

المحاسبة الإبداعية وإشكالية التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة طهراوي (2002-2017)

Creative accounting and the problem of tax evasion in economic enterprise
(TAHRAOUI Company case study (2002-2017))

زنودة إيمان

(مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال)،

جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر *

Imana.zanouda@univ-biskra.dz

تاريخ الاستلام: 2020/04/01: تاريخ القبول: 2020/04/12

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وقد أُختير لذلك مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة (2002-2017). بإستخدام نموذجي (BENEISH،ALTMAN)، وتطبيق الإنحدار الخطي المتعدد، نتائج الدراسة تتمثل في وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، كذلك وجدت الدراسة أن أدوات المحاسبة الإبداعية المتمثلة في: الرافعة المالية (LVGI)، نمو المبيعات (SGI)، والنفقات العامة والإدارية (SGAI) قد تستخدم في التهرب الضريبي. الكلمات المفتاحية: محاسبة إبداعية؛ تهرب ضريبي؛ قياس؛ مؤسسة إقتصادية.

تصنيف JEL: M41:M40

Abstract:

This study aims to try to measure creative accounting practices in light of the problem of tax evasion in the Algerian economic company, and TAHRAOUI's Company in BISKRA city, was chosen in this period (2002-2017). With typical use (ALTMAN, BENEISH), and the application of multiple linear regression. The study results are the existence of creative accounting practices and tax evasion, as well it found that creative accounting tools represented by Leverage (LVGI), Sales growth (SGI), general and administrative expenses (SGAI)) May be used for tax evasion.

Keywords: creative accounting; tax evasion; measurement; economic enterprise

* المؤلف المرسل.

Jel Classification Codes: M40; M41

مقدمة:

يرى الباحث جونز Michael J. Jones أنه في عالم مثالي لا يوجد سبب يدعو إلى المحاسبة الإبداعية أو الاحتيال، حيث ستكون النتائج ممتازة وتكون مكافآت وأسعار الأسهم مرتفعة، والعمليات المالية ستكون متماشية مع كل من التوقعات الإدارية وتوقعات المستخدمين، لكننا لسنا مثاليين فالعالم الذي نعيش فيه بعيد عن الكمال والمحاسبة ليست استثناءً لهذه القاعدة (Ciocan Claudia Cătălina, 2017, p: 01).

عادة ما يتم تصوير موضوع "المحاسبة الإبداعية" فعل ضار وسلبي، حيث الصورة التي تظهر في ذهن المرء هي صورة التلاعب والخيانة والخداع، إلا أن العديد من الباحثين يرون أن المحاسبة الإبداعية هي أداة تشبه إلى حد كبير السلاح (weapon). إذا تم استخدامه بشكل صحيح يمكن أن يكون ذات فائدة كبيرة للمستخدم، ولكن إذا تم التعامل معه بشكل سيء أو في يد الشخص الخطأ، يمكن أن يسبب الكثير من الضرر، ومنه يمكن القول أن السلاح دائماً بريء، والخطأ يكمن مع المستخدم.

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

وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية وممارسات التهرب الضريبي تعتبران مترابطتان بإعتبار أن مخرجات المحاسبة هي أوعية الضريبة التي تقوم المؤسسة بتسديدها لإدارة الضرائب، ومنه قدرة ورغبة المسيرين في المحاسبة الإبداعية قد تؤدي إلى التهرب الضريبي في المؤسسة الإقتصادية، وهذا ما نريد البحث فيه من خلال الإشكالية التالية:

كيف تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التهرب الضريبي
في المؤسسة الإقتصادية طهرواي ولاية بسكرة ؟

ومنه يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل المحاسبة الإبداعية تعتبر من أحد إستراتيجيات المؤسسة الاقتصادية طهراوي ؟
2. هل تقوم المؤسسة الاقتصادية طهراوي بالتهرب الضريبي؟
3. هل ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية طهراوي؟

الفرضيات: يمكن الافتراض أنه

1. توجد ممارسات محاسبة إبداعية في المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة يُكشف عليها من خلال نموذجي (BENEISH،ALTMAN) ؟
2. يوجد ممارسات التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة يكشف عليها من خلال نموذجي (Lim, YD،Desai & Dharmapala)
3. أدوات المحاسبة الإبداعية تؤدي بالمؤسسة الاقتصادية طهراوي للتهرب الضريبي؟

المنهج المتبع: للإلمام بجوانب الدراسة يمكن إتباع المناهج التالية:

المنهج الوصفي والمنهج التحليلي أثناء دراسة الموضوع في جانبه النظري، كذلك تم إستخدام منهج دراسة الحالة عند دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي بسكرة خلال الفترة (2002-2017)، وهذا من خلال الإعتماد على برنامج (EViews 20) و (EXCEL).

