



مجلة البحوث المالية والتجارية
المجلد (23) - العدد الرابع - أكتوبر 2022



مدخل مقترح لكشف التلاعب فى المعالجة المحاسبية للعناصر غير
الملموسة بالقوائم المالية وأثره على تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح

**A proposed Approach to detect manipulation in the
accounting treatment of intangible elements and its
impact on the erosion of the tax base and the transfer
of profits**

أ.م.د/ مرفت على محمود العادلى
استاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة الأزهر- القاهرة

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.eg/>

الملخص :

يهدف هذا البحث إلى اقتراح مدخل يتناول الآتى : دراسة تحليلية للعناصر غير الملموسة والتلاعب في معالجتها محاسبياً فى ضوء المعايير المحاسبية ، ودراسة أثراً لتلاعب على الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح فى ضوء برنامج تآكل الوعاء الضريبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD / G20 .

منهج البحث : وفى سبيل تحقيق أهداف البحث يتم استخدام المنهج الاستقرائي والاستنباطي باستخدام النموذج الإحصائي Beneish - M - Score لكشف التلاعب فى القوائم المالية من عدمه ، ومؤشر معدل الضريبة الفعال باستخدام التدفق النقدي التشغيلي ، الضرائب المؤجلة وذلك لدعم نتائج لنموذج إما بقبولها أو رفضها .

وتوصل الباحث إلى النتائج الآتية والتي من أهمها : توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وزيادة الحصيلة الضريبية فى الشركات متعددة الجنسيات فى مصر ، ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كشف التلاعب بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة بالقوائم المالية وحماية الوعاء الضريبي فى الشركات متعددة الجنسيات .

ومن أهم التوصيات : تطوير الإجراءات الدولية والعمل على الاتفاق على إستراتيجية عالمية لمواجهة التهرب الضريبي أو التجنب الضريبي الدولي الناشئ عن إساءة استعمال قواعد تسعير المعاملات أو اختلاف القوانين الضريبية بين الدول ، وتأييد التوصيات الصادرة من الفريق الرفيع المستوي المعني بالمساءلة المالية الدولية والشفافية والنزاهة .

الكلمات المفتاحية :

- العناصر غير الملموسة - التلاعب بالقوائم المالية - تآكل الوعاء الضريبي -
- نقل الأرباح - نموذج Beneish - M - Score - معدل الضريبة الفعال .



Abstract:

Aim to : propose an introduction that deals with an analytical study of the intangible elements and the manipulation of their accounting treatment un the light of accounting standards and to study their impact on the tax base and the transfer of profits in the light of the OECD tax bas erosion program .

Research methodology : in order to achieve its objectives and test its hypotheses , the inductive and deductive approach is used using the field study and the application of a model Beneish-M-score- to detect whether or not the financial statements are manipulated and the effective tax rate to accept or reject the results of the model .

The results , the most important are :

- The presence of an incorporeal relation of statistic significance between the erosion of taxes , profit transfer and increasing , the total / over all taxes in the multinational companies Egypt
- There is a relation of statistic significance between detecting the manipulation with the accounting information related to the intangible elements of the financial statements and protecting the taxes of the multinational companies .

Among the most important recommendations :

- developing the international procedures & working on an agreement on an international strategy to face tax erasion or the international erosion of taxes arising from the misuse of rules of transactions “pricing of the difference in taxes” laws among the countries and supporting the recommendation of the high level group concerned with the international financial accountability transparency and integrity .

Key Words :

*intangible elements - manipulation with the financial statements -
eration of taxes - profit transfer - Beneish-M-score model -
The effective tax rate*

الإطار العام للدراسة

مقدمة :

إن التقدم المحرز في تطوير نهج التجارة في العناصر غير الملموسة (الأصول أو المدفوعات) مقابل استخدام الملكية الفكرية أقل تقدماً . وهذا ينطبق على مدفوعات الملكية الفكرية الدولية التي تتأثر بالتخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات للإحصاءات القومية لتقديم صورة واقعية عن اقتصاد المعرفة ، فالحاجة ضرورية إلى قياس تكوين الأصول واستخداماتها بشكل أفضل ، بما في ذلك العناصر غير الملموسة عبر الحدود وذلك لتعدد بدائل قياسها وتقييمها وأثرها على المدفوعات وتحويلها عبر الحدود وهذا ما يؤثر على تآكل الوعاء الضريبي للحدود المستحقة لها .

وإن جوهر عمل أي شركة تعتمد على العناصر غير الملموسة هو البحث والتطوير ، والعلامات التجارية وشبكات الموردين والعملاء ، والعلاقات الاجتماعية ، والبيانات والأنظمة ، حيث لا يوجد اختلاف بين الغرض الاقتصادي للاستثمار فيها عن الغرض الاقتصادي من إنشاء وتشغيل العناصر الملموسة (الأراضي ، الآلات ، المباني ، ...) فبالنسبة للشركات التي تعتمد على العناصر غير الملموسة لا يتم رسملة أغلب الاستثمارات فيها كأصول ، بينما يتم معاملتها كمصروفات جارية في حساب الأرباح والخسائر .

لذلك كلما استثمرت الشركة فيها أكثر زادت خسائرها . وبالتالي ليس لدى المستثمرين خيار سوي تجاهل الأرباح والخسائر في قراراتهم الاستثمارية (فقد الاعتماد على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم) .

ومن الأدلة على ذلك : عندما عرضت شركة فيسبوك Face Book 19 مليار دولار مقابل شراء واتس آب عام 2014 ، وكانت واتس آب ليس لديها أرباح ، بل كانت نتائج أعمالها تفصح عن خسائر ، وعندما ذكرت صحيفة نيويورك تايمز أن شركة (أوبر) Uber "لنقل الأفراد" تخطط طرح عام أولى ، وقدرت قيمة الشركة ما بين 47 - 70 مليار دولار أمريكي ، على الرغم من إفصاح الشركة عن تحقيقها لخسائر خلال الأعوام السابقة وعلى مدى السنوات الأربع التي تلتها استمرت الشركة في الإفصاح عن خسائر. (Lev, 2016)

وتبلغ القيمة السوقية لشركة (Alphabet) وهي الشركة الأم لشركة Google نحو 1180 مليار دولار أمريكي مقارنة بإجمالي الأصول البالغ قيمتها 319 مليار دولار في بيان مركزها المالي في نهاية عام 2020 ، وتشكل الأصول غير الملموسة المعترف بها 22 مليون دولار أمريكي فقط من هذا الإجمالي حيث تعتبر شركة Alphabet رائدة في مجال الابتكار والتطوير ، وفي مقدمة



الشركات التي تتمتع بارتفاع القيمة الحقيقية للتقنية والخوارزميات وبيانات العملاء الضخمة التي تستحوذ عليها ، وهو ما يجعل الشركة ذات قيمة كبيرة ، وبالرغم من ذلك يكافح عامل المحاسبة لإيجاد نموذج دقيق لإظهار تلك القيمة. (Beaver, 2021)

وفى مصر اتفقت 130 دولة ومنها مصر على كيفية توزيع الضرائب بالمنشآت متعددة الجنسيات ، وبصفة خاصة العاملة فى الأنشطة ذات العناصر غير الملموسة عبر المنصات دون وجود كيان قانوني لها فى كثير من الأسواق العاملة بها ، كما اتفقت هذه الدول على وضع قواعد جديدة تحول دون تجنب هذه المنشآت دفع حصتها العادلة من الضرائب فى مختلف دول العالم التي تعمل بها من خلال تطبيق حد ادنى لسعر الضريبة لا يقل عن 15% . (قرار وزير المالية المصري رقم 307 لسنة 2020)

مشكلة البحث :

بتنامي الأنشطة ذات العناصر غير الملموسة تبرز عدة تحديات تواجه النظم المحاسبية والضريبية ، متمثلة فى أمرين هما ، الأول : صعوبة قياس قيمة العناصر غير الملموسة ، وقيمة تحويل مدفوعاتها سيحفز المديرين على ارتكاب الاحتيال الإداري من خلال اللعب بحجم الأرقام فى البيانات المالية ، وذلك لارتباط مكافآتهم بالربحية المحققة من هذه الأصول والزيادة فى عدوانية تسعير التحويل . وهو ما يضعف الثقة بالمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لأن الشركات قد تقوم بتقييم هذه العناصر غير الملموسة بقيمة فيها مغالاة بهدف زيادة قيمة الإهلاك وماله من اثر فى تخفيض الوعاء الضريبي أو تحويل نتيجة الأعمال إلى خسارة والتي يسمح القانون بترحيلها للأمام لمدة خمس سنوات ، الأمر الذى يتطلب من فاحصي الضرائب ضرورة التأكد من قيمة هذه العناصر أثناء إجراءات التحاسب الضريبي ، والثانى : انطلاقاً من المكانة التي أصبحت تحتلها العناصر غير الملموسة ، أكدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD, G20) أن نقص المعلومات حول العناصر غير الملموسة ، ومدى مساهمتها فى توليد قيمة للشركات ، يكلف الشركات الكثير من الناحية المالية ، وخاصة بالنسبة للشركات الصغيرة الحجم المدرجة فى السوق المالي ، والتي لا تحظى كثيراً باهتمام المحللين الماليين ، حيث يؤدي ذلك على عدم وضوح الرؤية فيما يخص آفاق نموها واستمرارها فى المستقبل ، الأمر الذى ينتج عنه نقص ثقة المستثمرين فيها ، وهو ما يؤثر سلباً على تكاليف تمويلها ، وهذا ما عكسه برنامج تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح التي أصدرته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية .

ولأن الاستجابة لمعدلات الضرائب أعلى بالنسبة للكيانات ذات العناصر غير الملموسة ، لأن الخطأ فى تسعيرها أسهل وأكبر فى الحجم من التسعير الخاطئ للسلع المادية مما يؤدي إلى

سهولة تحويلها إلى مناطق غير المناطق التي أجريت فيها استثمارات البحث والتطوير لها وفي دراسة (Depari, et al., 2020) توصلت إلى أن الأعباء الضريبية للأصول غير الملموسة مرتبطة بشكل إيجابي بقرارات التسعير التحويلي ومن الصعب اكتشاف الأصول غير الملموسة وقياسها بسعر عادل من قبل مسؤولي الضرائب، ونظراً لغياب آلية كمية وموضوعية لكشف التلاعب المالي للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة ، ترى الباحثة من الضروري استخدام أحد النماذج الكمية التي تساعد مراجع الحسابات في كشف الغش والاحتيال وانطلاقاً من مسؤوليته من واقع المعيار الدولي للمراجعة رقم ISA240 ودوره الوسيط بين إدارة الشركة والفاحص الضريبي من خلال مؤشر المعدل الفعال للضريبة .

أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى ما يلي :

- 1- إجراء دراسة تحليلية للعناصر غير الملموسة والمعالجة المحاسبية لها ومشاكل قياسها ومدخل تقييمها في ضوء المعايير المحاسبية المختلفة ، للوقوف على أهمية وخطورة التلاعب فيها .
- 2- دراسة العلاقة بين الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح والحصيلة الضريبية في ضوء برنامج تآكل الوعاء الضريبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية .
- 3- تطبيق نموذج إحصائي كمي لكشف التلاعب في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وكيفية تطبيقه ونتائجه على احدي الشركات .
- 4- تحديد العلاقة بين النموذج المقترح وحماية الوعاء الضريبي .

أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من الآتي :

- تزايد التوقعات بأن تستحوذ الأنشطة المعتمدة على العناصر غير الملموسة على غالبية المعاملات المحلية والدولية .
- من تحديات التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد القائم على العناصر غير الملموسة والتي تجعل البلدان النامية هي الخاسر الرئيسي في صراع التقنية الرقمية حيث تستحوذ البلدان المتقدمة على أكثر من 80% من هذه التقنية وأنشطتها .
- توفير آلية كمية لقياس وتقييم وكشف التلاعب في القوائم المالية للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وما يرتبط بها من نتيجة النشاط للشركات وتأثير اختلاف السياسات المحاسبية وعلاقتها (الأعباء الضريبية) بالحصيلة الضريبية لأهميتها في تحقيق التنمية .



- إبراز دور مراجع الحسابات ومساعدته في كشف التلاعب في القوائم المالية ومواطن التلاعب بما يفيد الفاحص الضريبي في أداء دوره بكفاءة .
- المساهمة في تقديم التوصيات الضرورية للحد من تآكل الوعاء الضريبي .

منهج البحث :

بناء على طبيعة المشكلة وتحقيقاً لأهدافها فإن البحث يقوم على المنهجين الآتيين :

المنهج الاستقرائي من خلال دراسة وتحليل ما ورد بالفكر المحاسبي والدراسات والبيانات التي تختص بمعالجة العناصر غير الملموسة وأهميتها وطرق تقييمها وخطورة التلاعب بهذه المعالجات في القياس والتقييم المحاسبي لها وعلاقتها بالوعاء الضريبي للشركات متعددة الجنسيات من خلال توصيات برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الصادر من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لـ (OECD, G20) ، ودور كل من مراجع الحسابات والفاحص الضريبي في هذه المشكلة .

المنهج الاستنباطي من خلال اقتراح نموذج إحصائي كمي لكشف التلاعب في القوائم المالية وهو نموذج Beneish - M - Score ومؤشر المعدل الفعال للضريبة لمعرفة العلاقة بين التلاعب في القوائم المالية وحماية الوعاء الضريبي لارتباطها بصافي الربح والتدفق النقدي والتشغيلي والضرائب المؤجلة .

حدود الدراسة :

- الحدود المكانية : الشركات متعددة الجنسيات ولا يتم تناول معالجة الشهرة ، ولا يتم التعرض للإفصاح عن العناصر غير الملموسة .
- الحدود الزمنية : القوائم المالية لعامي 2019 - 2020 .
- الحدود المنهجية : تمثلت في مداخل اكتشاف وقياس التلاعب بالقوائم المالية من خلال اختبار نموذج Beneish - M - Score لكشف مدى التلاعب (موجود أم لا ؟) والمعدل الفعال للضريبة لتفسير النتائج مما يثبت أو ينفي نتائج النموذج .

خطة البحث :

يتم تقسيم هذا المبحث إلى الآتي :

- المبحث الأول : العناصر غير الملموسة في الفكر المحاسبي .
- المبحث الثاني : العلاقة بين تآكل (الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح) والحصيلة الضريبية
- المبحث الثالث : نموذج مقترح لكشف التلاعب في المعلومات المحاسبية (المتعلقة بالعناصر غير الملموسة) وعلاقته بحماية الوعاء الضريبي .
- النتائج والتوصيات والرؤية المستقبلية .

- المراجع : العربية والأجنبية .



الدراسات السابقة

يتم تناول بعض الدراسات السابقة لاستخلاص الفجوة البحثية لهذا البحث من خلال تقسيم الدراسات إلى : الدراسات المتعلقة بقياس وتقييم العناصر غير الملموسة وأثرها على القوائم المالية - الدراسات المتعلقة بعلاقة العناصر غير الملموسة بالوعاء الضريبي .

أولاً : الدراسات المتعلقة بقياس وتقييم العناصر غير الملموسة وأثرها على القوائم المالية :

(1) دراسة الدليل التوعوي لآفاق رسمة البرمجيات :

(بدون تاريخ نشر ,html - رسمة 20% البرمجيات :G)

أصدرت هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات الدليل التوعوي لآفاق رسمة البرمجيات وتطويرها ، تعزيزاً لدورها في تنظيم قطاع تقنية المعلومات والتقنيات الناشئة ، وتطوير سوق وصناعة البرمجيات واستمراراً لدعم وتمكين الشركات التقنية في احتساب الأصول غير الملموسة من برامج وتطبيقات وأنظمة كرسمال ، لتكون لديها الميزة التنافسية التي تساعدها على النمو والتوسع والريادة التقنية بجانب تعزيز قدرتها على أخذ القروض الميسرة والحوافز التمويلية اللازمة للنمو والتوسع والمساهمة بإدراجها في سوق الأسهم المحلية .

(2) دراسة (باعجاجة ، خليفة ، 2015) : هدفت الدراسة إلى التعرف على دوافع الإدارة في

استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ، وقياس قدرة مستخدمي القوائم المالية على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ، واتبعت المنهج الوصفي التحليلي ، وخلصت الدراسة إلى النتائج الآتية : أن دوافع ممارسة وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات السعودية ، تتمثل في الحفاظ على مستوي أسعار الأسهم في سوق المال وجعلها في حالة إيجابية للنمو المستمر ، وتحقيق منافع ذاتية للإدارة .

(3) دراسة (Zhang, 2017) : التي تناولت العلاقة بين الأصول غير الملموسة والأداء المالي

لشركات الاتصالات المدرجة في الصين ، بناءً على التحليل التجريبي من خلال تقديم أدلة تجريبية على أن نسب الأصول غير الملموسة لها تأثير على الأداء المالي للشركات ويتم قياسه بالعائد على الأصول (ROA) ، وتوصلت الدراسة إلى أن نسبة الأصول غير الملموسة لها تأثير إيجابي وهام على الأداء المالي للوحدات الاقتصادية ، وكلما زاد الاستثمار في هذه الأصول زادت قدرة إجمالي الأصول في الحصول على إيرادات

4) دراسة (بلال ، كيموش ، 2019) : تهدف هذه الدراسة إلى فحص مدى ملائمة الأصول غير الملموسة لتقييم المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر من خلال الوقوف على واقعها في القوائم المالية للمؤسسات ، ودراسة علاقتها بالقيم السوقية للمؤسسات ، ممثلة في أسعار الأسهم ، حتى يتسنى قياس مدى مساهمة الأصول غير الملموسة في تقييم المؤسسات ، وقياس أثرها على ملائمة المعلومات المحاسبية الأخرى ، وقد تمت الدراسة من خلال معادلات الانحدار الخطي ، وبالاعتماد على نموذج Ohlson لعام 1995 . وحسب النتائج فإن الأصول غير الملموسة ملائمة لتقييم المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر ، غير أن قدرتها على تفسير القيم السوقية للمؤسسات كانت ضعيفة ، كما أنها لم تؤثر في ملائمة المعلومات المحاسبية الأخرى .

5) دراسة (Eleftherios,etal, B., 2021) : تهدف هذه الدراسة لتقييم القدرة التنبؤية للشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى على التنبؤ بربحية الشركة ، ومقارنة كفاءة نموذج التعلم العميق كأحد نماذج التعلم الآلي والطرق الإحصائية التقليدية مثل نموذج الانحدار الخطي . وتوصلت الدراسة إلى أنه من خلال تضمين الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى في نموذج التعلم العميق يتم تقليل أخطاء التنبؤ التي يمثلها الجذر التربيعي المتوسط للخطأ . وتؤكد نتائج الدراسة على الفكرة العامة بان الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى هي أصول ذات قيمة للشركة ، والتي يمكن أن تزيد من ميزات التنافسية ، وأن الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى تشكل عناصر أساسية في نموذج توقع ربحية الشركة (LSTM) أكثر من الأساليب الأخرى .

6) دراسة (عبده ، 2022) : استهدفت دراسة وتحليل المحاسبة عن الأصول الرقمية كأحد المفاهيم للتحويل الرقمي ، من خلال صياغة إطار فكري منظم يؤسس مفهوماً علمياً للأصول الرقمية ، والتعرف على أوجه قصور الإطار المحاسبي الحالي في ضوء (IFRS) بالإضافة إلى التعرف على مدى تأثير الأصول الرقمية على الفروض المحاسبية ، وكذلك أهم تحديات مراجعتها ، وذلك بالاعتماد على استبيان تم توزيعه على عينة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعات السعودية ، والمراجعين بالمملكة ، وتوصلت الدراسة على صياغة مفهوم علمي لتعريف الأصول الرقمية ، وتعدد المخاطر المحيطة بها ، كما أسفرت الدراسة على اتفاق آراء المستقصى عنهم حول وجود تأثير للأصول الرقمية على الفروض المحاسبية وبخاصة تهديد فرض الاستمرارية ، وكذلك اتفاقهم حول أهمية مواجهة مهنة



المراجعة للعديد من التحديات المتعلقة بها ، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير المفاهيم المحاسبية وإصدار معايير محاسبية ومراجعة جديدة تلائم طبيعة الأصول الرقمية .

ثانياً : الدراسات المتعلقة بالوعاء الضريبي :

1) دراسة (Klassen & Olhers, 2012) : هدفت الدراسة إلى التحقق من استراتيجيات التقارير الضريبية وفهم كيفية إدارة الشركات لهذه المهمة الصعبة ، وتأثير نوع معد الإقرار الضريبي على الوضع الضريبي للشركات ، وعلى وجه التحديد فيما إذا كان نوع معد الإقرار الضريبي هو المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي ، أو مراجع غير مراجع الشركة ، وهل له علاقة بالتهرب الضريبي ، وتوصلت الدراسة على أن الإقرار الضريبي المعد من قبل المراجع الداخلي ، أو الخارجي (غير مراجع الشركة) تحمل تهرباً أكبر من الإقرارات المعدة من قبل المراجع الخارجي (مراجع الشركة) ، وأن 30% فقط من المديرين التنفيذيين يستعينون بمصادر خارجية في التخطيط لعملهم وقرارات الضرائب التي تلتزم بها الشركات في الاقتصاد الأمريكي ، ونادراً ما يتم استخدام المراجع الخارجي للشركة بشكل حصري لهذا العمل .

2) دراسة (Mobwei, 2013) : تهدف إلى اختبار الإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلفين إلى الإدارة الضريبية للتأكد من مستوى الالتزام الضريبي ، وذلك لمعرفة أثر الفحص الضريبي على مستوى الالتزام الضريبي ، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ، ووضع الفروض ، والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض ، واستخدمت الاستبانة كأداة لجمع بيانات الدراسة . وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين فعالية الفحص الضريبي ومستوى الالتزام الضريبي ، وأوصت الدراسة ، بضرورة أن تبين الحكومة النيجيرية للمواطنين بدرجة عالية من الشفافية في الإيرادات الضريبية المحصلة كيفية إنفاقها في الخدمات العامة ، وضرورة الاعتماد على الفحص الضريبي باعتباره كآلية لتخفيض المخاطر الناتجة من التهرب الضريبي .

