

أهمية استخدام مصاريف البحث والتطوير في عدوانية تسيير الضريبة دراسة
مجموعة من المؤسسات الاقتصادية عالية التكنولوجيا

د. عباسي صابر
جامعة بسكرة

الملخص:

نهدف من هذا المقال إلى معرفة مدى أهمية استخدام مصاريف البحث والتطوير في عدوانية التسيير الضريبي بالمؤسسات الاقتصادية عالية الاستخدام للتكنولوجيا، وذلك لعينة تتكون من 08 مؤسسات للفترة من 2000-2013، من منطلق أن هذا المصروف أصبح يستغل بطريقة قد تؤدي إلى إدخالها في دائرة التهرب الضريبي وتركيز الرقابة عليها من طرف السلطات الضريبية. خلصت الدراسة إلى أن مصاريف البحث والتطوير تعتبر من أهم العوامل المستخدمة في عدوانية التسيير الضريبي.

الكلمات المفتاحية:

مصاريف البحث والتطوير ; عدواني ; تسيير ضريبي ; مؤسسة اقتصادية ;

Résumé :

Le but de cet article est de faire connaitre l'importance d'utiliser les frais de recherche et de développement dans la gestion fiscale agressive dans les entreprises économiques, qui utilisent un niveau élevé de moyens technologiques, objet de la présente étude. L'analyse porte sur un échantillonnage de huit (08) entreprises durant une période entre 2000 à 2013. A ce titre, cette dépense est exploitée de manière à l'inclure dans l'évasion fiscale objet d'une grande surveillance par les autorités fiscales.

L'étude a conclu que les dépenses de recherche et de développement sont devenues l'un des facteurs les plus importants utilisés dans la gestion fiscale agressive.

Les Mots Clés :

R&D, agressive ; gestion fiscale ; entreprise économique ;

المقدمة:

ما هي العوامل المساعدة في عدوانية التسيير الضريبي؟ يعتبر لهذا السؤال أهمية بالغة نظراً لمحاولة الإجابة عليه من طرف الأكاديميين وصانعي السياسات، من منطلق أن هناك العديد من المؤسسات التي تم إتهامها بعدوانية تسيير الضريبة، مثل: Hewlett، Microsoft، Apple، General Electric، Pfizer، Packard وشركة Google في الولايات المتحدة الأمريكية... إلخ.¹ كذلك نجد أن النظرية الاقتصادية تؤكد على دور مصاريف البحث والتطوير في نمو المؤسسات الاقتصادية بزيادة إنتاجية عوامل الإنتاج، من خلال الإنفاق على الأبحاث الأساسية والتطبيقية. بالإضافة إلى أن العديد من الدول تقدم حوافز ضريبية عند خصم هذه المصاريف مثل: كندا، فرنسا، أمريكا، إيطاليا، ألمانيا، اليابان، كوريا... إلخ.² اليوم أمام القيود المالية في الميزانية للحكومات أصبحت تحتاج إلى التأكد من أن الدعم المقدم للبحث والتطوير نافع، وبالتالي أصبح التقييم العلمي لتدابير تخفيف الضريبة مهم جداً من أجل تحقيق النتائج المرجوة.

كما تجدر الإشارة إلى أن العديد من الحكومات تفتنت لهذا الأمر، مثلاً في تقرير للسلطات الضريبية الأسترالية (ATO) تحت للعمل مع فرقة تنفيذ برامج وزارة الصناعة، لتحديد الصناعات التي تشارك في استعمال مصاريف البحث والتطوير في عدوانية التسيير الضريبي والاحتيايل، حيث ألزمتهم بتقديم تقارير مفصلة عن كيفية خصم هذه المصاريف³ في إطار ضمان عدم استغلال الحوافز الضريبية لمصاريف البحث والتطوير والدعم الذي تقدمه الدول، خاصة التي ترتفع فيها معدلات الدعم⁴.

وبالتالي يُمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة على النحو التالي:

ما مدى أهمية استخدام مصاريف البحث والتطوير في عدوانية التسيير الضريبي في المؤسسات الاقتصادية عالية التكنولوجيا؟ .

وللإجابة على التساؤل نتأكد من أن :

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاعتماد على القروض وعدوانية تسيير الضريبة.

- تُوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصاريف البحث والتطوير وعدوانية تسيير الضريبة.
- تُوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عمر الشركة وعدوانية تسيير الضريبة.
- تُوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وعدوانية تسيير الضريبة.
- تُوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العائد على الأصول وعدوانية تسيير الضريبة.
- تُوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدفقات التشغيلية وعدوانية تسيير الضريبة.
- تُوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأصول غير الملموسة وعدوانية تسيير الضريبة.
- تُوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كثافة رأس المال وعدوانية تسيير الضريبة.
- تُوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كثافة المخزون وعدوانية تسيير الضريبة.