أهمية الدراسة: تعود أهمية الدراسة ما يلي:

1. يستمد البحث أهميته في الوقت الذي تقوم فيه الحكومة الجزائرية بجعل مداخل النظام الضريبي داعمة للإقتصاد الوطني، ولذلك يجب قياس كل من أثر ممارسات التهرب الضريبي والمحاسبة الإبداعية وتفسير العلاقة بينهما.
2. يستمد البحث أهميته كذلك في توعية مدراء ومسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بأن تكون سلوكياتهم إتجاه إستغلال الضريبة والمحاسبة لخدمة مصالح المؤسسة في إطار القانون، ولا يلحق الإضرار بخزينة الدولة والتعسف في إستعمال هذا الحق.

أهداف الدراسة: الغرض من هذه الدراسة هو الوصول إلى ما يلي:

1. إبراز أهمية قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
2. إبراز أهمية قياس ممارسات التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

3. تقديم مقترحات من أجل تفادي التهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية:

الدراسات السابقة :

يمكن ذكر بعض الدراسات في هذا المجال كما يلي:

1. دراسة Egbunike, Amaechi Patrick, Ezelibe, Chizoba Paulinus (2015)، حول تأثير النظام الضريبي على ممارسات المحاسبة العدوانية، أدلة من أصحاب المصلحة في جنوب شرق نيجيريا. من أهم نتائج الدراسة أن التهرب والتجنب الضريبي يعتبران أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في ممارسات المحاسبة العدوانية في الشركات النيجيرية. كما أوصت الدراسة بضرورة أن تضع الهيئات المهنية قوانين تقلل من فرص أساليب المحاسبة البديلة.
2. دراسة Lenka Zemánková (2015)، حول أثر ممارسات تقنية تخفيض الأرباح (Big bath) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الصغيرة شكلها القانوني (SARL)، من أهم نتائج الدراسة أن تقنية تخفيض الأرباح ونسبة دورانها تعتبر أحد محددات المحاسبة الإبداعية المستخدمة.
3. دراسة الباحث DANIEL KUNGU (2015)، حول الكشف عن المحاسبة الإبداعية والإضطرابات المالية في المؤسسة الاقتصادية من خلال استخدام نموذج (ALTMAN) من أهم نتائج الدراسة أن ممارسات المحاسبة الإبداعية كان من الممكن إكتشافها في وقت مبكر قبل أن تنخفض أسعار أسهم المؤسسة الاقتصادية، وإجبار الحكومة على إنقاذها.
4. الباحثة ZITA DRÁBKOVÁ (2016)، حول نماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعب المحاسبي في القوائم المالية، من أهم نتائج الدراسة أن نموذج (Beneish) يعتبر من أهم النماذج لذلك.
5. الباحثين Ekrem KARA & Mustafa UĞURLU & Mehmet KÖRPİ (2015)، حول استخدام نموذج (Beneish) للكشف عن التلاعب المحاسبي في المؤسسات التركية، من أهم نتائج الدراسة أن المؤشرات المالية في النموذج فعالة في تحديد التلاعب المحاسبي.
6. دراسة Cernusca Lucian, David Delia, Nicolaescu Cristina, Gomoi Bogdan Cosmin (2016)، بعنوان دراسة تجريبية في المحاسبة الإبداعية، تهدف الدراسة إلى تحليل وجهة نظر المهنيين في مجال المحاسبة وطلاب الماجستير، فيما يتعلق بأشكال وظاهرة

المحاسبية الإبداعية، من خلال الإستبيان، من أهم نتائج الدراسة هي أن أكثر من نصف المتخصصين في المحاسبة الذين تم إستجوابهم سوف يستخدمون هذه الممارسات دون خرق لوائح القانون التي تؤدي إلى تخفيض الضرائب.

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

8. دراسة Ismail Zeyad Ramadan (2017)، حول المحاسبة الإبداعية الإطار النظري والتعامل مع محدداتها ومشاركة المستثمرين المؤسسيين. إهتم هذا الباحث بدراسة محددات المحاسبة الإبداعية وكذلك تأثير الهيئات التنظيمية والحوكمة المؤسسية والمستثمرين المؤسسيين على ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل شركات التصنيع الأردنية. من أهم نتائج البحث أن المحاسبة الإبداعية إلى حد كبير راسخة في شركات التصنيع الأردنية، ولا يؤثر المستثمرون المؤسسون أو المنظمون على قدرة شركات التصنيع الأردنية وإستعدادها لممارسة المحاسبة الإبداعية. كذلك تبين أن المديرين أو الإدارة والموظفين هم المحددون فيما يتعلق بحزمة تعويضات كبار الموظفين التنفيذيين والمرتبطة بالأداء، وبالتالي تمارس بعض التأثير على إستعداد شركات التصنيع لممارسة المحاسبة الإبداعية.

9. دراسة Branka Remenarić, Ivo Mijoč Ivana Kenfelja (2018)، حول المحاسبة الإبداعية - دوافع، تقنيات وإمكانات الوقاية. حاولت الدراسة تقديم الدوافع الرئيسية للمحاسبة الإبداعية، فضلاً عن الأساليب الأكثر شيوعاً المستخدمة، وكذلك الإجراءات التي يجب إتخاذها من أجل تقليلها إلى الحد الأدنى.

