دور هيكل الملكية في الحد من الممارسات الضريبة العدوانية: دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

مريم بهاء الدين بابات اديب احمد
أ.د محمد حويش علاوي الشجيري
كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة العراقية

ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE STUDIES JOURNAL (EASJ)

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: http://doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

دور هيكل الملكية في الحد من الممارسات الضريبة العدوانية: دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

The Role of Ownership Structure in Reducing Aggressive Tax Practices: An Empirical Study of a Sample of Companies Listed in the Iraq Stock Exchange

مريم بهاء الدين بابات اديب احمد*

أ.د محمد حويش علاوي الشجيري

كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة العراقية

Maryam Bahaa Al-Deen Babat Adeeb *

Professor Dr. Mohammed Huweish Allawi Al-Shujairi

College of Administration and Economics, Iraqi University

تاريخ الاستلام: 2024/11/24 تاريخ القبول: 2024/12/15 تاريخ النشر: 2025/06/01

Received: 24/11/2024 Accepted: 15/12/2024 Published: 01/06/2025

المستخلص:

يهدف البحث إلى تحديد وفهم دور هيكل ملكية الشركات في الحد من الممارسات الضريبية العدوانية في الشركات غير مالية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، لذلك تم اعتماد المنهج الاستنباطي لعرض وتحليل متغيرات البحث نظرياً مع توظيف المنهج التجريبي للتقييم الكمي باستخدام النماذج الرياضية المعتمدة، كما تم استخدام أدوات التحليل الإحصائي الاستدلالي، بهدف اختبار الفرضيات والتي تنص على ان هناك علاقة وتأثير ذا دلالة إحصائية لهيكل ملكية الشركات في الممارسات الضريبية العدوانية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. . وتم استخدام التقارير المالية الصادرة عن تلك الشركات وهيئة الأوراق المالية لإعداد البيانات الأولية لتقييم متغيرات البحث للفترة (2013-2022). يتكون مجتمع البحث من 52 شركة غير مالية بأخذ عينات عمداً أسفرت عن 10 الشركات غير مالية بعد استبعاد تلك التي لا تتوفر لديها بيانات كافية، والتي تغطي (19.2%) من مجتمع الدراسة. تشير الاستنتاجات إلى ان لاختلاف اشكال هيكل الملكية تأثير متفاوت على اعتماد الممارسات الضريبية العدوانية في الشركات وذلك لاختلاف أهداف ورغبة المساهمين المسيطرين في تحمل المخاطر.

الكلمات المفتاحية: هيكل الملكية، الممارسات الضريبية العدوانية.

Abstract:

The current research aims to identify and understand the role of corporate ownership structure in reducing aggressive tax practices in non-financial companies listed on the Iraq Stock Exchange. Therefore, the inductive approach was adopted to present and analyze the research variables theoretically while employing the experimental approach for quantitative evaluation using approved mathematical models. Inferential statistical analysis tools were also used to test the hypotheses. The financial reports these companies and the Securities Commission issued were used to prepare the initial data to evaluate the research variables (2013-2022).

[1] بحث مستل من رسالة ماجستير بعنوان (دور هيكل وتركز الملكية في الحد من الممارسات الضريبية العدوانية وانعكاساته في القرارات التمويلية دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)

*Corresponding Author: Maryam Bahaa

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

The research community consists of 52 non-financial companies intentionally taking samples that resulted in 10 non-financial companies after excluding those that did not have sufficient data, which covers (19.2%) of the study community. The results indicate that the different forms of ownership structure have a distinct impact on companies adopting aggressive tax practices due to the other goals and desire of controlling shareholders to bear risks. The recommendations include the need to increase the awareness of shareholders with the highest share of the dangers of following aggressive tax practices on the company's reputation and long-term goals.

Keywords: Ownership structure, aggressive tax practices, tax evasion, tax avoidance, tax planning.

المقدمة

يلعب هيكل الملكية دوراً هاماً في تشكيل سلوك الشركات وخاصة في مجال الممارسات الضريبية، ومع تنقل الشركات عبر أنظمة ضريبية معقدة يمكن لهياكل الملكية أن تؤثر على نهج الإدارة في الممارسات الضريبية العدوانية، وفي كثير من الحالات، قد تعطي الشركات ذات هياكل الملكية المركزة، الأولوية للاستدامة طويلة الأجل والمخاطر المتعلقة بالسمعة، مما يقلل من احتمالات الممارسات الضريبية العدوانية. وعلى العكس من ذلك، قد تؤدي هياكل الملكية المشتتة إلى تضارب المصالح وتعظيم الأرباح في الأمد القريب، مما قد يشجع على استراتيجيات ضريبية أكثر عدوانية مما يزيد من مخاطر خفض الإيرادات العامة وتشويه العدالة الضريبية وتقويض الثقة الاجتماعية في كل من الشركات والنظام الضريبي

المحور الأول: منهجية البحث

1- **مشكلة البحث:** تعد ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر الخطيرة الشائعة في جميع دول العالم، مع اختلاف حجمها وصورها من دولة الى أخرى. اذ تعد من المشاكل الاساسية التي يعاني منها النظام الضريبي في العراق، والتي من شأنها عدم تحقيق العدالة الضريبة في توزيع الدخل بين المكلف والدولة، مما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية في العراق، حين تلعب آليات حوكمة الشركات دوراً في تشكيل السلوك الضريبي، فإن تأثير اختلاف اشكال هيكل الملكية على الحد من هذه الممارسات أو تشجيعها يظل غير واضح. وعلى وجه الخصوص قد تتعامل الشركات ذات هياكل الملكية المركزة، مع الممارسات الضريبية بشكل مختلف مقارنة بتلك الشركات ذات الملكية المشتتة. وتكمن المشكلة في الافتقار إلى الأدلة التجريبية حول كيفية تأثير اختلاف هيكل الملكية على نهج الشركة في التعامل مع استراتيجيات الضرائب العدوانية، سواء كانت تخفف من هذه الممارسات أو تزيد من حدتها.

2- **اهمية البحث:** تنبع أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على مساهمة البحث الحالي في توفير رؤى لصانعي السياسات المالية للدولة وإدارات الشركات والمستثمرين في البيئة العراقية، حول الدور الحاسم لهيكل وتركز الملكية في تعزيز المسؤولية الضريبية والإدارة المالية الأخلاقية، والمساهمة في تعزيز أخلاقيات ضريبة الشركات والحوكمة، لتعزيز مشهد مؤسسي أكثر شفافية ومساءلة يتماشى مع مصالح مختلف أصحاب المصلحة والأهداف المجتمعية الأوسع للاستقرار والعدالة الاقتصادية والاجتماعية. وفي هذا السياق يمكن بيان أوجه أهمية البحث من خلال المحاور الآتية:

1 .يعد البحث الحالي من المحاولات الأولى محليا في دراسة وتقييم الممارسات الضريبية العدوانية للشركات العراقية وفي علاقتها بتركز ملكية الشركات في البيئة العراقية.

2. مساهمة البحث من الناحية الأكاديمية في الأدبيات المتعلقة تركز ملكية الشركات، والضرائب، مما يوفر فهما أكثر شمولاً للتفاعل بين هذه المجالات.

3- **الهدف من البحث:** يتناول البحث العديد من الاهداف اهمها:

- تعزيز الخطاب بشأن أخلاقيات ضريبة الشركات، وهيكل تركز ملكية الشركات، لتعزيز بيئة مؤسسية أكثر شفافية، وخضوع للمساءلة، تتماشى مع المصالح المتنوعة لأصحاب المصلحة، فضلاً عن تحقيق الأهداف المجتمعية الأوسع مثل الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والعدالة.

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

- دراسة وتقييم واختبار دور هَيكل ملكية الشَركات في الحد من ألْمُمَارسَات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية في الشَركات المُدرجة في سّوَق العِرّاق للّأوَراق الّمالية.

4- **فرضية البحث: لتحقيق** أهداف البحث يتم الاعتماد على الفرضية الآتية:

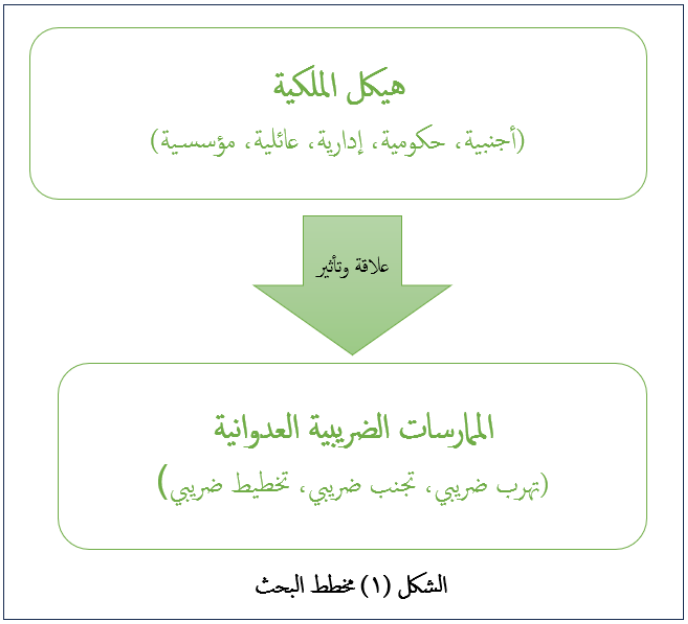
هناك علاقة ارتباط وتأثير ذا دلالة إحصائية لهيكل ملكية الشركات في الممارسات الضريبية العدوانية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

5- **مجتمع وعينة البحث:** تمثل مجتمع البحث في مجمل الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والتي بلغت (106) شركة كما في نهاية السنة المالية 2023، وقد تم استخدام العينة العمدية غير الاحتمالية في إطار تحديد واختيار عينة من الشركات المساهمة المدرجة في السوق. حيث تم اختيار عينة عمدية من الشركات غير المالية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، فضلا عن ضرورة توافر البيانات اللازمة والأدراج المستمر للشركة في السوق المالي، لذا فقد بلغ حجم العينة بعد الاخذ بشروط الاختيار العمدي (10) شركة مساهمة والتي تمثل (19.2%) من أجمالي عدد الشركات غير المالية المدرجة في السوق.

6- **الحدود الزمانية والمكانية للبحث:** تعد المدة الزمنية (2013-2022) والبالغة (10) سنوات هي مدة البحث المعتمدة في تقييم متغيرات البحث واختبار فرضية، بينما تمثل حدود البحث المكانية في الشركات غير المالية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية خلال مدة البحث، يعود اختيار الشركات غير المالية لكونها تمثل الحجم الأوسع من الشركات المدرجة في السوق، فضلا عن وحدة النظام المحاسبي المعتمد، إلى جانب إنها لا تخضع لمتطلبات مركزية موحدة بخصوص هياكلها المالية كما هو في قطاع المصارف على وجه الخصوص.