3) دراسة (نجم ، 2014) : وتهدف الدراسة إلى تبني مدخل مقترح متكامل وموضوعي يشمل جميع أطراف المنظومة الضريبية ، ودور مراقب الحسابات في إنجاح هذه المنظومة في ضوء الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، وتوصلت إلى ضرورة إلزام مراقبي الحسابات

بالتطوير المهني المستمر لمواكبة التغيرات المتلاحقة في مجال التكنولوجيا ونظم المعلومات وأن يتم وضع عقوبات في حالة عدم الالتزام ، وتؤكد على أن مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش تعتبر من أكثر الموضوعات إثارة للجدل لأهميتها في مجال تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، حيث جرت تحويلات جوهرية في حدود هذه المسؤوليات عبر مراحل تاريخ المراجعة حتى وقتنا الحاضر .

4) دراسة (Duder & Voget, No year published) : هدف هذه الدراسة تأثير ضرائب الشركات على الموقع من الأصول غير الملموسة داخل مجموعة الشركات (براءات الاختراع مقابل العلامات التجارية) لأغراض تحويل الأرباح من مناطق ذات معدلات ضريبية مرتفعة إلى مناطق ذات معدلات ضريبية منخفضة (الملاذات الضريبية) فطبقاً لتعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD, G20 ، براءة الاختراع هي الحق الممنوح من قبل الحكومة إلى مخترع لاستخدام حصري لاختراع معين خلال فترة متفق عليها . في المقابل ؛ تشير العلامة التجارية عادة إلى الحق في استخدام كلمة أو رمز أو علامة أخرى حصرياً ، والتي يميز منتجات الشركة أو خدماتها عن تلك التي يقدمها الآخرون . وأن الهدف الرئيسي لبراءة الاختراع هو حماية الاستثمارات التكنولوجية للشركة ، بينما تهدف العلامة التجارية إلى حماية الأصول التسويقية للشركة

وتمت الدراسة في إطار نظري ، وخلصت إلى وجود ارتباط سلبي بين معدلات الضرائب وخيارات الموقع غير الملموس ، وعلاوة على ذلك ، فإن المرونة الضريبية الخاصة باختيار موقع العلامة التجارية أكبر من مرونة براءات الاختراع .

إن طبيعة العلامة التجارية نفسها تجعلها أكثر قدرة على الحركة داخل نطاق مجموعة الشركات من براءة اختراع ، لذلك ، فإن العلامة التجارية لديها احتمالية أعلى لاستخدامها كملف أداة لتحويل الأرباح في الواقع ، اختيار موقع العلامة التجارية يبدو أن لديها مرونة ضريبية أكبر من اختيار الموقع لبراءات اختراع ، لا ينبغي تجاهل الأصول غير الملموسة لدورها كأداة لتآكل القاعدة وتحويل الأرباح .

التعليق على الدراسات السابقة :

تتفق الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في أهمية العناصر غير الملموسة في الاعتراف والقياس والتقييم لها وأثرها على القوائم المالية وانعكاس ذلك على قرارات الاستثمار



وخدمة أصحاب المصالح من الإدارة والمراجعين والفاحصين الضريبيين ، وغيرهم ودورها في تحقيق الاستمرارية للشركات وتحقيق النمو ، وتأثير التلاعب في المعالجة المحاسبية لقياسها وتقييمها على الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح . لكن تختلف جميع هذه الدراسات مع الدراسة الحالية في أن الدراسة الحالية تقدم آلية كمية لقياس التلاعب في المعالجات المحاسبية لهذه العناصر غير الملموسة في القوائم المالية وعلاقتها بحماية الوعاء الضريبي وفقاً لإجراءات وتوصيات برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الصادر عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD, G20 وذلك من خلال نموذج Beneish - M - Score ومؤشر المعدل الفعال للضريبة .

ومن هنا يمكن استخلاص فروض الدراسة كالاتي :

- الفرض الأول : توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح والحصيلة الضريبية .
- الفرض الثاني : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المقاييس المحاسبية لكشف التلاعب بالقوائم المالية (نموذج Beneish - M - Score) وحماية الوعاء الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات .

المبحث الأول

العناصر غير الملموسة في الفكر المحاسبي

تمهيد :

تعتبر العناصر غير الملموسة أحد مفاهيم عملية التحول الرقمي ، والتي تزايد استخدامها في الآونة الأخيرة عبر كافة دول العالم مع تزايد تداول منتجاتها الرقمية ، وتختلف هذه العناصر عن العناصر المادية في أنها متاحة على الانترنت ، ويمكن استخدامها على أجهزة الكمبيوتر والهواتف الذكية ، كما أنه لا يتم تسليمها من خلال الشحن أو التسليم للمستهلك ، ولكن عن طريق تنزيلها بعد أقل من دقيقة من التعاقد عليها والحصول عليها فوراً

فعندما تتسابق الشركات في امتلاك هذه العناصر غير الملموسة ، مثل المعرفة العلمية أو التقنية وتصميم وتنفيذ العمليات أو الأنظمة الجديدة والتراخيص ، والعلامات التجارية ، برامج الحاسب الآلي ، وبراءات الاختراع ، وحقوق النشر والتأليف ، وأفلام الصور المتحركة ، ملفات الفيديو ، ... فلا يعد من قبيل المبالغة القول بأنها ستكون خلال فترة وجيزة المحدد الرئيسي لمكاسب الشركات ، ووضعها على خارطة سلاسل القيمة العالمية للمنظمة العالمية للملكية الفكرية (الويبو)⁽¹⁾ .

واتجهت معظم دول العالم النامي والمتقدم إلى تطبيق إستراتيجيتها نحو تطبيق التحول الرقمي وعلى الصعيد العالمي تشير أحد التقارير الصادرة عن مؤسسة **Research and Market** بأنها حجم سوق التحول الرقمي العالمي بلغ 336.14 مليار دولار أمريكي في عام 2020 ، ومن المتوقع أن يصل إلى 17594 تريليون دولار أمريكي عام 2028 ، وأشار أحد التقارير الصادرة عن **UNCTAD** وفقاً لدراسة بحثية (Banga, 2019) إلى نمو كبير في حجم الواردات من 2011 حتى 2017 ، حيث بلغ معدل نمو الواردات الالكترونية في 2017 (On line) 55% من حجم الواردات المادية مقارنة بمعدل نمو 7% في عام 2011 . ومع تزايد الاستثمارات في هذه العناصر غير الملموسة توالى الإصدارات المهنية لمعايير المحاسبة على سبيل المثال : (المعيار المصري رقم 23 لسنة 2006 والمعدل لسنة 2015 ، **IASC** ، **SFAS** , 142 , 2001 ; **2004** , 38) ولأن عملية الاعتراف والقياس والإفصاح والتقييم لهذه العناصر تساعد المديرين

(1) هي من اكبر المؤسسات الرائدة في البحوث التسويقية ، تأسست في عام 2002 ويقع مقرها في أيرلندا .



التنفيذيين فى التعرف على أثر الاستثمار فيها على ربحية المنشأة وتدفعاتها النقدية ولكن فى سبيل ذلك تواجه عدة تحديات . (الزهران ، كمال ، 2019) .

وفى إحدى المؤتمرات أقر Hans Hoogervorst رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية أن واضعى المعايير يجب أن يعيدوا النظر فى تقييم الأصول غير الملموسة إلا أن ذلك يصطدم بقضايا رئيسية يجب معالجتها مثل : هل يجب أن تستند قيمة الأصول غير الملموسة إلى تكلفة إنشائها؟ أم يجب على إدارة الشركة تقدير القيمة العادلة لتلك الأصول؟ فى هذا الإطار لا تزال الجهود فى مراحلها الأولى ، حيث يقوم مجلس معايير المحاسبة المالية بدراسة مدى إمكانية وضع قواعد للشركات لإدراج هذه الأصول فى تقاريرها المالية لكن حتى لو أضاف مجلس معايير المحاسبة المالية غير الملموسة إلى جدول أعماله ، فقد تمر السنوات قبل أن يأتي بقاعدة محاسبية جديدة . (Deller, 2019) .

ولما سبق يتم تقسيم هذا المبحث على النقاط الآتية :

أولاً : ماهية العناصر غير الملموسة وتأثيراتها المحاسبية .

ثانياً : خطوات المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة .

ثالثاً : مشاكل القياس المحاسبى التى تواجه العناصر غير الملموسة ومدخل تقييمها .

أولاً : ماهية العناصر غير الملموسة وتأثيراتها المحاسبية :

تعتبر العناصر غير الملموسة أحد أهم الموضوعات المحاسبية التى أثارها جدلاً واسعاً فى الفكر المحاسبى ، حيث تعد الأكثر تأثيراً على القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية نظراً للتزايد المستمر والمضطرد فى استخدام تكنولوجيا المعلومات وهو ما يعرف بعصر المعرفة ، لذا فقد اتجهت العديد من الشركات إلى الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها ضمن تقاريرها المالية وذلك على خلفية تواتر المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية المحاسبية فى دول العالم نحوها .

فقد اهتمت العديد من الدراسات بإبراز مكانة العناصر غير الملموسة فى تقييم المنشآت على غرار الاستقصاء الذى قامت به "الشركة الفرنسية للمحللين الماليين" انطلاقاً من تقديرات المحللين الماليين لأهمية العناصر غير الملموسة فى تقييم المنشآت المشكلة لمؤشر SBF 120 وقد بينت أن حصة العناصر غير الملموسة بلغت 50% من قيمة المنشآت عام 1991 ، 75% عام 2000 . وانطلاقاً من أهمية هذه العناصر فى الاقتصاديات الحديثة حاول Ji & Lu عام 2014 دراسة أثر موثوقية المعلومات المحاسبية المتعلقة بها وملائمتها فى تقييم المنشآت الأسترالية ، وتحليل أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على ذلك . (Ji & Lu, 2014)

وحيث أن تمثيل الأحداث الاقتصادية تمثيلاً صادقاً يتطلب من المحاسبة قياسها وعرضها طبقاً لحقيقة جوهرها وليس لشكلها القانوني (حيث أنه طبقاً للمعايير والتقارير الدولية ، IASB ، IFRS فإن الجوهر أهم من الشكل) . فمن هذا المنطلق ، فإن الإدارة ملزمة بتبني السياسات المحاسبية التي تسمح بإظهار الجوهر الاقتصادي للأحداث الاقتصادية على حساب شكلها القانوني عند وجود تعارض بينها ، وذلك من أجل توفير قوائم مالية أكثر ملائمة ومصداقية ومنفعة لأصحاب المصالح .

قدم مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي أربعة أسس لتصنيف العناصر غير الملموسة ، والتي تعتبر من أهم الأسس التي يعتمد عليها الفكر المحاسبي ، حيث سمحت بحل بعض المشاكل المطروحة فيما يخص تطبيق بعض السياسات المحاسبية ، كالاقرار والتقييم المبدئي ، الإهلاك (تدنى القيمة) ، وتمثل هذه الأسس في الآتي : (شرويد ، 2006)

- القابلية للتحديد : أى يمكن تحديدها بشكل منفصل (إمكانية التمييز بينها) .
- طريقة الحياة : مطورة داخلياً أو مشتراه .
- الفترة المتوقعة للمنافع الاقتصادية : لها عمر محدد أو غير محدد .
- قابلية الفصل عن بقية البنود وعن المنشأة : إمكانية التصرف فيها (البيع ، التأجير ...)

وكذلك قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي فى 2001م ، ضمن قائمة معايير المحاسبة المالية (SFAS No. 141) ، تصنيفاً للعناصر غير الملموسة كالاتي :

- العناصر المرتبطة بالتسويق : العلامات التجارية ، الإعلانات فى الصحف والمجلات ، الأسماء التجارية .
- العناصر المرتبطة بالعملاء : قوائم العملاء ، سجلات الطلبات ، العقود
- العناصر المرتبطة بالفنون : حقوق الطبع والنشر والتأليف ، حقوق الملكية الفكرية ...
- العناصر المرتبطة بالعقود : الامتيازات ، التراخيص ، تصاريح البناء ،
- العناصر المرتبطة بالتكنولوجيا : براءات الاختراع ، البرمجيات ، أنظمة المعلومات ، قواعد البيانات ،

وقدم كل من (Blair & Wallman) تصنيفاً للعناصر غير الملموسة ، استناداً لصعوبة تحقيق الرقابة عليها ووجود حقوق ملكية لحمايتها إلى الآتي :

- العناصر غير الملموسة التي لها حقوق ملكية واضحة ، ولها أسواق وبالإمكان تبادلها ، يمكن التمييز بين نوعين منها وهى : الأصول كالبراءات ، حقوق التأليف ، العلامات والأسماء التجارية ، العقود كالرخص .



- العناصر غير الملموسة المراقبة من طرف المنشأة ، لكن ليس لها حقوق ملكية تسمح بحمايتها ، والأسواق الخاصة بها نادرة أو غير موجودة ، كمصاريف البحث والتطوير ، الأسرار التجارية ، السمعة ونظم الإدارة .
- العناصر غير الملموسة غير المراقبة ، ولا توجد حقوق ملكية تسمح بحمايتها وليس له أسواق خاصة وترتبط غالباً بالأفراد (رأس المال البشري ، العلامات) . (أمين ، 2008)

معايير الاعتراف وأساليب القياس للعناصر غير الملموسة :

يتم التعرض لنوعين فقط من العناصر غير الملموسة وهى الأصول غير الملموسة والمصاريف غير الملموسة .

1) الأصول غير الملموسة :

عرفها (APLE) بأنها عناصر قابلة للتحديد من ثروة المنشأة ، ليس لها كيان مادي ملموس ، تتضمن منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة تستفيد منها المنشأة المسيطرة عليها .

وتتميز الأصول غيرا لملموسة بأنها ليس لها كيان مادي ملموس ، وقيمتها تنبع من الحق فى الحصول على النقد أو ما يعادله فى المستقبل ، السيطرة عليها من جانب المنشأة من خلال القدرة على تحصيل منافعها الاقتصادية والحد من حصول الأطراف الأخرى عليها (وجود حقوق قانونية أو تعاقدية عليها) ، المنافع المتولدة والمتوقعة منها تتميز بعدم التأكد وبعضها يصعب تحديده لصعوبة تحديد عمرها الإنتاجي .

لذا فأغلبها غير محدد العمر الإنتاجي ، وقيمتها مرتبطة دائماً بالمستقبل وأن منافعها المستقبلية المتوقعة منها تقتصر على منشأة بعينها (خاصية الاحتكار) ، وإمكانية قابليتها للفصل عن المنشأة أو عن باقي الأصول الأخرى إما بالتنازل بالتأجير أو البيع .

غير أن العناصر غير الملموسة تتميز بعدم إمكانية فصلها وغياب حقوق قانونية أو تعاقدية متصلة بها ، وصعوبة تحقيق عمليات خارجية تسمح بتحديدتها ، مما يؤدي إلى صعوبة قياسها والاعتراف بها . لذا غالباً ما يتم الاعتماد على التقدير عند توزيع قيمة الأصل غير الملموس على مكوناته . كذلك يصعب استخدام الأصول غير الملموسة منفردة لأنها بحاجة إلى وجودها مع الموارد الأخرى ، فهى تلعب دور المحفز الاقتصادي الذى لا يتعرض بالضرورة فى بعض الأحيان للتناقص التدريجي ولكن البعض منها يمكن أن يتزايد بالاستخدام (بزيادة عدد المستخدمين لبرامج الكمبيوتر الذكية ، ...) أى أنها تخضع لقانون تزايد الغلة فى هذه الحالة .

(2) المصاريف غير الملموسة :

تعتبر المصاريف غير الملموسة جزء من العناصر غير الملموسة ، لكنها لا تعتبر أصولاً حسب المفهوم المحاسبي للأصل غير الملموس ، رغم أنها تتوفر فيها بعض خصائصها ولكن لم تكتمل فيها بقية الخصائص ، ومن أمثلتها الآتي :

• مصاريف البحث والتطوير :

فهي بذاتها لا تعتبر أصولاً غير ملموسة إلا أنها ضرورية للمحافظة على الأصول غير الملموسة ، كما تعتبر من العوامل الهامة لتطوير وتوليد العديد من الأصول غير الملموسة ويتم تقسيمها إلى :

- مصاريف البحث : تكون من اجل ابتكار معرفة أو أفكار جديدة .
- مصاريف التطوير : تكون بغرض تمويل أنشطة تهدف إلى استغلال مخرجات الأنشطة البحثية وترجمتها من مجرد تصميمات إلى أساليب إنتاج جديدة ، أو تطوير منتج موجود ،

وهناك من يؤيد تصنيفها إلى الآتي : (شرويدر وآخرون ، 2006)

- مصاريف البحوث الأساسية : وهي التجارب التي ليس لها غرض تجاري محدد .
- مصاريف تطوير منتجات جديدة : وهي الجهود التجريبية الموجهة نحو منتجات لم يسبق تجربتها .
- مصاريف تحسين المنتجات : وهي الجهود المبذولة لتطوير الخطوط الإنتاجية الحالية وتحسين أدائها .
- مصاريف خفض التكلفة أو تحسين الطاقة الإنتاجية أو كلاهما معاً : وهي مصاريف تطوير عمليات جديدة أو تحسين العمليات الموجودة ، ...
- مصاريف السلامة والصحة والملائمة : تشمل مصاريف تحسين ظروف العمل ..

يسمح هذا التصنيف بتحديد المصاريف التي يجب تأجيلها ، والتي يجب تحميلها لحساب النتيجة (قائمة الدخل) ، ويرى هذا الاتجاه وتأييده الباحثة في ضرورة رسملة العناصر الثلاثة الأولى وإهلاكها ، وتحميل العنصرين الرابع والخامس على حسابات النتيجة (مصروف إيرادي) ، نظراً لصعوبة تحديد الفترات المستقبلية التي يمكن أن تولد خلالها منافع اقتصادية .

• المصاريف غير الملموسة الأخرى:



تتمثل في :

- مصاريف بدء التشغيل: البدء في عملية جديدة ، الأتعاب القضائية ، مصاريف التأسيس .
- خسائر التشغيل المبدئية : تكاليف الاستثمار المبدئية ، تعتبر ضرورية ولا يمكن تجنبها .
- مصاريف الإشهار والتدريب : مصاريف ضرورية لرواج المنتجات ، وكذلك مصاريف التدريب لتحسين كفاءة العاملين .
- مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة عن العناصر غير الملموسة : جميع الممارسات المحاسبية تعتبرها مصاريف جارية تقفل في حسابات النتيجة .

ثانياً : خطوات المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة :

يتم تناول الخطوات الآتية :

أ- الاعتراف والتقييم المبدئي للعناصر غير الملموسة :

إن أغلب الممارسات المحاسبية تتوافق مع الرأي رقم (17) لمجلس لمبادئ المحاسبية وهو ضرورة إدراج العناصر غير الملموسة المشتراه من الأطراف الخارجية كأصل ، أما مصاريف تطوير وصيانة الأصول غير الملموسة أو استعادتها والتي لا يمكن تحديدها أو ذات أعمار غير محددة أو كامننة في الأعمال المستمرة ، وترتبط بالمنشأة ككل فيجب إقفالها في حسابات النتيجة (مصرف إيرادي) بما في ذلك الأصول المطورة داخلياً. (شرويدر وآخرون ، 2006) .

المعالجة المحاسبية للاعتراف بالعناصر غير الملموسة :

الميزانية

حسابات النتيجة

أصول غير ملموسة	أعباء مؤجلة توزع على عدة دورات	مصاريف جارية
-----------------	--------------------------------	--------------

العناصر غير الملموسة المقتناة من أطراف خارجية ، والمصاريف الداخلية المدرجة ضمن تكلفة أصل غير ملموس .	المصاريف الداخلية لتطوير عناصر غير ملموسة يمكن تحديدها بشكل منفصل ويمكن قياسها بموثوقية ، بعض الممارسات المحلية تدرجها ضمن تكلفة الأصل غير الملموس .	المصاريف الداخلية لتطوير عناصر غير ملموسة لا تلبى مفهوم الأصل ، لا تستجيب لمعايير الاعتراف أو لا يمكن قياسها بموثوقية .
--	--	---

ب- متابعة قيمة الأصل غير الملموس بعد الاعتراف المبدئي :

يتعرض الأصل غير الملموس بعد الاعتراف المبدئي لأحد الاحتمالين الآتيين :

ليس له عمر	- حالة نقص قيمة الأصل غير الملموس : له عمر
لا يهلك	<ul style="list-style-type: none"> • إهلاك • اختبار تدني القيمة
اختبار القيمة العادلة وهو اختبار دوري دون مراعاة لأي مؤثرات في حالة وجود مؤثر	<ul style="list-style-type: none"> • يهلك خلال عمره النفعي • اختبار الاسترداد واختبار القيمة العادلة في حالة وجود مؤثر • التوقف عن الاعتراف عند تحصيل جميع المنافع الاقتصادية
	- حالة زيادة قيمة الأصل غير الملموس :
في الغالب يسمح بإعادة تقييم الأصول غير الملموسة باستثناء بعض الدول التي تسمح بإعادة التقييم وفقاً للقيمة العادلة	إعادة التقييم الدوري

المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة في مختلف الممارسات المحاسبية :

يتم تناول تجارب بعض الدول المتقدمة بالإضافة إلى المعايير الدولية .

- الممارسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والتقييم المبدئي والإهلاك والتقييم اللاحق للأصول

غير الملموسة :

التقييم المبدئي :

العناصر غير الملموسة	المعايير الدولية	القواعد الفرنسية	المعايير الانجليزية
- العناصر غير الملموسة المقتناة	تدرج العناصر غير الملموسة المقتناة بشكل منفصل كأصول بتكلفة شرائها ، أما العناصر غير الملموسة المحصل عليها في عمليات		



الاندماج فتدرج كأصول بالقيمة العادلة .		والقابلة للتحديد .	
لا يمكن الاعتراف بها كأصول إلا إذا كان لها قيمة سوقية يمكن التحقق منها بسهولة .	يمكن الاعتراف بالمصاريف المتعلقة بالبرمجيات ومواقع الانترنت المطورة داخلياً كأصول بشروط	فقط الاعتراف بالأصول الناتجة من مرحلة التطوير لمشروع داخلي .	- العناصر غير الملموسة المطورة داخليا والقابلة للتحديد .
مصروفات إيراديه	أصول غير ملموسة	حسابات النتيجة مصروفات إيراديه	- مصاريف التأسيس .
يمكن الاعتراف بمصاريف التطوير كأصول بشروط .	يمكن الاعتراف بمصاريف البحث التطبيقي والتطوير كأصول بشروط .	يجب الاعتراف بمصاريف التطوير كأصول بشروط .	- مصاريف البحث والتطوير .
يتم حساب الإهلاك إذا تم تقدير عمرها الاقتصادي بما لا يتجاوز 20 عاماً ، أما في حالة أكثر من 20 عاماً فلا يتم حساب إهلاك لها	يتم إهلاك الامتيازات ، البراءات ، الرخص ، البرمجيات خلال مدتها النفعية ، أما البنود ذات المدة النفعية غير المحددة فلا يتم إهلاكها .	يتم إهلاكها إذا كان لها مدة نفعية محددة ، أما في حالة العكس فلا تهلك (لا يتم حساب إهلاك لها) .	- إهلاك العناصر المقتناة والقابلة للتحديد
لا تهلك .	تهلك خلال مدتها النفعية فقط .	لا تهلك	- العناصر المطورة داخلياً والقابلة للتحديد .
لا تهلك .	تهلك بشكل منتظم خلال مدة لا تتجاوز 5 أعوام .	لا تهلك .	- مصاريف التأسيس .
لا تهلك .	تهلك بشكل منتظم خلال مدة لا تتجاوز 5 أعوام .	لا تهلك .	- مصاريف البحث والتطوير .

التقييم المبدئي بعد الاعتراف المبدئي :

العناصر القابلة للتحديد أو المطورة داخلياً .	فى حالة إهلاكها يتم اختبار تدنى قيمتها عند وجود مؤشرات التدنى ، وفى حالة العكس يتم تدنى قيمتها بشكل دوري .	يطبق اختبار تدنى القيمة إذا وجدت مؤشرات التدنى بالنسبة للبنود ذات المدة النفعية المحددة ، وفى حالة العكس يتم إجراء الاختبار دورياً .	فى حالة إهلاكها يتم اختبار تدنى قيمتها عند وجود مؤشرات التدنى ، وفى حالة العكس يتم اختبار تدنى قيمتها بشكل دوري .
--	--	--	---

وترى الباحثة إضافة لما سبق : أنه فيما يخص إعادة التقييم ، فإن جميع النظم المحاسبية السابقة عرضها تتيح إمكانية إعادة تقييم العناصر غير الملموسة المعترف بها كأصول وفقاً لقيمتها العادلة ، عند وجود أسواق نشطة خاصة لها ، تسمح بتحديد قيمتها العادلة بشكل موثوق فيه ، وإذا تعذر معرفة القيم العادلة فيمكن أن تطرح بدائل أخرى لتقديم القيم العادلة لها استناداً لأسواق نشطة ، ويتمثل الاستثناء بالنسبة لهذه المعالجة المحاسبية النظام الفرنسي التي لا ترجح إعادة تقييم الأصول غير الملموسة وفقاً لقيمتها العادلة .

ثالثاً : مشاكل القياس المحاسبية التي تواجه العناصر غير الملموسة ومداخل تقييمها :

مشاكل أو تحديات القياس المحاسبي التي تواجه العناصر غير الملموسة ، من خلال ما تم تناوله فى الجزء السابق مباشرة يمكن استنتاج المشاكل والتحديات التي عادة ما يتم ربطها بالشروط الواجب توافرها من اجل الاعتراف ببند ما وإثباته فى القوائم المالية والتي نوجزها فى النقاط الآتية :

- مشكلة عدم التأكد والتحفظ المحاسبي :

زيادة درجة عدم التأكد التي تصاحب المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل غير الملموس تعد المحرك لغالبية المشاكل المرتبطة بقياس وتقييم الأصول غير الملموسة ، لذلك يجب على المنشأة تقييم احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النفعي للأصل (الأمين ، 2015 : 79) ، تأثير عدم التأكد فى عملية القياس المحاسبي يأتي من خلال



تقديم معلومات مضللة ومخادعة لا تكون بمستوى القرارات الرشيدة التي يطمح المستخدم اتخاذها في ضوء هذه المعلومات كونها غير ملائمة .

- مشكلة القدرة على التحكم والسيطرة على منافع الأصل غير الملموس :

تفرض المنشأة السيطرة على الأصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من استخدامه وكذلك تستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع . وهذا يتضح من عدم إمكانية الاعتراف ببعض العناصر على أنها أصول غير ملموسة مثال التدريب ، ولاء العملاء فهما ذات منافع اقتصادية مستقبلية ولكن لا توجد سيطرة عليها من قبل المنشأة .

- مشكلة القياس النقدي الموثوق فيه ، ومشكلة التغير في القوة الشرائية للنقود :

قد تواجه بعض العناصر غير الملموسة تحديد قيم نقدية لها . وكذلك المحاسبة التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم عناصر المركز المالي وقائمة الدخل ، وتستند التكلفة التاريخية في تسجيل هذه العناصر على أساس قيمة النقد في تاريخ الشراء دون أخذ التغير في القوة الشرائية للنقود في الحسبان .

- موضوعية القياس والقابلية للتحقق :

القيمة العادلة في حالة غياب سوق نشطة تكون محل تقدير للمنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل المحاسبي غير الملموس . فهذا التقدير الذي يخضع للحكم الشخصي يؤثر في الموضوعية .

مما سبق يمكن القول بأن أغلب مداخل القياس المحاسبي تعتمد على تحديد قيمة كل أصل منفصلاً ، وهذا لا يتفق مع المداخل الاقتصادية لتقييم العناصر غير الملموسة (Dument, 2008) فإنه من الخطأ الاستنتاج مباشرة أن قيمة العناصر غير الملموسة هي مجموع القيم المحسوبة لكل أصل غير ملموس على حدا . وعجزت المحاسبة عن حصر أغلب العناصر غير الملموسة ، كما أنها قدمت معالجات غير ملائمة للعديد من بنودها بإدراجها كمصاريف جارية (مصروفات إيرادية) ، وحسب (Zeghal & Maaloul) ، فإن هذه المعالجة المحاسبية أدت إلى العديد من المشاكل فيما يخص ملائمة المعلومات المحاسبية تخصيص الموارد في السوق المالي ، ونمو الاستثمارات غير الملموسة وتمويلها.

ولأن تخصيص الموارد تؤثر في أداء المنشأة وكذلك في مكافأة الإدارة مما يؤثر بدوره على السلوك الاقتصادي للمديرين التنفيذيين داخلها والمستثمرين خارجها . (Zeghal & Maaloul, 2010)

مداخل تقييم وقياس القيم العادلة :

حدد المعيار الدولي IFRS 38 ثلاثة مداخل رئيسية لتقييم وقياس القيمة العادلة يمكن استخدامها في أغلب حالات التقييم التي تكون مناسبة في ظل الظروف السائدة ، والتي تتوفر عنها بيانات كافية لاستخدامها في القياس ، ويمكن إيجازها في الآتي : (Bock, 2010)

1- مدخل السوق : يستخدم مدخل السوق الأسعار وغيرها من المعلومات الملائمة الناتجة عن معاملات السوق التي تنطوي على أصول أو التزامات متطابقة أو قابلة للمقارنة ، وتشمل أساليب التقييم التي تتفق معها .

2- مدخل التكلفة : حدد المعيار الدولي IFRS 13 مدخل التكلفة على أنه أسلوب تقييم يعكس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي ليحل محل القدرة الاستيعابية للأصل ، ويشار إليه عادة كتكاليف الاستبدال الحالية ، واستناداً إلى مدخل التكلفة ، فإن القيمة العادلة هي تكلفة الاقتناء أو إنشاء أصل من أداة مماثلة. (Aurora & Bontas, 2013:100)

وتقدر القيمة العادلة وفق مدخل التكلفة باستخدام المبدأ الاقتصادي في ما يدفعه المشتري مقابل أصل ما لا يزيد عن تكلفة الحصول على أصل ذا فائدة متساوية ويستند إلى مبدأ الاستبدال ، ما لم يكن هناك وقت لا مبرر له أو خطر أو أي عوامل أخرى لا داعي لها ، وقد جرى التغلب عليها ، فإن السعر الذي يدفعه المشتري في السوق مقابل الأصل الذي يجري تقييمه لن يكون أكثر من تكلفة تجميع أو إنشاء أصل معادل . (AASB, 2011:8)

3- مدخل الدخل : حدد المعيار الدولي IFRS 13 مدخل الدخل بأنه من أساليب التقييم التي تحول المبالغ المستقبلية كالتدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات إلى مبالغ حالية ، ويجري قياس القيمة العادلة على أساس المبالغ المذكورة آنفاً عن طريق تحديد توقعات السوق الحالية عن تلك المبالغ المستقبلية ، وتتضمن أساليب التقييم ، القيمة الحالية ونماذج تسعير الخيارات الذي يعكس كل من القيمة الزمنية والحقيقية للخيار .

ولا يمكن استخدام مدخل واحد في جميع الظروف لقياس القيمة العادلة ، وإنما استخدام المدخل المناسب الذي يوفر البيانات الملائمة للظروف ، ومن ثم تقييم نتائج قياسها فعند تقييم الأصول غير الملموسة لا يسمح بإعادة تقييم الأصول التي لم يجر الاعتراف بها مسبقاً على



أنها أصول ، أو إذا كان الاعتراف الأول لها مقاساً بمقياس غير التكلفة ، فإذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس المقيم سابقاً لعدم وجود سوق نشط له ، فيجرب تسجيله بالتكلفة مطروحاً منه أى انخفاض متراكم وخسائر تدنى القيمة ، وإذا لم يعد بالإمكان قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذى جرى تقييمه عن طريق الرجوع إلى السوق النشط ، يكون المبلغ المسجل للأصل هو مبلغه الذى جرى إعادة تقييمه فى تاريخ آخر عملية إعادة تقييم بالرجوع إلى السوق النشط ، وي طرح منه أى انخفاض متراكم لاحق وأية خسائر تدنى قيمة متراكمة لاحقة ، وإذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى السوق النشط فى تاريخ قياس لاحق يجرى تطبيق نموذج إعادة تقييم فى ذلك التاريخ (سويد ، 2012 : 672 - 679)

كذلك يجرى الاعتراف بالزيادة فى قيمة الأصل عن تكلفته عند إعادة تقييمه وتكون ضمن حقوق الملكية تحت حساب فائض إعادة التقييم ، وإذا حدث هبوط لاحق فى قيمة الأصل المعاد تقييمه يجرى تسجيل قيد الانخفاض فى قيمة الأصل بعكس حسابه فائض إعادة التقييم وجعله مديناً ، مع الأخذ بعين الاعتبار : أن مبلغ الانخفاض لا يتجاوز رصيد فائض إعادة التقييم وبالعكس فى حالة انخفاض المبلغ المسجل للأصل نتيجة إعادة التقييم ، ويجري الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة فى قائمة الدخل بعد استنفاد حساب فائض إعادة التقييم ، وعند زيادة القيمة فى المدة القادمة يجرى زيادة قيمة الأصل والاعتراف بأرباح استبعاده خسارة التدنى التى حدثت فى المدد الماضية ، وتجرى معالجة الزيادة فى القيمة العادلة عن القيمة الدفترية بإلغاء الإهلاك المتراكم وخسائر التدنى ، ومن ثم زيادة حساب الأصل المتبقي . (بركة ومحمود ، 2013 : 108 ; 183 : Spiciland, etal., 2018)

وترى الباحثة أنه بتعدد طرق تقييم الأصول غير الملموسة تعطى فرص اكبر للغدرة للتلاعب فى قيم الأصول والتقارير عن الأرباح اعتماداً على كثير من الافتراضات الإدارية المرتبطة بالمستقبل ولا يمكن التحقق من صحتها ، وهو ما يضعف الثقة بالمعلومات المحاسبية التى تتضمنها القوائم المالية لأن المنشآت قد تقوم بتقييم هذه الأصول بقيمة فيها مغالاة بهدف زيادة قيمة الإهلاك الضريبي ، وهو ما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي أو تحويل نتيجة الأعمال إلى خسارة والتي سمح القانون بترحيلها للأمام لمدة خمس سنوات ، الأمر الذى يتطلب من فاحصي الضرائب ضرورة التأكد من قيمة هذا البند حتى لا يحدث تآكل فى الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح . وهذا يتم تناوله فى المبحث الثانى .



المبحث الثاني العلاقة بين تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح والحصيلة الضريبية

تمهيد :

بينما تتنامى الأنشطة ذات العناصر غير الملموسة ، إلا أن الإطار التشريعي أقل قدرة على التفاعل مع هذه المتغيرات ، وتبرز مشكلة التجنب الضريبي ، باعتبارها أحد أهم التحديات التي تواجه النظم الضريبية التقليدية ، ليس فقط لما ينتج عنه من تآكل الأوعية الضريبية وهجرة الأعمال صوب الجذر الملاذية ، لكن كذلك للإضرار بالمنافسة العادلة بين المشروعات سواء في مجال التجارة الدولية أو في داخل الدولة الواحدة ، ولا شك في أن المعاملة الضريبية التمييزية سوف تدفع المزيد من الشركات إلى التوجه صوب الفضاء الرقمي ، وهو ما يؤدي إلى تراجع الإيرادات الضريبية ويؤثر سلباً على العدالة الاجتماعية ؛ فضلاً عن أن البلدان المتقدمة تستحوذ على أكثر من 80% من هذه الأنشطة .

(Bunn, Daniel ,etal.,2020)

وهذه التحديات دفعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD G20) ، ضمن مشروعها لعام 2013 "تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح" (Tax Base Erosion and profit shifting) ووفقاً لاستبيان أجراه الباحثان (Siryama Kanthi Herth & Amani Melvin , 2017) عن أكبر المخاوف الضريبية التي قد تؤدي إلى التهرب الضريبي هي تفسير حسابات الضرائب المؤجلة والتأثير على معدل الضريبة الفعال والضريبة على الأصول غير الملموسة (Ftouhi , K., Ayed,A.,etal.,2017) .

وأيدت شركة (Ernst & young , 2017) تأثير تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح على تسعير التحويلات حيث أن BEPS يهدف إلى وصف ظاهرة فقد الحكومات إيرادات ضريبية جوهرية . حيث استضافت ثلاث مؤتمرات عالمية لمناقشة أحدث التطورات التي وضعتها OECD وتأثيرها على الشركات متعددة الجنسيات وهي مراجعة التطورات الحلية مع الإطلاع على برنامج BEPS ، دراسة المتضمنات المتعلقة بالتقرير الجديد والخاص بكل دولة وإطار العمل المحلي / الدولي لاتفاقية تسعير التحويلات ، تقرير OECD الخاص بالاقتصاد الرقمي والتطوير في قواعد الدول ذات الاقتصاد الرقمي .

ولهذا يتم تقسيم هذا المبحث إلى النقاط الآتية :

أولاً : ماهية تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح وعلاقته بالأبعاد المختلفة لتسعير العناصر غير الملموسة .

ثانياً : مشكلة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل لأرباح وفق التقارير النهائية الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) .

ثالثاً : تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح والحصيلة الضريبية .

أولاً : ماهية تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح وعلاقته بالأبعاد المختلفة لتسعير العناصر غير الملموسة :

إن تصميم أي نظام ضريبي ليس غاية في حد ذاته ، بل هو أداة لتحقيق مجموعة من الأهداف وتعتبر فعالية أي نظام في مدى قدرته على تحقيق الأهداف له ، ولقد تم استخدام مجموعة من المعايير التي تعتمد على المؤشرات مثل مؤشرات فيتوتانزي (عبد الحميد ، 2014 ، 43) وهي مؤشرات تنقسم إلى : مؤشرات التركيز ، التشتت ، التآكل ، التأخر في التحصيل ، التحديد ، الموضوعية ، التنفيذ ، تكلفة التحصيل .

ويتعلق مؤشر التآكل بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة ؛ لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً ، فإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الأفراد في منح الإعفاءات لمختلف الأنشطة والقطاعات ، فإن ذلك سوف يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي ، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ، ومثل هذا السعي من شأنه أن يحفز عن التهرب الضريبي .

فمن هنا يعرف تآكل الوعاء الضريبي بعدم قدرة الدولة على تحصيل مستحقاتها أو تحديد سيادتها الضريبية من المنشآت التي تتعامل مع المقيمين في هذه الدولة عن بعد أو لأنها تقيم في الملاذات الضريبية .

ولأن الدول تتنافس على الاستثمار الرأسمالي والتوظيف وعائدات الشركات متعددة الجنسيات من خلال ضرائبها ، فإن محاولات تشجيع الاستثمار والتوظيف والعائدات يمكن أن تخلق فروق ضريبية بين الدول تشجع على تحويل الدخل الخاضع للضريبة مع تغيير في النشاط الاقتصادي الحقيقي .



ومن المرجح أن يكون تحويل الأرباح أكبر في البلدان ذات معدلات الضريبة المرتفعة إلى البلدان ذات معدلات الضريبة المنخفضة ، بما في ذلك الملاذات الضريبية .

ولأن البيانات والمنهجيات التحليلية لتقدير التشوهات الضريبية لكل بلد على حدة ليست كافية في الوقت الحالي ، وهذا ما دعي إلى المبادرات الدولية لتقديم رؤى إضافية ، وتركيز انتباه صانعي السياسات على الفصل بين المكان الذي تم فيه فرض الضرائب على الأرباح من مكان حدوث الأنشطة الاقتصادية وخلق القيمة لمعالجة أسباب التهرب الضريبي .

وتعد أهم مصادر تحويل الأرباح وتآكل الوعاء الضريبي من واقع نتائج دراسات (Grubert , 2003 , Karkinsky & Riedel , 2012) هي سوء تسعير التحويل للواردات والصادرات بما في ذلك الخدمات ، والموقع الاستراتيجي للعناصر غير الملموسة وكذلك الموقع الاستراتيجي للديون الداخلية والخارجية .

ولقد وجد تحليل Grubert للإقرارات الضريبية في الشركات متعددة الجنسيات في الولايات المتحدة أن لائحة Check - The - Box شجعت على نقل العناصر غير الملموسة إلى الكيانات ذات المعدل الضريبي المنخفض ، وكذلك أظهر الإحصاء الوصفي أن المدفوعات على الإتاوات بين الشركات التابعة الأجنبية قد زاد زيادة حادة (بين الكيانات ذات المعدل الضريبي المرتفع إلى الكيانات ذات معدل الضريبة المنخفض) ولاسيماً فيما يتعلق بنشاط البحث والتطوير .

أما Karkinsky وآخرون حلل تأثير معدلات الضرائب على عدد طلبات براءات الاختراع للشركات متعددة الجنسيات الأوروبية ، وجدوا أن معدلات الضرائب المنخفضة تزيد من احتمال أن تتقدم الشركة بطلب للحصول على براءة اختراع في مواقع ذات معدل ضرائب منخفض ، ووجدوا أنه من أجل انخفاض نقطة مئوية واحدة في معدل ضريبة الشركات تؤدي إلى زيادة 3 نقاط في طلبات براءة الاختراع في ذات البلد .

ووجدوا (Riedel & Dischinger , 2011) أن استجابة الدخل قبل الضريبة للشركة التابعة أكثر حساسية لمعدل الضريبة في المجموعات ذات النسب العالية لمبيعات الأصول غير الملموسة .

وقارنت الدراسة التي أجراها (Ruhi , Rassier et al.,2017) على الأرباح المفصح عنها للشركات التابعة الأجنبية للشركات متعددة الجنسيات في الولايات المتحدة ذات القيم المقدرة على تعويضات العمالة ومبيعات الأطراف غير ذات الصلة في بلد ما ، وتجد قيمة كبيرة

الاختلافات المتعلقة بمعدلات الضرائب ، ووجد التقرير اختلافات أكثر ، بسبب سوء تسعير التحويل الضريبي للصناعات ذات المستويات العالية من البحث والتطوير .

ووجد تحليل (Ederveen , 2008) أن مرونة هامش الاستثمار الأجنبي المباشر 65% وهو أقل بكثير من المرونة المقدرة لتسجيل براءات الاختراع ، وأصغر من استجابة نفقات البحث والتطوير ، وأصغر من استجابة تحويل الأرباح .

