية، يسمح بمعرفة المواقف القانونية لكل دولة، ودرجة تأثير هذه الممارسات على أداء مؤسساتها الاقتصادية، ولذلك سنتطرق لكل من التجربة الأمريكية، الهندية، وتجربة بعض الدول الإفريقية كما يلي:

المطلب الأول: التجربة الأمريكية في ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال دراسة التجربة الأمريكية نلاحظ أن ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل مفرط أدى إلى سقوط العديد من المؤسسات البارزة في الولايات المتحدة مثل مؤسسة ENRON نتيجة التلاعب المحاسبي بإخفاء الجوهر الاقتصادي. كذلك تشير Collingwood, H سنة 1991 إلى كيفية أن التغيير في طريقة المحاسبة أدى إلى تعزيز رقم الأرباح الفصلية لمؤسسة K-Mart بنحو 160 مليون دولار، والتي كانت تريد أن تغطي عن تراجعها بإعتبارها أكبر مؤسسة تجزئة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى المرتبة الثانية.²⁵

يُعتبر كذلك إنحيار Liman Brothers في 15 سبتمبر 2008 أكبر إفلاس في تاريخ الولايات المتحدة، والذي كان يُنظر إليه على أنه محرك الأزمة الاقتصادية، في سنة 2007 تم تصنيف البنك في المرتبة الأولى في قائمة الأكثر المؤسسات شعبية في القطاع المالي، حيث قامت المؤسسة "بتمويه" في المبيعات بقيمة 50 مليار دولار، والتي كانت في الواقع قروضاً. المشاركون في هذا الأمر هم مديرين في البنك ومدققي حسابات من مكتب المراجعة ERNEST&YOUNG الذين باعوا أصولاً سامة في بنوك جزيرة Caïmans، معتبرة أنها يمكن أن تستردها في وقت لاحق وترك الانطباع بأن البنك لديه رأس مال أكبر بقيمة 50 مليار دولار. كذلك فضيحة Bernard L. Madoff Investment Securities، وهي مؤسسة إستثمارية في Wall Street، أسسها Bernard Madoff، التي قامت بخداع المستثمرين بمبلغ 64.8 مليار دولار، حيث الأشخاص الذين كانوا متورطين هم: Bernie Madoff، David Friehling (المحاسب)، Frank Di Pascalli... إلخ. باستخدام الحيل المالية المختلفة، أين تم الدفع للمستثمرين من إستثماراتهم وليس من أرباحهم.²⁶

²⁵ Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, Op.cit, 2016.p :01.

²⁶ Florentina MOISESCU, THE ART OF "CREATIVE ACCOUNTING" IN THE CURRENT ECONOMIC CONTEXT, The Journal Contemporary Economy Revista Economia Contemporană, Volume I, Issue 2/2016, p : 1-2.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الثاني: التجربة الهندية في ممارسات المحاسبة الإبداعية

وفقاً لتقرير عن دولة الهند عن التلاعب في المحاسبة (Nobel Research Report) رقم 50 يرى أن المؤسسات ذات الحجم السوقي الجيد تكون أكثر ممارسة للمحاسبة الإبداعية ويتعين على المستثمرين دراسة دفاتر الحسابات وأرباحها والتدفقات النقدية بعناية، حيث بعد أخبار مؤسسة Satyam تم طرح السؤال على جميع المؤسسات العملاقة التي كانت مرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمؤسسة. ذكر التقرير أن إقتصاد الهند شهد تطوراً كبيراً، حيث تساهم المؤسسات بجزء كبير في الدخل القومي، حيث يعتبر إقتصاد مفتوح على جميع دول العالم، مما يجعل هناك فرص لإستخدام المحاسبة الإبداعية لأن جميع الدول لديها نظام محاسبة مختلفة مما أدى إلى زيادة عدد فضائح المحاسبة في الهند. وحسب التقرير كذلك أن المحاسبة الإبداعية تمارس في أغلب المؤسسات الهندية، والسبب في ذلك هو زيادة مستوى المنافسة وندرة الاستدامة في السوق، بالإضافة إلى الثغرات أو نقاط الضعف في المحاسبة الهندية، حيث المعايير المحاسبية تسهل على المؤسسات الممارسات المحاسبية الإبداعية، كما أن الباحثين وجدوا أنه عندما تكون المعايير المحاسبية متساهلة، سيستغل المديرون الإستخدام المحتمل للمحاسبة إبداعية.²⁷

وفقاً للتقرير في سنة 2009 نقدر أن 20% من أكبر 500 مؤسسة في الهند تنغمس في الممارسات الخاطئة في محاسبة إبداعية أو إدارة أرباح، مثل تسجيل الإيرادات في وقت مبكر، وحجز المبيعات الوهمية، والأرقام النقدية المتلاعب بها.²⁸ في سنة 2016 قام الباحث Madan LAL BHASIN بدراسة ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الهندية، بإستخدام منهجية المسح القائم على الاستبيان، حيث تم طرح 14 سؤالاً بحثياً محدداً، وتم توزيع 120 إستبياناً على معدي ومستخدمي القوائم المالية. كشفت الدراسة أن ممارسة المحاسبة الإبداعية هي دائماً محاولة متعمدة لاكتساب ميزة لا داعي لها من طرف المحاسبين والمديرين في المؤسسات الهندية، وترى الدراسة أن ممارسات المحاسبة الإبداعية يجب أن تعتبر جريمة خطيرة، وبالتالي فإن هيئات المحاسبة والمحاكم القانونية والسلطات التنظيمية الأخرى تحتاج إلى إعتناء تدابير عقابية صارمة للغاية لوقف ممارسات المحاسبة الإبداعية غير الأخلاقية. كذلك في سنة 2015 قامت الباحثة ML Bhasin بالتحقيق في فضيحة Satyam Computers India،

²⁷ Mahesh Singh Rajput, CREATIVE ACCOUNTING: SOME ASPECTS, International Journal of Business and Administration Research Review, Vol.2, Issue.4, Jan-March, 2014, p : 1-4.

²⁸ Madan Lal Bhasin, Op.cit, 2015, p : 1-2.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

والأسباب الكامنة وراء إنتشار الاحتيال في الصناعة المصرفية، والذي وجد أن هناك "ارتفاع معدل جرائم ذوي الياقات البيضاء (Col blanc) مما يتطلب الأمر عقوبات صارمة، والتطبيق الفعال للقانون بالروح الصحيحة. كذلك وجد الباحث Mahesh Singh Rajput سنة 2014 أن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الهند موجودة بسبب نقص الوعي ومستوى المعلومات للمستثمرين.²⁹

Satyam Computers Services Limited قامت بالتضخيم في الأرصدة البنكية بأكثر من 1.5 مليار دولار (7000 كرور روبية)، كما تجدر الإشارة إلى أن وكالة الهند للتصنيف الائتماني "Crisil" قامت بإصدار إشارة إنذار، بناء على دراسة وتحليل 639 مؤسسة، وجدت أنه ما يقرب 226 مؤسسة (تشكل 33.33%) من مجموع المؤسسات تضخم أرباحها و 21.91% تضخم مركزها بطريقة ذكية بإستخدام ممارسات محاسبية قانونية، على الرغم من أن البنوك والمؤسسات المالية غير راضية عن الممارسات المحاسبية، والمقترضين من المؤسسات، في ظل عجزهم عن اتخاذ أي إجراء قانوني.

كذلك من المؤسسات الهندية نجد TELCO Capitalized Rs، قامت بصرف 1.178 مليار كرور على حفل عشاء بدلاً من شطبه في سنة 2002، كذلك أظهرت خسارة متواضعة قدرها 53 كرور بدلاً من الخسارة الفعلية، والتي كانت ضخمة للغاية. كذلك نجد ICICI Bank قامت بشطب 813 كرور روبية من القروض المددومة مقابل حساب الربح والخسارة في سنة 2001، نتيجة لذلك إنخفضت الأرباح بنسبة 55%. ومؤسسة Reliance Petroleum Ltd أظهرت الدخل المكتسب من ضريبة المبيعات المؤجلة كجزء من الدخل، بالرغم من أن هذه الممارسة ضمن قوانين المحاسبة الضريبية هي الحالية. كذلك مؤسسة Rolta India أتهمت بدعم مبيعاتها من خلال اعتماد طريقة مبتكرة للمحاسبة، كذلك تم اتهام المؤسسة بتضخيم مبيعاتها من خلال مطالبة أحد أقسامها ببيع معدات رأسمالية مما أثر على الأرباح. كذلك HDFC bank قام بعرض أرباح من بيع الاستثمارات كجزء من الأرباح التشغيلية خلال السنة المالية 2002، حيث حوالي 4% من هذه الأرباح جاءت من بيع الأوراق المالية.³⁰

²⁹ Madan LAL BHASIN, Op.cit, 2016, p : 1-4.

³⁰ Madan Lal Bhasin, Op.cit, 2015, p : 1-3.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الثالث: تجربة بعض الدول الإفريقية في ممارسات المحاسبة الإبداعية

1- تجربة دولة نيجيريا:

الباحث HO Osazevbaru سنة 2012 بحث في العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وقيمة المؤسسة في دولة نيجيريا وجد أنه يمكن أن يؤثر إيجابيا على قيمة المؤسسة، كذلك أعد AA Idris سنة 2012 باستخدام طريقة المسح بالتحقيق في ممارسة المحاسبة الإبداعية وطبيعته، والتقنيات والوقائية في المؤسسات النيجيرية، وجدا أنه من أفضل الطرق لمنع ممارسة المحاسبة الإبداعية هي فرض تدابير عقابية على أولئك الذين يشاركون في هذه الممارسات.³¹ كذلك قام كل من B Sanusi, PF Izedonmi سنة 2014 بإجراء تحقيق تجريبي على آراء الموظفين ذوي الخبرة من البنوك التجارية على ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية النيجيرية، وأوصوا بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية ينبغي إعتبارها جريمة خطيرة وبهذا تحتاج هيئات المحاسبة ومحاكم القانون والسلطات التنظيمية الأخرى إلى اعتماد تدابير صارمة لوقف هذه الممارسة".³² كذلك الباحث E Nangih سنة 2017 درس العلاقة بين الممارسات المحاسبية الإبداعية وجودة البيانات المالية في نيجيريا لعينة من المؤسسات النفطية من خلال إستبيان. كشفت النتائج أن الممارسات المحاسبية الإبداعية لمؤسسات تقديم الخدمات النفطية أثرت سلبًا على جودة بياناتها المالية، وتمت التوصية بأن تتجنب هذه المؤسسات الممارسات المحاسبية الإبداعية لأنها تشوه جودة البيانات المالية، وبالتالي فائدة المعلومات المالية التي يتم نقلها إلى جميع المستخدمين.³³

2- تجربة دولة غانا:

كذلك دراسة Haruna Ndebugri and Emmanuel Tweneboah Senzu سنة 2017 حول تحليل الآثار الحرجة للممارسات المحاسبية الإبداعية في المؤسسات قطاع غانا. وجدت الدراسة أن غالبية المؤسسات عينة الدراسة في غانا تقوم بممارسة المحاسبة الإبداعية، من أجل تحقيق مكاسب في سوق الأسهم بنسبة 37% من المستجوبين يرون أن المؤسسات يمارسون المحاسبة الإبداعية لصالح مؤسستهم بسبب المنافسة في السوق، و 21%

³¹ OSAZEVBARU, Henry Osahon. Creative accounting and firm's market value in Nigeria. Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review, 2012, vol. 33, no 852, p. 1-5

³² SANUSI, Beshiru et IZEDONMI, Prince Famous. Nigerian commercial banks and creative accounting practices. Journal of Mathematical finance, 2014, vol. 2014, p : 1-3.

³³ Nangih, Efeeloo, Nexus between Creative Accounting Practices and Financial statements Quality in Nigeria: A Reflection of Oil Servicing Companies in Port Harcourt Metropolis, Journal of Accounting and Financial Management ISSN 2504-8856 Vol. 3 No. 3 2017, p : 1-2.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

من المستجوبين، يرون أن هذه الممارسات تستخدم بغرض جذب الاستثمار إلى مؤسساتهم فضلاً عن إمكانية الوصول إلى القروض.³⁴

3- تجربة دولة روندا:

كذلك في دراسة UGILWABO CHRISTINE, PATRICK MULYUNGI سنة 2018 حول تأثير المحاسبة الإبداعية على ثروات المساهمين دراسة حالة من المؤسسات المدرجة في بورصة روندا، من أهم نتائج الدراسة أنه ستؤدي الزيادة في وحدة التهرب الضريبي إلى زيادة ب: 1.32 في ثروة المساهمين، وزيادة الوحدة في تجانس الدخل ستؤدي إلى انخفاض بمقدار 0.81 في ثروة المساهمين، الزيادة في الإهلاك المتسارع ستؤدي إلى زيادة ب: 1.83 في ثروة المساهمين.³⁵

³⁴ Haruna Ndebugri and Emmanuel Tweneboah Senzu, Analyzing the critical effects of creative accounting practices in the corporate sector of Ghana, 4 September 2017, p : 01.

³⁵ UGILWABO CHRISTINE, PATRICK MULYUNGI, effect of creative accounting on shareholders' wealth: a case of companies listed on rwanda stock exchange, International Journal of Management and Commerce Innovations, September 2018, p : 1-2.

المبحث الثالث: محددات ونماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

تجدر الإشارة إلى أن الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ليست بالمهمة السهلة في الممارسة العملية، حيث أن المؤسسات التي يتم كشفها هي في الغالب تلك المؤسسات التي يستخدم مدراءها أساليب شديدة العدوانية ولم يقيموا بشكل صحيح الحدود بين المحاسبة الإبداعية والاحتيايل، وانتهاك المعايير والقانونية بوضوح. وبذلك سوف نتناول في هذا المبحث محددات قياس هذه الممارسات ونماذج القياس كما يلي:

المطلب الأول: محددات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من المحددات التي تم التطرق إليها من طرف الباحثين نذكر منها: PM Healy سنة 1985 ترى أن المحاسبة الضخمة (big bath accounting)، ترى الباحثة أنها سبب المحاسبة الإبداعية، تليها تقنيات المحاسبة الإبداعية التي تهدف إلى التقليل من الانخفاض الكبير في المؤشرات المالية. كذلك من الباحثين من يرون أن من محددات المحاسبة الإبداعية أيضاً الربح، ويجادلان بأن المؤشرات التي تعتمد على الربح هي الأكثر ملائمة للكشف عن المحاسبة الإبداعية مثل: D.Burgstahler, I. Dichev سنة 1997، و Ravi Shankar سنة 2011 الذين إستخدموا المؤشرات: نسبة ربح المؤسسة ودورانها، نسبة الربح بالنسبة للإيرادات...إلخ. كذلك من الباحثين من يرون أن الضرائب تعتبر من أهم محددات المحاسبة الإبداعية مثل: Bonner et al. سنة 1998، PM Healy, JM، Wahlen سنة 1999. كذلك الباحثين Miroslav Škoda, Tomáš T Lengyelfalusy, Gabriela Gabrhelová سنة 2017 وجدوا أن مسألة الدافع الإداري تعتبر أمر مهم في ممارسة السلوك المحاسبي الإبداعي، كذلك N Hepworth سنة 1953 وضحت العديد من محددات المحاسبة الإبداعية مثل الضرائب على أرباح الشركات. كذلك يتم ذكر الضريبة كحافز كبير في ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل Niskanen,J.&Keloharju, M سنة 2000 خاصة في البلدان التي تتمتع بنظم محاسبية شديدة التحفظ.

كذلك الباحثين Ridha SHABOU, Neila BOULILA TAKTAK سنة 2002 يرون أن محددات

المحاسبة الإبداعية تتمثل في:

- طريقة تقييم المخزون (La méthode de valorisation des stocks):

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

إن درجة الحرية المتاحة لمدير المؤسسة تؤثر على سياسة تقييم المخزون، وذلك بالإختيار بين طرق تقييم المخزون، حيث نجد لدينا طريقة FIFO وطريقة CMP. كذلك يعتبر التلاعب في كل من تكلفة المنتجات أو سعر التكلفة أحد الآليات للتأثير على قيمة المخزون.

● سياسة توزيع المصاريف (La politique d'étalement des charges):

تشمل هذه الممارسة على الأنواع التالية من المصاريف هي: مصاريف البحث والتطوير والمصاريف المالية، حيث تعتبر مصاريف البحث هي مصاريف قابلة للخصم من النتيجة المحاسبية في السنة المالية، بينما مصاريف التطوير يتم إطفائها على عمر المنفعة الاقتصادي للأصل، كما نجد أن المصاريف المالية تقوم بخلق وفر ضريبي للمؤسسة.

● سياسة إعادة تقييم الأصول (Le recours à la réévaluation des actifs):

وفقاً لمبدأ التحوط يجب تقييم الأصول على أساس تكلفتها التاريخية، أي بسعر الشراء أو بتكلفة الإنتاج، حيث قد يؤدي التطبيق الصارم لهذا المبدأ إلى تشويه الصورة المالية للمؤسسة. وبالتالي تعمل على إعادة تقييم الأصول من أجل التقريب من القيمة السوقية مما يوضح قيم سوقية جديدة تقوم بالرفع من قيمة الأصول من جهة، والرفع من مستوى الإهلاكات التي تؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي.

● سياسة المكافآت والتعويضات (Politique de rémunération):

المدرء التنفيذيين الذين ترتبط مكافأتهم وتعويضاتهم بالنتائج المحاسبية للمؤسسة يجب أن يفضلوا الأساليب المحاسبية الإبداعية التي تزيد من النتيجة، هذه الفكرة التي عرضها لأول مرة الباحثين Watts, RL, and Zimmerman, JL سنة 1978 .

● سياسة الإقتراض (Les clauses restrictives des contrats d'emprunt):

يمكن للعهد المقيدة في إتفاقيات القروض أن تؤثر على التقنيات المحاسبية أولاً ، للحد من تضارب المصالح بين المساهمين والدائنين والحد تكاليف الوكالة، حيث من الشائع أن نلاحظ في الفكر الأنجلوسكسوني، عقود القروض مع شروط تقييدية. هذه البنود غالباً ما يتم التعبير عنها في شكل نسب محاسبية واجب إحترامها، والتي لها تأثير في الحد من نطاق حرية المديرين في القرارات الإدارية، مثلاً قد يطلب البنك من المؤسسة الحد من نسبة توزيع الأرباح أو الحفاظ على نسبة سيولة معينة عند مستوى معين.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

● طبيعة المساهمين (La nature des actionnaires):

من المهم معرفة هوية أكبر مساهم مسيطر بسبب تداعياته المختلفة على إدارة المؤسسات، حيث يوضح العديد من الباحثين أن الأهداف والدوافع وقدرات المراقبة تختلف من مالك إلى آخر، حيث أن هوية وخصائص أكبر مساهم تؤثر بشكل كبير على السياسة الدائمة وأداء المؤسسات.

● الجباية (la fiscalite):

في الولايات المتحدة لا تجعل الأبحاث المحاسبية الضرائب من المتغيرات المحددة في القرارات المحاسبية بسبب فصل النظام الضريبي عن النظام المحاسبي والمالي، في حين أن منح بعض المزايا الضريبية في الدول الفرانكوفونية مثل فرنسا يكون مشروطاً في كثير من الأحيان بالمحاسبة.

● قطاع النشاط (la secteur d'activité):

يمكن اعتبار قطاع الأعمال الذي ينتمي إليه المشروع أيضاً متغيراً مناسباً لشرح الممارسات المحاسبية والذي إستخدمه الباحثين Watts, RL, and Zimmerman, JL، سنة 1986. حيث تكمن الفائدة من إدخال هذا المتغير في معرفة ما إذا كانت هناك إختلافات في السلوك بين القطاعات فيما يتعلق باختيار تقنيات المحاسبة الإبداعية.

● مستوى الأداء (Le niveau de performance):

يرى العديد من الباحثين أن المؤسسة التي يتدهور أداؤها قد تواجه صعوبات في إدارتها اليومية والإدارة الاستراتيجية، والتالي المدراء في موقف دفاعي، يسعون إلى تقديم الصورة الأحسن عن مستوى أعمالهم، لذلك من المفترض أن يكون الأداء عنصراً مشجع على إختيار أدوات المحاسبة الإبداعية لعرض أفضل أداء.³⁶

³⁶ Ridha SHABOU, Neila BOULILA TAKTAK, les déterminant de la comptabilité créative : étude empirique dans le contexte des entreprises tunisiennes, comptabilite-contrôle-audit, Tome 08, volume 1, 2002, p : 1-5.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الثاني: نموذج Beneish للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

تم إنشاء نموذج Beneish من قبل البروفيسور Messod Daniel Beneish، الذي صاغ العديد من النسب التحليلية والمتغيرات لتحديد حدوث الاحتيال المالي وممارسات المحاسبة الإبداعية أو ميل المؤسسة للانحراف في التلاعب في الأرباح. قام العديد من الباحثين بتطبيق نموذج Beneish على فئات المؤسسات الشهيرة على تحديد التلاعب في البيان المالي، حيث إستخدم Joost Impink سنة 2010 نموذج Beneish Mscore لفحص فضيحة WorldCom أظهرت النتائج أن المؤسسة تعتمد بشكل أساسي على التمويل الخارجي، والذي يعتبر مصدر قلق في الأنشطة الاحتيالية.³⁷ كذلك هناك العديد من الباحثين الذين إستخدموا Beneish model للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، منهم دراسة Thanathon Chongsirithitisak سنة 2015، الذي حاول الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية بدراسة حالة المؤسسات المدرجة في بورصة الأوراق المالية في تايلاند، خلال الفترة (2003-2011). أظهرت نتائج الدراسة أن الخصائص المالية للمؤسسات المستخدمة للمحاسبة الإبداعية متسقة مع النموذج. الخصائص المالية أصغر من حيث إجمالي الأصول والسيولة والرافعة المالية مقارنة بالمؤسسات التي لا تستخدم المحاسبة الإبداعية، كذلك حجم أصغر: مبيعات، قيمة سوقية، رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول، وأقل ربحية كذلك. من جهة أخرى فإن نمو المبيعات أكبر من المؤسسات التي لا تستخدم المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية.³⁸ وبالتالي وجدت الدراسة أن هناك مؤشرات يمكن أن تشير إلى وجود المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية هي:

مؤشرات قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت خمس إشارات تحذير هي:

1. أيام المبيعات في مؤشر الذمم المدينة (Days Sales in Receivables Index)؛
2. مؤشر هامش الربح الإجمالي (Gross Margin Index)؛
3. مؤشر جودة الأصول (Asset Quality Index)؛
4. مؤشر نمو المبيعات (Sales Growth Index)؛

³⁷ Ganga Bhavani, Christian Tabi Amponsah, M-SCORE AND Z-SCORE FOR DETECTION OF ACCOUNTING FRAUD, Accountancy Business and the Public Interest 2017, p : 1-2.

³⁸ Thanathon Chongsirithitisak, DETECTION OF CREATIVE ACCOUNTING IN FINANCIAL STATEMENTS BY MODEL THE CASE STUDY OF COMPANIES LISTED ON THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND, The 2015 WEI International Academic Conference Proceedings, Barcelona, Spain, 2015, p : 1-3.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

5. المستحقات إلى إجمالي الأصول (Accruals to Total Assets).

كما تضمنت النسب المالية لنموذج Beneish سنة 1999:

1.1 الحجم

1.1.1 إجمالي الأصول

2.1.1 المبيعات

3.1.1 القيمة السوقية

1.2 السيولة والرافعة المالية

1.1.2 رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول

2.1.2 النسبة الحالية

3.1.2 إجمالي الدين إلى إجمالي الأصول

1.3 الربحية والنمو

1.1.3 العائد على الأصول

2.1.3 نمو المبيعات

مؤشر في نموذج Beneish سنة 1999 كما يلي:

1.2 يوم مبيعات في مؤشر الذمم المدينة

2.2 مؤشر هامش الربح الإجمالي

3.2 مؤشر جودة الأصول

4.2 مؤشر نمو المبيعات

5.2 المستحقات إلى إجمالي الأصول

6.2 مؤشر الاستهلاك

7.2 مؤشر المبيعات والمصاريف الإدارية العامة

8.2 مؤشر الرافعة المالية.

Beneish Score هو نموذج إحصائي يمكن إستخدامه للكشف عن المؤسسات التي تميل إلى القيام بممارسات

المحاسبة الإبداعية والذي يعطى بالصيغة التالية :

$$M = -4.840 + 0.920XDSRI + 0.528XGMI + 0.0404XAQI + 0.892XSGI + 0.115XDEPI \\ - 0.172XSGAI + 4.679XTATA - 0.327XLVGI$$

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

حيث إذا كان معامل M-score $-2.22 < M$ يدل على أن المؤسسة قامت بممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثالث: نموذج ALTMAN للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

تم استخدام نموذج Edward I. Altman في مختلف القطاعات للتنبؤ بالإفلاس بالإضافة إلى استخدامه في الكشف عن ممارسات الإحتيال المالي وممارسات المحاسبة الإبداعية. حيث أن النموذج وفقا لمكتشفه Altman سنة 1968، يرى أنه يمكن التنبؤ بالإفلاس المالي بنسبة 95% بشكل صحيح في السنة الأولى قبل وقوع الضرر.

يتكون نموذج Altman Z على المتغيرات التالية:

$$Z = 1.2X1 + 1.4X2 + 3.3X3 + 0.6X4 + 1.0X5$$

Z = Overall index

X1 = رأس المال العامل / إجمالي الأصول؛

X2 = الأرباح المدورة / إجمالي الأصول؛

X3 = الأرباح قبل الفوائد والضرائب / إجمالي الأصول؛

X4 = القيمة السوقية لرأس المال / القيمة الدفترية لمجموع الديون؛

X5 = المبيعات / إجمالي الأصول.

ويعطى بالنموذج التالي:

$$Z\text{-Score model: } Z = 1.2X1 + 1.4X2 + 3.3X3 + 0.6X4 + 0.999X5$$

حيث تفسير نتيجة Z المقدمة تكون كما يلي:

$Z > 2.99$ منطقة "آمنة"

$1.81 < Z < 2.99$ منطقة "رمادية"

$Z < 1.81$ منطقة "الشدة أو الخطر".³⁹

³⁹ Ganga Bhavani, Christian Tabi Amponsah, Op.cit, 2017, p : 1-3.

الفصل الأول: إطار نظري حول المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

خلاصة الفصل الأول

حاولنا في هذا الفصل التطرق للتطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية، وتحليل الجدل القائم حول المفهوم باعتبار المحاسبة الإبداعية هي سلوك إيجابي أو سلبي داخل المؤسسة الاقتصادية، كذلك وجدنا أن المحاسبة الإبداعية هي سلوك متجذر في أغلب المؤسسات على المستوى الدولي.

وجدنا أن المحاسبة الإبداعية هي سلوك يتحكم في قوته العديد من المتغيرات مثل: حجم المؤسسة، طبيعة النظام المحاسبي من حيث مرونة المعايير المحاسبية، درجة إرتباط النظام المحاسبي بالنظام الضريبي، الحوكمة و الأخلاق... إلخ. كما وجدنا أن الباحثين يرون أن قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتبر بالأمر الصعب والغير دقيق، حيث نجدهم حاولوا قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة الاقتصادية من خلال نماذج لقياس هذا السلوك أشهرهم نموذجي ALTMAN و BENEISH .

الفصل الثاني

عدوانية التسيير الضريبي

في المؤسسة الإقتصادية

الفصل الثاني

عدوانية التسيير الضريبي

في المؤسسة الإقتصادية

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

الباحثين M Hanlon, S Heitzman سنة 2010 قالوا أنه "من الواضح أن معظم الاهتمامات، سواء للباحثين أو للسياسة الضريبية، هي الأفعال العدوانية من التهرب الضريبي". حيث يعتبر التهرب الضريبي أو كما يعرف لدى العديد من الباحثين بالتسيير العدواني للضريبة على أنه أحد الظواهر التي إنتشرت في المؤسسات الاقتصادية، خاصة في ظل الفوضى المالية التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية خلال سنة 2001، مما جعل المسيرين والمدراء التنفيذيين يحاولون إستغلال الأنظمة الضريبية بما توفره من إمتيازات ضريبية وإعفاء لصالح المساهمين في إطار محاولة رفع قيمة المؤسسة، وفي المقابل يتحصل هؤلاء على مكافآت وتعويضات مقابل هذا السلوك.

العديد من الباحثين يرون أن هذا السلوك نحو تخفيض الضريبة قد يكون عدواني بدرجة قد لا يخدم مصالح المساهمين ويشوه سمعة المؤسسة، من خلال الغرامات والعقوبات التي تفرضها السلطات الضريبية مثل ما وقع مع مؤسسة APLE ومؤسسة GENERAL ELECTRIC. وبالتالي سوف نتناول هذا الفصل في المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: مفهوم عدوانية تسيير الضريبة في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثالث: تحليل واقع السلوك الإداري نحو عدوانية التسيير الضريبي

المبحث الرابع: تحليل نماذج قياس عدوانية تسيير الضريبة

المبحث الأول: مفهوم التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

يُعتبر التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية أحد الإستراتيجيات المالية التي تحقق الأهداف المالية للمساهمين والملاك، وذلك من خلال إستغلال الثغرات القانونية والإميازات الجبائية الممنوحة، ولذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التسيير الضريبي وأهم أدواته وحدوده، كما يلي:

المطلب الأول: تعريف التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

هناك العديد من التعاريف للتسيير الضريبي أهمها:

الباحثين Savita Gautam, Lokesh Gautam سنة 2013 يريان أن التسيير الضريبي هو جزء أساسي من التسيير المالي، حيث يؤدي التسيير الضريبي الفعال إلى تقليل الإلتزامات الضريبية إلى الحد الأدنى، ويتم ذلك عن طريق الاستفادة بشكل قانوني من جميع الإعفاءات الضريبية والخصومات والبدائل مع التأكد من أن الإستثمارات تتماشى مع الأهداف طويلة الأجل. ويقولان أنه لا ينبغي أن يتم التسيير الضريبي بقصد الاحتيال، حيث يمكن أن تكون جميع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة صحيحة من الناحية القانونية، ولكن قد يتم تصميمها للاحتيال وبالتالي يجب أن تكون جميع المعاملات المتعلقة بالتسيير الضريبي وفقا للروح الحقيقية للنظام الأساسي ويجب أن تكون صحيحة في الشكل والمضمون.¹ كذلك بعض الباحثين يشيرون إلى التسيير الضريبي " بالتسيير الضريبي غير العدواني- non-aggressive tax management"، الذي يعبر عن الممارسات القانونية المقبولة، ويحدث عندما يستخدم دافعو الضرائب قانون الضرائب لتحقيق مزايا ضريبية متعمدة متوقعة ضمن أحكام القانون الضريبي.²

كذلك الباحث Abdul Wahab, N. S سنة 2010 يرى أنه لا حرج في إتخاذ ترتيبات التسيير الضريبي، للحفاظ على معدلات الضرائب في الحد الأدنى الممكن، هذه الحجة كانت مدعومة من قبل نظرية WH Hoffman لتحسين الضرائب في سنة 1961، حيث إعتبر أنه لتقليل المؤسسات للضرائب، يجب أن يعرفوا القوانين الأساسية للضريبة وتطبيق تلك القوانين بطريقة تضمن ضريبة منخفضة للمؤسسات.

¹ Savita, Lokesh Gautam, Income Tax Planning: A Study of Tax Saving Instruments, International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR) ISSN: 2319-4421 Volume 2, No. 5, May 2013, p : 1-2.

² Martin Petrin, Corporate Tax Avoidance - The Problem of Aggressive Tax Planning, SSRN, 2018, p : 1-3.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

كذلك J Slemrod, S Yitzhaki سنة 2001 أيدا فكرة الحجة القائلة بأن المؤسسات التي لديها أقصى ممارسة في التسيير الضريبي أداء جيد، مقارنة بالمؤسسات التي لا تشارك في نشاط في التسيير الضريبي.³ يرى MS Scholes سنة 2009 أن التسيير الضريبي هو عملية للتنظيم في المؤسسة بحيث تظل إلتزاماتها الضريبية في الحد الأدنى وفقاً لقانون الضرائب، كذلك يحتوي على تكاليف مثل: تكلفة الفرصة البديلة والتكلفة السياسية.⁴ كذلك الباحثان MA Desai, D Dharmapala يعتبران التسيير الضريبي بمثابة إستثمار مهم للمساهمين بسبب تخفيض العبء الضريبي على المؤسسات والمساهمين بشكل كبير، إلا أنه لا يجوز للمساهمين الترويج لأنشطة التسيير الضريبي بسبب التكاليف المحتملة.⁵

كذلك يرى العديد من الباحثين أنه من أهم المسؤوليات لمديري الضرائب في المؤسسات هو وضع إستراتيجية لتقليل المسؤولية الضريبية الإجمالية للمؤسسة، حيث يجب أن تكون المسؤولية الضريبية للمؤسسة متناسبة مع الربحية. ويرى الباحثين Scholes و Wolfson و Erickson و Maydew و Shevlin، سنة 2009 التسيير الضريبي الفعال على أنه الاستراتيجيات التي تزيد التدفقات النقدية المخصومة بعد الضريبة للمؤسسة إلى الحد الأقصى.⁶

وبالتالي يمكن القول أن التسيير الضريبي هو أحد الإستراتيجيات المالية المستخدمة من أجل تخفيض الضريبة إلى أدنى مستوياتها، من خلال إستغلال قوانين الضرائب وتشجيع الإستثمار بما يسمح به القانون.

المطلب الثاني: التسيير الضريبي ونظرية الوكالة في المؤسسة الاقتصادية

الباحثين Mark Bradshawa, Guanmin Liaob, Mark Shuai Ma سنة 2019 قاموا بدراسة حول تكاليف الوكالة والتسيير الضريبي عندما تكون الحكومة مساهماً رئيسياً في دولة الصين، الدراسة ركزت على سوق تمتلك فيه الحكومة حصة ملكية في السوق، وجدت الدراسة أن الحوافز الإدارية وإعداد التقارير الضريبية مرتبط

³ Sanobar Shabbir ,Abdul Waheed ,Hamid Mahmood,Tax Optimization and Firm Value in Context of Pakistan,American Based Research Journal Vol-6-Issue-2 Feb-2017,p :02

⁴ Martin Surya Mulyadi , Yunita Anwar , Erminus Bobby Ardo Dwi Krisma,Examining Corporate Governance and Corporate Tax Management,International Journal of Finance & Banking Studies,2014,p :03

⁵ Khaoula Ftouhi,Amor Ayed,Ahmed Zenzem,Tax planning and firm value: evidence from European companies,international Journal Economics & Strategic Management of Business Process 2nd International Conference on Business, Economics, Marketing & Management Research (BEMM'14) Vol.4,2017,p :2-3.

⁶ Ogundajo Grace Oyeyemi ,nakoya Adegbeni Babatunde,TAX PLANNING AND FINANCIAL PERFORMANCE OF NIGERIAN MANUFACTURING COMPANIES,International Journal of Advanced Academic Research | Social & Management Sciences Vol. 2, Issue 7, 2016,p :01.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

بهيكل ملكية المؤسسة، كذلك وجدت أن المؤسسات المتداولة علناً في الصين تقوم بتخفيض الضرائب بشكل كبير عن طريق المؤسسات المملوكة للدولة نسبة إلى المؤسسات غير المملوكة للدولة. يرى الباحثون أن المؤسسات المملوكة للدولة تصرح بمعدلات ضرائب فعالة ومعدلات ضرائب نقدية أعلى بكثير من تلك الغير المملوكة للدولة، كذلك وجدوا ارتباطاً إيجابياً بين معدلات الضرائب وترقيات مديري المؤسسات المملوكة للدولة.⁷ كذلك الباحثة D Dharmapala سنة 2006 ترى أن نظرية الوكالة في التسيير الضريبي يمكن أن تؤدي إلى انخفاض قيمة المؤسسة، عندما يكون لدى المديرين الفرصة لتقليل الربح المحاسبي (المالي) المفصح عنه في البورصة، والحافز لتقليل إلتزام الضريبة على دخل المؤسسات عن طريق تقليل الدخل الخاضع للضريبة المفصح عنه للسلطات الضريبية.⁸

وبالتالي يمكن القول أن نظرية الوكالة أعطت بعد أوسع للتسيير الضريبي بالأخذ بعين الإعتبار الأطراف الأخذة أو المستفيدة من المعلومة الضريبية، خاصة المساهمين أو الملاك، وهذا ما يجعل الضريبة ضمن محاور اجتماع مجلس الإدارة.

المطلب الثالث: أدوات وحدود التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

1- أدوات التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية: للتسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية العديد من الأدوات تتمثل في:

أولاً: التدقيق كأداة للتسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

الباحثين Edward L. Maydew, Douglas A. Shackelford سنة 2005 يريان أنه قد تغير دور المدقق في المؤسسات التي تستخدم التسيير الضريبي، بحيث أصبح المدقق مطالب بهذه الخدمة في برنامج عمله، وبالتالي على أصحاب هذه المهنة ضمان عدم تعرض المؤسسات للغرامات الجبائية وإستغلال القوانين الضريبية لخدمة مصالحها المالية. ويريان مثلاً أن المؤسسات في مؤشر S&P 500 سنة 2003 دفع ضعف المبالغ المقدمة للمدققين من أجل التسيير الضريبي.⁹ كذلك الباحثين JOHN C BRUTON and williams Roberts سنة 1967 قالوا أن هناك

⁷ Mark Bradshawa, Guanmin Liaob, Mark (Shuai) Ma, Agency costs and tax planning when the government is a major Shareholder, Journal of Accounting and Economics, 2019, p:01.

⁸ WAHAB, Nor Shaipah Abdul et HOLLAND, Kevin. Tax planning, corporate governance and equity value. The British Accounting Review, 2012, vol. 44, no 2, p : 02.

⁹ Edward L. Maydew, Douglas A. Shackelford, THE CHANGING ROLE OF AUDITORS IN CORPORATE TAX PLANNING, NBER WORKING PAPER SERIES, Cambridge, 2015, p:1-3.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

تغيرات في التدقيق حيث أن من المهام الحديثة له هو التسيير الضريبي وتقديم الإستشارات وإستخدام أنظمة المعلومات.¹⁰

كذلك الباحثين John R. Robinson, Yanfeng Xue, May H. Zhang سنة 2012 يرون أن شركات التدقيق ذات الخبرة المحاسبية العالية تعمل على التحكم في تقنيات التسيير الضريبي دون مخاطر.¹¹ وفي تقرير مكتب المرجعة ERNST&YOUNG سنة 2017 بعنوان كيف للجنة التدقيق القيام بتقييم المخاطر الضريبية؟، يرى أن عمليات التدقيق التي تقوم بها المؤسسة يرفع من مستوى شفافية المعلومات المقدمة لمستخدميها.¹² كذلك في تقرير لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) سنة 2004 ترى أن التدقيق في المؤسسة الاقتصادية يمكن من التحكم في مخاطر الإمتثال الضريبي.¹³

وبالتالي يمكن القول أن هذا النوع من التدقيق المتخصص يسمى كذلك بالتدقيق الجبائي، والذي قد يكون داخلي في المؤسسة الاقتصادية أو تدقيق خارجي من طرف شركة محاسبة أو خبير محاسبي أو محافظ حسابات.

ثانيا: وظيفة الضرائب في المؤسسة الاقتصادية

في تقرير تحقيق مكتب المراجعة ERNST&YOUNG سنة 2017 بعنوان: كيف يمكن تحسين وظيفة الضرائب في المؤسسة؟، حول أهم المجالات العملية التي يجب التركيز عليها، جاءت في المرتبة الرابعة تسيير معدل الضريبة في المؤسسة الاقتصادية.¹⁴ كذلك في تقرير مكتب المراجعة PWC سنة 2015 بعنوان تكوين وظيفة الضرائب رؤية مستقبلية في المؤسسة الاقتصادية، أن التوقعات المستقبلية لمهامها تتمثل في 06 مجالات هي:

- إحترام ومتابعة المشهد التشريعي والتنظيمي العالمي؛
- تسيير المخاطر والحوكمة؛
- مراقبة تدفق البيانات إلى وظيفة الضرائب؛
- إستخدام التكنولوجيا؛

¹⁰ JOHN C BRUTON and William ROBERTS, a study of auditor in changes, the journal of accountancy, USA, 1967, p:01.

