

أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي
دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د. عيد محمود أبوزيد

مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة بني سويف

أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي

دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د. عيد محمود أبو زيد *

الملخص:

يهدف البحث إلي دراسة واختبار أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي، ومدى اختلاف ذلك الأثر باختلاف مقياس التجنب الضريبي كونه الفروق الضريبية الدفترية أم معدل الضريبة الفعلي الحالي. ولتحقيق هدف البحث تم اجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من (٥٢) شركة غير مالية مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة الزمنية (٢٠١٣ - ٢٠١٧). توصلت نتائج التحليل الإحصائي الأساسي للبحث إلي وجود أثر معنوي ايجابي لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقابل المراجعة الفردية، مما يدل على أن الشركات التي تُفعل المراجعة المشتركة تمارس التجنب الضريبي مقارنة بالشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مراقب حسابات واحد، وأن ذلك الأثر لا يختلف باختلاف مقياس التجنب الضريبي كونه الفروق الضريبية الدفترية أم معدل الضريبة الفعلي الحالي. وتوصلت نتائج التحليل الإحصائي الاضافي للبحث إلي وجود تأثير موجب معنوي لمعدل العائد على الأصول وتأثير سالب معنوي للرافعة المالية علي ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية، وأن هناك تأثير سالب معنوي للرافعة المالية علي ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي؛ وذلك في سياق العلاقة بين تفعيل مدخل تفعيل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات. الكلمات المفتاحية: مدخل المراجعة المشتركة، التجنب الضريبي، الفروق الضريبية الدفترية، معدل الضريبة الفعال الحالي.

* مدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة بني سويف

Email:dr_eid_mahmoud@yahoo.com

The effect of activating the joint audit approach on tax avoidance practices - An applied study on companies listed in the Egyptian Stock Exchange

Dr. Eid Mahmoud Abo Zaid*

Abstract: The aim of this research is to study and test the effect of the activation of the joint audit approach on tax avoidance practices, and the extent of this effect varies according to the tax avoidance measure, as it is book- tax differences or the current effective tax rate.

To achieve the research aim, an applied study on a sample of 52 non-financial companies listed in the Egyptian Stock Exchange during the period (2013-2017).

The results of the basic statistical analysis showed that there is a significant positive effect to activate the joint audit approach on tax avoidance versus individual auditing approach. This indicates that the companies that activate the joint audit have a high tax avoidance practices compared to the companies audited by one external auditor and that the effect is not different according to the tax avoidance measure, book- tax differences or the current effective tax rate.

The results of the additional statistical analysis found that there is a significant positive effect of return on assets and a significant negative effect of leverage on tax avoidance practices measured by book tax differences, and that there is a significant negative effect of leverage on tax avoidance practices measured by the current effective tax rate; this is in the context of the relationship between the activation of the joint audit approach and those practices.

Keywords: Joint Audit approach, Tax Avoidance, Book Tax Differences, Current Effective Tax Rate.

* Teacher at the Accounting Department ,Faculty of Commerce, Beni Suef University.

١. المقدمة

تمثل الضرائب أحد أهم مصادر الإيرادات في الموازنة العامة للدولة، ولذا يتم وضع التشريعات الضريبية بما يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية والحد من ممارسات التهرب والتجنب الضريبي التعسفي، وعلى الجانب الآخر يرغب العديد من مديري الشركات تخفيض مبلغ الضريبة من خلال ممارسات التجنب الضريبي من أجل زيادة صافي الربح بعد الضرائب، ومن ثم تعظيم قيمة تلك الشركات.

ويتم دراسة ظاهرة التجنب الضريبي في الأدب المحاسبي منذ عقود، ولاقت تلك الظاهرة مزيد من الاهتمام نظراً لأنها ظاهرة عالمية توجد في الاقتصاديات المتقدمة والناشئة (Kanagaretnam,2016)، وأحد أهم القضايا للجهات الضريبية (Wei and Chen,2016).

ووفقاً لأحد تقارير مجلس الشيوخ الأمريكي، تمكنت شركة Caterpillar من خفض ضرائبها بمبلغ يزيد عن ٢ مليار دولار من خلال ممارسات التجنب الضريبي، ولاقت تلك القضية مزيداً من الاهتمام الإعلامي، وزادت من اهتمام البحوث المحاسبية والمالية نحوها (Cen et.al,2017).

وبالرغم من أن التخطيط الضريبي يعد أحياناً بشكل قانوني ويمثل نشاط لنقل الثروة من الدولة إلي مساهمي الشركات، إلا أن هناك حالات تمثل تخطيطاً ضريبياً عدوانياً مثل التجنب والتهرب الضريبي والذي يؤثر سلباً على مصالح المساهمين من خلال زيادة مخاطر الشركات (Wei and Chen,2016).

٢. مشكلة البحث

تمثل ممارسات التجنب الضريبي أحد مؤشرات مخاطر أعمال الشركات، وأيضاً ترتبط تلك الممارسات بإدارة الأرباح وكلاهما يؤثر في تقييم مراقب الحسابات لمخاطر المراجعة (Heltzer and Shelton,2015).

وبالرغم من ذلك، هناك ندرة في البحوث المحاسبية التي تدرس العلاقة بين المراجعة الخارجية والتجنب الضريبي (Wei and Chen,2016)، ولذلك العلاقة بين التجنب الضريبي وقرارات مراقبي الحسابات ما زالت غير مكتشفة (Hanlon et.al,2012).

وتتمثل المراجعة المشتركة أحد مداخل أداء عملية المراجعة الخارجية والتي تحقق مزيد من الثقة في التقارير المالية نتيجة تحسين تقييم مخاطر المراجعة ومراقبة جودة عملية المراجعة (عبد القوي وآخرون، ٢٠١٨)، ومن ثم فإن تفعيل مدخل المراجعة المشتركة ينعكس على ممارسات التجنب الضريبي.

وفي ضوء ذلك، فإن مشكلة البحث تتمثل في قياس أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي، من خلال الإجابة على التساؤلات البحثية التالية:

- ما هو مدخل المراجعة المشتركة؟
- هل يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي بمقياس الفروق الضريبية الدفترية مقابل مدخل المراجعة الفردية؟
- هل يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي بمقياس معدل الضريبة الفعلي الحالي مقابل مدخل المراجعة الفردية؟
- هل يختلف أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقابل المراجعة الفردية باختلاف مقياس تلك الممارسات؟
- هل تتأثر ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية بكاملاً من معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، في سياق العلاقة محل الدراسة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات؟
- هل تتأثر ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي بكاملاً من معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، في سياق العلاقة محل الدراسة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات؟

٣. هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة واختبار أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي، ومدى اختلاف ذلك الأثر باختلاف مقياس التجنب الضريبي كونه الفروق الضريبية الدفترية أم معدل الضريبة الفعلي الحالي.

٤. أهمية ودوافع البحث:

تأتي الأهمية العلمية للبحث من مسابقة الفكر المحاسبي المعاصر لأحد الموضوعات التي اتسمت بالندرة وهي العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وممارسات التجنب الضريبي، وتأتي الأهمية العملية في توفير أدلة من بيئة الأعمال المصرية عن أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على التجنب الضريبي مما يساهم الجهات التنظيمية لمهنة المراجعة في تدعيم المراجعة المشتركة الاختيارية، واستخدام ممارسات التجنب الضريبي عند تقييم مخاطر المراجعة، وتوفير أدلة للسلطات الضريبية عن دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي.

ورغم كثرة دوافع البحث إلا أن أهمها؛ تضيق فجوة البحث المحاسبي في مصر في هذا المجال، وتأسيس واختبار العلاقات محل الدراسة وفق منهجية بحث متطورة متكاملة تشمل تحليلاً أساسياً وآخر إضافياً بما يساير البحوث الأجنبية منهجياً.

٥. حدود البحث:

يقتصر البحث على تناول مدخل المراجعة المشتركة الاختيارية مقابل المراجعة الفردية دون تناول المراجعة المشتركة الإلزامية أو المراجعة المشتركة مقابل المراجعة الثنائية، وتقتصر عينة الدراسة على المؤسسات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، ويخرج عن نطاق البحث المؤسسات غير المالية والتي تساهم الدولة بحصة في ملكيتها - لأنها تطبق مدخل المراجعة الثنائية - ، وتقتصر فترة الدراسة على الفترة الزمنية من عام ٢٠١٣ إلى عام ٢٠١٧، كما أن قابلية النتائج للتعميم مشروطة بضوابط اختيار عينة ومنهجية البحث.

٦. الإطار النظري للبحث:

١.٦ الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة علاقة المراجعة الخارجية بالتجنب الضريبي، من خلال الاجابة على تساؤلات حول علاقة التجنب الضريبي بجودة المراجعة؟ ومدى اعتبار ممارسات التجنب الضريبي مؤشر يزيد من مخاطر المراجعة؟ وهل يتطلب ذلك مزيداً من الجهد لاكتشافه؟ ومن ثم هل يزيد من أتعاب المراجعة؟ وهل تخصص مراقب الحسابات يزيد من

د. عيد أبو زيد
مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي
كفاءته لاكتشاف والحد من التجنب الضريبي ؟ وهل اكتشاف تلك الممارسات يكون سبب في
تدوير مراقب الحسابات ؟

فيما يتعلق بالعلاقة بين التجنب الضريبي وجودة المراجعة^(١)، استهدف الباحثون
(Kanagaretnam et.al,2016) قياس العلاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي
التعسفي، من خلال عينة من الشركات في (٣١) دولة خلال الفترة من ١٩٩٥-٢٠٠٧ .
وتوصل الباحثون إلي وجود علاقة عكسية بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي التعسفي.
وعن علاقة التجنب الضريبي بمخاطر المراجعة، استهدف الباحثان
(Heltzer and Shelton,2015) اختبار العلاقة بين التجنب الضريبي مقاساً بالفروق
الضريبية الدفترية ومخاطر المراجعة من خلال دراسة تجريبية على عينة من ٣٣٧ مراقب
حسابات بالولايات المتحدة الأمريكية ومسجلين لدى AICPA. وتوصل الباحثان إلي وجود
إدراك لدي مراقبي الحسابات بأن ارتفاع الفروق الضريبية الدفترية يزيد من مخاطر المراجعة،
وأن الفروق الضريبية الدفترية الإيجابية تؤثر بشكل أكبر على مخاطر المراجعة من الفروق
الضريبية الدفترية السلبية، وأنهم لا يدركون اختلافاً بين الفروق الضريبية الدفترية الدائمة
والفروق الضريبية المؤقتة، وأن ثلث العينة يستخدمون الفروق الضريبية لتقييم مخاطر
المراجعة.

بينما تناول الباحث (Bae,2017) قياس العلاقة بين جهد مراقب الحسابات بمقياس عدد
الساعات وممارسات التجنب الضريبي من خلال (٢٥٨٨) مشاهدة من الشركات المقيدة
ببورصة كوريا خلال الفترة ٢٠٠٠-٢٠١٠ . وتوصلت نتائج تلك الدراسة إلي وجود استجابة
من مراقبي الحسابات لزيادة عدد الساعات عند قيام الشركات بممارسات التجنب الضريبي
لتحقيق المستوى المقبول لمخاطر المراجعة.

(١) تعددت مفاهيم جودة المراجعة ومن ثم طرق قياسها، وذلك نظراً لاختلاف وجهات نظر مراقبي
الحسابات، والمستخدمين، والجهات التنظيمية حول ادراك مفهوم الجودة (Enofe et.al,2013)، ومن
مفاهيم جودة المراجعة أنها مفهوم مركب يحتوى على مجموعة متداخلة من مدخلات وعمليات تشغيل
ومخرجات عملية المراجعة بدءاً من كفاءة القائم بالمراجعة وانتهاءً بتقرير المراجعة (عبد الحميد، ٢٠١٤).

ويشأن مدى انعكاس جهد مراقبي الحسابات نتيجة التجنب الضريبي على أتعاب المراجعة، اختبر الباحثان (Martinez and Lessa,2014) العلاقة بين التجنب الضريبي واتعاب المراجعة من خلال عينة من ٣٠٠ شركة برازيلية مقيدة بالبورصة للفترة ٢٠٠٩-٢٠١١. وتوصلت النتائج إلي وجود علاقة ايجابية بين التجنب الضريبي واتعاب المراجعة. وفيما يتعلق بعلاقة التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والتجنب الضريبي، هدف الباحثان (Lee And Kao,2018) إلي الاجابة على سؤالين: هل اختلفت ممارسات الشركات لأنشطة التجنب الضريبي بعد اعتماد معايير التقرير المالي الدولية IFRS ؟ وهل أثرت خصائص مراقب الحسابات (التخصص الصناعي وأهمية العميل) على أنشطة التجنب الضريبي التي يقوم بها عميل المراجعة؟. وتوصل الباحثان إلي وجود علاقة ايجابية بين أنشطة التجنب الضريبي وتطبيق IFRS، ووجود أثر ايجابي بين كلاً من أهمية العميل والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات والتجنب الضريبي.

وفي ذات السياق، اختبر الباحثان (Wei and Chen,2016) أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على التجنب الضريبي من خلال عينة من الشركات المسجلة ببورصة شنغهاي الصين خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠١٢. وتوصلت النتائج إلي أن مراقب الحسابات المتخصص في حالة ضعف استقلاله يشجع العملاء على التجنب الضريبي . وفيما يتعلق بعلاقة كفاءة مراقب الحسابات والتجنب الضريبي، اختبر الباحث (Tehupuring,2016) العلاقة بين حوكمة الشركات وممارسات التجنب الضريبي وتأثير تلك العلاقة على التأخير في تقرير مراقب الحسابات وقيمة الشركة من خلال دراسة تطبيقية على عينة من ١٢٥ مشاهدة لبنوك مقيدة ببورصة اندونيسيا. وتوصلت النتائج إلي عدم تأثير جودة المراجعة ولجنة المراجعة على التجنب الضريبي، وان التجنب الضريبي لا يؤثر على التأخير في تقرير مراقب الحسابات في حين يؤثر سلباً على قيمة الشركة (٢).