هيكل الدراسة: يمكن تقسيم الدراسة كما يلي:

- محاسبة إبداعية أم إبداع محاسبي، جدل قانونية الممارسات في المؤسسة الاقتصادية ؛
- قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية؛
- التعريف بالمؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة، نماذج القياس؛

- تحليل نتائج نماذج القياس.

1. محاسبة إبداعية أم إبداع محاسبي، جدل قانونية الممارسات في المؤسسة الاقتصادية:

2.1 محاسبة إبداعية أم إبداع محاسبي في المؤسسة الاقتصادية:

العديد من الباحثين يرون أن مصطلح المحاسبة الإبداعية ذكر لأول مرة مع مؤسس المحاسبة Luca Paciolo، في كتابه الشهير De Arithmetica وهو أول دليل محاسبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، والذي ذكر فيه أنها قد تتميز بالسلوكيات المفرطة واستخدام طرق مبتكرة لوصف الدخل والأصول والخصوم (Brijesh Yadav, 2014, p: 03).

كما تجدر الإشارة إلى أن المصطلح المفضل في الولايات المتحدة الأمريكية (USA) في معظم المؤلفات حول هذا الموضوع هي "إدارة الأرباح- earnings management"، ولكن في أوروبا (UE) المصطلح المفضل هو "المحاسبة الإبداعية-creative accounting" (Mahesh Singh Rajput, 2014, p: 01).

يرى الباحثون AlQutaish, Hassan Fali & Al-Sofi, Fares Jameel (2011) أن الغرض من المحاسبة الإبداعية هو التلاعب بالبيانات المالية للوصول إلى أهداف معينة من خلال دمج الأرقام المحاسبية من أجل خلق إنطباع مُرضي لمستخدمي البيانات المالية. كما يرى كل من الباحثين Louay Badie & Abdullah Bataineh (2010) أنها تطبيق أساليب معينة لإعطاء المؤسسة نظرة أفضل من حيث قوة مركزها المالي، وحجم أرباحها أو ميزتها التنافسية (Nofan Hamed Al-Olimat, 2019, p: 01).

الباحثين الفرنسيين François Pasqualini & Robert Castel (1995) يقولون أن الفكرة في المحاسبة الإبداعية تتمثل في أن المحاسبين يعرضون الخيال، مثل اختراع أدوات مالية جديدة، إلا أن خيال المحاسبين قد لا يخدم دائما السعي لتحقيق أهداف مشروعة مما جعل المحاسبة الإبداعية تأخذ معاني عديدة (Artur Hořda, Anna Staszal, 2016, p: 02).

في إطار الجدل بين الحاجة إلى الإبداع المحاسبي أو المحاسبة الإبداعية، الباحثان Zahra hasin al amery & Abthag esmael (2010) يريان أنه يجب التمييز بين الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية، للوصول إلى البيانات المالية التي تعكس الواقع، دون أي تحيز

شخصي لتلبية مصالح جميع أصحاب المصلحة، وهو ما لا يمكن تحقيقه إلا من خلال الانتقال من المحاسبة الإبداعية إلى الإبداع المحاسبي. من خلال نظام متكامل للذاتية والموضوعية والآليات السلوكية والخبرات المتراكمة، إلى جانب القدرة على توظيف المؤهلات الأكاديمية والعملية، وتحقيق المحاسبة والإلهام من أجل توليد الأفكار المحاسبية، وبالتالي تعتبر عكس المحاسبة الإبداعية (Nofan Hamed Al-Olimat, 2019, p:02).

كذلك يوضح الباحثون Oriol Amat & Catherine Gowthorpe & Catherine Pilkington (2014) أن إمكانية استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تكمن في ستة (06) مجالات هي: مرونة اللوائح، الافتقار إلى اللوائح التنظيمية، وجود فرص إدارية للتوقعات المستقبلية، توقيت بعض المعاملات، استخدام المعاملات الإصطناعية، وإعادة التصنيف والكشف عن المعلومات المالية (Ciocan Claudia Cătălina, 2017, p:02).

2.1 جدل قانونية ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية:

أهم البحوث التي قامت بدراسة مدى قانونية ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanović (2014)، من خلال إستبيان تم توزيعه على عينة من خبراء المحاسبة في دولة صربيا من أهم نتائجه: المستجوبين يرون أن أهم العوامل التي تؤدي إلى زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية هي وجود تقارير مالية غير منظمة بسبب وجود تكنولوجيا جديدة بنسبة 26.5%، المدققين الخارجيين لا يمارسون العناية اللازمة بنسبة 35.3%، وجود غموض في معايير الإبلاغ المالي (IFRS) بنسبة 32.4%، نقص التعرف عليها من طرف المحاسبة القضائية بنسبة 38.2%، والإهمال من طرف المحاسبين بنسبة 38.2% كذلك. وما يقرب نصف المجيبين (50%) ينظرون إلى المحاسبة الإبداعية بأنها عملية تنفيذ التقنيات المحاسبية التي تندرج ضمن التقارير المالية والإطار التشريعي، وحوالي ربع المجيبين (25%) ليس لديهم فكرة واضحة حول هذه المشكلة، والتي تعتبر كدليل على أن الخط الفاصل بين المحاسبة الإبداعية الإيجابية والسلبية دقيق للغاية. كذلك من نتائج الدراسة أن 50% من المستجوبين يرون أن المؤسسات تمتلك محاسبا جيدا يستخدم تقنيات المحاسبة الإبداعية بصورة إيجابية، بينما 35% يرون أن المحاسب يستخدم تقنيات المحاسبة الإبداعية بصورة سلبية، و15% ليس لديهم فكرة عن الموضوع (Rajmund Mirdala, al, 2014, p:03).