¹¹ John R. Robinson, Yanfeng Xue, May H. Zhang, Tax planning and financial expertise in the audit committee, SSRN, 2012, p:01.

¹² https://www.ey.com/en_bg/assurance/tax-risk--what-audit-committees-need-to-consider 04/04/2020

¹³ OCDE, information note, compliance risk management : audit case selection système, TPA, 2004, p : 07.

¹⁴ ERNST & YOUNG, Finding your glow: how businesses can optimize their tax function, 2017, p:01.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

- القيام بالعمليات الضريبية؛

- تكوين خبراء في الضرائب.¹⁵

وبالتالي يمكن القول أن وظيفة الضرائب هي عبارة عن مصلحة داخل المؤسسة والمسؤول الأول عن القضايا الضريبية، ولكن تواجدها يرتبط بدرجة حجم المؤسسة وعدد العمليات وكثافة نشاطها، حيث نجد في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المسائل الضريبية تعالج في مصلحة المحاسبة والمالية، وبزيادة حجم المؤسسة وعدد فروعها تزيد الحاجة لفصل المعلومة الضريبية عن المحاسبة والمالية، وبالتالي يتم تكوين مصلحة خاصة بذلك.

2- حدود التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية:

حدود التسيير الضريبي تتمثل في الفعل غير العادي في التسيير (l'acte anormal de gestion)، والتعسف في إستخدام الحق (l'abus de droit).¹⁶

يقصد بالفعل غير العادي في التسيير ذلك الفعل الذي يكون ضد مصالح المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق الربح، والذي لا يقدم لها أي مقابل، وغالبا ما يكون الفعل غير العادي في التسيير يصب في صالح المسيرين أو المؤسسات التي تربطها مع بعضها البعض علاقات قانونية، ومن بين هذه الأفعال غير العادية في التسيير نجد:

- تقديم قروض للمسيرين بدون فوائد؛

- تحمل المؤسسة لأعباء شخصية لمسيرها؛

- التنازل عن عقارات للمسيرين بأسعار منخفضة عن أسعارها الحقيقية؛

- التنازل عن بعض الحقوق لمؤسسات ليست لها علاقة تجارية، كون وجود نفس المسيرين أو الشركاء في المؤسسة.¹⁷

ويعتبر التعسف في إستعمال الحق الجبائي هو مفهوم قانوني يرتبط بشكل خاص بالقانون المدني (المادة 124 من القانون المدني الجزائري)، حيث يشكل الإستعمال التعسفي للحق خطأ في الحالات التالية:

¹⁵ PWC, Reshaping the Tax Function of the Future Predictions and insights, 2015, p:02.

¹⁶ SABINE DOUCINAUD, Les principales limites fiscales a la liberte de gestion des entreprises, Thèse de doctorat en Droit privé, Université de Picardie Jules Verne, 1995, p:01.

¹⁷ يحيى لخضر، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للفترة (2003-2005)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة مسيلة، 2007، ص:82.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

- إذا وقع بقصد الإضرار بالغير؛
- إذا كان يرمي للحصول على فائدة قليلة بالنسبة إلى الضرر الناشئ للغير؛
- إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة.

حيث يقول A.MARGAIRAZ أنه يمكن إعتبار الإستعمال التعسفي للحق الجبائي بديلا للإحتيال، مما يعني إستبدال الإحتيال بطرق أخرى أكثر دقة وغموضا تهدف إلى الحصول على نتائج مادية مماثلة لتلك التي يوفرها الإختلاس الجبائي.¹⁸

المبحث الثاني: مفهوم عدوانية تسيير الضريبة (التهرب الضريبي)

يعتبر عدوانية التسيير الضريبي أحد السلوكات الإنتهازية والضارة بالمجتمعات، والإشكال أنه يصعب تجريمه بسبب المرونات والثغرات الموجودة في مختلف القوانين والتشريعات، ولذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى واقع هذه الظاهرة، وضبط مفهوم التهرب الضريبي والتجنب الضريبي وكذلك العلاقة مع نظام الحوافز كما يلي:

المطلب الأول: واقع عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسات الاقتصادية:

إستنادًا إلى الأبحاث التي أجرتها جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين (Association of Certified Fraud Examiners) في سنة 2014، فإن الغش الأكثر ضررا هو على التوالي : الغش المالي والضريبي بنسبة 73% والفساد بنسبة 18% واختلاس الأصول بنسبة 9%. مما يعني أن الاحتيال في البيانات المالية هو الأكثر ضررا.¹⁹ كذلك الباحثين Annette Alstadsæter, Niels Johannesen, Gabriel Zucman سنة 2018 قاموا بدراسة حول واقع التهرب والغش الضريبي في المؤسسات النرويجية، وجدوا أن الحكومة النرويجية أرغمت العديد من الأثرياء للكشف عن الأصول المخبأة سابقا في الخارج، ووجدوا أن الضرائب التي يدفعها هؤلاء الأفراد ترتفع بنسبة 30% في وقت الكشف وأن الإرتفاع كان مستدام مع مرور الوقت. وترى الدراسة أن القضاء على التهرب من قبل الأثرياء يمكن أن يكون وسيلة فعالة لزيادة الإيرادات الضريبية والتقليل من عدم المساواة.²⁰

¹⁸ Lettre du la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, L'ABUS DE DROIT FISCAL, 2019, p:01. www.mfdgi.gov.dz

¹⁹ Tarjoa, Nurul Herawati, Application of Beneish M-Score Models and Data Mining to Detect Financial Fraud, Procedia - Social and Behavioral Sciences 211 (2015), p : 03.

²⁰ Annette Alstadsæter, Niels Johannesen, Gabriel Zucman, Tax Evasion and Tax Avoidance, NBER Working Paper No. 23772. Issued in September 2017, p:1-2.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

التهرب الضريبي هو ظاهرة واسعة الانتشار ولا تزال مشكلة بالنسبة للعديد من البلدان، على سبيل المثال يقدر الاقتصاد اليوناني السري بحوالي 40% من الناتج المحلي الإجمالي الأكبر في الاتحاد الأوروبي، كذلك السلطات الضريبية الإيطالية سنة 1997 تقدر أن 15% من جميع الاقتصاديات لا يتم الإبلاغ عن نشاطها. كذلك في الولايات المتحدة الأمريكية تقديرات إيرادات الضرائب المفقودة لسنة 2001 كانت تصل إلى 353 مليار دولار.

عادة ما يتم استخدام شكل ما من أشكال العقوبات كوسيلة للسيطرة على التهرب الضريبي داخل البلدان، مثلا العقوبات الأكثر شيوعا في الولايات المتحدة الأمريكية تشمل الغرامات والسجن، ولكن على الرغم من العقوبات وعمليات التدقيق لا يزال التهرب الضريبي يشكل تهديداً كبيراً لاقتصادات البلدان من خلال الضغط على ميزانية البلد بالإيرادات المفقودة.²¹ وفق تقرير في جريدة the guardian حققت مؤسسة Amazon ربحاً بقيمة 11.2 مليار دولار في سنة 2018 لكنها لم تدفع أي ضريبة فيدرالية.²² كذلك ذكرت HMRC في جويلية 2018 أن إجمالي الفجوة الضريبية بلغ 33 مليار جنيه إسترليني لعام 2017/2016، وهو ما يمثل 5.7% من إجمالي الالتزامات الضريبية. كذلك مؤسسة المحامات المتخصصة في الاستشارات الجبائية Patrick Cannon في سنة 2018 قدرة الفجوة الضريبية 5.3 مليار جنيه إسترليني في بريطانيا بسبب التهرب الضريبي حيث يتم فقدان حوالي 70 مليار جنيه إسترليني من الإيرادات بسبب التهرب الضريبي.²³

في تقرير صادر عن البرلمان الأوروبي (European Parliament) سنة 2019، بعنوان "تقييم الفجوة الضريبية ملخص لتقلبات الأرباح العالمية وما يرتبط بها من خسائر الإيرادات الضريبية، حسب دراسة Crivelli et al سنة 2016 و A Cobham, P Janský سنة 2018 أن التقديرات طويلة الأجل هي 400 مليار دولار لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية البلدان ما يقارب 1% من الناتج المحلي الإجمالي، و200 مليار دولار في البلدان ذوي الدخل المنخفض ما يقارب 1.3% من الناتج المحلي الإجمالي. والشكل التالي يوضح الخسائر المقدرة في إيرادات الضرائب كنسبة من إجمالي الناتج المحلي للباحثين Clausning & Cobham & Janský:²⁴

²¹ Gábor Réthi, Relation between tax evasion and Hofstede's 4+2 model, European Journal of Management 12 (3), 61-72, 2012, p: 1-2.

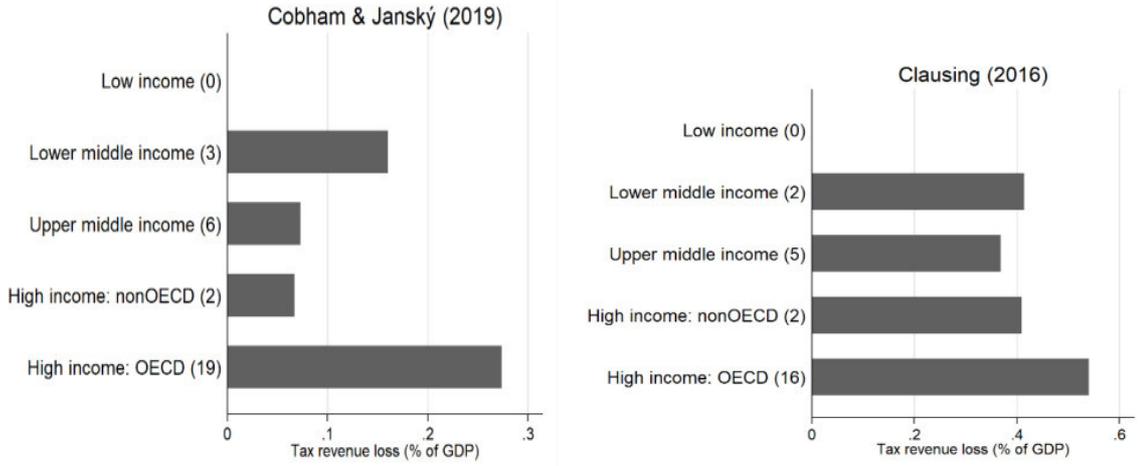
²² <https://www.theguardian.com/technology/2019/feb/15/amazon-tax-bill-2018-no-taxes-despite-billions-profit> 07/04/2020.

²³ <https://www.patrickcannon.net/insights/uk-tax-evasion-statistics/> 07/04/2020.

²⁴ Petr Janský, Charles University, Prague, Czechia, European Parliament, TAX3 Committee: Hearing on Evaluation of Tax Gap, 2019, p: 08.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

شكل(2-1) يوضح: الخسائر المقدرة في إيرادات الضرائب كنسبة من إجمالي الناتج المحلي للباحثين



Source : Petr Janský, Charles University, Prague, Czechia, European Parliament, TAX3 Committee: Hearing on Evaluation of Tax Gap, 2019, p:08

من خلال الشكل(2-1) نلاحظ أن أكبر الخسائر في الإيرادات الضريبية كانت في الدول عالية الدخل، وهي دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

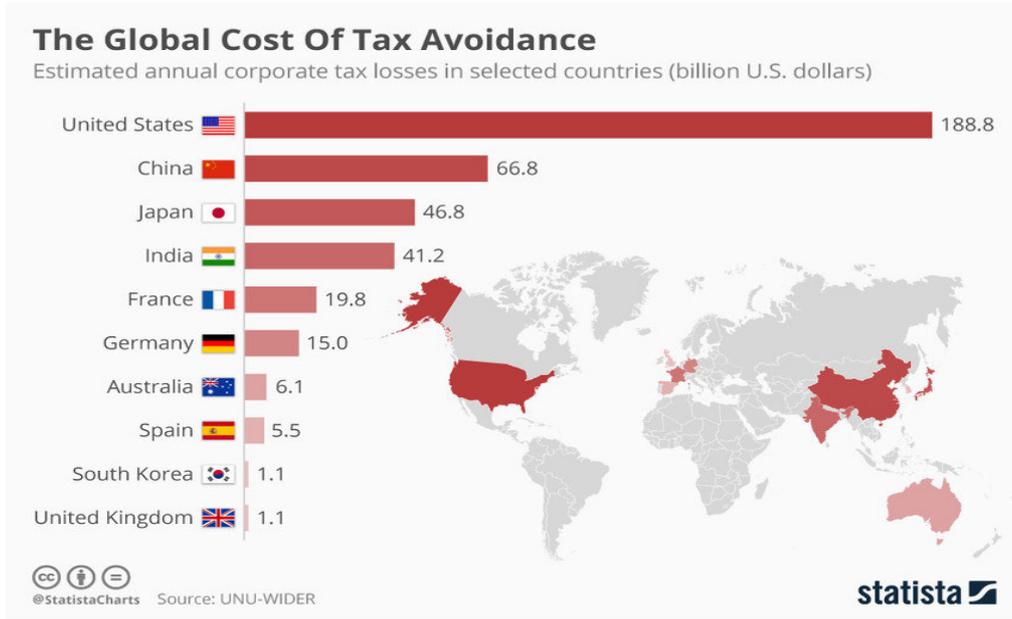
بينما في دراسة قام بها كل من ALEX COBHAM, PETR JANSKÝ سنة 2018 من أجل تقدير التوزيع العالمي للتهرب الضريبي المسبب لخسارة الإيرادات من الضريبة على أرباح الشركات، النتائج التي توصلنا إليها تدعم إلى حد ما انخفاض تقديرات خسائر الإيرادات العالمية التي تقدر بـ: 500 مليار دولار أمريكي سنوياً، وتشير هذه النتائج إلى أنه يمكن أن تكون الخسائر شديدة في البلدان المنخفضة الدخل وإفريقيا، جنوب الصحراء وأمريكا اللاتينية ومنطقة البحر الكاريبي وجنوب آسيا.²⁵

كذلك تجدر الإشارة إلى أن بعض أكبر اقتصادات العالم هي أكبر الدول تهرباً من الضريبة، بالنظر إلى حجم وقوة اقتصاداتها، فقد تكبدت خسائر كبيرة، والشكل التالي يوضح ذلك:

²⁵ ALEX COBHAM, PETR JANSKÝ, GLOBAL DISTRIBUTION OF REVENUE LOSS FROM CORPORATE TAX AVOIDANCE: RE-ESTIMATION AND COUNTRY RESULTS, Journal of International Development, J. Int. Dev. 30, 2018, p:01.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

شكل(2-2) إجمالي تكلفة التهرب الضريبي في أهم الإقتصاديات سنة 2013



Source <https://www.weforum.org/agenda/2017/04/which-countries-are-worst-affected-by-tax-avoidance/04/04/2020>

من خلال الشكل(2-2) نلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية تخسر ما يقدر بنحو 188 مليار دولار سنويا، كذلك الصين في المرتبة الثانية بعد 66.8 مليار دولار،

كما تجدر الإشارة إلى أن بريطانيا سنة 2019 تعتبر من أكبر الدول التي تساعد الشركات متعددة الجنسيات على التهرب الضريبي، حيث المبلغ الذي يهرب على مستوى العالم كل عام يزيد عن ثلاثة أضعاف ميزانية الخدمات الصحية الوطنية أو ما يعادل تقريبا إجمالي الناتج المحلي الإجمالي في بلجيكا، حيث كانت على رأس القائمة التي نشرتها OCDE عن الجناح الضريبية، أقاليم بريطانية هي: جزر فيرجن البريطانية، تليها جزر برمودا وجزر كايمان، بينما جاءت بريطانيا في المرتبة 13.²⁶

تشير الحسابات الأولية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD سنة 2015 إلى أن إجمالي الخسائر قد تراوحت بين 100 مليار دولار و240 مليار دولار سنويا، وهو ما يمثل 4% إلى 10% من إيرادات الضريبة على دخل المؤسسات العالمية. كذلك وفق تقرير Oxfam America سنة 2016 أظهر تحليل الأرقام المالية التراكمية لأكثر من 50 مؤسسة أمريكية خلال الفترة (2008-2014) أن معدل ضريبة الدخل الفعلي (ETR) كان أقل بكثير

²⁶<https://www.independent.co.uk/news/business/news/uk-corporate-tax-avoidance-havens-justice-network-dodging-a8933661.html> 10/03/2020.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

من معدل الضريبة الإسمي البالغ 35%. كذلك أثبت التحقيق سنة 2014 لأكبر مؤسسات Fortune 500 أن إجمالي الدخل الموجود في الجنات الضريبية كان ضخماً، حيث حوالي 50 مؤسسة وضعت معا أكثر من 1.5 مليار دولار في الجنات الضريبية، إحتلت فيها مؤسسة APLE المرتبة الأولى، أبلغت في سنة 2014 عن مبلغ ضخم تم تحويله إلى مؤسسات خارجية بأكثر من 180 مليار دولار.

المطلب الثاني: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

1- مفهوم الغش الضريبي في المؤسسة الاقتصادية:

هو عمل غير قانوني حيث يشكل الفعل أين يقوم الشخص بانتهاك الأحكام الواردة في قانون ضريبة الدخل. في سنة 2005 قام الباحث Cobham, A بتقدير أن الدول النامية تخسر 285 مليار دولار أمريكي سنويًا بسبب الغش الضريبي، كذلك قام الباحث Herschel, F. J سنة 1978 بدراسة حول الغش الضريبي في البلدان المتقدمة والنامية حيث أشار إلى أن الغش الضريبي في البلدان النامية يميل إلى أن يكون أكثر على نطاق أوسع، لأن هذه الاقتصادات تستند إلى عدد قليل من المؤسسات الكبيرة، والأشخاص الأثرياء، وإنخفاض الروح المعنوية للضرائب، وتقليص فرص اللجوء إلى مخططات الغش الضريبي.²⁷ كذلك من الباحثين من يرون أن الغش الضريبي يشير إلى الممارسات غير القانونية، من خلال إخفاء الدخل الخاضع للضريبة أو غيرها من الأنشطة الخاضعة للضريبة أو تحريف المبلغ، أو باستخدام عوامل التخفيض الضريبي مثل الخصومات والإعفاءات... إلخ، من غير وجه حق. يحدث الغش الضريبي غالباً في الاقتصاد غير الرسمي حيث يتم النشاط بالكامل بطريقة غير رسمية - وهذا يعني أن الفرد لا يتهرب فقط من مدفوعات الضرائب ولكنه أيضاً غير مسجل كمشروع رسمي على الإطلاق.²⁸

يعرفه Lucien Mehl على أنه "مخالفة للقانون، الهدف منها الإفلات من الضريبة وتخفيض قواعد التأسيس".²⁹ كما عرفه DELAHAYE Thomas أنه "كل مخالفة أو خرق للقانون الضريبي"، ويعرفه المشرع الجزائري عبي أنه "كل تملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم أو تصنيفته كلياً أو جزئياً".³⁰

²⁷ Gábor Réthi, Op.cit, 2010,p :04.

²⁸ The German Federal Ministry for Economic Cooperation and Development, Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, version 22.2010.

²⁹ طاهر شاوش فاطمة، الغش الضريبي، مجلة دراسات وأبحاث، المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية، مجلد 11، العدد 04، 2019، ص:04.

³⁰ عيسى سماعين، ظاهرة الغش الجبائي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15 العدد 21، 2019، ص:02.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

كذلك منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) في تقرير BEPS نص على أن "هناك عدد من المؤشرات التي تبين أن الممارسات الضريبية لبعض الشركات متعددة الجنسيات أصبحت أكثر عدوانية مع مرور الوقت، مما أثار قضايا الامتثال والعدل بصورة خطيرة".³¹

وبالتالي يمكن القول ان الغش الضريبي هو السلوكات التي تتجاوز القانون والتي يكون هدها الإضرار بالمجتمع.

2- مفهوم التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية:

يعتقد العديد من المتخصصين أن هذه الظاهرة سلبية وغير مقبولة، ويرجع ذلك أساسًا إلى عواقبها الاقتصادية الكلية، ومن ناحية أخرى يمكن القول أن المعرفة العميقة بالقوانين الضريبية الدولية من طرف المختصين تجعلهم يستفيدون منها بمهارة وفقًا للقاعدة القائلة بأن "كل شيء غير محظور (بموجب القانون) مسموح به" *everything which is not forbidden (by law) is allowed*. لا يمكن تقييم هذه المشكلة بوضوح على أنها سيئة أو جيدة، حيث من وجهة نظر الاقتصاد الكلي وتطوير العلاقات الاقتصادية العالمية، فإن التهرب من الضرائب ونقل الدخل إلى الجناح الضريبية له العديد من الآثار السلبية، وأهمها الدافع المباشر لتزايد عدم المساواة بين الأغنياء والفقراء، حيث وفق تقرير Oxfam America سنة 2016 تظهر الأبحاث أن 1% من أغنى الناس في العالم يمتلكون الآن أصولًا أكثر من باقي الأصول، ويمتلك 62 فردًا فقط أصولًا تبلغ قيمتها 3.6 مليار، أي نصف البشرية جمعاء، كما يؤدي تهرب الضرائب إلى الحد من النمو الاقتصادي المستقر في بعض مناطق العالم.

يقول F Huseynov, BK Klamm سنة 2012 يمكن أن تؤدي المعرفة العالية بالقوانين الضريبية والمحاسبية إلى مشاكل من منظور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. في سنة 2013 تم تنفيذ عمل جاد لتغيير اللوائح المتعلقة بالضرائب الدولية من طرف (OCDE) كجزء من المشروع المعنون "تآكل الأساس وتغيير الربح" (BEPS) Base (Erosion and Profit Shifting (BEPS)، الغرض منه هو حث العديد من الدول لمحاربة الشركات متعددة الجنسيات التي تقوم بالتهرب من فرض الضرائب، حيث على مستوى الاتحاد الأوروبي أدى هذا العمل إلى اعتماد التوجيه الجديد للتهرب من الضرائب 1164/2016 المؤرخ 12 جويلية 2016، ويجب على الدول الأعضاء البدء في تطبيق غالبية هذه اللوائح في موعد لا يتجاوز 1 جانفي 2019.³²

³¹ Scott Dyreng, Michelle Hanlon, Edward L. Maydew, Long-Run Corporate Tax Avoidance, SSRN, October 7, 2005, p : 6-9.

³² Małgorzata Kutera, A model of aggressive tax optimization with the use of royalties, Journal of Economics and Management, Vol. 30 (4), 2017, p : 02.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

الباحثين Scott Dyreng, Michelle Hanlon, Edward L. Maydew سنة 2005 قاموا بدراسة واقع التهرب الضريبي في المؤسسات على مدى فترات تصل إلى عشر سنوات، وجدوا أن 437 مؤسسة، تشكل 22 % من العينة، كانوا قادرين على الحفاظ على معدل ضريبة فعلي نقدي يقل عن 20 % خلال فترة عشر سنوات. كذلك وجدت الدراسة أنه من خصائص المتهربين من الضرائب في المدى الطويل أنهم ينتشرون في مختلف الصناعات ولكن يتجمعون إلى حد ما في بعض الصناعات مثل إستخراج النفط والغاز والتأمين والعقارات.³³

يعد التهرب الضريبي جزءًا من عمليات إتخاذ القرارات الإدارية،³⁴ حيث الباحثين M Hanlon, S Heitzman سنة 2010 يعرفان التهرب الضريبي بأنه "تخفيض الضرائب الصريحة"، كما تجدر الإشارة إلى أنه كلاسيكيا يُفترض أن المدراء يقومون بأنشطة تهرب الضرائب للحد من الالتزامات الضريبية للمؤسسات، وبالتالي من منظور المستثمرين فإن تهرب الضرائب يعزز قيمة المؤسسة، ومنه ينبغي تحفيز المدراء للمشاركة في مثل هذه الأنشطة. في المقابل تقترح الدراسات الحديثة وجهة نظر بديلة تشير إلى أن المستثمرين قد يرون أن الممارسات الضريبية العدوانية تتناقض أهميتها بسبب تأثير العدوانية الضريبية على التكاليف التنظيمية، وشفافية المؤسسات و صراع الوكالة. كذلك العديد من الدراسات الحديثة التي قامت بالتحقيق في عواقب أنشطة التهرب الضريبي على سوق الأوراق المالية، كما يقول العديد من الباحثين منهم Dharmapala, Desai 2009؛ Frank et al. 2009؛ Minnick et al. 2010؛ Koester 2011؛ Kim et al. 2011، أن النتائج التجريبية حتى الآن غير حاسمة.³⁵

كذلك الباحث Lim, YD سنة 2011 عرف التهرب الضريبي على أنه وفر ضريبي يستخدم قانونيًا للضعف الموجود في قانون الضرائب لتقليل الالتزامات الضريبية. كذلك يرى J Slemrod سنة 2004 أن هناك مشكلة الوكالة التي تظهر في المؤسسة كسلوك للتهرب من الضرائب بسبب فصل الملكية عن التسيير، حيث يمكن للفصل بين الملكية والتسيير أن يكون هناك مصالح في مجلس الإدارة، وبالتالي التحدي الذي يواجه حملة الأسهم والمديرين هو السعي إلى الجمع بين آلية الرقابة و الحد الأدنى من تكلفة الوكالة.³⁶

³³ Scott Dyreng, Michelle Hanlon, Edward L. Maydew, Op.cit, 2005,p :01.

³⁴ Chang Youl KO, Joonho PARK, Hoon JUNG, Managerial Ability and Tax Avoidance, Advanced Science and Technology Letters Vol.34 (Business 2013), pp.1-4.

³⁵ Shawn Xu, Kenneth Zheng, Tax Avoidance and the Asymmetric Cost Behavior, University of Wyoming College of Business, United States 2016,p :06.

³⁶ Indah Masri,Salis Musta Ani, Hotman Fredy,ANALYSIS OF THE INFLUENCE OF AGGRESSIVE TAX BEHAVIOR TO THE COST OF EQUITY IN THE FAMILY COMPANY, International Journal of Business, Economics and Law, Vol. 12, Issue 1 (April), 2017, p : 02.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

كذلك من الباحثين من يرون أن التهرب الضريبي يحدث في السياق القانوني للنظام الضريبي، وهو أن الأفراد أو المؤسسات يستفيدون من قانون الضرائب ويستغلون الثغرات "loopholes"، أي الانحراف في أنشطة قانونية ولكنها تتعارض مع الغرض من قانون الضرائب.³⁷ كتب الباحث D Kocieniewski سنة 2011 أنه عندما واجهت مؤسسة جنرال إلكتريك (GE) إحتجاجًا علنيًا في عرض إعلامي لنجاحاتها في التسيير الضريبي، أجاب ممثل المؤسسة، إنها "ملتزمة بالامتثال للقواعد الضريبية ودفع جميع الضرائب المفروضة قانونًا، وفي نفس الوقت نحن نتحمل مسؤولية إتجاه مساهمينا بتقليل تكاليفنا بشكل قانوني".

في الولايات المتحدة الأمريكية عند التطرق للتهرب الضريبي يتم ذكر العقيدة الشهيرة بواسطة Learned Hand in Helvering v. Gregory ، والتي كتب فيها القاضي Learned Hand على النحو التالي: "يجوز لأي شخص أن يرتب شؤونه بحيث تكون ضرائبه منخفضة قدر الإمكان ؛ حيث أنه غير ملزم باختيار النمط الذي سيدفع به للتحزينة على أفضل وجه، حيث لا يوجد أي واجب وطني لزيادة الضرائب على الأشخاص. كذلك كتب البارون توماس توملين Baron Thomas Tomlin : "يجب لكل رجل إذا كان يستطيع أن يعتني بشؤونه بحيث تكون الضريبة المفروضة بموجب القوانين المناسبة أقل مما ستكون عليه، ... كذلك لا يمكن إجباره على دفع ضريبة إضافية".

James Henry ناشط أمريكي في مجال العدالة الضريبية كان سابقًا مدير البحوث الاقتصادية (كبير الاقتصاديين) في McKinsey – states يقول كل من التهرب والغش الضريبي لهما نفس التأثير، لأن الأثرياء حقا لا يدفعون نصيبهم العادل، حيث إنهم قادرون على وضع أموالهم في الخارج، وهم قادرون على الاستفادة من النظام الذي يسمح بتقليل الضرائب وهذه مشكلة حقيقية.³⁸

ويرى Joseph E. Stiglitz سنة 1986 أن التهرب الضريبي يكون وفق الطرق الثلاث التالية:

- تأجيل الضرائب (Postponement of taxes): من خلال التحكم في توقيت الإفصاح بالإيرادات والمصاريف؛
- التحكيم الضريبي (Tax arbitrage) : بين الأفراد الذين يواجهون فئات ضريبية مختلفة، أو نفس الشخص الذي يواجه معدلات ضرائب مختلفة في أوقات مختلفة؛

³⁷ The German Federal Ministry for Economic, Op.cit, 2010, p : 02.

³⁸ Allison Christians, DISTINGUISHING TAX AVOIDANCE AND EVASION: WHY AND HOW, Journal of Tax Administration Vol 3:2 2017, p : 05.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

- المراجعة الضريبية (Tax arbitrage across income streams): وذلك بتوجيه تدفقات الدخل من المناطق عالية الضريبة إلى المناطق منخفضة الضريبة.³⁹

المطلب الثالث: التهرب الضريبي ونظام الحوافز في المؤسسة الاقتصادية

في سنة 2014 قام الباحث Heiner Schmittiel بدراسة العلاقة بين الحوافز المقدمة للمدراء التنفيذيين والتهرب الضريبي، وجدت الدراسة أنهم يطلبون تعويضهم عن المخاطر الإضافية في إدارة إستراتيجية الضريبة العدوانية، كما وجدت الدراسة عدم تجانس كبير في ممارسات المكافآت والتعويضات عبر الصناعات، كذلك المؤسسات ذات الضريبة الأكبر فرص تسيير ضريبي، بحكم الحجم أو العمليات في الخارج مثلاً، يشترط المدير التنفيذي مكافأة ترتبط بضرائب دخل المؤسسات. الباحثين MG Allingham, A Sandmo سنة 1972، قاما بتطوير نموذج يقوم على أن الشخص سوف يرتكب فعلاً غير قانوني كلما تجاوزت المنفعة المتوقعة العقوبة، وبالتالي يمكن للمدراء التنفيذيين التهرب من ضرائب الشركات بشكل قانوني أو غير قانوني.

كذلك الباحثين MA Desai, D Dharmapala سنة 2006 قاما بتطوير نموذج يشتمل على إعتبارين هما: أولاً نظام الحوافز المقدمة للمدراء التنفيذيين، عند محاولتهم تخفيض المدفوعات الضريبة وزيادة قيمة المؤسسة، وثانياً: استخدام الجنات الضريبية في عمليات المؤسسات. ويرى الباحثين أنه من غير الواضح ما إذا كان التعويضات والحوافز تؤدي إلى إستراتيجية ضريبة عدوانية أم لا، كذلك وجد أن هناك ردود فعل إيجابية بين تحويل الأموال والجنات الضريبية، بمعنى آخر أن زيادة مشاركة المدراء التنفيذيين في الرفع من قيمة المؤسسة ستقودهم إلى تحويل أموال أقل .

الباحثين SO Rego, R Wilson وجدوا سنة 2012 عكس ذلك، على أنه لكي يتبع مسؤول تنفيذي إستراتيجية ضريبة قوية يجب وضع مستويات عالية من حوافز مخاطر الأسهم، ويجادلون بأنه إذا كان المدير التنفيذي يحتفظ بخيارات الأسهم لمؤسسته، فإن قيمتها تزداد مع تقلبات العائد على الأسهم بحيث يتم تحفيزه للقيام بأنشطة محفوفة بالمخاطر ذات قيمة حالية صافية موجبة، وقد يكون أحد هذه الأنشطة المحفوفة بالمخاطر إستراتيجية ضريبة قوية. ومنه وجد الباحثين علاقة إيجابية بين العديد من مقاييس العدوانية الضريبة وحوافز مخاطر الأسهم للمدير.

³⁹ Joseph E. Stiglitz, The General Theory of Tax Avoidance, IBER Working Paper 1868, Princeton University, March 1986, p : 4-5.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

كذلك الباحث JD Phillips سنة 2003 حقق في ما إذا كانت حوافز ما بعد الضريبة - أي التعويض الذي يستند إلى تدابير محاسبة بعد الضرائب - دفعت المديرين التنفيذيين إلى تنفيذ إستراتيجية ضريبية أكثر عدوانية. وجد أن حوالي ثلثي المدراء التنفيذيين وثلث مديري وحدات الأعمال تم تعويضهم بناءً على تدابير ما بعد الضريبة، وأن هذا يؤدي إلى إنخفاض معدل الضريبة في حالة مديري وحدات الأعمال، ولكن ليس للمدراء التنفيذيين، كذلك لاحظ أنهم قد يؤثرون بشكل غير مباشر على السياسة الضريبية للمؤسسات . ويرى FB Gaertner سنة 2013 عكس ذلك عند دراسة العلاقة بين التهرب الضريبي ونظام الحوافز في المؤسسات أنه توجد علاقة سلبية بين معدل الضريبة الفعلي للشركات واستخدام حوافز ما بعد الضريبة في تعويض المدير التنفيذي.⁴⁰

كذلك الباحثين John L. Campbell, Xinjiao Guan, Oliver Zhen Li, Zhen Zheng سنة 2017 قاموا بدراسة العلاقة بين أجر المدراء التنفيذيين وممارسات التسيير الضريبي، وجدوا أن دفع المكافآت والتعويضات المقدمة للمدراء التنفيذيين يزيد من أنشطة التسيير الضريبي في المؤسسات، وحذروا أن تؤدي هذه العلاقة إلى التهرب الضريبي.⁴¹

⁴⁰ Heiner Schmittiel, Are CEOs Incentivized to Avoid Corporate Taxes? , Empirical Evidence on Managerial Bonus Contracts, Tinbergen Institute Discussion Paper, 2014.

⁴¹ John L. Campbell, Xinjiao Guan, Oliver Zhen Li, Zhen Zheng, CEO Severance Pay and Corporate Tax Planning, 2017.

المبحث الثالث: تحليل واقع السلوك الإداري نحو عدوانية التسيير الضريبي

تعتبر القدر التسييرية، وأنظمة الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية أهم العوامل التي تؤثر على سلوك المسيرين في ضبط سلوك عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية، وبالتالي سوف نقوم بتحليل ذلك في هذا المبحث كما يلي:

المطلب الأول: العلاقة بين عدوانية التسيير الضريبي والقدرة التسييرية

الباحثين Chi et al سنة 2017 يرون أن معظم الدراسات تركز على خصائص المؤسسة أو آليات حوكمة الشركات وتجاهل إلى حد كبير كيفية تأثير المدراء العدواني إتجاه الضريبة، وهذا أمر مثير للدهشة بالنظر إلى حقيقة أن قرارات المؤسسات تتخذ من قبل الأفراد، وأن "أساليب" المدير الفردية تلعب دوراً هاماً في صنع الاستراتيجية والقرارات التشغيلية. والباحثين Dyreng et al سنة 2010 إتخذ خطوة مهمة في إلقاء الضوء على هذه المسألة من خلال تقديم دليل على أن الخصائص الإدارية هي المحددات الهامة للتهرب الضريبي في المؤسسات. كذلك Koester et al سنة 2016 بحث في العلاقة بين القدرة التسييرية والتهرب الضريبي وجدوا أن هناك علاقة إيجابية بين القدرة التسييرية وتجنب الضرائب والتي تم قياسها من خلال أشكال مختلفة من معدل الضريبة الفعلي⁴². كذلك الباحثين Chang Youl KO, Joonho PARK, Hoon JUNG سنة 2012، درسوا العلاقة بين القدرة التسييرية والتهرب الضريبي، وجدوا أن هناك علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين القدرة التسييرية والتهرب الضريبي، مما تشير هذه النتيجة إلى أن القدرة التسييرية تؤثر على سلوكيات التهرب الضريبي في الشركة.

يدرس موضوع القدرة التسييرية طبيعة القرارات الإدارية والفروقات بينها داخل المؤسسة، حيث المديرين ذوي القدرة العالية يقومون بزيادة الموارد التي تعود بالفائدة على المستثمرين عن طريق زيادة التهرب الضريبي، أي بعبارة أخرى فإن المديرين ذوي الكفاءة العالية سيزيدون قيمة المساهمين بمقدار تعظيم التهرب الضريبي. كذلك الباحثين PR Demerjian et al يرون أن القدرة التسييرية تعني الكفاءة النسبية التي تزيد من إنتاج المؤسسة مقارنة بالمؤسسات النظيرة في نفس الصناعة، وبالتالي فإننا نتوقع أن يحافظ المديرين ذوي القدرات العالية على القيمة والأداء الثابت مقارنة بالمديرين ذوي القدرة المنخفضة في نفس الصناعة، حيث عندما يفكر المستثمرون في التهرب

⁴² Bill B. Francis, Xian Sun, Qiang Wu, Managerial Ability and Tax Aggressiveness, Annual Meeting, and research seminars at Rensselaer Polytechnic Institute, Johns Hopkins University and Fordham University for helpful comments, 2014, p: 1-3.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

الضريبي كعامل يقلل من قيمة المؤسسة، فإن المديرين ذوي الكفاءة العالية يدركون ذلك وسيعملون بجهد لخفض مستوى التهرب الضريبي.

الباحثين Chang Youl KO, Joonho PARK, Hoon JUNG قاموا باستخدام نموذج لدراسة العلاقة بين التهرب الضريبي والقدرة التسييرية، من خلال استخدام طريقة المربعات الصغرى (OLS) واستخدام متغير التهرب الضريبي المحسوب بواسطة نموذج Dhamapala & Desai سنة 2006 كمتغير تابع، والقدرة التسييرية المحسوبة بواسطة نموذج Demerjian et al سنة 2012، كمتغير مستقل. وذلك من خلال النموذج التالي:

$$TAXAVOID_t = \beta_0 + \beta_1 MA_t + \beta_2 ROA_t + \beta_3 LEV_t + \beta_4 NOL_t + \beta_5 PPE_t + \beta_6 INTAN_t + \beta_7 SIZE_t + \beta_8 MTB_t + \beta_9 AGE_t + \sum_{k=1}^K \phi_k IND_k + \sum_{t=1}^T \varphi_t YEAR_t + \eta$$

حيث:

جدول (1-2) متغيرات نموذج دراسة العلاقة بين القدرة التسييرية والتهرب الضريبي	
البيان	الشرح
TAXAVOID	التهرب الضريبي محسوب وفق نموذج Dhamapala & Desai سنة 2006
MA	القدرة التسييرية محسوبة وفق نموذج Demerjian et al سنة 2012
ROA	العائد على الأصول
LEV	الرفع المالي
NOL	الخسائر المرحلة للأمام (موجودة 1، غير موجودة 0)
PPE	المعدات والأراضي والآلات مرحة بإجمالي الأصول
INTAN	الأصول غير ملموسة مرحة بإجمالي الأصول
SIZE	حجم المؤسسة
MTB	القيمة السوقية مقسومة على القيمة الدفترية
AGE	natural log of (listed years after IPO +1)
$\sum IND$	industry dummies
$\sum YEAR$	year dummies

Source : Chang Youl KO, Joonho PARK, Hoon JUNG, Managerial Ability and Tax Avoidance, Advanced Science and Technology Letters Vol.34 (Business 2013), p : 04.