ووجدت دراسة (Neubig,T.,&Vincent,W.,S.,2018) أن الاستجابة لمعدلات الضرائب أعلى بالنسبة للكيانات ذات العناصر غير الملموسة ، لأن الخطأ في تسعيرها أسهل أو أكبر في الحجم من التسعير الخاطئ للسلع المادية ، ووجدت التحليلات أيضاً خطأ أكبر في التسعير بين السلع المادية الأكثر تمايزاً ، والتي قد تشمل تزايد أهمية الملكية الفكرية في تصنيع المنتجات يجعل التمييز في التجارة الدولية بين السلع والخدمات غير واضح بشكل متزايد

على سبيل المثال : قد يعكس سعر صادرات السلع سعراً للسلعة نفسها ، بالإضافة إلى رسوم متضمنة ، ولكن لم يتم تحديدها بشكل منفصل مقابل استخدام العناصر غير الملموسة (عنصر الخدمة في هذه الحالة) ، وقد يتضمن سعر التحويل للسلعة خطأ في تسعير استخدام السلعة للعناصر غير الملموسة التي تم إنتاجها في بلد آخر في خطوات سابقة في سلسلة الإنتاج .

وعلى الرغم من أن نطاق التقديرات التجريبية لسلوك تحويل الأرباح واسع بسبب الأنواع المختلفة من البيانات المستخدمة والدول المختلفة التي تم تحليلها ، فمن الواضح أن فروق معدلات الضريبة لها أدى إلى تخصيص الشركات متعددة الجنسيات للأرباح الخاضعة للضريبة لمواقع أخرى غير تلك التي تم فيها إجراء استثمارات البحث والتطوير وأين حدث استخدام الملكية الفكرية وتسويقها ؟

واتجهت بعض الدول العربية إلى تبني تدابير وإجراءات تمكنها من فرض سيطرتها الضريبية على السلع والخدمات الموجه عن بعد عبر منصات التجارة الإلكترونية ، والمنتجات غير الملموسة ، فمن هذه التجارب الآتي : (عواد ، 2021)

- قامت الأردن بفرض ضريبة 16% على السلع والخدمات غير المادية .
- الإمارات والبحرين والسعودية بفرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الرقمية التي تقدمها الشركات المقيمة وغير المقيمة بنسبة 5% .



- وقامت الجزائر بفرض ضريبة قيمة مضافة من 9 - 19% حسب نوع المنتجات الرقمية .

- وفي مصر كشف تقرير صندوق النقد الدولي لوزارة المالية المصرية مطلع عام 2017 ، بشأن لملف الضريبي المصري ، أن ثلاثة من أصل كل عشرة شركات مصرية لديها ارتباط بفروع فى جذر ملاذية ، وبحسب بحث مبدئي أجرته وحدة تسعير المعاملات الدولية بمصلحة الضرائب المصرية عام 2019 ، فإن معدل الشركات المصرية ذات الارتباط بفروع فى الملاذات الضريبية بلغ نحو 4.5 شركة من أصل كل عشرة شركات ، وقد بلغ حجم الخسائر الضريبية نتيجة التسعير المتعمد نحو 10 مليارات جنيه سنوياً (المنير ، 2019) وفى دراسة (إبراهيم ، 2021) عن فرض الضريبة على المعاملات الرقمية ، وسبل الحد من التحديات التى تواجهها مصر فى هذا المجال وذلك من خلال المنهج الوصفي التحليلي توصل إلى النتيجة الآتية : أن هناك خطر تآكل القاعدة الضريبية الوطنية فى ظل تزايد الاقتصاد الرقمي ، وعدم ملائمة التشريعات الضريبية فى مصر للتحويلات العميقة فى المعاملات المالية ، حيث يتحدى التحول الرقمي الممارسات الضريبية التقليدية بنماذج الأعمال الجديدة مثل مبيعات البرامج والكتب الإلكترونية والطباعة ثلاثية الأبعاد ، وأوصى بضرورة الاهتمام بالبنية التحتية المعلوماتية ، والمساهمة مع المنظمات والمنشآت العالمية لصياغة نظام ضريبي دولي ملائم للتحويلات الكبيرة فى الاقتصاد الرقمي ، وسن تشريع محلي وأحادي التدابير لفرض الضريبة على المعاملات الرقمية فى مصر .

وتفرض تحديات التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاديات المعتمدة على الأصول الرأسمالية ضرورة إعادة النظر فى الأسس التى تقوم عليها النظم الضريبية التقليدية والتشريعات القائمة ويتطلب ذلك بطبيعة الحال تنسيق واسع النطاق ، لتجنب أي تعارض فى السياسات الضريبية الدولية، وهو ما تداركته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ضمن مشروعها

ثانياً : مشكلة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل لأرباح وفق التقارير النهائية الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) .

مشكلة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح تتمثل فى مشكلة لجوء الشركات متعددة الجنسيات للتجنب الضريبي، من خلال استغلال الثغرات الموجودة فى النظام الضريبي فى الدول المختلفة، حيث تتبنى بعض الدراسات الخاطئة مثل التقليل من دخلها الخاضع للضريبة ، أو تحويل أرباحها بطريقة مشروعة للدول التى لديها ضرائب منخفضة وتسمى بالملاذات الضريبية (Shakhar , J.,v.,Without date, p.19)

وقد طلبت مجموعة العشرين G20 من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 2013 وضع خطة عمل لمعالجة مشكلة "التآكل الأساسي وتحويل الأرباح" في جدول زمني محدد ، واعتمدت بلدان مجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خطة العمل رقم (15) التعامل مع هذه المشكلة بعنوان الضريبة وتحديات الاقتصاد الرقمي في تقرير نهائي تم نشره في أكتوبر 2015 (Rhode , 2018,P.3) .

وقد أسفرت جهود فرق العمل التي شكلتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لدراسة ظاهرة تآكل الوعاء ونقل الأرباح وتحديات الاقتصاد الرقمي عن اقتراح ثلاث مشروعات لوضع قواعد تعيين الاختصاص الضريبي ، وما تتطلبه من تعديل قواعد تقسيم الأرباح وتعيين الروابط على أساس مبدأ مساهمة المستخدم أو تسويق عبر الأصول غير الملموسة

وتعتمد المقترحات الثلاث على أن أرباح المشروعات تخضع للضريبة في الدول التي تكون مصدراً لخلق القيمة ، ويفضل أن يطبق مقترح مساهمة المستخدم على الأنشطة التي تعبر عن مساهمة المستخدم (منصات الإعلام ، محركات البحث ، مواقع التسويق عبر الإنترنت) ، بينما يفضل تطبيق مقترح تسويق الأصول غير الملموسة على المشروعات التي لديها أصول تسويق مهمة (مكان التسويق) .

أوجه النقد الموجه لفرض الضريبة على الأنشطة ذات الأصول غير الملموسة بشكل فردي

:

- تتعرض عملية فرض الضريبة من جانب كل دولة على حدة لعدد من أوجه النقد وهي:
- الازدواج الضريبي ، سواء على رقم الأعمال وصافي الربح المتحقق من هذه الأعمال مما يزيد من عبء الضريبة على هذه المنشآت .
- التأثير على الاستثمار ، ففرض ضريبة من جهة الدولة يؤدي إلى زيادة تكلفة الاستثمار مما قد يجعل مثل هذه الضريبة طاردة للاستثمار في الدول التي تفرضها
- قد تؤثر فرض الضريبة على جودة الخدمات لأنها تؤثر في تسعيرها بزيادة السعر مقابل فرض الضريبة التي كانت غير موجودة في السابق مما يؤثر على جودتها بعد فرض الضريبة عليها .

وترى منظمة التعاون الاقتصادي (OECD) أن الاقتصاد القائم على العناصر غير الملموسة جزء من الاقتصاد العام ، وبالتالي فتحقيق الأرباح خارج حدود كل دولة ، يتطلب تقرير قواعد دولية واحدة على هذه الأنشطة خاصة أن عدداً من كبار الشركات مثل : , Online sale



Google , Amazon قد حققت إيرادات أو أرباحاً هائلة من خلال استخدام موقع على الإنترنت

وهذا ما يفسره الأخذ بمبدأ فرض الضريبة على أساس القيمة التي أنشأها المستخدم أو على أساس الموقع الجغرافي للمستخدم (تحقيقاً لمبدأ السعر المحايد arm's-length) (OECD , 2018)

وإذا كانت مصر من الدول النامية التي قامت بإبرام اتفاقيات متعددة الأطراف للحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح مدفوعة بأمل الاستفادة من التعاون الدولي في الحصول على منافع تمكنها من فرض الضرائب الرقمية ، أو تجنباً لتهديدات الدول الراعية لمشروع OECD ، بأن تتعرض الدول المارقة إلى إدراجها ضمن القوائم السوداء التي تحد من فرصتها في جذب الاستثمارات الأجنبية إليها؛ مما يؤثر مستقبلاً في الحصيلة الضريبة للخزانة العامة .

التقارير النهائية الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في ديسمبر 2015 بشأن برامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح :

تتمثل بنود التقارير النهائية في خطط عمل متعددة وملزمة لكافة الدول ، وتتمثل فيما يلي

:

1) التحديات الضريبية للتعامل مع مشكلات الاقتصاد الرقمي : (OECD , 2015 , P.277)
أشار كلاً من القادة السياسيون ووسائل الإعلام والمجتمع المدني إلى زيادة الاهتمام بالتخطيط الضريبي بواسطة الشركات متعددة الجنسيات والتي تستخدم الفجوات الموجودة بين الأنظمة الضريبية المختلفة للقيام بالتخفيض الصوري للدخل الضريبي أو نقل الأرباح إلى مناطق ذات معدلات ضريبية منخفضة حيث لا توجد بها أنشطة اقتصادية أو بها أنشطة اقتصادية محدودة .

ويتضمن هذا التقرير النهائي الخلاصة المتعلقة بالاقتصاد الرقمي ، والموضوعات المتعلقة

بـ BEPS ، والصعوبات الضريبية واسعة النطاق والخطوات التالية التي يوصي بها

2) تدعيم فعالية القواعد الخاصة بالشركات الخاضعة للسيطرة : (OECD , 2015 , P.35)
وضعت قواعد الشركات الخاضعة للسيطرة استجابة للمخاطر المتعلقة بأن الممول في الشركات الخاضعة للسيطرة يمكنه تجزئة الوعاء الضريبي ، وفي بعض الحالات نقل الدخل إلى الشركات الخاضعة للسيطرة في دول أخرى، فبدون تلك القواعد فإن الشركات الخاضعة للسيطرة يتوافر لديها فرص عديدة لنقل الأرباح وبالتالي الحصول على تأجيل ضريبي طويل الأجل .

وقد شاركت بعض الدول فى برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وهذه الدول تطبق قواعد للشركات الخاضعة للسيطرة ، بينما العديد من الدول الأخرى لديها الرغبة فى تطبيق هذه القواعد .

ويلاحظ أن قواعد CFC الموجودة حالياً لا تتناسب مع التغيرات فى بيئة الأعمال الدولية ، كما أن العديد من هذه القواعد مصممة بشكل لا يتعامل بفاعلية مع BEPS ، واستجابة لهذه الصعوبات والتحديات التى تواجه قواعد الشركات الخاضعة للسيطرة الحالية فقد تم وضع خطة عمل لتطوير BEPS ووضع توصيات تتعلق بتصميم قواعد ملائمة خاصة بـ CFC وذلك بالتعاون مع الدول المشاركة .

وقد تم وضع عدة توصيات تم تصميمها لضمان أن الإدارة التى تختار تطبيق هذه التوصيات لديها قواعد فعالة تعمل على منع الممول من نقل الدخل إلى وحدات تابعة أجنبية (3) الحد من تآكل الوعاء الضريبي عبر خصم الفوائد والمدفوعات المالية الأخرى (OECD , 2015 , P.22-24)

فى هذه الخطة تم وضع مجموعة من التوصيات بشأن أفضل الممارسات من خلال تصميم مجموعة من القواعد لمنع تآكل الوعاء من خلال استخدام مصروف الفائدة .

وقام التقرير بتحليل أفضل الممارسات وتم وضع العديد من التوصيات من خلال مدخل يعتمد على قاعدة النسبة (المعدل) الثابتة والذى يحد من التخفيضات التى تقوم بها الوحدة بالنسبة لمصروف الفائدة والمدفوعات المالية الأخرى ، وذلك من خلال نسبة الأرباح قبل الفائدة والضرائب والأهلاك والنفاد (EBITDA)

وحيث أن كل الدول ليس لديها نفس الظروف فإن المدخل الذى تمت التوصية به يتضمن مدى من المعدلات الممكنة تقع بين 10% ، 30% كما تضمن التقرير عدة عوامل يجب أن تأخذها الدول فى الحسبان عند وضع المعدل الثابت داخل المدى المحدد .

وأحياناً قد تختار دولة معينة عدم وضع معدل معين وبالتالي فإن هذه الدول يجب أن تطبق قاعدة المعدل الثابت على الوحدات فى المجموعة متعددة الجنسيات والمجموعة المحلية ويلاحظ أن المدخل الذى تمت التوصية به سيؤثر بشكل جوهري على الوحدات ذات المستوى المرتفع من مصروف الفائدة وأيضاً التى لها معدل مرتفع من صافي الفائدة (EBITDA)



كما أشار التقرير إلى أن قطاع البنوك وشركات التأمين لهما خصائص معينة والتي يجب أخذها في الاعتبار ، وبالتالي لابد من تطوير قواعد محددة وملائمة تعمل على تحديد مخاطر BEPS في هذه القطاعات .

وأخيراً فإن التطبيق الملائم لهذه التوصيات سوف يؤثر بشكل ناجح على مقدرة الشركات متعددة الجنسيات في استخدام القروض لتحقيق BEPS ، ولضمان فاعلية التوصيات التي تم التوصل إليها لمنع والحد من BEPS متضمناً الفوائد فإنه يجب المتابعة المستمرة لكلا من التطبيق والتشغيل وتأثير التوصيات مما يسمح بالمراجعة المستمرة وإجراء التعديلات متى كان ذلك ضرورياً .

(4) مكافحة الممارسات الضريبية الضارة بصورة أكثر فاعلية مع دعم الشفافية والاعتماد على الجوهري (OECD , 2017 , P.22)

فيما يتعلق بالشفافية تم صياغة إطار عمل يشمل جميع القواعد التي يمكن أن تغطي اهتمامات BEPS ويشمل إطار العمل ست فئات من القواعد هي :

1. القواعد المرتبطة بالمنظمة التفضيلية .
2. الترتيبات المتعلقة بالتسعير أحادي الطرف بين الدول أو القواعد الخاصة بتسعير التحويلات أحادية الطرف الأخرى .
3. القواعد المتعلقة بالتعديلات المرتبطة بتخفيض الأرباح .
4. القواعد المرتبطة بالشركة الدائمة .
5. القواعد المرتبطة بالشركة الوسيطة .
6. أية أنواع أخرى من القواعد تتعلق بوجود ممارسات ضريبة ضارة ظهرت بسبب BEPS

وهذه القواعد توضح أن نفس الشفافية في العمليات الخاصة بنظام معين أو في مرحلة الإدارة الضريبية يمكن أن ينتج عنها عدم المطابقة في المعالجة الضريبية وبالتالي ازدواجية عدم الخضوع المزدوج للضريبة .

أما بخصوص مراجعة الأنظمة التفضيلية فقد تمت مراجعة 43 نظام تفضيلي منهم 16 نظام تفضيلي متعلق بالأصول المعنوية ، وقد تضمن التقرير نتائج تطبيق العوامل الواردة في تقرير عام 1998 بالإضافة إلى النشاط الأساسي التفصيلي ، وأيضاً العوامل المتعلقة بالشفافية الخاصة بالأنظمة التفضيلية لكلا من الدول الأعضاء والهيئات .

وقد أوضح التقرير أن الأنظمة المتعلقة بالأصول المعنوية التي تم مراجعتها كانت جميعها غير متوافقة سواء على المستوى الكلي أو الجزئي مع المدخل الموضح في هذا التقرير، وبالتالي

فأن الدول التي لديها مثل هذه الأنظمة عليها القيام بمراجعتها وإجراء التعديلات الممكنة عليها وسيستمر العمل لمراجعة الأنظمة التفضيلية للحد من الممارسات الضريبية الضارة .

(5) منح مزايا اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في الحالات غير الملائمة

(OECD and G20 , 2015 , P.73)

تناولت هذه الخطة إساءة استعمال الاتفاقية وبصفة خاصة التسوق بالاتفاقية كأحد أهم

المصادر التي تحظى باهتمامات BEPS

حيث يقوم الممول بالتسوق بالاتفاقية وذلك في الدول التي لا يتم فيها منح هذه المزايا وبالتالي يتم حرمان الدول من الإيرادات الضريبية ، ولذلك وافقت الدول على تضمين شروط لمكافحة تجاوز بنود الاتفاقية وذلك في الاتفاقيات الضريبية ، ويتضمن ذلك وجود حد أدنى معياري للتعامل من خلال التسوق بالاتفاقية .

كما وافقت الدول على وجود مرونة في تطبيق الحد الأدنى المعياري اللازم ، حيث أن هذه الشروط بحاجة إلى التطبيق طبقاً لظروف كل دولة وأيضاً طبقاً لظروف التفاوض الخاصة بالاتفاقيات ثنائية الأطراف .

وقد تناول هذا التقرير قواعد جديدة لمكافحة تجاوز شروط الاتفاقية ، هذه القواعد توفر حماية من تجاوز شروط الاتفاقية مع وجود مرونة كافية عند التعامل بها .

وقد حددت هذه القواعد أولاً مفهوم التسوق بالاتفاقية والذي يعني : "التدابير التي يقوم بها الممول مسبقاً بهدف الحصول على المزايا الواردة بشبكة الاتفاقيات الدولية وذلك من خلال اختيار الاتفاقيات الضريبية الأكثر تفضيلاً لتحقيق غرض معين" .

ويتم ذلك على سبيل المثال من خلال إنشاء شركة صورية في هذه الدولة ، وقد تمت التوصية باستخدام المدخل التالي عند التعامل مع هذه الاستراتيجيات :

1. وجود بيان واضح بأن الدول التي تدخل في اتفاقية ضريبية تعتزم تجنب خلق فرص تؤدي إلى عدم الخضوع للضريبة أو التخفيض الضريبي من خلال التهرب الضريبي أو التجنب الضريبي ، كما أن الاتفاقيات الضريبية سوف تتضمن شروط التسوق بالاتفاقية
2. وجود قاعدة محددة متعلقة بمكافحة إساءة استعمال الاتفاقية ، وأيضاً قاعدة الحد من المنافع (LOB) والتي تحد من إمكانية حصول الوحدات على منافع الاتفاقية والتي تختص بشروط معينة تسري في ظل ظروف معينة ، وسوف يتضمن نموذج OECD هذه القواعد ، وهذه الشروط على الطبيعة القانونية ، والملكية ، والأنشطة العامة للوحدة تسعى لضمان وجود ارتباط كافي بين كلاً من الوحدة ودولة الإقامة .



وقد أوضح التقرير أن الشروط المتعلقة بالحد من المنافع موجودة حالياً في العديد من الاتفاقيات التي أبرمتها بعض الدول وقد أثبتت فعاليتها في منع العديد من الأشكال الخاصة باستراتيجيات التسوق بالاتفاقية .

3. لن تتضمن قاعدة LOB سائلة الذكر الأشكال الأخرى من مخالفة الاتفاقية بما في ذلك مناطق التسوق بالاتفاقية ، وبالتالي لا بد من وجود قاعدة عامة لمكافحة إساءة الاستعمال تعتمد على الأغراض الأساسية للمعاملات (أي قاعدة PPT - معيار الغرض الرئيسي The principal purposes Test) والذي سوف يتضمن النموذج الضريبي الخاص بـ OECD وفي ظل هذه القاعدة إذا كان أحد الأغراض الرئيسية للمعاملة هو الحصول على منافع الاتفاقية فإن هذه المنافع سيتم تجاهلها ما لم يتضح أن منح هذه المنافع سيكون متوافقاً مع الهدف من شروط الاتفاقية .

(6) التحقق من أن نتائج تسعير التحويلات تتماشى مع القيمة المضافة (OECD and G20 , 2015 , P.73-90)

تختص قواعد تسعير التحويلات للأغراض الضريبية بتحديد كافة الشروط متضمنة السعر وذلك للمعاملات التي تتم داخل مجموعة الشركات متعددة الجنسيات مما ينتج عنه تخصيص الأرباح لمجموعة الشركات في الدول المختلفة ، وقد أصبحت هذه القواعد ذات أهمية بالغة خاصة بالنسبة لشركات الأعمال ولإدارة الضريبية وذلك مع النمو المتزايد في حجم وقيمة التجارة داخل المجموعة .

وقد أوضح برنامج BEPS أن المعايير الدولية الحالية والمتعلقة بقواعد تسعير التحويلات يمكن أن تؤدي إلى سوء التطبيق مما ينتج عنه تخصيص غير متوافق للأرباح مع النشاط الاقتصادي الذي أدى لهذه الأرباح ، ومن ثم استهدف العمل في ظل هذه الخطة من برنامج BEPS هذا الموضوع وذلك لضمان أن نتائج تسعير التحويلات تتماشى مع القيمة المضافة .

وتستخدم الدول "مبدأ الحياد" باعتباره حجر الزاوية لقواعد تسعير التحويلات وقامت العديد من الدول بتفسير مبدأ الحياد ، وقد تضمنت إرشادات تسعير التحويلات الخاصة بالشركات متعددة الجنسيات والإدارة الضريبية والصادرة عن OECD هذا المبدأ ، وقد صدرت هذه الإرشادات في عام 1979 ثم تم تعديلها وصدرت كإرشادات نهائية عام 1995 تلى ذلك إجراء تحديث لها في عام 2010 .

ويقضي مبدأ الحياد بأن المعاملات التي تتم بين الشركات المرتبطة يتم تسعيرها إذا كانت هذه الشركات مستقلة وتعمل بشكل محايد وترتبط معاً في معاملات قابلة للمقارنة في ظل ظروف

مشابهة وأوضاع اقتصادية مماثلة ، أما إذا كانت الظروف التي تتم فيها المعاملات مختلفة مقارنة بظروف الشركات الأخرى فإنه يتم إجراء تعديلات على الأرباح وذلك للأغراض الضريبية ، وبالتالي يعتبر مبدأ الحياد ذو أهمية كبرى حيث يعتبر معيار عملي ومتوازن بالنسبة للإدارة الضريبية والتمويلين وذلك عند تقييم تسعير التحويلات فيما بين الشركات المرتبطة ومن ثم منع الازدواج الضريبي .

