دراسة أثر جودة الرقابة الداخلية على أنشطة التجنب الضريبي في البيئة المصرية ـ دراسة تطبيقية

د. أميمة رزق الجيوشى
مدرس المحاسبة والمراجعة
بالمعهد العالي للحاسب الآلي
وإدارة الأعمال بالزرقا- دمياط
omima@za.edu.eg

د. نسمة محمود أبو العنين
مدرس المحاسبة والمراجعة
بكلية التجارة – جامعة دمياط
dr_nesma9@ du.edu.eg

الملخص

استهدف البحث دراسة أثر جودة الرقابة الداخلية وفقاً للإطار المتكامل للرقابة الداخلية والصادر عن لجنة (COSO) على ممارسات أنشطة التجنب الضريبي للشركات المصرية المدرجة، حيث تناول البحث العوامل التي تؤثر على مستويات التجنب الضريبي والتي تتمثل في العوامل الداخلية والخارجية، كما تناول آليات التجنب الضريبي، إضافة إلى ذلك تناول البحث العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ومستويات التجنب الضريبي (المنضبط، المتعسف)، ولتحقيق أهدف البحث اعتمدت منهجية الدراسة التطبيقية على ١٢١ شركة من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية خلال الفترة الزمنية من عام ٢٠١٧ حتى ٢٠٢٠ وذلك لقياس تأثير مؤشر الإفصاح عن ممارسات إطار الرقابة الداخلية والذى يتكون من خمسة عناصر تشتمل على ١٤٤ عنصر فرعى على قرار الإدارة بممارسة أنشطة التجنب الضريبي .

ومن خلال استخدام اختبار الفروض الإحصائية، توصل الباحث إلي مجموعة من النتائج تمثل أهمها في عدم وجود تأثير معنوي لمؤشر جودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المنضبط، وذلك استناداً إلي قياس مستوى التجنب الضريبي بكل من معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة النقدي الفعال، كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي بوجود تأثير معنوي لمؤشر جودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المتعسف، وذلك استناداً إلي قياس مستوى التجنب الضريبي بكل من معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة النقدي الفعال.

كلمات البحث: جودة الرقابة الداخلية، التجنب الضريبي، معدل الضريبة الفعال، معدل الضريبة الفعال النقدي.

Abstract

The research aimed to research the effect of the quality of internal control, in accordance with the integrated framework of internal control issued by the Committee (COSO), on tax avoidance activities for listed Egyptian companies. And the research discussed the factors that affect the levels of tax avoidance, which are the internal and external factors, as well as the means of tax avoidance, in addition to that, the research examined the relationship between the components of internal control and the levels of tax avoidance (Under sheltered or Sheltered).

To achieve the objectives of the research, the applied study methodology based on 121 companies listed on the Egyptian stock market during the period from 2017 to 2020 to measure the effect of the internal control framework practices disclosure indicator, which consists of five elements including 144 sub-elements, on the Tax avoidance activities.

With testing the statistical hypotheses, the study reached a set of results, the most important of which is the absence of a significant effect of the internal control quality on the level of tax avoidance for under-sheltered firms, in addition there is a significant effect of the internal control quality on the level of tax avoidance for Sheltered firms.

Keywords: Internal Control Quality, Tax avoidance, Effective tax rate (ETR), The cash effective tax rate (CETR).

١- المقدمة وطبيعة المشكلة:

تعد الضريبة أحد أهم مصادر الإيرادات الحيوية للدولة، والتي تستخدمها الحكومة في تحقيق مستوى معقول من الرخاء والرفاهية للمجتمع، وذلك من خلال استخدام الحصيلة الضريبية في سد احتياجات المجتمع من الخدمات العامة، مثل الخدمات الأمنية والتعليمية والصحية، ولأن الضريبة تعتبر فريضة نقدية إلزامية تنظمها وتحددها مجموعة من القوانين، فإنها تمثل عبء ضريبياً يتم اقتطاعه من إيرادات الشركة، لذلك تلجأ بعض الشركات إلى استخدام أساليب ووسائل لمعالجة المعاملات والأحداث الاقتصادية بطريقة تؤدى إلى تخفيض المدفوعات الضريبية، سواء عن طريق استخدام أساليب ووسائل قانونية، وهو ما يعرف بممارسات التجنب الضريبي، أو عن طريق استخدام أساليب ووسائل غير قانونية، وهو ما يعرف بممارسات التهرب الضريبي (موسي، ٢٠٢٠، ص٢).

وتنفذ الإدارة التجنب الضريبي لأن العبء الضريبي قد يكون مرتفع ولا تستفيد الشركة بشكل مباشر من الضرائب المدفوعة، والسبب الذي يتم الاستشهاد به غالباً هو أن لدى الإدارة حافزاً لتنفيذ التجنب الضريبي، وهو تحويل تكاليف الضرائب لزيادة قيمة الشركة (Rezaei and Ghanaeenejad, 2014))، بالإضافة إلى أن هناك رأي أخر مفاده أن التجنب الضريبي يتم لصالح الإدارة، مثل زيادة تعويضات الإدارة والمكافآت (Armstrong et al., 2015) .

وبالنظر إلى البيئة المصرية؛ أشارت دراسة (الباز، ٢٠٢١، ص. ٥٤٣) إلى ارتفاع مستوى ممارسات التجنب الضريبي في مصر، وذكرت الدراسة إلى أنه لوحظ من خلال متابعة معدلات الربحية وصافى الربح قبل الضرائب والضرائب المدفوعة للشركات العاملة بسوق الأوراق المالية المصرية للفترة من (٢٠١٥ حتى ٢٠١٩) عدم تناسب وتجانس هذه المتغيرات المترابطة نظرياً، ومن جانب أخر في ظل ارتفاع معدل الضريبة القانوني(STR) إلى ٢٢.٥% وفقا للقانون رقم (٩٦) لسنة ٢٠١٥ والصادر لتعديل بعض

أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، فقد أنتج ذلك لدى إدارة الشركات بعض الدوافع للاتجاه للممارسات التجنب الضريبي سواء المقبول أو التعسفي باعتبار أن مصروف الضريبة بصورة عامة يعد عبئاً على أرباح الشركة، وتمثل ذلك في ارتفاع متوسط التجنب الضريبي حيث ارتفع من ١.٧١% إلى ٢.١٤% خلال الفترة الزمنية من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٩ وذلك على الرغم من قيام المشرع المصري بالعمل على تحجيم ممارسات التجنب الضريبي في قانون ضرائب الدخل رقم (٩١) لسنه ٢٠٠٥ المادة (٩٢مكرر) المضافة بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤.

ولقد ركزت الدراسات السابقة بشكل أساسي على أثر آليات الحوكمة الخارجية على التجنب الضريبي واختلفت الآراء حول العلاقة فيما بينهم، فقد ناقشت دراسة Desai and Dharmapala (2006) بأن حوكمة الشركات الضعيفة مرتبطة بمعدلات تجنب ضريبي مرتفعه نظراً لأن المديرين يستخدمون أنشطة ضريبية غير واضحة لانتزاع العوائد من المساهمين، وتعتبر الرقابة الداخلية جانب مهم من جوانب حوكمة الشركات، حيث تعمل على مواءمة حوافز المديرين مع مصالح المساهمين وتخفيف أنواع مختلفة من مشاكل الوكالة، لأن الرقابة الداخلية تعمل على تحسين فعالية وكفاءة العمليات وتساعد الشركات على تحقيق أهدافها في الأداء والربحية (COSO, 2011) مما يؤثر على قرارات الشركات الضريبية.