الباحثين Beshiru Sanusi, Prince Famous Izedonmi (2014) يريان أن ممارسات المحاسبة الإبداعية يجب أن "تعتبر جريمة خطيرة"، وبالتالي هيئات المحاسبة والمحاكم القانونية

والسلطات التنظيمية الأخرى بحاجة إلى اعتماد تدابير صارمة لوقف هذه الممارسة غير الأخلاقية". كما ترى الباحثة Ijeoma Ngozi Blessing (2015)، هناك أدلة قوية على أن ظهور المحاسبة القضائية " أعاد الثقة في مصداقية الشركات وتقاريرها المالية (Madan LAL (BHASIN, 2016, p:02).

ويؤكد الباحث (Bhasin, M.L (2016) بقوله أن المحاسبة القضائية ستكون ضمن قائمة 20 من أهم المهن المطلوبة في المستقبل (Branka Remenarić, 2018, p: 02). الباحثين (Breton, G & Taffler, R. J (1995) وجدوا أنه على الرغم من أن المحاسبة الإبداعية هي عمل مشروع تمامًا تبقى في حدود المحاسبة القانونية إلا أنها قد تتعارض تمامًا مع روحها، لأن البيانات المالية ترسم صورة لأعمال المؤسسة بطريقة تتعارض مع الحقائق وذلك تحت ستار حسن النية (Artur Hołda, al, 2016, p: 02).

كذلك نجد الباحثتين (ătalîta-Mihaela LESCOI-FRUMUȘA, Mihaela (2016) MARTIN) قاما بدراسة موضوع سياسات المحاسبة الإبداعية بين الحدود القانونية وغير القانونية، وجدوا أن كل تلاعب ينتهك القانون هو إحتيالي، وبالتالي يجب تضمين الأخلاق ، وينبغي أن ندين بنفس القدر التلاعب الذي هو في إطار القانون، وكان فعلا عمديا في إخفاء الصورة الحقيقية عن الواقع .

وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية هي سلوك قانوني، بحيث يجب أن لا تتعارض هذه الممارسات مع روح القانون.

2. قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

1.2 قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية:

• نموذج Beneish M-Score:

تم استخدام هذه النموذج للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من طرف العديد من الباحثين، وهو نموذج إحتمالي يمكن استخدامه للكشف عن المؤسسات التي تميل إلى القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية والذي يعطى بالصيغة التالية :

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

حيث إذا كان معامل M-score $< (-2.22)$ يدل على أن المؤسسة قامت بممارسات المحاسبة الإبداعية. (https://en.wikipedia.org/wiki/Beneish_M-Score visited 06/11/2019)

• نموذج Z-Score Altman

تحسب متغيرات النموذج بالعلاقات التالية :

$$\text{Z-Score model: } Z = 1.2X_1 + 1.4X_2 + 3.3X_3 + 0.6X_4 + 0.999X_5$$

حيث تفسير نتيجة Z المقدمة تكون كما يلي :

$$Z > 2.99 \text{ منطقة "أمنة"}$$

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

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

(https://www.wallstreetmojo.com/altman-z-score/ visited 11/11/2019)

2.2 قياس ممارسات التهرب الضريبي:

العديد من الباحثين منهم Hanlon, M., & Heitzman, S (2010) يقولان أنه "من الواضح أن معظم الإهتمامات، سواء للباحثين أو متخذي القرار في السياسات الضريبية، هي الأفعال العدوانية من التهرب الضريبي، أو كما يعرف بالتسيير العدواني للضريبة الذي إنتشر في المؤسسات الإقتصادية، خاصة في ظل الفضائح المالية التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية خلال سنة 2001، مما جعل المسيرين والمدراء التنفيذيين يحاولون إستغلال الأنظمة الضريبية، بما توفره من إمتيازات وإعفاء لصالح المساهمين في إطار محاولة رفع قيمة المؤسسة، وفي المقابل يتحصل هؤلاء على مكافآت وتعويضات مقابل هذا السلوك. وهناك العديد من العوامل المفسرة المستخدمة في قياس ممارسات التهرب الضريبي أهمها:

• **معدل الضريبة الفعلي (ETR):** يعبر عن متوسط معدل الضريبة الذي تدفعه الشركة على أرباحها، ويتم إحتسابه بقسمة مقياس الإلتزام الضريبي على مقياس الدخل قبل الضريبة، ويحسب بالعلاقة التالية:

إذا كان مؤشر (ETR) أقل من معدل الضريبة القانونية (STR)، هذا يمكن أن يشير إلى وجود تهرب ضريبي.

• التدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي (CETR) :

الباحثين E.g. Dyreng & al (2008) و Chen & al (2010) قاموا بإستخدام العلاقة التالية: الضريبة النقدية المدفوعة مقسوما على الدخل قبل الضريبة (Tao Chen and (Chen Lin,2014,p p :11-12).

cashETR

• التغيرات في معدل الضريبة (DTAX) :

تم تأسيسها من طرف M.M Frank & al (2009)، وأصبحت تستعمل بشكل متزايد كمثل للتهرب الضريبي. وهي تعرف على أنها إجمالي البواقي التي يتم الحصول عليها من خلال العلاقة التالية (11) (Bill Francis,al,2014,p :

$$PERMDIFF = \beta_0 + \beta_1 INTANG + \beta_2 UNCON + \beta_3 MI + \beta_4 CSTE + \beta_5 \Delta NOL + \beta_6 LAGPERM + \varepsilon$$

• الفروقات بين الدخل المحاسبي والضريبي (BTD) :

قام MA Desai, D Dharmapala (2006)، بضبط الفروقات وتعديلها في إطار إدارة الأرباح مع المستحقات لعزل مركبة الفجوة، والفروق المتبقية (DDBTD)، تساوي المتبقي من آثار الإنحدار التالي:

$$BTD_{i,t} = B_1 * TACC_{i,t} + U_i + \varepsilon_{i,t}$$

ويتم حسابها على أنها إجمالي الفروقات بين الدخل الضريبي والمالي وإجمالي المستحقات (TACC)، مرجحة بإجمالي الأصول.

• الجنات الضريبية: SHELTER

يمثل مقياس مدى إمكانية مشاركة المؤسسة في الجنات الضريبية، حيث تم إعداده من طرف RJ Wilson (2009). والذي يعطي بالعلاقة التالية Markus Sebastian Gebhart, (2017, pp:5-6):

$$sheltering = -4.86 + 5.20 * BT + 4.08 * |DAP| - 1.41 * LEV + 0.76 * SIZE + 3.51 * ROE + 1.72 * Foreign_income + 2.43 * RD$$

3. التعريف بالمؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة، نماذج القياس:

1.3 التعريف بدراسة الحالة: هي الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) طهراوي، أكبر شركة في المجمع تم إنشاؤها سنة 2001، تعتبر من أكبر الشركات العائلية الخاصة في ولاية بسكرة (الجزائر)، يتمثل نشاطها في: الإنتاج، الشراء وإعادة البيع (achat revente)، موقعها في 08 شارع الحكيم سعدان ولاية بسكرة، رأس مالها إنتقل من سنة 2001 إلى سنة 2018 من 2 مليون دج إلى 250 مليون دج. كذلك حققت المؤسسة سنتي 2016 و 2017 رقم أعمال يقدر بـ: 1916، 1966 مليون دج على الترتيب، وإجمالي أصول سنة 2017 يقدر بـ: 3246,49 مليون دج. ويوضح الملحق رقم (01) أدناه حصص الشركاء.

2.3 تقدير نموذج قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية طهراوي:

المحققين رقم (2) و(3) يوضحان إستخدام مخرجات نموذجي (ALTMAN & BENEISH) للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية طهراوي خلال الفترة (2002-2017).

3.3 تقدير نموذج قياس ممارسات التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية طهراوي:

من خلال النماذج المستخدمة لدى الباحثين (Lim, YD, Desai & Dharmapala)، تم تحديد نموذج للدراسة يتكيف مع البيئة المحاسبية الجزائرية والتي تمثل فيها النسب المالية المتغيرات المستقلة، والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي (CETR) كممثل للتهرب الضريبي المستخدم في الدراسة على النحو التالي:

حيث نعبر عن المتغير التابع $y = CASH_ETR$ ، بينما المتغيرات المستقلة تتمثل في:

- التدفقات النقدية التشغيلية، CFO؛
- العائد على حقوق الملكية، ROA؛
- الرافعة المالية، LEV؛
- الحسابات في الخارج، FI؛
- المعدات، الممتلكات والأراضي، PPE؛

- الأصول غير الملموسة، INTANG؛

- حجم المؤسسة مقاسا بـ: لوغاريتم إجمالي الأصول، SIZE .

حيث نتائج نموذج الدراسة وفق طريقة (Least Squares) تعطى بالملحق رقم (04)، والذي يُكون المعادلة التالية:

نلاحظ وجود متغيرين مستقلين فقط لهما أثر على التدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي (عند مستوى معنوية 5%) هي: حجم المؤسسة، الرفع المالي. وبالتالي يمكن القول أنه:
- هناك علاقة موجبة ودالة بين حجم المؤسسة والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي؛
- هناك علاقة سلبية ودالة بين الرفع المالي والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي.