يرى الباحثين أنه إذا كان المدراء ذوي القدرة العالية يزيدون من التهرب الضريبي، فمن المتوقع أن تكون الوضعية التسييرية ذو علاقة إيجابية مع التهرب الضريبي وتكون β_1 موجبة، ومع ذلك يزيد المدراء ذوي القدرة العالية من قيمة المؤسسة ليس من خلال العبء الضريبي فقط، ولكن أيضاً من خلال إخراج المؤسسة باستخدام

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

الموارد بكفاءة، وإذا كان المدراء ذوي القدرات العالية يقومون بتقليل التهرب الضريبي، من المتوقع أن الوضعية الإدارية ذو علاقة سلبية مع التهرب الضريبي ويكون $\beta 1$ هو سلمي للسيطرة على العوامل المختلفة التي تؤثر على التهرب الضريبي.⁴³

كذلك الباحثين Taher Eskandarlee, Taj Mohammad Sadri سنة 2017 قاما بدراسة تأثير القدرة التسييرية على العلاقة بين التهرب الضريبي وقيمة المؤسسة في المؤسسات المدرجة في بورصة طهران، خلصا إلى وجود علاقة إيجابية كبيرة بين القدرة التسييرية والتهرب الضريبي، وهناك أيضا علاقة إيجابية كبيرة بين التهرب الضريبي وقيمة المؤسسة، وبالتالي تؤثر القدرة التسييرية على العلاقة بين التهرب الضريبي وقيمة المؤسسة. كذلك الباحثين J Park, CY Ko, H Jung, YS Lee سنة 2016 بإجراء بحث بعنوان "القدرة التسييرية والتهرب الضريبي بدراسة تجارب كوريا وآسيا والمحيط الهادئ"، خلال الفترة الزمنية (1991 - 2011)، توصلوا إلى أن هناك علاقة سلبية بين التهرب الضريبي وقيمة المؤسسة، وهناك علاقة سلبية بين القدرة التسييرية والتهرب الضريبي، كما أن القدرة التسييرية الإدارة العلاقة بين التهرب الضريبي وقيمة المؤسسة.⁴⁴

الباحثين Bill B. Francis, Xian Sun, Qiang Wu سنة 2017 قاموا بدراسة العلاقة بين القدرة التسييرية وعدوانية تسيير الضريبة، وجدوا أن هناك علاقة سلبية بين القدرة التسييرية عدوانية تسيير الضريبة، وأن هذه العلاقة السلبية أكثر وضوحًا بالنسبة للمؤسسات التي تتمتع بفرص استثمارية أو مؤسسات ذات مخاوف أكبر على السمعة، نظرًا للتكاليف الكبيرة المرتبطة بالضريبة العدوانية والأثر السلبي الذي يمكن أن تحدثه على السمعة التسييرية في حالة إكتشافها، كذلك يرون أن المديرين الأكثر قدرة على الاستثمار يبذلون مجهودًا أقل في أنشطة التهرب الضريبي العدوانية.⁴⁵

⁴³ Chang Youl KO, Joonho PARK, Hoon JUNG, Op.cit, 2013, pp.1-4.

⁴⁴ Taher Eskandarlee, Taj Mohammad Sadri, IMPACT OF MANAGEMENT ABILITY ON RELATIONSHIP BETWEEN TAX AVOIDANCE AND FIRM VALUE IN COMPANIES LISTED IN TEHRAN STOCK EXCHANGE, QUID 2017, pp. 1859-1868, Special Issue N°1- ISSN: 1692-343X, Medellín-Colombia, 2017, p : 04.

⁴⁵ Bill B. Francis, Xian Sun, Qiang Wu, Op.cit, 2014, p : 1-2.

المطلب الثاني: عدوانية التسيير الضريبي وحوكمة الشركات

هناك العديد من الباحثين الذين قاموا بدراسة العلاقة بين عدوانية التسيير الضريبي وحوكمة الشركات من بينهم: الباحثين T Eskandarlee, TM Sadri سنة 2015 قدما بحثًا بعنوان "تأثير حوكمة الشركات على العلاقة بين تجنب الضرائب وقيمة المؤسسات". البحث أنجز في 96 مؤسسة مدرجة في بورصة طهران، توصلوا إلى وجود علاقة إيجابية، أي دعم لنظرية خلق القيمة في العلاقة بين أنشطة التهرب الضريبي وقيمة المؤسسة. حيث تم تصنيف عينة المؤسسات إلى مجموعتين من المؤسسات ذات حوكمة الشركات الجيدة والسيئة، وجدت الدراسة أن المؤسسات ذات الحوكمة الجيدة بها علاقة قوية بين التهرب الضريبي وقيمة المؤسسة مما يدل على أن حوكمة الشركات تقوم بالتحسين من هذه العلاقة من خلال ضمان جودة الهيكل الإداري.

كذلك الباحثين Bahri Sales et al سنة 2014 أجروا عمل بحثي بعنوان "خصائص مجلس الإدارة و إستراتيجية الضريبة العدوانية"، وجدوا أن هناك علاقة قوية بين بعض خصائص مجلس الإدارة والاستراتيجية الضريبية العدوانية. لهذا السبب خصائص مجلس الإدارة (إستقلالية مجلس الإدارة والمعرفة لمجلس الإدارة) لديهم علاقة كبيرة مع إستراتيجية الضريبة العدوانية، وليس هناك علاقة قوية بين خصائص أعضاء مجلس الإدارة (حجم مجلس الإدارة، عدد أعضاء مجلس الإدارة) مع الإستراتيجية الضريبية العدوانية. كذلك بينت نتائج هذا البحث أن هناك علاقة كبيرة بين متغير الرافعة المالية وإستراتيجية الضريبة العدوانية وليس هناك علاقة كبيرة بين متغير حجم المؤسسة والاستراتيجية الضريبية العدوانية.⁴⁶ كذلك في سنة 2017 الباحثين Indah Masri, Salis Musta Ani, Hotman Fredy، قاموا بدراسة تأثير السلوك العدواني للضريبة على تكلفة رأس المال في المؤسسات العائلية، وجدوا أن التسيير الضريبي ينظر إليه من طرف المساهمين بصورة إيجابية، بينما تميل ملكية الأسرة إلى أن تتصرف بشكل صارم.⁴⁷

كما إستكشفت S. Chen و Chen و Cheng و Shevlin سنة 2010 دور الحوكمة في أنشطة التهرب الضريبي وجدوا أن المؤسسات المملوكة للعائلة أقل عدوانية ضريبية من المؤسسات غير العائلية، ويرون أنه لدى مالكي الأسرة حافز إضافي أن تكون عدوانية الضريبة أقل لأنها تريد "حماية إسم العائلة". كذلك LA Robinson

⁴⁶ Taher Eskandarlee, Taj Mohammad Sadri, Op.cit, 2017, p : 04.

⁴⁷ Indah Masri, Salis Musta Ani, Hotman Fredy, Op.cit, 2017, p : 01.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

سنة 2010 خلص إلى أنه عندما يقوم مدراء المالية بتقييم تسييرهم الضريبي كمراكز للربح بدلاً من مراكز التكلفة ، يتم تحفيزهم لتخفيض عائد الاستثمار.

كذلك هناك مجموعة أخرى من الأبحاث تبحث في دور المدققين الخارجيين المستقلين في التهرب الضريبي، حيث يرون أن تعيين مراجعي الحسابات يساعد في تقليل صراع الوكالة بين المساهمين والإدارة منهم: DeFond، 1992 ؛ Jensen & Meckling، 1976، ويرون أنه من غير الواضح ما إذا كانت خدمات الضرائب المقدمة من المدققين ستقوم بتقليل أو زيادة مشاكل الوكالة.⁴⁸

S. Chen سنة 2010 يجادل بأن تكاليف الوكالة تختلف في المؤسسات العائلية وغير العائلية، حيث تحدث تكاليف الوكالة نظرًا لأن المالكين لديهم درجات متميزة من السيطرة على تصرفات المؤسسة، حيث في المؤسسات العائلية تتمتع العائلات بدرجة عالية من التحكم وعادة ما يكون لها حصة ملكية أكبر وغالبًا ما تشارك في إدارة المؤسسة. وبالتالي يخشى أصحاب الأقلية من أن تقوم العائلات بتحويل الأرباح، وهنا يمكن أن تجعل الاستراتيجيات الضريبية العدوانية من السهل على مالكي العائلة تحويل الأرباح، مثل القيام بعمليات في الجناح الضريبية. مالكي الأقلية قد لا يكونون قادرين على مراقبة الأرباح بشكل مباشر، إلا أنهم قد يكونون قادرين على مراقبة الاستراتيجيات الضريبية العدوانية. وإذا كانوا يستخدمون التسيير الضريبي العدواني كإشارة بسحب الأرباح سيكونون أكثر عرضة لبيع أسهمهم، وهذا بدوره يقلل من قيمة المؤسسة التي تحفز أصحاب الأسرة على أن يكونوا أقل عدوانية تجاه الضريبة.⁴⁹

المطلب الثالث: عدوانية التسيير الضريبي والمسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية

الباحثين Jeongho Kim and Chaechang Im سنة 2017 قاما بدراسة العلاقة بين التهرب الضريبي والمسؤولية الاجتماعية باستخدام النسب المالية، وجدوا أن أنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تمنع التهرب الضريبي، وخاصة في المؤسسات التي تشارك بنشاط المسؤولية الاجتماعية. كذلك وجدوا أن معدل دوران الأصول الحالية، ونسبة العمالة إلى المعدات، ونسبة الخصوم غير المتداولة، ونسبة صافي الدخل إلى حقوق الملكية، كلها

⁴⁸ Kimberly Huton Honaker, The Influence of In-House Tax Expertise on Corporate Tax Avoidance., Presented in Partial Fulfillment of Requirements for the Degree of Doctor of Business Administration in the Coles College of Business, Kennesaw State University, 2013, p :12.

⁴⁹ Danilo Zehner, Tax Aggressiveness and Tax Morale, Goethe University Frankfurt, February 15th, 2016, p :07.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

عوامل إيجابية وتأثر بدرجة كبيرة على التهرب الضريبي للمؤسسات، وثبت أن نمو الأسهم العادية مرتبط بشكل سلبي بالتهرب الضريبي.

كذلك الباحثين G Richardson, R Lanis سنة 2013 وجدوا أن المؤسسات ذات المشاركة العالية في المسؤولية الاجتماعية أقل احتمالاً للتهرب الضريبي، من خلال تقسيم العينة الإجمالية للمؤسسات إلى ثلاث مجموعات وفقاً لنشاطها في المسؤولية الاجتماعية، وجدت الدراسة أن المجموعة التي حصلت على أعلى درجة من المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات لم تكن مختلفة بشكل كبير عن المجموعة الوسطى فيما يتعلق بالاتجاه نحو التهرب الضريبي. وأظهرت المجموعة ذات أدنى درجة في المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ميلاً أعلى بشكل كبير للتهرب الضريبي.

المبحث الرابع: تحليل نماذج قياس عدوانية تسيير الضريبة (التهرب الضريبي)

العديد من الباحثين يرون أن قياس التهرب الضريبي يعتبر من المواضيع الجدلية على الساحة العلمية، وذلك بسبب إختلاف مؤشرات ونماذج القياس، وبالتالي سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ما يلي:

المطلب الأول: مؤشرات قياس التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

هناك العديد من المؤشرات لقياس التهرب الضريبي أهمها:

• معدل الضريبة الفعلي (ETR):

معدل الضريبة الفعلي (ETR) يعبر عن متوسط معدل الضريبة الذي تدفعه المؤسسة على أرباحها السابقة ويتم احتسابه بقسمة مقياس الالتزام الضريبي على مقياس الدخل قبل الضريبة. ويحسب بالعلاقة التالية:

$$ETR = \frac{\text{measure of tax liability}}{\text{measure of pre-tax income}}$$

إذا كان مقياس (ETR) أقل من معدل الضريبة القانونية، يمكن أن يشير هذا إلى وجود تهرب ضريبي. كذلك يمكن حسابه بناءً على مقاييس مختلفة للالتزام الضريبي (إجمالي مصاريف الضريبة، مصاريف الضريبة الحالية، حساب الضريبة النقدية) والدخل قبل الضرائب، ويمكن أن تختلف من حيث الفترات المدرجة حيث يمكن أن نفرق بين المعدل السنوي والمعدل طويلة الأجل.

• مؤشر (HS) Henry and Sansing:

وضع الباحثين E Henry, R Sansing قياس (يشار إليه أيضًا باسم (HS) استنادًا إلى ETR النقدي، يريان أن إهمال المؤسسات الخسارة يؤدي إلى تحيز كبير في الاقتطاعات النقدية السنوية، بالإضافة إلى الفترات الزمنية طويلة الأجل للتهرب الضريبي. يمكن اعتبار الضرائب النقدية المدفوعة على أنها مزيج من المبلغ المتوقع للمدفوعات الضريبية بناءً على مداخل ما قبل الضريبة، ومعدل الضريبة القانونية τ (الحالة الافتراضية لمؤسسة لا يوجد بها فروق ضريبية في الدفاتر تواجه فقط ضريبة واحدة) ومزيج من التفضيلات الضريبية، توضح هذه التفضيلات الاختلافات بين الحالة الافتراضية والمدفوعات الضريبية الفعلية. ويعطى بالعلاقة التالية:

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

$$\text{cash taxes paid} = \tau * (\text{pre - tax income}) + \Delta$$

يمكن حل هذا بـ : Δ ، مما يؤدي إلى التفضيلات الضريبية للشركة:

$$\Delta = \text{cash taxes paid} - \tau * (\text{pre - tax income})$$

الباحثين Henry and Sansing سنة 2014، يجادلان بأن الدخل قبل الضريبة يساوي حجم (القيمة السوقية للأصول، (MVA) مضروبا في الربحية (العائد على الأصول، ROA)، ويعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{pre - tax income} = MVA * ROA$$

ويقترحون استخدام القيمة السوقية للأصول (MVA) في الكسر لحساب هذه المشكلة، حيث يتم تعريفها على النحو التالي:

$$MVA = \text{book value of assets} + (\text{markt value of equity} - \text{book value of equity}) = BVA + (MVE - BVE)$$

الباحثين Henry and Sansing يقيسون التهرب الضريبي للشركات على أنها التفضيلات الضريبية (Δ) مصنفة حسب الحجم (MVA)، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$HS = \frac{\Delta}{MVA} = \frac{\text{cash taxes paid} - \tau * (\text{pre - tax income})}{MVA}$$

حيث نجد ان هناك ثلاث حالات هي:

- حالة التفضيلات الضريبية = 0 هذا يعني أن الضرائب النقدية المدفوعة الفعلية = معدل الضريبة القانوني و HS يساوي 0؛

- حالة التفضيلات الضريبية موجب $\Delta < 0$ أي (الضرائب النقدية المدفوعة < معدل الضريبة القانونية) وسيكون HS موجبا؛

- حالة التفضيلات الضريبية $\Delta > 0$ أي (الضرائب النقدية المدفوعة > معدل الضريبة القانونية) وسيكون HS سلبي.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

• الفرق بين الدخل المحاسبي والضريبي (BTD):

عادةً ما يتم تعريف الاختلافات بين الدخل المالي والدخل الخاضع للضريبة (BTD) على أنها الفرق بين الدخل قبل الضريبة وفقاً للبيان المالي والدخل الخاضع للضريبة، والذي أُستخدم من طرف Manzon Jr and Plesko سنة 2002. بسبب سرية بيانات الإقرار الضريبي، يتم تقدير الدخل الخاضع للضريبة بناءً على مصاريف الضرائب الحالية ويعطى بالصيغة الأساسية التالية:

$$Total\ BTD = pre-tax\ income - \frac{current\ tax\ expense}{statutory\ tax\ rate}$$

كذلك أثبتت الدراسات التي تقدر التهرب الضريبي للمؤسسات باستخدام (BTD) أن هناك فرقاً منهجياً في قيمة (BTD) بين المؤسسات مقارنة بالتالي لا تقوم بالتهرب الضريبي. ومنه الباحثين Desai&Dharmapala يعملون على تقدير تفادي ضريبة الشركات بناءً على افتراض أن (BTD) تتكون من التلاعب بالأرباح والتهرب الضريبي. ويقسمون (BTD) على إجمالي المستحقات، وبالتالي يستخرجون (BTD) غير طبيعي، وهو الجزء التقديري من إجمالي المستحقات، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$BTD_{i,t} = \frac{(accounting\ profit - taxable\ income)}{total\ asset}$$

$$BTD_{i,t} = \beta_1 TA_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

حيث:

$$TS_{i,t} = \epsilon_{i,t}$$

$BTD_{i,t}$ = (earnings before tax—taxable income) of firm i in t term/total asset;

$TA_{i,t}$ = (net income—business activities of cash flows) of firm i in t term/total asset; and

$\epsilon_{i,t} = TS_{i,t}$ = estimated corporate tax avoidance of firm i in t term.

• مؤشر تصنيف الملاجئ الضريبية (Tax Shelter Scores):

كذلك كانت هناك محاولات لقياس احتمال أنشطة الملاجئ الضريبية أو الجنات الضريبية من طرف P Lisowsky et al سنة 2013، كذلك الباحثين M Hanlon, S Heitzman سنة 2010 إستناداً على بعض خصائص المؤسسة، التي تعتبر واحدة من أكثر أشكال الضريبة عدوانية، والتي تعطى بالعلاقة التالية:

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

$$\ln\left(\frac{P_{Shelter}}{1 - P_{Shelter}}\right) = \beta X + \epsilon_t$$

حيث X هي مصفوفة $m \times n$ لخصائص المؤسسة (مع m مشاهدات ومتغيرات التحكم n). وجد الباحثين أن (BTD)، والرافعة مالية وتقديرات المستحقات (مقياس إدارة الأرباح) مرتبطة بشكل ملحوظ بنشاط الملاجئ الضريبية. على سبيل المثال ينتج عن زيادة بنسبة 1% في إجمالي (BTD) زيادة بنسبة 2.78 % في احتمال استخدام الملاجئ الضريبية.

• مؤشر المزايا الضريبية غير المعترف بها (Unrecognized Tax Benefits):

بعد 15 ديسمبر 2006 يتعين على جميع المؤسسات الأمريكية المتداولة علناً الكشف عن ما يسمى "المزايا الضريبية غير المعترف بها" في بياناتها المالية طبقاً لتفسير مجلس معايير المحاسبة المالية رقم 48 (FIN 48) الذي نطاقه يكون فقط على ضرائب الدخل. وبالتالي يجب تحديد المواقف الضريبية التي تم إتخاذها أو المتوقع إتخاذها عند الإقرارات الضريبية. كما تجدر الإشارة إلى أن الافتقار إلى التوجيه ووجود تباينات في كيفية حساب المؤسسة لمراكزها الضريبية غير المؤكدة بموجب المعيار المحاسبة المالي (FAS05)، هيئة الرقابة المالية ترى أن التفسير مطلوب من أجل زيادة قابلية المقارنة في التقارير المالية لضرائب الدخل،

الباحثين Lisowsky et al سنة 2013 يرون أن الأساس المنطقي وراء الحجة التي تعكس أهمية (UTB) كمتغير لقياس سلوك التهرب الضريبي هو أن المؤسسات التي تأخذ النهج العدواني الضريبي ستكون أعلى في عدم اليقين في المواقف الضريبية وبالتالي أعلى (UTB) مقارنة بالمؤسسات التي تأخذ نهج أكثر تحفظاً.⁵⁰

المطلب الثاني: نموذج MA Desai, D Dharmapala سنة 2006 لقياس عدوانية تسيير الضريبة

يتم قياس عدوانية التسيير الضريبي من خلال فحص (TS)، الذي يعبر عن الجزء غير المبرر من (BTD)، وهو الفرق بين الأرباح المحاسبية (المالية) والدخل الخاضع للضريبة. حيث الفروق المؤقتة بين الدخلين $(\mu_i + \epsilon_{i,t})$ يعطى بالصيغة التالية:

$$BT_{i,t} = \beta_1 TA_{i,t} + \mu_i + \epsilon_{i,t}$$

⁵⁰ Markus Sebastian Gebhart, Measuring Corporate Tax Avoidance – An Analysis of Different Measures, Junior Management Science 3, 2017, p:1-6.

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

حيث:

BT: هي الفروقات بين الدخل المالي والضريبي وفق ما تم تحديده من طرف (Manzon-Plesko)؛

TA: إجمالي المستحقات المقاسة وفق طريقة التدفق النقدي وفق ما تم تحديده من طرف (Hribar & Collins).

يتم قياس كلا المتغيرين من خلال إجمالي الأصول المتخلفة ويتم توزيعهما في مستويات 1% و 99% لأغراض الانحدار. بينما μ_i هو متوسط قيمة المتبقي للمؤسسة i خلال فترة العينة، و ε_{ijt} هو إحصاف المتبقي في السنة t عن متوسط المتبقي للمؤسسة.

المطلب الثالث: نموذج Lim, YD سنة 2011 المعدل لنموذج MA Desai, D Dharmapala

لقياس عدوانية التسيير الضريبي وفق هذا النموذج نتبع خطوتين:⁵¹

الخطوة الأولى: نقوم بتقدير الاستحقاق التقديري عن طريق حساب إجمالي الاستحقاق لكل مؤسسة في كل سنة من خلال عينة من الفترات، ثم من نتيجة الانحدار يتم تحديد الاستحقاق التقديري ($DA_mod_{i,t}$) لكل مؤسسة في كل سنة باستخدام صيغة Dechow et al سنة 1995 حيث يتم احتساب الاستحقاق التقديري كبقاوي صيغة الانحدار، وفق النموذج التالي:

$$\begin{aligned} \text{Accruals}_{ijt} / \text{Assets}_{ijt-1} = & \alpha_{jt} (1 / \text{Assets}_{ijt-1}) \\ & + \beta_{1jt} \{(\Delta \text{Sale}_{ijt} - \Delta A/R_{ijt}) / \text{Assets}_{ijt-1}\} \\ & + \beta_{2jt} (\text{PPE}_{ijt} / \text{Assets}_{ijt-1}) + e_{ijt} \end{aligned}$$

حيث:

Accruals _{ijt}	= total accrual company i , on industry j , on year t , counted as NIBE reduced operating cash flow.
Assets _{ijt-1}	= total asset company i on industry j on year $t-1$.
ΔSale_{ijt}	= changes in the company's sales i , industry j on year t .
$\Delta A/R_{ijt}$	= changes in accounts receivable for the company i , on industry j on year t .
PPE _{ijt}	= provides plan property and equipment (PPE) to company i , on industry j , on year t .

الخطوة الثانية: نقوم بقسمة مركبة الفرق بين الدخل المحاسبي والمالي (book tax different component) الذي ينتج عن إدارة الأرباح للأغراض الضريبية وتحديد ذلك المكون باعتباره تهرب ضريبي، يتم الالتزام بهذه الخطوات عن طريق لانحدار الخطي المتعدد (OLS)، وفق النموذج التالي:

⁵¹ Indah Masri, Salis Musta Ani, Hotman Fredy, Op.cit, 2017, p : 04.

$$BTD_{it} = b_1 DA_mod_{it} + u_j + e_{it}$$

حيث:

$$\begin{aligned} BTD_{it} &= \text{Book tax different for company } i \text{ on year } t \text{ scaled by last total asset.} \\ BTD &= \text{Commercial profit} - \text{Fiscal profit} \\ &\quad \text{Fiscal profit} = \text{Current income tax expense} / \text{Tax rate.} \\ DA_mod_{it} &= \text{Discretionary accruals for company } i \text{ on year } t \text{ scaled by last total asset.} \end{aligned}$$

حيث المتبقي من المعادلة الثانية هو مركبة الفجوة الضريبية الذي تسببه إدارة الأرباح لأغراض ضريبية تسمى إدارة الأرباح الضريبية، يتم تفسير هذه القيمة على أنها مقياس للتهرب الضريبي ويتم التعبير عنها في شكل:

$$TA_mod = u_j + e_{it}$$

المطلب الرابع: استخدام النسب المالية في قياس عدوانية التسيير الضريبي

هناك من الباحثين من استخدموا النسب المالية في الكشف عن عدوانية التسيير الضريبي والاحتيال المالي منهم: Hawariah Dalniala, Amrizah Kamaluddina, Zuraidah Mohd Sanusia and Khairun Syafiza Khairuddin، سنة 2014، كذلك يوصي العديد من الباحثين ومحققى الاحتيال بالنسب المالية كأداة فعالة للكشف عن الاحتيال مثل Subramanyam and Wild، 2009، Bai، 2009، Yen and Yang، 2008، Spathis، 2002، Persons، 1995.

وذلك من خلال المقارنة بين الاختلافات بين المؤسسات المتهمه بالتهرب الضريبي والمؤسسات التي لم يتم إتهامها، وذلك من خلال دراسة هل يوجد هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات المتهمه من الضريبة والغير متهمه. كذلك يرى الباحثين نموذج ألتمان (Z-score) الذي يقيس احتمال الإفلاس مهم للكشف عن التقارير المالية الاحتيالية والتهرب الضريبي. يستخدم المدققون عادةً الأدوات المعروفة بإسم الإجراءات التحليلية لمساعدتهم في إكتشاف الاحتيال المالي، علما أن الإجراءات التحليلية تشير إلى تحليل النسب والاتجاهات المهمة، وكذلك التحقيق الناتج عن التقلبات والعلاقات التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو التي تنحرف عن القيم المتوقعة. يشير الباحث JG Hamer سنة 1983 إلى أن معظم النماذج التي تتنبأ بالإفلاس بدقة مماثلة، مما يعني أن الظروف المالية السيئة قد تحفز على السلوكات غير الأخلاقية لتحسين مظهر المركز المالي للمؤسسات أو

الفصل الثاني: عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

ربما للحد من تهديدات فقدان العمل أو لكسب أكبر عدد ممكن من الموارد. كذلك CT Spathis سنة 2002 ترى أن تلخيص صافي الربح ورأس المال العامل هما مؤشرا مهمان لإكتشاف الاحتيال والتهرب، والسبب هو أنه عندما تواجه المؤسسات أرباحًا صافية منخفضة مقارنة بنسبة المبيعات فإن هذا يشير إلى أن الشركة تواجه عائدًا منخفضًا على الأصول وقد تحاول التلاعب بالبيانات المالية إما عن طريق زيادة الإيرادات أو خفض النفقات.⁵² حيث يتم جمع النسب المالية في 04 مجموعات كما يلي:

جدول(2-2): النسب المالية المستخدمة في قياس الإحتيال المالي والتهرب الضريبي			
<i>Ia. Profitability ratios (Return of sales)</i>		<i>2. Liquidity ratios</i>	
Gross profit / Sales	GP/SAL	Current assets / Current liabilities	CA/CL
Operating profit / Sales	OP/SAL	(Current assets – Inventories) / Current liabilities	(CA-INV)/CL
EBIT / Sales	EBIT/SAI	Inventories / Current liabilities	INV/CL
EBT / Sales	EBT/SAL	Cash / Total liabilities	CACH/TL
Net profit / Sales	NP/SAL	Cash / Current liabilities	CACH/CL
Net profit / Gross profit	NP/GP	Working capital / Total assets	WC/TA
<i>Ib. Profitability ratios (Return of investment)</i>		<i>3. Solvency ratios</i>	
Gross profit / Total assets	GP/TA	Total liabilities / Total assets	TL/TA
EBIT / Total assets	EBIT/TA	Total debt / Total assets	TD/TA
EBT / Total assets	EBT/TA	Long term debt / Total assets	LD/TA
Net profit / Total assets	ROA	Current liabilities / Total assets	CL/TA
EBT / Fixed assets	EBT/FA	Equity / Total assets	Eq/TA
Net profit / Fixed assets	NP/FA		
EBT / Equity	EBT/Eq		
Net profit / Equity	ROE		
EBT / Current liabilities	EBIT/CL		
Retained earnings / Net profit	RE/NP		

Source : Rasa Kanapickiene,Zivile Grundiene ,the Model of Fraud Detection in Financial Statements by Means of Financial Ratios,20th International Scientific Conference Economics and Management - 2015 (ICEM-2015),Procedia - Social and Behavioral Sciences 213 ,2015,p :04.

⁵² Rasa Kanapickiene,Zivile Grundiene ,the Model of Fraud Detection in Financial Statements by Means of Financial Ratios,20th International Scientific Conference Economics and Management - 2015 (ICEM-2015),Procedia - Social and Behavioral Sciences 213 ,2015,p :1-4.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل وجدنا أن مفهوم التهرب الضريبي هو قضية لاقت إهتمام من طرف الباحثين والأكاديمين، كما أن هذه الظاهرة هي مسألة جدلية من حيث سلبيتها أو إيجابيتها على الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية. كذلك وجدنا أن التهرب الضريبي في المؤسسة يتأثر بدرجة الحوافز المقدمة للمدراء التنفيذيين ومدى قوة المؤسسة في تبني مبادئ المسؤولية الإجتماعية.

كذلك توصلنا إلى مسألة قياس التهرب الضريبي، لاقت إهتمام العديد من الأكاديمين من حيث أحسن مؤشرات القياس، والتحسينات على النماذج القياسية، والفترة الزمنية لعينة الدراسة وحجمها.

الفصل الثالث

علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي

في المؤسسة الإقتصادية

تمهيد الفصل الثالث

يعتبر للسياسات المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسة دور مهم في القيام بالتحكم في التكاليف الجبائية، حيث توفر هذه السياسات القدرة على الإختيار بين العديد من البدائل المتاحة من طرف مختلف القوانين والتشريعات التنظيمية. هذه الحرية في الإختيار المحاسبي بالرغم من إيجابياتها إلا أنها قد تؤدي بالمدرء والمحاسبين إلى إنتهاز سلوكات مشبوهة هدفها تحقيق مصلحة الملاك والمؤسسة، والإضرار بمصالح المجتمع. وهذا من شأنه أن يجعل أدوات المحاسبة الإبداعية هي نفسها أدوات للتهرب الضريبي مما قد يؤثر على سمعة المؤسسة ويعرضها للغرامات الجبائية. ولذلك سنحاول في هذا الفصل التطرق للمباحث التالية:

المبحث الأول: علاقة المحاسبة بالضريبة، رؤية أصحاب المهنة في عدوانية التسيير الضريبي

المبحث الثاني: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على عدوانية التسيير الضريبي؛

المبحث الثالث: تشخيص علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: علاقة المحاسبة بالضريبة، رؤية أصحاب المهنة في عدوانية التسيير الضريبي

يعتبر موضوع العلاقة بين المحاسبة والضريبة معقد بسبب الإختلافات في طبيعة النظم المحاسبية والضريبية، حيث نجد العلاقة القوية والمتوسطة والضعيفة، كذلك نلاحظ أن موقف شركات المحاسبة من التهرب الضريبي أمر جدلي بين الباحثين وبالتالي سوف نتطرق إلى ما يلي:

المطلب الأول: تأثير خصائص النظم الضريبية على ممارسات المحاسبة الإبداعية

الباحثين Adrian Groşanu, Paula Ramona Răchişan, Sorin Romulus Berinde سنة 2012 في دراسة حول درجة إنفصال المحاسبة عن النظام الضريبي سنة 2012 وجدوا أن النتيجة المحاسبية عرضة لمخاطر متزايدة بسبب المحاسبة الإبداعية. كذلك Ristea M. et al سنة 2005 يرون أن للمحاسبة دور رئيسي هو توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، كما يعتبر كل من المساهمين والمستثمرين أكبر الأطراف الطالبة للمعلومة، وفي نفس الوقت الضريبة بإعتبارها أحد مداخل الدولة، يكون لهذه الأخيرة إهتمام كبير حول المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة ولكن من منظور مختلف تماما، لذلك ما يمكن ملاحظته أن العلاقة بين المحاسبة والضرائب هي علاقة تبادلية. وبإعتبار أن النتيجة المحاسبية هي أساس تحديد النتيجة الضريبية، نجد أن هناك عوامل تؤثر بشكل مباشر على النتيجة المحاسبية، وبشكل غير مباشر النتيجة الضريبة هي:

أولاً: العوامل الذاتية تتمثل في طبيعة النظم الاقتصادية والسياسية، طريقة إدارة المؤسسة؛

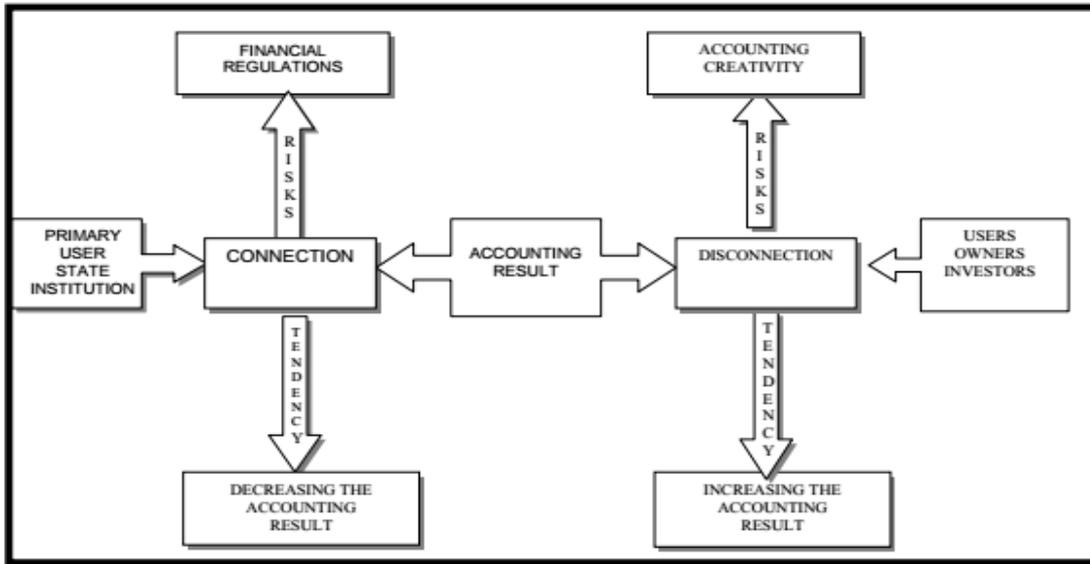
ثانياً: العوامل الموضوعية تتمثل في فهم طريقة تحديد النتيجة المحاسبية، والمبادئ التي تتدخل في عملية تحديدها، والاتفاقيات والسياسات المعتمدة في الحساب، والعناصر التي تؤثر تأثيراً مباشراً على النتيجة المحاسبية وبشكل غير مباشر على النتيجة الضريبية.

الباحثين Walton P. et al سنة 2003 يرون أن النظام المحاسبي المنفصل عن النظام الضريبي له ضعف بشأن موضوعية المعلومات المحاسبية، وهذه تعتبر الحقيقة التي تنعكس على الاستعداد بدرجة أقوى للإبداع المحاسبي القائم على إمكانية التأثير على المواقف المالية من أجل نقل المعلومات الأساسية إلى فئات تفضيلية معينة من المستخدمين، ويرون أن النظام الأنجلوسكسوني (Anglo-Saxon) يساهم بما يعرف بـ: مخاطر التلوث الضريبي (tax pollution risk).

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

كذلك العديد من الباحثين يرون أنه في حالة وجود أنظمة محاسبة مرتبطة بالضرائب، يكون خطر المحاسبة متمثل في سلطة القوانين الضريبية من خلال الغرامات، أما في حالة النظم المحاسبية المنفصلة عن الضرائب يكون هناك خطر متمثل في تشويه نتائج المعلومات المحاسبية عن طريق المحاسبة الإبداعية. وفي هذه الحالة الأخيرة تكون النتائج خطيرة للغاية على الرغم من أنها يتم إحداث ميل نحو زيادة الأرباح المحاسبية التي من شأنها إرضاء المستثمرين والمستخدمين الرئيسيين للمعلومات المحاسبية. والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل(3-1) علاقة الأنظمة المحاسبية بالضرائب ومخاطرها



Source : Adrian Groşanu, Paula Ramona Răchişan, Sorin Romulus Berinde, CREATIVE ACCOUNTING, AN EXPRESSION OF THE DISCONNECTIO BETWEEN ACCOUNTING AND TAXATION, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 14(1), 2012, p : 05.

من خلال الشكل(3-1) نلاحظ أن الأنظمة المحاسبية المنفصلة عن الأنظمة الضريبية تشجع ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بسبب وجود ممارسات نحو زيادة الدخل المالي الموجه للبورصة والمستثمرون، وممارسات نحو تخفيض الدخل الضريبي الموجه إلى إدارة الضرائب.

مثلا في مفهوم الأصل الحقيقي والعاقل في الفكر الأنجلوسكسوني نجده أستخدم لأول مرة سنة 1947 في قانون الشركات في المملكة المتحدة الذي ينص على أن : " في كل ميزانية مالية يجب على المؤسسة إعطاء رؤية حقيقية وعادلة للعمليات التجارية في نهاية السنة، ويجب أن يعطي كل حساب ربح وخسارة في المؤسسة رؤية حقيقية وعادلة لنتائج السنة المالية ".

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

الباحثين Feleaga L. Şi Feleagă N سنة 1996 يريان أن مفهوم "القيمة العادلة" لم يتم تعريفه بشكل صريح في أنظمة المحاسبة الإنجليزية، كذلك يعتبر هذا المفهوم نسبي، فكل مستخدم للمعلومات المحاسبية لديه إدراك معين لما تعنيه النظرة الحقيقية والنزيهة. كما يمكن ملاحظة أن مفهوم القيمة العادلة في القانون الفرنسي يقابله كلمة الصدق، الذي ظهر في القانون الفرنسي سنة 1937، حيث كان المقصود من الصدق أن يرتقي إلى مستوى المعيار النوعي الذي كان يمكن أن يكون بمثابة مرجع عند التحكم في موثوقية المعلومة المحاسبية. الباحث Bernheim Y سنة 2002 يرى أن هناك إنحراف في الأمانة التي يعاملها النظام الفرنسي تدريجياً في النظرة العادلة البريطانية حيث أنها أصبحت فارغة المحتوى، لأن الصدق كان مرتبطاً بالتوافق مع القواعد في فرنسا، مما يعني إحترام القواعد التي تتطلبها القوانين واللوائح وقوانين الجمارك فقط.

هناك العديد من الباحثين من يرون أن النظرة العادلة تعتبر حافزاً لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث أن الصورة الأكثر موضوعية يمكن أن تعني الحياد، الذي يعني أن البيانات المالية لا ينبغي أن تؤثر على قرارات وأحكام مستخدمي المعلومات المحاسبية من أجل أن تؤدي إلى نتيجة محددة سلفاً، وبالتالي إذا تم تحليلها من هذه الزاوية فإن النظرة الحقيقية والعادلة تُعارض استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية، و يمكن القول أن هناك إغفالات في نص القانون وروحه.

وبالتالي يمكن القول أن الباحثين يرون أنه يمكن الإستخدام لتقنيات المحاسبة الإبداعية، وعلى المحكمة أن تقرر ما إذا كانت المواقف المالية للمؤسسة توفر أو لا توفر رؤية حقيقية وعادلة. لذلك يمكن أن يكون للمحاسبة الإبداعية دور سلبي عند تحقيق رؤية حقيقية وعادلة إذا تم إستخدام المرونة التي تسمح بها المعايير المحاسبية لتحقيق تقارير معينة لصالح عدد محدود من مستخدمي المعلومات المحاسبية، على حساب الغالبية العظمى منهم. ومنه كخلاصة يمكن القول أن نظام المحاسبة القاري (الأوروبي) يعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية عقبة أمام تحقيق القيمة الحقيقية والعادلة كونها ممارسة خادعة وغير مرغوب فيها، في حين أن نظام المحاسبة (Anglo Saxon) يقدم مرونة أكبر وقيم المحاسبة الإبداعية باعتبارها خطوة ضرورية مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو القانونية.¹ وبالتالي يمكن القول أن دراسة خصوصية الأنظمة المحاسبية والضريبية أمر مهم لفهم طبيعة العلاقة، وأثرها على مستخدمي القوائم المالية.