فقد صمم إطار COSO (2013) للرقابة الداخلية لتوفير تأكيد معقول للتأكد من تحقيق الأهداف المتعلقة بفعالية وكفاءة العمليات، وموثوقية التقارير المالية، والامتثال للقوانين واللوائح ، وبما يحقق جودة الرقابة الداخلية، حيث أشارت دراسة EY (2013) إلي دور عناصر COSO الخمسة في تصميم الضوابط على مستوى المؤسسة لضرائب الدخل، مثل التركيز على معدلات الضرائب الفعالة لبيئة الرقابة، وتحديد التغييرات المتأخرة في الربح قبل الضريبة لتقييم المخاطر، ودمج الضوابط الضريبية من خلال عملية توفير أنشطة الرقابة، والتحكم في جودة وتكرار البيانات الحساسة للضرائب الواردة من خارج إدارة الضرائب للمعلومات والتوصيل، وتنفيذ المراجع الداخلي لاختبار ضوابط حساب الضريبة للمراقبة.

ومن خلال استقراء الدراسات السابقة فإن دراسة Bauer (2016) قد بحثت في كيفية تأثير ضعف الرقابة الداخلية على التجنب الضريبي، إلا أن الدراسة أوضحت أن العلاقة غير واضحة، وتوصلت أن ضعف الرقابة الداخلية - في المتوسط- مرتبط بانخفاض التجنب الضريبي. ويوضح الباحث أنه يوجد منظورين للعلاقة بين الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي. **أولهما؛** من الممكن أن تؤدى زيادة جودة الرقابة الداخلية إلى زيادة التجنب الضريبي المنضبط وغير المتعسف ويطلق على هذا التأثير (بالتأثير الميسر)،حيث يمكن لنظام الرقابة الداخلية الفعال أن يحقق وفورات ضريبية من خلال زيادة جودة عملية التخطيط، وإتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان تحقيق أهداف التخطيط الضريبي. **ثانيهما؛** قد تؤدى الرقابة الداخلية الفعالة إلى ضبط أنشطة التجنب الضريبي التعسفية ويطلق على هذا التأثير (بالتأثير التأديبي)، حيث يمكن لجودة الرقابة الداخلية تقييد حرية الإدارة في ممارسات التجنب الضريبي المتعسفة، مما يجعلها أداة جيدة للسيطرة على ممارسات التجنب الضريبي التي قد تصل إلي حد التهرب.

وبناءً على العرض السابق يتضح أن الدافع لإجراء الدراسة الحالية هو زيادة نسبة التجنب الضريبي في البيئة المصرية مما يؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة من الضرائب، إلى جانب تركيز الدراسات السابقة بشكل أساسي على أثر آليات الحوكمة الخارجية على التجنب الضريبي والتي قدمت أدلة مختلطة، ولم تولى الرقابة الداخلية البحث الكافي لعلاقتها بالتجنب الضريبي، وأن الدراسات التي تناولت أثر الرقابة الداخلية على التجنب الضريبي قد تمت في بيئات تختلف طبيعتها عن البيئة المصرية، وأشارت نتائجها إلى وجود أثر مزدوج للرقابة الداخلية علي التجنب الضريبي يختلف باختلاف مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات (شركات لديها مستوى مرتفع من التجنب الضريبي أي تعسفي، وشركات لديها مستوى منخفض من التجنب الضريبي أي في حدود المقبول)، لذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال الأسئلة التالية:

- هل يمكن أن ينخفض مستوى التجنب الضريبي مع زيادة جودة الرقابة الداخلية وذلك بالنسبة للشركات التي يكون مستوى التجنب الضريبي بها مرتفعاً(متعسف)؟

- هل يمكن أن يرتفع التجنب الضريبي مع ارتفاع جودة الرقابة الداخلية وذلك بالنسبة للشركات التي يكون مستوى التهرب الضريبي بها منخفضاً(منضبط)؟

٢- أهمية البحث:

في ضوء مشكلة البحث تأتى الأهمية العملية لهذا البحث على مستوى الاقتصاد القومي وعلى مستوى الشركات، وذلك على النحو التالي :

تستهدف الشركات من التجنب الضريبي تخفيض العبء الضريبي في سياق القانون، ونظراً لأن التجنب الضريبي للشركة متعددة الجنسيات يفرض خسارة كبيرة على الاقتصاد الوطني، بدأت العديد من الدول في وضع قيود على أساليب التجنب الضريبي، فوفقاً لآخر الأخبار من Financial Times، أخطرت شركة Apple المستثمرين بأن الاتحاد الأوروبي قد يفرض غرامة على شركة Apple التي تتجنب الضرائب من إيرلندا. قد تصل الغرامة القصوى إلى ٢.٥ مليار دولار، وقد يؤدى انتشار خبر التجنب الضريبي إلى التأثير بشكل سلبي على سعر السهم. كما أنه بالنسبة للشركة التي تتجنب التكلفة الضريبية قد يطلب المستثمرون عوائد مرتفعة لأن جودة المعلومات المحاسبية تكون منخفضه، ويقدر المستثمرون مخاطر مثل هذه الشركات على أنها مرتفعة مما يؤدى في نهاية الأمر إلى زيادة تكلفة حقوق الملكية.

وتتمثل الأهمية العلمية لهذا البحث في أنه يمثل امتداداً لسلسلة الدراسات والأبحاث التي تناولت التجنب الضريبي حيث نال تحديد وقياس التجنب الضريبي للشركات دوراً مركزياً في البحث الضريبي، من خلال البحث في محددات وعواقب التجنب الضريبي، الأمر الذى أوجد ندرة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين الرقابة الداخلية وممارسة أنشطة التجنب الضريبي، مما دعي الباحث إلى السعي نحو دراسة هذه العلاقة من خلال العناصر الخمس المكونة لإطار لجنة COSO(2013).

٣- أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة أثر جودة الرقابة الداخلية على أنشطة التجنب الضريبي في البيئة المصرية، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- عرض وتوضيح مفهوم وآليات التجنب الضريبي .
- تحليل العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO,2013 ومستوى التجنب الضريبي.
- تساهم هذه الدراسة في قياس فعالية الرقابة الداخلية باستخدام مؤشر الإفصاح عن ممارسات الرقابة الداخلية في التقرير السنوي، من خلال إجراء دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية.

٤- حدود البحث:

يقوم هذا البحث على دراسة تأثير عناصر إطار الرقابة الداخلية على التجنب الضريبي للشركات الدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية، وذلك في ضوء ما ورد بالإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO,2013، وتقتصر الفترة الزمنية للدراسة على السنوات من عام ٢٠١٧ حتى ٢٠٢٠، وتم اختيار هذه الفترة من بعد عام ٢٠١٦ لتجاوز فترة القرارات السياسية التضخمية واستبعاد آثارها على عملية تحليل البيانات، ويخرج عن نطاق البحث الخصائص والعوامل المؤثرة على التجنب الضريبي إلا بالقدر الذى يفيد البحث، كما يخرج عن نطاق البحث العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة .

٥- خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه يتم تناوله من خلال الأقسام التالية:

القسم الأول : عرض وتحليل الدراسات السابقة في مجال البحث .

القسم الثاني: الإطار النظري واشتقاق الفروض البحثية.

القسم الثالث: تصميم الدراسة التطبيقية واختبارات فروض البحث.

القسم الرابع: النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية.