(٢) تعرف قيمة الشركة بأنها الثمن أو المقابل الذي يراه أصحاب المصالح في الشركة أنه يعبر عن قيمتها(الصيرفي،٢٠١٦)، وتتعدد أساليب قياس قيمة الشركة منها ما يعتمد على الأداء المحاسبي مثل معدل العائد على الاصول، ومنها ما يعتمد على مقاييس السوق مثل سعر السهم(ابوزيد،٢٠١٧) .

د. عيد أبو زيد مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي
وأما عن مدى تدوير مراقبي الحسابات بسبب ممارسة الشركات للتجنب الضريبي، اختبر الباحثان (Serafat, and Barzegar,2015) العلاقة بين التجنب الضريبي وتدوير مراقبي الحسابات في الشركات المدرجة ببورصة طهران من خلال عينة من ٧٩ شركة. وتوصل الباحثان إلي وجود علاقة قوية بين التجنب الضريبي وتدوير مراقبي الحسابات. وفيما يتعلق بمدخل عملية المراجعة المشتركة مقابل الفردية، استهدفت الباحثون (Pietro et.al,2014) اختبار العلاقة بين الخبرة الفردية لمراقب الحسابات والتجنب الضريبي للشركات الخاصة الإيطالية. وتوصل الباحثون إلي أن مراقبي الحسابات عندما يقومون بتكوين شبكة يكون عملاؤهم ذوي معدلات ضريبية فعلية منخفضة. كما استهدف الباحثون (Pietro et.al,2018) اختبار العلاقة بين المراجعة المشتركة والتجنب الضريبي، وتوصل الباحثون إلي وجود علاقة ايجابية بين تفعيل المراجعة المشتركة وممارسات التجنب الضريبي. وهناك مجموعة أخرى من الدراسات تناولت جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسيط أو معدل^(٣) بين التجنب الضريبي ومتغيرات أخرى، حيث اختبر الباحثون (Gaaya et.al,2017) العلاقة بين الملكية العائلية والتجنب الضريبي، ودور جودة المراجعة (بمقياس حجم مكتب المراجعة) في تعديل تلك العلاقة من خلال دراسة تطبيقية على عينة من (٥٥) شركة مقيدة ببورصة تونس خلال الفترة من ٢٠٠٨ - ٢٠١٣. وتوصل الباحثون إلي وجود علاقة ايجابية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وأن جودة المراجعة تحد من ممارسة الشركات العائلية للتجنب الضريبي.

(٣) المتغير الوسيط mediator هو المتغير الذي يتوسط العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع لفهم آلية تلك العلاقة، بحيث يؤثر المتغير المستقل على الوسيط ثم تحديد تأثير المتغير الوسيط على التابع، بينما المتغير المعدل moderator هو المتغير الوصفي أو الكمي الذي يؤثر في اتجاه و/أو قوة العلاقة بين المتغير التابع والمستقل (Baron and Kenny,1986; Namazi and Namazi,2016).

كما استهدف الباحثان (Langli and Willekens,2017) قياس أثر انماط الملكية (تركز الملكية، الملكية العائلية، ملكية المدير التنفيذي) على التجنب الضريبي ودور جودة المراجعة في تعديل ذلك الأثر من خلال عينة من الشركات النرويجية خلال الفترة ٢٠٠٠-٢٠١٤ . وتوصلت الباحثان إلي أن تكاليف الوكالة ترتبط بأنماط الملكية في الشركات النرويجية الخاصة مما يزيد من التجنب الضريبي، ولكن جودة التدقيق تحد من تعارض الوكالة مما يخفض من ممارسات التجنب الضريبي.

وفى بيئة الأعمال المصرية، اختبر الباحث (عيسى، ٢٠١٥) أثر حوكمة الشركات على مستوى التجنب الضريبي من خلال عينة من (٥٠) شركة مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠٠٦ - ٢٠١٠. وتوصلت نتائج تلك الدراسة إلي أن هيكل الملكية محدد لمستوى التجنب الضريبي حيث يقل التجنب الضريبي مع تزايد نسبة الملكية المؤسسية ويتزايد مع تزايد نسبة الملكية الحكومية، وأيضاً يزداد مستوى التجنب الضريبي بشكل جوهري لدى الشركات العائلية مقارنة بالشركات غير العائلية. كما أن مستوى التجنب الضريبي ينخفض لدى الشركات التي تراجع بواسطة مكاتب المراجعة Big 4، ولا يوجد تأثير معنوي لاستقلال مجلس الإدارة على مستوى التجنب الضريبي.

كما هدف الباحث (ابراهيم، ٢٠١٨) اختبار اجراءات مدى التزام الشركات المقيدة بسوق المال المصري بمبادئ الحوكمة في الحد من التجنب الضريبي، من خلال دراسة ميدانية على عينة مكونة من (٧٨) من الأكاديميين، مراقبي الحسابات، والفاحصين بمركز كبار الممولين، وتوصلت نتائج الدراسة إلي وجود علاقة بين اجراءات مدى التزام الشركات المقيدة بسوق المال المصري بمبادئ الحوكمة و الحد من التجنب الضريبي.

وأيضاً اختبر الباحث (محمود، ٢٠١٧) العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي من خلال دراسة تطبيقية على عينة من (٣٣) شركة مقيدة بالبورصة المصرية ومدرجة ضمن المؤشر المصري لمسئولية الشركات خلال الفترة من ٢٠١٠ حتى عام ٢٠١٥ ، وتوصلت نتائج الدراسة إلي وجود علاقة ايجابية بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي.

و**بتحليل الدراسات السابقة يتضح أن الباحثون تناولوا العلاقة بين التجنب الضريبي والمراجعة الخارجية من خلال عدة مقاييس (جودة المراجعة، مخاطر المراجعة، جهد المراجع، أتعاب عملية المراجعة، التخصص القطاعي لمراقب الحسابات، تدوير مراقبي الحسابات)**، مما يشير إلي وجود علاقة بين عملية المراجعة الخارجية والتجنب الضريبي، وأن البحث الحالي يساير الفكر المحاسبي المعاصر.

كما أن الدراسات التي تمت في بيئة الأعمال المصرية بها ندرة شديدة بشأن تناول العلاقة بين المراجعة الخارجية والتجنب الضريبي، وأن الدراسة التي تناولت تلك العلاقة كانت من خلال استخدام متغير حجم مكتب المراجعة كمتغير رقابي مثل دراسة الباحث (عيسي، ٢٠١٥) وذلك في حالة كون مراقب الحسابات يقدم خدماته الضريبية للعميل. وأخيراً هناك ندرة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين المراجعة المشتركة والتجنب الضريبي، حيث تناول الباحثون (Pietro et.al,2014؛ Pietro et.al,2018) تلك العلاقة في الشركات الإيطالية، ولم يتم اختبار تلك العلاقة في بيئة الأعمال العربية بشكل عام والمصرية بشكل خاص.

٢.٦ طبيعة التجنب الضريبي

١.٢.٦ مفهوم ودوافع التجنب الضريبي

تعددت مفاهيم التجنب الضريبي، نتيجة الخلط بين مفاهيم التجنب الضريبي، التخطيط الضريبي، والتهرب الضريبي، حيث عرف (Ha and Quyen,2017) التجنب الضريبي بأنه استخدام الوسائل القانونية لخفض مبلغ ضريبة الدخل المستحقة بينما التهرب الضريبي هو انتهاك للقانون الضريبي. وتعتمد ممارسات التجنب الضريبي على استغلال عدم التأكد في القوانين الضريبية (محمود، ٢٠١٧). بينما عرف (Braga,2017) التجنب الضريبي بأنه انخفاض معدل الضريبة الفعلي نتيجة أنشطة التخطيط الضريبي سواء القانونية وغير القانونية، ويتم التخطيط الضريبي بشكل قانوني من خلال ترتيب بعض المعاملات للحد من العبء الضريبي دون مخالفة الاحكام القانونية، ولكن في بعض الاحيان يتم بطريقة تعسفية (Hanlon et.al,2012).

وبالرغم من أن التهرب الضريبي هو طريقة احتيالية لإخفاء الوضع الضريبي الحقيقي، فإن التجنب الضريبي هو استغلال ثغرات قانون الضرائب للحد من دفع الضرائب، ويسعى واضعو السياسات إلي وضع حلول لمشكلة عجز الموازنة العامة للدولة وتقليص الديون، وأحد تلك الحلول زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التجنب الضريبي التعسفي (Malik et.al,2018).

ومن دوافع التجنب الضريبي استخدام مبلغ الضريبة في الاستثمار والتمويل، ويتم ذلك من خلال اختيار السياسات والاستراتيجيات وترتيب الأمور المالية والتي يترتب عليها تخفيض العبء الضريبي بما لا يخالف احكام القانون الضريبي، ومن تلك الاستراتيجيات الملاذ الضريبية وتعني نقل الارباح إلي أنظمة ضريبية تفضيلية، وطريقة تسعير التحويلات بين شركات المجموعة (محمود، ٢٠١٧؛ Bauer et.al,2018).

ومما يدعو الشركات إلي تنفيذ ممارسات التجنب الضريبي أن تكون المنافع أكبر من التكاليف المحتملة والتي تختلف بين الشركات حسب خصائص الشركة (McClure et.al,2018). ولذلك تهدف القرارات المالية للمديرين إلي تعظيم الربحية وخفض التكاليف من أجل تحسين الاداء وتعظيم قيمة المنشأة، وتمثل الضريبة أحد العوامل المؤثرة في تلك القرارات حيث يسعى مديرو الشركات إلي تخفيض الضريبة من أجل زيادة الدخل بعد الضريبة ومن ثم تعظيم عائد المساهمين (Ha and Quyen,2017).

ويتم تفسير ظاهرة التجنب الضريبي من منظور نظرية الوكالة، حيث يوجد فصل بين الوكيل (الادارة) والموكل (الملاك)، وأن الوكيل لا يعمل دائماً لخدمة الموكل مما يعني وجود معلومات غير متماثلة بين الطرفين، ولذلك فان التجنب الضريبي يهدف إلي تخفيض مبلغ الضريبة من أجل توفير النقد لتحقيق مكاسب شخصية للمديرين في حين أنها يجب أن تكون أداة قيمة مضافة للمساهمين (Kurniawan, and Nuryanah,2017).

وتؤثر الضرائب في اتخاذ القرارات، حيث تقلل الضرائب من المنافع التي يتلقاها المساهمون والمديرون نتيجة العلاقات التعاقدية، حيث تؤثر الضرائب على الدخل القابل للتوزيع بالنسبة للملاك، ويعتمد قياس اداء المديرين على صافي الربح بعد الضرائب مما يحفزهم على تنفيذ ممارسات التجنب الضريبي، وبالتالي يؤثر على المحتوي المعلوماتي

د. عيد أبو زيد مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي للتقارير المالية (Bauer et.al,2018). ومن زاوية أخرى، ينطوي التجنب الضريبي على مخاطر وعدم التأكد مما قد يدفع المديرون لعدم القيام بتلك الممارسات حتى وإن كانت تحقق منافع للمساهمين (Hsu et.al,2018).

وفى ضوء ذلك، يتضح أن ممارسات التجنب الضرائب تعتمد على استغلال قانون الضرائب فى تخفيض مبلغ الضريبة، وأن هناك عدة دوافع لقيام مديرو الشركات بذلك لتعظيم المنافع الشخصية، أو تحقيق منافع للمساهمين، ولكن يتوقف اتخاذ القرار بتنفيذ تلك الممارسات على المنافع المترتبة على ذلك مقارنة بالتكاليف مثل مخاطر التقاضي نتيجة النزاع السلطات الضريبية.

٢.٢.٦ ممارسات التجنب الضريبي

تتضمن ممارسات وآليات التجنب الضريبي كافة السياسات والاستراتيجيات التي تؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي، وتتضمن تلك الممارسات ما يلي: (محمود، ٢٠١٧؛ عيسى، ٢٠١٥؛ ابراهيم، ٢٠١٨؛ شاهين، ٢٠١٧؛ اسماعيل، ٢٠١٧؛ Richardson et.al,2013)

- الملاذ الضريبي، وتتضمن نقل أو تحويل الأرباح إلى مناطق ذات أنظمة ضريبية تفضيلية مثل انخفاض معدلات الضريبة أو عدم الخضوع للضريبة.
- تسعير التحويل، وتتضمن استخدام أسعار تحويل غير صحيحة بين الشركة الأم وفروعها أو بين الشركات التابعة والفروع فيما بينها.
- استخدام ممارسات إدارة الأرباح بغرض تخفيض الدخل.
- قرارات متعلقة بالأصول الثابتة وإهلاكها مثل الإيجار بدلاً من التملك، التصرف فى الأصول الثابتة (ضريبة الأرباح الرأسمالية).
- اختيار سياسة المخزون بشكل يوفر نتائج الأعمال وفق رغبات مجلس الإدارة
- الرقابة على التكاليف غير واجبة الخصم والعمل على تقليصها .
- الالتزام بإدراج جميع التكاليف الواجبة الخصم والعمل على توفير جميع مستنداتها، وسرعة اعتماد الديون المدومة ضريبياً.
- ترحيل الخسائر الضريبية، و توقيت الاعتراف بالإيراد.

