إنعكاسات تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي على كفاءة الأنظمة الضريبية
قراءة قياسية تقييمية للتجربة العربية مع IFRS خلال الفترة 2009 م – 2020 م –

د.سعيداني محمد السعيد جامعة غرداية ، saidanimouha@gmail.com
د.طيبي حمزة ، جامعة عمار ثليجي ،الاغواط، h.taibi@lagh-univ.dz

تاريخ الإرسال : 2018-09-07 تاريخ القبول:2018-10-08 تاريخ النشر:06/12/2018

ملخص :
استهدفت الدراسة الكشف عن طبيعة العلاقة الإحصائية بين كفاءة الأنظمة الضريبية العربية و IFRS، ولبيان العلاقة تم تحليل جوانب التأثير ضمن مجالين أساسيين: الحوافز الضريبية للاستثمار، الثقل الضريبي، وذلك استخدام البرنامج الإحصائي Eviews لدراسة ثلاثة نماذج رئيسية Pooled Regression Model، Fixed Effect Model، Random Effect Model، أظهرت النتائج وجود علاقة توازنية طويلة الأجل بين IFRS و كفاءة الأنظمة الضريبية العربية، وعليه توصي الدراسة بإجراء المزيد من الإصلاحات الهيكلية واسعة النطاق في الهياكل الضريبية العربية إذا ما أريد تحقيق أي فعالية اقتصادية أو محاسبية مستقبلاً.

الكلمات المفتاحية : IFRS، جودة بيئة التقارير المالية، الأنظمة الضريبية، الثقل الضريبي، الكفاءة الضريبية، الدول العربية.
تصنيف JEL : M41، E62، F60.

Abstract:
The study aimed at revealing the nature of the statistical relationship between the efficiency of the Arab tax systems and the quality of the Arabic reporting environment after the adoption of international standards for financial reporting. In order to analyze the relationship, two main aspects were studied: Effect of taxation on incentives to invest ETII, Total tax rate % profits TTRP, By using the Eviews program to study three main models: Pooled Regression Model, Fixed Effect Model, Random Effect Model, The results showed a long-term dynamic relationship between the quality of the Arab financial reporting environment and the efficiency of tax systems, therefore the study recommends further reforms in the Arab financial reporting environment in order to achieve further tax benefits in the future.
Keywords: IFRS, Quality of Financial Reporting Environment, Tax Regulations, Tax Intensity, Tax Efficiency, Arab Countries.
Jel Classification Codes : M41, E62, F60.

مقدمة:-

لقد تطورت العلاقة بين المحاسبة والجباية في مختلف صورها وتعددت الأدوار التي تلعبها كل منهما باختلاف الفكر الإنساني السائد في مرحلة ما من مراحل التطور الحضاري، إلا أنه بسيطرة الفكر الرأسمالي الغربي الأنغلوساكسوني خاصةً في العصر الحديث القائم على دوافع وحوافز الربح والإستثمار كأهم أساس ومبدأ له في النظرية الاقتصادية، وهو ما إنجر عنه بالتبعية إعتبار المستثمر المخاطر أهم مستخدم للمعلومات المالية الواجب توفرها له بالوقت

والتكلفة المناسبة، فالمبادئ الفكرية الفلسفية للنظرية الاقتصادية تنعكس بشكل واضح على الجوانب المحاسبية.

في سياقٍ آخر؛ تعتبر الحكومة أحد المتعاملين الاقتصاديين الذي ينتظر تحصيل موارد لصالحه كفوائض على إستغلال قطاعاته الاقتصادية من قبل المستثمرين، فهذه الموارد يفترض بها تتأثر بطرق الإعتراف المحاسبي والتسجيل والتقييم في نهاية الدورة، إلا أن التوجه الدولي الحالي يتجه إلى الفصل والقطع الدائم للعلاقة بين المحاسبة والجباية لإختلاف الأهداف النظرية لكل منهما وإختلاف التقنين والإجراءات الجبائية...إلخ، وتحديد هذه العلاقة في مجموعة من القيود والتسجيلات ذات الطابع الجبائي المحض تعبيراً عن إستقلالية الفكر المحاسبي عن الفكر الضريبي غير أن هذا القطع لا ينفي كليةً العلاقة بقدر ما يؤطرها وينظمها.

حالياً؛ يجري إعتراف متزايد في جميع أنحاء العالم بـ *IFRS* بإعتبارها المعايير ذات الغرض العام موجهة صراحةً لخدمة الصالح العام الدولي، حيث يسجل السجل العام لـ *IFRS* أمر مثير للإعجاب، فحسب تقرير *IASB* نهاية مارس 2017 م وصل عدد الدول المتبنية إلى 140 دولة من أصل 150 دولة (93 %)، كما تتبنى 88 بورصة محلية ودولية *IFRS* مدرجة فيها أكثر من 49.000 شركة[1]؛ ما يثير الإهتمام بهذه الإحصائيات هو أنه خلافاً لقرار الإتحاد الأوروبي الصريح في التبني سنة 2005 م وموجة الدول النامية خلال الفترة 2006 م – 2010 م للتبني تبقى الدول العربية أقل دول العالم توجهاً نحو تبني *IFRS* مما يثير تساؤلاتٍ هامة في الوقت الذي يفترض فيه أن تبني *IFRS* يأتي في إطار دعم وتيرة الإصلاح الإقتصادي والمالي والضريبي والتجاري والمؤسساتي بمختلف دول العالم، وتبعاً لهذا السياق تحاول الدراسة مناقشة الأدوار والآثار الضريبية لـ *IFRS* في البلدان العربية، وذلك من خلال البحث في العلاقات طويلة وقصيرة الأجل لكفاءة الأنظمة الضريبية العربية في ظل تبني *IFRS*، وعليه نحاول بإهتمام بالغ إيجاد المتطلبات الرئيسية للإجابة على الإشكالية التالية:-

إلى أي مدى يمكن الإقرار بوجود سياق عام لتحسن كفاءة الأنظمة الضريبية العربية بتبني *IFRS* في سياق البحث عن تحسين جودة بيئة الأعمال العربية وتحقيق التنمية الإقتصادية؟، وبعبارة إحصائية: هل هناك أي تأثير إحصائي هام لـ *IFRS* على كفاءة الأنظمة الضريبية العربية خلال الفترة 2009 م – 2020 م؟.

فرضية الدراســـــة الرئيسية:-

تقوم الدراسة على فرضية رئيسية مفادها:-

تساهم *IFRS* بدور محوري و هام في تعزيز كفاءة الأنظمة الضريبية العربية لاسيما مجالات التحفيزات الضريبية والثقل الضريبي مما يساهم بدوره في تحسين جودة بيئة الأعمال العربية وتجسيد التنمية الإقتصادية المستدامة، وبعبارة إحصائية: هناك علاقة إحصائية دينامية توازنية هامة ومؤثرة ما بين تبني *IFRS* وكفاءة الأنظمة الضريبية العربية خلال الفترة 2009 م – 2020 م.