وبالتالي نقدم هذا المقال في أربع محاور كما يلي :

- المحور الأول : أهمية مصاريف البحث والتطوير في المؤسسة الاقتصادية؛
- المحور الثاني : ماهية عدوانية تسيير الضريبة في المؤسسة الاقتصادية؛
- المحور الثالث: العلاقة بين مصاريف البحث والتطوير وعدوانية التسيير الضريبي؛
- المحور الرابع: الدراسة التطبيقية.

أولا : أهمية مصاريف البحث والتطوير في المؤسسة الاقتصادية

المؤلف الأول الذي أعطى الإطار النظري لأنشطة البحث والتطوير هو العالم النمساوي Joseph Schumpeter، في مؤلفه " الرأسمالية ، الاشتراكية والديمقراطية " سنة 1942، الذي أكد على أهمية هذا النشاط في السوق التنافسي⁵. حيث يسعى هذا النشاط للحصول على تكنولوجيا المعالجة لزيادة الإنتاجية وخلق منتجات جديدة أو مُحسنة في البيئة التنافسية.

يعرف البحث حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS38 على أنه: البحث الأصيل والمخطط والذي تقوم به المؤسسة على أساس توقع كسب معرفة وفهم جديدين سواء في نواحي علمية أو فنية. والتطوير عرفه على أنه: تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى لخطوة أو تصميم لإنتاج مواد محسنة جديدة، أو أساسية أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات قبل بدأ الإنتاج التجاري أو الاستخدام⁶.

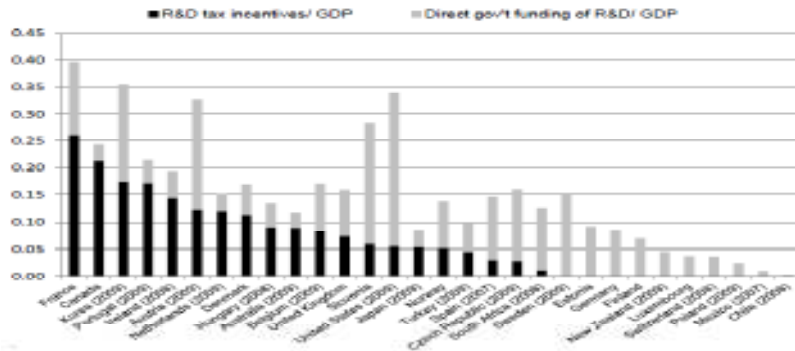
يعتبر الابتكار في صدارة برامج قادة الأعمال في العالم، حيث وفقا لاستطلاع أجرته مجموعة بوسطن للاستشارات (Boston Consulting Group)، أن 76% من أصل 1500 من كبار المسؤولين التنفيذيين العالميين يرون أن " الابتكار يعتبر من الإستراتيجيات الثلاث الأولى في المؤسسة". ولتشجيعه في بعض الدول وضعت ما يسمى: نظام صندوق براءات الاختراع (patent box system)، مثل بعض دول الإتحاد الأوربي والصين⁷.

وجد الباحث Anthony Arundel في مركز الأبحاث والإبتكارات الأسترالي سنة 2007 من خلال استخدام بيانات عن نفقات البرامج الأوربية لدعم الابتكار، أن التقديرات تشير إلى أن ما يقرب من 95 % من التمويل في أوروبا وباكندا موجهة لدعم البحث والتطوير. كما تجدر الإشارة إلى أن نشاط البحث والتطوير يزداد في الصناعات العالية الاستخدام للتكنولوجيا مثل: الأدوية، السيارات، أجهزة الكمبيوتر، الإتصالات، الآلات... الخ⁸.

نلاحظ أن العشر مؤسسات الأكثر استعمالا لأنشطة البحث والتطوير في العالم سنة 2014 هي : Volkswagen، Samsung، Intel، Microsoft، Google، Merck، Johnson & Johnson، Toyota، Roche، Novartis⁹.

يعتبر النمو الاقتصادي، ويمكن للسياسات الضريبية أن تكون لها دوراً محورياً في الجهود المبذولة لتحفيزه. حيث في دراسة حديثة لمكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي (GAO) وجد أن الإعفاءات الضريبية المقدمة لمصاريف البحث والتطوير تقوم بتشجيع الابتكارات وتحقيق النمو الاقتصادي، والتقليل من مصاريف البحوث الجديدة من 6.4% - 7.3%. كما أن الأدبيات الاقتصادية وجدت أن هناك علاقة إيجابية بين القيمة السوقية للمؤسسة، وكثافة استخدام مصاريف البحث والتطوير، مثل: Ariel Pakes سنة 1985، C. Zhou & Guo R، سنة 2004، Yaw M. Mensah & Catherine Chiang سنة 2015. وهناك من الأدبيات الاقتصادية من ترى أن الحوافز الضريبية لمصاريف البحث والتطوير قد تؤدي إلى كثافة استخدام هذه المصاريف، ولكن فعاليتها أقل مما يرى المدافعون عن استخدامها. وبالتالي يمكن القول أن الحوافز الضريبية المقدمة لمصاريف البحث والتطوير تعتبر عنصراً هاماً في تحقيق فعالية إستراتيجية الابتكار الوطنية باعتبارها محركاً للنمو الاقتصادي وزيادة فرص العمل¹⁰. والشكل (1) يوضح وزن الحوافز الضريبية لمصاريف البحث والتطوير مقارنة بالنتائج المحلي الإجمالي، والتمويل الحكومي المباشر لها في 24 دولة في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) سنة 2010.