وبناء عليه فإن برنامج BEPS يتطلب ضرورة وجود إرشاد خاص بمبدأ الحياد وذلك لتوضيح ما يتعلق بتسعير التحويلات ، مع ملاحظة أنه في حالة بقاء مخاطر تسعير التحويلات ، كما هي بعد التوضيحات التي وردت في الإرشاد فإن برنامج BEPS يتطلب ضرورة وضع مقاييس خاصة مكملة أو مستقلة عن مبدأ الحياد .

وقد تضمن برنامج BEPS فيما يتعلق بتسعير التحويلات العمل على ثلاثة محاور وهي خطة العمل التي تتضمن التحقق من أن نتائج تسعير التحويلات تتماشى مع القيمة المضافة فيما يتعلق بالأصول المعنوية ، بينما خطة العمل التي تتضمن التحقق من أن نتائج تسعير التحويلات تتماشى مع القيمة المضافة فيما يتعلق بالمخاطر ورأس المال ، أما خطة العمل تتضمن التحقق من أن نتائج تسعير التحويلات تتماشى مع القيمة المضافة فيما يتعلق بالمعاملات الأخرى ذات المخاطر العالية .

ويتضمن هذا التقرير الإرشاد المعدل المتعلق بهذه الموضوعات مما يضمن أن قواعد تسعير التحويلات تؤكد أن الأرباح المحققة متماشية مع الأنشطة الاقتصادية التي ساهمت في تحقيقها ، ولتحقيق هذا الهدف فإن الإرشاد المعدل يتطلب وضع تاريخ نهائي ومحدد للمعاملات الفعلية التي تمت بين الشركات المرتبطة وذلك من خلال تحليل العلاقات التعاقدية بين الأطراف وفى ظل التطبيق الملائم لقواعد التسعير بشكل يؤدي لمنع تخصيص الأرباح على المواقع التي لم تساهم في تحقيق هذه الأرباح فإن ذلك سيؤدي إلى تخصيص الأرباح على الشركات التي تقوم بأداء أنشطة الأعمال .

وقد تضمن الإرشاد المعدل توضيحاً هاماً لكلاً من المخاطر والأصول المعنوية ، حيث تُعرف المخاطر بأنها تأثير عدم التأكد على أهداف الأعمال ، ففي جميع العمليات التي تقوم بها الشركة هنا درجة من عدم التأكد والمخاطر .

وفيما يتعلق بالأصول المعنوية فقد أوضح الإرشاد أن المالك القانوني وحده لا يؤدي بالضرورة إلى تحقيق كل أو جزء من العائد الذي تحقق نتيجة وجود الأصول المعنوية ، وبالتالي فإن الإرشاد الخاص سيتضمن عدم وجود عدم تماثل معلومات بين الإدارة الضريبية والممول فيما



يتعلق بالأصول المعنوية صعبة التقييم أو من خلال استخدام علاقات تعاقدية خاصة مثل مساهمة التكاليف .

كما حدد الإرشاد أيضاً المواقف التي يقوم فيها أحد أعضاء المجموعة بتقديم التمويل فقط مع القيام بأنشطة قليلة جداً ، فإذا لم تقم الشركة ذات الصلة بالرقابة على المخاطر المالية المرتبطة بالتمويل الذي قدمته (حيث قامت الشركة بتقديم التمويل فقط دون الرقابة أو فرض شروط) ، فإن يتم تخصيص الأرباح المرتبطة بالمخاطر المالية ويطلق عليها "العائد الخالي من المخاطر" فعلى سبيل المثال تكون المعاملة غير رشيدة اقتصادياً ومن ثم يتم تطبيق الإرشاد الخاص بعدم الاعتراف .

وأخيراً يؤكد الإرشاد على أن طرق التسعير تساعد في تخصيص الأرباح على أكثر الأنشطة الاقتصادية أهمية ، حيث أنه لم يعد من الممكن تخصيص المنافع من العمليات بشكل إجمالي على الشركات الأعضاء خلاف تلك التي ساهمت في تلك المنافع .

بالإضافة لما سبق فإن الائتمان النقدي الذي يصاحبه أنشطة اقتصادية محددة أو منعومة سيكون هدف القواعد الخاصة بالشركات الخاشعة للسيطرة ، وبالتالي فإن المدخل الناتج عن خطة عمل BEPS سيضمن بشكل جدي أن دور الائتمان النقدي في السياسات BEPS لا يتم تشجيعه .

ونظراً لأن BEPS أدى إلى خلق تحديات إضافية تتعلق بتسعير التحويلات للدول النامية وأيضاً القيمة المضافة للخدمات التي تتم داخل شركات المجموعة فإن هذا الإرشاد سيتم استكماله بواسطة مجموعة العشرين ، حيث يتم توفير المعرفة وأفضل الممارسات والأدوات اللازمة للدول النامية حتى يمكنها تسعير المعاملات لأغراض تسعير التحويلات وبالتالي منع تآكل الوعاء الضريبي لهذه الدول من خلال الأنواع الشائعة من مدفوعات تآكل الوعاء .

(7) قياس ومتابعة خطة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح :

(OECD and G20 , 2015 , P.92-105)

إن التأثيرات الاقتصادية والمالية العكسية لتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح أصبحت موضع اهتمام برنامج BEPS ، وهناك دليل على أن أنشطة التخطيط الضريبي لبعض الشركات متعددة الجنسيات تؤدي إلى الحصول على مزايا عدم التوافق وأيضاً الحصول على مزايا عديدة نتيجة وجود فجوات في القواعد الضريبية الدولية ، وفصل الأرباح الضريبية عن الأنشطة التي أدت إلى خلق القيمة .

وعلى الرغم من وجود قصور في البيانات المتاحة إلا أن العمل في برنامج BEPS أوضح أن هناك خسائر في الإيرادات الضريبية تقدر بـ 4% - 10% من إجمالي ضرائب داخل الشركات على المستوى الدولي أي حوالي 100-240 بليون دولار سنوياً .

وهناك عدة مؤشرات لأنشطة BEPS وتوضح سلوك BEPS تم تجميعها من خلال مصادر مختلفة من البيانات ، وعندما تتواجد هذه المؤشرات مجتمعة فإنها تؤكد على وجود BEPS وهي :

- معدلات الأرباح للشركات متعددة الجنسيات التي تقع في الدول ذات المعدل الضريبي المنخفض تكون أعلى من متوسط معدل الربح لمجموعة الشركات الأخرى لهم حول العالم (معدل الربح للشركات متعددة الجنسيات التي تقع في الدول ذات المعدل الضريبي المنخفض يكون أعلى مرتين من معدل الربح للشركات الأخرى حول العالم)
- معدل الضريبة الفعال المدفوع بواسطة الشركات الكبرى متعددة الجنسيات يُقدر بأنه أقل بنسبة تتراوح بين 4-8.5% مقارنة بالشركات المماثلة ذات العمليات المحلية فقط .
- ازدياد الاستثمار المباشر الأجنبي بشكل أكثر تركيزاً ، حيث ازداد بنسبة أكثر من 200% فقد ازداد من 28 مرة أعلى من جميع الدول الأخرى في عام 2005 ليصبح 99 مرة أعلى في عام 2012 .
- فصل الأرباح الضريبية عن المكان الذي تم فيه نشاط خلق القيمة يكون واضحاً خاصة فيما يتعلق بالأصول المعنوية ، وقد ازدادت هذه الظاهرة بشكل ملحوظ فمثلاً نسبة المنفق على البحث والتطوير في مجموعة الشركات بالدول ذات المعدل الضريبي المنخفض كانت أعلى 6 مرات مقارنة بجميع الدول الأخرى ، ثم ازداد بمعدل 3 مرات إضافية خلال الفترة من 2009-2012 .
- القروض من نفس الشركات ومن طرف ثالث كانت أكثر تركيزاً في الشركات متعددة الجنسيات وذلك في الدول ذات معدل الضريبة المرتفع ، وحيث نسبة الفائدة إلى الدخل للشركات الدولية الكبرى متعددة الجنسيات في الدول ذات معدل الضريبة المرتفع يكون أعلى 3 مرات من نسبة الفائدة إلى الدخل للشركات الأخرى متعددة الجنسيات حول العالم كطرف ثالث .
- وقد أتضح من التحليل التجريبي للآثار الاقتصادية والمالية لـ BEPS أن نقل الأرباح يمكن أن يتم من خلال سوء تسعير التحويلات ، والموقع الاستراتيجي للأصول المعنوية والقروض ، وأيضاً مخالفة شروط الاتفاقية - فهذه المؤشرات دليلاً على BEPS وهي تؤكد أنه قد حدث فعلاً نقل للأرباح مما يكون له أثر سيء على الاقتصاد .



كما أن BEPS يؤثر بشكل سلبي على المنافسة بين الأعمال ، ومستوى ومكان الاقتراض ، وموقع الاستثمار في الأصول المعنوية ، كما يؤدي إلى عدم الاستخدام الكفاء للموارد وأحياناً فقدها ، وقد أكد التحليل التجريبي في هذا التقرير على أن وجود قواعد صارمة لمكافحة التجنب يعمل على تخفيض نقل الأرباح بين الدول .

ويلاحظ أن هناك قصور في البيانات المتاحة سواء على مستوى الدول أو الشركات ، كما إنها لا تتضمن عادة الضرائب المدفوعة فعلياً ، وبالتالي يجب تحسين الأدوات والبيانات المتاحة حتى يمكن قياس BEPS حالياً ومن ثم قياس ومتابعة BEPS مستقبلاً ، بالإضافة إلى تقييم تأثير المقاييس المطورة في ظل خطة عمل BEPS ، وقد قامت الإدارة الضريبية بتجميع بعض المعلومات لتحسين قياس ومتابعة BEPS إلا أنه لم يتم تحليلها أو لم تصبح جاهزة للتحليل بعد .

وقد أوصى التقرير بأن تعمل OECD مع الحكومات وذلك للتقرير عن وتحليل العديد من الإحصائيات الضريبية للشركات وتقديمها بشكل دولي ، فمثلاً التحليل الإحصائي لكل دولة على حدة مما يؤدي لتحسين التحليل الاقتصادي لـ BEPS الأمر الذي يؤدي إلى زيادة القدرة على قياس ومتابعة BEPS والخطط التي تم وضعها لتحديده .

ثالثاً : تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح والحصيلة الضريبية .

الدراسة الميدانية

تهدف إلى اختبار العلاقة بين برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وانعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية في مصر ، من خلال قيام الباحثة بإجراء دراسة ميدانية تهدف إلى توفير دليل موضوعي على أن برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح يحد من التخطيط الضريبي بالشركات متعددة الجنسيات واختبار ذلك على قطاع الصناعة ومصحة الضرائب المصرية ، والذي تم اختيارهم مجالاً للدراسة الميدانية واختبار الفرض الآتي :

- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وزيادة الحصيلة الضريبية للدولة .

مجتمع وعينة الدراسة وأساليب جمع البيانات :

مجتمع وعينة الدراسة : يشمل مجتمع الدراسة فئتين هما :

الفئة الأولى : الشركات متعددة الجنسيات

يتمثل مجتمع الدراسة هنا في (16) شركة متعددة الجنسيات من شركات صناعة الغذاء والأدوية والكيماويات العاملة في جمهورية مصر العربية تم اختيارها من إجمالي 156 شركة وهي عدد الشركات متعددة الجنسيات العاملة بالقطاع الصناعي في مصر وتم تحديد حجم العينة بعدد (125) استمارة استقصاء موزعة على الشركات الستة عشر مع مراعاة تمثيل كافة المستويات من مديري العموم ومديري الإدارات ورؤساء الأقسام ووظائف أخرى تشمل وظائف محاسب ومراقب وأخصائي تفتيش مالي وأخصائي شئون مالية وأخصائية شئون قانونية .

ومن الجدير بالذكر أنه قد تم استرداد (116) قائمة من القوائم المرسله ألا أنه تم استبعاد ستة قوائم لعدم استكمال بياناتها لتصبح القوائم الصحيحة القابلة للتحليل الإحصائي (110) قائمة بنسبة 88% وهي نسبة مقبولة للتحليل الإحصائي ويوضح الجدول رقم (11) التالي أسماء الشركات والقطاع وعدد أفراد العينة .

م	اسم الشركة	القطاع	العدد	العينة المستردة والصحيحة
1	سانوفي افينتس إيجيببت	الأدوية	8	6
2	فايرز مصر	الأدوية	8	7
3	أكتوفر فارما	الأدوية	6	6
4	الأهرام للمشروبات	الأغذية	11	9
5	هيرو للصناعات الغذائية	الأغذية	10	9
6	سيلا للزيوت الغذائية	الأغذية	9	9
7	نستله للمياه - مصر	الأغذية	12	11
8	العربية لمنتجات الألبان أراب ديرى	الأغذية	4	3
9	دينامك ريبون ديفيز (كوكاكولا)	الأغذية	12	10
10	هاينز	الأغذية	8	8
11	البويات والصناعات الكيماوية (باكين)	الكيماويات	5	5
12	المصرية الأسبانية لمنتجات الاستبوس (اورا مصر)	الكيماويات	3	3
13	البردي لصناعة الورق (فاين)	الكيماويات	10	8
14	المستقبل لصناعة الأنايبب	الكيماويات	7	5
15	كيماويات البناء الحديث	الكيماويات	5	5
16	الشبه المصرية	الكيماويات	7	6
	المجموع		125	110

جدول رقم (1) : المصدر الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة بالتصرف من الباحثة

الفئة الثانية : الفاحصين الضريبيين



يتمثل مجتمع الدراسة في ثلاثة من مصلحة الضرائب قائمين في القاهرة الكبرى ، وتم تحديد حجم العينة بعدد (105) قائمة استقصاء موزعة على كل مصلحة ، وقد تم استرداد (82) قائمة من القوائم المرسله إلا أنه تم استبعاد قائمتين لعدم استكمال بياناتها لتصبح القوائم الصحيحة القابلة للتحليل الإحصائي (80) قائمة بنسبة 67% وهي نسبة مقبولة للتحليل الإحصائي ويوضح الجدول رقم (2) التالي أسماء مصالح الضرائب وعدد أفراد العينة

م	اسم الشركة	العينة	العينة المستردة والصحيحة
1	قطاع البحوث والاتفاقيات الدولية (الإدارة المركزية لبحوث ضرائب الدخل)	28	25
2	مصلحة الضرائب العامة (الشركات المساهمة)	23	20
3	مركز كبار الممولين (مصلحة الضرائب المصرية)	54	35
	المجموع	105	80

جدول رقم (2) : المصدر الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة بالتصرف من الباحثة

أساليب جمع البيانات :

تم استخدام أسلوب المقابلة الشخصية وأسلوب قائمة الاستقصاء لجمع البيانات والمعلومات اللازمة من خلال مجتمع الدراسة الممثل لعينة الدراسة وقد تم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى قسمين .

- القسم الأول : يتكون من بيانات عامة عن المستقصى منهم تشمل المؤهل العلمي والتخصص العلمي والمستوى الوظيفي وسنوات الخبرة .
- القسم الثاني : يتكون من أسئلة قائمة الاستقصاء حسب مقياس ليكرت الخماسي وذلك لإعطاء أكبر قدر من الحرية لمفردات العينة عند الإجابة عليها ولكي تكون النتائج أكثر دقة حيث كان الاعتماد على مقياس ليكرت بالدرجة الأولى لتحويل البيان الوصفي إلى بيان كمي يمكن التعامل معه إحصائياً .

ولقد تضمن مؤشرات قائمة الاستقصاء المرتبطة بموضوع البحث والتي تم الاعتماد عليها في الدراسة نوعاً واحداً من الأسئلة تمثلت في الأسئلة المغلقة نظراً لسهولة الإجابة على مثل هذا النوع من الأسئلة مقارنة بالأسئلة المفتوحة علاوة على ذلك إن احتمالات عدم الإدراك الكافي بالنسبة لموضوع الدراسة من جانب المستقصى منهم لبعض الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء قد يبرز أهمية الاعتماد على الأسئلة المغلقة لاستيفاء البيانات المطلوبة لإتمام الدراسة .

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل الدراسة الميدانية :

قامت الباحثة باختبار صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة باستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية المختلفة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS Statistical package for social science وذلك على النحو التالي :

- مقياس الاعتمادية **Reliability** : وذلك من خلال المقياس (ألفا كرونباخ) **Cronbach's Alpha** لأسئلة قائمة الاستقصاء ، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة .
- التكرارات والنسب المئوية : حيث يبين هذا الأسلوب أعداد استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستقصاء ، والأوزان النسبية لكل استجابة .
- المتوسط المرجح والانحراف المعياري : لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت .

- معامل الارتباط الخطي لبيرسون **Pearson Correlation Coefficient** : وذلك عن طريق معامل الارتباط الخطي لبيرسون ، ومن خلال هذه العلاقة سوف يتم تحديد درجة واتجاه ودلالة علاقات الارتباط البسيط ، بين متغيرات الدراسة ، ويتصف معامل ارتباط بيرسون بالخصائص التالية :

1. تتراوح قيمته بين -1 ، 1 أي أن معامل ارتباط بيرسون -1 ظ R ظ 1
2. تدل إشارة معامل الارتباط على اتجاه العلاقة ، فإذا كانت الإشارة موجبة دل ذلك على أن العلاقة طردية ، وإذا كانت الإشارة سالبة دل ذلك على أن العلاقة عكسية .
3. القيمة المطلقة لمعامل الارتباط تدل على قوة العلاقة ، فكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على أن العلاقة قوية ، وكلما اقتربت من الصفر دل ذلك على أن العلاقة ضعيفة
4. تختبر معنوية معامل الارتباط الفرض العدمي القائل بأن معامل الارتباط = صفر ضد الفرد البديل القائل بأن معامل الارتباط يختلف معنوياً عن الصفر ، ويتم الحكم على معنوية العامل بناءً على مستوى الدلالة المحسوب من البرنامج Sig ، فإذا قل مستوى الدلالة عن 0.05 دل ذلك على الارتباط المعنوي ، أما إذا كان أكبر من أو يساوي 0.05 دل ذلك على الارتباط غير معنوي .

- تحليل الانحدار الخطي البسيط **Simple Linear Regression** : وذلك لبناء نموذج يوضح العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل لكل فرض من فروض الدراسة .
تحليل خصائص عينة الدراسة :



المؤهل العلمي : بالنسبة للشركات

جدول رقم (3)

بيان	دبلوم	بكالوريوس	دبلومات متخصصة	ماجستير	دكتوراه	الإجمالي
التكرار	-	65	20	10	15	110
النسبة	-	%59	%18	%9	%14	100

يبين الجدول رقم (3) أن حوالي 41% من أفراد العينة يحملون مؤهلات علمية عليا (دبلومات متخصصة وماجستير ودكتوراه) في حين أن نسبة 59% يحملون درجة البكالوريوس ولا يوجد أي فرد من فئة الدبلوم مما يعكس التأهيل العلمي العالي والمتخصص ويعد ذلك من المؤشرات التي تفيد بأن جميع أفراد العينة مؤهلين بشكل كافي لفهم أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بآراء تعزز من موثوقية الاعتماد عليها عند التحليل الإحصائي .

بالنسبة للفاحصين الضريبيين

جدول رقم (4)

بيان	دبلوم	بكالوريوس	دبلومات متخصصة	ماجستير	دكتوراه	الإجمالي
التكرار	-	3	6	14	57	80
النسبة	-	%4	%8	%17	%71	%100

يبين الجدول رقم (4) أن حوالي 96% من أفراد العينة يحملون مؤهلات علمية عليا (دبلومات متخصصة وماجستير ودكتوراه) في حين أن نسبة 4% يحملون درجة البكالوريوس ولا يوجد أي فرد من فئة الدبلوم مما يعكس التأهيل العلمي العالي والمتخصص ويعد ذلك من المؤشرات التي تفيد بأن جميع أفراد العينة مؤهلين بشكل كافي لفهم أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بآراء تعزز من موثوقية الاعتماد عليها عند التحليل الإحصائي .

التخصص العلمي : بالنسبة للشركات

جدول رقم (5)

بيان	محاسبة	قانون	أخرى	الإجمالي
التكرار	101	7	2	110
النسبة	%92	%6	%2	%100

يبين الجدول رقم (5) أن غالبية أفراد العينة ينتمون إلى تخصص المحاسبة إذ بلغ عددهم (101) بنسبة بلغت 92% وهذا يعد أمراً منطقياً كون أفراد العينة يعملون في الإدارة المالية للشركات كما يعزز الثقة والدقة في إجاباتهم كونهم درسوا المحاسبة عموماً والمحاسبة الضريبية على وجه الخصوص .

بالنسبة للفاحصين الضريبيين

جدول رقم (6)

بيان	محاسبة	قانون	أخرى	الإجمالي
التكرار	74	5	1	80
النسبة	%93	%6	%1	%100

يبين الجدول رقم (6) أن غالبية أفراد العينة ينتمون إلى تخصص المحاسبة إذ بلغ عددهم (74) بنسبة بلغت %93 وهذا يعد أمراً منطقياً كون أفراد العينة يعملون في فاحصين ضريبيين ومراجعين للإقرارات الضريبية كما يعزز الثقة والدقة في إجاباتهم كونهم درسوا المحاسبة عموماً والمحاسبة الضريبية على وجه الخصوص .