7- **منهج البحث :** تم اعتماد المنهج الاستنباطي الوصفي في إطار الجانب النظري بهدف وصف طبيعة ومفاهيم متغيرات البحث وتحليل العلاقة بينها؛ بالاعتماد على الدراسات السابقة والكتب والمنشورات المختلفة المتعلقة بموضوع البحث بينما تم الاعتماد في الجانب العملي على كل من المنهج الاستقرائي الكمي بهدف استقراء تركز الملكية السائد في الشركات عينة البحث بالاعتماد على التقارير السنوية للشركات عينة البحث، والمنهج التطبيقي الكمي في إطار تقييم وتحليل المتغير البحثي المتمثل بالممارسات الضريبية العدوانية، واخيراً تم اعتماد المنهج الاستدلالي الإحصائي باستخدام أدوات التحليل الإحصائي الاستدلالية في إطار اختبار وتحليل فرضيات البحث وتحديد النتائج.

8- **مخطط البحث الافتراضي**



الشكل (١) مخطط البحث

المصدر: من اعداد الباحثان

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

المحور الثاني: الجانب النظري لهيكل الملكية والممارسات الضريبية العدوانية

اولا -هيكل ملكية الشركات: دفع ظهور أَلْمِلْكِيَة الغائبة وتوسع الأعمال الى احتلال الإدارة دورا بارزا في إدارة الشَركات بتفويض من المالكين في إطار علاقة الوكالة، مما أدى الى وجود حاجة لوضع آليات مناسبة للرقابة على تصرفات المدراء في رعايتهم لمصالح الملاك وتحفيزهم نحو تحقيق المصالح المشتركة، وإن دور الملاك في تحقيق الرقابة الفعالة على سلوك الإدارة يتوقف على أشكال هَيكل أَلْمِلْكِيَة (مليجي، 12:2014). وتعود أَهَمية ظهور مفهوم هَيكل أَلْمِلْكِيَة الى معرفة ما تسعى الشَركات لتحقيقه من أهداف، بغية تعظيم قيمتها ورسم سياساتها المستقبلية، ممثلة في اهم القَرارات، كقرارات التَمويل وتوزيع الأرباح والاستثمار، وما لهذه القَرارات من تَأثير على قيمة والأداء المالي للشركات (مدفوني وكواشي، 2023: 439). لذا يعد هَيكل أَلْمِلْكِيَة أحد آليات الحوكمة الداخلية المتفق عليها، حيث يمثل مزيجا من حصص أَلْمِلْكِيَة لملاك لهم مصالح وأهداف متباينة (السمادوني، 2020: 80). فهو ينشأ أثر تفاعل قوى السوق سواء كان الهَيكل مشتتا أو مركزا ليحقق أقصى قدر من العائدات المتوقعة للمساهمين (حليمة، 2020: 3). اذ يعرف هَيكل أَلْمِلْكِيَة على انه مجموعة حصص رَأس المال التي تتوزع على الأفراد والمجموعات (مؤسسات، مصارف، حكومة، عائلات.. الخ) المالكة لرَأس مال الشركة (مدفوني وكواشي، 2023: 439)، وبسبب تنَوع هذه الفئات فأن اهدفها ومصالحها تكون مختلفة أيضا. ويرى الباحثان بأن هَيكل أَلْمِلْكِيَة يمثل الكيفية التي تتوزع من خلالها حصص أَلْمِلْكِيَة بين أصحاب المَصلحة، ليوضح نَوع الأفراد أو الكيانات التي لديها حقوق أو مصالح في الشركة ومدى السيطرة أو التَأثير الذي يتمتعون به. وتتعدد أنواع هياكل أَلْمِلْكِيَة الى عدة أنواع هي (مدفوني وكواشي، 2023: 439) (عبد الزهرة، 2016: 143) (عساف وعيسى، 2023: 15):

- **أَلْمِلْكِيَة الإدارية (Managerial Ownership):** ينشأ هذه النَوع من أَلْمِلْكِيَة عند كون المدراء من المؤسسين أو من خلال مكافئات الإدارة المرتبطة بالملكية بشكل أسهُم مجانية، وما لذلك من انعكاس إيجابي على مؤشرات أداء الشركة في السوق، والناتج عن تَأثيره في توافق المصالح بين الإدارة وحملة الأسهُم الأخرين (خيرة وآخرون، 2021: 155). وبذلك يمكن تعريف أَلْمِلْكِيَة الإدارية على أنها امتلاك حصص من أسهُم ملكية الشركة من قبل مديريها أو مديريها التنفيذيين. حيث أكدت الدرَاسات بان حيازة الإدارة لجزء من أسهُم الشركة يساعد في تقارب المصالح، ومن ثم يقلل من الحاجة إلى المراقبة من قبل المُساهمين الخارِجيين(Aljabr, 2019: 36) ، ويحد من السلوك الانتهازي للإدارة ويحسن من جودة الأرباح (عبد الزهرة، 2016: 10). ففي حالة انفصال أَلْمِلْكِيَة يحصل تعارض في المصالح، يتولد عنه عدم تماثل المعلومات ومشاكل الوكالة المعروفة مثل الخطر الأخلاقي والاختيار العكسي، ومن ثم يلجأ أصحاب المصالح الآخرين بخلاف الإدارة إلى مصادر أخرى غير موثوق في مصداقيتها للوصول إلى المعلومات الداخلية (عساف وعيسى، 2023: 15). كما إن فصل الإدارة عن أَلْمِلْكِيَة يمنح الإدارة الدافع لتحقيق أهدافها على حساب حملة الأسهُم مما يؤثر على قيمة الشركة (أبو الخير، 2022: 762).
- **أَلْمِلْكِيَة العائلية (Family Ownership):** وهي نسبة عدد الأسهُم التابعة لعائلة واحدة الى أجمالي الأسهُم الكلية للشركة، وينشأ هذا النَوع من ميول العائلة الى استثمار أموالها في شركة دون سواها بغية السيطرة على القَرارات فيها من خلال وجودهم ضمن مَجلس الإدارة (الزاملي وآخرون، 2021 :347). لذا تعرف أَلْمِلْكِيَة العائلية على أنها الحالة التي تمتلك فيها عائلة أو مجموعة من الأفراد المرتبطين بعلاقة القرابة، حصة ملكية كبيرة في شركة معَينة، وقد يؤدي مثل هذا التَأثير إلى إضعاف استقلالية أعضاء مَجلس الإدارة، ويمكن أن يفضي إلى زيادة خطر التواطؤ بين أعضاء المَجلس المستقلين غير التنفيذيين وأصحاب العائلات (Darus et al., 2009: 130). وأن ما يميز هذه الشَركات هو اقتران أَلْمِلْكِيَة بالإدارة معا، والذي ينتج عنه تقارب في المصالح يؤدي الى تحسين أداء الشركة وتقليل تكاليف الوكالة، إلا إن تحت هذا النَوع من هياكل أَلْمِلْكِيَة تطغى علاقة القرابة على الإدارة على حساب المُساهمين الخارجين (عبد الزهرة، 2016: 143). كما تسهم أَلْمِلْكِيَة العائلية في تقليل تكلفة تَمويل الديون، حيث نجد أن الشَركات العائلية تتمتع بتكلفة تَمويل ديون أقل بمقدار 23% مقارنة بالشَركات غير العائلية .(Anderson et al., 2017: 19) ولكن وجود أَلْمِلْكِيَة العائلية قد يضعف التَأثير الإيجابي لآليات الحوكمة الأخرى، مثل تَأثير المديرين المستقلين على مَجلس الإدارة من خلال ترشيح ممثلي العائلة في مَجلس الإدارة، مما يسمح فقط بالحد الأدنى لعدد المديرين المستقلين الخارِجيين بالمشاركة. ومن ثم، تميل مجالس إدارة الشَركات العائلية إلى أن تكون أقل استقلالية ويهيمن عليها ممثلي أفراد العائلة، إلا إن أَلْمِلْكِيَة العائلية تتميز بأفق استثماري طَويل الأمد ورغبة في الحفاظ على سمعة العائلة جيلاً بعد جيل. وهذا، من بين أسباب أخرى، يجعل أفراد العائلة الذين يشغلون مناصب إدارية حريصين على زيادة قيمة الشركة ككل وتلبية الطلب على الشفافية .(Aljabr, 2019: 33) وهنالك شرطان لاعتبار الشركة ذات ملكية عائلية هما (عيدان، 2020: 28): أ. أن يرتبط اثنان أو أكثر من المدراء التنفيذين بعلاقة عائلية. ب. أن تمتلك العائلة ما لا يقل عن 5% من مجموع أسهُم الشركة.