أهمية وأهداف الدراســـــة:-

تظهر أهمية الدراسة من أهمية السياق الدولي الحالي نحو تبني *IFRS* كخيار إستراتيجي لتحقيق شفافية التقارير المالية مما يساهم في تحسين كفاءة الإستثمار والتمويل والتنمية الإقتصادية وجذب الإستثمار الأجنبي وكفاءة تعاقدات التجارة الخارجية، وبالتالي تقدم الدراسة العديد من المساهمات النظرية والتطبيقية كما يلي: (1) فهم العوامل القطرية المؤثرة على كفاءة الأنظة الضريبية العربية؛ (2) إبراز أهمية *IFRS* للإقتصاديات العربية في الوقت التي تعد فيه *IFRS* خياراً طوعياً، والتعرف على الحوافز والمنافع التي تقدمها الأخيرة بدراسة ما إذا كانت *IFRS* تجعل المعلومات المالية أكثر ملاءمة للإحتياجات الإقتصادية العربية أم لا؛ (3) تقييم تجربة الدول العربية مع *IFRS*، حيث تعتبر تجربة البلدان العربية مع *IFRS* حديثة نسبياً وهي موضوع بحوث قليلة على المستوى الإقليمي والدولي؛ (4) تقييم مدى نجاح السياسات الضريبية العربية؛ (5) الخروج ببعض النتائج والتوصيات التي تساهم في النهوض بكفاءة الأنظمة الضريبية العربية في ظل *IFRS* و ربما توضيح ما يجب القيام به مستقبلاً.

منهجية الدراســـــة:-

للوفاء بأهداف البحث ومتطلباته تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في مناقشة وتحليل الأفكار والآراء والنظريات المطروحة إعتماداً على ما توفر من أدبيات نظرية لبناء الإطار الفكري والمفاهيمي للبحث ومناقشة المفاهيم، وإستخدام المنهج الإحصائي والقياسي في إثبات ونفي فرضيات الدراسة وتأكيد صحة النماذج الإحصائية من عدمها وإستخلاص ما يمكن من إستنتاجات لبناء توصيات موضوعية وعملية لصالح البلدان العربية.

حدود الدراسة:-

تشمل حدود الدراسة الحدود المكانية والزمانية كما يلي:-

الحدود المكانيــة: تشمل الحدود المكانية المنطقة العربية حيث تم إختيار عينة تضم 12 دولة وهي: عُمان، قطر، الجزائر، تونس، مصر، الإمارات العربية، البحرين، الأردن، المغرب، موريتانيا، الكويت، العربية السعودية.

الحدود الزمانيــة: وفيما يخص الحدود الزمنية فقد شملت الدراسة الفترة الممتدة من 2009 م إلى غاية 2020 م حسب ما توفر من المصادر البيانية والمعلوماتية للهيئات الدولية والإقليمية.

محاور الدراسة:-

وللبحث في مختلف الجوانب تضمنت الدراسة المحاور التالية:-

I- الإطار النظري للدراسة: المحددات والأدوار الرئيسية لـ *IFRS* في تحقيق كفاءة الأنظمة الضريبية؛

II- منهجية الدراسة: الإشكاليات والفرضيات الفرعية، صياغة النماذج الإحصائية، العينة؛

III- تحديد النماذج الإحصائية القياسية وإختبار معنويتها الإحصائية الكلية والجزئية؛

IV- النتائج والتوصيات.

I- الإطار النظري: المحددات والأدوار الرئيسية لـ *IFRS* في تحقيق كفاءة الأنظمة الضريبية

لقد طرحت عدة تساؤلات بشأن علاقة *IFRS* بكفاءة وفعالية الأنظمة الضريبية في السياسات الإقتصادية وتطور أدوارها التفاضلية في التنمية الإقتصادية ودعم أسواق الإستثمار والإدخار والإستهلاك وما إذا كان تطور الأنظمة الضريبية يفرض معه تبني *IFRS*؟، ثم ما علاقة شفافية التقارير المالية بفعالية الأنظمة الضريبية لتحقيق النمو الإقتصادي وتوزيع الثروة ومن هم المستفيدون ضريبياً وإقتصادياً من تبني *IFRS*؟، وفي إعتقاد *Demski* 1973 م، *Leftwich* 1980 م فالسؤال الحقيقي هو كيفية قياس التغيرات في السياسات الضريبية الكلية بتبني *IFRS*؟، فهذه الأسئلة وغيرها تشير بوضوح إلى أن *IFRS* تحتل طرح إقتصادي وضريبي هائل على إعتبار أن هدف واضعي المعايير هو عملية إحلالية وليس مجرد توفير قواعد محاسبية وضريبية بديلة[2].

في سياق الإجابة على الأسئلة السابقة يرى *Jon N. Kerr* 2012 م بأن الحكومات أحد الأطراف المستفيدة من التقارير المالية والتي تميل في العادة إلى أن تكون فاعلة في صياغة معاييرها المحاسبية الوطنية لإرتباط مواردها الضريبية بأسس القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة الإقتصادية، إلا أن مهمة تحسين جودة التقارير لا تقع على عاتق إدارة الضرائب بحد ذاتها مما يشير إلى أن تأثير النظام الضريبي على الجودة المحاسبية هي نتيجة ثانوية حالة حدوثها، في حين يرى *Desai et al* 2007 م أن العلاقات الضريبية تتم وفق **نظرية اللعبة** *theory of the game* التي تجمع بين: الحكومة، الشركات، المستثمرين التي تجري بينها إتفاقيات ثنائية ضمنية على حساب الطرف الثالث دائماً: (1) الشركات مع الممولين الخارجيين لتجنب الضرائب، (2) إدارة الضرائب والمموليين الخارجيين لوجود حوافز مشتركة للرقابة عن الأداء الإقتصادي، (3) إدارة الضرائب والشركات للحفاظ على المستوى الحالي للضرائب مقابل مدفوعات جانبية (رشاوى)، و يؤمن *Desai et al* 2007 م بقدرة الإتفاق الثاني على تحسين جودة التقارير من ثلاثة جوانب: (1) تقليل الإختلافات بين القواعد المحاسبية والضريبية مما يحد من التلاعب المحاسبي وحوافز تقليل الربح الضريبي وتكلفة رأس المال، (2) يؤدي الإنفاذ الضريبي الأكثر صرامة إلى تقليل أنشطة التهرب الضريبي مما يحسن من جودة الإبلاغ المالي، (3) يوفر عدم المسك الإنتظامي للدفاتر المحاسبية دليلاً على إنخفاض جودة التقارير المالية والأمانة الضريبية[3].

بينما يرى *Roudaki* 2008 م بوجوب تعديل الشركات لإستراتيجياتها التخطيطية والإبلاغية عن الضرائب عند تبني *IFRS* لإختلاف التبعات الضريبية بين الشركات، لذلك يُرتَقب أن يؤثر تحول هيكل الحوافز بموجب *IFRS* على الإستراتيجيات الضريبية خلال الفترة الإنتقالية وما بعدها، بينما يعتقد *Rego and Wilson* 2008 م، *Scholes et al* 2009 م، *Armstrong et al* 2012 م، *Jon N. Kerr* 2012 م أن تبني الشركات لسياسات ضريبية أكثر تحفظاً خلال فترات التبني مدفوع أساساً بالحوافز الإدارية لتخفيف

العبئ الضريبي والتخلص من المسؤولية الضريبية وتحقيق منافع إضافية لأغراض التقارير المالية لا سيما وأن الإدارة تُكَافَئ على مثل هذه السلوكات بالتعاقدات المستدامة والمكافآت والتعويضات والفرص الإنتهازية للثراء الشخصي[4].