4.3 تقدير نموذج قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي:

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

$$y = \text{CASH}_{\text{ETR}} = f(\text{DSRI}, \text{GMI}, \text{AQI}, \text{SGI}, \text{DEPI}, \text{SGAI}, \text{TATA}, \text{LVGI})$$

حيث يمثل هذا النموذج العلاقة بين متغيرات المحاسبة الإبداعية المستقلة والمحددة في نموذج (Beneish M-Score)، ومتغير التدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي (CASH_ETR)، حيث نتائج نموذج الدراسة وفق طريقة (Least Squares) تعطى بالملحق رقم (05)، والذي يُكون المعادلة التالية:

من خلال الملحق رقم (04) نلاحظ أن المؤشرات الممثلة لممارسات المحاسبة الإبداعية والتي كان لها أثر على التهرب الضريبي (عند مستوى معنوية 5%) هي: مؤشر مصاريف المبيعات العامة والإدارية (SGAI)، مؤشر نمو المبيعات (SGI)، مؤشر الرافعة المالية (LVGI). وبالتالي يمكن القول أنه:

- هناك علاقة سلبية ودالة بين مؤشر مصاريف المبيعات العامة والإدارية (SGAI) والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي؛

- هناك علاقة سلبية ودالة بين مؤشر نمو المبيعات (SGI) والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي؛

- هناك علاقة سلبية ودالة بين مؤشر الرافعة المالية (LVGI) والتدفقات النقدية لمعدل الضريبة الفعلي.

4. تحليل نتائج الدراسة :

1.4 تحليل نتائج قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية :

من خلال الملحق رقم (02)، الذي يوضح مخرجات نموذج (Beneish) خلال فترة الدراسة، بإلغاء سنة 2001 كسنة أساس، وجدنا أن سنة واحدة فقط لم يتحقق فيها شرط $M\text{-score} < -2.22$ هي سنة: 2002، حيث بلغت قيمة $M\text{-score} = (-7.44)$. وبالتالي هناك احتمال أن المؤسسة لم تقم فيها بممارسات المحاسبة الإبداعية، أي بمعدل 6.25% من إجمال عدد السنوات. بينما باقي السنوات تحقق فيها شرط النموذج بمعدل ممارسة للمحاسبة الإبداعية يقدر بـ: 93.75%. حيث نلاحظ أن سنتي 2010 و2016 سجلتا أعلى معدل بقيمة 26.99 و22.52 على الترتيب، وهذا راجع بصورة كبيرة إلى إرتفاع معدل جودة الأصول (AQI).

كذلك نتائج نموذج Altman المطبق (الملحق رقم 03)، بدون إلغاء سنة 2001 تبين أن 08 سنوات كانت فمهم المؤسسة في المنطقة الخطرة أي $Z\text{-score} < 1.8$ ، أين تكون المؤسسة قد مارست فيها المحاسبة الإبداعية بصورة ضارة، أي ما نسبته 47% من إجمالي عدد السنوات، (2017، 2016، 2015، 2013، 2012، 2011، 2009، 2008). كذلك نجد أن 07 سنوات كانت فمهم المؤسسة في المنطقة الرمادية، أي $1.81 < Z\text{-score} < 2.99$ ، مما يشير إلى أن المؤسسة قد تمارس المحاسبة الإبداعية كذلك ولكن بمخاطر أقل، بينما في السنتين الأوليتين في الدراسة (2001-2002) كانت المؤسسة في المنطقة الخضراء أي $Z\text{ score} < 2.99$. وبالتالي من خلال نتائج النموذجين تبين أن المؤسسة تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة، وهذا ما يؤكد المحاولة الإجابة على الفرضية الأولى.

2.4 تحليل نتائج قياس ممارسات التهرب الضريبي:

من خلال نموذج الدراسة في الملحق (04) يعطى النموذج التالي:

من خلال نتائج النموذج نستطيع القول أن المؤسسة تقوم بالتهرب الضريبي من خلال استخدام الرفع المالي أي التمويل عن طريق القروض، حيث أن تعزيز المؤسسة بأنواع من القروض خلال فترة الدراسة جعلها تستفيد من الوفورات الضريبية لفوائد القروض، وهذا

بدوره يؤدي إلى التقليل من قيمة الضريبة، حيث أن معدل النمو في القروض طويلة الأجل خلال الفترة من (2017-2002) قدر بحوالي 1060.34%.