القسم الأول:
عرض وتحليل الدراسات السابقة في مجال البحث

يتمثل الهدف من عرض وتحليل الدراسات السابقة في مجالي الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي في معرفة ما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات للاستفادة منها في استنتاج الفجوة البحثية العلمية في مجال التجنب الضريبي واستكمال جوانب هذا البحث، وسوف يتم تقسيم تلك الدراسات إلي ثلاث مجموعات كما يلي:

المجموعة الأولى – دراسات متعلقة بالرقابة الداخلية:

يوجد العديد من الدراسات التي تناولت الرقابة الداخلية بالشركات في الآونة الأخيرة، والتي منها، دراسة (Akhmetshin, 2017) حيث قامت بعرض المبادئ التي تقوم عليها عملية الرقابة الداخلية للشركة، حيث ينظر إلي الرقابة علي أنها شرط للقدرة علي الوفاء باستراتيجية الشركة وكعامل لتطويرها، وأوضحت الدراسة أنه في ظل الظروف الحالية التي تعمل فيها الشركات وتطورها نتيجة لعوامل البيئة الخارجية، وتعتبر الرقابة الداخلية واحدة من الأنظمة الفرعية لنظام الإدارة ولذلك تخضع لتغييرات كبيرة حيث يجب أن تكون فعالة ومرنة قابلة للتكيف، وتوصلت الدراسة إلي أن نظام الرقابة الداخلية يعد عاملاً أساسياً في تكامل الأهداف الاستراتيجية والابتكارية لتطوير الشركة، كما توصلت إلى أن وضع نظام موجه للرقابة الداخلية نحو الأهداف الاستراتيجية لتطوير الشركة يساعد علي استخدام هيكل إدارة تنظيمية علي أساس معالجة البيانات.

وبحثت دراسة (Ji et al., 2017) في العلاقة بين الإفصاح الاختياري عن ضعف نظام الرقابة الداخلية وجودة الأرباح باستخدام عينة من ١٠٥٩ شركة مدرجة في الصين تقدم تقارير اختيارية عن الرقابة الداخلية في الفترة ٢٠١٠-٢٠١٢، وأوضحت أن الرقابة الداخلية تعد أداة فعالة للتحكم في مخاطر الشركة وجودة الأرباح، وتوصلت الدراسة إلي أن ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر علي جودة الأرباح كما أن الإفصاح عن ضعف نظام الرقابة الداخلية يوفر معلومات إضافية مفيدة للمستخدمين، ولذلك يعد إعداد تقارير الرقابة

الداخلية وسيلة فعالة لا يمكنها تحسين جودة التقارير المالية فقط ولكن يمكنها تعزيز إدارتها الداخلية أيضاً وبالتالي منع الاحتيال والاختلاس.

فيما استهدفت دراسة (Chalmers, K. et al, 2019) مراجعة الأدبيات المتعلقة بمحددات جودة الرقابة الداخلية وعواقبها الاقتصادية علي أصحاب المصلحة، واتضح أن جودة الرقابة الداخلية لها تأثير كبير بشأن إتخاذ القرار من قبل مستخدمي المعلومات المالية، وتوصلت الدراسة إلي أن لجودة الرقابة الداخلية تأثير كبير علي قرارات وسلوك الإدارة، حيث أن انخفاض جودة الرقابة الداخلية يزيد من تأخير عملية المراجعة مما يؤدي بدوره إلي زيادة إعداد التقارير، كما تؤثر جودة الرقابة الداخلية أيضاً بشكل إيجابي علي تكلفة التمويل ودقة توقعات الأرباح وذلك لتعزيزها للشفافية الشاملة للشركات.

وناقشت دراسة (Decker, J. et al., 2019) أهمية الرقابة الداخلية وأهداف الرقابة لأرصدة حساب ضريبة الدخل ومدي صحة الإفصاح عن تلك الأرصدة، وتوصلت الدراسة إلي أن الرقابة الداخلية تخفف من التلاعب بالأرباح في التقارير المالية من خلال استخدام الفروق المؤقتة والدائمة، حيث يقوم مراقب الحسابات بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية مع تحديد أهداف الرقابة وأنشطتها ومن ثم تصميم هيكل الرقابة الخاص بالجهة الخاضعة للرقابة فيما يتعلق بأرصدة إفصاحات حساب ضريبة الدخل.

كما استهدفت دراسة (Tania, F. , 2020) بتحليل تأثير فاعلية الرقابة الداخلية وخبرة مجلس الإدارة علي التهرب الضريبي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة إندونيسيا في الفترة ٢٠١٦-٢٠١٨، حيث تستخدم نظرية الوكالة لمعرفة تأثير حوكمة الشركات علي التهرب الضريبي، وقامت الدراسة بإجراء تحليل البيانات عن طريق الإحصاء الوصفي والانحدار الخطي المتعدد، وتوصلت الدراسة إلي فعالية الرقابة الداخلية وتأثيرها السلبي علي التهرب الضريبي بينما تؤثر خبرة مجلس الإدارة بشكل إيجابي علي التهرب الضريبي.

المجموعة الثانية – دراسات متعلقة بالتجنب الضريبي:

تنوعت الدراسات التي تناولت التجنب الضريبي في الآونة الأخيرة، فمنها ما ركز على بعض العوامل المؤثرة أو المرتبطة بمستوى التجنب الضريبي بالشركات مثل دراسة

&Bianchi, et al., (2019)& Kovermann and & Khan et al., (2017) Velte, (2019)& Chen, et al.,2020 أبو سالم(٢٠٢١)، حيث قدمت دراسة **Khan et al., 2017** أدلة جديدة على نظرية الوكالة المرتبطة بالتجنب الضريبي للشركات، من خلال إظهار أن الزيادات في **الملكية المؤسسية** مرتبطة بزيادة في التجنب الضريبي، وباستخدام مؤشر Russell[١] لعزل الصدمات الخارجية عن الملكية المؤسسية، توصلت الدراسة إلي وجود زيادة كبيرة في التجنب الضريبي بعد إدراج Russell 2000، كما توصلت إلى أن ممارسات التجنب الضريبي تتضمن استخدام الملاذات الضريبية، وتشمل الفوائد الفورية هوامش ربح أعلى واحتمال تلبية توقعات المحللين أو تجاوزها.

كما هدفت دراسة **Kovermann and Velte, (2019)** إلى مراجعة الأدبيات الحديثة (٧٩ مقالة) حول تأثير **حوكمة الشركات** على التجنب الضريبي في الشركات، ومن خلال تبنى وجهه النظر التي تركز على أصحاب المصلحة، وتوصلت إلى أن جوانب مختلفة من حوكمة الشركات- مثل المواءمة التحفيزية بين الإدارة والمساهمين، تكوين مجلس الإدارة، هيكل الملكية، مراقبة سوق رأس المال، والمراجعة، الالتزام والعلاقات الحكومية، وضغوط أصحاب المصلحة- الآخرين ذات تأثير قوي على الشركات من حيث تجنبها لدفع الضرائب، وأشارت النتائج إلى أن آليات الحوكمة الفعالة للشركات توجه التجنب الضريبي إلى المستوى الأمثل الخاص بالشركة. كما توصلت الدراسة إلى فشل نظرية الوكالة الكلاسيكية في تفسير التجنب الضريبي بشكل كامل كنتيجة، حيث يتطلب التحقيق في محددات التجنب الضريبي اتباع منهج أكثر شمولاً مع مراعاة حوكمة الشركات وجميع أصحاب المصلحة ذوى الصلة بالشركة.

واستخدمت دراسة **Bianchi, et al., (2019)** مقاييس الشبكة المركزية Network Measures of Centrality للتعرف على قدرة الأفراد على اكتساب الخبرة الضريبية وتطبيقها عبر العملاء وذلك من خلال دراسة أثر عمليات **المراجعة المشتركة** على التجنب

[١] مؤشر Russell 2000 هو مؤشر سوق الأوراق المالية ذو الحد الأقصى لأصغر ٢٠٠٠ سهم في مؤشر .Russell 3000 بدأت من قبل شركة فرانك راسل في عام ١٩٨٤. تتم إدارة المؤشر بواسطة FTSE Russell ، وهي شركة تابعة لمجموعة بورصة لندن.