- اختيار وتغيير الشكل القانوني للشركة، انشاء وحدات ذات غرض خاص، استغلال الاتفاقيات والمعاهدات الضريبية.
- تأخير أداء الضريبة للاستفادة من مبلغ الضريبة في تحقيق عائد أعلى .
- القرارات التمويلية ، مثل التمويل بالاقتراض بدلاً من التمويل الذاتي.
- الاستفادة من الاعفاءات الضريبية الواردة بالقانون، مثل توجيه الاستثمارات إلي أوعية استثمارية تحقق عائد معفي من الضريبة.
- تعديل نسب المشاركة في الاستثمارات في الشركات للاستفادة من الأسعار الضريبية المنخفضة.

ويتم تنفيذ تلك ممارسات التجنب الضريبي من خلال استغلال الثغرات في قانون الضرائب، ومنها ما يتم بشكل تعسفي، وبمعني آخر تتم بعض الممارسات بشكل يمثل تحايل على القانون لمخالفته، ولذا يصعب التفرقة بين ممارسات التجنب الضريبي التي يكون الغرض منها تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة أو التهرب الضريبي. ويؤكد على ذلك (خميس، ٢٠١٨) بأن هناك ممارسات تجنب ضريبي تتم بقصد التهرب، وأخري يكون غرضها ادارة الأرباح.

٣.٦ طبيعة المراجعة المشتركة

زادت أهمية المراجعة المشتركة(٤) في السنوات الأخيرة، ولا سيما في أوروبا كوسيلة لتقليل تركيز سوق المراجعة (Coulrier.S,2015). ويتضح ذلك من خلال مقترح المفوضية الأوروبية Green Paper on audit policy في عام ٢٠١٠ لدعم وتشجيع المراجعة المشتركة لتحسين وتنشيط سوق المراجعة في أوروبا من خلال مشاركة أحد مكاتب المراجعة غير الأربعة الكبار سواء من المكاتب الصغرى أو المتوسطة لمراجعة الشركات الكبرى لإتاحة الفرصة لتلك المكاتب ليكونوا أكثر نشاطاً وتأثيراً في سوق المراجعة (Andre ، 2016 ؛ Coulrier,2015 ؛ Azibi ,2018).

(٤) توجد ثلاثة مداخل لعملية المراجعة الخارجية حسب آلية العمل وهما مدخل المراجعة الفردية وهي القيام بعملية المراجعة من خلال مراقب حسابات واحد، والمراجعة المشتركة وتتم من خلال مراقبي حسابات أو أكثر لمراجعة نفس العميل وإصدار تقرير واحد، والمراجعة الثنائية وهي مراجعة نفس العميل من خلال مراقبي حسابات وإصدار كل منهما تقرير منفصل (محمد، ٢٠١٨).

وتعرف المراجعة المشتركة بأنها أحد مداخل أداء عملية المراجعة الخارجية والتي يتم فيها تعيين اثنين أو أكثر من مراقبي حسابات (أو مكاتب المراجعة) للقيام بمراجعة التقارير المالية لشركة ما بحيث يتم التنسيق بينهم عند التخطيط، تنفيذ إجراءات المراجعة، تفسير النتائج بشكل مشترك، وإصدار رأي موحد والتوقيع عليه بشكل مشترك، ويكونا مسؤولين بالتضامن عن نتائج المراجعة (صالح، ٢٠١٥ ؛ عبد القوى وآخرون ، ٢٠١٨؛ Holm and Thinggaard, 2018).

وفى بيئة الأعمال المصرية، يتم تطبيق مدخل المراجعة المشتركة بشكل اختياري في الشركات المساهمة طبقاً لقانون الشركات ١٥٩ لعام ١٩٨١ والذي ينص على أنه يجب على الشركات المساهمة تعيين مراقب حسابات واحد على الأقل، ويطبق مدخل المراجعة المشتركة بشكل الزامي مع صدور قانون البنك المركزي ٣٣ لعام ٢٠٠٨ والذي ينص على انه يجب على البنوك المدرجة في البورصة المصرية ان يكون لديها على الأقل اثنين من مراقبي الحسابات المستقلين الذين ليس لديهم صلة تبعية مع بعضهم البعض (El Assy, 2015). وأيضاً تشير القوانين المصرية إلي انه في حالة الملكية العامة لبعض الشركات فانه يجب مشاركة مراقب حسابات أو أكثر من مكاتب المراجعة الخارجية لمراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات (محمد، ٢٠١٨).

وتم إصدار عدة معايير مهنية تختص بالمراجعة المشتركة، حيث طالب معيار المراجعة المشتركة الهندي رقم (SA NO.299) بضرورة تقسيم العمل والتنسيق بين مراقبي حسابات ، وطبقاً لمعيار المراجعة المشتركة الفرنسي (NEB100) يجب على كل مراقب حسابات تقييم العمل المنجز من مراقب حسابات الأخر لتحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات، وطبقاً للمعيار السنغافوري (AGS NO.10) فإنه اذا توصل أحد مراقبي حسابات إلي عدم كفاية عمل المراجع المشترك الآخر في أمور معينة يجب تنبيه المراجع لاتخاذ الترتيبات اللازمة لأداء

د. عيد أبو زيد
مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي
عمل إضافي، وفي حالة حدوث خلاف يجب عليه أداء إجراءات إضافية بنفسه للحصول
على ادلة مراجعة كافية ومناسبة لتكوين رأي حول تلك الأمور لان المسؤولية عن المراجعة
هي مسؤولية تضامنية(عبد القوى وآخرون، ٢٠١٨).

وطبقاً لمعيار المراجعة المشتركة الدنماركي (FSR responsum No 1044, 20)
يجب على مراقبي حسابات المشاركة في التخطيط أو موافقة كل منهما على الآخر بما في
ذلك تقييم مناطق المخاطر وعدم التأكد، ومراجعة كل منهما على الآخر متضمناً مراجعة
أوراق العمل.

وتنقسم المراجعة المشتركة إلي نوعين هما مراجعة مشتركة الزامية وهي التي يتم تعيين
أثنين من مراقبي الحسابات طبقاً للقوانين، والمراجعة المشتركة الاختيارية وهي التي تتم
بشكل طوعي (محمد، ٢٠١٨) ويتم تشكيل المراجعة المشتركة بصورتين الاولى: شركاء من
داخل نفس المكتب، شركاء من مكاتب مختلفة (Ittonen and Trønnes,2015).

وتحقق المراجعة المشتركة العديد من المزايا منها: تعزيز استقلالية مراقب الحسابات،
تحقيق التوازن في تقسيم العمل بين مراقبي الحسابات، تنوع خبرات ومهارات مراقبي
الحسابات، عمق المناقشة في الامور الجوهرية، ودقة تقرير المراجعة، الحد من اعادة
اصدار القوائم المالية، مما ينتج عنه تحقيق جودتي المراجعة والتقرير المالي
(متولي، ٢٠١٣).

وبالرغم من تلك المزايا لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة؛ إلا أنه قد يترتب عليه عدة
مشكلات وهي اتكال أحد مراقبي الحسابات على الآخر، ارتفاع تكاليف المراجعة، صعوبة
الاتفاق والتعاون بين مكاتب المراجعة، والاختلاف حول رأي المراجعة وتأخير اصدار تقرير
المراجعة (عبد القوى وآخرون، ٢٠١٨؛ Ittonen and Trønnes,2015)

ويوجد تضارب في نتائج الدراسات السابقة حول أثر المراجعة المشتركة على جودة
المراجعة، حيث يرى مؤيدو تفعيل المراجعة المشتركة أن لها أثر ايجابي على جودة
المراجعة من خلال زيادة استقلالية مراقبي الحسابات، والاشراف التبادلي المزدوج بين مراقبي
الحسابات؛ في حين يري آخرون أن المراجعة المشتركة لها أثر سلبي على جودة المراجعة
نتيجة اعتماد أحد مراقبي الحسابات على الآخر، وعدم التعاون بينهما(مندور، ٢٠١٦).

ويتضح مما سبق، أن المراجعة المشتركة أحد مداخل عملية المراجعة الخارجية، والتي يتم تفعيلها في بيئة الأعمال المصرية بشكل الزامي في البنوك، وبشكل اختياري في الشركات المساهمة، ولا يوجد معيار مراجعة مصري يحدد خطوات ومهام مراقبي الحسابات عند تفعيل ذلك المدخل رغم وجود معايير في دول أخرى، وأن نتائج تفعيل ذلك المدخل بشكل اختياري على جودتي المراجعة والتقرير المالي كانت مختلطة بين الآثار الإيجابية والسلبية؛ ويمكن الاستفادة من الآثار الإيجابية من تفعيل ذلك المدخل، والحد من آثاره السلبية من خلال صدور معيار مراجعة مصري خاص بالمراجعة المشتركة .

٤.٦ العلاقة بين المراجعة الخارجية وممارسات التجنب الضريبي

تتمثل العلاقة بين عملية المراجعة الخارجية وأنشطة التجنب الضريبي التعسفية في أن الشركات التي تمارس التجنب الضريبي لديها احتمال بتقديم بيانات غير صحيحة، وأن السلوك الضريبي العدواني يزيد الشك في نزاهة الإدارة نتيجة عدم الالتزام بالقوانين الضريبية، ويزيد من مشكلة الوكالة بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح (Kanagaretnam,2016).

وفى إطار مراجعة القوائم المالية، يتمثل الدور الأساسي لمراقب الحسابات في ابداء رأي حول ما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة مدى توافقها مع معايير التقرير المالي في كافة النواحي الهامة، وأحد مهام عملية المراجعة هو تقييم معقولية الاعتراف والإفصاح عن بنود الضرائب باعتبارها أحد الامور الجوهرية في القوائم المالية نتيجة ارتفاع مبلغ الضريبة (Kanagaretnam,2016).

وبالرغم من أن معايير المراجعة لم توفر ارشادات بشأن التجنب الضريبي، إلا أن هناك بعض متطلبات معايير التقرير المالي تتعلق بالضرائب، ومن ثم فإن مراقب الحسابات يجب أن يقيم عناصر الدخل الضريبي ضمن مراجعة القوائم المالية ، وطبقاً للتفسير رقم (٤٨) لمعيار المحاسبة عن ضرائب الدخل، يتم تحديد مدى الاعتراف بموقف ضريبي غير مؤكد في القوائم المالية، ثم قياس مقدار ذلك الموقف الذى يجب الإفصاح عنه في القوائم المالية، وفى حالة الإفصاح عن ذلك الوضع غير المؤكد يجب الاعتراف بالمسؤولية عن الضرائب الواجب دفعها بما فيها الفوائد والعقوبات المحتملة (Heltzer and Shelton,2015).

وطبقاً لمعيار ضريبة الدخل المصري رقم (٢٤) المعدل والصادر بتاريخ ٢٠١٥ ، حدد المعيار كيفية الاعتراف والمعالجة المحاسبية والافصاح عن العبء الضريبي الذي يؤثر على صافي ربح أو خسارة الفترة والمتمثل في الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة، وأنه يتم المحاسبة عن الآثار الضريبية للمعاملات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تتم المحاسبة عنها لتلك المعاملات والأحداث الأخرى سواء في قائمة الدخل أو ضمن بنود الدخل الشامل أو قائمة المركز المالي.

وبذلك يتضح أثر المراجعة الخارجية على التجنب الضريبي، نتيجة ما قد يتعرض له مراقب الحسابات من مخاطر التقاضي عندما لا يتم اكتشاف التجنب الضريبي باعتباره تضليل في التقارير المالية، حيث أن المعلومات المادية التي تثير الشكوك حول المعاملات الضريبية تخفي في حسابات مصروف الضريبة، والاصول والالتزامات الضريبية (Balakrishnan, 2016)، ويؤكد على ذلك ما توصل اليه (et.al, 2011) من أن الشركات التي تمارس التجنب الضريبي تتسم بأنها أكثر تحفظاً، وانخفاض في جودة أرباحها، وشفافية أقل، ولذلك على مراقب الحسابات تحديد مدى معقولية التقديرات المرتبطة بتلك الحسابات (Heltzer and Shelton, 2015).

١.٤.٦ مخاطر المراجعة والتجنب الضريبي

نظراً للعلاقة بين التجنب الضريبي وموثوقية القوائم المالية كان لها انعكاس على مخاطر المراجعة، حيث توصلت دراسة (Li, 2017) إلي أن الافصاح عن الأمور الضريبية أحد الامور الجوهرية التي يفصح عنها مراقب الحسابات ضمن تقريره في فقرة الأمور الجوهرية المتعلقة بالمراجعة "key audit matters"، مما يدل على أنها أحد الامور التي تؤثر على مخاطر المراجعة، حيث أنها ترتبط بأمور متعلقة بمراجعة القوائم المالية والتي يترتب عليها مساءلة مراقب الحسابات.

وتتسم العلاقة بين استراتيجيات التجنب الضريبي ومخاطر الشركة بعدم الوضوح في ظل اختلاف نتائج الدراسات السابقة حول مدى تأثير تخفيض الشركات لمدفوعات الضرائب على مخاطر الشركات (Guenther et.al, 2017)، بالإضافة إلي اختلاف نتائج الدراسات المتعلقة بأثر التجنب الضريبي على مخاطر المراجعة (Kanagaretnam, 2016).

ويخضع قرار استخدام التجنب الضريبي في تقييم مخاطر المراجعة لمعرفة والحكم المهني لمراقب الحسابات (Heltzer and Shelton,2015). وتزيد مخاطر المراجعة نتيجة ممارسة الشركات للتجنب الضريبي لعدة أسباب: (Guenther et.al,2017)

- يزيد التجنب الضريبي من حالة عدم التأكد فيما يتعلق بالمدفوعات الضريبية المستقبلية، وما قد تواجهه الشركة من مشكلات مع السلطات الضريبية.
- تؤدي أنشطة التجنب الضريبي إلي زيادة التعقيد في التقارير والإفصاحات المالية للشركة، وبالتالي انخفاض الشفافية وعدم تناسق المعلومات، وزيادة عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية للشركة .
- التجنب الضرائب مؤشر رئيسي بمخاطر استثمارات الشركة، فمثلاً انخفاض معدل الضريبة يمثل دافع للاستثمار في مجالات أو دول بها معدلات ضريبية منخفضة لتعويض مخاطر الاستثمار في الشركة الام او في بلدها.