ومن جانبه يؤكد *Hail et al* 2010 م أن تبني *IFRS* يشمل أيضاً تعديل الأنظمة الضريبية الحكومية، وتوقع أنه كلما زادت أهمية الإيرادات الضريبية فإن إحتمال تبني *IFRS* ينخفض بسبب الآثار السلبية للسلطة التقديرية للإدارة في الإفصاح عن الإلتزامات والمدفوعات الضريبية[5]، وفي الحالة الأوروبية توصل *Andreas Oestreicher et al* 2007 م في دراسة مقترح المفوضية الأوروبية *the European Commission* 2008 م لتطبيق الضريبة الموحدة سنة 2008 م إلى إمكانية إستخدام *IFRS* كأرضية مشتركة في وضع قواعد مستقلة للمحاسبة الضريبية بالرغم من عدم قدرتها على إلغاء جميع الإختلافات في النظم الضريبية الأوروبية[6]، ويؤكد *Balakrishnan et al* 2011 م أن التهرب الضريبي هو نتيجة طبيعية للتعتيم الحاصل في بيئة المعلومات الذي يحدد قدرة الشركات على التلاعب بالتقارير المالية لتقليل المدفوعات الضريبية، ويوضح *McNichols and Stubben* 2008 م أن أنشطة التهرب الضريبي تتكاثر بسهولة نتيجة الآثار الإقتصادية للتعتيم المالي من عدم كفاءة الإستثمار وغموض الأنشطة الإقتصادية وتقلص السيولة وإرتفاع المخاطر والتعاقدات الداخلية بين المستويات الإدارية في الشركات، بينما تقدر شبكة العدالة الضريبية *the Tax Justice Network* 2011 م حجم التهرب الضريبي الناتج عن التعتيم المالي بـ 05.1 % من الناتج الإجمالي العالمي[7].

بالمقابل، يشير *Wysocki* 2004 م إلى أن زيادة الإمتثال الضريبي هو نتاج داخلي لعوامل تعود على النظام الضريبي ذاته كالإعفاءات والتخفيضات التي تؤدي إلى زيادة الإمتثال الضريبي بالتبعية، و يتوصل *Desai et al* 2007 م إلى أن الإصلاح الضريبي آلية للرصد الإداري ومشاكل الوكالة وعدم التماثل وتقليص الملاذات والغش الضريبي، وبالتالي الإصلاح الضريبي له تأثير أقوى من *IFRS* على جودة الإبلاغ في البيئات عديمة الشفافية[8].

في الجانب الإقتصادي يحدد *Bushman and Smith* 2001 م، *Feng Li et al* 2010 م ثلاثة أدوار إقتصادية لـ *IFRS*: (1) كفاءة الإستثمار: المشاريع الجيدة مقابل السيئة، (2) التعرف على الخسائر في وقت أبكر وحوكمة الأداء، (3) تخفيض تكلفة رأس المال وإندماج الشركات والتكامل الإقتصادي الدولي، بينما يرى *Luzi Hail et al* 2009 م أنه في حالة ما إذا كانت هناك أي آثار إقتصادية لـ *IFRS* فإنها تنشأ في جانبين: (1) إعادة توزيع الثروة بين الشركات (الدولية مقابل المحلية/الكبيرة مقابل الصغيرة)، (2) التنافسية الدولية[9] ، ويحددها *Ulf Brüggemann et al* 2012 م في: (1) إصدار التقارير التنافسية، (2) توزيع مخاطر السوق، (3) محاربة الفساد، (4) إختيار السياسات الإقتصادية المناسبة[10] ، بينما يشير *Emmanuel et al* 2016 م إلى تخفيض التحيز الجغرافي للإستثمار الدولي وتحسين الفرص الإستثمارية الأجنبية[11] .

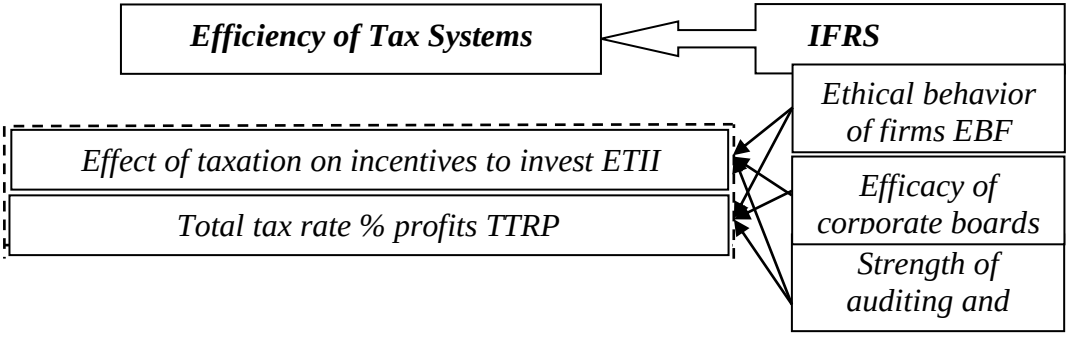
II- منهجية الدراسة: الإشكاليات والفرضيات الفرعية، صياغة النماذج الإحصائية، العينة

2-1 صياغة إشكاليات وفرضيات الدراسة الفرعية *Development of hypotheses*

2-1-1 إشكاليات الدراسة الفرعية

تقترح الدراسة تأثير *IFRS* على كفاءة الأنظمة الضريبية العربية في جانبين أساسيين يوضحها الشكل التالي:-

ا لشكل (01): إقتراح عوامل ومتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على Hail et al 2010 م، Armstrong et al 2012 م.

وعليه تنتج لدينا الإشكاليات الفرعية التالية:-

$H0_1$: هل توجد علاقة دينامية طويلة الأجل بين الحوافز الضريبية للإستثمار وتطور السلوكات الأخلاقية لإدارات الشركات و/أو تطور فعالية مجالس إدارات الشركات و/أو جودة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتدقيق في البلدان العربية بعد تبني *IFRS* خلال الفترة 2009 م – 2020 م؟.

$H0_2$: هل توجد علاقة دينامية طويلة الأجل بين الثقل الضريبي وتطور السلوكات الأخلاقية لإدارات الشركات و/أو تطور فعالية مجالس إدارات الشركات و/أو جودة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتدقيق في البلدان العربية بعد تبني *IFRS* خلال الفترة 2009 م – 2020 م؟.

2-1-2 فرضيات الدراسة الفرعية

وبناءاً على الشكل السابق يكون شكل الفرضيات الفرعية على المنوال التالي:-

$H1_1$: هناك علاقة دينامية طويلة الأجل بين الحوافز الضريبية للإستثمار المقدمة من الأنظمة الضريبية العربية وتطور السلوكات الأخلاقية لإدارات الشركات و/أو تطور فعالية مجالس إدارات الشركات و/أو جودة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتدقيق بعد تبني *IFRS* خلال الفترة 2009 م – 2020 م.

$H1_2$: هناك علاقة دينامية طويلة الأجل بين الثقل الضريبي وتطور السلوكات الأخلاقية لإدارات الشركات و/أو تطور فعالية مجالس إدارات الشركات و/أو جودة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتدقيق في البلدان العربية بعد تبني *IFRS* خلال الفترة 2009 م – 2020 م.

2-2 تقدير النماذج الإحصائية *Estimating Model*

انطلاقا من إستنتاجات *Hans Christensen et al* 2013 م يمكن كتابة شكل النموذج الإحصائي وفق نموذج الإنحدار الخطي البسيط لـ *Robert F. Engle And C.W.J. Granger* بإفتراض أن العلاقة بين *IFRS* وكفاءة الأنظمة الضريبية العربية علاقة خطية تؤخذ فيها كفاءة الأنظمة الضريبية العربية المتغير التابع Y_i و*IFRS* المتغير المستقل X_i، ومنه يمكن التعبير عن العلاقة كدالة خطية في مجموعة المشاهدات المفسرة كما يلي:-

$$\hat{y}_t = B_0 + B_1 X_t + e_t, \qquad e_t = Y_t - \hat{y}_t$$

ولإختبار صحة العلاقة تم إختيار 05 مؤشرات هي: أولاً: المتغير المستقل: وهو متغير معايير الإبلاغ المالي المعبر عنه بثلاثة مؤشرات هي: (1) السلوكات الأخلاقية لإدارات الشركات *Ethical behavior of firms EBF*: يعكس هذا المؤشر تطور السلوكات الأخلاقية لإدارات الشركات بفعل تبني *IFRS*، (2) فعالية مجالس إدارات الشركات *Efficacy of corporate boards ECB*: يعكس المؤشر تطور فعالية مجالس إدارات الشركات بفعل *IFRS* في إختيار الخيارات والطرق والإجراءات المحاسبية الملائمة، (3) جودة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتدقيق *Strength of auditing and reporting standards SARS*: يوضح هذا المؤشر التطور الحاصل في المعايير المحاسبية الوطنية العربية بعد تبني *IFRS*، ثانياً: المتغير التابع: وهو كفاءة الأنظمة الضريبية العربية التي يتم قياستها عبر مؤشرين هي: (1) الحوافز الضريبية للاستثمار *Effect of taxation on incentives to invest ETII*: يعكس المؤشر نسبة تطور الحوافز الضريبية للإستثمار التي تنتفع بها الشركات بفعل تبني *IFRS*، (2) الثقل الضريبي *Total tax rate % profits TTRP*: يعكس هذا المؤشر الأعباء الضريبية الواقعة على الشركات العربية بعد تبني *IFRS* والمقاسة كنسبة من الربح الإجمالي، وعليه يمكن كتابة ما يلي وفق مقترح *W. Green* 1993 م:-