الضريبي لدى عميل المراجعة، حيث أنه بموجب نظام المراجعة القانوني الإيطالي، يتم تعيين ثلاثة محاسبين أفراد بشكل مشترك لمراجعة القوائم المالية السنوية لكل عميل والتوقيع على الإقرار الضريبي، ويمكن أن ينتمي هؤلاء الأفراد إلى نفس شركات المحاسبة أو شركات محاسبة مختلفة ومن خلال التعاون المتعدد والمتكرر يشكلون شبكة مهنية. ولقد توصلت الدراسة إلى أن العملاء الذين يستخدمون مراجعين فرديين ولديهم اتصالاً جيد يكون لديهم معدلات ضرائب فعالة أقل نسبيًا، وقد تم دعم نتائج هذه الدارسة من خلال التحكم في عدد من خصائص العميل والفرد ومكتب المحاسبة، بالإضافة إلى اتصالات الشبكة البديلة بين العملاء. وأوضحت النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه في بيئة المراجعة المشتركة، يكون للشبكات المهنية للمراجعين عواقب على النتائج الضريبية.

أما دراسة **Chen, et al., (2020)** فقد هدفت إلى بحث كيفية تأثير **التعيينات السياسية** على التجنب الضريبي للشركات المحلية، حيث أنه في نظام الاختيار السياسي الصيني، يُكافأ المسئولون القادرون على تنمية الاقتصادات المحلية بالترقيات، وحرصاً على إظهار الإنجازات الاقتصادية، قد يقوم القادة المحليون المعينون حديثاً برفع الإيرادات الضريبية لتوسيع النفقات المالية على مشاريع البنية التحتية. وقد اعتمدت الدراسة على عينة من الشركات المملوكة للدولة المدارة محلياً. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات تخفض من تجنبها الضريبي بعد تولي قادة جدد مناصبهم. ويكون تأثير الدوران السياسي على المواقف الضريبية لهذه الشركات أكثر وضوحا عندما يكون للقادة الجدد نفوذ سياسي أكبر على مديري الشركات المملوكة للدولة، أو عندما تكون الحوافز لتحويل الموارد أقوى، أو وجود شبكات بين السياسيين والمديرين، وتضعف بعد إطلاق حملات لمكافحة الفساد، إضافة لذلك فإن الشركات التي لديها مدفوعات ضرائب أعلى بعد المبيعات تتلقى المزيد من العقود أو الإعانات الحكومية، بشكل عام تشير النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الحوافز السياسية تشكل إحدى أنشطة التخطيط الضريبي لمديري الشركات المملوكة للدولة بطريقة "تبادل المحاباة في اتجاهين".

فيما بحثت **دراسة أبو سالم، ٢٠٢١** العلاقة بين **حجم الشركة** ومستوى التجنب الضريبي الذى يمارس من قبل الشركات المساهمة المصرية، هذا وقد تم الاعتماد على

عينة مكونة من ٨٨ شركة مساهمة مصرية (٤٧٣مشاهدة) مقيدة بالبورصة وتنتمى إلى أربعة عشر قطاعاً اقتصادياً غير مالي في الفترة بين عامي٢٠١٣- ٢٠١٨وقد تم الاستعانة بثلاث مقاييس لحجم الشركة تتمثل في إجمالي الأصول بالقيمة الدفترية، إجمالي الأصول بالقيمة السوقية، إجمالي الإيرادات. واعتمدت الدراسة على معدل الضريبي الفعلي كقياس لمستوى التجنب الضريبي الذى يمارس من قبل الشركة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سالبة بين حجم الشركة ومعدل الضريبة الفعلي، وهو ما يعنى وجود علاقة موجبة بين حجم الشركة ومستوى التجنب الضريبي .

كما ركزت بعض الدراسات الأخرى على مقاييس التجنب الضريبي وكيفية تطورها وعيوب كل مقياس مثل دراسة **Austin, 2019** التي هدفت إلى بحث المضاعفات المحتملة الناتجة عن المفاجآت الضريبية عند قياس التجنب الضريبي من خلال التركيز على نوع واحد محدد من المدخرات الضريبية المفاجئة ـ الفائدة الضريبية غير المتوقعة من ممارسة الموظفين لخيارات الأسهم. ونظراً لأن معدل الضريبة النقدي الفعال (CETR) يتضمن مزايا هذه المفاجأة الضريبية، فإن ETR النقدي لا يقيس التجنب الضريبي المتعمد للشركات. حيث سعت العديد من دراسات التجنب الضريبي إلى التحقيق في التجنب الضريبي الناتج عن الإجراءات المتعمدة من جانب الشركات- على الرغم من عدم ذكرهم ذلك صراحة. ومع ذلك يمكن أن تتأثر مقاييس التجنب الضريبي للشركات أيضاً بعوامل خارجة عن سيطرة الشركات ـ المفاجآت الضريبية Tax Surprise، ولقد أظهرت نتائج التحليلات التي تم إجراؤها أن الخطأ في القياس يكون جوهري.

وهدفت دراسة **De Simone, et al., (2020)** إلى تقديم أدلة تجريبية حول مدى جودة أداء الاختبارات التي تستخدم المؤشرات الجديدة لقياس التجنب الضريبي مقارنة بتلك المستخدمة على نطاق واسع في الأبحاث السابقة، حيث اعتمدت الأبحاث التي دارت حول محددات التجنب الضريبي على الاختبارات التي تستخدم GAAP ومعدلات الضرائب الفعالة النقدية($CETR_S$) والفروق الضريبية الإجمالية والدائمة، وظهر بعد ذلك مؤشران جديدان تغلبوا على القيود المعرقلة لهذه المؤشرات السابقة: أحدهما؛ الذي طوره Henry and Sansing (2018)، والذي يسمح بتفسير أكثر جدوى للنتائج المقدرة في العينات التي

تتضمن ملاحظات الخسارة. والآخر، يعبر عن احتياطيات الضريبة غير المؤكدة (UTB)، ويوفر بيانات جديدة عن عدم التأكد الضريبي.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن الاختبارات التي تستخدم المؤشر الذي طوره Henry and Sansing (2018) تتمتع بقدرة أقل مقارنة بتلك التي تستخدم مؤشرات أخرى عبر جميع العينات، بما في ذلك العينة التي تتضمن ملاحظات الخسارة. وفي المقابل، عندما تقوم الشركات بتجميع احتياطيات لتجنب الضرائب غير المؤكدة، فإن الاختبارات التي تستخدم إضافة العام الحالي إلى UTB تتمتع بأعلى قدرة عبر جميع المؤشرات والعينات ومستويات الاحتياطيات. وفي حالة عدم وجود احتياطيات، فإن الاختبارات التي تستخدم GAAP ETR تكشف بشكل أفضل عن تجنب ضريبي غير مؤكد، في المتوسط. تساهم هذه الدراسة في الأدبيات باستخدام بيئة خاضعة للرقابة لتوفير أول دليل تجريبي واسع النطاق حول كيفية اختلاف قوة الاختبارات مع استخدام مؤشرات جديدة نسبيًا، وإدراج ملاحظات الخسارة ، وظهور FIN 48[1].