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

3.4 نتائج تحليل العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي:
من خلال نموذج الدراسة في الملحق (05) يعطى النموذج التالي:

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

كذلك نلاحظ أن ارتفاع مؤشر مصاريف البيع العامة والإدارية (SGAI)، يؤدي إلى سلوك عدواني إتجاه الضريبة بتخفيضها، حيث نلاحظ أن المؤسسة رفعت من مستوى إنفاقها على الإشهار والترويج للمبيعات والتسويق، مصاريف التأمين، مصاريف الصيانة، مصاريف المهام... إلخ. كذلك نلاحظ أن مصاريف الإشهار شهدت تقلبا، حيث إنخفضت من سنة 2015 إلى سنة 2016 من 2.167 مليون دج إلى 0.19 مليون دج، ثم ارتفعت إلى 2.02 مليون دج سنة 2017. كذلك نلاحظ أن مصاريف الصيانة ارتفعت خلال الفترة (2017-2015) بنسبة 44.55%، كذلك نلاحظ أن مصاريف التأمين خلال الفترة كانت بمتوسط 7.04 مليون دج، وهي نسبة معتبرة. كذلك نلاحظ أن مصاريف المهام ارتفعت من 9.13 مليون دج إلى 13.36 مليون دج خلال الفترة (2017-2015) وهي مبالغ معتبرة، كل هذه المتغيرات الممثلة للممارسات المحاسبية الإبداعية تعتبر محفزات من أجل تخفيض الضريبة وقد تؤدي إلى التهرب الضريبي.

الخلاصة : تبين من خلال هذه الدراسة أن المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة تقوم بممارسات محاسبية إبداعية ضارة، والتي قد كشف عليها من خلال نموذجي (ALTMAN، BENEISH). كذلك تم التوصل إلى أن المؤسسة قد تمارس التهرب الضريبي بإستخدام القروض و الوفورات الضريبية لحجمها.بالإضافة على أن هناك علاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تمثلها متغيرات: القروض، نمو المبيعات والتنفقات العامة والإدارية.

الإقتراحات: وفقا للنتائج المتوصل من الدراسة، يمكن إقتراح ما يلي:

- ضرورة تحديد وتجريم الممارسات المحاسبية الضارة التي لا تخدم المجتمع ولا تتناسب مع روح القانون من طرف السلطات المعنية؛
- توعية أصحاب المهن المحاسبية من إستخدام الطرق العلمية مثل النماذج الإحصائية لقياس طبيعة الممارسات المحاسبية الإبداعية داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- ضرورة توعية مسيري المؤسسات بأثر المخاطر الضريبية التي قد تنتج من ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية؛
- إستخدام تكنولوجيا المعلومات، لضمان وصول المعلومة المحاسبية والضريبية في الوقت المناسب.

قائمة المراجع:

1. Artur Hołda, Anna Staszal, 2016, Definitions, Perception and Functioning of Creative Accounting in the Theory and Practice of Different Languages, Countries and Parts of the World, China-USA Business Review, p :02.
2. ătălița-Mihaela LESCO I-FRUMUȘA, Mihaela MARTIN, 2016, creative accounting policies – boundery between legal and illigaL, Eftimie Murgu University of Resita, pp : 2-3.
3. Branka Remenarić, Ivo Mijoč, Ivana Kenfelja, 2018, creative accounting – motives, techniques and possibilities of prevention, ekonomski vjesnik,p :1-2.
4. Brijesh Yadav, Anil Kumar, Bunny Singh Bhatia, 2014, Concept of Creative Accounting and Its Different Tools, International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), Volume 3, No. 2, p : 03.

5. Ciocan Claudia Cătălina, 2017, Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques: A Managerial Perspective, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series Volume XVII, Issue 2, p: 02.
6. DANIEL KUNGU,2015, detecting creative accounting and financial distress using the altman's nodel: the case of mumias sugar company,conference: fifth annual international kabarak university conference p:01.
7. Ekrem KARA & Mustafa UĞURLU & Mehmet KÖRPI, 2015, Using Beneish Model in Identifying Accounting Manipulation: An Empirical Study in BIST Manufacturing Industry Sector, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, p:01.
8. Francis, B. B., Hasan, I., Wu, Q., & Yan, M., 2014, Are female CFOs less tax aggressive? Evidence from tax aggressiveness, The Journal of the American Taxation Association, p: 11.
9. Hanlon, M., & Heitzman, S., 2010, A review of tax research, Journal of accounting and Economics, 50(2-3), p : 03.
10. Madan LAL BHASIN, 2016, creative accounting practices: an empirical study of india, european journal of accounting, finance & business, volume 4, pp : 2-4.
11. Mahesh Singh Rajput, 2014, creative accounting: some aspects, International Journal of Business and Administration Research Review, Vol.2, Issue.4, pp : 1-3.
12. Markus Sebastian Gebhart, 2017, Measuring Corporate Tax Avoidance – An Analysis of Different Measures, Junior Management Science 3, pp:1-6.
13. Nofan Hamed Al-Olimat, 2019, The Impact of Cognitive Creativity in Accounting among Jordanian Internal Auditors on detecting Creative Accounting Practices, A Field Study", International Journal of Business and Social Science Vol. 10, pp : 1-4.

14. Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković, Nada Arežina, Danka Stefanović, 2014, creative accounting: from creativity to misuse, finansijsko izveštavanje u funkciji korporativnog upravljanja, Singidunum University International Scientific Conferenc, pp : 1-3.
15. Tao Chen and Chen Lin, 2014, Does Information Asymmetry affect Corporate Tax Aggressiveness, Anyang Technological University, Singapur, p11-13
16. Zemánková, L., 2015, Big Bath as a Determinant of Creative Accounting in Small and Micro Enterprises, Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 63(5), p : 01.
17. ZITA DRÁBKOVÁ, 2016, models of detection of manipulated financial statements as part of the internal control system of the entity, as part of the internal control system of the entity” ACRN oxford journal of finance and risk perspectives, p:01.