ويدعم وجود علاقة بين مخاطر المراجعة والتجنب الضريبي، ما توصل اليه (Beladia et.al,2018؛ Hasan et.al,2014) بأن التجنب الضريبي من الأمور الهامة المؤثرة في قرار منح البنك قروض للشركات، حيث يؤثر التجنب الضريبي سلباً في تكاليف القروض، نتيجة ما يترتب على سلوك التجنب الضريبي من احتمال عدم سداد القروض. وبالتالي فإن التجنب الضريبي مؤشر بوجود مخاطر أعمال للشركات نظراً لأنها عامل مؤثر في قرار البنك بمنح القروض.

وتؤثر مخاطر المعلومات ومشكلة الوكالة الناتجة عن ممارسات التجنب الضريبي على مخاطر المراجعة من خلال زيادة المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، حيث أنه عند قيام الإدارة بممارسات التجنب الضريبي فإن ذلك السلوك يتعارض مع مصالح حملة الاسهم وتستخدم ممارسات محاسبية معقدة، أو تغيير سياسات محاسبية مما يزيد من مخاطر المراجعة الكامنة، وأيضاً تثير ممارسات التجنب الضريبي الشك في نزاهة الادارة، وتتجاوز الادارة أنظمة الرقابة الداخلية من خلال تسجيل معاملات معقدة في القوائم المالية تحت اسم التخطيط الضريبي الفعال ، ونتيجة ذلك يتم تقييم المخاطر الكامنة وتنفيذ اختبارات منها

د. عيد أبوزيد مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي
إجراءات تحليلية لمعدل الضريبة الفعلي للشركات، وتقييم آثار تلك الممارسات وعكسها في
تقرير المراجعة (Bae,2017).

وتنعكس العلاقة بين مخاطر المراجعة والتجنب الضريبي على جهد مراقب الحسابات من
خلال زيادة ساعات العمل، مما يؤثر إيجاباً على أتعاب عملية المراجعة (Bae,2017)،
ويؤكد ذلك ما توصل إليه (Martinez and Lessa,2014؛ Hanlon et.al,2012) أن
الشركات التي تمارس التجنب الضريبي التعسفي تدفع أتعاب مراجعة أعلى لأن التجنب
الضريبي أحد مؤشرات مخاطر المراجعة لما يترتب عليها من احتمال تعرض سمعتهم
لمخاطر، وأن تلك الممارسات مؤشر لإدارة الأرباح مما يزيد من جهد مراقب الحسابات.

٢.٤.٦ جودة المراجعة الخارجية والتجنب الضريبي

يشارك المدير التنفيذي في أنشطة التجنب الضريبي التعسفية لما يترتب عليها من ارتفاع
مكافاتهم، ولكن جودة المراجعة تحمي أصحاب المصالح من تلك الممارسات لأنها تحد من
النزاعات بين مصالح المديرين والمساهمين، وتحد من عدم تماثل المعلومات ومشكلة الوكالة
ولذلك تجعل الشركات أقل ممارسة لتجنب الضرائب نتيجة المراقبة العالية، وأن الشركات
التي يتم مراجعتها من قبل مراقب الحسابات ضمن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى،
والشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراقب الحسابات متخصص تتخفف بها ممارسات
التجنب الضريبي التعسفي (Kanagaretnam,2016؛ Gaaya et.al,2017)؛
(Bae,2017).

ومن زاوية أخرى، فإن مراقبي الحسابات ذوي الجودة المرتفعة لديهم حوافز أقل للتعامل
مع الشركات التي تمارس التجنب الضريبي لأن ذلك يترتب عليه مخاطر تقاضي حال
اكتشاف السلطات الضريبية لذلك (Gaaya et.al,2017)، وبمعنى آخر الشركات تختار
مكاتب مراجعة ذات جودة عندما تقوم بممارسات تجنب ضريبي
أقل (Kanagaretnam,2016).

ونظراً لأن مصروف ضريبة الدخل أحد عناصر القوائم المالية والتي تخضع للمراجعة
من مراقب الحسابات، فمن المتوقع أن المراجعة عالية الجودة تؤثر على الحسابات المالية
المتعلقة بالضرائب (Langli and Willekens ,2017)، وخاصة أن مراقب الحسابات

د. عيد أبوزيد مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي يسعي للحفاظ على سمعته من خلال الحد ممارسات التجنب الضريبي التعسفية، وذلك بما يملكه من خبرات ومهارات القدرة على اكتشاف تلك الممارسات (Pietro et.al,2014).

٥.٦ تحليل العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وممارسات التجنب الضريبي واشتقاق فروض البحث

تستمد العلاقة بين المراجعة المشتركة وممارسات التجنب الضريبي من ثلاثة أمور وهي ارتباطها بإدارة الأرباح، ومخاطر المراجعة، ومشكلة الوكالة، وذلك في ضوء ما تم عرضه من الإطار النظري للبحث وما تم التوصل اليه من الدراسات السابقة. فمن منظور إدارة الأرباح، يستخدم التجنب الضرائب كأداة لإدارة الأرباح مما يؤثر على جودة الأرباح سواء مصروف ضريبة الدخل، والضرائب المؤجلة (Ha,2018).

وتوصل (Heltzer and Shelton,2015) إلي وجود علاقة ايجابية بين ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية وإدارة الأرباح، وأيضاً توصل (Hanlon et.al,2012) إلي أن تلك الممارسات مؤشر لانخفاض جودة الأرباح.

ويؤكد (Phillips et.al,2002) على أن ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية تكشف عن إدارة الأرباح نتيجة استخدام المصروفات الضريبية المؤجلة طبقاً للمعايير المحاسبية ومن ثم يتم من خلالها إدارة الدخل دون التأثير على الدخل الخاضع للضريبة .

وتؤثر المراجعة المشتركة ايجاباً في القدرة على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية الناتجة عن ممارسات ادارة الأرباح، وزيادة الثقة والملائمة في التقارير المالية (أبو جبل،٢٠١٦؛ عبد القوى وآخرون،٢٠١٨؛ Alfraih,2016).

ومن منظور مخاطر المراجعة، ونظراً لما يشكله التجنب الضريبي من انخفاض جودة المعلومات المحاسبية فإنه يشكل أحد البنود التي تربط بمخاطر المراجعة والتي تحتاج إلي بذل مزيد من الجهد في تقييمها (Hu,2018).

وتوصلت دراسة (Heltzer and Shelton,2015) إلي أن معظم مراقبي الحسابات عينة الدراسة يستخدمون الفروق الضريبية الدفترية كمقياس للتجنب الضريبي عند تقييم مخاطر المراجعة عند ربطها بإدارة الأرباح.

د. عيد أبو زيد
مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي
وطبقاً لما توصلت اليه الدراسات (أبو جبل، ٢٠١٦؛ عبد القوى وآخرون، ٢٠١٨؛
Alfraih, 2016؛ Ittonen and Trønnes, 2015) من أن المراجعة المشتركة تزيد من
قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ومن ثم دقة تقدير
مخاطر المراجعة، وتزيد من جودة أحكام وقرارات المراجعين نتيجة وجود مرجعية، ومناقشة
متبادلة حول الاحكام المهنية وخاصة في ظل امتلاك كليهما بالمعرفة بالعمل والخبرة التي
يكمل بعضها الآخر ومشاركة الالتزامات والنتائج المترتبة على العمل بعكس المراجعة
الفردية.

ويتم التواصل بين مراقبي الحسابات خلال أداء عملية المراجعة للمناقشة وتبادل
المعلومات بشأن القضايا الهامة والتوصل إلي استنتاجات مشتركة، فضلاً عن مراجعة العمل
الذي قام به مراقب الحسابات الآخر من خلال تحليل العناصر المعرضة للخطر والتحريفات
الجوهرية في القوائم المالية (حسين وآخرون، ٢٠١٨).

وبالرغم من صعوبة تقييم ضريبة الدخل لارتباطها بقانون الضرائب الا أن خبرة مراقب
الحسابات تساهم في تحسين حكمه المهني وكفاءة جمع الأدلة ومن ثم القدرة على اكتشاف
ممارسات التجنب الضريبي ولكن بشرط زيادة استقلاليته (Wei and Chen, 2016).
ويحقق اشتراك أكثر من مراقب الحسابات تكامل الخبرة مما يزيد من مستوى الشك المهني
وبذل العناية المهنية، وتجعل مراقبي الحسابات في موقف اقوى لمواجهة ضغوط المديرين
والملاك، مما يدعم استقلال مراقب الحسابات (الشيخ، ٢٠١٧؛ عبد القوى وآخرون، ٢٠١٨).

ومن منظور مشكلة الوكالة، تزيد مشكلة الوكالة في الشركات التي لديها نسبة مرتفعة من
التجنب الضريبي نتيجة استخدام الادارة لأحكام تخلق حالة من عدم تماثل المعلومات
ويخفف من شفافية المعلومات لأنه يعبر عن اخفاء سلوك الشركة مع التعامل مع السلطات
الضريبية، ومن منظور الوكالة فإن جودة المراجعة تحد من النزاعات بين مصالح المديرين
والمساهمين (Hu, 2018؛ Gaaya et.al, 2017).

وتوصلت دراسة (Alfraih, 2016؛ متولي، ٢٠١٣؛ الشيخ، ٢٠١٧؛ عبد الحميد، ٢٠١٤)
أن المراجعة المشتركة تحسن من جودة المعلومات المحاسبية وتزيد من جودة عملية
المراجعة نتيجة التقسيم المتوازن لمهام المراجعة مع رقابة الجودة بشكل كفاء.

د. عيد أبوزيد
مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي
وتوصل (مندور، ٢٠١٦؛ El Assy, 2015) إلي أن أثر المراجعة المشتركة على ادارة
وجودة الارياح يختلف مقارنة بالمراجعة الفردية، في حين توصل (محمد، ٢٠١٨) إلي لا
توجد فروق معنوية بين المراجعة المشتركة والمراجعة الفردية في توجه الشركات نحو ادارة
ارباحها.

ويخلص الباحث مما سبق إلي وجود مردود لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على
ممارسات التجنب الضريبي مقابل المراجعة الفردية، حيث توصلت الدراسات السابقة إلي
وجود تأثير لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي بمقياس الفروق
الضريبية الدفترية، ويؤيد الباحث ما انتهت اليه تلك الدراسات من تأثير المراجعة المشتركة
على التجنب الضريبي من خلال قدرتها على تحسين جودة الأرياح المحاسبية، ودقة تقدير
مخاطر المراجعة، والحد من مشكلة الوكالة ويتوقع وجود مثل هذا التأثير في بيئة الأعمال
المصرية. ومن ثم اشتقاق الفرض البحثي الاول: " يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة
على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية مقابل المراجعة
الفردية".

ونظراً لاستخدام معظم الدراسات السابقة معدل الضريبة الفعلي الحالي كمقياس للتجنب
الضريبي، وما تم التوصل اليه من وجود تأثير لحجم مكتب المراجعة على ذلك المقياس،
ولذا يتوقع الباحث وجود علاقة تأثيرية أيضاً لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على معدل
الضريبة الفعلي، ومن ثم اشتقاق الفرض البحثي الثاني: " يؤثر تفعيل مدخل المراجعة
المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي مقابل
المراجعة الفردية".

ونظراً لتعدد طرق قياس ممارسات التجنب الضريبي، وفي ضوء ما توصلت اليه
الدراسات السابقة (اسماعيل، ٢٠١٧) من اختلاف أثر تلك الممارسات باختلاف طريقة
القياس، يعتقد الباحث أن أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب

د. عيد أبو زيد
مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي
الضريبي سوف يختلف باختلاف طريقة قياس تلك الممارسات، ومن ثم اشتقاق الفرض
البحثي الثالث: " يختلف أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب
الضريبي باختلاف طريقة قياس تلك الممارسات (الفروق الضريبية الدفترية مقابل معدل
الضريبة الفعلي)"

٧. منهجية البحث:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى قياس أثر تفعيل المراجعة المشتركة على التجنب الضريبي
من خلال نموذجين لقياس العلاقة بين متغيرات البحث واختبار الفروض، ويتحقق ذلك
الهدف من خلال منهجية البحث والتي تتضمن النقاط التالية:

١.٧ وصف وقياس المتغيرات

١.١.٧ المتغير المستقل: مدخل المراجعة المشتركة

اعتمدت دراسات الأدب المحاسبي في قياس المراجعة المشتركة على طريقة القياس
الثنائي القيمة، حيث تم قياس المراجعة المشتركة كمتغير مستقل يأخذ القيمة (١) إذا كانت
الشركة تقوم بتفعيل مدخل المراجعة مشتركة، والقيمة (صفر) إذا كانت الشركة تقوم
بتفعيل مدخل المراجعة الفردية (أبوجبل، ٢٠١٦؛ El Assy, 2015).

٢.١.٧ المتغير التابع: التجنب الضريبي

تم استخدام مقياسين لقياس التجنب الضريبي هما الفروق الضريبية الدفترية ومعدل
الضريبة الفعلي قياساً على (Lee and Kao, 2018؛ عيسي، ٢٠١٥؛ Wei and
(Chen, 2016).

