الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر –بسكرة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة.
شعبة العلوم المالية والمحاسبة.

الموضوع

أهمية الحوكمة في تقليل الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة
دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية 2013-2022

أطروحة دكتوراه مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

إعداد الطالب:
- ***يونس مهيري***

إشراف الاستاذ:
- ***أ.د –أحمد قايد نورالدين***

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- بروبة إلهام	أستاذ	رئيسا	جامعة بسكرة
- أحمد قايد نور الدين	أستاذ	مشرفا ومقررا	جامعة بسكرة
- سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر أ	مناقشا	جامعة بسكرة
- حمدي فلة	أستاذ محاضر أ	مناقشا	جامعة بسكرة
- خمقاني بدر الزمان	أستاذ	مناقشا	جامعة ورقلة
- صديقي فؤاد	أستاذ	مناقشا	جامعة ورقلة

الجمهـورية الجزائـرية الديمقـراطية الشعبيـــة
وزارة التعليـم العـالي والبحـث العلمـي
جـامعة محـمد خيضـر –بسكرة–
كـلية العلـوم الاقتصـادية والتجـاريةوعلـوم التسييـر
قســم العلوم المالية والمحاسبة.
شعبة العلوم المالية والمحاسبة.

المـــوضـــوع

أهمية الحوكمة في تقليل الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة
دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية 2013-2022

أطروحة دكتوراه مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم المالية والمحاسبة

تخـــصص: محاسبة وجباية

إعداد الطالب:
➢ ***يونس مهيري***

إشراف الاستاذ:
➢ ***أ.د – أحمد قايد نورالدين***

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- بروبة إلهام	أستاذ	رئيسا	جامعة بسكرة
- احمد قايد نورالدين	أستاذ	مشرفا ومقررا	جامعة بسكرة
- سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر أ	مناقشا	جامعة بسكرة
- حمدي فلة	أستاذ محاضر أ	مناقشا	جامعة بسكرة
- خمقاني بدر الزمان	أستاذ	مناقشا	جامعة ورقلة
- صديقي فؤاد	أستاذ	مناقشا	جامعة ورقلة

المـوسم 2025-2026

الشكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتمّ الصالحات، وبفضله تتيسر الصعاب، والصلاة والسلام على سيدنا محمد، خير من تعلم وعلّم، وعلى آله وصحبه أجمعين.

في هذا المقام، لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساهم في دعمي وتشجيعي خلال مسيرتي العلمية، وكان لهم الفضل بعد الله فيما وصلت إليه.

أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى مشرفي الأستاذ الدكتور الفاضل أحمد قايد نورالدين، لما قدمه لي من دعم علمي وتوجيه أكاديمي ونقد بنّاء منذ بداية العمل وحتى نهايته. لقد كانت بصيرته العلمية وملاحظاته القيمة نبراسًا لي في كل خطوة.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر الأستاذ الدكتور بدر الزمان خمقاني والأستاذ إبراهيم خويلد وإلى كافة الزملاء وأخص بالذكر د.نعيمة زواويد د. موسى بن التاج د عبد الحليم صالحي وإلى كافة زملاء الدفعة أخيرًا، إلى كل من قدّم لي يد العون، من قريب أو بعيد، أقول: جزاكم الله عني كل خير، وجعل ما قدمتموه في ميزان حسناتكم.

والله ولي التوفيق.

يونس مهيري

الإهداء

إلى من غرَس فيّ حبّ العلم،

إلى من علّمني أن الإرادة لا تعرف المستحيل،

إلى من كانت دعواتهم سرّ تقدّمي ونجاحي...

إلى والديَّ العزيزين،

نهر العطاء الذي لا يجف، وسند الحياة الذي لا يميل.

إلى زوجتي

رفيق الدرب، ونبض القلب في كل حين.

إلى أولادي الأعزاء عبد الحكيم،حنين، عبد الله ماهر،

زهور عمري وأملي في الغد.

إلى إخوتي وأخواتي وكافة الأصدقاء،

أنتم دائمًا في القلب، وأنتم الوطن حين يغيب كل شيء.

إلى كل من علّمني حرفًا،

وألهمني فكرة، ودفعني خطوة إلى الأمام...

أهدي هذا العمل المتواضع، عربون وفاء وامتنان.

يونس مهيري

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى أهمية الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، و الكشف على واقع السلوكيات الانتهازية.و لتحقيق هدف الدراسة تم التركيز على مؤسسات ذات طابع مساهماتي تنتمي إلى قطاعات مختلفة في بيئة الأعمال الجزائرية، وتم الاعتماد على نموذج قياسي باستخدام بيانات بانل (Panel,Data) لفترة 2013-2022، شملت المتغيرات خصائص مجلس الإدارة، تركّز الملكية،خصائص لجنة المراجعة، بالاعتماد على تقارير سنوية مالية وتقارير مجلس الإدارة، باستخدام معدلي الضريبة الفعلي في عملية القياس، كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للدراسة، وبعد تحليل النتائج واختبار الفرضيات أظهرت الدراسة وجود أهمية لبعض خصائص مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في مؤسسات محل الدراسة ولا توجد أهمية لكل من تركز الملكية و خصائص لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي، وهدا راجع لخصوصية البيئة الجزائرية ، حيث عدد اجتماعات مجلس الإدارة كان العامل الوحيد الذي ساهم في التقليل من الممارسات السلبية ،في المقابل، ازدواجية المنصب (رئيس مجلس الإدارة والمدير العام)وتركز الملكية وعدد اجتماعات لجنة المراجعة ساهمت في زيادة تلك الممارسات، ولم يظهر عدد أعضاء مجلس الإدارة أو استقلاليتهم أو عدد أعضاء لجنة المراجعة تأثيراً معنوياً على الممارسات السلبية للمسير الجبائي، وأوصت الدراسة بضرورة تبني تشريعات صارمة تمنع من ازدواجية المنصب (رئيس مجلس الإدارة والمدير العام) لما لها من أثر سلبي على الرقابة الجبائية،والحث على توزيع الأسهم وتقييد هيمنة المساهم الأكبر لما له من أثر واضح في دعم الممارسات السلبية وتوجيه القرار لصالحه.و تحديد حد أدنى لعدد الأعضاء واجتماعات لجنة المراجعة سنويًا.ونشر ثقافة الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة، ممارسات سلبية، مسير جبائي، معدل ضريبة فعال، مجلس الإدارة، تكرز الملكية، لجنة المراجعة.

Abstract:

This study aims at analysing the imprtance of governance as a contributing factor to reduce the negative practices in Algerian economic firms. It also aims at revealing opprtunistic practices. This study focuses on joint-stock companies in order to arrive at the desired aims. It employed panal data that covers the period from 2013 to 2022. The model incorporated variables related to board characteristics, ownership concentration, and audit committee features. Data sources included annual financial reports and board of directors' reports, and the effective tax rate was used as a metric in the assessment process. The study adopted a descriptive and analytical approach. Data analysis reveal that firms' boards have the capacity to reduce negative practices. Neither ownership nor audit committee showed significant impact on reducing such practices due to contextual factors where board meetings had significant impact. dual leadership roles (Chairman of the Board and CEO), ownership concentration, and the number of audit committee meetings were found to increase these practices.

The number of board committee members or their independence as well as the audit committee members had no significant impact. The study recomended issueing strict legislation to prevent management from both the CEO and board chairman for the negative impact it has on tax oversight. It also recommend fair distribution of shares and limit the dominance of major shareholders, given their clear role in fostering negative practices and influencing decisions in their favor. Moreover, the study calls for setting a minimum threshold for the number of audit committee members and meetings annually, and promoting a culture of corporate

Keywords: Governance, Negative Practices, Tax Manager, Effective Tax Rate, board commitee,ownership,audit commitee

قائمة المحتويات

عنوان المحتوى	الصفحة
الاهداء	
شكر وعرفان	
الملخص	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	X
قائمة الاختصارات	XI
مقدمة	أ-ع
الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة	
تمهيد	18
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة	19
المطلب الأول: الدوافع العلمية لظهور وتطور الحوكمة	19
الفرع الأول: نظرية الوكالة	19
الفرع الثاني: نظرية التجذر	20
المطلب الثاني: الدوافع العملية لظهور حوكمة الشركات	20
المطلب الثالث: مفهوم الحوكمة وأهدافها	21
الفرع الأول: مفهوم الحوكمة	21
الفرع الثاني: أهداف الحوكمة	22
المبحث الثاني: الإطار المؤسسي للحوكمة	23
المطلب الأول: محددات الحوكمة	23
الفرع الأول: المحددات الخارجية	23
الفرع الثاني: المحددات الداخلية	24
المطلب الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	25
المطلب الثالث: مبادئ الحوكمة	26
الفرع الأول: المبادئ الصادرة عن مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية :(OCDE)	26
الفرع الثاني: مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية	28
الفرع الثالث: مؤسسة التمويل الدولي :(IFC)	28
المبحث الثالث: تطبيقات الحوكمة في البيئة الدولية والجزائرية	30

قائمة المحتويات

المطلب الأول: الحوكمة في الدول المتقدمة	**30**
الفرع الأول: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية	**30**
الفرع الثاني: تجربة فرنسا	**31**
المطلب الثاني: تجارب بعض الدول الناشئة في الحوكمة	**31**
الفرع الأول: تجربة ماليزيا	**31**
الفرع الثاني: تجربة البرازيل في حوكمة الشركات	**32**
المطلب الثالث: تجارب بعض الدول العربية والجزائر في حوكمة المؤسسات	**32**
الفرع الأول: تجربة مصر في حوكمة المؤسسات	**33**
الفرع الثاني: التجربة التونسية في حوكمة المؤسسات	**33**
الفرع الثالث: واقع الحوكمة في الجزائر	**34**
خلاصة الفصل الأول	**36**
الفصل الثاني: الإطار النظري للممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	**38**
المبحث الأول: التأصيل العلمي للممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	**39**
المطلب الأول: مفهوم الممارسات السلبية للتسيير الجبائي ونظرية الوكالة	**39**
الفرع الأول: الوظيفة الجبائية	**39**
الفرع الثاني: المسير الجبائي	**40**
الفرع الثالث: ممارسات التسيير الجبائي	**41**
الفرع الثالث: نظرية الوكالة	**44**
المطلب الثاني: فرص الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	**45**
الفرع الأول: استغلال الثغرات القانونية الجبائية	**46**
الفرع الثاني: الاختلاف بين القواعد المحاسبية والمعايير المحاسبية	**46**
الفرع الثالث: خصائص المؤسسات	**46**
المطلب الثالث: حدود الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	**47**
الفرع الأول: الحدود القانونية (نظرية التعسف في استعمال الحق)	**47**
الفرع الثاني: الحدود المالية: (نظرية التصرف غير العادي في التسيير)	**50**
المبحث الثاني: الإطار العملي للممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية	**50**
المطلب الأول: آليات الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**51**
الفرع الأول: التسعير التحويلي	**51**
الفرع الثاني: تخصيص ملكية الأصول غير الملموسة	**53**
الفرع الثالث: التأجيل الضريبي	**53**
الفرع الرابع: استغلال المرونة المحاسبية	**53**

قائمة المحتويات

المطلب الثاني: مخاطر وتكاليف الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	**53**
الفرع الأول: مخاطر الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	**57**
الفرع الثاني: تكاليف الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**58**
المطلب الثالث: مقاييس الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	**58**
الفرع الأول: معدل الضريبة الفعلي والحدي(MTR-ETR)	**60**
الفرع الثاني: مقياس الفروقات الضريبية الدفترية Book Tax Diffrence(BTD)	**60**
الفرع الثالث: استعمال النسب المالية في قياس الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	**61**
المبحث الثالث: تجارب دولية في الممارسات السلبية للمسير الجبائي وواقع الجزائر منها	**62**
المطلب الأول: الممارسات السلبية للتسيير الجبائي لبعض الدول	**65**
المطلب الثاني: واقع الممارسات السلبية للتسيير الجبائي بالجزائر	**66**
خلاصة الفصل	**68**
الفصل الثالث: أهمية أليات الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد	**70**
المبحث الأول: أهمية آليات الحوكمة الداخلية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.	**71**
المطلب الأول: أهمية مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**71**
الفرع الأول: آلية مجلس الإدارة	**71**
الفرع الثاني: أهمية هيكل الملكية في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	**75**
المطلب الثاني: أهمية لجنة التدقيق في التقليل من ممارسات السلبية للمسير الجبائي	**76**
الفرع الأول: أهمية استقلالية لجنة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**76**
الفرع الثاني: الخبرة المحاسبية والضريبية لأعضاء لجنة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**77**
الفرع الثالث: أهمية عدد أعضاء لجنة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**78**
الفرع الرابع: أهمية عدد اجتماعات أعضاء لجنة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**78**
المطلب الثالث: أهمية آلية التدقيق الداخلي في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**78**
الفرع الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالممارسات السلبية للمسير الجبائي	**78**
الفرع الثاني: الخصائص المرتبطة بمصلحة التدقيق الداخلي	**79**
المبحث الثاني: دور آليات الحوكمة الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**80**
المطلب الأول: دور آلية التدقيق الخارجي في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**80**
الفرع الأول: استقلالية المدقق الخارجي	**80**
المطلب الثاني: دور الآليات الخارجية الأخرى في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	**80**
الفرع الأول: دور المنظمات والجهود الدولية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي	**81**
الفرع الثاني: دور القوانين والتشريعات في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	**81**

قائمة المحتويات

المطلب الثالث: الإطار القانوني والرقابي للحوكمة في الجزائر	**82**
الفرع الأول: القانون التجاري	**82**
الفرع الثاني: اللوائح التنظيمية لبورصة الجزائر	**82**
المبحث الثالث: واقع الحوكمة الجبائية	**83**
المطلب الأول: العلاقة بين حوكمة الشركات وممارسات التسيير الجبائي	**84**
الفرع الأول: مفهوم الحوكمة الجبائية	**84**
الفرع الثاني: العلاقة بين مفهوم حوكمة المؤسسات وممارسات التسيير الجبائي	**84**
المطلب الثاني: واقع الحوكمة الجبائية في بعض المؤسسات الجزائرية	**84**
الفرع الأول: مؤسسة سيفيتال	**85**
الفرع الثاني: مؤسسة سوناطراك	**85**
المطلب الثالث: المشاكل الخاصة بالحوكمة في الجزائر	**85**
خلاصة الفصل	**87**
الفصل الرابع: واقع أهمية الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية	
تمهيد	**89**
المبحث الأول: منهجية التحليل القياسي باستخدام نماذج بانل	**90**
المطلب الأول: مفهوم وأهمية بيانات بانل	**90**
المطلب الثاني: النماذج الأساسية لبيانات البانل	**91**
الفرع الأول: نموذج الانحدار التجميعي(Pooled Regression Model (PRM	**92**
الفرع الثاني: نموذج التأثيرات الثابتة(FEM) Fixed Effects Model	**92**
الفرع الثالث: نموذج التأثيرات العشوائية(REM) Random Effects Model	**93**
المطلب الثالث: المفاضلة بين نماذج بانل	**94**
الفرع الأول: اختبارات التجانس في بيانات بانل	**94**
الفرع الثاني: اختبارات المفاضلة بين نماذج بانل	**97**
المبحث الثاني: الإطار العام للدراسة	**98**
المطلب الأول: إختيار مجتمع ومتغيرات الدراسة	**99**
الفرع الأول: مجتمع الدراسة	**99**
الفرع الثاني: متغيرات الدراسة	**100**
المطلب الثاني: الدراسة التحليلية لمتغيرات الدراسة	**102**
الفرع الأول: دراسة تطورات متوسط معدل الضريبة الفعالETR	**103**
الفرع الثاني: دارسة تطورات متوسط عدد أعضاء مجلس الإدارة NCA	**103**
الفرع الثالث: دارسة متوسط عدد اجتماعات مجلس الإدارةNRCA	**104**
الفرع الرابع: دارسة متوسط معدل استقلالية أعضاء مجلس الإدارة INDCA	**104**

قائمة المحتويات

الفرع الخامس: دارسة تطورات متوسط نسبة أكبر مساهم في رأس المال ACTMAJ	**105**
الفرع السادس: دارسة تطورات متوسط عدد أعضاء لجنة المراجعةNCAUD	**106**
الفرع السابع: دارسة تطورات متوسط عدد اجتماعات لجنة الراجعةNRCAUD	**106**
الفرع الثامن: دارسة تطورات متوسط معدل العائد على الأصولROA	**107**
الفرع التاسع: دارسة تطورات متوسط حجم المؤسسةSIZE	**107**
الفرع العاشر: دارسة تطورات معدل الرافعة المالية LEV	**108**
المطلب الثالث: الدراسة الوصفية لمتغيرات الدراسة	**108**
الفرع الأول: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدارسة	**108**
الفرع الثاني: مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة	**109**
المبحث الثالث: عرض ومناقشة النتائج	**111**
المطلب الأول: اختبارات التوصيف	**111**
الفرع الأول: اختبارات التجانس	**111**
3الفرع الثاني: اختبارات السببية	**111**
الفرع الثالث: اختبارات المفاضلة بين النماذج	**112**
المطلب الثاني: عرض نتائج النموذج القياسي	**113**
الفرع الأول: تقدير النموذج المناسب: النموذج التجميعي	**113**
الفرع الثاني: الاختبارات التشخيصية	**114**
الفرع الثالث: تقدير النموذج المحسن	**115**
المطلب الثالث: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات	**117**
الفرع الأول: جودةالتوفيق وجودة النموذج	**117**
الفرع الثاني: المعنويةالإحصائيةللمعالم	**117**
الفرع الثالث: التحليل الاقتصادي للنتائج وربطها بفرضيات الدراسة.	**118**
خلاصة الفصل	**124**
خاتمة	**126**
قائمة المراجع	**131**
الملاحق	**143**

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(2- 1)	النسب المالية المستعملة في قياس الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	61
(2- 2)	الشركات التابعة الحقيقية لمجمع توتال الفرنسي	64
(4-1)	المؤسسات الجزائرية المدرجة في الدراسة	99
(4-2)	متغيرات الدراسة	102
(4-3)	بعض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة الكمية	108
(4-4)	يبين الارتباطات بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة	110
(4-5)	يبين الارتباطات بين المتغيرات المستقلة	110
(4-6)	نتائج اختبار التجانس	111
(4-7)	اختبارات سببية غرانجر بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة	112
(4-8)	نتائج اختبار المفاضلة بين النماذج	112
(4-9)	نتائج تقدير النموذج التجميعي	113
(4-10)	نتائج تقدير النموذج التجميعي بعد التحسين	115

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(01)	العلاقةبين متغيرات الدراسة:	ن
(1-1)	أهداف حوكمة الشركات	23
(2-1)	المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات	25
(3-1)	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	26
(4-1)	مبادئ حوكمة الشركات حسب (OCDE)، (IFC) ولجنة بازل للرقابة المصرفية	29
(5-1)	ملخص عن مفهوم الحوكمة	30
(1-2)	يوضح درجة الممارسات السلبية للتسيير الجبائي	45
(2-2)	احترام روح القانون من قبل الشركات البريطانية	48
(3-2)	موقع تخصيص ملكيةالعلامات التجارية لكبرى الشركات الدولية الأمريكية المدرجة في مؤشرS&P 500	52
(4 -2)	الأطراف التي يهمها الخطر الجبائي	54
(5 -2)	أنواع الضرائب التي تحتوي على درجة من المخاطر الجبائية.	54
(6 -2)	زيادة وعي الشركات الأمريكية لتسيير الخطر الجبائي.	55
(7 -2)	مراحل تسيير المخاطر الجبائية	56
(8 -2)	إطار تسيير المخاطر في عينة الدراسة	57
(9 - 2)	العوائد الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية مقارنة بالناتج المحلي الإجمالي	59
(10 -2)	إستراتيجية تخصيص ملكية الأصول غير الملموسة وثنائية الموقع المستغلة من شركة Google.	62
(11 -2)	الممارسات السلبية للتسيير الجبائي من قبل شركة Google	63
(12 -2)	مقارنة بين الضريبة المصرحة والضريبة المقدرة في فرنسا	64
(13 -2)	التوزيع الجغرافي لأكبر المجمعات الاوربية في المراكز المالية أوفشور	65
(1 -4)	خطوات ومراحل اختبار التجانس	97
(2 -4)	تطورات متوسط معدل الضريبة الفعال للفترة 2013-2022	103
(3 -4)	تطورات متوسط عدد أعضاء مجلس الإدارة للفترة 2013-2022	103
(4 -4)	تطورات متوسط عدد اجتماعات مجلس الإدارة للفترة 2013-2022	104
(5 -4)	تطورات متوسط معدل استقلالية أعضاء مجلس الإدارة للفترة 2013-2022	105

قائمة الأشكال

(4- 6)	تطورات متوسط نسبة أكبر مساهم في رأس المال للفترة 2013-2022	105
(4- 7)	تطور متوسط عدد أعضاء لجنة المراجعة للفترة 2013-2022	106
(4- 8)	تطور متوسط عدد اجتماعات لجنة المراجعة للفترة 2013-2022	106
(4- 9)	تطور متوسط معدل العائد على الأصول للفترة 2013-2022	107
(4- 10)	تطور متوسط حجم المؤسسة للفترة 2013-2022	107
(4- 11)	تطور متوسط معدل الرافعة المالية للفترة 2013-2022	108
(4- 12)	اختبار التوزيع الطبيعي لبواقي النموذج التجميعي	114
(4- 13)	اختبار التوزيع الطبيعي لبواقي النموذج التجميعي المحسن	116

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	التطورات المجمعة لمتغيرات الدراسة	143
02	التطورات الفردية لمتغيرات الدراسة	143
03	التطورات المتوسطة لمتغيرات الدراسة	144
04	بعض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة	144
05	مصفوفة الارتباط لمتغيرات الدراسة	144
06	اختبار التجانس	145
07	اختبارات السببية غرانجر	145
08	اختبار المفاضلة بروش باقن	146
09	اختبار المفاضلة فيشر	146
10	النموذج التجميعي	146
11	مجالات الثقة للنموذج التجميعي	147
12	بواقي تقدير النموذج التجميعي	147
13	اختبار الاستقلالية للنموذج التجميعي	148
14	اختبار الارتباط الذاتي للنموذج التجميعي	149
15	اختبار ثبات التباين مقطعيا للنموذج التجميعي	149
16	اختبار ثبات التباين زمنيا للنموذج التجميعي	149
17	النموذج التجميعي المحسن	149
18	فترات الثقة للنموذج التجميعي المحسن	150
19	بواقي تقدير النموذج التجميعي المحسن	151
20	اختبار الاستقلالية للنموذج التجميعي المحسن	151
21	اختبار الارتباط الذاتي للنموذج التجميعي المحسن	152
22	اختبار ثبات التباين مقطعيا للنموذج التجميعي المحسن	152
23	اختبار ثبات التباين زمنيا للنموذج التجميعي المحسن	152
24	نموذج يتضمن آثار المؤسسات الخدمية	152
25	نموذج يتضمن آثار المؤسسات الإنتاجية	153
26	نموذج يتضمن آثار مؤسسات التأمين	154

قائمة الرموز:

الاختصار	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
OCDE	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	Organisation de coopération et de développement économiques
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين	American Institute of Certified Public Accountants
COSO	لجنة حماية التنظيمات الإدارية	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
IFC	مؤسسة التمويل الدولية	Société financière internationale
IIA	معهد المدققين الداخليين	Institute of Internal Auditors
NYSE	بورصة نيويورك	New York Stock Exchange
NASD	الجمعية الوطنية لتجار الأوراق المالية	National Association of Securities Dealers
SEC	هيئة الأوراق المالية	Securities and Exchange Commission
MIGG	معهد ماليزيا لحوكمة المؤسسات	Malaysian Institute of Corporate Governance
GCGF	المنتدى العالمي لحوكمة الشركات	Global Corporate Governance Forum
KMPG	شركة خدمات محاسبية	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
PWC	شركة تدقيق دولية	Price waterhouse Coopers
GAAP	السياساتالمحاسبية المتعارف عليها	Generally Accepted Accounting Principles
BEPS	تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح	Base Erosion and Profit Shifting
ETR	معدل الضريبة الفعلي	Effective Tax Rate
CASH ETR	معدل الضريبة الفعلي النقدي	Cash Effective Tax Rate
CAO	مكتب المحاسبة الأمريكي	Chief Accounting Officer
MNES	الشركات متعددة الجنسيات	Enterprises Multinational
GAFAM	مؤسسات الاقتصاد الرقمي	,Facebook, Amazon, Microsoft Google, Apple
NTJ	شبكة العدالة الضريبية	Tax Justice Network
MENA	دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا	Middle East and North Africa
UTC	الصندوق الاستثماري الإماراتي	Coordinated Universal Time
IIA	معهد المراجعين الداخليين	Institute of Internal Auditors
EU	مفوضيه الاتحاد الأوروبي	European Union
BTD	الفروقات الضريبية الدفترية	Book Tax Difference

مقدمة

مقـــدمـة

مقدمة:

مع تغير الأحداث الاقتصادية العالمية وتوجه البيئة الدولية نحو عولمة الأنشطة الاقتصادية ظهرت فجوة كبيرة بين القيم والممارسات والمبادئ والسلوكيات، أثارها السلبية باتت واضحة في مختلف المجالات السياسية والاقتصادية من خلال بروز نموذج أعمال ذي النزعة التوسعية أو ما يعرف بالشركات العابرة للحدود أو الشركات المتعددة الجنسيات، والتي تساهم في تركيز الثروة في يد النخب المالية.

وانطلاقا من الوضع الجديد القائم على مبدأ عالمية الأنشطة إقليمية القوانين من خلال استغلال التفاوت بين الواقع والقانون على كافة المستويات والذي يتيح فرصة الاستفادة من الاختلافات التشريعية سواء الجبائية أو المالية، بدأ اهتمام الشركات بالمراكز المالية الأوفشور و الجنات الضريبية كوجهات مفضلة تساعد على ممارسة الاحتيال والتجنب الضريبي من خلال نهج إستراتيجي لخفض فاتورتها الجبائية مع البقاء ضمن حدود ما هو مقبول قانونا وفق ترتيبات ومخططات دولية متشابكة وهندسة مالية ساعد في تحقيقها المنافسة الجبائية القوية بين الدول من خلال تأسيس كيانات ذات أغراض خاصة وفروع وصناديق استثمار وشركات تريست تعمل على توطين أعمالها ضمن هذه المراكز، وبالتالي التقليل من المداخيل الجبائية الإجمالية على مستوى العالم، بحيث قدرت الخسائر العالمية للضرائب على أرباح الشركات ما بين 100و200 مليار دولار إضافة لبروز الاقتصاد الرقمي GAFAM والذي يزيد من إتاحة فرص تحويل الارباح ،حيث قدر حجم الثروة العالمية في الجنات الضريبية والمراكز المالية أوفشور ب 21إلى32 تريليون دولار سنه 2010 ، لتصل سنه 2016 الى 98,400 مليار اورو منها حوالي 8% ثروه غير مصرح بها تقدر 7900 مليار اورو ،وهذا من خلال الممارسات السلبية للتسيير الجبائي حيث تستحوذ سويسرا على اكثر من 25% من مجمل هذه الثروة أما 75% تتوزع على باقي الجنات الضريبية حول العالم كسنغافورة ،برمودة، بنما.....إلخ

أوضحت التحقيقات أن 25 مؤسسة من بين أغنى 500 مؤسسة أمريكية تخفي حوالي 91% من شركاتها التابعة، واحتلت شركة أبل APPLE المركز الأول ضمن أكثر 30 شركة أمريكية تخفي أموالها بالخارج ما مقداره 246,000 مليون دولار.

يعتبر مشروع BEPS (تأكل وعاء الضريبي ونقل الأرباح) لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE كوسيلة للحد من الممارسات الاحتيالية للشركات متعددة الجنسيات القائم نشاطها على استعمال حقوق الملكية، وهذا لأجل التسيير الجبائي التي مكنت من خلاله الشركات الكبرى من انتهاج خطط جبائيةباستغلال بعض الأدوات المحاسبية القانونية (سعر الفائدة، أسعار التحويل) والأصول غير الملموسة (العلامات التجارية، براءة الاختراع) وجعلتها تتجنب أكثر من 200 مليار دولار سنويا.

اتخذت الحكومة الأمريكية إجراءات رقابية صارمة، نتيجة فضائح الانهيارات لشركات كبرى وهذا لإعادة الثقة في السوق وكذا حماية المستثمرين من الاحتيال المحاسبي والجبائي، من بين تلك الإجراءات قانون ساربنساوكسلي (Sarbanes-oxley) وضرورة تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق والمراجعة القانونية وتدابير في مجال الحوكمة المتعلقة أساسا بمسؤوليات مجلس الإدارة وقواعد وأخلاقيات السلوك المهني الواجب التحلي به من قبل المديرين والمسيرين.

هذا الأمر دفع بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDEبالاعتماد على مبادرات وطنية للدول الأعضاء ومساهمة هيئات دولية لمراجعة مبادئ وقواعد حوكمة الشركات، والتي نشرت أول مرة سنة 1999 وتم تحديثها سنة 2004واعتباره كإطار يكون موضوع اختبار وتحديث دوري من قبل الخبراء للاستجابة للاحتياجات الفعلية المعبر عنها من قبل جميع الأطراف المهتمة بحوكمة الشركات بالشراكة مع الصندوق النقد الدولي والبنك الدولي وبنك التسويات الدولية (BRI)، ما أهل أن يصبح هذا الإطار مرجع للعديد من الهيئات أهمها لجنة بازل للرقابة المصرفية والتابعة لبنك التسويات الدولية.

وبالتالي تعتبر حوكمة الشركات الترياق الفعال للحد أو التقليل من الممارسات والسلوكيات الغير مشروعة التي تنتهجها الشركات متعددة الجنسيات والتي تعتبر ممارسة قانونية غير أخلاقية يصعب تتبعها ومراقبتها والقضاء عليها.

أولا: إشكالية الدراسة:

ليست بيئة الأعمال الجزائرية بعيدة عن ما يحدث في البيئة الدولية،من حيث الممارسات والسلوكيات السلبية الغير أخلاقية بالمؤسسات الاقتصادية،وكذا ترسيخ ثقافة النشاط خارج الأطر القانونية تفاديا للأعباء الجبائية، وهذا مع استفحال ظاهرة الأفشو ،التي تزامنت مع اتفاق الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي،والإنزال الكبير لصناديق الاستثمار الأجنبية وحصولها لعقود شراكة إستراتيجية في مختلف المجالات عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات وما تقوم به من تحويلات وتداولات مالية لا صلة لها بالاقتصاد الحقيقي في إطار ما يعرف بالشركات الشاشة (Ecran Societé)،وبالرغم من شرعيتها القانونية(قانونية غير أخلاقية) إلاأنها لا تعود بالمنفعة على المجموعة الوطنية، كإنشاء الفرع الأجنبي للصندوق الاستثماري الإماراتي (UTC) ،وشركات الأوفشور لمجمع حداد ETRHB في الجزر العذراء البريطانيلسنة 2004 المتخصصة في الاستثمارات العقارية، بالإضافة لفضيحة تهريب للمتعامل للهاتف النقال أوريدو (OOREDO) لما قيمته 75 مليون دولار من العملة الصعبة، وكلها تعتبر ممارسات وسلوكيات سلبية و عدوانية للتسيير الجبائي،والتي من خلالها تفقد خزانة الدول أموال كبيرة وبالتالي ارتفاع العجز وانخفاض المداخيل الجبائية، وهي بذلك تحدي وعائق لابد من مكافحته والتقليل من حدته لضمان التوازن بين حقوق الدولة والمؤسسة الاقتصادية، ولهذا تسعى كافه الدول لإطلاق مبادرات وإصدار قواعد قانونية محدده لتلك الممارسات السلبية ومكافحة إساءة استعمال القانون، وعليه السؤال الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه الأطروحة هو:

– ما مدى أهمية الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية بالجزائر؟

وتزداد أهمية وقيمة هذا السؤال خاصة بعد صدور ميثاق الحوكمة سنة 2009 بالجزائر، وسعى الهيئات والمنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي على إرساء مبادئ وقواعد الحوكمة الرشيدة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقليل من الممارسات السلبية والانتهازية.

وانطلاقا من هذا السؤال يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1– "ما مدى أهمية خصائص مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؟

ومن خلال هذا السؤال يمكن صياغة أسئلة فرعية أخرى:

أ– ما مدى أهمية ازدواجية المنصب (رئيس مجلس الإدارة + المدير العام) في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ب– ما مدى أهمية عدد اجتماعات مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ت– ما مدى أهمية استقلالية مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ث– ما مدى أهمية حجم مجلس الإدارة (عدد الأعضاء) في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

2- "ما مدى أهمية تركز الملكية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؟

3- "ما مدى أهمية خصائص لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؟

ومن خلال هذا السؤال يمكن صياغة أسئلة فرعية أخرى

أ- ما مدى أهمية عدد أعضاء لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ب- ما مدى أهمية عدد اجتماعات لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ثانيا: فرضيات البحث:

قصد دراسة وتحليل هذا الموضوع ومحاولة الإجابة على إشكاليته، سنعتمد الفرضيات الأساسية الآتية:

- **الفرضية الرئيسية الأولى(H1):**"لبعض خصائص مجلس الإدارة أهمية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

من أجل الإجابة على هده الفرضية، يجب الإجابة على الفرضيات الفرعية التالية:

1- الفرضية الفرعية الأولى H1-1:"لا توجد أهمية لازدواجية المنصب (رئيس مجلس الإدارة + المدير العام) في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛

2- الفرضية الفرعية الثانية H1-2:"توجد أهمية لحجم مجلس الإدارة (عدد الأعضاء) في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ؛

3- الفرضية الفرعية الثالثةH1-3:"توجد أهمية لاستقلالية مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ؛

4- الفرضية الفرعية الرابعة H1-4:"توجد أهمية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ؛

- **الفرضية الرئيسية الثانية(H2):**" لا توجد أهمية لتركز الملكية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛

- **الفرضية الرئيسية الثالثة H3:** "توجد أهمية لخصائص لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

من أجل الإجابة على هده الفرضية، يجب الإجابة على الفرضيات الفرعية التالية:

1- الفرضية الفرعية الأولى H3-1:"توجد أهمية لعدد أعضاء لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ؛

2- الفرضية الفرعية الأولى H3-2:"توجد أهمية لعدد اجتماعات لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" .

ثالثا: أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من ممارسات وسلوكيات بعض الكيانات في بيئة الأعمال الدولية والمحلية بدافع تحقيق الأمثليةالجبائية وتحقيق الربح ضمن مراكز مالية من خلال ممارسات بين الفروع عن طريق مخططات معقدة يصعب مراقبتها وتتبعها.

تتمثل أهمية البحث كذلك في تقديم جهود الجزائر بإصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية سنه 2009 وتوضيح أهمية حوكمة الشركات في ترشيد سياستها لتحسين قيمة وسمعة المؤسسة.

كذلك التحولات الاقتصادية وتدويل الأعمال وعدم وضوح الدوافع الحقيقية وراء انتشار الممارسات السلبية التسيير الجبائي وضعف الجهود الدولية في كبح تلك السلوكيات والتقليل منها.

رابعا: أهداف البحث:

نهدف من خلال هذه الدراسة لتحقيق ما يلي:

– توضيح الإطار النظري والذي يبرز ممارسات وأعمال الكيانات الدولية النشاط والتي ساعدت على تبني ممارسات ومخططات لها تأثير على مصالح الأطراف الفاعلة؛

– استعراض التجارب الدولية للممارسات السلبية للمسير الجبائي وواقعها في البيئة الجزائرية والجهود المبذولة للقضاء والتقليل على تلك الممارسات؛

– إبراز أهمية آليات الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

– البحث عن الأبعاد التي تساعد في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي من خلال آليات للحوكمة في الجانب التطبيقي.

خامسا: منهجية الدراسة والأدوات

لمعالجة دراسة البحث والإجابة على الإشكالية وإثبات صحة الفرضيات، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للدراسة، وتم الاعتماد على التحليل القياسي في الجانب التطبيقي بتقدير نموذج يجيب على إشكالية الدراسة باستخدام بيانات عينة من المؤسسات الجزائرية، والتي تعالج بياناتها بالأساليب التي تدمج بيانات السلاسل الزمنية بالبيانات المقطعية بيانات بانلDATA PANEL، وتم تحليل البيانات بالاستعانة بالبرامج الإحصائي EVIEWSوSTATA.

بالنسبة لجمع البيانات تم الحصول على التقارير السنوية المالية وتقارير المجلس الإدارة للسنوات من 2013 الى 2022 من مصادر رسمية تخص مواقع الكترونية وقواعد بيانات مالية.

سادسا: حدود الدراسة:

أ– الحدود المكانية: تمثل المجال المكاني الذي تمت الدراسة التطبيقية على مستوى المؤسسات الاقتصادية، وقد تم اختيار8 مؤسسات تنتمي إلى قطاعات مختلفة:

- مؤسسات إنتاجية: بيوفارم (BIOPHARM)، صيدال (SAIDAL)، ان سي رويبة (NCA ROUIBA)
- مؤسسات خدمية: الأوراسيEL AURASSI
- مؤسسات تأمين: ALLIANCE للتأمينات، CAAT للتأمينات، CASH للتأمينات، CCR للتأمينات

ب- الحدود الزمنية: شملت الدراسة بيانات هذه المؤسسات خلال الفترة الممتدة من سنة 2013 إلى سنة 2022

سابعا: صعوبات الدّراسة:

تتمثل أساسا في:

✓ الصّعوبات الّتي واجهناها على مستوى الدّراسة نقص الدراسات السابقة في البيئة الجزائرية والمتعلقة بالممارسات السلبية للمسير الجبائي؛

✓ صعوبة الحصول على التقارير المالية نتيجة ثقافة التحفظ ماعدا الموجودة على مستوى المواقع الالكترونية؛

✓ نقص القوانين والتعليمات التي تفسر وتحدد الممارسات السلبية بالجزائر

ثامنا: الدراسات السابقة في الموضوع:

1- أطروحات الدكتوراه:

-1-1 Nor Shaipah Abdul Wahab 2010"**Tax Planning and Corporate Governance: Effects on Shareholders' Valuation. "**

نور شعيبة عبد الوهاب، **التخطيط الضريبي وحوكمة الشركات: تأثيرهما على تقييم المساهمين**، رسالة مقدمة لنيل متطلبات درجة الدكتوراه في الفلسفة، جامعة ساوثهامبتون، كلية القانون والفنون والعلوم الاجتماعية،2010.

تستعرض هذه الدراسة العلاقة بين قيمة الشركة والتخطيط الضريبي، مع النظر في دور حوكمة الشركات كعامل معدِّل. تمت بالبيئة الأمريكية وتستند الدراسة إلى عينة من الشركات غير المالية المدرجة في بورصة لندن (LSE) للفترة من 2005 إلى 2007. وتهدف الدراسة إلى:

- تحليل مستوى أنشطة التخطيط الضريبي لدى الشركات.
- فحص العلاقة بين قيمة الشركة ومكونات التوفير الضريبي (كالاختلافات الدائمة والمؤقتة، والخسائر الضريبية، والفروقات في معدلات الضرائب الأجنبية (.
- استكشاف كيف تؤثر ممارسات الحوكمة في هذه العلاقة.

تم إستعمال الأسلوب الكمي (quantitative)في الدراسة والإستعانة بمصادر البيانات التالية: تقارير الشركات السنوية، قواعد بيانات Datastream وHemscott Guru، وCorporate Register، وإستخدام النماذج المستندة إلى نموذج Ohlson لتقييم الشركات (1995)، مع الاعتماد على أسلوب الانحدار المتعدد وتحليل بيانات panel.

من أهم **النتائج** المتوصل لها:

- وجود علاقة سلبية بين مستوى التخطيط الضريبي وقيمة الشركة، سواء في الشركات ذات الأرباح المستمرة أو غير المستمرة، بغض النظر عن جودة الحوكمة.
- بالنسبة لدور الحوكمة هناك أدلة ضعيفة فقط تدعم فرضية أن الحوكمة تعدل العلاقة بين قيمة الشركة والتخطيط الضريبي.

من أهم **الانتقادات**:

- صعوبة التمييز بين التخطيط الضريبي "الشرعي" و"العدواني" من خلال البيانات المتاحة للعامة.
- الاعتماد على شركات مدرجة فقط في المملكة المتحدة، ما يحدّ من تعميم النتائج على سياقات أخرى.

- تغطية زمنية محدودة (**3** سنوات فقط).

-2-1 Mme Mouna Guedrib Ben Abderrahmen.2013**" impact desmecanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal :une etude menee dans le contexte tunisien**"

منى قدريب بن عبد الرحمن،"**أثر آليات الحوكمة الداخلية على الخطر الجبائي: دراسة في السياق التونسي**") رسالة دكتوراه مشتركة بين جامعة تونس المنار وجامعة فرانش–كونتي، فرنسا، سنة **2013**).

تستعرض هذه الدراسة العلاقة بين الخطر الجبائي الذي تواجهه المؤسسات، وآليات الحوكمة الداخلية المتمثلة أساسًا في مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق، والمصالح الجبائية الداخلية، وذلك في سياق المؤسسات التونسية المدرجة في البورصة، وتهدف الدراسة:

- تحليل طبيعة النزاعات الجبائية بين المؤسسات والإدارة الجبائية التونسية من خلال دراسة الأحكام القضائية.
- فحص مدى الإفصاح المحاسبي عن الخطر الجبائي في القوائم المالية وتقارير مراقبي الحسابات.
- اختبار أثر آليات الحوكمة الداخلية على الحدّ من احتمال وجود خطر جبائي داخل المؤسسات.

تم الدمج بين الأسلوب الكمي والنوعي:

تحليل مضمون 108 حكمًا جبائيًا صادرًا عن محكمة التعقيب (2005–2008) تحليل محتوى القوائم المالية وتقارير مراقبي الحسابات لـ 39 شركة تونسية مدرجة (2006–2010)، استبيان ميداني وتحليل انحدار لوجستي لقياس العلاقة بين آليات الحوكمة ووجود خطر جبائي، ومن أهم النتائج المتوصل لها:

- أكثر من نصف حالات الإفصاح الجبائي كانت بأثر رجعي، بعد خضوع الشركات لرقابة فعلية، لا كإجراء وقائي.
- الشركات غير المالية أكثر تعرضًا للخطر الجبائي مقارنة بالشركات المالية.
- هناك علاقة موجبة بين الإفصاح عن الخطر الجبائي وبين: استقلالية مجلس الإدارة، الاستعانة بمستشار جبائي خارجي.

ومن أهم **الانتقادات**:

- محدودية الإفصاح: صعوبة الوصول إلى بعض المعلومات الدقيقة بسبب نقص الإفصاح في بعض القوائم المالية.
- صغر حجم العينة: خصوصًا عند تقسيمها حسب القطاع (مالي/غير مالي).
- عدم إشراك آليات الحوكمة الخارجية: مثل دور الجهات الرقابية الرسمية، والاكتفاء بالحوكمة الداخلية.

-3-1 Tingting Ying.2015. **" Corporate Governance and Tax Strategies in Chinese Listed Firms**"

تينغتينغيينغ"**الحوكمة المؤسسية والاستراتيجيات الضريبية في الشركات المدرجة الصينية**"، رسالة مقدمة لنيل متطلبات درجة الدكتوراه في الفلسفة، جامعة نوتنغهام كلية إدارة الأعمال الصين ،2015.

تستعرض هذه الدراسة تحليل تأثير الحوكمة المؤسسية على العدوانية الضريبية للشركات المدرجة الصينية من منظور الوكالة بناءً على الترتيبات المؤسسية في الصين، تتمثل إحدى الابتكارات في هذه الدراسة في استخدام بيانات التوفيق الضريبي المتاحة لفحص العوامل المؤثرة في أنشطة التخطيط الضريبي التي تقوم بها الشركات المدرجة الصينية، تهدف الدراسة إلى:

أ- تحليل تأثير الحوكمة المؤسسية:

- فحص كيفية تأثير هياكل الملكية (مثل الملكية الحكومية والملكية المؤسسية) على العدوانية الضريبية.
- تقييم دور الروابط السياسية في تخفيض الأعباء الضريبية.

ب- قياس العدوانية الضريبية:

- تطوير منهجية جديدة لفصل الفروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة (BTDs) إلى مكونات "طبيعية" ناتج عن الاختلاف بين المعايير المحاسبية الصينية (GAAP) والقواعد الجبائية، و"غير طبيعية" لقياس التهرب الضريبي يُفترض أنه ناتج عن إدارة الأرباح والتخطيط الضريبي.
- تم استعمال نموذج الفروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة (BTDs): واستخدام التحليل الإحصائي:
  - تحليل الانحدار لفحص العلاقة بين متغيرات الحوكمة والعدوانية الضريبية.
  - اختبارات القوة للتأكد من متانة النتائج.

وتم الاستعانة ببيانات المصالحة الضريبية المتاحة بموجب المعايير المحاسبية الصينية (ASBE 18)، وتم جمع عينة يدويًا من 229 شركة مدرجة خلال الفترة 2006-2012.

من أهم **النتائج** المتوصل لها:

- الشركات ذات الروابط السياسية (مثل تلك المملوكة للدولة) تظهر عدوانية ضريبية أعلى مقارنة بالشركات الأخرى.
- الملكية المؤسسية تمثل قوة سوقية تقلل من العدوانية الضريبية.
- أدى قانون ضريبة الدخل الجديد (2008) إلى تقليل الفجوة الضريبية بين الشركات المملوكة للدولة والشركات الخاصة.

ومن أهم **الانتقادات**:

- يعتمد نموذج BTDsعلى تقديرات قد لا تميز بدقة بين التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع.
- عدم توفر بيانات ضريبية مفصلة للشركات يحد من دقة النتائج.
- النتائج قد لا تكون قابلة للتعميم على دول أخرى بسبب الخصائص المؤسسية والقانونية الفريدة للصين.

1-4-أشجان عبد الباقي عبد الستار" **دور آليات الحوكمةفى الحد من الآثار السلبية لممارسات التخطيط الضريبي** "، رسالة مقدمة متطلبات درجة الماجستير في المحاسبة بكلية التجارة – جامعة طنطا،2018.

تهدف إلى تحليل دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الآثار السلبية الناتجة عن ممارسات التخطيط الضريبي الانتهازية، مع التركيز على البيئة المصرية.

استعملت الدراسة المنهج الاستنباطي: لتحليل الدراسات السابقة واستخلاص الفروض والمنهج الاستقرائي من خلال دراسة ميدانية لاختبار الفروض، باستخدام لاستقصاء آراء عينة من الأطراف الرئيسية في حوكمةالشركات، واستعانت بأدوات البحث التالية:

الدراسة الميدانية: استبيان لجمع البيانات من عينة تشمل أعضاء مجالس الإدارة، لجان المراجعة، المراجعين الداخليين والخارجيين، وغيرهم من الأطراف ذات الصلة.

التحليل الإحصائي: استخدام اختبارات مثل اختبار كاي مربع، تحليل التباين(ANOVA)، واختبار أقل فرق معنوي (LSD) لتحليل البيانات.وتم اختيار عينة من الشركات المصرية العاملة في قطاعات مختلفة، مع التركيز على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم.

من أهم **النتائج** المتوصل لها:

- أن تفعيل آليات حوكمة الشركات (مثل مجلس الإدارة، لجان المراجعة، والمراجعة الخارجية) يمكن أن يحد من الممارسات الضريبية الانتهازية ويقلل آثارها السلبية على الشركات وأصحاب المصلحة. كما أوصت بضرورة تعزيز الشفافية والإفصاح في الإجراءات الضريبية، ودعت إلى مزيد من الدراسات في البيئات النامية لسد الفجوة البحثية.

ومن أهم **الانتقادات**:

- ندرة الدراسات المحلية: عدم وجود دراسات كافية في البيئة المصرية يقيد إمكانية المقارنة.
- تعميم النتائج: قد لا تنطبق النتائج على جميع أنواع الشركات بسبب اختلاف خصائصها.

2- المقالات:

1-2-SuleBa'aba, Mahmud Bashiru,**2019 "The Impact of Corporate Governance Attributes on Tax Planning of Listed Manufacturing Companies: A Comparative Study between Nigeria and Malaysia "**

سولي باعبا، محمودبشيرو2019، جامعة الفيدرالية غاشوا، نيجيريا، (كلية الدراسات العليا للأعمال، جامعة العلوم الماليزية) مقال"**أثر سمات حوكمة الشركات على التخطيط الضريبي للشركات التصنيعية المدرجة: دراسة مقارنة بين نيجيريا وماليزيا**"، تهدف الدراسة إلى:

- تحليل العلاقة بين خصائص حوكمة الشركات (مثل حجم مجلس الإدارة ومدة بقاء المدير العام في المنصب (وتخطيط الضرائب في شركات التصنيع المدرجة في نيجيريا وماليزيا.
- إجراء مقارنة بين معدلات الضرائب الفعلية (Effective Tax Rate -ETR) والضرائب المدفوعة بين شركات نيجيريا وشركات الأغذية والمشروبات المدرجة في بورصة ماليزيا.
- اختبار ما إذا كانت حوكمة الشركات تؤثر بشكل كبير على تخطيط الضرائب والذي بدوره يمكن أن يؤثر على الأداء المالي للشركة.

واعتمدت الدراسة على المنهج المقارن والتصميم البحثي، وتم جمع البيانات من القوائم المالية السنوية للشركات المدرجة خلال فترة 2014-2018، واستخدام التحليل الإحصائي عن طريقالانحدار البانل(PanelRression)واختبارHausman لتحديد الأنسب بين نموذج التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية (وأُختير نموذج التأثيرات العشوائية لأن القيمة الاحتمالية = 0.9863.

من أهم **النتائج** المتوصل لها:

- العلاقة بين الحوكمة وتخطيط الضرائب: علاقة سلبية وذات دلالة إحصائية بين مدة بقاء المدير العام (CEOT) وحجم الشركة (FSIZE) من جهة ومعدل الضريبة الفعلي (ETR) من جهة أخرى.
- علاقة إيجابية بين حجم مجلس الإدارة (BSIZE) ومعدل الضريبة الفعلي (ETR).
- تم رفض الفرضية الصفرية، مما يعني أن لخصائص الحوكمة تأثيرًا كبيرًا على تخطيط الضرائب.

- التحليل المقارن بين نيجيريا وماليزيا: الشركات النيجيرية تدفع ضرائب أعلى نسبيًا مقارنة بشركات الأغذية والمشروبات الماليزية.
- تشير النتائج إلى أن النظام الضريبي الماليزي يوفر حوافز ضريبية أكبر مما يشجع على تخطيط ضريبي أكثر كفاءة.

الانتقادات الموجهة لهذه الدراسة:

- نطاق محدود للمتغيرات المستقلة: الدراسة استخدمت فقط متغيرين لقياس الحوكمة المؤسسية (حجم مجلس الإدارة، ومدة بقاء المدير التنفيذي)، في حين أن الحوكمة تشمل عناصر أخرى مهمة كاستقلالية المجلس، ملكية الأسهم، لجان التدقيق وغيرها. وإغفال هذه المتغيرات يحد من شمولية التحليل.
- غياب التحليل النوعي أو التفسيري: الدراسة اعتمدت بالكامل على البيانات الكمية ولم تتناول تحليلًا نوعيًا يساعد في فهم سلوك الشركات الضريبي وأسباب اتخاذ قرارات معينة.

2-2-RizqyAiddhaYuniawati 2022**"Corporate Governance and Tax Management "**

رزقي عيدة يونيواتي، مقال "**حوكمة الشركات وإدارة الضرائب**" جامعة أيرلانجا، إندونيسيا 2022.

تهدف الدراسة إلى:

- تحليل تأثير آليات حوكمة الشركات) الملكية المؤسسية، لجنة التدقيق، المفوضون المستقلون، والمراجعون الخارجيون) على إدارة الضرائب.
- استخدام معدل الضريبة النقدي الفعلي (Cash ETR) كمؤشر لقياس إدارة الضرائب.
- دراسة العلاقة في شركات التصنيع المدرجة في بورصة إندونيسيا للفترة 2015–2018 بعد تطبيق معدل ضريبة ثابت 25%.

نوع الدراسة: (كمية) تعتمد على اختبار الفرضيات وشملت العينة اختيار 48 شركة باستخدام طريقة العينة الهادفة (Purposive Sampling) أما مصادر البيانات: تقارير مالية وسنوية من بورصة إندونيسيا، وتم الاستعانة بالتحليل الإحصائي: تحليل انحدار خطي متعدد (Multiple Linear Regression).

من أهم **النتائج** المتوصل لها:

- الملكية المؤسسية: لها تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية على إدارة الضرائب (تزيد من السلوك الضريبي العدواني)
- تأثير سلبي غير معنوي للجنة المراجعة على إدارة الضرائب.
- الأعضاء المستقلون: تأثير سلبي غير معنوي على إدارة الضرائب، مما يشير إلى ضعف دورهم في الرقابة.
- المدقق الخارجي (Big Four): له تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية على إدارة الضرائب، أي أن الشركات التي يتم تدقيقها من Big Fourتقوم بممارسات إدارة ضريبية أعلى.

الانتقادات الموجهة لهذه الدراسة:

- اختبار التباين (Heteroscedasticity): أظهرت متغيرات الملكية المؤسسية تباينًا غير ثابت (قيمة $p=0.01<0.05$)، مما ينتهك افتراضات الانحدار الخطي.
- نتائج متناقضة حيث وجدت أن المدققين الخارجيين (Big 4) يزيدون إدارة الضرائب، بينما الأدبيات تؤكد عكس ذلك.

3-2- OMESI، ISRAEL & APPAH, EBIMOBOWEI.2021"Corporate Governance and Tax Avoidance of Listed Consumer and Industrial Goods Companies in Nigeria"

أوميسي، إسرائيل وأبّاه، إيبموبوي، مقال"**الحوكمة المؤسسية والتهرب الضريبي لشركات السلع الاستهلاكية والصناعية المدرجة في نيجيريا**"، قسم المحاسبة، كلية الدراسات التجارية، جامعة إغناطيوس أجاد للتربية، بورت هاركورت، ولاية ريفرز، نيجيريا.

تهدف الدراسة إلى تحليل تأثير خصائص حوكمة الشركات على التهرب الضريبي في الشركات المدرجة في قطاعي السلع الاستهلاكية والصناعية في نيجيريا خلال الفترة من 2015 إلى 2019.

أما الأهداف التفصيلية:

- دراسة تأثير حجم مجلس الإدارة (Board Size) على التهرب الضريبي.
- دراسة تأثير استقلالية مجلس الإدارة (Board Independence).
- تحليل دور لجنة التدقيق (Audit Committee).
- تحليل جودة التدقيق (Audit Quality).
- دراسة أثر هيكل الملكية (Ownership Structure).
- دراسة أثر متغيرات ضابطة مثل الحجم، الرفع المالي، الكثافة الرأسمالية، النمو المتوقع، الربحية.

شملت الدراسة عينة: 45 شركة مدرجة في قطاعي السلع الاستهلاكية والصناعية، حيث استخدمت الأسلوب الكمي وتم الاستعانة بمصادر بيانات القوائم المالية السنوية المنشورة (2015–2019) واستعملت التحليل الإحصائي:

- اختبار الجذر الأحادي (Phillip-Perron).
- اختبار التكامل المشترك (Kao Residual Test).
- تحليل الانحدار باستخدام طريقة العزوم المعممة للبيانات اللوحية (Panel GMM).

من أهم **النتائج** المتوصل لها:

أظهرت النتائج أن حجم مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لا يؤثران معنويًا على التهرب الضريبي، بينما تؤثر استقلالية المجلس وجودة التدقيق والهيكل الملكي معنويًا على التهرب الضريبي. كما أظهرت المتغيرات الضابطة (الرفع المالي، كثافة رأس المال، العائد على الأصول) تأثيرًا غير معنوي، بينما أثر النمو المتوقع وحجم الشركة معنويًا. وخلصت الدراسة إلى تحسين ممارسات الحوكمة لتقليل الالتزامات الضريبية).

الانتقادات الموجهة لهذه الدراسة:

- محدودية الفترة الزمنية: 5سنوات فقط (2015–2019)، وهو وقت قصير لا يكشف التغيرات الهيكلية في سلوك الشركات.
- إهمال العوامل المؤسسية: تجاهلت تأثير البيئة التنظيمية والفساد في نيجيريا على ممارسات التهرب الضريبي.

4-2–LAMBE, Isaac &ORBUNDE, Bemshima.2021 **"Effect of Corporate Governance Mechanisms on Tax Aggressiveness among Quoted Manufacturing Firms in Nigeria**"

لامب إسحاق، أوروبوندي، بمشيمة، مقال **"تأثير آليات حوكمة الشركات على العدوانية الضريبية بين الشركات الصناعية المدرجة في نيجيريا"**، قسم المحاسبة، جامعة بينغهام، كارو، ولاية ناساراوا، نيجيريا2021.

استعرضت هذه الدراسة تقييم لتأثير آليات حوكمة الشركات على العدوانية الضريبية بين الشركات الصناعية في نيجيريا، وتهدف الدراسة إلى:

- تقييم تأثير آليات حوكمة الشركات على العدوانية الضريبية بين الشركات المصنعة المدرجة في نيجيريا.
- فحص العلاقة بين متغيرات حوكمة الشركات (مثل حجم مجلس الإدارة، تنوع المجلس) والعدوانية الضريبية.
- توفير أدلة تجريبية حول كيفية تأثير هذه الآليات على إستراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات في نيجيريا.

وتم جمع بيانات ثانوية (آليات حوكمة الشركات: حجم مجلس الإدارة، تنوع المجلس، ومقياس العدوانية الضريبية لمعدل الضريبة الفعلي) لـ 44 شركة صناعية مدرجة خلال الفترة 2008–2020. استُخدم تحليل البيانات الطولية (Panel Data) الذي يجمع بين تحليل السلاسل الزمنية والبيانات المقطعية. وُضعت معادلة الانحدار المتعدد لفحص العلاقات المفترضة بين المتغير التابع (العدوانية الضريبية) والمتغيرات المستقلة (حجم مجلس الإدارة، تنوع المجلس، المديرون المستقلون، نسبة المديرين غير التنفيذيين إلى التنفيذيين، والعائد على الأصول كمتغير ضابط).

من أهم **النتائج** المتوصل لها:

وجود علاقة معنوية بين آليات حوكمة الشركات والعدوانية الضريبية للشركات الصناعية المدرجة في نيجيريا، وأوصت بأن يضمن الأفراد والشركات والمساهمون والحكومة أن يكون أعضاء مجلس الإدارة بالحجم المناسب (مع الكفاءة والخبرة اللازمتين) لتعزيز أداء المنظمة.

من أهم **الانتقادات**:

- اعتماد الدراسة على البيانات الثانوية فقط، مما قد يحد من عمق التحليل.
- عدم وجود دلالة إحصائية لتأثير حجم المجلس وتنوعه على العدوانية الضريبية قد يشير إلى حاجة لمزيد من البحث.
- اقتصرت الدراسة على قطاع التصنيع في نيجيريا، مما قد يحد من تعميم النتائج على قطاعات أخرى.

5-2- Alfred James Kimea, MsiziMkhize, Haruna Maama.2023 **"Firm-specific Determinants of Aggressive Tax Management among East African Firms"**

ألفريد جيمس كيميا جامعة كوازولوناتال (جنوب إفريقيا)، ميسيزيمخيزي جامعة كوازولوناتال، هارونا ماعمة جامعة ديربان للتكنولوجيا (جنوب إفريقيا)، **"المحددات الخاصة بالشركات للإدارة الضريبية العدوانية بين شركات شرق أفريقيا"**2023. تهدف الدراسة إلى:

- دراسة العوامل المحددة للممارسات العدوانية في التخطيط الضريبي بين الشركات المدرجة في دول شرق أفريقيا (كينيا، وتنزانيا، وأوغندا).
- فهم سبب تفاوت معدلات الضرائب الفعالة بين الشركات، ولماذا تلجأ بعض الشركات إلى التهرب الضريبي بينما تدفع أخرى ضرائب عالية.
- تقديم توصيات لصانعي السياسات والجهات التنظيمية لتحسين جباية الضرائب.

شملت الدراسة 99 شركة مدرجة في بورصات شرق إفريقيا (كينيا، تنزانيا، أوغندا) خلال الفترة من 2008 إلى 2018، الدراسة كمية، استعانة ببيانات ثانوية من التقارير المالية للشركات المدرجة، وتم استخدام نماذج الانحدار المتعدد لتحليل البيانات وتطبيق اختبارات التباين المشترك (VIF) واختبارHausman لتحديد نموذج التأثيرات الثابتة أو العشوائية.

من أهم **النتائج** المتوصل لها:

- الشركات الكبيرة أقل عدوانية في التخطيط الضريبي مقارنة بالشركات الصغيرة، وهو ما يتوافق مع "نظرية التكلفة السياسية" بسبب زيادة الرقابة الحكومية والمخاطر السمعة".
- الشركات الأكثر ربحية كانت أقل عدوانية ضريبياً، حيث لديها أرباح كافية لدفع الضرائب دون الحاجة إلى التهرب.
- الرافعة المالية وكثافة رأس المال لم يظهر أي منهما تأثيراً معنوياً على التخطيط الضريبي، على عكس التوقعات النظرية.
- الشركات الأقدم كانت أقل عدوانية في التخطيط الضريبي، ربما بسبب مخاوف سمعة أو رقابة أكبر.

من أهم **الانتقادات**:

- اقتصرت الدراسة على شركات مدرجة، مما قد لا يعكس سلوك الشركات غير المدرجة أو الصغيرة جداً.
- الفترة الزمنية (2008-2018) قد لا تشمل تغييرات حديثة في القوانين الجبائية.
- النتائج قد لا تكون قابلة للتعميم خارج دول شرق أفريقيا بسبب اختلاف البيئات التنظيمية الجبائية.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

ركزت الدراسات السابقة التي تم التطرق لها على دراسة العلاقة بين آليات الحوكمة وتجنب الضرائب، وتم استعراض العديد منها والتي بحثت أثر آليات الحوكمة مثل:حجم مجلس الإدارة، (Board Size): حيث وجدت بعضها تأثيرًا سلبيًا أو غير معنوي على تجنب الضرائب، ودراسات أخرى وجدت أن زيادة عدد الأعضاء قد تزيد القدرة على التسيير الجبائي، والبعض الأخر توصلت إلى أن الاستقلالية تقلل من التجنب الجبائي، في حين دراسات أخرى لم تجد علاقة معنوية واضحة، بالنسبة لهيكل الملكية (Ownership Structure) فإن تأثير الملكية المؤسسية أو تركّز الملكية متنوع بين الدراسات، وبعضها ربط التركّز في الملكية بزيادة التخطيط الجبائي، أما فيما تعلق بلجنة التدقيق (Audit Committee) وضحت بعض الدراسات أن وجود لجنة تدقيق مستقلة لا يحد من تجنب الضرائب، وأخرى ربطت فاعلية اللجنة بجودة الرقابة الجبائية، وبخصوص جودة التدقيق (Audit Quality): تم الربط بين استخدام شركات تدقيق كبرى (Big 4) وتقليل المخاطر الجبائية.

كما فحصت الدراسات السابقة تأثير خصائص الشركة (متغيرات ضابطة) على التجنب الجبائي أيضًا متغيرات مثل:الربحية (Profitability):حيث وجدت علاقة إيجابية بين الربحية والتجنب الجبائي(الشركات المربحة تميل لتقليل الضريبة) ،في حين دراسات أخرى وجدت علاقة سلبية أو غير معنوية، فيما تعلق بالحجم فنجد الشركات الكبيرة تميل إلى ممارسة تجنب ضريبي أكبر بسبب قدرتها على استخدام مستشارين وخبراء، لكن بعض الدراسات وجدت العكس بسبب الرقابة الأكبر على الشركات الكبيرة، أما الرفع المالي (Leverage): فتم اقتراح أنه كلما زاد الدين، قلت الحاجة لتجنب الضرائب بسبب خصم الفوائد، وبخصوص كثافة رأس المال(Capital Intensity) تنوعت النتائج بين علاقة إيجابية وسلبية أو غير معنوية، وبخصوص النمو المتوقع (Expected Growth) فالشركات ذات النمو المرتفع قد تكون أكثر تحفيزًا لتقليل الضريبة لتوفير تمويل للنمو.