¹ Adrian Groşanu, Paula Ramona Răchişan, Sorin Romulus Berinde, CREATIVE ACCOUNTING, AN EXPRESSION OF THE DISCONNECTIO BETWEEN ACCOUNTING AND TAXATION, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 14(1), 2012, p : 1-5.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الثاني : واقع الإفصاح المحاسبي والضريبي في المؤسسات الاقتصادية

تشير الأبحاث إلى أنه منذ منتصف التسعينيات إلى أوائل سنة 2000 عدوانية التقارير الضريبية قد بدأت تترافق بشكل روتيني عدوانية التقارير المالية، حيث هذه الديناميكية الواضحة للارتفاع الحاد في وتيرة الاحتيال المحاسبي وإنخفاض الالتزام الضريبي للمؤسسات خلال هذه الفترة، على سبيل المثال ما نُشر في الصحافة أن أكثر من 50 مؤسسة عامة أمريكية كانت قيد التحقيق بسبب الاحتيال في المحاسبة أو مخالفات مالية أخرى في سنة 2002 كذلك إلا أن ما يقرب من 10 % من جميع المؤسسات المدرجة في بورصة نيويورك، وناسداك ، وأميكس أعلنت عن أرباح مشوهة خلال الفترة من جانفي 1997 وجويلية 2002 مما أدى على إرتفاع عدد المؤسسات التي أعادت التصريح بأرباحها بنسبة 145 % في هذا الإطار الزمني القصير والملزم من طرفه مكتب المحاسبة العامة (U.S. GAO).

الباحث GA Plesko سنة 2005 من خلال إستخدام السلاسل الزمنية وجد أن الدخل المحاسبي قبل الضريبة نما بمعدل أسرع من مصاريف الضرائب الحالية أو المؤجلة خلال الفترة من (1994 - 1998)، وهذا يشير كما يرى الباحث إلى زيادة المشاركة في الملاجئ الضريبية التي تعتبر أحد التفسيرات المحتملة لهذا الاختلاف، على الرغم من أن عدوانية التقارير المالية قد تلعب دورًا كذلك. كذلك الباحثة GK Yin سنة 2003 قامت بتقدير معدلات الضريبة الفعلية للشركات في مؤشر S&P 500 حيث وجدتها تراجع من 28.9 % سنة 1995 إلى 24.2 % سنة 2000، وفي نفس الإطار الزمني تشير بأن نسبة المؤسسات الكبرى التي لا تدفع ضرائب على الدخل ففزت من 32.7 % إلى 45.3 %². كذلك يُقدر MM Frank, LJ Lynch, SO Rego سنة 2009 وجود علاقة إيجابية بين عدوانية التقارير المالية والعدوانية الضريبية، بما يتمشى مع المؤسسات التي تعمل مع إدارة الدخل الخاضع للضريبة إلى أسفل³. كل من MA Desai, D Dharmapala يقولان هذا الدليل يوفر الدعم للحجج بأن المديرين يستغلون إستراتيجيات معقدة للتهرب الضريبي بحجة أن خفض الضرائب يفيد المساهمين كمطالبات لتحويل موارد المؤسسة، التي يخفونها لاحقًا عن طريق تشويه البيانات المالية.

² C. LENNOX, P. LISOWSKY, AND J. PITTMAN, Tax Aggressiveness and Accounting Fraud, Journal of Accounting Research, Printed in U.S.A Vol. 00 No. 0 2013, p : 1-2.

³ FRANK, Mary Margaret, LYNCH, Luann J., et REGO, Sonja Olhoff. Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. The Accounting Review, 2009, vol. 84, no 2, p :1-3

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

كذلك يقول كل من M Hanlon, EL Maydew, SO Rego, M Erickson أنه: "قد يجعل المديرين مؤسستهم تدفع ضرائب على المبالغة في الأرباح لتجنب إثارة شكوك المستثمرين الأذكياء، أو هيئة الأوراق المالية والبورصة (SEC)، أو إدارة الضرائب".⁴

الباحثين Mary Margaret Frank, Luann J. Lynch, Sonja Olhofs Rego سنة 2009 قاموا بدراسة العلاقة بين عدوانية التقرير الضريبي وعدوانية التقرير المالي، يرون أنه منذ سنة 1990، أصبح هناك تزايد في الاختلافات بين الدخل المبلغ عنه للمساهمين والدخل المبلغ للسلطات الضريبية. حيث يفسر بعض المراقبين هذه الفجوة المتزايدة على أنها تشير إلى زيادة في سلوك الإبلاغ الضريبي العدواني، في حين يشير آخرون إلى الاختلافات المتزايدة بين الدخل المالي والضريبي والتي قد تعكس زيادة إدارة الأرباح بدلاً من زيادة التسيير الضريبي. كذلك الاختلافات بين معايير المحاسبة المالية وقانون الضرائب يسمح للمؤسسات بإدارة الأرباح في اتجاه تصاعدي والدخل الخاضع للضريبة في اتجاه تنازلي.

في سنة 2001 أين تم محاولة الكشف عن الاحتيال في المحاسبة والضرائب في مؤسسة Enron حقق المنظمون والأكاديميون والصحفيون على حد سواء في زيادة التقارير المالية والضريبية في المؤسسات الأمريكية، بينما ركزت هيئة الأوراق المالية والبورصة (SEC) إهتمامها على مئات من التعديلات المحاسبية وكذلك على العديد من حالات الاحتيال في المحاسبة من طرف مكتب (General Accounting Office-GAO)، كذلك وزارة الخزانة سنة 1999 تتابع نشاط الكشف ومقاضاة نشاط المأوى الضريبي. كذلك يرى كل (Murray 2002؛ Gross 2003؛ Browning 2004؛ Drucker 2006) على أنه خلال هذه الفترة المؤسسات قامت بالإبلاغ عن إيرادات في القوائم المالية أعلى بكثير من الإيرادات المبلغه إلى سلطات الضرائب.⁵

الباحثين Rina Indah Sari Ginting, Dwi Martani سنة 2014 قاما بدراسة العلاقة بين التقرير الضريبي العدواني والتقرير المالي العدواني لعينة من المؤسسات الأندونيسية خلال الفترة (2010-2014)، لعينة تتكون من 157 مؤسسة في صناعات مختلفة، باستخدام الاختلافات الدائمة التقديرية (DTAX) والاختلافات الضريبية في الدفاتر غير العادية (ABTD)، ووجدوا أن هناك علاقة إيجابية قوية بين العدوانية الضريبية وعدوانية التقارير المالية،

⁴ C. LENNOX, P. LISOWSKY, AND J. PITTMAN, ,Op.cit,2013,p :1-2.

⁵ Mary Margaret Frank, Luann J. Lynch, Sonja Olhofs Rego, Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting, THE ACCOUNTING REVIEW, Vol 84, 2009, p:02.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

وهذا يدل على عدم وجود مفاضلة في القرارات المتعلقة بإدارة الأرباح وإدارة الضرائب.⁶ كذلك الباحثين Frista,Dwi Martani خلال سنة 2015 درسوا أثر التغيرات في معدل الضريبة على العلاقة بين التقارير المالية العدوانية والتقارير الضريبية العدوانية، توصلوا إلى وجود علاقة إيجابية بين العدوانية الضريبية والتقارير المالية العدوانية.⁷

كذلك في دراسة Egbunike, Amaechi Patrick, Ezelibe, Chizoba Paulinus سنة 2015 حول تأثير النظام الضريبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية العدوانية وجدوا أن التهرب والتجنب الضريبي يعتبران أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في ممارسات المحاسبة الإبداعية العدوانية في المؤسسات النيجيرية.⁸

المطلب الثالث: رؤية أصحاب مهنة المحاسبة لعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

الباحث PREM SIKKA سنة 2015، كتب مقال بعنوان " لا محاسبة للتهرب الضريبي"، ويرى أن البرلمان البريطاني عند عقد لجنة الحسابات العامة والتحقيق في بعض عمليات صناعة التهرب الضريبي، إنتقد بشدة دور شركات المحاسبة الكبرى في تنفيذ مخططات التهرب الضريبي لعملائها مما ساعدهم على تخفيض الضرائب. وتجدد الإشارة إلى أن شركات المحاسبة الكبرى الأربعة (BIG04)، تمتلك دخلا عالميا مشتركا يبلغ حوالي 75 مليار جنيه إسترليني، ويأتي حوالي 25 مليار جنيه إسترليني من الإستشارات الجبائية. كذلك في تقرير لرئيس مكتب المراجعة KPMG سنة 2005 Michael Rake في بريطانيا والذي كان مستشار David Cameron يرى أنه خلصت دراسة داخلية لـ: HMRC، أن شركات المحاسبة الكبرى كانت مسؤولة عن ما يقرب نصف خطط التهرب الضريبي المعروفة.⁹

في تقرير Corporate Europe Observatory سنة 2018 أن الشركات المحاسبية الكبرى (Deloitte, EY, KPMG, and PwC) هي أكبر عالم للتسيير الضريبي، يقدمون الإستشارات للعديد من أكبر شركات دول الإتحاد الأوروبي، وبالتالي يعتبر هذا جزء لا يتجزء من مظاهر صناعة التهرب الضريبي. وهو قطاع يكلف كل سنة مليارات

⁶ Rina Indah Sari Ginting,Dwi Martani ,Analysis of Tax Aggressiveness and Financial Reporting Aggressiveness on Public Companies in Indonesia 2010-2014,Universitas Indonesia,2017.

⁷ Frista, Dwi Martani,The Effect of Tax Rate Change on the Relationship between Aggressive Financial Reporting and Tax Aggressiveness,Universitas Indonesia,2015,p:01.

⁸ Egbunike, Amaechi Patrick,Ezelibe, Chizoba Paulinus,Influence of Manipulated Tax System on Aggressive Accounting Practices: Evidence from Stakeholders in South-East, Nigeria,International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR) Volume 3, Issue 7, July 2015.

⁹ SIKKA, Prem. No accounting for tax avoidance. The Political Quarterly, 2015, vol. 86, no 3, p : 01.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

الدولارات من عائدات الضرائب الأوربية الضائعة وتمويل الخدمات العامة.¹⁰ حيث وفق دراسة " Accounting for Influence"، يفقد الإتحاد الأوربي ما يصل إلى 190 مليار يورو سنويًا من الإيرادات الضريبية من خلال صناعة التهرب الضريبي العالمية، ولا سيما الأربعة الكبار.¹¹

الباحثين Prem Sikka, Mark P. Hampton سنة 2005 يريان أنه في المجتمعات التي تتميز بالمنافسة في العمالة، المحاسبون يميزون أنفسهم عن المجموعات المهنية المتنافسة من خلال عدد من السمات والخصائص المتعلقة بالمعرفة النظرية والعلمية، والمستوى العالي من المهارات والسلوك الأخلاقي والمسؤولية الاجتماعية، وذلك من أجل إضفاء الشرعية على القوة المهنية، بالاستقلالية الكاملة في العمل وخدمة العملاء والمجتمع. إلا أن شركات المحاسبة لا تمارس أعمالها بطرق مثالية، وذلك بتقديم منتجات جديدة لإشباع رغبات عملائها حتى وإن كان هدفها التهرب الضريبي لزيادة حصة الشركاء في الأرباح.¹²

وبالتالي يمكن القول أن شركات المحاسبة الكبرى جعلت من التهرب الضريبي أحد الخدمات التي تقدمها من أجل تلبية رغبات عملائها، وذلك سعياً لتخفيض الضريبة من جهة وزيادة مصاريف الخدمات التي تقدمها من جهة أخرى، وبالتالي يمكن القول أن البحث عن الربح من طرف هذه الشركات التي أصبحت تجارية بالدرجة الأولى جعلت العديد من الدول تخسر أموال كبيرة ناتجة عن هذا السلوك.

كذلك بالنظر لمكاتب الخبرة المحاسبية ومحافظي الحسابات في الجزائر نجد أنهم يعملون على نفس الاتجاه الذي يركز على تحقيق رغبات العملاء من أجل زيادة أرباح الطرفين، وهذا في إطار تقديم تقارير مالية بأقل ضرائب مدفوعة من طرف العميل. نلاحظ أن هذا السلوك هو تصرف عادي في إطار إحترام القانون الجبائي وقوانين تشجيع الإستثمار، فقط يجب أن لا يكون الفعل تعسفي في إستخدام هذا الحق.

¹⁰<https://corporateeurope.org/en/pressreleases/2018/07/big-four-big-influence-architects-corporate-tax-avoidance-embedded-eu-policy> 06/04/2020.

¹¹ https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2018-003961_EN.html 06/04/2020

¹² SIKKA, Prem et HAMPTON, Mark P, Op.cit, 2005. P : 07.

المبحث الثاني: واقع تبني المعايير المحاسبية الدولية على عدوانية التسيير الضريبي

من أهم المواضيع المتعلقة بالعلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي، نجد أثر المرونة التي تمنها معايير المحاسبة الدولية من بدائل في السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية، وهذا بدوره قد يؤدي إلى سلوكيات إنتهازية من طرف المسيرين نحو التهرب الضريبي، وبالتالي سنتطرق في هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: تشخيص واقع معايير المحاسبة الدولية بين نزاع المحلية والدولية:

الباحث C. Nobe سنة 2009 يرى أن هناك فرق كبير بين المعايير المحاسبية المحلية والدولية، حيث قواعد وأسس قياس المتغيرات المحاسبية في النظامين مختلفة، مما يجعل تطبيقها أمر صعب، ويرى الباحثين D. Cormier & M. Magnan سنة 2005 أنه يجب على المحاسب إكتساب المعرفة والمهارات الفائقة في الطريقة الكلاسيكية، لفهم سياق الأعمال في المستقبل بعد التغييرات الوطنية على الصعيد الدولي. وفق الباحثين J.L.U. Blanco et al سنة 2004 إعتقاد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) داخل المؤسسات الأمريكية لا يمكن أن يرفض مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (US-GAAP)، ويرون أنهما متكاملان.¹³

في تقرير مكتب المراجعة Deloitte سنة 2010 يرى أن العديد من الولايات في (USA) التي إعتمدت معايير التقارير المالية الدولية إستمرت في إستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المحلية، ليتم الاحتفاظ بها كأساس لحساب الضريبة.¹⁴ كذلك يرى الباحثين Chan KH, Lin KZ, Mo PLL سنة 2010 أنه من بين أهم العوامل التي يمكن أن تفسر قرار البلدان في الحفاظ على القواعد المحلية القديمة لحساب الضرائب، هي حقيقة أن معايير التقارير المالية الدولية تمنح المديرين سلطة تقديرية أكبر في إختيار أفضل الطرق المحاسبية التي تؤثر على الشركات، حيث السلطة التقديرية للمديرين لإختيار الأساليب المستخدمة في إعداد البيانات المالية غالباً ما تكون غير مقبول من قبل السلطات الضريبية لحساب الدخل الخاضع للضريبة.¹⁵

¹³ Ru-Je Lee and Hui-Sung Kao, The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance. *Advances in Management & Applied Economics*, vol. 8, no. 6, 2018, p : 1-2.

¹⁴ Report Deloitte(2010), international practices task force — November 23, from <https://dart.deloitte.com/USDART/home/accounting/sec/sec-material-supplement/international-practices-task-force/nov-23-2010-international-practices-task> 06/04/2020

¹⁵ Chan, K. H., Lin, K. Z. & Mo, P. L. L, Will a departure from tax-based accounting encourage tax noncompliance? Archival evidence from a transition economy. *Journal of Accounting and Economics*, 50(1), 2010 p: 1-2.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

كذلك دراسة Frey, Lisa & Engelhard, Lisa سنة 2017 قاما بتحليل محتوى المعلومات المحاسبية الخاصة بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة بشأن الضرائب على الدخل، بالتركيز على الاختلافات بين محاسبة مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة ومحاسبة معايير التقارير المالية الدولية. يريان أن هناك خطة عمل من طرف (SEC) لدراسة دمج معايير التقارير المالية الدولية في نظام التقارير المالية المحلية إلى أنه لا تزال هناك إختلافات فيما يتعلق بضرائب الدخل، ويقولان أنه على الرغم من الاختلافات في القياس والممارسات المحاسبية غير المتجانسة بين المعايير الضريبية غير المؤكدة (UTB) قد يكون محتوى المعلومات قابلاً للمقارنة، كذلك على الرغم من القواعد الضريبية المختلفة ومعدلات الضريبة المطبقة غير المتجانسة تثير أيضاً قضايا لقياس الإختلافات بين الدخل المالي والضريبي (BTD) عند إعداد التقارير المالية وفق (IFRS) كما أنه يمكن للمحاسبين أن يتعاملوا مع هذه القضايا.¹⁶

الباحثين Julian A. Pillhofer و Devrimi Kaya سنة 2013 قاما بدراسة نقاط القوة من اعتماد الولايات المتحدة الأمريكية للمعايير التقارير المالية الدولية، وجدا أن 19 مؤسسة فقط قامت بتقديم التقارير وفق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، والتي تمثل نسبة 23% من إجمالي المؤسسات، على الرغم من أن المطابقة لمتطلبات (GAAP) ألغيت في سنة 2007، كما أن الباحثين يرون أنه يجب توخي الحذر إتجاه اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.¹⁷

وبالتالي يمكن أن نلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر من أكبر الدول التي لا تزال محافظة على نظامها المحاسبي المحلي (US-GAAP)، في حين أن أغلب الدول توجهت نحو تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، كما قال Christopher Cox الرئيس السابق للجنة تنظيم الأوراق المالية (SEC) سنة 2014 " لا تزال شبيهة الولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق المعايير (IFRS) محدودة".¹⁸

¹⁶ Frey, Lisa; Engelhard, Lisa, Working Paper, Review on tax research in accounting: Is the information given by U.S. GAAP income taxes also provided by IFRS? , 2017, p1-3.

¹⁷ Kaya, D., & Pillhofer, J. A. , Potential adoption of IFRS by the United States: a critical view. Accounting Horizons, 27(2), 2013,p :1-2.

¹⁸ Alex Bogopolsky, Does IFRS Have a Future in the US?,2015.from:<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/does-ifs-have-future-us>

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الثاني: العلاقة بين معايير التقارير الدولية والتهرب الضريبي

وفقاً لمؤسسة معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS foundation constitution) سنة 2013، الهدف من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو تطوير جودة المعلومة المحاسبية والمالية، بالأخذ بعين الاعتبار المصلحة العامة، بناء على مبادئ واضحة وشفافة وقابلة للمقارنة من أجل مساعدة المستثمرين، والمشاركين في سوق رأس المال في جميع أنحاء العالم. وبالتالي يمكن القول أن الهدف من معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، هو تقديم معلومات مفيدة لإتخاذ القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وليس المقصود منها خدمة الإحتياجات المحددة للسلطات الضريبية.

العديد من الباحثين يرون أن اعتماد معيار محاسبي جديد لن يؤدي إلى عواقب ضريبية، ومع ذلك قد يكون لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية تأثير على دخلها الخاضع للضريبة، وهنا تجدر الإشارة إلى أن هناك نوعين من نمط اعتماد معايير التقارير المالية الدولية، وهي بلدان ذات المستوى العالي للمطابقة بين الدخل الضريبي والمالي (High book-tax conformity)، مثل: فرنسا، فلندا، السويد... إلخ، وبلدان ذات المستوى المنخفض للمطابقة (low book-tax conformity) أي إنفصال النظام الضريبي عن النظام المحاسبي مثل: الولايات المتحدة، بريطانيا، هولندا، الدنمارك... إلخ.

هناك أدلة تجريبية من طرف العديد من الباحثين منهم: Atwood et al سنة 2010، Chan KH, Lin ، KZ, Mo PLL سنة 2010 على أن إنخفاض مستوى المطابقة يمكن أن يؤدي لزيادة مستوى التهرب الضريبي. كذلك Michelle Hanlon, Terry Shevlin سنة 2005 يريان أنه عندما يكون هناك مستوى عالي من المطابقة الضريبية، الزيادة في الأرباح المالية تؤدي إلى زيادة في الدخل الخاضع للضريبة، مما يؤدي إلى إرتفاع مستوى الضرائب على الشركات، والتي قد تزيد من ممارسات التهرب الضريبي.¹⁹

كذلك الباحثين Atwood, T. J., Drake, M. S., Myers, J. N سنة 2012 يرون أن المؤسسات تقوم بالتهرب الضريبي بسهولة عالية من خلال إستخدام الإستراتيجيات التي تنشأ عن إختلافات في الفروق بين الدخل

¹⁹ Hanlon, M., & Shevlin, T, Book-tax conformity for corporate income: An introduction to the issues. Tax policy and the economy, 19,2005, p :1-2.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

الضريبي والمالي (BTD)، والتي تعتبر إستراتيجيات أقل تكلفة، نتيجة لذلك المؤسسات الموجودة في البلدان ذات المستوى المنخفض من المطابقة تميل لمزيد من المشاركة في التهرب الضريبي.²⁰

وهناك من الباحثين من يرون أن هناك علاقة أخرى غير مباشرة بين اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومستويات التهرب الضريبي عن طريق الزيادات في الاستحقاقات التقديرية وغير التقديرية، حيث أبرزت العديد من الدراسات أنه تم تسجيل أكبر عدوانية في المستحقات بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بسبب زيادة المرونة الممنوحة للمديرين الذين يقومون بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية، التي تستند إلى مبادئ محاسبية وليس لديها أي أدلة مفصلة للتنفيذ، وبالتالي يكون لديهم حوافز لإستغلال المحاسبة حسب تقديرهم لصالحهم، والذي سيؤدي على الأرجح إلى التهرب الضريبي.

كما ترى Simone, L. D سنة 2015 أن المؤسسات التابعة لدول الاتحاد الأوروبي أكثر تشارك في تحويل الأرباح لأسباب ضريبية بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية، حيث في المتوسط الشركات التابعة التي اعتمدت على إلزامية المعايير زادت نسبة أرباحها بـ: 11.5% مقارنة بسنوات ما قبل الاعتماد، مقارنة بالمؤسسات التابعة التي لم تعتمد معايير التقارير المالية الدولية، لأن المعايير المحاسبية الدولية تساعد المؤسسات لإختيار الدول أكثر ملاءمة مع المزايا الضريبية.²¹

كذلك وفقاً للباحثين M. Maryono & I. Nurhayati سنة 2008، أنه عندما قرر المعهد الإندونيسي للمحاسبين (IAI) إجراء اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، إبتداء من 01 جانفي 2012 أصبحت هناك إختلافات في التهرب الضريبي قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في مؤشرات القياس.²²

كذلك يلاحظ الباحث Lee, N سنة 2010 من تجربة اعتماد معايير التقارير المالية الدولية في الاتحاد الأوروبي أن التباين في معدلات الضريبة الفعلية إنخفض بشكل كبير، والتي تعمل على تشديد وتثبيت محاسبة ضرائب الدخل. بينما يقدم Frank, M. M., L. J. Lynch and S. O. Rego سنة 2009 دليلاً على وجود

²⁰ Atwood, T. J., Drake, M. S., Myers, J. N., & Myers, L. A., Home country tax system characteristics and corporate tax avoidance: International evidence. The Accounting Review, 87(6), 2012, p: 02.

²¹ De Simone, L. , Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms?. Journal of Accounting and Economics, 61(1), 2016, p : 01.

²² Winarto, K. , The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) Against Tax Avoidance: Case Study in Indonesia. Available at SSRN, 2017,p :02.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

علاقة إيجابية قوية بين التقارير المالية العدوانية والإفصاح الضريبي العدواني، في المؤسسات التي تعتمد على معايير التقارير المالية الدولية لأسباب ضريبية .

الباحثين Simona ، (2017) E Chen& I Gavious ، (2013) NI Karampinis& DL Hevas ، Jirásková (2015) يرون أن معايير التقارير المالية الدولية يوسع الفارق بين التقارير المالية للأغراض المالية والضريبية، وبالتالي فإن اعتماد المعايير يزيد من الفجوات بين عدوانية التقارير المالية والضريبية.²³

الباحثين Ru-Je Lee & Hui-Sung Kao (2018) قاما بدراسة أثر معايير التقارير المالية الدولية والتدقيق على التهرب الضريبي في دولة تايوان، للتحري فيما إذا كانت المؤسسات قد غيرت أنشطة التهرب الضريبي بعد اعتمادها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وجدت الدراسة أن تطبيق المعايير سيغير سلوك التهرب الضريبي.²⁴

كذلك دراسة Hassan Nayab Dhahi (2019) وآخرون قاموا بدراسة حول تأثير المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي في عينة من المؤسسات العراقية، خلال الفترة (2015-2017)، وجدوا علاقة إيجابية ودالة بين معايير التقارير المالية الدولية ومستوى التهرب الضريبي.²⁵ والباحثين Leonidas Doukakis, Georgia Siougle, Eleni Vrentzou (2012) وجدوا أن الإستراتيجية الضريبية في إطار تطبيق معايير التقارير المالية الدولية توفر معلومات ذات قيمة للمشاركين في السوق المالي، حيث يمكن أن يؤدي سوء التفسير في تقييم الآثار الضريبية للخيارات المحاسبية إلى قرارات إستثمارية خاطئة، مما تكشف عن ضرورة زيادة التنظيم بشأن الكشف عن المعلومات الضريبية.²⁶

الباحثة Renata Nogueira Braga (2016) قامت بدراسة آثار تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على التهرب الضريبي وجدت أن اعتماد معايير التقارير المالية الدولية يرتبط بمستويات أعلى من التهرب الضريبي، كذلك المؤسسات التي تعمل في بيئات عالية المطابقة تنخرط في التهرب الضريبي أكثر من المؤسسات

²³ Damayanti, T. W, The effect of IFRS adoption and law enforcement on book tax aggressiveness: evidence from Asean countries. Business: Theory and Practice, 20, 2019,p : 01.

²⁴ Ru-Je Lee and Hui-Sung Kao, The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance.Advances in Management & Applied Economics, vol. 8, no. 6, 2018, p : 1-2.

²⁵ Hassan Nayab Dhahi, Ahmed Abbas Al-behadili, Khalid Sabah Ali, Voluntary IFRS adoption and tax evasion empirical study on Iraq. Journal of engineering and applied Sciences, 2019, p : 01.

²⁶ Leonidas Doukakis, Georgia Siougle, Eleni Vrentzou, Tax management and IFRS financial reporting synergies. Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 8, No. 3,2012, p:01.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

العاملة في بيئات منخفضة التطابق.²⁷ كذلك بحث Mohammed Amidu, Sally Mingle Yorke, Simon Harvey سنة 2016 حول آثار معايير إعداد التقارير المالية على التهرب الضريبي وجودة الأرباح، وجدوا أن الأرباح عالية الجودة نسبياً وإنخفاض معدل التهرب الضريبي بين المؤسسات في غانا يرجع إلى اعتماد معايير التقارير المالية.²⁸ كذلك دراسة Fakile Adeniran Samuel, Faboyede Olusola Samuel, Nwobu Obiamaka سنة 2013 حول تأثير معايير إعداد التقارير المالية على الضرائب، يرى الباحثين أنه في البلدان التي لا يوجد فيها إتصال بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية، يجب ألا يكون هناك أي تأثير للمعايير على المحاسبة الضريبية.²⁹

كذلك دراسة Okafor, O. N سنة 2015 حول آثار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الجودة المحاسبية وعدوانية التسيير الضريبي في دولة كندا. وجدت أن معايير إعداد التقارير المالية بشكل إلزامي له آثار إيجابية وسلبية على جودة المحاسبة، كذلك لم تجد الدراسة أدلة على زيادة للتهرب الضريبي للمؤسسات التي اعتمدت المعايير.³⁰ كذلك Damayanti, T. W سنة 2019 حول تأثير معايير التقارير المالية (IFRS) على الدخل المالي والضريبي، لعينة من الدول الآسيوية (ASEAN countries) خلال الفترة (2000 - 2017)، وجدت أن تبني المعايير لها تأثير إيجابي على عدوانية الدخل المالي والضريبي. وبالتالي يمكن القول أن العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وسلوك التهرب الضريبي هو موضوع جدلي بين الباحثين يرجع بالدرجة الأولى للإختلافات في عينة الدراسة من حيث: الحجم، البيئة المحاسبية، النظم القانونية والمالية... إلخ.³¹

الباحث Renata Nogueira Braga سنة 2016 قام بدراسة حول آثار تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على التهرب الضريبي، بإستخدام عينة تتكون من 9389 مؤسسة تجارية من 35 دولة، تغطي الفترة من (1999-2014)، تبين أن اعتماد معايير التقارير المالية الدولية يرتبط بمستويات أعلى من التهرب الضريبي للمؤسسات، كذلك تشير النتائج إلى أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإن المؤسسات

²⁷ Renata Nogueira Braga, effects of IFRS adoption on tax avoidance. Article presented at the XVI International Conference in Accounting, São Paulo, SP, Brazil, 2016, p : 1-4.

²⁸ Mohammed Amidu, Sally Mingle Yorke, Simon Harvey, The Effects of Financial Reporting Standards on Tax Avoidance and Earnings Quality: A Case of an Emerging Economy. Journal of Accounting and Finance Vol. 16(2), 2016, p : 1-4.

²⁹ Fakile Adeniran Samuel, Faboyede Olusola Samuel, Nwobu Obiamaka (2013). The Impact of International Financial Reporting Standards on Taxation. International Journal of Business and Social Science, Vol. 4 No. 10, 2013, p : 1-2.

³⁰ Okafor, O. N, Effects of IFRS on Accounting Quality and Tax Aggressiveness: Evidence from Canadian Mandatory Adoption (Unpublished doctoral thesis). University of Calgary, Calgary, 2015, p : 1-2.

³¹ Damayanti, T. W, The effect of IFRS adoption and law enforcement on book tax aggressiveness: evidence from Asean countries. Business: Theory and Practice, 20, 2019, p : 01

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

التي تعمل في بيئات مطابقة (book- tax conformity) تنخرط في التهرب الضريبي أكثر من المؤسسات العاملة في بيئات مطابقة لضرائب دفتر أدنى (lower book-tax conformity environments). كما تم تحديد أن المشاركة في التهرب الضريبي من خلال اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مستمدًا ليس فقط من إدارة المستحقات ، ولكن أيضًا من الممارسات التي لا تنطوي على المستحقات، والنتيجة الرئيسية هي أن المؤسسات تشارك أكثر في التهرب الضريبي بعد اعتماد معايير الإبلاغ المالي الإلزامي.³²

المطلب الثالث: تجارب دولية حول أثر المعايير المحاسبية الدولية على التهرب الضريبي

أولاً: تشخيص التجربة الأمريكية

في إطار تشخيص أهمية تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي وصف الباحث H. Erchinger سنة 2012 أنه في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عدة عقود رؤساء لجنة تنظيم الأوراق المالية (SEC)، وخبراء المحاسبة أعربوا عن دعمهم لتطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة المقبولة عالمياً، منذ تشكيل مجلس معايير المحاسبة (IASB) سنة 2001، تماشياً مع الإقتصديات الكبرى مثل: الصين، اليابان والهند، إلا أنه إلى غاية 2012 الولايات المتحدة الأمريكية لم تقم بتطبيق هذه المعايير. كما تجدر الإشارة إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أقرأ بأن التأخير كان غير مرغوب فيه، بالنظر إلى الموعد النهائي في جويلية 2011 الذي حددته G 20 لتحريك مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عمومًا نحو التقارب مع معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

كبير المستشارين المحاسبين Wes Bricker سنة 2017 في لجنة تنظيم الأوراق المالية (SEC) قال " لا يُتوقع استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الأمريكية المحلية المسجلة في المستقبل القريب، إلا أنه يجب تشجيع (IASB) و (FASB) على العمل معاً لإزالة الاختلافات عندما تكون في مصلحة أسواق رأس المال".³³ الباحثة Donna L. Street سنة 2012 ترى أنه على لجنة تنظيم الأوراق المالية إتخاذ القرار " make a

³² Renata Nogueira Braga, Op.cit, 2016, p : 1-2.

³³ Report pwc , Key developments in IFRS in the US, 2018, from: <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/issues/ifrs-adoption-convergence.html>

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

decision " وتحديد موعد لإعتماد الولايات المتحدة لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ، خلاف ذلك تعتبر قد تخلت عن مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية.³⁴

الباحثين Kim M. Shima & Elizabeth A. Gordon (2011) قاما بدراسة ما إذا كان تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الولايات المتحدة الأمريكية سوف يؤدي إلى الرفع من مستوى الإستثمارات الأمريكية، وجدا أن الإستثمار الأمريكي يكون مرتبط بالمعايير عندما يتم دمجها مع بيئة تنظيمية وقانونية قوية³⁵. كذلك الباحثين Devrimi Kaya & Julian A. Pillhofer (2013) قاما بدراسة حول إحصائية تطبيق معايير (IFRS) في الولايات المتحدة الأمريكية، من خلال تحليل عينة من التقارير المالية للمؤسسات الأجنبية خلال الفترة (2009-2010)، وجدا أن من 19% إلى 23% فقط تقدم تقاريرها وفق (IFRS) على الرغم من أنه تم إلغاء التسوية وفق متطلبات (US-GAAP) سنة 2007، ويريان أن المؤسسات المدرجة في القائمة نادراً ما تغير سلوك الإيداع على مدار فترة العينة التي تبلغ سنتين، وأنه في ظل المشاكل الهيكلية التي يعاني منها مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعتباره منظمة غير حكومية (NGO)، يجب توخي الحذر من إعتقاد هذه المعايير من طرف لجنة تنظيم الأوراق المالية (SEC). يرى الباحثين أن خطر الضغوط السياسية وعدم قدرة مجلس معايير المحاسبة الدولية على ضمان التنفيذ والتطبيق السليم للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، يضعف بشكل كبير التقارب بين المعايير المحاسبية، لذلك يجب على لجنة الأوراق المالية والبورصات التحرك بحذر إتجاه دمج معايير التقارير المالية الدولية في الولايات المتحدة.³⁶

يرى الباحث Ray J. Ball سنة 2016 أن الولايات المتحدة الأمريكية إحتفظت بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً للشركات المحلية، لأجل غير مسمى وذلك للعديد من الأسباب أهمها:

- القرار النهائي من صلاحيات لجنة تنظيم الأوراق المالية (SEC)، التي تم إنشائها سنة 1934 وهي المسؤولة عن المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المتداولة في السوق المالي الأمريكي؛
- قيام لجنة تنظيم الأوراق المالية بتحليل عناصر (التكلفة/العائد) لمعايير الدولية للإبلاغ المالي وهي محل دراسة؛

³⁴ Donna L. Street, IFRS in the United States: If, When and How. Australian Accounting Review No. 62 Vol. 22 Issue 3, 2012, p:1-2.

³⁵ Kim M. Shima, Elizabeth A. Gordon, IFRS and the regulatory environment: The case of U.S. investor allocation choice. J. Account. Public Policy, 2011, p:01

³⁶ Devrimi Kaya and Julian A. Pillhofer, Potential Adoption of IFRS by the United States: A Critical View. Accounting Horizons American Accounting Association, 2013, p:01.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

- قرار اللجنة بشأن معايير الإبلاغ المالي لها إعتبرات سياسية وإقتصادية؛
- من الصعب أن حكومة الولايات المتحدة الأمريكية تتنازل عن السيادة الكاملة على المعايير المحاسبية إلى هيئة غير حكومية مسؤولة أمام أكثر من 100 دولة؛

العديد من الاختلافات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تبدو غير قابلة للحل، على الرغم من الجهد الكبير الذي بذلته الهيئتان في التقارب بين معاييرهما، حيث أهم المشاكل هي: عقود الإيجار، والأدوات المالية، عقود التأمين، أسعار التحويل، رسملة البحث والتطوير، والإطار المفاهيمي.³⁷

الباحث Ackim Silungwe سنة 2018 قام بدراسة حول اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أسواق رأس المال الولايات المتحدة وتأثيرها على البيانات المالية الموحدة للشركات الأمريكية متعددة الجنسيات، وجد أن الغالبية الكبرى من الشركاء في الأسواق المالية الأمريكية لديهم وجهة نظر إيجابية حول التبني، ومع ذلك هناك عدد قليل من الخبراء لديهم رأي سلبي بشأن التبني، وصانعي السياسات يفضلون تأخير ذلك.³⁸ كذلك الباحثين Aldys Tana, Bikram Chatterjee & Susan Bolta سنة 2014 بحثوا في ضرورة الصرامة في دراسة معايير التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، ويرون أن هناك مخاوف في تطبيقها بسبب الإفتقار إلى التعليم والتدريب.³⁹

وفي إطار تشخيص العلاقة بين معايير التقارير المالية الدولية والتهرب الضريبي نجد:

الباحثة Jana Roe سنة 2014 قامت بتحليل الآثار الضريبية عند الإنتقال من (IFRS) إلى (US-GAAP) في الولايات المتحدة الأمريكية، وترى أن العلاقة بين المحاسبة والضريبة تنظمها هيئة تنظيم الأوراق المالية (SEC)، حيث منذ سنة 2009 سمحت السلطات الضريبية لدافعي الضرائب من إستخدام معايير إعداد التقارير المالية كأساس لحساب الضريبة على الدخل، والتي كانت سابقاً تسمح فقط بإستخدام (GAAP)، وبالتالي يجب على السلطات الضريبية فهم عملية الإنتقال بدقة.

³⁷ RAY BALL, IFRS – 10 years later. Accounting and Business Research, 2016, p:01.

³⁸ Ackim Silungwe, The Adoption of the IFRS in the United States Capital Markets and its Impact on the Consolidated Financial statements of American Multinational Corporations. Bachelors Degree Thesis, international Business, ARCADIA, 2018, p:01.

³⁹ ALDYS TAN, BIKRAM CHATTERJEE and SUSAN BOLT, The Rigour of IFRS Education in the USA: Analysis, Reflection and Innovativeness. Accounting Education: an international journal, 2014, p:1-2.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

العلاقة بين التقارير المالية والضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية وصفها مكتب المراجعة PWC سنة 2013 بأنها مستقلة، كما يُسمح للمعايير (IFRS) أن تكون أساس لإعداد التقارير الضريبية مع القيام بالتسويات المطلوبة، كما أنها مسموحة للمؤسسات الأجنبية وليس المحلية.⁴⁰ كذلك وفقا لتقرير مكتب المراجعة Ernst & Young سنة 2007 كانت الضرائب ثالث أكثر فئات الاختلاف بين معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. ووفقا لإستبيان أجراه الباحثين Siriyama Kanthi Herath, Amani Melvin سنة 2017 أن أكبر مجالات المخاوف الضريبية التي قد تؤدي للتهرب الضريبي هي تفسير حسابات الضرائب المؤجلة والتأثير على معدل الضريبة الفعلية، والضريبة على الأدوات المالية والأصول غير الملموسة.⁴¹

وبالتالي يمكن القول أن الباحثين المهتمين بالتجربة الأمريكية متخوفين من الإختلافات التي قد تحدثها معايير التقارير المالية الدولية بين التقارير الضريبية والتقارير المالية، وذلك بإستغلالها بطريقة إنتهازية نحو التهرب الضريبي.

ثانيا: تشخيص التجربة الأوروبية

في سنة 2002 إعتمدت المفوضية الأوروبية على اللائحة رقم (2002/1606)، التي جعلت المعايير المحاسبية الدولية (IAS) إلزامية للمؤسسات المدرجة في جميع دول الإتحاد الأوربي، وذلك بهدف تعزيز حركة رؤوس الأموال في السوق الداخلية، ومساعدة المؤسسات على المنافسة والحصول على الموارد المالية في السوق العالمية، وبداية تطبيق معايير التقارير المالية (IFRS) في سنة 2005، في إطار أن العديد من الباحثين منهم H. Daske & G. Gebhardt سنة 2006 يرون أن التقارير المالية بموجب (IFRS) توفر معلومات عالية الجودة للمستثمرين مقارنة من معظم تقارير الأنظمة المحاسبية المحلية.

منذ 01 جانفي 2005 طُلب أكثر من 7000 مؤسسة في الإتحاد الأوربي بإصدار بيانات مالية موحدة يتم إعدادها بموجب معايير الإبلاغ المالي (IFRS)، حيث يرى العديد من الباحثين أن التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموما المحلية إلى معايير التقارير المالية فرضت تكاليف مباشرة وغير مباشرة على المؤسسات في أوربا.⁴²

⁴⁰ Jana Roe, Transition from US GAAP to IFRS Analysis of Impact on Income Tax Administration in USA. European Financial and Accounting Journal, 2014, p:10-12.

⁴¹ Siriyama Kanthi Herath, Amani Melvin, The Impact of IFRS Adoption on Corporate Income Taxation: A review of literature. International Journal of Business Management and Commerce, Vol. 2 No. 1, 2017, p:08.