كما استهدف كلاً من Dakhli, A. 2021&Chouaibi, J., et al,(2021) اختبار تأثير **المسئولية الاجتماعية** على التجنب الضريبي، حيث استهدفت دراسة (**Chouaibi, J., et al, 2021**) اختبار التأثير السلبى لكلاً من المسؤولية الاجتماعية للشركات، أخلاقيات العمل وحوكمة الشركات على التجنب الضريبي، واعتمدت منهجية الدراسة على عينة من الشركات الصناعية الفرنسية في الفترة من ٢٠١٠ حتى ٢٠١٩، وباستخدام الانحدار الخطى للبيانات التي تم الحصول عليها من قاعدة بيانات Thomson Reuters ASSET4 توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج تمثل أهمها في أن الشركات التي لا تمارس أنشطة المسئولية الاجتماعية تعتبر أكثر تعسفية في التجنب الضريبي من غيرها،

[1] في يونيو ٢٠٠٦ ، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية التفسير ٤٨ لمعيار المحاسبة المالية ١٠٩. ويهدف هذا التفسير ، المعروف باسم "FIN .48" ، إلى القضاء على عدم التماثل في المحاسبة عن المواقف الضريبية غير المؤكدة في البيانات المالية المعتمدة وفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة. وتفرض FIN .48 قواعد جديدة للاعتراف بجميع المواقف الضريبية وإلغاء الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها.

مما يؤكد على أنه يمكن اعتبار المسئولية الاجتماعية للشركات أحد جوانب الشركات التي تؤثر بشكل كبير على ممارسات التجنب الضريبي.

فيما ركزت دراسة (**Dakhli, A. 2021**) علي قياس العلاقة المباشرة وغير المباشرة بين الملكية المؤسسية والتجنب الضريبي للشركات باستخدام المسئولية الاجتماعية كمتغير وسيط، واعتمدت منهجية الدراسة على مجموعة من البيانات لعدد ٢٠٠ شركة مدرجة ببورصة الأوراق المالية الفرنسية خلال الفترة من ٢٠٠٧ حتى ٢٠١٨، وقد تم اختبار الآثار المباشرة وغير المباشرة بين الملكية الإدارية والتجنب الضريبي باستخدام معادلة البناء الهيكلية. وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الملكية المؤسسية والتجنب الضريبي، فكلما زادت نسبة الملكية المؤسسية من المحتمل أن تنخفض ممارسات التجنب الضريبي، كما أشارت النتائج إلي أن المسؤولية الاجتماعية للشركات تتوسط جزئيًا في تأثير الملكية المؤسسية على التجنب الضريبي الشركات.

المجموعة الثالثة – دراسات متعلقة بأثر الرقابة الداخلية علي إدارة التجنب الضريبي:

وفي سياق الدراسات التي تناولت العلاقة بين الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي يستعرض الباحث أهم الدراسات ذات الصلة، حيث هدفت دراسة Bauer, A. M. (2016) إلى فحص ما إذا كان التجنب الضريبي مرتبط بضعف الرقابة الداخلية بموجب قانون Sarbanes-Oxley، وتناولت الدراسة أنه في ظل ضعف الرقابة الداخلية تحدث مشاكل التقارير المالية والتي بدورها تؤدى إلى حدوث التجنب الضريبي، كما ذكرت أن جودة الرقابة الداخلية تمثل مؤشراً للحوكمة الداخلية وبالتالي قوة العلاقة بين المديرين والمساهمين، وأشارت النتائج إلى أن الضوابط الداخلية المتعلقة بالضرائب تمثل عاملاً أساسياً محدداً للتجنب الضريبي مع وجود تأثيرات كبيرة على التدفق النقدي والتقارير المالية، حيث تشير النتائج في المتوسط إلى أن الشركات التي لديها ضعف في نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بالضرائب يكون لديها معدل ضرائب فعال نقدي أعلى بنسبة ٤% لمدة ثلاث سنوات مقارنة بالشركات التي ليس لديها أي نقاط ضعف، وأنه بعد معالجة نقاط الضعف في الرقابة الداخلية تفصح الشركات عن مستويات أعلى من التجنب الضريبي في المستقبل .

واستهدفت دراسة Bimo, et.al (2019) قياس فعالية الرقابة الداخلية باستخدام مؤشر الإفصاح عن ممارسات الرقابة الداخلية وتحليل العوامل الداخلية (الملكية العائلية) والخارجية (عدم التأكد في بيئة الأعمال) على فعالية الرقابة الداخلية في منع التجنب الضريبي، حيث تناول البحث تأثير الرقابة الداخلية على الامتثال للقواعد والسياسيات مع ضرورة تصميم وتنفيذ رقابة داخلية فعالة لمنع أنشطة التجنب الضريبي التي تنتهك اللوائح الضريبية، واعتمدت منهجية الدراسة على الشركات الصناعية المدرجة في إندونيسيا في الفترة الزمنية من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٧، وتوصلت الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية يمكن أن تخفض من التجنب الضريبي، كما تؤثر الملكية العائلية على العلاقة بين الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي، ولا يوجد تأثير لعدم التأكد في بيئة الأعمال على العلاقة بين الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي .

وتناولت دراسة Chang, et al (2020) مدى فعالية الرقابة الداخلية في حماية المساهمين في إطار التجنب الضريبي للشركات الصينية، وناقشت الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يمكن أن يخفض من أنشطة التجنب الضريبي التعسفية، واعتمدت الدراسة في تفسير تأثير الرقابة الداخلية الفعالة على التجنب الضريبي بشكل مختلف على وجود مستويات مختلفة من التهرب الضريبي، حيث يشير وجود مستوى أعلى من التجنب الضريبي إلى مستويات مرتفعة من التخطيط الضريبي، وفى هذه الحالة يمكن أن تؤدي زيادة فعالية الرقابة الداخلية إلى تقييد المعاملات الضريبية التعسفية أو المعاملات الضريبية التي تحفزها المكاسب الخاصة للمديرين، وباختبار فروض البحث تم التوصل إلى وجود علاقة عكسية بين التجنب الضريبي وجودة الرقابة الداخلية عندما يكون مستوى التهرب الضريبي مرتفعاً، كما توصلت الدراسة إلى زيادة التهرب الضريبي مع جودة الرقابة الداخلية عندما يكون مستوى التهرب الضريبي منخفضاً.

واستهدفت دراسة Chen, et al,(2021) اختبار دور الرقابة الداخلية من خلال تقييم فعالية إطار COSO في إدارة المخاطر الضريبية، واعتمدت على مؤشر شامل قائم على إطار لجنة COSO في الصين يغطى التقارير المالية وعمليات امتثال المنظمات للقوانين الضريبية حيث تم الحصول على معدلات الضرائب القانونية من

قاعدة بيانات Wind Economic وجميع المتغيرات الأخرى من قاعدة بيانات China Securities and Accounting Research، وتكونت العينة الأولية للدراسة من جميع الشركات غير المالية المدرجة في بورصتيShenzhen Stock Shanghai and للأوراق المالية من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١٢. وتم استبعاد ٣٠٦ مشاهدة ذات حقوق ملكية سلبية للمساهمين وعدد ١٢٧٠ مشاهدة ذات دخل سلبي قبل الضريبة، حيث يمكن أن تؤدي هذه القيم السلبية إلى حدوث تناقضات في النتائج، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة غير خطية بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر الضريبية مما يشير إلى وجود تأثير متوسط للرقابة الداخلية على المخاطر الضريبية .