هناك فجوات في الدراسات السابقة من خلال أن:

- معظم الدراسات ركزت على دول متقدمة أو اقتصادات ناشئة.
- النتائج كانت متضاربة وغير حاسمة.
- قلة الدراسات التي دمجت بين عدة آليات حوكمة ومتغيرات مالية في نفس النموذج.
- ضعف التركيز على السياق الإفريقي/النيجيري، ما يبرر إجراء هذه الدراسة.

أما عن الدراسة الحالية فتميزت باستخدام بيانات بانل المتقدمة باعتمادها على بيانات بانل (Panel Data) التي تجمع بين البُعدين الزمني (2013–2022) والمقطعي (8 مؤسسات جزائرية)، هذا النهج أكثر تطوراً من الدراسات التي اعتمدت على:

- بيانات السلاسل الزمنية فقط (Time Series).
- البيانات المقطعية التقليدية (Cross-Sectional).

وبخصوص النتائج فاختلفت عن الدراسات السابقة من حيث تأثير حوكمة المؤسسات على الضرائب: كشفت الدراسة عن نتائج غير مسبوقة في السياق الجزائري، مثل:

– العلاقة السلبية بين ازدواجية المنصب (DUAL) ومعدل الضريبة الفعلي (ETR)، مما يشير إلى ضعف الرقابة المؤسسية.

– زيادة اجتماعات مجلس الإدارة (NRCA) ترفع معدل الضريبة الفعلي(ETR)، على عكس اجتماعات لجنة المراجعة (NRCAUD) التي تخفضه (ربطاً يضعف فعاليتها).

– تركز الملكية (ACTMAJ) أظهرت أن هيمنة المساهم الأكبر تقلل العبء الجبائي (بنسبة 34.3%)، وهي نتيجة تعزز فرضية التهرب الضريبي في ظل حوكمة ضعيفة.

– تمثلت الفجوات التي سدتها الدراسة بخصوص السياق الجزائري حيث قدمت أول تحليل قياسي شامل لتأثير حوكمة المؤسسات على الضرائب في المؤسسات الجزائرية، متجاوزةً نقص الأدبيات المحلية. كذلك فيما تعلق باختبارات تشخيصية متقدمة استخدمت اختبارات لا تُوجد في دراسات سابقة مماثلة، مثل:

- اختبار "هوسمان" (Hausman) للتفريق بين نماذج التأثيرات الثابتة والعشوائية.
- اختبارات تجانس السلاسل (Hsiao, 1986) واختبار "غرانجر" للسببية.

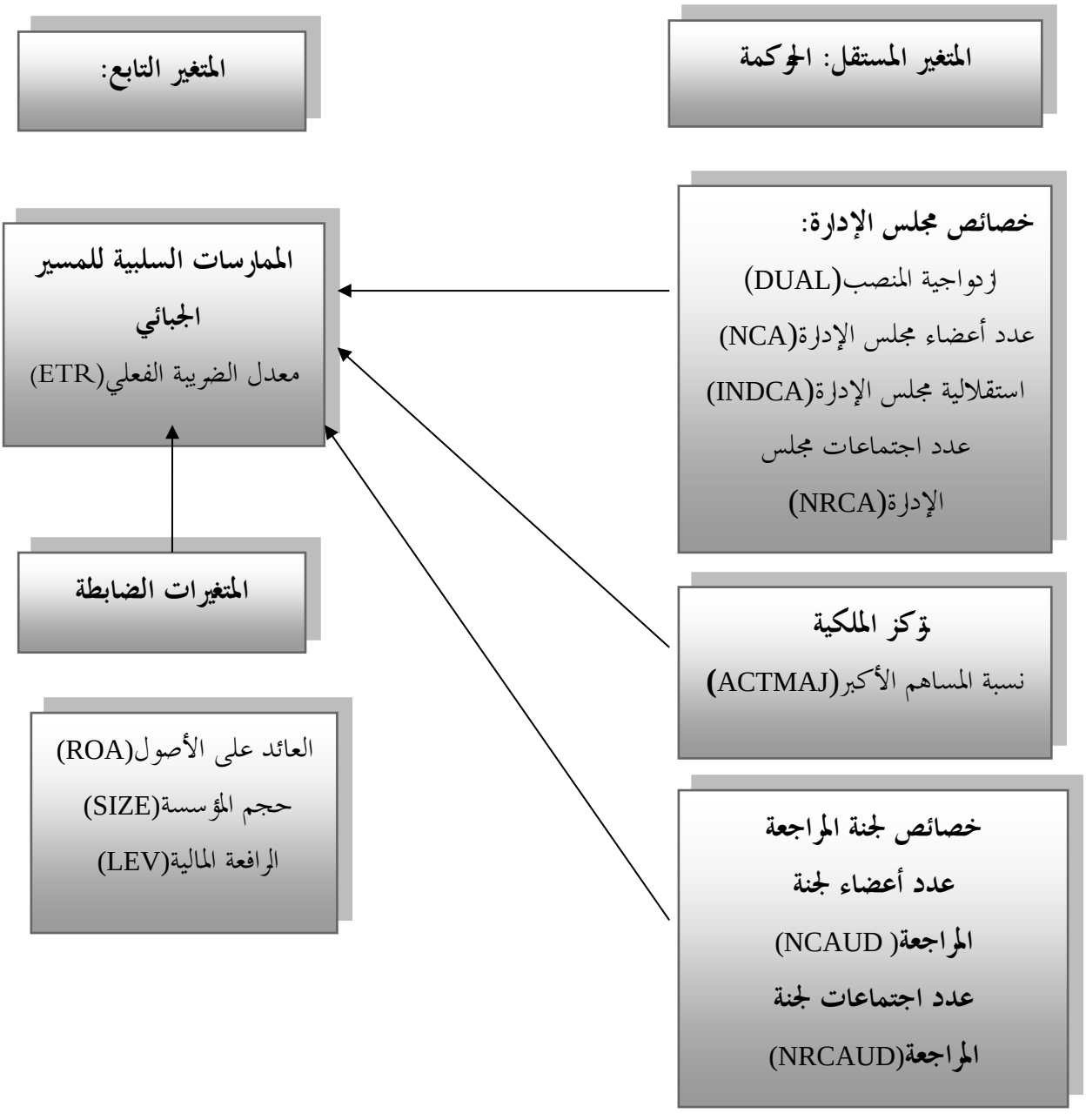
وكذلك قدمت معالجة مشكلات القياس حيث طبقت "المربعات الصغرى شبه المعممة" (EGLS) لعلاج مشاكل الارتباط الذاتي وعدم تجانس التباين.

جاءت الإضافة العلمية للدراسة من خلال التفسير الاقتصادي للنتائج حيث ربطت الدراسة بين نتائج القياس والسياق المؤسسي الجزائري، مثل: تأثير الإصلاحات التنظيمية (كزيادة استقلالية المجالس).

تاسعا: نموذج الدراسة

يمثل الشكل رقم(1) العلاقة بين متغيرات الدراسة:

شكل رقم:(1)



عاشرا: هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة المطروحة تم تقسيم البحث إلى مقدمة وأربعة فصول، بحيث تخصص ثلاث فصول للجانب النظري والفصل الرابع للجانب التطبيقي وفي الأخير الخاتمة وكان تقسيم الفصول كما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

ونحاول من خلال هذا الفصل إبراز الإطار المفاهيمي من خلال ظهور مفهوم الحوكمة، والذي جاء استجابة لأزمات الثقة والانهيارات المالية، كما تم التركيز على نظرية الوكالة التي تصف تعارض المصالح بين الملاك (الأصيل) والإدارة (الوكيل)، وذكر تعاريف مختلفة للحوكمة من منظمات مثل OCDE، IFC، IIA، وتقرير كادبوري، وإبراز كذلك الإطار المؤسسي والدي يميز بين المحددات الداخلية (مجلس الإدارة، الرقابة الداخلية، الإدارة...) والخارجية (التشريعات، البيئة الاقتصادية، نظم الضرائب، الإعلام المالي)، كما تم التطرق للتطبيقات الدولية من خلال استعراض لتجارب دولية في الحوكمة مثل: الولايات المتحدة، فرنسا، ألمانيا، بريطانيا، و التركيز على قانون ساربنس أوكسليSarbanes Oxley في أمريكا بعد فضيحة إنرون، وتوصيات لجنة فينو في فرنسا، بالإضافة لعرض واقع تطبيق الحوكمة في الجزائر، خاصة بعد إصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009، و تم تقسيمه إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة؛
المبحث الثاني: الإطار المؤسسي للحوكمة؛
المبحث الثالث: تطبيقات الحوكمة في البيئة الدولية والجزائر.

الفصل الثاني: الإطار النظري للممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة

ونحاول من خلال هذا الفصل إبراز مفاهيم الممارسات السلبية للمسير الجبائي ومفهوم الوظيفة الجبائية، الممارسات السلبية كالتجنب الضريبي، والعلاقة بنظرية الوكالة، وآليات الممارسات السلبية مثل التسعير التحويلي، تخصيص الأصول غير الملموسة، التأجيل الضريبي والتجارب الدولية وواقع الجزائر منها حيث تم تقسيمه إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: التأصيل العلمي للممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة؛

المبحث الثاني: الإطار العملي للممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة؛

المبحث الثالث: تجارب دولية في الممارسات السلبية للمسير الجبائي وواقع الجزائر منها.

الفصل الثالث: أهمية آليات الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي

ونحاول من خلال هذا الفصل تناول وتحليل أهمية آليات الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي وذلك بالنظر إلى أن قرارات التسيير الجبائي تدخل في إطار مشكلة الوكالة في ضوء التأكيد على دوافع الإدارة واحتمالية سعي المسيرين الانتهازيين على توظيف الاستراتيجيات الجبائية بهدف تعزيز مصالحهم الخاصة على حساب مصلحة المؤسسة والمساهمين هذا ما ألزم وجود العديد من الآليات التي تتشكل في إطار المراقبة والإشراف على ممارسات الإدارة للتقليل من تلك الممارسات الانتهازية السلبية، حيث تم تقسيمه إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: أهمية آليات الحوكمة الداخلية مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، تركز الملكية، التدقيق الداخلي في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي؛

المبحث الثاني: دور آليات الحوكمة الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي؛

المبحث الثالث: واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر.

الفصل الرابع: واقع الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (الجانب التطبيقي)

نتطرق في هذا الفصل إلى تقدير النموذج الذي يجيب على إشكالية الدراسة باستخدام بيانات عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كل من ان سي رويبة ، صيدال، بيوفارم، الأوراسي، أليانس ،كاش اسيرنس للفترة 2013-2022والتي تعالج بياناتها بالأساليب التي تدمج بيانات السلاسل الزمنية بالبيانات المقطعية بما يسمى بيانات بانلPanel Data، حيث تم التوصل إلى أن تركز الملكية وازدواجية المنصب تساهم في زيادة الممارسات السلبية للمسير الجبائي ،أما زيادة اجتماعات مجلس الإدارة مرتبطة بتحسن الامتثال الجبائي بالإضافة إلى أن ضعف استقلالية المجالس وتفاوت عدد أعضاء لجان المراجعة بين المؤسسات مؤشر على وجود ثغرات في تطبيق الحوكمة. حيث تم تقسيمه إلى مباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية التحليل القياسي باستخدام نماذج بانل؛

المبحث الثاني: الإطار العام للدراسة؛

المبحث الثالث: عرض ومناقشة النتائج.

الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة

تمهيد:

مع مطلع القرن الحالي عرف مصطلح الحوكمة انتشارا واسعا بحيث تصدر المواضيع الأكثر تداولا والمتعلقة بالشأن المالي والأعمال كالهيئات الحكومية، المنظمات الدولية، الباحثين، السياسيين، الصحافة المالية، المستثمرين ونماذج الأعمال، ومع ردود الأفعال التي عبرت عن الشك وانعدام الثقة في آليات عمل السوق نتيجة الفضائح والأزمات المالية والانهيارات، هذا ما ولد انطباع في الوعي لدى الجميع أن قواعد حوكمة الشركات هي الترياق الفعال للحد من الفساد والممارسات الغير المشروعة لتعزيز الشفافية، حيث استجابت منظمات دولية من خلال إصدار مدونات للحوكمة الرشيدة تستند في إعدادها على مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن OCDE.

كما أن ظهور حوكمة الشركات كان نتيجة سلسلة من الأعمال والنظريات، ومما سبق يتمثل الغرض من هذا الفصل الأول في تقديم الإطار النظري لحوكمة الشركات، وذلك من خلال ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة؛

المبحث الثاني: الإطار المؤسسي للحوكمة؛

المبحث الثالث: تطبيقات الحوكمة في البيئة الدولية والجزائر.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة

تعاني المؤسسات من حالة تناقص مستويات الثقة وعد الاستقرار نتيجة الأزمات المتتالية التي شهدها العالم، مما أدى إلى إفلاس بعض الشركات الكبرى، من هنا كان توجه الباحثين لدراسة مدى تأثير حوكمة الشركات وتحليل نظرياتها وأسباب ظهورها، لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى دوافع ظهور وتطور حوكمة الشركات ومفهومها وأهدافها والحوكمة الجبائية.

المطلب الأول: الدوافع العلمية لظهور وتطور الحوكمة

نتيجة التطورات في العقود الأخيرة في مجال المال والأعمال وتداخل مصـــالح مختلف الأطراف، الأمر الذي أدى إلى ظهور مشـاكل بين المسـاهمين(الملاك) والإدارة مما زاد من حدة الأزمات، هذا ما ولد ضـرورة مصـطلح الحوكمة إلا أن هناك عوامل عديدة لا يمكن حصـرها أدت إلى تطور مصـطلح الحوكمة وسـنعرض في هذا المطلب أهم العوامل التي مهدت لهذا المصطلح وهي كما يلي:

- **الفرع الأول: نظرية الوكالة**

تصف نظرية الوكالة مشكلة الاختلاف وتعارض المصالح بين الوكيل والأصيل الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة. وهي الإطار النظري المهم لأغلبية الدراسـات المتعلقة (Bousaidi & HAMED Sidhom, 2015, p. 03)حيث تم التطرق إليه في بحث(Meons) و (Berle)سنة1932 إضافة إلى (William)بحيث وضعوا تصورا للموضوع وإنشاء نظرية تسييرية للشركة.

ويرجع أصـل هذه النظرية إلى كتابات آدم سميث وما أثارته من أسـئلة حول المنشـآت الكبرى وكفاءة تسـييرها والتي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة.(khaled & Muftah , 2014, p. 114)

ويعرف كل منJensenوMackling علاقةالوكالةبأنها" عقد بموجبه يقوم شـــخص أو أكثر (الأصـــيل أو الموكل) بتعيين شـــخص أو آخر(الوكيل) لأداء بعض الأعمال نيابة عنه، أي أن الأصـــيل يفوض ســـلطة اتخاذ بعض القرارات إلى الوكيل".(Michal C & William H, 1976, p. 5)

يعتبر المسيرين هم الأكثر قدرة للوصول إلى المعلومات الخاصة بالشركة مقارنة بالمساهمين(الملاك) وبالتالي هناك عدم تماثـل للمعلومـات بينهم، وتنخفض قـدرة الملاك على مراقبـة قرارات الإدارة-(Abdul Wahab, 2010, pp. 59 60).لهذاأخذموضوعالحوكمةأهميةبالغةنظرالتشعب العلاقاتداخلالشركةأصبح كل طرف داخل المؤسسة يسعى لتعظيم مصلحته على حساب الآخرين(محمد و مصطفى ، 2018، صفحة 9)

لذلك من المتوقع ظهور لمشـاكل الوكالة فضـلا عن السـلوكيات الانتهازية لدى الأطراف.(حمزة ، 2020، صـفحة 43)وترى نظرية الوكالة في مجال الحوكمة على أن مجالس الإدارة أداة رقابية ضرورية، بحيث تقلل من المشاكل التي قد تقع بين الاصيل والوكيل.(محمد ع.، 2016، صفحة 25)

➢ **الفرع الثاني: نظرية التجذر**

هناك دراسات عدة خصت استراتيجيات الشركات التي يسلكها المسيرين لتجنب آليات الوقاية وركزت هذه الدراسات على فاعلية نظام الحوكمة من بينها دراسة الباحثين شليفر وفيشني Vishny& Shleiferسنة 1989، مورك Mork، كستانيا وهلفات Costania & Helfat سنة 1992، زويبل Zwibel سنة 1996 بالإضافة إلى جانب بحوث باكورت Paquerotسنة 1996، بيجي Pigé سنة 1998.(Héla , 13-16 Juin 2006, p. 02)جاءت نظرية التجذر للرد على نظرية الوكالة حيث كانت البدايات مع نهاية الثمانينيات من قبل شليفر وفيشني Vishny& Shleiferومورك Mork.

ولذلك اهتمت البحوث في إبراز العلاقة بين نظرية الوكالة ونظرية التجذر، من خلال إطار استعراض العلاقة وتحديد طبيعة الصلة الموجودة بين المسيرين والمساهمين وهذا حسب جيرارد شارو Gerard Charreaux، فمن جهة تعمل نظرية الوكالة على دعم المساهمين للرقابة على المسيرين من خلال آليات الرقابة ومن ناحية أخرى تقترح نظرية التجذر بأن المسير لديه إمكانية لتجنب هذه الآليات الرقابية، حيث المبدأ العام لنظرية الوكالة هو أن في النهج الانتهازي هناك محاولة المسيرية القضاء أو إضافة آلية للرقابة والتي وضعها المساهمين أو أصحاب المصلحة.(Héla, 6-9 Juin 200, p. 03)لكن الإشكال المطروح: كيف يؤثر تجذر المسيرين على أداء المؤسسة؟

ينخفض أداء الشركة بكثير عند تعيين متعدد التقنيات أو مختص وهذا حسب نتائج باكورت Paquerot 2000. وكذلك إذا كان تعيين هذا المسير الجديد قد يؤثر على استمرارية المصلحة العامة.(Sabrina , 2010, p. 94)

خلص بوخاريل Pokharel سنة 2013 عند قيامه باختيار التجذر للمسيرين على مستوى الديون لأنه يؤثر سلبا ولكن ليس بشكل كبير.(Aida , 30-31 mai et 1 juin 2016, p. 04)

أما من وجهة نظرنا فالمؤسسات في أمس الحاجة إلى تجذر المسيرين للاستفادة من خبراتهم ونصائحهم كما أنه في بعض الأحيان يلجأ المسيرين إلى تعزيز مكانهم داخل المؤسسة والتي يمكن أن تؤثر سلبا على مصالح المساهمين.

المطلب الثاني: الدوافع العملية لظهور حوكمة الشركات

قامت جمعيات مهنية مقرها الولايات المتحدة الأمريكية كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA)سنة 1985 بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO-The Committee Of Sposoring Organization) والمعروفة باسم لجنة تريدواي (Treed way commission) حيث أصدرت هذه اللجنة تقريرها النهائي سنة 1987.(Joseph A, January 26, 1989, p. 02)

والتي قامت من خلاله بدراسة تحديد العوامل المسببة في إعداد التقارير المالية الاحتيالية وطرق الحد منها، كما شمل هذا التقرير توصيات متعلقة بتطبيق الحوكمة عن طريق تعزيز مهمة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة المؤسسات والاهتمام بنظام الرقابة الداخلية.(بن زغدة ، 2019، صفحة 21)

الأزمة المالية الآسيوية سنة 1997، وما لحقها من أزمات مالية في أمريكا اللاتينية وروسيا حيث كانت الفضيحة مع شركة(Worldcom Enron) سنة 2001 وظهور قانون ساربنس أوكسلي(عزيز ، 2020، صفحة 84) Oxley

Sarbunesثم الأزمة المالية لانهيار كبرى البنوك الأمريكية سنة2008 كينك (Brothers Lehman)، مما أثر على سلوك وممارسات المؤسسات واقتصاد دولها.

من خلال الأزمات السابقة أصبح النظر للحوكمة على أنها صمام الأمان لحماية المؤسسات من الانهيارات، وحفز الخبراء للبحث عن آليات وأدوات جديدة للرقابة والمتابعة.

المطلب الثالث: مفهوم الحوكمة وأهدافها

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الحوكمة والأهداف الحقيقية لها.

➢ **الفرع الأول: مفهوم الحوكمة**

كان الاهتمام بمفهوم الحوكمة المؤسسات من طرف العديد من الجهات ذات الصلة ببيئة الأعمال خاصة لضعف بيئة الرقابة والمساءلة على الشركات المساهمة والحاجة لأساليب تفعل تلك القواعد كآليات السوق ومكافآت الإدارة والتي تهدف إلى تحقيق أفضل قيمة للمساهمين.(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 75)

ويتم النظر للحوكمة بأنها نظام لإدارة المؤسسة ورقابتها ويعتبر هذا المفهوم التقليدي لها.

كان لقصور المفهوم التقليدي لحوكمة المؤسسات سبب في طرح هذا المفهوم مرة أخرى واهتمام العديد من المنظمات المهنية والجهات التشريعية، ويمكن إظهار بعض التعريفات كما يلي:

تعد حوكمة الشركات حسب مؤسسة التمويل الدولية (IFC) "الهياكل والعمليات التي يتم من خلالها توجيه الشركات والتحكم فيها" (IFC2024)

ويتم تعريفها حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) " بأنها مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للمؤسسة ومجلس إدارتها والمساهمين فيها، وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة، وتعرف حركة المؤسسات بأنها الهيكل الذي تحدد من خلاله أهداف المؤسسة ووسائل تحقيق الأهداف ومتابعة الأداء.(منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE ، 2017، صفحة 9)

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) عرفها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من قبل ممثلي أو أصحاب المصالح لتوفير الإشراف على المخاطر وأدواتها ومراقبتها، والتأكد من كافة الضوابط الرقابية لإنجاز أهداف المؤسسة والمحافظة على قيمتها من خلال الحوكمة".(عوادي ، 2022، صفحة 19)

وعرفه التقرير الصادر سنة 1992 من قبل لجنة كاد بوري (Cad bury committee): على أنها" النظام الذي تدار وتراقب به المؤسسة وتعد مجالس الإدارة مسؤولة عن تطبيق الحوكمة في مؤسساتها"(comittee on the financial Aspects of corporate gov، 1 December, 1992، صفحة 14)

كما عرفها Gerard Charreaux بأنها" مجموعة الآليات التنظيمية التي من شأنها الحد والتأثير على قرارات المسيرين والتحكم في توجيهاتهم وتبين مجال صلاحياتهم.(Gérard ، 1997، صفحة 01)

وتعرف بأنها" القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين الإدارة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح والأطراف المرتبطة بالمؤسسة (حملة السندات والعمال، الموردين، الدائنين، المستهلكين من ناحية أخرى)"(عزيز ، 2020، صفحة 90)

كما يرى البعض مفهوم أوسع للحوكمة حيث تشمل المزيج بين القوانين وقواعد الإدراج واللوائح كما تعمل على جدب رأس المال وتوليد الأرباح.(واثق ، 2020، صفحة 16)

بالنسبة للجزائر فقد انعقد في شهر جويلية 2007 أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد، ويعتبر خطوة عملية لتبلور فكرة إعداد ميثاق الحكم الراشد في الجزائر والذي صدر سنة 2009 بحيث يعد طريقة تسمح بفهم حوكمة الشركات ومبادئها.(قطاف ، 2019، صفحة 05)

مما سبق يمكن استنتاج التعريف التالي لحوكمة المؤسسات على أنها:

"مجموعة الآليات والقواعد القانونية التي تشكل قواعد للسلوك المهني، وتهدف إلى تعظيم قيمة المؤسسة بعيدا عن كل التلاعب في القوائم المالية، وحماية لكل الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة"

➢ الفرع الثاني: أهداف الحوكمة

تعتبر حوكمة المؤسسات إحدى أهم الشروط لبقاء ونمو المؤسسة خاصة بعد حالات الإفلاس والأزمات المالية التي مست كبرى المؤسسات العالمية وعلى رأسها مؤسسة إنرون وورلد كوم (Worldcom Enron)، حيث يعتبر غياب نظام حوكمة المؤسسات المتهم الرئيسي وراء انهيار تلك المؤسسات.

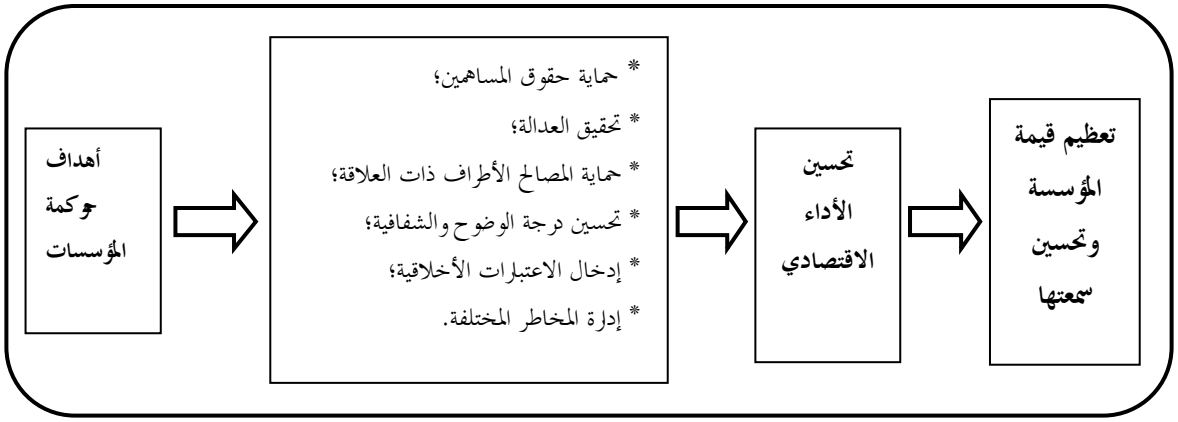
وهناك أهمية بالغة لحوكمة المؤسسات من حيث وضع أنظمة تمنع تضارب المصالح، وتكون إلزامية في كل المؤسسات المدرجة في السوق المالي، وهدا للتصدي لكل أنواع الاحتيال والفساد خاصة فيما تعلق بإعداد التقارير المالية والإفصاح والشفافية.(كارم ، 2015، الصفحات 50-51)

برزت أهمية حوكمة المؤسسات في الدول المتقدمة التي يعتقد أن أسواقها قريبة من الكمال، وكذلك في الدول الناشئة، لذا فيعتبر مفهوم حوكمة المؤسسات يساهم في تحقيق منافع كثيرة وهذا ما سنوضحه من خلال إبراز أهم أهداف حوكمة المؤسسات.(حمزة ، 2020، صفحة 67)

- **أولا: حماية حقوق المساهمين:** من خلال ضمان حقوق المساهم وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية؛
- **ثانيا: تحقيق العدالة:** تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين بالاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالمؤسسة؛
- **ثالثا: حماية المصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة:** عن طريق بث روح الولاء والانتماء لكل المتعاملين مع المؤسسة؛
- **رابعا: تحسين درجة الوضوح والشفافية؛**
- **خامسا: إدخال الاعتبارات الأخلاقية؛**
- **سادسا: إدارة المخاطر من خلال نظام رقابة داخلية فعال وإدارة كفؤ.**

يتضح من الأهداف السابقة، دور حوكمة المؤسسات في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة وتعظيم قيمتها لإعطاء صورة وسمعة حسنة ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(1-1): أهداف حوكمة المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق.

المبحث الثاني: الإطار المؤسسي للحوكمة

لقد تم التطرق إلى تطور مفهوم نشأة حوكمة المؤسسات من قبل العديد من المنظمات والمحللين والخبراء في مختلف الجوانب الاقتصادية والقانونية والاجتماعية وهذا يساعد على سلاسة الاقتصاديات وتحقيق تنمية شاملة وهو الأمر الذي أدى إلى الاهتمام بمحددات حوكمة المؤسسات(مقوماتها) والأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات ومبادئها.

المطلب الأول: محددات الحوكمة

تعتبر حوكمة المؤسسات جزء من محيط اقتصادي كبير والذي تعمل في نطاقه المؤسسات، والذي يرتبط بمتطلبات واسعة النطاق في ميادين القوانين المتعلقة بالمؤسسات، وحماية الملكية الفكرية وقوانين المحاسبة والجباية وغيرها، بحيث تعد حوكمة المؤسسات أداة لقيادة تلك المتطلبات والتي تتأثر بالعديد من العناصر المرتبطة بثقافة وسياسة الدولة ونظامها الاقتصادي ومستوى الوعي والتعلم.

ولفهم معنى حوكمة المؤسسات يجب توضيح تلك المتطلبات والتي تتفاعل وتتكامل فيما بينها لعرض بيانات موثوقة ذات مصداقية، ووفقا لتصنيف G,Charreaux سنة 1997 هناك نوعان من المحددات(الآليات أو المقومات) لحوكمة المؤسسات، داخلية وخارجية(عزيز ، 2020، صفحة 104):

➢ **الفرع الأول: المحددات الخارجية**

بحيث تمثل المناخ والبيئة الخارجية التي تعمل فيها المؤسسات وتختلف من دولة لأخرى وتتمثل في(عزيز ، 2020، الصفحات 104-105):

- أولا: قطاع مصرفي منظم: بحيث يشجع المؤسسات على التوسع والمنافسة الدولية ويوفر التمويل اللازم للمشروعات؛

- ثانيا: نظم جبائية واضحة وشفافة: للحد من ظاهرة تعدد التقارير المالية وتزايد حالات الفساد يجب إصلاح النظم الجبائية بحيث تكون واضحة ودقيقة، فضلا على ضرورة الانسجام مع الإفصاح الملائم في التقارير المالية؛
- ثالثا: وجود أسواق تنافسية: هذا ما يتطلب على الحكومات خلق القوانين واللوائح التي تهدف على إنشاء بيئة اقتصادية واضحة وشفافة وتعمل على جعل المؤسسات تتسم بالكفاءة والإنتاجية؛
- رابعا: جهاز إعلامي يتسم بالشفافية: يلعب الإعلام المالي دورا في تتبع أداء المديرين وأعضاء مجلس الإدارة وهذا ما يحتاجه المستثمرين والدائنين وأصحاب المصالح؛
- خامسا: تشريعات تضمن حقوق الملكية: يعتبر هذا النظام مهم في حماية حقوق الملكية الخاصة من خلال لوائح ومعايير تحدد كيفية تبادل الحقوق.

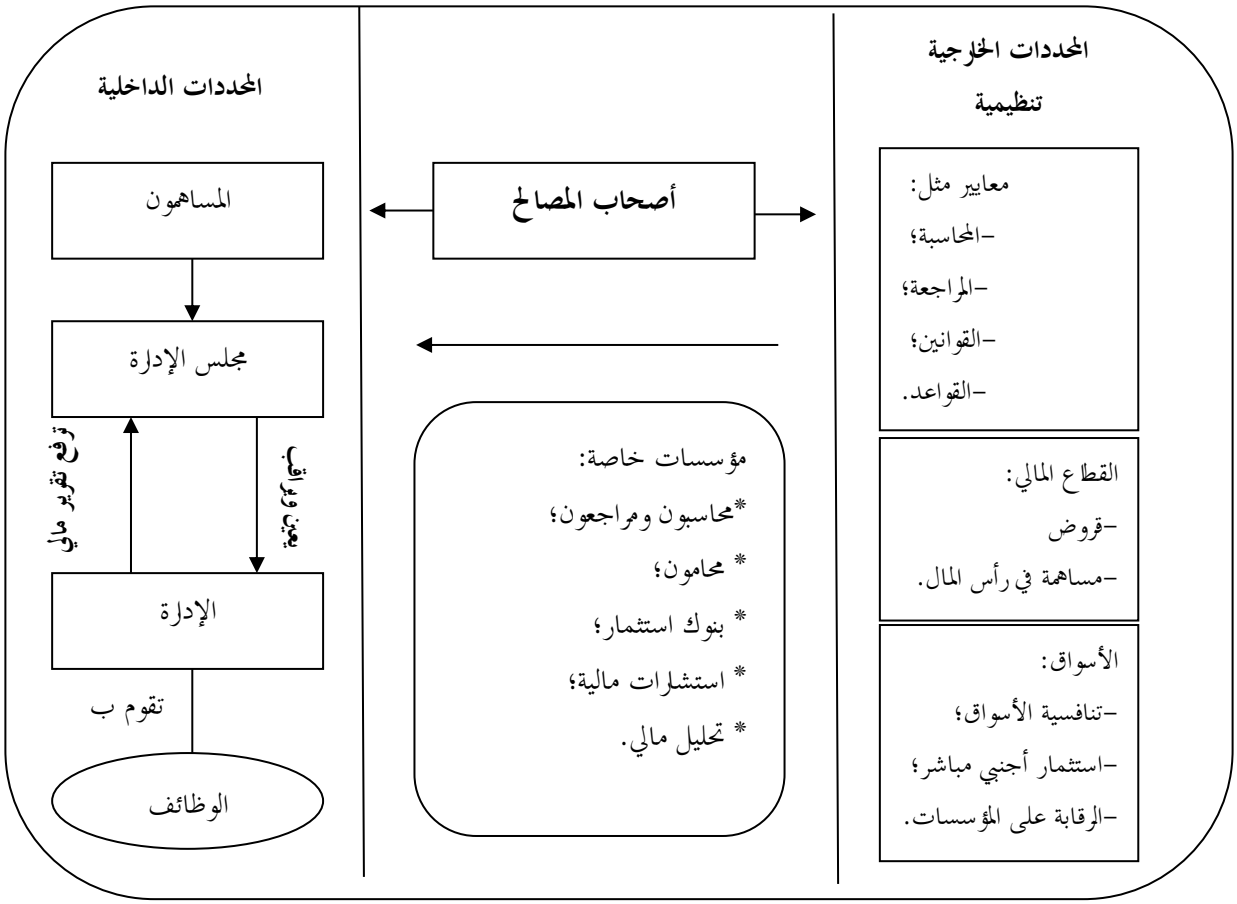
➢ **الفرع الثاني: المحددات الداخلية**

للتقليل من التعارض بين الملاك والإدارة يجب توفر قواعد وأسس تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين(بوراس ، 2022، صفحة 23)، ويمكن حصر المحددات الداخلية لحوكمة المؤسسات كما يلي(Badi , 2012, p. 26):

- أولا: إنشاء هياكل إدارية سليمة تبين طريقة اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؛
- ثانيا: كيفيات الضبط والرقابة على مختلف مصالح المؤسسة ومتابعة سيرورتها؛
- ثالثا: الهيكل التنظيمي للجهاز الإداري(عوادي ، 2022، صفحة 24)؛
- رابعا: الرقابة على نظام المعلومات المحاسبي.

والشكل التالي يوضح المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة المؤسسات:

شكل رقم(1–2): المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة المؤسسات



المصدر:(Badi , 2012, p. 27)**Badi Salem Alrawashdeh**,

المطلب الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة

تتأثر توجهات المؤسسة بطبيعة الأطراف التي لها مصالح معها من الداخل أو الخارج ويحدد ذلك مدى نجاح وفشل قواعد الحوكمة.

من بين هذه الأطراف نذكر:

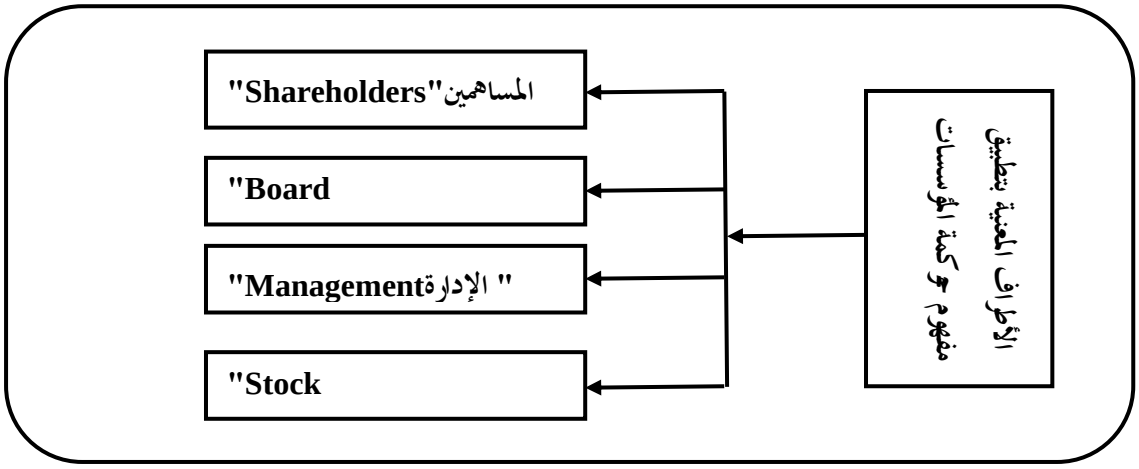
- **أولا: المساهمين:** يكون لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة لحماية حقوقهم، ويساهمون برأس مال المؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم(يزيد ، 2020، صفحة 25)؛

- **ثانيا: مجلس الإدارة:** يشكل مجموعة من المساهمين وأصحاب المصالح، بحيث يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والرقابة على أدائهم، وتوكل لهم سلطة لإدارة أعمال المؤسسة، كما يسعى مجلس الإدارة للمحافظة على حقوق المساهمين ورسم السياسات العامة للمؤسسة(بوراس ، 2022، صفحة 20)؛ والمحافظة على ذممهم.(محمد م.، 2006، صفحة 16)

- **ثالثا: الإدارة العامة:** تعتبر همزة وصل بين مجلس الإدارة وباقي الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة وهي المسؤولة عن الإدارة في المؤسسة بحيث تعمل على تنفيذ توصيات المجلس والأهداف والاستراتيجيات الموضوعة، وتقدم التقارير المتعلقة بالأداء إلى مجلس الإدارة كما يجب عليها الإفصاح والشفافية في المعلومات المنشورة، وعلى مجلس الإدارة أن يقوم بوضع آلية لمتابعة أدائها ومقارنتها بالأهداف الموضوعة وتصحيح الخطط(عوادي ، 2022، صفحة 26)؛

- **رابعا: أصحاب المصالح:** تربطهم مجموعة من المصالح مع المؤسسة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وما يلاحظ أن أصحاب المصالح متعارضين في بعض الأحيان فالدائنون على سبيل المثال، يهتمون بمقدرة المؤسسة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة المؤسسة على الاستمرار، والشكل التالي يمثل هذه الأطراف:

الشكل رقم(1–3): الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة



المصدر: ولد محمد عيسى محمد، ص257.(ولد محمد ، 2013، صفحة 257)

المطلب الثالث: مبادئ الحوكمة

تسعى العديد من دول العالم لتوحيد مبادئ حوكمة المؤسسات سواء للمؤسسات الخاصة أو المملوكة للدولة، حيث كان هناك اتساق مع المبادئ التوجيهية(منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE ، 2017، صفحة 61)، مع استثناءات قليلة، حيث قام كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي(OCDE)في اكتشاف الأسباب الرئيسية وراء الانهيارات المالية العالمية، وخلصوا إلى عدم وجود أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة للشركات التي انهارت(محمد و عبد الخالق ، 2020، الصفحات 86-87)، وأن الخطوة الأولى لإنشاء وإصلاح نظام حوكمة المؤسسات

هي تبني المبادئ التي أصدرتها (OCDE)، والتي اتخذت أساسا لإصدار القوانين والإرشادات لضبط الأسواق وحماية الكيانات الاقتصادية، وبالتالي تعتبر مبادئ (OCDE)بمثابة العمود الفقري لتطبيق حوكمة المؤسسات والمرجعية الأولى(حمزة ، 2020، صفحة 73).

➢ **الفرع الأول: المبادئ الصادرة عن مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE):**

وفقا للمعايير التي توصلت لها (OCDE)في عام 1999 يتم تطبيق حوكمة المؤسسات، بحيث تم تعديل لها في سنة 2004، وإصدار نسخة معدلة ومنقحة في سبتمبر 2015 قدمت في شكل تقرير إلى مجموعة الدول العشرون (G20)وتتمثل في(OECD, 1998, pp. 17-25):

- **أولا: وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:**

يشير هذا المبدأ على ضرورة توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسات من خلال القوانين والتشريعات بهدف نزاهة الأسواق والحوافز التي يمنحها المشاركين في السوق، والتشجيع على اتسام الأسواق بالشفافية والفعالية، وعادة ما يشمل إطار حوكمة المؤسسات ترتيبات للتنظيم الداخلي ويوضح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية؛

- **ثانيا: حماية حقوق المساهمين:** وتشمل اختيار مجلس الإدارة ونقل ملكية الأسهم والحصول على عوائد الأرباح وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

- **ثالثا: المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** يجب ضمان حق المساهمين في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية والمساواة بين حملة الأسهم وحمايتهم من أي عمليات الاستحواذ أو دمج مشكوك فيه، والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

- **رابعا: مسؤوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية.

- **خامسا: الإفصاح والشفافية:** يعتبر الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة المؤسسات والأعمدة الرئيسية لما تحققه من حماية للمساهمين المستثمرين وأصحاب المصلحة، بحيث وضعت (OCDE)نصوص للإفصاح والإبلاغ عن الحقائق الأساسية والجوهرية والمعلومات الخاصة بالمؤسسة، بحيث يجب الإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من السهم والإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.

وينبغي القيام بمراجعة خارجية مستقلة بواسطة مدقق مستقل وأن يكون قابل للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين.

- **سادسا: دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات:** لقد أصدرت (OCDE)عدة نصوص عامة لحماية مصلحة أصحاب المصلحة بحيث يفرض إطار الحوكمة الجديد على المؤسسات الاعتراف بوجود مجموعات أخرى مثل الدولةالعمال،

المستهلكين والمجتمع ككل بحيث يجب احترام حقوقهم القانونية والتعويض ومشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة وحصولهم على المعلومات المطلوبة.

➢ **الفرع الثاني: مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية:**

تم وضع إرشادات من طرف لجنة بازل عام 1999، تتعلق بالحوكمة المصرفية والمالية، ومنذ 2010 شهدت اللجنة والسلطات الإشرافية تعزيز ممارسات الحوكمة ومن بين مبادئها ما يلي(Chenini, R. , 2024, p. 715):

- **أولا:** وضع إستراتيجية للمؤسسة بمساهمة ومشاركة الأفراد فيها؛
- **ثانيا:** وضع مواثيق شرف بين المؤسسات لتطبيق التصرفات الجيدة بينهم؛
- **ثالثا:** إيجاد نظام يشمل مهام التدقيق الداخلي والخارجي؛
- **رابعا:** تحديد المسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار بين أفراد المجلس؛
- **خامسا:** تطبيق العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز المادية والإدارية؛
- **سادسا:** إيجاد نوع من المراقبة لمراكز المخاطر؛
- **سابعا:** ضمان توفير المعلومات المناسبة.

➢ **الفرع الثالث: مؤسسة التمويل الدولي(IFC):**

تم وضع قواعد عامة ومبادئ سنة 2003 من قبل مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي والتي ترى بأنها ضرورية سواء كانت مالية أو غير مالية وذلك على مستويات أربعة، وتعتبر الأداة الرئيسية لمنهجية حوكمة المؤسسات هي مصفوفة التقدم لتقييم نتيجة أداء المؤسسة في معايير الحوكمة التالية:

- **أولا: هيكل وعمل مجلس الإدارة:** تعيين مجلس الإدارة مصمم بشكل مناسب للإشراف على إستراتيجية المؤسسة وإدارتها وأدائها.
- **ثانيا: الإفصاح والشفافية:** تعتبر الإفصاحات المالية والغير المالية تمثيل ملائم وصادق للأحداث الجوهرية للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين.
- **ثالثا: معاملة مساهمي الأقلية:** بحيث يجب عدم الإساءة لاستخدام حقوق مساهمي الأقلية والتعامل معهم بإنصاف.
- **رابعا: حقوق مشاركة أصحاب المصلحة:** حوكمة المؤسسة لمشاركة أصحاب المصلحة واضحة وكافية خاصة في الإشراف على تعيين أصحاب المصلحة وسياسة إشراكهم وآليات التنظيم.

- **خامســـا: التحكم ببيئة الرقابة والامتثال للقوانين واللوائح:** بحيث وجود نظام للرقابة ووظيفة للتدقيق الداخلي ونظام إدارة المخاطر كافية لضمان السليم على أصول المؤسسة وفعالية العمليات والدقة في إعداد التقارير والامتثال للسياسات والإجراءات القانونية، والشكل الموالي يعطي تمثيل لمبادئ حوكمة المؤسسات.

الشكل رقم(1–4): مبادئ حوكمة المؤسسات حسب (OCDE)، (IFC) ولجنة بازل للرقابة المصرفية

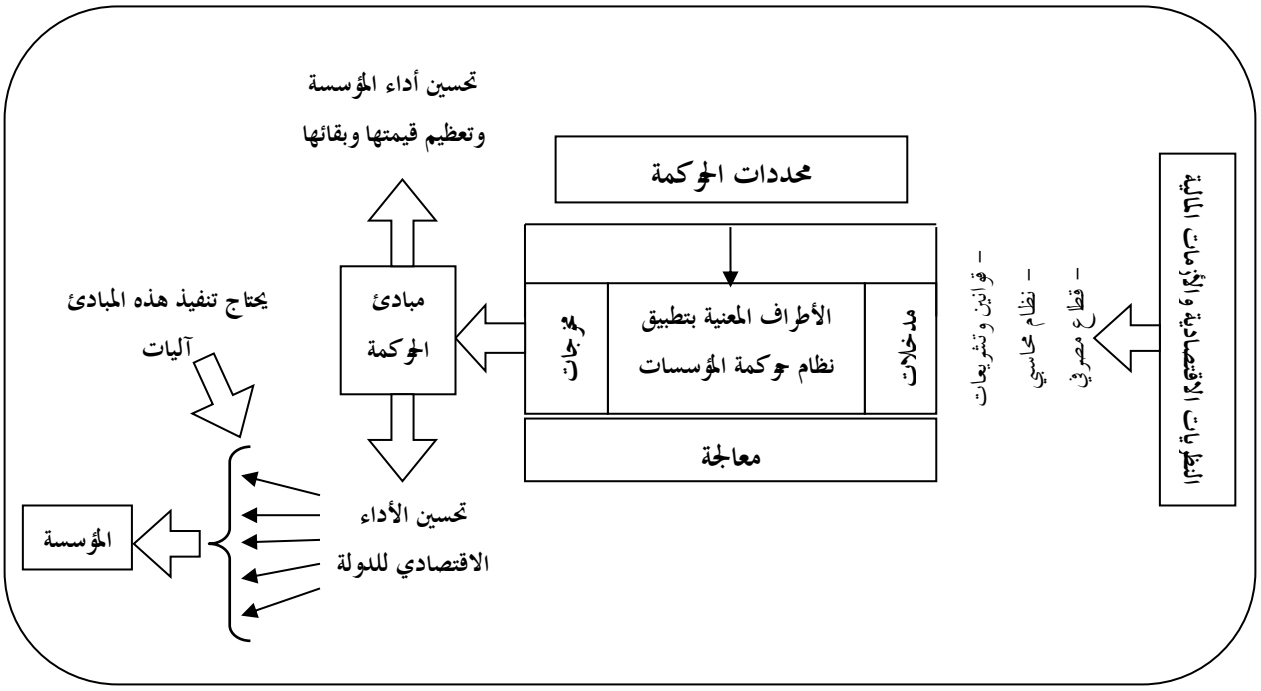
المبادئ حسب IFC	المبادئ OCDE حسب	المبادئ حسب لجنة بازل المصرفية العالمية
–هيكل وعمل مجلس الإدارة؛ – الإفصاح والشفافية؛ – معاملة مساهمي الأقلية؛ – حقوق مشاركة أصحاب المصلحة؛ – فعالية بيئة التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة المخاطر.	– ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات؛ – مسؤوليات مجلس الإدارة؛ – الإفصاح والشفافية؛ – حماية حقوق المساهمين؛ – المعاملة المتساوية للمساهمين؛ – دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.	– وضع إستراتيجية للشركة؛ – وضع مواثيق شرف؛ – إيجاد نظام يشمل مهام التدقيق الداخلي والخارجي؛ – تحديد المسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار؛ – تطبيق العدالة والمساواة؛ – الإفصاح والشفافية؛ – إدارة المخاطر.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق.

وعلى العموم يمكن القول أن كل من مبادئ (OCDE)و(IFC) ولجنة بازل للرقابة المصـــرفية، غطت أهم الجوانب لنجاح أي مؤسسة (قطاع عام أو خاص) وبقائها، إلا أن هذه المبادئ تبقى إرشادية وغير إلزامية وهي بمثابة مرجع يسترشد بها القائمون على الشركات أو استخدامها من قبل صانعي السياسة في إعداد الأطر القانونية والتنظيمية لحوكمة الشركات.

وبعد استعراض مختلف الجوانب الأساسية المتعلقة بمفهوم الحوكمة والتي شملها هذا الفصل يمكن تصور نظرة عامة حول مفهوم حوكمة المؤسسات في الشكل التالي:

الشكل رقم(1–5): ملخص عن مفهوم الحوكمة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على ما سبق.

يمكن أن نستشف من الشكل أعلاه أن مفهوم حوكمة المؤسسات هو عبارة عن نظام مدخلاته هي مجموعة النظريات الاقتصادية التي تعرضت لها كبريات المؤسسات والتي ألقي الضوء على أهم المشاكل التي واجهتها اقتصاديات الدول والأنظمة الاقتصادية والأزمات المالية ومخرجاته مجموعة مبادئ لحوكمة المؤسسات وهي بمثابة إرشادات تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة وتعظيم قيمتها وحماية حقوق أصحاب المصالح وهي بحاجة لآليات لتنفيذها من أجل تحقيق حوكمة رشيدة جيدة للمؤسسات.

المبحث الثالث: تطبيقات الحوكمة في البيئة الدولية والجزائرية

لكل دولة بيئة خاصة لها قوانينها وتشريعاتها ودرجة تطورها، لذلك ظهرت الكثير من النماذج لحوكمة المؤسسات، وهذا ما سيتم عرضه في هذا المبحث لنماذج من الدول المتقدمة والناشئة وأخرى من الدول العربية، وفي البيئة الجزائرية.

المطلب الأول: الحوكمة في الدول المتقدمة

تم الالتزام بحوكمة المؤسسات لبعض الدول نتيجة تعرض منشآتها لمشاكل مالية، وما ساعدها المحاولات المبذولة للمنظمات والهيئات الملية وبورصات الأوراق المالية بوضع قواعد تشجع إرساء مبادئ وآليات حوكمة المؤسسات، بحيث يمكن استعراضها كما يلي:

➢ الفرع الأول: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

قامت الولايات المتحدة الأمريكية بتقوية مهنة المراجعة الخارجية والاهتمام بمفهوم الرقابة الداخلية بإصدارها سنة 1987 تقرير المسمى (commission Tread way) والذي يحتوي على توصيات متعلقة بقواعد حوكمة المؤسسات لمنع التلاعب والغش في تحضير القوائم المالية، أمام مجالس إدارة المؤسسات(نعيمة ، 2024، صفحة 64).

وتم إصدار تقرير (Blue ribbon report) سنة 1999 من قبل New York Stock Exchange (NYSE)و National Association of Securities Dealers(NASD) والذي وضح دور لجان المراجعة بخصوص الالتزام بقواعد الحوكمة(سبعية ، 2021، صفحة 43).

تتوالى الأزمات والانهيارات المالية بالولايات المتحدة الأمريكية رغم الجهود المبذولة في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات حيث بينت الانهيارات التي مست كل من مؤسستيإنرون(Enron) و(Worldcom)ضعف ممارسات الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية، مما دفع إلى إصدار قانون ساربنس أوكسلي(Sarbanes Oxley act)سنة 2002 من قبل الكونغرس الأمريكي(يزيد ، 2020، صفحة 43)، لمعالجة النقائص وتم بعدها إصدار مجموعة من القواعد من قبل كل من بورصة نيويورك(NYSE) سنة 2003 وهيئة الأوراق المالية (SEC) سنة 2006.

➢ الفرع الثاني: تجربة فرنسا

كان الاهتمام بحوكمة المؤسسات في فرنسا من خلال إصدار تقرير فينو1 (Vienot1) سنة 1995 والخاص بمجلس إدارة المؤسسات واستقلاليته، إلا أنه لم يدخل تغييرات جوهرية على الممارسات وكان هناك بطء في إنجاز توصياته(بوراس ، 2022، صفحة 52)، وفي 1996 تم التحقيق من قبل مجلس الشيوخ في دراسة قواعد الحوكمة تحت إصدار السيناتور ماريني Mariniوصدور تقرير ماريني والذي شمل تغييرات قانونية بخصوص أمور حوكمة المؤسسات، بحيث أهم ما جاء فيه الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي وفتح المجال أمام المساهمين للمشاركة بأصواتهم(مريني ، 2022، صفحة 60)، وتم في 1999 إصدار تقرير فينو2 (Vienot2) تحت وصاية (Marc Vienot) وبعنوان "تقرير على حوكمة المؤسسات" وتحت إشراف الجمعية الفرنسية لشركات القطاع الخاص وحركة الشركات الفرنسية وتم التطرق من خلاله للفصل بين وظيفتي المدير العام والرئيس، الإفصاح عن خطط شراء الأسهم والاكتتاب ومكافآت المديرين بالمؤسسات المدرجة، وفي 2002 وبعد الانهيارات المتتالية التي تعرضت لها كبريات المؤسسات الأمريكية وغياب نظام صارم لحوكمة المؤسسات، تم صدور قانون بوتون (Bouton)حيث تضمن هذا التقرير تطوير وتحسين ممارسات الحوكمة بخصوص أهمية الإداريين المستقلين ودور مجلس الإدارة واستقلالية محافظ الحسابات(سبعية ، 2021، صفحة 45).

تم كذلك صدور قانون الأمن المالي سنة 2003 وهذا بعد ظهور أزمة عدم الثقة في المعلومات المحاسبية والمالية نتيجة الأزمات والانهيارات المالية والذي استوحي من قانون ساربنس أوكسلي (Sarbanes Oxley act) وجاء بنفس القوانين التي نص عليها(قطاف ، 2019، صفحة 76).

المطلب الثاني: تجارب بعض الدول الناشئة في الحوكمة

لقد كان للدول الناشئة فرص في حوكمة المؤسسات مثل ماليزيا والبرازيل وهذا ما سيتم التطرق له في هذا المطلب

- **الفرع الأول: تجربة ماليزيا**(مريني ، 2022، صفحة 67):

قامت ماليزيا بتبني قواعد حوكمة المؤسسات، نتيجة الأزمة الاقتصادية التي مست الكثير من الدول الآسيوية سنة 1997 حيث وضعت الحكومة لجنة عليا لقواعد حوكمة المؤسسات متضمنة هيئات حكومية وأخرى من القطاع الخاص، وفي 1998 أنشأ معهد ماليزيا لحوكمة المؤسسات Corporate of institute Malaysian MIGG governance ويهدف لتحسين وتطوير حوكمة المؤسسات، ويقوم بالدفاع على مصالح الأعضاء المؤسسات الماليزية.

وهناك هيئات ساهمت في تطوير حوكمة المؤسسات تهيئة سوق المال بماليزيا Commission Securities (SC)وبورصة كوالالمبور klse exchange stock lupurkuala وأوصت بتحسين الشفافية وكفاءة سوق المال وكسب ثقة المستثمرين.

وألزمت هيئة الأوراق المالية بالتزام المؤسسات المقيدة في البورصة بإعداد تقارير مالية وتقديم حساباتهم النهائية وألزمت بورصة كوالالمبور سنة 1999 شرط تقديم تقارير ربع سنوية وإعداد تقارير المديرين ومدققي الحسابات خلال أربعة أشهر من نهاية السنة، وتم إصدار دليل للمديرين والموظفين من خلال قواعد السلوك لمؤسسات السوق كما عمدت ماليزيا فرض عقوبات للمخالفين بعدم تقديم البيانات المالية والتقارير من خلال ما يسمى بالتأنيب الرسمي العلني Reprimand public وحسب تصنيف البنك الدولي، حققت ماليزيا رتب عالية كأحسن الدول النامية في تطبيق المعايير العالمية للحوكمة، وكأفضل بيئة لحماية المستثمرين.

- **الفرع الثاني: تجربة البرازيل في حوكمة الشركات:**

كانت أولى المبادرات في البرازيل مع القوانين التنظيمية سنة 1976 كقانون 76/ 04 64 والذي أدى إلى تغيير نموذج إدارة المؤسسة وألح على تطبيق النظام المزدوج، ثم تلاه قانون(2001/ 303 10) سنة 2001 والذي عزز من تحسين الشفافية وحماية المساهمين الأقلية وكانت أكثر المجهودات حول تطبيق ممارسات الحوكمة من خلال قانون (2009/ 941 11) حيث أكد على خلق الشفافية بإدراج الأعضاء الغير التنفيذيين في مجلس الإدارة لتمنح ارتياح كبير للمستثمرين وثقة بينهم وبين الإدارة(يزيد ، 2020، صفحة 44).

كذلك تعتبر بورصة ساوباولو من المهتمين بتحسين حوكمة المؤسسات في البرازيل، حيث أصدرت العديد من المطبوعات عن طريق وضع مشروع لتحسين العلاقة بين المؤسسات والمستثمرين، تمثلت هذه المطبوعات في" دليل قرارات المؤسسات" و" دليل بورصة ساوباولو للطرح العام) وإصدار قواعد إدارة المؤسسات مع المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات(مريني ، 2022، صفحة 66).

المطلب الثالث: تجارب بعض الدول العربية والجزائر في حوكمة المؤسسات

لقد حاولت العديد من الدول العربية بمبادرات جادة مع الهيئات الدولية في سبيل إرساء قواعد وآليات الحوكمة الرشيدة للمؤسسات، حيث تم تنظيم العديد من المؤتمرات التي نادت بتطبيق حوكمة المؤسسات، ومن خلال هذا المطلب نستعرض تجربة كل من مصر وتونس والجزائر.

➢ **الفرع الأول: تجربة مصر في حوكمة المؤسسات:**

لإكمال الإصلاح الاقتصادي الذي باشت فيه مصر خلال التسعينيات كان لزاما عليها الشروع في تطبيق وإرساء مبادئ وآليات الحوكمة، بوضع إطار قانوني رقابي وتنظيمي يتماشى والمعايير الدولية لحوكمة المؤسسات(نعيمة ، 2024، صفحة 66).

تم إصدار أول تقرير في عام 2001 لتقييم حوكمة المؤسسات بالتعاون مع البنك الدولي ووزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية مع شركات المحاسبة والمدققين والقانونيين والمراكز البحثية، وكانت النتائج كما يلي:

- **أولا:** التطابق في المبادئ الواردة في حوكمة المؤسسات مع المبادئ الدولية في السياق وفي المبدأ(بن علو و مدوري ، 2023، صفحة 674)؛
- **ثانيا:** نتيجة لقلة وعي المساهمين وإدارات المؤسسات بالمعايير الدولية في حوكمة الشركات لذلك لا يتم تطبيق بعض المبادئ الصادرة في حوكمة المؤسسات الخاصة بالسوق المصري بشكل عملي.
- **ثالثا:** في 2005 تم إصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة المؤسسات بمصر العربية عن طريق هيئة حوكمة المؤسسات التابعة لهيئة سوق المال.
- **رابعا:** في 2006 تعهدت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بإصدار بيانا تلتزم من خلاله بمبادئ حوكمة المؤسسات التي أصدرتها وزارة الاستثمار في أكتوبر 2005 وطبقت في جانفي 2007(نعيمة ، 2024، صفحة 67).
- **خامسا:** تم في 2011 إصدار وتحديث دليل للحوكمة من قبل مركز المديرين المصري للمؤسسات المقيدة في البورصة ولا يعتبر إلزامي ولا تمثل نصوص قانونية آمرة، وإنما تعتبر بيان للسلوك الجيد وتنظيم في إدارة المؤسسات.
- **سادسا:** ولزيادة تطبيق الشفافية والإدارة الرشيدة بما يخدم كل الأطراف ذات العلاقة تم إصدار دليل مصري في نسخة محدثة سنة 2016(بوراس ، 2022، صفحة 61).

➢ **الفرع الثاني: التجربة التونسية في حوكمة المؤسسات:**

بذلت تونس مجهودات كبيرة من خلال جملة من الاستراتيجيات وتفعيلها لنشر ثقافة حوكمة المؤسسات، لغرض تكريس مبدأ المساءلة ومكافحة ظاهرة الفساد(بن علو و مدوري ، 2023، صفحة 675).

وفي 2005 ظهر قانون سلاسة المعاملات المالية والذي يهدف إلى تعزيز مصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات وتعزيز الرقابة الداخلية وزيادة مسؤولية المدراء والاهتمام بحقوق المساهمين.

وفي 2008 وبالتعاون مع المعهد العربي لرؤساء المؤسسات، عقد مركز المشروعات الدولية في تونس ورشة عمل حول حوكمة المؤسسات للصحفيين الاقتصاديين وفي 2011 تم نشر واستعراض مهام ووظائف مجالس الإدارة من خلال البنك المركزي، بحيث يتعين على المجلس وضع لوائح للحوكمة وأن يركز على تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال:

- **أولا**: تكوين لجان على مستوى المجلس لضمان عمل كفؤ وفعال؛
- **ثانيا**: إجراء تقييم لأداء أعضاء المجلس؛
- **ثالثا**: عرض والإفصاح عن القواعد واللوائح المنظمة داخل الشركة؛
- **رابعا**: إدارة المخاطر وتشديد أدوات الرقابة(بوراس ، 2022، الصفحات 58-59).

➢ **الفرع الثالث: واقع الحوكمة في الجزائر:**

قامت الجزائر بإصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية سنة 2009 وهذا نتيجة وعيها بأهمية حوكمة المؤسسات في ترشيد سياستها لتحسين أدائها وتحقيق التنمية.

- **أولا: جهود الجزائر في حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد**

تسعى الحكومة الجزائرية إلى تحسين مناخ الأعمال من خلال السعي لضمان المساءلة والشفافية بالعمليات المتعلقة بإدارة الأعمال ومن بين الجهود المبذولة لإرساء إطار مؤسساتي لحوكمة المؤسسات ما يلي(قطاف ، 2019، صفحة 86):

أ- تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته: تساهم هذه الهيئة في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منه والتي تأسست سنة 2006 وتقوم بإعداد برامج توعية من مخاطر الفساد وانضمت هذه الهيئة إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد التي تأسست سنة 2008 والتي تشكل آلية إقليمية تشاركية لتنمية القدرات وتبادل المعلومات ومناقشة السياسات التي تدخل في اختصاصها.

ب- انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات: تم خلال هذا الملتقى تبلور فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد سنة 2007 كأول توصية بحيث يهدف إلى فهم مصطلح حوكمة الشركات من جهة الممارسة في أرض الواقع والاستفادة من التجارب الدولية، وكانت فرصة لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم الشركات.

ت- إنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات وإصدار دليل حوكمة المؤسسات: تم عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 بالجزائر بحيث صدر دليل حوكمة الشركات من قبل جمعية كيير CARE واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات وبمساعدة كل من

المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات(GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC)بالتعاون مع وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، وهذا للتهيئة لحوكمة المؤسسات.

ث– إنشاء مركز حوكمة الجزائر: قامت مجموعة عمل حوكمة المؤسسات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 وهذا بناء على قوة الدفع التي خلفها دليل حوكمة المؤسسات، تأسس هذا المركز لتقديم المساعدة للمؤسسات الجزائرية ومساعدتهم للإلتزام بمواد الدليل، ورفع الوعي الجماهيري وتحسين قيم حوكمة المؤسسات الديمقراطية بما فيها الشفافية والمساءلة القانونية.

- **ثانيا: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية:**

يشمل ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية على جزأين وملاحق كما يلي(منتدى رؤساء المؤسسات، 2009، صفحة 17):

-**الجزء الأول**: يوضح ضرورة الحكم الراشد في الجزائر ودوافعه ويعالج المشاكل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خاصة؛

–الجزء الثاني: يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية)، وعلاقات الشركة مع الأطراف الأخرى كالمؤسسات المالية والبنوك، ..... أو الإدارة.

يختم في نهاية الميثاق بملاحق توضح أدوات ونصائح عملية للمؤسسات تلجأ لها يهدف لاستجابة لانشغالات هامة.

- **ثالثا: المعايير الأساسية للحكم الراشد:**

تتمثل معايير الحكم الراشد في كل من الإنصاف، الشفافية، المسؤولية والتبعية حيث يقصد بها(منتدى رؤساء المؤسسات، 2009، صفحة 27):

أ. الإنصاف: توضيح الالتزامات المتعلقة بالأطراف الفاعلة وتوزيع حقوقها وواجباتها والامتيازات بطريقة منصفة؛

ب. الشفافية: يجب وضوح كل من الواجبات والحقوق والمسؤوليات وكذا الصلاحيات للجميع؛

ت. المسؤولية: تحديد المسؤولية لكل فرد وبأهداف حقيقية داخل الشركة؛

ث. التبعية: يمارس كل طرف فاعل مسؤولياته وهو مسؤول أمام الأطراف الأخرى.