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

- **أَلْمِلْكِيَة الأجنبية (Foreign ownership):** تعني امتلاك الأفراد أو المؤسسات الأجنبية للأسهُم في الشَركات المحلية المُدرجة في الأسواق المالية، وتصنف الشَركات على أنها ذات ملكية أجنبية عندما تكون مملوكة من قبل مستثمرين أجانب أو أنها تابعة لشركة أجنبية (حسين ومحمد، 2023: 979). وتوجد وجهتي نظر متنافستان في هذا السياق، تتمثل الأولى، في حاجة أصحاب أَلْمِلْكِيَة الأجنبية إلى عائد أعلى على استثماراتهم، ويشكلون تهديداً أكبر بالتدخل في إدارة الشركة، والثانية، يمتلك اغلب أصحاب أَلْمِلْكِيَة الأجنبية قدرة وخبرة على مراقبة تصرفات المديرين مقارنة بصغار المُساهمين، وهذا يمكنهم من اتخاذ القَرارات التَمويلية الصائبة . (Waheed et al., 2010: 32-33) ويعد الاعتماد على أَلْمِلْكِيَة الأجنبية أحد وسائل التَمويل المهمة، فضلا عن كونها جزء من الآليات المهمة للحوكمة، لما لها من تَأثير على أداء الشركة، فهي تعد إحدى الوسائل المهمة للدول النامية لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر (العايدي، 2018: 399). كما تعد نَوع اً مهماً من أنواع المساهمة في الأسواق الناشئة بسبب أفقها الاستثماري طَويل الأجل، مما يساعد على استقرار سوق الأسهُم، وأيضاً بسبب أبحاثها الأساسية التي تجريها على الأسواق المحتملة، مما يرفع من مستوى الوعي والمعرفة للمشاركين في السوق.(Aljabr, 2019: 35)
- **أَلْمِلْكِيَة الحكومية (Governmental ownership):** وتعني أن تكون للدولة نسبة ملكية في الشَركات المساهمة، أما عن طريق شراء الأسهُم أو عن طريق تحويل الشكل القانوني للشركات الحكومية القَائمةْ بطرح جزء من أسهُمها للاكتتاب العام، والتي من الممكن أن يؤثر إيجابا أو سلبا على قيمة الشركة في السوق، فالشكل الإيجابي يتكون بسبب اختلاف الأهداف الاجتماعية للحكومة عن أهداف القطاع الخاص وما له من تَأثير في توفير قدر أكبر من المعلومات، أما الجانب السلبي فيكون بسبب ميل أَلْمِلْكِيَة الحكومية لتقليص مدى شفافية المعلومات عن طريق تقليل نشر المعلومات نظرا لميلها الى الأخذ بنظر الاعتبار الأبعاد السياسية للشفافية المفرطة (دخان، 2018 :35). ومن جانب أخر، فإن أَلْمِلْكِيَة الحكومية تَركز على مراقبة سلوك الإدارة وتطالبها بالشفافية في التقارير المالية، وقد يرجع تفسير ذلك إلى كون هذه الشَركات تكون تحت رقابة من الجمهور، وتخضع لرقابة الجهاز الأعلى للرقابة المالية أو لمدقق خارجي (عساف وعيسى، 2023: 22). وترى دراسة (Darus et al., 2009: 131) على أنه وعلى الرغم من أن الشَركات المملوكة للحكومة تدار بشكل مشابه للشركات الخاصة الأخرى، إلا أن أهدافها الرَئيسية مختلفة، أي قد تكون الأهداف الأساسية تتمثل في تعزيز الرفاهية الاجتماعية وغيرها من الاعتبارات غير الربحية، ولا تكون متسقة مع هدف تعظيم القيمة في الشَركات الخاصة الأخرى، مما يسهم في ارتفاع تكاليف الوكالة.
- **أَلْمِلْكِيَة المؤسساتية (Institutional Ownership):** يعني بها عائدية جزء من أسهُم الشركة المملوك لشركة أخرى أو قيام شركة بشراء جزء من أسهُم شركة أخرى والدخول ضمن مَجلس أدارتها .(Ayadi & Boujelbene, 2014: 82) وتشير العديد من الدرَاسات الى إن تزايد نسبة أَلْمِلْكِيَة المؤسساتية من الشَركات الكبيرة مثل المصارف وصناديق الاستثمار وغيرها، يساعد في الرقابة على إدارة الشَركات وتقليل تصرفاتها غير المرغوب فيها، ويعود السبب في ذلك الى امتلاك هذه المؤسسات غالبا لجزء كبير من أسهُم الشَركات المستثمر فيها، وكذلك القدرة الفنية والخبرة الكافية التي تتمتع بها قياسا بالأفراد، بما يمكنهم من تحليل وتفسير المعلومات بكفاءة عالية (عبد الزهرة، 2016: 144). وقد دمجت بعض الدرَاسات بين أَلْمِلْكِيَة المُؤسسية وبين أَلْمِلْكِيَة الحكومية على انهما وجهان لعملة واحدة، إذ تؤكد دراسة (عيدان، 2020: 27) على تعريف أَلْمِلْكِيَة المُؤسسية على "أنها أسهُم الشركة المملوكة من قبل المُساهمين مثل المصارف والشَركات المختصة بالاستثمار والتامين والهيئات الحكومية والمُساهمين المؤسساتيين الآخرين، أي إنها أي نَوع من أنواع أَلْمِلْكِيَة بخلاف أَلْمِلْكِيَة الفردية". ويتمتع المُساهمين المؤسساتيين، نظرًا لمستوى المعرفة والخبرة وممتلكاتهم الكبيرة وحقوق السيطرة، بإن يكون لديهم حوافز إضافية لمراقبة سلوك الإدارة والمطالبة بتقديم معلومات إضافية. علاوة على ذلك فانهم محترفين خارجيين لديهم مستوى عالٍ من الطلب على المعلومات مما يكثر من دوافع المديرين لتوفير المزيد من المعلومات طوعًا من أجل تلبية متطلباتهم المختلفة.(Aljabr, 2019:31)
- **أَلْمِلْكِيَة المتبادلة (Mutual ownership):** تعني امتلاك شركة ما لأسهُم شركة أخرى تكون ذاتها تمتلك أسهُم في الشركة الأولى، وتعد هذه الحالة منتشرة في المانيا واليابان (الزاملي وآخرون، 2021: 348). وغالبا ما يسهم ذلك في تعزيز العلاقات التجارية بين الشَركات ولكن قد يؤدي أحيانا الى حدوث مشاكل عند أعداد القَوائم المالية في احتساب نسبة امتلاك كل شركة من الأسهُم عند نظيرتها (عبد الزهرة، 2016: 144) .
- **ملكية كبار المستثمرين (Block Holders):** تأتي ملكية كبار المستثمرين عندما تكون أسهُم الشركة في يد عدد صغير من حملة الأسهُم، وتؤدي زيادة ملكية كبار المستثمرين وتدفعهم إلى أمرين، أما زيادة ممارسات إدارة الأرباح لزيادة العائد على استثماراتهم، أو وجود دافع قوي وقدرة عالية على مراقبة

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

تصرفات الإدارة من قبل صغار المستثمرين (مليجي، 12:2014). وان هذا النَوع من هياكل أَلْمِلْكيّة يمكن المُساهمين ذوي الحصة الكبيرة من جعل المديرين في موقف محمين على حساب المُساهمين ذوي الحصص الصغيرة، ويختلف المستوى الذي يعد فيه المستثمر "كبيرًا"، ولكنه غالبًا ما يتضمن حصة كبيرة بما يكفي ليكون له تأثير ملموس على قرارات الشركة (صونيا وإسماعيل، 208: 202).

لذا فأن هَيكل أَلْمِلْكيّة يجسد ظاهرة ديناميكية حيث لا يوجد هَيكل ملكية أمثل يصلح لكافة الشَركات أو هَيكل يصلح لشركة واحدة في كافة الأزمان، فمن المتوقع أن تكيف الشركة هَيكل ملكيتها في ضوء متغيرات البيئة الاقتصادية للشركة (الحناوي، 2019: 78).

ثانيا: الممارسات الضريبية العدوانية للشركات

ان الضرائب من أهم الركائز التي ترتكز عليها الحكومية لتمويل نفقاتها (الشافعي، 2020: 14) حيث تعد الضرائب ولا زالت الوسيلة الرئيسية والمهمة في تحقيق أهداف الدولة، وخاصة الدول ذات الموارد المحدودة، ونظرًا لأن الضريبة على دخل الشركات تعد عموما ثقلا على كاهل الشركة، فإن الإدارة تحاول عادةً تقليل النفقات الضريبية التي تؤثر بشكل كبير على نتائج اداء الشركة ومركزها المالي، مما يكون حافزا لديها الى اللجوء الى ممارسة ظاهرة خطيرة تتمثل بالممارسات الضريبية العدوانية، والتي تشير إلى مجموعة من المناورات المالية الإستراتيجية التي تستخدمها الشركات لتخفيض التزاماتها الضريبية، وغالبًا ما تتخطى حدود الاعتبارات القانونية والأخلاقية، وتنطوي هذه الممارسات عادة على استغلال الثغرات في قوانين الضرائب، والاستفادة من الهياكل المالية المعقدة، وتسعى إلى استغلال الغموض في قوانين الضرائب لتعظيم مكاسبها المالية (Kutera, 2017: 86) اذ تمثل الضرائب تكلفة عالية على الشركات، ومن ثم فهي تؤثر بشكل أساسي على أدائها المالي، علاوة على ذلك إذا ما اعتبر أن الهدف النهائي لنشاط الشركة هو توليد قيمة للمساهمين، فإن السلوكيات الهادفة لتقليل العبء الضريبي تتماشى مع هذا الغرض، لذا ازداد في السنوات الأخيرة الاهتمام بأكتشاف ممارسات تقليل العبء الضريبي للشركات، مما أدى إلى زيادة الحاجة الى فهم ماهية الممارسات الضريبية العدوانية .(Fonseca, 2019: 3) اذ كثيراً ما تثير مثل هذه الممارسات مخاوف أخلاقية وتخضع للتدقيق العام، اذ يُنظر إليها على أنها غير عادلة وتساهم في نقاش عالمي متزايد حول العدالة الضريبية، وعدم المساواة في الدخل، ومسؤولية الشركات .(Jaffar, 2021: 180) لذا تواجه الحكومات في جميع أنحاء العالم باستمرار، التحدي المتمثل في صياغة سياسات ضريبية قوية وشاملة لتحقيق التوازن، بين تعزيز النمو الاقتصادي وضمان التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أصحاب المصلحة.(Permatasari, 2023: 445)

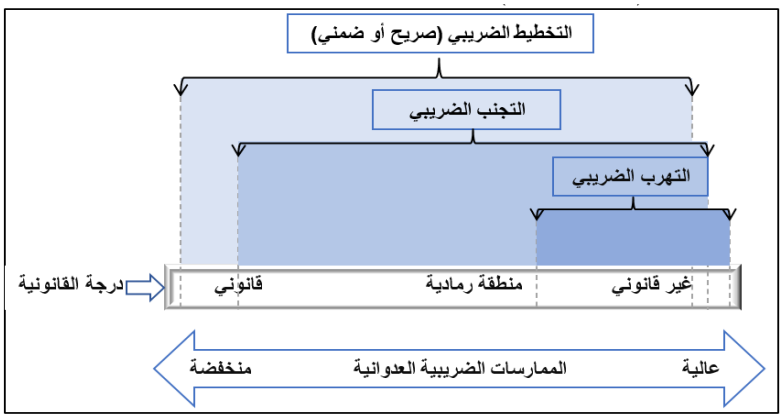
الا ان الباحثون لم يتفقوا على تعريف واحد للممارسات الضريبة العدوانية، فقد عرفت على إنها " تلك الممارسات التي تقوم بها إدارة الشركات بهدف تخفيض الربح الضريبي بشكل ملحوظ عن الربح المحاسبي، وذلك من خلال إساءة استخدام القانون الضريبي (محمود، 2023: 101). وعرفت من قبل (Martinez, 2017: 106)بأنها " تشير إلى الاستراتيجيات أو التقنيات التي يستخدمها الأفراد أو الشركات لتقليل التزاماتهم الضريبية عن طريق استغلال الغموض أو الثغرات في قوانين الضرائب، وغالبًا ما تتجاوز هذه الممارسات حدود القواعد القانونية والأخلاقية ."

أنواع الممارسات الضريبية العدوانية

إن الممارسات الضريبية العدوانية مصطلح شامل يغطي جميع الممارسات الضريبية التي تسعى للتقليل من العبء الضريبي الواقع عليها وتتمثل تلك الممارسات بالآتي (Lietz, 2013: 6) و(محمود، 2023: 115):

- **التهرب الضريبي Tax evasion :** يعد التهرب الضريبي مجموعة من الأفعال والاساليب التي يعتمدها المكلف وتنطوي على مخالفة مؤكدة للقانون الضريبي باستعمال وسائل التلاعب والاحتيال بغية الخلاص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية أو جزئية، مما ينعكس على حصيلة الدولة من الضريبة، كأن يقدم المكلف تقريرا عن دخله الى الإدارة الضريبية يبين فيه التكاليف أعلى من الإيرادات قاصدا عدم الخضوع للضريبة (شريف، 2017: 5). لذا يعرفه (العنزي، 2023: 275) بأنه " الممارسات الناشئة نتيجة استخدام المكلف الضريبي الطرق غير المشروعة كالغش، والمخادعة وغيرها للتخلص من الضريبة كليا أو جزئيا". ويعُرف أيضا بانه " عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف إما جزء أو كل النسبة المفروضة، وتتم عملية التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل غير قانونية" (سعيد، 2014: 26) .