التعليق على الدراسات السابقة:

١. تعددت الدراسات التي تناولت الرقابة الداخلية في الشركات، وقد استهدف بعضها عرض أهمية الرقابة الداخلية بالشركات مثل دراسة (Akhmetshin, 2017& Ji et al., 2017) حيث أوضحت أن الرقابة الداخلية شرط للقدرة علي الوفاء باستراتيجية الشركة وكعامل لتطويرها، كما أنها تعد أداة فعالة للتحكم في مخاطر الشركة وجودة الأرباح.
٢. تناولت بعض الدراسات العلاقة بين الرقابة الداخلية للشركة وبين قراراتها الضريبية مثل دراسة (Decker, J. et al., 2019) والتي ربطت بين أهمية الرقابة الداخلية وأهداف الرقابة لأرصدة حساب ضريبة الدخل ومدي صحة الإفصاح عن تلك الأرصدة، وكذلك دراسة (Tania, F. , 2020) التي قامت بتحليل تأثير فاعلية الرقابة الداخلية وخبرة مجلس الإدارة علي التهرب الضريبي.
٣. تنوعت الدراسات التي تناولت التجنب الضريبي في الآونة الأخيرة، فمنها ما ركز على بعض العوامل المؤثرة أو المرتبطة بمستوى التجنب الضريبي بالشركات؛ مثل دراسة Khan et al., 2017& Bianchi, et al., (2019)& Kovermann and Velte, (2019)& Chen, et al., (2020)&، أبو سالم، ٢٠٢١، ومن هذه العوامل؛ الملكية المؤسسية، حوكمة الشركات، التعيينات السياسية، المرجعة المشتركة، حجم الشركة، نوع مكتب المراجعة.

٤. قدمت دراسة Kovermann and Velte, (2019) مراجعة الأدبيات الحديثة حول تأثير حوكمة الشركات على التجنب الضريبي في الشركات، وتوصلت إلي وجود العديد من الدراسات التي بحثت جوانب مختلفة من حوكمة الشركات مثل المواءمة التحفيزية بين الإدارة والمساهمين، وتشكيل مجلس الإدارة، وهيكل الملكية، ومراقبة سوق رأس المال، والمراجعة، والالتزام والعلاقات الحكومية، وضغوط أصحاب المصلحة، وعلى الرغم من أن الرقابة الداخلية تعمل على تحسين فعالية وكفاءة العمليات وتساعد الشركات على تحقيق أهدافها في الأداء والربحية، إلا أنه لم يتم إيلاء اهتمام كبير لتأثيرها – كجزء من آليات حوكمة الشركات- على قرارات الشركات المرتبطة بالضرائب مثل التجنب الضريبي.

٥. يوجد انخفاض في الدراسات التي تناولت العلاقة بين الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي، والتي منها؛ دراسة(Bauer, A. M. (2016 التي هدفت إلى فحص ما إذا كان التجنب الضريبي مرتبط بضعف الرقابة الداخلية بموجب قانون Sarbanes-Oxley، وكذلك دراسة Bimo, et.al (2019) التي هدفت إلى قياس فعالية الرقابة الداخلية باستخدام مؤشر الإفصاح عن ممارسات الرقابة الداخلية وتحليل العوامل الداخلية (الملكية العائلية) والخارجية (عدم التأكد في بيئة الأعمال) على فعالية الرقابة الداخلية في منع التجنب الضريبي، إلى جانب دراسة Chang, et al (2020) التي تناولت بحث مدى فعالية الرقابة الداخلية في حماية المساهمين في إطار التجنب الضريبي للشركات الصينية، وكذلك دراسة (Chen, et al,2021) التي بحثت دور الرقابة الداخلية من خلال تقييم فعالية إطار COSO في إدارة المخاطر الضريبية.

٦. تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها تقوم بقياس أثر الرقابة الداخلية من خلال مؤشر بناءً على إطار لجنة COSO, 2013 على التجنب الضريبي في البيئة المصرية، كما أن الدراسات السابقة قد تمت في بيئة تختلف طبيعتها عن البيئة المصرية والتي قد تؤدى إلى اختلاف النتائج عن الدراسات السابق عرضها ومن هنا تبرز الفجوة البحثية.

القسم الثاني
الإطار النظري واشتقاق الفروض البحثية

٢-١ :ماهية التجنب الضريبي

اجتذب التجنب الضريبي اهتماماً متزايداً في الأدبيات البحثية الحديثة (Kovermann and Velte 2019، & Zolotoy et al.2021 &Alkurdi and Mardini,2020) حيث يمثل التجنب الضريبي الإجراءات التي تتخذها الإدارة لتخفيض قيمة الضرائب المستحقة على الشركة، ففي الواقع تنظر إدارات الشركات إلى الضرائب على اعتبارها تكلفة مادية للشركات تخفض من التدفق النقدي للشركة (Suranta et al.2020)، لذلك فمن المحفز للشركات تخفيض نفقات الضرائب من خلال استراتيجيات التجنب الضريبي، وفى هذا أشارت دراسة(Napitupulu et al.2019) إلي أن التهرب الضريبي يعد جهداً تقوم به الشركات بشكل قانوني وآمن دون انتهاك لأحكام الضرائب المعمول بها، حيث تهدف الأساليب والتقنيات المستخدمة في التجنب الضريبي إلى الاستفادة من نقاط الضعف الموجودة في قوانين وأنظمة الضرائب.

ويرى الباحث أنه يمكن النظر إلي التجنب الضريبي من اتجاهين، **الاتجاه الأول** يرى أن التجنب الضريبي يمثل تخطيط ضريبي من قبل الإدارة لزيادة قيمة الشركة (Lee and Kao, 2018) عن طريق توفير النقد وتوجيه مقدار الضريبة للاستثمارات، وفى هذا يمكن القول أن التجنب الضريبي يمثل جهد تبذله الإدارة بكل الطرق لتجنب الضريبي، وتنفذه الإدارة من أجل زيادة كمية التدفق النقدي التي يمكن استخدامها لزيادة الطاقة الإنتاجية، والتي بدورها تزيد من قيمة الشركة، فيما يرى **الاتجاه الثاني** أن الإدارة تمارس أنشطة التجنب الضريبي لتجنب أو تخفيض مدفوعات الضرائب (التجنب الضريبي) لصالحها مثل زيادة المكافآت والتعويضات للإدارة.

وفى هذا السياق ناقشت دراسة (Shin and Park ,2019) بأن أهداف التجنب الضريبي لا يمكن تحقيقها إذا تصرفت الإدارة بشكل انتهازي. فمن منظور نظرية الوكالة تمتلك الإدارة حافزاً لتفادي الضرائب لزيادة التعويضات والمكافآت، وقد تميل الإدارة إلى تقليل مقدار العبء الضريبي لزيادة الأرباح بعد الضرائب (Gaaya et

al.2017) للحصول على تعويضات ومكافآت. وفى هذا يرى الباحث أن التجنب الضريبي سواء تمت ممارسته في سياق التخطيط الضريبي أو التجنب الضريبي فإنه يشتمل على مخاطر ضريبية يمكن أن تؤدي إلى غرامات أو عقوبات لمخالفة اللوائح والتشريعات الضريبية. لذا فإن الشركات التي لا تمارس أنشطة التجنب الضريبي تعتبر أفضل من تلك التي تفعل ذلك.