خلاصة الفصل الأول:

تم عرض الجانب النظري لنظام الحوكمة من خلال البحث عن أهم الدوافع العلمية والعملية، وانطلاقا من التطور التاريخي الذي لاحظه مفهوم الحوكمة كانت البدايات بأعمال آدم سميث، وهناك العديد من النظريات ساهمت في ظهور هذا المفهوم وتطوره بحيث تطرقت كل نظرية جانب من جوانب الحوكمة إلا أن أهمه قد تناولته نظرية الوكالة من خلال طرح الإشكالات الحديثة كالتضارب في المصالح بين المساهمين والمسيرين وإيجاد آليات للحد من هذا التعارض، ما جعلنا نعتبرها من أهم النظريات المفسرة للحوكمة كما تم الاهتمام بموضوع الحوكمة العديد من الباحثين والمنظمات الدولية والهيئات، خاصة بعد الانهيارات والأزمات المالية، ومن خلال هذا الاهتمام اختلفت التعاريف ووجهات النظر المتعلقة بمفهوم حوكمة المؤسسات والتي ركزت على الدور الرقابي والتوجيهي لنظام الحوكمة والعلاقة بين المساهمين والمسيرين أي المفهوم الضيق، ووجهات نظر أخرى أخذت بالمفهوم الشامل وبعين الاعتبار أصحاب المصلحة طبيعة وخصائص كل المؤسسات ومختلف القطاعات. كما تم التطرق لأهداف حوكمة المؤسسات التي ترمي لتحسين قيمة المؤسسة وتعظيمها وتحسين الأداء الاقتصادي وكل هذا يدخل ضمن الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات.

أما الإطار المؤسسي فعالج متطلبات تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات من خلال مجموعة من المقومات والمحددات الداخلية والخارجية والتي تختلف من دولة لأخرى وتتأثر بالعديد من العناصر المرتبطة بثقافة وسياسة الدولة ونظامها الاقتصادي ومستوى الوعي والتعلم وقد تم استخلاص أيضا بضرورة تبني مجموعة من المبادئ من قبل المنظمات والهيئات الدولية لما لها من أهمية لكافة أطراف المؤسسة والأطراف الأخرى والتي تعمل على ترسيخ الشفافية وتحمي حقوق ومصالح حملة الأسهم وجميع أصحاب المصالح الأخرى.

وفي الأخير تم التطرق لتطبيقات الحوكمة في البيئة الدولية حيث كان الاهتمام العالمي بحوكمة المؤسسات وهذا نتيجة للتقليل من المخاطر وتفادي الانهيارات والفضائح المالية.

كما تم التطرق لواقع حوكمة المؤسات في الجزائر بحيث تم استعراض مجموع القوانين والتشريعات التي تنظم أعمال شركات المساهمة في الجزائر وتم عرض لميثاق حوكمة المؤسسات، واستخلاص النتائج التالية:

- تشكل ظاهرة الفساد الإداري والمالي وضعف مناخ الاستثمار والتوجه الاقتصادي الجديد وحالات الإفلاس والخلل الذي تعاني منها العديد من المؤسسات وهذا لعدم تطبيقها لمبادئ حوكمة المؤسسات؛
- غياب وقصور في مستوى مساهمة الإطار القانوني والرقابي في إرساء متطلبات الإفصاح والشفافية بنسبة كبيرة في القانون التجاري وهذا لضعف مستوى الإفصاح في بورصة الجزائر، كما أن هناك قصور في مسؤوليات مجلس الإدارة وهذا لعدم تناول المشرع الفصل بين المهام الإشرافية والتنفيذية والازدواجية في المنصب المدير العام ورئيس مجلس الإدارة والملاحظ أن حوكمة المؤسسات تعتبر نظام يتم من خلاله مراقبة والتقليل من بعض الممارسات السلبية للمسير الجبائي وقبل التطرق لتوضيح ذلك سيتم التعرف على الإطار النظري للممارسات السلبية للمسير الجبائي .

الفصل الثاني: الإطار النظري للممارسات السلبية للتسيير الجبائي

تمهيد:

انطلاقا من رواد نظرية الفكر المدرسي البحثي (سكولاستيكي) نجد أن التسيير الجبائي يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في جميع مراحل دورة حياة المؤسسة، من خلال الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة من قبل المسير الجبائي من أجل بلوغ الأهداف المسطرة والسعي إلى تعظيمه بدون الخروج عن الإطار القانوني، بحيث يعتبر التسيير الجبائي مزيج بين السلوك القانوني الجبائي وعلم التسيير.

ويعتبر التسيير الجبائي ضرورة حتمية للمؤسسات من خلال تطبيق القوانين الجبائية بطريقة تضمن تعرضها لأقل ضريبة، حيث تعتبر الممارسات السلبية للتسيير الجبائي أحد الظواهر التي انتشرت في المؤسسات الاقتصادية، خاصة في ظل الفضائح المالية لشركتي إنرونوورلدكوم سنة 2001،2002 أدى بالمسيرين الجبائيين والمدراء التنفيذيين باستغلال الأنظمة الجبائية بما يتوفر من امتيازات جبائية لصالح الملاك والمساهمين لمحاولة الرفع من قيمة المؤسسة.

العديد من الباحثين يرون ان هذه الممارسات من الطرف المسير الجبائي نحو تخفيض مقدار الضريبة، قد يكون عدواني (سلبي) بدرجة لا يخدم مصالح الملاك والمساهمين ويضر بسمعة المؤسسة، وهذه الممارسات تخدم بالدرجة الأولى رواد فكر نظرية المؤامرة مثل ما وقع مع شركة أبل Apple، جينيرال إلكتريك GénéraleElecric، وهذا ما يخلق الصراع بين المساهمين (الموكل) والمسيرين (الوكيل) حسب نظرية الوكالة، وبالتالي سوف نتناول هذا الفصل في المباحث التالية:

المبحث الأول: التأصيل العلمي للممارسات السلبية للمسير الجبائي.

المبحث الثاني: الإطار العملي للممارسات السلبية للمسيرالجبائي.

المبحث الثالث: تجارب دولية في الممارسات السلبية للمسيرالجبائي وواقع الجزائر منها.

المبحث الأول: التأصيل العلمي للممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة

تعتبر ممارسات التسيير الجبائي في المؤسسات أحد الأساليب والاستراتيجيات المالية لبلوغ الأهداف المسطرة من قبل المسيرين والمساهمين، ونجد من بين هذه الممارسات السلبية والإيجابية، وكل منها يصب في عملية البحث عن ما يعرف بالأمثلية الجبائية، بحيث أن المسير الجبائي يفترض أن يتخذ القرارات التي تخص جباية المؤسسة في إطار البدائل المتاحة في القانون الجبائي بما يحقق أهدافه ومصالحه.

ما سيتم مناقشته في هذا المبحث هو الوقوف على مفهوم الحقيقي للأمثلية الجبائية وهل هي نتيجة لسلوكيات سلبية (قانونية غير أخلاقية) أو نتيجة لقرارات يتخذها المسير الجبائي من أجل تحقيق أهداف لا تتعارض مع التشريع.

سنجيب على هذه التساؤلات من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: مفهوم الممارسات السلبية للتسيير الجبائي ونظرية الوكالة

➢ الفرع الأول: الوظيفة الجبائية

بدأت الوظيفة الجبائية مع صدور قانون <404>Sarbance Oxleyسنة 2002 بسبب تسارع الفجوة بين دخل المعلن في تقارير المالية والدخل الخاضع للضريبة كما حدث مع مؤسسات Enron,worlod com ,artherAnderson....إلخ،مما أدى بالحكومة الأمريكية إلى إصدار قوانين تنظم آليات الرقابة الداخلية لسد تلك الفجوة ،حيث تم إنشاء الوظيفة الجبائية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتنظيم عملها ،وهذا ما يؤدي إلى تقليل حدة الفروقات بين الربح المالي والربح الخاضع للضريبة(عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، 2016، صفحة 64).

يرتبط تواجد الوظيفة الجبائية بدرجة حجم المؤسسة وعدد العمليات وكثافة نشاطها، تعالج العمليات الجبائية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية في حين يتم الفصل بين العمليات المحاسبية الجبائية في المؤسسات الكبرى(زنودة، 2020، صفحة 32).

إن تعقد متطلبات الوظيفة الجبائية في أغلب المؤسسات كان نتيجة ارتباط الوظيفة الجبائية كجزء من الوظيفة المالية ولهذا تم الفصل بينها،مما أدى إلى تغير دورالوظيفة المالية والجبائية نظرا للتغيرات القوانين الجبائيةوحوكمة المؤسسات، وحسب دراسة لعينة من 400 مؤسسة بالولايات المتحدة الأمريكية قام بها ،وهذا مايبرزه قانون Sarbanes-oxley سنة 2002 الذي يتضمن الرقابة على العمليات المؤثرة على القوائم المالية بما ذلك الضريبة،وحسب دراسةلمكتب المراجعة KMPG سنة 2007 لاحظ أن ثلث نقاط الضعف راجع إلى المحاسبة الضريبية(عباسي، 2016، صفحة 65)

وبالتالي يمكن القول إن للوظيفة الجبائية دور لخلق القيمة المضافة من طرف المسير الجبائي نتيجة ضغوطات المتزايدة من مصالح الضرائب والتغيرات الطارئة في التشريعات الجبائية، وهذا ماتم توقعه من طرف الملاك والمسيرين، ومنه وجب على الوظيفة الجبائيةالتكامل مع الوظيفة المالية والقانونية وذلك لاتخاذ قرارات تسييرية مناسبة(عباسي، 2016، صفحة 65).

تعتبر الوظيفة الجبائية سابقا ذات توجهات تقنية بحتة عن طريق المساهمة في تقديم استشارة جبائية ذات جودة بخصوص المسائل الجبائية والخضوع الضريبي، أما الدورالحديث لوظيفة الجبائية يعتمد على قيمة مساهماتها في عملية اتخاذ القرارات

الاستراتيجيةوالاستثمارية، كما توفر الوظيفة المالية معلومات ينتج من خلالها عمليات الجبائيةتساعد على إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية(ميمون، 2022، صفحة 25)

وفي دراسة قام بها مكتب المراجعة KPMGسنة 2010 في الشركات الكندية وجد أن الأولويات المهمة للوظيفة الجبائية بالترتيب هي: مانسبته 70% يخص إعداد تقارير مالية دقيقة في الوقت المناسبة، ومانسبته 55% يتعلق بالامتثالالضريبي، مانسبته 45% يخص معدل الضريبة الفعلي، وبنسبة 45% تحقيق وفرات نقدية وتأجيل الضريبة، نسبة 30% تسيير مراجعة السلطات الجبائية، نسبة 28% مراقبة عمليات الاندماج، نسبة18% تحسين العمليات الجبائية، ونسبة 10% استخدام التكنولوجيا(عباسي، 2016، صفحة 65).

على خلفية التطور التكنولوجي فالمؤسسة ملزمة بإنشاء الوظيفة الجبائية القائمة على وجود مسيرين أو فريق ذو كفاءة عالية وخبرة بالجوانب المحاسبية والتشريعية والجبائية لمواكبة الأحداث المتسارعة في بيئة الأعمال.وفي تقرير مكتب المراجعة PWC سنة 2015 بعنوان إعادة تشكيل الوظيفة الضريبية للمستقبل توقعات مستقبلية، وتغطي هذه التوقعات المستقبلية المجالات التالية (PWC, 2015, p. 02):

- القوانين والتشريعات الدولية والتنظيمية؛
- إدارة المخاطر والحوكمة؛
- تدفق البيانات إلى وظيفة الجبائية؛
- استعمال التكنولوجية للمهام التحليلية للضرائب؛
- الأدوار والعمليات الجبائية؛
- المهنية والاحترافية في مجال الجباية .

➢ الفرع الثاني: المسير الجبائي

من أجل إدارة العمليات الجبائية للمؤسسات بشكل فعال يتطلب ذلك إضافة قدرات عاليةللمسيرين، واستخدام مهارات جبائية مختلفة عن تلك الممارسات التقليدية القائمة على الامتثال ومعالجة الالتزاماتالجبائية، وهذا ما يتطلب التسيير الرشيد والفعال للعمليات الجبائية، لذلك يجب الاهتمام بالمسير(المدير) الجبائي لاكتسابه خصائص قيادة الوظيفة الجبائيةباختلاف مهاراته وقدراته وخبراته وطريقة تسييره التي تمكنه من اتخاذ القرارات وتوقع للأحداث المستقبلية(ميمون، 2022، صفحة 27)

من خلال الأبحاث والدراسات هناك أدوار للمسير الجبائي (المدير الجبائي)، فهناك أدوار ذات توجه استشاري يعمل على من خلالها كمستشار للإدارة التنفيذية ويكون مسؤولا على الالتزام الجبائي في المؤسسة، ومنه المساهمة في القرارات الإستراتيجية والاستثمارية بهدف تقليل العبء الجبائي، في حين هناك توجه سلبي (عدواني) للمسير الجبائي، بهدف زيادة الفرص الاستثمارية (تخطيط النشاط).

لتحديد واجبات المسير الجبائي قام مكتب Tax Executive Institute بدراسة سنة 2004-2005 في 945 مؤسسة متداولة في البورصة، وكانت درجة المستجوبين 40 %مدير جبائي (مسير جبائي)،35%نائب مدير جبائي، وكانت النتائج المتحصل عليها:

65%تقديم التقارير إلى المدير المالي ،60%مسؤولية التسيير الجبائي على عاتق المسير، 33%يشغل معظم وقته في البحث ،28%الامتثال الجبائي،9% المساعدة في القضايا الجبائية(عباسي، 2016، صفحة 66).

➢ **الفرع الثالث: ممارسات التسيير الجبائي**

لا يعد التسيير الجبائي مفهوم جديد، حيث ظهر باسم ترتيب الشؤون الجبائية، وبعدها صارت هذه الممارسات يشار إليها بالتسيير الجبائي، ويرجع نشأت ممارساته إلى قضية (V Duke of Westminster) دوكويستمنيستر سنة 1936 في المملكة المتحدة، حيث تم فيها على أن الشخص حر في ترتيب شؤونه الجبائية. وتم إنشاء مبدأ أنه " لكل شخص الحق في إمكانية ترتيب شؤونه بحيث تكون الضريبة المرفقة بموجب القانون المناسب أقل مما تكون عليه ". (Abdul Wahab, 2010, p. 17)

بعدها جاء على يد قاضي سنة 1947 في قضية المفوض بيومان الخامس (Commissioner V Newman)، حيث تم الإشارة أنه خفض الضرائب إلى أدنى مستوياتها من خلال تسييرشؤونها المالية لا يعتبر شيء سيئ، كما تم تأييد هذا الفكر من طرف W.Hoffman(1961) في نظريته التسيير الجبائي "تتعرض المؤسسة إلى أقل تكلفة ضريبية من خلال فهمها وتطبيقها للقوانين، ويعتبر هذا ضروريا للمؤسسات، كما يرى scholes&Wolfsonأن أحد مفاتيح نجاح المؤسسة تأقلمها مع محيطها الجبائي صار من الواجب انخراطها في التسيير الجبائي.

في حين يعتبر (Lars fallan et al) (1995) أن التسيير الجبائي يجب أن يعتمد على الإبداع وفي ظل القواعد والتشريعات، يرى أن التسيير الجبائي الخيار الأفضل لتقليل الالتزامات الجبائية، عن طريق الاستفادة من الامتيازات الجبائية القانونية واختلاف المعدلات الضريبية ومناطق النشاط(جلابة و بن عمارة، 2020)، ويعتبر المحامي Eric Labro أن عدم دفع ضرائب عالية ممكن أن يكون جيد، لكن يحذر من الإفراط في التعظيم، لأنه يعتبر نهايته عند مبدأ التعسف في استعمال الحق(عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، 2016، صفحة 54).

تعتبر الضرائب مبالغ تقتطع من الأرباح المحققة من طرف المؤسسة لصالح الدولة، وهذا ما يجعل الإدارة ترى أن الضرائب على الأرباح تكلفة وعبئ على المؤسسة، ومن أجل تقليل الالتزامات الجبائية قدر المستطاع، وبغرض تحقيق وفرات جبائية يتم اللجوء إلى التسيير الجبائي للاستفادة من تدفقات النقدية ومن انخفاض معدلات الضرائب على الأرباح(محمد خميس، 2021، صفحة 17).

إن ممارسات التسيير الجبائي لم تعد من القضايا ذات البعد السياسي والأكاديمي، بل إن هذه الممارسات اعتبرت من القضايا الإعلامية الأكثر إثارة واهتمام من طرف الجمهور والمتابعين للكثير من الشركات العالمية وخاصة المتعددة الجنسيات، مثل شركة إنرون وشركة آبل وستاربوكسوفايسبوك التي لا تقوم بدفع حصتها العادلة، وقد أخذت هذه الممارسات البعد السلبي والانتهازي، وهذا مايفسرها وجود تجنب للضرائب بشكل سلبي وانخفاض المعدلات الضريبية الفعلية مقارنة بالمعدلات القانونية (Kovermann & Velte, 2019, p. 03).

يعبر عن ممارسات التسيير الجبائي في الأدبيات والدراسات السابقة بعدة مصطلحات ومفاهيم منها التسيير الجبائي (Tax Management) التخطيط الجبائي (Tax Planning)، الاستراتيجيةالجبائية (Tax Strategy)، التجنب الضريبي (Tax avoidance)، التحسين الجبائي (Tax optimization)، عدوانية التسيير الجبائي (Tax Aggressive).ويتم استعمال هذه

المفاهيم حسب كل دراسة وحسب كل بيئة بصورة واسعة ومتداخلة ولم يتم إعطاءها مفهوم محدد(عمرو السيد، أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، 2023، صفحة 101).

وتمثل هذه الممارسات الطريقة القانونية التي تم اختيارها من طرف المؤسسات، والتي لها هدف واحد هو تقليل الالتزامات الجبائية عن طريق استغلال التحفيزات والإعفاءات المخطط لها مسبقا (BECKER XAVIER, THEISS, & PARANAÍBA FERREIRA, 2022, p. 02)

يتم اتهام للشركات متعددة الجنسيات بأنها تتبع ممارسات التسيير الجبائي يزعم أنها سلبية وانتهازية أي سلوك غير أخلاقي، مما أدى رفض وعدم تقبل مثل هذه سلوكيات من طرف صانعي السياسات على المستوى المحلي والعالمي، وهذا ماجعل من هذه القضايا على رأس اهتماماتهم بالرغم من عدم وجود أدلة إبطال هذه الاتهامات(Gribnau & Ave-Geidi, 2017, p. 70).

إن تخفيض أو إلغاء أو تأجيل الامتثال الجبائي تعتبر عمليات تهدف إلى ممارسات السلبية للتسيير الجبائي، وقد عرفت المفوضية الأوروبية (European Commission 2012) التسيير الجبائي السلبي بأنه لهدف تخفيض الالتزامات الجبائية يقوم المسير الجبائي باستغلال الجانب الفني للنظام الجبائي أو الاختلاف بين الأنظمة الجبائية.

إن هذا النوع من التسيير الجبائي هو محل جدل من المنظمات والهيئات الدولية والمستهلكين، ويدخل هذا النوع ضمن الحدود القانونية أي الالتزام بالقوانين حرفيا والتلاعب بالجانب الأخلاقي، وهذا مايعتبره (ماكبارنت 2007) الامتثال الإبداعي للقانون الذي تقوم به الشركات المتعددة الجنسيات لتقليل دفع الضرائب من خلال استغلالالاختلاف بين الأنظمة الجبائية، أي أن دفع الحصة العادلة لايرتبط بالالتزام القانوني الحرفي بل يجب النظر للجانب الأخلاقي(Gribnau & Ave-Geidi, 2017, p. 70).

إن الهدف من هذه الممارسات السلبية للتسيير الجبائي هو تعظيم الربح بعد الوفاء بجميع الالتزامات الواجبة الدفع لجميع أصحاب المصالح، وتعبر هذه الممارسات السلبية المستعملة من طرف المسيرين الجبائي على استراتيجيات وخيارات وبدائل المتاحة(Bousaidi & HAMED Sidhom, 2015, p. 02).

ولكي نعطي مفهوم لممارسات التسيير الجبائي سنعرج على المفاهيم المرتبطة به.

أولا: التسيير الجبائي:

عرفه هوفمانHoffmanبأنه عبارة عن تكثيف الممارسات وبالرغم من أنها تقلل من الربح الخاضع للضريبة إلى مستويات متدنية دون التنازل عن الربح المحاسبي، لكنها تبقى هذه الممارسات مفضلة، واعتبر هوفمان التسيير الجبائي هو عملية بحث في كيفية نقل التدفقات النقدية من إدارة الضرائب إلى المؤسسات. وعرفهاMacwilliam سنة 2004 بأن تقليل الضرائب المستحقة يكون بمجموعة الممارسات القانونية.ويرى (عباسي 2016) التسيير الجبائي هو الاستفادة من القوانين والتشريعات الجبائية التي تصدرها السلطات الجبائية لمحاولة تقليل الضريبة(عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، 2016، صفحة 55).

يرى الباحثين SavitaGuatam,LokeshGuatam أن التسيير الجبائي الفعال يؤدي إلى تخفيض الالتزامات الجبائية إلى أدنى مستوى، ويعتبران التسيير الجبائي أنه أحد أهداف التسيير المالي، وللتأكد من أن الاستثمارات ضمن الأهداف طويلة الأجل يتم الاستفادة من مجموعة الامتيازات والإعفاءات الممنوحة في حدود مايسمح به القوانين والتشريعات. كما يريان أن جميع ممارسات التسيير الجبائي يجب أن تكون مقبولة وفقا لقانون ولروح القانون أي فعالة شكلا ومضمونا، عكس تلك الممارسات السلبية للتسييرالجبائي التي صممت لأجل الاحتيال والتضليل. كما أشار الباحثين إلى التسيير الجبائي الغير عدواني الذي يترجم الممارسات

القانونية المقبولة، ويقع عندما يستعمل القانون الجبائي عمدا للاستفادة من الامتيازات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة(زنودة، 2020، صفحة 29).

ويرى Mouric Cozianالتسيير الجبائي بأنه الأهداف المخطط لها تحقق من خلال الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتعظيمه بدون تجاوز القانون، وهو عبارة عن خليط من الممارسات التشريعية الجبائيةوالتسييرية، بهدف تسيير المتغير الجبائي في جميع دورة حياة المؤسسة. ويقولMouricCozian أن تطبيق التسيير الجبائي سهل عملية اتخاذ القرار للمكلفين عن طريق لعبة الخيارات الجبائية. ويرى أيضا Christine Collette"تسيير الجباية يعني أن الجباية التي هي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة، وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها.إذا بدلا من السلبية في اتجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعال والذكي لها"(بوخاري، 2017، صفحة 02)

كما يعد التسيير الجبائي أداة لتحسين الأداء المالي بالمؤسسة، ويوفر للمسير الجبائي فرص لتقليل الالتزامات الجبائية، وهذا ما يجعله أحد أهداف التسيير المالي كأهداف (الاستثمار، خلقالثروة، والتمويل)، كما يتضمن الالتزام بالتشريعات والتنظيمات والالتزامات الممنوحة للمؤسسات، كما تقوم الحكومة بتوجيه المكلفين بالضريبة إلى التسيير الجبائي عن طريق هذه السياسات الجبائية، لذا يطلب فهم جيد لهذه السياسات والغرض منها(Ba'aba & Bashiru, 2019, p. 107)

ولأجل عدم الوقوع في فخ الغش الضريبي تقوم المؤسسة عن طريق إدارتها باتخاذ إطار عمل لتخفيض التزاماتهاالجبائية (Ogbeide & Iyafekhe, 2018, p. 15)

كما يعرف التسيير الجبائي بأنه قدرة المسير الجبائي في الاستفادة والاختيار بين أفضل البدائل والامتيازات لصالح المؤسسة الممنوحة من الطرف المشرع الجبائي في حدود مايسمح به القانون الجبائي، لغرض تقليل الالتزامات الجبائية والتحكم فيها(مزيمش، 2021، صفحة 74)

ثانيا: التجنب الضريبي (التهرب الضريبي):

تأخذ ممارسات التجنب الضريبي عدة معاني في الأدبيات بتداول مثل التهرب الضريبي، الإبداع الضريبي، عدم الامتثال، التخطيط الجبائي العدواني، إدارة الضرائب، الملاذ الضريبي، التسيير الجبائي السلبي.

يعتبر التجنب الضريبي نشاط قانوني يقوم من خلاله بخفض الالتزامات الجبائية، وتعتبر آمنة للمكلفين بالضريبة لأنها تنتهك القانون، ومع أن التجنب الضريبي لايتعارض مع القوانين والتشريعات إلا أنه يعتبر نشاط غير مقبول من طرف الحكومات، لأنه يقلل من إيرادات الميزانية العامة للدولة، وهذا مايسبب تعارض الأهداف بين الحكومة والمؤسسات، فالحكومة تبحث عن أكبر إيرادات(دخل) والمؤسسات تهدف تعظيم الربح من خلال تقليل الأعباء الجبائية(خصم).

وتعتبر ممارسات التجنب الضريبي عملية استفادة من الثغرات القانونية عن طريق ترتيبات قانونية لصالح المكلفين بالضريبة لخفض التكاليف الجبائية، ويعتبر إجراء قانوني لايتعارض مع القانون لكنه قد يتعارض مع مقصده (Handoyo, Wicaksono, & Darmesti, 2022, p. 185)

ويعرف التجنب الضريبي بأنه الإجراء المقصود يقوم من خلاله المكلف بالضريبة بدفع أقل مايمكن من الضريبة إلى مصلحة الضرائب، ويتم تقليل الالتزاماتالجبائية عن طريق ممارسات تستغل القانون بشكل كامل، كتأجيل دفع الضريبة. ويتم استعمال التسيير الجبائي الإستراتيجي (السلبي) في عملية التجنب وهو أسلوب يقوم بخفض أوتجنب الضرائب من طرف المكلفين بالضريبة،ويسعى من خلاله المكلفين بالضريبة بتقليل الالتزاماتالجبائية عن طريق المبالغة في استخدام التخفيضات والإعفاءاتوالاستفادة من الاعتمادات

الممنوحة قانونيا، ويفسر التجنب الضريبي اقتصاديا بأنه ممارسة الأعمال في معاملة قانونية معفاة من الضرائب أو مفضلة ضريبيا، ويتم التركيز في ذلك على تخطيط إبداعي ومصطنع لا يتم فيه تغيير الجوهرالنشاط وقانونيته .(Timothy & Omoregie, 2021, p. 48)

وفقا PohanChairil Anwarالتجنب الضريبي يسعى فيه المكلف بالضريبة لتجنب الضرائب وتنفيذه بطرق قانونية وآمنة لا تختلف مع التشريعات واللوائح الجبائية، ويتم فيه استغلال الثغرات ونقاط الضعف الموجودة في القانون عن طريق استعمال الطرق والأساليب الموجودة في المنطقة الرمادية، التي لايوضحها القانون أو ساكت عنها، بما لا توافق مع قصد وهدف المشرع(Kartikasari, 2024, p. 265).

إن تقليل الالتزاماتالجبائية يتم عن طريق استعمال المسيرين الأكثر انتهازية للممارسة التي تضمن استخدام البديل المناسب لهذه المعاملة، وعليه فإن الميل المسيرين إلى هذا البديل الأكثر ملائمة يعمل في بيئة جبائية غير مؤكدة وذات مرونة للقوانين الجبائية لتحقيق الوفراتالجبائية عن طريق معاملات مشكوك في قانونيتها، إلا أن نظرة الإدارة الجبائية لها أنها انتهازية وسلبية بالرغم من مشروعيتها قانونا.(Martinez, 2017, p. 106)

ويرى Hunda أن الخسائرالبالغة للإيرادات الحكومية في الكثير من الأنظمة العالمية المتطورة منها والنائية نتيجة التجنب الضريبي للمؤسساتالذي يعتبر من القضايا التي هي بمثابة رهانات عصرنا الحالي(Annuar, Salihu, & Obid, 2014, p. 154).

يعتبر التجنب الضريبي نتيجة تعارض المصالح بين المسيرين الذي هدفهم هو تعظيم تعويضاتهمومكافأتهم، والمساهمون الذين هدفهم تخفيض المصاريف الجبائية، وهذا مايفسره وجود صراع الوكالة.

إن الهدف الظاهر الذي يستفاد من التجنب الضريبي هو عملية توليد النقد، أي زيادة التدفقات النقدية للمؤسسة، وهذا ما يؤدي إلى تعظيم قيمة المؤسسة ورفع من ثروة الملاك، ويتم تحفيز المسيرين عن طريق تعويضات وتحفيزات مقابل ممارسات التجنب الضريبي(Annuar, Salihu, & Obid, 2014, p. 153).

- **الفرع الثالث: نظرية الوكالة**

تقوم نظرية الوكالة بحث الإدارة على رفع من قيمة الأرباح المحققة من طرف المؤسسة، فمبلغ الضرائب على الأرباح المدفوع مرتبط بالأرباح المحققة، وهذا مايجعل المسيرين يقومون بالبحث على طرق ووسائل التي تقوم بتخفيض من قيمة الضرائب على الأرباح، باستخدام الممارسات السلبية أو الانتهازية للمسير الجبائي(Maitriyadew & Yadnyana, 2022, p. 307).

إن الأهداف بين المسيرين والمساهمين لا تتوافق فيما بينهم، لأن المساهمين يفضلون زيادة أرباحهم، في حين المسيرين لديهم أغراض أخرى،مما يؤدي إلى ما يعرف بمشاكل الوكالة، وهذا ما يفسر اختلاف المصالح فيما بينهم، ومن جهة أخرى ينظر للصراعات المتعلقة بالجانب الجبائي القائمة بين الحكومة والمكلفين بالضريبة، فأهداف المكلفين بالضريبة التخلص من الالتزامات الجبائية، في حين تهدف السلطات الجبائية إلى تحقيق أكبر قدر من الإيرادات الجبائية، مما يجعل المسيرين أكثر عدوانية في ممارسات التسيير الجبائي(Viantiaraini, Haninun, & Riswan, 2024, p. 568).تقوم نظرية الوكالة بتحفيز المسيرين على تحقيق أرباح للشركة وزيادتها، وهذا ما يحمل الشركة دفع معدل ضرائب على هذه الأرباح عالي، ومن أجل خفض هذه التكاليف الجبائية وتقليل التزاماتها يقوم المسيرين الجبائيين بالممارسات السلبية والانتهازية(Maitriyadew & Yadnyana, 2022, p. 307).

إن الممارسات السلبية أو العدوانية للمسيرين الجبائيين ناتج عن عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة، وهذا ما يسهل عملية حرية التصرف في اتخاذ القرارات الجبائية بانتهازية وعدوانية، الذي يقوم بها المسيرين بشكل مباشر نيابة عن الملاك لتوفر المعلومات الخاصة بتقليل الأعباء الجبائية لديهم(Akmalia & Hafiza, 2014, p. 92).

إن اتخاذ المسيرين لنوع معين من ممارسات التسيير الجبائي قد يكون مخالف ومعاكس لنظرة المساهمين والملاك، مما يسبب تضارب المصالح وخلق صراعات الوكالة، فنظرة المساهمين تكون إما سلبية تهدف إلى زيادة الأرباح بعد الضريبة أو إلى نظرة متحفظة حذرة ومحسوبة تهدف إلى تقليل المخاطر الجبائية المحفوفة بها جراء القيام بهذه الممارسات المشكوك في مشروعيتها، لأن غالبا ما تكون هذه الممارسات سلبية وعدوانية وتنجر عنها مخاطر، في حين نظرة المسيرين أنهم لا يفضلون المخاطرة لأنها قد تكلفهم وظائفهم(Kovermann & Velte, 2019, p. 07).والجدول التالي يوضح درجة الممارسات السلبية للمسير الجبائي:

الشكل (2-1) يوضح درجة الممارسات السلبية للتسيير الجبائ



المصدر:(Lietz, 2013, p. 05)

المطلب الثاني: فرص الممارسات السلبية للتسيير الجبائي

هناك فرص تتيح لممارسه التسيير الجبائي من طرف الشركات بالقيام بتجنب الجباية أو تقليل منها، وتتولد هذه الفرص من الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية وعدم صياغتها بدقة ونتيجة الاختلاف بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية، كذلك الخصائص المتعلقة بالمؤسسات(Abdul Wahab, 2010, p. 56).

وفي هذا المطلب سيتم تحليل لجوء الشركات للتقليل من المدفوعات الجبائية من خلال توظيف الفرص المتاحة.

- **الفرع الأول: استغلال الثغرات القانونية الجبائية**

يلجأ المسير الجبائي للتخطيط والبحث عن الثغرات المتواجدة في النصوص القانونية بتوظيف ممارسات سلبية لتخفيض قيمة المدفوعات الجبائية(Ariffin، 2013)، بحيث تتولد الدوافع للتجنب الجبائي لدى المسير الجبائي دون التعارض مع نصوص القانون(Abdul Wahab, 2010, p. 39).وبالتالي كلما زاد تعقد النصوص القانونية الجبائية كلما كان هناك توظيف للممارسات السلبية للتسيير الجبائي.

كما يمكن ملاحظة استغلال الثغرات القانونية على المستوى الدولي في حالة اختلاف وعدم تماثل القوانين والنظم الجبائية المحلية لكل دولة بحيث تلجأ هذه الدول لعدم القيام بدفع الضريبة نهائيا أو التقليل منها.(OECD, 2013)

فعلى سبيل المثال تعمل الشركات المتعددة الجنسيات بإنشاء فروعها والعمل بالمواقع التي تنخفض فيها المعدلات الضريبية للدخل وهي بذلك تسعى للتجنب الجبائي والممارسات السلبية من خلال التقليل القانوني للمدفوعات الجبائية(Gravelle, 2022)

وتعتبر استغلال الثغرات القانونية كأدوات للاستراتيجيات التخطيط الجبائي وهي متوافقة مع النصوص القانونيةإلاأن السلطات الجبائية قد تصدر بعض التعديلات الضريبية لإقفال تلك الثغرات(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 32).

- **الفرع الثاني: الاختلاف بين القواعد الجبائية والمعايير المحاسبية**

تلجا بعض المؤسسات الاستغلال الفروقات بين القواعد الجبائية والمعايير المحاسبية وهذا ما أشارت إليه بعض الدراسات السابقة (Hanlon and Heitzman2010, Phillips et al2008)كما يتم استغلال بعض الفرص للمؤسسات في المجالات التي لا تتفق فيها المعالجة المحاسبية مع المعالجة المحاسبية وذلك لإدارة الربح الجبائي الأدنى والربح المحاسبي الأعلى في نفس الوقت بحيث هناك عوامل تؤثر على عدم التوافق بينالربحين(Bachmann & Baumann, 2013, pp. 115-119).يرجعالاختلاف الى أن طريقة تحديد الربح الجبائي عن طريق أحكام التشريع الجبائي لكل دوله. إما الربح المحاسبي يقاس بناء على مجموعه من السياسات المحاسبية المتعارف عليها(GAAP)(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 32).

قد تتحكم العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية في سن النصوص القانونية الجبائية، بحيث يتم استبعاد مداخيل معينة من الخضوع للضريبة أو تقوم بخصم التكاليف عن مقدارها الحقيقي التي تتحملها المؤسسة مما ينتج عنه فروقات بين الربح المحاسبي والجبائي، مثال ذلك إعفاء فوائد السندات الأمريكية عند الخضوع للضريبة بحيث يتم إدراجها في تحديد الربح المحاسبي وتستبعد عن تحديد الربح الجبائي(Plesko, 2004)،كذلك يكون الربح المحاسبي أعلى من الربح الجبائي في حال أن القوانين الجبائية تفرض معدلات إهلاك أسرع عن الإهلاك طبقا للقواعد المحاسبية بخصوص الآلات والمعدات، وهذا ما يخفض المدفوعات الجبائية للسلطات الجبائية في السنوات الأولى لعمر الأصل، وترتفع في السنوات المستقبلية(Graham, Raedy, & Shackelford, 2012)

- **الفرع الثالث: خصائص المؤسسات**

لا تحظى جميع المؤسسات بنفس مقدار الفرص عند توظيف الممارسات السلبية للتسيير الجبائي فتظهر مرتفعة في بعض المؤسسات ومتوسطة ومعتدلة في مؤسسات أخرى(Rohaya, Nur Syazwani, & Nor'Azam, 2010)،لذلك هناك عوامل تؤثر على مستوى توظيف تلك الممارسات الممثلة في: درجة الرفع المالي، الكثافة الرأسمالية وحجم المؤسسة وبالتالي الاختلاف في خصائص المؤسسة يؤدي إلى تنوع فرص التسيير الجبائي(Abdul Wahab, 2010, p. 42).

وحسب دراسة Zimmerman سنة 1983، يرى أنه يتم دفع ضرائب كبيرة في المؤسسة الأمريكية الكبيرة بحيث تكون الرقابة مشددة من طرف الحكومة، وبالتالي هم أقل عرضة للممارسات السلبية للتسيير الجبائي ويسميها" بالتكاليف السياسية" ورأى أن العلاقة إيجابية بين حجم المؤسسة ومعدل الضريبة الفعلي في الولايات المتحدة الأمريكية لأنه تشغل هذه المؤسسات أساليب المحاسبة في تخفيض الربح الخاضع للضريبة(عباسي، 2016، صفحة 70).

وعكس ذلك يرى كل من Solamon and Siegfriedسنة 1977 أن المؤسسات كبيرة الحجم تكون قادرة على تجنب التكاليف الجبائية لأنها تمتلك القوة السياسية والاقتصادية بالمقارنة مع المؤسسات صغيرة الحجم، وهذا كذلك ما أكده Porcano سنة 1986 حيث أشار إلى زيادة الممارسات السلبية للتسيير الجبائي، كلما زاد حجم المؤسسة (بمعنى أنه هناك ارتباط سلبي بين حجم المؤسسة ومعدل الضريبة الفعلي)(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 34).

ما يمكن استنتاجه مما سبق: أنه على المسير الجبائي استغلال كل الفرص التي تساعده على التقليل من الوعاء الضريبي دون المساس بالنصوص القانونية بمعنى أنه يجب أن يتقيد بحدود قانونية لممارسة التسيير الجبائي وهذا ما سيتم التطرق له في المطلب الثالث.

المطلب الثالث: حدود الممارسات السلبية للتسيير الجبائي

يجب على المؤسسات الأخذ بعين الاعتبار القيود التي يجب مراعاتها في عملية التسيير الجبائي وبالتالي من خلال هذا المطلب نوضح هذه القيود والتي تنقسم إلى حدود قانونية (نظرية التعسف في استعمال الحق) وحدود مالية (التصرف الغير عادي في التسيير).

- **الفرع الأول: الحدود القانونية (نظرية التعسف في استعمال الحق)**

يرى البروفيسور Maurice Cozian أن التعسف في استعمال الحق ليس احتيال قانوني ولا يوجد تجاوزات في القانون وإنما الانتهاك يكون ضد روح القانون مثل المبالغة في التكاليف وإخفاء الأرباح(عباسي، 2016، صفحة 60).

كما يعد تعسفا قانونيا كل تلاعب في الآليات القانونية وعدم احترام التشريعات الجبائية خلال الممارسات السلبية للتسيير الجبائي، وهو كذلك استخدام للخيارات القانونية(مزيمش، 2021، صفحة 79)، ولا يعتبر التعسف في استعمال الحق خرق للقوانين وإنما لروح القانون(HARZI, 2016, p. 157)

وحسب القانون الفرنسي فإن التعسف لقانون المالية التكميلي ل سنة2008يوضح أمرين:

1- أخطاء عادية من قبل الأشخاص في المواد القانونية التي تحتوي على عدة اختلافات في النتائج الجبائية بحيث تحاول مصلحة الضرائب تصحيح الخطأ دون استرجاع أموال المكلفين بالضريبة؛

2-إدارة الضرائب تكيف الفعل على أنه إجراء في حالة عدم وقوعه في مصلحة المؤسسة وفي حالة هناك تدقيق جبائي يسمح للسلطة أن تستخدم الإجراء في حالتين هما:

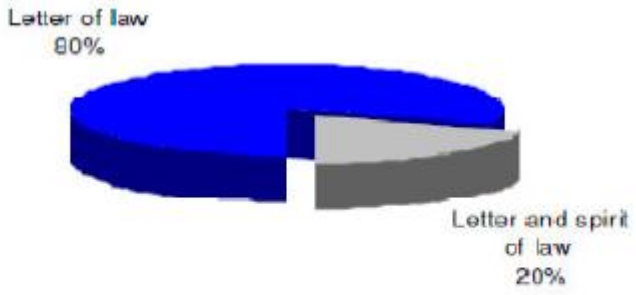
-الأفعال لأغراض جبائية بحتة؛

- الأفعال الوهمية والتي تقوم على خداع السلطات الجبائية وهي فعل معنوي غير ظاهر مثل إجراء عقد إيجار دون دفع حق الإيجار.

أما الأفعال لأغراض جبائية فالهدف الوحيد هو تخفيض الضرائب كالديون الجبائية، أو قرض ضريبي(thomas-carbonnier-equity-avocats, 2024).

وبالنسبة لبريطانيا ولتوضيح معنى التعسف في استعمال الحق قام مكتب الاستشارة في 2006 باستقصاء في حالة ما إذا كانت المؤسسة تحترم نص القانون أو روح القانون في عمليات الممارسات السلبية للتسيير الجبائي فأظهرت النتائج:

شكل رقم(2-2): احترام روح القانون من قبل الشركات البريطانية



المصدر:(Deloitte, 2024)

وهذا ما يؤكد أن ما نسبته20% من عينة الدراسة تحترم روح القانون أما 80% فتحترم نص القانون أي أن الإساءة تكون لروح القانون بالنسبة الأكبر.

أولا: التعسف في استعمال الحق في القانون المدني الجزائري:

بالنسبة للجزائر نجد أن التعسف في استعمال الحق الجبائي يتعدى التشريعات الجبائية حيث حسب القانون المدني (المادة124 مكرر من القانون المدني الجزائري)(المديرية العامة للضرائب، 2019، صفحة 07).ينص على أنه: يشكل الاستعمال التعسفي للحق خطأ لاسيما في الحالات التالية:

- إذا كان الهدف منه الحصول على منفعة غير مشروعة؛
- إذا تم بغرض إلحاق الضرر بالغير؛
- إذا كانت الفائدة المحصلة منه ضئيلة مقارنة بالضرر الملحق بالغير.

لأن النظام الجبائي الجزائري تصريحي فتعتبر التصريحات المكتتبة دقيقة وصادقة ومنه يمكن اعتبار كل تهاون وعدم دقة على أنه ارتكب على حسن نية، إلا أن بعض المكلفين قد يلجؤون لممارسات سلبية للتهرب من الضريبة بالطرق الأكثر قانونية وهذا ما يعرف بالاستعمال التعسفي للحق الجبائي.

وبالتالي نلاحظ أن الاستعمال التعسفي للحق الجبائي هو بديل للاحتيال بحيث يستبدل الاحتيال بأساليب أكثر غموضا والحصول على نتائج ملموسة مماثلة للممارسات التي يوفرها الاختلاس الجبائي(المديرية العامة للضرائب، 2019).

لا يوجد قانون أو مادة تنص على العقوبات لإساءة استعمال الحق لأنها لا تشكل مخالفة للقانون وتتمثل المخالفة في تعارض الأفعال والممارسات المتعلقة بإساءة استعمال الحقوق مع الأهداف القانونية المرجوة وهذا ما وضحه الفقهاء (HARZI, 2016)

يسمح مبدأ التعسف في استعمال الحق لمصلحة الضرائب بتحديد الحدود للمكلف بالضريبة وعدم تجاوزها.

ثانيا: التعسف في استعمال الحق في القانون الجبائي الجزائري:

لا يوجد حكم قضائي من طرف قاضي الضرائب في المسائل المتعلقة بالتعسف في استعمال الحق، وهذا راجع لتجاهل قانون الضرائب الجزائري مبدأ إساءة استعمال الحقوق إلا بعد صدور قانون المالية 2014، ولأول مرة تم إدخال قمع إساءة استعمال الحق

في القانون مما أعطى الصلاحيات لإدارة الضرائب في تقييم ممارسات المسير الجبائي وطريقة دفعه للضرائب من خلال المادة19 مكرر من قانون الإجراءات الضريبية لإدارة الضرائب بالتشكيك في مصداقية الاتفاقيات والأعمال التي يبرمها المكلف بالضريبة والتي تكون في كل الأحوال وهمية وتخفي هدف التهرب الضريبي(HARZI, 2016, p. 158).

وحسب نص المادة 19 مكرر (المادة 25 من قانون المالية 2014): "خلال مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات بالإضافة إلى المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة وحق ورسم وإتاوة فإنه يحق لها التشكيك في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية" ثم أدخلت تعديلات بموجب المادة 41 على المادة 19 مكرر من خلال قانون المالية لسنة 2018 الغرض منها(الجريدة الرسمية، المادة41، 2024، صفحة 22):

- وضع إجراءات للطعن على الممارسات التي تراها إدارة الضرائب على أنها إساءة استعمال الحق؛
- توضيح بصفة محددة لأفعال إساءة استخدام الحقوق وتوسيع نطق تطبيقه والرقابة ليشمل كل الممارسات الخاصة بتقييم وتصفية ودفع أي ضريبة أو رسوم أو إتاوة؛
- في حالة نشوب نزاع وخلاف بخصوص أساس التصحيح يتم عرض الخلاف على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار وهذا بناء على طلب من المكلف بالضريبة.
- وبخصوص المادة42(الجريدة الرسمية المادة42، 2024، صفحة 22): تنشأ المادة 19 مكرر 1 من خلال قانون الإجراءات الجبائية، بحيث تنص على أنه لا تطبق أحكام المادة 19 مكرر إذا لجأ المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية قبل الخضوع لمراقبة جبائية، وتم إدراج المستندات على أنها إساءة في استعمال الحق أو القانون عن طريق محرر جبائي.
- ولا يتم تطبيق أحكام المادة 19 مكرر في حالة لم يلقي المحرر الجبائي رد من الإدارة الجبائية في هذه الأربعة أشهر من تاريخ الإحالة.
- وتنشأ كذلك المادة 19 مكرر 2 من خلال المادة 43(الجريدة الرسمية العدد76، المادة43، 2024، صفحة 22). بحيث تتضمن إنشاء لجنة لدراسة حالات التعسف في استعمال القانون لدى المديرية العامة للضرائب.
- وكذلك المادة 44 تتضمن إنشاء المادة 19 مكرر3 بحيث تنص على التضامن مع المكلف بالضريبة في حالة التعسف في استعمال القانون عند تقويم الديون الغير مبررة لتسديد الزيادات وتطبيق عقوبات جنائية مقررة في حالة المناورات التدليسية.
- وكذلك عدم الاستفادة من الإعفاء بخصوص الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية.
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.
- ونصت المادة 19 مكرر 5 المستحدثة بموجب المادة 44من قانون المالية 2018 على وجود عقوبات جزائية ليس ضد المكلف بالضريبة وإنما تشمل جميع أطراف الفعل ويحملون المسؤولية التضامنية بخصوص تسويات إدارة الضرائب.

➢ **الفرع الثاني: الحدود المالية: (نظرية التصرف غير العادي في التسيير):**

توضح الممارسات السلبية للمسير الجبائي بخصوص التصرف الغير عادي في التسيير بعدم مخالفتها للالتزامات القانونية لأن القرارات التسييرية من الناحية القانونية، هي إيجابية (تكاليف مبررة بوثائق) لكن سلبية من الناحية المالية والاقتصادية وتعتبر بأنها تصرف غير عادي بالرجوع لحجمها (مكافأة كبيرة للمسيرين) أو غير نافعة (هدايا ثانوية)(Mouelhi, 2006).

وحسبSerlooten لسنة 2007 ص8 يرى أن الشركة تشغل أنشطتها وفق الإطار القانوني وللمسير الجبائي الحرية في التسيير وله الحق في الحصول على الحلول ذات الخضوع الأقل، إلا أنه قد يعارض الإدارة الضريبية وهي بدورها لا تمارس مهمة المراقبة على التسيير وهذا ما أكده M. Cozionسنة 2004.

وتعتبر كل من الممارسات التالية تصرفات غير عادية يجب مراعاتها(مزيمش، 2021، صفحة 80):

- تحمل الشركة لتكاليف شخصية؛
- المبالغة في النفقات المتعلقة بالتبرعات، الهدايا.... الخ؛
- الخسائر الغير مبررة؛

كل ما تم التطرق له يبين أن الممارسات السلبية التي يلجأ لها المسير الجبائي ويشغل من خلالها الفرص والثغرات القانونية بالإساءة لروح القانون وعدم اختراق القوانين الضريبية باستعمال آليات لبلوغ الأمثلية الجبائية عن طريق تعظيم الأرباح وتدنئة التكاليف وما ينجر عنها من تحمل للتكاليف وهذا ما سنوضحه في المبحث الثاني.

المبحث الثاني: الإطار العملي للممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة

تعتبر الممارسات السلبية للتسيير الجبائي في الشركة الاقتصادية سلوكيات نسبية وليست مطلقة، لعدم إلحاق الضرر بالأطراف الأخرى بحيث يتم تخفيض الأعباء الجبائية قدر المستطاع بما لا يخالف القوانين الجبائية وتحقيق وفر جبائي مضاعف عن طريق اللجوء لآليات واستراتيجيات التسيير الجبائي، وهذا ما يترتب عليه مخاطر جبائية تمس سمعة الشركة، لذلك سيتم في هذا المبحث التطرق لآليات الممارسات السلبية للتسيير الجبائي ومخاطرها وتكاليفها وعرض تجارب دولية وواقع الجزائر.

المطلب الأول: آليات الممارسات السلبية للمسير الجبائي

يسعى المسير الجبائي للممارسات السلبية من خلال التقليل من الوعاء الضريبي أو الامتناع عن دفع الضريبة وفق سلوكيات عالية التردد ومعقدة في إطار قانوني/ غير أخلاقي وهذا من تلجأ له الشركات متعددة الجنسيات MENS والتي تستغل بعض الآليات القانونية(الشركات القابضة، صناديق براءات الاختراع، الاتحادات الاحتكارية"Trusts" ، تنازلات حقوق الملكية الفكرية...) كما تلجأ لبعض الطرق المحاسبية والمالية(محيط التجميع، سياسات الاهتلاكات والمؤونات، أسعار التحويل) لتحويل كل المداخيل من الدول الأكثر خضوعا للضرائب بالمراكز المالية أوفشور(طيار و العايب، النموذج الدولي للشركات المتعددة الجنسيات: بين استغلال كيانات ذات الغرض الخاص وممارسة التجنب الضريبي- شركة آبل نموذجا-، 2022، صفحة 146). وهذا ما وضحته منظمة التعاون الاقتصادي حيث تناولت استراتيجيات التسيير الجبائي في نشرتها" تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح Base Erosion and profit shifting"BEPS "، حيث تستغل الشركات عدم التماثل في الأنظمة الجبائية على المستوى الدولي لتحويل الأرباح ومن خلال هذا المطلب سنوضح أهم الآليات أو الاستراتيجيات للتسيير الجبائي والمتمثلة في التسعير التحويلي" Transfer pricing"والملاذ الضريبي " اولتأجيل الضريبي إلى...

➢ **الفرع الأول: التسعير التحويلي**

يتم تسعير السلع المتداولة والخدمات على أساس أسعار مخطط لها، الغرض منها التقليل من الأساس الجبائي في الفروع التابعة ذات المعدل الجبائي الكبير وتحويل المداخيل إلى الفروع التابعة الأقل معدل جبائي (Davies, Martin, Parenti, & Toubal, 2018).

وحسب منظمة التعاون الاقتصادي "OCDE2015 " أن تسعير التحويلات بين الشركات تعتبر تسيير جبائي وخاصة للأصول المعنوية كحق الملكية الفكرية، لأنه لا يوجد طرف ثالث ومن الصعب مقارنة الأسعار(عمرو السيد، 2017، صفحة 14).

وكذلك من الصعب معرفة الأسعار الفعلية لهذه الأصول وبالتالي يمكن إجراء تحويلات داخلية للشركة الأم مع فروعها لتقليل الالتزامات الجبائية بواسطة أسعار مزيفة(رزق الجيوشي و محمود أبو العينين، 2022، صفحة 108).

وحسب دراسة"Hansen " فإن من بين الممارسات السلبية للتسيير الجبائي هو اللجوء لتحويل الأسعار عن طريق اتفاقيات الأسعار المتقدمة الثنائية "BAPA " وهذا لتسهيل تحويل الأسعار وهي تبرم بين فروع الشركة نفسها(بلوم و بن ناصر، 2021، صفحة 278)، ويكون ذلك عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض المبيعات عند التصدير(عباسي، 2012، صفحة 51) ، ويتم اللجوء إلى تحويل الأسعار وفق ترتيبات سرية حيث كشفت تحقيقات معمقة أن ايرلندا تساعد شركة أبل في منحها أحكام جبائية بحيث تسمح لها بالتقليل من دفع الضرائب منذ سنة1991(European Commission, 2014)، بحيث يتم حساب الأرباح بطريقة لا تعبر عن حقيقتها في الواقع الاقتصادي(طيار و العايب، 2022، صفحة 149).

*تعتبر كل من AOEو ASIفروعلشركة أبل بحيث تقومبشراء منتجات أبل وتبيعها في أوروبا إلا أن الأرباح لا تبقى بأوروبا وإنما تتحول إلى ايرلندا في شكل إتاوات وبذلك تستفيد ASI من حقوق ملكية شركة أبل،كذلك بالنسبة لAOE فهي شركة تقوم بإنتاج لواحق أجهزة الإعلام الآلي لمجمع أبل وتمارس الممارسات السلبية للتسيير الجبائي بطريقة متماثلة مع ASI وتقوم بتحويل المداخيل في شكل إتاوات في إطار اتفاقتقاسم النفقات المبرمة مع Apple INC، ففي 2011حقق ASIما قيمته 16 مليار أورو إلا أن المبلغ الذي خضع للضريبة 50 مليون أورو بمقدار 0,0031 من الربح الإجمالي وبمعدل ضريبة فعلي 2% بمعنى دفعت 10 مليون أورو كضريبة على أرباح الشركات.

➢ **الفرع الثاني: تخصيص ملكية الأصول غير الملموسة**

تعتبر الأصول المعنوية أداة للأرباح بين الشركات الدولية عن طريق تسعيرها باغتنام المناطق المنخفضة أو المنعدمة ضريبيا في تحويل الأسعار الداخلية وهذا للتقليل من معدلات الضرائب الحقيقية للفروع المتمركزة في الأماكن المرتفعة ضريبيا بحيث تستغل هذه الأصول كبراءات الاختراع والعلامات التجارية(بلوم و بن ناصر، 2021، صفحة 279).

تعطي آلية الأصول الغير ملموسة ميزة ضمن الممارسات السلبية للتسيير الجبائي عن طريق استغلال دول تنخفض بها معدلات الضرائب القانونية بنقل ملكية الأصول للكيانات المقيمة بها، بحيث تفرض هذه الأخيرة إتاوات على كيانات تقيم في أماكن مرتفعة الضرائب مقابل الاستفادة من حق ملكية هذه الأصول الغير ملموسة مما يقلل من الوعاء الضريبي لهذه الكيانات ويحول الجزء المتبقي من المداخيل للدول ذات الضريبة المنخفضة(ORBAN, 2015).

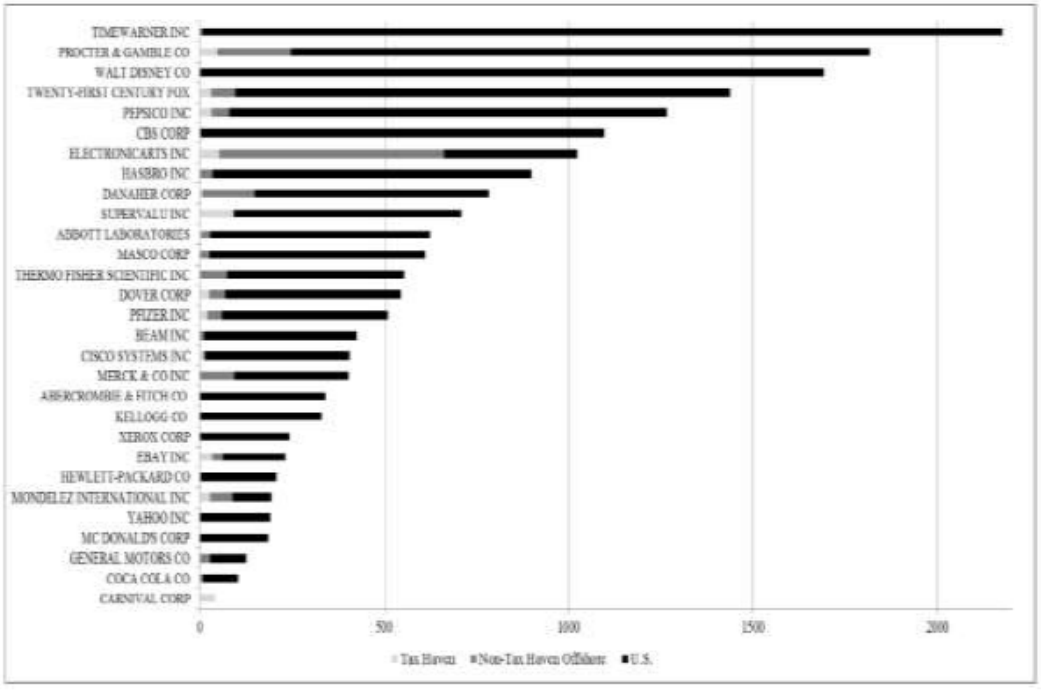
لقد بينت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OCDE2013) تحت عنوان" **تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح Shift Base Erosion Profit**" اعتبار إستراتيجية تحويلات الأسعار المستعملة في التسعير الداخلي للأصول الملموسة والغير ملموسة

والتي يتم تبادلها بين فروع الكيانات أحد الآليات المهمة لتحويل الأرباح من الدول المرتفعة في المعدلات الضريبية إلى الدول المنخفضة وهي بذلك طريقة للتقليل من إجمالي المدفوعات الجبائية للشركات المتعددة الجنسيات (Schindler, Hopland, Lisowsky, & Mardan, 2015, p. 01).

كذلك يمكن اعتبار تراخيص العلامات التجارية ضمن الممارسات السلبية للتسيير الجبائي نفسها وتراخيص براءات الاختراع بحيث يتم دفع رسوم الامتياز من طرف الكيانات التي تستعمل العلامات التجارية في الدول ذات الضرائب المرتفعة للشريك المالك للعلامة التجارية والمقيم في بلد تنخفض أو تنعدم فيه المعدلات الضريبية.

تخفض هذه المدفوعات المداخيل الخاضعة للضريبة في الفروع المقيمة ذات معدلات ضريبية مرتفعة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تخضع هذه المدفوعات في البلد الفرع المالك للعلامة التجارية لمعدلات ضريبية منخفضة أو معدومة (Heckemeyer, Olligs, & Overesch, 2018)والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(2-3): موقع تخصيص ملكية العلامات التجارية لكبرى الشركاتا لدولية الأمريكية المدرجةفي مؤشر S&P 500



المصدر: (Heckemeyer, Olligs, & Overesch, 2018, p. 12)

تعتبر شركة Starbucks إحدى الشركات العالمية في صناعة البن حيث تمكنت أن تنشئ وتهندس خطة جبائية استفادت من خلالها على وفرات جبائية وهذا بفضل علامتها التجارية وملكية ومواصفات البن، وخصصت ملكية هذه الأصول الغير ملموسة في أحد فروعها التابعة في بريطانيا هذا لأن مداخيل بريطانيا معفاة وينخفض فيها معدل الضريبة الفعلي ETR(بلوم و بن ناصر، 2021، صفحة 286).

حيث لوحظ سنة 2017 الضرائب الفعلية لأحد الفروع التابعة لها في بريطانيا ب5,9 مليون دولار على أرباح بمبلغ 213 مليار دولار ومعدل ضريبة فعلي منخفض 2,8% وهي سبب قيمة الإتاوات المسعرة ب 27مليون جنيه إسترليني والمتحصل عليها الفرع البريطاني المالك لتراخيص العلامة التجارية ومواصفات البن(Cooper & Nguyen, 2020).

- **الفرع الثالث: التأجيل الضريبي**

هي ممارسات تلجأ لها الشركة من خلال تأخير أجال دفع الضرائب لفترات مستقبلية وتقوم الشركة بإعادة استثمار مبلغ الضرائب المؤجلة خاصة إذا كان عائده يتجاوز غرامات التأخير نتيجة امتناعها عن تسديد الضرائب وهذا راجع لضعف العقوبات الجبائية والغرامات(حامد سليمان و حمد ابراهيم الجوهري، 2022)، فبدل الإخضاع الضريبي يتم تعجيل الاعتراف بالمداخيل في فترات الإعفاء وتأجيل الاعتراف بالتكاليف(صلاح علي علي، 2023).

- **الفرع الرابع: استغلال المرونة المحاسبية**

تلجأ الشركات للممارسات السلبية لتخفيض الوعاء الضريبي من خلال استعمال بدائل القياس والتقييم والمتمثلة في المرونة المحاسبية للحصول على وفرات جبائية، كالتحكم في التكاليف الغير قابلة للخصم، اللجوء للقرض الإيجاري عوض عملية الشراء، التحكم في سياسة تقييم المخزونات(حامد محمود عبد الحليم، حسين محمد محمود، و عبد الكريم ابراهيم سرور، 2023)

ما يمكن استنتاجه من خلال التطرق لآليات الممارسات السلبية للتسيير الجبائي أن المسير الجبائي يسعى لتعظيم قيمة المؤسسة ولكن هذا على حساب الأطراف الأخرى وهذا ما يؤدي لتحمل مخاطر وتكاليف للمؤسسة قد تضر بسمعة المؤسسة، هذا ما سنوضحه في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: مخاطر وتكاليف الممارسات السلبية للتسيير الجبائي

يرى Greem لسنة 1999 أن تقييم واستغلال فرص التسيير الجبائي وتحديد مخاطره وتكاليفه يعتبر عنصرا مهما في تسيير المخاطر وإعطاء قيمة للمؤسسة وبالتالي سنوضح من خلال هذا المطلب مخاطر وتكاليف الممارسات السلبية للتسيير الجبائي.

- **الفرع الأول: مخاطر الممارسات السلبية للتسيير الجبائي**

حسب Brealey and Myers سنة 1991 و Shmidt neuman, oner and سنة 2013 يعتبرون أن المخاطر الجبائية هي عدم التوقع في النتيجة الجبائية لعمل أو نشاط مستقبلا وعدم اليقين حول المستقبل وهناك جدل حول وجود المخاطرة حيث تلجأ المؤسسات إلى تشجيع وتحفيز المدراء على تنفيذ آليات عالية الخطورة، من خلال تخفيض الوعاء الضريبي (Guenther, Matsunaga, & Williams, 2013, p. 01).

وحسب رأي الباحثين يتكون الخطر الجبائي من جزأين: جزء اقتصادي Economic وجزء تنظيميRegulatory، يتولد من الأعمال والقرارات أو التكاسل من قبل السلطات الجبائية أو دافعي الضرائب، مما ينتج عنه نتائج جبائية غير متوقعة(Neuman, Schmidt, & Omer, 2014)، وبالتالي الخطر الجبائي يشمل خطر العقوبة من خلال عدم الامتثال الطوعي للقانون الجبائي وفقدان الفرص من خلال عدم الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

ويعرف الخطر الجبائي على أنه عبء تتحمله المؤسسة لعدم الالتزام بالتشريعات الجبائية أو الفهم والتفسير الخاطئ لنصوص ومضامين التشريع وهذا ما يعرقل أهداف المؤسسة وكذلك عدم الاستفادة من الامتيازات الجبائية(بن تركية و بن محمد، 2023، صفحة 367).