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9



شكل (٢) انواع وحالات الممارسات الضريبية العدوانية

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على.(Lietz, 2013: 6)

- **التجنب الضريبي Tax avoidance :** يقصد بالتجنب الضريبي خلاص المكلف من دفع الضريبة دون مخالفة القوانين الضريبية، وذلك بعدم ممارسة النشاط الذي تفرض عليه الضريبة، كعدم استثمار الدخل في النشاطات الخاضعة للضريبة أو عدم استهلاك السلع المفروض عليها ضريبة عالية أو حتى عن طريق الاستفادة من الثغرات التي يتضمنها القانون الضريبي، بسبب سوء صياغته وعدم الدقة في الأحكام، مما يتيح الفرصة لجني أرباحا دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح (شريف، 2017: 5). وعليه يمكن القول بأن التجنب الضريبي هو تصرف قانوني بطبيعته شريطة عدم اقترانه بسوء نية من قبل المكلف الضريبي، كتجزئة الوعاء الضريبي مع من يرتبط به بقصد تخفيض العبء الضريبي، فيكون التجنب الضريبي مشروعاً (العزي، 2023: 276)، وقام (Jolanta) &Natalia, 2019: 75) بتعريف التجنب الضريبي بانه التخطيط الاستراتيجي الذي ينطوي على هيكلة المعاملات المالية للاستفادة من القوانين واللوائح الضريبية من أجل تقليل مبلغ الضرائب المستحقة. وتتعدد ممارسات التجنب الضريبي.
- التخطيط الضريبي Tax planning : يعد التخطيط الضريبي مستوى إدراكي عالي للممول في نطاق القانون الضريبي لمحاولة تخفيض العبء الضريبي المترتب على الشركة، وعليه يعد التخطيط الضريبي بمثابة ممارسات لإدارة الربح الضريبي في اتجاه تخفيضه :John & Stephanie, 2021) (334، وقد عرفه (الراوي، 2020: 459) على انه عملية تحليل وترتيب الأنشطة المالية بطريقة تقلل من المسؤولية الضريبية قانونياً وفعالا، او هو مجموعة الإجراءات والخطط التي يستخدمها الممول لتنظيم شؤون نشاطه، بهدف تخفيض قيمة الضريبة المستحقة عليه، أو التخلص من عبئها بطريقة مشروعة (عبد المسيح، 2023: 637).

ومما تقدم أعلاه يمكن ان نلخص نقاط التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي والتجنب الضريبي من خلال الجدول الآتي:

جدول (1) مقارنة بين التهرب والتخطيط والتجنب الضريبي

أوجه المقارنة	التهرب الضريبي	التخطيط الضريبي	التجنب الضريبي
الهدف	محاولة تخفيف أو إزالة العبء الضريبي		
تأثيره	يؤثر سلبا على خزينة الدولة كونه يقلل من الإيرادات المتحصلة من الضريبة		
درجة شرعيته	أساليب غير مشروعة	أساليب غير مشروعة (تعسفي)	أساليب مشروعة
		أساليب مشروعة (غير تعسفي)	
وجه نظر القانون له	خرق صريح للقانون	خرق صريح للقانون إذا كان تعسفيا	الاستفادة من الأحكام الضريبية دون مخالفتها
		الاستفادة من الأحكام الضريبية دون مخالفتها (غير تعسفي)	
المدى	قصير المدى وغير مستمر	عملية منظمة ومستمرة في اغلب الأحيان	قصير المدى وغير مستمر
قدرة الدولة	غير مسيطر عليه	غير مسيطر عليه	يمكن أن يستخدم من قبل الدولة لتحقيق

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

للسيطرة عليه			أهدافها

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر السابقة.

ومن ثم عدم امكانية الانحياز المطلق نحو ادانة الممارسات الضريبية للشركات وذلك في حال عدم تجاوزها القوانين الضريبية، لما توفره تلك الممارسات من وفورات مالية يمكن إعادة استثمارها او استخدامها في الحفاظ على الاستقرار المالي، اما لو تجاوزت تلك الممارسات حدود القانون الضريبي فتعد ممارسات ضارة يجب التصدي لها، وبغض النظر عن الأسباب التي تدعو الشركات الى انتهاج العدوانية الضريبية الا انها لا تزال مخالفة للقواعد الأخلاقية وتهرباً من المسؤولية الاجتماعية.

ثالثا: علاقة هيكل الملكية بالممارسات الضريبية العدوانية

يمكن لتركز الملكية داخل الشركة أن يؤدي الى تسهيل أو تثبيط الممارسات الضريبية العدوانية والتي سيتم تناولها بحسب شكل هيكل الملكية وكالاتي:

1. **الملكية العائلية وعلاقتها بالممارسات الضريبية العدوانية:** يتضمن هيكل الشركات العائلية صراع وكالة مختلف وفريد فيما يتعلق بتكاليف وفوائد الممارسات الضريبية العدوانية مما يتطلب المزيد من التحقيقات، حيث يتأثر تعيين المديرين التنفيذيين في مجلس إدارة الشركات العائلية إلى حد كبير بأفراد العائلة من أجل الحفاظ المستمر على أهميتهم في السيطرة على الشركة، ويشير هذا التأثير إلى تطابق مصالح أصحاب الشركة (الملكية العائلة) ومصالح المدراء المعينين وبالتركيز على كون الخصم المحتمل على سعر السهم غير مرئي بالنسبة للشركات العائلية، وبالنظر إلى ذلك فإن الوفورات الضريبية من الضرائب التي تم تجنبها من خلال الانتهازية الإدارية هي بمثابة فوائد لتجنب او التهرب من الضرائب للشركات العائلية (Hairul, et.al, 201: 154). ولذلك فمن المنطقي أن نستنتج أن تكاليف وفوائد التهرب الضريبي كبيرة بالنسبة للشركات العائلية، ومع ذلك فإن التكاليف المرتبطة بالممارسات الضريبية العدوانية أقل من الفوائد التي تعود على الشركات العائلية في بيئة الملكية المركزة، ومن ثم فإن تكلفة التهرب الضريبي بالنسبة للشركات العائلية في مثل هذا الوضع هي العقوبة المحتملة التي تفرضها مصلحة الضرائب (AL-Rashdan, 2022: 3377) .
2. **الملكية المؤسسية وعلاقتها بالممارسات الضريبية العدوانية:** يمتلك الملاك المؤسسين كمية كبيرة من الأسهم في الشركة وذلك يعني وجوب ضمان الاستدامة طويلة المدى للمساهمين، حيث يمكن للمستثمرين المؤسسيين توزيع أدوارهم في جميع أنحاء المنظمة مما يجعلهم بمثابة آلية بديلة لحوكمة الشركات لشدة تأثير للمساهمين المؤسسيين على قرارات الشركات الكبرى ومنها الممارسات الضريبي العدوانية للشركات (Hassan, et.al, 2022: 150). حيث كشفت نتائج دراسة(Putu, Made, 2021: 19) ان الملكية المؤسسية لها تأثير سلبي على الممارسات الضريبية العدوانية فكلما ارتفعت الملكية المؤسسية في الشركة كلما انخفضت تلك الممارسات كون الملكية المؤسسية قادرة على لعب دور مهم في الإشراف على المديرين والتأثير عليهم حتى تتمكن من إجبار الإدارة على تجنب السلوك الأناني.
3. **الملكية الحكومية وعلاقتها بالممارسات الضريبية العدوانية:** تمتلك الملكية الحكومة تأثيرًا كبيرًا على القرارات الإدارية من خلال المساهمين والسلطة السياسية حيث تميل هذه الشركات إلى تعظيم موارد الشركة من خلال الاستفادة من العلاقات السياسية ومن ثم فان الشركات ذات العلاقات السياسية تزيد من العدوانية الضريبية وإن انخفاض مخاطر عمليات التدقيق الضريبي يجعل الشركات أكثر عدوانية ضريبياً (Wima, et.al, 2021: 299).
4. **الملكية الأجنبية وتأثيرها على الممارسات الضريبية العدوانية:** يمكن أن تؤثر نسبة الملكية الأجنبية للأسهم في الشركة على تحديد سياسة الشركة، فالمستثمرون الأجانب الذين يستثمرون في شركات في بلد ما عائدًا مناسباً على الأرباح، ولا تتم ممارسة الملكية الأجنبية والتهرب الضريبي إلا في البلدان النامية، ووجدت تلك الدراسة أن البنوك المملوكة لمستثمرين أجانب دفعت ضرائب أقل في ثمانين دولة، وعليه فكلما ارتفع مستوى ملكية الأسهم من قبل المستثمرين الأجانب في الشركة ارتفع مستوى الممارسات الضريبية العدوانية على الشركات (AL-Rashdan, 2022: 3377)
5. **الملكية الإدارية وتأثرها على الممارسات الضريبية العدوانية:** يمكن أن تؤدي ملكية الأسهم الإدارية العالية إلى زيادة المخاطر التي تواجهها الشركات المتورطة في الممارسات الضريبية العدوانية حيث يمكن للملكية الإدارية العالية في الشركة أن تشجعهم على اتخاذ قرارات للقيام باستثمارات محفوفة بالمخاطر مثل تجنب الضرائب او التهرب منها لزيادة الأرباح (Wima, et.al, 2021: 299)

إما **الملكية المشتتة** فمن الممكن أن تخلق بعض نقاط الضعف أمام الممارسات الضريبية العدوانية، ويعود السبب في ذلك إلى توزيع حصص الملكية بين عدد كبير من المساهمين في الشركة فلا يمتلك مساهم واحد أو مجموعة صغيرة من المساهمين حصة مسيطرة في الشركة على العكس من هيكل الملكية المركزة والذي بدوره يضعف قدرة المساهمين للسيطرة والرقابة على الإجراءات الضريبية في الشركة مما يزيد من احتمالية انخراطها في مثل هكذا ممارسات

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

(Hassan, et.al, 2022: 153). والآتي جدول (2) يبين اراء مجموعة من الدراسات السابقة حول العلاقة بين هيكل وتركز الملكية والممارسات الضريبية العدوانية:

جدول (2) العلاقة بين هيكل الملكية والممارسات الضريبية العدوانية وفقا لنتائج الدراسات السابقة

ت	عنوان الدراسة	الباحث	السنة	بلد الدراسة	المتغيرات	نوع هيكل الملكية	نوع العلاقة
1	Corporate ownership, governance and tax avoidance: An interactive effect	Hairul, Ibrahim & Siti	2014	ماليزيا	هيكل الملكية والحوكمة والتهرب الضريبي	الملكية العائلية	تزيد من التهرب
						الملكية الحكومية	تزيد من التهرب
						الملكية الاجنبية	تزيد من التهرب
2	ownership structure and corporate tax avoidance: evidence from the listed companies of Bangladesh	Hassan, Masum & Sarkar	2022	بنغلادش	هيكل الملكية وتجنب الضرائب	الملكية المؤسسية	تقلل من التجنب
						الملكية الادارية	تزيد من التجنب
						الملكية الاجنبية	تزيد من التجنب
						الملكية المشتتة	تزيد من التجنب
3	The Effect of Corporate Governance on Tax Avoidance: The Role of Profitability as a Mediating Variable	Sunarto, Widjaja & Oktaviani	2021	إندونيسيا	الحوكمة والتهرب الضريبي والربحية	الملكية المؤسسية	تزيد من التهرب
4	The Effect of Institutional Ownership, Profitability, Leverage and Capital Intensity Ratio on Tax Avoidance	Darsani & Sukartha	2021	إندونيسيا	الملكية المؤسسية والربحية والرافعة المالية وكثافة رأس المال وتجنب الضرائب	الملكية المؤسسية	تزيد من التجنب
5	Verification Of Tax Avoidance by Audit Quality and Dimensions Of Ownership Structure in Jordanian Manufacturing Companies	AL-Rashdan	2022	الاردن	التهرب الضريبي وجودة التدقيق وهيكل الملكية	الملكية الادارية	عدم وجود علاقة
						الملكية المؤسسية	تزيد من التهرب
						الملكية	تقلل من