Efficiency of tax systems ETII/TTRP = Ethical behavior of firms EBF + Efficacy of corporate boards ECB + Strength of auditing and reporting standards SARS ……(1).

ومنه يُعطى الشكل الرياضي للنموذج الإحصائي كما يلي:-

$$ETII_i \text{ or } TTRP_i = B_0 + B_1\, EBF_i + B_2\, ECB_i + B_3\, SARS_i + \varepsilon_i$$

وبناءاً على هذا النموذج المقدر تُعطى نماذج التقدير ضمن 03 نماذج هي[12]:-

1-2-2 نموذج القاطع المشترك *Pooled OLS Regression Model*

يقوم النموذج بدمج جميع بيانات الدول لمختلف الفترات دونما أي اعتبار للاختلافات المؤسسية الضريبية لإعتباره أن *IFRS* هي نفسها لجميع الدول العربية، وهو ما يُعبر عنه إحصائياً بإنعدام معنوية جميع الفروقات المؤسسية للهياكل الضريبية العربية وبعبارة أخرى: *All P-value(Institutional differences) =0*، وهو ما يعني بشكل مباشر تجانس ممارسات *IFRS* في بيئات الدول العربية *Heterogeneity* وانعدام الانفرادية *individuallity*، ومنه يُعطى الشكل الإحصائي لـ *Pooled OLS Regression Model* على الشكل التالي:-

$$Y_{it} = B_0 + B_1\, EBF_{it} + B_2\, ECB_{it} + B_3\, SARS_{it} + u_{it}$$

حيث: B_0: هو الثابت C وهو موحد لجميع الدول؛ i=1, …, 12، t = 2009, …, 2020؛

2-2-2 نموذج التأثيرات الثابتة *Fixed Effect or LSDV Model*

على خلاف النموذج السابق يسمح النموذج بإدراج الإختلافات المؤسسية للهياكل الضريبية في التحليل مما يجعل الثابث B_0 يعكس الخصائص المؤسسية الضريبية المحلية لكل دولة عربية أي: $B_{0i} \neq B_{0J}$ لكن مع إشتراط ثباته عبر الزمن، فهو يختلف من دولة لأخرى لكن لا يختلف عبر الزمن، وعلى هذا الأساس يُعطى الشكل الإحصائي لـ *Fixed Effect or LSDV Model* على الشكل التالي:-

$$Y_{it} = B0_i + B_1\, D_{2it} + B_2\, D_{3it} + \ldots + B_{i-1}\, D_{it} + B_i\, EBF_{it} + B_{i+1}\, ECB_{it} + B_{i+2}\, SARS_{it} + u_{it}$$

حيث: B_{0i} هو الثابت C بحسب كل دولة؛ i = 1,…, 12، t = 2009, …, 2020؛

D_{2it}: متغيرات وهمية عددها يساوي عدد المفردات (الدول) – 1؛

3-2-2 نموذج التأثيرات العشوائية *Random Eeffect Model*

في هذا النموذج يكون الثابت *Individual Spicific Coefficient B0i* يتحرك عشوائياً بدلاً من إختلافه بين مفردات الدراسة بمعنى: $B_{0i} = B_0 + \varepsilon_i$، وبالتالي الفرق الجوهري بين النموذجين *Random Model* و*Fixed Model* هو أن الثابت B_{0i} في النموذج *Fixed Model* يتميز بثباته عبر الزمن رغم إختلافه من دولة لأخرى بينما في النموذج *Random Model* فإنه يتحرك عبر الزمن، ويكون التقدير الإحصائي لنموذج *Random Model* على الشكل التالي:-

$$Y_{it} = B_0 + B_1\, EBF_{it} + B_2\, ECB_{it} + B_3\, SARS_{it} + W_{it}, \qquad W_{it} = \varepsilon_i + u_{it}$$

في حين يكتب الشكل المصفوفي على الشكل التالي:-

$$y=\begin{pmatrix} y_1 \\ y_2 \\ \dots \\ y_n \end{pmatrix} \quad D=\begin{pmatrix} i_T & 0 & 0 \\ 0 & i_T & 0 \\ & \dots & \\ 0 & 0 & i_T \end{pmatrix} \quad X=\begin{pmatrix} X_{11}\ X_{12}\ \dots\ X_{1k} \\ X_{21}\ X_{22}\ \dots\ X_{2k} \\ \dots\dots\dots \\ X_{n1}\ X_{n2}\ \dots\ X_{nk} \end{pmatrix} \quad \alpha=\begin{pmatrix} \alpha_1 \\ \alpha_2 \\ \dots \\ \alpha_n \end{pmatrix}$$

وللتفضيل بين النماذج المقترحة يتم إستخدام إختبار **هاوس مان** *Hausman test 1978* للمقارنة بين النموذجين *Random-effects model* و *Fixed-effects model* تحت الفرضية الصفرية التالية:-

H_0 : *Random-effects model appropriate or* $H_0 : E(\alpha_i/X_i)=0$
H_1 : *Fixed-effects model is appropriate or* $H_1 : E(\alpha_i/X_i)\neq 0$

وفي حالة كانت المعنوية الإحصائية *P-value* أقل تماماً من 5 % فإن النموذج المقبول والمناسب هو *Fixed-effects model* وفي حالة العكس يتم إختيار نموذج *Random-effects model* أي: *P-value>5%*، في حين يتم إستخدام إختبار **والد** *Wald test* للإختيار بين النموذجين *Fixed-effects model* و *Pooled OLS Regression Model* تحت فرضية إنعدام معاملات المتغيرات الوهمية بمعنى: C(5)=C(6)=C(7)= C(8)=C(9)=C(10)=C(11)=C(12)=C(13)=C(14)=C(15)=0، ومنه يكون شكل الفرضية الصفرية كالآتي:-

H_0 : *all dummy variables =0 (Pooled OLS Regression Model)*
H_1 : *one dummy* $\neq 0$ *(Fixed-effects model)*

3-2 العينة، البيانات ومصادرها *Sample and Data Source*

لإختبار صحة الفرضيات تم أخذ عينة تشمل 12 دولة عربية هي: الجزائر، مصر، البحرين، الأردن، الكويت، موريتانيا، المغرب، عُمان، قطر، العربية السعودية، تونس، الإمارات العربية، ليصل حجم البيانات إلى 144 معطية للفترة 2009 م إلى 2020 م (12 سنة)، مع العلم أن الفترة 2018 م – 2020 م هي تقديرات مستقبلية لمتغيرات الدراسة حسب تصريحات الهيئات الدولية كالبنك الدولي، صندوق النقد الدولي، منظمة التجارة العالمية، تقارير التنافسية