يمكن الإشارة إلى أن المؤسسة اليوم مطالبة بتوفير المعلومة الجبائية لجميع أصحاب المصالح سواء السلطات الجبائية، المراجعين، المستثمرين، مجلس الإدارة...الخ والشكل التالي يبين ذلك:

شكل رقم (2–4): الأطراف التي يهمها الخطر الجبائي

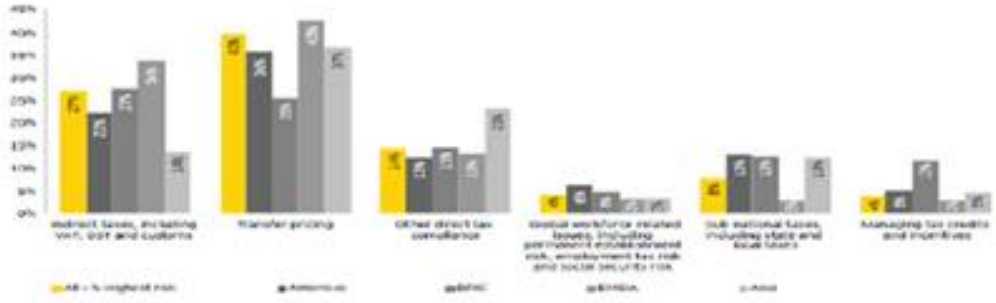


المصدر:(عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، 2016، صفحة 141)

ومنذ ظهور قانون ساربنس اوكسلي Sarbanes Oxley لسنة2002 انتقل تركيز المهتمين بالشؤون الجبائية من الالتزام الجبائي التقليدي إلى تسيير المخاطر الجبائية، ومسايرة لهذا التطور في تحقيق لمكتبErnst and young لاحظوا أن نسبة 68%من مسيري الجباية يرون أن عامل تسيير المخاطر الجبائية مهم في حوكمة الشركات وما نسبته 91% يروا أن كل من المدير المالي والمدير التنفيذي مسؤولين عن تسيير الخطر الجبائي(عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، 2016، صفحة 141).

وحسب دراسة نفس المكتب Ernst and young سنة 2012 في تحقيق لعينة تشمل 541 رئيس تنفيذي مالي وضريبي و100 عضو في لجنة التدقيق حول المخاطر الجبائية وأهم ما توصلت له(Weinberger, Nolan, & Thomas, 2011):

شكل رقم (2–5): أنواع الضرائب التي تحتوي على درجة من المخاطر الجبائية.



Source : (Weinberger, Nolan, & Thomas, 2011)

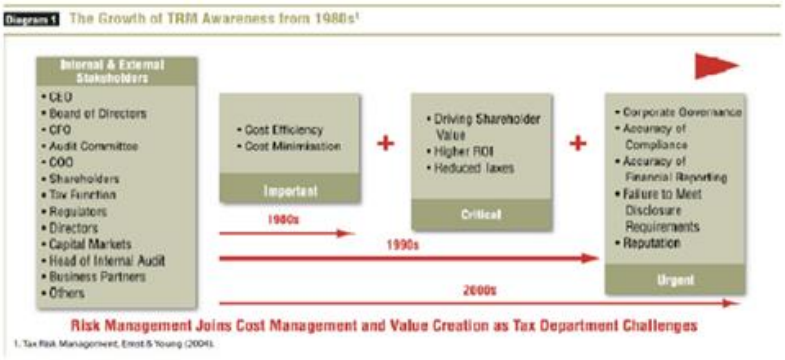
من خلال الشكل نلاحظ أن الضرائب الخاصة بتحويل الأسعار ما نسبته 40% يكون فيها مستوى الخطر كبير في كل دول العينة والضرائب المباشرة بنسبة 14 % والغير مباشرة 27%.

ويمكن تقسيم المخاطر الجبائية حسب مكتب المراجعة Price waterhouse coopensإلى مخاطر: تشغيلية، معاملات، الامتثال، المحاسبة والمالية، السمعة ومخاطر التسيير(Weinberger, Nolan, & Thomas, 2011)

ولتسيير المخاطر الجبائية يجب فهم أصل المخاطر وسياسة تسيير المخاطر الجبائية وبالتالي على المؤسسة أن تحدد القيمة التي يمكن الوصول لها عن طريق المخاطرة وتقليل التكاليف والحصول على الموارد اللازمة لإدارة الفرص(مزيمش، 2021، صفحة 96).

ويؤكد مكتب المراجعة Ernst and young سنة 2011 أنه للحد من حالة عدم اليقين الجبائي في نتائج التسيير الجبائي تلجأ الشركة وتحاول تسيير المخاطر الجبائية(عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، 2016، صفحة 147)، ويرى المكتب أن هناك زيادة ونمو في قدرة ورغبة الشركات على تسيير المخاطر الجبائية والشكل التالي يوضح ذلك:

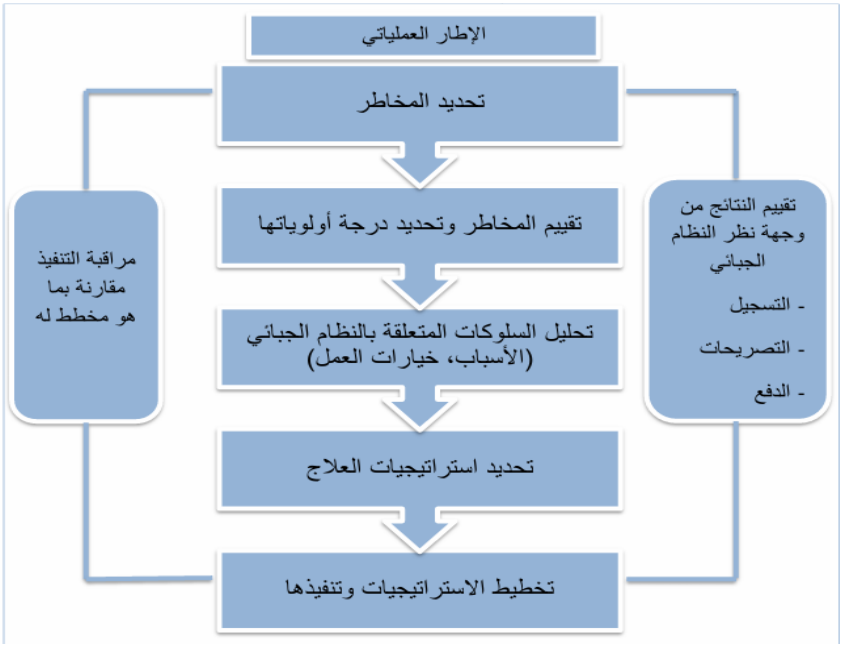
الشكل رقم (2-6): زيادة وعي الشركات الأمريكية لتسيير الخطر الجبائي.



المصدر:(عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، 2016، صفحة 148).

وهناك نوعين لتسيير المخاطر الجبائية ففي النوع الأول يعطي للشركة الوسائل اللازمة لتجنب الخطر والاستفادة من الفرص واكتشاف المخاطر، أما الثاني يقلل من الآثار السلبية للمخاطر ويحد منها والرد على التهديدات(Salih, 2012, p. 15). وتتم مراحل تسيير المخاطر الجبائية عن طريق تحديد وتقييم مخاطر الأعمال ثم معالجتها ومتابعة التنفيذ لتحسين الاستراتيجيات والإجراءات المطبقة في إدارة المخاطر وهذا يكون لتبني سياسة توضح المبادئ التوجيهية لعدم الوقوع في المخاطر وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2-7): مراحل تسيير المخاطر الجبائية

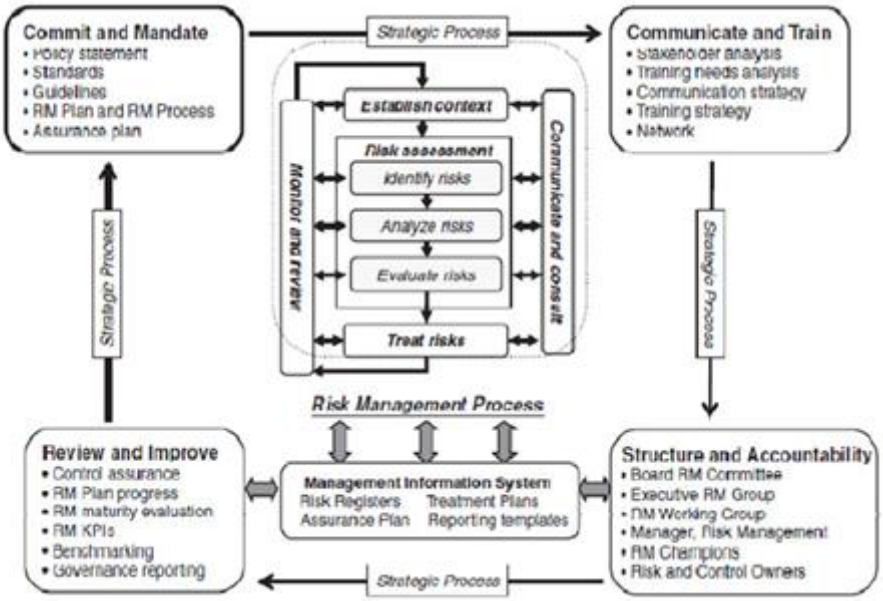


المصدر:(مزيمش، 2021، صفحة 98)

من خلال دراسة (عباسي، 2016، صفحة 227)يرى أن تسيير المخاطر في الشركات الأجنبية الاقتصادية وبعد اطلاعه على التقارير المالية والمواقع الإلكترونية(https://www.rims.org/ERM/whatisERM.aspx)،أن هذه الشركات تستعمل نظام EnterpriseRisk Management.ERM. في تسيير المخاطر في مجالات مختلفة مالية، تقديم التقارير، الحوكمة، السمعة، الالتزام الضريبي، الاستراتيجية...الخ وهو نظام عالي التكنولوجيا.

ويتم تسيير المخاطر على أساس القواعد المحددة في لجنة تمويل المنظمات للجنة تريدواي (COSO)أو المعيار ISO31000 أو القانون ساربنس أوكسلي Sarbanes – Oxley. والشكل التالي يوضح إطار تسيير المخاطر في عينة الدراسة.

الشكل رقم (2–8:إطار تسيير المخاطر في عينة الدراسة



المصدر:(عباسي، 2016، صفحة 228)

أما بخصوص تسيير المخاطر في الشركات الاقتصادية بالجزائر فيرى نفس الباحث(عباسي، 2016، صفحة 230) أنه من خلال دراسة نظام تسيير المخاطر في المؤسسة كل من Sonatrach و Cevital أن المؤشرات التي لاحظها دليل على ضعفه وضعف مبادئ الحوكمة وعدم استقلالية التسيير وتدخل السياسة في قرارات المؤسسة.

➢ الفرع الثاني: تكاليف الممارسات السلبية للمسير الجبائي

يترتب على الممارسات السلبية للمسير الجبائي فوائد ومنافع تتمثل في قيمة المبالغ التي يوفرها من مقدار الضرائب المنخفضة أو التي تجنب دفعها، إلا أن هذه المنافع تولد في المقابل تكاليف يتم تحملها والتي نقسمها إلى نوعين: تكاليف صريحة وتكاليف ضمنية(عمرو السيد، 2023، الصفحات 110-111).

أولا: التكاليف الصريحة(المباشرة): وهي مصاريف يمكن ملاحظة أثرها مباشرة كالمصاريف التي تلجأ لها المؤسسة عند الممارسة السلبية من قبل الاستعانة بخبراء ومهنيين جبائيين ومكاتب دراسات واستشارات جبائية(Santana & José Rezende, 2016).

ثانيا: التكاليف الضمنية (الغير مباشرة) هناك مصاريف غير واضحة ومخفية وأكثر تعسفا تتحملها الشركة عند التقليل من الأعباء الجبائية مثل(Hutchens & Rego, 2013):

أ/ تكاليف سمعة المؤسسة: تواجه المؤسسات نتيجة الممارسات السلبية لقطيعة من طرف المجتمع أو حملة الأسهم على مجال واسع وهي بذلك تؤثر سلبا على سمعة المؤسسة داخل السوق وانخفاض قيمتها (Jacob, Rohlfing-Bastian, & Sandner, 2021)، حيث وضحت دراسة Hanlon and Selmord 2009 عن توظيف ممارسات سلبية لمؤسسات أمريكية لوحظ انخفاض أسعار أسهمها جراء تلك الممارسات السلبية المتعسفة(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 68). وتوصلت دراسات كل من (Dewianawati and setiawan, 2021 Beer et al, 2020) إلى أن الممارسات السلبية للتسيير الجبائي تؤثر سلبيا على سمعة المؤسسة بالرغم من زيادة التدفقات النقدية(رزق الجيوشي و محمود أبو العينين، 2022، صفحة 111).

ب/ فقدان مصداقية القوائم المالية:

غالبا ما يشير شكوك حملة الأسهم والمستثمرين المؤسسات التي تفصح عن أعباء جبائية أقل من مثيلاتها وعن عدم مصداقية التقارير المالية ويرون أن تبادلهم بنفس الأسلوب العدواني التي تقوم به المؤسسة مع الدولة في التجنب الضريبي، حيث من خلال دراسة (Balakrishnan et al 2019)بينت بعدم مصداقية المعلومات وانخفاض شفافية التقارير المالية في المؤسسات التي تنخفض فيها الالتزامات الجبائية وكذلك تنخفض قيمة الأرباح المحاسبية وبالتالي زيادة المصاريف التي تتحملها المؤسسة كزيادة حقوق الملكية وتقليل حجم تداول الأسهم(عمرو السيد، 2023، صفحة 111).

ج/ التربح الإداري للمسيرين:

يعمل المسيرين ممارسة سلوكيات انتهازية والحصول على وفرات جبائية ويسعون لمثل هذه الممارسات السلبية المبهمة للتعاقد مع أطراف أخرى والتلاعب بالمبالغ والأرقام المحاسبية لتضخيم مكافأتهم ويتم استغلال هذا الغموض في التعاملات لعدم إثارة انتباه السلطات الجبائية ومثال ذلك استعمال إدارة الأرباح.

ما يمكن تلخيصه مما سبق أن كل من مخاطر وتكاليف الممارسات السلبية تؤثر على التسيير الجبائي وعلى الهدف الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه لتعظيم قيمة المؤسسة والمحافظة على سمعتها ولتفادي ذلك يجب الاعتماد على أساليب حديثة في قياس تلك الممارسات السلبية والتقليل منها وهذا ما سنوضحه في المطلب الثالث.

المطلب الثالث: مقاييس الممارسات السلبية للتسيير الجبائي

يرى كل من Gramlich سنة 1992وCallinon سنة1994وMaydew سنة 2001 أن تحسين وتطوير وتحديد أدوات القياس للمعدل الضريبي يعتبر مهم وضروري لتعزيز البحوث والتي يمكن توضيحها من خلال هذا المطلب.

- **الفرع الأول: معدل الضريبة الفعلي والحدي (MTR-ETR)**

تعبر كل من المقاييس ETR وMTR معدل الضريبة الفعلي والحدي عن معلومات مالية توضح السياسة الجبائية التي تتبعها المؤسسة وتساعد المحللين الماليين لقراءة الأداء التسييري الجبائيللمؤسسة.

أولا: مقياس معدل الضريبة الفعلي(Effective Tax Rate (ETR :

يعد المقياس معدل الضريبة الفعليETR أداة استخدمت من طرف العديد من الدراسات الجبائية لقياس ممارسات التسيير الجبائي ويحسب على أساس نسبة مصروف الضرائب على أرباح الشركات من النتيجة المحاسبية قبل الضريبة(أحمد قايد و مهيري، 2024، صفحة 06). وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة ويسمى GAAP ETR أو على أساس تكاليف الضرائب المسدد نقداCASH ETRوهو الأكثر شيوعا في قياس الممارسات السلبية للتسيير الجبائي والذي اكتشفه كل من Hamlon and Heitzmon 2010، ولابد من الأخذ بعين الاعتبار الضرائب المؤجلة(عمرو السيد، 2023، صفحة 114)

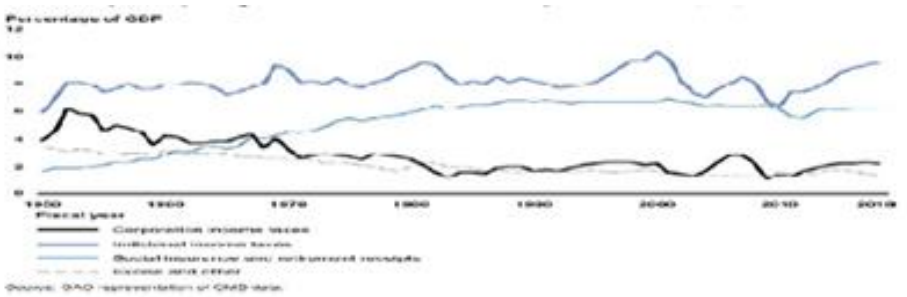
يحسب ETR بالعلاقة التالية:

$$ETR = \frac{\text{ETR: measure of tax liability}}{\text{Measure of pre- taxincome}}$$

كلما كان مقياس ETR منخفضا دل على وجود ممارسات سلبية للمسير الجبائي (ETR أقل من معدل الضريبة القانونيIBS)، كما يمكن حساب ETR على مقاييس أخرى للامتثال الجبائي (مصاريف الضريبة الحالية، حساب الضريبة النقدية، إجمالي مصاريف الضريبة)، ويمكن حسابه حسب الفترات بين معدل سنوي ومعدل طويل الأجل(زنودة، 2020، صفحة 50)وما يعاب على كل من مقياس Cosnetre وGaapetr أنهما لا يقدمان مؤشرا للمقارنة بين الشركات بخصوص الممارسات السلبية للتسيير الجبائي.

كذلك قد يتم التلاعب من قبل الإدارة في الربح قبل الضريبة، مما يؤدي إلى تفسيرات مضللة وبالتالي لزيادة الموثوقية في تلك المقاييس لابد من زيادة البحوث والدراسات(حمدي عبد النعيم علي، 2020، صفحة 271).وفي تقرير لمكتب المحاسبة الأمريكي CAO سنة 2013 يوضح الاختلاف بين معدل الضريبة الفعلي والقانوني للشركة بحيث يشير معدل الضريبة القانوني للالتزامات الجبائية قبل الحصول على أي امتيازات جبائية نسبة إلى الدخل الخاضع للضريبة، أما معدل الضريبة الفعلي فهو محاولة لقياس نسبة الضريبة من الدخل الاقتصادي وبالتالي يعكس كل المزايا الضريبية والإعانات الممنوحة من قبل القانون الضريبي(Government Accountability Office(GAO), 2013, p. 06)، وهذا ما يوضحه الشكل التالي.

شكل رقم (2 –9): العوائد الجبائية في الولايات المتحدة الأمريكية مقارنة بالناتج المحلي الإجمالي



Source:(Government Accountability Office(GAO), 2013, p. 06)

يوضح الشكل انخفاض العوائد الجبائية من الضريبة على الدخل للمؤسسات الأمريكية من سنة 1950 إلى سنة 2013.

ثانيا: معدل الضريبة الحدي (MTR)

يستعمل معدل الضريبة الحدي لقياس مدى امتثال المسير الجبائي للالتزام الجبائي والذي يستند للتغيرات في الاستراتيجية والمقارنة بينهما في الاختيار(عباسي، 2016، صفحة 147).وبالتالي معدل الضريبة الحدي يحتسب بقسمة مبلغ الضريبة الزائدة والحاصلة من اتخاذ قرارات على مقدار الدخل المعني(Each, 2014) ، ويستعمل كذلك معدل الضريبة الحدي لدراسة سلوك المؤسسات في دفع الضرائب.

ويعرفه Granom سنة 1996 "القيمة الحالية والمستقبلية للضرائب المدفوعة على كل دولار إضافي مكتسب في اليوم"، ويرى أنه لابد من معرفة ارتباطه بالكثير من القرارات في المؤسسة كهيكل رأس المال، سياسة الاستثمار، توزيع الأرباح، تكلفة رأس المال ...إلخ.

➢ **الفرع الثاني: مقياس الفروقات الضريبية الدفترية(BTD)Book Tax Diffrence**

تناولت العديد من الدراسات السابقة(Frank etol, 2009; Richardson etol…,2013) لقياسالممارسات السلبية للمسيير الجبائي، مقياس الفروقات الضريبية الدفترية(عمرو السيد، 2023، صفحة 113)(BTD)، وهي عبارة عن الفرق بين الربح الخاضع للضريبة المقدر من النتيجة المحاسبية الإجمالية، بحيث يساوي الربح الخاضع للضريبة نسبة مجموع التكاليف الجبائية ومعدل الضريبة على الأرباح وكلما تزداد الممارسات السلبية للسير في المؤسسة يكون معدل الفروقات الضريبة الدفترية مرتفعا(أحمد قايد و مهيري، 2024، صفحة 06)،والذي استعمل من قبل Manzon jr and Plesko سنة 2002 ويحسب بالعلاقة التالية:

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

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

قد عارض الباحث Kirkpatrick and Radicic(2020)، قياس الممارسات السلبية اعتمادا على (BTD)وحجم الفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الجبائي لأن هذا الأخير لا يقيس ممارسات التسيير الجبائي المتطابق. Conforming Tax avoidance، وهذا لقيام الشركات بالتقليل من الدخل المحاسبي والضريبي في نفسالوقت، مما يؤدي لتماثل في الممارسات الضريبية والمحاسبية وتنازل في إدارة الأرباح المحاسبية وفي هذه الحالة لا يتم التعرف واكتشاف الممارسات السلبية بالاعتماد على (BTD).(عمرو السيد، 2023، صفحة 113)

لقد وضحت الدراسات التي تحسب الممارسات السلبية للتسيير الجبائي باستعمال(BTD) أن هناك فرقا مدروسا في قيمة (BTD) بين الشركات مقارنة بالتي لا تسلك الممارسات السلبية، وبالتالي يعمد الباحثين Desai and Dharmapala على تجنب تقدير ضريبة الشركات على افتراض أن (BTD) يحتوي على التلاعب بالمداخيل والتهرب الضريبي وللحصول على (BTD) غير طبيعي يتم قسمة (BTD) على مجموع المستحقات وهو الجزء التقديري لمجموع المستحقات ويعطى بالعلاقة التالية:

$$\text{Total BTD} = \text{Pre} - \text{Tax income} - \frac{\text{Current tax expense}}{\text{Statutory tax rate}}$$

➢ الفرع الثالث: استعمال النسب المالية في قياس الممارسات السلبية للتسيير الجبائي

لقد اهتم العديد من الباحثين في استعمال النسب المالية في التعرف على الممارسات السلبية للتسيير الجبائي واكتشافها منهم:

Kamaluddine, Syafi zakhoiruddinسنة 2014 كما يتم استخدام النسب المالية للكشف عن الاحتيال والتلاعب بالأموال وهذا ما أكده العديد من المحققين في الاحتيال باستعمال أداة النسب المالية مثل(Spathis, 2002) ، (Subramanyam and Wild,2009) ، (Yen and Yang, Bai,2008)

كما يستعمل المراجعون الطرق والأدوات المتعلقة بالإجراءات التحليلية لمساعدتهم في اكتشاف الاحتيالات المالية ويتم استخدام النسب المالية بالمقارنة بين المؤسسات المتهمة بالممارسات السلبية للتسيير الجبائي والغير متهمة من خلال دراسة على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بينهما.

ويستعمل كذلك الباحثين نموذج ألتمان(Z-Score) الذي يكشف عن الاحتيال والتلاعب في التقارير المالية والتهرب الضريبي ويقيس احتمال الإفلاس(زنودة، 2020، صفحة 56).

بالنسبة لCT spathisسنة 2002 نلاحظ أن صافي الربح ورأس المال العامل يعتبر أن مؤشرات لاكتشاف الممارسات السلبية للتسيير الجبائي خاصة الاحتيال والتهرب، والمشكل في ذلك هو وقوع الشركات في أزمة مالية نتيجة انخفاض الأرباح مقارنة بالنفقات فتحاول التلاعب في المعلومات المحاسبية عن طريق تخفيض النفقات وزيادة المداخيل (Kanapickiene & Grundienė, 2015)، ويتم توضيح النسب المالية في الجدول التالي:

الجدول رقم (2–1): النسب المالية المستعملة في قياس الممارسات السلبية للتسيير الجبائي

1a. Profitability ratios (Return of sales)		*2. Liquidity ratios*	
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		
Net profit / Sales	NP/SAL	Cash / Total liabilities	CACH/TL
Net profit / Gross profit	NP/GP	Cash / Current liabilities	CACH/CL
1b. Profitability ratios (Return of investment)		Working capital / Total assets	WC/TA
Gross profit / Total assets	GP/TA		
EBIT / Total assets	EBIT/TA	*3. Solvency ratios*	
EBT / Total assets	EBT/TA	Total liabilities / Total assets	TL/TA
Net profit / Total assets	ROA	Total debt / Total assets	TD/TA
EBT / Fixed assets	EBT/FA	Long term debt / Total assets	LD/TA
Net profit / Fixed assets	NP/FA	Current liabilities / Total assets	CL/TA
EBT / Equity	EBT/Eq	Equity / Total assets	Eq/TA
Net profit / Equity	ROE		
EBT / Current liabilities	EBIT/CL		
Retained earnings / Net profit	RE/NP		

المصدر:(زنودة، 2020، صفحة 56)

تبقى هذه المقاييس موضوع جدل لكثير من الباحثين حول مصداقيتها والتعبير الحقيقي لممارسة سلوكيات سلبية للتسيير الجبائي وللتوضيح والوقوف أكثر على هذه الممارسات نقدم المبحث الثالث لعرض أمثلة عن تجارب دولية في الممارسات السلبية للمسير الجبائي.

المبحث الثالث: تجارب دولية في الممارسات السلبية للمسير الجبائي وواقع الجزائر منها

تستخدم الشركات متعددة الجنسيات (MNES) استراتيجيات كثيرة بخصوص التسيير الجبائي بحيث تتبع آليات لخفض فاتورتها الضريبية ضمن الحدود القانونية(Cooper & Nguyen, 2020) ، وهذا ما يؤدي لتآكل القاعدة الضريبية بتحويل الأرباح من الدول ذات الضرائب الأعلى إلى الدول ذات الضرائب المنخفضة كما وضحته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للتآكل وتحويل المداخيل (BEPS)، واستطاعت هذه الشركات المتعددة الجنسيات بتوطين نشاطاتها ضمن المراكز المالية أوفشور والجنات الضريبية وظهور بذلك دول الاقتصاد الرقمي.

حيث صنفت منظمة التعاون الاقتصادي(OCDE) أربع عوامل لاعتبار المنطقة جنات ضريبية من خلال: غياب الشفافية، معدل الضريبة الفعلي منعدم أو ضعيف، عدم الحاجة لنشاط حقيقي، وغياب لتبادل المعلومات(OECD, 1998). وما أدى إلى انتشار الممارسات السلبية للتسيير الجبائي هو ظهور المراكز المالية أوفشور Offshore Financial contres)، حيث أصبحت الحكومات تتنافس في إقامة برامج لجذب واستقطاب الفروع والكيانات الخاصة بالشركات المتعددةالجنسيات(MNES)، ورؤوس الأموال في إطار ترتيبات سرية واتفاقيات جبائية، هذا ما يعطيها الحق في النشاط ما يعرف بالكيانات أوفشور، بحيث تعطي امتيازات جبائية للتعاملات المالية التجارية الخارجة عن الحدود(العايب، طيار، و قشي، 2021، صفحة 297).

المطلب الأول: الممارسات السلبية للتسيير الجبائي لبعض الدول

عرفت الولايات المتحدة الأمريكية بالممارسات السلبية للتسيير الجبائي من خلال مؤسسات الاقتصاد الرقمي GAFAM، حيث نجد أن 55% من المداخيل الأجنبية للمؤسسات الأمريكية متواجدة في الجنات الضريبية (Zucman & Binder, 2016)وحسب تقدير شبكة العدالة الضريبية(Network of Tax justice) ما قيمته 25%من المداخيل العالمية للمؤسسات الأمريكية يتم نقلها خارج حدود الأماكن ذات النشاط الحقيقي(Kutera, 2018)ما يكلف خسارة عالمية في الأرباح بمقدار 130 مليار دولار في السنة(Cobham & Janský, 2019). تعتبر مؤسسةGoogle (alphabet INC) من المراكز المالية أوفشور الجنات الضريبية من خلال المؤسسات التابعة الثلاث برمودا وهولندا وايرلندا (Phillips, Gardner, Robins, & Surka, 2017)، استطاعت Alpnobetixخلال 2007 -2010 من خلال مؤسستها التابعة في برمودا من التقليل في قيمة الضرائب المدفوعة ب3,1 %مليار دولار عن طريق استراتيجية(Double Irlandais)أو (Sandwich Hollandais)، والتي أتاحت لها الالتزام بمعدل ضريبي فعلي خارج الولايات المتحدة الأمريكية بمقدار 2.4%وهذا لممارسة خططها الجبائية(العايب، طيار، و قشي، 2021، صفحة 300).وتعد مؤسسةGoogle من بين المؤسسات المستفيدة من المزايا لتسويق خدماتها لدول MENA وتعتبر مثال الاستراتيجية عدم الخضوع المزدوج للضريبة، بحيث تعفى تماما من الضريبة على أرباح الشركات في برمودا (Stewart, 2018). والشكل الموالي يوضح إستراتيجية ثنائية الموقع:

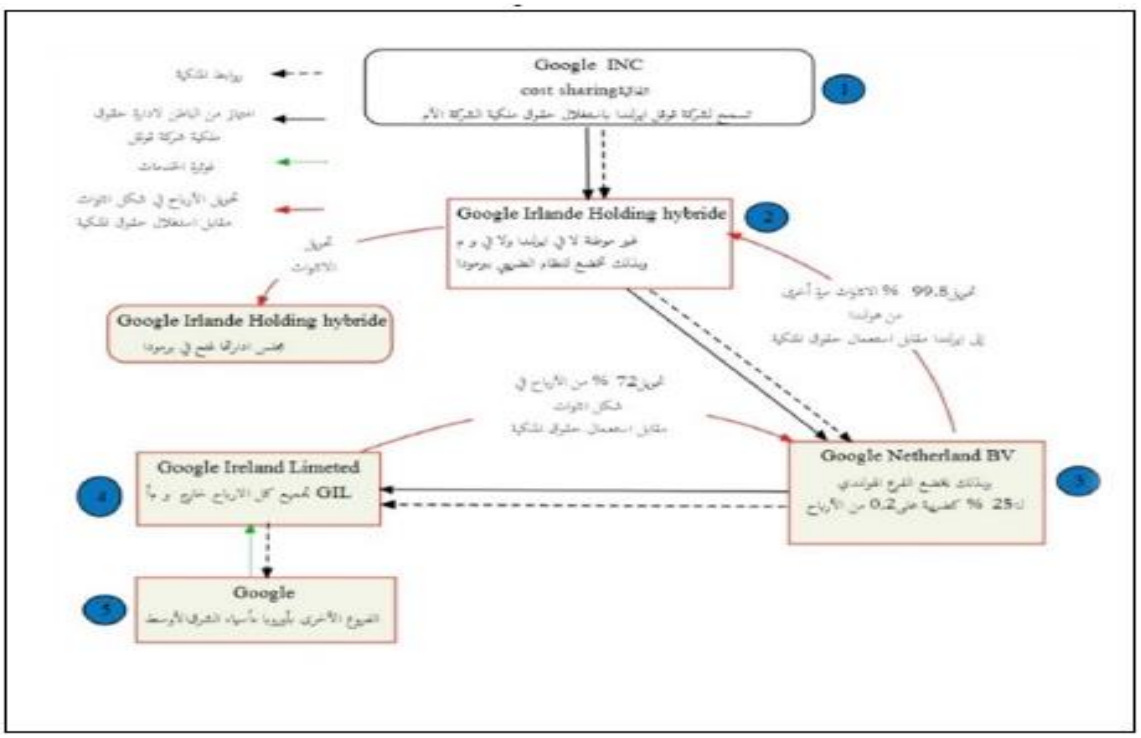
الشكل رقم (2–10): إستراتيجية تخصيص ملكية الأصول غيرالملموسة وثنائيا الموقع المستغلة من شركة. Google



المصدر:(العايب، طيار، و قشي، 2021، صفحة 300)

استطاعت مؤسسة قوقل تحقيق ربح بمقدار 24.6 مليار دولار سنة 2015 في حين أن الضرائب الفعلية المسددة من قبل أحد الفروع التابعة لها في ايرلندا تقدر ب 371 مليون دولار فقط، والشكل الموالي يوضح استراتيجيةGoogle في الممارسات السلبية للتسيير الجبائي:

الشكل رقم (2–11): الممارسات السلبية للتسيير الجبائي من قبل شركة Google



المصدر: (العايب، طيار، و قشي، 2021، صفحة 302)

وتتعدد الممارسات السلبية للتسيير الجبائي لكل من مؤسسةApple، وFacebook، وشركة Amazon، وشركة Microsoft.بالنسبة لفرنسا واستعمالها للممارسات السلبية من خلال الهندسة المالية والأمثلة الجبائية(Optimisation fiscale)

وما شهدته بيئة الأعمال الفرنسية من كشف لإحصائيات المجمع الدولي توتال (Total) أن مدفوعاته للضريبة قليلة وقام بإظهار قوائمه المالية سنة2012 بالخسارة في حين حول أرباحه ما يقارب 10.7 مليار دولار(طيار، 2017، صفحة 15)، وأن أغلب المؤسسات التابعة والتي عددها 1500مؤسسة موطنة في الجنات الضريبية سنة 2009 تدفع ما قيمته 8%كضرائب على أرباحها بالرغم أن نسبة الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية 0.33%(طيار، 2017، صفحة 302)،وكشفت إدارة الضرائب الفرنسية أنه لا يتم الإفصاح عن المعلومات المالية الحقيقية من قبل المجمعات المسعرة في بورصة(CAC40)مثل (GDF Sues, EADS, Total, France Télécom, Arcelormittal,Axa)والجدول يوضح ذلك:

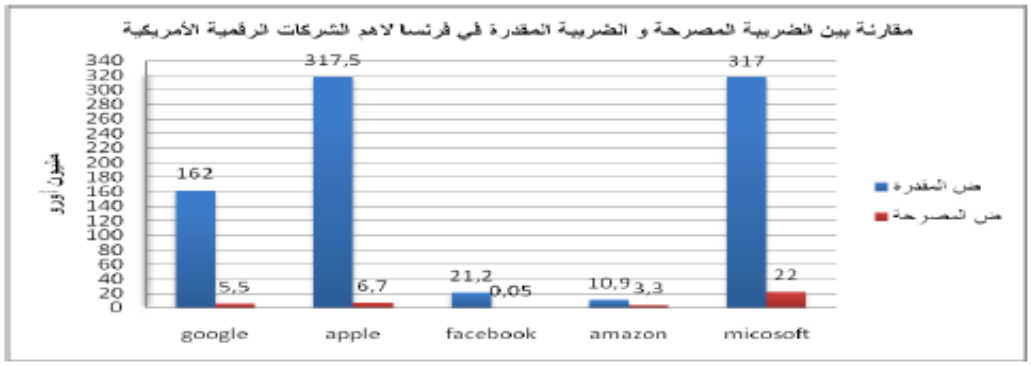
الجدول رقم (2–2): الشركات التابعة الحقيقية لمجمع توتال الفرنسي

المجمع	الافصاح عن الشركات التابعة	الشركات التابعة الحقيقية
France Télécom	32	400
Total	179	883
BMW	85	228

المصدر: (طيار، 2017، صفحة 18)

من خلال توضيح تطبيق المؤسسات لاستراتيجياتها الجبائية فيمكن كذلك عرض الشكل الموالي يبين مقارنة بين قيمة الضريبة على الشركات المصرحة والضريبة المقدرة لأهم شركات رقمية تنشط في فرنسا ل سنة2011.

الشكل رقم (2–12): مقارنة بين الضريبة المصرحة والضريبة المقدرة في فرنسا

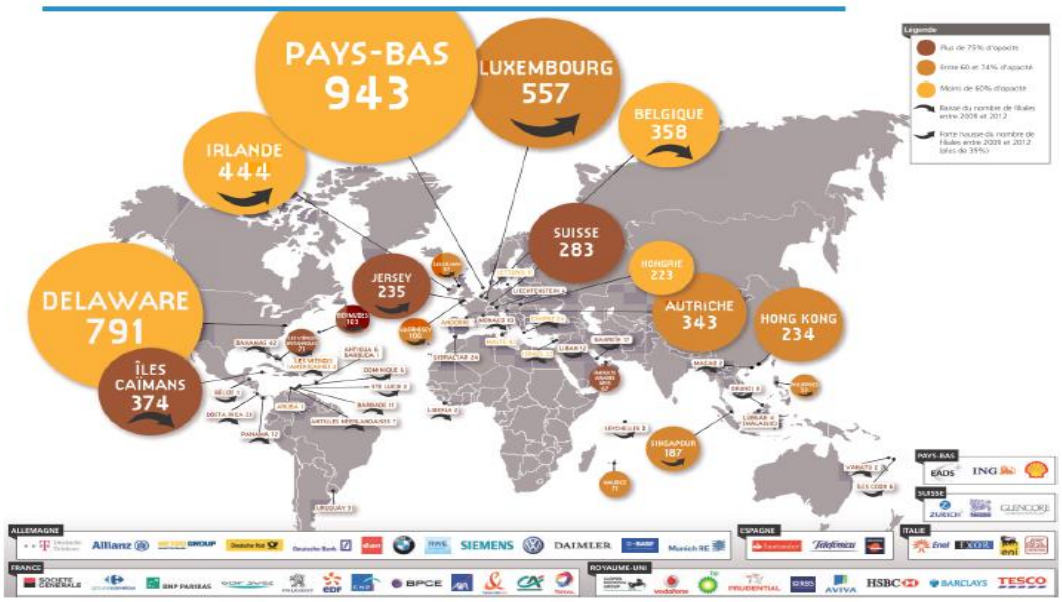


المصدر:(بوقروة و بن اعمارة، 2017، صفحة 120)

يبين الشكل أن هناك فارق بين الضريبة المصرحة والمقدرة حيث أن حجم الضريبة المصرحة من قبل الشركات في فرنسا هي أقل بكثير من الضريبة المقدرة والتي من المفترض دفعها للمصالح الجبائية الفرنسية حيث تصرح شركة قوقل أقل ب 47 مرة من الضريبة المفترض دفعها وشركة Microsoft تصرح ب 14 مرة من الضريبة الحقيقية(بوقروة و بن اعمارة، 2017، صفحة 120).

كذلك تمثل لوكسمبورغ وسنغافورة وموناكو، ديلاور، دبي، البهاماس الوجهة الضريبية للشركات المتعددة الجنسيات، بحيث تستقبل لوكسمبورغ أكثر من 147% من المداخيل، وتتأثر النفقات اتجاه الشعوب مقابل الخسائر الجبائية للدول ألمانيا 29% ويكثر هذا السلوك الغير أخلاقي لتحويل المداخيل وتجنب دفع الضرائب وفق TNJ بحيث نلاحظ في الدول الإفريقية هروب للأموال أكثر من المشاريع الإنمائية وحسب التسريبات تمثل ماقيمته ثلاثة أضعاف الديون الخارجية خلال 1970- 2004، (شاوش و طيار، 2017/11/28/27)والشكل الموالي يوضح المراكز المالية أوفشور:

الشكل رقم (2–13): التوزيع الجغرافي لأكبر المجمعات الاوربية في المراكزالمالية أوفشور



المصدر:(طيار، 2017، صفحة 17)

هناك امتيازات للمراكز المالية أوفشور أهمها(طيار، 2017، صفحة 19):

- عدم الحصول على معلومات لهذه الكيانات للمستخدمين والعمل في الخفاء؛
- القدرة على فصل مكان الدخل الخاضع للضريبة ومكانها القانوني للتسجيل؛

هذه الامتيازات مكنت المراكز المالية للأوفشور من إنشاء كيانات تابعة لتنظيم التهرب الجبائي والممارسات السلبية للتسيير الجبائي من قبل الدول الجبائية.حيث حسب تقرير(James Henry) لشبكة العدالة الجبائية البريطانية أن رقابة الهيئات الجبائية غير مفعلة من خلال أن ما قيمته 21 إلى 32 ترليون سنة 2010 بعيد عن الرقابة الجبائية(fiscaux-rapport).ووفق تقرير لجريدة (The Guardian)تم تحقيق ربح سنة 2018 من قبل شركة Amazon بقيمة 11.2 مليار دولار بالرغم من عدم دفعها لأي ضريبة فدرالية(tax-bill, 2024) ، كما بلغت الفجوة الضريبية لسنتي 2016/ 2017 حسب تصريحHMRC في جويلية 2018 ما قيمته 33 مليار جنيه استرليني وقدرت الفجوة الضريبية حسب شركة المحاماة للاستشارات الجبائية سنة 2018 ما قيمته 5.3 مليار جنيه استرليني في بريطانيا نتيجة التهرب الضريبي(زنودة، 2020، صفحة 35).

المطلب الثاني: واقع الممارسات السلبية للتسيير الجبائي بالجزائر

لقد عرفت الجزائر انتشار واسع للممارسات السلبية للتسيير الجبائي من خلال استفحال ظاهرة الأوفشور وعلاقتها بالشركات المتعددة الجنسيات والتي تزامنت مع اتفاقية الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي وانتشار صناديق الاستثمار الأجنبية حيث يكون هناك تعاملات وتداولات لا علاقة لها بالاقتصاد الحقيقي في إطار مايعرف بكيانات الشاشة (Société Ecran)وبالرغم من شرعيتها(قانوني، غير أخلاقي) إلا أنها تكلف خزينة الدولة ويبلغ عددها 12000 شركة تنشط في البيئة الجزائرية لخصخصة شركة التبغ والكبريت سنة2006، مؤسسات الأوفشور الخاصة بمجمع ETRHAB HADDAD في الجزر العذراء البريطانية سنة 2004والمتخصصة في الاستثمارات العقارية(طيار، 2017، صفحة 97). وإنشاء فرع أجنبي للصندوق الاستثماري الإماراتي (UTC)والذي غير موجود على أرض الواقع ومسجل كعنوان فقط.

كذلك البنك الخارجي الجزائري (BEA)، يمارس الأوفشور في جزر العذراء البريطانية منذ سنة 1990 بحيث يقوم بتداولات مالية بعيدة عن الهيئات الجبائية ما يجعلها تلويث للمال العام وليس للتهرب الضريبي فقط(طيار، 2017، صفحة 98).

إن عدم المساهمة في الدفع الجبائي للدولة الجزائرية يكلف الخزينة خسائر كبيرة ويحرمها من موارد مهمة حيث أشار أهم التقارير لمجلس المحاسبة ما قيمته 100 مليار دولار ضرائب مستحقة غير محصلة لسنة 2014(tsa-algerie) وهذا ما يدل على الخلل في حجم التحصيل الضريبي بالجزائر.

بينت الأرقام الكبيرة للتهرب الضريبي في بيئة الأعمال الجزائرية نوع الهيكلة الجبائية العاجزة عن استرجاع ما قيمته 50 مليار دولار(طيار، 2017، صفحة 99)، كذلك المعاملات الغير مفوترة بلغ عددها 47 مليار دينار خلال سنة 2015 حسب أجهزة المراقبة لوزارة التجارة(طيار، 2017، صفحة 99).ما يلاحظ كذلك ممارسات وسلوكيات لتحقيق أكبر مداخيل ودفع أقل ضريبة(الأمثلية الجبائية) اتجاه الضرائب من خلال مؤسساتRenault و Peugeot والتي تلجأ لممارسات سلبية بالتصريح بأقل النتائج مقارنة بالأعمال الحقيقية، حيث ضللت Renault في أرباحها ما قيمته مليون دينار مقابل تحقيقها لرقم أعمال 102.8 مليار دينار وبالنسبة لمؤسسةPeugeot والتي بالرغم من انخفاض النتيجة الصافية سنة 2014 ب 57.15 مليار دينار مقابل 89.56 مليار دينار سنة 2013 إلا أن المبيعات مثلت 47.42 مليون دينار مداخيل سنة 2014 مقابل 167.89 مليون دينار سنة 2013 ما نسبته 0.8 %و 0.18% من مبلغ رقم الأعمال (tsa-algerie, De grosses ventes et des bénéfices dérisoires pour Renault et Peugeot en Algérie).

نستخلص مما سبق أن الدول استطاعت تخطي إقليمية القوانين في ممارستها السلبية للتسيير الجبائي باستغلال الثغرات القانونية واعتمادها على فروعها التابعة وظهور المنافسة الجبائية التي تستطيع بفضلها إدخال أموال غير شرعية بطريقة شرعية مما يؤثر على المداخيل الجبائية للدول وهذا ما أدى بالهيئات والمنظمات إلى وضع قواعد وقوانين رقابية وردعية لمكافحة الممارسات السلبية.

المطلب الثالث: الجهود الدولية في مكافحة الممارسات السلبية للمسير الجبائي

أدت الأحداث والممارسات التي سبق ذكرها إلى تفاعل الكثير من الحكومات والدول وإصدار قوانين ومشاريع الهدف منها محاربة تآكل الوعاء الضريبي ووضع نظام ضريبي فعال وعادل والتطوير من شفافية المعلومات في المجال الجبائي، حيث قامت منظمة التعاون الاقتصادي سنة 2009 بإنشاء المنتدى العالمي للشفافية ومشاركة المعلومات الجبائية(Elmonir, 2019, p. 84).ولمعالجة ملف الممارسات السلبية للتسيير الجبائي قامت مجموعة العشرين ضمن أجندتها فبالبحث عن حلول لمكافحة تلك الممارسات لأكثر من 130 دولة وأصدرت منظمة التعاون الاقتصادي سنة 2013 دليل توجيهي من بين مبادئه (Gianni, 2018)

- لتعزيز الرقابة على المركز المالي للمؤسسات تم الاتفاق على توحيد معايير وسائل التحصيل الجبائي؛
- الموازنة بين مبدأ منع التجنب الضريبي ووجود مبدأ منع الازدواج الضريبي.

وفي 2016 نظمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مع مجموعة العشرين من خلال مشروعها لمكافحة " تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح" (BEPS)ومثلت السلطات القضائية مع دول الأعضاء ل(OCDE)لتطوير معايير (BEPS) انضمت أكثر من 100 دولة وسلطة قضائية(طيار و العايب، النموذج الدولي للشركات المتعددة الجنسيات: بين استغلال كيانات ذات الغرض الخاص وممارسة التجنب الضريبي- شركة آبل نموذجا-، 2022، صفحة 159)

قدم الإطار الشامل حول (BEPS)بخصوص الاقتصاد الرقمي وفقا للتفويض الممنوح من قبل وزراء مالية مجموعة العشرين في مارس 2017، تقرير بعنوان التحديات المالية لرقمنة الاقتصاد وكانت أحد النتائج لهذا تقرير 2018 المؤقت بحيث تمت الموافقة على دراسة آثار رقمنة الاقتصاد على قواعد الربط وتوزيع المداخيل وتقديم تقرير نهائي سنة 2020 حول التوافق في الحلول(طيار و العايب، النموذج الدولي للشركات المتعددة الجنسيات: بين استغلال كيانات ذات الغرض الخاص وممارسة التجنب الضريبي- شركة آبل نموذجا-، 2022، صفحة 159).

بالإضافة لما سبق هناك مجهودات دولية منها قانون الامتثال الجبائي الأمريكي FACTA (Faire and Accurate credit transactions ACT). بحيث يسمح بتبادل المعلومات بين المؤسسات المالية الأجنبية والولايات المتحدة الأمريكية إلا أن الملاحظ أن هذه المبادرات ظلت محدودة النتائج. والتأثير على الممارسات والسلوكيات السلبية للتسيير الجبائي المطبقة من قبل المؤسسات الدولية، حيث بالرغم من فرض بعض الحكومات (فرنسا نموذجا) ضرائب تصل إلى 3% من رقم الأعمال مؤسسات الأنترنت وتم تقديم هذه المبادرة إلى بروكسيل إلا أنها تعتبر محاولة هزيلة وهي مجرد حل مؤقت. كذلك بالنظر إلى الإصلاحات الجبائية في الولايات المتحدة الأمريكية بخصوص محاربة التجنب الضريبي إلا أن سياسة الرئيس دونالد ترامب تتصف بالضبابية وذلك من خلال الولايات القضائية Delwar و التي هي واحدة من أكبر الجنات الضريبية، مع انخفاض في معدل الضريبة من 35 %إلى 21 % وهذا ما يجعل ممارسات محاربة التجنب الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية تتسم بالنفاق(طيار و العايب، النموذج الدولي للشركات المتعددة الجنسيات: بين استغلال كيانات ذات الغرض الخاص وممارسة التجنب الضريبي- شركة آبل نموذجا-، 2022، صفحة 166)

خلاصة الفصل الثاني:

لقد أصبح التسيير الجبائي اليوم في عصر الأسواق المالية والعمولة ليس مجرد عبء تتجنب المؤسسة دفعه أو التقليل منه بل صارت لديها رؤية تسييرية حديثة باعتبارها أحد المحددات المهمة والمؤثرة على إستراتيجية الشركة وقيمتها.إلا أن سلوكيات مؤسسات دولية النشاط في اللجوء لبعض الآليات للتسيير الجبائي يأخذ منحى آخر من الاحتيال واستغلال الثغرات القانونية للسعي للأمثلية الجبائية وهذا ما يدافع عليه أصحاب نظرية المؤامرة حيث تم التعرف على مختلف الآليات من قبل الشركات متعددة الجنسيات بالاعتماد على فروعها في تحويل الأسعار واستعمال الهندسة للمؤسسات وتحملها لمخاطر وتكاليف.

وفي الأخير تم توضيح طرق قياس المؤثرات المعبرة عن الممارسات السلبية للتسيير الجبائي بحيث هناك جدول حول مصداقية هذه المقاييس، فضلا عن تطوير مقاييس أخرى توضح فائدة التسيير الجبائي.والملاحظ أن منحى الاحتيال للمؤسسات دولية النشاط يتزايد في إطار الممارسات السلبية للمسير الجبائي وهذا ما تم توضيحه في التجارب الدولية للممارسات السلبية التحايلية بفضل نماذج الأعمال القائم على الاقتصاد الرقمي (GAFAM).

إلا أن الإصلاحات الدولية بينت محدوديتها في مكافحة مثل هذه السلوكيات بالرغم من القواعد والقوانين والمشاريع المقدمة، فمشروع (EBPS) من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والذي يسعى لمنع تآكل الوعاء الضريبي وهذا ما يتطلب جهود حقيقية وتنسيق دولي أكثر صرامة وهناك آليات للحوكمة تسعى للتقليل من تلك الممارسات السلبية وهدا ما سيتم التطرق له في الفصلالموالي.

الفصل الثالث: أهمية أليات الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة

تمهيد:

تهدف الدراسة في هذا الفصل إلى تناول وتحليل أهمية آليات الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي وذلك بالنظر إلى أن قرارات التسيير الجبائي تدخل في إطار مشكله الوكالة في ضوء التأكيد على دوافع الإدارة واحتمالية سعي المسيرين الانتهازيين على توظيف الاستراتيجيات الجبائية بهدف تعزيز مصالحهم الخاصة على حساب مصلحة المؤسسة والمساهمين هذا ما ألزم وجود العديد من الآليات التي تتشكل في إطارالمراقبة والإشراف على ممارسات الإدارة للتقليل من تلك الممارسات الانتهازية السلبية.

وهذا ما سنجيزه بشيء من التفصيل في هذا الفصل وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث

المبحث الأول: أهمية آليات الحوكمة الداخلية مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، تركز الملكية، التدقيق الداخلي في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة؛

المبحث الثاني: أهمية آليات الحوكمة الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة؛

المبحث الثالث: واقع الحوكمة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: أهمية آليات الحوكمة الداخلية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة.

ترتبط الممارسات الجبائية السلبية ارتباطا وثيقا بالسلوك الانتهازي للمسير الجبائي ويتطلب التقليل من تلك الممارسات وجود آليات حوكمة قوية تضمن عدم خدمة مصالح الإدارة وتضمن المنفعةللمساهمين من الوفرات الجبائية المحققة من الممارسات الجبائية مما ينعكس إيجابا على قيمه المؤسسة وتعمل على التوافق بين مصالح الإدارة والملاك.

ومن ضمن هذه الآليات الداخلية مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، هيكل الملكية، التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: أهمية مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي

تعد الحوكمة الداخلية في قدرة مجلس الإدارة التحكم في اتخاذ القرارات السليمةوالمدروسة وفق قواعد معينه بحيث يلعب دور محوري وأساسي في اختيار ووضع إستراتيجية التسيير الجبائي بهدف تخصيص الموارد وتحسين الأداءوزيادة ثروة المساهمين(Khaoula & Moez, 2019, pp. 333-343).

➢ **الفرع الأول: آلية مجلس الإدارة**

مجلس الإدارة طبقا لمنظور الوكالة ألية داخلية مهمة في الرقابة على السلوك الانتهازي للإدارة، وتتأثر فعالية الدور الرقابي تبعا لتشكيلة حجم هذا المجلس وهناك عدة وظائف له من خلال اختيار المسيرين التنفيذيين وتقديم آرائهم وإدارة المخاطر التي تواجه المؤسسة واتخاذ العديد من القرارات الأساسية ومتابعة تنفيذ استراتيجيات المؤسسة وتحديد المكافأة التعويضية للمسيرين، وهو بذلك يقوم باتخاذ القرارات التي تكون لصالح الملاك نتيجة أن عملية اختيارهم تتم بواسطة حملة الأسهم(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 94).

وبالتالي يقوم مجلس الإدارة بصفة محددة ونيابة على حمله الأسهم بمسائله المسيرين ومحاسبتهم على أدائهم لتحقيق أهداف المؤسسة، مما يلزمه بتخفيض تكاليف الوكالة من خلال تحقيق التوافق بين مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة في المؤسسة(عمران ، 2015، صفحة 44).

هذه المسؤولية القانونية أكدت عليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE -2004) التي أشارت إلى أن مسؤولية المجلس الهامة هي مراقبة النظم التي يتم تصميمها للتأكد من أن المؤسسة تمتثل مع القوانين المطبقة بما يشمل القانون الجبائي قانون المنافسة قانون العمل قانون البيئة قانون تكافؤ الفرس وقوانين الصحة والأمان(Ali, Mouna , & Luc, 21-30April2014, p. 04).

وبناء على ذلك ينبغي على مجلس الإدارة إبلاغ الإدارة الجبائية والملاك أنالمؤسسة تمتثل جبائيا، أي تقوم بالتزاماتها الجبائية وتتخذ القرارات الجبائية الكفء(Ali, Mouna , & Luc, 21-30April2014, p. 04)، وهي بذلك لها دور هام في تسيير المخاطر الجبائية والتقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي.

➢ **أولا: علاقة خصائص مجلس الإدارة بالممارسات السلبية للمسير الجبائي**

في هذا الجزء سيتم تناول عدد من خصائص فعالية مجلس الإدارة من حيث علاقتها بالممارسات السلبية للتسيير الجبائي التي يتم ممارستها من جانب المسير الجبائي، حيث تناولت العديد من الدراسات السابقة تأثير الخصائص المتنوعة لمجلس الإدارة على الممارسات السلبية للتسيير الجبائي للمؤسسات، وقد توصلت إلى وجود متغيرات تتمثل في حجم مجلس الإدارة(عمرو السيد، أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، 2023، صفحة 144)ونسبة الأعضاء المستقلين،ازدواجية الوظيفة المدير العام هو رئيس مجلس الإدارة لها تأثير فعال في التقليل من ممارسات السلبية للمسير الجبائي الانتهازي، وان دور مجلس الإدارة يعتمد إلى حد كبير على هذه المتغيرات في تقليل الخطر الجبائي(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 94).

أ–أهمية حجم مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي

يمثل حجم مجلس الإدارة عنصر مهم في فعاليته إلا أن معظم الدراسات السابقة لم تتفق حول اتجاه العلاقة بين حجم مجلس الإدارة والممارسات السلبية للتسيير الجبائي، حيث أوضحت بعض الدراسات تزايد مستوى الممارسات السلبية للتسيير الجبائي مع تزايد عدد أعضاء مجلس الإدارة ومن أهم تلك الدراسات دراسة(Gerayli, and Haseini2019)حيث أوضحت الدراسة فحص عينة من الشركات الإيرانية المسجلة في بورصة طهران للأوراق المالية في الفترة2012-2016، وتوصلت النتائج إلى تزايد الممارسات السلبية للتسيير الإداري على حساب مصلحة المجتمع من خلال القيام بممارساتسلبيه انتهازية للمسير الجبائي والتي تساعد على تعظيم أرباح الشركة(بوسي و حسن ، سبتمبر 2020، صفحة 28).

كما قد يؤدي كبر حجم مجلس الإدارة إلى تحسين أداء مهامه من خلال الفعالية في انجاز الوظائف، بحيث يتمتع أعضاء المجلس بالتسيير والمعرفة والخبرة الكافية والتنوع في الخلفيات التعليمية والمهنية وهذا ما أشارت له الدراسات (Francis and Olayinka ,2016, Ali & Khaoula,2012).

وعلى الرغم من ذلك تشير بعض الدراسات (Forksoi2006) أنه كلما كان هناك عدد كافي من أعضاء ذو الخبرة والمعرفة بنشاط المؤسسة هذا ما قد يساعد على الدور الرقابي والإشرافي على تصرفات المسيرين، وبالتالي قد يؤدي إلى تقليل القدرة على توظيف الممارسات السلبية لتسير الجبائي بواسطة الإدارة التنفيذية (المسير الجبائي).

وعلى مستوى الأبحاث في المجال الجبائي توصلت دراسة (minnick Noga-2010) إلى وجود تسيير جبائي أفضل وتحسين من ممارسات السلبية للمسير الجبائي كلما نقص حجم مجلس الإدارة وأن الحجم الكبير للمجلس يؤدي إلى عدم فعاليته نتيجة صعوبات في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسيير الجبائي الدولي خاصة(بن عمارة و ميلي ، جانفي2021، صفحة 525).

ومن ناحيةأخرى أوضحت عدة دراسات (Kurniasch et al2017, mappadnye2014, oxesola and adelabu2017)إلى أن زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة يقلل من الممارسات السلبيةللمسير الجبائي، حيث كلما زاد حجم المجلستنوعت الخبرات المالية وزادت المرونة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة الجبائية واكتشاف الغش بالقوائم المالية والتقارير الجبائية(عمرو السيد، أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، 2023، صفحة 134)، على عكس ذلك أوضحت الدراسة (Dridi and Boubake2016, Hossein et al 2019)أن صغر حجم مجلس الإدارة ليزيد من الكفاءة والدقة في اتخاذ قرارات والتعامل مع المشاكل عكس المجالس كبيرة الحجم، والتي تزيد من صعوبة التنسيق والاتصال وتعتبر أقل فعالية في تبادل الأفكار وتعزيز التحالف بين أعضاء المجلس، وهذا ما يؤدي إلى انخفاض الدور الرقابي على المؤسسة ومن ثم تزايد الممارسات السلبيةللمسيرالجبائي، وبتعبير آخر فكلما صغر حجم مجلس الإدارة يزيد من الرقابة ويحد من الممارسات الانتهازية للمسيرين لتحقيق مكاسب شخصية على حساب حملة الأسهم(عمرو السيد، أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، 2023، صفحة 135).

وفي سياق آخر توصل (Lanis & Richards 2011) إلى وجود علاقة جوهرية بين الممارسات السلبيةللمسيرالجبائي وحجم مجلس الإدارة بينما لم يتوصل (Aliani & Zarai 2012)إلى وجود علاقة بين الممارسات السلبية للتسيير الجبائي وحجم مجلس الإدارة في المؤسسات الأمريكية حيث توصلت إلى عدم وجود علاقة بين الاستراتيجيات المتبعة لتخفيض الأعباء الجبائية وعدد أعضاء مجلس الإدارة(بن عمارة و ميلي ، جانفي2021، صفحة 525).

أيضا قد أشار القانون التجاري بالجزائر المادة610 بان يتولى إدارة شركةالمساهمة مجلس إدارة يتكون من ثلاثة أعضاء إلى12 عضـــو على الأكثر، ويجوز الدمج في حالة رفع العدد الكامل للقائمين بالإدارةإلى العدد الكامل للقائمين بالإدارة الممارســـين منذ أكثر من ستة أشهر بدون تجاوز 14 عضو (عمر علي، 2013، صفحة 210).

في ضوء ما تقدم يرى الباحث أنتأثير عدد أعضاء مجلس الإدارة (حجم المجلس) على مستوى الممارسات السلبية للتسيير الجبائي يتراوح أحيانا ايجابي وأحيانا له تأثير ســلبي وذلك حســب بيئة التطبيق وحســب تأثير حجم مجلس على فعالية أداء مهام مجلس الرقابية والإشرافية.

ب–أهمية استقلالية أعضاء مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي

يتشكل مجلس الإدارة من أعضاء داخل الإدارة التنفيذية وهم أعضاء مجلس ومسيرين في نفس الوقت وأعضاء خارج الإدارة التنفيذية وهم أعضاء مستقلين وخارجيين وجودهم داخل المجلس يعتبر كقوة توازن وإشارة لجودة بيئة حوكمة المؤسسات(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 96)، وبتزايد مستوى استقلالية مجلس الإدارة مع زيادة نسبة الأعضاء الغير تنفيذيين(بوسي و حسن ، سبتمبر 2020، صفحة 30)، وعلى ذكر خصائص أعضاء مجلس الإدارة والمتمثلة في الكفاءة والاستقلالية والتي تساعد على تخفيض الاحتيال والتلاعب في القوائم المالية وكفاءة الأداء فهناك العديد من الدراســـات الســـابقة(Armstrong et al 2014, Hannet et el 2014) والتي هدفت إلىدراسة تأثير استقلالية أعضاء مجلس الإدارة على الممارسات السلبية للتسيير الجبائيبحيث توصلت إلى أن زيادة نسبة الأعضاء المستقلين داخل المجلس تساعد على التقليل من الممارسات الانتهازية والخطر الجبائي المرتبط بها(Ali, Mouna , & Luc, 21-30April2014, p. 05)، وهو ما أيدته دراسة (Kerr et al 2018) والتي تمت على عينة من المؤسسات المكسيكية المسجلة في بورصة المكسيك للأوراق المالية في الفترة1990-2013ودراسة (Kadir 2018) والتي تمت على عينة من الشركات النيجيرية المسجلة في بورصة نيجيريا للأوراق المالية وذلك في فتره 2012-2014، حيث أوضحت هذه الدراسة على وجود تأثير سلبي بين الأعضاء الغير التنفيذيين في مجلس الإدارة ومستوى الممارسات السلبية للتسيير الجبائي حيث يكون لهؤلاء الأعضاء الغير تنفيذيين دور فعال في مراقبة سلوكيات وتصرفات الأعضاء التنفيذيين ويساهمون في كل النزاعات التي يمكن أن تحدث(بوسي و حسن ، سبتمبر 2020، صفحة 30).

وفي دراسة قام بها (Jagolinzer 2015, Armstrong Blouin, Larcker 2014,) حول عينة من المؤسسات الأمريكية حيث توصلت إلى وجود علاقة عكسية بين خاصية الاستقلالية لمجالس الإدارة وممارسات التسيير الجبائي، حيث أن مجالس الإدارة التي تتمتع بأكثر استقلالية وخبرة مالية وجبائية تساهم في تخفيض الممارسات السلبية للمسيرين وتكون أقل انخراطا في استراتيجيات التسيير الجبائي(بن عمارة و ميلي ، جانفي2021، صفحة 524).

وعلى عكس ما سبق فقد توصلت دراسة (Chan et al 2018) إلى وجود علاقةإيجابية بين الأعضاء المستقلين والممارسات العدوانية للتسيير الجبائي ويعود ذلك إلى عدم نزاهة وكفاءة الأعضاء المستقلين أو وجود علاقات تربطهم بالمسيرين أونتيجة مكافآت يتم الحصول عليها وبالتالي نقص الدور الرقابي والإشرافي لديهم(عمرو السيد، أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، 2023، صفحة 137).

يتضح مما سبق أن استقلالية أعضاء مجلس الإدارة له تأثير هام في جعل الممارسات الجبائية تسير نحو هدف تحقيق مصلحة حملة الأسهم ومصلحة المؤسسة وليس لمصلحة المسيرين فقط.

كما نص القانون التجاري بالجزائر على شروط الاستقلالية لأعضاء مجلس الإدارة) في المواد من 611 إلى 637 من ق ت ج)ولم يتم التطرق لمفهوم واضح لمتطلبات استقلالية أعضاء مجلس الإدارة(عمر علي، 2013، صفحة 212).

مما سبق أرىأن العديد من الدراسات أكدت على وجود علاقة عكسية بين الأعضاء المستقلين والممارسات السلبية للتسيير الجبائي التي تهدف إلى تخفيض الأعباء الجبائية ويأتي دور الأعضاء المستقلين كآلية رقابية هامة في الحد والتقليل من هذه الممارسات الانتهازية للمسيرين.