شكل(1): وزن الحوافز الضريبية لمصاريف البحث والتطوير مقارنة بالنتائج المحلي الإجمالي



Source: W. Steven Clark, 2014, p04.

من خلال الشكل (1) نلاحظ أن كل من فرنسا، كندا، كوريا تعتبر الثلاث دول الأولى من حيث وزن الحوافز الضريبية، والولايات المتحدة الأمريكية، أكبر الدول المقدمة للتمويل الحكومي للبحث والتطوير¹¹.

ثانياً: ماهية عدوانية تسيير الضريبة في المؤسسة الاقتصادية

مصطلح التسيير الضريبي العدواني أستخدم لأول مرة من طرف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و يترجم بالإنجليزية تحت (aggressive tax planning)، أو تحت ترجمة التسيير الضريبي التعسفي " abusive tax planning"، بالإضافة إلى العديد من المصطلحات الأخرى مثل: إبداعي، غير مقبول،... إلخ. ويشمل كل من مصطلحي التهرب والتجنب الضريبي، وفي بعض الأحيان يُعرف على أنه كل معاملة قانونية تتجاوز روح القانون.

مفهوم التسيير الضريبي العدواني لا يشير إلى نوع معين من المعاملات أو العمليات، وإنما إلى النتيجة التي حصل عليها هذا التسيير في ظروف أخرى غير التي توفرها السياسة المالية، كما يمكن أن يشير إلى خطة محددة للتهرب من دفع الضرائب¹². ويعرف كذلك على أنه التسيير الذي يتعارض مع روح القانون أو القيام بأعمال تعسفية أو عدوانية أو غير قانونية¹³. ويعرف كل من Frischmann & al سنة 2008 عدوانية تسيير الضريبة على أنها "الإنخراط في وضعيات ضريبية تضعف نسبياً دعم الحقائق"¹⁴. في دراسة قام بها Carlo Garbarino سنة 2008 يسمى هذه الممارسات بإستراتيجيات عدوانية تسيير الضريبة، ويعرفها بأنها السلوك الذي يقوم به المسيرين من أجل خلق فجوة بين الدخل المالي والضريبي، لتحقيق مصالحهم الخاصة، وهذا ما يخلق توتر بين المسيرين والمساهمين.¹⁵

منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) ترى أن دافعي الضرائب من المؤسسات الكبيرة هي الأكثر احتمالاً لتبني إستراتيجيات التسيير الضريبي العدواني، والذي تصفه بأنه اتخاذ مواقف ضريبية تلائم دافعي الضرائب دون الإفصاح عن حالات عدم التأكد فيما يتعلق باحترام القوانين. كما أن القانون الضريبي الأسترالي (ATO) يرى أن التسيير الضريبي العدواني هو: إشارة للمخططات والترتيبات التي تضعف من سلامة النظام الضريبي وتآكل الثقة المجتمعية في العدالة والإنصاف في النظام.¹⁶

و يتميز التسيير الضريبي العدواني بالخصائص التالية:

- أن يكون الغرض الرئيسي من النشاط موضوع التسيير الضريبي هو تجنب دفع الضريبة، بشكل كبير و السبب التجاري لهذا النشاط يعتبر هامشي؛
- التقيد في ممارسة تقنيات التسيير الضريبي على النصوص القانونية، ولكن مع الانحراف عن القصد من القانون والغرض من هذا التشريع؛
- يعتمد على العمليات المعقدة والمتطورة نسبياً، والإستخدام المكثف للأدوات القانونية والمالية¹⁷. كما تجدر الإشارة إلى أن التعبير الأكاديمي عن أضرار التسيير الضريبي العدواني يعرف بـ: الفجوة الضريبية.

لقيت ظاهرة عدوانية التسيير الضريبي إهتمام العديد من الباحثين من أهمهم: دراسة AhmedZemzem&KhaoulaFtoui، سنة 2013، حول تأثير خصائص مجلس الإدارة على عدوانية تسيير الضريبة، حيث حاولت الدراسة أن تثبت وجود توقعات متزايدة من طرف المستثمرين في إدراكهم أن لعدوانية تسيير الضريبة آثار ضارة على عائدهم الإستثماري، كذلك العديد من الكتاب والباحثين الحديثين منهم: Richardson & Lanis سنة 2011 و Hanlon&Slemrod سنة 2009 و Landolf سنة 2006.