أ- مقياس الفروق الضريبية الدفترية: يتم حسابه من خلال المعادلة التالية: (الفروق
الضريبية الدفترية = الدخل قبل الضريبة - الدخل المقدر الخاضع للضريبة ويتم
حسابه من خلال = مصروف الضريبة / معدل الضريبة القانوني) لأنه يوضح

جميع محاولات التجنب الضريبي، ويعتمد المقياس على كيفية استخدام المشاركين في السوق للمعلومات لتقدير الدخل الخاضع للضريبة هل مصروف الضريبة الحالية؟ أم الضرائب المؤجلة (Hanlon et.al,2012)، ويمثل ارتفاع الفرق الضريبية الدفترية مؤشر لزيادة ممارسات التجنب الضريبي (Lee and Kao,2018؛ عيسي، ٢٠١٥) ومؤشر لانخفاض جودة الارباح (Hanlon et.al,2012).

ب- **معدل الضريبة الفعلي الحالي:** يتم قياسه من خلال المعادلة التالية: معدل الضريبة الفعلي الحالي = (مصروف ضريبة الدخل الحالي/ صافي الدخل قبل الضرائب) لأنه أكثر المقاييس استخداماً في الأدب المحاسبي (Beladia et.al,2018) ونظراً لاختلاف معدل الضريبة القانوني خلال سنوات الدراسة (وطبقاً ل(عيسي، ٢٠١٥) بأن اختلاف معدل الضريبة ربما يؤثر على فعالية قياس التجنب الضريبي). وللحصول على قياس لمستوي التجنب الضريبي يتم مقارنة معدل الضريبة الفعلي بمعدل الضريبة القانوني من خلال المعادلة التالية: (معدل الضريبة القانوني - معدل الضريبة الفعلي الحالي)، حيث أنه كلما انخفض معدل الضريبة الفعلي الحالي عن معدل الضريبة القانوني كلما دل ذلك على ارتفاع مستوى التجنب الضريبي، وارتفاع معدل الضريبة الفعلي الحالي يشير إلى انخفاض مستوى التجنب الضريبي (Hu,2018 ، Ha and Quyen,2017).

٣.١.٧ المتغيرات الرقابية:

- **معدل العائد على الأصول:** يرتبط معدل العائد على الأصول بالتجنب الضريبي بعلاقة ايجابية (Gaaya et.al,2017؛ Irianto et.al,2017). حيث أنه كلما زادت الأرباح زاد مستوى التجنب الضريبي (انخفض معدل الضريبة الفعال، زادت الفروق الضريبية الدفترية) ، وهذا يفسر بأن الإدارة عندما ترغب في تحسين الأداء المالي تزيد الأرباح من خلال خفض النفقات ومنها مصروف ضريبة الدخل، ويتم

قياسه من خلال (صافي الربح قبل الضرائب/ اجمالي الاصول) قياساً على (Pratama,2017).

- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: ترتبط التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بالتجنب الضريبي بعلاقة ايجابية، وتم قياسه من خلال (صافي التدفقات النقدية التشغيلية / اجمالي الأصول) قياساً على (Wei, and Chen,2016)
- الرافعة المالية: ترتبط الرافعة المالية بالتجنب الضريبي بعلاقة عكسية، وتم قياسه من خلال (اجمالي الديون / اجمالي الأصول) قياساً على (Irianto et.al,2017).

٢.٧ نماذج البحث

- النموذج الأول: يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية مقابل المراجعة الفردية.

$$BTD = \beta_0 + \beta_1 JA + \varepsilon_i$$

- النموذج الثاني: يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي مقابل المراجعة الفردية.

$$ETR = \beta_0 + \beta_1 JA + \varepsilon_i$$

- حيث أن:
- **BTD (Book-tax difference)** الفروق الضريبية الدفترية: ويتم قياسها من خلال الفرق بين (الربح المحاسبي -الربح الضريبي) / اجمالي الاصول ويتم حساب الربح الضريبي المقدر من خلال (مصرف الضريبة/معدل الضريبة القانوني) .
- **ETR - current (Effective tax rate)** معدل الضريبة الفعلي الحالي : ويتم قياسها من خلال معدل الضريبة الفعلي الحالي (مصرف ضريبة الدخل / صافي الربح قبل الضرائب) وللحصول على قياس لمستوي التجنب الضريبي يتم حسابه من خلال الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلي الحالي.
- **JA (Joint Audit)** المراجعة المشتركة: متغير وهمي يأخذ القيمة (١) اذا كانت الشركة تطبق المراجعة المشتركة، والقيمة (صفر) اذا كانت الشركة تطبق المراجعة الفردية.

- $\beta 1$: قيمة معامل بيتا.
- $\epsilon_{i,t}$: تعبر عن الخطأ العشوائي.

٣.٧ مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتم اختيار عينة وفق مجموعة محددات وهي؛ توافر البيانات اللازمة للدراسة خلال الفترة الزمنية ٢٠١٣ - ٢٠١٧، حيث بلغ معدل الضريبة خلال عامي ٢٠١٣ و عام ٢٠١٤ بمعدل ٢٥% طبقاً للقانون ١١ لسنة ٢٠١٣، وخلال الاعوام من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٧ بلغ معدل الضريبة ٢٢,٥ % طبقاً لقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ والقانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧، وأن تكون من المؤسسات غير المالية لوجود متطلبات خاصة لتلك المؤسسات، وان تحقق تلك الشركات صافى أرباح خلال العام ويوجد لديها مصروف ضريبة الدخل بقائمة الدخل للأعوام محل الدراسة، وتكون القوائم المالية بالجنه المصري، وأن تكون الفروق الضريبية موجبة حيث يستبعد الشركات التي تحقق أرباحاً ضريبية مقدرة تفوق الأرباح المحاسبية قياساً على (خميس، ٢٠١٨)، واستبعاد الشركات التي تحقق معدل ضريبة فعلي حالي سالب قياساً على (Lee and Hu, 2018)، وفي ضوء ذلك تم اختيار عينة من (٥٢) شركة بإجمالي عدد مشاهدات (١٨٦) مشاهدة (شركة/سنة).

٤.٧ ادوات البحث ومصادر الحصول على البيانات

اعتمد الباحث على منهجية الدراسة التطبيقية من خلال تحليل التقارير المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة - لاستخراج البيانات اللازمة لقياس المتغيرات - والتي تم الحصول عليها من خلال المواقع الالكترونية للشركات، موقع مباشر مصر، وشركة مصر لنشر المعلومات، وذلك خلال الفترة (٢٠١٣ - ٢٠١٧)، وتم التحليل الإحصائي لاختبار الفروض من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS version 20).

٥.٧ تحليل ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي

يتناول هذا القسم تحليل ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات فروض البحث من خلال التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، وعلاقات الارتباط بينها، ونتائج تحليل الانحدار البسيط والمتعدد من خلال عرض نتائج اختبارات الفروض.

١.٥.٧ اختبار صلاحية البيانات ونماذج الانحدار للتحليل الإحصائي

١.١.٥.٧ اختبار الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation

جدول رقم (١) اختبار الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation

| النموذج الثاني | النموذج الأول | Durbin-Watson stat |
|----------------|---------------|--------------------|
| 1.730 | 1.644 | |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

لقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation تم إجراء اختبار Durbin-Watson Test، وأتضح أن القيمة المحسوبة لكافة النماذج تتراوح بين المدى (١.٥- ٢.٥)، مما يدل على عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي في قيم المتغير التابع (محمد، ٢٠١٨).

٢.١.٥.٧ اختبار بواقي نموذج الانحدار واعتدالية الأخطاء

من فروض الانحدار الخطي المتعدد أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري واحد صحيح، وتوضح نتائج Histogram للأخطاء المعيارية للانحدار الخطي أن متوسط الأخطاء يساوي الصفر، والانحراف المعياري لها (٠.٩٨) و (٠.٩٩) لنماذج الدراسة وهي تقترب من الواحد الصحيح وهذا يؤكد أن نموذج الانحدار الخطي المستخدم في نمذجة البيانات ملائم لتلك البيانات.

٢.٥.٧ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

١.٢.٥.٧ وصف المتغيرات المتصلة:

جدول رقم (٢) الاحصاء الوصفي لمتغيرات البحث

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|-----|-----|---------|---------|-----------|----------------|
| BTD | 186 | .000097 | .148051 | .03511856 | .034031023 |
| ETR | 186 | .000576 | .242871 | .13423325 | .068140954 |

| | | | | | |
|-----|-----|---------|---------|-----------|------------|
| ROA | 186 | .004338 | .246895 | .07236563 | .054629390 |
| LEV | 186 | .034608 | .819595 | .46172292 | .200209055 |
| CFO | 186 | .000000 | .268598 | .06360947 | .072520179 |

يتضح من الجدول رقم (٢) أن متوسط الفروق الضريبية الدفترية ٣.٥ % من الأصول، ومتوسط معدل الضريبة الفعلي الحالي ١٣.٤ % مما يدل على ارتفاع مستوى التجنب الضريبي في عينة الدراسة، ومتوسط معدل العائد على الاصول ٧ %، ومتوسط الرافعة المالية ٤٦ %، ومتوسط التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية ٦ % من الاصول.

٢.٢.٥.٧ وصف المتغيرات المنفصلة:

جدول رقم (٣)

الإحصاء الوصفي لمتغيرات المنفصلة (Dummy variables)

| مشاهدات غير متحققة (٠) | | مشاهدات متحققة (١) | | عدد المشاهدات | بيان |
|------------------------|-------|--------------------|-------|---------------|-------------------|
| النسبة | العدد | النسبة | العدد | | |
| % 58 | 108 | % 42 | 78 | 186 | المراجعة المشتركة |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٣) أن عدد المشاهدات للشركات التي تم مراجعتها بواسطة المراجعة المشتركة عددها (٧٨) بنسبة (٤٢ %) ، بينما عدد المشاهدات للشركات التي تم مراجعتها بواسطة مراقب حسابات واحد (١٠٨) بنسبة (٥٨ %).

٣.٥.٧ تحليل نتائج اختبار الفروض في ظل التحليل الاساسي

١.٣.٥.٧ تحليل نتيجة اختبار الفرض الأول: استهدف الفرض اختبار أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاسا بالفروق الضريبية الدفترية مقابل المراجعة الفردية. واختبار هذا الفرض تم تحويله إلي صورة فرض العدم التالي :

H0: لا يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية مقابل المراجعة الفردية

$$BTD = \beta_0 + \beta_1 JA + \varepsilon_i$$

د. عيد أبوزيد
مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي
ولاختبار الفرض احصائياً تم استخدام ارتباط بيرسون ونموذج الانحدار البسيط ، وتظهر
نتائج التحليل في الجدول رقم (٤) والجدول رقم (٥) على النحو التالي:

جدول رقم (٤)

مصفوفة ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وممارسات
التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية

| | | BTD | JA |
|---------------------|-----|------|------|
| Pearson Correlation | BTD | 1 | |
| | JA | .180 | 1 |
| Sig. (1-tailed) | BTD | . | .007 |
| | JA | .007 | . |

يتضح من الجدول رقم(٤) بوجود ارتباط معنوي طردي بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة
والفروق الضريبية الدفترية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.180) عند مستوى معنوية
أقل من ١% ، مما يدل على أن الشركات التي تطبق مدخل المراجعة المشتركة يرتفع لديها
الفروق الضريبية ومن ثم يزداد مستوى التجنب الضريبي.

جدول رقم (٥)

نتائج الانحدار البسيط لاختبار أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب
الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية

| Model Summary | | | | | | |
|---------------|-----------------------------|----------------|---------------------------|----------------------------|---------------|-------------------|
| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson | |
| 1 | .180a | .032 | .027 | .033565384 | 1.644 | |
| ANOVA | | | | | | |
| Model | | Sum of Squares | Df | Mean Square | F | Sig. |
| 1 | Regression | .007 | 1 | .007 | 6.168 | .014 ^b |
| | Residual | .207 | 184 | .001 | | |
| | Total | .214 | 185 | | | |
| Coefficients | | | | | | |
| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | T | Sig. | |
| | B | Std. Error | Beta | | | |

| | | | | | | |
|-------------------------------|------------|------|------|------|-------|------|
| 1 | (Constant) | .030 | .003 | | 9.265 | .000 |
| | JA | .012 | .005 | .180 | 2.484 | .014 |
| a. Predictors: (Constant), JA | | | | | | |
| b. Dependent Variable: BTD | | | | | | |

يتضح من الجدول رقم (٥) ان قيمة $F = 6.168$ بمستوى معنوية أقل من 0.05 مما يدل على معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، وبالتالي يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة تأثيراً إيجابياً على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية، وأن قيمة معامل Adjusted R Square تساوي 2.7% مما يدل على انخفاض قدرة متغير المراجعة المشتركة على تفسير التغير في ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية، وباقي النسبة قد يرجع إلي عدم ادراج متغيرات مستقلة اخرى كان يمكن درجها وذات تأثير او إلي الخطأ العشوائي.

وبالتالي يثبت رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بأنه " يوجد تأثير معنوي ايجابي لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية مقابل المراجعة الفردية".