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

						الاجنبية	التهرب
						الملكية العائلية	تقلل من التهرب
6	تأثير آليات حوكمة الشركات على العالقة بين نفوذ المدير التنفيذي وممارسات التجنب الضريبي	الباز	2022	مصر	الحوكمة ونفوذ المدير التنفيذي والتجنب الضريبي	الملكية الادارية	تقلل من التجنب
						الملكية المؤسسية	تزيد من التجنب
						الملكية الاجنبية	تزيد من التجنب
7	أثر الملكية الحكومية على العالقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي	علوان وبركات	2024	مصر	الملكية الحكومية وحجم الشركة ولتجنب الضريبي	الملكية الحكومية	عدم وجود علاقة
8	أثر أنماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي	الركابي	2022	مصر	هيكل الملكية والتجنب الضريبي	الملكية الحكومية	تزيد من التجنب
						الملكية الإدارية	تزيد من التجنب
						الملكية العائلية	تقلل من التجنب
						الملكية المؤسسية	تقلل من التجنب
						الملكية الأجنبية	تقلل من التجنب

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الدراسات السابقة المؤشرة في الجدول.

يرى الباحثان أن الآراء قد تختلف لتأثير الملكية العائلية بناءً على توافق مصالح الأسرة مع سمعة الشركة على المدى الطويل مقابل الفوائد الضريبية قصيرة الأجل، وبالمثل يمكن التوسط في تأثيرات الملكية الحكومية على الممارسات الضريبية من خلال قوة الرقابة التنظيمية في مناطق مختلفة، وهو ما قد يفسر سبب ملاحظة بعض الدراسات لزيادة السلوك الضريبي العدواني بينما لا تبلغ دراسات أخرى عن أي تأثير واضح، وقد يعكس التناقض في النتائج المتعلقة بالملكية الأجنبية الاختلافات في كيفية تعامل الكيانات المملوكة للأجانب مع قوانين الضرائب في الدولة المضيفة، حيث يستخدم البعض الممارسات العدوانية كاستراتيجية تنافسية بينما يعطي البعض الآخر الأولوية للامتثال للحفاظ على مصداقية السوق.

المحور الثالث: الجانب العملي لهيكل الملكية والممارسات الضريبية العدوانية

اولاً: المُتغير الرئيسي الاول (المستقل)- هَيكل ٱلمِلّكيّة: يتناوَل البَحث تقييم وتحليل أنواع هياكل ٱلمِلّكيّة وفقا لنسب ٱلمِلّكيّة الأعلى في الشَركات عَينة البَحث. وقد اعتمد البَحث في تقييم أنواع الهياكل في الشَركات عَينة البَحث على دراسة محتوى التقارير الإدارية للشركات عَينة البَحث والنشرات الصادرة عن سّوَق الوّراق للأوَراق الّمالية خلال مدة البَحث. حيث تمثل تَركز ٱلمِلّكيّة في الشَركات عَينة البَحث في خمسة أنواع من هياكل ٱلمِلّكيّة وهي (أجنبية، حكومية، إدارية، مؤسسية، عائلية) وكما موضح في الجدول (3) الاتي:

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

جدول (3) أنواع هياكل ألْمِلْكيّة للشركات عَينة البَحث للمدة 2013 -2022

رمز الشركة	هَيكل ألْمِلْكيّة									
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
TASC	أجنبية	أجنبية	أجنبية	أجنبية	أجنبية	أجنبية	أجنبية	أجنبية	أجنبية	أجنبية
AIPM	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية
AIRP	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية
HTVM	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية
IMOS	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية
SNUC	إدارية	مؤسسية	مؤسسية	مؤسسية	مؤسسية	مؤسسية	مؤسسية	مؤسسية	مؤسسية	مؤسسية
IMAP	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية
IRMC	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية	حكومية
AMEF	مؤسسية	مؤسسية	مؤسسية	مؤسسية	مؤسسية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	عائلية
IBSD	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية	إدارية

المَصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على التقارير الإدارية والمالية المنشورة للشركات عَينة البَحث

ثانياً: المُتغير الرئيسي الثاني (التابع) – ألْمُمَارسّات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية: يتناوَل البَحث بالتقييم والتحليل احتمالية تبني الشَركات عَينة البَحث للممارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية (تهرب، تجنب، تخطيط) في صورتها الضارة من قبل الشَركات عَينة البَحث، باستخدام معادلة Shelter Tax Probability (STP) للتنبؤ باحتمالية قيام الشَركات بأحد تلك ألْمُمَارسّات ألضِرّيبْية بشكل عدواني ضار، من خلال اعتماد المُعادلة الآتية (Kim, 2011:645):

$$shelter = -4.86 + 5.20 \times BTD_{it} - 1.41 \times LEV_{it} + 0.76 \times SIZE_{it} + 3.51 \times ROA_{it} + 1.72 \times F - INC_{it} + 2.43 \times R\&D_{it}$$

حيث أن :

BTD: الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضَريبي LEV: الرافعة المالية SIZE: حَجم الشركة ROA: العائد على الأصول

F-INC: الدخل الأجنبي R&D: مصاريف البَحث والتطوير

تم تطبيق النُموذج لاحتساب احتمالية ممارسة الشَركات عَينة البَحث للممارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية، وكانت النتائج كما موضحة بالجدول (4) الاتي:

جدول (4) قيم احتمالية ألْمُمَارسّات الضريبة ألعِدّوانْية للشركات عَينة البَحث

اسم لشركة	احتمالية اتباع ألْمُمَارسّات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية									
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
TASC	5.35	5.01	4.74	4.70	4.76	4.86	4.84	4.86	4.96	4.89
AIRP	2.55	2.65	2.71	2.40	2.53	1.74	2.55	2.50	2.56	2.66
AIPM	2.87	2.78	2.82	2.75	2.90	2.88	2.95	2.80	3.11	2.94

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

0.48	0.42	0.76	2.67	0.92	(0.40)	(0.84)	0.91	2.06	2.05	HTVM
3.23	2.61	2.71	2.73	2.94	2.84	2.36	2.82	2.38	2.78	IMOS
2.32	2.31	1.92	2.26	2.31	2.19	2.19	2.19	2.40	2.34	SNUC
2.75	2.53	2.10	0.17	2.78	2.78	2.67	2.96	2.91	2.84	IMAP
2.57	2.22	2.72	2.77	2.56	2.51	2.25	1.90	1.37	2.37	IRMC
2.18	1.96	1.27	2.38	1.46	2.30	2.33	2.44	2.48	2.36	AMEF
4.55	4.54	4.73	4.46	4.53	4.47	4.46	4.36	4.26	4.31	IBSD

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج تطبيق النموذج.

ثالثاً: اختبار وتحليل العلاقة بين هيكل الملكية والممارسات الضريبية العدوانية

تضمنت هذه الفقرة اختبار العلاقة بين المتغير المستقل الأول (هيكل الملكية) وبين المتغير التابع والمتمثل في (الممارسات الضريبية العدوانية) وتحليلها. إذ سيتم اختبار الفرضية الرئيسية الأولى للبحث والتي تنص على: "هناك فروق ذات دلالة إحصائية في الممارسات الضريبية العدوانية بين الشركات ذات هياكل الملكية المختلفة (الإدارية، العائلية، المؤسسية، الأجنبية والحكومية) للشركات غير المالية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية". وقد تم اعتماد اختبار (t-test) لعينتين مستقلتين، وذلك لاختبار معنوية الفروق في الممارسات الضريبية العدوانية لكل نوع ين مستقلين من أنواع هياكل الملكية ، ومن ثم تحديد أي من هذه الأنواع هي الأكثر ممارسة للضريبية العدوانية . لذا فاذا ما كانت قيمة الاختبار لـ (sig. t) أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (5%)، يتم عندئذ قبول الفرضية الصفرية، أي أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الممارسات الضريبية العدوانية بين أنواع هياكل الملكية" . أما اذا كانت قيمة الاختبار لـ (sig. t) اصغر من (5%) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، أي "هناك فروق ذات دلالة إحصائية في الممارسات الضريبية العدوانية" . ولأغراض ترتيب أنواع هياكل الملكية من حيث درجة الممارسة الضريبية العدوانية، فانه يتم احتساب الفروق لصالح هيكل الملكية ذو المتوسط الأكبر في الممارسات الضريبية العدوانية . لذا تم أجراء الاختبار والجدول (5)يبين الاتي:

جدول (5) نتائج اختبار الفروق المعنوية في الممارسات الضريبية العدوانية بين هياكل الملكية

الاختبار	هيكل الملكية	Mean	Std. Deviation	F	Sig. f	t	Sig. t
1	الملكية العائلية	3.762	2.241	2.978	0.106	0.200-	0.798
	الملكية الأجنبية	3.963	1.228				
2	الملكية العائلية	3.762	2.241	484.48	0.000	2.582	0.030
	الملكية المؤسسية	2.231	0.138				
3	الملكية العائلية	3.762	2.241	1.740	0.197	0.767	0.362
	الملكية الإدارية	3.070	1.182				
4	الملكية العائلية	3.762	2.241	4.308	0.044	2.179	0.034
	الملكية الحكومية	2.248	0.913				
5	الملكية الأجنبية	3.963	1.228	69.705	0.000	4.178	0.000
	الملكية المؤسسية	2.231	0.138				
6	الملكية الأجنبية	3.963	1.228	0.710	0.404	2.291	0.009
	الملكية الإدارية	3.070	1.182				
7	الملكية الأجنبية	3.963	1.228	7.219	0.009	5.660	0.000
	الملكية الحكومية	2.248	0.913				

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

8	ألمُلكيّة المُؤسسية	2.231	0.138	16.292	0.000	2.103-	0.042
	ألمُلكيّة الإدارية	3.070	1.182				
9	ألمُلكيّة المُؤسسية	2.231	0.138	7.112	0.010	0.056-	0.956
	ألمُلكيّة الحكومية	2.248	0.913				
10	ألمُلكيّة الإدارية	3.070	1.182	4.455	0.038	3.381	0.001
	ألمُلكيّة الحكومية	2.248	0.913				

الجدول (5) أعلاه دل الى إن الفروق بين الشَركات ذات هَيكل ألمُلكيّة (العائلية – الأجنبية) تشير إلى تقاربٍ نسبيٍّ في الأوساطِ الحسابيةِ والانْحرافاتِ المُعياريةِ لممارساتها ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية مما يشير الى الفروقِ الضئيلةِ بينها في تلك ألمُمَارسّات. فيما يشيرُ مستوى معنويةِ (sig.f) الى تجانسِ تلك الشَركات في ظِلّ مستوى المعنوية المعتمد (0.05) أي إن تلك الشَركات العائلية والأجنبية متجانسةٍ في ممارساتها ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية ، إذْ بلغَ مستوى المعنويةِ المحسوب (0.106) وهوَ أكبر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ. وعندَ مقارنةَ مستوى المعنويةِ لاختبار (t) معَ مستوى المعنويةِ المعتمد، يتبين بان مستوى المعنويةِ قدْ بلغَ (0.798) وهوَ أكبرُ منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ، مما يؤكد عدمِ وجودِ فروق معنوية في ممارسة تلك الشَركات للضريبة ألعِدّوانْية . وبغرض بيان أيها اكثر ممارسة فقد تم اعتماد المقارنة بين قيم الأوساط الحسابية التي تبين تفوق الشَركات ذات ألمُلكيّة الأجنبية في ممارسة الضريبة ألعِدّوانْية بشكل اكبر من الشَركات ذات ألمُلكيّة العائلية على الرغم من تجانسهم النسبي.