ج-: ازدواجية وظيفة المدير العام ورئيس مجلس الإدارة

لضمان الاستقلالية وكفاءة نشاط المجلس أوصت لجنة كادبوري في تقريرها بعنوان "الجوانب المالية لحوكمة الشركات"الصادرة في المملكة المتحدة1999 ,Cadburycommetteعلى الفصل بين دور رئيس مجلس الإدارة ودور المدير التنفيذي، كما أن عملية الفصل تساعد في القيام برقابة أفضل على تصرفات الإدارة والتي قد تشمل قرارات التسيير الجبائي (Ali, Mouna , & Luc, 21-30April2014, p. 05).

وحسب نظرية الوكالة فعملية الفصل بين العضو المنتدب (المدير العام) ومنصب رئيس مجلس الإدارة يساهم بفعالية وظيفته الرقابية واستقلالية المجلس، حيث الجمع بين المنصبين يزيد من سلطة المدير داخل المؤسسة وهذا ما يشير على ضعف نظام الحوكمة داخل المؤسسة(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 97).

على المستوى الجبائي دراسة(Minnick, K & Noga, T, 2010, p. 517)Minnick&Noga-2010يرى أنالمؤسسات التي تحتوي على ازدواجية الوظيفة تتميز بدافعيه أقل انخراطا في الممارسة السلبية للتسيير الجبائي وارتفاع الأعباء الجبائية.(بن عمارة و ميلي ، جانفي2021، صفحة 525)

بالنسبة للجزائر لم ينص القانون التجاري في قضية الفصل بين مهمة الإشراف ومهمة الإدارة ضمن هيكل محدد لمجلس الإدارة، بحيث يوضح المهام والمسؤوليات لكل من الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين ولم يتطرق لتحديد أعضاء المجلس من غير التنفيذيين والقادرين على ممارسة الأحكام المستقلة للمهام التي يوجد فيها احتمال لتعارض المصالح.(عمر علي، 2013، صفحة 212)

وقد قامت العديد من الدراسات السابقة (ALI and khaoula 2012)إلى وجود علاقة إيجابية في الجمع بين الوظيفتين على مستوى الممارسات السلبية للتسيير الجبائي، حيث كانت العينة على الشركات المسجلة في البورصة التونسية خلال الفترة من 2000 إلى 2007.

وبخصوص دراسة (Aliani & Zarai 2012) بعنوان مجلس الإدارة والتسيير الجبائي دراسة ميدانية في البيئة التونسية في الفترة بين 2000-2007 في عينة مكونة من 32 مؤسسة مسعرة في بورصة تونس وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سالبة بين ازدواجيةالوظيفة ومعدل الضريبةالفعليETR ،وبالتالي الانخراط في الممارسات السلبية للتسيير الجبائي(بن عمارة و ميلي ، جانفي2021، صفحة 525).

يتبين من خلال ما سبق أنه لا يوجد اتفاق في نتائج الدراسات السابقة في تأثير ازدواجية منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير العام الأول على مستوى توظيف الممارسات السلبية للتسيير الجبائي والانتهازية من طرف المسير الجبائي.

د-أهمية عدد اجتماعات مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي

حيث انه توجد أهمية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهذا من خلال الدراسات (SARMENTO,2020, MA DAWAKI AMRAN, 2013)،حيث أكدوا على العلاقةالإيجابية بين الزيادة في عدد الاجتماعات مجلس الإدارة ومعدل الضريبةالفعلي ETR، وأنه كلما زاد عدد اجتماعات مجلس الإدارة انخفضت الممارسات السلبية، حيث يعتبر مستخدمو البيانات المالية حسب الدراسات أن قلة الاجتماعات تدل على قله الالتزام الجبائي، وأكدوا أن الاجتماعات وسيلة أساسية للتنفيذ مهام وأعمال مجلس الإدارة، حيث يتم

مناقشـــة القضـــايا الخاصـــة بتقليل الأعباء من خلال أعمال التســـيير الجبائي وأكدوا أن عدد الاجتماعات مفيدة لجوده حوكمة الشركات.

إلا أن هناك دراســـة في نيجيريا أجراها كل (PETER EL ALL, 2020) كشـــفت عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصـــائية أو أثر معنوي لاجتماعات مجلس إدارة على الممارســـات والتســـيير الجبائي، وفي دراســـة كذلك أجراها (BARROS AND SARMENTO 2020) في المملكة المتحدة حيث أوضـــحت أن اجتماعات مجلس الإدارة تؤثر ســـلبا على التخطيط الجبائي حيث كلما زاد عدد اجتماعات قل الالتزام الجبائي وزادت الممارسات السلبية للمسير الجبائي.

➢ **الفرع الثاني: أهمية هيكل الملكية في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي**

تؤثر أنماط هيكل الملكية للمؤسسات على توظيف الممارسات السلبية للتسيير الجبائي وذلك استنادا لبعدين: الأول درجه تركز الملكية والثاني تشتت الملكية.

- **أولا: بالنسبة لتأثير تركز الملكية على الممارسات السلبية**

نجد العديد من الدراسات السابقةChen et al, 2010, Rego2011, moser and khurana2012) أكدت على أن نمط هيكل الملكية من حيث درجه تركزها أو تشـتتها يلعب دور كبير في دور الملاك في تحقيق الرقابة الفعالة على سـلوك المسـيرين ،وتعني الملكية المركزة هو السـماح للملاك بالتدخل في إدارة المؤسـسـة وتوجيه السـياسـة المالية والتشـغيلية وتركز الملكية في يد عدد محدود من المساهمين وتكون نسبة امتلاكهم كبيرة نسبيا ومؤثرة(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 84).

وفي المقابل فان الملكية المشتتة تتوزع ملكية أسهم المؤسسة بين عدد كبير من صغار المستثمرين ولا يعرفون بعضهم البعض ولا يمتلكون إلا عدد قليل من الأسهم تصل إلى نسبة 0% من أسهم الشركة.

يعد تركز الملكية أحد الطرق لحل مشـكل الوكالة بين حملة الأسـهم والإدارة إلاأنه قد ينشـأ تعارض المصـالح بين المسـاهمين المســـيطرين والأقلية لذلك فمن الهام جدا فهم وإدراك كيف يؤثر تركز الملكية على التعارض المحتمل في المصـــالح.(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 85)

تشـير الدراســة(Ying2011)(Ying, & Ownership structure, 2011, p. 14)عند دراســة العلاقة بين تركز الملكية والتسيير الجبائي للتأثير الجوهري لحملة الأسهم المسيطرين على المؤسسة وفي ضوء النظر إلى التسيير الجبائي كأحد الوسائل لزيادة أرباح المؤسسة، فإن هذا يدفع المساهمين المسيطرين للاستفادة من الوفرات الجبائية على حساب الأقلية من حملة الأسهم عن طريق تنفيذ استراتيجيات جبائية أكثر تعسفا وانتهازية.

وعلى عكس ذلك فتشـير دراسـة(Rego & Badertscher, 2009) إلى أن المخاطرة تصـاحب الممارسـات السـلبية للتسـيير الجبائي والذي يكلف المؤسـسـة فإن من خلال تركز الملكية والإدارة سـتكون أكثر كرها للمخاطرة مما يقلل من ممارسـات السلبية والانتهازية للمسير الجبائي من غيرها من الشركات المساهمة التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة.

مما سبق نلاحظ أن هناك اختلاف في نتائج الدراسة بخصوص تأثير تركيز الملكية على الممارسات السلبية للمسير الجبائي.

- **ثانيا: دور تشتت الملكية في التقليل من الممارسات السلبية التي تسير الجبائي**

يحمل كل مالك عددا محدودا من الأسـهم في شـركات المسـاهمة التي يكون هيكل الملكية موزعا على عدد كبير من المالكين وهذا ما يسـهل للمسـير الجبائيإتباع الطرق والممارسـات السـلبية التي تخدم مصـالحه، وهذا يرجع لعدم وجود حوافز لدى المسـاهمين لمراقبه أنشطة المؤسسة(عوادي ، 2022، صفحة 105).

في حالة الملكية المشتتة لا يوجد دافع لدى الملاك لرقابة المسيرين ولا يبالون لحضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وهذا ما يقلل من القوة الرقابية للملاك ويسمح للمسيرين بالتصرف في أمور المؤسسة بما يخدم مصالحهم(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 86).

لقد كان المسيرين التنفيذيين يسعون إلى تعظيم القيمة مثل التسيير الجبائي فان هذا سيؤدي إلى تقليل المصاريفالجبائية والتدفقات النقدية المتعلقة بها مما ينعكس على زيادة ثروة المساهمين(Noor & Sabli, 2012) .

وعلى العكس يشير البعض في الأجل الطويل بان المسيرين في شركات المساهمة يكون أقل اهتماما بقيمة الشركة (Chen, Chen, Cheng , & Shevlin, 2010, p. 03) وبالتالي يسعى المسيرين الانتهازيين لتوظيف استراتيجيات التقليل من الضرائب لفائدة مصالحهم على حساب مصلحة الملاك وهذا ما يجعل حملة الأسهم يكرسون المزيد من الموارد لمراقبة المسيرين وقد يؤدي ذلك إلى زيادة تكلفة الوكالة المتعلقة بالتجنب الضريبي(Garbarino, 2008).

يتضح مما سبق عدم التوافق في نتائج الدراسات بخصوص دور وتأثير تشتت الملكية على الممارسات السلبية للتسيير الجبائي.

المطلب الثاني: أهمية لجنة التدقيق في التقليل من ممارسات السلبية للمسير الجبائي

شهدت العديد من دول العالم في العقود الثلاثةالأخيرة تكوين لجان المراجعة داخل المؤسسات وفي ظل كثرة المهام المنوطة بمجلس الإدارة كان لزاما ظهور هذه اللجان لمساعدته(عمران ، 2015، صفحة 15).

وتعتبر لجنة المراجعةأحد أهم اللجان الرئيسية التابعة لمجلس الإدارة ولهذه اللجنة دور في تحسينأعمال التدقيق ،حيث تؤكد معظم الدراسات على وجود لجان للمراجعة وتعتبر العامل الأساسي لتقييم الحوكمة،(عبد الرزاق و خالد ، 2017، صفحة 427)وتساعد المساهمين في الرقابة على الإدارة وتدعم استقلالية المدققين الخارجيين والداخليين كما تدعم وتعزز موضوعية ومصداقية تحضير التقارير الماليةبالإضافة لدورها في مراجعة الامتثال للنظم والقوانين ودراسة سياسات وممارسات إدارة الخطر الجبائي مع المسيرين ولابد أن يتسم عضو لجنة التدقيق بالخبرة المالية والمحاسبية لتمكنه من اكتشاف الثغرات الموجودة في التشريعات والقوانين الجبائية ومن ثم اكتشاف التصرفات الانتهازية للمسيرين الجبائيين (Apriliyana & Trisnisuryarin, 2018, pp. 159-167)، وللجنةالتدقيق خصائص هامة تساعدها في أداء وظائفها ومهامها في التحفيز في توظيف ممارسات التسيير الجبائي القانونية ذات الآثار الإيجابية والتقليل من الممارسات الجبائية الانتهازية ذات الآثار السلبية والمتمثلة في استقلالية أعضاء لجنة التدقيق في الإدارة التنفيذية حجم لجنة التدقيق خبرة أعضاء لجنة التدقيق(الخبرة المحاسبية والجبائية).

➢ **الفرع الأول: أهمية استقلالية لجنة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي**

يساهم وجود أعضاء مستقلين من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في أداء الدور الرقابي على المسيرين التنفيذيين مما يؤدي إلى تخفيض التضارب الذي يحصل بينهم وبين المساهمين والتي قد تؤثر على قرارات التسيير الجبائي (Maydew & Shackelford, 2005, p. 26)

وفي هذا الشأن قدم قانون حوكمة الشركات (Sox2002) مفهوما لاستقلالية لجنة التدقيق حيث بين أنالمسير المستقل هو الذي لا تربطه أي علاقة مالية أو غير مالية بالمؤسسة ولا تتعارض معه كعضو مستقل(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 105)

بالنسبة للجزائر القانون التجاري لم يتطرق للجان منبثقة عن مجلس الإدارة لتحديد مؤهلات وعدد أعضاء اللجان وخبراتهم المالية والمحاسبية، ولم يتطرق لمهام وواجبات اللجان ومضامين التقارير التي تقدمها دوريا إلى مجلس الإدارة ولم يكن هناك التزام لمجلس الإدارة بتشكيل لجان منبثقة عنه.(عمران ، 2015، صفحة 212)

كما تم اعتماد التدقيق في البنوك الجزائرية من خلال النظام 03-02 لسنة2002 المتضمن الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات الماليةوكذلك النظام 11-08 المعدل والمتمم لنسخة03-02 من خلال اعتماد مبادئ الحوكمة في القطاع المصرفي وقد ورد فيه قيام مجلس الإدارة بتشكيل لجان التدقيق(عمر علي، 2013، صفحة 212).

وبالتالي بما أن لجنة التدقيق هي المسؤولة عن مساعدة مجلس الإدارة في الإشراف فتكون للاستقلالية دور فعال في تقليل الممارسات السلبية للمسيرين الجبائيين.

وبالنسبة للدراسات السابقة بينت مدى الاختلاف حول دور استقلالية أعضاء لجنة التدقيق، وقد تعيق تحضير التقارير المالية السلبية والاحتيال المحاسبي ويجب أن تكون لجنة التدقيق لها تأثير سلبي على التسيير الجبائي وقد تعيق تحضير التقارير المالية السلبية والاحتيال المحاسبي، ويجب أن تكون لجنة التدقيق مستقلة عن الإدارة وبالتالي لجنة المراجعة هي آلية حوكمة ناجحة تستطيع تحسين جودة التقارير الماليةوالتقليل من الخطر الجبائي والممارسات السلبية المتعلقة به(ماجدة عزت ، 2022، صفحة 849)

في حين أشارت دراسة (Hendroni et al 2020)أن لجان التدقيق واستقلاليتها تؤثر إيجابا على الممارسات السلبية للتسيير الجبائي من خلال توفر تسهيلات وتحفيزات لممارسة التسيير الجبائي وتقليل المصاريف والأعباء الجبائية وهذا على عينة من المؤسسات الاندونيسية النشطة في المعادن والمدرجة في بورصة إندونيسيا ويرجع ذلك للخبرة المكتسبة من فريق المراجعة(بلوم و بن ناصر، 2021، صفحة 283).

- **الفرع الثاني: الخبرة المحاسبية والضريبية لأعضاء لجنة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي**

لتنفيذ المهام الرقابية والإشرافية للجان التدقيق يجب أن تكون لهم القدرة الكافية من المعرفة والخبرة، وفي هذا الإطار أوصت لجنة (Blue Ribbon Committee 1999) بأن يتم تشكيل لجان تدقيق من أعضاء قادرين على فهم العمليات التشغيلية والقوائم المالية للمؤسسات، وجود عضو على الأقل على دراية بالعمليات المحاسبية والجبائية والتمويل(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 102).

وهناك دراسات (Widuri, et al.,2019) (Widuri, Winnie, & Jessica , 2019, pp. 120-126)ترى أن لجان التدقيق المتعلقة على التسيير الجبائي الذي تمارسه المؤسسات بأنها تتمتع بالخبرة المالية والجبائية التي بمقدورها تخفيض وكبح الممارسة السلبية للمسيرين الجبائيين وتقييم أفضل للمخاطر الجبائية والكشف عن تلك الممارسات الانتهازية.

وفي عينة من المؤسسات الإندونيسية المسجلة في بورصة اندونيسيا للأوراق المالية خلال فتره ما بين 2015 -2017 كما أوضحت الدراسة زيادة معدل الضريبة الفعلي ETRوفروقات الضريبية الدفتريةBTDحال توفر خبرةمالية وجبائية لدى أعضاء لجنة التدقيق(بوسي و حسن ، سبتمبر 2020، صفحة 35).

وهذا ما أكدته كذلك دراسة (Kerr et al 2016) في دراسة تطبيقية على المؤسسات المكسيكية المسجلة في بورصة المكسيك للأوراق المالية في الفترة 1990-2013 حيث وجدت انخفاض ممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات التي تتمتع لجان تدقيق خاصة بها والتي لديها خبرة مالية ومحاسبية.

ويلاحظ الباحث مما سبق أن الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق الداخلي دور في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي وبالتالي لها تأثير إيجابي على حوكمة المؤسسات مما يؤدي إلى تقليل مستوى تلك الممارسات الانتهازية.

➢ **الفرع الثالث: أهمية عدد أعضاء لجنة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي**

هناك أهمية لعدد أعضاء لجنة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي، وهدا ما أشارت له دراسة (ماجدة عزت 2022) حيث أقرت بوجود علاقة معنوية بين حجم لجنة المراجعة والممارسات السلبية للمسير الجبائي.إلا أن هدا لا يتوافق مع دراسة (OMESI, I ET EBIMOBOWEI,A 2021) والتي خلصت إلى أنه لايوجد تأثير لعدد أعضاء لجنة المراجعة على الممارسات السلبية للمسير الجبائي في مجموعة لعينة من المؤسسات النيجيرية.

➢ **الفرع الرابع: أهمية عدد اجتماعات أعضاء لجنة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي**

هناك أهمية لعدد اجتماعات أعضاء لجنة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي،وهدا من خلال توصيات لجنة(BLUE ROBBIN COMMITTEE 1999) حيث أكدت على أن تكون عدد الاجتماعات لأعضاء لجنة المراجعة مع الإدارة التنفيذية والمراجع الخارجي والداخلي أربع مرات سنويا، وذلك لإثراء المناقشات بالشفافية في التقارير والإشارة للتجاوزات أو القيود المفروضة على أعمالهمللتقليل من الممارسات الانتهازية للمسير الجبائي من خلال فرض الرقابة المستمرة والفحص لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ،وقد نفت دراسة (ماجدة عزت2022) بأن تكون هناك علاقة معنوية بين عدد اجتماعات مجلس الإدارة والممارسات السلبية للمسير الجبائي في عينة من شركات الصناعية في البورصة المصرية.

المطلب الثالث: أهميةآليةالتدقيق الداخلي في التقليل من الممارسات السلبية للمسيرالجبائي

ترتبط آليةالتدقيق الداخلي بآليات الحوكمة ارتباطا وثيقا من حيث تزويدها بالمعلومات(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 106)بحيث التعاون المتشكل بين لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي كفيل بحماية أصول الشركة ضد سوء الاستخدام أو الاختلاس من خلال الطرق والسياسات التي تتخذها عملية الرقابة الداخلية في التأكد من صحة ودقة تسجيل العمليات المالية(أبو الغيط ، 2017، صفحة 47) ولابد أن تتميز وظيفة التدقيق الداخلي بالكفاءة لكي تلعب دور الأداة القوية لدعم الأطراف الأخرى للحوكمة حيث تكمل مجلس الإدارة ولجنة المراجعة(مؤيد ، 2015، صفحة 22).

➢ **الفرع الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالممارسات السلبية للمسير الجبائي**

وتقدم وظيفة التدقيق الداخلي تأكيد موضوعي بتحديد وإدارة فعالية للمخاطر وأن تصميم نظام إدارة المخاطر وهيكل الرقابة تم توحيده(Ali, Mouna , & Luc, 21-30April2014, p. 06).

لما حظيت وظيفة التدقيق الداخلي باهتمام من قبل الجهات المهنية والتشريعية وفي مختلف دول العالم وهذا ما أكدته بورصة نيويورك للأوراق المالية(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 107) عن مدى أهمية وجود مصلحة للتدقيق الداخلي لكي تزود لجنة المراجعة بالنظم الرقابية الداخلية وتقييم مستمر لعمليات إدارة المخاطر(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 108)، وفي البحث عن العلاقة بين آليةالتدقيق الداخلي وممارسات التسيير الجبائي الذي تسعى إليه التدقيق الداخلي للتقليل من نتائجه وقد ساهمت عدة دراسات في البحث عن دور آليات حوكمة الشركات في إدارة الخطر الجبائي المرتبطبالممارسات السلبية للتسيير الجبائي(Ali, Mouna , & Luc, 21-30April2014, p. 07).

وفي إطار ذاته شملت دراسة (Kourdoumpalou 2016)أثر حوكمة الشركات من خلال آلية التدقيق الداخلي على الممارسات الجبائية العدوانية، وذلك من خلال الدراسة على عينة من المؤسسات اليونانية المقيدة في البورصة خلال الفترة2002-2004 وقد بينت الدراسةأن الممارسات الجبائية السلبية للمسير الجبائي جذبت الاهتمام عقب الفضائح المحاسبية لشركات انرون وورلدكم وتيكو Tyco حيث كان هناك استخدام كبير للممارسات السلبية للتسيير الجبائي وفي اتجاه تصاعدي باستخدام العمليات الموفرة للضريبةTax shelters،ولتحقيق وفرات ضريبية تتخذ الاستثمار طويل الأجل كتأسيس مؤسسة في دول تنخفض بها معدلات الضريبة أو لا تفرض بها ضريبة نهائيا. وقد توصلت الدراسة إلى أهمية ودور التدقيق الداخلي في التقليل من الممارسات السلبية الانتهازية التي تعرض المؤسسة للمخاطر والعقوبات من قبل الإدارة الجبائية(عمرو السيد، أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، 2023، الصفحات 127-128).

وعلى عكس ما سبق خلصت الدراسات (Boussaid & Hamed2015, Masrip al Q al 2015, chythis et al 2019, pratiwi et al 2019) إلى أنه لا توجد علاقة لوظيفة التدقيق على الممارسات الجبائية السلبية وأن تأثيرها غير معنوي(عمرو السيد، أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، 2023، صفحة 133).

ولتوضيح أكثر دقة لدور آليةالتدقيق الداخلي في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي سوف نبين الخصائص أو محددات فعالية التدقيق الداخلي وممارسات التسيير الجبائي السلبية والمتمثلة في: استقلالية إدارة التدقيق الداخلي وجودة أداء مهام التدقيق الداخلي.

➢ **الفرع الثاني: الخصائص المرتبطة بمصلحة التدقيق الداخلي**

- **أولا: استقلالية إدارة التدقيق الداخلي**

يقصد باستقلالية إدارة التدقيق الداخلي قدرتها على ممارسة مهامها بطريقة غير متحيزة، بحيث تعتبر استقلالية المدقق الداخلي من أهم المعايير التي تحكم على مخرجات أدائه(أبو الغيط ، 2017، صفحة 72).

وهذا ما أشار له معهد المراجعين الداخليين IIA 1995 بحيث يجب على المدقق أن يكون مستقلا عن العمليات التي يمارسها المدقق(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 112).

وتربالعديد من الدراسات أن المؤسسات لابد أنتأخذ في عين الاعتبار الخطر الجبائي لكي تستطيع نظم الرقابة الداخلية الحد من الاختيارات المتاحة للمؤسسة باستعمال ممارسات إدارة الأرباح أو التجنب الجبائي التعسفي. (Beuer, 2011, p. 25)

- **ثانيا: جودة أداء مهام تدقيق الداخلي**

تتحقق جودةالتدقيق الداخلي من خلال التخطيط الجيد لعملية التدقيق ووجود دليل للتدقيق الداخلي بالمؤسسة وتحديد نطاق عمل التدقيق الداخلي والعمل على مهام التدقيق الداخلي بما يتماشى ومعايير التدقيق الداخلي.(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 113)

وهذا ما أشارت إليه معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين لعام 2010 والتي كانت تحت عنوان "المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية" والتي طبقت ابتداء من أوجانفي2011 حيث تم تقييم المعايير المهنية إلى معايير الخصائص (الصفات يجب توفرها) ومعايير الأداء(أبو الغيط ، 2017، صفحة 30).

يســـتلزم نجاح الاســـتراتيجيات الجبائية عملية تحديد وتحليل المخاطر الجبائية ويكون هذا باتباع لخطوات مهام التدقيق الداخلي، من خلال إطلاع المدقق الداخلي على كافة المســـتندات والســـجلات والحصـــول على المعلومات المهمة لأداء عمله(Beuer, 2011, p. 25).

المبحث الثاني: دور آليات الحوكمة الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي

تؤثر آليات الحوكمة الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي، والتي تعمل على ضبط الأنشطة والوظائف والمهام المحاسبية والمالية والجبائية ومن خلال هذا المبحث سنستعرض هذه الآليات ودورها في التقليل من الممارسات السلبية.

المطلب الأول: دور آلية التدقيق الخارجي في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي

تعتبر آلية المراجعة الخارجية آلية مهمة من خلال الرقابة على الســلوك الانتهازي للمســيرين ووســيلة إشــرافية على جودة التقارير المالية وهي بذلك تقدم للمهتمين ومستعملي القوائم المالية تأكيد إيجابي للثقة في المعلومات المحاسبية.

ويلعب دور آلية تدقيق الخارجي تجاه الممارسات السلبية للتسيير الجبائي في الكشف عن الآثار السلبية الناتجة عن توظيف هذه الممارســات الانتهازية المتعســفة aggressive tax planning،والتي قد ترتبط بدرجة عالية من المخاطر وتزيد من غموض وعدم شــفافية البيئة المعلوماتية للمؤســســة وتقوي من حدة مشــكلة الوكالة(Bae, 2017, p. 154)، وهناك محددات (خصــائص) تســاعد المدقق الخارجي للارتقاء بمســتوى أدائه المهني وجودة خدمة التدقيق والمحاســبة من خلال اســتقلالية المدقق الخارجي الخبرة المهنية لمكتب التدقيق.

➢ **الفرع الأول: استقلالية المدقق الخارجي**

تزداد ثقة المستخدمين في مصداقية المعلومات المالية والمحاسبية استقلالية المدقق الخارجي بحيث تعتبر الاستقلالية من بين أهم العوامل التي تقدم تأكيدات بشأن صحة تلك المعلومات.

ومن بين الأمور التي تضعف استقلالية المدقق هو لجوء المؤسسات إلى الخدمات الجبائية وخدمات تدقيق العميل.(ماجدة عزت ، 2022، صفحة 854)

كما أكد (M C Guire et al 2012) أن شركات التدقيق التي تقدم خدمات التدقيق والضرائب هي التي تزيد فيها الممارســات الســليمة لعملائها حيث توظف الخبرة الجبائية لابتكار اســتراتيجيات تجنب الضــرائب بدلا من تقييد فرص التســيير الجبائي(ماجدة عزت ، 2022، صفحة 854).

➢ **الفرع الثاني: الخبرة المهنية للمدقق الخارجي**

لقد أثارت العديد من الدراســـات إلى وجود ارتباط بين جودة التدقيق وبين تخفيض مخاطر التدقيق والتي تعتمد بالدرجة الأولى على الخبرة المهنية للمدقق الخارجي(عبد الباقي عبد الستار، 2019، صفحة 123).

حيث يرى (Bragiawan and mukhlasin 2020) الأثر المعدل لآليات الحوكمة المتمثلة في جودة التدقيق على العلاقة بين الممارسات الجبائية العدوانية وقيمة المؤسسة وأن جودة التدقيق تقلل من الممارسات السليمة.

وهذا ما أيدته دراســة (Suyono2018)على أن جودة المدقق الخارجي تؤثر على الممارســات الســلبية للتســيير الجبائي للمؤسسات من خلال دراسة تجريبية على عينة من المؤسسات المقيدة بالبورصة بإندونيسيا في الفترة 2012-2016 بحيث أشارت الدراسة أن دور المدقق الخارجي في تقييم مصداقية القوائم المالية كما يعطي اهتمام كبير للمعاملات الجوهرية كعبء ضريبة الدخل

كما يقوم بالتقليل من الممارسات السلبية للمسيرعن طريق تدقيق قيمة الالتزامات الجبائية المدرجة في قائمة الميزانية للمؤسسة والأعباء الجبائية المسجلة في قائمة حسابات النتائج(عمرو السيد، أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، 2023، صفحة 133).

وعلى العكس مما سبق توصلت دراسة (Chylis et al 2019) إلى عدم وجود تأثير معنوي لجودة التدقيق على الممارسات السلبية للتسيير الجبائي(عمرو السيد، أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، 2023، صفحة 133).

يتضح مما سبق وجود شبه اتفاق للدراسات السابقة على دور الخبرة المهنية وجودة التدقيق في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي خوفا من الأضرار التي تلحق سمعةالمؤسسة وتجنب مخاطر التقاضي والمسؤولية القانونية.

المطلب الثاني: دور الآليات الخارجية الأخرى في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي

بعد التعرض لآليةالتدقيق الخارجي كآلية خارجية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي سوف نتطرق من خلال هذا المطلب للتعرف على القوانين والتشريعات والجهود الدولية في مجال التقليل من الممارسات السلبية والتعسفية للمسير الجبائي.

➢ **الفرع الأول: دور المنظمات والجهود الدولية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي**

عملت المنظمات الدولية على جهود كبيرة في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي وهذا من منظور نظرية المدرسية السكولاستيكية، حيث على المستوى الدولي تؤدي هذه الممارسات إلى تآكل الوعاء الضريبي وانخفاض في الحصيلة الجبائية وتحويل الأرباح بين الدول ودفعت هذه المخاوف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في منح أدوات محلية ودولية إلى حكومات الدول لمكافحةمثل هذه الممارسات الانتهازية كما اتخذت مفوضية الاتحاد الأوروبيEU جهودها في منع المؤسسات من الحصول على فرص للتسيير الجبائي العدواني غير المتحفظ (Kovermom and velte2019)، وبالتالي تعرض المؤسسات لغرامات وتكاليف كبيرة نتيجة تلك الممارسات السلبية للمسير الجبائي(عمرو السيد، أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، 2023، صفحة 97).

كما تسعى المرجعيات المهنية المتخصصة في المجال المحاسبي والتدقيق إلى التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي منها المعايير المحاسبية الدولية والتي استبدلت بمعايير الإبلاغ المالي IFRS والسبب في التغيير يرجع لتلك الممارسات السلبية(عوادي ، 2022، صفحة 123).

في المقابل وحسب نظرية المؤامرة أن شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى تعتبر أحد الآليات الخارجية في الانخراط في الممارسات السلبية للمسير الجبائي خصوصا بتقديم استشارات مالية تهدف إلى تخفيض الضرائب الفعلية وتحسين الوعاء الجبائي.

وحسب دراسة (Jones et al2018) تبين أن تقديم شركات المحاسبة(Big4) لخدماتهاللمؤسسات الدولية ما يسهل لها في تحمل ضرائب أقل وتساعدها على متابعة وإدارة مختلف فروعها التابعة لها في مراكز التمويل أوفشور، الجنات الضريبية حيث تنتشر الممارسات السلبية للتسيير الجبائي(بلوم و بن ناصر، 2021، صفحة 283).

➢ **الفرع الثاني: دور القوانين والتشريعات في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي**

تسعى العديد من الدول والمنظمات في إصدار قوانين وتشريعات عن طريق الجهات الرقابية خاصة بممارسة المهنة لتعزيز عمل أصحاب المصالح وحملة الأسهم وضبط مهامهم للتقيد بالمعايير والمبادئ المحاسبية الدولية والمحلية(عوادي ، 2022، صفحة 123) وذلك عن طريق:

- وضع مبادئ أساسية لعمل مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي؛
- زيادة نشر الثقة والشفافية في التقارير المالية ومستعملها؛
- توضيح الطرق للتطبيق العملي لكل معيار محاسبي؛
- السهر على حماية حقوق أطراف ذات المصلحة داخل المؤسسة.

ترتبط جوانب البيئة القانونية والتنظيمية مع الحوكمة ارتباطا قويا، حيث ركزت العديد من الدراسات على العلاقة بين حوكمة المؤسسات والقوانين(DAOUK, LEE, & NG, 2006, pp. 560–593).

وحسب دراسة (Bai et al 2004)(BAI, LIU, & SONG, F. M. , 2004, pp. 599-.616)فإنهم يدافعون عنأنالإطار القانوني يعتبر آلية خارجية صارمة لمعاقبة المسيرين والسيطرة على الممارسات السلبية الانتهازية لحملة الأسهم وتوفر دخل عادل للمستثمرين، ومع ذلك يرون أنالمؤسسات الصينية المدرجةأنه بالرغم من خضوعهم لنظام قانوني موحد إلاأن هذه الآلية الخارجية لا تلعب أي دور في تعزيز ممارسات الحوكمة وتعرضت لانتقادات واسعة النطاق بسبب افتقارها إلى الإطار القانوني السليم في الصين.

وفي دراسة أخرى قام بها (Lu et al 2010)(LU, R, LIN, B. X, & ZHANG, T, 2010, pp. 1-49)حول تأثر عدوانيةالمؤسسات الجبائية بتغيير سياسة الضرائب الحكومية مع آليات حوكمة المؤسسات المتعلقة بهيكل الملكية وتكوين مجلس الإدارة في ظل إعداد قانون ضريبة الدخل لسنة2007 في الصين، ولذلك لتغيير معدل ضريبة الدخل للمؤسسات من 33% إلى 25% ابتداء من 2008 وتوصل (Lu et al 2010)إلىأنالمؤسساتلها حوافز جبائية أكبر نتيجة لخفض معدل الضريبة وهذا ما يساعدها على التقليل من تكاليفها الجبائية.

المطلب الثالث: الإطار القانوني والرقابي للحوكمة في الجزائر

تنظم أعمالشركات المساهمة في الجزائر عن طريق إطار قانوني ورقابي على كافة القوانين والأنظمة والتعليمات وكذلك المعايير فضلا عن الهيئات الرقابية التي تمارس إلزامياأو طوعيا مهام الإشراف والمتابعة، وتستمد هذه القوانين والأنظمة والتعليمات وكذلك المعايير فضلا على الهيئات الرقابية التي تمارس إلزامياأو طوعيا مهام الإشرافوالمتابعة وتستمد هذه القوانين والأنظمة والتعليمات من:

➢ **الفرع الأول: القانون التجاري**

وهو مجموعه من القواعد القانونية التي تنظم الأعمال التجارية وطائفة التجار يحتوي جزء خاص بالإطار التشريعي لحكمه الشركات والمتمثلة في:

- الباب الثالث للإفلاس والتسوية القضائية ورد الاعتبار والتفليس وما عداه من جرائم الإفلاس بحيث يعمل قانون الإفلاس على حماية الدائنين والحصول على حقوقهم والذين يعتبرونهم أصحاب المصالح في شركات المساهمة والتي نصت مبادئ الحوكمة على ضرورة حماية مصالحهم.

- الباب الخامس للشركات التجارية بحيث يعالج القوانين والأحكام المتعلقة بتأسيس الشركات التجارية بمختلف أنواعها العاملة بالجزائر (شركات التوصية بالأسهم، شركات التوصية البسيطة، شركات المساهمة، شركة التضامن، شركة المحاصة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة) وأهم شركة هي شركات المساهمة والتي يتضح فيها انفصال الملكية عن الإدارة وهي المعنية بتطبيقها لقواعد الحوكمة.

وجاء ذكر الأحكام المتعلقة بشركات المساهمة في الفصل الثالث من الباب الأول من الكتاب الخامس للقانون التجاري الجزائري وهناك ثلاث أقسام في هذا الفصل كالتالي:

القسم الأول: يحتوي على تعريف شركات المساهمة ورأس مالها وعدد مساهميها؛

القسم الثاني: يشمل هذا القسم الأحكام والقوانين التي تضبط طريقة الاكتتاب في الأسهمأوتأسيس الشركة؛

القسم الثالث: يوضح هذا القسم القوانين المنظمة لدى الأطراف الداخلية في حوكمة الشركات وهي أطراف أساسية الفاعلة في شركات المساهمة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة، مجلس المديرين، مجلس الرقابة).

➢ **الفرع الثاني: اللوائح التنظيمية لبورصة الجزائر**

وهي إطار سير وتنظيم العمليات الخاصة بالقيم المنقولة التي تصدرها الدولة والأشخاص الآخرون من القانون العام والشركات ذات الأسهم(مفيدة و نورة ، 2021، صفحة 305).

يمكن للبورصة أن تلعب دور مهم في حوكمة شركات المساهمة من خلال:

أولا: الدور الرقابي للجنة بحيث تتأكد من عمل الشركات بالأحكام التشريعية والتنظيمية خاصة في مجال القيم المنقولة وعقد الجمعيات العامة وتشكيله أجهزة الإدارة والرقابة وعمليات النشر القانونية.

ثانيا: سهر اللجنة على حماية السوق بمراعاة قواعد أخلاقيات المهنة التي تفرض على المتعاملين في السوق كما يلي:

- وجوب معاملة الجميع بالمساواة؛
- الأولوية الواجب إعطاؤها لصالح الزبون؛
- عدم تسريب معلومات سرية؛
- الدور التأديبي للجنة ومعاقبة كل مخالفة تتعلق بالحقوق المهنية للوسطاء.

إلا أن في الوقت الراهن نجد أن البورصة في الجزائر لا تلعب دورا أساسيا في إرساء قواعد الحوكمة والدور الرقابي دون المستوى وقلة الشركات المدرجةكما نجد عدم الفصل بين المهام الرقابية والمهام التنفيذية.

المبحث الثالث: واقع الحوكمة الجبائية

في هذا المبحث سوف يتم التطرق لفهم العلاقة التي تنشا بين حوكمة المؤسسات وممارسات التسيير الجبائي لما تحمله القرارات المتعلقة بممارسات التسيير الجبائي لمضامين مشاكل الوكالة من خلال سعي المسيرين الانتهازيين ودوافع الإدارة في توظيف الاستراتيجيات الجبائية بهدف تعزيز مصالحهم على حساب مصلحة المساهمين وواقع الحوكمة الجبائية بالجزائر وتجارب دولية الممارسات السلبية للتسيير الجبائي.

المطلب الأول: العلاقة بين حوكمة الشركات وممارسات التسيير الجبائي

➢ الفرع الأول: مفهوم الحوكمة الجبائية

يسعى كل من الإدارة والمساهمين للتأكد من أن الممارسات الخاصة بالأعمال الجبائية لا تتعارض مع مصالحهم ضمانا للشفافية وطبيعة القرارات المتخذة وهنا تتقاطع القضايا الجبائية مع مفهوم الحوكمة وإدراك كل من مجلس الإدارةوأصحاب المصالح بالمخاطر الجبائية حفاظا على سمعة المؤسسة(عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، 2016، صفحة 157).

كما يرى بعض الباحثين أن دراسة نظرية التسيير الجبائي وارتباطها بالقرارات المالية تتطلب حوكمة المؤسسات حيث أن الحوكمة الجبائية تسمح باتخاذ قرارات مالية سليمة في علاقتها مع الضريبة وإتاحة المعلومات الخاصة بالتسيير الجبائي لمجلس الإدارة وباقي الأطراف الأخرى، وتشير الدراسات الحديثة إلى إعادة النظر في العلاقة لاكتشاف هذا الارتباط (Khaoula, A, 2013, p. 865).

وتعتبر الحوكمة الجبائية نتيجة حتمية لتطور مفهوم حوكمة المؤسسات وذلك من خلال المحافظة على حقوق جميع الأطراف بمنع الفساد وزيادة الرقابة بحيث تعتبر الإدارة الجبائية من أصحاب المصالح وشريكة مع المؤسسات في الأرباح وترتكز العلاقة بين المؤسسات والإدارة الجبائية على عاملي الإفصاح والشفافية(حلمى ، ريمون ، و فاروق ، 2023، صفحة 23).

➢ الفرع الثاني: العلاقة بين مفهوم حوكمة المؤسسات وممارسات التسيير الجبائي

لقد اهتمت العديد من الدراسات السابقة على مستوى العالم باختبار وتحليل تلك العلاقة التفاعلية بين حوكمة المؤسسات وممارسات التسيير الجبائي.

يمكن لهيكل حوكمة المؤسسات وآليتها أن يخفض من مشاكل الوكالة الخاصة بالممارسات الجبائية للمؤسسات(Armstrong, S, Christopher; Larcker, D, & Blouin, 2014, p. 1) وبالتالي هناك أهمية لدور حوكمة المؤسسات في ممارسات التسيير الجبائي، وفي هذا السياق ترى العديد من الدراسات السابقة إلى التأثير الإيجابي للممارسات السلبية للمسير الجبائي على قيمة المؤسسة(Lubis., H و Adhariani., D، 2019) وهذا لارتباط السلوك الانتهازي للمسيرين بتلك الممارسات السلبية للتسيير الجبائي ويتطلب هدا وجود آليات حوكمة قوية تضمن حصول حملة الأسهم على الوفرات الجبائية والمنافع المحققة من الممارسات الجبائية فالحوكمة تعمل على التوافق بين مصالح المساهمين والمسيرين(Kovermann,J & Velte,P, 2019, pp. 1-29).

وفي السياق الدولي تهدف أغلب المؤسسات إلى رفع قيمة المؤسسة وتعظيم ثروة المساهمين عن طريق التحكم الجيد في الأعباء والتكاليف لتعظيم العوائد الاستثمارية، حيث تقوم بخفض كل الأعباء التي لا تدر أرباح وفوائد كالضرائب التي تقدر بالمليارات خصوصا إذا تعلق الأمر بالأعمال الدورية(بلوم و بن ناصر، 2021، صفحة 281).

ومما سبق تلجأ المؤسسات الدولية إلى تخفيض الأساس الجبائي بمختلف فروعها باتباع قواعد الحوكمة الرشيدة خاصة المقيمة في المناطق ذات المعدلات الجبائية المرتفعة بالاستعانة بالأدوات الهندسية في بناء ورسم خطط جبائية محكمة تقلل من المعدل الضريبي الفعليETR للمؤسسة إلى ما يقارب صفر تكلفة ومثال ذلك المؤسسات الأمريكية ماريوت جنرال الكتريك(Minnick, K & Noga, T, 2010, pp. 703–718).

المطلب الثاني: واقع الحوكمة الجبائية في بعض المؤسسات الجزائرية

سيتم اتخاذ مثالين لمؤسسة سيفيتال ومؤسسة سوناطراك.

➢ **الفرع الأول: مؤسسة سيفيتال**

بدأ الاهتمام باتباع نهج المؤسسات العالمية في اعتماد قواعد الحوكمة سنة 2009 فكانت البداية بفصل الملكية عن التسيير وتشكيل مجلس إدارة ووضع آليات رقابية حديثة أهمها:

- وضع جدول القيادة في الإدارة العليا ومجلس الإدارة؛
- تطوير نظام المعلومات؛
- السياسات والإجراءات الرقابية؛
- دخول هذه المؤسسة لسوق الأوراق المالية في الجزائر(MEZIANE & ISSAD , 2009, p. 06).

تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بإعداد التصريحات الجبائية وهي المصلحة المسؤولة عن المسائل الجبائية في المؤسسة بحيث يقوم مدير المالية والمحاسبةبالمراجعة الجبائية، التسيير الجبائي ومعالجة المنازعات الجبائية بالرغم من تجربة المؤسسة الصغيرة إلاأنها تسعى لتكريس قواعد الحوكمة من أجل تطوير استثماراتها سواء المحلية أوالدولية.

➢ **الفرع الثاني: مؤسسة سوناطراك**

بالرغم من آليات الحوكمة التي أقرتها الحكومة الجزائرية من مجلس إدارة التدقيق الداخلي مسائله .... الخ، إلا أن المسير يجد نفسه رهينة الدوافع السياسية لذلك نجد أن هذه المؤسسة تتعرض لكل أنواع ممارسات الفساد(منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، 2013، صفحة 8).

وفي تصريحات لمجلس المحاسبة لسنة 2011 كان هناك عجز في التسيير للحصول على الضرائب البترولية من طرف المسيرين والمسؤولين مما نتج عنه وجود مبالغ خارج سيطرة الدولة بالإضافة لنقص إدارة الضرائب للإمكانيات والوسائل المناسبة حيث يتم تعيين محققين من أجل مراقبة التصريحات الجبائية(djazairess، 2023).

كما صرح المدير العام للضرائب M. Raouiaعلى هامش الملتقى الدولي حول الحوكمة الجبائية في المعهد المغاربي للجباية والجمارك (القليعة) سنة 2012 بأن التصريحات الجبائية لمؤسسة سوناطراك خاطئة وهذا بسبب وجود أخطاء في الحساب، كما تعرضت الشركة لغرامات جبائية من طرف السلطات المالية البريطانية من سنة 2008-2012 وتعرضها للمساءلة الجبائية إلى.... الخ.

ما تم عرضه يدل على ضعف نظام تسيير المخاطر في المؤسسة وضعف مبادئ الحوكمة، حيث لابد من استقلالية التسيير وعدم تدخل السياسة في قرارات الشركة(عباسي، دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات، 2016، صفحة 231).

المطلب الثالث: المشاكل الخاصة بالحوكمة في الجزائر

حدد الميثاق الوطني مشاكل قد تواجه المؤسسات الجزائرية ومعوقات تحد من تطبيق حوكمةالمؤسسات في الجزائر وإيجاد الحلول لها والتي حددها الميثاق الحوكمة في النقاط التالية(قطاف ، 2019، الصفحات 87-88):

أولا: كيف يمكن للمؤسسة من إقامة علاقة مع الإدارة الجبائية: لقد توسعت علاقة الحذر لدى المؤسسات الجزائرية مع الإدارة الجبائية وتسعى في اتباع الشفافية والنزاهة في طريقة الإفصاح.

ثانيا: كيف يمكن توضيح العلاقة مع المساهمين: تنشأ نزاعات في المؤسسات بين المساهمين لذلك يجب اعتماد مبدأ المساواة وتحديد الواجبات والحقوق من وجهة نظر حوكمة المؤسسات.

ثالثا: كيف يمكن تحسين العلاقة مع البنك: دائما ما نجد صعوبة في تمويل استثماراتها والحصول على القروض البنكية إلا أن البنوك لا تجد الثقة الكافية في حساباتها السابقة أو المتوقعة والتي لا تعكس الحقيقة الاقتصادية ونقص رأس مال هذه المؤسسات، لذلك تهتم الحوكمة من خلال مبادئها بصحة الحسابات وزيادة شفافية المؤسسة في المعاملات الاقتصادية السابقة والمستقبلية.

رابعا: كيف يمكن توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي: تعاني أغلبية المؤسسات من تداخل في المسؤوليات وتركزها في أيدي معينة مما يخلق أزمات داخلية لدى الفريق التنفيذي أو بين المساهمين وبالتالي تسعى قواعد الحوكمة الرشيدة إلى تحديد المسؤوليات التنفيذية داخل المؤسسة.

خلاصة الفصل:

نتيجة لما تم عرضه ضمن هذا الفصل حول دور كل من الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة في التقليل من لممارسات السلبية للتسيير الجبائي من خلال علاقة الارتباط بين تلك الآليات وممارسات التسير الجبائي وذلك بتحليل ودراسة تأثير خصائص فعالية آليات الحوكمة الداخلية والخارجية في الرقابة على طريقة الممارسات السلبية الانتهازية للمسير الجبائي بالأخذ بالحسبان تعظيم ثروة المساهمين وأصحاب المصالح وذلك بالعمل على ترشيد قرارات التسيير الجبائي والتقليل من توظيف تلك الممارسات السلبية لتجنب الآثار السلبية التي قد تضر بقيمة المؤسسة.

في الختام تم استعراض واقع الحوكمة الجبائية بالتطرق بذكر أمثلة على مؤسستيسيفيتال وسوناطراك تم التطرق لبعض المشاكل الخاصة بحوكمة الشركات.

الفصل الرابع: واقع أهمية الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

تمهيد:

بعد تقديم الدراسة النظرية لكل من الحوكمة والممارسات السلبية للمسير الجبائي، سنتطرق في هذا الفصل إلى تقدير النموذج الذي يجيب على إشكالية الدراسة باستخدام بيانات عينة من المؤسسات الجزائرية للفترة 2013-2022والتي تعالج بياناتها بالأساليب التي تدمج بيانات السلاسل الزمنية بالبيانات المقطعية بما يسمى بيانات بانل Panel Data.

لكي نتمكن من بناء نموذج قياسي دقيق باستخدام إحدى طرق التقدير المتاحة، يجب توافر مجموعة من الافتراضات لنحصل على الدقة المطلوبة للنموذج المقدر مثلما ذكر آنفا أهمها:

- العلاقة الخطية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة ويكشف عنها باستخدام مصفوفة الارتباط.
- العلاقة غير القوية بين المتغيرات المستقلة ذاتها أو بتعبير آخر تجنب مشكلة التعدد الخطي ويتم الكشف عنها باستخدام مصفوفة الارتباط.
- التحقق من اتجاه العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع باستخدام اختبار غرانجر.
- تجانس سلوك المتغيرات المستقلة تبعا لعلاقتها بالمتغير التابع ويتم الكشف عنها باستخدام اختبار هاسيو (1986) أو سوايمي (1970).
- توصيف النموذج المناسب بحسب الحد الثابت بالمقارنة بين ثلاثة نماذج: النموذج التجميعي، نموذج التأثيرات الثابتة، نموذج التأثيرات العشوائية.
- وافتراضات أخرى متعلقة بحد الخطأ العشوائي للنموذج: التوزيع الطبيعي، الاستقلالية الآنية والذاتية، ثبات التباين.
- قبل ذلك نقوم بدراسة تحليلية وإحصائية لمتغيرات الدراسة بما يعتبر استنتاجات قبلية مبينة على الملاحظة العلمية.
- أخيرا، الإجابة على الفرضيات ومناقشة النتائج على ضوء الأدبيات النظرية ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة.

وذلك من خلال المباحث كالتالي:

المبحث الأول: منهجية التحليل القياسي باستخدام نماذج بانل

المبحث الثاني: الإطار العام للدراسة

المبحث الثالث: عرض ومناقشة النتائج

المبحث الأول: منهجية التحليل القياسي باستخدام نماذج بانل

أغلب الدراسات التطبيقية تعتمد بشكل أساسي على أدوات الاقتصاد القياسي لاختبار النظريات الاقتصادية مع الواقع، على هذا الأساس، سنركز في هذا المبحث على الجانب النظري للمنهجية المستخدمة في التحليل القياسي، حيث سنقدم ماهية بيانات البانل والنماذج الأساسية المستخدمة في تقديرها، مع التركيز على أهميتها، بالإضافة إلى تقديم اختبارات المقارنة بين النماذج واختبارات التجانس والتوصيف.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية بيانات بانل

أولا: مفهوم بيانات بانل

معطيات البانل هي البيانات التي تجمع بين خصائص كل من البيانات المقطعية والسلاسل الزمنية، فالبيانات المقطعية تصف سلوك عدد من المفردات أو الوحدات المقطعية عند فترة زمنية واحدة، بينما تصف بيانات السلسة الزمنية سلوك مفردة واحدة خلال فترة زمنية معينة، لذا نقصد ببيانات بانل المشاهدات المقطعية، مثل الدول أو الأسر أو السلع...الخ، المشاهدة عبر فترة زمنية معينة، أي دمج البيانات المقطعية مع الزمنية.

وهنا تكمن أهمية استخدام بيانات بانل، كونها تحتوي على معلومات ضرورية تتعامل مع ديناميكية الوقت وعلى مفردات متعددة، عندما يكون عدد المقاطع (N) أقل من عدد الفترات الزمنية (T) يطلق عليها بيانات بانل الطويلة (Long Panel Data)، وفي الحالة العكسية أين تكون N أكبر من T نطلق عليها بيانات بانل القصيرة (Short Panel Data)، في حين عندما تكون الفترة الزمنية نفسها لكل المشاهدات المقطعية يطلق عليها بيانات بانل المتوازنة (Balanced Panel)، أما إذا اختلفت الفترة الزمنية من مقطع إلى آخر يطلق عليها بيانات بانل غير المتوازنة (Dielman, 1989, p. 02)(UnbalancedPanel).

والجدير بالذكر أن هناك تسميات عديدة تطلق على بيانات البانل هي: البيانات الطولية (Longitudinal Data) عندما تحتوي على مقاطع عرضية من المفردات، ويطلق عليها أيضا البيانات اللوحية وبيانات السلة وكذلك البيانات المدمجة عندما يكون هناك عدد كبير من المفردات.(Edward W. Frees, 2004, p. 04)

ثانيا: أهمية استخدام نماذج بانل

تكمن أهمية نماذج بانل في:

– إمكانية الحصول على تقديرات ذات موثوقية عالية، وذلك لأنها تتضمن محتوى معلوماتي، أكثر من تلك التي في البيانات المقطعية أو الزمنية.

– كما أن مشكلة الارتباط المشترك بين المتغيرات تكون أقل حدة من بيانات السلاسل الزمنية، ومن جانب آخر، التحكم في التباين الفردي، الذي قد يظهر في حالة البيانات المقطعية أو الزمنية، والذي يفضي إلى نتائج متحيزة.

– كما توفر نماذج بانل إمكانية أفضل لدراسة ديناميكية التعديل، التي قد تخفيها البيانات المقطعية.

– كما أنها أيضا تعتبر مناسبة لدراسة فترات الحالات الاقتصادية، مثل البطالة، الفقر والنمو وغيرها، ومن جهة أخرى، يمكن من خلال بيانات بانل الربط بين سلوكيات مفردات العينة من نقطة زمنية لأخرى.

– تساهم في الحد من إمكانية ظهور مشكلة المتغيرات المهملة Omitted Variables الناتجة عن خصائص المفردات غير المشاهدة، والتي تقود عادة إلى تقديرات متحيزة Biased Estimates في الانحدارات الفردية(Baltagi , pp. 3-9).

– تسمح نماذج البانل بدراسة مشاكل عجزت السلاسل الزمنية أو البيانات العرضية في دراستها، بحيث تساعد في منع ظهور (Heteroscedasticity) مشكلة انعدام ثبات تباين حد الخطأ شائعة الظهور عند استخدام البيانات المقطعية في تقدير النماذج القياسية، فبخلاف السلاسل الزمنية للاقتصاد الكلي فإن نماذج البانل تجعل من الممكن تحليل السلوك عند مستوى الوحدات الفردية مع ضبط انعدام التجانس بينها، لأن كل واحد من المصادر لانعدام ثبات التجانس للبيانات المقطعية هو حذف معلومات ثابتة نسبيا من الوحدات الفردية، ومن هنا تظهر أهمية استخدام بيانات البانل بأنها تأخذ بعين الاعتبار ما يسمى"عدم التجانس أو الاختلاف غير المشاهد"الخاص بمفردات العينة سواء المقطعية أو الزمنية.

– تتميز بيانات البانل عن غيرها بعدد أكبر من درجات الحرية وكذلك بكفاءة أفضل، وهذا ما يؤثر إيجابيا على دقة المقدرات.(Peracchi. F, 2001, p. 397)

ثالثا: الصعوبات التي تواجه تطبيق نماذج بانل

من بين المشاكل والصعوبات التي يمكن مصادفتها عند استخدام نماذج بانل ما يلي:

– مشكل النقاط الشاذة والمشاهدات المفقودة نظرا للعدد الكبير من المشاهدات المدرجة، وقد بين(Huber 1921) أن وجود 3% فقط من القيم غير المرغوب فيها كافيا للتأثير على معنوية ودقة المقدرات والتغيير من قيمتها، ولهذا وجب معالجتها أو التخلص منها.

– غياب بعض المشاهدات في العينات المدروسة، حيث يجب التنبيه إلى أنه إذا كان سلوك الأفراد الموجودين في العينة يختلف عن سلوك الأفراد الغائبين عنها فإن التقديرات المتحصل عليها انطلاقا من العينة لا يمكن تعميمها على المجتمع وبالتالي تصحيحها.

– يمكن تفادي هذه المشاكل عن طريق صقل العينات وذلك بالتخلص من كل المشاهدات الخاصة بفرد معين ولا يملكها الأفراد الآخرين، ومع ذلك فإن عملية صقل العينة تؤدي إلى إلغاء نسبة كبيرة من المشاهدات أي فقدان معلومات كثيرة، وعليه الحصول على مقدرات متحيزة وغير دقيقة.

المطلب الثاني: النماذج الأساسية لبيانات البانل

تتم صياغة النماذج الأساسية لانحدار معطيات بانل وفقا لـ (Greene,1993) كما يلي:

$$Y_{it} = \alpha + x'_{it}\beta + \mu_i + \gamma_t + \varepsilon_{it}$$

حيث:

– i=1,2,….n وحدات، وt=1,2,….t فترات الزمن.

– و Y_{it} يمثل المتغير التابع، معلمة α تمثل القاطع أو الحد العام الثابت للنموذج، (x'_{it}) مصفوفة المتغيرات المستقلة، β تمثل المعلمات المراد تقديرها، حيث يفترض النموذج وجود عدد k من المعلمات في، (x'_{it}) دون الحد الثابت.

– وتمثل μ_i الآثار أو التغيرات المقطعية غير المشاهدة (Cross section effects) التي تتفاوت من وحدة إلى أخرى، لكنها تظل ثابتة خلال الفترة الزمنية، وتشير (γ_t) إلى الآثار أو التغيرات الزمنية المشتركة بين الوحدات والتي تتغير عبر الزمن، أما ε_{it} الحد العشوائي للنموذج.

يقدر نموذج بانل بهدف كيفية التعامل مع هذه الآثار (الزمنية والمقطعية) أو عدم التجانس غير المشـــاهد، حيث أن إهمالها ينتج مقدرات متحيزة وغير متسـقة، ولذا يتم التعامل مع هذه الآثار، في نماذج البانل باسـتخدام نموذج الآثار الثابتة أو باسـتخدام نموذج الآثار العشـوائية، فإذا لم تكن هناك أي آثار بمعنى جميع المعاملات ثابتة لكل الوحدات والفترات الزمنية، فإن النموذج يعامل كنموذج انحدار التجميعي Pooled Regression Model يحمل معادلة واحدة للتقدير من أجل NxT من الشكل:

$$Y_{it} = \alpha_i + \beta x_{it} + \varepsilon_{it}$$

ويتم التقدير استخدام طريقة المربعات الصغرى العادية(OLS)(William H, 2002, p. 258).

➢ الفرع الأول: نموذج الانحدار التجميعي (PRM) Pooled Regression Model

يعتبر هذا النموذج من أبسط نماذج بيانات بانل حيث تكون فيه جميع المعاملاتβ_jو β_iثابتة لجميع الفترات الزمنية ثابتة لجميع الفترات الزمنية (يهمل أي تأثير للزمن)، وبإعادة كتابة النموذج في المعادلة نحصل على نموذج الانحدار التجميعي بالصيغة الآتية:

$$Y_{it} = \beta_0 + \sum_{j=1}^{k} \beta_j x_{j(it)} + \varepsilon_{it} i = 1,2, \dots . Nt = 1,2 \dots \dots . . T$$

$$var(\varepsilon_{it}) = \sigma_\varepsilon^2 \dots \dots . . E(\varepsilon_{it}) = 0$$

تستخدم طريقة المربعات الصغرى العادية في تقدير معلمات النموذج في المعادلة الأخيرة بعد أن ترتب القيم الخاصة بالمتغير التابع والمتغيراتالمستقلة بدءا من أول مجموعة بيانات مقطعية وهكذا، بحجم مشاهدات مقداره (Greene, W., H, 2012, p. 122)(NxT)

➢ الفرع الثاني: نموذج التأثيرات الثابتة Fixed Effects Model (FEM)

يكون الهدف من استخدام نموذج التأثيرات الثابتة هو معرفة سلوك كل مجموعة بيانات مقطعية على حدة من خلال جعل معلمة القاطع β_iتتفاوت من مجموعة إلى أخرى مع بقاء معاملات الميل β_j ثابتة لكل مجموعة بيانات مقطعية، أي سوف نتعامل مع حالة عدم التجانس في التباين بين المجاميع، وعليه فان نموذج التأثيرات الثابتة يكون بالصيغة الآتية:

$$Y_{it} = \beta_{0(i)} + \sum_{j=1}^{k} \beta_j x_{j(it)} + \varepsilon_{it} i = 1,2, \dots . Nt = 1,2 . . T$$

$$var(\varepsilon_{it}) = \sigma_\varepsilon^2 \dots \dots . . E(\varepsilon_{it}) = 0$$

يقصد بمصطلح التأثيرات الثابتة بأن المعلمة β_0 لكل مجموعة بيانات مقطعية لا تتغير خلال الزمن وإنما يكون التغير فقط في مجاميع البيانات المقطعيـة لغرض تقدير معلمات النموذج في المعادلة والـسماح لمعلمـة القاطـع β_0 بالتغير بين المجاميع المقطعية عادة ما تستخدم متغيرات وهمية بقدر (N-1) لتجنب حالة التعددية الخطية التامة ثم تستخدم طريقة المربعات الصغرى العادية، كما يطلق على نموذج التأثيرات الثابتة اسم نموذج المربعات الـــصغرى للمتغيرات الوهمية (Least Squares Dummy Variable Model) بعد إضافة المتغيرات الوهمية D في المعادلة يصبح النموذج بالشكل الآتي:

$$Y_{it} = \propto_1 + \sum_{d=2}^{k} \propto_{dDp} + \sum_{j=1}^{k} \beta_j x_{j(it)} + \varepsilon_{it} \quad i = 1,2, \dots . N;\ t = 1,2 \dots \dots . T$$

يمثل هذا المقدار $\propto_1 + \sum_{d=2}^{k} \propto_{dDp}$: التغير في المجاميع المقطعية لمعلمة القطع β_0، ويمكن كتابة النموذج بالمعادلة بعد حذف $(\propto_1)$ بالشكل الآتي(زكريا ، 2012، الصفحات 171-172):

$$Y_{it} = \sum_{d=2}^{k} \propto_{dDp} + \sum_{j=1}^{k} \beta_j x_{j(it)} + \varepsilon_{it} \quad i = 1,2, \dots . N;\ t = 1,2 \dots \dots . T$$

يمكن تقسيم هذا النوع من النماذج إلى(Robert , 2003, pp. 3-4):

أولا–نموذج تأثيرات ثابتة مقطعيا

يتمثل هذا النوع من النماذج في ثبات معامل المتغيرة المستقلة، بينما المعامل الثابت يتغير من فرد إلى أخر أي من بلد إلى أخر، أي رغم عدم وجود أثر الزمن يوجد أثر أخر يتمثل في الأثر الفردي.

ثانيا–نموذج تأثيرات ثابتة زمنيا

يتمثل هذا النوع من النماذج في ثبات معامل المتغيرة المستقلة، بينما تغير المعامل الثابت متعلق بالزمن، أي أنه لا يوجد فرق بين الأفراد (البلدان أو المؤسسات) ولكن العامل الزمني هو الذي يؤدي إلى التفرقة ما بين هذه البلدان.

ثالثا–نموذج تأثيرات باتجاهين زمني ومقطعي

يتمثل هذا النوع من النماذج في ثبات معامل المتغيرة المستقلة، بينما يتغير العامل الثابت متعلق بالزمن، وبتغير الأفراد (البلدان أو المؤسسات).

➢ الفرع الثالث: نموذج التأثيرات العشوائية Random Effects Model (REM)

يتعامل نموذج الآثار العشوائية (REM) مع الآثار المقطعية(μ_i)والزمنية (γ_t) على أنها معالم عشوائية، وليست معالم ثابتة، كما هو الحال في نموذج(FEM)، ويقوم هذا الافتراض على أن الآثار المقطعية والزمنية هي متغيرات عشوائية مستقلة بوسط يساوي صفر وتباين ثابت، وتضاف كمكونات عشوائية في حد الخطأ العشوائي للنموذج، ويقوم هذا النموذج على افتراض أساسي وهو:

– عدم ارتباط الآثار العشوائية مع متغيرات النموذج التفسيرية، وبمقارنته مع (FEM) فإن نموذج الآثار الثابتة، يفترض أن كل فرد أو كل سنة تأخذ قاطعا مختلفا، في حين أن نموذج الآثار العشوائية يفترض أن كل فرد أو كل سنة تختلف في حدها العشوائي، وفي حالة وجود كلا الآثار الزمنية والمقطعية في نموذج الآثار العشوائية، فيشار إليه أحيانا كنموذج مكونات الخطأ (model error components) أو مكونات التباين، نظرا لأن الآثار العشوائية يتم تضمينها داخل حد الخطأ العشوائي، ولذلك يصبح حد الخطأ العشوائي في النموذج كالتالي(عابد ، 2020، صفحة 19):

$$\varepsilon_{it} = \mu_i + \gamma_t + v_{it}$$

في نموذج التأثيرات العشوائية يكون حد الخطأ ε_{it}يتبع توزيع طبيعي بوسط مقداره صفر وتباين مساوي إلى σ_ε^2، ولكي تكون معلمات نموذج التأثيرات الثابتة صحيحة وغير متحيزة عادة ما يفرض بأن تباين الخطأ ثابت متجانس لجميع المشاهدات

المقطعية وليس هناك أي ارتباط ذاتي خلال الزمن بين كل مجموعة من مجاميع المشاهدات المقطعية في فترة زمنية محددة، لذا يعتبر نموذج التأثيرات العشوائية نموذجا ملائما في حالة وجود خلل في أحد الفروض المذكورة أعلاه في نموذج التأثيرات الثابتة، حيث في نموذج التأثيرات العشوائية يعامل معامل القاطع$\beta_{0(i)}$ كمتغير عشوائي له متوسط مقداره μأي:

$$\beta_{0(i)} = \mu + v_i i = 1,2, \dots \dots . . N$$

وبتعويض المعادلة الأخيرة في معادلةبانل الأساسيةنحصل على نموذج التأثيرات العشوائية بالشكل الآتي:

$$Y_{it} = \mu + \sum_{j=1}^{k} \beta_i \, x_{j(it)} + v_i + \mathcal{E}_{it} i = 1,2, \dots . N; \; t = 1,2 \dots T$$

حيث v_i يمثل حد الخطأ في مجموعة البيانات المقطعية i، يطلق على نموذج التأثيرات العشوائية أحيانا نموذج مكونات الخطأ (Model Components Error) بسبب أن النموذج في هذه المعادلة يحتوي مركبين للخطأ هما$v_i \& \mathcal{E}_i$.