٢.٣.٥.٧ تحليل نتيجة اختبار الفرض الثاني: استهدف الفرض اختبار أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي. ولاختبار هذا الفرض تم تحويله إلي فرض العدم :

الفرض ٢: لا يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي مقابل المراجعة الفردية

$$ETR = \beta_0 + \beta_1 JA + \varepsilon_i$$

ولاختبار الفرض احصائياً تم استخدام ارتباط بيرسون ونموذج الانحدار البسيط ، وتظهر نتائج التحليل في الجدول رقم (٦) والجدول رقم (٧) على النحو التالي:

جدول رقم (٦) مصفوفة ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي

| Correlations | | | |
|---------------------|-----|------|------|
| | | ETR | JA |
| Pearson Correlation | ETR | 1 | |
| | JA | .145 | 1 |
| Sig. | ETR | . | .024 |

| | | | |
|--|----|------|---|
| | JA | .024 | . |
|--|----|------|---|

يتضح من الجدول رقم (٦) وجود ارتباط معنوي طردي (ظهرت العلاقة طردية لان معدل الضريبة الفعلي الحالي تم طرحه من معدل الضريبة القانوني، وبالتالي تشير العلاقة إلي انخفاض معدل الضريبة الفعلي الحالي) بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.145) عند مستوى معنوية أقل من ٥%، وبالتالي يترتب على تفعيل مدخل المراجعة المشتركة زيادة ممارسات التجنب الضريبي نظراً لانخفاض معدل الضريبة الفعلي الحالي عن معدل الضريبة القانوني.

جدول رقم (٧) نتائج الانحدار البسيط لاختبار أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي

| Model Summary | | | | | | |
|-------------------------------|-------------------|-----------------------------|-------------------|----------------------------|---------------|-------------------|
| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson | |
| 1 | .145 ^a | .021 | .016 | .071030015 | 1.730 | |
| ANOVA | | | | | | |
| Model | | Sum of Squares | Df | Mean Square | F | Sig. |
| 1 | Regression | .020 | 1 | .020 | 3.957 | .048 ^b |
| | Residual | .928 | 184 | .005 | | |
| | Total | .948 | 185 | | | |
| Coefficients | | | | | | |
| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | T | Sig. |
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | .091 | .007 | | 13.33 | .000 |
| | JA | .021 | .011 | .145 | 1.989 | .048 |
| a. Predictors: (Constant), JA | | | | | | |
| b. Dependent Variable: ETR | | | | | | |

يتضح من الجدول رقم (٧) ان قيمة $F = 3.957$ بمستوى معنوية أقل من ٥.٠٠٥ مما يدل على معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، وبالتالي يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة تأثيراً ايجابياً على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي

(ظهر التأثير ايجابي لان معدل الضريبة الفعلي الحالي تم طرحه من معدل الضريبة القانوني)، ويتفق ذلك مع نتيجة اختبار العلاقة بين المتغيرين، وأن قيمة معامل Adjusted R Square تساوى ٢.١ % مما يدل على انخفاض قدرة متغير المراجعة المشتركة على تفسير التغير في ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي، وباقي النسبة قد يرجع إلي عدم ادراج متغيرات مستقلة اخرى كان يمكن ادراجها وذات تأثير او إلي الخطأ العشوائي.

وبالتالي تثبت رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل "يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي مقابل المراجعة الفردية"

ويتضح من نتيجة اختبار الفرض الاول والثاني تأثير تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي، مما يدل على أن الشركات التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة المشتركة يرتفع لديها ممارسات التجنب الضريبي مقارنة بالشركات التي يتم بها تفعيل مدخل المراجعة الفردية، مما يشير إلي أن المراجعة المشتركة لا تساهم في الحد من ممارسات التجنب الضريبي، وتتفق تلك النتيجة مع دراسة (Pietro et.al,2018) من وجود أثر ايجابي للمراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعال. وقد يرجع ذلك إلي اتكالية أحد مراقبي الحسابات على الآخر، وعدم التعاون بين مراقبي الحسابات والتي تؤكدتها نتيجة دراسة (متولي، ٢٠١٨)، وربما يرجع إلي قيام أحد مراقبي الحسابات ضمن مدخل المراجعة المشتركة يقوم بتقديم خدمات ضريبية لعميل المراجعة، ويؤيد ذلك ما توصل اليه(مشحوت، ٢٠١٨) في بيئة الأعمال المصرية من أن تقديم مراقب الحسابات للخدمات الضريبية يترتب عليه انخفاض معدل الضريبة الفعلي ومن ثم ارتفاع مستوى التجنب الضريبي. وبشكل غير مباشر، تتفق أيضاً نتيجة البحث مع دراسة (مندور، ٢٠١٦) والتي توصلت إلي وجود أثر ايجابي لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ادارة الارباح حيث أن تفعيل الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لمدخل المراجعة المشتركة يعطى فرصة لإدارة الشركات للتلاعب بالأرباح؛ ولا تتفق نتيجة الدراسة الحالية مع (الجبر؛

والسعدون، ٢٠١٤) حيث توصلنا إلي أن تفعيل مدخل المراجعة المشتركة لا تؤثر على ادارة وجودة الارباح (التجنب الضريبي أحد مؤشرات ادارة وجودة الارباح).

٣.٣.٥.٧ تحليل نتيجة اختبار الفرض الثالث: استهدف الفرض اختبار تأثير اختلاف تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي باختلاف طريقة قياس تلك الممارسات، واختبار الفرض تم تحويله إلي فرض العدم :

H0: لا يختلف أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي باختلاف طريقة قياس تلك الممارسات (الفروق الضريبية الدفترية مقابل معدل الضريبة الفعلي).

ولاختبار هذا الفرض تم المقارنة بين مستوى المعنوية بين النموذجين ومعامل التحديد R2 لنماذج الانحدار التي تم استخدامها لتحديد تأثير تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كل من الفروق الضريبية الدفترية مقابل معدل الضريبة الفعلي الحالي. فكان مستوى المعنوية في كلا النموذجين أقل من ٥% ، وأن قيمة R2 في نموذج الانحدار الخاص بالفروق الضريبية الدفترية (٢.٧%) وفي النموذج الخاص بمعدل الضريبة الفعلي الحالي (٢.١%) ، مما يشير إلي زيادة بسيطة (٠.٦%) في القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار في حالة قياس التجنب الضريبي من خلال الفروق الضريبية الدفترية عنها في حالة قياسها من خلال معدل الضريبة الفعلي الحالي . بالإضافة إلي ان أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على الفروق الضريبية الدفترية كان ايجابياً مما يدل على أن الشركات التي تطبق مدخل المراجعة المشتركة يرتفع لديها ممارسات تجنب ضريبي مقارنة بالشركات التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة الفردية، وأن أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على معدل الضريبة الفعلي الحالي يؤكد على تلك النتيجة نظراً لوجود أثر معنوي موجب بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة مما يدل على انخفاض معدل الضريبة الفعلي الحالي ومن ثم ارتفاع مستوى التجنب الضريبي، وبالتالي تثبت صحة فرض العدم ورفض الفرض البديل بأنه " لا يختلف تأثير تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي باختلاف طريقة قياس تلك الممارسات (الفروق الضريبية الدفترية مقابل معدل الضريبة الفعلي الحالي)".

٤.٥.٧ التحليل الإضافي

يستخدم التحليل الإضافي لتحقيق الكثير من الأغراض منها التحقق من سلامة بناء نموذج البحث الأصلي، كأن يتم تحويل المتغيرات المعدلة إلي رقابية أو العكس، وأيضاً اضافة أو استبعاد متغير أو أكثر من المتغيرات سواء المعدلة أو الرقابية (Hanlon, 2002; Bae, 2017).

ويستخدم الباحث حالة التحليل الإضافي الاستكمالي Additional Analysis Completion حيث يتم اضافة متغيرات رقابية على النموذج الأصلي وإعادة تشغيله مرة أخرى.

وفى ضوء تحليل الدراسات السابقة، اتضح ان أهم المتغيرات الرقابية المرتبطة بدراسة العلاقة محل البحث هي الخصائص التشغيلية للشركات والمتمثلة في معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

١.٤.٥.٧ تحليل نتيجة اختبار السؤال البحثي الإضافي الاول:

- هل تتأثر ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية بكاملاً من معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، في سياق العلاقة محل الدراسة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات؟ وللاجابة على هذا السؤال، تم إعادة تشغيل نموذج الانحدار الخاص باختبار الفرض الأول بعد ادخال المتغيرات الرقابية لقياس تأثيرها في المتغير التابع في سياق العلاقة محل الدراسة، وذلك على النحو التالي:

$$BTD = \beta_0 + \beta_1 JA + \beta_2 ROA + \beta_3 Leverage + \beta_4 CFO + \varepsilon_i$$

- ROA (return of asset) : متغير رقابي يعبر عن معدل العائد على

الأصول مقاساً بنسبة صافي الربح إلي إجمالي الأصول.

- Leverage : متغير رقابي يعبر عن درجة الرفع المالي مقاسة بنسبة إجمالي

الديون إلي إجمالي الأصول (Irianto et.al, 2017)

- **CFO (cash flow from operating activities)**: متغير رقابي يعبر عن صافي التدفقات النقدية التشغيلي ويقاس بنسبة صافي التدفقات النقدية التشغيلي / اجمالي الأصول قياساً على (Wei and Chen,2016).

ولاختبار تأثير المتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية في سياق العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات، تم استخدام ارتباط بيرسون ونموذج انحدار متعدد لقياس ذلك ، وتظهر نتائج التحليل في الجدول رقم (٨) والجدول رقم (٩) على النحو التالي:

جدول رقم (٨) ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين كلاً من (معدل العائد على الاصول، التدفقات النقدية التشغيلية، الرافعة المالية) وممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية في سياق العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات

| Pearson Correlation | | | | | |
|---------------------|---------|--------|--------|---------|-----|
| | BTD | JA | ROA | LEV | CFO |
| BTD | | | | | |
| JA | .180* | | | | |
| ROA | .665*** | .175* | | | |
| LEV | -.232** | -.065- | -.093- | | |
| CFO | .229** | -.009- | .250** | -.187-* | |

* دالة عند مستوى معنوية أقل من ٥% * دالة عند مستوى معنوية أقل من ١% *** دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠.١%

يتضح من الجدول رقم (٨) :

- يوجد علاقة ارتباط معنوي طردي بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة والفروق الضريبية الدفترية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.180) عند مستوى معنوية أقل من ٥%، مما يشير إلي ان الشركات التي تقوم بتفعيل مدخل المراجعة المشتركة تزيد لديها الفروق الضريبية الدفترية مما يشير إلي ارتفاع ممارسات التجنب الضريبي لديه، في ظل ادخال المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الاصول، التدفقات النقدية التشغيلية، الرافعة المالية).
- يوجد علاقة ارتباط معنوي طردي بين معدل العائد على الاصول والفروق الضريبية الدفترية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.665) عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١% ، مما يشير إلي أن الشركات التي يرتفع بها معدل العائد على الأصول تزيد لديها الفروق الضريبية الدفترية مما يشير إلي ارتفاع ممارسات التجنب الضريبي لديها،

مما يدل على أن الشركات التي تزداد لديها الربحية بمقياس معدل العائد على الأصول تمارس التجنب الضريبي من أجل خفض مبلغ الضريبة ومن ثم الحفاظ على مستوى الربحية لديها.

- يوجد علاقة ارتباط معنوي عكسي معنوي بين الرافعة المالية والفروق الضريبية الدفترية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.232) عند مستوى معنوية أقل من ٥%، مما يشير إلى الشركات التي لديها انخفاض في معدل الرافعة المالية تزيد لديها الفروق الضريبية الدفترية مما يشير إلى ارتفاع ممارسات التجنب الضريبي لديها، ويدل ذلك على أن الشركات التي ينخفض لديها معدل المديونية نتيجة قيامها بممارسات التجنب الضريبي لتحقيق وفورات ضريبية كمصدر للتمويل.
- يوجد علاقة ارتباط معنوي طردي بين التدفقات النقدية التشغيلية والفروق الضريبية الدفترية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.229) عند مستوى معنوية أقل من ١%، ويدل ذلك على أن الشركات التي يزداد لديها التدفقات النقدية التشغيلية تقوم بممارسات التجنب الضريبي.

جدول رقم (٩)

نتائج الانحدار المتعدد لاختبار تأثير كلاً من (معدل العائد على الأصول، التدفقات النقدية التشغيلية، الرافعة المالية) على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية في سياق العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات

| Model Summary ^a | | | | | | |
|----------------------------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|---------------|-------------------|
| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson | |
| 1 | .690 ^a | .476 | .464 | .024905334 | 1.741 | |
| ANOVA ^a | | | | | | |
| Model | Sum of Squares | Df | Mean Square | F | Sig. | |
| 1 | Regression | .102 | 4 | .025 | 41.103 | .000 ^b |
| | Residual | .112 | 181 | .001 | | |
| | Total | .214 | 185 | | | |
| Coefficients ^a | | | | | | |

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | T | Sig. | |
|---|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|---------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | | |
| 1 | (Constant) | .017 | .006 | | 2.802 | .006 |
| | JA | .004 | .004 | .060 | 1.098 | .274 |
| | ROA | .392 | .035 | .628 | 11.112 | .000 |
| | LEV | -.028- | .009 | -.162- | -2.951- | .004 |
| | CFO | .020 | .027 | .042 | .752 | .453 |
| a. Dependent Variable: BTD | | | | | | |
| b. Predictors: (Constant), CFO, LEV, JA, ROA | | | | | | |

يتضح من الجدول رقم (٩):

- ان قيمة $F = 1.103$ بمستوى معنوية أقل من 0.001 مما يدل على معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، وأن قيمة معامل Adjusted R Square تساوي 47.6% مما يدل ارتفاع القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار للتغير في الفروق الضريبية الدفترية، وأن باقي النسبة قد يرجع إلي عدم ادراج متغيرات مستقلة اخرى كان يمكن ادراجها وذات تأثير او إلي الخطأ العشوائي.
- ان تفعيل مدخل المراجعة المشتركة له أثر موجب غير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية عند مستوى معنوية أكبر من 0.5 مما يشير إلي عدم وجود تأثير لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية مقابل المراجعة الفردية في ظل ادخال المتغيرات الرقابية معدل العائد على الاصول، التدفقات النقدية التشغيلية، الرافعة المالية.
- أن معدل العائد على الأصول له أثر موجب معنوي علي الفروق الضريبية الدفترية عند مستوى معنوية أقل من 0.001 مما يعني ارتفاع مستوى التجنب الضريبي عند ارتفاع نسبة معدل العائد على الاصول، وتتفق تلك النتيجة مع (عيسي، ٢٠١٥؛ Lee Kao,2018) بينما لا تتفق مع نتيجة (مشحوت، ٢٠١٧؛ محمود، ٢٠١٧).
- أن الرافعة المالية لها أثر سالب معنوي على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية عند مستوى معنوية أقل من 0.001 مما يعني ارتفاع مستوى التجنب الضريبي عند ارتفاع نسبة الرافعة المالية، وتتفق تلك النتيجة مع (عيسي، ٢٠١٥؛ مشحوت، ٢٠١٧) بينما لا تتفق مع نتيجة (محمود، ٢٠١٧؛ Lee and Kao,2018).