وهناك العديد من الباحثين الذين قاموا بدراسة العلاقة بين عدوانية تسيير الضريبة و حوكمة المؤسسات مثل: Moser&Khurana سنة 2012، اللذين لاحظا أن المؤسسات التي لديها مستويات أعلى من الملكية المؤسسة (institutional ownership)، هي أقل عدوانية لأن ملاك المؤسسة يشعرون بالقلق من العواقب طويلة الأجل لإستراتيجيات الضرائب العدوانية. كذلك سنة 2009 Hanlon&Slemrod لاحظا أنه في المتوسط المؤسسات تنخفض أسهمها عند وجود أخبار حول اشتراكها في الملاجئ الضريبية، ولكن رد الفعل يكون صغير. كما بين Richardson&Lanis سنة 2011، أن إدراج نسبة أعلى من الأعضاء الخارجيين في مجلس الإدارة يقلل من نسبة عدوانية تسيير الضريبة.

كما يبين Desai&Dharmapala سنة 2006 أن تحليل قرار عدوانية تسيير الضريبة يجب أن يكون متضمن في نظرية الوكالة حيث يمكن أن يتمتع المديرين بمزايا من السيطرة على حساب المساهمين، كذلك كل من Chen &

Chu و Crocker&Slemrod سنة 2005 توصلا إلى نفس النتيجة. حيث يرون أن هذه الإستراتيجيات تؤثر على مختلف أصحاب المصلحة مما زاد الحاجة إلى إدخال مفهوم الحوكمة، وبالتالي أصبحت أحد أهم الأدوات من أجل الحد من سلوكيات عدوانية تسيير الضريبة.¹⁸

كما قام Chen&al سنة 2010 بدراسة حول ما إذا كانت المؤسسات العائلية أكثر عدوانية من المؤسسات غير العائلية، وجدوا أن المؤسسات العائلية هي أقل عدوانية للضريبة من المؤسسات غير العائلية مع ثبات العوامل الأخرى على حالها. كما إهتم العديد من الباحثين بدراسة العلاقة بين عدوانية تسيير الضريبة والمسؤولية الإجتماعية¹⁹ سنة 2009 و Frank&al سنة 2010، وذلك من إحتمال أن تكون للمسؤولية الإجتماعية للمؤسسات تأثير على عدوانية تسيير الضريبة، من حيث كيفية تشكل حسابات المؤسسة، وتوجيه أنظمتها، والعمليات فيما يتعلق برفاه المجتمع. كذلك في سنة 2006 Dharmapala&Desai وفي سنة 2007 Williams وفي سنة Avi- Yonah 2008، يرون أن توقع المساهمون في كونهم يفضلون عدوانية تسيير الضريبة، هو غير صحيح، على سبيل المثال تحول مصلحة الضرائب في مؤسسة Enron في إدارة أعمالها إلى إستهداف عائدات سنوية معينة، ومع ذلك كانت المعاملات المعقدة المستخدمة لتجنب الضريبة مكلفة جداً للمؤسسة، وبالتالي لم يستفد المساهمين.¹⁹

نجد كذلك كل من Heitzman&Hanlon سنة 2010، قاما بدراسة لتقييم آثار التهرب الضريبي على مؤشرات قياس أداء المؤسسة، سواء تم تحقيق ذلك من خلال التسيير الضريبي القانوني أو العدواني. كذلك Wilson سنة 2009 و Dharmapala&Desai توصلوا إلى أن ممارسة التهرب من دفع الضرائب، مع الحوكمة الجيدة يجلب عائدات غير طبيعية ويؤدي إلى رفع قيمة المؤسسة²⁰. قامت في سنة 2011 كل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ومنتدى إدارة الضرائب(FTA)، ولجنة القضايا الضريبية(Committee on Fiscal Affairs (CFA)، بإعداد تقرير لمعالجة قضية التسيير الضريبي العدواني لـ: 17 بلدا الذين شاركوا في فريق الدراسة من أهمهم: أستراليا، النمسا، الدنمارك، إيرلندا، فرنسا، ألمانيا، إيطاليا، مكسيكو، هولندا، نيوزلاندا، نرويج، إسبانيا، السويد، الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، سويسرا...إلخ. يبرز التقرير أن حجم مبالغ الخسائر

المرحلة في تزايد مستمر، وهي كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي تعتبر كبيرة بسبب الاختلافات بين البلدان، حيث تصل إلى 25%، كما تعكس هذه الاختلافات القيود المفروضة على استخدام الخسائر في بعض البلدان²¹.

ثالثاً: العلاقة بين مصاريف البحث والتطوير وعدوانية التسيير الضريبي

في إطار تحليل العلاقة بين مصاريف البحث والتطوير وعدوانية التسيير الضريبي، نجد العديد من الباحثين المهتمين بالموضوع، منهم دراسة كل من: Zi-Tian ، Bin Lin،Wanfu Li، Clive S. Lennox، Wang سنة 2015 بعنوان: عدوانية الضريبة، الإنفاق على البحث والتطوير، الخصومات الضريبية من خلال دراسة حالة الصين. أثبتوا أن المؤسسات عدوانية التسيير الضريبي حريصين على تجنب الرقابة من طرف السلطات الضريبية وبالتالي أقل عرضة لتقديم التصريحات عن هذه المصاريف، كما أنها أقل استثمار في البحث والتطوير مقارنة مع المؤسسات غير العدوانية²².