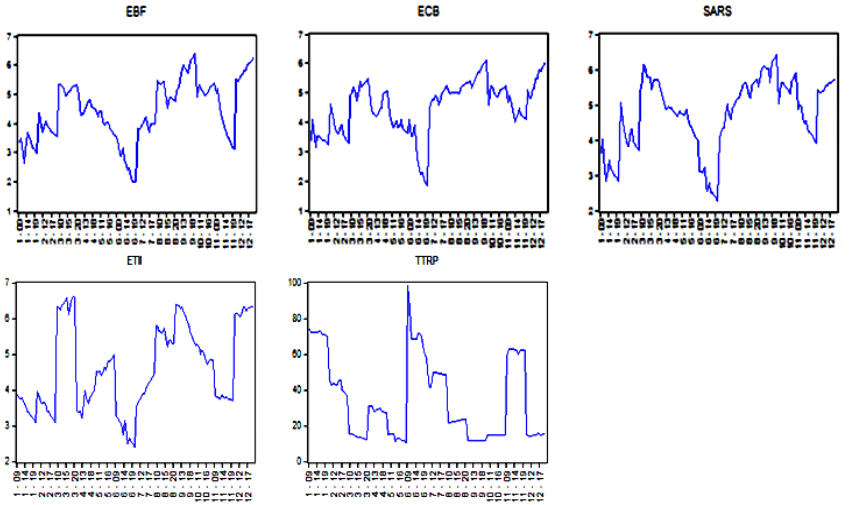
العالمية، اللجنة الإقتصادية والإجتماعية لغربي آسيا التي تعتبر قواعد بياناتها المصدر الرئيس لبيانات الدراسة مثل: *The World Bank's World Development Indicators*، *Global Innovation Index*، *World Economic Forum*، *http://www.amf.org.ae/ar/content/2017*، ...إلخ.

III- تحديد النماذج الإحصائية القياسية وإختبار معنويتها الإحصائية الكلية والجزئية

يمكن تناول نتائج الدراسة بالترتيب التالي:-

1-3 التمثيل البياني للسلاسل الزمنية

الشكل (02): السلاسل الزمنية بيانياً



يلاحظ من الأشكال البيانية وجود إتجاهات عامة تصاعدية وتنازلية لمختلف السلاسل الزمنية التي تتشتت حول متوسط القيمة [3.5-4] بالنسبة لـ *EBF*، *ECB*، *SARS*، والقيمة 4 بالنسبة لـ *ETII* و 40 بالنسبة لـ *TTRP*، وعلى العموم يمكن القول بإحتمالية وجود علاقات إحصائية معنوية بين مؤشرات *IFRS* ومؤشرات كفاءة الأنظمة الضريبية في الدولالعربية خلال الفترة 2009 م – 2010 م.

2-3 تقدير النماذج الإحصائية بإستخدام مؤشر *Effect of taxation on incentives to invest ETII*

جاءت النتائج وفق الشكل التالي:-

الجدول (01): تقدير النماذج الإحصائية وفق مؤشر Effect of taxation on incentives to invest ETII

Fixed Effects Model

Dependent Variable: ETII
Method: Panel Least Squares
Date: 09/01/18 Time: 10:38
Sample: 2009 2020
Periods included: 12
Cross-sections included: 12
Total panel (balanced) observations: 144
ETII=C(1)+C(2)*EBF+C(3)*ECB+C(4)*SARS+C(5)*D2+C(6)*D3+C(7)*D4 +C(8)*D5+C(9)*D6+C(10)*D7+C(11)*D8+C(12)*D9+C(13)*D10+C(14) *D11+C(15)*D12

	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C(1)	2.776749	0.232866	11.92423	0.0000
C(2)	-0.102502	0.082845	-1.237265	0.2182
C(3)	0.284197	0.076056	3.736691	0.0003
C(4)	0.020374	0.094131	0.216438	0.8290
C(5)	-0.047964	0.115499	-0.415276	0.6786
C(6)	2.578953	0.190873	13.51136	0.0000
C(7)	-0.072875	0.148527	-0.490650	0.6245
C(8)	1.098803	0.131028	8.386043	0.0000
C(9)	-0.533256	0.101192	-5.269766	0.0000
C(10)	0.140586	0.141507	0.993498	0.3223
C(11)	1.687392	0.175926	9.591478	0.0000
C(12)	2.109944	0.211408	9.980458	0.0000
C(13)	1.187941	0.181009	6.562871	0.0000
C(14)	0.070368	0.123999	0.567483	0.5714
C(15)	2.380051	0.189991	12.52720	0.0000

R-squared	0.967399	Mean dependent var	4.584520
Adjusted R-squared	0.963861	S.D. dependent var	1.195441
S.E. of regression	0.227257	Akaike info criterion	-0.027134
Sum squared resid	6.662330	Schwarz criterion	0.282222
Log likelihood	16.95362	Hannan-Quinn criter.	0.098571
F-statistic	273.4219	Durbin-Watson stat	0.447470
Prob(F-statistic)	0.000000		

Random Effects Model

Dependent Variable: ETII
Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)
Date: 09/01/18 Time: 10:36
Sample: 2009 2020
Periods included: 12
Cross-sections included: 12
Total panel (balanced) observations: 144
Swamy and Arora estimator of component variances

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	3.169111	0.349477	9.068157	0.0000
EBF	-0.058280	0.082053	-0.710278	0.4787
ECB	0.274180	0.075744	3.619842	0.0004
SARS	0.092235	0.092187	1.000527	0.3188

Effects Specification	S.D.	Rho
Cross-section random	0.619329	0.8813
Idiosyncratic random	0.227257	0.1187

Weighted Statistics

R-squared	0.162251	Mean dependent var	0.482922
Adjusted R-squared	0.144300	S.D. dependent var	0.262731
S.E. of regression	0.243037	Sum squared resid	8.269389
F-statistic	9.038184	Durbin-Watson stat	0.368757
Prob(F-statistic)	0.000016		

Unweighted Statistics

R-squared	0.315927	Mean dependent var	4.584520
Sum squared resid	139.7960	Durbin-Watson stat	0.021813

الضريبيه العربيه للإستثمار $ETII_t$ و مؤشرات $IFRS$: EBF_t، ECB_t، $SARS_t$، بما ان قيمة المعنوية الإحصائية $Prob$ لـ 06 إختبارات أقل تماماً من 5 %: $Prob=(0.000, ...) <5\%$، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرض البديل H_1 الذي ينص على وجود علاقة سببية دينامية طويلة الأجل بين الحوافز الضريبية للإستثمار ومتغيرات $IFRS$، في حين تُعطى النماذج الإحصائية حسب نفس الجدول وفق الصيغ التالية:-

Pooled Regression Model :

$$ETII_t = 0.0639 + 0.6694\ EBF_t - 0.0009\ ECB_t + 0.3295\ SARS_t$$

Fixed Effect Model :

$$ETII_t = 2.7767 - 0.1025\ EBF_t + 0.2842\ ECB_t + 0.0204\ SARS_t$$

Random Effect Model :

$$ETII_t = 3.1691 - 0.0583\ EBF_t + 0.2742\ ECB_t + 0.0922\ SARS_t$$

وفي قرار الإختيار أيها النموذج هو المفضل؟ نلاحظ من الجدول رقم (02) أسفله أن المعنوية الإحصائية حسب الإختبارين *Hausman test* و *Wald test* أقل تماماً من 5 %: *P-value (0.000, 0.000)<5%*، ومنه نرفض الفرضية H_0 في كلا الإختبارين والتي تنص على (*H_0 :Random Effect Model And H0 : All Dummy=0 (Pooled Regression Model*))، ونقبل الفرض البديل H_1 القائل بأفضلية النموذج *Fixed-effects model* في تمثيل العلاقة بين *IFRS* وكفاءة الأنظمة الضريبية العربية المتعلقة بالإستثمار، والذي يذهب عموماً في تفسيره للتغيرات الفترية في كفاءة الأنظمة الضريبية العربية إلى التغيرات الفترية طويلة الأجل في متغير فعالية مجالس إدارات الشركات *Efficacy of corporate boards ECB* *Sig=(0.0003)<5%*، مع عدم وجود أي تأثير هام للمتغيرين السلوكات الأخلاقية لإدارات الشركات *Ethical behavior of firms EBF* وقوة المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتدقيق *Strength of auditing and reporting standards SARS* بما أن معنويتهما الإحصائية أكبر تماماً من 5 % *Sig=(0.2182, 0.829)>5%*، وهو نموذج ذو قدرة تنبؤية قوية حيث تبلغ قيمة *R-squared* 96.74 %.