يمتلك نموذج التأثيرات العشوائية خواص رياضية منها أن:

$$E(\mathcal{E}_{it}) = 0 \qquad E(v_{it}) = 0 \qquad var(\mathcal{E}_{it}) = \sigma_\varepsilon^2 \qquad var(v_{it}) = \sigma_v^2$$

ليكن لدينا حد الخطأ المركب الآتي:

$$var(w_{it}) = \sigma_V^2 + \sigma_{V\varepsilon}^2 \qquad w_{it} = v_i + \varepsilon_{it} \qquad E(w_{it}) = 0$$

تفشل طريقة المربعات الصغرى العادية في تقدير معلمات نموذج التأثيرات العشوائية، حيث تعطي طريقة OLS مقدرات غير كفؤة مما يؤثر في اختبار المعلمات، كون ان التباين المشترك $cov(w_{it}; w_{is}) = \sigma_{v^2} \neq 0, t \neq s$.

المطلب الثالث: المفاضلة بين نماذج بانل

قبل تنفيذ اختبارات المفاضلة بين نماذج بانل، لابد من القيام باختبار له أهميته الخاصة في بيانات بانل، والذي بسببه يمكن الحكم على إمكانية تقدير نماذج بانل من عدمها، وهو اختبار التجانس.

➢ **الفرع الأول: اختبارات التجانس في بيانات بانل**

تتطلب دراسة بيانات بانل فحص تجانس أو عدم تجانس السياق العام للبيانات، والتي تعرف باختبارات التجانس لـ(Hsiao,1986)، حيث يتم إجراء اختبار تقارب معاملات النموذج المدروس في البعد الفردي، وهذا على مستوى الاقتصاد القياسي، أما على المستوى الاقتصادي فإن إجراء هذه الاختبارات يهدف لمعرفة ما إذا كان النموذج المدروس متطابقا بالنسبة لكل الوحدات، أم أن هناك خصوصية لبعض الوحدات، وفي هذا السياق تعتبر اختبارات التجانس هامة لتحديد هيكل بياناتابانل ولمعرفة مدى تجانس معلمات النموذج.

وانطلاقا من المعادلة الأساسية لنموذج بانل سابقة الذكر، وفي ظل الافتراض بأن حدود الأخطاء العشوائيةε_{it}مستقلة ومتماثلة التوزيع بمتوسط معدوم وتباين يساويσ_i^2، كما يفترض أن المعلمات β_iوa_i في النموذج يمكن أن تختلف في البعد الفردي وأنها ثابتة في الزمن.

أولا–مرحلة اختبار التجانس الكلي

حالة التجانس التام أو التطابق الكلي، حيث يكون تســـاوي أو تطابق تام بين معاملات الثابت ومعاملات المتغيرات المفسرة لكل البيانات المقطعية أي:

$$H_0^1: \alpha_i = \alpha\ ; \beta_i = \beta;\ \forall_i \in [1, N]$$

وهذا معناه من الناحية الاقتصادية أن أي تأثير للمتغيرات المفسرة يكون نفسه بالنسبة لجميع العينات وكذا العوامل الثابتة تكون نفسها، فيكون لدينا نموذج بانل متجانس(معطى ، 2021، صفحة 86).

ويتم اتخاذ القرار بناء على قيمة إحصائية فيشر والتي تحسب وفقا للصيغة التالية:

$$F = \frac{(SCR_{1,c} - SCR_1)/[(N-1)(K+1)]}{SCR_1/[NT - N(k+1)]}$$

حيث: SCR_1 مجموع مربعات البواقي للنموذج غير المقيد، وتساوي مجموع مربعات البواقي لـ N وحدةلكل مشاهداتT لكل وحدة على حده أي أن:

$$SCR_1 = \sum_{i=1}^{n} SCR_i$$

$SCR_{1,c}$: مجموع مربعات البواقي للنموذج المقيد تحت الفرضية H_0^1 أي تقدير النموذج بدمج كل المشاهداتN: عدد الوحدات،T: عدد السنوات،K: عدد معاملات النموذج.

تتبع هذه الإحصائية توزيع فيشر مع درجة الحرية$(N-1)(K+1)$ و$[NT - N(k+1)]$، وتكون نتيجة هذا الاختبار كالآتي:

– إذا تم قبول فرضية العدم للتجانس نحصل على نموذج بانل متجانس كليا، بمعنى أنه في حالة قبول H_0^1يكون النموذج الأمثل هو نموذج التجانس الكلي(المقيد).

$$Y_{it} = \alpha + \beta' x_{it} + \varepsilon_{it}$$

– أما إذا تم رفض فرضـــية العدم ننتقل إلى الخطوة الثانية التي تتمثل في تحديد ما إذا كان عدم التجانس مصـــدره هو اختلاف المعاملات i بين الأفراد.

ثانيا– مرحلة اختبار تجانس المعاملات

حالة عدم التجانس الكلي،حيث يكون هناك اختلاف بين الثوابتα_i واختلاف بين معاملات المتغيرات β_i من عينة لأخرى، أي يوجد N نموذج مختلف، وفي هذه الحالة يتم رفض صيغة العينات المقطعية.

$$H_2^0: \beta_i = \beta;\ \forall_i \in [1, N]$$

ويتم اتخاذ القرار بناءعلى قيمة إحصائية فيشر والتي تحسب وفقا للصيغة التالية:

$$F = \frac{(SCR_{2,c} - SCR_1)/[(N-1)K]}{SCR_1/[NT - N(k+1)]}$$

حيث: $SCR_{2,c}$مجموع مربعات البواقي للنموذج المقيد تحت الفرضية H_2^0 أي تقدير النموذج التأثيرات الفردية الثابتة.

تتبع هذه الإحصائية توزيع فيشر مع درجة الحرية $(N-1)K$ و $[NT-N(k+1)]$،وتكون نتيجة هذا الاختبار كالآتي:

- حالة قبول H_2^0:فإنه يسمح بنماذج بانل، وننتقل للمرحلة الثالثة للاختبار.

- حالة رفض H_2^0: يتم رفض هيكلة نماذج بانل، لأنه في هذه الحالة تكون الثوابت متماثلة فقط بين المفردات وتكون بالشكل التالي(عماد الدين، 2021، الصفحات 102-101):

$$Y_{it} = \alpha_i + \beta x_{it} + \varepsilon_{it}$$

ثالثا– مرحلة اختبار تجانس الثوابت

تتميز هذه الحالة بتطابق الثوابت α_i واختلاف بين المعاملات β_i الخاصة بالفرضيات المدروسة:

$$H_3^0: \alpha_i = \alpha;\ \forall_i \in [1, N]$$

من الناحية الاقتصادية أن كل العوامل الثابتة الأخرى التي تفسر الظاهرة المدروسة تكون نفسها بالنسبة لجميع الوحدات، في حين يكون هناك تباين في تأثير المتغيرات المفسرة في النموذج، أي يوجد هناك أكثر من نموذج مختلف، وبالتالي نرفض صيغة العينات المقطعية، ويتم اتخاذ القرار بناء على قيمة إحصائية فيشر والتي تحسب وفقا للصيغة التالية:

$$F = \frac{(SCR_{2,c} - SCR_1)/(N-1)}{SCR_1/[N(T-1)-k]}$$

حيث: $SCR_{2,c}$مجموع مربعات البواقي للنموذج المقيد تحت الفرضية H_0^2، أي تقدير النموذج التأثيرات الفردية الثابتة،وتتبع هذه الإحصائية توزيع فيشر مع درجة الحرية $(N-1)$ و $N(T-1)-k$، وتكون نتيجة هذا الاختبار كالآتي:

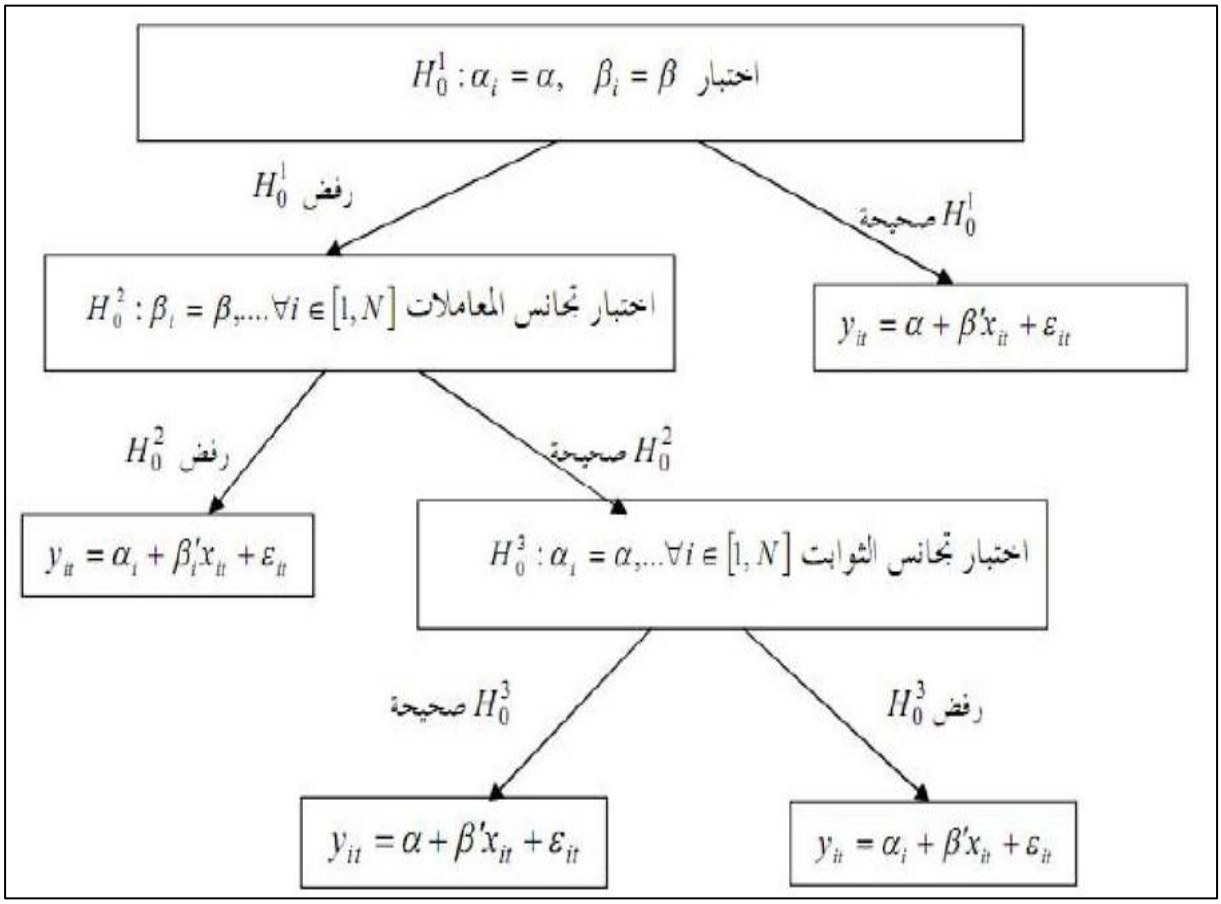
- في حالة رفض H_0^3نحصل على نموذج بانل، مع التأثيرات الفردية ويمثل بالصيغة التالية:

$$Y_{it} = \alpha_i + \beta x_{it} + \varepsilon_{it}$$

مع ملاحظة وجود حالة تتميز بعدم تجانس أو تطابق الحدود الثابتة α_iوتساوي أو تجانس معاملات المتغيرات المفسرة في العينات المدروسة β_i، ويسمى هذا النموذج "نموذج الآثار الفردية"، وتعني هذه الحالة من الناحية الاقتصادية تساوي مساهمة المتغيرات المفسرة في تفسير الظاهرة المدروسة، بين عينات الدراسة أو فرضيات الدراسة، مع وجود اختلاف في مساهمة تفسير باقي العوامل الأخرى والمتمثلة بالحد الثابت.

ويتم التمييز بين هذه الحالات المختلفة، وتحديد نموذج بانل بواسطة اختبار(Hsiao,1986)، والذي يعتمد على مجموعة متفرعة من الاختبارات والفرضيات الفرعية كما يوضحها الشكل التالي(Hsiao. C, 1986):

الشكل (4–1): خطوات ومراحل اختبار التجانس



المصدر: Hsiao, 1986, p50

➢ **الفرع الثاني: اختبارات المفاضلة بين نماذج بانل**

يتم المفاضلة بين نماذج البانل باستخدام الاختبارات التالية:

أولا–اختبار فيشر المقيد

التي تنبى فرضياته استنادا إلى:

H0: نموذج الانحدار التجميعي هو الملائم.

H1 : نموذج التأثيرات الثابتة هو الملائم.

وصيغته المحسوبة كالتالي:

$$F^* = \frac{(R^2_{FEM} - R^2_{PRM}) \Big/ (N-1)}{(1 - R^2_{FE}) \Big/ (NT - N - 1)} \sim F_{(N-1, NT-N-K)}$$

حيث:

R^2_{FEM}: معامل التحديد لنموذج التأثيرات الثابتة.

R^2_{PRM}: معامل التحديد للنموذج التجميعي.

نقارن القيمة المحسوبة مع إحصائية فيشرالمجدولة عند مستويات معنوية 1%، و5%، و10%، فإذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة المجدولة فإننا نقبل فرضية العدم التي تنص على أن النموذج التجميعي للبيانات هو النموذج الأنسب والأكثر ملائمة للدراسة وفي حالة العكس يكون نموذج التأثيرات الثابتة هو الأنسب(بلهوشات و بوتواتة ، 2019).

ثانيا–اختبار مضاعف لاغرانج

يستخدم هذا الاختبار للمفاضلة بين نموذج الانحدار التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية والمقترح من طرف Breusch &Pagan (1991)، حيثتتبع إحصائية الاختبار توزيع كاي تربيع بدرجة حرية واحدة، ويأخذ اختبار مضاعف لاغرانج(LM)الصيغة التالية:

$$LM = \frac{nT}{2(T-1)}\left[\frac{\sum_{i=1}^{n}(T\bar{e_i})^2}{\sum_{i=1}^{n}\sum_{t=1}^{T}e_{it}^2} - 1\right]^2 \sim \chi_1^2$$

إذا كانت القيمة المحسوبة لاختبار LM أكبر من القيمة الجدولية عند درجة حرية واحدة فإن هذا يعني أنه يتم رفض فرضية العدم القائلة بأن نموذج الانحدار التجميعي هو الأفضل، ويتم قبول الفرضية البديلة القائلة بأن نموذج الآثار العشوائية هو الأفضل(Breusch T.S & Pagan A.R, 1980, pp. 239-253)

ثالثا–اختبار هوسمان

يستخدم اختبار هوسمان في حالة وجود اختلاف جوهري بين التأثيرات الثابتة والعشوائية، وهو المدى الذي يرتبط فيه الأثر الفردي بالمتغيرات المستقلة، فتستند فرضية العدم على عدم وجود ذلك الارتباط وعندها تكون كل من مقدرات نموذج التأثيرات الثابتة والعشوائية متسقة ولكن مقدرة التأثيرات العشوائية تكون هي الأكثر كفاءة، بينما في ظل الفرضية البديلة لوجود الارتباط، فإن مقدرة التأثيرات الثابتة هي فقط التي تكون متسقة وأكثر كفاءة.

يأخذ اختبار هوسمان الصيغة التالية:

$$H = \left(\hat{\beta}^{FE} - \hat{\beta}^{RE}\right)'\left[Var\left(\hat{\beta}^{FE}\right) - Var\left(\hat{\beta}^{RE}\right)\right]^{-1} \sim x_k^2$$

حيث$\left(\hat{\beta}^{F} - \hat{\beta}^{RE}\right)$: تمثل الفرق بين مقدرات التأثيرات الثابتة والعشوائية، و$\left[Var\left(\hat{\beta}^{FE}\right) - Var\left(\hat{\beta}^{RE}\right)\right]$ هو الفرق بين مصفوفة التباين المشترك لكل مقدرات التأثيرات الثابتة والعشوائية.

إذا كانت القيمة المحتسبة أقل من القيمة الجدولية فهذا يعني أن الفرق بين المقدرتين غير معنوي، وعليه يتم قبول H0وأن نموذج التأثيرات العشوائية هو الأنسب، أي أن مقدرات الآثار العشوائية متسقة وذات كفاءة، ورفض نموذج الآثار الثابتة، والعكس صحيح(Hausman, J.A.,, 1978, pp. 1251-1971)

المبحثالثاني: الإطار العام للدراسة

للحصول على المعلومات المراد البحث عنها فقد إستخدمنا المنهج الوصفي التحليلي، من خلال الإعتماد والرجوع للدراسات السابقة في الجانب النظري لمعرفة أهمية الحوكمة في تقليل الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة وإسقاطها على البيئة الجزائرية، وقد تم الإعتماد على الجانب الكمي القياسي في الجانب التطبيقي، لمعرفة وإختبار تأثير العلاقة بين المتغير المستقل الحوكمة والمتغير التابع الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة.

المطلب الأول: إختيار مجتمع ومتغيرات الدراسة

➢ الفرع الأول: مجتمع الدراسة

لقد تم اختيار عينة الدراسة حيث يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من المؤسسات في البيئة الجزائرية تنتمي إلى نشاطات اقتصادية مختلفة وعددها08 مؤسسات خلال الفترة (2013-2022) بعدد مشاهدات 61 مشاهدة ، وقد اختلفت العينة الدراسة بين مؤسسات عامة ومؤسسات خاصة، وتم التركيز على مؤسسات ذات أسهم،وتم الحصول على التقارير السنوية للمؤسسات عن طريق المواقع الالكترونية للمؤسسات، والموقع الإلكتروني للجنة تنظيم عمليات بورصةومراقبتها(COSOB)، وقد تم اختيار هذه المؤسسات لتوفر معلوماتها واحتواء تقاريرها السنوية على آليات الحوكمة رغم ضعفها كخصائص مجالس الإدارة ولجان التدقيق ،وقد تم استبعاد السنوات التي كانت تقاريرها غير متوفرة أو غير موجودة ، كما تم إلغاء السنوات التي حققت فيها المؤسسات خسائر لتعذر حساب معدل الضريبة الفعلي ETR،وتم تفريغ بيانات أبعاد متغيرات الحوكمة ومعدل الضريبة الفعلي ETR في جداول EXEL وتم استعمال البرنامج الإحصائي Eviews 13 و Stata17 لإجراء الاختبارات الإحصائية الوصفية والتحليلية للحصول على نتائج الدراسة، وسنتطرق من خلال الجدول الأتي إلى تقديم مؤسسات محل الدراسة وأهم آليات الحوكمة المطبقة فيها و المفصح عنها في تقاريرها السنوية أو عن طريق مواثيق الحوكمة الخاص بالمؤسسات.

الجدول (1-4): المؤسسات الجزائرية المدرجة في الدراسة

المؤسسة	نوع الملكية	تاريخ الإنشاء	الرأس المال الاجتماعي	قطاع النشاط	أعضاء مجلس الإدارة	أعضاء لجنة المراجعة	هيكل الملكية
NCA ROUIBA	خاصة	1966	849 150 000دج	إنتاج	11 عضو	4 أعضاء	58%نسبةأك بر مساهم
SAIDAL	عامة	1982	2.5ملياردج	إنتاج	11 عضو	3 أعضاء	80 %نسبة أكبر مساهم
BIOPHARM	خاصة	1992	5 104 375 000دج	إنتاج	5 أعضاء	2 أعضاء	50% نسبة أكبر مساهم
ELAOURASSI	عامة	1975	1.5 مليار دج	خدمات	7 أعضاء	3 أعضاء	80 %نسبة أكبر مساهم
ALLIANCE	خاصة	2005	2.2 مليار دج	خدمات	7 أعضاء	5 أعضاء	65 %نسبة أكبر مساهم
CASH ASSURANCE	عامة	1996	20 مليار دج	خدمات	9 أعضاء	لا يوجد	64 %نسبة أكبر مساهم
CCR	عامة	1973	30 مليار دج	خدمات	6 أعضاء	6 أعضاء	100%نسبة أكبر مساهم
CAAT	عامة	1985	25 مليار دج	خدمات	8 أعضاء	لا يوجد	100%نسبة أكبر مساهم

من إعداد الطالب بالاعتماد على تقارير السنوية للمؤسسات

من خلال نتائج الجدول نقدم التفسيرات بخصوص آليات الحوكمة من حيث ضعف أو قوة هيكل الحوكمة للمؤسسات محل الدراسة:

NCA ROUIBA:حوكمة معتدلة حيث، عددأعضاء مجلس الإدارة معتدل ، وحجم كافي نسبيا لعدد أعضاء لجنة المراجعة، كما أن تركز الملكية بنسبة 58% قد يسهل للمساهم الأكبر بالتأثير على القرارات بشكل مفرط مما لا يعطي الحق للمساهمين الأقلية في مشاركة القرار.

SAIDAL:حوكمة ضعيفة نسبيًا، حيث نلاحظ نسبة مرتفعة لتركز الملكية مما يشير إلى رقابة أحادية من الدولة، وهدا قد يضعف الشفافية بالرغم من الحجم الجيد لمجلس الإدارة من خلال عدد الأعضاء المصرح به.

BIOPHARM:حوكمة ضعيفة،نلاحظ صغر حجم مجلس الإدارة وهدا ما يقلل من تنوع الخبرات، كذلك صغرحجم لجنة المراجعة مما يقلل من قدرة الرقابة والمتابعة، وهناك سيطرة جزئية من خلال تركز الملكية المتوسط.

ELAOURASSI:حوكمة متوسطة إلى ضعيفة حيث نجد مجلس الإدارة متوسط الحجم، ولجنة مراجعة مقبولة، لكن تركز الملكية المرتفع يشير إلى سيطرة قوية قد تؤثر على نزاهة التقارير المالية.

ALLIANCE:حوكمة جيدة نسبيًا،حيث نلاحظ توازن في حجممجلس الإدارة ولجنة المراجعة، هدا ما قد يساعد رقابة محكمة. رغم وجود تركز ملكية، إلا أن هيكل الحوكمة يبدو أكثر توازنًا.

CASH ASSURANCE:حوكمة ضعيفة، غياب لجنة مراجعة أمر سلبي للمؤسسة مما قد يضعف من بيئة الرقابة، بالرغم من حجممجلس الإدارة المقبول. إلا تركز الملكية المرتفع قد يزيد من مخاطر القرارات الأحادية.

CCR:حوكمة شكلية، بالرغم من وجود توازن بين عدد أعضاء مجلس الإدارة وعدد لجنة مراجعة، إلا أن التملك الكامل من طرف الدولة يجعل الحوكمة شكلية بدون رقابة فعلية مستقلة.

CAAT:حوكمة ضعيفة جدًا،غياب لجنة المراجعة، والتملك الكلي للدولة، يزيد من فرص الممارسات الغير عقلانية ، ويضعف الرقابة والاشراف.

➢ الفرع الثاني: متغيرات الدراسة

انطلاقا من صياغة موضوع دراستنا واستنادا لما تم التقدم به في الجانب النظري سيتم التطرق لمتغيرات الدراسة التي اعتمدنا عليها بعد الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة المتغير المستقل والمتمثلة في أليات الحوكمة مجلس الإدارة وخصائصه، تركز الملكية، خصائص لجنة المراجعة، والمتغير التابع الممارسات السلبية للمسير الجبائي المتمثل في معدل الضريبة الفعلي ETR، وبهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة من عدمها والتي يمكن توضيحها.

أولا: المتغير التابع: سيتم الاعتماد على معدل الضريبة الفعلي ETR الذي تم الاعتماد عليه في أغلب الدراسات السابقة كمحدد لوجود الممارسات السلبية للمسير الجبائي، ونظرا لإمكانية قياسه والحصول عليه بالاعتماد على التقارير والقوائم المالية.

– **المعدل الضريبة الفعلي ETR**:أعتبر من طرف العديد من الباحثين أنه من أهم المقاييس التي يمكنها الكشف عن الممارسات السلبية للتسيير الجبائي ،ويتم قياس الممارسات السلبية للمسير الجبائي عن طريق معدل الضريبة الفعلي ETRوالذي يقيس مقدار الدخل الخاضع للضريبة،والذي يعبر عن الفرق بين المعدل القانوني الضرائب على أرباح الشركاتIBS والمعدل الضريبة الفعلي ETR، وذلك من خلال ممارسات استغلال الثغرات القانونية والمبالغة في لاستعمالالامتيازات الجبائية الممنوحة، وكل ماقل معدل

الضريبة الفعلي ETR على معدل الضريبة على أرباح الشركات IBSفهذا يعبر على وجود ممارسات سلبية للتسيير الجبائي، ويتم حساب معدل الضريبة الفعلي ETR بقسمة مبلغ الضريبة على أرباح الشركات على النتيجة العادية قبل الضرائب.

– **ثانيا: المتغير المستقل:** يتم قياس الحوكمة كمتغير في مختلف الدراسات عن طريق مبادئ الحوكمة أو عن طريق قواعد وأليات الحوكمة، وقد تم التركيز في دراستنا على آليات الحوكمة الداخلية بالخصوص لأننا وجدنا أن الآليات الخارجية للحوكمة يتم ضبطها تحت نفس البيئة الاقتصادية والتشريعات القانونية المتماثلة، وسيتماستخدامآليات الحوكمة كمجلس الإدارة وخصائصه وخصائص لجنة والمراجعة وتركز الملكية.

– **ازدواجيةالمنصبDUAL** : يعبر عن الجمع بين وظيفة المدير العام DG ورئيس مجلس الإدارة **PCAونأخذ قيمة وهمية 1 إذا كان الجمع بين الوظيفتين PDG و0 كقيمة وهمية إذا كان الفصل بين الوظيفة.**

– **حجم مجلس الإدارة NCA**: يتشكل مجلس الإدارة من مجموعة أعضاء تكمن فعاليتهم في مساهمة صنع القرارات المؤسسة خاصة الجبائية منها ويمكن قياس **بعددأعضاء المشكلة لمجلس الإدارة**

– **عدد اجتماعات مجلس الإدارة NRCA**: يعتبر عدد اجتماعات من مؤشرات فعالية مجلس الإدارة كما يعتبر الكثير من الباحثين أن قلة الاجتماعات يقلل من عملية الإشراف والرقابة على المسيرين ويتم قياسه **بعدد اجتماعات مجلس الإدارة في السنة.**

– **استقلالية مجلس الإدارةINDCA**: تعبراستقلالية أعضاء مجلس الإدارة على أعضاء ليس لهم علاقة لا بالمسيرين ولا المساهمين، تكمن فعاليتهم في توظيف خبراتهم ما يجعل نظام الحوكمة يكون جيد وفعال ويتم قياسه **بنسبة الأعضاء المستقلين في مجموع مجلس الإدارة.**

– **تركز الملكية ACTMAJ**: تعبر على تركز الأسهم في حوزة مالك واحد ويتم قياسه **بنسبة أكبر مساهم.**

– **حجم لجنة المراجعة NCAUD**: تعتبر لجنة المراجعة ألية من أليات الحوكمة ويزيد حجمها من كفاءة الرقابة ويتم قياسه **بمجموع أعضاء لجنة المراجعة.**

– **عدد اجتماعات لجنة المراجعة NRCAUD**: ويتم قياسه **بعدد اجتماعات لجنة المراجعة في السنة.**

ثالثا: المتغيرات الضابطة:

بناء على الدراسات السابقة يتم إدراجها بهدف تقليل الأخطاء في النموذج وتحسين النتائج، وتعتبر هذه المتغيرات مؤثرة على الممارسات السلبية للمسير الجبائي وقد تم اختيار ثلاث متغيرات ضابطة معدل العائد على الأصول، حجم المؤسسة، الرافعة المالية.

– **معدل العائد على الأصول ROA**: يترجم العائد على الأصول الربحية، وقد خلصت العديد من دراسات أن المؤسسات التي لديها عائد على الأصول كبير كانت متورطة في الممارسات السلبية للتسيير الجبائي، ويتم قياسه **بقسمة النتيجة العادية قبل الضرائب على مجموع الأصول.**

– **حجم المؤسسة SIZE**: لقد اعتبرت جل الدراسات السابقة أن حجم المؤسسة من الأبعاد المؤثرة في ممارسات السلبية للمسير الجبائي، للتحكم في المصاريف الجبائية نظرا لكبر حجم المؤسسات وتوسعها ويتم قياسه باستعمال **اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.**

– **الرافعة المالية LEV**: لقد خلصت العديد من الدراسات السابقة بأن هناك علاقة بين ممارسات التسير الجبائي والرافعة المالية عن طريق استخدام الفوائد على القروض من عدمها ويتم قياسها بقسمة مجموع الخصوم الجارية على مجموع الأصول.

ويمكن توضيح في الجدول التالي عرض المتغيرات وطريقة قياسها والرمز الخاص بكل متغير ونوعها في الجدول التالي:

الجدول رقم(4–2) متغيرات الدراسة

المتغير	الرمز	النوع	طريقة القياس
معدل الضريبة الفعال	ETR	التابع	الضرائب على أرباح الشركات / النتيجة العادية قبل الضرائب
إزدواجية منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير العام	DUAL	المستقل	نأخذ القيمة 1 إذا كان المدير العام هو نفسه رئيس مجلس الإدارة و0 في حالة العكس
حجم مجلس الإدارة	NCA	المستقل	يمثل العدد الإجمالي للأعضاء مجلس الإدارة
عدد إجتماعات مجلس الإدارة	NRCA	المستقل	يمثل عدد إجتماعات مجلس الإدارة أثناء السنة
إستقلالية مجلس الإدارة	INDCA	المستقل	يمثل نسبة الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة=الأعضاء المستقلين/مجموع الأعضاء
تركز الملكية	ACTMAJ	المستقل	يمثل نسبة أكبر مساهم في رأس المال
حجم لجنة المراجعة	NCAUD	المستقل	يمثل عدد أعضاء لجنة المراجعة
عدد إجتماعات لجنة المراجعة	NRCAUD	المستقل	يمثل عدد إجتماعات لجنة المراجعة أثناء السنة
معدل العائد على الأصول	ROA	الضابطة	النتيجة العادية قبل الضرائب/ مجموع الأصول
حجم المؤسسة	SIZE	الضابطة	يمثل اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول
الرافعة المالية	LEV	الضابطة	الخصوم الغير جارية /مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: الدراسة التحليلية لمتغيرات الدراسة

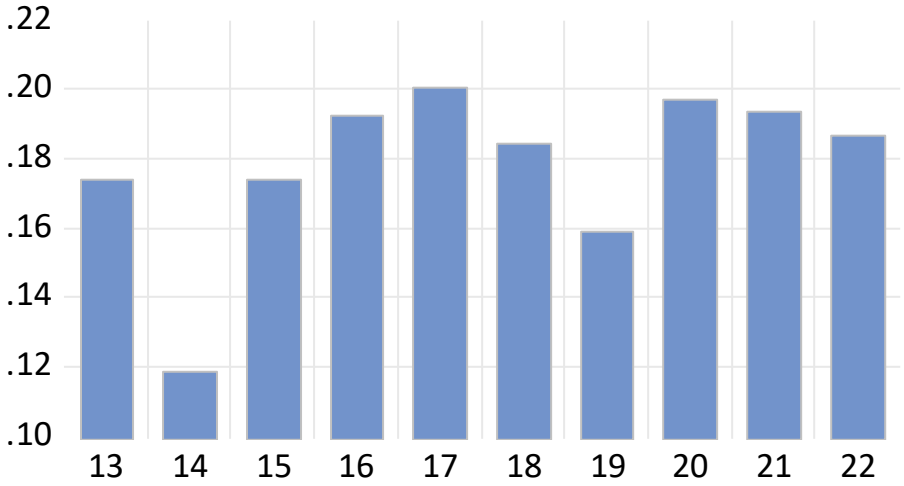
قبل إختبار فرضيات الدراسة، نقوم بتحليل بعض الإحصاءات الوصفية ودراسة كل متغير على حدة من خلال تتبع تطوراتها حسب الزمن، وتبين الأرشكال أدناه تطورات كل من المتغير التابع ETR والمتغيرات المفسرة الكمية NCA, NRCA, INDCA, ACTMAJ, NCAUD, NRCAUD, ROA, SIZE, LEVللفترة من 2013 إلى غاية2022.

تشمل العينة من8 مؤسسات جزائرية المبينة في الجدول رقم (2)، كما تعطي الأشكال البيانية في الملاحق من 1–3 نظرة أخرى لمختلف تطورات المتغيرات توضح أكثر خصائص كل مؤسسة ووضعيتها كل سنة من سنوات الدراسة.

➢ الفرع الأول: دراسة تطورات متوسط معدل الضريبة الفعالETR

يظهر من خلال الشكل رقم (2) الذي يمثل متوسطمعدل الضريبة الفعال (كنسبة مئوية) في عينة المؤسسات الجزائرية المدرجة في دراستنا للفترة 2013-2022 أن متوسط معدل الضريبة الفعال قد شهد نموا متذبذبا خلال هذه الفترة، وقد ارتفع متوسط ETR من حوالي 17.4%سنة 2013 إلى حوالي 18.7%سنة 2022، بزيادة قدرها 7.4%.

الشكل (4-2): تطورات متوسط معدل الضريبة الفعال للفترة 2013-2022



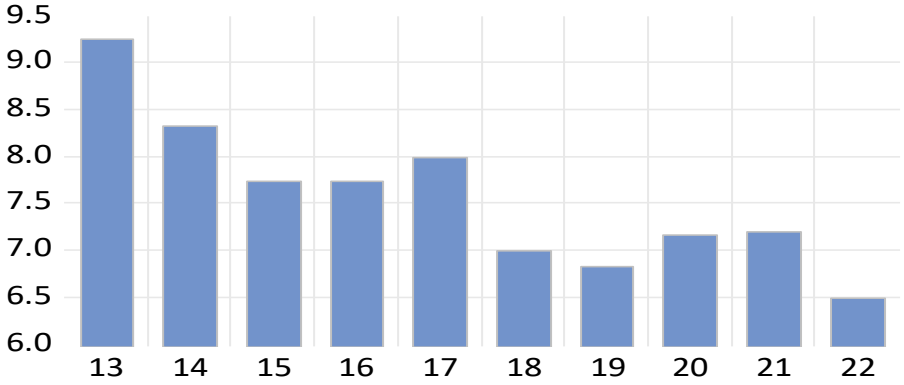
المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

الملاحظ أن المعدل الفعلي للضريبة ETRفيعينة الدراسة خلال هذه الفترة اتسم بعدم الاستقرار، مع تسجيل أدنى نقطة في 2014 بما قد يشير إلى تغييرات في السياسة الضريبية أو إعفاءات ضريبية خاصة في تلك السنة، وأعلى نقطة في سنة 2017 ما قد يشير إلى صرامة في التحصيل الضريبي أو تحسن في الامتثال الطوعي الضريبي للمؤسسات، لذايمكن ربط هذه التقلبات في المعدل بمزيج من العوامل كالتعديلات التشريعية، الأداء الاقتصادي، ومستوى التزام المؤسسات.

➢ الفرع الثاني: دارسة تطورات متوسط عدد أعضاء مجلس الإدارةNCA

يظهر من خلال الشكل رقم (3) الذي يمثل متوسط عدد أعضاء مجلس الإدارةفي عينة المؤسسات الجزائريةالمدرجة في دراستنا للفترة 2013-2022 أن متوسط عدد أعضاء مجلس الإدارة قد شهد انخفاضا مطردا خلال هذه الفترة، وقد انخفض متوسط NCA من حوالي 9 أعضاء سنة 2013 إلى حوالي 6 أعضاءسنة 2022، بنقصان قدره 29.7%.

الشكل (4-3): تطورات متوسط عدد أعضاء مجلس الإدارةللفترة 2013-2022



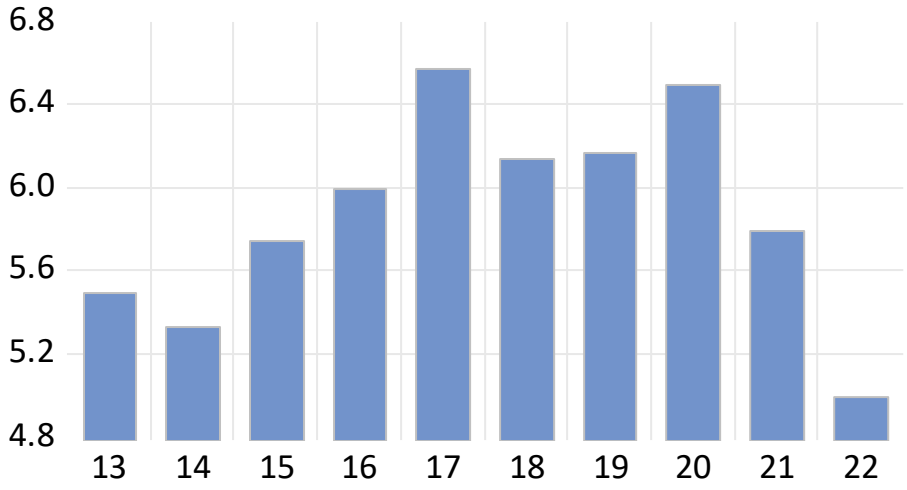
المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

يشير التوجه العام إلى تقلص عدد أعضاء مجلس الإدارة عبر السنوات، مما قد يكون ناتجا عن إصلاحات في مجال الحوكمة المؤسسية، أو رغبة المؤسسات في تعزيز الفعالية واتخاذ القرار، مع تسجيل أعلى متوسط سنة 2013 قد يعود إلى اعتماد النمط التقليدي في زيادة عدد الأعضاء دون تحديد أو حوكمة، إلى غاية أدنى قيمة سنة 2022 بسبب تعزيز الحوكمة التي تمر عبر تقليص حجم مجلس الإدارة، مع تسجيل استقرار نسبي طيلة الفترة من 2015 إلى 2017.

➢ الفرع الثالث: دارسة متوسط عدد اجتماعات مجلس الإدارةNRCA

يظهر من خلال الشكل رقم (4) الذي يمثل متوسط عدد اجتماعات مجلس الإدارة في عينة المؤسسات الجزائريةالمدرجة في دراستنا للفترة 2013-2022 أن متوسط عدد اجتماعات مجلس الإدارة قد شهد نموا متذبذبا خلال هذه الفترة، وقد انخفض متوسط NRCA من حوالي 6 اجتماعات سنة 2013 إلى حوالي 5 اجتماعات سنة 2022، بنقصان قدره 9.1%.

الشكل (4-4): تطورات متوسط عدد اجتماعات مجلس الإدارة للفترة 2013-2022



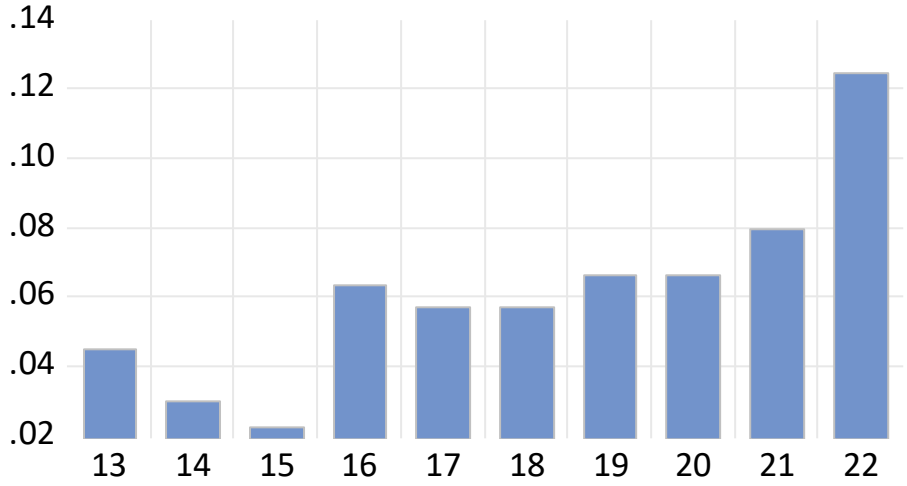
المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

يعكس عدد اجتماعات مجلس الإدارة منحنى تصاعديا ي الفترة من 2013 إلى 2017، مما قد يشير إلى تحسن في ممارسات الحوكمة، يليه نوع من التراجع في السنوات الأخيرة، خاصة سنة 2022، ما يستدعي التساؤل حول أسباب هذا الانخفاض وما إذا كان ظرفيا أو يعكس تغييرا هيكليا، فإذا كان مرتبطا بظروف استثنائية مثل تداعيات جائحة كورونا، أو مرتبط بظروف هيكلية مثل التحولات التنظيمية الداخلية.

➢ الفرع الرابع: دارسة متوسط معدل استقلالية أعضاء مجلس الإدارةINDCA

يبين الشكل رقم (5) الذي يمثل متوسط معدل استقلالية أعضاء مجلس الإدارة (كنسبة مئوية) فيعينة المؤسسات الجزائريةالمدرجة في دراستنا للفترة 2013-2022، وهو مؤشر مهم يعكس مدى اعتماد المؤسسات على أعضاء غير تنفيذيين أو مستقلين في تسيير شؤونها يظهر أن متوسط معدل استقلالية أعضاء مجلس الإدارة قد شهد نموا مطردا خلال هذه الفترة، وقد ارتفع متوسط INDCA من حوالي 4.5% سنة 2013 إلى حوالي 12.5%سنة 2022، بزيادة كلية قدرها 177%.

الشكل (4-5): تطورات متوسط معدل استقلالية أعضاء مجلس الإدارة للفترة 2013-2022



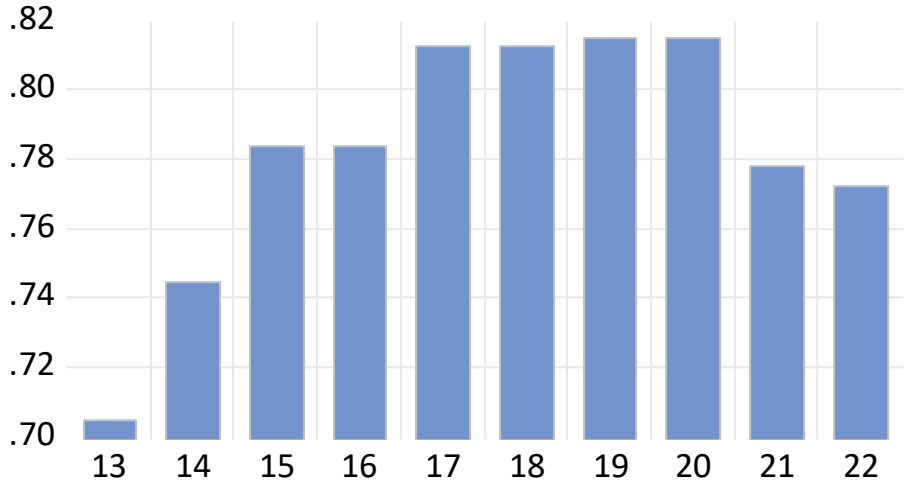
المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

الملاحظ أن معدل استقلالية أعضاء مجلس الإدارة في المؤسسات الجزائرية قد شهد تحولا تدريجيا من ضعف حاد في بداية الفترة إلى تحسن ملحوظ في السنوات الأخيرة، خاصة سنة 2022 قد يكون بسبب تبني إصلاحات تنظيمية جيدة أو متطلبات خارجية قانونية أو تمويلية فرضت وجود مستقلين في المجالس، هذا الاتجاه يعزز ممارسات الحوكمة الرشيدة ويشير إلى تطور في هيكلة المجالس وتوجه نحو مزيد من الشفافية والمساءلة.

➢ الفرع الخامس: دارسة تطورات متوسط نسبة أكبر مساهم في رأس المالACTMAJ

يظهر الشكل رقم (6) الذي يمثل متوسط نسبة أكبر مساهم في رأس المال (كنسبة مئوية) في عينة المؤسسات الجزائريةالمدرجة في دراستنا للفترة 2013-2022، وهو مؤشر مهم يعكس مدى تركز الملكية داخل المؤسسة، حيث يشير إلى أن متوسط نسبة أكبر مساهم في رأس المال قد شهد نموا مطردا خلال هذه الفترة، وقد ارتفع متوسط ACTMAJ من حوالي 70.5% سنة 2013 إلى حوالي 77.2%سنة 2022، بزيادة قدرها 9.5%.

الشكل (4-6): تطورات متوسط نسبة أكبر مساهم في رأس المال للفترة 2013-2022



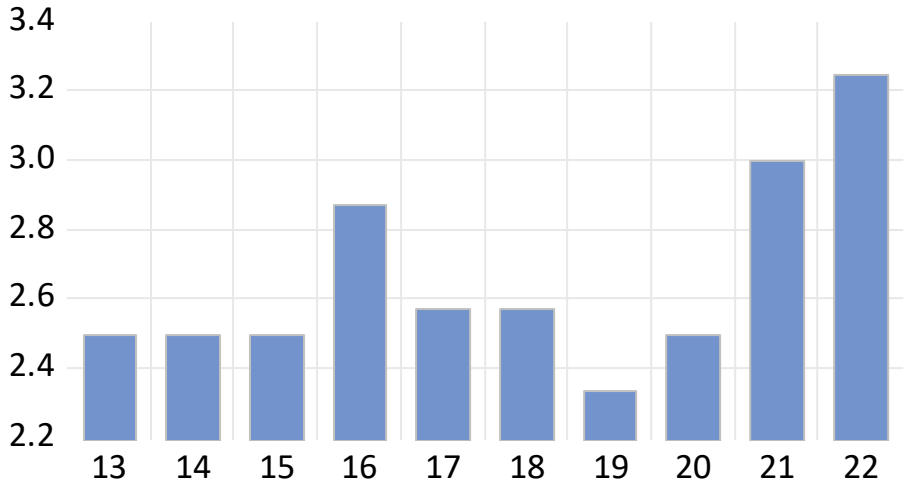
المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

عرفت نسبة أكبر مساهم في رأس المال تطورا ملحوظا من تباين في الملكية في بداية الفترة سنة 2013 إلى هيمنة قوية في منتصفها بين 2017 و2020، تلاها تراجع طفيف في نهاية الفترة سنتي 2021 و2022 ما قد يشير إلى عودة الانفتاح في هياكل ملكية المؤسسات، سواء عبر دخول مستثمرين جدد أو تقليص سيطرة المساهم الأكبر، ما قد يعكس تحولات في سياسات التملك أو إعادة هيكلة رؤوس الأموال لدى هذه المؤسسات.

➢ الفرع السادس: دارسة تطورات متوسط عدد أعضاء لجنة المراجعةNCAUD

يظهر من خلال الشكل رقم (7) الذي يمثل متوسط عدد أعضاء لجنة المراجعة في عينة المؤسسات الجزائريةالمدرجة في دراستنا للفترة 2013-2022 أن متوسط عدد أعضاء لجنة المراجعة قد شهد نموا متذبذبا خلال هذه الفترة، وقد ارتفع متوسط NCAUD من حوالي 2 أعضاء سنة 2013 إلى حوالي 3 أعضاءسنة 2022، بزيادة قدرها 30%.

الشكل (4-7): تطورمتوسط عدد أعضاء لجنة المراجعة للفترة 2013-2022

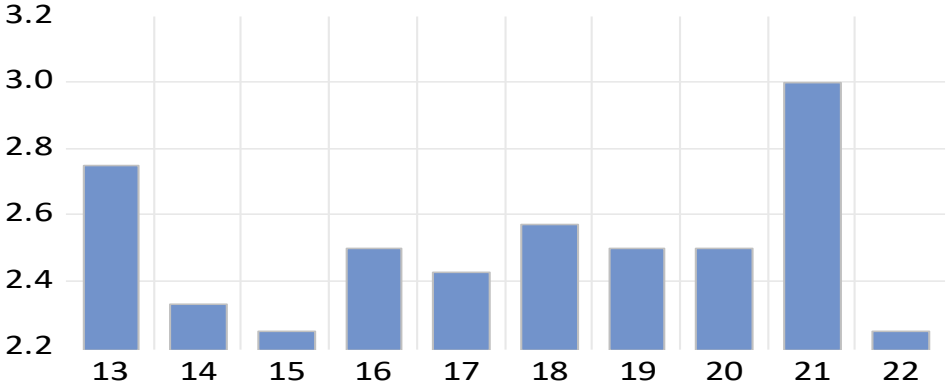


المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

➢ الفرع السابع: دارسة تطورات متوسط عدد اجتماعات لجنة الراجعة NRCAUD

يظهر من خلال الشكل رقم (8) الذي يمثل متوسط عدد اجتماعات لجنة المراجعة في عينة المؤسسات الجزائريةالمدرجة في دراستنا للفترة 2013-2022 أن متوسط عدد اجتماعات لجنة المراجعة قد شهد انخفاضا طفيفا خلال هذه الفترة، وقد انخفض متوسط NRCAUD من حوالي 3 اجتماعات سنة 2013 إلى حوالي 2 اجتماعاتسنة 2022، بنقصان قدره 18.1%.

الشكل (4-8): تطور متوسط عدد اجتماعات لجنة المراجعة للفترة 2013-2022

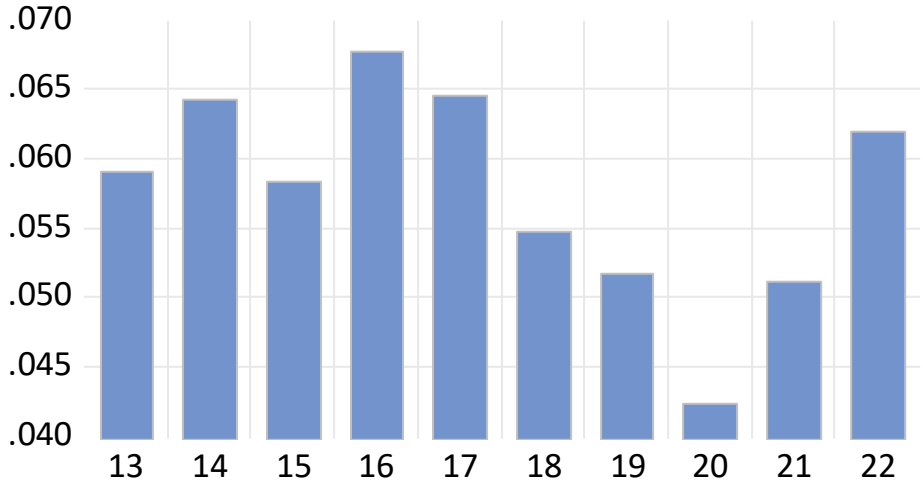


المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

➢ الفرع الثامن: دارسة تطورات متوسط معدل العائد على الأصول ROA

يظهر من خلال الشكل رقم (9) الذي يمثل متوسط معدل العائد على الأصول (كنسبة مئوية) في عينة المؤسسات الجزائرية المدرجة في دراستنا للفترة 2013-2022 أن متوسط معدل العائد على الأصول قد شهد نموا متذبذبا خلال هذه الفترة، وقد ارتفع متوسط ROA من حوالي 5.92% سنة 2013 إلى حوالي 6.2%سنة 2022، بزيادة قدرها 4.72%.

الشكل (4-9): تطور متوسط معدل العائد على الأصول للفترة 2013-2022

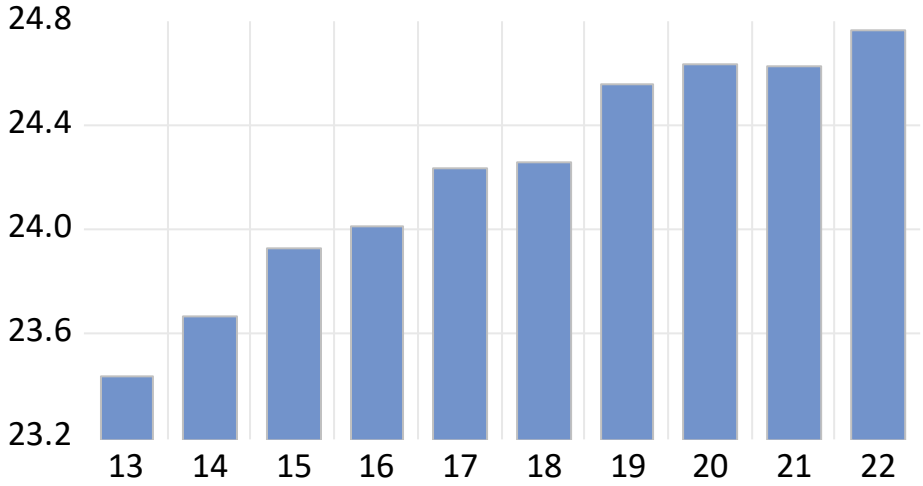


المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

➢ الفرع التاسع: دارسة تطورات متوسط حجم المؤسسة SIZE

يظهر من خلال الشكل رقم (10) الذي يمثل متوسط لوغاريتم حجم المؤسسة في عينة المؤسسات الجزائريةالمدرجة في دراستنا للفترة 2013-2022 أن متوسط حجم المؤسسة قد شهد نموا مطردا خلال هذه الفترة، وقد ارتفع متوسط SIZE من حوالي 23.44 سنة 2013 إلى حوالي 24.76 سنة 2022، بزيادة قدرها 4.5%.

الشكل (4-10): تطور متوسط حجم المؤسسة للفترة 2013-2022

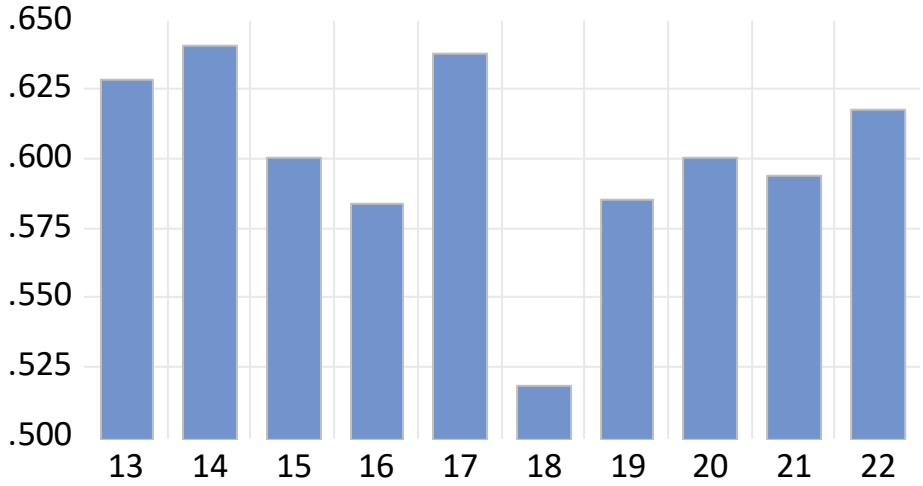


المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

➢ **الفرع العاشر: دارسة تطورات معدل الرافعة المالية**LEV

يظهر من خلال الشـــكل رقم (11) الذي يمثل متوســـط معدل الرافعة المالية (كنســـبة مئوية) في عينة المؤســـســـات الجزائريةالمدرجة في دراستنا للفترة 2013-2022 أن متوسط معدل الرافعة المالية قد شهد انخفاضا متذبذبا خلال هذه الفترة، وقد انخفض متوسط LEV من حوالي 62.84% سنة 2013 إلى حوالي 61.76%سنة 2022، بنقصان قدره 1.71%.

الشكل (4-11): تطور متوسط معدل الرافعة المالية للفترة 2013-2022



المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

المطلب الثالث: الدراسة الوصفية لمتغيرات الدراسة

➢ **الفرع الأول: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدارسة**

تهتم الدراسة الإحصائية للمتغيرات المعنية بوصف المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغير على حده والمقارنة فيما بينها، النتائج مبينة في الملحق رقم (4) وملخصها فيمايلي:

الجدول (4-3): **بعض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة الكمية**

	ETR	NCA	NRCA	INDCA	ACTMAJ	NCAUD	NRCAUD	ROA	SIZE	LEV
المتوسط الحسابي	0.178518	7.573770	5.934426	0.058197	0.786393	2.639344	2.491803	0.057994	24.19739	0.598234
أعلى قيمة	0.326705	11.00000	9.000000	0.500000	1.000000	5.000000	7.000000	0.180176	25.58135	0.941934
أدنى يمة	0.000000	4.000000	2.000000	0.000000	0.580000	0.000000	0.000000	0.000349	22.42484	0.143212
الانحراف المعياري	0.068740	1.866003	1.400819	0.134282	0.143806	1.516935	1.920269	0.042536	0.902649	0.133422

المصدر: حسابات الطالب باستخدام EViews13

من خلال الإحصائيات المبينة في الجدول رقم (2) نلاحظ أن متوسط معدل الضريبة الفعلي نسبته تفوق 17% بحد أدنى صفريبشير إلى وجود مؤسسات حققت خسائر ولا تقوم بدفع ضريبة على أرباح الشركات (الحد الأدنى)، وحد أقصى يفوق نسبة

32% متوافقة مع المعدلات القانونية العادية IBS، وبانحراف معياري يقارب 7% يشـــير إلى تفاوت معتدل في العبء الجبائي بين المؤسسات، قد يعكس الاختلاف في الامتثال الجبائي، أو الاستفادة من الإعفاءات والامتيازات الجبائية.

من جهة أخرى، بلغ متوسط عدد أعضاء مجلس الإدارة قيمة 7.5 عضوا وهو متوسط جيد نسبيا يضمن تعدد وجهات النظر مع الحفاظ على الكفاءة، بانحراف معياري لم يتجاوز 2 وبحد أقصى بلغ 11 عضـوا وحد أدنى يسـاوي 4 أعضـاء لبعض المؤسسات وهذا في حدود ما شرعه القانون التجاري الجزائري من 3 أعضاء إلى 12 عضو.

فيما يخص متغير عدد اجتماعات مجلس الإدارة فقد سجل 6 اجتماعات كمتوسط سنوي، بحد أدنى في حدود اجتماعين وحد أقصى في حدود 9 اجتماعات، ما يشير إلى نشاط دوري معتدل لمجالس الإدارة مع ملاحظةأن المؤسسات ذات الاجتماعات القليلة قد تعاني من ضعف في الرقابة.

أما متغير استقلالية أعضاء مجلس الإدارة فقد بلغت نسبة الاستقلالية متوسط 5.8% التي تعكس معدلا منخفض جدا، بانحراف معياري كبير نوعا ما فاق 13% يعكس التفاوت بين المؤسسـات في الاستقلالية، حيث نجد بعض المؤسـسـات وصلت النسبة إلى نصف أعضاء المجلس مستقلين كأقصى حد شملته العينة، هذا الانخفاض في الاستقلالية قد يؤثر سلبا على الحوكمة ويزيد من تضارب المصالح مثلما تؤكده الدراسات النظرية.

بالنسبة لمتغير نسبة أكبر مساهم فقد بلغ التركز متوسطا عاليا جدا بلغ معدل 78.6%، بحد أدنىبلغ 58% وحد أقصى بلغ نسبة100%، مما يعني أن عينة المؤسسات محل الدراسة لها تركز كبير في الملكية، ما قد يعزز السيطرة الفردية على القرار والمالي والجبائي، ويقلل من تأثير الأقلية منالمساهمين.

متوسط عدد أعضاء لجنة المراجعة بلغ أكثر من عضوين بحد أدنى صفريوحد أقصى بلغ 5 أعضاء، مما يشير إلى أن بعض المؤسسات لا تمتلك لجنة مراجعة نهائيا، وهذا ما يثير تساؤلات حول جودة الرقابة الداخلية. أما عدد اجتماعات لجنة المراجعة فقد جاوز اجتماعين كمتوسط سنوي بانحراف معياري مرتفع1.92، ما يعني وجود تباين كبير في درجة التدقيق، وأن بعض المؤسسات لا تولي اهتماما كافيا للجنة المراجعة.

متغير العائد على الأصـول ROA للمؤسـسـات متوسـطة 5.8% ما يعكس أداء ماليا مقبولا، لكن بتفاوت كبير بين المؤسسات إذ بلغ الحد الأدنىلدى البعض 0ما يدل على وجود مؤسسات ذات الربحية ضعيفة جدا.

حجم المؤسـسـات SIZE عموما متقارب بسبب الانحراف المعياري الصغير (0.9) مقارنة بالمتوسط (24.2)، مما يدعم اتساق العينة وتجانس البيانات.

أخيرا، تشير إحصائيات الرافعة المالية للمؤسسات اعتمادا مرتفعا على التمويل بالدين بسبب متوسط العينة المرتفع (حوالي 60%)، بحد أقصى بلغ 94% وحد أدنى لم يتجاوز 14%، لكن هذه الإحصـائيات تعكس اعتماد المؤسـسـات على التمويل الخارجي ما يجعل هذه المؤسسات معرضةلمخاطر مالية وجبائية خاصة في المؤسسات التي ROA مرتفع.

➢ الفرع الثاني: مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

في سـبيل دراسـة العلاقة الخطية بين المتغير التابع والمتغيرات المسـتقلة من جهة، ثم دراسـة العلاقة بين المتغيرات المسـتقلة لاجتناب التعدد الخطي، وجب التحقق من وجود علاقة بين المتغيرات بواسطة تحليل معاملات الارتباط بيرسون.

الجدول (4-4): يبين الارتباطات بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة

المتغيرات المستقلة	ETR
DUAL	**-0.019887**
NCA	**-0.161387**
NRCA	**0.102674**
INDCA	**0.044727**
ACTMAJ	**-0.221952***
NCAUD	**0.059070**
NRCAUD	**0.136171**
ROA	**-0.097956**
SIZE	**0.084138**
LEV	**-0.033290**

المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

يتضـــح من الجدول رقم (4) والملحق رقم (5) أنعلاقات المتغيرات المســـتقلة مع المتغير التابع ETR متباينة من متغير إلى آخر، فمنها ما ارتباطه بالمتغير التابع موجب مثل المتغيرات: **NRCA, INDCA, NCAUD, NRCAUD, SIZE**، فيما بقية المتغيرات ارتباطها ســالب مع المتغير التابع، لكن الارتباطات كلها ليس لها دلالة إحصــائية ماعدا المتغير **ACTMAJ** الذي بلغت نسبة ارتباطه **22%** أي علاقة سلبية متوسطة، مما يشير إلى احتمال وجود علاقات غير خطية بين المتغيرات.

الجدول (4-5): يبين الارتباطات بين المتغيراتالمستقلة

المتغيرات	DUAL	NCA	NRCA	INDCA	ACTMAJ	NCAUD	NRCAUD	ROA	SIZE	LEV
DUAL										
NCA	0.1359									
NRCA	0.3018	-0.1383								
INDCA	-0.7652	-0.3317	-0.0316							
ACTMAJ	0.3405	-0.3455	0.4133	-0.0950						
NCAUD	-0.3140	0.2391	-0.2936	-0.0081	**-0.6172**					
NRCAUD	-0.0324	0.4315	0.1856	-0.1154	**-0.5970**	**0.6798**				
ROA	-0.4695	-0.4351	0.1232	0.6319	**0.0949**	**-0.0016**	**-0.1802**			
SIZE	0.3008	-0.5300	0.4173	0.1173	**0.6393**	**-0.6912**	**-0.4858**	**0.0800**		
LEV	0.2130	0.3544	-0.2164	-0.3862	**-0.1309**	**-0.1136**	**-0.0593**	**-0.4950**	**0.0734**	

المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

من جهة أخرى، لم نلاحظ وجود علاقاتقويةبين المتغيرات المســـتقلةمثنى مثنى، ماعدا بين المتغير **DUAL** و**INDCA** بنســبة ارتباط ســالبة بلغت 76.5% لكنها غير مرتفعة جدا إلى درجة طرح إشــكالية التعدد الخطي، وبالتالي فالمتغيرات جاهزة للدراسة القياسية دون وجود إشكالات إحصائية.