فيما تبين نتائج اختبار الفروق بين الشَركات ذات هَيكل ألمُلكيّة (العائلية – المُؤسسية) إلى تباعد في قيمة الأوساطِ الحسابيةِ وكذلك في قيم الانحرافاتِ المعياريةِ لممارساتها ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية، مما يشير الى الفروقِ الكبيرة بينها في تلك ألمُمَارسّات. فيما يشيرُ مستوى معنويةِ لـ (sig.f) الى عدم تجانسِ تلك الشَركات في ظِلّ مستوى المعنوية المعتمد (5%)، إذْ بلغَ مستوى المعنويةِ المحسوب (0.000) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ. وعندَ مقارنةَ مستوى المعنويةِ لاختبار (t) معَ مستوى المعنويةِ المعتمد، يتبين بان مستوى المعنويةِ قدْ بلغَ (0.030) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ، مما يؤكد وجودِ فروق معنوية في ممارسة تلك الشَركات للضريبة ألعِدّوانْية. وبغرض بيان أيها أكثر ممارسة للضريبة ألعِدّوانْية، إذ تبين قيم الأوساط الحسابية تفوق الشَركات ذات ألمُلكيّة العائلية على المُؤسسية في ممارسة الضريبة ألعِدّوانْية.

فيما توضح نتائج الاختبار الى إن الفروق بين الشَركات ذات هَيكل ألمُلكيّة (العائلية – الإدارية) تشير إلى تباعد في قيم الأوساطِ الحسابيةِ وكذلك في قيم الانحرافاتِ المعياريةِ لممارساتها ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية ، مما يشير الى الفروقِ الكبيرة بينها في تلك ألمُمَارسّات. فيما يشيرُ مستوى معنويةِ (sig.f) الى تجانسِ تلك الشَركات في ظِلّ مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، إذْ بلغَ مستوى المعنويةِ المحسوب (0.197) وهوَ أكبر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ. وعندَ مقارنةَ مستوى المعنويةِ لاختبار (t) معَ مستوى المعنويةِ المعتمد، يتبين بان مستوى المعنويةِ قدْ بلغَ (0.362) وهوَ أكبر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ، مما يؤكد على عدم وجودِ فروق معنوية في ممارسة تلك الشَركات للضريبة ألعِدّوانْية . وبغرض بيان أيها أكثر ممارسة للضريبة ألعِدّوانْية ، تبين قيم الأوساط الحسابية تفوق الشَركات ذات ألمُلكيّة العائلية على ألمُلكيّة الإدارية في ممارسة الضريبة ألعِدّوانْية .

فيما تبين نتائج الاختبار الى إن الفروق بين الشَركات ذات هَيكل ألمُلكيّة (العائلية – الحكومية) تشير إلى تباعد كبير في الأوساطِ الحسابيةِ والانحرافاتِ المعياريةِ لممارساتها ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية ، مما يشير الى الفروقِ الكبيرة بينها في تلك ألمُمَارسّات. فيما يشيرُ مستوى معنويةِ (sig.f) الى عدم تجانسِ تلك الشَركات في ظِلّ مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، إذْ بلغَ مستوى المعنويةِ المحسوب (0.044) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ. وعندَ مقارنةَ مستوى المعنويةِ لاختبار (t) معَ مستوى المعنويةِ المعتمد، يتبين بان مستوى المعنويةِ قدْ بلغَ (0.034) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ، مما يؤكد وجودِ فروق معنوية في ممارسة تلك الشَركات للضريبة ألعِدّوانْية . وبغرض بيان إيها أكثر ممارسة للضريبة ألعِدّوانْية ، إذ تبين قيم الأوساط الحسابية تفوق الشَركات ذات ألمُلكيّة العائلية على الحكومية في ممارسة الضريبة ألعِدّوانْية .

فيما تبين نتائج الاختبار الى إن الفروق بين الشَركات ذات هَيكل ألمُلكيّة (الأجنبية – المُؤسسية) تشير إلى تباعد في الأوساطِ الحسابيةِ والانحرافاتِ المعياريةِ لممارساتها ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية ، مما يشير الى الفروقِ الكبيرة بينها في تلك ألمُمَارسّات. فيما يشيرُ مستوى معنويةِ (sig.f) الى عدم تجانسِ تلك الشَركات في ظِلّ مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، إذْ بلغَ مستوى المعنويةِ المحسوب (0.000) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ. وعندَ مقارنةَ مستوى المعنويةِ لاختبار (t) معَ

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

مستوى المعنويةِ المعتمد، يتبين بان مستوى المعنويةِ قدْ بلغَ (0.000) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ، مما يؤكد وجودِ فروق معنوية في ممارسة تلك الشَركات للضريبة ألعِدّوائيْة . وبغرض بيان إيهما اكثر ممارسة للضريبة ألعِدّوائيْة ، إذ تبين قيم الأوساط الحسابية تفوق الشَركات ذات أَلْمِلّكيْة الأجنبية على المُؤسسية في ممارسة الضريبة ألعِدّوائيْة .

فيما تبين نتائج الاختِبار أيضا الى إن الفروق بين الشَركات ذات هَيكل أَلْمِلّكيْة (الأجنبية – الإدارية) تؤكد وجود تقارب نسبي في الأوساطِ الحسابيةِ والانحرافاتِ المعياريةِ لممارساتها أَلضِرّيبْية ألعِدّوائيْة ، مما يشير الى الفروقِ الضئيلة بينهما في تلك أَلْمُمَارسّات. فيما يشيرُ مستوى معنويةِ (sig.f) الى تجانسِ تلك الشَركات في ظِلّ مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، إذْ بلغَ مستوى المعنويةِ المحسوب (0.404) وهوَ أكبر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ. وعندَ مقارنةَ مستوى المعنويةِ لاختِبار (t) معَ مستوى المعنويةِ المعتمد، يتبين بان مستوى المعنويةِ قدْ بلغَ (0.009) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ، مما يؤكد وجودِ فروق معنوية في ممارسة تلك الشَركات للضريبة ألعِدّوائيْة . وبغرض بيان إيهما أكثر ممارسة للضريبة ألعِدّوائيْة ، إذ تبين قيم الأوساط الحسابية تفوق الشَركات ذات أَلْمِلّكيْة الأجنبية على الإدارية في ممارسة الضريبة ألعِدّوائيْة .

فيما تبين نتائج الاختِبار الى إن الفروق بين الشَركات ذات هَيكل أَلْمِلّكيْة (الأجنبية – الحكومية) تشير إلى تباعد نسبي في الأوساطِ الحسابيةِ والانحرافاتِ المعياريةِ لممارساتها أَلضِرّيبْية ألعِدّوائيْة ، مما يشير الى الفروقِ النسبية بينهما في تلك أَلْمُمَارسّات. فيما يشيرُ مستوى معنويةِ (sig.f) الى عدم تجانسِ تلك الشَركات في ظِل مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، إذْ بلغَ مستوى المعنويةِ المحسوب (0.009) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ. وعندَ مقارنةَ مستوى المعنويةِ لاختِبار (t) معَ مستوى المعنويةِ المعتمد، يتبين بان مستوى المعنويةِ قدْ بلغَ (0.000) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ، مما يؤكد وجودِ فروق معنوية في ممارسة تلك الشَركات للضريبة ألعِدّوائيْة . وبغرض بيان إيهما اكثر ممارسة للضريبة ألعِدّوائيْة ، تبين قيم الأوساط الحسابية تفوق الشَركات ذات أَلْمِلّكيْة الأجنبية على الحكومية في ممارسة الضريبة ألعِدّوائيْة .

فيما تبين نتائج الاختِبار الى إن الفروق بين الشَركات ذات هَيكل أَلْمِلّكيْة (المُؤسسية - الإدارية) تشير إلى تباعد كبير في الأوساطِ الحسابيةِ والانحرافاتِ المعياريةِ لممارساتها أَلضِرّيبْية ألعِدّوائيْة ، مما يشير الى الفروقِ الكبيرة بينهما في تلك أَلْمُمَارسّات. فيما يشيرُ مستوى معنويةِ (sig.f) الى عدم تجانسِ تلك الشَركات في ظِلّ مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، إذْ بلغَ مستوى المعنويةِ المحسوب (0.000) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ. وعندَ مقارنةَ مستوى المعنويةِ لاختِبار (t) معَ مستوى المعنويةِ المعتمد، يتبين بان مستوى المعنويةِ قدْ بلغَ (0.042) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ، مما يؤكد وجودِ فروق معنوية في ممارسة تلك الشَركات للضريبة ألعِدّوائيْة . وبغرض بيان إيهما أكثر ممارسة للضريبة ألعِدّوائيْة ، إذ تبين قيم الأوساط الحسابية تفوق الشَركات ذات أَلْمِلّكيْة الإدارية على المُؤسسية في ممارسة الضريبة ألعِدّوائيْة .

فيما تشير نتائج الاختِبار الى إن الفروق بين الشَركات ذات هَيكل أَلْمِلّكيْة (المُؤسسية - الحكومية) تشير إلى تقارب كبير في الأوساطِ الحسابيةِ والانحرافاتِ المعياريةِ لممارساتها أَلضِرّيبْية ألعِدّوائيْة ، مما يشير الى الفروقِ الضئيلة بينهما في تلك أَلْمُمَارسّات. فيما يشيرُ مستوى معنويةِ (sig.f) إلى عدم تجانسِ تلك الشَركات في ظِلّ مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، إذْ بلغَ مستوى المعنويةِ المحسوب (0.010) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ. وعندَ مقارنةَ مستوى المعنويةِ لاختِبار (t) معَ مستوى المعنويةِ المعتمد، يتبين بان مستوى المعنويةِ قدْ بلغَ (0.956) وهوَ أكبر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ، مما يؤكد عدم وجودِ فروق معنوية في ممارسة تلك الشَركات للضريبة ألعِدّوائيْة . وبغرض بيان إيهما أكثر ممارسة للضريبة ألعِدّوائيْة ، إذ تبين قيم الأوساط الحسابية تفوق الشَركات ذات أَلْمِلّكيْة الحكومية على المُؤسسية في ممارسة الضريبة ألعِدّوائيْة .