الجدول (02): نتائج إختبار *Hausman Test* و *Wald test*

Wald Test:
Equation: Untitled

Test Statistic	Value	df	Probability
F-statistic	87.90552	(11, 129)	0.0000
Chi-square	966.9608	11	0.0000

Null Hypothesis: C(5)=C(6)=C(7)=C(8)=C(9)=C(10)=C(11)=C(12)=C(13)=C(14)=C(15)=0
Null Hypothesis Summary:

Normalized Restriction (= 0)	Value	Std. Err.
C(5)	-0.047964	0.115499
C(6)	2.578953	0.190873
C(7)	-0.072875	0.148527
C(8)	1.098803	0.131028
C(9)	-0.533256	0.101192
C(10)	0.140586	0.141507
C(11)	1.687392	0.175926
C(12)	2.109944	0.211408
C(13)	1.187941	0.181009
C(14)	0.070368	0.123999
C(15)	2.380051	0.189991

Correlated Random Effects - Hausman Test
Equation: Untitled
Test cross-section random effects

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	23.116832	3	0.0000

Cross-section random effects test comparisons:

Variable	Fixed	Random	Var(Diff.)	Prob.
EBF	-0.102502	-0.058280	0.000131	0.0001
ECB	0.284197	0.274180	0.000047	0.1456
SARS	0.020374	0.092235	0.000362	0.0002

المصدر: بناءاً على مخرجات *Eviews*.

3-3 تقدير النماذج الإحصائية بإستخدام مؤشر *Total tax rate (% profits) TTRP*

جاءت النتائج وفق الشكل التالي:-

الجدول (03): تقدير النماذج الإحصائية وفق مؤشر *Total tax rate (% profits)* TTRP

Pooled Regression Model

Dependent Variable: TTRP
Method: Panel Least Squares
Date: 09/01/18 Time: 11:09
Sample: 2009 2020
Periods included: 12
Cross-sections included: 12
Total panel (balanced) observations: 144

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	107.3292	5.124319	20.94506	0.0000
EBF	-10.11268	2.860191	-3.535667	0.0006
ECB	18.62714	3.028757	6.150092	0.0000
SARS	-23.67954	3.116664	-7.597721	0.0000

R-squared	0.737002	Mean dependent var	34.41865
Adjusted R-squared	0.731366	S.D. dependent var	22.89036
S.E. of regression	11.86406	Akaike info criterion	7.812289
Sum squared resid	19705.82	Schwarz criterion	7.894783
Log likelihood	-558.4848	Hannan-Quinn criter.	7.845810
F-sl			
Pro			

Cointegration Test

Kao Residual Cointegration Test
Series: TTRP EBF ECB SARS
Date: 09/01/18 Time: 11:08
Sample: 2009 2020
Included observations: 144
Null Hypothesis: No cointegration
Trend assumption: No deterministic trend
User-specified lag length: 1
Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

	t-Statistic	Prob.
ADF	-7.581796	0.0000
Residual variance	5.391994	

Fixed Effects Model

Dependent Variable: TTRP
Method: Panel Least Squares
Date: 09/01/18 Time: 11:11
Sample: 2009 2020
Periods included: 12
Cross-sections included: 12
Total panel (balanced) observations: 144
TTRP=C(1)+C(2)*EBF+C(3)*ECB+C(4)*SARS+C(5)*D2+C(6)*D3+C(7)*D4 +C(8)*D5+C(9)*D6+C(10)*D7+C(11)*D8+C(12)*D9+C(13)*D10+C(14) *D11+C(15)*D12

	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C(1)	52.69787	3.203747	16.44882	0.0000
C(2)	0.192562	1.139777	0.168947	0.8661
C(3)	3.536653	1.046366	3.379939	0.0010
C(4)	1.954145	1.295046	1.508938	0.1338
C(5)	-33.01553	1.589017	-20.77733	0.0000
C(6)	-69.39068	2.626009	-26.42439	0.0000
C(7)	-50.56393	2.043425	-24.74469	0.0000
C(8)	-63.12704	1.802664	-35.01875	0.0000
C(9)	2.702554	1.392182	1.941236	0.0544
C(10)	-32.22494	1.946832	-16.55250	0.0000
C(11)	-59.83977	2.420373	-24.72336	0.0000
C(12)	-74.26428	2.908523	-25.53333	0.0000
C(13)	-67.69636	2.490308	-27.18393	0.0000
C(14)	-15.51526	1.705971	-9.094683	0.0000
C(15)	-69.12370	2.613871	-26.44496	0.0000

R-squared	0.983170	Mean dependent var	34.41865
Adjusted R-squared	0.981343	S.D. dependent var	22.89036
S.E. of regression	3.126584	Akaike info criterion	5.216092
Sum squared resid	1261.043	Schwarz criterion	5.525447
Log likelihood	360.5586	Hannan-Quinn criter.	5.341707

Random Effects Model

Dependent Variable: TTRP
Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)
Date: 09/01/18 Time: 11:09
Sample: 2009 2020
Periods included: 12
Cross-sections included: 12
Total panel (balanced) observations: 144
Swamy and Arora estimator of component variances

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	21.93758	4.822496	4.549011	0.0000
EBF	-0.762903	1.129052	-0.675702	0.5003
ECB	3.919238	1.042143	3.760747	0.0002
SARS	-0.383853	1.268706	-0.302555	0.7627

Effects Specification

	S.D.	Rho
Cross-section random	8.594800	0.8831
Idiosyncratic random	3.126584	0.1169

Weighted Statistics

R-squared	0.080960	Mean dependent var	3.594645
Adjusted R-squared	0.061266	S.D. dependent var	4.159013
S.E. of regression	4.029597	Sum squared resid	2273.271
F-statistic	4.110939	Durbin-Watson stat	0.370042
Prob(F-statistic)	0.007874		

Unweighted Statistics

المصدر: بناءاً على مخرجات *Eviews*.