ورغم وضوح ظاهرة التجنب الضريبي وانتشارها إلا أنه لا يوجد تعريف محدد، فقد أشارت دراسة (مليجي و مجدى، ٢٠١٨، ص ٣٥٢) إلى عدم وجود اتفاق حول تعريف أنشطة التجنب الضريبي، وذكرت الدراسة أن قرار الإدارة بشأن أنشطة تجنب الضريبة تعتمد على المقارنة بين ما تحققه من وفورات ضريبية متوقعة للمساهمين والشركة من ناحية مثل زيادة السيولة، زيادة الأرباح، تخفيض الالتزامات الضريبية، كما أن انخفاض كفاءة معدل الضريبة قد يكون بمثابة إشارة إيجابية للمستثمرين مما يخفض من تكلفة رأس المال، والتكاليف والمخاطر المحتملة على الشركة من ناحية أخرى مثل زيادة تكاليف المعاملات والتكاليف القانونية، وزيادة العداوة تجاه الشركة، والسمعة السيئة بين مختلف أصحاب المصالح فضلاً عن تعرض الشركة لمستويات أعلى من المخاطر السياسية والتنظيمية وكذلك العقوبات المالية والاجتماعية مثل المقاطعة لذلك فإن الفوائد المكتسبة من التجنب الضريبي يجب أن تتجاوز بشكل أكبر التكاليف المحتملة منه حتى يتوافر لدى الشركة حافز قوى للمشاركة في أنشطة تجنب الضريبة .

وبناء على هذا فإن التجنب الضريبي يختلف عن التهرب الضريبي، فلقد أشارت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن التهرب الضريبي يستخدم بشكل عام ليعني الترتيبات غير القانونية حيث تكون المسئولية عن الضرائب مخفية أو متجاهله، أي أن الممول يدفع ضرائب أقل مما هو ملزم قانوناً بدفعة عن طريق إخفاء الدخل أو المعلومات عن السلطات الضريبية، ويعنى هذا أن كلاً من التجنب والتهرب متشابهان في الغاية ولكنهما مختلفات في الوسيلة، ففي التجنب يستفيد الممول من الوسائل المشروعة قانوناً، بينما يعمد المتهرب إلى مخالفة القوانين والاحتيال عليها، أي أن الاختلاف الرئيسي بين التجنب والتهرب الضريبي هو قانونية الحدث(أبو سالم، ٢٠٢٠، ص.٤).

وفى هذا السياق يجب التفرقة بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي حيث أن كلاً منهما يقوم على تخفيض الالتزامات الضريبية في ظل إطار القانون الضريبي والالتزام بقواعده- يكون من الصعب التفرقة بين هاتين النوعين من الأنشطة وذلك لشرعية وقانونية كلاهما- إلا إنه توجد بعض الاختلافات البسيطة بينهما، ومنها محاولة الشركات في ظل التخطيط الضريبي تخفيض مدفوعاتها الضريبية من خلال استخدام الخيارات المتاحة أمامها، فقد تقوم الشركة بالاستثمار في محفظة أوراق مالية تخضع لمعدلات ضريبية منخفضة وذلك كنشاط من أنشطة التخطيط الضريبي، بينما تقوم الشركة في ظل التجنب الضريبي بتخفيض التزاماتها الضريبية من خلال ابتكار طرق جديدة لتحقيق ذلك بدون مخالفة القوانين الضريبية مثل استخدام آلية تسعير التحويل (موسي، ٢٠٢٠، ص ٩).

وبناء على تعريفات التجنب الضريبي فإنه توجد العديد من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على قرارات الإدارة بممارسة أنشطة التجنب الضريبي، فقد أشارت الدراسات السابقة (Kalbuana et al2020 & Zolotoy et 2021 & Riguen et al ,2021 al.) أنه توجد العديد من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر في ممارسات التجنب الضريبي، وتتمثل **العوامل الداخلية** في خصائص الشركات كعوامل محدده في إتخاذ القرار لممارسة أنشطة التجنب الضريبي والتي تتمثل في هيكل الملكية، حجم الشركة، مستوى الربحية، بينما تشمل **العوامل الخارجية** الظروف التي تحيط بالشركات كحالات عدم التأكد. وفي هذا الشأن يلعب **هيكل الملكية** دوراً مهماً في قرارات الشركات بشأن التجنب الضريبي (Kovermann & Velte,2019)، فنظراً لأن المالكين المختلفين قد يكون لديهم دوافع مختلفة وآفاق زمنية لقرارات الشركات (Raimo et al.2020)، فمن المتوقع أن يكون لديهم مواقف مختلفة تجاه ممارسات التجنب الضريبي.

فأشارت دراسة (Khan et al. (2017 أن الزيادات في الملكية المؤسسية مرتبطة بزيادة التجنب الضريبي باستخدام الملاذ الضريبي، كما أشارت دراسة (Jiang et al. 2021) أن زيادة الملكية المؤسسية من المحتمل أن تعزز التجنب الضريبي في الشركات الصينية، وأوضحت أن المستثمرين المؤسسيين يعطون المزيد من الاهتمام للأرباح قصيرة الأجل للمؤسسة، مما يخلق الدافع لتعزيز التجنب

الضريبي للشركات، كما أشارت دراسة (Sunarto et al. (2021 والتي استهدفت دراسة تأثير آليات حوكمة الشركات على التجنب الضريبي في الشركات المصرفية المدرجة في بورصة إندونيسيا إلي أن الملكية المؤسسية تؤثر بشكل إيجابي على التجنب الضريبي. ومع ذلك تشير وجهة نظر معارضه إلى أن الملكية المؤسسية تحد من سلوك التهرب الضريبي على الشركات، حيث يُنظر إلى الملكية المؤسسية على أنها آلية رئيسية لحوكمة الشركات التي تمارس الرقابة الفعالة لقرارات الإدارة المتعلقة بالتجنب الضريبي، وتخفيض مشاكل الوكالة ورقابة أنشطة الإدارة .

ولقد أوضح Gaaya et al. (2017) أنه لم تكن هناك دراسات كثيرة حول التجنب الضريبي تأخذ بعين الاعتبار هياكل الملكية وخاصة الملكية العائلية، وبالمثل لم تناقش العديد من الدراسات فعالية الرقابة الداخلية للحد من السلوك الانتهازي للإدارة في التجنب الضريبي في الشركات العائلية، حيث يحدد هيكل الملكية سياسة الشركة، بما في ذلك سياسة التصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية، وللملكية العائلية خصائص فريدة فتميل إدارة الشركة إلى أن تكون موجهة نحو العائلة، بما في ذلك الإشراف على الشركة. ولهذا يمكن القول أن لتأثير الملكية العائلية على التجنب الضريبي وجهتان نظر. **أولهما؛** تميل العائلات إلى الحفاظ على سمعتها وتجنب الغرامات بسبب انتهاك اللوائح الضريبية، **وثانيهما؛** أن الشركات المملوكة للعائلات تميل إلى التجنب الضريبي. فكلما ارتفعت الملكية العائلية كان التجنب الضريبي أكثر تعسفاً نظراً للميل إلى التأثير على الإدارة لمصالح المالك .

كما يعد **حجم الشركة** أحد العوامل الهامة التي تؤثر على ممارسة الإدارة لأنشطة التجنب الضريبي، وفى هذا اختلفت الدراسات بناء على نظرية التكلفة السياسية، ونظرية القوة التفسيرية ففي حين أن نظرية **التكلفة السياسية** تنص على أن الضرائب على أرباح الشركات تمثل إحدى عناصر التكاليف السياسية التي تتعرض لها الشركة، لذا فإن الشركات الكبيرة يتوقع أن يكون لديها معدلات ضرائب فعلية كبيرة بسبب ما تعانيه من تدقيق حكومي كبير وصارم، ونتيجة لذلك فإنها تكون أقل احتمالاً لممارسة التجنب الضريبي إذا ما قورنت بالشركات الصغيرة. فيما ترى نظرية **القوة التفسيرية** أن الشركات الكبيرة يكون لديها

إمكانيات أكبر للتأثير على العملية السياسية لصالحها، نتيجة ما تتمتع به من قوة اقتصادية وسياسية فائقة مقارنة بالشركات الصغيرة، ويتوافر لديها المزيد من الموارد التي يمكن استثمارها في أنشطة التجنب الضريبي، التي تساهم في خفض معدلات الضرائب الفعلية التي تخضع لها أرباحها، وبالتالي فإن الشركات الكبيرة تكون أكثر قدرة على تجنب الأعباء الضريبية إذا ما قورنت بالشركات الصغيرة (أبو سالم ، ٢٠٢٠، ص ٣٠).