د. عيد أبوزيد

مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي

• أن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لها أثر موجب غير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية عند مستوى معنوية أكبر من ٥%، وبالرغم من أن تلك النتيجة تتفق مع دراسة كلاً من (خميس، ٢٠١٨؛ Wei, and Chen, 2016) من حيث اتجاه الأثر بأنه موجب إلا أنها تختلف عنهما من حيث معنوية التأثير حيث كان الأثر معنوياً .

وفي ضوء التحليل السابق، يتضح أنه تم الإجابة على السؤال بنعم بدرجة كبيرة وذلك بشأن كلاً من معدل العائد على الأصول والرافعة المالية، وتم الإجابة على السؤال ب "لا" فيما يتعلق بالتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

٢.٤.٥.٧ تحليل نتيجة اختبار السؤال البحثي الإضافي الثاني:

- هل تتأثر ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي بكلاً من معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، في سياق العلاقة محل الدراسة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات؟

وللإجابة على هذا السؤال، تم إعادة تشغيل نموذج الانحدار الخاص باختبار الفرض الثاني بعد ادخال المتغيرات الرقابية لقياس تأثيرها في المتغير التابع في سياق العلاقة محل الدراسة، وذلك على النحو التالي:

$$ETR = \beta_0 + \beta_1 JA + \beta_2 ROA + \beta_3 Leverage + \beta_4 CFO + \varepsilon_i$$

ولاختبار تأثير المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الأصول، التدفقات النقدية التشغيلية، الرافعة المالية) وممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي في سياق العلاقة بين تفعيل كلاً من مدخل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات، تم استخدام ارتباط بيرسون ونموذج انحدار متعدد لقياس ذلك ، وتظهر نتائج التحليل في الجدول رقم (١٠) والجدول رقم (١١) على النحو التالي:

جدول رقم (١٠)

مصنوفة ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين كلاً من (معدل العائد على الأصول، التدفقات النقدية التشغيلية، الرافعة المالية) وممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي في سياق العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات

| Pearson Correlation | | | | | |
|---------------------|-----------|--------|---------|----------|-----|
| | ETR | JA | ROA | LEV | CFO |
| ETR | 1 | | | | |
| JA | .145* | 1 | | | |
| ROA | -.043- | .175** | 1 | | |
| LEV | -.281-*** | -.065- | -.093- | 1 | |
| CFO | .096 | -.009- | .250*** | -.187-** | 1 |

* دالة عند مستوى معنوية أقل من ٥% * دالة عند مستوى معنوية أقل من ١% *** دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠.١%

يتضح من الجدول رقم (١٠) :

- يوجد علاقة ارتباط معنوي طردي بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة ومعدل الضريبة الفعلي الحالي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.145) عند مستوى معنوية أقل من ٥% (ظهرت العلاقة طردية لان معدل الضريبة الفعلي الحالي تم طرحه من معدل الضريبة القانوني، وبالتالي تشير العلاقة إلي انخفاض معدل الضريبة الفعلي الحالي)، مما يشير إلي ان الشركات التي تُفعل مدخل المراجعة المشتركة يزداد لديها ممارسات التجنب الضريبي في ظل ادخال المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الاصول، التدفقات النقدية التشغيلية، الرافعة المالية).
- يوجد علاقة ارتباط عكسي غير معنوي بين معدل العائد على الاصول ومعدل الضريبة الفعلي الحالي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط(-0.043) عند مستوى معنوية أكبر من ٥%.
- يوجد علاقة ارتباط عكسي معنوي بين الرافعة المالية ومعدل الضريبة الفعلي الحالي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (-0.281) عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١%.

جدول رقم (١١)

نتائج الانحدار المتعدد لاختبار تأثير كلاً من (معدل العائد على الاصول، التدفقات النقدية التشغيلية، الرافعة المالية) على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي في سياق العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات

| Model Summary ^a | | | | | | |
|---|-------------------|-----------------------------|-------------------|----------------------------|---------------|-------------------|
| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson | |
| 1 | .330 ^a | .109 | .089 | .068329156 | 1.804 | |
| ANOVA ^a | | | | | | |
| Model | | Sum of Squares | Df | Mean Square | F | Sig. |
| 1 | Regression | .103 | 4 | .026 | 5.527 | .000 ^b |
| | Residual | .845 | 181 | .005 | | |
| | Total | .948 | 185 | | | |
| Coefficients ^a | | | | | | |
| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | T | Sig. |
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | .141 | .016 | | 8.730 | .000 |
| | JA | .021 | .010 | .148 | 2.068 | .040 |
| | ROA | -.147- | .097 | -.112- | -1.522- | .130 |
| | LEV | -.096- | .026 | -.268- | -3.739- | .000 |
| | CFO | .075 | .073 | .076 | 1.025 | .307 |
| a. Dependent Variable: ETR | | | | | | |
| b. Predictors: (Constant), CFO, LEV, JA, ROA | | | | | | |

يتضح من الجدول رقم (١١):

- ان قيمة $F = 5.527$ بمستوى معنوية أقل من 0.001 مما يدل على معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، وأن قيمة معامل Adjusted R Square تساوي 10.9% مما يدل على قدرة تفعيل مدخل المراجعة المشتركة والمتغيرات الرقابية معاً على تفسير التغير في ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي بتلك النسبة.
- ان تفعيل مدخل المراجعة المشتركة لها أثر موجب معنوي على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي عند مستوى معنوية أقل من 0.05 (ظهر الأثر موجب لان معدل الضريبة الفعلي الحالي تم طرحه من معدل الضريبة القانوني،

- وبالتالي تشير العلاقة إلى انخفاض معدل الضريبة الفعلي الحالي، مما يشير إلى أن الشركات التي تقوم بتنفيذ مدخل المراجعة المشتركة يكون لديها معدل الضريبة الفعلي الحالي منخفض وبالتالي ارتفاع في مستوى التجنب الضريبي مقابل المراجعة الفردية.
- أن معدل العائد على الأصول له أثر سلبي غير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي عند مستوى معنوية أكبر من ٥% ، مما يعني انخفاض معدل الضريبة الفعلي الحالي وبالتالي ارتفاع مستوى التجنب الضريبي عند انخفاض نسبة معدل العائد على الأصول ويتفق ذلك مع دراسة (Ha and Quyenb,2017؛ Lee and Kao,2018) بينما لا يتفق مع دراسة (محمود، ٢٠١٧؛ Lanis and Richardson,2012).
 - أن الرافعة المالية لها أثر سلبي معنوي على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٠١ ويتفق ذلك مع (Lanis and Richardson,2012؛ عيسي، ٢٠١٥) بينما لا يتفق مع (محمود، ٢٠١٧).
 - أن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لها أثر موجب غير معنوي على التجنب الضريبي عند مستوى معنوية أكبر من ٥% ويتفق ذلك مع (مليجي، ٢٠١٨)، بينما لا تتفق مع دراسة (خميس، ٢٠١٨؛ Wei and Chen,2016).
- وفي ضوء التحليل السابق، يتضح أنه تم الإجابة على السؤال بنعم جزئياً وذلك بشأن الرافعة المالية، وتم الإجابة على السؤال ب "لا" فيما يتعلق بمعدل العائد على الأصول، والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

٨. نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة:

١.٨ نتائج البحث:

- توصل البحث من تحليل الأدب المحاسبي في موضوع البحث، إلى أن التجنب الضريبي أحد الممارسات التي تقوم بها الشركات لتخفيض مبلغ الضريبة، ويتم قياسه من خلال العديد من المقاييس والتي من أهمها وأكثرها استخداماً في البحوث المحاسبية: انخفاض معدل الضريبة الفعلي الحالي وارتفاع الفروق الضريبية الدفترية، وأنه أحد مؤشرات مخاطر الأعمال التي يتم تقييمها من مراقبي الحسابات

ضمن مخاطر المراجعة وأحد الأمور الجوهرية المرتبطة بعملية المراجعة والتي يتم التقرير عنها في تقرير المراجعة لما لها من آثار سلبية على مخاطر التقاضي .

- توصل البحث في الجانب التطبيقي:

- يؤثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي بمقياس الفروق الضريبية الدفترية ومقياس معدل الضريبة الفعلي الحالي مقابل المراجعة الفردية مما يدل على أن الشركات التي تطبق مدخل المراجعة المشتركة يزداد لديها ممارسات التجنب الضريبي مقارنة بالشركات التي تطبق المراجعة الفردية.
- أن هناك تأثير موجب معنوي لمعدل العائد على الأصول وتأثير سالب معنوي للرافعة المالية علي ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية في سياق العلاقة بين تفعيل مدخل تفعيل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات بينما كان للتدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية تأثير موجب غير معنوي.
- أن هناك تأثير سالب معنوي للرافعة المالية علي ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي في سياق العلاقة بين تفعيل مدخل تفعيل المراجعة المشتركة وتلك الممارسات بينما كان للتدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية تأثير موجب غير معنوي، و معدل العائد على الأصول له أثر سالب غير معنوي.

٢.٨ توصيات البحث:

- تشجيع الشركات على تفعيل المراجعة المشتركة للاستفادة من آثارها الايجابية والحد من آثارها السلبية من خلال وضع ضوابط العمل المشترك بين مراقبي الحسابات مثل مشاركة المكاتب المتوسطة للمكاتب Big 4، وعدم قيام أحد المكاتب التي تقوم بالمراجعة المشتركة بتقديم خدمات بخلاف المراجعة وخاصة الخدمات الضريبية للعميل، وتقييم جودة أعمال المراجعة المشتركة للشركات التي تفعل المراجعة المشتركة اختيارياً من خلال وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات .
- وجود معيار مصري للمراجعة المشتركة يحدد متطلبات وسبل التعاون بين المراجعين، على غرار معايير المراجعة المشتركة في بيئات الأعمال الأخرى

- تطوير معايير المراجعة بشأن التفرقة بين ممارسات التجنب الضريبي المقبولة والتعسفية وكيفية جمع أدلة الإثبات وتقييمها المتعلقة بتلك الممارسات، وانعكاس ذلك مخاطر المراجعة و تقرير مراقب الحسابات.
- اهتمام مراقبي الحسابات بدراسة وتقييم مدى قيام الشركات بممارسات التجنب الضريبي باعتبارها ضمن مؤشرات مخاطر الأعمال والتي تؤثر على مخاطر المراجعة، مع الاستعانة بخبير ضريبي ضمن فريق المراجعة .
- اهتمام السلطات الضريبية وأموري الفحص الضريبي بمدى تفعيل الشركات لمدخل المراجعة المشتركة مقابل المراجعة الفردية عند الفحص الضريبي.
- ادخال موضوع التجنب الضريبي، ومداخل المراجعة الخارجية ضمن مقررات مرحلة البكالوريوس في أقسام المحاسبة.

٣.٨ مجالات البحث المقترحة:

- تحتاج البيئة المصرية لمزيد من البحوث المستقبلية في دراسة العلاقة بين مداخل عملية المراجعة الخارجية وممارسات التجنب الضريبي، لدعم نتائج الدراسة الحالية و توفير أدلة للجهات الضريبية تساهم في الفحص الضريبي والكشف عن حالات التجنب الضريبي وذلك من خلال التطبيق على أحد القطاعات دون غيره، أو زيادة حجم العينة والفترة الزمنية، وادخال متغيرات أخرى مثل تقديم خدمات بخلاف المراجعة من قبل أحد مكاتب المراجعة ضمن المراجعة المشتركة وحجم الأتعاب كمقياس لأهمية العميل؛ واستخدام مقاييس أخرى للتجنب الضريبي؛ ومن الموضوعات التي تحتاج لبحوث مستقبلية:
- أثر مدخلي المراجعة المشتركة الإلزامية، والمراجعة الثنائية على التجنب الضريبي .
 - انعكاس ممارسات التجنب الضريبي على عملية المراجعة الخارجية (تخطيط؛ جمع وتقييم أدلة الإثبات ؛ تقرير مراقب الحسابات؛ الاتعاب).