المستوى الوظيفي : بالنسبة للشركات

جدول رقم (7)

بيان	مدير عام	مدير مالي	رئيس قسم الحسابات	محاسب ضريبي	أخرى	الإجمالي
التكرار	27	30	15	31	7	110
النسبة	%25	%27	%14	%28	%6	%100

يبين الجدول رقم (7) أن حوالي %25 يشغلون وظيفة مدير عام ، بينما %27 يشغلون وظيفة مدير مالي ، وحوالي %14 يشغلون وظيفة رئيس قسم الحسابات ، بينما يشغل حوالي %28 وظيفة محاسبين ضريبيين في قسم الحسابات ، مما يعني أن قائمة الاستقصاء قد وزعت على أشخاص ذوي مستويات وظيفية تهتم بمتابعة وتحديث وتطوير النظام الضريبي في الشركة بهدف الارتقاء بمستوى الشركة ، الأمر الذي يعزز من مصداقية الإجابات التي تم الحصول عليها ويدعم نتائج الدراسة .

سنوات الخبرة : بالنسبة للشركات

جدول رقم (8)

بيان	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	الإجمالي
التكرارات	9	14	87	110
النسبة	%8	%13	%79	%100

يبين الجدول رقم (8) أن غالبية أفراد العينة بخبرات طويلة في الشركات التي يعملون بها إذ بلغ عدد الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن عشر سنوات 87 فرداً ويمثلون ما نسبته %79 من إجمالي العينة ، بينما بلغ عدد الأفراد الذين يتمتعون بخبرات من 5-10 سنوات 14 فرداً ويمثلون



نسبة 13% من إجمالي العينة ، ويُعد هذا مؤشر إيجابي على أن الأغلبية من ذوى الخبرة العالية ، مما يعزز القدرة العلمية والعملية على استيعاب أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بصورة مناسبة تساعد على تدعيم الحكم على فروض الدراسة .

بالنسبة للفاحصين الضريبيين

جدول رقم (9)

بيان	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	الإجمالي
التكرارات	7	8	65	80
النسبة	9%	10%	81%	100%

يبين الجدول رقم (9) أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بخبرات طويلة فى مصلحة الضرائب التى يعملون بها إذ بلغ عدد الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن عشر سنوات 65 فرداً ويمثلون ما نسبته 81% من إجمالي العينة ، بينما بلغ عدد الأفراد الذين يتمتعون بخبرات من 5-10 سنوات 8 فرداً ويمثلون نسبة 10% من إجمالي العينة ، ويُعد هذا مؤشر إيجابي على أن الأغلبية من ذوى الخبرة العالية ، مما يعزز القدرة العلمية والعملية على استيعاب أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بصورة مناسبة تساعد على تدعيم الحكم على فروض الدراسة .

التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة

مقياس الاعتمادية أو الثبات Reliability

يوضح مقياس الاعتمادية مدى الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ، وذلك من خلال مقياس (ألفا كرونباخ) Cronbach's Alpha ، حيث تتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح ، وفى ضوء هذا المقياس يتوافر الثبات Reliability فى البيانات ، ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة هذا المعامل من الواحد الصحيح ، بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمته من الصفر ، وإذا زاد هذا المقياس عن 0.60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع ، وقد جاءت قيمة هذا المقياس كما يلي :

بالنسبة للشركات :

جدول رقم (10) نتائج مقياس الاعتمادية

عدد الفقرات	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	الإجمالي
38	0.523	0.720

يتضح من الجدول (10) أن قيمة ألفا كرونباخ لجميع متغيرات الدراسة قد بلغت 0.523 ، وهذا يدل على أن قائمة الاستقصاء تتمتع بصلاحية عالية ، الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة ، ويقصد بمعامل الصدق صلاحية (صدق) قائمة الاستقصاء حيث إنه يساوي الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ والذي بلغت قيمته 0.720 وهذا يدل على أنها تتمتع بدرجة كبيرة من الصدق .
بالنسبة للفاحصين الضريبيين :

جدول رقم (11) نتائج مقياس الاعتمادية

عدد الفقرات	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	الإجمالي
28	0.874	0.930

يتضح من الجدول (11) أن قيمة ألفا كرونباخ لجميع متغيرات الدراسة قد بلغت 0.874 ، وهذا يدل على أن قائمة الاستقصاء تتمتع بصلاحية عالية ، الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة ، ويقصد بمعامل الصدق صلاحية (صدق) قائمة الاستقصاء حيث إنه يساوي الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ والذي بلغت قيمته 0.930 وهذا يدل على أنها تتمتع بدرجة كبيرة من الصدق .

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
بالنسبة للشركات

التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي لبرنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح
وزيادة الحصيلة الضريبية للدولة .

جدول (12) التكرارات ووصف البيانات للمتغير المستقل (X1) والمتغير التابع (Y)

م	فقرات الدراسة الميدانية	نوع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	نسبة الموافقة %	المتوسط Mean	الانحراف standard D	الترتيب
	الحد من التحديات الضريبية التي أثارها الاقتصاد الرقمي والقضاء على الفجوات الناتجة من التطبيقات فى قوانين الضرائب المحلية .	تكرار	110	-	-	-	-				
1		%	100	-	-	-	-	100	5.0000	0.00000	16



				-	-	8	84	18	تكرار	القضاء على التخطيط الضريبي	
4	0.38746	4.1818	92.8	-	-	7.2	76.4	16.4	%	الذى ينتج عنه ازدواج التجنب الضريبي أو تأجيل الضريبة لفترات طويلة الأجل .	2
				-	-	3	91	16	تكرار	تقوية قواعد السيطرة على الشركات متعددة الجنسيات	3
3	0.44740	4.2727	97.2	-	-	2.8	82.7	14.5	%		
				-	-	5	14	91	تكرار	تشجيع الشركات على عدم نقل الأرباح إلى الدول ذات العبء الضريبي الأقل .	4
6	0.27534	4.0818	95.4	-	-	4.6	12.7	82.7	%		
				-	-	10	11	89	تكرار	وضع قيود أكثر على خصم الفوائد وبعض المدفوعات المالية الأخرى	5
8	0.37085	3.9909	90.9	-	-	9.1	10	80.9	%		
				-	-	2	12	96	تكرار	مواجهة التخطيط الضريبي الجائر بشكل أكثر فاعلية من القوانين المحلية	6
2	0.46790	4.6818	98.1	-	-	1.9	10.9	87.2	%		
				-	-	-	110	-	تكرار	ترتيبات بين الإدارات الضريبية بخصوص نقل الأرباح من دولة إلى أخرى	7
7	0.00000	4.0000	100	-	-	-	100	-	%		
				-	-	-	100	-	تكرار	القضاء على التقسيمات الدولية المصطنعة التى تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات على عدة دول بالشكل الذى يجعلها تتجنب كونها شركة دائمة عن أعمال تمهيدية	8
7	0.00000	4.0000	100	-	-	-	100	-	%		
				-	-	8	14	88	تكرار	منع نقل الأرباح عن طريق نقل الأصول المعنوية داخل أعضاء نفس المجموعة	9
5	0.53944	4.1727	92.7	-	-	7.3	12.7	80	%		
				-	-	-	110		تكرار	منع نقل الأرباح وتآكل الوعاء الضريبي من خلال تكثيف رأس المال أو نقل المخاطر إلى أعضاء المجموعة	10
7	0.00000	4.0000	100	-	-	-	100		%		

				-	-	-	110	-	تكرار	منع الدخول فى تعاملات	11
7	0.0000	4.0000	100	-	-	-	100	-	%	صورية تحدث فى الواقع مع الأطراف الأخرى غير المرتبطة بالمجموعة	
				-	-	-	110	-	تكرار	التركيز على عدم التطابق بين	12
7	0.00000	4.0000		-	-	-	100	-	%	معلومات السعر المحايد لدى الممولين مع تلك المتوفرة للإدارة الضريبية ، ووضع طرق وأنظمة واضحة لتجميع وتحليل البيانات عن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح	

يوضح الجدول (12) التكرارات والنسب المئوية لعبارات برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وانعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية للدولة ، ويلاحظ أن معظم استجابات عينة البحث قد وقعت فى الفئتين (موافق بشدة وموافق) والتي تعبر عن نسبة الموافقة لهذه العبارات ، مما يدل على أن هناك درجة عالية من الأهمية لعبارات برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وانعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية للدولة .

كما يبين الجدول (12) الإحصاء الوصفي لعبارات برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وانعكاس ذلك الحصيلة الضريبية للدولة ، حيث تتراوح قيم المتوسط الحسابي بين 3.0000 و 5.0000 ، مما يدل على أن الوزن النسبي للاستجابات قد تعدى القيمة المتوسطة 3 من درجات المقياس ليكثرت وعليه فإن هذه العبارات قد نالت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث ، وقد جاءت العبارات مرتبة كما يلي :

- 1) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى الحد من التحديات الضريبية التى آثارها الاقتصاد الرقمي والقضاء على الفجوات الناتجة من التطبيقات فى قوانين الضرائب المحلية" حيث بلغ المتوسط الحسابي 5.0000 ، بانحراف معياري قدره 0.0000
- 2) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى القضاء على التخطيط الضريبي الذى ينتج عنه ازدواج التجنب الضريبي أو تأجيل الضريبة لفترات طويلة الأجل" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.1818 ، بانحراف معياري قدره 0.38746
- 3) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى تقوية قواعد السيطرة على الشركات متعددة الجنسيات" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.2727 ، بانحراف معياري قدره 0.44740



- (4) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى تشجيع الشركات على عدم نقل الأرباح إلى الدول ذات العبء الضريبي الأقل" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0818 ، بانحراف معياري قدره 0.27534
- (5) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى وضع قيود أكثر على الخصم الفوائد وبعض المدفوعات المالية الأخرى" حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.9909 ، بانحراف معياري قدره 0.37085
- (6) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى مواجهة التخطيط الضريبي الجائر بشكل أكثر فاعلية من القوانين المحلية" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.6818 ، بانحراف معياري قدره 0.46790
- (7) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى عمل ترتيبات بين الإدارات الضريبية بخصوص نقل الأرباح من دولة إلى أخرى" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0000 ، بانحراف معياري قدره 0.0000
- (8) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى القضاء على التقسيمات الدولية المصطنعة التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات على عدة دول بالشكل الذي يجعلها تتجنب كونها شركة دائمة عن أعمال تمهيدية" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0000 ، بانحراف معياري قدره 0.0000
- (9) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى منع نقل الأرباح عن طريق نقل الأصول المعنوية داخل أعضاء نفس المجموعة" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.1727 ، بانحراف معياري قدره 0.53944
- (10) المتغير "يؤدي برنامج BEPS إلى منع نقل الأرباح وتآكل الوعاء الضريبي من خلال تكثيف رأس المال أو نقل المخاطر إلى أعضاء المجموعة" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0000 ، بانحراف معياري قدره 0.0000
- (11) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى منع الدخول في تعاملات صورية تحدث في الواقع مع الأطراف الأخرى غير المرتبطة بالمجموعة" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0000 ، بانحراف معياري قدره 0.0000
- (12) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى التركيز على عدم التطابق بين معلومات السعر المحايد لدى الممولين مع تلك المتوفرة للإدارة الضريبية ، ووضع طرق وأنظمة واضحة لتجميع وتحليل البيانات عن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0000 ، بانحراف معياري قدره 0.0000

بالنسبة للفاحصين الضريبيين

التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي لبرنامج تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وزيادة الحصيلة الضريبية للدولة .

جدول (13) التكرارات ووصف البيانات للمتغير المستقل (X_1) والمتغير التابع (Y)

م	فقرات الدراسة الميدانية	نوع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	نسبة الموافقة %	المتوسط Mean	الانحراف standard D	الترتيب
1	الحد من التحديات الضريبية التي أثارها الاقتصاد الرقمي والقضاء على الفجوات الناتجة من التطبيقات فى قوانين الضرائب المحلية .	تكرار	6	66	8	-	-				
		%	7.5	82.5	10	-	-	90	3.032	0.30189	10
2	القضاء على التخطيط الضريبي الذى ينتج عنه ازدواج التجنب الضريبي أو تأجيل الضريبة لفترات طويلة الأجل .	تكرار	-	80	-	-	-				
		%		100	-	-	-	100	4.000	0.00000	5
3	تقوية قواعد السيطرة على الشركات متعددة الجنسيات	تكرار	-	42	38	-	-				
		%	-	52.5	47.5	-	-	52.5	3.9875	0.11180	6
4	تشجيع الشركات على عدم نقل الأرباح إلى الدول ذات العبء الضريبي الأقل .	تكرار	-	80	-	-	-				
		%	-	100	-	-	-	100	4.0000	0.0000	5
5	وضع قيود أكثر على خصم الفوائد وبعض المدفوعات المالية الأخرى	تكرار	-	51	29	-	-				
		%	-	63.7	36.3	-	-	63.7	3.9625	0.19118	8
6	مواجهة التخطيط الضريبي الجائر بشكل أكثر فاعلية من القوانين المحلية	تكرار	13	66	1	-	-				
		%	16.3	82.5	1.2	-	-	98.8	4.0375	0.19118	2
7	ترتيبات بين الإدارات الضريبية بخصوص نقل الأرباح من دولة إلى أخرى	تكرار	2	74	4	-	-				
		%	2.5	92.5	5	-	-	95	4.0250	0.15711	3



				-	-	-	80	-	تكرار	القضاء على التقسيمات	
5	0.00000	4.0000	100	-	-	-	100	-	%	الدولية المصنعة التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات على عدة دول بالشكل الذى يجعلها تتجنب كونها شركة دائمة عن أعمال تمهيدية	8
				-	-	2	71	7	تكرار	منع نقل الأرباح عن طريق نقل الأصول المعنوية داخل أعضاء نفس المجموعة	9
1	0.26505	4.0750	97.5	-	-	2.5	88.7	8.8	%	منع نقل الأرباح وتآكل الوعاء الضريبي من خلال تكثيف رأس المال أو نقل المخاطر إلى أعضاء المجموعة	10
				-	-	5	68	7	تكرار	منع الدخول فى تعاملات صورية تحدث فى الواقع مع الأطراف الأخرى غير المرتبطة بالمجموعة	11
4	0.11180	4.0125	93.8	-	-	6.2	85	8.8	%	التركيز على عدم التطابق بين معلومات السعر المحايد لدى الممولين مع تلك المتوفرة للإدارة الضريبية وحل النزاعات بين الإدارات الضريبية	12
				-	-	1	67	12	تكرار	منع استغلال الاتفاقيات للاستفادة بالإعفاء أو التجنب المزدوج للضرائب ، وحل النزاعات بين الإدارات الضريبية خاصة فيما يخص الحق فى فرض الضريبة	13
4	0.27444	3.9750	82.5	-	-	17.5	68.8	13.7	%		

يوضح الجدول (13) التكرارات والنسب المئوية لعبارات برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وانعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية للدولة ، ويلاحظ أن معظم استجابات عينة البحث

قد وقعت في الفئتين (موافق بشدة و موافق) والتي تعبر عن نسبة الموافقة لهذه العبارات ، مما يدل على أن هناك درجة عالية من الأهمية لعبارات برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وانعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية للدولة .

كما يبين الجدول (13) الإحصاء الوصفي لعبارات برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وانعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية للدولة ، حيث تتراوح قيم المتوسط الحسابي بين 3.032 و 4.0375 ، مما يدل على أن الوزن النسبي للاستجابات قد تعدى القيمة المتوسطة 3 من درجات المقياس ليكثرت وعليه فإن هذه العبارات قد نالت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث ، وقد جاءت العبارات مرتبة كما يلي :

- 1) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى الحد من التحديات الضريبية التي آثرها الاقتصاد الرقمي والقضاء على الفجوات الناتجة من التطبيقات فى قوانين الضرائب المحلية" حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.032 ، بانحراف معياري قدره 0.3189
- 2) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى القضاء على التخطيط الضريبي الذى ينتج عنه ازدواج التجنب الضريبي أو تأجيل الضريبة لفترات طويلة الأجل" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0000 ، بانحراف معياري قدره 0.0000
- 3) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى تقوية قواعد السيطرة على الشركات متعددة الجنسيات" حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.9875 ، بانحراف معياري قدره 0.11180
- 4) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى تشجيع الشركات على عدم نقل الأرباح إلى الدول ذات العبء الضريبي الأقل" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0000 ، بانحراف معياري قدره 0.0000
- 5) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى وضع قيود أكثر على الخصم الفوائد وبعض المدفوعات المالية الأخرى" حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.9625 ، بانحراف معياري قدره 0.19118
- 6) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى مواجهة التخطيط الضريبي الجائر بشكل أكثر فاعلية من القوانين المحلية" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0375 ، بانحراف معياري قدره 0.19118
- 7) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى عمل ترتيبات بين الإدارات الضريبية بخصوص نقل الأرباح من دولة إلى أخرى" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0250 ، بانحراف معياري قدره 0.15711



8) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى القضاء على التقسيمات الدولية المصطنعة التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات على عدة دول بالشكل الذي يجعلها تتجنب كونها شركة دائمة عن أعمال تمهيدية" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0000 ، بانحراف معياري قدره 0.0000

9) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى منع نقل الأرباح عن طريق نقل الأصول المعنوية داخل أعضاء نفس المجموعة" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0750 ، بانحراف معياري قدره 0.26505

10) المتغير "يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى منع نقل الأرباح وتآكل الوعاء الضريبي من خلال تكثيف رأس المال أو نقل المخاطر إلى أعضاء المجموعة" حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0125 ، بانحراف معياري قدره 0.11180

11) المتغير " يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى منع الدخول في تعاملات صورية تحدث في الواقع مع الأطراف الأخرى غير المرتبطة بالمجموعة " حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0000 ، بانحراف معياري قدره 0.0000

12) المتغير " يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى التركيز على عدم التطابق بين معلومات السعر المحايد لدى الممولين مع تلك المتوفرة للإدارة الضريبية ، وحل النزاعات بين الإدارات الضريبية " حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.0125 ، بانحراف معياري قدره 0.19446

13) المتغير " يؤدي برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى منع استغلال الاتفاقيات للاستفادة بالإعفاء أو التجنب المزدوج للضرائب ، وحل النزاعات بين الإدارات الضريبية خاصة فيما يخص الحق في فرض الضريبة " حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.975 ، بانحراف معياري قدره 0.27444

نتائج نتيجة اختبارات الفرض

- فرض العدم H01 : لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وزيادة الحصيلة الضريبية للدولة .
- فرض البديل Ha1 : توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وزيادة الحصيلة الضريبية للدولة .

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال دراسة علاقة الارتباط والانحدار بين "برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح" X ، و "الحصيلة الضريبية للدولة" Y ، وجاءت النتائج كما يلي :

علاقة الارتباط والانحدار بين استخدام برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح ، وقيمة الحصيلة الضريبية للدولة بتطبيق أسلوب الارتباط والانحدار بين استخدام "برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح" كمتغير مستقل ، و "قيمة الحصيلة الضريبية للدولة" كمتغير تابع ، وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي :

جدول (14) نتائج الارتباط والانحدار بين "برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح" و"قيمة الحصيلة الضريبية للدولة"

معامل الارتباط R	مستوى الدلالة	المعاملات	قيمة المعامل	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
0.493	0.000	معامل الانحدار β	0.477	5.469	0.000

يتضح من الجدول ما يلي :

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين استخدام "برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح" كمتغير مستقل ، و"قيمة الحصيلة الضريبية للدولة" كمتغير تابع ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.493 بمستوى دلالة 0.000 مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية 0.01 ، مما يعني أن استخدام برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح يؤثر إيجابياً على قيمة الحصيلة الضريبية للدولة ، أي يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية للدولة .

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادل الانحدار بالشكل التالي :

$$Y = 4.465 + 0.477 X$$

حيث : Y قيمة الحصيلة الضريبية للدولة ، X استخدام برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح .

يتضح من قيمة $\beta = 0.477$ والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير ، أي أن زيادة استخدام برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح بنسبة 1% يتبعها زيادة في الحصيلة الضريبية للدولة بنسبة 0.477 ، كما وضحت قيمة T ومستوى الدلالة المصاحب لها معنوياتها عند مستوى معنوية 0.01

وتأسيساً على ما سبق يمكن استنتاج الآتي :

رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل بأنه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وزيادة الحصيلة الضريبية للدولة .



المبحث الثالث

نموذج مقترح لكشف التلاعب في المعلومات المحاسبية

(المتعلقة بالعناصر غير الملموسة)

وتآكل الوعاء الضريبي للشركات

تمهيد :

شهدت الفترة الحالية اتجاه مكثف للاستثمارات غير الملموسة ، وتطوير الممارسات لإدارتها ، سواء من جهة المديرين للمنشآت متعددة الجنسيات أو من جهة حكومات الدول المختلفة . والتي تتمثل في دعم مشروعات البحث والتطوير ووضع إجراءات تنظيمية لحماية العلامات التجارية وحقوق الملكية الفكرية من خلال إنشاء مرصد Observatories محلية وقومية ، كمرصد فرنسا للعناصر غير الملموسة على سبيل المثال (L'observatoire de l'immobilier) عام 2007 ، واتجهت كتابات الاقتصاديين وبحوث الإداريين والقائمين على الفكر المحاسبي إلى تطوير نماذج لقياسها ووضع أساليب لإدارتها لأهمية دورها على المستوي الإقليمي والدولي . ولما لها من دور في توليد القيمة وتحقيق الاستمرار والنمو مما جعلها من أهم الموارد الاقتصادية وبالتالي من أهم محددات الأداء الشامل للمنشآت . (العايب ، 2011 ، ص ص 142 - 203)

وعن دور التلاعب في قياس وتقييم الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعناصر غير الملموسة وعلاقته بالضرائب قام الباحثون (Kapoutsou, E., et al., 2015, P.1) بدراسة العلاقة بين التلاعب المالي والضريبة لعينة من المؤسسات اليونانية ، وجدوا أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات الاستحقاقات التقديرية والضرائب الحالية الكلية والمؤجلة ، مما يشير إلى أن الضريبة قد تستخدم كوسيلة لتسهيل التلاعب ، كذلك من نتائج الدراسة : أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالضرائب للشركات تترك مجالاً للمشاركة في ممارسات التلاعب المحاسبي .