أما نتائج الاختِبار فتوضح بأن الفروق بين الشَركات ذات هَيكل المِلّكيْة (الإدارية – الحكومية) تشير إلى تباعد نسبي في الأوساطِ الحسابيةِ والانحرافاتِ المعياريةِ لممارساتها الضِرّيبْية العِدّوائيْة ، مما يشير الى الفروقِ بينهما في تلك الممارسّات. فيما يشيرُ مستوى معنويةِ (sig.f) الى عدم تجانسِ تلك الشَركات في ظِل مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، إذْ بلغَ مستوى المعنويةِ المحسوب (0.038) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ. وعندَ مقارنةَ مستوى المعنويةِ لاختِبار (t) معَ مستوى المعنويةِ المعتمد، يتبين بان مستوى المعنويةِ قدْ بلغَ (0.001) وهوَ أصغر منْ مستوى المعنويةِ المعتمدِ، مما يؤكد وجودِ فروق معنوية في ممارسة تلك الشَركات للضريبة العدّوائيْة . وبغرض بيان إيهما أكثر ممارسة للضريبة ألعِدّوائيْة ، إذ تبين قيم الأوساط الحسابية تفوق الشَركات ذات أَلْمِلّكيْة الإدارية على الحكومية في ممارسة الضريبة ألعِدّوائيْة . والآتي الجدول (6) الذي يبين الخلاصة النهائية لاختِبارات الفروق المعنوية بين أنواع هياكل أَلْمِلّكيْة في المَمارسّات الضِرّيبْية العِدّوائيْة :

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

جدول (6) خلاصة نتائج دلالة الفروق بين هياكل ألْمُلْكيّة إزاء الممارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية

هَيكل ألْمُلْكيّة	مستوى الدلالة	الاختبار	النتيجة	التأثير لصالح
العائلية – الأجنبية	أكبر من 5%	قبول الفرض الصفري	لا يوجد فروق معنوية في التأثير	نفس التأثير على ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية مع غلبة بسيطة للملكية الأجنبية
العائلية - المُؤسسية	أصغر من 5%	قبول الفرض البديل	وجود فروق معنوية في التأثير	غلبة ألْمُلْكيّة العائلية في التأثير على ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية على ألْمُلْكيّة المُؤسسية
العائلية – الإدارية	أكبر من 5%	قبول الفرض الصفري	لا يوجد فروق معنوية في التأثير	نفس التأثير على ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية مع غلبة بسيطة للملكية العائلية
العائلية – الحكومية	أصغر من 5%	قبول الفرض البديل	وجود فروق معنوية في التأثير	غلبة ألْمُلْكيّة العائلية في التأثير على ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية على ألْمُلْكيّة الحكومية
الأجنبية - المُؤسسية	أصغر من 5%	قبول الفرض البديل	وجود فروق معنوية في التأثير	غلبة ألْمُلْكيّة الأجنبية في التأثير على ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية على ألْمُلْكيّة المُؤسسية
الأجنبية – الإدارية	أصغر من 5%	قبول الفرض البديل	وجود فروق معنوية في التأثير	غلبة ألْمُلْكيّة الأجنبية في التأثير على ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية على ألْمُلْكيّة الإدارية
الأجنبية – الحكومية	أصغر من 5%	قبول الفرض البديل	وجود فروق معنوية في التأثير	غلبة ألْمُلْكيّة الأجنبية في التأثير على ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية على ألْمُلْكيّة الحكومية
المُؤسسية - الإدارية	أصغر من 5%	قبول الفرض البديل	وجود فروق معنوية في التأثير	غلبة ألْمُلْكيّة الإدارية في التأثير على ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية على ألْمُلْكيّة المُؤسسية
المُؤسسية - الحكومية	أكبر من 5%	قبول الفرض الصفري	لا يوجد فروق معنوية في التأثير	نفس التأثير على ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية مع غلبة بسيطة للملكية الحكومية
الإدارية – الحكومية	أصغر من 5%	قبول الفرض البديل	وجود فروق معنوية في التأثير	غلبة ألْمُلْكيّة الإدارية في التأثير على ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية على ألْمُلْكيّة الحكومية

واعتمادا على نتائج الجدولين (5) ، (6) السابقين، يمكن قبول الفرضية الرَئيسية ، أي إن هُناك فروق ذات دلالة إحصائية تؤكد اختلاف ألْمُمَارسات ألضِرّيبْية تبعاً لاختلاف نَوع هَيكل ألْمُلْكيّة ، والذي تحقق في سبع اختبارات من عشر اختبارات تمت بين أنواع هياكل ألْمُلْكيّة المختلفة (الأجنبية، الإدارية، العائلية، المُؤسسية والحكومية).

كما يمكن ترتيب أنواع هياكل المُلْكيّة بحسب درجة ممارستها للضريبة ألعِدّوانْية ، من الأكثر ممارسة الى الأقل اعتماداً على المقارنة بين متوسطات الممارسات الضرّيبْية العدوانْية المشار الى نتائجها في الجدولين السابقين. والاتي الجدول (7) الذي يوضح نتائج الترتيب لهياكل ألْمُلْكيّة :

جدول (7) ترتيب أنواع هياكل ألْمُلْكيّة بحسب درجة ممارسة ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية

هَيكل ألْمُلْكيّة	عدد مرات تفوقها في التأثير	الترتيب
ألْمُلْكيّة الأجنبية	4	1
ألْمُلْكيّة الإدارية	2	3
ألْمُلْكيّة العائلية	3	2

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

ألمُلكيّة المُؤسسية	0	5
ألمُلكيّة الحكومية	1	4

المَصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الجدولين السابقين.

ويتضح من خلال الجدول (7) السابق الى إن المِلّكيّة الأجنبية هي الأكبر احتمالية في ممارسة الضريبة العدوانيّة من بين أنواع هياكل أَلمُلكيّة الأخرى، والذي يعود السبب فيه الى إن المِلّكيّة الأجنبية توفر المزيد من الفرص للانخراط في ممارسات ضريبية عدوانية عن طريق الاستفادة من الاختلافات الضِرّيبيّة الدولية، وتوظيف أسعار التحويل واستخدام الملاذات الضريبيّة واستغلال الاستراتيجيات المُؤسسية المعقدة. ثم تلتها المُلكيّة العائلية والتي يعد أحد أبرز أهدافها الرَئيسية الحفاظ على الثروة للأجيال القادمة، فيصبح تقليل الأعباء أَلضِرّيبيّة على الأرباح والميراث ونقل الثروة أمراً بالغ الأهَمية في تحقيق هذا الهدف، حيث يمكن أن تساعدها أَلمُمَارسَات أَلضِرّيبيّة أَلعِدّوانيّة في تجنب الالتزامات أَلضِرّيبيّة التي من شأنها أن تؤدي إلى تآكل ثروتها بمرور الوقت. ثم تلتها أَلمُلكيّة الإدارية ثالثا من ناحية احتمالية ممارسة أَلضِرّيبيّة أَلعِدّوانيّة ، حيث ترتبط تعويضات المديرين في العديد من الشَركات ارتباطًا وثيقًا بمقاييس الأداء المالي بما في ذلك الرِبحية والتي يمكن للممارسات الضِرّيبيّة أَلعِدّوانيّة أن تقلل من التزامات الشركة الضِرّيبيّة، ومن ثم تضخيم هذه المقاييس بشكل مصطنع مما يعود بالنفع على المدراء التنفيذيين من خلال المكافآت والتعويضات القَائمَةْ على الأداء. ثم تلتها المُلكيّة الحكومية التي قد تحظى بقدر أقل من التدقيق العام مقارنة بالشَركات الخاصة، إذ الشَركات ذات المُلكيّة الحكومية قد لا تواجه نفس المستوى من الرقابة، خاصة في البلدان التي تكون الشفافية فيها محدودة مما يسهل عليها الانخراط في تلك أَلمُمَارسَات الضِرّيبيّة، على الرغم من كون تلك الممارسَات في مثل هذا النَوع من هياكل المِلّكيّة اقل من الأنواع الأخرى. وأخيرا حلت المِلّكيّة المُؤسسية في الابتعاد عن ممارسة الضرّيبيّة العدّوانيّة لما لها من أضرار سمعة كبيرة، حيث يمكن أن يؤدي رد الفعل العام إلى الإضرار بصورة علامتها التجارية، وعلى الرغم من إن تلك الممارسَات يمكن أن تؤدي إلى زيادة قصيرة الأجل في الرِبحية، ولكنها قد تعرض الشركة لمخاطر مستقبلية بما في ذلك عمليات التدقيق والغرامات القانونية، وغالباً ما تفضل الشَركات ذات أَلمُلكيّة المُؤسسية استراتيجيات ضريبية أكثر تحفظاً واستقراراً لتجنب مثل هذه المخاطر. لذا يرى الباحثان بان هَيكل المِلّكيّة يلعب دوراً رئيسياً في تشكيل السلوكيات الضرّيبيّة، ولكن يختلف هذا التأثير بحسب أهداف ورغبة المُساهمين المسيطرين في تحمل المخاطر

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولاً - الاستنتاجات:

1- يؤثر كل من نَوع هَيكل أَلمُلكيّة ودرجة تَركزه بشكل كبير في عملية صنع واتخاذ القَرارات ومن ثم يؤثران في الأداء المالي للشركات، وهو ما يتطلب من السلطات التنظيمية إصدار اللوائح المنظمة لتشكل أنماط هَيكل أَلمُلكيّة ومعدلات التَركز المقبولة بما يتناسب مع طبيعة البيئة الاقتصادية والأهداف التنموية للدولة.

2- تتمتع 46% من الشَركات عَينة البَحث بهَيكل ملكية حكومية مما يعني سيطرة كبيرة على جزء كبير من عمليات الشَركات وقراراتها الاستراتيجية، مما يمكنها من التَأثير على اتجاه الشركة وأولوياتها، كما إن هذا النَوع من هَيكل أَلمُلكيّة يمكن أن يوجه الاستثمار في تلك الشَركات نحو القطاعات التي تعد مهمة للتنمية الاقتصادية من المنظور الحكومي.

3- انخفاض مستوى هَيكل أَلمُلكيّة الأجنبية مما يعكس قلة ثقة المستثمرين الأجانب نتيجة ضعف الاستقرار الاقتصادي، كما يعد العامل السياسي ذو دور أساسي في دعم هذا النَوع من أَلمُلكيّة، إذ تعد أَلمُلكيّة الأجنبية مهمة كونها لا تجلب رؤوس الأموال فقط بل تجلب أيضا الخبرة والتكنولوجيا.

4- تختلف درجة ميل الشَركات للممارسات أَلضِرّيبيّة أَلعِدّوانيّة حسب هَيكل ملكيتها، حيث تتمتع أَلمُلكيّة الأجنبية بأكبر تأثير بين هياكل أَلمُلكيّة على أَلمُمَارسَات أَلضِرّيبيّة أَلعِدّوانيّة . ويرجع هذا إلى الفرص الأكبر التي توفرها لاستغلال الفوارق أَلضِرّيبيّة الدولية والاستفادة من أسعار التحويل وتوظيف الملاذات أَلضِرّيبيّة وتنفيذ استراتيجيات الشَركات المعقدة لتقليل الالتزامات أَلضِرّيبيّة.