٩. المراجع

١.٩ المراجع باللغة العربية:

- ابراهيم، نبيل عبد الرؤوف. ٢٠١٨. إجراءات مقترحة للشركات الملتزمة بتطبيق المبادئ الستة لحوكمة الشركات من إصدارات OECD في الحد من التجنب الضريبي وعدم تآكل الوعاء BEPS: دراسة تجريبية ميدانية. **مجلة البحوث المالية والضريبية الجمعية المصرية للمالية والضرائب، العدد ١١٤، فبراير: ٦٦ - ١٠٤.**
- أبو جبل، نجوى محمود أحمد. ٢٠١٦. أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر: دراسة تطبيقية. **مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الاول، يونيو: ١١٣ - ١٦٠.**
- أبو زيد، عيد محمود . ٢٠١٧. اثر استيفاء الشركات لمتطلبات الادراج بالمؤشر المصري للمسئولية ESG على أداء وقيمة الشركة - دراسة تطبيقية. **مجلة البحوث المحاسبية - جامعة الاسكندرية .**
- اسماعيل، محمود اسماعيل محفوظ . ٢٠١٧ . دراسة أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات على أنشطة التخطيط الضريبي بغرض تحسين الأداء المالي للشركات المتداول أسهمها في سوق المال المصري: دراسة ميدانية. **رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.**
- الجبر، يحي علي؛ والسعدون، ناصر محمد. ٢٠١٤ . تأثير المراجعة المشتركة على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي . **مجلة الإدارة العامة، المجلد الرابع والخمسون، العدد الثاني.**
- حافظ، سماح طارق أحمد. ٢٠١٥ . العلاقة بين الممارسات المحاسبية المتحفظة والمراجعة المشتركة في ضوء جودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية . **المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة المنصورة، مجلد ٣٩، العدد ٤: ١٤٣-٢٠٥.**
- حسين، أمل حسين محمد؛ محمود، عبدالحميد أحمد؛ صالح، أبو الحمد مصطفى؛ وهلال، أسامة أحمد جمال. ٢٠١٨. المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية: دراسة مقارنة مع إطار مقترح . **المجلة العلمية، كلية التجارة- جامعة أسيوط، العدد ٦٤، يونيو: ١٠١ - ١٢٦.**
- خميس، حسن كامل فراج. ٢٠١٨ . قياس تأثير الملكية المؤسسية في علاقة التهرب الضريبي بالعوائد المدينة . **مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٢(١): ١٢٤-١٧٠ .**
- شاهين، سيد محسن مرسي. ٢٠١٧ . قياس أثر أنشطة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال على ممارسات التجنب الضريبي. **رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.**

- د. عيد أبو زيد مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي
- الشيخ، هدى محمد محمد. ٢٠١٧. تأثير مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على الحد من فجوة التوقعات لتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية. **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة جامعة عين شمس، مجلد ٢١، العدد ٣، أكتوبر: ٦٥٤-٦٩٥.
- صالح، أبو الحمد مصطفى. ٢٠١٥. أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية. **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة جامعة سوهاج، مجلد ٢٩، العدد ٢، ديسمبر: ٧١-١٠٢.
- الصيرفي، أسماء محمد. ٢٠١٦. أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة على قيمة الشركة : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، ٢٠(٢): ٢٥١-١٦٧
- عبد القوي، أبو بكر شداد حامد؛ عمر، أحمد محمد الشهير سيد؛ و أبو كريشة، طه زكريا عبدالرحمن. ٢٠١٨. أثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي: دراسة تحليلية. **المجلة العلمية**، كلية التجارة- جامعة أسيوط، العدد ٦٤، يونيو: ٦٦-٨.
- عبدالحميد، أحمد أشرف. ٢٠١٤. المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية. **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة - جامعة المنصورة، مجلد ٣٨، العدد ٤: ١٦٥ - ٢١٩.
- عيسى، عارف محمود كامل. ٢٠١٥. قياس أثر حوكمة الشركات على مستوى التجنب الضريبي في ضوء نظرية الوكالة : دراسة عملية . **مجلة البحوث المحاسبية** ، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد ٢، ديسمبر: ١٨٢-٢١٩.
- متولي، أحمد زكي حسين. ٢٠١٣. قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة (Joint Audit) على أسعار الأسهم : دليل من البورصة المصرية . **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد ٤: ٤٠١ - ٤٥٩.
- محمد، أحمد سليم. ٢٠١٨. علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح : دراسة تطبيقية. **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مجلد ٢٢، العدد ١، أبريل: ٨٦٨ - ٩٠٣.
- محمود، عمرو السيد زكي. ٢٠١٧. دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسة التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر. **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مجلد ٢١، العدد ١، أبريل: ٣٠٧-٣٦١.
- مشحوت، عيد حسن. ٢٠١٨. دراسة العلاقة بين تقديم المراجع الخارجي للخدمات الضريبية ومستوى التجنب الضريبي. **رسالة ماجستير**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- د. عيد أبوزيد
 - مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم. ٢٠١٨ . تحليل العلاقة بين الاحتفاظ بالنقدية والمسئولية الاجتماعية والتجنب الضريبي وأثرها على قيمة الشركة: أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية. **مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة – جامعة عين شمس، مجلد ٢٢، العدد ٤: ٣٣٠ – ٤٠١.**
- مندور، محمد محمد محمد إبراهيم. ٢٠١٦. أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة فى البورصة المصرية. **مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة – جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد ٢، يوليو: ١١١٩ – ١١٧٢.**

٢.٩ المراجع باللغة الانجليزية:

- Alanezi.F,Alfaraih.M,Alrashaid.E, and Albolushi.S.2012. Dual/joint auditors and the level of compliance with international financial reporting standards (IFRS-required disclosure): The case of financial institutions in Kuwait. **Journal of Economic and Administrative Sciences**, Vol. 28 Issue: 2: 109-129.
- Alfraih.M, .2016.The role of audit quality in firm valuation: Evidence from an emerging capital market with a joint audit requirement. **International Journal of Law and Management**, Vol. 58 Issue: 5: 575-598.
- Andre´P, Broye.G, Pong.C, And Schatt.A.2016. Are Joint Audits Associated with Higher Audit Fees?. **European Accounting Review**, Vol. 25, No. 2: 245–274.
- Azibi.J.2018. Joint audit and financial scandal: The case of the French context",**International Journal of Advanced and Applied Sciences**, 5(7): 1-7.
- Bae.S.2017.The Association Between Corporate Tax Avoidance And Audit Efforts: Evidence From Korea.**The Journal of Applied Business Research** ,Vol.33,N.1,: 153-171.
- Balakrishnan.K, Blouin.J, and Guay.W.2011. Does Tax Aggressiveness Reduce Financial Reporting Transparency? " , **Working papers ,available at:www.ssrn.com**
- Baron.R and Kenny.D.1986.The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations. **Journal of Personality and Social Psychology**,Vol. 51, No. 6: 1173-1182.
- Bauer.T, Kourouxous.T, and Krenn.P.2018.Taxation and agency conflicts between firm owners and managers: a review. **Business Research**, 11:33–76.

- Beladia.H, Chaob.C, Hub.M.2018.Does tax avoidance behavior affect bank loan contracts for Chinese listed firms? . **International Review of Financial Analysis**, 58 : 104–116
- Braga.R.2017. Effects of IFRS adoption on tax avoidance. Cont. Fin. – USP, São Paulo, Brazil, v. 28, n. 75, p. 407-424,
- Cen.L, Maydew .E , Zhang .L , and Zuo.L.2017. Customer–supplier relationships and corporate tax avoidance . **Journal of Financial Economics** 123 : 377–394.
- Coulter.S.2015. Audit Fees in a Joint Audit Setting. **European Accounting Review**, Vol. 24, No. 2: 347–377.
- El Assy.M.2015. The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange . **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, Vol. 5, No. 2:195- 207.
- Enofe.A, Mgbame.C, derin.A and Ehi-Oshio.o.2013. Determinants of Audit Quality in the Nigerian Business Environment.**Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.4, No.4:36 – 43.
- Ettredge.M, Sun.L, Lee.P,and Anandarajan.A.2007.Is Earnings Fraud Associated with High Deferred Tax and/or Book Minus Tax Levels? . **work paper, www.ssrn.com**
- Gaaya.S, Lakhali.N and Lakhali.F. 2017. Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality. **Managerial Auditing Journal**,Vol.32Issue:7:731-744.
- Guenther.D , Matsunaga .S ,and Williams .B .2017. Is Tax Avoidance Related to Firm Risk? .**The Accounting Review** , Vol. 92, No. 1,pp. 115-136
- Ha. N.2018.Tax Avoidance, Property Rights and Audit Fees. American Journal of Industrial and Business Management,8: 461-472
- Ha.N, and Quyenb.G.2017. The relationship between state ownership and tax avoidance level: empirical evidence from Vietnamese firms . **Journal of Asian Business Strategy** ,Volume 7, Issue 1: 1-12.
- Hanlon.M, Krishnan.G, and Mills.L.2012.Audit Fees and Book-Tax Differences. **The Journal of the American Taxation Association** 34.1: 55–86.

- Hanlon.M.2002.The Persistence and Pricing of Earnings, Accruals and Cash Flows When Firms Have Large Book-Tax Differences .**The Accounting Review** 80(1):
- Hasan.I,Hoi.C,Wu.Q,and Zhang.H.2014.Beauty is in the eye of the beholder:The effect of corporate tax avoidance on the cost of bank loans.**Journal of Financial Economics**,1,13:109–130.
- Heltzer.W,and Shelton.S.2015.Book-Tax Differences And Audit Risk:Evidence From The United States.**Journal of Accounting ,Ethics & Public Policy** Volume 16,No.4:691-733.
- Holm.C & Thinggaard.F .2018. From joint to single audits – audit quality differences and auditor pairings.**Accounting and Business Research**, 48:3: 321-344.
- Hsu.P,Moore.J,and Neubaum.D.2018. Tax avoidance, financial experts on the audit committee, and business strategy.**Journal of Business Finance & Accounting**;45:1293–1321.
- Hu.N.2018. Tax Avoidance, Property Rights and Audit Fees. **American Journal of Industrial and Business Management**,8 : 461-472.
- Irianto.B, Sudibyo.Y, Ak.A .2017. The Influence of Profitability, leverage, Firm Size and Capital Intensity Towards Tax Avoidance . **International Journal of Accounting and Taxation**, Vol. 5, No. 2, pp. 33-41.
- Ittonen.K and Trønnes.P.2015. Benefits and Costs of Appointing Joint Audit Engagement Partners.**Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 34, No. 3: 23–46.
- Kanagaretnam.K, Lee.J, Lim.C, and Lobo.G.2016. Relation between Auditor Quality and Tax Aggressiveness: Implications of Cross-Country Institutional Differences .**Auditing: A Journal Of Practice & Theory** , Vol. 35, No. 4 : 105–135.
- Kim.W,and Jang.G.2018 Relationship Between Tax Avoidance And Key Financial Indicators In Korea’s Construction Waste Disposal Industry . **Academy of Accounting and Financial Studies Journal** Volume 22, Issue 3: 1-12.
- Kurniawan.M, and Nuryanah.S.2017.The Effect of Corporate Tax Avoidance on the Level of Corporate Cash Holdings: Evidence from Indonesian Public Listed Companies. **Australasian Accounting, Business and Finance Journal**, 11(4),38-52

- Langli.J, and Willekens.M .2017. Tax Avoidance, Horizontal Agency Conflicts and High-Quality Auditing in Private Firms . available:<https://www.nhh.no/globalassets/centres/nocet/seminars-and-events/2017/181017.pdf>.
- Lanis.R,and Richardson.G.2012.Corporate social responsibility and tax aggressiveness:An empirical analysis. **Journal of Accounting Public Policy** 31 :86–108
- Lee.R, and Kao.H.2018. The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance . **Advances in Management & Applied Economics**, vol. 8, no. 6: 17-53.
- Li.H.2017. The Benefit of Adding Key Audit Matters to the Auditing Report . **Advances in Economics, Business and Management Research**, volume 49:21-24.
- Malik.S, Mihm.B, and Timme.F.2018. An experimental analysis of tax avoidance policies", **International Tax Public Finance** 25:200–239.
- Martinez.A, and Lessa.R.2014. The Effect of Tax Aggressiveness and Corporate Governance on Audit Fees.Evidences from Brazil . **Journal of Management Research**, Vol. 6, No. 1:95-108.
- McClure.R, Lanis.R,Wells.P, and Govendir.B.2018.The impact of dividend imputation on corporate tax avoidance: The case of shareholder value.**Journal of Corporate Finance**,48: 492–514.
- Namazi.M and Namazi.N.2016. Conceptual Analysis of Moderator and Mediator Variables in Business Research. **Procedia Economics and Finance** 36 : 540 – 554.
- Phillips.J, Pincus.M,and Rego.S. 2003. Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense . **The Accounting Review**,Vol. 78, No. 2 : 491-521
- Pietro A, Falsetta.D, Meza.M, and Weisbrod.E.2014. "Auditor Networks and Tax Avoidance: Evidence from private firms . **work paper University of Miami School of Business Administration**,<https://pdfs.semanticscholar.org/b673/010afb55cd789b229cbac7d336cd1eb573b.pdf>
-2018. Joint Audit Engagements and Client Tax Avoidance: Evidence from the Italian Statutory Audit Regime. **Journal of American Taxation Association**.

- Pratama.A.2017. Company Characteristics, Corporate Governance and Aggressive Tax Avoidance Practice: A Study of Indonesian Companies. **Review of Integrative Business and Economics Research**, Vol. 6, Issue 4:70-81
- Richardson.G, Taylor.G, and Lanis.R.2013. The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: An empirical analysis ", **Journal of Accountancy Public Policy** 32 : 68–88.
- Serfat.S, and Barzegar.G.2015. Investigating the relation between tax avoidance and auditor tenure in the listed companies in Tehran stock exchange. **Journal of Scientific Research and Development** 2 (4): 1-5.
- Tehupuring.R.2016. Corporate Governance, Tax Avoidance, Audit Delay and Company Value (Empirical Study on Banking Companies in Period 2010-2014. **Investment Journal** ,Vol. 12, No.1:85 – 97.
- Wei.C, and Chen.L .2016. Auditor Industry Expertise and Clients' Tax Avoidance: Evidence from China . **China Accounting Research**,V.26,N.2:1-36.