في حين العديد من الباحثين الآخرين مثل: Leo L. Yang ،Lei Gao ،Joseph H. Zhang سنة 2015 لعينة من المؤسسات، وجدوا عكس ذلك، أن مصاريف البحث والتطوير ترتبط بعلاقة إيجابية مع عدوانية التسيير الضريبي.

في جريدة New York Times الأمريكية ، 28 أبريل سنة 2012، كُتب أن " كل المؤسسات الكبرى تحاول التقليل من ضرائبها، مثل مؤسسة Apple، التي حاولت إستغلالالقوانين الضريبية، كذلك بعض الأرباح في المؤسسات: Apple، Google، Amazon ، Hewlett-Packard & Microsoft، ليس مصدرها مادي، وإنما من العوائد على الملكية الفكرية، مثل براءات الإختراع على البرمجيات... إلخ. حيث تشير الأدلة إلى أن المؤسسات التي تعمل في القطاع التكنولوجي تسدد ضرائب أقل من المؤسسات في القطاعات الأخرى، بسبب الحوافز الجبائية المقدمة. كما يرى Kothari & al سنة 2002 الإبتكار التكنولوجي يعتبر من الأنشطة العالية المخاطر بسبب التكلفة العالية والأجل الطويل، مع نسبة فشل عالية جداً، ولذلك فإن مصاريف البحث

والتطوير ترتبط بعلاقة إيجابية بعدم التأكد بالأرباح المستقبلية من الإستثمارات²³.

كذلك في دراسة قام بها W. Steven Clark بعنوان: عوامل عدوانية التسيير الضريبي لمعدلات الضريبة الفعلي في الإستثمار في رأس مال المعرفة، لعينة من المؤسسات متعددة الجنسيات سنة 2014، من أهم نتائج الدراسة أن مصاريف البحث والتطوير من أهم عوامل التسيير الضريبي العدواني وبالتالي يجب عدم إغفالها عند تقييم الآثار السلوكية للسياسات الضريبية²⁴.

وفي دراسة قام بها كل من Jost H. Heckemeyer, Katharina Christoph Spengel, & Richter، سنة 2014، بعنوان: التسيير الضريبي للمؤسسات متعددة الجنسيات كثيفة مصاريف البحث والتطوير، لعينة تتكون من 2000 من كبار المستثمرين في مصاريف البحث والتطوير سنة 2012، والمصنفين في قائمة "EU Industrial R&D Investment Scoreboard". من أهم نتائج الدراسة أن كثافة هذه المصاريف تزيد من دور مصلحة الضرائب²⁵ Mukherjee & al. سنة 2014 يرون أن الزيادة في معدل الضريبة على المؤسسات يؤدي إلى تقليل الإبتكار، والحجة أن الضرائب هي عامل مثبت للعمل²⁶.

كذلك الباحثين Rihab GUIDARA, Younes BOUJELBENE سنة 2014، حاولوا تقييم تأثير مصاريف البحث والتطوير على إدارة الأرباح باعتبارها سلوك يحفز على التهرب الضريبي، لعينة من المؤسسات الفرنسية. توصلت الدراسة إلى أن RD مرتبطة مع الحوافز وإدارة الأرباح الممارسة من طرف المديرين²⁷. والباحثين Sana Triki-Damak & Khamoussi Halioui سنة 2013 من خلال دراسة مدى قرار المؤسسات الفرنسية في محاولة إدارة الأرباح بإستخدام مصاريف البحث والتطوير، بينت نتائج الدراسة أن المؤسسات الفرنسية تميل إلى إستخدام RD من أجل إدارة الأرباح (تمهيد الدخل)²⁸. كذلك الباحثين John Lester, André Patry, Donald Adéa قاموا بدراسة الخصومات والحوافز الضريبية التي تدعم الإستثمار في RD لعينة من الدول، توصلت الدراسة إلى أن إقتطاع النفقات الجارية المتعلقة بهذه المصاريف، في بعض الدول يؤدي

إلى تخفيض معدل الضريبة الفعلي الحدي) قد يكون سالب مما يعني أن النظام الضريبي يدعم الإستثمار في (RD).²⁹

رابعاً: الدراسة التطبيقية

يتم من خلال هذا الجزء تقديم ملخص للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وهي 08 مؤسسات عالية الإستخدام للتكنولوجيا، والتي تنشط في 03 صناعات: الغاز والبترو، التكنولوجيا، وإنتاج السيارات، وقد أختيرت هذه الصناعات قصداً باعتبارها أهم الصناعات المنتجة في الاقتصاد العالمي، فترة الدراسة من 2000-2013، كما أن المؤسسات المختارة تتميز بالخصائص التالية: إستخدام التكنولوجيا، الحجم الكبير، العالمية، كثافة النشاط، وجود العديد من الفروع في الخارج... إلخ. ويوضح الجدول التالي أسماء المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وبلدها الأصلي:

الجدول رقم 01: المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

إسم المؤسسة	البلد الأصلي	إسم المؤسسة	البلد الأصلي
Exxon Mobil	الولايات المتحدة الأمريكية	Samsung	كوريا الجنوبية
British Petroleum	بريطانيا	Ford Motor corporation	الولايات المتحدة الأمريكية
Royal Dutch Shell	بريطانيا		
Chevron	الولايات المتحدة الأمريكية		
Google	الولايات المتحدة الأمريكية		
IBM	الولايات المتحدة الأمريكية		

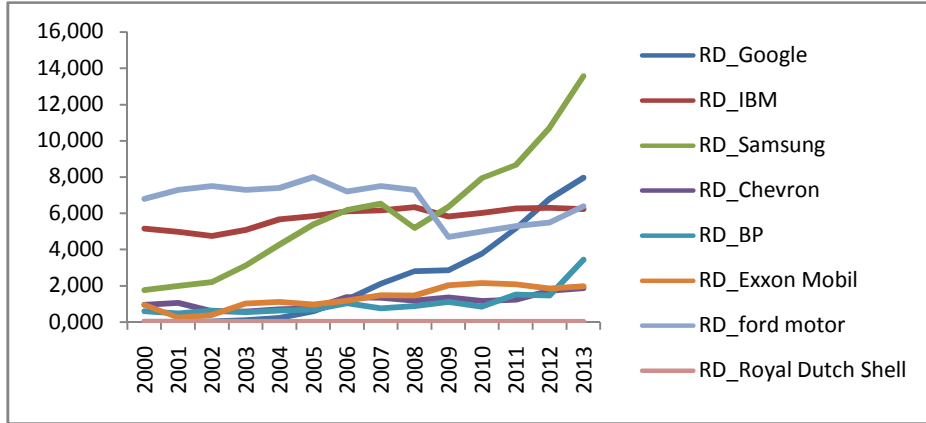
المصدر: من إعداد الباحث

كما تجدر الإشارة إلى أنه من خلال قراءة القوائم المالية للمؤسسات وجدنا أنها تخضع لمبادئ الحوكمة والتي مظاهرها تتمثل في: وجود مجلس إدارة،

الشفافية في إعداد التقارير المالية، لجان المراجعة، الإلتزام الأخلاقي، إستقلالية المدراء، المسؤولية الاجتماعية، الاتصال بأصحاب المصلحة، الرقابة والإجراءات، تحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، الإفصاح، تسيير المخاطر...إلخ.

من خلال الشكل (2) نلاحظ تطور قيمة مصاريف البحث والتطوير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، حيث إذا قمنا بتصنيفها من حيث أكبر المؤسسات المستخدمة بدرجة عالية لمصاريف البحث والتطوير، نجد في المتوسط خلال الفترة: في المرتبة الأولى مؤسسة ford motor بـ: 6.657 مليون دولار، في المرتبة الثانية Samsung بـ: 5.988 مليون دولار، وفي المرتبة الثالثة IBM بـ: 5.765 مليون دولار. بينما نجد أنه في سنة 2013 مؤسسة Samsung كانت أكبر مستخدم لمصاريف البحث والتطوير بـ: 13.565 مليون دولار.

شكل رقم 02 : تطور قيمة مصاريف البحث والتطوير في المؤسسات محل الدراسة (مليون دولار)



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية

نموذج الدراسة تم بنائه من خلال الإستعانة بالنماذج المستخدمة في الدراسات السابقة لـ: نموذج RohayaMd Noor, NurSyazwan M. Fadzillah and Nor'Azam Mastuki سنة 2006. ونموذج Bill Francis, Iftexhar Hasan, Qiang Wu, MengYan سنة 2014، كما يلي:

الجدول رقم 02: متغيرات الدراسة في النموذج

الشرح	المتغير
مصاريف البحث والتطوير	RD
التدفقات التشغيلية	Opercashflow
كثافة رأس المال	CAPINT
القروض	LEVERAGE
عمر الشركة	Age
حجم الشركة	SIZE
العائد على الأصول	ROA
الأصول غير الملموسة	INTANG
كثافة المخزون	INVINT
المتغير التابع- عدوانية تسيير الضريبة	Tax_ aggressive

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على النماذج في الدراسات السابقة

تم حساب المتغيرات المستقلة في النموذج وذلك لمشاهدات تقدر بـ: 112 مشاهدة تمثل سنوات الدراسة لكل المؤسسات الإقتصادية. أما عن خاصية المشاهدات هي أن نسبة سنوات ممارسة السلوك العدواني في تسيير الضريبة يقدر بـ: 72.1%، بينما باقي السنوات ليس فيها سلوك عدواني، مع العلم أن المؤشر الذي تم إتخاذه للحكم على مثل هذا السلوك هو: أنه إذا انخفضت قيمة الضريبة عن المتوسط خلال فترة الدراسة لكل سنة نقول أن هناك عدوانية لتسيير الضريبة ونعطيها الرقم (1)، والعكس نعطيها (0)، وباستخدام الارتباط الخطي المتعدد اللوجستي لدراسة هذه العلاقة.