* لشرح كيفية حساب المؤشرات في نموذجي (BENEISH.ALTMAN) يمكن الإطلاع على الموقعين التاليين:

https://en.wikipedia.org/wiki/Beneish_M-Score (visited 06/11/2019).

<https://www.wallstreetmojo.com/altman-z-score/> (visited 11/11/2019)

الملاحق:

الملحق رقم (01) حصص الشركاء في مؤسسة طهراوي سنة 2018			
الشركاء	حصص الشركاء	عدد الحصص	نسبة المساهمة (%)
الشريك الأول	42 000 000	42 000	16,8
الشريك الثاني	42 000 000	42 000	16,8
الشريك الثالث	42 000 000	42 000	16,8
الشريك الرابع	39 500 000	39 500	15,8
الشريك الخامس	39 500 000	39 500	15,8
الشريكة السادسة	11 250 000	11 250	4,5
الشريكة السابعة	11 250 000	11 250	4,5
الشريكة الثامنة	11 250 000	11 250	4,5
الشريكة التاسعة	11 250 000	11 250	4,5

	250 000 000	المجموع
المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على التقارير المالية للمؤسسة		

الملحق رقم (02) نتائج نموذج (BENEISH) لمؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2017-2002)

M-Score	Coefficient (- 4,84)	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
DSRI	0,92	1,21	1,15	0,94	1,20	1,38	1,34	1,95	0,77	1,26	1,05	0,78	0,93	0,93	1,09	1,17	1,29
GMI	0,53	0,88	1,04	0,95	0,63	0,86	0,81	2,15	0,28	1,06	1,15	1,50	1,02	1,18	1,64	0,79	0,99
AQI	0,04	- 20,32	-0,03	0,23	3,62	0,09	-8,61	- 0,26	40,23	67,95	1,03	0,88	0,57	0,00	0,21	54,31	1,43
SGI	0,89	1,26	0,82	1,01	1,11	1,08	1,93	0,94	1,43	0,99	1,10	1,50	1,27	1,10	0,95	0,99	0,98
DEPI	0,12	0,03	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SGAI	-0,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TATA	4.679	0,62	0,58	0,58	0,57	0,64	0,65	0,59	0,61	0,43	0,43	0,45	0,56	0,67	0,64	0,65	0,65
LVGI	-0,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
M score		- 7,44	0.21	0.25	1.70	0.87	- 1.88	1.58	16.38	26.99	0.123	0.485	0.51	0.74	0.98	22.52	1,37

الملحق رقم (03) نتائج نموذج (ALTMAN) لمؤسسة طهراوي خلال الفترة من (2017-2001)

Altman's Z-score	Coefficient	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Z1	1,2	0,93	0,74	0,70	0,67	0,64	0,74	0,74	0,64	0,69	0,79	0,49	0,52	0,63	0,75	0,71	0,74	0,73
Z2	1,4	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0272	0,0352	0,0321	0,0367	0,0461	0,0505	0,1343	0,1300	0,0865	0,0972
Z3	3,3	0,1248	0,1044	0,0862	0,0579	0,0358	0,0552	0,0607	0,0238	0,0530	0,0372	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0266	0,0298
Z4	0,6	0,0181	0,0121	0,0612	0,0421	0,0658	0,1213	0,1422	0,0798	0,0667	0,0453	0,0422	0,0401	0,0379	0,0363	0,0295	0,0935	0,0834
Z5	0,999	2,5082	2,1255	1,6791	1,1873	1,0101	0,9529	1,0460	0,5856	0,7076	0,4847	0,5000	0,7145	0,8558	0,9060	0,7053	0,6729	0,5913
Z score		4,0408	3,3592	2,8377	2,2112	1,9358	2,0994	2,2187	1,5177	1,7992	2,6692	1,1641	1,7116	1,7044	2,0149	1,7564	1,1346	1,7499

الملحق رقم (04): نموذج قياس ممارسات التهرب الضريبي

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

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-49.54715	22.90216	-2.163427	0.0558
SIZE	19.10128	4.237044	4.508161	0.0011
ROA	-11.70488	98.89120	-0.118361	0.9081
LEV	-57.82154	12.44580	-4.645869	0.0009
PPE	11.84920	28.87627	0.410344	0.6902
CFO	96.10198	112.7641	0.852239	0.4140
R-squared	0.901179	Mean dependent var		7.617608
Adjusted R-squared	0.851769	S.D. dependent var		8.261255
S.E. of regression	3.180652	Akaike info criterion		5.432046
Sum squared resid	101.1654	Schwarz criterion		5.721766
Log likelihood	-37.45636	Hannan-Quinn criter.		5.446882
F-statistic	18.23863	Durbin-Watson stat		1.774883
Prob(F-statistic)	0.000097			

الملحق رقم (05): نموذج قياس العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي

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

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