المبحث الثالث: عرض ومناقشة النتائج

المطلب الأول: اختبارات التوصيف

مما سبق، يتضح وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين المتغير التابع **ETR** والمتغيرات المستقلة للدراسة، وللتحقق من باقي الافتراضات المسبقة لتقدير نماذج بانل لابد من إجراء اختبارين مهمين:

- اختبارات التحديد لإثبات تجانس سلوك المتغير التابع بدلالة المتغيرات المستقلة بالنسبة لكل المؤسسات الثمانية.

- اختبار سببية غرانجر لإثبات وجود علاقة أحادية الجانب على الأقل من المتغير المستقل إلى المتغير التابع.

➢ الفرع الأول: اختبارات التجانس

لأجل التحقق من فرضية تجانس ميول الانحدار في نماذج بانل لابد من القيام باختبارات التجانس والتي تجرى عادة باستخدام اختبار هاسيو (1986)(Khouiled, B.T, 2018) أو اختبار سوايمي (1970) (Pesaran, M. H & Yamagata, T, 2008, pp. 50-93)، في دراستنا نقوم بإجراء الاختبار الثاني نظرا لقوته في حالة وجود مشكلة فقدان بعض البيانات (بانل غير المتوازن)، حيث فرضيتا هذا الاختبار كالتالي:

فرضية العدم: ميول الأفراد كلها متجانسة.

الفرضية البديلة: يوجد ميل (معلمة) واحدة على الأقل تختلف عن باقي الميول، وبالتالي بيانات بانل غير متجانسة.

نتائج اختبارات التجانس حسب سوايمي (1970) موضحة في الجدول رقم (6) أدناه والملحق رقم (6).

الجدول (4-6): نتائج اختبار التجانس

	قيمة Delta	القيمة الاحتمالية
الاختبار الأصلي	0.595	0.552
الاختبار المحسنة	1.015	0.310

المصدر: إعداد الطالب باستخدام برنامج Stata17

بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار فإننا نقبل فرضية العدم في الاختبار الأصلي والمعدل، والتي تنص على تجانس معاملات الانحدار بين كل المتغيرات المستقلةالعشرة والمتغير التابع ETR، حيث بلغت القيم الاحتمالية 0.552، 0.310على الترتيب، وهي أكبر من درجة المعنوية 5%.

نتيجة لاختبارات التجانس السابقة فلابد من إجراء التقديرات على نماذج بانل التقليدية التي تسمح بتجانس المعاملات وهي: النموذج التجميعي PM، نموذج التأثيرات الثابتة FE، نموذج التأثيرات العشوائية RE.

نتيجة لذلك فإن النموذج اللوغاريتمي يتسم بالتجانس وبالتالي فلابد من اختيار أحد النماذج الثلاثة المناسبة: النموذج التجميعي أو نموذج التأثيرات الثابتة أو نموذج التأثيرات العشوائية.

➢ الفرع الثاني: اختبارات السببية

بعد التحقق من تجانس المتغيرات لكل المؤسسات، نجري اختبار سببية غرانجر الذي يدعم المعطيات المتجانسة وذلك لإثبات اتجاه العلاقة بين المتغيرات، حيث كانت النتائج كما في الجدول الموالي والملحق رقم (6)

الجدول (4–7): اختبارات سببية غرانجر بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة

المتغيرات	درجة التأخير	المتغير التابع ETR	
		إحصائية فيشر	**القيمة الاحتمالية للإحصائية**
DUAL	2	0.09036	0.9648
NCA	2	1.05429	0.3831
NRCA	2	3.19441	0.0376
INDCA	2	0.07712	0.9719
NCAUD	2	1.61311	0.2071
NRCAUD	2	3.57224	0.0254
ROA	2	0.28081	0.8388
SIZE	2	0.80713	0.4999
LEV	2	1.79808	0.1688

المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

تظهر نتائج الاختبار وجود سببية قوية ومباشرة بحسب مفهوم غرانجر من متغيرين مستقلين فقطباتجاه المتغير التابع ETR هما NRCAوNRCAUD، وذلك بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار التي بلغت على الترتيب 0.0376و0.0254وكانت أقل من درجة المعنوية 5% مثلما هو مبين في الجدول رقم (7)، هذا ما يؤكد فرضية عدم وجود علاقة خطية أو وجود علاقة غير خطية بين المتغيرات المستقلة الأخرى والمتغير التابع.

➢ الفرع الثالث: اختبارات المفاضلة بين النماذج

يفاضل اختبار فيشر بين نموذج الانحدار التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة، حيث قبول فرضية العدم فيه تعني أن النموذج التجميعي هو المناسب،كما يفاضل اختبار بروش باڤن بين نموذج الانحدار التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية، حيث قبول فرضية العدم تعني أن النموذج التجميعي هو المناسب، في حين يفاضل اختبار هوسمان بين بين نموذج التأثيرات العشوائية ونموذج التأثيرات الثابتة حيث قبول فرضية العدم يعني أن نموذج التأثيرات العشوائية هو المناسب، النتائج مبينة في الجدول أدناه والملاحق رقم (8-9).

الجدول (4–8): نتائج اختبار المفاضلة بين النماذج

النتائج / الاختبار	إحصائية الاختبار	القيمة الاحتمالية	اتجاه التغير
اختبار فيشر	**0.639758**	**0.7565**	الاتجاه الزماني
اختبار **LM**	**1.909340**	**0.1670**	الاتجاه المكاني
	0.441367	**0.5065**	الاتجاه الزمني
	2.350708	**0.1252**	الاتجاهان معا

المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

تم الأخذ في الاعتبار في اختبارات المفاضلة بين النماذج التغيرات باتجاهين: الاتجاه المكاني الذي يأخذ في الاعتبار الاختلافات بين 8 مؤسسات، والاتجاه الزماني الذي يأخذ في الاعتبار التأثيرات الزمنية.

من النتائج المبينة في الجدول رقم (8) نجد أن النموذج التجميعي هو المناسب مقارنة بنموذج التأثيرات الثابتة الزمنية، بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية فيشر التي تساوي 0.756 وهي أكبر من درجة المعنوية 5%،كما نلاحظ حسب اختبار بروش باڤن أن النموذج التجميعي هو المناسب مقارنة بنموذج التأثيرات العشوائية في الاتجاهين، بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية LM التي تساوي 0.125 وهي أكبر من درجة المعنوية 5%.

نتيجة لذلك، فإن النموذج التجميعي هو النموذج المناسب دون الحاجة إلى المرور لاختبار هوسمان الذي يفاضل بين نموذج التأثيرات الثابتة ونموذج التأثيرات العشوائية.

المطلب الثاني: عرض نتائج النموذج القياسي

➢ **الفرع الأول: تقدير النموذج المناسب: النموذج التجميعي**

بعد اختيارنا للنموذج المناسب لبيانات دراستنا والتي توافق نموذج التأثيرات الثابتة باتجاهين، وقبل عرض النتائج ومناقشتها، نقوم بالاختبارات الإحصائية والتشخيصية والنتائج مبينة في الجدول أدناه والملاحق رقم من 25-32.

الجدول (4-9): نتائج تقدير النموذج التجميعي

المتغيرات	المعاملات	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت	قيمة P	مجال الثقة 95%	
الحد الثابت	-0.094460	0.495492	-0.190640	0.8496	-1.089685	0.900764
DUAL	**-0.017229**	**0.043085**	**-0.399876**	**0.6910**	**-0.103768**	**0.069310**
NCA	-0.006850	0.007583	-0.903412	0.3706	-0.022080	0.008380
NRCA	**0.016655**	**0.010546**	**1.579285**	**0.1206**	**-0.004527**	**0.037836**
INDCA	-0.045797	0.151006	-0.303278	0.7629	-0.349101	0.257508
ACTMAJ	**-0.318227**	**0.115046**	**-2.766090**	**0.0079**	**-0.549303**	**-0.087151**
NCAUD	0.005992	0.011586	0.517218	0.6073	-0.017278	0.029263
NRCAUD	**-0.009316**	**0.010867**	**-0.857350**	**0.3953**	**-0.031143**	**0.012510**
ROA	-0.496375	0.299082	-1.659663	0.1032	-1.097098	0.104348
SIZE	0.023966	0.021746	1.102066	0.2757	-0.019713	0.067645
LEV	-0.086578	0.095383	-0.907687	0.3684	-0.278161	0.105005
الاختبارات الإحصائية		**الاختبارات القياسية**				
جودة التوفيق	**المعنوية الكلية**	**استقلالية الأخطاء**	**التوزيع الطبيعي**	**الارتباط الذاتي للأخطاء**	**تباين الأخطاء مقطعيا / زمنيا**	

معامل التحديد المصحح	اختبار فيشر	اختبار بيزاران	اختبار جاك بيرا	اختبار Q	اختبار ليفيني1	اختبار ليفيني2
0.094376	0.126647	0.0002	0.041612	0.001	0.0075	0.5120

المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

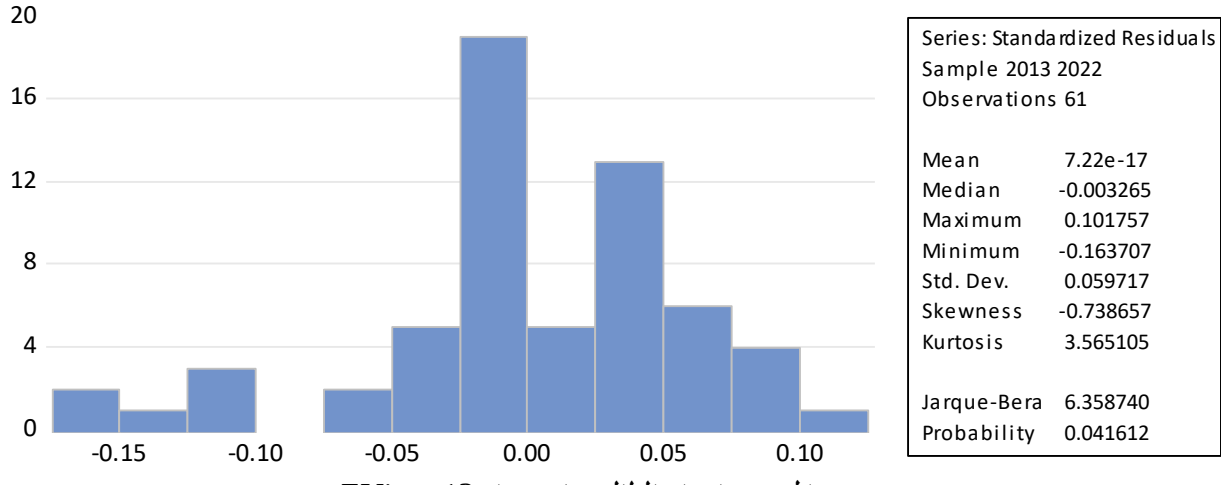
تظهر النتائج في مجملها غير جيدة، حيث بلغ معامل التحديد المصحح نسبة ضعيفة لم تتجاوز10% مما يشير إلى ضعف تفسير المتغيرات المستقلة للمتغير التابع ETR، الشيء نفسه بالنسبة لإحصائية فيشر حيث امتازت بعدم المعنوية الإحصائية إذ بلغت قيمتها الاحتمالية 0.1266 أي أكبر من 5% درجة المعنوية، وهذا يعني أن النموذج ككل غير مقبول إحصائيا، نتائج باقي الاختبارات التشخيصية كانت كما يلي:

➢ الفرع الثاني: **الاختبارات التشخيصية**

أولا: اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي

يقرر اختبار جاك بيرا ما إذا كانت بواقي التقدير تتوزع طبيعيا أم لا؟ حيث قبول فرضية العدم يعني أن البواقي تتوزع طبيعيا وهو شرط ضروري في العينات الصغيرة،لكن نلاحظ من القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار التي تساوي 0.0416 والتي تقل عن درجة المعنوية 5% أنها لا تتوزع طبيعيا، لكن الإشكال ليس مطروح بقوة طالما أن العينة كبيرة بالقدر الكافي الذين يضمن اعتدال توزيع المعاملات كما يظهر من شكل التوزيع الجرسي في الشكل أدناه.

الشكل (4-12): اختبار التوزيع الطبيعي لبواقي النموذج التجميعي



المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

ثانيا: اختبار الاستقلالية

يبين اختبار بيزاران المعياري (Pesaran Scaled LM) مدىاســـتقلالية الأخطاء بين المقاطع بعد التقدير، حيث قبول فرضية العدم تعني عدم وجود هذه مشكلة الارتباط بين المقاطع (المؤسسات)، من النتائج يظهر أن القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار تساوي 0.0002 وهي أقل من درجة المعنوية 5% وبالتالي رفض فرضية العدم وإمكانية قبول الفرضية البديلة التي تنص على ارتباط الأخطاء بين المقاطع وهي مشكلة ينبغي معالجتها.

ثالثا: اختبار الارتباط الذاتي بين الأخطاء

لأجل اختبار الارتباط الذاتي بين الأخطاء نجري اختبار مصور الارتباط الذي تنص فرضية العدم لإحصائيةQ عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي بين بواقي التقدير، من خلال الجدولرقم (8) والملحق رقم (14) نستخدم التأخير الرابع الذي يمثل ثلث العينة المطلوب في الاختبار، النتيجة أن القيمة الاحتمالية لإحصائية Qتساوي 0.002، وهي أقل من 5% درجة المعنوية وبالتالي وجود مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء.

رابعا: اختبارات ثبات تباين الأخطاء

يظهر اختبار ليفيني وجود ثبات أو اختلاف تباين الأخطاء بين المقاطع أو الأزمنة، حيث تنص فرضية العدم تحقق فرضية ثبات تباين الأخطاء.يظهر من الجدول رقم (8) والملحق رقم (15-16) أن تباين الأخطاء متجانس باعتبار الزمن حسب القيمة الاحتمالية للإحصائية التي تساوي 0.512 وهي أكبر من 5% درجة المعنوية وبالتالي لا وجود لمشكلة اختلاف التباين بين بواقي التقدير، في حين أن القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار الخاص بتباين الأخطاء باعتبار المقاطع تساوي 0.0075وهي أقل من 5% درجة المعنوية وبالتالي رفض فرضية العدم وإمكانية قبول الفرضية البديلة التي تنص على اختلاف تباين الأخطاء باعتبار المقاطع وهو المشكل الذي ينبغي معالجته.

➢ الفرع الثالث: تقدير النموذج المحسن

لأجل معالجة المشاكل القياسية الملاحظةمن الاختبارات السابقة (الارتباط بين الأخطاء مقطعيا، الارتباط التسلسلي بين الأخطاء، واختلاف تباين الأخطاء باعتبار المقاطع) والذي يؤكده الشكل الموضح في الملحق رقم (12)، نقوم بإعادة تقدير النموذج بطريقة المربعات الصغرى شبه المعممة (EGLS) وذلك بترجيح الأخطاء وكأنها غير مرتبطة ظاهريا مقطعيا -Cross) (Section SUR، مع تقدير الأخطاء القياسية بطريقة White Diagonal لتثبيت المشاكل القياسية التي كشفنا عنها سابقا، النتائج مبينة في الجدول أدناه والملحق رقم (17).

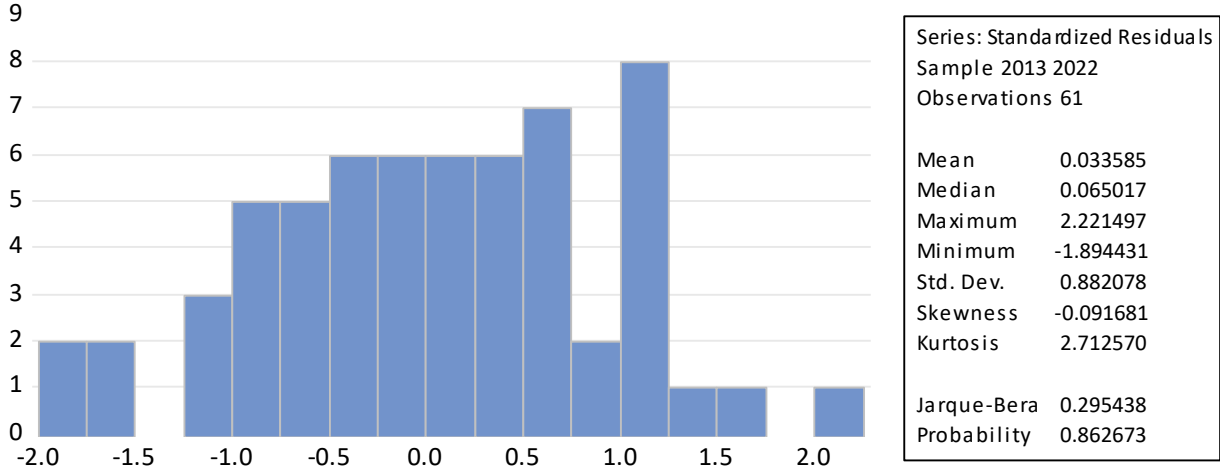
الجدول (4–10): نتائج تقدير النموذج التجميعي بعد التحسين

المتغيرات	المعاملات	الانحراف المعياري	إحصائية ستودنت	قيمة P	مجال الثقة 95%	
الحد الثابت	-0.354340	0.250870	-1.412441	0.1640	-0.858228	0.149548
DUAL	-0.025436	0.010868	-2.340489	0.0233	-0.047264	-0.003607
NCA	-0.004466	0.002922	-1.528239	0.1328	-0.010336	0.001404
NRCA	0.016624	0.004815	3.452350	0.0011	0.006952	0.026297
INDCA	-0.085627	0.059794	-1.432019	0.1584	-0.205727	0.034474
ACTMAJ	-0.343018	0.078294	-4.381181	0.0001	-0.500276	-0.185761
NCAUD	0.006575	0.006827	0.963050	0.3402	-0.007138	0.020288
NRCAUD	-0.011769	0.004531	-2.597551	0.0123	-0.020870	-0.002669
ROA	-0.423057	0.166921	-2.534474	0.0144	-0.758328	-0.087786
SIZE	0.035097	0.011091	3.164426	0.0026	0.012820	0.057375
LEV	-0.085065	0.032430	-2.623007	0.0115	-0.150203	-0.019927
الاختبارات الإحصائية			**الاختبارات القياسية**			
جودة التوفيق	**المعنوية الكلية**	**استقلالية الأخطاء**	**التوزيع الطبيعي**	**الارتباط الذاتي للأخطاء**	**تباين الأخطاء مقطعيا / زمنيا**	
معامل التحديد المصحح	اختبار فيشر	اختبار بيزاران	اختبار جاك بيرا	اختبار Q	اختبار ليفيني1	اختبار ليفيني2
0.445884	0.000009	0.5908	0.862673	0.562	0.2675	0.3045

المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

بداية فقد تحسنت بشكل كبير عشوائية وتوزيع بواقي تقدير النموذج المحسن مثلما يظهره الملحق رقم (19)، حيث صارت البواقي تتوزع طبيعيا بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية اختبار جاك بيرا المبينة في الشكل أدناه، إذ أن قيمتها أصبحت تساوي 0.862 وبالتالي أكبر من درجة المعنوية 5%.

الشكل (4-13): اختبار التوزيع الطبيعي لبواقي النموذج التجميعي المحسن



المصدر: إعداد الطالب باستخدام EViews13

بالنسبة لاختبار الاستقلالية، فإن النتائج المبينة في الملحق رقم **(20)** تظهر أن القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار تساوي **0.5908** وهي أكبر من درجة المعنوية **5%** وبالتالي قبول فرضية العدم التي تنص على استقلالية الأخطاء بين المقاطع، أما مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء فإن القيمة الاحتمالية لإحصائية **Q** أصبحت تساوي **0.562** وهي أكبر من 5% درجة المعنوية وبالتالي غياب مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء مثلما هو موضح في الملحق رقم **(21)**، أيضا مشكلة اختلاف تباين الأخطاء بين المقاطع فقد تم معالجتها حيث تظهر القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار الخاص بالمقاطع التي تساوي **0.2675** أنها أكبر من **5%** درجة المعنوية وبالتالي قبول فرضية العدم التي تنص على ثبات تباين الأخطاء باعتبار المقاطع كما هو مبين في الملحق رقم (22)، وهي المشاكل القياسية التي تم رصدها سابقا فقد تم معالجتها كلها وبالتالي النموذج المحسن جيد إحصائيا وقياسيا وجاهز للتحليل.

المطلب الثالث: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

نقوم في هذا العنوانبتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها، ثم ربطها بفرضيات الدراسة وتلخيص نتائج الدراسة التطبيقية من خلال ما سبق يمكن كتابة المعادلة المقدرة للنموذج بالصيغة أدناه مع رصد الملاحظات التالية:

$$ETR = -0.35433 - 0.02543*DUAL - 0.00446*NCA + 0.01662*NRCA - 0.08562*INDCA - 0.34301*ACTMAJ + 0.00657*NCAUD - 0.01176*NRCAUD - 0.42305*ROA + 0.03509*SIZE - 0.08506*LEV$$

- **الفرع الأول: جودة التوفيق وجودة النموذج**

النموذج المقدر يمتاز بجودة التوفيق إذ أن 44% من التغيرات في المتغير التابعETR مفسرة بتغيرات متغيرات الحوكمة والمتغيرات المفسرة الأخرى، وهذا المؤشر معنوي إحصائيا بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية فيشر التي تساوي 0.0001 وهي أقل بكثير من درجة المعنوية5%المعتمدة في دراستنا، وبالتالي فالنموذج المحسن له معنوية عالية.

- **الفرع الثاني: المعنوية الإحصائية للمعالم**

بالنسبة للمعنوية الجزئية وحسب درجة المعنوية 5% المعتمدة في دراستنا، فإن معلمة الحد الثابت تشير إلى أن معدل الضريبة الفعلي ETRيتوقع له أن يساوي قيمة سالبة بـ-35.4% كمتوسط لكل المؤسسات في فترة الدراسة إذا افترضنا أنه لا

تأثيرللمتغيرات المفسرة كلها، لكن هذا التوقع ليس له دلالة إحصائية بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت التي تساوي 0.164.

فيما يخصالمتغيرات المفسرة فإنهكلما زادتازدواجية المنصب بين رئيس مجلس الإدارة والمدير العام DUALكلما انخفض معدل الضريبة الفعليETR بنسبة2.54% بافتراض ثبات العوامل الأخرى، وهذا الأثر معنوي بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت التي تساوي 0.023.

نلاحظ أيضا أنه كلما زاد عدد أعضاء مجلس الإدارة بعضو واحد كلما انخفض معدل الضريبة الفعلي ETRبنسبة0.44% بافتراض ثبات العوامل الأخرى، لكن هذا الأثر غير معنوي بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت التي تساوي 0.132.

في حين أنهكلما زادتعدد اجتماعات مجلس الإدارة باجتماع إضافيكلما زاد معدل الضريبة الفعلي ETRبنسبة1.66%بافتراض ثبات العوامل الأخرى، وهذا الأثر معنوي بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت التي تساوي 0.0001.

أما استقلالية أعضاء مجلس الإدارة فزيادته الحدية تؤدي إلى انخفاض معدل الضريبة الفعلي ETRبنسبة 8.56%بافتراض ثبات العوامل الأخرى، لكن هذا الأثر غير معنوي بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت التي تساوي 0.158.

في المقابل زيادة نسبة أكبر مساهم في رأس المال بـــ 1%تؤدي إلى انخفاض معدل الضريبة الفعلي ETRبنسبة 34.3%بافتراض ثبات العوامل الأخرى، وهذا الأثر معنوي بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت التي تساوي 0.0001.

من جهة أخرى، زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة بعضو إضافي تؤدي إلى زيادة معدل الضريبة الفعلي ETRبنسبة 0.65%بافتراض ثبات العوامل الأخرى، لكن هذا الأثر غير معنوي بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت التي تساوي 0.340.

أمازيادة عدد اجتماعات أعضاء لجنة المراجعة باجتماع إضافي تؤدي إلى انخفاض معدل الضريبة الفعلي ETRبنسبة 1.17% بافتراض ثبات العوامل الأخرى، وهذا الأثر معنوي بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت التي تساوي 0.012.

بخصوص المتغيرات الضابطة فتأثيراتها كلها ذات دلالة إحصائية لكن بنسب متفاوتة بحسب أهمية كل متغير، حيث زيادة معدل العائد على الأصول بـــ 1% تؤدي إلى انخفاض معدل الضريبة الفعلي ETRبـــ 42.3%، في المقابل الزيادة الحدية لحجم المؤسسة يؤدي إلى زيادة معدل الضريبة الفعلي ETRبنسبة 3.5%، من جهة أخرى زيادة الرافعة المالية بنسبة 1% تؤدي إلى انخفاض معدل الضريبة الفعال بنسبة 8.5%

➢ الفرع الثالث: التحليل الاقتصادي للنتائج وربطها بفرضيات الدراسة.

نحاول تفسير تأثيرات متغيرات الحوكمة التي تمارسها على معدل الضريبة الفعلي ETRفي الجزائر كدليل على الممارسات السلبية للمسير الجبائي للمؤسسات خلال الفترة **2013-2022**، حيث طبقنا نموذجا قياسيا يعتمد على بيانات بانل غير المتوازنة من نوع النموذج التجميعي المحسن بالطرق المبينة سابقا، والنتائج بالتفصيل كانت كما يلي:

أولا-تحليل نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الأولى H1"لبعض خصائص مجلس الإدارة أهمية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

وسنجيب على هذه الفرضية عن طريق الإجابة على الفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى H1-1:لا توجد أهمية لازدواجية المنصبDUAL (رئيس مجلس الإدارة + المدير العام) في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.**

يظهر علاقة عكسية بينه وبين معدل الضريبة الفعلي، حيث كلما زادت ازدواجية المنصب DUAL كلما انخفض معدل الضريبة الفعلي ETR بنسبة 2.54% ،أي أن الزيادة في ازدواجية المنصب (رئيس مجلس الإدارة PCA والمدير العام DG) تقلل من معدل الضريبة الفعلي ETR عند النسبة 2.54% وهذا الأثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند القيمة الاحتماليةلإحصائية ستودنت 0.023 ،ومنه نستخلص أن ارتفاع نسبة ازدواجية المنصب DUAL تزيد من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة مما يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى**H1-1** ،وهذا ما يؤكد كذلك النتائج المتوصل لها في الجانب النظري من خلال لجنة كادبوري (Cad Bury Committee 1992) ،والتي أوصت في تقريرها عن فصل بين دور رئيس مجلس إدارة PCA ودور المدير العام DGوهذا للتقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي، حيث أن عملية الفصل تضمنت رقابة أفضل على سلوكيات الإدارة وممارسات المسير الجبائي، كذلك أكدت على ذلك نظرية الوكالة بحيث أن الفصل بين الوظيفتين يعزز من فعالية و وظيفة الرقابة واستقلالية المجلس حيث أن الجمع بين الوظيفتين يزيد من سلطة المسير داخل المؤسسة وهذا ما يؤدي إلى ضعف نظام الحوكمة،**وبالتالي لا توجد أهمية لازدواجية المنصب قي التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما يتفق مع الفرضية المتبناة.**

كما تباينت نتائج الدراسات السابقة حول صحة الفرضية الفرعية**(H1-1)**، حيث نجد أنها اتفقت مع الدراسة(AlianiAnd Zarai, 2012,P151) بعنوان مجلس الإدارة و التسيير الجبائي وهي دراسة ميدانية في البيئة التونسية، والتي توصلت إلى وجود علاقة سالبة بين ازدواجية المنصب DUAL ومعدل الضريبة الفعلي ETR، وبالتالي انخراط المسير الجبائي في الممارسات السلبية ،ولم تتفق مع دراسة (Minnick And Noga, 2010,P 715)، بحيث ترى أن المؤسسات التي تحتوي على ازدواجية المنصب تتميز بدافعية أقل للانخراط في ممارسات سلبية للمسير الجبائي ،وارتفاع للأعباء الجبائية ،وفي السياق الجزائري نجد أن القوانين لم تنص على الفصل بين مهام الإشراف ومهام التسيير.

- **الفرضية الفرعية الثانية H1-2:توجد أهمية لحجم مجلس الإدارة NCA(عدد الأعضاء) في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية .**

عدد أعضاء مجلس الإدارةNCA يظهر علاقةعكسية بينه وبين معدل الضريبة الفعلي ETR،بمعنى كلما زاد عدد أعضاء مجلس الإدارة بعضو واحد كل ما انخفض معدل الضريبة الفعلي ETR بنسبة 0.44%، إلا أن هذا الأثر حسب الدراسة غير معنوي بالنظر للقيمة الاحتماليةلإحصائية ستودنت والتي تساوي 0.132، وبالتالي لم تكن نتائج ذو دلالة إحصائية لهذا المتغير. ومنه نستخلص أن زيادة أعضاء مجلس الإدارة NCAلا تأثرعلى الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة،وهدا يتناقض مع الفرضية الفرعية الثانية**(H1-2)**، بالنسبة للدراسات السابقة فهي غير متفقة حول اتجاه العلاقة العكسية بين أعضاء مجلس الإدارةNCA ومعدل الضريبة الفعلي ETR وحول عدم وجود أثر معنوي، حيث أوضحت بعض الدراسات زيادة الممارسات السلبية للمسير الجبائي مع تزايد عدد أعضاء مجلس الإدارة (Husseini And Geraxli, 2019)، لأنه مع الزيادة في عدد أعضاء مجلس الإدارة تكون قرارات المتخذة أكثر صوابا وفي مصلحة المؤسسة والمساهمين على حساب مصالح المجتمع وبالتالي تعظيم أرباح الشركة بعد الضريبة.

إلا أن هناك دراسات أخرى (Forksoi 2006 ,Ebid 2011,Oyesola And

(Adelabu 2017, Krniasin Et Al 2017,Mappadange 2019 تشير إلى أنه كلما كان هناك عدد كاف من الأعضاء وذو خبرة ومعرفة بنشاط المؤسسة هذا ما قد يساعد على القدرة على الدور الرقابي والإشراف على ممارسات المسيرين، وهذا ما يؤدي إلى تقليل القدرة على توظيف الممارسات السلبية، بينما لم تجد أي تأثير أو علاقة بين الممارسات السلبية للتسيير الجبائي وعدد أعضاء مجلس الإدارة دراسة (AlianiAnd Zarai, 2012,P82) و توصلت إلى عدم وجود علاقة بين الاستراتيجيات المتبعة للتخفيض الأعباء الجبائية وعدد أعضاء مجلس الإدارة في المؤسسات الأمريكية.

وحسب رأي الباحث فإن تأثير عدد أعضاء مجلس الإدارة على مستوى الممارسات السلبية للمسير الجبائي يكون مختلف باختلاف البيئة وحسب تأثيرحجم المجلس على فعالية أداء مهام المجلس الرقابية والإشرافية، ولهذا كانت نتائج دراسة البحث للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة ملائمة للبيئة الجزائرية و أظهرت النتائج بعدم وجود اثر معنوي، حيث تكون القراراتالمتعلقةبالممارسات السلبية المسير الجبائي لا تتأثر بحجم مجلس الإدارة، ويرجع ذلك لضعف فعالية مجالس الإدارة رغم حجمها، لفقد غالبية الأعضاء الكفاءة الفنية أو الاستقلالية لمساءلة المسير الجبائي، وفي العديد من المؤسسات العمومية أو حتى الخاصة نجد عدد أعضاء مجالس إدارتها لا يقاس بالضرورة بالفعالية، أو الكفاءة والخبرة بل يغلب عليه الجانب الشكلي أو السياسي، وبالتالي ضعف نظام الحوكمة في السياق الجزائري، وهذا ما يناقض ما تدعو له إرشادات الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي **ويخالف الفرضية المتبناة** .

- **الفرضية الفرعية الثالثة H_{1-3}:توجد توجد أهمية لاستقلالية مجلس الإدارة INDCAفي التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**

توضح علاقتها العكسية مع معدل الضريبة الفعليETR،أي أن زيادة استقلالية أعضاء مجلس الإدارة تؤدي إلى انخفاض معدل الضريبة الفعليETR بنسبه **8.56**%،إلا أن هذا الأثر غير معنوي بالنسبة للقيمة الاحتمالية لإحصائية استودنت والتي تساوي **0.001** بمعنى أن الزيادة في استقلالية أعضاء مجلس الإدارة لا تؤثر في الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وهذا ما يتناقض مع الفرضية الفرعية الثالثة **(H_{1-3})**توجدأهمية لاستقلالية أعضاء مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما تم التوصل له والتأكيد عليه في الجانب النظري من خلال الدراسات (Kerr Et All2018,Armstrong Et All 2014,Hannet Et All 2014.....) والتي وضحت دراسة تأثيراستقلالية أعضاء مجلس الإدارة على الممارسات السلبية للمسير الجبائي، بحيث توصلوا إلى أن زيادة استقلالية أعضاء مجلس الإدارة يساعد في التقليل من ممارسات التسيير الجبائي الانتهازية والخطر الجبائي المرتبط بها، حيث يكون دور فعال لهؤلاء الأعضاء في مراقبة سلوكيات وتصرفات الأعضاء التنفيذيين، ويساهم في حل النزاعات التي يمكن أن تنشأ، كما أن مجالس الإدارة التي تتمتع بالاستقلالية أكثر تكون أقل انخراط في إستراتيجيات وممارسات تسيير الجبائي السلبي.

إلا أن هناك دراسات تباينت مع الفرضية الفرعية الثالثة **(H_{1-3})**، حيث توصلت الدراسة (Chan Et, All 2018) إلى وجود علاقة إيجابية بين أعضاء المستقلين و ممارسات العدوانية للمسير الجبائي، ويرجع ذلك لعدم نزاهة وكفاءة الأعضاء المستقلين ووجود علاقات تربطهم بالإدارة ونقص الدور الرقابي والإشرافي لديهم.

بالنسبة للنتائج فإن المؤسسات محل الدراسة لم نلاحظ تأثير وأهمية لاستقلالية أعضاء مجلس الإدارة على الممارسات السلبية للمسير الجبائي و يرجع هذا لخصوصية السياق الجزائري، لأنه بالرغم من وجود قوانين تنص على استقلالية أعضاء مجلس الإدارة إلا أنها شكلية،حيث أن تعيين أعضاء مجلس الإدارة يتم استنادا لاعتبارات سياسية أو عائلية مما يجعلهم غير مستقلين من حيث السلوك أوالقرار، كما أن أعضاء مجلس الإدارة يمثلون أصحاب المصالح داخل المؤسسة وتربطهم علاقات شخصية أو

سياسية تؤثر على قراراتهم وتكبح دورهم الرقابي مما يجعلهم غير قادرين على مواجهة هذه الممارسات السلبية بفعالية، كما أن هناك محدودية صلاحيات أعضاء مجلس الإدارة أمام قوه الإدارة المتمثلة في المسيرين وأمام الضغوط السياسية والبيروقراطية، **وهدا ما يتناقض والفرضية المتبناة وبالتالي فإن استقلالية أعضاء مجلس الإدارة في السياق الجزائري لا تكفي للتقليل أو التأثير على الممارسات السلبية للمسيرين الجبائي ما لم تدعم بمنظومة كاملة من الحوكمة الجيدة.**

- **الفرضية الفرعية الرابعة H_{1-4}:توجد أهمية اجتماعات مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**

المتغير عدد الاجتماعات مجلس الإدارةNRCA يظهر علاقة إيجابية بينه وبين معدل الضريبة الفعليETR،حيث كلما زادت عدد الاجتماعات باجتماع إضافي كلما زاد معدل الضريبة الفعلي بنسبه **1.66**% وهذا الأثر معنوي هو ذو دلالةإحصائية بنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت والتي تساوي **0.001** ، ومنه نستخلص أن الزيادة في عدد اجتماعات مجلس الإدارة يقلل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي مما يثبت صحة الفرضية الفرعية الرابعة**(H_{1-4})**،حيث أنه توجد أهمية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما تؤكده كذلك نتائج الدراسة النظرية من خلال الدراسات (Sarmento,2020, Ma Dawaki Amran, 2013)حيث أكدوا على العلاقة الإيجابية بين الزيادة في عدد الاجتماعات مجلس الإدارة NRCA ومعدل الضريبةالفعلي ETR وأنه كلما زاد عدد اجتماعات مجلس الإدارة انخفضت الممارسات السلبية، حيث يعتبر مستخدمو البيانات المالية حسب الدراسات أن قلة الاجتماعات تدل على قله الالتزام الجبائي، وأكدوا أن الاجتماعات وسيلة أساسية للتنفيذ مهام وأعمال مجلس الإدارة، حيث يتم مناقشة القضايا الخاصة بتقليل الأعباء من خلال أعمال التسيير الجبائي وأكدوا أن عدد الاجتماعات مفيدة لجوده حوكمة المؤسسات.

إلا أن هناك دراسة في نيجيريا أجراها كل (Peter El All, 2020) كشفت عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية أو أثر معنوي لاجتماعات مجلس إدارة على الممارسات والتسيير الجبائي، وفي دراسة كذلك أجراها (Barros And Sarmento 2020) في المملكة المتحدة حيث وضحت أن اجتماعات مجلس الإدارة تؤثر سلبا على التسيير الجبائي حيث كلما زاد عدد اجتماعات قل الالتزام الجبائي وزادت الممارسات السلبية للمسير الجبائي، ويرى الباحث بالنسبة لنتائج الدراسة أن هناك دور كبير لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في التأثير على الممارسات السلبية للمسير الجبائي، حيث كلما زاد عدد اجتماعات مجلس إدارة زادت فرص متابعة أداء المؤسسة فيما يخص الجوانب الجبائيةوالمالية وبالتالي تعزيز الرقابة، كما أن دورية الاجتماعات تعمل على الكشف المبكر للانحرافات والممارسات الانتهازية واتخاذ الإجراءات التصحيحية وتقلل من فرص قيام المسير الجبائي بهذه الانتهازية، **ومنه نؤكد صحة الفرضية الفرعية الرابعة حيث أن عدد اجتماعات مجلس الإدارة لها أهمية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.**

ومن النتائج السابقة يمكن تأكيد الفرضية الرئيسية الأولى(H_1)حيث هناك أهمية لبعض خصائص مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،حيث تبيّن أن فقط بعض خصائص مجلس الإدارة (عدد الاجتماعات) لها تأثير إيجابي.

ثانيا: تحليل نتائج اختبار الفرضية الثانية H_2" لا توجد أهمية لتركز الملكية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

متغير تركز الملكيةACTMAJ توضح علاقتها العكسية مع المعدل الضريبة الفعليETR، أي أن زيادة نسبة التركز ملكية1% تؤدي إلى انخفاض معدل الضريبة الفعلي ETR بنسبة**34.3%**وهذا الأثر معنوي بالنظر القيمة الاحتمالية لإحصائيات

ستودنت والتي تساوي **0.001**، بمعنى أن الزيادة في التركز الملكية تزيد من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة،**وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسيةالثانية(H2)**، حيث لا توجد أهمية لتركز الملكية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي وهدا ما أكدته الدراسات بالجانب النظري من خلال دراسات (Chen Et All 2010,Rego 2011,Moser And Khurana 2012, Ying 2011) ، حيث أشارت للتأثير الجوهري لحملة الأسهم المسيطرين على المؤسسةوأنهميستفدون من الوفرات الجبائية على حساب الأقليات من حمله الأسهم عن طريق تنفيذ إستراتيجيات وممارسات جبائية أكثر تعسفا وعدوانية، وعلى عكس من ذلك فهناك دراسات أخرى تناقضت مع الفرضية(**H2**) من خلال دراسة(Badert Scher 2013)فمن خلال تركز الملكية يكون المسير أكثر كرها للمخاطرة مما يقلل ممارساته السلبية، وبالتالي نرى أن هناك اختلاف في نتائج الدراسات السابقة بخصوص تأثير تركز الملكية على الممارسات السلبية للمسير الجبائي، إلا أن رأي الباحث يتوافق والفرضية حيث أن المؤسسات التي تكون أكثر تركز في مساهم واحد تميل إلى عدم دفع ضرائب أو التقليل منها وممارسة سلوكيات جبائية عدائية،أي أن المالك المسيطر يوجه المسير الجبائي أو متخذ القرار الجبائي بما يتماشى والمنفعة الخاصة حتى وإن عارض روح القوانين وهذا ما يضعف الكشف عن هاته الممارسات السلبية والتقليل منها ،كما أن المالك المسيطر قد تربطه علاقات تمكنه من استغلال الثغرات القانونية في النظام الجبائي، وبالتالي فان تركز الملكية تمنح سلطه غير متوازنة للمالك المسيطر الذي قد يستخدم سلطته لتوجيه المسير الجبائي نحو ممارسات سلبيه غير أخلاقية تخدم مصالحه الخاصة، **ومنه فإن تركز الملكيةكآلية للحوكمةلا تهتم في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي أكثر من أنها تساهم في زيادتها، وهذا ما يتوافق والفرضية المتبناة.**

ثالثا: تحليل نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة H3"توجد أهمية لخصائص لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

من أجل الإجابة على هده الفرضية، يجب الإجابة على الفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى1-H3:"توجد أهمية لعدد أعضاء لجنة المراجعة NCAUD في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"**

تظهرعدد أعضاء لجنة المراجعة NCAUD علاقة إيجابية مع معدل الضريبة الفعلي ETR،أي أن الزيادة في عدد أعضاء لجنة المراجعة بعضو إضافي تؤدي إلى زيادة معدل الضريبة الفعلي ETR بنسبة**0.65**%، إلاأن هذا الأثر غير معنوي بالنسبة للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت والتي تساوي **0.340**، بمعنى لا يؤثر زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة على الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسات محل الدراسة، وهذا ما يتناقض مع الفرضية الفرعية الأولى**(H3-1)**والتي تشير إلى أهمية عدد أعضاء لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي، إلا انه يتوافق مع دراسة (Omesi, I Et Ebimobowei,A 2021) والتي خلصت إلى أنه لايوجد تأثير لعدد أعضاء لجنة المراجعة على الممارسات السلبية للمسير الجبائي في مجموعة لعينة من الشركات النيجيرية، بينما عارضت دراسة (ماجدة عزت**2022**) نتائج الدراسة وأقرت بوجود علاقة معنوية بين حجم لجنة المراجعة والممارسات السلبية للمسير الجبائي.

يمكن تفسير نتائج البحث للمؤسسات محل الدراسة للسياق الجزائري، حيث في كثير من المؤسسات الجزائرية، تُنشأ لجان المراجعة لأغراض شكلية أو امتثالاً للتشريعات فقط، وليس لتفعيل دور رقابي حقيقي،وحتى لو كان عدد الأعضاء كبيرًا، فإن ضعف الكفاءة أو الاستقلالية يجعل تأثير اللجنة محدودًا، كما أن أعضاء لجنة المراجعة قد لا يمتلكون المعرفة الفنية للجوانب الجبائية الكافية لفهم أو كشف الممارسات السلبية للمسير الجبائي، و تركيز اللجنة غالبًا ما يكون على القوائم المالية والامتثال المحاسبي،

وليس على تفاصيل المعالجة الجبائية،**وهذا ما ينافي الفرضية المتبناة،وبالتالي ضعف تطبيق قواعد الحوكمة والرقابة الفعالة داخل المؤسسات الاقتصادية يجعل من عدد الأعضاء للجنة المراجعة، مجرد عامل شكلي إذا لم يُدعَّم بكفاءة واستقلالية وآليات واضحة.**

- **الفرضية الفرعية الثانية H3-2:"توجد أهمية لعدداجتماعات لجنة المراجعةNRCAUDفي التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"**

تظهر عدد اجتماعات أعضاء لجنه المراجعة NRCAUD العلاقة العكسية مع معدل الضريبة الفعليETR ، أيأن الزيادة في عدد اجتماعات أعضاء لجنة المراجعةباجتماع إضافي يؤدي إلى انخفاض معدل الضريبة الفعليETR بنسبة**1.17%** وهذا الأثر معنوي وذو دلالة إحصائية بالنظر للقيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت عند القيمة**0.112** ،أي أن الزيادة في نسبة اجتماعات أعضاء لجنة المراجعة تزيد من الممارسات السلبية للمسير الجبائي وهذا ما يناقض الفرضية الفرعية الثانية**(H3-2)**، حيث تشير إلى أهمية عدد اجتماعات أعضاء لجنة المراجعةفي التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي، ويرجع ذلك لخصوصية أو سياق البيئة الجزائرية، ولقد تم تأكيد الفرضية في الجانب النظري من توصيات لجنة(Blue Robbin Committee 1999) حيث أكدت على أن تكون عدد الاجتماعات الأعضاء لجنة المراجعة مع الإدارة التنفيذية والمراجع الخارجي والداخلي أربع مرات سنويا، وذلك لإثراء المناقشات بالشفافية في التقارير والإشارة للتجاوزات أو القيود المفروضة على أعمالهمللتقليل من الممارسات الانتهازية للمسير الجبائي من خلال فرض الرقابة المستمرة والفحص لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ،وقد نفت دراسة (ماجدة عزت**2022**) بأن تكون هناك علاقة معنوية بين عدد اجتماعات مجلس الإدارة والممارسات السلبية للمسير الجبائي في عينة من شركات الصناعية في البورصة المصرية.

إلا أنه بالرجوع للمؤسسات محل الدراسة فيمكن تفسير العلاقة بين زيادة أعضاء لجنة المراجعة وزيادة الممارسات السلبية للمسير الجبائي إلى وجود خلل في وظيفة اللجنة أو في السياق التنظيمي للمؤسسة، بمعنى قد تعقد اجتماعات لكن بطريقة شكلية وليس بالضرورة تعكس جودة العمل، وبالتالي التواطؤ والعمل على تشجيع هذه الممارسات السلبية بدل التقليل منها ومحاربتها وقد تمارس بعض الضغوطات الخارجية على لجنة التدقيق مما يجعل هذه الاجتماعات أداة لتغطية السلوكيات الانتهازية بدل كشفها نتيجة عدم الاستقلالية،**وهدا ما ينافي الفرضية المتبناة ،والسبب الرئيسي هو غياب وضعف ثقافة الحوكمة والتي تؤسس لمبادئ الشفافية والمساءلة، وبالتالي ليس المطلوب وجود عدد أكبر من عدد الاجتماعات أعضاء لجنه المراجعة وإنما الفعالية والكفاءة والاستقلالية في عمل لجنه المراجعة .**

ومنه نجد أن نتائج الفرضية الفرعية (H3-1)و(H3-2)تتناقض والفرضية الرئيسية الثالثة H3، حيث توجد أهمية لخصائص لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وتفسير ذلك يرجع للسياق الجزائري كما تم تبريره سابقا.

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل الدراسة التطبيقية لقياس وتحليل تأثير متغيراتالحوكمة على الممارسات السلبية للمسير الجبائي لعينة من 8 مؤسسات جزائرية، تنتمي لقطاعات مختلفة (إنتاج، خدمات، تأمين)، من خلال متغير معدل الضريبة الفعالETR في الفترة من 2013 إلى 2022،تم التركيز على المتغيرات التالية:خصائص مجلس الإدارة (الازدواجية، الاستقلالية، عدد الأعضاء، عدد الاجتماعات،تركّز الملكية،خصائص لجنة المراجعة)،والاعتماد على التحليل القياسي بتقدير نموذج يجيب على إشكالية الدراسة باستخدام بيانات والتي تعالج بالأساليب التي تدمج بيانات السلاسل الزمنية بالبيانات المقطعية بيانات بانلData Panel، وتم تحليل البيانات بالاستعانة بالبرامج الإحصائي Eviews وStata. وتم جمع البيانات من التقارير السنوية المالية وتقارير مجلس الإدارة للسنوات 2013إلى2022 من مصادر رسمية تخص مواقع الكترونية وقواعد بيانات مالية.وتم التوصل إلى النتائج الرئيسية التالية:

- عدد اجتماعات مجلس الإدارة كان العامل الوحيد الذي ساهم في التقليل من الممارسات السلبية.
- في المقابل، ازدواجية المنصب (رئيس مجلس الإدارة والمدير العام) وتركيز الملكية وعدد اجتماعات لجنة المراجعة ساهمت في زيادة تلك الممارسات.
- لم يظهر عدد أعضاء مجلس الإدارة أو استقلاليتهم أو عدد أعضاء لجنة المراجعة تأثيراً معنوياً على الممارسات الجبائية السلبية.

خاتمة

خاتمة

خاتمـــــة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أهمية الحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك في ظل تصاعد ظاهرة الممارسات السلبية العدوانية والسلوكيات الانتهازية التي تنتهجها بعض الإدارات. وقد جاءت هذه الدراسة في سياق الحاجة الملحّة إلى تعزيز آليات الحوكمة داخل المؤسسات الجزائرية، لا سيما في ظل التحديات التي تواجه النظام الجبائي الجزائري نتيجة تلك السلوكيات السلبية.

حيث تم التعرف في الجانب النظري على واقع تلك الممارسات السلبية وأليالتها واهم التجارب الدولية وأساليب مكافحتها، وتعتبر الممارسات السلبية للمسير الجبائي التي تناولتها الدراسة سلوكيات انتهازية قانونية غير أخلاقية يقوم بها بعض مسؤولي التسيير داخل المؤسسات، بهدف تخفيض العبء الجبائي بشكل غير مشروع أو شبه قانوني، وغالباً ما تتم تحت غطاء قانوني أو عبر استغلالالثغرات القانونية.

وهناك أهمية للحوكمة في التقليل من الممارسات السلبية للتسيير الجبائي، وذلك بالنظر إلى أن قرارات التسيير الجبائي تدخل في إطار مشكله الوكالة في ضوء التأكيد على دوافع الإدارة واحتمالية سعي المسيرين الانتهازيين على توظيف الاستراتيجيات الجبائية بهدف تعزيز مصالحهم الخاصة على حساب مصلحة المؤسسة والمساهمين، هذا ما ألزم وجود العديد من الآليات التي تتشكل في إطار المراقبة والإشراف على ممارسات الإدارة للتقليل من تلك الممارسات الانتهازية السلبية.

1-إثبات صحةالفرضيات

تمت عملية إثبات صحة الفرضيات من خلال تقدير نموذج قياسي باستخدام بيانات بانل (Panel Data) جمعت من 8 مؤسسات اقتصادية جزائرية خلال الفترة 2013–2022، باستخدام البرامج الإحصائية EVIEWSو .STATAوقد مرت مراحل تحليل الفرضيات بالخطوات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى":(H1) لبعض خصائص مجلس الإدارة أهمية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ولقد تم إثباتها في الجانب النظري من خلال الدراسات السابقة، وفي الجانب التطبيقي تبيّن أن فقط (عدد الاجتماعات) لها تأثير إيجابي. وسنوضح ذلك من خلال نتائج الفرضيات الفرعية التالي:

H_{1-1}-"لا توجد أهمية لازدواجية المنصب (رئيس مجلس الإدارة + المدير العام) في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،" حيث تم تأكيدها ، أي لها تأثير سلبي واضح من خلال انخفاض معدل الضريبة الفعال وزيادة الممارسات السلبية للمسير الجبائي،حيث أن الجمع بين الوظيفتين يزيد من سلطة المسير داخل المؤسسة وهذا ما يؤدي إلى ضعف نظام الحوكمة وبالتالي لا تساهم في التقليل من الممارسات السلبية.

H_{1-2}- "توجد أهمية لحجم مجلس الإدارة (عدد الأعضاء) في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"،تم نفي هده الفرضية حيث تبين انه لا توجد أهمية لعدد أعضاء مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي، وكانت نتائج دراسة البحث للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة ملائمة للبيئةالجزائرية و أظهرت النتائج بعدم وجود اثر معنوي، حيث تكون القراراتالمتعلقةبالممارسات السلبية المسير الجبائي لا تتأثر بحجم مجلس الإدارة، ويرجع ذلك لضعف فعالية مجالس الإدارة رغم حجمها، لفقد غالبية الأعضاء الكفاءة الفنية أو الاستقلالية لمساءلة المسير الجبائي.

H1-3– "توجد أهمية لاستقلالية مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"،تم نفي هده الفرضية حيث بينت نتائج المؤسسات محل الدراسةبعدم وجود تأثير وأهمية لاستقلالية أعضاء مجلس الإدارة على الممارسات السلبية للمسير الجبائي و يرجع هذا لخصوصية السياق الجزائري، لأنه بالرغم من وجود قوانين تنص على استقلالية أعضاء مجلس الإدارة إلا أنها شكلية،حيث أن تعيين أعضاء مجلس الإدارة يتم استنادا لاعتبارات سياسية أو عائلية مما يجعلهم غير مستقلين من حيث السلوك أو القرار.

H1-4– "توجد أهمية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،تم إثبات صحة هده الفرضية ويعتبر العامل الوحيد الذي يساهم في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات محل الدراسة، حيث هناك دور كبير لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في التأثير على الممارسات السلبية للمسير الجبائي، فكلما زاد عدد اجتماعات مجلس إدارة زادت فرص متابعة أداء المؤسسة فيما يخص الجوانب الجبائيةوالمالية وبالتالي تعزيز الرقابة، كما أن دورية الاجتماعات تعمل على الكشف المبكر للانحرافات والممارسات الانتهازية واتخاذ الإجراءات التصحيحية وتقلل من فرص قيام المسير الجبائي بهذه الانتهازية.

H2– " لا توجد أهمية لتركز الملكية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"،تم اثبات صحة الفرضية بحيث لا يساهم تركز الملكية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي، حيث أن المؤسسات التي تكون أكثر تركز في مساهم واحد تميل إلى عدم دفع ضرائب أو التقليل منها وممارسة سلوكيات جبائية عدائية،أي أن المالك المسيطر يوجه المسير الجبائي أو متخذ القرار الجبائي بما يتماشى والمنفعة الخاصة حتى وإن عارض روح القوانين وهذا ما يضعف الكشف عن هاته الممارسات السلبية والتقليل منها.

H3– "توجد أهمية لخصائص لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، تم نفي هده الفرضيةحيث تبين انه لا توجد أهمية لخصائص لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي وهدا يرجع للسياق الجزائري.ويتضح دلك في تفسير نتائج الفرضيات الفرعية التالية:

H3-1– توجد أهمية لعدد أعضاء لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"،تم نفي هده الفرضية حيث تم التوصل إلى انه لا يوجد أهمية وتأثير معنوي لعدد أعضاء لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي، ويمكن تفسير نتائج البحث للمؤسسات محل الدراسة للسياق الجزائري، حيث في كثير من المؤسسات الجزائرية، تُنشأ لجان المراجعة لأغراض شكلية أو امتثالاً للتشريعات فقط، وليس لتفعيل دور رقابي حقيقي،وحتى لو كان عدد الأعضاء كبيرًا، فإن ضعف الكفاءة أو الاستقلالية يجعل تأثير اللجنة محدودًا.

H3-2– "توجد أهمية لعدد اجتماعات لجنة المراجعة في التقليلمن الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، تم نفي كذلك هده الفرضية حيث تم التوصل إلى أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة تزيد في الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسات محل الدراسة،و تفسر العلاقة بين زيادة أعضاء لجنة المراجعةوزيادة الممارسات السلبية إلى وجود خلل في وظيفةاللجنة أو في السياق التنظيمي للمؤسسة، بمعنى قد تعقد اجتماعات لكن بطريقة شكلية وليس بالضرورة تعكس جودة العمل، وبالتالي التواطؤ مع الممارسات السلبية بدل التقليل منها ومحاربتها وقد تمارس بعض الضغوطات الخارجية على لجنة التدقيق مما يجعل هذه الاجتماعات أداة لتغطية السلوكيات الانتهازية بدل كشفها.

خاتمة

2–نتائج الدراسة

من أهم النتائج التي تم التوصل لها مايلي :

–تعتبر الحوكمة ترياق ضد الأزمات المالية والممارسات الغير الأخلاقية. في الجزائر، رغم وجود إطار نظري متطور (ميثاق 2009)، وبعض الجهود، تبقى التحديات عملية مرتبطة بضعف التطبيق والرقابة، مما يحد من فعاليتها في مواجهة السلوكيات السلبية مثل التهرب الضريبي؛

– الحوكمة هي "مجموعة الآليات والقواعد القانونية التي تُحدد علاقات الإدارة بمجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصلحة، لضمان الشفافية وحماية الحقوق.(OCDE) " ؛

–تهدف الحوكمة إلى حماية حقوق المساهمين وتعزيز العدالة بينهم، وضمان الشفافية في الإفصاح المالي، وتحقيق المساءلة القانونية والأخلاقية، بالإضافة لإدارة المخاطر عبر أنظمة رقابة داخلية فعالة؛

–حوكمة الشركات أداة ضرورية، تُمثل نظامًا فعالًا للرقابة والشفافية في المؤسسات الاقتصادية، وتساهم في تحسين الأداء المؤسسي، وتوازن المصالح بين المساهمين والإدارة ويُفسح المجال أمام المديرين للتصرف بما يخدم مصالحهم الضيقة؛

–يؤدي ضعف كل من آليات الرقابية الداخلية والخارجية للحوكمة، وضعف الثقافة الضريبية، ووجود ثغرات في التشريعات الجبائية إلى زيادة سلوكيات الممارسات السلبية للمسير الجبائي؛

–تظهر العلاقة بين نظرية الوكالة وسلوك المسير الجبائي في تعارض المصالح بين المساهمين والمديرين، والذي يولد سلوكًا انتهازيًا في التسيير الجبائي؛

– أظهرت التجارب الدولية العالمية أن الحوكمة الفعالة تقلل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي، ووضحت أن المؤسسات ذات هياكل رقابية جيدة لديها التزام جبائي أكثر؛

– لا توجد أهمية لازدواجية المنصب في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي حيث المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة والتي تعاني من ازدواجية المنصب (رئيس مجلس الإدارة + المدير العام) في الإدارة أكثر عرضة لسلوكيات انتهازية وعدوانية للمسير الجبائي؛

–توجد أهمية لعدد اجتماعات مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسات محل الدراسة بحيث زيادة عدد اجتماعات مجلس الإدارة تحسن من الامتثال الجبائي، مما يشير إلى فاعلية الرقابة الدورية؛

–تركّز الملكية المرتفع مرتبط بسلوكيات عدوانية جبائية، بحيث يزيد من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وبالتالي لا توجد أهمية لتركز الملكية في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛

–ضعف استقلالية مجلس الإدارة وضعف فعالية لجان المراجعة يعدان من أبرز ملامح ضعف الحوكمة في الجزائر، بحيث لم تكن هناك أهمية وتأثير معنوي لاستقلالية مجلس الإدارة وعدد أعضاء لجنة المراجعة وعدد أعضاء المجلس في التقليل من الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسات محل الدراسة، في حين لوحظ زيادة الممارسات السلبية للمسير الجبائي بزيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة وهدا راجع للسياق الجزائري؛

خاتمة

-ليس كل آليات الحوكمة فعالة في البيئة الجزائرية، بحيث الحوكمة الفعالة مرتبطة أكثر بنشـــاط مجلس الإدارة (عدد الاجتماعات)وليس بالتركيبة العددية أو الشكلية، ويعتبر كل من ازدواجية المنصب وتركز الملكية مصدرين رئيسيين للممارسات السلبية، وهناك ضعف للجان المراجعة وهي بذلك غير فعالة في التقليل من السلوك الانتهازي للمسير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

3-التوصيات والاقتراحات

بناءً على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج نظرية وتطبيقية، أوصى الباحث بما يلي:

-إصلاحات في هياكل الحوكمة من خلال: منع ازدواجية المنصب بين رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، لما لذلك من أثر سلبي في زيادة الرقابة وتجنب تضارب المصالح، بالإضافة لتحديد حد أدنى لعدد اجتماعات مجلس الإدارة سنويًا لضمان ممارسة فعلية للرقابة والمتابعة، وبالتالي التقليل من الممارسات والسلوكيات الانتهازية للمسير الجبائي؛

-مراجعة هيكل الملكية من خلال: التقليل من تركّز الملكية ومنع هيمنة المســـاهم الأكبر، لما له من دور في توجيه القرار الجبائي لصالحه على حساب المؤسسة والمصلحة العامة؛

- تعزيز دور لجان المراجعة من خلال إعادة هيكلة لجان المراجعة وتفعيل دورها الحقيقي في الرقابة الجبائية، مع ضمان توفر الكفاءة المهنية لأعضائه وفرض عدد أدنى لاجتماعات لجنة المراجعة بما لا يقل عن مرات محددة في السنة؛

- ترسيخ ثقافة الحوكمة من خلال: نشر ثقافة الحوكمة داخل المؤسسات الجزائرية، من خلال التكوين، التوعية، وتضمينها في استراتيجيات المؤسسات؛

-تحسين البيئة التشريعية والرقابية: من خلال مراجعة النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالحوكمة الجبائية لضمان أكثر قوة وفعالية، وتدعيم أجهزة الرقابة الجبائية المستقلة وتقويتها من حيث الإمكانيات والسلطات.

4-أفاق الدراسة

تفتح هذه الدراسة المجال أمام عدة اتجاهات بحثية مستقبلية، منها:

-توسيع عينة الدراسة بإجراء دراسات على عدد أكبر من المؤسسات من قطاعات مختلفة (البنوك، الاتصالات، المؤسسات العمومية الاقتصادية) ؛

-دراسة آليات أخرى للحوكمة بدمج متغيرات جديدة في النماذج مثل جودة التدقيق الخارجي، الشفافية والإفصاح المالي، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة؛

-مقارنات دولية أو إقليمية بإجراء مقارنة بين أثر الحوكمة على السلوك الجبائي في الجزائر ودول مغاربية أو نامية أخرى؛

-استخدام مناهج تحليل نوعي:(Qualitative) بدراسة سلوكيات المسيرين الجبائيين من خلال مقابلات أو استبيانات تكميلية تُسند نتائج التحليل الكمي؛

-تحليل تطور تأثير الإصلاحات الجبائية والتشريعية بمرور الوقت من خلال دراسة أثر الإصلاحات الجبائية الجزائرية (بعد 2009) على التزام المؤسسات الكبرى باستخدام تحليل زمني موسع.

قائمة المراجع

فهرس المحتويات

- **المراجع باللغة العربية:**

01- النصوص القانونية:

1. الجريدة الرسمية العدد76، المادة43. (13 11, 2024). الجريدة الرسمية العدد 76. المادة43، تعديل أحكام المادة 19 مكرر.
2. الجريدة الرسمية المادة42. (13 11, 2024). الجريدة الرسمية العدد76. المادة42، تعديل أحكام المادة 19 مكرر.
3. الجريدة الرسمية، المادة41. (13 11, 2024). الجريدة الرسمية العدد76. المادة41، تعديل أحكام المادة 19 مكرر.

02- الكتب:

1. فاروق عبد الرسول كارم . (2015). نموذج مقترح لتطبيق ودمج مبادئ الجودة والحوكمة لتحسين أداء الشركات الممولة للمشروعات الصغيرة دراسة تطبيقية . القاهرة، مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية،جامعة الدول العربية.
2. قاسم الشحادة عبد الرزاق ، و راغب الخطيب خالد . (2017). قضايا سياسية معاصرة. عمان: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع.
3. محمد , ع. (2016). حوكمة الشركات ودورها في مواجهة الإختلالات الإدارية والمالية. القاهرة, مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
4. محمد , م. س. (2006). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري. الإسكندرية, مصر: الدار الجامعية.
5. محمد علي الفضل مؤيد . (2015). العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الإفصاح المحاسبي في ضوء نظرية الوكالة. القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية،جامعة الدول العربي.
6. محمد, س., & مصطفى , ب. (2018). حوكمة الشركات. تلمسان, الجزائر: النشر الجامعي الجديد.
7. واثق , ع. ا. (2020). حوكمة الشركات بين المفهوم و الآليات .عمان, الأردن: دار الأيام للنشر والتوزيع.