يؤكد إختبار التكامل المشترك *Cointegration test* حسب الجدول (03) على وجود علاقة تكامل مشترك وحيدة على الأقل بين مؤشر الثقل الضريبي $TTRP_t$ و مؤشرات *IFRS*: EBF_t، ECB_t، $SARS_t$، بما أن قيمة المعنوية الإحصائية *Prob* أقل تماماً من 5 %: *Prob=(0.0000) <5%*، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرض البديل H_1 الذي ينص على وجود علاقة سببية طويلة الأجل بين الثقل الضريبي ومتغيرات *IFRS*، في حين تُعطى النماذج الإحصائية حسب نفس الجدول وفق الصيغ التالية:-

Pooled Regression Model :

$$TTRP_t = 107.3292 - 10.1127\ EBF_t + 18.6271\ ECB_t - 23.6795\ SARS_t$$

Fixed Effect Model :

$$TTRP_t = 52.698 + 0.1925\ EBF_t + 3.5366\ ECB_t + 1.9541\ SARS_t$$

Random Effect Model :

$$TTRP_t = 21.9376 - 0.7629\ EBF_t + 3.9192\ ECB_t - 0.3838\ SARS_t$$

وفي قرار الإختيار أيهما النموذج هو المفضل؟ نلاحظ من الجدول رقم (04) أسفله أن المعنوية الإحصائية حسب الإختبارين *Hausman test* و *Wald test* أقل تماماً من 5 %: *P-value (0.0000, 0.000)<5%*، ومنه نرفض الفرضية H_0 في كلا الإختبارين والتي تنص على (*H_0 :Random Effect Model And H0 : All Dummy=0 (Pooled Regression Model)*)، ونقبل الفرض البديل H_1 القائل بأفضلية النموذج *Fixed-effects model* في تمثيل العلاقة بين *IFRS* والثقل الضريبي في الشركات العربية والذي يذهب في تفسيره للتغيرات الفترية في الثقل الضريبي إلى التغيرات الفترية طويلة الأجل في متغير فعالية مجالس إدارات الشركات *ECB Efficacy of corporate boards*، مع عدم وجود أي تأثير هام للمتغيرين السلوكات الأخلاقية لإدارات الشركات *EBF Ethical behavior of firms*، و قوة المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتدقيق *SARS Strength of auditing and reporting standards* بما أن معنويتهما الإحصائية أكبر تماماً من 5 % *Sig=(0.8661, 0.1338)>5%*، وهو نموذج ذو قدرة تنبؤية قوية حيث تبلغ قيمة *R-squared* 98.32 %.

الجدول (04): نتائج إختبار *Hausman Test* و *Wald test*

Wald Test:
Equation: Untitled

Test Statistic	Value	df	Probability
F-statistic	171.5301	(11, 129)	0.0000

Correlated Random Effects - Hausman Test
Equation: Untitled
Test cross-section random effects

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	95.547078	3	0.0000

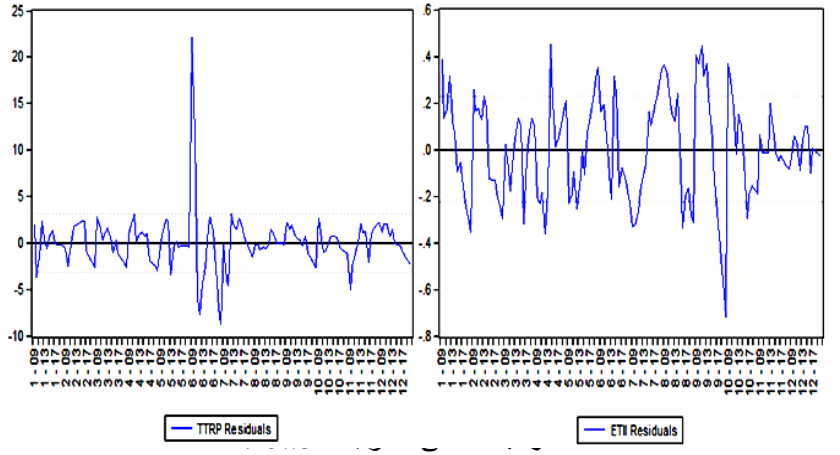
Cross-section random effects test comparisons:

Variable	Fixed	Random	Var(Diff.)	Prob.
EBF	0.192562	-0.762903	0.024333	0.0000
ECB	3.536653	3.919238	0.008819	0.0000
SARS	1.954145	-0.383853	0.067530	0.0000

رجات *Eviews*.

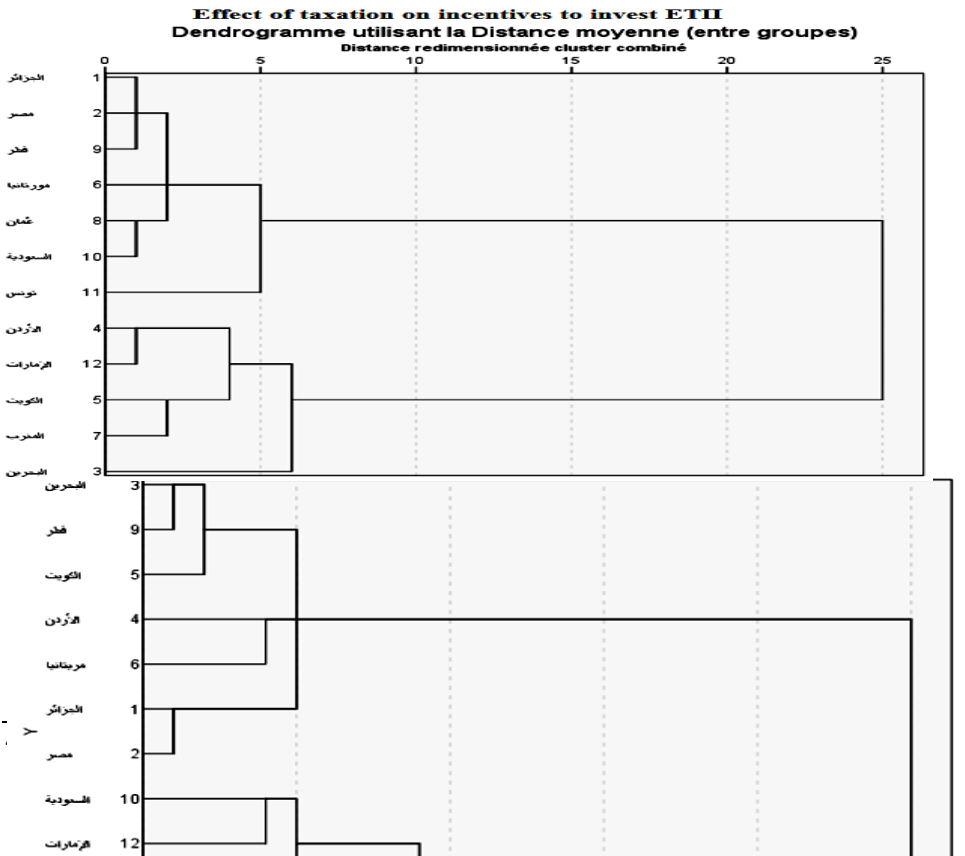
في حين توضح المخططات البيانية الموالية الحركة الديناميكية لسلاسل البواقي المقدرة كما يلي:-

الشكل (03): التمثيل البياني لسلاسل البواقي *Residuals*



وكما يتضح من الأشكال البيانية فالنماذج مُستقِرة ديناميكياً عند 5 % بما أن سلسلة البواقي تتشتت حول القيمة 0، بينما جاء تصنيف الدول العربية بإستخدام التحليل العنقودي كما يلي:-

الشكل (04): تصنيف الدول العربية



المصدر: بناءاً على مخرجات *SPSS 24*.

من خلال الأشكال البيانية تُقسَّم الدول العربية حسب مؤشر الحوافز الضريبية للإستثمار *Effect of taxation on incentives to invest ETII* إلى مجموعتين متباينتين تأكيداً على الفروقات ما بين المنطقة الخليجية والمغاربية، حيث شمل التصنيف المجموعتين التاليتين: المجموعة (01): الجزائر، مصر، قطر، موريتانيا، عُمان، العربية السعودية، تونس، المجموعة (02): الأردن، الإمارات العربية، الكويت، المغرب، البحرين، وهو تصنيف أكثر تجانساً من التصنيف حسب مؤشر الثقل الضريبي *Total tax rate (% profits) TTRP* الذي يُقسِّم الدول العربية إلى المجموعتين التاليتين: المجموعة (01): البحرين، قطر، الكويت، الأردن، موريتانيا، الجزائر، مصر، والمجموعة (02) التي تضم: العربية السعودية، الإمارات العربية، عُمان، المغرب، تونس.