نتائج تقدير نموذج المؤسسات الإقتصادية عينة الدراسة، يعطى كالتالي:

$$Tax_aggressive = 0,583 - 9,813\ opercashflow + 23,446\ RD + 1,787\ CAPINE + \varepsilon$$

من خلال النموذج نلاحظ أن محددات عدوانية تسيير الضريبة في المؤسسات الإقتصادية عالية التكنولوجيا تمثلت في استخدام التدفقات النقدية التشغيلية، و مصاريف البحث والتطوير، وكثافة رأس المال.

الخاتمة:

نتائج الدراسة تتمثل في: وجود علاقة سالبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية 5%، بين التدفقات النقدية التشغيلية وسلوك عدوانية تسيير الضريبة، وهو دليل على أن المديرين يسعون إلى تخفيض التدفقات التي تمثل وعاء ضريبي. كذلك وجود علاقة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية 5% بين مصاريف البحث والتطوير وسلوك عدوانية تسيير الضريبة، وهي الهدف الذي نريد الوصول إليه في الدراسة، مما يدل على أن المؤسسات عالية التكنولوجيا تقوم باستعمال هذه المصاريف وخصمها للتخفيض من الأرباح وقيمة الضريبة. ووجود علاقة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية 5% بين كثافة رأس المال و سلوك ممارسة عدوانية تسيير الضريبة، مما يدل على أن كثافة استخدام الممتلكات، المعدات والأدوات يساهم في ممارسة عدوانية تسيير الضريبة.

بينما المتغيرات المستقلة الأخرى: العائد على الأصول، الرفع المالي، كثافة المخزون، الحجم، الأصول غير الملموسة، العمر، لم تكن دالة إحصائياً كمحددات لممارسة عدوانية تسيير الضريبة.

من خلال هذه الدراسة، يمكن تقديم جملة من التوصيات الموجهة إلى المسؤولين في المؤسسات عالية الاستخدام للتكنولوجيا، وأصحاب القرار في المؤسسات الاقتصادية التي تتطلع لدخول الأسواق العالمية بواسطة المنافسة التكنولوجية، من أجل ضمان أعمال تجارية ناجحة بعيداً عن المخاطر الضريبية.

- القيام بندوات علمية من أجل توعية المسيرين على عدم القيام بتسيير عدواني تجاه تسيير الضريبة، قد يلحق أضرار بالاستقرار المالي للمؤسسة؛
- إبراز أهمية المسؤولية الاجتماعية اتجاه الضريبة، خاصة للمؤسسات الكبيرة، وأن الهدف من وجودها هو خلق القيمة للمجتمع، وبالتالي دفع الضريبة بطريقة صادقة والمساهمة في المجتمع؛
- توعية المسيرين بمخاطر إستغلال مصاريف البحث والتطوير، مما يجعلها تتجاوز الحدود القانونية، ويدخلها في إطار التهرب الضريبي والمتابعات القضائية.

الملاحق :

الملحق رقم 01: قيمة مصاريف البحث والتطوير في المؤسسات محل الدراسة (مليون دولار)

Ann ee	RD_Goo gle	RD_IB M	RD_Sa m	RD_Ch ev	RD_BP	RD_Ex Mobil	RD_fm tor	RD_R Shell
2000	0,010	5,151	1,754	0,949	0,599	0,936	6,800	0,004
2001	0,017	4,986	1,985	1,039	0,480	0,238	7,300	0,005
2002	0,032	4,750	2,200	0,591	0,644	0,385	7,500	0,005
2003	0,091	5,077	3,110	0,570	0,542	1,010	7,300	0,006
2004	0,225	5,673	4,259	0,697	0,637	1,098	7,400	0,005
2005	0,599	5,842	5,380	0,743	0,684	0,964	8,000	0,004
2006	1,228	6,107	6,178	1,364	1,045	1,181	7,200	0,005
2007	2,119	6,153	6,523	1,323	0,756	1,469	7,500	0,005
2008	2,793	6,337	5,184	1,169	0,882	1,451	7,300	0,004
2009	2,843	5,820	6,350	1,342	1,116	2,021	4,700	0,009
2010	3,762	6,026	7,944	1,147	0,843	2,144	5,000	0,006
2011	5,162	6,258	8,671	1,216	1,520	2,081	5,300	0,005
2012	6,793	6,302	10,726	1,728	1,475	1,840	5,500	0,007
2013	7,952	6,226	13,565	1,861	3,441	1,976	6,400	0,012

المصدر: التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية

الملحق رقم 02 : متغيرات النموذج

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 ^a	opercashflow	-4.848-	1.987	5.952	1	0.015	0.008
	Constant	1.344	0.385	12.170	1	0.000	3.833
Step 2 ^b	RD	12.719	5.873	4.691	1	0.030	334167.883
	opercashflow	-5.215-	2.154	5.860	1	0.015	0.005
Step 3 ^c	Constant	0.994	0.427	5.421	1	0.020	2.703
	CAPINT	1.787	0.738	5.872	1	0.015	5.974
	RD	23.446	7.838	8.947	1	0.003	15216754477.030
	opercashflow	-9.813-	3.038	10.434	1	0.001	0.000
	Constant	0.583	0.438	1.772	1	0.020	1.792

a. Variable(s) entered on step 1: opercashflow.

b. Variable(s) entered on step 2: RD.

c. Variable(s) entered on step 3: CAPINT.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS20

الملحق رقم 03: تصنيف مخرجات الدراسة

Observed			Predicted		Percentage Correct
			TAX_AG		
			0	1	
Step 3	TAX_AG	0	15	26	36.6
		1	5	65	92.9
	OverallPercentage				72.1

a. The cut value is .500

المصدر: مخرجات برنامج SPSS20

الهوامش و المراجع:

¹Tao Chen and Chen Lin, Does Information Asymmetry affect Corporate Tax Aggressiveness, SSRN, 2014, p2.