⁴² PETER F. POPE & STUART J. MCLEAY (2014) The European IFRS experiment: objectives, research challenges, and some early evidence, Accounting and Business Research, p:03.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

كذلك الباحثين Daniel Zeghal, Sonda M. Chtourou, & Yosra M. Fourati سنة 2011 بحثوا في موضوع أثر الإعتماد الإلزامي لمعايير التقارير المالية على جودة الأرباح في أوروبا، وجدوا أن هناك تحسن في جودة المعلومة المحاسبية، بمقارنة الفترات قبل وبعد التطبيق، والنتائج تكون أكثر وضوحا في البلدان التي لا يكون فيها إرتباط بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموما ومعايير التقارير المالية الدولية.⁴³

الباحثين François Aubert & Gary Grudnitski سنة 2011 في دراسة أهمية التبنّي الإلزامي لمعايير التقارير المالية في المؤسسات الأوروبية، وجدا أنه عند مقارنة المعلومات المحاسبية التي تم إنشاؤها بموجب معايير التقارير المالية الدولية و المعايير المحلية المقبولة عموما يُمكن من العثور على إختلافات قليلة فقط، وأن عرض معايير التقارير المالية الدولية، أفضل من أنظمة المحاسبة المحلية في جودة المعلومات المحاسبية التي تنتجها للأسواق المالية في حالات قليلة.⁴⁴

الباحثة Vera Palea سنة 2013 قامت بدراسة العلاقة بين معايير التقارير المالية وجودة التقارير المالية من خلال دراسة التجربة الأوروبية، وجدت أن النظم القانونية تعتبر من أهم العوامل التي تضمن ممارسات محاسبية قابلة للمقارنة بين البلدان الأوروبية، كذلك التقارب في جوانب الإطار التنظيمي مثل: حماية المستثمر، الإشراف على السوق، التنظيم الضريبي، معايير حوكمة الشركات. كذلك ترى أن الدول الأوروبية غير متجانسة ولكن خاصية المرونة في معايير الإبلاغ المالي تسمح لها أن تكون ملائمة للخصائص المؤسسية المتنوعة.⁴⁵

وفي إطار تشخيص العلاقة بين معايير التقارير المالية الدولية والتهرب الضريبي نجد:

يرى كل من James A. Mirrlees & Peter A. Diamond سنة 1971 أن مسألة مطابقة الدخل المالي والضريبي وتأثير تطبيق معايير التقارير المالية لها أهمية كبيرة في الإقتصاديات الصغيرة والمفتوحة التي تكافح من أجل الإحتفاظ بالسيطرة على ضرائب الشركات، حيث عندما يكون رأس المال متحركا يمكن بسهولة التهرب من

⁴³ Daniel Zeghal, Sonda M. Chtourou, and Yosra M. Fourati, The Effect of Mandatory Adoption of IFRS on Earnings Quality: Evidence from the European Union. JOURNAL OF INTERNATIONAL ACCOUNTING RESEARCH, 2012, p:01.

⁴⁴ François Aubert & Gary Grudnitski, The Impact, and Importance of Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards in Europe. Journal of International Financial Management and Accounting, 2011, p:24.

⁴⁵ Vera Palea, IAS/IFRS and financial reporting quality: Lessons from the European experience, China Journal of Accounting Research, 2013, p:14.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

دفعها⁴⁶. كذلك يرى كل من A. Oestreicher & C. Spengel سنة 2007 أن اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي من قبل الإتحاد الأوروبي أثار مخاوف بشأن تحصيل الضرائب، وخاصة في البلدان الأوربية مثل ألمانيا والنمسا التي توجد فيها علاقة قوية بين المحاسبة والضرائب. حيث من خلال اعتماد نظام جديد لمعايير إعداد التقارير المالية، يواجه صانعو السياسات تحديًا بتطبيق النظام الجديد لأغراض ضريبية أم لا.⁴⁷

كذلك من الدراسات المهمة نجد الباحثة Lisa De Simone سنة 2015 التي درست مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، على تحويل الدخل بدوافع ضريبية في المؤسسات متعددة الجنسيات الأوربية، خلال الفترة من (2003-2012)، وجدت أن هناك تغير في الأرباح لدوافع ضريبية بعد تطبيق معايير التقارير المالية بنسبة 11.3% مقارنة بالسنوات التي لم تطبق فيها المعايير.⁴⁸

الباحثين Mei-Juh Huang, Hueiling Chen, Robert C. Rickards سنة 2018 درسوا تأثير الاعتماد الإلزامي لمعايير التقارير المالية على التهرب الضريبي في أوروبا، وجدوا أن التهرب الضريبي يزيد بعد تطبيق المعايير، خاصة في الدول التي فيها إختلافات كبيرة بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقارير المالية. كذلك الباحثين David Procházka, Jan Molín سنة 2016 درسوا موضوع المطابقة بين التقارير المالية والضريبية في إطار تطبيق معايير التقارير المالية (IFRS) في دول الإتحاد الأوربي. وجدوا أن الإنقسام في الهدف بين الدخل المحاسبي والضريبي قد يسهل السلوك الإنتهازي للمدراء التنفيذيين وبالتالي هناك حاجة لمراقبة عناصر الإختلاف.⁴⁹

وبالتالي يمكن القول أن الباحثين المهتمين بالتجربة الأوربية يرون أن الدول الأوربية التي فيها إختلافات كبيرة بين معايير المحاسبة المحلية والدولية زاد فيها التهرب الضريبي مقارنة بالدول الأخرى، وأن هناك حاجة لمراقبة عناصر الإختلاف.

⁴⁶ Diamond, P. A., & Mirrlees, J. A, Optimal taxation and public production I: Production efficiency. The American Economic Review, 61(1), 1971, p :01.

⁴⁷ Spengel, C., & Oestreicher, A., Tax Harmonisation in Europe-the determination of corporate taxable income in the EU member states. ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper, 2007, p :1-2.

⁴⁸ De Simone, L, Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms?. Journal of Accounting and Economics, 61(1), 2016, p : 01.

⁴⁹ David Procházka, Jan Molín, Book-tax conformity: the review of recent research and its implication for the IFRS adoption in Europe. eJournal of Tax Research, 2018, p:1-3.

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

باعتبار أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لها تأثير على الأوعية الضريبية وبالتالي هناك إمكانية التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية، حاولنا في هذا المبحث تشخيص هذه العلاقة وعلاقتها بالتسيير الضريبي أو أمثلية التكاليف الضريبية وإدارة الأرباح كما يلي:

المطلب الأول: تشخيص طبيعة العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي

العديد من الباحثين منهم : Amat and Gowthorpe سنة 2012؛ Balacil and Pop سنة 2008؛ Niskanen and keloharju سنة 2000؛ Hermann and Inoue سنة 1996، يرون أن التهرب الضريبي يؤدي إلى ممارسات محاسبة عدوانية في المؤسسات لأنه يعتمد على الدخل المحاسبي. يقول الباحثين (Malkani, and Haloush, 2008) أن تقنيات المحاسبة الإبداعية السلبية تؤدي إلى التهرب الضريبي الذي يكون من خلال تقديم تقارير مالية غير صحيحة، أو القيام بمدخلات أو تعديلات خاطئة أو دفاتر مزورة أو إتلاف دفاتر محاسبية، أو إخفاء أصول أو إخفاء مصادر الدخل... إلخ.⁵⁰

الخبير الاقتصادي Vaalmikki Arjoon سنة 2016 قال "إن الرفع من معدل الضريبة على أصحاب الدخل ستعزز التهرب الضريبي من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية".⁵¹ كذلك مكتب المرجعة KPMG سنة 2004 يرى أن حوافز الإحتيال تشبه إلى حد كبير تلك المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، حيث أن أكثر العوامل المحفزة للإحتيال هي الجشع خارج الإطار القانوني، بينما المحاسبة الإبداعية تنطوي على العمل في الإطار القانوني بالتلاعب بالأرقام المحاسبية مثل حالة Parmalat أين قام Bank of America بالتلاعب بحوالي (3.950€ billion).⁵²

كذلك قام الباحثين Charles Guandaru Kamau, Agnes Ndinda Mutiso, Dorothy Mbithe Ngui سنة 2012، بدراسة موضوع العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي في دولة كينيا، من أهم نتائج الدراسة هو أن التهرب الضريبي أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسات القطاع الخاص في كينيا. كذلك الباحثين Niskanen and Keloharju سنة 2000 يريان أن الضرائب تعتبر

⁵⁰ Egbunike, Amaechi Patrick, Ezelibe, Chizoba Paulinus, Influence of Manipulated Tax System on Aggressive Accounting Practices: Evidence from Stakeholders in South-East, Nigeria, International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR) Volume 3, Issue 7, July 2015, p: 1-3.

⁵¹ <http://www3.guardian.co.tt/business/2016-10-07/tax-evasion-and-creative-accounting> 25/09/2019.

⁵² Michael Jones, Motivations to Indulge in Creative Accounting and Fraud, Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals, Wiley Finance series, 2011, p: 59.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

الدافع الرئيسي للمحاسبة الإبداعية في فنلندا. كذلك يرى Herrmann and Inoue سنة 1996 أن الضرائب تعتبر كمحفز للممارسات المحاسبية الإبداعية في اليابان. كذلك الباحثين Balaciu and Pop سنة 2008 سلطا الضوء على أهم الحوافز للممارسات المحاسبية الإبداعية في بنغلادش، كان أحد الدوافع هو التهرب الضريبي.⁵³

كما قام الباحثين Nora Stangova, Agnesa Vighova سنة 2016 بدراسة العلاقة بين التهرب الضريبي والمحاسبة الإبداعية في دولة سلوفاكيا، يرى الباحثون أن المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على المالية العامة في شكل الضرائب، و لهذا السبب ترتبط المحاسبة الإبداعية ارتباطاً وثيقاً بالتهرب الضريبي.⁵⁴

الباحثين Egbunike, Amaechi Patrick, Ezelibe, Chizoba Paulinus سنة 2015، قاما بالبحث هل التهرب الضريبي يعتبر من العوامل التي تؤثر على ممارسات المحاسبة العدوانية في دولة نيجيريا، وجدوا أن هناك علاقة دالة وموجبة بين التهرب الضريبي وممارسات المحاسبة الإبداعية، ويقترحان أنه على الدولة وضع قوانين لتقليل ممارسات المحاسبة البديلة. كذلك الباحثين Ayala and Giancarlo سنة 2006 يقولان أن ممارسات المحاسبة العدوانية لا تمارس علانية، وإنما تكون وفق نوايا مختلفة، لأن المحاسبين لم يدركوه هذه الممارسات مما أدى إلى إنجبار العديد من المؤسسات على المستوى العالمي مثل: Enron & World Com.⁵⁵

في دراسة قام بها الباحثين C. LENNOX, P. LISOWSKY, AND J. PITTMAN سنة 2013 حول العلاقة بين التهرب الضريبي والإحتيال المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية وجدوا أن المؤسسات العمومية الأمريكية أقل عرضة لإرتكاب الاحتيال المحاسبي بواسطة الضريبة.⁵⁶ كذلك الباحثين Hafiza Aishah Hashima, Akmalia Mohamad Ariffa, and Muneer Rajab Amraha سنة 2016 قاموا بدراسة العلاقة

⁵³ Charles Guandaru Kamau, Agnes Ndinda Mutiso, Dorothy Mbithe Ngui, Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing 'Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya, Journal of Business Studies Quarterly 2012, p: 1-2.

⁵⁴ Nora Stangova, Agnesa Vighova, Possibilities of creative accounting avoidance in the Slovak Republic, Economic Annals-XXI, 2016, p: 1-3.

⁵⁵ Egbunike, Amaechi Patrick, Ezelibe, Chizoba Paulinus, Influence of Manipulated Tax System on Aggressive Accounting Practices: Evidence from Stakeholders in South-East, Nigeria, International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR), 2015, p: 1-2.

⁵⁶ C. LENNOX, P. LISOWSKY, AND J. PITTMAN, Op.cit, 2013, p: 2-3.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

بين الممارسات المحاسبية الضارة والتقارير الضريبية العدوانية في ماليزيا خلال الفترة من (2008-2011)، وجدت الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ولكن ليست كبيرة.⁵⁷

كذلك يقول الباحث Charles McClure سنة 2019 أن الإصلاحات التي قامت بها الولايات المتحدة الأمريكية بتخفيض الضريبة على أرباح الشركات من معدل 35% إلى 21% سيعمل على التقليل من حوافز المؤسسات من استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية.⁵⁸

المطلب الثاني: أمثلة التكاليف الضريبية بواسطة المحاسبة الإبداعية

الباحثة Mihaela Popa سنة 2012 ترى أنه غالبا ما يكون البحث عن أمثلة التكاليف الضريبية بين الحدود الهشة القانونية وغير القانونية، حيث أن تقنيات المحاسبة الإبداعية تعتبر أحد الآليات من أجل تحقيق ذلك. وترى أن تعظيم التكاليف الضريبية بواسطة المحاسبة الإبداعية، يكون من خلال:

- إعفاء ، تخفيض ، تأخير للرسوم الضريبية التي تسمح بها القوانين والتشريعات؛
- إسترداد المستحقات على العملاء غير المسددة في الوقت المناسب؛
- إنقاص الخسائر المالية من النتائج المالية اللاحقة ؛
- تحسين أداء العمليات الخاضعة للضريبة في المناطق التي يكون فيها مستوى الضرائب والتكاليف والمخاطر المالية هي الأقل؛
- إختيار سياسة محاسبية معينة؛
- التحكم في توقيت تحقق الإيرادات والمصاريف.

وقد تكون متعمدة بنية لا تتعلق بعمليات تعظيم التكاليف الضريبية والتي قد تؤدي إلى التهرب الضريبي مثل: إخفاء القاعدة الخاضعة للضريبة، إجراء المعاملات دون وثائق وتقارير محددة ؛ تحديد الدخل أو القاعدة

⁵⁷ Hafiza Aishah Hashima, Akmalia Mohamad Ariffa, and Muneer Rajab Amraha, ACCOUNTING IRREGULARITIES, AND TAX AGGRESSIVENESS, International Journal of Economics, Management and Accounting 24, no. 1 (2016), p:01.

⁵⁸ <https://review.chicagobooth.edu/accounting/2019/article/why-some-companies-don-t-maximize-tax-avoidance> 05/04/2020.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

الخاضعة للضريبة على نحو خاطئ بهدف تخفيض الالتزامات المالية؛ التفسير المسيء للتشريعات المالية فقط لصالح دافعي الضرائب... إلخ.⁵⁹

المطلب الثالث: علاقة إدارة الأرباح كأسلوب للمحاسبة الإبداعية بالتهرب الضريبي

الباحثين Atwood et al سنة 2012 يرون أن التهرب الضريبي و إدارة الأرباح يعتبران وجهين لعملة واحدة، بالنظر إلى أن المديرين لديهم حوافز لكليهما، من خلال زيادة الأرباح المبلغ عنها وتخفيض الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي تظهر علاقة إيجابية قوية بين التهرب الضريبي وعدوانية إعداد وعرض التقارير المالية.⁶⁰ كذلك قام كل من Shiwei WANG, Siyu CHEN سنة 2012 بدراسة حول دوافع تجنب الضريبة بواسطة إدارة الأرباح، من خلال دراسة عينة من المؤسسات الصينية، خلال الفترة (2004-2006)، وجدا أن هناك علاقة إيجابية كبيرة بين إدارة الأرباح والتهرب الضريبي .

العديد من الباحثين كذلك حاولوا بناء نموذج لقياس العلاقة بين إدارة الأرباح والتهرب الضريبي منهم Burgstahler، و Dichev سنة 1997 من خلال إستخدام النموذج التحريبي القائم على حساب ضريبة الدخل المؤجلة. كذلك Dhaliwal و MELZ سنة 2003 قاما بدراسة ما إذا كانت المؤسسات سوف تتلاعب بحساب ضريبة الدخل عند التلاعب بالأرباح، تبين أن المؤسسات تقوم بالتلاعب بالنتائج بإستخدام أولا العناصر غير الخاضعة للضريبة، إلا أن إدارة العناصر أو البنود غير الخاضعة للضريبة لا يمكن أن تحقق ربح كاف لتحقيق الهدف المنشود، ولذلك المؤسسات سوف تستخدم بعض الوسائل لخفض دخل الضريبة المستحقة لتحقيق هدف الربح.⁶¹

في سنة 2015 قام الباحثين Eftychia Kapoutsou, Christos Tzovas, Constantinos Chalevas بدراسة العلاقة بين إدارة الأرباح والضريبة لعينة من المؤسسات اليونانية، وجدوا أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات الاستحقاقات التقديرية والضرائب الكلية والحالية والمؤجلة، مما يشير إلى أن الضريبة قد تستخدم كوسيلة لتسهيل إدارة الأرباح، كذلك من نتائج هذه الدراسة أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

⁵⁹ Mihaela Popa, Optimization of fiscal costs versus creative accounting, Procedia - Social and Behavioral Sciences 62 (2012),p ;1-3.

⁶⁰ Renata Nogueira Braga, Opcit, 2016,p :03.

⁶¹Shiwei WANG, Siyu CHEN, The Motivation for Tax Avoidance in Earnings Management,International Conference on Engineering and Business Management,2012,p :1-2.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

المتعلقة بالضرائب للشركات تترك مجالاً للمشاركة في ممارسات إدارة الأرباح. كذلك كل من Burgstahler et al سنة 2002 يجادل بأن الذاتية التي تميز المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 فيما يتعلق بوضع الأحكام، يوفر مديري السلطة التقديرية لمعالجة الأرباح من خلال الضرائب. كذلك Philips et al سنة 2003 وجدوا أن أنه تم إستخدام المصاريف الضريبية المؤجلة من قبل المديرين لتحقيق إدارة الأرباح من أجل تجنب الاتجاه النزولي في الأرباح وأسعار الأسهم.⁶²

كذلك دراسة Mohammed Amidu, Teddy Ossei Kwakye, Simon Harvey and Sally Mingle Yorke سنة 2016، حول العلاقة بين إدارة الأرباح والتهرب الضريبي والمسؤولية الاجتماعية، وجدوا دليلاً على أن الزيادة في أنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ترتبط بزيادة التهرب الضريبي، مما يوحي أن الشركات قد تستخدم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات كغطاء للانخراط في السلوك الانتهازي مثل إدارة الأرباح. كذلك في دراسة كل من Dhaliwal et al سنة 2004، قاموا بدراسة العلاقة بين إدارة الأرباح ومعدلات الضريبة الفعالة (ETR) وفق مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا كعامل ممثل للتهرب الضريبي، قدموا دليل على أن المؤسسات تخفض معدل الضريبة وفق (GAAP) المتوقع في الربع الثالث إلى الربع الرابع عندما تفقد المؤسسة توقعات المحللين، ويرون أن المديرين يخفضون مصاريف الضرائب المستحقة للوفاء بتوقعات المحللين، إلا أن التغيير في (GAAP ETR) قد ينتج أيضًا عنه سلوك التهرب الضريبي.⁶³

⁶² Eftychia Kapoutsou, Christos Tzovas, Constantinos Chalevas, EARNINGS MANAGEMENT AND INCOME TAX EVIDENCE FROM GREECE, Corporate Ownership & Control / Volume 12, Issue 2, 2015, p: 01.

⁶³ Mohammed Amidu, Teddy Ossei Kwakye, Simon Harvey and Sally Mingle Yorke, Do firms manage earnings and avoid tax for corporate social responsibility?, Journal of Accounting and Taxation, Vol. 8(2), 2016, pp. 11-27.

الفصل الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بعدوانية التسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل وجدنا أن التنوع في السياسات المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسة هو أحد الآليات التي يسمح لها باستخدام الذكاء المحاسبي لخدمة الأهداف المالية للمؤسسة والذي يسمى بالمحاسبة الإبداعية، ولكن بسبب السلوكيات الإنتهازية من طرف المدراء والمسيرين قد يتحول هذا الأمر من نعمة إلى نقمة على المؤسسة، وهذا ما جعل العديد من الباحثين يطالبون بتقليص عدد البدائل المحاسبية المتاحة للمؤسسات. والمحاسبة الإبداعية التي تعتبر أحد السلوكيات المعنية بآثارها السلبية في التهرب الضريبي قد يجعل المؤسسة تتعرض لمخاطر ضريبية يشوه سمعتها.

كذلك وجدنا من خلال المرونة التي تمنحها معايير التقارير المالية الدولية، التجريبتين الأوربية والأمريكية متخوفتين من أن تؤدي إلى التهرب الضريبي، ولاحظنا أن الولايات المتحدة الأمريكية إلى غاية اليوم لم تتخذ قرار تطبيقها على المؤسسات المحلية خوفا من مرونتها وبالتالي فقدان الإرادة السياسية، أما التجربة الأوربية فإن إختلاف النظم المحاسبية والضريبية بين دول الإتحاد الأوربي جعل هناك إختلاف في نتائج البحوث وجعل هناك صعوبة في توحيد معالجات الإختلافات وفق المقاربة المالية والضريبية.

الفصل الرابع

قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية

وعدوانية التسيير الضريبي

دراسة حالة (SARL TAHRAOUI)

للفترة (2002-2017)

تمهيد الفصل الرابع

من خلال الجانب النظري في الفصول السابقة، توصلنا إلى قناعة أن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي سلوك قائم في العديد من المؤسسات الاقتصادية، والتي تسعى إلى تحقيق أهداف الملاك والمساهمين نحو تحقيق أهدافهم المالية، وأن هذا السلوك بدوره قد يؤثر على الأوعية الضريبية، ويجعل منها أحد أهم المحفزات لذلك.

كما وجدنا أن ممارسات المحاسبة الإبداعية قد تؤدي إلى تسيير ضريبي عدواني أو التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية، الذي يكون أحد أهدافه الإضرار بخزينة الدولة، والتأثير السلبي على سمعة المؤسسة من خلال الإتهامات والغرامات التي قد تتعرض لها من طرف السلطات الضريبية.

وبالتالي سوف نحاول في هذه الدراسة التطبيقية قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال النماذج المستخدمة في ذلك، وقياس كذلك ممارسات التسيير الضريبي العدواني، والعلاقة بينهما، وبالتالي سنقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الخصائص، واقع المحاسبة الإبداعية والتسيير الضريبي في مؤسسة طهراوي بسكرة

المبحث الثاني: قياس المحاسبة الإبداعية وعدوانية تسيير الضريبة، العلاقة، في مؤسسة طهراوي بسكرة

المبحث الثالث: تحليل نتائج نماذج الدراسة في مؤسسة طهراوي بسكرة

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

المبحث الأول: الخصائص، واقع المحاسبة الإبداعية والتسيير الضريبي في المؤسسة

من خلال هذا المبحث سوف نحاول الوقوف على أهم الخصائص القانونية والمحاسبية والمالية والضريبية لشركة طهراوي ولاية بسكرة (SARL TAHRAOUI) من أجل معرفة نقاط القوة والضعف والخصوصيات التي تُميزها عن باقي الشركات.

المطلب الأول: الخصائص القانونية والمحاسبية لمؤسسة طهراوي ولاية بسكرة

هي الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) طهراوي، أكبر شركة في المجتمع تم إنشاؤها سنة 2001، تعتبر من أكبر الشركات العائلية في ولاية بسكرة (الجزائر)، يتمثل نشاطها في: الإنتاج، الشراء وإعادة البيع (achat revente)، الأشغال العمومية والري، موقعها في 08 شارع الحكيم سعدان ولاية بسكرة، رأس مالها إنتقل من سنة 2001 إلى سنة 2017 من 2 مليون دج إلى 250 مليون دج. كذلك حققت المؤسسة سنتي 2016 و2017 رقم أعمال يقدر ب: 1966، 1916 مليون دج على الترتيب، كذلك إجمالي الأصول سنة 2017 يقدر ب: 3246,49 مليون دج. ويوضح الجدول(1-4) التالي حصص الشركاء:

جدول (1-4) حصص الشركاء في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة سنة 2018			
الشركاء	حصص الشركاء	عدد الحصص	نسبة المساهمة (%)
الشريك الاول	42 000 000	42 000	16,8
الشريك الثاني	42 000 000	42 000	16,8
الشريك الثالث	42 000 000	42 000	16,8
الشريك الرابع	39 500 000	39 500	15,8
الشريك الخامس	39 500 000	39 500	15,8
الشريكة السادسة	11 250 000	11 250	4,5
الشريكة السابعة	11 250 000	11 250	4,5
الشريكة الثامنة	11 250 000	11 250	4,5
الشريكة التاسعة	11 250 000	11 250	4,5
المجموع	250 000 000 دج		

المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول(1-4) أن المؤسسة تحتوي على 09 شركاء، منهم 05 شركاء رجال، و04 نساء، كما نلاحظ أن أكبر حصة مساهمة قدرة ب: 16.8% وهي لثلاث شركاء ثم نسبة 15.8% لشريكين، ثم النساء شركاء لكل واحدة حصة 4.5%.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

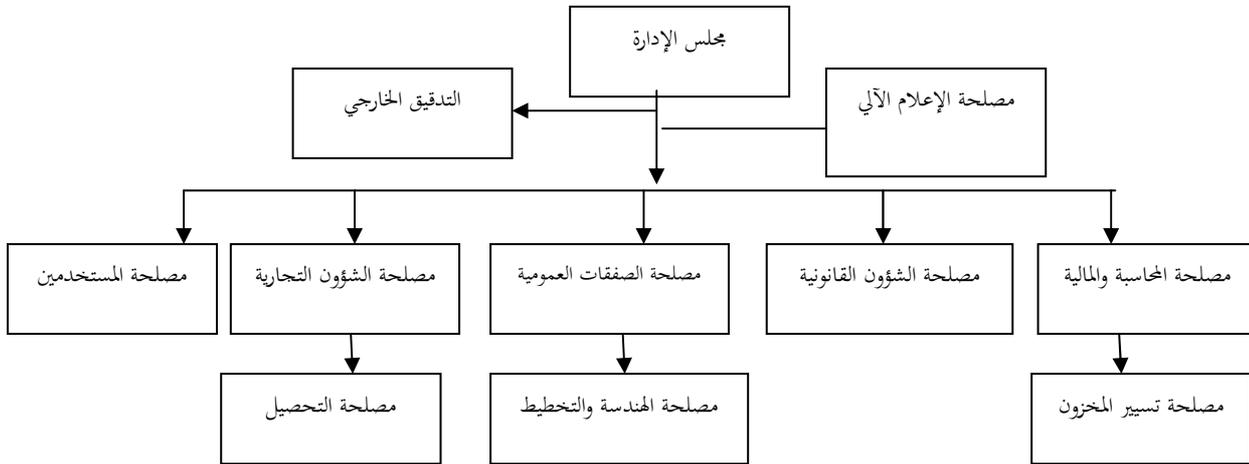
كما تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة لديها الفروع التالية¹:

جدول (2-4) : فروع مؤسسة (SARL TAHRAOUI)	
الفرع	طبيعة العملية
الشركة الأم	البيع بالجملة
	البيع بالتجزئة
فرع روية (الجزائر)	البيع بالتجزئة
فرع ورقلة	البيع بالتجزئة
فرع وهران	البيع بالتجزئة
فرع عنابة	البيع بالتجزئة
فرع الحاجب	البيع بالتجزئة
صيانة	البيع بالتجزئة
الأشغال العمومية	/
المصدر: تقارير المؤسسة	

من خلال الجدول (1-2) أن نشاط المؤسسة ينقسم إلى البيع بالجملة والبيع بالتجزئة، كذلك نلاحظ أن الشركة لديها فروع في مناطق إستراتيجية في الوطن من أجل وصول منتجاتها.

كما أن الهيكل التنظيمي للشركة يُمثل كما يلي:

شكل (1-4) الهيكل التنظيمي لمؤسسة طهراوي ولاية بسكرة



المصدر: تقارير المؤسسة

من خلال الشكل (1-4) نلاحظ أن مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة تهتم بتقسيم العمل والتخصص، وذلك من خلال عدد الأقسام الموجودة، وذلك بسبب إزداد كثافة نشاطها خلال فترة الدراسة، كذلك نلاحظ أن

¹http://www.groupetahraoui.com/#/our_products 02/06/2019.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

ممارسات المحاسبة الإبداعية تتم في مصلحة المحاسبة والمالية، كذلك من طرف المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)، الذي يقدم إستشارات محاسبية وضريبية ومالية تحقق أهداف الملاك. كما تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي، وكل الإلتزامات المحاسبية بمسك الدفاتر المحاسبية وفق المادة 20 من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

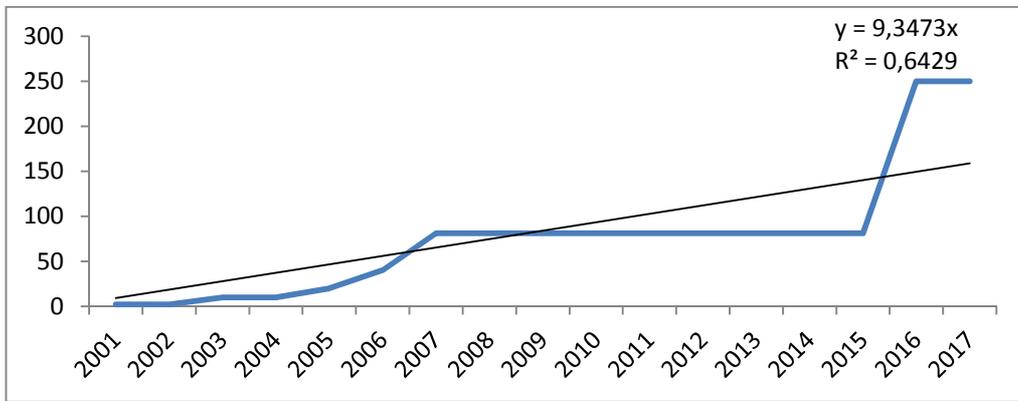
المطلب الثاني: الخصائص المالية والضريبية في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة

أولاً- الخصائص المالية في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة:

نلاحظ أن المؤسسة خلال الفترة من 2001 إلى غاية 2017 شهدت تطور في أدائها المالي، والذي سيتم شرحه كما يلي:

1- تطور رأس مال المؤسسة: الشكل التالي(4-2) يوضح تطور رأس مال المؤسسة.

شكل (4-2) تطور رأس مال الشركة خلال الفترة من (2001-2017) الوحدة (مليون دج)



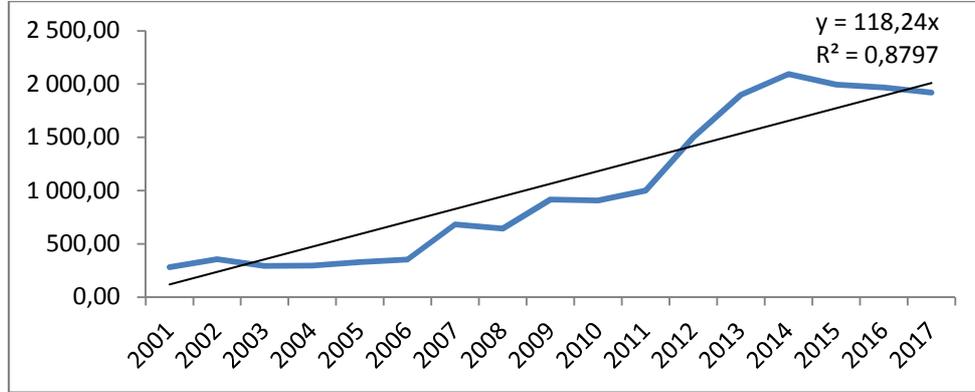
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الشكل (4-2) نلاحظ أن رأس مال المؤسسة إرتفع من سنة 2001 إلى غاية سنة 2017 بمعدل نمو يقدر بـ: 12400%، أي تضاعف بحوالي 125 مرة خلال الفترة، ويرجع هذه لتحسن الأداء المالي للمؤسسة، وبسبب الشروط القانونية الناتجة عن المنافسة خاصة عند الدخول للمعارض الدولية من أجل عرض منتوجاتها، بتحديد رأس مال معين من أجل الدخول للمعرض. حيث نلاحظ أن المؤسسة بدأت نشاطها سنة 2001 برأسمال يقدر بـ: 2 مليون دج، إلى غاية سنة 2003 ثم رفعت من رأسمالها إلى 20 مليون دج سنة 2005، ثم 40 دج سنة 2006، ثم سنة 2007 بـ: 81 مليون دج إلى غاية 2015 أين إستقر سنة 2017 بـ: 250 مليون دج.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

2- التطور في رقم أعمال المؤسسة: الشكل التالي (3-4) يوضح تطور رقم أعمال المؤسسة.

شكل (3-4): تطور رقم أعمال المؤسسة خلال الفترة من (2001-2017) (الوحدة : مليون دج)

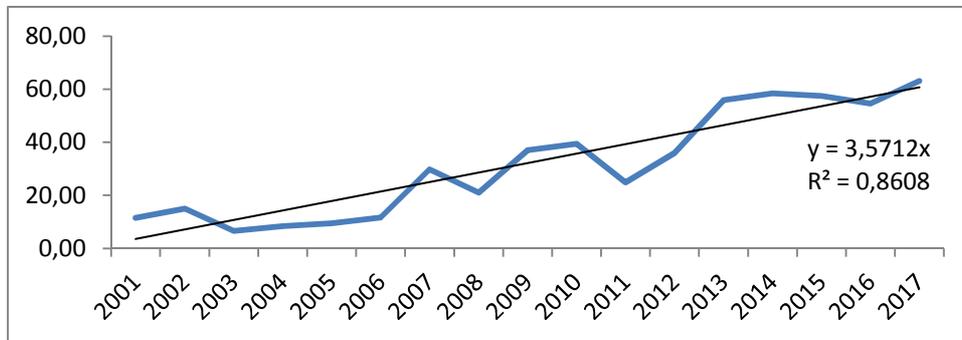


المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الشكل (3-4) نلاحظ أن متوسط رقم الأعمال خلال الفترة قدر بحوالي 1024.8 مليون دج، حيث شهد أكبر إرتفاع له خلال سنة 2014 بحوالي 2094 مليون دج، بينما أقل رقم أعمال شهدته المؤسسة كان في بداية نشاطها بحوالي 281.4 مليون دج، كما نلاحظ أن معدل نمو رقم الأعمال خلال الفترة قدر بحوالي 582.1%. نلاحظ أن رقم أعمال المؤسسة شهد نمو مستمر بفضل مشاريع التوسعة التي قامت بها المؤسسة، بزيادة عدد نقاط البيع على المستوى الوطني، كذلك المشاريع التنموية التي قامت بها الحكومة من أجل تحسين القطاع الفلاحي في إطار سياسة الدعم الفلاحي أعطت للمؤسسة فرصة عالية للنمو.

3- تطور النتيجة المالية للمؤسسة: الشكل التالي (4-4) يوضح تطور النتيجة المالية للمؤسسة.

شكل (4-4): تطور النتيجة المالية للمؤسسة خلال الفترة من (2001-2017) (الوحدة : مليون دج)



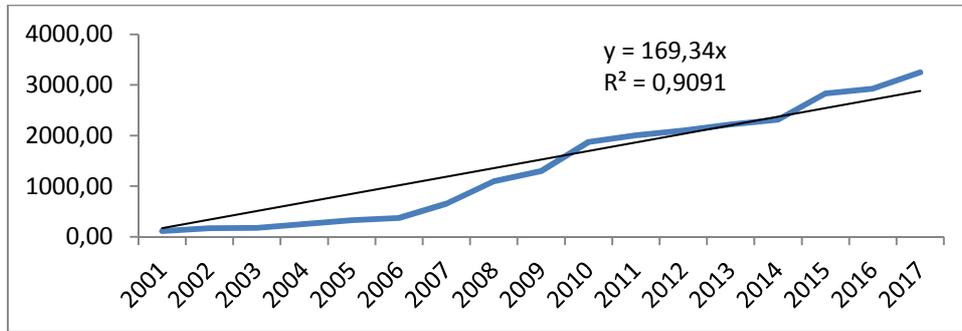
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

من خلال الشكل (4-4) نلاحظ أن متوسط النتيجة المالية خلال الفترة قدر بحوالي 31.78 مليون دج، حيث شهد أكبر إرتفاع لها خلال سنة 2017 بحوالي 63 مليون دج، بينما أقل نتيجة شهدتها المؤسسة كانت خلال سنة 2003 بحوالي 6.57 مليون دج. كما نلاحظ أن معدل نمو النتيجة المالية للمؤسسة خلال الفترة قدر بحوالي 445.7%. نلاحظ أن نمو نتيجة المؤسسة كان بسبب النمو الكبير الذي شهدته في رقم الأعمال، كذلك قدرتها على التحكم في التكاليف، وإكتسابها ميزة تنافسية سعرية في بيع أجهزة وأدوات الري بسبب الشراء من المصدر وهي الوحيدة التي تباع العلامة التجارية في الوطن.

4- تطور أصول المؤسسة: الشكل التالي (4-5) يوضح تطور أصول المؤسسة.

شكل (4-5) : تطور أصول المؤسسة خلال الفترة (2001-2017) (الوحدة : مليون دج)



المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الشكل (4-5) نلاحظ أن متوسط أصول المؤسسة خلال الفترة قدر بحوالي 1407.9 مليون دج، حيث شهد أكبر إرتفاع لها خلال سنة 2017 بحوالي 3246.5 مليون دج، بينما أقل أصول شهدتها المؤسسة كان في بداية نشاطها بحوالي 112.19 مليون دج. كما نلاحظ أن معدل نمو أصول المؤسسة خلال الفترة قدر بحوالي 2793.6%. نلاحظ أن أصول المؤسسة في إرتفاع مستمر وهذا بسبب عمليات تجديد الأصول المادية، وبيعها في المزاد العلني، كذلك إعادة تقييمها للمباني والأراضي التي تمتلكها من طرف خبراء معتمدين لدى القضاء (خبير مهندس أو خبير فلاح).

ثانيا- الخصائص الضريبية في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة:

شركة طهراوي ولاية بسكرة هي شخص معنوي من نوع شركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، خاضعة للنظام الحقيقي أي تقوم بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية، وهي خاضعة لأنواع الضرائب والرسوم التالية:

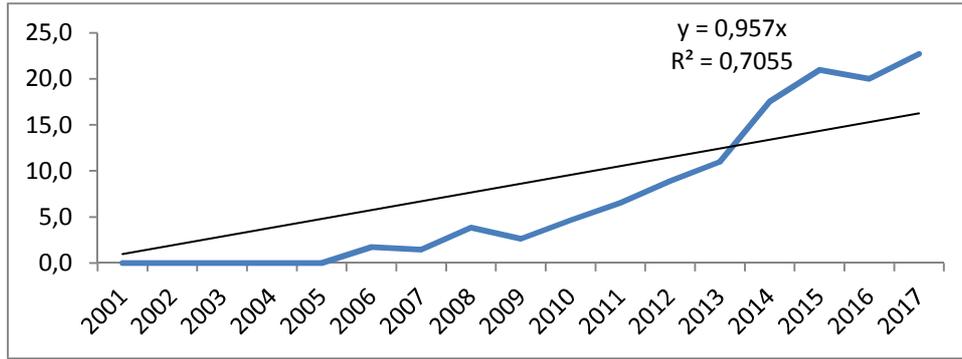
الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

- الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، الرسم على النشاط المهني (TAP)، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG-R/S)، رسوم أخرى.

وسنقوم بالتركيز على ما يلي:

1- تطور الضريبة على أرباح الشركات: الشكل التالي (4-6) يوضح تطور الضريبة على أرباح الشركات.