IV- النتائج والتوصيات

1-4 نتائج الدراسة

يمكن تحليل العلاقة الإحصائية القياسية بين كفاءة الأنظمة الضريبية وجودة *IFRS* كما يلي: (1) حسب مؤشر *Effect of taxation on incentives to invest ETII*: بتأكيد علاقة التكامل المشترك وإختيار نموذج *Fixed-effects model* كأحسن تمثيل للعلاقة بين كفاءة الحوافز الضريبية الإستثمارية للأنظمة الضريبية العربية و *IFRS* فإنه يتم القبول بصحة الفرضية الجزئية $H1_1$ التي تنص على وجود علاقة دينامية توازنية طويلة الأجل بين كفاءة الأنظمة العربية و *IFRS* خلال الفترة 2009 م – 2020 م، لكن هذا القبول يتأثر بإنحصار العلاقة في مؤشر *Efficacy of corporate boards ECB* فقط مع عدم وجود أي تأثير هام للمتغيرين *Ethical behavior of firms EBF* و *Strength of auditing and reporting standards SARS*؛ (2) حسب مؤشر *Total tax rate (% profits) TTRP*: بتأكيد علاقة التكامل المشترك وتفضيل نموذج *Fixed-effects model* كأحسن تمثيل للعلاقة تجمع الثقل الضريبي في الشركات العربية و *IFRS* فإنه يتم القبول بصحة الفرضية الجزئية $H1_2$ التي تنص على وجود علاقة توازنية دينامية طويلة الأجل بين كفاءة الأنظمة الضريبية العربية و IFRS خلال الفترة 2009 م - 2020 م، وبالمثل تتجسد هذه العلاقة في مؤشر *Efficacy of corporate boards ECB* مع عدم وجود أي تأثير هام للمتغيرين *Ethical behavior of firms EBF* و *Strength of auditing and*

reporting standards SARS على الرغم من القدرة التفسيرية للنماذج الإحصائية والتي تبلغ 96.74 %، 98.32 % على التوالي، ومن خلال هذه النتائج فإنه يمكن التأكيد على صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أن " ***IFRS* تساهم بدور محوري و هام في تعزيز كفاءة الأنظمة الضريبية العربية الشيء الذي يساهم بدوره في تحسين جودة بيئة الأعمال العربية وتجسيد التنمية الإقتصادية المستدامة خلال الفترة 2009 م – 2020 م"**، لكن هذه الأدوار الهامة والمؤثرة التي تلعبها *IFRS* تختلف ما بين المنطقتين الشرق أوسطية ومنطقة بحر المتوسط وحتى ما بين الدول العربية نفسها كما أوضحه التصنيف العنقودي الهرمي مما يشير إلى إختلاف الإستراتيجيات المؤسسية لتطوير الأنظمة الضريبية العربية التي قد تأخذ مقاربات مؤسسية محلية وإقليمية مختلفة فيما بينها وحتى عن بقية الأقطار العالمية الأخرى في محاولةٍ منها لتحسين جودة مخرجات أنظمتها الضريبية العربية.

2-4 توصيات الدراسة

- لمعالجة أوجه القصور في النظم الضريبية العربية يجب على الحكومات العربية إجراء المزيد من الإصلاحات الهيكلية القانونية والإدارية والتسييرية من خلال: (1) تطوير القوانين واللوائح التنظيمية الخاصة بالممارسات التجارية وتحديد الأوعية الضريبية وطرق وآجال التسديد؛ (2) التكوين العالي للموارد البشرية للإدارات الضريبية العربية، وذلك في إطار خطة وطنية تنسجم وتوجهات السياسات الإقتصادية والمالية الحكومية وبرامجها التنموية وتشجيع الأنشطة التصديرية وتوطين الإستثمار في المناطق الحضارية والريفية؛ (3) تخفيف ثقل الأعباء الضريبية بتحسين الإجراءات الجبائية للتكليف والتسديد وإستخدام الأنظمة الإلكترونية في هذا المجال؛

- تعزيز التعاون والعمل المشترك بين الدول العربية والتنسيق بين المؤسسات العربية الرسمية وغير الرسمية مع نظيرتها الإقليمية والدولية مع ضرورة تفعيل المشاركة العربية في الإجتماعات والمؤتمرات الدولية بهدف تقييم وضعية السياسات والإستراتيجيات الضريبية العربية لتنمية قطاع الأعمال، ومحاولة الإستفادة من الإمكانيات والتسهيلات التي تتيحها هياكل الدعم العربية والدولية في تحسين مخرجات الأنظمة الضريبية العربية وتبني التكنولوجيات الإعلامية والإتصالات الحديثة، وضرورة الإستفادة من الخبرات والتجارب الدولية كدول جنوب شرق آسيا في حث الدول العربية على وضع إستراتيجية ضريبية بعيدة المدى لتطوير قطاع الأعمال العربي، وبناء الوعي والثقافة الضريبية في المجتمعات العربية؛

الهوامش والمراجع المعتمدة:

[1] - *Paul Pacter, "**Pocket Guide to IFRS® Standards—the global financial reporting language**", United Kingdom, 2017, P 04, Date de consultation 13/08/2017, Available at SSRN: http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx.*

[2] - *Karsten Eisenschmidt, Matthias Schmidt, "**Integrating prediction markets into the due process of international accounting standard setting**", 2014, P 13, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2408517.*

[3] - *Michelle Hanlon, Jeffrey L. Hoopes, Nemit Shroff, "**The Effect of Tax Authority Monitoring and Enforcement on Financial Reporting Quality**", American Taxation Association, Vol 36, N° 2, 2014, P 06/10.*

[4] - *Christian Leuz, Luzi Hail, Peter Wysocki, Zhijun Lin, "**Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States: An Analysis of Economic and Policy Factors**", Journal of International Financial Management & Accounting, Vol 21, n° 03, 2009, P 12, 2009, P 57.*

[5] - *Kim M. Shima, David C. Yang, "**Factors Affecting the Adoption of IFRS**", International Journal of Business, Vol 17,n° 03, 2012, P 280.*

[6] - *ndreas Oestreicher, Christoph Spengel, "**Tax Harmonisation in Europe The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States**", SSRN Electronic Journal, Paper No. 07-035, 2007, P 34, site: https://www.researchgate.net/publication/23756222.*

[7] - *Jon N. Kerr, "**The Real Effects of Opacity: Evidence from Tax Avoidance**", Columbia Business School Research Paper N° 13-16, 2012, P 01/08, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2234197.*

[8] - *Michelle Hanlon, Jeffrey L. Hoopes, Nemit Shroff, "**The Effect of Tax Authority Monitoring and Enforcement on Financial Reporting Quality**", American Taxation Association, Vol 36, N° 2, 2014,P 11.*

[9] - *Feng Li, Nemit O. Shroff, "**Financial Reporting Quality and Economic Growth**", 2010, P 06, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1265331.*

[10] - *Ulf Brüggemann, Joerg-Markus Hitz, Thorsten Sellhorn, "**Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research**", European Accounting Review, Vol 22, n° 1, 2012, p 06.*

[11] - *Emmanuel T. De George, Xi Li, Lakshmanan Shivakumar, "**A review of the IFRS adoption literature**", Review of Accounting Studies, 2016, P 32, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2664475.*

[12] - العقاب محمد، شيبوط سليمان، "**قياس التقارب الإقتصادي من خلال نظرية التكامل المشترك ونماذج تصحيح الخطأ في البيانات الطولية**"، الندوة العلمية الوطنية الأولى حول النمذجة الإحصائية والرياضية وتطبيقاتها في العلوم الإقتصادية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2018/02/22 م، ص 15.