وقام الباحثين (Hu, et al., 2015) بدراسة العلاقة بين إعادة تقييم الأصول والتلاعب المالي ، باستخدام عينة من أكبر 300 منشأة استرالية ومن أهم نتائج الدراسة أن إعادة تقييم الأصول يرتبط إيجابياً بالمستحقات التقديرية مما يؤدي إلى زيادة التلاعب المالي ويجعل المنشأة تستفيد من وفورات ضريبية إذا كان هذا الهدف أو العكس .

وبينت دراسة المفوضية الأوروبية عام 2018 بأن الشركات كثيفة العناصر غير الملموسة ودولية النشاط تدفع في أوربا ضريبة يبلغ المعدل الفعلي لها 9.5% Effective tax rate ، بينما يبلغ المعدل الفعال للضريبة على الشركات الأخرى حوالي 23.2% .
ولذلك ترى الباحثة بأنه يمكن التلاعب باستخدام أحد النماذج الإحصائية المعدة لذلك ومؤشر معدل الضريبة الفعال .

ولهذا يتم تقسيم هذا المبحث إلى النقاط الآتية :

أولاً : أهمية المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة لكل من مراجع الحسابات والفاحص الضريبي .

ثانياً : النموذج المقترح لكشف التلاعب بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وعلاقته بحماية الوعاء الضريبي .

أولاً : أهمية المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة لكل من مراجع الحسابات والفاحص الضريبي .

انطلاقاً من أهمية العناصر غير الملموسة في الاقتصاديات الحديثة ، حاولت عدة دراسات تحليل دور المعلومات المحاسبية المتعلقة بها في تفسير قيمة المنشأة على اعتبار أنها تشكل إشارات للسوق المالي يمكن أن تلفت انتباه المستثمرين لآفاقها المستقبلية بما يسمح بالتأثير في قراراتهم ، ومن ثم التأثير في الأسعار السوقية . ولأن السياسات المحاسبية التي يتبناها المديرون ترسل إشارات للسوق المالي حول المنشأة ، وبالتالي فإن إدراج العناصر غير الملموسة كأصول ، وإهلاكها ، واختبار تدني قيمتها في التقييم اللاحق يفترض أن يعكس توقعات المديرون ، ويزيد من ملائمة المعلومات المحاسبية .

فقد وجدنا (Matoussi & Zemzem, 2004) ، أن إدراج مصاريف التطوير كأصول يمكن أن يكون إشارة للسوق المالي حول نوعية مشاريع البحث والتطوير ، وأن هذه المعالجة تشكل عملية اختيارية من طرف المديرين بغرض إرسال إشارات للسوق حول آفاق المنشأة ، من أجل تمييزها عن باقي المنشآت .

وحيث أنه إذا ما اعترف بمصاريف البحث والتطوير كأصول فإنها ترتبط إيجابياً مع أسعار الأسهم والعوائد السوقية للمنشأة ، وتعتبر إشارة جيدة للمستثمرين ، تخفض من عدم تماثل المعلومات حول بنود البحث والتطوير الناجحة . وذلك على غرار أعمال (Hirschey, 1984) ، التي أثبتت وجود ارتباط إيجابي بين مصاريف البحث والتطوير ومصاريف الإشهار من جهة ، والأسعار السوقية للمنشآت الأمريكية من جهة أخرى . (Boulerne & Sahut, 2014 : 6)



وفى دراسة (Ji & Lu, 2014) عن أثر موثوقية المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة على ملاءمتها لتقييم المنشآت الاسترالية ، وتحليل أثر تبني معايير المحاسبة على ذلك ، ووفقاً للنتائج ، فإن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة كانت ملائمة لتقييم المنشآت ، غير أن ملاءمتها تراجعت بعد تبني معايير المحاسبة الدولية ، وقد أرجع ذلك إلى صرامة متطلبات الاعتراف بالعناصر غير الملموسة وفق معايير المحاسبة الدولية . أما فيما يخص الموثوقية فإنها تعتبر مكملة للملائمة ، فكلما زادت موثوقية المعلومات المحاسبية ، كلما زادت ملاءمتها لتقييم المنشآت .

وفى دراسة (جلالى ، 2010) فى المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبى فى الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية - مدخل مقارنة - توصلت الدراسة إلى أن الأسلوب المحاسبى الذى تختاره الإدارة بشأن الاعتراف بتكاليف البحث والتطوير وتسجيلها كمصروفات جارية أو رسمتها من شأنه أن يحدد ويؤثر على سلوك المستثمرين والدائنين والمستهلكين وغيرهم ، وهذا ما يدفع الغدارة إلى اختيار السياسة المحاسبية التى ترى فيها تحقيق مصالحها حتى ولو كان ذلك لا يعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية للمنشأة ، مما ينعكس على قرارات ومصالح الأطراف الأخرى .

وفى دراسة لـ (Njuguna, 2012) للعلاقة بين أجهزة الكمبيوتر والأداء المالى للبنوك التجارية فى كينيا والتحقيق فى العلاقة بين الاستثمار فى الأصول غير الملموسة (برامج الكمبيوتر) والأداء المالى للبنوك التجارية ، وقد تم استخدام الأسلوب الإحصائى لسلسلة زمنية من القوائم المالية من 2066 - 2011م ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بين الزيادة فى الاستثمار فى الأصول غير الملموسة والزيادة فى أصول الكمبيوتر وزيادة الأداء المالى للبنوك التجارية فى كينيا .

وفى دراسة (Hint Zamann,etal, 2021) عن مدى مساهمة الاستثمار فى الأصول غير الملموسة فى نمو إنتاجية العمل فى القطاع الصناعى ، وتم تقسيم الأصول غير الملموسة إلى (المعلومات الحوسبة ، الممتلكات المبتكرة ، الكفاءات الاقتصادية) وتم استخدام الإحصاء الوصفى وتحليل الانحدار فى دول شمال ووسط وجنوب أوروبا ، وتوصلت الدراسة إلى أن الأصول غير الملموسة للفئات الثلاثة لهم مساهمة مميزة فى تطوير الإنتاجية بالترتيب الآتى المتعلقة بالكفاءات الاقتصادية (الدعايا والتسويق ، وبرامج الكمبيوتر) ثم الممتلكات المبتكرة ثم المعلومات الحوسبة .

وتوصلت دراسة (Gamayuni, 2015) عن تأثير الأصول غير الملموسة والأداء المالي والسياسات المالية على قيمة الشركة في اندونيسيا ، إلى أن للأصول غير الملموسة تأثير سلبي ولكن غير هام على الديون ، إذ كلما زادت الاستثمارات في هذه الأصول انخفضت الديون . كما توصلت إلى أن لهذه الأصول تأثير ايجابي ولكن غير مهم على سياسة توزيع الأرباح DPR وتأثير ايجابي وهام على أداء الشركة إذ لها تأثير ايجابي وكبير على الأداء المالي (ROA) وقيمة الشركة . كما أثرت سياسة اليوم والأداء المالي (ROA) على قيمة الشركة الايجابية والهامة .

وفى دراسة (رجب ، 2017) وتمت فى البيئة المصرية لاختبار مدى ملائمة معلومات الأصول غير الملموسة المرسمة (مع استبعاد الشهرة) لأغراض تحديد قيمة المنشأة للشركات غير المالية وفقاً للمعيار المصري 23 لسنة 2006 المعدل لسنة 2015 باستخدام نموذج (Ohlson's) المعدل ، تم التوصل إلى العلاقة الايجابية المعنوية بين الأرباح وأسعار الأسهم السوقية لكافة المشاهدات ، ولكل سنة على حدة ، ولكل القطاعات المختارة عدا قطاعي العقارات والتشييد والبناء . وتقتصر النتيجة أن الأصول غير الملموسة المرسمة تقدم معلومات ذات قيمة تنبؤية للمساهمين فى الشركات المقيدة فى البوصة المصرية .

وفى دراسة (Zhang, 2017) التى تمت فى الصين ، قدمت أدلة تجريبية على أن نسب الأصول غير الملموسة لها تأثير على الأداء المالى للشركات ، ويتم قياسه بالعائد على الأصول (ROA) ، وأن نسبة الأصول غير الملموسة لها تأثير ايجابي وهام على الأداء المالى للوحدات الاقتصادية ، ويتم قياسها أيضاً من خلال العائد على الأصول ، وكلما زاد الاستثمار فى هذه الأصول ، زادت قدرة إجمالي الأصول على الحصول على إيرادات .

وفى دراسة (إسماعيل ، 2022) والتي تمت فى مصر ، قدمت أدلة تجريبية على وجود علاقة قوية بين الأصول غير الملموسة الحقيقية والتقديرية ايجابياً على الوعاء الضريبي الحالي . وتم أيضاً من خلال تطبيق أسلوب خوارزم الجار الأقرب .

وتتفق عديد من الدراسات فى أن الأصول غير الملموسة هى احد الموارد الاقتصادية المتزايدة الأهمية لمستخدمي المعلومة المحاسبية خاصة المستثمرين ، بل وتعد أحد أهم أسباب التفاوت بين القيم الدفترية والسوقية للشركات .

(Brennan, 2001 ; Sveiby, 2010 ; Kang and Gray, 2011)



وبالتالي فإن تقديم معلومات عن التغيرات في قيمتها لمختلف الفترات الزمنية ، تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم والتنبؤ بالمقدرة الربحية والتدفقات النقدية المتعلقة بتلك الأصول ، ومن ثم التأثير على سعر السهم . وفي ظل اتساع الفجوة بين القيمة الدفترية والسوقية للمنشأة ، والاعتراف بالعناصر غير الملموسة المرسمة ، فإن هذا قد يلقي الضوء على العناصر غير الملموسة الأخرى التي لم تستوف شروط الرسملة ، ومن ثم تستمر التحديات لعلم المحاسبة في محاولة الوصول إلى طرق معالجة تمكن من تحديد قيم لهذه العناصر تمهيداً لرسملتها .

وأن المصادقة على عملية الاعتراف بالعناصر غير الملموسة ، وتقييمها من طرف المراجع تسمح بإعطاء ثقة أكبر للمعلومات المحاسبية . وفي استقصاء قام به مكتب (Mazars Guerard) تبين أن من بين 80 - 90% من مديري المنشآت الأوروبية ، أجمعوا على الأهمية الإستراتيجية للعناصر غير الملموسة ، وأكدوا على أن الاتصال الخارجي من خلال المعلومات المتعلقة بالعناصر غير الملموسة يشكل عاملاً مهماً يساهم في رفع قيمة المنشأة .
(Matoussi, H., & Zemzem, A., 2004)

وعن العلاقة بين المراجع الخارجي والإدارة والفاحص الضريبي ، قامت دراسة (Klassen, etal., 201) والتي هدفت إلى التحقق من استراتيجيات التقارير الضريبية ، وفهم كيفية إدارة الشركات لهذه المهمة ، وتأثير نوع معد الإقرار الضريبي على الوضع الضريبي للشركات وعلى وجه التحديد ، فيما إذا كان نوع معد الإقرار الضريبي هو المراجع الخارجي أو الداخلي أو مراجع حسابات آخر غير التي قام بمراجعة الشركة عن نفس العام ، وهل له علاقة بالتهرب الضريبي ، وتوصلت الدراسة إلى أن الإقرارات الضريبية المعدة من قبل المراجع الداخلي ، أو مراجع خارجي غير الذي قام بمراجعة الشركة عن نفس العام تحمل تهرباً ضريبياً أكبر من الإقرارات المعدة من قبل المراجع الخارجي ، وأن 30% فقط من المديرين التنفيذيين يستعينون بمصادر خارجية في التخطيط لعلمهم والقرارات المتعلقة بالضرائب التي تلتزم بها الشركات في الاقتصاد الأمريكي ونادراً ما يتم استخدام المراجع الخارجي للشركة لهذا العمل .

وعن دور مراجع الحسابات في تحسين جودة الفاحص الضريبي ، توصلت دراسة (أبو سيدو ، 2018) إلى النتائج الآتية : دور مراقب الحسابات الخارجي في تحسين جودة الفحص الضريبي وذلك من خلال الدور الفاعل لمراجع الحسابات في كل من (زيادة مصداقية البيانات والمعلومات ، التزام المكلفين باللوائح والقواعد والتعليمات ، وزيادة مستوى الثقة بالبيانات المقدمة لمصلحة الضرائب ، توفير كافة متطلبات الفحص الضريبي) وذلك من خلال الدور الفاعل لمراجع الحسابات في كل من (زيادة مصداقية البيانات والمعلومات ، التزام المكلفين

باللوائح والقواعد والتعليمات ، وزيادة مستوى الثقة بالبيانات المقدمة لمصلحة الضرائب ، توفير كافة متطلبات الفحص الضريبي) . وأوصت الدراسة بضرورة تقديم حوافز للمنشأة لتشجيعها على تكليف مراجع خارجي مستقل لإعداد الإقرارات الضريبية ، حيث إن إعداد المراجع للإقرار الضريبي يقدم ضماناً إلى الدوائر الضريبية بأن هذا الإقرار يعرض نتائج عمليات المشروع حسب القوانين والتعليمات والأنظمة الضريبية .

وفى سبيل التحقق من أهمية المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة فى القوائم المالية بالنسبة لمراجع الحسابات فى دعم دور الفاحص الضريبي ، ترى الباحثة من الضروري تناول نموذج لكشف التلاعب فى القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات لدعم الوعاء الضريبي ، وهذا يتم تناوله فى الجزء التالي من البحث .

ثانياً : النموذج المقترح لكشف عن التلاعب فى القوائم المالية وعلاقته بحماية الوعاء الضريبي .

تقترح الباحثة استخدام نموذج (Beneish - M - Score) وهو نموذج إحصائي يستخدم النسب المالية المحسوبة بالبيانات المحاسبية لشركة معينة للتحقق مما إذا كان من المحتمل أن يكون احتمال لـ - % أن الأرباح المفصح عنها فى القوائم المالية تم التلاعب بالشركة من خلالها .

وذلك من تعريف التلاعب فى القوائم المالية بواسطة المعيار الدولى للمراجعة IAS 240 الخاص بمسئولية المراجع عن التلاعب ، والذي يوضح أن أى أخطاء فى البيانات المالية يمكن أن تنشأ من الخطأ أو التلاعب ، التمييز بين الخطأ والتلاعب هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الذى يؤدي إلى خطأ فى بيان البيانات المالية مقصود أو غير مقصود

ويمكن أن يصنف التلاعب : أبيض : يعكس شفافية القوائم المالية . رمادي : التلاعب داخل حدود الامتثال لمعايير الخطوط الساطعة التى يمكن أن يكون انتهازياً أو مفرزاً للكفاءة . أسود (خبيث) : ينطوى على تحريف تام .

ويمكن استخدام النموذج كمؤشر مبكر (أعلام حمراء) للكشف عن الاحتيال المالي . ويعتمد أساساً على قياس الربحية التى تشير إلى مدى مشاركة المنشأة فى أنشطة القيمة المضافة . وإشارة تساعد فى التخصيص للموارد فى أسواق رأس المال ، وتعني التدخل الهادف فى عملية إعداد القوائم المالية للحصول على بعض المكاسب الخاصة التى قد تكون وفورات ضريبية أو العكس .



ومن الذين سعوا إلى تحليل ما إذا كانت نتيجة (Beneish - M - Score) مفيدة في الكشف عن الممارسات الاحتيالية (Nichols, Lee, 2013) واستنتجوا أن النموذج يحقق نسبة نجاح تتجاوز 71% في كشف التلاعب في القوائم المالية . وهذا يفيد المستثمرين في شكل اتخاذ القرار السليم ، وتحقيق العوائد المتوقعة ، ويفيد المراجع (مراجع الحسابات الخارجي) في تجنب التقاضي ، ويفيد المحلل المالي في تجنب السمعة الضارة .

ويتكون هذا النموذج من ثمانى نسب مالية لكل واحدة منها وزن نسبي ، تم اختباره وتجربته وثبتت الموافقة عليه (أى تم اعتماده) .

$$\begin{aligned} \text{Beneish - M - Score} &= \text{intercept} + \sum \text{weights} + \text{variables} \\ &= -4.840 + 0.920 \times \text{DSRI} \\ &= 0.528 \text{ GMI} + 0.404 \text{ AQI} + \\ &0.892 \text{ SGI} + 0.115 \text{ DEPI} \\ &- 0.172 \text{ SGAI} - 0.327 \text{ LVGI} \\ &+ 4.697 \text{ TATA} \end{aligned}$$

ويتم مقارنة نتيجة المعادلة السابقة مع (Beneish - M - Score) المحدد مسبقاً بـ (-2.22) ، وإذا كانت المحسوبة < المحددة مسبقاً فتشير إلى وجود تلاعب في القوائم المالية ، وإذا كانت المحسوبة > المحددة مسبقاً فتشير إلى عدم وجود تلاعب أو تلاعب في حدود الامتثال المفرض للكفاءة .

ويتم توضيح المؤشرات السابقة كالتالي :

DSRI : تشير إلى القيمة المتزايدة للذمم المدينة للمبيعات في سنة المقارنة بالفترة السابقة ، مما يمكن أن تشير للتلاعب بالإيرادات .

GMI : مؤشر الهامش الإجمالي المقاس كنسبة من الهامش الإجمالي للسنة السابقة مقارنة بالسنة الحالية .

AQI : مؤشر جودة الأصول والذي يقيس نسبة الأصول غير المتداولة (بخلاف المباني والممتلكات والمعدات) إلى إجمالي الأصول في السنة السابقة ويشير إلى مقدار تحركات المنشأة في هيكل الأصول ، مما يظهر الإفراط في رسملة التكاليف أو

.....

SGI : مؤشر نمو المبيعات ، يقيس نسبة المبيعات مقارنة بالسنة السابقة ، حيث أن كثير من المنشآت ما تواجه ضغطاً بسبب استخدام إدارة الأرباح نحو تحقيقها . حيث أن الانخفاض أو الزيادة الكبيرة ، يمكن أن تشير إلى احتمال وجود ممارسات احتيالية .

DEPT : مؤشر الإهلاك هي نسبة معدل الإهلاك مقارنة بالسنة السابقة .

SGAI : تقيس نسبة نفقات المبيعات والنفقات الإدارية العامة مقارنة بالنسبة السابقة .

IVGI : التي تقيس نسبة إجمالي الدين مقارنة بإجمالي الأصول والتي قد تشير إلى انخفاض كبير في مستوى الالتزامات .

TATA : يشير إلى عدم وجود تغير كبير على طول السنوات في الاستحقاقات الكلية وتعادل صافي الدخل قبل الإهلاك - التدفق النقدي التشغيلي ÷ إجمالي الأصول

ويتم تطبيق النموذج في احدي الشركات متعددة الجنسيات في الفترة 2019 - 2020 (الشركة العمانية القطرية للاتصالات ش.م.ع.ع) لاختبار الفرض الثاني للبحث وهو "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لكشف التلاعب في القوائم المالية وحماية الوعاء الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات" .

الفرض البديل : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كشف التلاعب في القوائم المالية وحماية الوعاء الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات .

الاختصارات	الاسم بالكامل	الهيكل الطبيعي للمؤشر	الوزن النسبي	نتيجة التطبيق على القوائم المالية للشركة
		صافي المتحصلات للعام الحالي		
DSRI	Days Receivable Index	$\frac{\text{المبيعات للعام الحالي}}{\text{صافي المتحصلات للعام السابق}} \div \frac{\text{المبيعات للعام السابق}}{\text{المبيعات للعام السابق} - \text{تكلفة المبيعات للعام السابق}}$	0.920	0.93 =
GMI	Gross Margin Index	$\frac{\text{المبيعات للعام السابق}}{\text{المبيعات للعام الحالي} - \text{تكلفة المبيعات للعام الحالي}} \div \frac{\text{المبيعات للعام الحالي}}{\text{المبيعات للعام الحالي} - 1 - \text{الأصول المتداولة} + \text{الأصول والمعدات والأدوات} + \text{الضمانات}}$	0.528	0.55 =
AQI	Quality Assets Index	$\frac{\text{إجمالي الأصول للعام الحالي}}{\text{إجمالي الأصول المتداولة للعام السابق} + 1 - \text{الأصول والمعدات والأدوات} + \text{الضمانات}} \div \frac{\text{إجمالي الأصول للعام السابق}}{\text{إجمالي الأصول للعام السابق} - 1 - \text{الأصول المتداولة} + \text{الأصول والمعدات والأدوات} + \text{الضمانات}}$	0.404	0.34 =



0.82 =	0.892	$\frac{\text{المبيعات لهذا العام}}{\text{المبيعات للعام السابق}} \times \frac{\text{الإهلاك للعام السابق}}{\text{الإهلاك للعام الحالي}}$	Growth Sales Index	SGI
0.11 =	0.115	$\frac{\text{المعدات للعام السابق} - \text{الإهلاك للعام السابق}}{\text{المعدات للعام الحالي} - \text{الإهلاك للعام الحالي}} \times \frac{\text{المصروفات البيعية والإدارية}}{\text{المصروفات البيعية والإدارية}}$	Depreciation Index	DEPI
0.14 =	0.172	$\frac{\text{المبيعات للعام الحالي}}{\text{المبيعات للعام السابق}} \times \frac{\text{المصروفات البيعية والإدارية}}{\text{المصروفات البيعية والإدارية}}$	مؤشر المصروفات البيعية والإدارية SG & A Expense Index	SGAI
2.01 =	0.327	$\frac{\text{إجمالي الأصول للعام الحالي}}{\text{إجمالي الأصول للعام السابق}} \times \frac{\text{الالتزامات الجارية للعام الحالي} + \text{إجمالي الديون طويلة الأجل}}{\text{الالتزامات للعام السابق} + \text{الديون طويلة الأجل}}$	مؤشر الرافعة المالية Leverage Index	LVGE
0.832 =	4.697	$\frac{\text{النقدي التشغيلي للعام الحالي}}{\text{النقدي التشغيلي للعام السابق}} \times \frac{\text{إجمالي الأصول للعام الحالي}}{\text{إجمالي الأصول للعام السابق}}$	المستحقات الكلية	TATA

$$\begin{aligned} \text{Beneish - M - Score} &= -4.840 + 0.93 + 0.55 + 0.34 + 0.82 + 0.11 \\ &- 0.14 - 2.01 + (-) 0.832 = \\ &- 2.22 > - 5.077 \end{aligned}$$

وهذا يعكس أنها في المنطقة البيضاء أى (شفافية القوائم المالية) أو عدم وجود تلاعب بالقوائم المالية .