شكل (4-6) : تطور الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة (2001-2017) الوحدة (مليون دج)



المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

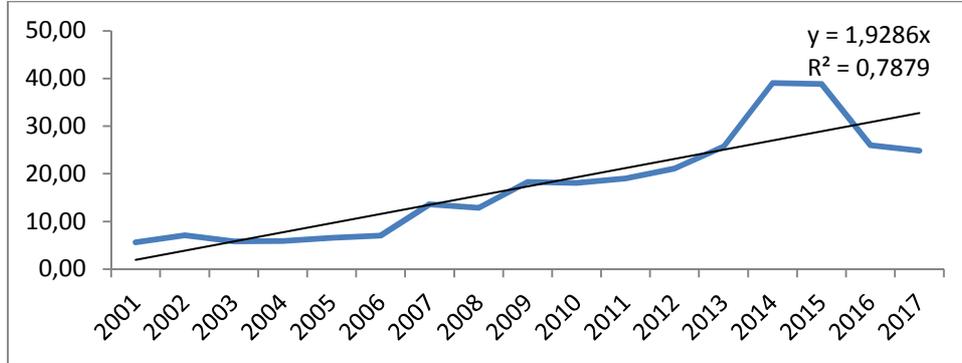
من خلال الشكل (4-6) نلاحظ أن متوسط الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة قدر بحوالي 7.17 مليون دج، حيث شهد أكبر إرتفاع لها خلال سنة 2017 بحوالي 22.69 مليون دج، بينما أقل ضريبة شهدتها المؤسسة كان في بداية نشاطها وذلك لمدة 05 سنوات الأولى من نشاطها أين كانت معفية منها. كما نلاحظ أن معدل نمو الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة قدر بـ: 11.96%.

كذلك نلاحظ أن تطور قيمة الضريبة على أرباح الشركات، يرجع إلى تطور النتيجة المالية، حيث كانت المؤسسة خلال بداية نشاطها متحصلة على إعفاءات ضريبة خلال الفترة (2001-2005)، في إطار تشجيع الإستثمار، ثم قامت المؤسسة بإعادة إستثمار جزء من النتيجة مما جعل المؤسسة تخفض من الوعاء وبالتالي الضريبة. كما نلاحظ أن إستنفاد المؤسسة لمختلف الإعفاءات رفع من مستوى الضريبة التي تسددها المؤسسة من 4.63 مليون سنة 2010 إلى 22.68 مليون سنة 2017، مما يزيد من أهمية ممارسة المؤسسة للتسيير الضريبي في إطار ما يسمح به القانون.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

2- تطور الرسم على النشاط المهني في المؤسسة: الشكل التالي (7-4) يوضح تطور TAP

شكل (7-4): تطور الرسم على النشاط المهني خلال الفترة (2001-2017) (الوحدة : مليون دج)



المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الشكل (7-4) نلاحظ أن متوسط الرسم على النشاط المهني خلال الفترة قدر بحوالي 17.37 مليون دج، حيث شهد أكبر إرتفاع لها خلال سنة 2014 بحوالي 39.03 مليون دج، بينما أقل ضريبة شهدتها المؤسسة كان في بداية نشاطها بقيمة 5.63 مليون دج. كما نلاحظ أن معدل نمو الرسم على النشاط المهني خلال الفترة قدر بـ: 341.4%. نلاحظ أن المؤسسة تستفيد من تخفيضات في قيمة الرسم على النشاط المهني، بمعدل 25% نتيجة قيامها بعمليات البيع بالجملة، كذلك نلاحظ أن قيمة الرسم إنخفضت خلال الفترة من 2015 إلى 2017 بسبب إنخفاض صفقات مشاريع توريد مضخات الري والعتاد الفلاحي، نتيجة تخفيض عدد الصفقات المبرمة من طرف مسيري المؤسسة بسبب طول مدة سداد الصفقة من طرف السلطات التي ينجز لها المشروع.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

المطلب الثالث: تشخيص واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية والتسيير الضريبي في المؤسسة

سنقوم بتشخيص محددات المحاسبة الإبداعية التي قدها الباحثين Ridha SHABOU, Neila BOULILA

TAKTAK، سنة 2002 وكذلك تحليل التسيير الضريبي في مؤسسة طهراوي بسكرة والتي تتمثل في:

« طريقة تقييم المخزون (La méthode de valorisation des stocks): تقوم المؤسسة بتقييم مخزونها وفق ما

جاء في النظام المحاسبي المالي (SCF)، عند تحديد تكلفة المخزون تقوم بتطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة

(CPM)²، وعند تسيير المخزون تقوم بتطبيق طريقة الجرد الدائم (inventaire permanent). والجدول التالي

يوضح تطور قيمة المخزون وتغيراته سنويا خلال الفترة من (2001-2017):

جدول (3-4) تطور قيمة المخزون والتغير النسبي السنوي (الوحدة: 01دج)		
السنوات	قيمة المخزون (دج)	التغير السنوي (100%)
2001	16 732 989	/
2002	34 577 628	+ 106,6435
2003	50 382 114	+ 45,7073
2004	105 183 737	+ 108,7720
2005	102 493 150	- 2,5580
2006	69 388 249	- 32,2996
2007	135 519 933	+ 95,3067
2008	72 867 937	- 46,2308
2009	69 138 654	- 5,1179
2010	77658235	+ 12.32
2011	123654258	+ 59.22
2012	154265236	+ 24.75
2013	162654574	+ 5.43
2014	193 842 206	+ 19.17
2015	188 822 686	- 2,5895
2016	249 155 108	+ 31,9519
2017	254 235 219	+ 2,0389

المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الجدول (3-4) نلاحظ أن متوسط قيمة المخزون خلال الفترة من (2001- 2009) قدر بـ:

72920488 دج، بينما خلال الفترة من (2014-2017) قدر بـ: 221513805 دج أي أن متوسط 04 سنوات

²Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du système comptable financier, les stocks, 28/12/2010, p : 03.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

الأخيرة أكبر من متوسط 09 سنوات الأولى في الدراسة بمعدل نمو 67.08% وهذا دليل على الحركية وتحسن مستوى نشاط الشركة.

وفي إطار تحليل مدى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد أن المخزون في المؤسسة شهد اضطرابات وعدم إستقرار، نجد مثلاً خلال الفترة من (2005-2006) إنخفضت قيمة المخزون بمعدل 32.3%، ثم إرتفع بحوالي 95.3% خلال سنة 2007 ثم إنخفض بنسبة 46.23% سنة 2008. كما نلاحظ أنه من سنة 2009 إلى سنة 2010 إرتفع بمعدل كبير يقدر بـ: 12.32%، ثم إنخفض بمعدل 2.589% خلال سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 ليرتفع بعد ذلك بمعدلات غير مستقرة.

ومن خلال تحليل التقارير المقدمة من طرف محافظ حسابات المؤسسة حول المخزونات خلال 03 سنوات الأخيرة نجد ما يلي:

● تقرير مدقق الحسابات في سنة 2015 :

يرى أن حسابات المخزون في 2015/12/31 يتم عرضها كما يلي:

رقم الحساب	البيان	القيمة
300	بضاعة	30 419 332
310	مواد أولية	158 403 354
321	مواد مستهلكة	0,0
322	إنتاج جاري	0,0
335	أشغال جارية	0,0
355	إنتاج تام	0,0
/	المجموع	188 822 686
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة		

ورأي مدقق الحسابات كما يلي: المخزون في نهاية السنة يقدر بـ: 5.58% من إجمالي الأصول؛ هناك تقييم للمخزونات ويتم تسييرها وفق طريقة الجرد الدائم؛ الجرد المادي للمخزون لا يتم تحقيقه وفق المعايير المنصوص عليها، كما أن المؤسسة لا تقوم بتكليف لجنة من أجل القيام بعد المخزون.

● تقرير مدقق الحسابات في سنة 2016 :

يرى أن حسابات المخزون في 2016/12/31 يتم عرضها كما يلي:

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

جدول(4-5) قيمة المخزون في 2016/12/31 (الوحدة 1000دج)				
البيان	المبلغ الاجمالي	مؤونات	صافي N	صافي N-1
مخزون	249155	/	249155	188823
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة				

ورأي مدقق الحسابات كما يلي: غياب إجراءات تسيير المخزون، الإحتياطات، التقييم، الإستهلاك... إلخ؛ غياب مؤونات تدني للمخزون خلال سنة 2016.

• تقرير مدقق الحسابات في سنة 2017 :

يرى أن حسابات المخزون في 2017/12/31 يتم عرضها كما يلي:

جدول (4-6) قيمة المخزون في 2017/12/31 (الوحدة 1000دج)				
البيان	المبلغ الاجمالي	مؤونات	صافي N	صافي N-1
مخزون	254235	/	254235	249155
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة				

ورأي مدقق الحسابات هو غياب إجراءات تسيير المخزون، الإحتياطات، التقييم، الإستهلاك... إلخ؛ بيان الجرد المادي للمخزون معد وفق نفس شروط التي يتم إعدادها في أعمال جرد الإستثمارات وبنفس التطبيقات، وهذه الطرق لا يتم تحققها في إجراءات مكتوبة؛ غياب مؤونات تدني للمخزون خلال سنة 2017.

من خلال تحليل ما ورد في تقرير مدقق الحسابات خلال الفترة من (2015-2017) وجدنا أن أهم النقاط التي قدمها تتمثل في عدم وجود إجراءات لتسيير المخزون، وغياب المؤونات المتعلقة بالمخزونات، كذلك غياب لجنة وضع بيان الجرد المادي، أي كلما كانت عملية الإبلاغ عن مخزون المؤسسة ضعيفة، زاد عدد الفرص المتاحة أمام الموظفين لارتكاب عمليات ممارسات المحاسبة الإبداعية. نلاحظ كذلك أن نية ممارسة المحاسبة الإبداعية موجودة في المؤسسة من خلال إستخدام المخزونات، بحيث نجد قيمه متقلبة خلال الفترة، والتي قد يكون لها تأثير واضح على نتيجة المؤسسة.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

كما يرى العديد من الباحثين أنه هناك العديد من المؤشرات المالية التي يمكن أن تقيس ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة منها نسبة دوران المخزون (inventory turnover ratio)، توضح عدد المرات التي يتم فيها بيع مخزون الشركة وإستبداله خلال كل سنة. حيث إرتفاع معدل الدوران يعني إنخفاض الأموال التي تنفق على التمسك بالمخزون، أي كلما زادت النسبة كانت في مصلحة المؤسسة بسبب سرعة تحويل المخزون إلى النقد. والعكس.³ ويتم التعبير عن معدل دوران المخزون كنسبة، بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \text{تكلفة البضائع المباعة} / \text{متوسط المخزون}$$

علما أن متوسط المخزون عبارة عن (رصيد المخزون السنة السابقة + رصيد المخزون السنة الحالية) ÷ 2

والجدول التالي(4-7) يوضح تطور معدل دوران المخزون لمؤسسة طهراوي بسكرة:

جدول (4-7) تطور معدل دوران المخزون				
السنوات	قيمة المخزون(دج)	تكلفة البضاعة المباعة(دج)	متوسط المخزون	معدل دوران المخزون
2001	16 732 989	250 123 056	/	/
2002	34 577 628	309 439 522	25 655 309	12,06
2003	50 382 114	255 838 530	42 479 871	6,02
2004	105 183 737	256 391 695	77 782 926	3,30
2005	102 493 150	261 121 403	103 838 444	2,51
2006	69 388 249	269 514 072	85 940 700	3,14
2007	135 519 933	481 955 517	102 454 091	4,70
2008	72 867 937	554 569 250	104 193 935	5,32
2009	69 138 654	468 822 907	71 003 296	6,60
2010	77658235	552 265 314	73 398 445	7.52
2011	123654258	578 931 525	100 656 247	5.75
2012	154265236	625 384 971	138 959 747	4.5
2013	162654574	726 584 123	158 459 905	4.59
2014	193 842 206	1 823 946 626	178 248 390	10.23
2015	188 822 686	1 723 302 166	191 332 446	9,01
2016	249 155 108	1 625 576 517	218 988 897	7,42
2017	254 235 219	1 582 035 970	251 695 164	6,29

المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

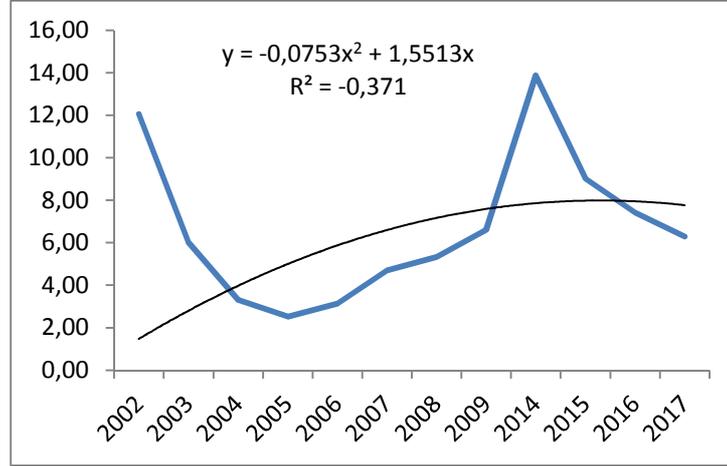
من الجدول (4-7) نلاحظ أن أكبر معدل دوران للمخزون خلال الفترة كان سنتي 2002 و2014 بمعدلي 12.06 و10.23 مرة على الترتيب، بينما أضعف معدل كان سنة 2005 بمعدل 2.5 مرة. كما نلاحظ أن هناك

³ <https://smallbusiness.chron.com/calculate-inventory-times-10339.html> 12/03/2019

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

سرعة لتحويل المخزون للنقد في كل السنوات ماعدا سنة 2005 أين كان المعدل أقل من 3 مرات. والشكل التالي(8-4) يوضح تطور معدل المخزون خلال الفترة:

شكل (8-4):معدل دوران المخزون للمؤسسة خلال الفترة (2002-2017)



المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الشكل(8-4) نلاحظ أن معدل دوران المخزون لم يكن مستقر، حيث نزل من سنة 2002 إلى غاية سنة 2005 من 12.06 إلى 2.5 مرة ثم بدأ بالتحسن إلى أن وصل إلى أقصاه سنة 2014 بمعدل 10.23 مرة ثم بدأ بالإنخفاض إلى غاية سنة 2017 بمعدل 6.29 مرة. عدم الإستقرار هذا قد يكون دليل على وجود ممارسات محاسبية إبداعية.

كما نلاحظ أن هناك إرتفاع غير مستقر في تكلفة المبيعات، حيث إرتفعت خلال 06 سنوات من سنة 2009 إلى غاية سنة 2014 من :468822906,65 إلى 1823946626 دج، أي بزيادة تقدر بـ:289%، بينما من سنة 2014 إلى سنة 2017 إنخفضت بـ:13.26%. بينما نجد أن النتيجة المالية للمؤسسة إرتفعت من سنة 2009 إلى غاية سنة 2017 من حوالي 37 مليون دج إلى 63 مليون على الترتيب بمعدل نمو 70.3%. كما نجد أن معدل نمو تكلفة البضاعة المباعة من سنة (2009-2017) قدر بـ: 237.45%، بينما معدل نمو النتيجة المالية قدر بـ:70.3%. وهذا يعطي إشارة على وجود إضطرابات في تقدير تكلفة المبيعات صعودا وهبوطا بينما نجد إرتفاع في النتيجة المالية بشكل مستقر.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

◀ سياسة إعادة تقييم الأصول (recours à la réévaluation des actifs):

الباحثين Fang Hu, Majella Percy, Daifei Yao سنة 2015 قاموا بدراسة موضوع العلاقة بين إعادة تقييم الأصول وإدارة الأرباح، باستخدام عينة من أكبر 300 مؤسسة أسترالية من أهم نتائج الدراسة أن إعادة تقييم الأصول الثابتة يرتبط إيجابيا بالمستحقات التقديرية مما يؤدي إلى زيادة إدارة الأرباح وممارسات المحاسبة الإبداعية.⁴

تقوم مؤسسة طهراوي بسكرة بإعادة تقييم أصولها وفق ما سمح به النظام المحاسبي المال (SCF)، وذلك بالتسجيل المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية، حيث تقوم المؤسسة بإعادة التقييم بصورة دورية وتقوم بإعداد تقييم الإهلاكات في تاريخ إعادة التقييم، خاصة ما تعلق بالأصول الثابتة التي تقوم بإعادة تقييمها لدى الخبير المهندس لدى القضاء الذي يقدم لها شهادة خبرة بالقيمة السوقية للأصل، والذي على أساسها تقوم بتسجيلها محاسبيا في الميزانية، مما يسمح للمؤسسة بضح قيمة جديدة للأصول وإهلاكات جديدة تجعلها تستفيد من وفر ضريبي. والجدول التالي (4-8) يوضح تطور الأصول المادية بقيمتها الصافية خلال الفترة (2015-2017):

جدول (4-8) تطور الأصول المادية في المؤسسة خلال الفترة من 2014-2017 الوحدة: 1دج				
السنوات	القيمة الإجمالية	الإهلاكات	القيمة المحاسبية الصافية	معدل التغير في القيمة المحاسبية الصافية (100%)
2015	1259887170	541611784	718275336	/
2016	1232362000	650783000	581579000	-19.03
2017	1296090000	774913000	773623000	+ 33.02
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة				

من خلال الجدول (4-8) نلاحظ أن الإنخفاض في القيمة الأصول الثابتة من سنة (2015-2016) بمعدل 19.03%، جعل المؤسسة تقوم بإعادة تقييم أصولها الثابتة بالإضافة إلى شراء أصول مادية جديدة مما جعل قيمة الاصول الثابتة ترتفع سنة 2017 بمعدل 33.02%. مما سبق نلاحظ إن إعادة تقييم الأصول المالية قد يعتبر من ممارسات المحاسبة الإبداعية إذا كانت نية المؤسسة هي تخفيض النتيجة المالية من خلال ضح قيمة جديدة للإهلاكات، مما يجعل المؤسسة تستفيد من وفرات ضريبية وبالتالي تقليل النتيجة المالية.

⁴ Fang Hu, Majella Percy, Daifei Yao, ASSET REVALUATIONS AND EARNINGS MANAGEMENT: EVIDENCE FROM AUSTRALIAN COMPANIES, Corporate Ownership & Control / Volume 13, Issue 1, Autumn 2015, p: 01.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

◀ سياسة المكافآت والتعويضات (Politique de rémunération et de compensation):

تعتبر سياسة المكافآت والتعويضات في مؤسسة طهراوي بسكرة أحد الإستراتيجيات التحفيزية من أجل الرفع من مستوى النتيجة المالية للمؤسسة وبالتالي تحسين أدائها المالي، حيث تعطي المؤسسة لبعض المسيرين القياديين تحفيزا كنسبة مؤوية مرتبطة رقم الأعمال الذي يحققونه خلال الشهر. وحسب التقرير الذي قدمه مدقق الحسابات فإن أعلى خمس مكافآت وتعويضات في سنة 2017 كما يلي⁵:

جدول(4-9): أعلى خمس مكافآت وتعويضات في سنة 2017		
العدد	الوظيفة	قيمة المكافآت والتعويضات السنوية(دج)
1	مدير تقني	567 000
2	مسير تجاري	508 200
3	مدير الهندسة المعمارية	373 791
4	مسير ميكانيك	360 096
5	مسير تجاري	356 400
	المجموع	2 165 487
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة		

نلاحظ أن المؤسسة تقدم مكافآت وتعويضات سنوية خلال سنة 2017 تقدر بـ: 2165487 دج، وهذا دليل

على أن المؤسسة قد تشجع المسيرين على المشاركة في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

◀ سياسة الإقتراض (Les clauses restrictives des contrats d'emprunt):

الباحثين Asmita H. Vyas, Rupali Ambadkar and Jyoti Bhargava سنة 2015 يرون أنه من خلال

تطبيق تقنيات المحاسبة الإبداعية، يمكن إساءة استخدام إختيار السياسة المحاسبية والتلاعب بالمعاملات من خلال الإستفادة من الفائدة المستقبلية على القروض التي يتم الحصول عليها.⁶

والجدول (4-10)، والشكل(4-9) يوضح تطور قيمة القروض في مؤسسة طهراوي بسكرة خلال الفترة

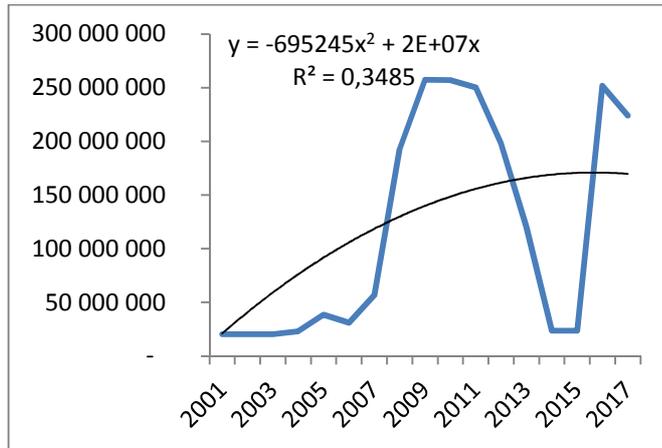
من(2001-2017):

⁵ تم حذف أسماء الاشخاص لخصوصية المعلومات.

⁶ Asmita H. Vyas, Rupali Ambadkar and Jyoti Bhargava, True and Fair View- A Fact or Illusion in the World of Creative Accounting, International Journal of Multidisciplinary and Current Research, 2015, p :01.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

شكل(4-9) تطور إجمالي القروض في مؤسسة طهراوي بسكرة



جدول(4-10) إجمالي القروض للمؤسسة	
إجمالي القروض	السنوات
20 500 000	2001
20 500 000	2002
20 500 000	2003
23 176 750	2004
38 549 594	2005
31 026 157	2006
56 859 901	2007
192 643 800	2008
257 337 735	2009
257 123 021	2010
250 315 984	2011
198 265 341	2012
120 326 517	2013
23 755 600	2014
23 755 600	2015
251 693 278	2016
224 176 258	2017
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة	

المصدر: التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الشكل (4-9) نلاحظ أن الإتجاه العام للقروض في تزايد، حيث بلغت أدنى قيمة للقروض بـ: 205000000 دج، بينما بلغت أعلى قيمة لها سنة 2009 بقيمة: 257337735 دج. كما نلاحظ أن المؤسسة إستعانت خلال الفترة بقروض عالية القيمة سنوات 2009 و2016.

نلاحظ أن لجوء المؤسسة للقروض يؤدي إلى تخفيض الربح المحاسبي، حيث بلغ متوسط الفوائد المخصصة خلال أربع سنوات الأخيرة حوالي: 9,14958793 دج، مما يدل على أن هناك إستراتيجية نحو تخفيض النتيجة المالية وبالتالي تخفيض الضريبة على أرباح الشركات.

◀ سياسة تسيير المصاريف والإيرادات (La politique de gestions des charges et revenues) :

مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة تقوم بدمج المصاريف في المحاسبة عند إثبات الوثائق المحاسبية التي تبرز حقيقة المصروف ضمن الفواتير القانونية، وتقوم بالتسجيل المحاسبي للإيرادات عند الفوترة أو قبض (التحصيل) المبلغ كليا أو جزئيا... إلخ. مثلا تقوم المؤسسة بشراء إستثمارات في الفترات التي تتوقع فيها أن يزيد رقم الأعمال

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

من أجل التخفيض من النتيجة أو ضبطها، أو تقوم بتأجيل تحصيل إيراد بالإتفاق مع العميل لفترات لاحقة، وبالتالي مسيري المؤسسة يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية في حياتها اليومية. والجدول التالي (4-10) يوضح تطور أهم المصاريف والإيرادات في المؤسسة:

جدول(4-11): تشخيص لأهم مصاريف مؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2014-2017)				
السنوات/ نوع المصروف	2014	2015	2016	2017
مصاريف المستخدمين	55 085 484	60 997 647	63 303 538	70 632 625
إهتلاكات	89 369 427	78 898 708	169 125 233	126 109 332
مصاريف مالية	11 032 240	24 650 277	8 466 205	15 686 453
مصاريف تشغيلية اخرى	6 751 678	6 307 549	9 084 555	36 939 956
المجموع	162 238 829	170 854 181	249 979 531	249 368 366
المتوسط الحسابي	40 559 707	42 713 545	62 494 883	62 342 092
معدل التغير في المتوسط	/	5,310	46,312	0,244 -
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة				

من خلال الجدول(4-10) نلاحظ لإهتلاكات تمثل المصاريف الأكبر خصما في الربح المحاسبي والتي يتراوح وزنها ضمن إجمالي المصاريف المقدمة بين 55% و67%، وهذا يبرز أهميتها في التخفيض من النتيجة، كما نجد مصاريف المستخدمين يتراوح وزنها بين 25.3% و34% وهذا لأهمية نظام المكافآت والتعويضات في هذه الممارسات. كما نلاحظ أن المصاريف التشغيلية الأخرى هي مبالغ معتبرة في المؤسسة حيث إرتفعت من سنة 2016 إلى سنة 2017 من حوالي 9 مليون دج إلى 36 مليون دج، إلا أنه لا يوجد تفصيل لطبيعة المبالغ المتضمنة في الحساب.

كما يوضح الجدول (4-11) تشخيص لأهم الإيرادات في المؤسسة كما يلي:

جدول(4-12): تشخيص لأهم إيرادات المؤسسة الإقتصادية طهراوي				
السنوات/ نوع الإيراد	2014	2015	2016	2017
بضاعة مباعة	1 695 043 313	1 593 521 940	1 305 905 395	1 111 158 837
انتاج مصنع	88 154 017	145 707 878	175 371 575	187 126 791
اداء خدمات	3 404 058	5 903 364	5 544 001	6 604 717
مبيعات أشغال	301 182 876	244 882 718	470 700 901	614 614 826
مبيعات اخرى	6 054 495	5 574 491	9 165 461	-
المجموع	2 093 838 759	1 995 590 391	1 966 687 333	1 919 505 171
المتوسط الحسابي	418 767 752	399 118 078	393 337 467	383 901 034
معدل التغير في المتوسط		4,692 -	1,448 -	2,399 -
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة				

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

من خلال الجدول(4-11) نلاحظ أن مبيعات البضائع يمثل الإيراد الأكبر في المؤسسة حيث يتراوح وزنه ضمن إجمالي الإيرادات بين 57% و81%، وهذا راجع لطبيعة النشاط الأساسي للمؤسسة، كما نلاحظ أن معدل التغيير في المتوسط للإيرادات سلمي سنويا. كما نلاحظ أن حساب مبيعات أخرى يحتوي على مبالغ معتبرة تقدر بحوالي 6 مليون دج سنة 2014 و 5 مليون سنة 2015 وحوالي 9 مليون سنة 2016، إلا أنه لا يوجد تفصيل للحساب ضمن قائمة الملاحق.

من خلال ما سبق نلاحظ أنه في المتوسط إرتفعت المصاريف خلال الفترة من 2014 إلى 2017 بمعدل 53.707%، بينما الإيرادات إنخفضت خلال نفس الفترة بمعدل 8.326%. وهذه قد يكون دليل على أن المؤسسة تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية توجهها نحو زيادة المصاريف وتخفيض الإيرادات.

← طبيعة المساهمين (La nature des actionnaires):

من خلال الجدول(4-1) الموضح في الخصائص القانونية للمؤسسة نلاحظ أن أكبر نسبة مساهمة في المؤسسة هي 16.8% وهي لثلاث شركاء، حيث أن رئيس مجلس الإدارة هو من أحد هؤلاء الشركاء، بينما الشركاء الآخرين هم شريكين بمعدل 15.8% وباقي الشركاء الأربعة تقدر نسبة مساهمتهم 4.5%.

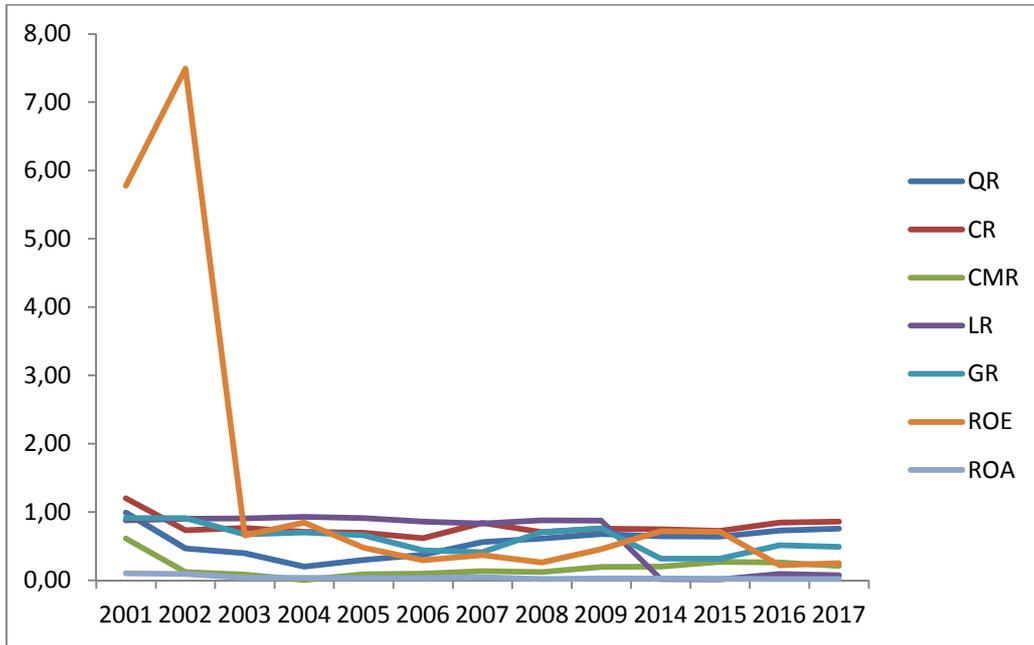
القرارات في المؤسسة تتخذ بالأغلبية في مجلس الإدارة، كما نجد أن خصائص الشركاء الأكبر نسبة والتي أهمها: الرغبة في تطوير الإستثمارات، الرغبة في الدخول للأسواق العالمية، الرغبة في تكريس وخلق وحدات إنتاج، المخاطرة... إلخ. لها تأثير كبير على إستراتيجية النمو في المؤسسة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

← مستوى الأداء (Le niveau de performance):

من خلال الشكل(4-10) نلاحظ أنه خلال بداية نشاط المؤسسة سنتي 2001 و2002 كانت نسبة العائد على رأس المال أو المردودية المالية في أعلى قيمها حيث بلغت 5.77% و7.49% على الترتيب وهذا راجع لصغر قيمة راس المال الذي بدأت به المؤسسة والمقدر بـ: 2000000 دج، في المقابل نجد نتيجة المؤسسة بلغت 11.5 مليون و15 مليون على الترتيب. والشكل التالي(4-10) يوضح تطور النسب المالية لمؤسسة طهراوي خلال فترة الدراسة:

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

شكل(4-10) تطور النسب المالية لمؤسسة طهراوي خلال فترة (2001-2017)



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

كما نلاحظ أن الإنخفاض في معدل المردودية المالية بعد سنة 2002، كان غير طبيعي حيث إنخفضت إلى 0.65% سنة 2003، وهذا راجع إلى الإنخفاض في النتيجة المالية من جهة التي قدرت بحوالي: 6.57 مليون دينار وقيام المؤسسة بالرفع من رأسمالها بقيمة 10 مليون دج. كما نلاحظ أنه بعد سنة 2003 أصبحت الصورة العامة لكل النسب المالية منخفضة بأقل من 1.2%، وهذا دليل على وجود تسيير على مستوى منخفض لكل النسب، مما يدل على أن المدير المالي للمؤسسة يسعى إلى الحفاظ على مستوى منخفض للأداء المالي للمؤسسة خلال الفترة (2003-2017).

◀ الجباية (la fiscalite):

تعتبر الجباية في المؤسسة أحد المحفزات من أجل القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة، ولذلك من خلال الإمتيازات الجبائية التي يمنحها القانون الضريبي وقوانين الإستثمار، بالإضافة إلى بعض السياسات المحاسبية مثل: إستخدام عقد الإيجار التمويلي، إعادة تقييم الأصول، خصم الإهلاكات والمصاريف المالية... إلخ. وعند القيام بالتسيير الضريبي مؤسسة طهراوي بسكرة تقوم بإستعمال هذا الأدوات أين تسعى إلى

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

ضمان أن المؤسسة تدفع أقل ضريبة، وتمارس أنشطتها التجارية دون مخاطر ضريبية والتي تتمثل في الغرامات والعقوبات.

المشرف على ممارسات التسيير الضريبي في مؤسسة طهراوي رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بالتنسيق مع المصالح الأخرى مثل: مصلحة الشؤون القانونية، ومصلحة الشؤون التجارية... إلخ. كما تجدر الإشارة إلى أن الجباية تعتبر من أحد أهم نقاط النقاش في مجلس الإدارة عند القيام بإستثمارات جديدة، أو إمكانية حدوث مخاطر ضريبة قد تتعرض لها المؤسسة.

وأمثلة عن الإمتيازات الجبائية الممنوحة للمؤسسة ما يلي:

- تخفيض بنسبة 75%، نتيجة قيامها بعمليات البيع بالجملة؛
 - إعفاء لمدة 05 سنوات الأولى ابتداءً من سنة 2001 إلى غاية سنة 2005 من الضريبة على أرباح الشركات (معدل الضريبة سنة 2018 = 26%)؛
 - إعفاءات جمركية عند القيام بعمليات الإستيراد والتصدير في إطار الإستثمار؛
 - إستفادتها من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (TVA)، بسبب تأطير أنشطتها من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI)؛
 - الإستفادة من الوفورات الضريبية للقروض الإستثمارية؛
- بالإضافة إلى إستفادتها من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات عند إعادة إستثمار أرباحها، والجدول التالي يوضح ح/مرحل من جديد (C/11) والذي يتم فيه وضع قيمة النتيجة التي سوف يعاد إستثمارها:

جدول (4-13) قيمة الحساب مرحل من جديد	
السنوات	حساب مرحل من جديد
2014	252 070 516
2015	310 468 777
2016	196 055 650
2017	247 944 960
المصدر: التقارير المالية للمؤسسة	

من خلال الشكل (4-12) نلاحظ أن المؤسسة تضع مبالغ معتبرة في هذا الحساب تفاديا للخضوع للضرائب خلال الفترة من أجل إعادة إستثماره أو توزيعه على الشركاء في الوقت المناسب، حيث إرتفعت من

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

حوالي 252 مليون سنة 2014 إلى حوالي 310 مليون سنة 2015، ثم إنخفضت إلى قيمته 196 مليون وبعدها بالإرتفاع إلى أكثر من 247 مليون سنة 2017.

المبحث الثاني: قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وعدوانية تسيير الضريبة

يعتبر قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية وعدوانية تسيير الضريبي في المؤسسة الاقتصادية والعلاقة بينهما من إهتمامات الباحثين الأجانب، وهذا ماسوف نريد تطبيقه على مؤسسة إقتصادية جزائرية وفي المدى الطويل من أجل التأكد من الإتجاه الصحيح للنتائج، وهذا كما يلي:

المطلب الأول: قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة:

سنعتمد في قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة على نماذج قياس من أجل الإجابة على الفرضية التالية:

توجد ممارسات محاسبة إبداعية في المؤسسة الإقتصادية طهراوي ولاية بسكرة؟

- توجد ممارسات محاسبة إبداعية في المؤسسة الإقتصادية طهراوي تُكشف من خلال نموذج ALTMAN ؟
- توجد ممارسات محاسبة إبداعية في المؤسسة الإقتصادية طهراوي تُكشف من خلال نموذج BENEISH ؟

◀ النماذج المعتمد عليها في الدراسة:

أولاً - نموذج (Beneish M-Score):

Beneish M-Score هو نموذج احتمالي يمكن استخدامه للكشف عن الشركات التي تميل إلى إرتكاب عمليات الإحتيال المالي، حيث أن الشركات التي تتمتع بدرجة M-Score أعلى تميل إلى الإحتيال والتزوير، والقيام بممارسات المحاسبة الإبداعية والذي يعطى بالصيغة التالية :

$$M = -4.840 + 0.920XDSRI + 0.528XGMI + 0.0404XAQI + 0.892XSGL + 0.115XDEPI - 0.172XSGAI + 4.679XTATA - 0.327XLVGI$$

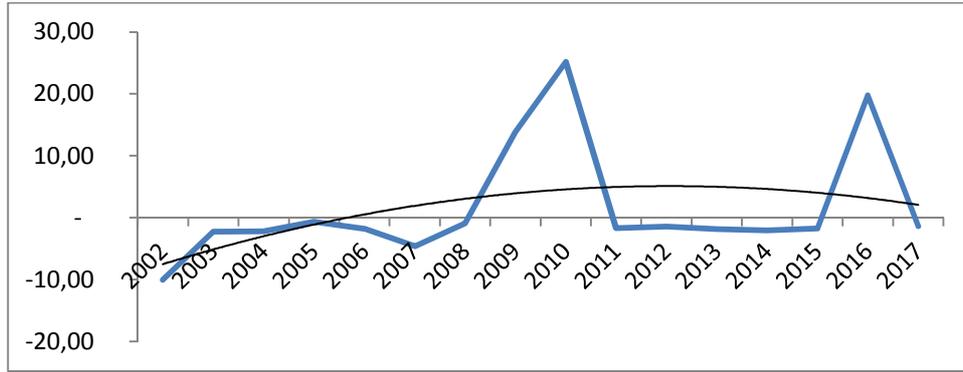
حيث إذا كان معامل M-score < -2.22 يدل على أن المؤسسة قامت بممارسات المحاسبة الإبداعية. (شرح المؤشرات وكيفية حسابها موجود في الملحق رقم: 01)

الملحق رقم (02) يبين نتائج نموذج Beneish لمؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة من (2002-2017)

.حيث يعطى قيم M score بالشكل (4-11) التالي:

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

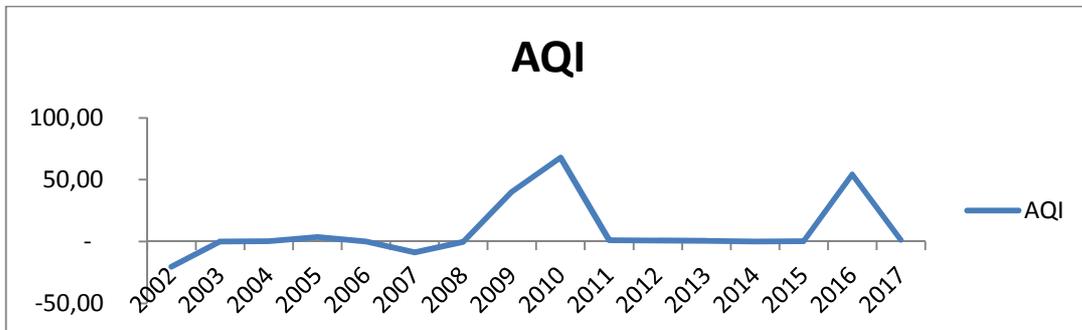
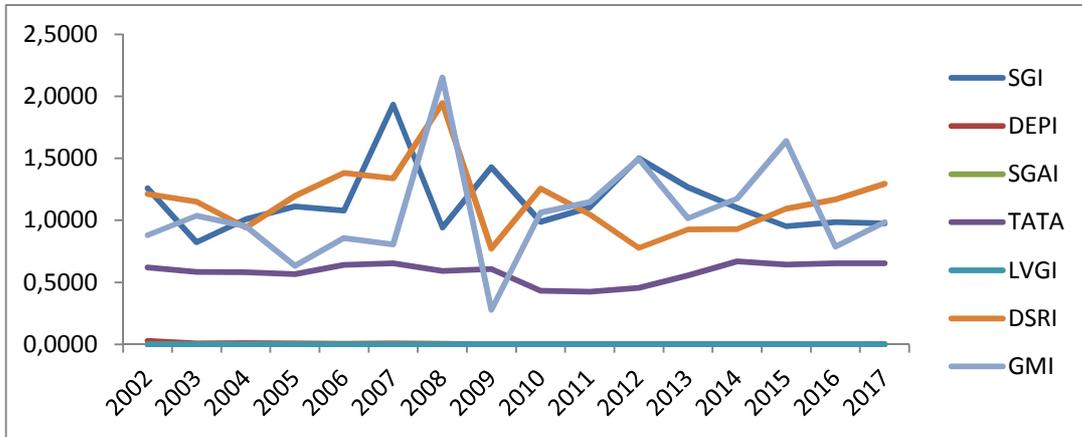
شكل(4-11): تطور مؤشر M score لمؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة من (2002-2017)



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات النموذج

من خلال الشكل(4-11) نلاحظ أن معامل M score تميز بالتقلبات خلال فترة الدراسة، خاصة خلال الفترة من(2007-2011) والفترة من(2015-2017)، وهذا ما سنحاول شرحه عند تحليل نتائج الدراسة (أنظر المبحث الثالث). كما نلاحظ أن تطور متغيرات النموذج تعطى بالشكل(4-12) التالي:

شكل(4-12): تطور متغيرات نموذج Beneish لمؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة من (2002-2017)



المصدر من إعداد الطالبة بالإعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

من خلال الشكل(4-12) نلاحظ أن النسبة الأكثر إرتفاعا من بين كل المؤشرات هي مؤشر جودة الأصول والتي فاقت 50 % خلال سنة 2010. (أنظر الشرح في المبحث الثالث)

ثانيا- نموذج (Altman Z-Score): حيث تحسب متغيرات النموذج بالعلاقات التالية:

$$Z\text{-Score model: } Z = 1.2X1 + 1.4X2 + 3.3X3 + 0.6X4 + 1.0X5$$

الملحق رقم (01): يبين كذلك كيفية حساب مؤشرات نموذج (ALTMAN)؛

الملحق رقم (03): يبين نتائج نموذج (ALTMAN) لمؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة من(2002-2017) (الشرح في المبحث الثالث). حي تفسير نتيجة Z المقدمة تكون كما يلي:

حيث تفسير نتيجة Z المقدمة تكون كما يلي:

$$Z > 2.99 \text{ منطقة "آمنة"}$$

$$1.81 < Z < 2.99 \text{ منطقة "رمادية"}$$

$$Z < 1.81 \text{ منطقة "الشدة أو الخطر".}$$

المطلب الثاني: قياس سلوك عدوانية تسيير الضريبة في مؤسسة طهراوي بسكرة:

لقياس سلوك عدوانية تسيير الضريبة أو التهرب الضريبي سوف نستخدم النماذج الإحصائية المستخدمة في دراسة كل من الباحثين ShupingChen, Xia Chen, Qiang Cheng, Terry Shevlin سنة 2008 اللذين قاموا بدراسة موضوع هل الشركات العائلية أكثر أو أقل عدوانية في تسيير الضريبة والذي يعطي كما يلي:⁷

$$\begin{aligned} TaxAgg_{i,t} = & \alpha_0 + \beta_1 FAMILY_{i,t} + \beta_2 ROA_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 NOL_{i,t} + \beta_5 \Delta NOL_{i,t} \\ & + \beta_6 FI_{i,t} + \beta_7 PPE_{i,t} + \beta_8 INTANG_{i,t} + \beta_9 EQINC_{i,t} + \beta_{10} SIZE_{i,t-1} \\ & + \beta_{11} MB_{i,t-1} + \beta_{12} BTD_{i,t-1} + YearDummies + IndustryDummies + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

كذلك دراسة الباحثين Mary Margaret Frank, Luann J. Lynch, Sonja Olhott Rego سنة 2009 في

موضوع عدوانية الإبلاغ الضريبي وعلاقتها بالتقارير المالية العدوانية.⁸ والذي يعطي كما يلي:

⁷Shuping Chen, Xia Chen, Qiang Cheng, Terry Shevlin, Are family firms more or less tax aggressive?, SSRN, 2008,p :20.