²OCDE, tax incentives for research and development: trends and issues, science technology industry, 2003, p1-15.

³www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Business-bulletins/Articles/R-D-tax-incentive-attracting-our-attention/05-08-2015

⁴ W. Steven Clark, Factoring aggressive tax-planning into effective tax rates on investment in knowledge-based capital,USA,2011,p4

⁵ José García-Quevedo, Gabriele Pellegrino, Marco Vivarelli, R&D Drivers in Young Innovative Companies, Discussion Paper, The Institute for the Study of Labor,2011,p01.

⁶ طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الخامس، الدار الجامعية، 2003، ص 329.

⁷ Lei Gao,Leo L. Yang, Joseph H. Zhang,Corporate patents, R&D success, and tax avoidance, Springer Science Business,USA,2015,p05.

⁸ Can Huang, Anthony Arundel and Hugo Hollanders, How firms innovate: R&D, non-R&D, and technology adoption, United Nations University - Maastricht Economic and social Research and training centre on Innovation and Technology,2010,p5.

⁹www.fortune.com/2014/11/17/top-10-research-development/15-04-2016

¹⁰Lei Gao, Leo L. Yang, Joseph H. Zhang, Op.cit, 2015, p05.

¹¹ W. Steven Clark, Factoring aggressive tax-planning into effective tax rates on investment in knowledge-based capital, university Mannheim, USA, 2014, p4.

¹² Monique Jérôme-Forget, AGGRESSIVE TAX PLANNING, Working paper, Bibliothèque et Archives nationales du Québec, January 2009, p: 3.

¹³P. J. Barrett, The Australian Taxation Office's Management of Aggressive Tax Planning, Report No.23 2003–04, p15.

¹⁴Gerrit Lietz, Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness, A Unifying Conceptual Framework, University of Münster, Working Paper, Current draft: 12/2013, P33.

¹⁵ Carlo garbarino, aggressive tax strategies and corporate tax governance: an institutional approach, Bocconi University, School of Management, milano, 2008, p8.

¹⁶Kalmen Hyman Dutt, Paying a fair share of tax and aggressive tax planning — A tale of two myths, eJournal of Tax Research australia, (2014) vol 12, no. 2, p20.

¹⁷ Moran Harari, Ofer Sitbon, Ronit Donyets-Kedar, the Missing Billions: Aggressive Tax Planning and Corporate Social Responsibility in Israel, Faculty of Law, 2012, p: 3-4.

¹⁸Carlo garbarino, Op.cit, 2008, p8.

¹⁹Ahmed Zemzem, Khaoula Ftouhi, The Effects of Board of Directors' Characteristics on Tax Aggressiveness, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.4, No.4, 2013, p: 1-2.

²⁰andré pinto coelhovello, antoniolopomartinez, efficient tax planning: an analysis of its relationship with market risk, fucape business school, 2011, p2-4

²¹Gert Müller-Gatermann, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD Publishing, 2011, p 15.

²²Clive S. Lennox, Wanfu Li, Bin Lin, Zi-Tian Wang, Tax Aggressiveness, R&D Spending, and Firms' Claims for R&D Tax Deductions: Evidence from China, SSRN, March 5, 2015, p01.

²³ Lei Gao, Leo L. Yang, Joseph H. Zhang, Op.cit, 2015, p01.

²⁴ W. Steven Clark, Op.cit, 2014, p4.

²⁵Jost H. Heckemeyer, Katharina Richter, Tax Planning of R&D Intensive Multinationals, centre for European economic research, Discussion Paper No. 14-114, 2014, p3.

²⁶PengGuo, THE EFFECT OF INNOVATION ON CORPORATE TAX AVOIDANCE, Doctor of Philosophy, North Carolina State University, 2014, p11.

²⁷RihabGUIDARA, YounesBOUJELBENE, Earnings Management around Research and Development Manipulation, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 2014, p9

²⁸Sana Triki-Damak, KhamoussiHalioui, Accounting treatment of R&D expenditures and earnings management: an empirical study on French listed companies, Global Business and Economics Research Journal, Vol. 2 (1), 2013, p5-7

²⁹John Lester, André Patry, Donald Adéa, An International Comparison of Marginal Effective Tax Rates on Investment in R&D by Large Firms, Department of Finance Ministère des Finances Working Paper 2007, p 1-6.