03- المقالات والدراسات:

1. إبراهيم علي عماد الدين. (2021). استخدام نماذج السلاسل الزمنية المقطعية في تحديد أهم عوامل النمو الاقتصادي في الدول العربية . المجلة العربية للإدارة، 43(02).
2. أحمد حامد محمود عبد الحليم، وائل حسين محمد محمود، و عبير عبد الكريم ابراهيم سرور. (2023). أحمد حامد محمود عبد الحليم، وائل حسين محمد محمود، عبير عبد الكريم ابراهيم سرور، أثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية). المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، 37(02)، 635-714.
3. أحمد محمد ، و سلام عبد الخالق . (مارس, 2020). أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق أهداف التنمية المستدامة. مجلة الاجتهاد القضائي، 12(01).
4. أميمة رزق الجيوشي، و نسمة محمود أبو العينين. (2022). دراسة أثر جودة الرقابة الداخلية على أنشطة التجنب الضريبي في البيئة المصرية(دراسة تطبيقية). المجلة العلمية للدراسات المحاسبية،، 04(01)، 85-159.
5. إيمان بوقروة، و منصور بن اعمارة. (2017). أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات- إشارة لحالة شركة .Google Inc مجلة الباحث الاقتصادي، 05(08)، 112-131.

فهرس المحتويات

6. بن عثمان مفيدة ، و محمدي نورة . (2021). حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية: بين واقع الممارسة والتنظير. مجلة الباحث، 21(01).
7. حامد نبيل حامد سليمان، و ابراهيم السيد حمد ابراهيم الجوهري. (2022). القدرة الإدارية وانعكاساتها على العلاقة بنى التخطيط الضريبي والأداء المالي المستقبلي للمنشأة (دراسة تطبيقية). المجلة العلمية-للبحوث التجارية، 44(01)، 291-350.
8. حسين حماد ماجدة عزت . (2022). العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجودة عملية المراجعة على مستوى التجنب الضريبي وانعكاس ذلك على قيمة الشركة بالتطبيق على الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 3(2).
9. حمدي بوسي ، و موسى حسن . (سبتمبر 2020). أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية،. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 04(03).
10. حورية بن علو ، و نور الدين مدوري . (أفريل, 2023). حوكمة المؤسسات العمومية دراسة في المفاهيم مع عرض تجارب عربية . مجلة الاقتصاد والبيئة، 06(01)، 674.
11. خليل طيار، و فوزية العايب. (2022). النموذج الدولي للشركات المتعددة الجنسيات: بين استغلال كيانات ذات الغرض الخاص وممارسة التجنب الضريبي- شركة آبل نموذجا-. مجلة دراسات اقتصادية، 09(01)، 140-166.
12. زكي محمود عمرو السيد. (2017). دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية وممارسات التجنب الضريبي دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر. مجلة الفكر المحاسبي، 21(01)، 307-361.
13. زكي محمود عمرو السيد. (2023). أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية(دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية). مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، 07(01)، 95-181.
14. سيد هاشم عبد العزيز حلمى ، ميلاد فؤاد ريمون ، و جمعة عبد العال فاروق . (2023). قياس أثر تطبيق آليات الحوكمة الضريبية والمسؤولية الاجتماعية للشركات على الحد من المخاطر الضريبية –دراسة تطبيقية. مجلة بنها للعلوم الإنساني(2).
15. صلاح محمد عمران . (2015). حوكمة الشركات ومشكلات الوكالة: حالة الإفصاح عن معلومات إدارة المخاطر مع دراسة تحليلية ميدانية. المجلة العلمية جامعة أسيوط(59).
16. عابد , ب. (2020). محددات التجارة البيئية للدول الإسلامية باستخدام منهج تحليل البانل. مجلة دراسات اقتصادية إسلامية, 16(01).
17. عرفات حمدي عبد النعيم علي. (2020). العلاقة بين ممارسات المسؤولية الاجتماعية والتجنب الضريبى من منظور خصائص الشركات وأثرها على القيمة السوقية لحقوق الملكية: دراسة تطبيقية". مجلة الفكر المحاسبي، 24(04)، 262-306.
18. علي جلابة، و منصور بن عمارة. (2020). التخطيط الضريبي كأداة للرفع من قيمة المؤسسة- دراسة حالة شركة Apple. مجلة التواصل في الاقتصاد وإدارة القوانين، 26(04)، 90-105.
19. عيسى محمد ولد محمد . (2013). قراءة في نظام حوكمة الشركات. مجلة الإستراتيجية والتنمية ، 257.
20. فوزية العايب، خليل طيار، و مريم قشي. (2021). ممارسات التجنب الضريبي الدولي دراسة حالة شركات الاقتصاد الرقمي .GAFAM مجلة الاقتصاد الصناعي، 11(02)، 292-314.

21. لبنى معطى . (2021). دراسة قياسية للاستقرار المالي للبنوك الاسلامية والتقليدية للفترة الممتدة من 2007 إلى 2017. مجلة دفاتر بوادكس، 10(02).

22. محمد عمرو محمد خميس. (2021). دراسة واختبار أثر مشاركة الإناث بمجالس إدارات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية علي العلاقة بين القدرة الإدارية والثقة المفرطة للمدير التنفيذي وممارسات التجنب الضريبي. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، 05(01)، 1295-1366.

23. منصور بن عمارة ، و محمد لخضر ميلي . (جانفي2021). أثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسة التسيير الجبائي دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF120 للفترة مابين 2012-2015 . مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، 07(02).

24. نجاة بن تركية، ورابح بن محمد. (2023). التدقيق الجبائي الداخلي كآلية لتجنب الخطر الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة شركة كوندور. مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 10(01)، 364-378.

25. النذير بلوم، وعيسى بن ناصر. (2021). دور حوكمة الشركات في ممارسات التخطيط الضريبي الدولي. مجلة البشائر الاقتصادية، 07(03)، 274-292.

26. نور الدين أحمد قايد، ويونس مهيري. (2024). نور الدين أحمد قايد، يونس مهيري، واقع الممارسات السلبية للمسير الجبائي في المؤسسة – دراسة حالة شركتي BIOPHARM و SAIDALفي الفترة من 2015 إلى 2021-. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 10(01)، 189-198.

27. نيفين صلاح علي علي. (2023). أثر القيود المالية للشركات على فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة في ظل الدور الوسيط لممارسات التجنب الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصري). مجلة البحوث المحاسبية، 10(01)، 01-59.

28. يحي الجمال زكريا. (2012). اختيار النموذج في نماذج البيانات الطولية الثابتة والعشوائية. المجلة العراقية للعلوم الإحصائية(21)، 171-172.

- **المداخلات:**

29. حجة الله شاوش، وخليل طيار. (2017/11/28/27). دور الالتزام الاخلاقي لدى المبلغين في الكشف عن السلوك الاحتيالي دراسة حالة بنك .HSBC الملتقى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثالثة: أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية. ورقلة: جامعة قاصدي مرباح ورقلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

30. محمد الأمين بلهوشات، وأمينة بوتواتة. (2019). أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات على النمو الاقتصادي -دراسة قياسية لحالة دول شمال إفريقيا خلال الفترة 2000-2017، الملتقى العلمي الدولي السابع حول نقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي. خميس مليانة، جامعة الجيلالي بونعامة.

04- الأطاريح والمذكرات:

أ- رسائل الماجستير:

31. أشجان عبد الباقي عبد الستار. (2019). دور آليات الحوكمة في الحد من الآثار السلبية لممارسات التخطيط الضريبي مع دراسة ميدانية في البيئة المصرية. رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة. كلية التجارة، جمهورية مصر العربية: جامعة طنطا.

32. صابر عباسي. (2012). أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة-الجزائر. رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
33. محمد بوخاري. (2017). أثر التسيير الجبائي على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير. المدية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة يحي فارس المدية.
34. محمود جلال أبو الغيط . (2017). الإفصاح عن تقارير المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية: دراسة تحليلية اختبارية. رسالة ماجستير. جامعة سوهاج.

ب- أطروحات الدكتوراه:

35. أسماء مزيمش. (2021). دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة شركة الإسمنت بعين الكبيرة-. أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه. سطيف، كلية العلوم الاقتصادة والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة سطيف01.
36. إيمان زنودة. (2020). المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي، دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة (2002- 2017). أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
37. بن صوشة يزيد . (2020). دور إرساء مبادئ حوكمة الشركات في توجيه السياسة المالية للشركات. أطروحة دكتوراه. البويرة، جامعة أكلي محند أولحاج.
38. بن فيالة نعيمة . (2024). أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية . أطروحة دكتوراه. جامعة الجزائر3.
39. بودالية بوراس . (2022). آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي. أطروحة دكتوراه. عين تموشنت، جامعة بلحاج بوشعيب.
40. حمزة , ز. م. (2020). آليات حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية . أطروحة دكتوراه. مستغانم , جامعة عبد الحميد ابن باديس.
41. حبيبة بن زغدة . (2019). دور الحوكمة المؤسسية في تعزيز واستدامة نمو المؤسسات- دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية من ولاية جيجل-. أطروحة دكتوراه. جامعة سطيف1.
42. خليل طيار. (2017). تأهيل الممارسات المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية. أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة والجباية. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
43. صابر عباسي. (2016). دور التسيير بالقيمة للضرائب في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات في قطاع المحروقات. رسالة مقدمةلاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه. بسكرة، كلية العلوم الاقتصاديةوالتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
44. عبد الصمد عمر علي. (2013). نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية- دراسة نظرية تطبيقية-. أطروحة دكتوراه. الجزائر، جامعة الجزائر3.

45.عبد القادر عوادي . (2022). استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال. رسالة دكتوراه. بسكرة، جامعة محمد خيضر.

46.عماد رشيد ميمون. (2022). دور التخطيط الضريبي في تحسين القدرة المالية للمؤسسة. أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة سطيف.

47.قطاف , ع. (2019). دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة: شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر. أطروحة دكتوراه . بسكرة, جامعة محمد خيضر.

48.لوجاني عزيز . (2020). دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات "دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية". أطروحة دكتوراه. بسكرة، جامعة محمد خيضر، ، الجزائر.

49.لوجاني عزيز . (2020). دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أطروحة دكتوراه. بسكرة، جامعة محمد خيضر.

50.محمد مريني . (2022). أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية. أطروحة دكتوراه. الجلفة، جامعة زيان عاشور.

51.ناهد سبعية . (2021). دور حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب". رسالة دكتوراه. بسكرة، جامعة محمد خيضر.

05– الوثائق الأخرى:

52.المديرية العامة للضرائب. (2019). النشرية رقم93.

53.منتدى رؤساء المؤسسات. (2009). ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر.

54.منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية .(2017) . OCDE المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات المملوكة للدولة (الإصدار طبعة 2015). باريس OCDE :للنشر.

55.منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. (2013). الشركات المملوكة للدولة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا– محركات التنمية والتنافسية.

- **المراجع باللغة الأجنبية:**

1- Ouvrages :

56. Annuar, H. A., Salihu, I. A., & Obid, S. N. (2014). Corporate Ownership, Governance and Tax Avoidance: An Interactive Effects. Procedia - Social and Behavioral Sciences, 164, 150-160.
57. Baltagi , B. (s.d.). Econometric analysis of panel data (Vol. 3). New York, USA: John Wiley & Sons Inc.
58. BECKER XAVIER, M., THEISS, V., & PARANAÍBA FERREIRA, M. (2022). Impact of tax aggressiveness on the profitability of publicly traded companies listed on B3. RevistaCatarinense Da CiênciaContábil,, 21, 01-17.
59. comittee on the financial Aspects of corporate gov. (1 December, 1992). The financial Aspects of corporate governance. London: Burges Science press.
60. Dielman. (1989). Pooled Cross-Sectional and Time Series Data Analysis T. USA: exas Christian University.

61. Edward W. Frees. (2004). Longitudinal and Panel Data: Analysis and Applications for the Social Sciences. Cambridge University Press.
62. Elmonir, A. (2019). Fiscal Policy Critical Taxation, Theme for Egypt. "Public Fiscal Policy... Some Tax Dimensions of Particular Importance". The Egyptian Center for Economic Studies (ECES).
63. Gérard , c. (1997). Le gouvernement des entreprises. France: ed, economic.
64. Gianni, M. (2018). OECD BEPS (In)Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy. Tax Lawyer, 72(01), 255-298.
65. Gravelle, J. G. (2022). Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. Congressional Research Service.
66. Greene, W., H. (2012). "Econometrics Analysis. Pearson Education.
67. Guenther, D. A., Matsunaga, S. R., & Williams, B. M. (2013). Tax Avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and Firm Risk. Lundquist College of Business, USA: University of Oregon.
68. Hsiao. C. (1986). Analysis of Panel Data, Econometric Society Monographs. 11. Cambridge University Press.
69. Kutera, M. (2018). The Role of Tax Havens in Tax Avoidance by Multinationals. Contemporary Trends in Accounting, Finance and Financial Institutions (pp. 111-121). Springer Proceedings in Business and Economics.
70. Lietz, G. M. (2013). Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework. Münster Institute of Accounting and Taxation.
71. LU, R, LIN, B. X, & ZHANG, T. (2010). Changes in tax policy, corporate governance and earning management incentives. evidence from the Chinese market.
72. MEZIANE, R., & ISSAD , R. (2009). annonce la nouvelle gouvernance de cevital. Liberte.
73. Peracchi. F. (2001). Econometrics. England: John Wiley et Sons .
74. Phillips, R., Gardner, M., Robins, A., & Surka, M. (2017). Offshore Shell Games The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies. Institut On Taxation And Economic Policy (ITEP).
75. PWC. (2015). Reshaping the Tax Function of the Future Predictions and insights.
76. Robert , Y. (2003, Novembre). A primer for panel data analysis, Social science, Statistique and mapping. New York Université.
77. Schindler, D. S., Hopland, A. O., Lisowsky, P., & Mardan, M. (2015). Income Shifting under Losses. Beiträge zur Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik 2015: Ökonomische Entwicklung - Theorie und Politik - Session: Corporate Taxation No. D15-V3. ZBW - Deutsche Zentralbibliothek für Wirtschaftswissenschaften, Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft.
78. Weinberger, M., Nolan, D., & Thomas, R. (2011, 12). Tax risk and controversy survey A new era of global risk and uncertainty. Retrieved from Ernst & Young's.
79. William H, G. (2002). Econometric Analysis (Vol. 5). Prentice Hall.

2- Articles :

80. Akmalia, M. A., & Hafiza, A. H. (2014). Governance and the value relevance of tax avoidance. Malaysian Accounting Review, 13(02), 87-107.

81. Apriliyana, N., & Trisnisuryarin. (2018). The Effect of Corporate Governance and The Quality of CSR to Tax Avoidation. Accounting Analysis Journal, 7(3), 159-167.
82. Ariffin, Z. Z. (2013). Tax Planning of a Company Operating Foreign Activity in Malaysia. International Journal of Trade, Economics and Finance, 04(04), 209-212.
83. Ba'aba, S., & Bashiru, M. (2019). Impact of corporate governance attributes on tax planning of listed manufacturing companies: A Comparative Study between Nigeria and Malaysia. Review of Politics and Public Policy in Emerging Economies, 01(02), 105-112.
84. Bachmann, C., & Baumann, M. (2013). Effective tax rates: The role of tax rates in investment decisions. Journal of Business Cases and Applications, 08, 113-125.
85. Badi , S. A. (2012, Novembre). "The Impact of the Application of Corporate Governance in the Banking Sector. British Journal of Economics, Finance and Management Sciences, 6(2), 26.
86. Bae, S. (2017). . The Association Between Corporate Tax Avoidance and Audit Efforts: Evidence from Korea. The Journal of Applied Business, 33(1), 153-72.
87. BAI, C., LIU, ,., & SONG, F. M. , Z. (2004). Corporate governance and market valuation in China. Journal of Comparative economics, 599-.616.
88. Bousaidi, A., & HAMED Sidhom, M. (2015). The Impact of Governance Mechanisms on Tax Aggressiveness: Empirical Evidence from Tunisian Context. Journal of Asian Business Strategy,, 05(01), 01-12.
89. Breusch T.S, & Pagan A.R. (1980). The Lagrange Multiplier test and its applications to model specification in econometric. The Review of Economic Studies, 47(01), 239-253.
90. Chen, S., Chen, X., Cheng , Q., & Shevlin, T. (2010). Are Family Firms more Tax Aggressiveness than non-family firms. Journal of financial Economics, 95(01), 41-61.
91. Chenini, R. . (2024). The role of banking governance in promoting financial inclusion. International Journal of Economic Perspectives, 18(03), 715. Récupéré sur https://ijeponline.org/index.php/journal/article/view/583.
92. Cobham, A., & Janský, P. (2019). Measuring misalignment: The location of US multinationals' economic activity versus the location of their profits. Development Policy Review, 37(01), 91-110.
93. Cooper, M., & Nguyen, Q. T. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. International Business Review, 29(03).
94. DAOUK, H., LEE, C., & NG, D. (2006). Capital market governance: how do security laws affect market performance? . Journal of Corporate Finance, 560–593.
95. Davies, R. B., Martin, J., Parenti, M., & Toubal, F. (2018). Knocking on Tax Haven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing. The Review of Economics and Statistics, 100(01), 120-134.
96. Graham, J. R., Raedy, J. S., & Shackelford, D. A. (2012). Research in accounting for income taxes. Journal of Accounting and Economics, 53(01-02), 412-434.
97. Gribnau, H., & Ave-Geidi, J. (2017). Good Tax Governance: A Matter of Moral Responsibility and Transparency. Nordic Tax Journal(01), 70-88.

98. Handoyo, S., Wicaksono, A. P., & Darmesti, A. (2022). Does Corporate Governance Support Tax Avoidance Practice in Indonesia? International Journal of Innovative Research and Scientific Studies, 05(03).
99. Heckemeyer, J. H., Olligs, P., & Overesch, M. (2018). 'Home Sweet Home' versus International Tax Planning: Where Do Multinational Firms Hold Their U.S. Trademarks? SSRN Electronic Journal, 49, 1-39.
100. Hutchens, M., & Rego, S. O. (2013). Tax Risk and the Cost of Equity Capital. SSRN Electronic Journal.
101. Hausman, J.A.,. (1978). Specification tests in econometrics. Econometrica, 46(06), 1251-1971.
102. Jacob, M., Rohlfing-Bastian, A., & Sandner, K. (2021). Why Do Not All Firms Engage in Tax Avoidance? Review of Managerial Science, 15, 459-495.
103. Khaoula, A. (2013). Does Corporate Governance Affect Tax Planning? Evidence from American Companies. International Journal of Advanced Research, 01(10).
104. Khaoula, F., & Moez, D. (2019, july 05). The moderating effect of the board of directors on firm value and tax planning: Evidence from European listed firms . Borsa Istanbul Review, 19(04), 331-343. Récupéré sur https://doi.org/10.1016/j.bir
105. Kovermann, J., & Velte, P. (2019). The impact of corporate governance on corporate tax avoidance—A literature review. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 36.
106. Kovermann,J, & Velte,P. (2019). The impact of corporate governance on corporate tax avoidance-A literature review. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 36(2), 1-29.
107. Maitriyadew, N. L., & Yadnyana, K. (2022). actors impact in tax avoidance practices before and during the COVID-19 pandemic. International Journal of Business, Economics & Management, 05(04), 305-315.
108. Martinez, A. L. (2017). Tax Aggressiveness: A Literature Survey. Journal of Education and Research in Accounting, 11, 104-121.
109. Michal C, J., & William H, M. (1976, October). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, 3(4), P5. Récupéré sur http://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf
110. Minnick, K, & Noga, T. (2010). Do corporate governance characteristics influence tax management? . Journal of Corporate Finance,, 16(05), 703–718. Récupéré sur https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2010.08.005
111. Neuman, S. S., Schmidt, A., & Omer, T. C. (2014). Risk and Return: Does Tax Risk Reduce Firms' Effective Tax Rates? SSRN Electronic Journal.
112. Ogbeide, S. O., & Iyafekhe, C. (2018). Empirical assessment of tax aggressiveness of listed firms in Nigeria. Accounting & Taxation Review, 02(03), 13-29.
113. Pesaran, M. H, & Yamagata, T. (2008). Testing slope homogeneity in large panel. Journal of econometrics, 50-93.
114. Plesko, G. A. (2004). Corporate Tax Avoidance and the Properties of Corporate Earnings. National Tax Journal, 57(03).

115. Rohaya, M. N., Nur Syazwani, M. F., & Nor'Azam, M. (2010). Corporate Tax Planning: A Study On Corporate Effective Tax Rates of Malaysian Listed Companies. International Journal of Trade, Economics and Finance, 01(02), 189-193.
116. Santana, S., & José Rezende, A. (2016). Corporate Tax Avoidance and Firm Value: Evidence from Brazil. SSRN Electronic Journal, 13(30), 114-133.
117. Stewart, J. (2018). MNE tax strategies and Ireland. Critical Perspectives on International Business, 14(04), 338-361.
118. Timothy, O., & Omoregie, N. (2021). Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance in Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting, 12(08), 47-54.
119. Viantiaraini, A., Haninun, H., & Riswan, R. (2024). DETERMINATION OF TAX AVOIDANCE PRACTICES. JOURNAL OF MANAGEMENT, ACCOUNTING, GENERAL FINANCE AND INTERNATIONAL ECONOMIC ISSUES, 03(02), 566-581.
120. Widuri, R., Winnie, W., & Jessica , E. (2019). The Effect of Good Corporate Governance on Tax Avoidance of listed Companies in Indonesian Stock Exchange in 2015-2017. Journal of Economics and Business, 2(1), 120-126.
121. Zucman, G., & Binder, A. (2016). The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens. Cambridge Review of International Affairs, 29(03), 1186-1188.

- Conférences :

122. Aida , G. (30-31 mai et 1 juin 2016). L'effet modérateur des mécanismes de gouvernance sur la relation entre l'enracinement de4s dirigeants et l'endettement des entreprises. XXV Conférence Internationale de Management Stratégique, Hammamet, (p. 04). Tunisie.
123. Ali, O., Mouna , G., & Luc, R. (21-30April2014). Tax Risk and Internal Governance Mechanisms: An Empirical Analysis in Tunisian Context. World Business Research Conference, (p. 04).
124. Héla , G. (13-16 Juin 2006). L'actionnariat salarié: un tremplin à l'enracinement managérial. XVème Conférence Internationale de Management Stratégique, (p. p 02). Annecy/Genève.
125. Héla, G. (6-9 Juin 2007). Dirigeants: entre enracinement et mécanismes de contrôle intern. XVIème Conférence Internationale de Management Stratégique, (p. p 03). Montréal.
126. Kanapickiene, R., & Grundienė, Ž. (2015). The Model of Fraud Detection in Financial Statements by Means of Financial Ratios. 20th International Scientific Conference Economics and Management - 2015 (ICEM-2015) (pp. 321-327). Procedia - Social and Behavioral Sciences 213.

3- Thèses et Mémoires :

127. Abdul Wahab, N. S. (2010). Tax planning and corporate governance: effects on shareholders' valuation. Doctoral Thesis. School of Management: University of Southampton.
128. Beuer, A. (2011). Internal Control Quality as an Explanatory Factor of Tax Avoidance. Unpublished PHD Thesis . Canada, University of Waterloo.

129. khaled , A., & Muftah , O. (2014, March). Corporate Governance and Firm Performance in Listed Companies in the United Arab Emirates . Unpublished Dissertation PhD. Victoria University of Melbourne , Australia.
130. khaled , A., & Muftah , O. (2014, March). Corporate Governance and Firm Performance in Listed Companies in the United Arab Emirates. Unpublished Dissertation PhD. Victoria University of Melbourne, Australia.
131. Mouelhi, A. (2006). la gestion fiscale de l'entreprise (ca de la Tunisie). Mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finance publique Option Fiscalité.
132. ORBAN, T. (2015). Attractivité de l'Union européenne au niveau fiscal face aux mesures du projet « BEPS » de l'OCDE. Mémoire-recherche Master en sciences de gestion. LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT: UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN.
133. Sabrina , C. (2010, NOVEMBRE 17). L'effet du dirigeant sur la performance de l'entreprise. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion. Université Lille 2 – Droit et Santé, France.
134. Ying, , Z., & Ownership structure. (2011). , Board Characteristics and Tax Aggressiveness. Unpublished Master Thesis of Philosophy in Business. Lingnan University.

4- Others documenets :

135. Armstrong, S, Christopher; Larcker, D, & Blouin. (2014). Corporate Governance, Incentives and Tax Avoidance. Working Paper. The Wharton School, University of Pennsylvania.
136. European Commission. (2014, 06 11). State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg). pp. 01-03.
137. fiscaux-rapport. (s.d.). Récupéré sur http://ici.radio-canada.ca/nouvelle/571147/sommes-paradis-fiscaux-rapport
138. Garbarino, C. (2008). Aggressive Tax strategies and Corporate Tax Governance: An Institutional Approach. Working Paper. Récupéré sur SDA Bocconi School of Management, Milan. Italy: http://ssrn.com/abstract=1428772
139. Government Accountability Office(GAO). (2013). Corporate Income Tax:Effective Tax Rates Can Differ Significantly from the Statutory Rate. United States Government Accountability Office. Report to Congressional Requesters.
140. Joseph A, G. (January 26, 1989). , Max Berueffy, The Tread Way Commission Report : two years later, prepared for the sixteenth Annual securities regulation institute. San Diego: the university of California.
141. Kartikasari, D. (2024). Does A Block Holder's Power Over Tax Avoidance Increase With Political Connections? Educoretax, 263-283.
142. Khouiled, B.T. (2018). tests of Homogeneity in Panel Data with EViews. Récupéré sur https://mpra.ub.uni-muenchen.de/101001/1/MPRA_paper_101001.pdf
143. Noor, R., & Sabli, N. (2012). Tax Planning and Corporate Governance. Working Paper. University of Technology Mara, Malaysia.

144. OECD. (1998). Concurrence fiscale dommageable. ORGANISATION DE COOPE´ RATION ET DE DE´ VELOPPEMENT E´ CONOMIQUES.
145. OECD. (2013). Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Éditions OCDE.
146. Rego, S., & Badertscher, B. (2009). The Impact of Private Equity Owners on Corporate Tax Avoid. Working Paper. Harvard Business School.
147. Salih, O. (2012). l'audit fiscal. Rapport de projet de fin d'études. Ecole Supérieure de Technologie de Berrechid : Université Hassan 1er,.

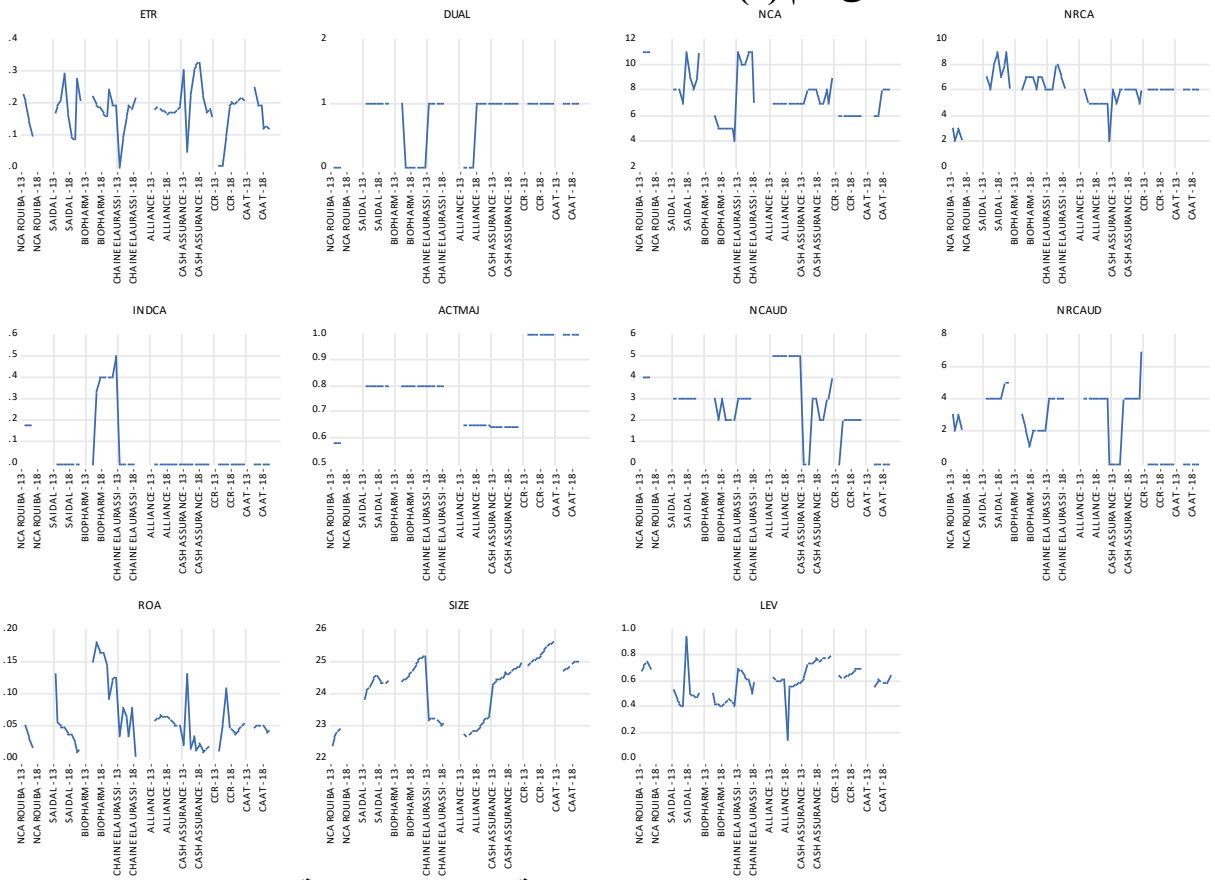
5- Site Web :

148. Deloitte. (2024, 06 25). Tax operational strategy and execution Can tax departments keep pace. Retrieved from www. Deloitte.com / Tax operational strategy and execution Can tax departments keep pace /25-06-2024
149. djazairess. (2023, Mai 20). Récupéré sur http://www.djazairess.com/fr/lexpression/186100/20-05-2023.
150. Lubis., H, & Adhariani., D. (2019). Corporate Governance, Earnings Management and Tax Avoidance: Indonesia Evidence. Récupéré sur www.researchgate.net
151. Maydew, E., & Shackelford, D. (2005). The Changing Role of Auditors in Corporate Tax Planning. Working Paper. University of North Carolina. Récupéré sur www.bus.umich.edu/otrp/wp2004- 8.pdf.
152. saliha. (2013). L'Algérie a perdu 100 milliards de dollars d'impôts non recouvrés (rapport). Récupéré sur algerie360: https://www.algerie360.com/lalgerie-a-perdu-100-milliards-de-dollars-dimpots-non-recouvres-rapport/
153. tax-bill. (2024, juin 25). Récupéré sur https://www.theguardian.com/technology/2019/feb/15/amazon-tax-bill-2018-no-taxes-despite-billions-profit
154. thomas-carbonnier-equity-avocats, h. . (2024, juin 25). Récupéré sur http://www.legavox.fr - thomas-carbonnier-equity-avocats
155. tsa-algerie. (s.d.). De grosses ventes et des bénéfices dérisoires pour Renault et Peugeot en Algérie. Récupéré sur http://www.tsa-algerie.com/20150927/de-grosses-ventes-etdes-benefices-derisoires-pour-renault-et-peugeot-en-algerie
156. tsa-algerie. (s.d.). la Cour des comptes : plus de 100 milliards de dollars d'impôts non recouvrés. Récupéré sur http://www.tsa-algerie.com/20161128/rapport-de-cour-comptes-plus-de 100-milliards-de-dollars-dimpots-non-recouvres/

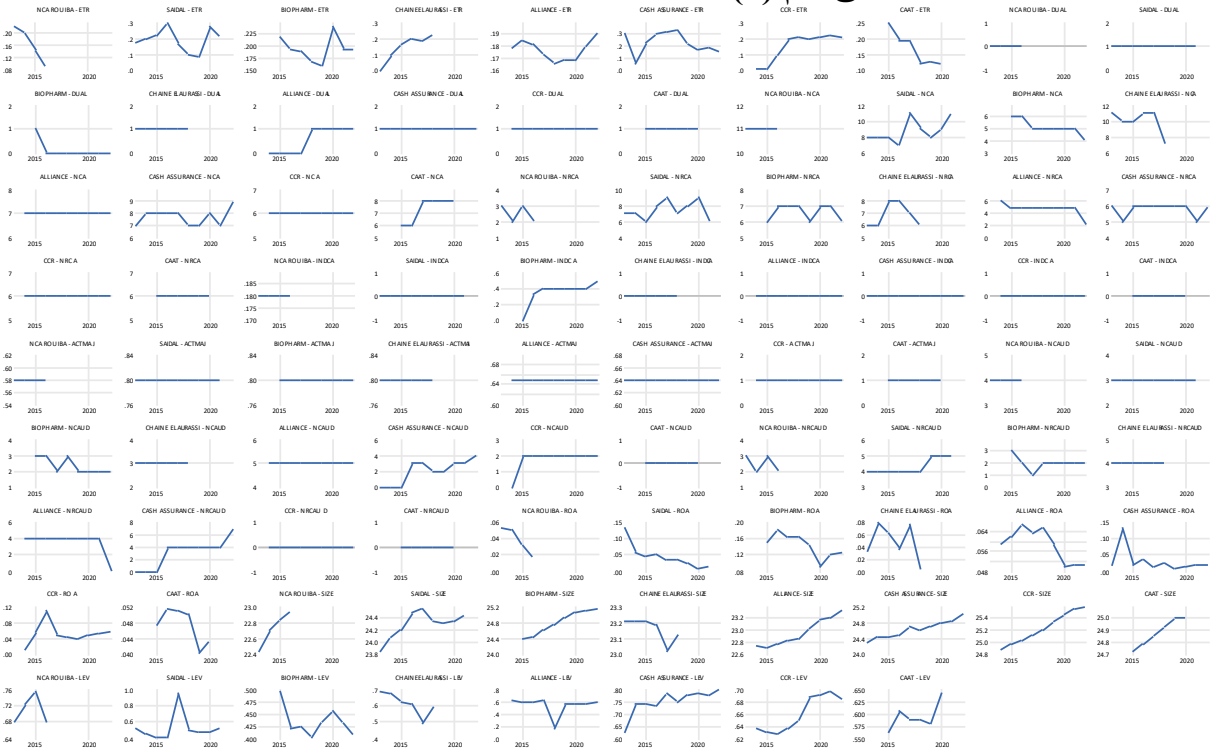
الملاحق

الملاحق

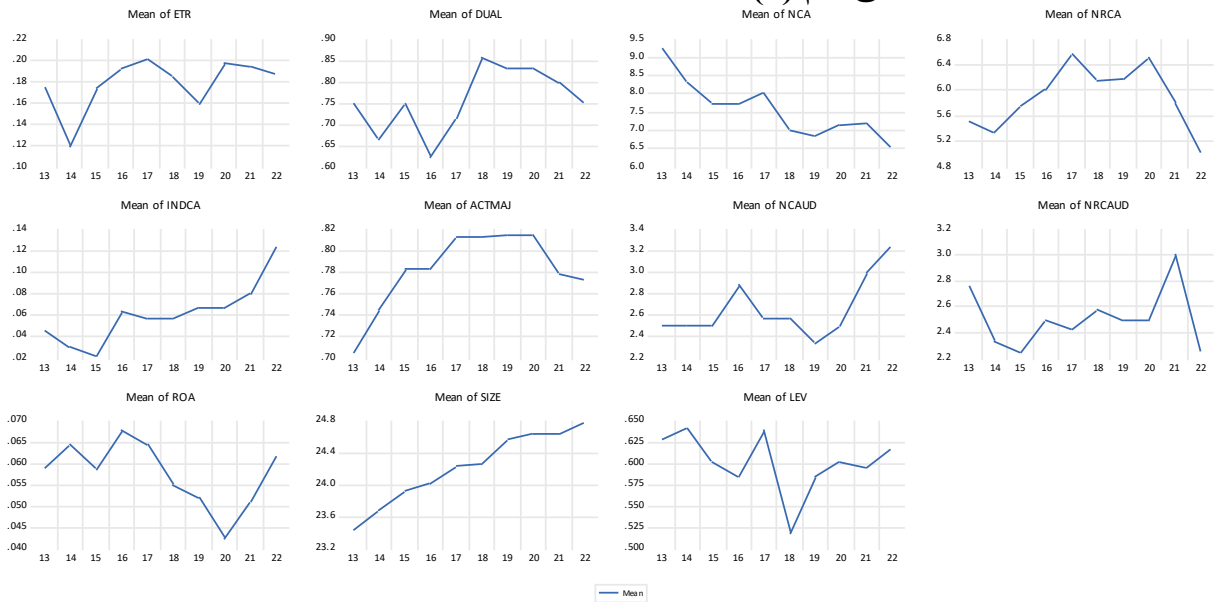
الملحق رقم (1) التطورات المجمعة لمتغيرات الدراسة



الملحق رقم (2) التطورات الفردية لمتغيرات الدراسة



الملحق رقم (3) التطورات المتوسطة لمتغيرات الدراسة



الملحق رقم (4) بعض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

Date: 04/10/25
Time: 11:33
Sample: 2013 2022

	ETR	DUAL	NCA	NRCA	INDCA	ACTMAJ	NCAUD
Mean	0.178518	0.754098	7.573770	5.934426	0.058197	0.786393	2.639344
Median	0.187962	1.000000	7.000000	6.000000	0.000000	0.800000	3.000000
Maximum	0.326705	1.000000	11.00000	9.000000	0.500000	1.000000	5.000000
Minimum	0.000000	0.000000	4.000000	2.000000	0.000000	0.580000	0.000000
Std. Dev.	0.068740	0.434194	1.866003	1.400819	0.134282	0.143806	1.516935
Skewness	-0.506941	-1.180150	0.558319	-0.836460	2.105380	0.321394	-0.268428
Kurtosis	3.993649	2.392754	2.496492	4.994854	5.902253	1.830285	2.511354
Jarque-Bera	5.122207	15.09690	3.813517	17.22768	66.47367	4.527750	1.339432
Probability	0.077219	0.000527	0.148561	0.000182	0.000000	0.103947	0.511854
Sum	10.88959	46.00000	462.0000	362.0000	3.550000	47.97000	161.0000
Sum Sq. Dev.	0.283514	11.31148	208.9180	117.7377	1.081902	1.240807	138.0656
Observations	61	61	61	61	61	61	61

الملحق رقم (5) مصفوفة الارتباط لمتغيرات الدراسة

Covariance Analysis: Ordinary
Date: 04/10/25 Time: 11:33
Sample: 2013 2020
Included observations: 61
Balanced sample (listwise missing value deletion)

Correlation Probability	ETR	DUAL	NCA	NRCA	INDCA	ACTMAJ	NCAU
ETR	1.000000 -----						
DUAL	-0.019887 0.8791	1.000000 -----					
NCA	-0.161387 0.2140	0.135903 0.2963	1.000000 -----				
NRCA	0.102674	0.301871	-0.138392	1.000000			

	0.4310	0.0181	0.2875	-----			
INDCA	0.044727	-0.765249	-0.331702	-0.031650	1.000000		
	0.7321	0.0000	0.0090	0.8087	-----		
ACTMAJ	-0.221952	0.340569	-0.345565	0.413310	-0.095023	1.000000	
	0.0856	0.0072	0.0064	0.0009	0.4663	-----	
NCAUD	0.059070	-0.314025	0.239189	-0.293674	-0.008155	-0.617279	1.0000
	0.6511	0.0137	0.0634	0.0216	0.9503	0.0000	--
NRCAUD	0.136171	-0.032442	0.431580	0.185674	-0.115432	-0.597016	0.6798
	0.2954	0.8040	0.0005	0.1520	0.3757	0.0000	0.00
ROA	-0.097956	-0.469586	-0.435140	0.123244	0.631965	0.094917	-0.0016
	0.4526	0.0001	0.0005	0.3440	0.0000	0.4668	0.98
SIZE	0.084138	0.300810	-0.530054	0.417382	0.117394	0.639379	-0.6912
	0.5191	0.0185	0.0000	0.0008	0.3676	0.0000	0.00
LEV	-0.033290	0.213004	0.354401	-0.216474	-0.386282	-0.130908	-0.1136
	0.7990	0.0993	0.0051	0.0938	0.0021	0.3146	0.38

الملحق رقم (6) اختبار التجانس

Testing for slope heterogeneity
(Pesaran, Yamagata. 2008. Journal of Econometrics)
H0: slope coefficients are homogenous

	Delta	p-value
	0.595	0.552
adj.	1.015	0.310

Variables partialled out: constant

الملحق رقم (7) اختبارات السببية غرانجر

Pairwise Granger Causality Tests
Date: 04/10/25 Time: 11:53
Sample: 2013 2022
Lags: 3

Null Hypothesis:	Obs	F-Statistic	Prob.
DUAL does not Granger Cause ETR	37	0.09036	0.9648
ETR does not Granger Cause DUAL		0.00503	0.9995
NCA does not Granger Cause ETR	37	1.05429	0.3831
ETR does not Granger Cause NCA		1.29963	0.2927
NRCA does not Granger Cause ETR	37	3.19441	0.0376
ETR does not Granger Cause NRCA		0.20026	0.8954
INDCA does not Granger Cause ETR	37	0.07712	0.9719
ETR does not Granger Cause INDCA		0.57927	0.6332
ACTMAJ does not Granger Cause ETR	37	NA	NA
ETR does not Granger Cause ACTMAJ		NA	NA
NCAUD does not Granger Cause ETR	37	1.61311	0.2071
ETR does not Granger Cause NCAUD		4.90442	0.0068
NRCAUD does not Granger Cause ETR	37	3.57224	0.0254
ETR does not Granger Cause NRCAUD		3.35555	0.0318

ROA does not Granger Cause ETR	37	0.28081	0.8388
ETR does not Granger Cause ROA		0.75633	0.5274
SIZE does not Granger Cause ETR	37	0.80713	0.4999
ETR does not Granger Cause SIZE		0.41918	0.7405
LEV does not Granger Cause ETR	37	1.79808	0.1688
ETR does not Granger Cause LEV		2.00926	0.1338

الملحق رقم (8) اختبار المفاضلة بروش باقن

Lagrange Multiplier Tests for Random Effects
Null hypotheses: No effects
Alternative hypotheses: Two-sided (Breusch-Pagan) and one-sided (all others) alternatives

	Test Hypothesis		
	Cross-section	Time	Both
Breusch-Pagan	1.909340 (0.1670)	0.441367 (0.5065)	2.350708 (0.1252)
Honda	-1.381789 (0.9165)	-0.664355 (0.7468)	-1.446842 (0.9260)
King-Wu	-1.381789 (0.9165)	-0.664355 (0.7468)	-1.478080 (0.9303)
Standardized Honda	0.311514 (0.3777)	-0.593936 (0.7237)	-4.499627 (1.0000)
Standardized King-Wu	0.311514 (0.3777)	-0.593936 (0.7237)	-4.665607 (1.0000)
Gourieroux, et al.	--	--	0.000000 (1.0000)

الملحق رقم (9) اختبار المفاضلة فيشر

Redundant Fixed Effects Tests
Equation: EQ01
Test period fixed effects

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Period F	0.639758	(9,41)	0.7565
Period Chi-square	8.015982	9	0.5325

الملحق رقم (10) النموذج التجميعي

Dependent Variable: ETR
Method: Panel Least Squares
Date: 04/10/25 Time: 11:51
Sample: 2013 2022
Periods included: 10
Cross-sections included: 8
Total panel (unbalanced) observations: 61

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-0.094460	0.495492	-0.190640	0.8496
DUAL	-0.017229	0.043085	-0.399876	0.6910
NCA	-0.006850	0.007583	-0.903412	0.3706
NRCA	0.016655	0.010546	1.579285	0.1206

INDCA	-0.045797	0.151006	-0.303278	0.7629
ACTMAJ	-0.318227	0.115046	-2.766090	0.0079
NCAUD	0.005992	0.011586	0.517218	0.6073
NRCAUD	-0.009316	0.010867	-0.857350	0.3953
ROA	-0.496375	0.299082	-1.659663	0.1032
SIZE	0.023966	0.021746	1.102066	0.2757
LEV	-0.086578	0.095383	-0.907687	0.3684

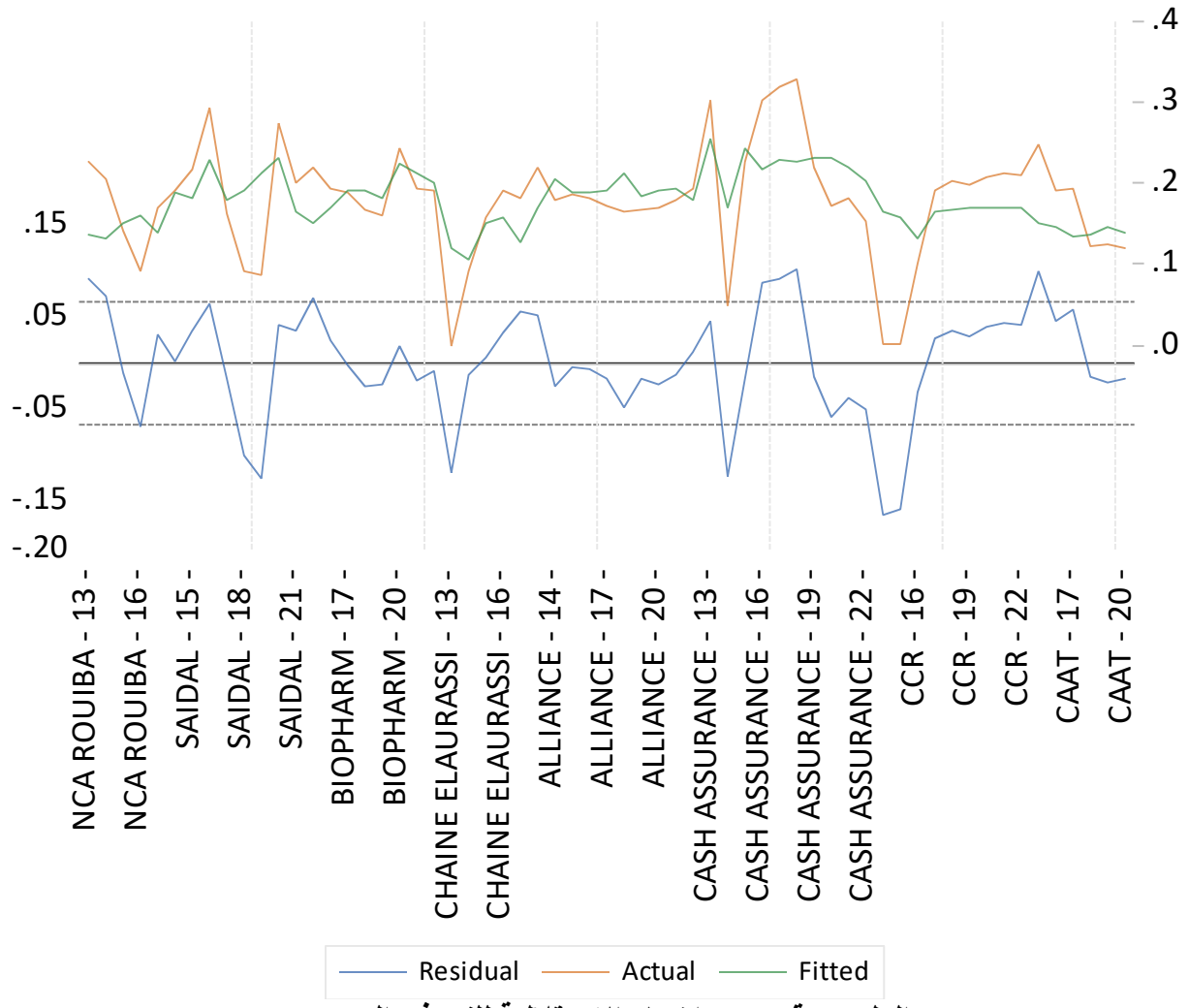
R-squared	0.245313	Mean dependent var	0.178518
Adjusted R-squared	0.094376	S.D. dependent var	0.068740
S.E. of regression	0.065416	Akaike info criterion	-2.454287
Sum squared resid	0.213964	Schwarz criterion	-2.073638
Log likelihood	85.85576	Hannan-Quinn criter.	-2.305107
F-statistic	1.625266	Durbin-Watson stat	0.909039
Prob(F-statistic)	0.126647		

الملحق رقم (11) مجالات الثقة للنموذج التجميعي

Coefficient Confidence Intervals
Date: 04/19/25 Time: 22:24
Sample: 2013 2022
Included observations: 61

		95% CI	
Variable	Coefficient	Low	High
C	-0.094460	-1.089685	0.900764
DUAL	-0.017229	-0.103768	0.069310
NCA	-0.006850	-0.022080	0.008380
NRCA	0.016655	-0.004527	0.037836
INDCA	-0.045797	-0.349101	0.257508
ACTMAJ	-0.318227	-0.549303	-0.087151
NCAUD	0.005992	-0.017278	0.029263
NRCAUD	-0.009316	-0.031143	0.012510
ROA	-0.496375	-1.097098	0.104348
SIZE	0.023966	-0.019713	0.067645
LEV	-0.086578	-0.278161	0.105005

الملحق رقم (12) بواقي تقدير النموذج التجميعي



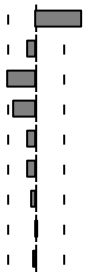
الملحق رقم (13) اختبار الاستقلالية للنموذج التجميعي

Residual Cross-Section Dependence Test
Null hypothesis: No cross-section dependence (correlation) in residuals
Equation: EQ01
Periods included: 10
Cross-sections included: 8
Total panel (unbalanced) observations: 61
Note: non-zero cross-section means detected in data
Test employs centered correlations computed from pairwise samples

Test	Statistic	d.f.	Prob.
Breusch-Pagan LM	55.78091	28	0.0014
Pesaran scaled LM	3.712380		0.0002
Pesaran CD	-0.557353		0.5773

الملحق رقم (14) اختبار الارتباط الذاتي للنموذج التجميعي

Date: 04/10/25 Time: 11:54
Sample: 2013 2022
Included observations: 61

Autocorrelation	Partial Correlation		AC	PAC	Q-Stat	Prob
		1	0.409	0.409	10.704	0.001
		2	-0.073	-0.288	11.048	0.004
		3	-0.250	-0.123	15.191	0.002
		4	-0.202	-0.060	17.948	0.001
		5	-0.082	-0.033	18.404	0.002
		6	-0.071	-0.127	18.757	0.005
		7	-0.046	-0.028	18.910	0.008
		8	-0.008	-0.027	18.915	0.015
		9	-0.011	-0.068	18.923	0.026

الملحق رقم (15) اختبار ثبات التباين مقطعيا للنموذج التجميعي

Test for Equality of Variances of RESID01
Categorized by values of ENTREPRISE
Date: 04/10/25 Time: 11:54
Sample: 2013 2022
Included observations: 61

Method	df	Value	Probability
Bartlett	7	20.09665	0.0054
Levene	(7, 53)	3.141315	0.0075
Brown-Forsythe	(7, 53)	1.141550	0.3519

الملحق رقم (16) اختبار ثبات التباين زمنيا للنموذج التجميعي

Test for Equality of Variances of RESID01
Categorized by values of YEARS
Date: 04/10/25 Time: 11:54
Sample: 2013 2022
Included observations: 61

Method	df	Value	Probability
Bartlett	9	9.195462	0.4194
Levene	(9, 51)	0.924586	0.5120
Brown-Forsythe	(9, 51)	0.548500	0.8319

الملحق رقم (17) النموذج التجميعي المحسن

Dependent Variable: ETR
Method: Panel EGLS (Cross-section SUR)
Date: 04/10/25 Time: 11:57
Sample: 2013 2022
Periods included: 10
Cross-sections included: 8
Total panel (unbalanced) observations: 61
Linear estimation after one-step weighting matrix
White diagonal standard errors & covariance (no d.f. correction)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-0.354340	0.250870	-1.412441	0.1640
DUAL	-0.025436	0.010868	-2.340489	0.0233
NCA	-0.004466	0.002922	-1.528239	0.1328
NRCA	0.016624	0.004815	3.452350	0.0011
INDCA	-0.085627	0.059794	-1.432019	0.1584
ACTMAJ	-0.343018	0.078294	-4.381181	0.0001
NCAUD	0.006575	0.006827	0.963050	0.3402

NRCAUD	-0.011769	0.004531	-2.597551	0.0123
ROA	-0.423057	0.166921	-2.534474	0.0144
SIZE	0.035097	0.011091	3.164426	0.0026
LEV	-0.085065	0.032430	-2.623007	0.0115

Weighted Statistics

R-squared	0.538237	Mean dependent var	4.667551
Adjusted R-squared	0.445884	S.D. dependent var	3.600980
S.E. of regression	0.966980	Sum squared resid	46.75247
F-statistic	5.828061	Durbin-Watson stat	1.488323
Prob(F-statistic)	0.000009		

Unweighted Statistics

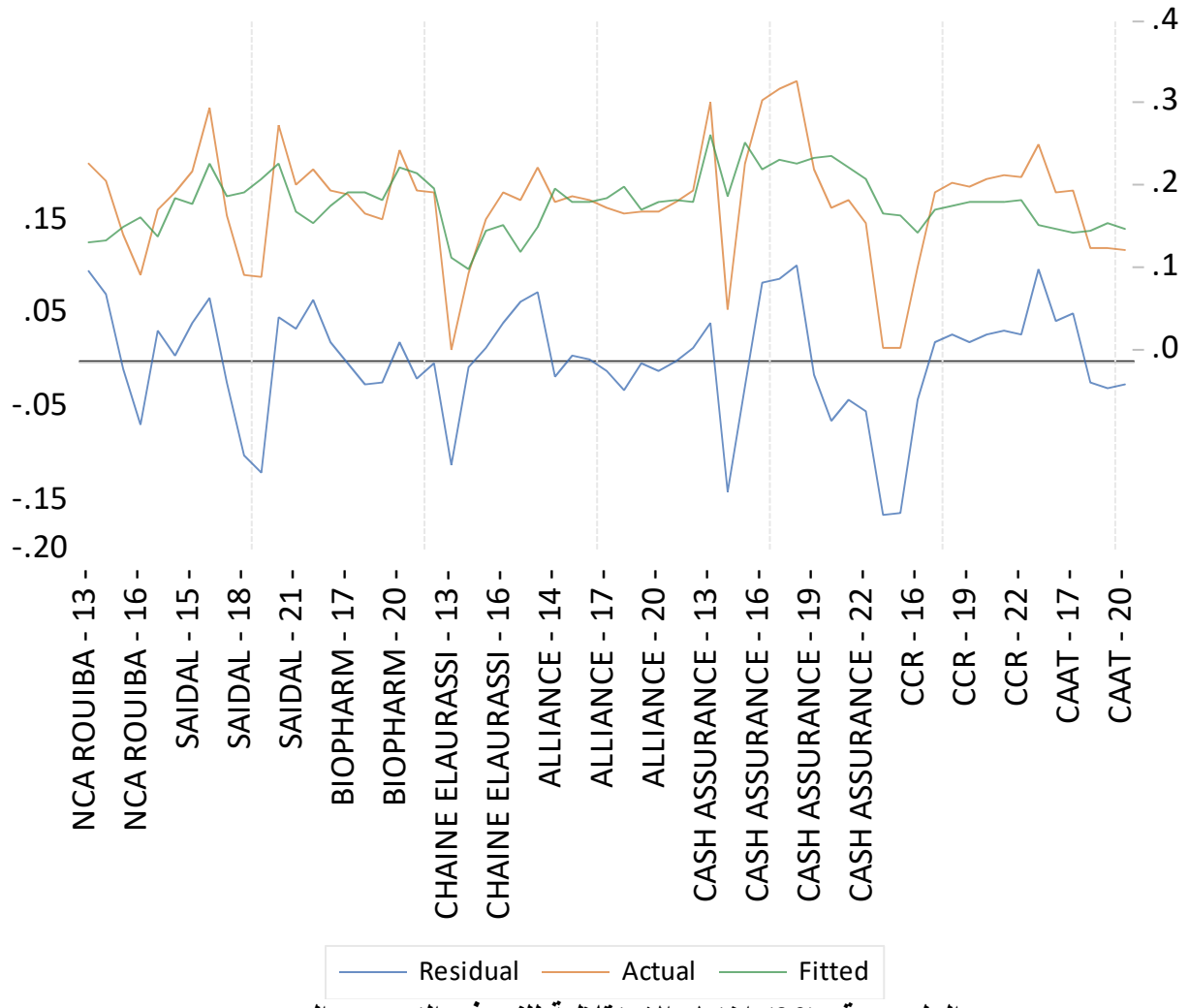
R-squared	0.233501	Mean dependent var	0.178518
Sum squared resid	0.217313	Durbin-Watson stat	0.928207

الملحق رقم (18) فترات الثقة للنموذج التجميعي المحسن

Coefficient Confidence Intervals
Date: 04/10/25 Time: 11:59
Sample: 2013 2022
Included observations: 61

		95% CI	
Variable	Coefficient	Low	High
C	-0.354340	-0.858228	0.149548
DUAL	-0.025436	-0.047264	-0.003607
NCA	-0.004466	-0.010336	0.001404
NRCA	0.016624	0.006952	0.026297
INDCA	-0.085627	-0.205727	0.034474
ACTMAJ	-0.343018	-0.500276	-0.185761
NCAUD	0.006575	-0.007138	0.020288
NRCAUD	-0.011769	-0.020870	-0.002669
ROA	-0.423057	-0.758328	-0.087786
SIZE	0.035097	0.012820	0.057375
LEV	-0.085065	-0.150203	-0.019927

الملحق رقم (19) بواقي تقدير النموذج التجميعي المحسن



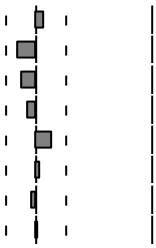
الملحق رقم (20) اختبار الاستقلالية للنموذج التجميعي المحسن

Residual Cross-Section Dependence Test
Null hypothesis: No cross-section dependence (correlation) in weighted residuals
Equation: EQ01
Periods included: 10
Cross-sections included: 8
Total panel (unbalanced) observations: 61
Note: non-zero cross-section means detected in data
Test employs centered correlations computed from pairwise samples

Test	Statistic	d.f.	Prob.
Breusch-Pagan LM	23.97660	28	0.6828
Pesaran scaled LM	-0.537649		0.5908
Pesaran CD	-0.601298		0.5476

الملحق رقم (21) اختبار الارتباط الذاتي للنموذج التجميعي المحسن

Date: 04/10/25 Time: 11:58
Sample: 2013 2022
Included observations: 61

Autocorrelation	Partial Correlation		AC	PAC	Q-Stat	Prob
		1	0.069	0.069	0.2707	0.603
		2	-0.158	-0.164	1.6976	0.428
		3	-0.129	-0.108	2.6606	0.447
		4	-0.073	-0.085	2.9746	0.562
		5	0.140	0.117	4.1569	0.527
		6	0.026	-0.029	4.1989	0.650
		7	-0.028	-0.005	4.2475	0.751
		8	0.012	0.036	4.2562	0.833

الملحق رقم (22) اختبار ثبات التباين مقطعيا للنموذج التجميعي المحسن

Test for Equality of Variances of RESID02
Categorized by values of ENTREPRISE
Date: 04/10/25 Time: 11:58
Sample: 2013 2022
Included observations: 61

Method	df	Value	Probability
Bartlett	7	23.37450	0.0015
Levene	(7, 53)	1.302301	0.2675
Brown-Forsythe	(7, 53)	1.302301	0.2675

الملحق رقم (23) اختبار ثبات التباين زمنيا للنموذج التجميعي المحسن

Test for Equality of Variances of RESID02
Categorized by values of YEARS
Date: 04/10/25 Time: 11:58
Sample: 2013 2022
Included observations: 61

Method	df	Value	Probability
Bartlett	9	10.53730	0.3088
Levene	(9, 51)	1.218801	0.3045
Brown-Forsythe	(9, 51)	0.595239	0.7949

الملحق رقم (24) نموذج يتضمن آثار المؤسسات الخدمية

Dependent Variable: ETR
Method: Panel EGLS (Cross-section SUR)
Date: 04/10/25 Time: 12:04
Sample: 2013 2022
Periods included: 10
Cross-sections included: 8
Total panel (unbalanced) observations: 61
Linear estimation after one-step weighting matrix
White diagonal standard errors & covariance (no d.f. correction)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.024629	0.257749	0.095554	0.9243
DUAL	-0.018545	0.009834	-1.885808	0.0653
NCA	-0.010493	0.003672	-2.857735	0.0062
NRCA	0.014921	0.004156	3.590036	0.0008
INDCA	-0.117661	0.057099	-2.060632	0.0447
ACTMAJ	-0.321338	0.076858	-4.180937	0.0001
NCAUD	0.004574	0.005996	0.762869	0.4492
NRCAUD	-0.012827	0.003270	-3.923002	0.0003

ROA	-0.525458	0.143790	-3.654329	0.0006
SIZE	0.020044	0.010945	1.831368	0.0731
LEV	-0.052127	0.022805	-2.285815	0.0266
SECTORS01	0.039089	0.018203	2.147408	0.0367

Weighted Statistics

R-squared	0.570866	Mean dependent var	4.989815
Adjusted R-squared	0.474529	S.D. dependent var	4.487706
S.E. of regression	0.966010	Sum squared resid	45.72558
F-statistic	5.925756	Durbin-Watson stat	1.482352
Prob(F-statistic)	0.000005		

Unweighted Statistics

R-squared	0.235653	Mean dependent var	0.178518
Sum squared resid	0.216703	Durbin-Watson stat	0.907221

الملحق رقم (25) نموذج يتضمن آثار المؤسسات الإنتاجية

Dependent Variable: ETR
Method: Panel EGLS (Cross-section SUR)
Date: 04/10/25 Time: 12:05
Sample: 2013 2022
Periods included: 10
Cross-sections included: 8
Total panel (unbalanced) observations: 61
Linear estimation after one-step weighting matrix
White diagonal standard errors & covariance (no d.f. correction)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-0.581109	0.277424	-2.094658	0.0414
DUAL	-0.036734	0.011233	-3.270142	0.0020
NCA	-0.006451	0.003401	-1.896915	0.0637
NRCA	0.015212	0.004767	3.191382	0.0025
INDCA	-0.145867	0.071421	-2.042359	0.0465
ACTMAJ	-0.383741	0.080053	-4.793561	0.0000
NCAUD	0.008183	0.006549	1.249527	0.2174
NRCAUD	-0.013105	0.004211	-3.112152	0.0031
ROA	-0.425497	0.161194	-2.639665	0.0111
SIZE	0.047369	0.012744	3.716888	0.0005
LEV	-0.098294	0.031530	-3.117509	0.0030
SECTORS02	0.042525	0.026003	1.635428	0.1084

Weighted Statistics

R-squared	0.554288	Mean dependent var	4.707752
Adjusted R-squared	0.454230	S.D. dependent var	3.588941
S.E. of regression	0.961996	Sum squared resid	45.34637
F-statistic	5.539677	Durbin-Watson stat	1.505349
Prob(F-statistic)	0.000011		

Unweighted Statistics

R-squared	0.223399	Mean dependent var	0.178518
Sum squared resid	0.220177	Durbin-Watson stat	0.914443

الملحق رقم (26) نموذج يتضمن آثار مؤسسات التأمين

Dependent Variable: ETR
Method: Panel EGLS (Cross-section SUR)
Date: 04/10/25 Time: 12:05
Sample: 2013 2022
Periods included: 10
Cross-sections included: 8
Total panel (unbalanced) observations: 61
Linear estimation after one-step weighting matrix
White diagonal standard errors & covariance (no d.f. correction)

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-0.105615	0.222015	-0.475712	0.6364
DUAL	-0.029960	0.009070	-3.303345	0.0018
NCA	-0.013081	0.003481	-3.757332	0.0005
NRCA	0.012501	0.004089	3.057223	0.0036
INDCA	-0.179966	0.061020	-2.949283	0.0049
ACTMAJ	-0.352814	0.073056	-4.829371	0.0000
NCAUD	0.004849	0.005802	0.835776	0.4073
NRCAUD	-0.012944	0.003124	-4.143786	0.0001
ROA	-0.517469	0.123475	-4.190882	0.0001
SIZE	0.029998	0.009706	3.090570	0.0033
LEV	-0.057506	0.020073	-2.864892	0.0061
SECTORS03	-0.042412	0.012709	-3.337096	0.0016

Weighted Statistics

R-squared	0.584953	Mean dependent var	5.563969
Adjusted R-squared	0.491780	S.D. dependent var	5.366695
S.E. of regression	0.969506	Sum squared resid	46.05718
F-statistic	6.278092	Durbin-Watson stat	1.599469
Prob(F-statistic)	0.000002		

Unweighted Statistics

R-squared	0.251619	Mean dependent var	0.178518
Sum squared resid	0.212176	Durbin-Watson stat	0.941838