⁸ Mary Margaret Frank, Luann J. Lynch, Sonja Olhott Rego, Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting, THE ACCOUNTING REVIEW, American Accounting Association, 2009.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

$$\begin{aligned}
 TAX_{it} = & \beta_0 + \beta_1 DFIN_{it} + \beta_2 PTROA_{it} + \beta_3 NOL_D_{it} + \beta_4 FOR_D_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 MTB_{it} \\
 & + \beta_7 AF_D_{it} + \beta_8 NUM_AN_{it} + \beta_9 EM1_{it} + \beta_{10} EM2_{it} + \beta_{11} EM3_{it} + \beta_{12} \Delta PTCFO_{it} \\
 & + \beta_{13} SIZE_{it} + \varepsilon_{it}
 \end{aligned} \tag{4}$$

ونظرًا لأنهم ليسوا متأكدين من اتجاه العلاقة بين عدوانية التقارير المالية والضريبية، إستعملوا النموذج التالي:

$$\begin{aligned}
 DFIN_{it} = & \beta_0 + \beta_1 TAX_{it} + \beta_2 PTROA_{it} + \beta_3 NOL_D_{it} + \beta_4 FOR_D_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 MTB_{it} \\
 & + \beta_7 AF_D_{it} + \beta_8 NUM_AN_{it} + \beta_9 EM1_{it} + \beta_{10} EM2_{it} + \beta_{11} EM3_{it} + \beta_{12} \Delta PTCFO_{it} \\
 & + \beta_{13} SIZE_{it} + \varepsilon_{it}
 \end{aligned} \tag{5}$$

كذلك دراسة الباحثين Amy Dunbar, Danielle M. Higgins, John D. Phillips, and George A.

Plesko سنة 2010، بعنوان: ماهي تدابير قياس عدوانية الضريبة.⁹ والتي لخصوها في (09) مؤشرات للعدوانية

الضريبية في الجدول (4-13) التالي:

البيان	جدول (4-14) شرح مؤشرات قياس عدوانية التسيير الضريبي في نموذج Plesko et al
<i>BETR</i>	the book effective tax rate calculated as total expense (TXT) in year t divided by pre-tax book income (PI) in year t;
<i>CETR</i>	The current book effective tax rate calculated as current tax expense (TXC) in year t divided by pre-tax book income (PI) in year t;
<i>CachETR</i>	The cash effective tax rate calculated as cash taxes paid (TXPD) in year t divided by pre-tax book income in year t (PI) less special items (SPI);
<i>LRCachETR</i>	The five year average cash effective tax rate calculated as the five year sum of cash taxes paid (TXPD) divided by the five-year sum of pre-tax book income (PI) less special items (SPI);
<i>BTD</i>	Total book tax differences computed as the difference between book income (PI) less minority interest (MII) and an estimate of taxable income.
<i>PBTD</i>	Permanent book tax differences computed as the difference between total book tax differences (BTD) and temporary book tax differences
<i>DTAX</i>	Discretionary permanent differences, which is the residual obtained from estimating the following equation by GICS code and fiscal year, where all variables, including the intercept, are scaled by beginning of the year total assets (AT)
<i>AbBTD</i>	Abnormal book tax differences, calculated as the residual obtained from estimating the following pooled-cross sectional regression
<i>SHELTER</i>	The predicted probability the firm is engaged in tax sheltering

Source : Amy Dunbar, Danielle M. Higgins, John D. Phillips, and George A. Plesko, What Do Measures of Tax Aggressiveness Measure?, 103rd Annual Conference Proceedings, 2010, p :3-4.

⁹ Amy Dunbar, Danielle M. Higgins, John D. Phillips, and George A. Plesko, What Do Measures of Tax Aggressiveness Measure?, 103rd Annual Conference Proceedings, 2010, p :3-4.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

◀ نموذج الدراسة:

من خلال النماذج السابقة، قمنا بتحديد نموذج للدراسة يتكيف مع البيئة المحاسبية الجزائرية والتي تمثل فيها النسب المالية المتغيرات المستقلة، ومعدل الضريبي الفعلي على النحو التالي:

$$y = CASH_ETR = f(CFO, ROA, LEV, FI, PPE, INTANG, SIZE)$$

حيث نعبر عن المتغير التابع (معدل الضريبة الفعلي النقدي) $y = CASH_ETR$ ، الذي يعتبر ممثل لقياس ممارسات التهرب الضريبي (تمثل قيمة الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة) بينما المتغيرات المستقلة تتمثل في:

- التدفقات النقدية التشغيلية، CFO؛
- العائد على الأصول، ROA؛
- الرافعة المالية، LEV؛
- الحسابات في الخارج، FI؛
- المعدات، الممتلكات والأراضي، PPE؛
- الأصول غير الملموسة، INTANG؛
- حجم المؤسسة مقاسا بـ: لوغاريتم إجمالي الأصول، SIZE .

نتائج نموذج الدراسة وفق طريقة (Least Squares) بعد حذف المتغيرين من طرف النموذج بسبب قيمهم الصغيرة جدا (INTANG،FI) تعطى بالجدول (14-4) التالي:

Dependent Variable: CASH_ETR جدول (15-4) مخرجات نموذج قياس التهرب الضريبي

Method: Least Squares
Date: 04/01/20 Time: 12:37
Sample: 2002 2017
Included observations: 16

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-49.54715	22.90216	-2.163427	0.0558
SIZE	19.10128	4.237044	4.508161	0.0011
ROA	-11.70488	98.89120	-0.118361	0.9081
LEV	-57.82154	12.44580	-4.645869	0.0009
PPE	11.84920	28.87627	0.410344	0.6902
CFO	96.10198	112.7641	0.852239	0.4140

R-squared	0.901179	Mean dependent var	7.617608
Adjusted R-squared	0.851769	S.D. dependent var	8.261255
S.E. of regression	3.180652	Akaike info criterion	5.432046
Sum squared resid	101.1654	Schwarz criterion	5.721766
Log likelihood	-37.45636	Hannan-Quinn criter.	5.446882
F-statistic	18.23863	Durbin-Watson stat	1.774883
Prob(F-statistic)	0.000097		

Source : EViews 10

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

والذي يُكون المعادلة التالية: $CASH_ETR=19.10SIZE-57.82LEV$

نلاحظ وجود متغيرين مستقلين فقط لهما أثر على التدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي (عند مستوى معنوية 5%) هي: حجم المؤسسة، الرفع المالي. وبالتالي يمكن القول أنه :

- هناك علاقة موجبة ودالة إحصائيا بين حجم المؤسسة والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي ؛

- هناك علاقة سلبية ودالة إحصائيا بين الرفع المالي والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي.

كما أن طبيعة ونوع الارتباط بين متغيرات الدراسة تعطى نتائجها في الجدول (4-15) كما يلي:

جدول (4-16) معامل الارتباط لبيسون بين متغيرات الدراسة							
		CASHETR	CFO	ROA	LEV	PPE	SIZE
CASHETR	Pearson Correlation	1	-,562*	-,471	-,390	-,386	,810**
	Sig. (2-tailed)		,024	,066	,135	,140	,000
	N	16	16	16	16	16	16
CFO	Pearson Correlation	-,562*	1	,883**	-,110	,057	-,790**
	Sig. (2-tailed)	,024		,000	,686	,833	,000
	N	16	16	16	16	16	16
ROA	Pearson Correlation	-,471	,883**	1	-,167	,123	-,704**
	Sig. (2-tailed)	,066	,000		,535	,649	,002
	N	16	16	16	16	16	16
LEV	Pearson Correlation	-,390	-,110	-,167	1	-,141	,108
	Sig. (2-tailed)	,135	,686	,535		,604	,690
	N	16	16	16	16	16	16
PPE	Pearson Correlation	-,386	,057	,123	-,141	1	-,490
	Sig. (2-tailed)	,140	,833	,649	,604		,054
	N	16	16	16	16	16	16
SIZE	Pearson Correlation	,810**	-,790**	-,704**	,108	-,490	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,002	,690	,054	
	N	16	16	16	16	16	16

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

من خلال الجدول (4-15) نلاحظ أن:

- وجود علاقة سالبة ودالة عند مستوى معنوية 5% بين التدفقات النقدية التشغيلية، ومعدل الضريبة الفعلي النقدي بمقدار 0.562؛

- وجود علاقة موجبة ودالة عند مستوى معنوية 1% بين حجم المؤسسة، ومعدل الضريبة الفعلي النقدي بمقدار 0.870.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

المطلب الثالث: قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي: سوف نعتمد في قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي على النموذج التالي:

$$Y=CASH_{ETR}=f(DSRI, GMI, AQI, SGI, DEPI, SGAI, TATA, LVGI)$$

خصائص متغيرات النموذج موضحة في الملحق رقم (04).

من خلال الملحق رقم (04) أهم ما نلاحظه هو أن متوسط مؤشر جودة الأصول خلال الفترة من (2002-2017) قدر بحوالي 0.13 بينما متوسط مؤشر نمو المبيعات الذي حقق أعلى قيمة بحوالي 8.83 كذلك نلاحظ أن أقل متوسطات شهدتها كل من مؤشرات الرافعة المالية، مؤشر الإهتلاك، مؤشر المصاريف العامة للمبيعات والإدارية. كذلك نلاحظ أن معامل الاختلاف (Variance) كانت قيمه صغيرة بالنسبة لكل المتغيرات، ما عدا مؤشر جودة الأصول بلغ 562.69. كذلك نلاحظ أن مؤشر جودة الأصول شهد قيمة سالبة كأقل قيمة والتي تقدر ب: -20.3، وفي نفس الوقت شهد أعلى قيمة ب: 67.9. حيث يمثل هذا النموذج العلاقة بين متغيرات المحاسبة الإبداعية المستقلة والمحددة في نموذج (Beneish M-Score)، ومتغير التدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي (CASH_ETR)، حيث نتائج نموذج الدراسة وفق طريقة (Least Squares) تعطى بالجدول (4-15) التالي:

جدول (4-17) مخرجات نموذج العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتسيير العدواني للضريبة

Dependent Variable: CASH_ETR

Method: Least Squares

Date: 04/01/20 Time: 12:16

Sample: 2002 2017

Included observations: 16

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	37.30107	19.75063	1.888601	0.1009
TATA	26.24108	18.57404	1.412783	0.2006
SGAI	-240595.3	69744.33	-3.449675	0.0107
SGI	-17.61593	7.028130	-2.506489	0.0406
LVGI	-842920.6	343442.1	-2.454331	0.0438
GMI	-3.297370	5.094295	-0.647267	0.5381
DEPI	1944.606	1069.791	1.817745	0.1119
AQI	-0.062196	0.073976	-0.840764	0.4283
DSRI	-10.88735	7.199729	-1.512189	0.1742
R-squared	0.873585	Mean dependent var		7.617608
Adjusted R-squared	0.729110	S.D. dependent var		8.261255
S.E. of regression	4.299744	Akaike info criterion		6.053309
Sum squared resid	129.4146	Schwarz criterion		6.487891
Log likelihood	-39.42648	Hannan-Quinn criter.		6.075564
F-statistic	6.046626	Durbin-Watson stat		1.275013
Prob(F-statistic)	0.014145			

Source : EVIEWS 10

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

والذي يُكون المعادلة التالية:

$$\text{CASH_ETR} = -240595.3 \text{SGAI} - 17.61 \text{SGI} - 842920.6 \text{LVGI}$$

من خلال الملحق رقم (4-15) نلاحظ أن المؤشرات الممثلة لممارسات المحاسبة الإبداعية والتي كان لها أثر على التهرب الضريبي (عند مستوى معنوية 5%) هي: مؤشر مصاريف المبيعات العامة والإدارية (SGAI)، مؤشر نمو المبيعات (SGI)، مؤشر الرافعة المالية (LVGI). وبالتالي يمكن القول أنه:

- هناك علاقة سلبية ودالة بين مؤشر مصاريف المبيعات العامة والإدارية (SGAI) والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي ؛
- هناك علاقة سلبية ودالة بين مؤشر نمو المبيعات (SGI) والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي ؛
- هناك علاقة سلبية ودالة بين مؤشر الرافعة المالية (LVGI) والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي .

المبحث الثالث: تحليل نتائج نماذج الدراسة في مؤسسة طهراوي

سوف نحاول في هذا المبحث تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة، كذلك قياس ممارسات التسيير الضريبي العدواني والعلاقة بينهما من خلال إستخدام النماذج الإحصائية.

المطلب الأول: تحليل نموذج قياس سلوك المحاسبة الإبداعية في مؤسسة طهراوي بسكرة

1- نتائج نموذج Beneish عند تطبيقه على مؤسسة طهراوي خلال فترة الدراسة وجدنا أن:

من خلال الملحق رقم 02 ، الذي يوضح نتائج مخرجات نموذج Beneish خلال الفترة الدراسة، بإلغاء سنة 2001 كسنة أساس، وجدنا أن سنة واحدة فقط لم يتحقق فيها شرط $M\text{-score} < -2.22$ هي سنة: 2002، حيث بلغت قيمة $M\text{-score} = (-7.44)$. وبالتالي هناك إحتمال أن المؤسسة لم تقم فيها بممارسات المحاسبة الإبداعية، أي بمعدل 6.25% من إجمال عدد السنوات، بينما باقي السنوات تحقق فيها شرط النموذج بمعدل ممارسة للمحاسبة الإبداعية يقدر بـ: 93.75%، حيث نلاحظ أن سنتي 2010 و 2016 سجلتا أعلى معدل بقيمة 26.99% و 22.52% على الترتيب، وهذا راجع بصورة كبيرة إلى إرتفاع معدل جودة الأصول (AQI).

كذلك عند تحليل مؤشرات النموذج نجد أن:

مؤشر أيام تحصيل المبيعات في الدم المدينة (DSRI) قيمة النمو في المؤشر خلال الفترة من (2002-2017) قدرة بـ: 21.16%، كما نلاحظ أن إحدى عشر(11) سنة كانت فيها قيمة المؤشر أكبر من 1.0، مما يشير إلى أن نسبة حسابات المدينين إلى المبيعات قد زادت خلال هذه السنوات، وهو دليل على وجود تضخيم في الإيرادات، مما يمكن أن يشير إلى وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية. كذلك نلاحظ أن مؤشر الهامش الإجمالي (GMI) كان متقلب خلال فترة الدراسة أين قدر سنة 2002 بـ: 87.9%، ثم إرتفع سنة 2008 إلى 215.2%، ثم إنخفض إلى حوالي 27.7% سنة 2009، ثم في الإرتفاع بمتوسط 116.4% إلى غاية سنة 2017. نلاحظ أن هذه التقلبات ترجع إلى إمكانية التلاعب في تكاليف البضائع والمنتوجات، مثلا نلاحظ أن هناك إنخفاض في التكاليف من 554.57 مليون دج سنة 2008 إلى حوالي 468.82 مليون دج، بينما شهد رقم

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

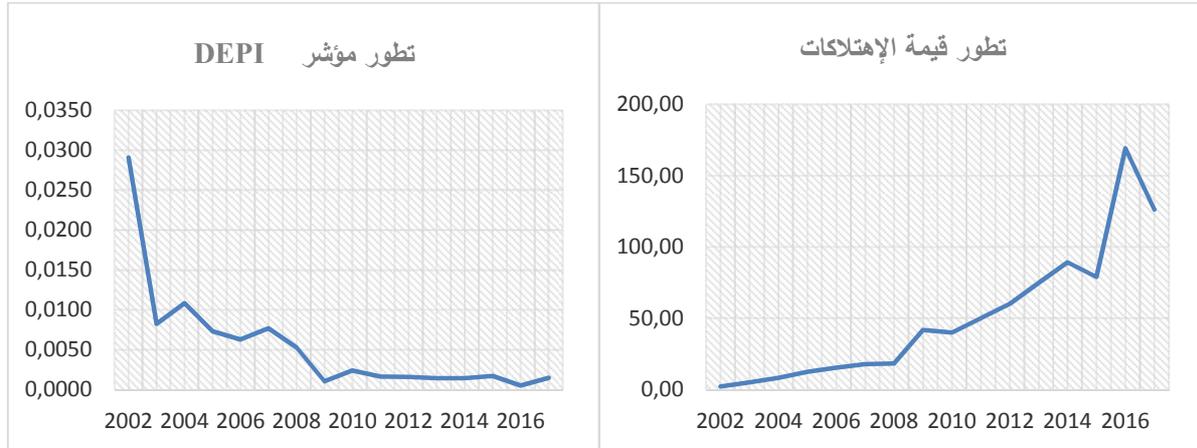
الاعمال إرتفاع من حوالي 641.5 مليون دج إلى 915.9 مليون دج خلال نفس الفترة. وعند سؤالنا أهم مسيري المؤسسة مثل: المحاسب، ورئيس مصلحة الشؤون التجارية، وجدنا أن المؤسسة ليس لديها نظام معلومات فعال من أجل تقدير التكلفة بصورة صادقة وموثوق فيها، بالإضافة إلى عدم وجود محاسبة تحليلية داخل المؤسسة .

بالنسبة لمؤشر جودة الاصول (AQI) نجده من أكبر المؤشرات إرتفاعا في النموذج، حيث كان أعلى إرتفاع له بمعدل 6795% سنة 2010 كأعلى معدل، كذلك سنتي 2009، 2016 بمعدل: 4023%، 5431% على الترتيب. ويرجع هذا إلى إرتفاع في الأصول غير المتداولة من 43.24 مليون دج سنة 2002 إلى 1654 مليون دج سنة 2017، مما يدل على أن المؤسسة قامت بشراء الأصول غير المتداولة، من أجل تعزيز أنشطتها من جهة وإستعمالها كضمانات من أجل الحصول على القروض الإستثمارية متوسطة وطويلة الأجل. هذه السياسة في تسييرها للأصول الغير متداولة جعل المؤسسة تستفيد من الوفورات الضريبية للإهلاكات الناتجة عن التدفقات الجديدة للإستثمارات من جهة، وفوائد القروض من جهة أخرى.

بالنسبة لمؤشر نمو المبيعات (SGI) نلاحظ أن نمو المبيعات خلال الفترة من (2002-2017) قدر بحوالي 442%، حيث بلغ رقم الأعمال في سنة 2002 حوالي 354.2 مليون دج، بينما في سنة 2017 حوالي 1919.5 مليون دج، وهي نسبة عالية، كذلك نلاحظ أن معدلات النمو السنوية هي متقلبة بين موجبة وسالبة مثلا حيث شهدت خلال سنة 2014 معدل نمو سنوي موجب قدر ب: 10% ومعدلات نمو سالبة خلال سنة 2015 ب: 5% و2016 ب: 1% و2017 ب: 2%. نظرا لإستراتيجية إدارة المبيعات في المؤسسة، المتبعة من طرف ملاك المؤسسة والمحاسب وذلك من خلال المحافظة على معدلات نمو منخفضة. بالنسبة لمؤشر الإهلاك (DEPI) نلاحظ أنه يتزايد بمعدلات متناقصة خلال فترة الدراسة، حيث سجل أعلى قيمة له في سنة 2002 بمعدل 2.9% ثم بدأ في التناقص إلى أن وصل 0.146% سنة 2017، في حين أن قيمة الإهلاكات شهدت تطور من حوالي 0.55 مليون دج سنة 2002 إلى 126.1 مليون دج سنة 2017. والشكلين (4-13 و 4-14) أدناه يوضحان ذلك. وبالتالي يمكن القول أن المؤسسة إتبع إستراتيجية تؤدي إلى زيادة الإهلاكات من خلال عمليات تجديد الإستثمارات وإعادة تقييمها ولكن بمعدلات متناقصة.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

شكل(4-13-14): تطور قيمة الإهلاكات ومؤشر (DEPI) في مؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2002-2017)



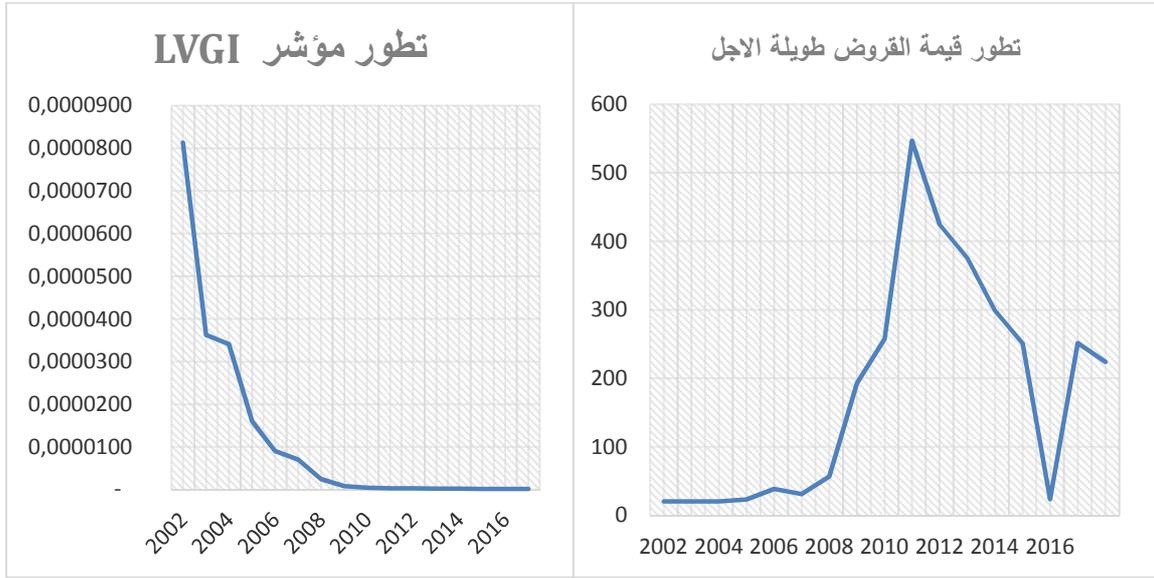
المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

بالنسبة لمؤشر (TATA) إجمالي المستحقات على إجمالي الأصول تتراوح خلال الفترة بين (42.5- 66.8%) ، حيث نلاحظ أن المؤشر قد تجاوز نسبة 50% في العديد من السنوات، مما قد يخفف من التدفقات النقدية لدى المؤسسة، و يؤدي إلى تراكم في إجمالي المستحقات، وإحتمال القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعب بالأرباح، كما تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة من أجل الرقابة على مستحقاتها قامت بإنشاء مصلحة التحصيل من أجل ضمان متابعة الأموال التي طالت مدة إستحقاقها. كذلك نجد مؤشر المصروفات العامة والإدارية للمبيعات (SGAI) حقق قيمة منخفضة جدا خلال فترة الدراسة مقارنة بقيمة المبيعات، حيث أن أعلى قيمة قدرت بنسبة 0.0053%، وهذا بسبب انخفاض مصاريف البيع المباشرة وغير المباشرة مثل: تكاليف المعاملات والعمولات المدفوعة للبيع، الرواتب والمزايا والأجور لمندوبي المبيعات والسفر والإقامة، وبالتالي قد يكون تأثيرها ضعيف على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كذلك نجد مؤشر الرافعة المالية (LVGI) أنه إنخفض خلال فترة الدراسة من 0.00813% سنة 2002 إلى نسب منخفضة أكثر سنة 2017 بحوالي 0.00001% سنة 2017، وهذه دليل على أن هناك تغيرات منخفضة في المؤشر، بالرغم من أن هناك إرتفاع في قيمة القروض طويلة الأجل من 20.5 مليون دج سنة 2002 إلى حوالي 224.17 مليون دج سنة 2017، حيث يرجع الإنخفاض في قيمة تغيرات المؤشر إلى الإرتفاع في حجم أصول المؤسسة، والإعتماد كذلك على التدفقات الداخلية في تمويل الاستثمارات. والشكلين أدناه يوضحان ذلك.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

شكل(4-15-16): تطور قيمة القروض طويلة الأجل ومؤشر (LVGI) في مؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2002-2017)



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

2- نتائج نموذج Altman عند تطبيقه على مؤسسة طهراوي خلال فترة الدراسة وجدنا أن:

من خلال نتائج نموذج Altman المطبق لمؤسسة طهراوي خلال فترة الدراسة، بدون إلغاء سنة 2001 وجدنا أن 08 سنوات كانت فيهم المؤسسة في المنطقة الخطرة أي $Z\text{-score} < 1.8$ ، أين تكون المؤسسة قد مارست فيها المحاسبة الإبداعية بصورة ضارة، أي ما نسبته 47 % من إجمالي عدد السنوات، وهي نسبة عالية للسنوات (2008،2009،2011،2012،2013،2015،2016،2017)، كذلك نجد أن 07 سنوات كانت فيهم المؤسسة في المنطقة الرمادية أي $1.81 < Z\text{-score} < 2.99$ ، مما يشير إلى أن المؤسسة قد تمارس المحاسبة الإبداعية كذلك ولكن بمخاطر أقل، بينما في السنتين الأوليتين في الدراسة 2001-2002 كانت المؤسسة في المنطقة الخضراء أي $Z\text{ score} < 2.99$.

وبالتالي من خلال نتائج النموذجين وجدنا أن المؤسسة تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة، وهذا ما يؤكد المحاولة على الإجابة على الإشكالية المطروحة للدراسة.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

المطلب الثاني: تحليل نموذج قياس سلوك عدوانية تسيير الضريبة في مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة

من خلال نموذج الدراسة في الجدول(4-14) يعطى النموذج التالي:

$$\text{CASH_ETR}=19.10\text{SIZE}-57.82\text{LEV}$$

من خلال نتائج النموذج نستطيع القول أن المؤسسة تقوم بالتهرب الضريبي من خلال إستخدام الرفع المالي أي التمويل عن طريق القروض، حيث أن تعزيز المؤسسة بأنواع من القروض خلال فترة الدراسة جعلها تستفيد من الوفورات الضريبية لفوائد القروض، وهذا بدوره يؤدي إلى التقليل من قيمة الضريبة، حيث أن معدل النمو في القروض طويلة الاجل خلال الفترة من (2002-2017) قدر بحوالي 1060.34%.

كذلك نلاحظ أن هناك علاقة موجبة ودالة بين حجم المؤسسة والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي مما يدل أن حجم المؤسسة يؤدي إلى زيادة قيمة وعدد الأوعية الضريبية، حيث إرتفع إجمالي الأصول خلال الفترة (2002-2017) بحوالي 2793.6%، من حوالي 112 مليون دج سنة 2002 إلى حوالي 3246 مليون دج سنة 2017. إلا أن هذه العلاقة بالموجبة وهي الحالة الطبيعية، تجعل المؤسسة تستفيد كذلك من الوفورات الضريبية أو تأجيل الوعاء التي تتمتعها الإهتلاكات للتشبيات المادية والمعنوية، وكذا سياسة المخزون والتعامل مع الزبائن وتسيير الخزينة.

المطلب الثالث: تحليل نموذج قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي:

من خلال نموذج الدراسة في الجدول رقم (4-16) يعطى النموذج التالي:

$$\text{CASH_ETR}=-240595.3\text{SGAI}-17.61\text{SGI}-842920.6\text{LVGI}$$

نلاحظ أن ثلاث مؤشرات عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أثرت في نموذج الدراسة بالإعتماد على نموذج(Beneish)، بينما باقي المؤشرات لم تكن دالة، حيث أن إرتفاع مؤشر الرافعة المالية (LVGI) يؤدي إلى سلوك عدواني إتجاه تسيير الضريبة نحو تخفيضها، كذلك ارتفاع مؤشر نمو المبيعات(SGI) يؤدي إلى سلوك عدواني إتجاه تخفيض الضريبة، وذلك نتيجة إحتمال التلاعب بالإيرادات والتكاليف.

كذلك نلاحظ أن إرتفاع مؤشر مصاريف البيع العامة والإدارية(SGAI)، يؤدي إلى سلوك عدواني إتجاه الضريبة بتخفيضها، حيث نلاحظ أن المؤسسة رفعت من مستوى إنفاقها على الإشهار والترويج للمبيعات

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

والتسويق، مصاريف التأمين، مصاريف الصيانة، مصاريف المهام... إلخ. كذلك نلاحظ أن مصاريف الإشهار شهدت تقلبا، حيث إنخفضت من سنة 2015 إلى سنة 2016 من 2.167 مليون دج إلى 0.19 مليون دج، ثم إرتفعت إلى 2.02 مليون دج سنة 2017. كذلك نلاحظ أن مصاريف الصيانة إرتفعت خلال الفترة (2015-2017) بنسبة 44.55%، كذلك نلاحظ أن مصاريف التأمين خلال الفترة كانت بمتوسط 7.04 مليون دج، وهي نسبة معتبرة، كذلك نلاحظ أن مصاريف المهام إرتفعت من 9.13 مليون دج إلى 13.36 مليون دج خلال الفترة (2015-2017) وهي مبالغ معتبرة، كل هذه المتغيرات الممثلة للممارسات المحاسبية الإبداعية تعتبر محفزات من أجل تخفيض الضريبة وقد تؤدي إلى التهرب الضريبي.

والجدول (4-18) التالي يوضح ذلك :

جدول(4-18) تطور مصاريف البيع العامة والإدارية (الوحدة مليون دج)			
المصرف/ السنة	2015	2016	2017
الإشهار	2,167	0,19	2,02
الصيانة	19,266	25,69	27,85
التأمين	7,530	7,109	6,487
المهام	9,137	9,39	13,36
من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة			

كما تجدر الإشارة إلى أن مسألة تسيير الضريبة نحو الإنخفاض هو سلوك تسمح به القوانين المحاسبية والضريبية ولكن دون أن تكون نية هذا السلوك هي الإضرار بخزينة الدولة، والقوانين الدولية تركت مسألة الحكم على دراجة عدوانية السلوك من صلاحيات القضاء المتخصص الذي يبيح حكما بناء على أدلة إثبات وحقائق لإتهام هذا السلوك.

الفصل الرابع : قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وعدوانية التسيير الضريبي

خلاصة الفصل الرابع

من خلال هذا الفصل وجدنا أن المؤسسة الإقتصادية طهراوي التي مقرها ولاية بسكرة، تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية بالتحقق من خلال إستخدام نموجي (ALTMAN- BENEICH)، بالتأكد من أن عدد السنوات التي مارست فيها المحاسبة الإبداعية أكبر من عدد سنوات التي لم تمارس فيها. كذلك وجدنا أن المؤسسة تمارس سلوك عدواني إتجاه الضريبة من خلال إستخدامها: القروض المستخدمة، وكذلك الإستفادة من وفورات الحجم.

كذلك عند دراسة العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتسيير الضريبي العدواني، بالإعتماد على نموذج BENEICH ، وجدنا أن هناك ثلاث مؤشرات للمحاسبة الإبداعية تؤثر على التسيير الضريبي العدواني هم: مؤشر نمو المبيعات، ومؤشر مصاريف البيع العامة والإدارية، مؤشر الرافعة المالية.

خاتمة

يعتبر موضوع قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التهرب الضريبي أو التسيير الضريبي العدواني أم مهم في المؤسسات الاقتصادية التي تتطلع إلى تخفيض المخاطر الضريبية وإحترام القانون دون الإضرار بخزينة الدولة. وبالتالي مراقبة مثل هذه الممارسات من طرف المسيرين بطرق علمية يجعل المؤسسة تستفيد من المحاسبة والنظام الجبائي في خدمة أهدافها المالية وليس العكس.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التهرب الضريبي أو التسيير العدواني للضريبة من خلال دراسة حالة مؤسسة طهراوي في ولاية بسكرة خلال الفترة من (2002-2017)، تم التركيز في الدراسة النظرية على تحليل ماهية فلسفة المحاسبة الإبداعية باعتبارها سلوك قد يكون ضار وإيجابي في نفس الوقت، وكذلك تم التطرق إلى تحليل مدى قانونية هذه السلوكات وأدواتها المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية. كذلك تم تحليل تجارب بعض الدول التي مارست فيها المؤسسات ممارسات المحاسبة الإبداعية بكثرة مثل: التجربة الأمريكية، والهندية وبعض الدول الإفريقية، ثم تم شرح علاقة هذه الممارسات مع أهم القضايا المحاسبية مثل: حوكمة الشركات، ومعايير التدقيق وكذلك المحاسبة السلوكية، ثم تم تحليل النماذج الإحصائية التي تم استخدامها لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كذلك تم التطرق إلى شرح ما هي التسيير الضريبي وحدوده، كذلك أهميته في المؤسسة وأهم مخاطره، كذلك أهم القضايا المتعلقة به مثل: الحوكمة وقيمة المؤسسة وجودة المعلومات المحاسبية. وبعد ذلك تم التطرق إلى ماهية التسيير الضريبي العدواني أو التهرب الضريبي والضرار التي قد يحدثها للمؤسسة وكيفية القياس من خلال النماذج الإحصائية، وفي الجزء الأخير من الجانب النظري تم تحليل العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.

في الجانب التطبيقي ركزت الدراسة على قياس سلوك ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي والعلاقة بينهما في شركة طهراوي ولاية بسكرة (SARL TAHRAOUI)، وقد أُختير لذلك فترة طويلة من الزمن (2002-2017) من أجل إظهار نتائج واضحة لمثل هذه الممارسات. وعليه بناء على الأهداف المرجوة من الدراسة تم إستخلاص النتائج التالية:

أولاً: النتائج واختبار الفرضيات

في إطار تحليل الجانب النظري تم التوصل إلى:

◀ المحاسبة الإبداعية في سلوك قد يكون ضار أو نافع في المؤسسة على حسب نية مستخدميها في المؤسسة الاقتصادية؛

◀ قياس المحاسبة الإبداعية بطرق علمية من طرف المحاسبين أم ضروري في المؤسسة الاقتصادية؛

◀ ممارسات محاسبة إبداعية ضارة قد يؤدي بالمؤسسة للتهرب الضريبي والتأثير على سمعتها في السوق أو مخاطر ضريبية؛

◀ العلاقة بين المحاسبة الإبداعية السلبية والتهرب الضريبي هي علاقة تكاملية حتمية في المؤسسة الاقتصادية؛

وفي إطار تحليل الجانب التطبيقي تم التوصل إلى:

❖ نتائج قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية:

من خلال الجدول أدناه، الذي يوضح مخرجات نموذج Beneish خلال الفترة الدراسة، بإلغاء سنة 2001 كسنة أساس، وجدنا أن سنة واحدة فقط لم يتحقق فيها شرط $M\text{-score} < -2.22$ هي سنة: 2002، حيث بلغت قيمة $M\text{-score} = (-7.44)$. وبالتالي هناك احتمال أن المؤسسة لم تقم فيها بممارسات المحاسبة الإبداعية، أي بمعدل 6.25% من إجمال عدد السنوات، بينما باقي السنوات تحققت فيها شرط النموذج بمعدل ممارسة للمحاسبة الإبداعية يقدر بـ: 93.75%، حيث نلاحظ أن سنتي 2010 و 2016 سجلتا أعلى معدل بقيمة 26.99% و 22.52% على الترتيب، وهذا راجع بصورة كبيرة إلى إرتفاع معدل جودة الأصول (AQI).

ومن خلال نتائج نموذج Altman المطبق لمؤسسة طهراوي خلال فترة الدراسة، بدون إلغاء سنة 2001 وجدنا أن 08 سنوات كانت فيهم المؤسسة في المنطقة الخطرة أي $Z\text{-score} < 1.8$ ، أين تكون المؤسسة قد مارست فيها المحاسبة الإبداعية بصورة ضارة، أي ما نسبته 47% من إجمالي عدد السنوات، وهي نسبة عالية للسنوات (2017، 2016، 2015، 2013، 2012، 2011، 2009، 2008)، كذلك نجد أن 07 سنوات كانت فيهم المؤسسة في المنطقة الرمادية أي $1.81 < Z\text{-score} < 2.99$ ، مما يشير إلى أن المؤسسة قد تمارس المحاسبة الإبداعية كذلك ولكن بمخاطر أقل، بينما في السنتين الأوليتين في الدراسة 2001-2002 كانت المؤسسة في المنطقة الخضراء أي $Z\text{ score} < 2.99$.

وبالتالي من خلال نتائج النموذجين وجدنا أن المؤسسة تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة، وهذا ما يؤكد المحاولة على الإجابة على الإشكالية المطروحة للدراسة.

وبالتالي من خلال نتائج النموذجين وجدنا أن المؤسسة تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة، وهذا ما يؤكد المحاولة على الإجابة على الإشكالية المطروحة للدراسة.

❖ نتائج قياس ممارسات التهرب الضريبي:

من خلال نموذج الدراسة الذي يعطى بالنموذج التالي:

$$\text{CASH_ETR}=19.10\text{SIZE}-57.82\text{LEV}$$

من خلال نتائج النموذج نستطيع القول أن المؤسسة تقوم بالتهرب الضريبي من خلال إستخدام الرفع المالي أي التمويل عن طريق القروض، حيث أن تعزيز المؤسسة بأنواع من القروض خلال فترة الدراسة جعلها تستفيد من الوفورات الضريبية لفوائد القروض، وهذا بدوره يؤدي إلى التقليل من قيمة الضريبة، حيث أن معدل النمو في القروض طويلة الاجل خلال الفترة من (2002-2017) قدر بحوالي 1060.34%.