5- تتبنى الشَركات ذات أَلمُلكيّة المُؤسسية نهجًا ضريبياً أكثر تحفظاً لما قد تسببه أَلمُمَارسَات أَلضِرّيبيّة أَلعِدّوانيّة من ضرر للسمعة ومخاطر التدقيق والغرامات القانونية وردود الفعل العامة.

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

ثانيا - التوصيات :

1. ضرورة أن تضع السلطات التنظيمية والمهنية لوائح وإرشادات منظمة واضحة لتنظيم كل نَوع من أنواع هياكل ألْمِلْكيْة ومديات التَركز، فضلا عن المتطلبات اللازمة للإفصاح عنها في تقاريرها السنوية واي تغييرات تحصل فيها.
2. ضرورة أن تأخذ الهيئات المنظمة والمهنية دورها في رفع وعي الإدارات والمُساهمين في فهم مزايا وعيوب كل نَوع من أنواع هياكل ألْمِلْكيْة وما له من تأثيرات على أداء الشركة واتجاهاتها المستقبلية.
3. أهَمية أن يأخذ المُساهمين ذوي الحصة الأكبر بنظر الاعتبار الاستفادة من نفوذهم لإعطاء الأولوية للامتثال الضَريبي وتجنب ألْمُمَارسَات ألضِرّيبْية المحفوفة بالمخاطر، وتشجيع خلق القيمة على المدى الطَويل بدلاً من المدخرات ألضِرّيبْية قصيرة الأجل مما يساعد في حماية سمعة الشركة والحد من النزاعات مع السلطات ألضِرّيبْية.

رفع مستويات التدقيق من قبل السلطات ألضِرّيبْية على الشَركات ذات هياكل ألْمِلْكيْة الأجنبية لما لها من دور في رفع مستوى انخراط الشَركات في ألْمُمَارسَات ألضِرّيبْية ألعِدّوانْية.

Funding

None

Acknowledgement

None

Conflicts of Interest

The author declares no conflict of interest.

Arabic References:

أبو الخير، أحمد سمير محمد، (2022)، "أثر هيكل الملكية والمرونة على القيمة الاقتصادية المضافة – دراسة تطبيقية على الشركات المقيد بالبورصة المصرية"، رسالة ماجستير، جامعة طنطا، كلية التجارة، مصر.

الباز، محمد ماهر عبد الحميد، (2022)، "تأثير آليات حوكمة الشركات على العالقة بين نفوذ المدير التنفيذي وممارسات التجنب الضريبي – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، الفكر المحاسبي، المجلد (2)، العدد (26)، الصفحات (13- 96).

حليمة، بخيلة، (2020)، "أثر هيكل الملكية على الأداء المالي للمؤسسات المدرجة في بورصة عمان- دراسة عينة من المؤسسات المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة الممتدة ما بين 2009-2018"، رسالة ماجستير، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، الجزائر.

الحناوي، السيد محمود، (2019)، "أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد (6)، العدد (1)، الصفحات (66-114).

الراوي، عروبة معين عايش، (2020)، "الضريبة الانتقائية وأهميتها في زيادة الايرادات الضريبية في العراق: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"، مجلة الدنانير، المجلد (1)، العدد (20)، الصفحات (452-466).

الزاملي، باسم محمد حسين وحميدي، كرار سليم وشاكر، أمير صاحب، (2021)، "التكامل بين محددات هيل الملكية وفاعلة لجان لتدقيق وتأثيرهما في جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة الآداب والعلوم الإنسانية، المجلد (1)، العدد (16)، الصفحات (344-356).

سعيد، علاء سعيد حسين، (2014)، "تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة ودوائر الدولة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، فلسطين.

السمادوني، حمادة فتح الله محمد، (2020)، "أثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على مستوى الإفصاح الاختياري عن المخاطر غير المالية- دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، مصر.

الشافعي، زيد كريم، عبد اللطيف، عماد محمد علي، (2020)، "تقييم أداء الواقع الضريبي في العراق للمدة 2003-2016"، مجلة الدنانير، المجلد (1)، العدد (18)، الصفحات (2-30).

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

شريف، ثامر عباس، (2017)، "التهرب الضريبي وأساليب مكافحته"، رسالة ماجستير جامعة ديالى، كلية القانون والعلوم السياسية، العراق.

صونيا، زحاف وإسماعيل، قزال، (2018). "تحليل علاقة هيكل الملكية في ظل حوكمة الشركات باستمرارية الأرباح – دراسة حالة البنوك الجزائرية"، مجلة أوراق اقتصادية، العدد (3)، الصفحات (194-211).

العايدي، ثروت مصطفى علي، (2018)، "أثر طبيعة أنماط هياكل ملكية المؤسسات على تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية كأحد أهم مبادئ الحوكمة (دراسة تحليلية)"، المجلة العالمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد (9)، العدد (32)، الصفحات (388-417).

عبد الزهرة، كرار سليم، (2016)، "قياس مستوى جودة الأرباح المحاسبية ومدى تأثرها بمحددات هيكل الملكية دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (6)، العدد (3)، الصفحات (135-170).

عبد المسيح، سالي سمير فهمي، (2023)، "التخطيط الضريبي المفهوم- الأنواع– الأساليب- استراتيجية مواجهته"، المجلة القانونية، المجلد (16)، العدد (3)، الصفحات (629-696).

عساف، سوسن فوزي وعيسى، هدى حميم، (2023)، "جودة الإفصاح عن المعلومات المستقبلية في ظل الأنماط المختلفة لهيكل الملكية - دليل عاطف من وجهة نظر المحللين الماليين، المجلد العلمية للتجارة التمويل"، العدد (2)، الصفحات (2-68).

العنزي، شمس بنت عيد، (2023)، "طرق اثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية"، المجلة لعربية للنشر العلمي، العدد (59)، المجلد (6)، الصفحات (269-303).

عيدان، ثامر صالح، (2020)، "العلاقة بين محددات هيكل الملكية وتقرير تعليقات الإدارة وأثرهما في لا تماثل المعلومات – دراسة تطبيقية في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.

محمود، عمرو السيد زكي، (2023)، "أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الممارسات الضريبية العدوانية وقيمة الشركة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد (1)، المجلد (7)، الصفحات (95-180).

مدفوني، فيروز وكواشي، مراد، (2023)، "دور هيكل الملكية كأحد آليات حوكمة الشركات في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد (10)، العدد (1)، الصفحات (429-448).

مليجي، مجدي مليجي، (2014)، "أثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية"، المجلة العلمية التجارة والتمويل جامعة طنطا، المجلد (1)، العدد (2)، الصفحات (1-60).

.

English References:

Aljabr Noorah Imad, (2019), "Ownership Structure, Board Attributes and the Level of Voluntary Disclosure in GCC Listed Firms", Submitted for The Degree of Doctor of Philosophy, The University of Sheffield.

AL-Rashdan, Mosab Tayseer, (2022), "Verification of Tax Avoidance by Audit Quality and Dimensions of Ownership Structure in Jordanian Manufacturing Companies", Journal of Positive School Psychology, Vol. 6, No. 6, p374-338.

Andersona, Ronald, Mansib, Sattar, and Reeb, David, (2017), "Founding Family Ownership and the Agency Cost of Debt", Journal of Financial Economics, vol (126), no (2), p1-28.

Ayadi, Wafa Masmoudi & Boujelbène, Younes, (2014), "The relationship between ownership structure and earnings quality in the French context", International Journal of Accounting and Economics Studies, Vol. 2 No. 2, p80-87.

Darsani, Putu Asri & Made Sukartha, (2021), "The Effect of Institutional Ownership, Profitability, Leverage and Capital Intensity Ratio on Tax Avoidance", American Journal of Humanities and Social Sciences Research, Vol.5 No.1, p13- 22.

EISSN: 3005-3625, PISSN: 2790-2560, DOI: doi.org/10.58564/EASJ/4.2.2025.9

Darus Faizah, Arshad Roshayani, Othman Suaini, (2009), "Influence of Institutional Pressure and Ownership Structure on Corporate Social Responsibility Disclosure", Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Vol 1, No 5, p132-150.

Fonseca, Laura Nogueira da, (2019), "Tax aggressiveness and the effect of financial distress in a crisis period: Empirical evidence from Portuguese and Spanish listed firm", a Thesis of Master, Faculty of Engineering, University of Porto, Portuguesa.

Hairul, Annuar, Ibrahim, Salihu and Siti, Obid ,(2014), "Corporate ownership, governance and tax avoidance: An interactive effects", Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol 16, p 150-160.

Hassan N, Masum M.H, Sarkar J.B, (2022), "Ownership Structure And Corporate Tax Avoidance: Evidence From The Listed Companies Of Bangladesh", Polish Journal Of Management Studies, Vol.25 No.1, p147- 161.

JAFFAR, Rosmaria, DERASHID, Chek, TAHA, Roshaiza, (2021), "Determinants of Tax Aggressiveness: Empirical Evidence from Malaysia", Journal of Asian Finance, Economics and Business, Vol.8, No.5, p 179-188.

John, Olayiwola & Stephanie, Okoro, (2021), "Tax Planning, Corporate Governance and Financial Performance of Selected Quoted Non-Financial Companiesin Nigeria (2007–2018)", Organizations and Markets in Emerging Economies, Vol.12, No.2, p332-352.

Jolanta S. K., & Natalia O, (2019), "The phenomenon of tax avoidance – the essence, causes and measures (clauses) of prevention in the EU", Curie-Skłodowska– Oeconomia, 53(3), p71-83.

Kutera, Małgorzata, (2017), "A model of aggressive tax optimization with the use of royalties', Journal of Economics and Management, Vol.30, No.4, p 85-98.

Lietz, Gerrit, (2013), "Tax avoidance vs. tax aggressiveness: a unifying conceptual framework", Electronic Journal, Vol.6, No.2, p1-80.

Martinez, Antonio Lopo, (2017), "Tax aggressiveness: a literature survey", repoec Journal of Education and Research in Accounting, Vol.11, No.6, pp105-121.

Permatasari, Y., & Aurora, A., & Iman, N., & Harymawan, C. S. ,(2023), "The Prime Enforcement of Tax Amnesty Regulation in Indonesia: Evidence from Tax Aggressive Firms", Journal Reviu Akuntansi dan Keuangan, Vol.13, No.2, p 441-462.

Putu Asri Darsani, Made Sukartha, (2021), "The Effect of Institutional Ownership, Profitability, Leverage and Capital Intensity Ratio on Tax Avoidance", American Journal of Humanities and Social Sciences Research, Vol.5 No.1, p13- 22.

Sunarto SUNARTO, Budiadi WIDJAJA, Rachmawati Meita OKTAVIANI, (2021), "The Effect of Corporate Governance on Tax Avoidance: The Role of Profitability as a Mediating Variable", Journal of Asian Finance, Economics and Business, Vol. 8 No. 3, p217–227.

Wima Rakayana, Made Sudarma, Rosidi, (2021), "The Structure of Company Ownership and Tax Avoidance in Indonesia", International Research Journal of Management, IT & Social Sciences, Vol. 8 No. 3, p 296-305.