ومما سبق يتضح أن هذه النتيجة توافقت مع الفرض البحثي الثاني وهو : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية باستخدام نموذج إحصائي يبين كشف التلاعب فى القوائم المالية وحماية الوعاء الضريبي . ولاختبار تأكل الوعاء الضريبي يتم استخدام مؤشر المعدل الفعال للضريبة.

المعدل الفعال للضريبة :

يستخدم هذا المعدل من قبل صانعي السياسات المالية والضريبية وجماعات المصالح (مراجع الحسابات على سبيل المثال) ، نظراً لملائمتها لقياس الأعباء الضريبية للشركات ، وخاصة لتقييم الإصلاح الضريبي ، والأعمال المتعلقة بضريبة الدخل على الشركات . ومن الضروري قياس المعدل الفعال للضريبة والمتغيرات التفسيرية له ، لأن معظم قرارات الشركات التجارية والاستثمارية والتمويلية تؤثر وتتأثر بالعبء الضريبي الذي يتم تحمله . ولقياس هذا المعدل ، فقد افترضت دراسة (عبد الرحمن ، 2020) ثلاث مقاييس وهي :

- المقياس الأول : عبارة عن إجمالي ضريبة الدخل المستحقة مقسوماً على الدخل قبل الضريبة . (Wang, et al., 2014)
- المقياس الثاني : عبارة عن مصروفات ضريبة الدخل مقسوماً على صافي التدفق النقدي التشغيلي . (Bujink, W., Janssem, B., 2000) وهذا المعدل طبقاً لهذا المقياس قائم على الأساس النقدي ، وهذا يسيطر على الخلافات التي قد تنجم عن استخدام السياسات المحاسبية البديلة .
- المقياس الثالث (Dyrenge, et al., 2017) : عبارة عن مصروف ضريبة الدخل مطروحاً منه مصروف الضريبة المؤجلة مقسوماً على الربح المحاسبي قبل الضرائب . واستخدام الضريبة المؤجلة قد يعطي نتائج أكثر دقة ، لأنها قادرة على إظهار خصائص معينة في الشركة .
وهناك علاقة وطيدة بين الضريبة المؤجلة والمعدل الفعال للضريبة ، حيث أن نجاح السياسة الضريبية للشركة يرتبط بمدى الخفض في سعر الضريبة الفعال ، ولذلك يمكن للشركات أن تختار السياسات الضريبية المرتبطة بمدى الخفض في سعر الضريبة الفعال ، وهو ما يتحقق من خلال تعظيم ما تكتسبه الشركة من صافي الوفورات الضريبية (عبد الخالق ، 2015 ؛ Ribeirrol, et al., 2015) .

وبالتطبيق على بيانات الشركة المختارة لنفس الفترتين المحاسبتين يتضح الآتي :

2020	2019	
4.225	6.728	مصروف الضريبة
25.484	40.378	الربح المحاسبي قبل الضرائب
0.17	0.17	
4.225	6.728	مصروف الضريبة
86.049	98.985	التدفق النقدي للتشغيل
0.05	0.07	



5.250 - 4.225	4.003 - 6.728	مصروف ضريبة الدخل - مصروف الضريبة المؤجلة	المقياس الثالث =
25.484	40.678	الربح المحاسبي قبل الضرائب	
0.04 (-)	0.07		

وطبقاً لنتائج المقياس الثاني والثالث ، فقد توافقت النتيجة مع نتائج شفافية القوائم المالية ، أى عدم وجود تلاعب مالي فى القوائم المالية .

وهنا نقبل الفرض الثانى للبحث وهو : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية يبين كشف التلاعب فى القوائم المالية والمعدل الفعال للضريبة فى الشركات متعددة الجنسيات" . فطبقاً لهذه النتيجة تم قبول الفرض .

نتائج وتوصيات البحث والرؤية المستقبلية

أولاً : نتائج البحث :

من خلال تحليل مشكلة البحث وأهدافه واختبار فروضه تم الحصول على النتائج الآتية :

- 1) الاهتمام بالعناصر غير الملموسة محاسبياً وتعزيز الاستثمار فيها ، لأنها تمثل أحد أهم أسباب التعارض بين القيم الدفترية والسوقية للشركات متعددة الجنسيات ، وتأثيرها الايجابي على ربحية وقيمة الشركات ، وصافي التدفقات النقدية التشغيلية فقط دون التمويلية والاستثمارية ، فتأثيرها سلبي ، وتأثيرها على تهديد فرص الاستمرارية للشركات .
- 2) توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وزيادة الحصيلة الضريبية .
- 3) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كشف التلاعب بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة بالقوائم المالية وحماية الوعاء الضريبي فى الشركات متعددة الجنسية .
- 4) إن مصلحة الضرائب فى حاجة ماسة إلى رقابة أكثر صرامة على الشركات متعددة الجنسيات كثيفة العناصر غير الملموسة ، لصعوبة الاعتراف بها وقياسها بسعر عادل من قبل مسؤولي الضرائب ، لأنها مرتبطة بشكل ايجابي بقرارات التسعير التحويلي .
- 5) الانقسام فى الهدف بين الدخل المحاسبي والضريبي ، قد يسهل السلوك الانتهازي للمديرين التنفيذيين وبالتالي هناك حاجة لمراقبة عناصر الاختلاف من خلال مراجع الحسابات ودوره كوسيط بين الإدارة والفاحص الضريبي .

ثانياً : توصيات البحث :

من خلال نتائج البحث يمكن استخلاص التوصيات الآتية :

- (1) توسيع نطاق دراسة الحالة ، مع تطبيق النموذج المقترح على قطاعات بأكملها والمقارنة بين الشركات متعددة الجنسيات داخل القطاع الواحد .
- (2) تطوير الإجراءات الدولية والعمل على الاتفاق على إستراتيجية عالمية لمواجهة التهرب أو التجنب الضريبي الدولي الناشئ عن إساءة استعمال قواعد تسعير المعاملات أو اختلاف القوانين الضريبية بين الدول .
- (3) تأييداً لتوصيات الفريق الرفيع المستوى المعني بالمساءلة المالية الدولية والشفافية والنزاهة ينبغي الآتي :

- على أجهزة مراقبة الأنشطة التجارية أن تحاسب كل المديرين التنفيذيين والعاملين وأعضاء مجلس الإدارة الذين يدعمون التدفقات المالية غير المشروعة أو يسمحون بها تحت عباءة أنشطتهم التجارية .
- على المجتمع الدولي (المنظمات المهنية) ، أن تضع معايير دولية مشتركة ومتفق عليها بهدف تسوية قضايا الفساد العابرة للحدود .
- على كل دولة ، أن تسن التشريعات التي تمنح أكبر قدر ممكن من الأدوات القانونية لتعقب الجرائم المالية العابرة للحدود .

ثالثاً : الرؤية المستقبلية :

من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات يمكن اقتراح الموضوعات التالية للدراسات المستقبلية :

- (1) مدى إمكانية تطبيق برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح فى مصر ، مع عرض النتائج الفعلية للتطبيق .
- (2) مدى فعالية تطبيق برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح ، فى شركات أخرى مختلفة عن عينة الدراسة الحالية .
- (3) أثر الإفصاح عن العناصر غير الملموسة فى فعالية النظام الضريبي فى مصر .
- (4) دور المراجعة الضريبية كأحد إجراءات التحاسب الضريبي فى دعم الفاحص الضريبي .



المراجع

المراجع العربية :

إبراهيم ، أمال علي ، (2021) ، "دور التحول الرقمي فى دعم الإيرادات الضريبية مع إشارة خاصة للاقتصاد الرقمي" ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، م.22 ،

1ع

أبو سيدو ، أحمد جلال أحمد ، (2018) ، "دور مدقق الحسابات الخارجي فى تحسين جودة الفحص الضريبي" ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر - غزة

إسماعيل ، هدى محمد محمود ، (2022) ، "دراسة العلاقة بين طرق تقييم الأصول غير الملموسة الافتراضية وتحسين إجراءات التحاسب الضريبي باستخدام أسلوب خوارزم الجار الأقرب" ،

دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، القاهرة

الأمين ، محمد عثمان آدم ، (2015) ، دور معايير المحاسبة الدولية فى تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة (دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق

الخرطوم للأوراق المالية) ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، السودان .

التقرير العالمي للملكية الفكرية ، 5 يونيو ، 2017 ، "دور رأس المال غير الملموس فى سلاسل القيمة العالمية" ، المنظمة العالمية للملكية الفكرية - (الويبو) ، جنيف : ويبو

العايب ، عبد الرحمن (2011) ، "التحكم فى الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية فى الجزائر فى ظل تحديات التنمية المستدامة ، رسالة دكتوراه فى العلوم الاقتصادية ،

(غير منشورة) ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير ، جامعة سطيف ، ص 142-203 .

أمين السيد لطفي أحمد (2008) ، إعداد وعرض القوائم المالية فى ضوء معايير المحاسبة ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، اسكندرية ، مصر ، ص506 .

جلالي ، ياسمين ، (2010) ، "المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي فى الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية - مدخل مقارنة : دراسة حالة مركز البحث والتطوير -

صيدال" ، رسالة ماجستير ، محاسبة ، كلية العلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس - سطيف ، الجزائر .

رجب ، نشوى شاعر علي ، (2017) ، مدى ملائمة المعلومات المحاسبية الخاصة بالأصول غير الملموسة الرسملة لأغراض تحديد القيمة السوقية للشركات المسجلة فى البورصة المصرية ،

مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، العدد الثاني ، المجلد الأول .

سويد ، بسمة ، (2012) ، "دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي والتكلفة التاريخية والقيمة العادلة" ، رسالة ماجستير ، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية ، جامعة مباح - الجزائر .

- شرويدر ، ريتشارد وآخريين ، (2006) ، نظرية المحاسبة ، ترجمة : خالد ع.أ. كاجيمي آخرون ، دار المريخ ، السعودية ، ص 391
- عبده ، أحمد عبد الله خليل ، (2021) ، "المحاسبة عن الأصول الرقمية كأحد المفاهيم الحديثة للتحويل الرقمي ، دليل تطبيقي وميداني من بيئة الأعمال المعاصرة ، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية التجارية ، جامعة دمياط ، مصر ، 24 - 34 . Available at : <http://su.edu.sa/ar/8299>
- عبد الحميد ، عقيق (2014) ، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، الجزائر ، ص 42
- عبد الرحمن ، أبو زيد عبد الرحمن أبو زيد ، (2020) ، "تأثيرات الضريبة المؤجلة على ممارسات إدارة الأرباح في ضوء المعايير المحاسبية" ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- عواد ، عمرو جمال الدين ، (2021) ، "التحديات الدولية في المجال الضريبي في ظل التحول الرقمي ، كلية افاق اقتصادية معاصرة ، ع (6) ، مايو 2021 ، مصر
- عمرو المنير ، (2019) ، "الأعباء التهرب عبر الملاذات الضريبية" ، جريدة المال ، الثلاثاء ، مصر .
- قرار وزير المالية المصري رقم (307) لسنة 2020 ، المؤتمر الثاني عشر لأعضاء الإطار الشامل لبرنامج مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح ، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، فيديوكونفرانس 2021/7/1 .
- كمال ، سماش ، فاطمة الزهراء ، عياش ، (2019) ، "تحديات للقياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل المعايير الدولية والنظام المحاسبي ، مجلة التكامل الاقتصادي ، جلمعة باجي مختار - عنابة ، الجزائر ، المجلد 7 ، العدد الأول .
- نجم ، سماح محمد علي ، (2014) ، "التحليل المحاسبي لانعكاسات المنظومة الضريبية الجديدة وأثره على مسئولية مراقب الحسابات ، مدخل مقترح ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .

المراجع الأجنبية :

- AASB (2011) , "Fair value measurement By Not-for - profit Entities Available at : <http://www.aasb.gov.au/admin/file/content>
- Agence du patrimoine Immatériel de L'Etat (2011), "La comptabilisation des actifs immatériels : enjeux et applications" Ministère de L'économie , des finances et de l'industrie & Ministère du budget" , des comptes publics et de la reformes de L'Etat , France , p.2
- Aurora , Cristina & Bunea . Bontas , (2013) , "Valuation techniques used In fair value measurement" Available at : <http://strategllmonagerialeor/papers/130512.pdf>



- Banga , R.(2019) “Growing trade in Electronic transmissions : Implications for the south” , united nations conference on trade and development .
- Beaver , scott , (2021) , 30 financial metrics and KPIs to measure success in 2021” , oracle Net suit
- Beneish , M.D., Lee, M.,C., Nicholas ,C., (2013) , “Earnings Manipulation and expected returns” financial analysts , journal , 69 (2) , pp57-82
- Beneish , M.D.,Lee,M.C.,Nichols , C., (2013) , “Earnings manipulation and expected returns” , financial Analysts , journal , 69(2) , pp 57-82
- Bock , M.,g., (2020) , “what are intangible assets and how do you record them”? , Retrieved on 6/5/2020 , available at :
<http://www.fool.com/the-blueprint/intangible-assets> .
- Boulerne , S., & Sahut , J., M., (2014) , “ Les normes IFRS ont-elles améliorées le contenu informationnel des immatériels ? : Le cas des entreprises Fincaises cotées , working paper , No.262, IPAG Business School , France , P.6
- Brennan ,N. (2001) , “Reporting Intellectual capital in Annual Reports : Evidence from Ireland” , Accounting Auditing & Accountability Journal 14(4) : pp.426-436 .
- Bujink , W., Janssen , B., (2000) , “Determinants of the variability of corporate effective tax rate (ETRS) EVIDENCE The Netherlands” , tax law , accounting & information management , No.46 .
- Check : Daniel Zeghal & Anis Maaloul (2011) , “the accounting treatment of intangibles - A critical review of the literature , Accounting forum” , vol.35 , p.263 .
- Chen , J.Zhaohui,a.,and Hong , Y.X. (2004) , Measuring intellectual capital a new model and empirical study of intellectual , journal of intellectual capital , vol.5 , No.1 , pp 199-200 .
- Deller , A., (2019) , “Intangible asset accounting stuck in apre-digital mire” , the global for professional accountants
- DeMooij , R.A., & Ederveen , S, (2008) , Corporate tax elasticities : A reader’s guide to empirical findings . working paper 8/22 oxford university centre for Business taxation .
- Depari , A.,Ramadham , R.,Firmansyah , A., (2020) , “transfer pricing decisions Atmaltinational Companies in Indonesia : tax expenses , foreign ownership , intangible assets , journal terarpan management dan Bisnis , vol.6 , No.2 , pp 46 - 59 , e-ISSN : 2477-5282-P-ISSN : 2599-3127
- Dudar ,O.,Voget,J., (2021) , corporate taxation and location of intangible assets : patents vs-trademarks , available at :
<http://ssrn.com/abstract-2753656>

- Dument , D., (2008) , “A la recherché de la valeur cachée la lettre de L'économie de l'intelligence” , du savoir et de la création , No.9 , PP.4
- Dyrenge , S., Edward , M.,L.,Thornock , J.,R., (2017) , “Changes in corporate effective tax rates over the past 25 years , journal of financial economics , vol.124 , No.3 , pp.441-463
- Eleftherios ,P., & Dimitrios , G., (2021) , “Can intangible assets predict future performance ? A deep learning approach” Available at: <http://www.emerald.com/insight//834-7649.htm>
- European commission : commission staff working document impact assessment , sw , No,18 / final / 2 (2018) .
- Flouhi , Khaoula , Ayed , A., Zemez ., A., (2017) , tax planning and firm value : evidence from European companies , international journal economics & strategic management of business process and international conference on business economics , marketing & management research (BEMM'14) Vol.4
- Gamayuni , Rindu , P., (2015) , “the effect of intangible asset , financial performance and financial policies on the firm value”international journal of scientific & technology research , vol.4 , ISS 1 , PP. 202-212
- Grubert , H. (2003) , “Intangible income , intercompany-transactions , income shifting , and the choice of location” , National tax journal , pp.221-242 .
- Hearth , S., K., & Melvin .,A., (2017) , “The Impact of IFRS Adoption on corporate income taxation : A review of literature” International journal of Business management and commerce , vol.2 , No.1 .
- Hint Zamman , C., Maslloren s, J., L, & Ramos , (2021) , “Intangible assets and labor productivity Groth” , Economics , vol,82 , No.9202 - 92021 = 1-21
- Hu,F.,Percy,M.,Yao,D., (2015) , “Asset revaluation and earnings management : Evidence from Australian companies , corporate ownership & control / volume 13 , Issue 1 , P.1 .
- IFRS 13 , (2016) , Available at : <http://iasplus.com/en/standards/IFRS-13-ifrs.par:61>
- Ji,XU-Dong & Lu,wei , (2014) “The value relevance and reliability of intangible assets : evidence from Australia before and after adopting IFRS , Asian Review of accounting , vol.22 Is.3 , pp.182-216
- Kang , H.,and S., Gray, (2011) , “Reporting intangible Assets : voluntary Disclosure practices of top Emerging Market companies” , the international journal of Accountion 46=402-423
- Kapoutsou , E., TZovas , C., Chalevas , C., (2015) , “Earnings Management and income tax Evidence From Greece , corporate ownership & control / volume 12 , Issue 2 , p.1



- Karkinsky ,T., & Riedel , N. (2012) , “Corporate taxation and the location of patents within multinational firms” , Journal of international Economic , 88 (1) , pp.176-185
- Ki-assen , K., L’sowsky , P., Mescall , D., (2013) : “Corporate tax compliance : the role of Internal and external preparers” university Avenue west waterloo , Canada kkiassen@uwaterloo.ca
- Lev,B., (2016) , “The END of accounting and the path forward for investors and managers” , John Wiley & sons , Inc .
- Matoussi , H., & Zemzem ., A., (2004) , Investissements immatériels et création de valeur : étude empirique sur le marché français , 25 congrès de L’AFC : Normes et mondialisation , France , pp.4-5 .
- Mobwei , A., (2.013) , “A causality analysis between tax audit and tax compliance in Nigeria , European” journal of business and management , ISSN , Vol.5 , No.2 , published paper
- Neubig , T., & Wunsch-Vincent , S., (2018) , “Tax distortions in cross - border flows of intangible assets , Available at : <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.01>
- OECD , (2017) , “transfer pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations (OECD) publishing , Paris , paragraph 36
- OECD , (2017) , « harmful tax practices : transparency framework » Actions 5 , DEER Review documents , February , pp.1-30
- OECD , (2017) , Key Issues for Digital transformation in the G20 Report pre for a joint G20 German presidency - OECD conference , Berlin January , P.8 .
- OECD , Tax challenges A rising from digitalization Interim report 2018 : Inclusive framework on BEPS , OECD/G20 Base Erosion and profit Shifting project , OECD Publishing , Paris , 2018 , <http://doi.org/101787/9789264293083-en>
- OECD and G20 “Base Erosion and profit shifting project : Explanatory Statement” , Final Report , 2015 .
- Rhode , A., M., (2018), “Current trends in the taxation of international digital activities” , Geneva .
- Riberivol, A., Cerqueiral ,A., Brandaol , E., (2015) , “The Determinants of effective tax rate : Firm’s characteristics and corporate governance , school of Economics and management university of Borto , Vol.67 , PP.8170-8541
- Riedel , N. & Dischinger , M., (2011) , corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms , Journal of public Economic , 95 , pp 691 - 707

- Riedel , N., (2015) , “Quantifying international tax avoidance : A review of academic literature” , European tax policy forum policy paper , No.2 , www.etpf.org/papers/pp002QuantAvoidpdf
- Shakhar , J., V., (Without date) , “Taxation of digital economy : Issues & Challenges , Available at : <http://ssrn.com/abstract=3425401> ,p.19
- Spiceland , J.David , Mark , W.,Nelson & wayne , B.,Thomas (2018) , “Intermediate Accounting” Ninth Edition .
- Sveiby , K., (2010) , “Methods for measuring Intangible Assets” Available at : <http://www.sveiby.com/files/pdf/Intangibalmethods.pdf>
- Voir : Ines Bouden (2005) , “L’indentification des incorporels lors des regroupements d’entreprises : une etude exploratoire du marché financier français , Congrès de l’AFC sur le thème comptabilité et connaissances , pp.6-8
- Wang , Y., Compbell , M., Johnson ,D.,(2014) : “Determinants of effective tax rates of China publicity listed companies” , International management Review , Vol.10 , No.1 , pp.1-11
- Zeghal , D., & Maaloul , A., (2010) , “Le traitement comptable des intangibles , ses conséquences et les solutions envisagées : une revue de la littérature , journée sur le thème , capital immateriel , etat des lieux , et perspectives ” Montpellier , France , Juin , pp.8-18 .