كذلك نلاحظ أن هناك علاقة موجبة ودالة بين حجم المؤسسة والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي مما يدل أن حجم المؤسسة يؤدي إلى زيادة قيمة وعدد الأوعية الضريبية، حيث إرتفع إجمالي الأصول خلال الفترة (2002-2017) بحوالي 2793.6%، من حوالي 112 مليون دج سنة 2002 إلى حوالي 3246 مليون دج سنة 2017. إلا أن هذه العلاقة بالموجبة وهي الحالة الطبيعية، تجعل المؤسسة تستفيد كذلك من الوفورات الضريبية أو تأجيل الوعاء التي تتمتعها الإهلاكات للتبنيات المادية والمعنوية، وكذا سياسة المخزون والتعامل مع الزبائن وتسيير الخزينة.

❖ نتائج قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي:

من خلال نموذج الدراسة في الجدول رقم (4-16) يعطى النموذج التالي:

$$\text{CASH_ETR}=-240595.3\text{SGAI}-17.61\text{SGI}-842920.6\text{LVGI}$$

نلاحظ أن ثلاث مؤشرات عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أثرت في نموذج الدراسة بالإعتماد على نموذج(Beneish)، بينما باقي المؤشرات لم تكن دالة، حيث أن إرتفاع مؤشر الرافعة المالية (LVGI) يؤدي إلى

سلوك عدواني إتجاه تسيير الضريبة نحو تخفيضها، كذلك ارتفاع مؤشر نمو المبيعات (SGI) يؤدي إلى سلوك عدواني إتجاه تخفيض الضريبة، وذلك نتيجة إحتمال التلاعب بالإيرادات والتكاليف.

كذلك نلاحظ أن إرتفاع مؤشر مصاريف البيع العامة والإدارية (SGAI)، يؤدي إلى سلوك عدواني إتجاه الضريبة بتخفيضها، حيث نلاحظ أن المؤسسة رفعت من مستوى إنفاقها على الإشهار والترويج للمبيعات والتسويق، مصاريف التأمين، مصاريف الصيانة، مصاريف المهام... إلخ. كذلك نلاحظ أن مصاريف الإشهار شهدت تقلبا، حيث إنخفضت من سنة 2015 إلى سنة 2016 من 2.167 مليون دج إلى 0.19 مليون دج، ثم إرتفعت إلى 2.02 مليون دج سنة 2017. كذلك نلاحظ أن مصاريف الصيانة إرتفعت خلال الفترة (2015-2017) بنسبة 44.55%، كذلك نلاحظ أن مصاريف التأمين خلال الفترة كانت بمتوسط 7.04 مليون دج، وهي نسبة معتبرة، كذلك نلاحظ أن مصاريف المهام إرتفعت من 9.13 مليون دج إلى 13.36 مليون دج خلال الفترة (2015-2017) وهي مبالغ معتبرة، كل هذه المتغيرات الممثلة للممارسات المحاسبية الإبداعية تعتبر محفزات من أجل تخفيض الضريبة وقد تؤدي إلى التهرب الضريبي.

ثانيا: توصيات الدراسة:

تأسيسا على ما سبق، وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة يمكن تقديم جملة من توصيات الموجهة إلى مدراء المؤسسات والسلطات الضريبية، وكذلك القضاء من أجل ضمان إتخاذ قرارات تخدم أهداف المؤسسة وخزينة الدولة في نفس الوقت.

- ❖ ضرورة تحديد وتجريم الممارسات المحاسبية الضارة التي لا تخدم المجتمع من طرف السلطات المعنية؛
- ❖ توعية أصحاب المهن المحاسبية من إستخدام الطرق العلمية مثل النماذج الإحصائية لقياس طبيعة الممارسات المحاسبية الإبداعية داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- ❖ ضرورة توعية مسيري المؤسسات بأثر المخاطر الضريبية التي قد تنتج من ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية؛
- ❖ إستخدام تكنولوجيا المعلومات، لضمان وصول المعلومة المحاسبية والضريبية في الوقت المناسب؛

ثالثا: أفاق الدراسة

من الممكن أن هذه الدراسة تحتاج جهود إضافية من أجل التعمق في دراسة العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

- كيف تكون علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي في ظل التصنيف القطاعي؟
- ما مدى أهمية المسؤولية الاجتماعية في ضبط العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي؟
- ما مدى تأثير سلوك القادة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي؟

وعليه، يمكن أن تكون هذه المحاور من المواضيع التي لم تتناولها الأطروحة، أبوابا علمية أخرى تفتح من أجل البحث العلمي المتواصل، وبهذا نأمل أن نكون قد وفقنا في إختيار الموضوع وإنجازته، والله نسأل التوفيق والأجر.

قائمة المصادر والمراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية:

• أعمال منشورة وغير منشورة:

الفصل الأول:

1- ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010.

الفصل الثاني:

2- يحيى لخضر، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب للفترة (2003-2005)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة مسيلة، 2007.

3- طاهر شاوش فاطمة، الغش الضريبي، مجلة دراسات وأبحاث، المجلة العربية في العلوم الإنسانية والإجتماعية، مجلد 11، العدد 04، 2019.

4- عيسى سماعين، ظاهرة الغش الجبائي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج)، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15 العدد 21، 2019.

• Travaux publiés et nom publiés :

Chapitre 1

5- Artur Hołda, Anna Staszal, Definitions, Perception and Functioning of Creative Accounting in the Theory and Practice of Different Languages, Countries and Parts of the World, China-USA Business Review, 2016.

6- ătălița-Mihaela LESCO I-FRUMUȘA, Mihaela MARTI, creative accounting policies – boundery between legal and illegal, eftimie murgu university of resita, 2016.

7- Branka Remenarić, Ivo Mijoč, Ivana Kenfelja, CREATIVE ACCOUNTING – MOTIVES, TECHNIQUES AND POSSIBILITIES OF PREVENTION, Ekonomski vjesnik, 2018.

8- Brijesh Yadav, Anil Kumar, Bunny Singh Bhatia, Concept of Creative Accounting and Its Different Tools, International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), Volume 3, No. 2, February 2014.

9- Ciocan Claudia Cătălina, Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques: A Managerial Perspective, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series Volume XVII, Issue 2 /2017.

10- Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik, Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing, International Journal of Economics and Financial Issues, 2015.

11- Florentina MOISESCU, THE ART OF "CREATIVE ACCOUNTING" IN THE CURRENT ECONOMIC CONTEXT, The Journal Contemporary Economy Revista Economia Contemporană, Volume I, Issue 2/2016.

- 12- Ganga Bhavani, Christian Tabi Amponsah, M-SCORE AND Z-SCORE FOR DETECTION OF ACCOUNTING FRAUD, Accountancy Business and the Public Interest 2017.
- 13- Haruna Ndebugri and Emmanuel Tweneboah Senzu, Analyzing the critical effects of creative accounting practices in the corporate sector of Ghana, 4 September 2017.
- 14- Madan Lal Bhasin, Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector: An Empirical Study, International Journal of Management Sciences and Business Research, Oct-2015.
- 15- Mahesh Singh Rajput, CREATIVE ACCOUNTING: SOME ASPECTS, International Journal of Business and Administration Research Review, Vol.2, Issue.4, Jan-March, 2014.
- 16- Miroslav Skoda, Yaroslav Vyklyuk, DETECTING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES AND THEIR IMPACT ON THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION, 2018.
- 17- Nangih, Efeeloo, Nexus between Creative Accounting Practices and Financial statements Quality in Nigeria: A Reflection of Oil Servicing Companies in Port Harcourt Metropolis, Journal of Accounting and Financial Management ISSN 2504-8856 Vol. 3 No. 3 2017.
- 18- Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds, the ethics of creative accounting, Department of Economics and Business, Universitat Pompeu Fabra., 1999, p : 1-4.
- 19- OSAZEVBARU, Henry Osahon. Creative accounting and firm's market value in Nigeria. Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review, vol. 33, 2012.
- 20- Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanović, Finansijsko izveštavanje u Funkciji Korporativnog upravljanja, Singidunum University International Scientific Conferenc, 2014.
- 21- Ridha SHABOU, Neila BOULILA TAKTAK, les déterminant de la comptabilité créative : étude empirique dans le contexte des entreprises tunisiennes, comptabilite-contrôle-audit, Tome 08, volume 1, 2002.
- 22- SANUSI, Beshiru et IZEDONMI, Prince Famous. Nigerian commercial banks and creative accounting practices. Journal of Mathematical finance, 2014, vol. 2014, p : 1-3.
- 23- Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, Créative Accounting: A Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land Them into Crises, International Conference on Business and Economics Research IPEDR Vol.16, Singapore, 2011.
- 24- Thanathon Chongsirithitsak, detection of creative accounting in financial statements by model the case study of companies listed on the stock exchange of thailand, the 2015 wei international Academic Conference Proceedings, Barcelona, Spain, 2015.
- 25- UGILIWABO CHRISTINE, PATRICK MULYUNGI, effect of creative accounting on shareholders' wealth: a case of companies listed on rwanda stock exchange, International Journal of Management and Commerce Innovations, September 2018.

Chapitre 2

- 26- ALEX COBHAM, PETR JANSKÝ, global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results, Journal of International Development, J. Int. Dev. 30, 2018.
- 27- Allison Christians, DISTINGUISHING TAX AVOIDANCE AND EVASION: WHY AND HOW, Journal of Tax Administration Vol 3:2 2017.

- 28- Annette Alstadsæter, Niels Johannesen, Gabriel Zucman, Tax Evasion and Tax Avoidance, NBER Working Paper No. 23772. Issued in September 2017.
- 29- Bill B. Francis, Xian Sun, Qiang Wu, Managerial Ability and Tax Aggressiveness, Annual Meeting, and research seminars at Rensselaer Polytechnic Institute, Johns Hopkins University and Fordham University for helpful comments, 2014.
- 30- Chang Youl KO, Joonho PARK, Hoon JUNG, Managerial Ability and Tax Avoidance, Advanced Science and Technology Letters Vol.34, Business, 2013.
- 31- Danilo Zehner, Tax Aggressiveness and Tax Morale, Goethe University Frankfurt, February 15th, 2016.
- 32- Edward L. Maydew, Douglas A. Shackelford, the changing role of auditors in corporate tax planning, nber working paper series, Cambridge, 2015.
- 33- ERNST & YOUNG, Finding your glow: how businesses can optimize their tax function, 2017.
- 34- Gábor Réthi, Relation between tax evasion and Hofstede's 4+2 model, European Journal of Management 12 (3), 2010.
- 35- Heiner Schmitt diel, Are CEOs Incentivized to Avoid Corporate Taxes? , Empirical Evidence on Managerial Bonus Contracts, Tinbergen Institute Discussion Paper, 2014.
- 36- Indah Masri, Salis Musta Ani, Hotman Fredy, analysis of the influence of aggressive tax behavior to the cost of equity e 1 (April), 2017.
- 37- JOHN C BRUTON and William ROBERTS, a study of auditor in changes, the journal of accountancy, USA, 1967.
- 38- John L. Campbell, Xinjiao Guan, Oliver Zhen Li, Zhen Zheng, CEO Severance Pay and Corporate Tax Planning, 2017.
- 39- John R. Robinson, Yanfeng Xue, May H. Zhang, Tax planning and financial expertise in the audit committee, SSRN, 2012.
- 40- Joseph E. Stiglitz, The General Theory of Tax Avoidance, IBER Working Paper 1868, Princeton University, March 1986.
- 41- Khaoula Ftouhi, Amor Ayed, Ahmed Zemzem, Tax planning and firm value: evidence from European companies, international Journal Economics & Strategic Management of Business Process 2nd International Conference on Business, Economics, Marketing & Management Research (BEMM'14) Vol.4, 2017.
- 42- Kimberly Huton Honaker, The Influence of In-House Tax Expertise on Corporate Tax Avoidance, Presented in Partial Fulfillment of Requirements for the Degree of Doctor of Business Administration in the Coles College of Business, Kennesaw State University, 2013.
- 43- Lettre du la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, L'ABUS DE DROIT FISCAL, 2019, p:01. www.mfdgi.gov.dz
- 44- Małgorzata Kutera, A model of aggressive tax optimization with the use of royalties, Journal of Economics and Management, Vol. 30 (4), 2017.
- 45- Mark Bradshaw, Guanmin Liaob, Mark (Shuai) Ma, Agency costs and tax planning when the government is a major Shareholder, Journal of Accounting and Economics, 2019.
- 46- Markus Sebastian Gebhart, Measuring Corporate Tax Avoidance – An Analysis of Different Measures, Junior Management Science 3, 2017.
- 47- Martin Petrin, Corporate Tax Avoidance - The Problem of Aggressive Tax Planning, SSRN, 2018.
- 48- Martin Surya Mulyadi , Yunita Anwar , Erminus Bobby Ardo Dwi Krisma, Examining Corporate Governance and Corporate Tax Management, International Journal of Finance & Banking Studies, 2014.

- 49- OCDE, information note, compliance risk management : audit case selection système, TPA, 2004.
- 50- Ogundajo Grace Oyeyemi ,nakoya Adegbelemi Babatunde,tax planning and financial performance of nigerian manufacturing companies,International Journal of Advanced Academic Research | Social & Management Sciences Vol. 2, Issue 7, 2016.
- 51- Petr Janský, Charles University, Prague, Czechia,European Parliament, TAX3 Committee: Hearing on Evaluation of Tax Gap,2019.
- 52- PWC, Reshaping the Tax Function of the Future Predictions and insights, 2015.
- 53- Rasa Kanapickiene,Zivile Grundiene ,the Model of Fraud Detection in Financial Statements by Means of Financial Ratios,20th International Scientific Conference Economics and Management - 2015 (ICEM-2015),Procedia - Social and Behavioral Sciences 213 ,2015.
- 54- SABINE DOUCINAUD, Les principales limites fiscales a la liberte de gestion des entreprises,Thèse de doctorat en Droit privé, Université de Picardie Jules Verne,1995.
- 55- Sanober Shabbir ,Abdul Waheed ,Hamid Mahmood,Tax Optimization and Firm Value in Context of Pakistan,American Based Research Journal Vol-6-Issue-2 Feb-2017.
- 56- Savita,Lokesh Gautam,Income Tax Planning: A Study of Tax Saving Instruments,International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR) ISSN: 2319-4421 Volume 2, No. 5, May 2013.
- 57- Scott Dyreng, Michelle Hanlon, Edward L. Maydew, Long-Run Corporate Tax Avoidance, SSRN, October 7, 2005.
- 58- Shawn Xu, Kenneth Zheng, Tax Avoidance and the Asymmetric Cost Behavior, University of Wyoming College of Business, United States 2016.
- 59- Taher Eskandarlee, Taj Mohammad Sadri, impact of management ability on relationship between tax avoidance and firm value in companies listed in tehran stock exchange, quid 2017, Special Issue N°1- ISSN: 1692-343X, Medellín-Colombia, 2017.
- 60- Tarjoa, Nurul Herawati, Application of Beneish M-Score Models and Data Mining to Detect Financial Fraud, Procedia - Social and Behavioral Sciences 211,2015.
- 61- The German Federal Ministry for Economic Cooperation and Development, Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, version 22.2010.
- 62- WAHAB, Nor Shaipah Abdul et HOLLAND, Kevin. Tax planning, corporate governance and equity value. The British Accounting Review, vol. 44, no 2, 2012.

Chapitre 3

- 63- Renata Nogueira Braga,Effects of IFRS adoption on tax avoidance,Article presented at the XVI International Conference in Accounting, São Paulo, SP, Brazil, July 2016.
- 64- Egbunike, Amaechi Patrick,Ezelibe, Chizoba Paulinus,Influence of Manipulated Tax System on Aggressive Accounting Practices: Evidence from Stakeholders in South-East, Nigeria,International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR) Volume 3, Issue 7, July 2015.
- 65- FRANK, Mary Margaret, LYNCH, Luann J., et REGO, Sonja Olhoft. Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. The Accounting Review, vol. 84, no 2, 2009.
- 66- Frista, Dwi Martani,The Effect of Tax Rate Change on the Relationship between Aggressive Financial Reporting and Tax Aggressiveness,Universitas Indonesia,2015.
- 67- Hafiza Aishah Hashima, Akmalia Mohamad Ariffa, and Muneer Rajab Amraha, ACCOUNTING IRREGULARITIES, AND TAX AGGRESSIVENESS, International Journal of Economics, Management and Accounting 24, no. 1 ,2016.

- 68- Mary Margaret Frank, Luann J. Lynch, Sonja Olhofs Rego, Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting, THE ACCOUNTING REVIEW, Vol 84, 2009.
- 69- Mihaela Popa, Optimization of fiscal costs versus creative accounting, Procedia - Social and Behavioral Sciences 62, 2012.
- 70- Mohammed Amidu, Sally Mingle Yorke, Simon Harvey, The Effects of Financial Reporting Standards on Tax Avoidance and Earnings Quality: A Case of an Emerging Economy. Journal of Accounting and Finance Vol. 16(2), 2016.
- 71- Ru-Je Lee and Hui-Sung Kao, The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance. Advances in Management & Applied Economics, vol. 8, no. 6, 2018.
- 72- Adrian Groşanu, Paula Ramona Răchişan, Sorin Romulus Berinde, creative accounting, an expression of the disconnectio between accounting and taxation, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 14(1), 2012.
- 73- Atwood, T. J., Drake, M. S., Myers, J. N., & Myers, L. A, Home country tax system characteristics and corporate tax avoidance: International evidence. The Accounting Review, 87(6), 2012.
- 74- C. LENNOX, P. LISOWSKY, AND J. PITTMAN, Tax Aggressiveness and Accounting Fraud, Journal of Accounting Research, Printed in U.S.A Vol. 00 No. 0 2013.
- 75- Chan, K. H., Lin, K. Z. & Mo, P. L. L. , Will a departure from tax-based accounting encourage tax noncompliance? Archival evidence from a transition economy. Journal of Accounting and Economics, 50(1), 2010.
- 76- Damayanti, T. W, The effect of IFRS adoption and law enforcement on book tax aggressiveness: evidence from Asean countries. Business: Theory and Practice, 2019.
- 77- De Simone, L. , Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms?. Journal of Accounting and Economics, 61, 2016.
- 78- Egbunike, Amaechi Patrick, Ezelibe, Chizoba Paulinus, Influence of Manipulated Tax System on Aggressive Accounting Practices: Evidence from Stakeholders in South-East, Nigeria, International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR), 2015.
- 79- Frey, Lisa; Engelhard, Lisa, Working Paper, Review on tax research in accounting: Is the information given by U.S. GAAP income taxes also provided by IFRS? , 2017.
- 80- Hanlon, M., & Shevlin, T. , Book-tax conformity for corporate income: An introduction to the issues. Tax policy and the economy, 19, 2005.
- 81- Hassan Nayab Dhahi, Ahmed Abbas Al-behadili, Khalid Sabah Ali, Voluntary IFRS adoption and tax evasion empirical study on Iraq. journal of engineering and applied Sciences, 2019.
- 82- Kaya, D., & Pillhofer, J. A. , Potential adoption of IFRS by the United States: a critical view. Accounting Horizons, 27(2), 2013.
- 83- Leonidas Doukakis, Georgia Siougle, Eleni Vrentzou, Tax management and IFRS financial reporting synergies. Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 8, No. 3, 2012.
- 84- Rina Indah Sari Ginting, Dwi Martani , Analysis of Tax Aggressiveness and Financial Reporting Aggressiveness on Public Companies in Indonesia 2010-2014, Universitas Indonesia, 2017.
- 85- Ru-Je Lee and Hui-Sung Kao , The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance. Advances in Management & Applied Economics, vol. 8, no. 6, 2018.
- 86- SIKKA, Prem et HAMPTON, Mark P. The role of accountancy firms in tax avoidance: Some evidence and issues. In : Accounting Forum. Taylor & Francis, 2005.

- 87- Winarto, K. , The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) Against Tax Avoidance: Case Study in Indonesia. Available at SSRN, 2017.
- 88- Ackim Silungwe, The Adoption of the IFRS in the United States Capital Markets and its Impact on the Consolidated Financial statements of American Multinational Corporations. Bachelors Degree Thesis, international Business, ARCADA, 2018.
- 89- ALDYS TAN, BIKRAM CHATTERJEE and SUSAN BOLT The Rigour of IFRS Education in the USA: Analysis, Reflection and Innovativeness. Accounting Education: an international journal, 2014.
- 90- Charles Guandaru Kamau, Agnes Ndinda Mutiso, Dorothy Mbithe Ngui, Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing 'Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya, Journal of Business Studies Quarterly, 2012.
- 91- Damayanti, T. W. (2019). The effect of IFRS adoption and law enforcement on book tax aggressiveness: evidence from Asean countries. Business: Theory and Practice, 20, p : 01
- 92- Daniel Zeghal, Sonda M. Chtourou, and Yosra M. Fourati The Effect of Mandatory Adoption of IFRS on Earnings Quality: Evidence from the European Union. JOURNAL OF INTERNATIONAL ACCOUNTING RESEARCH, 2012.
- 93- David Procházka, Jan Molín (2018). Book-tax conformity: the review of recent research and its implication for the IFRS adoption in Europe. eJournal of Tax Research, 2016, p:1-3.
- 94- De Simone, L, Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms?. Journal of Accounting and Economics, 61(1), 2016.
- 95- Devrimi Kaya and Julian A. Pillhofer, Potential Adoption of IFRS by the United States: A Critical View. Accounting Horizons American Accounting Association, 2013.
- 96- Diamond, P. A., & Mirrlees, J. A. , Optimal taxation and public production I: Production efficiency. The American Economic Review, 61(1), 1971.
- 97- Donna L. Street, IFRS in the United States: If, When and How. Australian Accounting Review No. 62 Vol. 22 Issue 3, 2012.
- 98- Eftychia Kapoutsou, Christos Tzovas, Constantinos Chalevas, EARNINGS MANAGEMENT AND INCOME TAX EVIDENCE FROM GREECE, Corporate Ownership & Control / Volume 12, Issue 2, 2015.
- 99- Egbunike, Amaechi Patrick, Ezelibe, Chizoba Paulinus, Influence of Manipulated Tax System on Aggressive Accounting Practices: Evidence from Stakeholders in South-East, Nigeria, International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR) Volume 3, Issue 7, July 2015.
- 100- Fakile Adeniran Samuel, Faboyede Olusola Samuel, Nwobu Obiamaka, The Impact of International Financial Reporting Standards on Taxation. International Journal of Business and Social Science, Vol. 4 No. 10 ,2013.
- 101- François Aubert & Gary Grudnitski, The Impact, and Importance of Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards in Europe. Journal of International Financial Management and Accounting, 2011.
- 102- Jana Roe, Transition from US GAAP to IFRS Analysis of Impact on Income Tax Administration in USA. European Financial and Accounting Journal, 2014.
- 103- Kim M. Shima, Elizabeth A. Gordon, IFRS and the regulatory environment: The case of U.S. investor allocation choice. J. Account. Public Policy, 2011.
- 104- Michael Jones, Motivations to Indulge in Creative Accounting and Fraud, Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals, Wiley Finance series, 2011.

- 105- Mohammed Amidu, Teddy Ossei Kwakye, Simon Harvey and Sally Mingle Yorke, Do firms manage earnings and avoid tax for corporate social responsibility?, Journal of Accounting and Taxation, Vol. 8(2), 2016.
- 106- Nora Stangova, Agnesa Vighova, Possibilities of creative accounting avoidance in the Slovak Republic, Economic Annals-XXI, 2016.
- 107- Okafor, O. N. , Effects of IFRS on Accounting Quality and Tax Aggressiveness: Evidence from Canadian Mandatory Adoption (Unpublished doctoral thesis). University of Calgary, Calgary, 2015.
- 108- PETER F. POPE & STUART J. MCLEAY, The European IFRS experiment: objectives, research challenges, and some early evidence, Accounting and Business Research, 2014.
- 109- RAY BALLIFRS – 10 years later. Accounting and Business Research, 2016.
- 110- Shiwei WANG, Siyu CHEN, The Motivation for Tax Avoidance in Earnings Management, International Conference on Engineering and Business Management, 2012.
- 111- Siriyama Kanthi Herath, Amani Melvin, The Impact of IFRS Adoption on Corporate Income Taxation: A review of literature. International Journal of Business Management and Commerce, Vol. 2 No. 1, 2017.
- 112- Spengel, C., & Oestreicher, A, Tax Harmonisation in Europe-the determination of corporate taxable income in the EU member states. ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper, 2007.
- 113- Vera Palea, IAS/IFRS and financial reporting quality: Lessons from the European experience, China Journal of Accounting Research, 2013.

Chapitre (04) pratique :

- 114- Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du système comptable financier, les stocks, 28/12/2010, p : 03.
- 115- Fang Hu, Majella Percy, Daifei Yao, asset revaluations and earnings management: evidence from australian companies, corporate Ownership & Control / Volume 13, Issue 1, Autumn 2015.
- 116- Asmita H. Vyas, Rupali Ambadkar and Jyoti Bhargava, True and Fair View- A Fact or Illusion in the World of Creative Accounting, International Journal of Multidisciplinary and Current Research, 2015.
- 117- Shuping Chen, Xia Chen, Qiang Cheng, Terry Shevlin, Are family firms more or less tax aggressive?, SSRN, 2008.
- 118- Mary Margaret Frank, Luann J. Lynch, Sonja Olhoft Rego, Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting, THE ACCOUNTING REVIEW, American Accounting Association, 2009.
- 119- Amy Dunbar, Danielle M. Higgins, John D. Phillips, and George A. Plesko, What Do Measures of Tax Aggressiveness Measure?, 103rd Annual Conference Proceedings, 2010.

مواقع الأنترنت:

- 120- https://www.ey.com/en_bg/assurance/tax-risk--what-audit-committees-need-to-consider 04/04/2020

- 121- <https://www.independent.co.uk/news/business/news/uk-corporate-tax-avoidance-havens-justice-network-dodging-a8933661.html> 10/03/2020.
- 122- <https://www.patrickcannon.net/insights/uk-tax-evasion-statistics/> 07/04/2020.
- 123- <https://www.theguardian.com/technology/2019/feb/15/amazon-tax-bill-2018-no-taxes-despite-billions-profit> 07/04/2020.
- 124- https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2018-003961_EN.html 06/04/2020
- 125- Report pwc (2018), Key developments in IFRS in the US. from: <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/issues/ifrs-adoption-convergence.html>
- 126- http://www.groupetahraoui.com/#/our_products 02/06/2019.
- 127- <https://smallbusiness.chron.com/calculate-inventory-times-10339.html> 12/03/2019
- 128- <http://www3.guardian.co.tt/business/2016-10-07/tax-evasion-and-creative-accounting> 12/01/2020
- 129- Report Deloitte(2010), international practices task force — November 23, from : <https://dart.deloitte.com/USDART/home/accounting/sec/sec-material-supplement/international-practices-task-force/nov-23-2010-international-practices-task>
- 130- <https://corporateeurope.org/en/pressreleases/2018/07/big-four-big-influence-architects-corporate-tax-avoidance-embedded-eu-policy> 06/04/2020.
- 131- <https://review.chicagobooth.edu/accounting/2019/article/why-some-companies-dont-maximize-tax-avoidance> 05/04/2020.
- 132- Alex Bogopolsky, Does IFRS Have a Future in the US?from:<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/does-ifrs-have-future-us> 05/12/2019.

قائمة الملاحق

ملحق رقم (01): كيفية حساب مؤشرات نموذجي (ALTMAN -BENEISH)

● متغيرات نموذج (BENEISH):

- (Days' Sales in Receivables Index)DSRI: يشير إلى القيمة المتزايدة للذمم المدينة للمبيعات في سنة مقارنة بالفترة السابقة، مما يمكن أن تشير للتلاعب بالإيرادات؛
- (Gross Margin Index)GMI : مؤشر الهامش الإجمالي المقاس كنسبة من الهامش الإجمالي للسنة السابقة مقارنة بالسنة الحالية والتي تشير إلى تحركات المؤسسة في الهامش الإجمالي والتي قد تكون كبيرة؛
- (Asset Quality Index)AQI : مؤشر جودة الأصول والذي يقيس نسبة الأصول غير المتداولة (بخلاف المصنع والممتلكات والمعدات) إلى إجمالي الأصول السنة السابقة. وهو يشير إلى قدرة المؤسسة على حيازة الأصول الملموسة فقط. وهي تشير إلى مقدار تحركات المؤسسة في هيكل الأصول مما قد يوحي للإفراط في رسملة التكاليف.
- (Gross Margin Index)SGI: مؤشر نمو المبيعات يقيس نسبة المبيعات مقارنة بالسنة السابقة، حيث أن كثير من المؤسسات ما تواجه ضغوطا بسبب إستخدام إدارة الأرباح نحو تحقيقها. حيث أن الانخفاض أو الزيادة الكبيرة يمكن أن تشير إلى احتمال وجود ممارسات محاسبية إبداعية؛
- (Depreciation Index)DEPI: مؤشر الإهلاك وهي نسبة معدل الإهلاك مقارنة بالسنة السابقة في المؤسسة التي تم تحليل سياسة الإهلاك للمؤسسة.
- (Sales, General, and Administrative expenses Index)SGAI: التي تقيس نسبة نفقات المبيعات والنفقات التسييرية والعامه مقارنة بالسنة السابقة والتي قد تشير إلى انخفاض غير متناسب في المبيعات.
- (Leverage Index) LVGI: التي تقيس نسبة إجمالي الدين مقارنة بإجمالي الأصول والتي قد تشير إلى إخفاض كبير في مستوى إلتزامات في المؤسسة.
- (Total Accruals to Total Assets)TATA : يشير إلى عدم وجود تغيير كبير على طول السنوات.

وتحسب متغيراته بالعلاقات الرياضية التالية:

ملاحق

الملحق رقم (01): حساب مؤشرات نموذج BENEISH	
طريقة الحساب	المؤشر
$(\text{Net Receivables}_t / \text{Sales}_t) / (\text{Net Receivables}_{t-1} / \text{Sales}_{t-1})$	DSRI
$[(\text{Sales}_{t-1} - \text{COGS}_{t-1}) / \text{Sales}_{t-1}] / [(\text{Sales}_t - \text{COGS}_t) / \text{Sales}_t]$	GMI
$[1 - (\text{Current Assets}_t + \text{PP\&E}_t + \text{Securities}_t) / \text{Total Assets}_t] / [1 - ((\text{Current Assets}_{t-1} + \text{PP\&E}_{t-1} + \text{Securities}_{t-1}) / \text{Total Assets}_{t-1})]$	AQI
$\text{Sales}_t / \text{Sales}_{t-1}$	SGI
$(\text{Depreciation}_{t-1} / (\text{PP\&E}_{t-1} + \text{Depreciation}_{t-1})) / (\text{Depreciation}_t / (\text{PP\&E}_t + \text{Depreciation}_t))$	DEPI
$(\text{SG\&A Expense}_t / \text{Sales}_t) / (\text{SG\&A Expense}_{t-1} / \text{Sales}_{t-1})$	SGAI
$[(\text{Current Liabilities}_t + \text{Total Long Term Debt}_t) / \text{Total Assets}_t] / [(\text{Current Liabilities}_{t-1} + \text{Total Long Term Debt}_{t-1}) / \text{Total Assets}_{t-1}]$	LVGI
$(\text{Income from the Continuing Operations } t - \text{Cash Flows from the Operations } t) / \text{Total Assets } t$	TATA
Source : https://en.wikipedia.org/wiki/Beneish_M-Score / 11-04-2020.	

• متغيرات نموذج (ALTMAN):

الملحق رقم (01) متغيرات Altman Z-score
X1 = Working Capital / Total Assets.
X2 = Retained Earnings / Total Assets.
X3 = Earnings before Interest and Tax / Total Assets
X4 = Market Value of Equity / Book Value of Total Liabilities
X5 = Sales/ Total Assets

نتائج نموذج (BENEISH) لمؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2002-2017)

M-Score	Coefficient - 4,84)	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
DSRI	0,92	1,21	1,15	0,94	1,20	1,38	1,34	1,95	0,77	1,26	1,05	0,78	0,93	0,93	1,09	1,17	1,29
GMI	0,53	0,88	1,04	0,95	0,63	0,86	0,81	2,15	0,28	1,06	1,15	1,50	1,02	1,18	1,64	0,79	0,99
AQI	0,04	- 20,32	0,03-	0,23	3,62	0,09	8,61-	- 0,26	40,23	67,95	1,03	0,88	0,57	0,00	0,21	54,31	1,43
SGI	0,89	1,26	0,82	1,01	1,11	1,08	1,93	0,94	1,43	0,99	1,10	1,50	1,27	1,10	0,95	0,99	0,98
DEPI	0,12	0,03	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SGAI	0,17 -	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TATA	4,679	0,62	0,58	0,58	0,57	0,64	0,65	0,59	0,61	0,43	0,43	0,45	0,56	0,67	0,64	0,65	0,65
LVGI	0,33 -	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
M score		- 7,44	0,21	0,25	1,70	0,87	- 1,88	1,58	16,38	26,99	0,123	0,485	0,51	0,74	0,98	22,52	1,37

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على القوائم المالية للمؤسسة

جدول (5) نتائج نموذج (ALTMAN) لمؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2001-2017)

Altman's Z-score	Coefficient	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Z1	1,2	0,93	0,74	0,70	0,67	0,64	0,74	0,74	0,64	0,69	0,79	0,49	0,52	0,63	0,75	0,71	0,74	0,73
Z2	1,4	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0272	0,0352	0,0321	0,0367	0,0461	0,0505	0,1343	0,1300	0,0865	0,0972
Z3	3,3	0,1248	0,1044	0,0862	0,0579	0,0358	0,0552	0,0607	0,0238	0,0530	0,0372	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0266	0,0298
Z4	0,6	0,0181	0,0121	0,0612	0,0421	0,0658	0,1213	0,1422	0,0798	0,0667	0,0453	0,0422	0,0401	0,0379	0,0363	0,0295	0,0935	0,0834
Z5	0,999	2,5082	2,1255	1,6791	1,1873	1,0101	0,9529	1,0460	0,5856	0,7076	0,4847	0,5000	0,7145	0,8558	0,9060	0,7053	0,6729	0,5913
Z score		4,0408	3,3592	2,8377	2,2112	1,9358	2,0994	2,2187	1,5177	1,7992	2,6692	1,1641	1,7116	1,7044	2,0149	1,7564	1,1346	1,7499

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

ملحق رقم (04): خصائص متغيرات نموذج العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتسيير العدواني للضريبة

Statistiques descriptives (04) ملحق رقم					
	N	Plage	Minimum	Maximum	Moyenne
	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Statistiques
cash ETR	16	0,26784	0,00000	0,26784	0,1313098
AQI	16	88,3	-20,3	67,9	8,834
SGI	16	1,1090	,8225	1,9314	1,153644
DEPI	16	0,0285	0,0005	0,0291	0,005498
SGAI	16	0,0001	0,0000	0,0001	0,000037
TATA	16	0,2423	0,4258	0,6681	0,583053
LVGI	16	,0000812	0,0000001	0,0000813	0,000011803
DSRI	16	1,1737	0,7723	1,9460	1,151503
GMI	16	1,8748	0,2778	2,1526	1,056820

Source : SPSS23

Statistiques descriptives(04) ملحق رقم			
	Moyenne	Ecart type	Variance
	Erreur std.	Statistiques	Statistiques
cash ETR	0,02512085	0,10048338	0,010
AQI	5,9303	23,7212	562,693
SGI	0,0688922	0,2755690	0,076
DEPI	0,0017651	0,0070605	0,000
SGAI	0,0000056	0,0000224	0,000
TATA	0,0200289	0,0801158	0,006
LVGI	0,0000054954	,0000219815	0,000
DSRI	0,0706933	0,2827734	0,080
GMI	0,1073347	0,4293388	0,184

Source : SPSS23

ملحق رقم (05) النسب المالية المستخدمة للكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

Année	QR	CR	CMR	LR	GR	ROE	ROA
2001	0,99	1,202	0,610	0,88	0,91	5,7791	0,1030
2002	0,47	0,735	0,120	0,90	0,91	7,4945	0,0899
2003	0,40	0,765	0,083	0,90	0,67	0,6568	0,0379
2004	0,20	0,711	0,006	0,93	0,70	0,8427	0,0340
2005	0,30	0,697	0,086	0,91	0,66	0,4752	0,0293
2006	0,37	0,615	0,095	0,86	0,44	0,2911	0,0315
2007	0,56	0,842	0,132	0,83	0,41	0,3684	0,0459
2008	0,61	0,706	0,119	0,88	0,70	0,2595	0,0192
2009	0,68	0,755	0,195	0,87	0,76	0,4572	0,0286
2010	0,35	0,721	0,152	0,82	0,71	0,5321	0,0365
2011	0,51	0,691	0,187	0,56	0,65	0,4581	0,0256
2012	0,59	0,674	0,148	0,51	0,55	0,6231	0,0289
2013	0,57	0,724	0,185	0,35	0,48	0,7123	0,0295
2014	0,64	0,748	0,198	0,02	0,32	0,7210	0,0253
2015	0,64	0,722	0,268	0,01	0,32	0,7094	0,0203
2016	0,73	0,844	0,261	0,09	0,52	0,2185	0,0187
2017	0,76	0,859	0,208	0,07	0,49	0,2523	0,0194

Source : les rapports financiers de l'entreprise

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التسيير الضريبي العدواني في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث قد تكون هذه الممارسات المحاسبية هي صورة لسلوكيات إنتهازية لخدمة مصالح الأهداف المالية للمؤسسة مع الإضرار بالمجتمع. من أكبر هذه الأضرار هي التهرب الضريبي الذي يعبر عن خسائر الحكومة من الإيرادات الضريبية. كذلك المحاسبة الإبداعية وممارسات التهرب الضريبي أو التسيير الضريبي العدواني تعتبران مترابطان بإعتبار أن مخرجات المحاسبة هي أوعية الضريبة التي تقوم المؤسسة بتسديدها لإدارة الضرائب، ومنه قدرة ورغبة المسيرين في التهرب الضريبي قد تؤدي إلى محاسبة إبداعية ضارة في المؤسسة الاقتصادية.

وقد أختير لذلك مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة (2002-2017). بإستخدام نموذجي (BENEISH،ALTMAN)، وتطبيق الإنحدار الخطي المتعدد، نتائج الدراسة تتمثل في وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية وكذلك وجود ممارسات دالة لعدوانية التسيير الضريبي يمثلها كل من الرافعة المالية (LVG) وحجم المؤسسة (SIZE)، كذلك وجدت الدراسة أن أدوات المحاسبة الإبداعية المتمثلة في: الرافعة المالية (LVGI)، نمو المبيعات (SGI)، والنفقات العامة والإدارية (SGAI) قد تستخدم في التسيير الضريبي العدواني.

الكلمات المفتاحية: محاسبة إبداعية؛ تهرب ضريبي؛ قياس؛ تسيير ضريبي عدواني؛ مؤسسة إقتصادية.

Abstract:

This study aims to try to measure creative accounting practices in light of the problem of tax management aggressive in the Algerian economic establishment, as these accounting practices may be a picture of opportunistic behavior to serve the interests of the institution's financial goals while harming society. One of the biggest damages is tax evasion, which reflects government losses from tax revenues. Likewise, creative accounting and tax evasion practices or aggressive tax management are considered interconnected, given that accounting outcomes are the tax containers that the institution pays to administer taxation, and from it the ability and desire of managers to tax evasion may lead to harmful creative accounting in the economic institution.

The TAHRAOUI Company of BISKRA city during the period (2002-2017) was chosen for this. With a typical use (ALTMAN, BENEISH), and the application of multiple linear regression, the results of the study are in the presence of creative accounting practices as well as the existence of significant tax management aggressive practices represented by both the leverage (LVG) and the size of the institution (SIZE). The study also found that the creative accounting tools represented in Leverage (LVGI), Sales Growth (SGI), and General and Administrative Expenses (SGAI) may be used for tax management aggressive.

Key words: creative accounting; tax evasion; measurement; tax management aggressive ; economic institution.