ويتفق الباحث مع نظرية القوة التفسيرية فالشركات الكبيرة لديها الموارد المالية التي تمكنها من إدارة ممارسات التجنب الضريبي بشكل يخفض معدلات الضريبة الفعلية، الأمر الذى يوضح وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة والتجنب الضريبي فكلما زاد حجم الشركة كلما زادت قدرتها على ممارسة أنشطة التجنب الضريبي.

وقد تؤثر **ربحية الشركة** على قرار الإدارة بممارسات التجنب الضريبي، فعندما تكون الشركة أكثر ربحية سيكون لديها دخل خاضع للضريبة أكثر، وفى الوقت ذاته عندما تعانى الشركة من خسائر تشغيلية صافية فإنها ستدفع ضرائب أقل أو صفرية، ولهذا فمن المحتمل أن تكون الشركات ذات معدلات الربحية المرتفعة نسبياً على استعداد لدفع معدلات ضرائب فعلية أعلى، لذا تلجأ إدارة هذه الشركات إلى ممارسة أنشطة التجنب الضريبي من أجل خفض معدلات الضريبة الفعلية وتوجيه هذه التكاليف الضريبة للاستثمار والتوسع في أنشطتها.

كما يعتبر **عدم التأكد** في بيئة العمل إحدى العوامل الخارجية التي يمكن أن تؤثر على التجنب الضريبي. وتحدث حالة عدم التأكد بسبب التغيرات في عناصر العمل، خاصةً مع التغيرات في سوق المنتجات التي تنتجها الشركة مثل(التغييرات في أنماط استهلاك العملاء والهيكل التنافسي للمنتجات)، ويمكن القول أن الإدارة سوف تتكيف مع التغيرات في بيئة العمل من خلال تغيير الإستراتيجيات والعمليات، حيث تتمثل إحدى الممارسات التي يتم تنفيذها في تعديل هيكل التكلفة التشغيلية، مما يعنى إعادة تقدير الإدارة فيما يتعلق بسياسات الشركة خاصة فيما يتعلق استخدام الموارد المالية ، بما في ذلك تكاليف الضرائب. فردود الفعل على بيئات عدم التأكد المرتفعة ذات

لها تأثير على نظم الرقابة التي يمكن أن تؤثر في النهاية على سلوك الإدارة في إتخاذ القرارات بشأن التجنب الضريبي Bimo, I. D.,2019 .

وتوجد العديد من الآليات التي يمكن لإدارة المنشأة استخدامها في ممارسة التجنب الضريبي والتي تنقسم إلى آليات داخلية وآليات خارجية يمكن عرضها على النحو التالي:

٢-١-١ :الآليات الداخلية: وترتبط بطبيعة المنشأة ونشاطها وطبيعة النظام المحاسبي المطبق بها وتتمثل أهم الأدوات الداخلية فيما يلى :

- **الشكل القانوني للمنشأة** : ميز المشرع الضريبي بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري في عبء الضريبة وكذلك المزايا الضريبية الممنوحة، حيث نصت المادة (٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥والمعدلة بالقانون ٩٦ لسنه ٢٠١٥ بأن تفرض الضريبة على الأشخاص الاعتبارية بشكل مقطوع٢٢.٥% ، في حين يتمتع الأشخاص الطبيعيين بسعر ضريبة تصاعدية بالإضافة إلى العديد من المزايا والإعفاءات الأخرى (عوض وبغدادي، ٢٠١٩، ص ١١).
- **الملاذ الضريبي**: فالشركات متعددة الجنسيات يمكنها استخدام اختلاف النظم الضريبية بين الدول في ممارسة التجنب الضريبي، حيث يتم نقل الأرباح إلى الدول التي تتمتع بإعفاءات ضريبية كبيرة ومعدلات ضريبية منخفضة، وهو ما يطلق عليه الأنظمة الضريبية التفضيلية Preferential Tax Regimes، ويتم التجنب الضريبي عن طريق الملاذات الضريبية عن طريق إنشاء شرطة وسيطة في الملاذ الضريبي وهو المبدأ الذى يرتكز عليه النظام الدولي وهذه الشركات تلعب دور الوسيط إذ تقوم هذه الشركات الوسيطة على مجموعة عناصر معينة يتمثل من أهمها أنها شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبي منخفض أو لا تفرض ضرائب فيها نهائياً مثل الملاذات الضريبية، قبل توزيع الأرباح يتم تخفيض العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع وتزيد منه في الدول ذات الملاذات الضريبية، أو بعد توزيع الأرباح فإن الشركات الوسيطة الموجودة في الملاذات الضريبية لا تقوم بتحويل أرباحها إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب

مرتفعة ولكن تعيد استثماره في الملاذات الضريبية نفسها أو تحويلها إلى دول أخرى أقل خضوعاً للضريبة (الشواربى، ٢٠١٢، ص.٢١).

فعلى الرغم من أن الملاذ الضريبي للشركات يعتبر ميزة لتوفير النقد، إلا أن عملية اللجوء إلى الملاذ الضريبي الشديد قد تؤدي إلى عواقب سلبية تضعف سمعة الشركة وقيمتها (Graham et al. 2014؛ Shevlin 2016)، وهو ما يؤدى إلى حدوث التجنب الضريبي التعسفي والذى يتضمن مخاطر كبيرة، ووفقًا لدراسة Sari and Prihandini (2019) ، فإن التعسفية الضريبية تمثل التلاعب بالدخل الخاضع للضريبة من خلال إجراءات التخطيط الضريبي. وتميل ممارسة التعسفية الضريبية إلى الانتشار على نطاق واسع في الدول النامية لأنها تتمتع بحماية منخفضة للمستثمرين وبنية تحتية ضريبية ضعيفة بحيث يصبح المديرون أكثر قدرة على ممارسة التلاعب الضريبي من خلال إتخاذ إجراءات ضريبية تعسفيه .Santoso, E B.,et al, (2019). فيما يعرّف Vacca et al. (2020) التعسفية الضريبية على أنها استراتيجية من استراتيجيات التخطيط الضريبي أو هي استراتيجية إدارية تتبناها الشركة لتخفيض أعبائها الضريبية وتقليل مسؤوليتها الضريبية .

- **تسعير التحويلات الداخلية** : فالشركات الأم يمكنها أن تقوم بعمل تحويلات داخلية بين الفروع التابعة، والتي قد تندرج في قطاعات اقتصادية مختلفة ، وتستخدم هذه الطريقة بشكل واضح في حقوق الملكية الفكرية، والأصول غير الملموسة نظراً لصعوبة تحديد السعر الحقيقي لتلك العناصر. يعتبر التسعير التحويلي أحد الأساليب التي تستخدمها الشركات الدولية من أجل تخفيض المدفوعات الضريبية والتي يقصد به الطريقة التي تستخدم في تسعير المنتجات والخدمات التي يتم تحويلها بين شركات المجموعة، فقد تستخدم الشركات أسعار تحويل مزيفة (غير صحيحة) لا تتوافق مع الأسعار السوقية لتسعير المنتجات والخدمات التي يتم تحويلها إلى فروعها المختلفة أو بين فروعها المختلفة التي توجد في دول أخرى تختلف فيما بينها من حيث القوانين الضريبية الخاضعة لها (موسى ،٢٠٢٠، ص١١)

- **الاستراتيجيات والسياسات المحاسبية** : تتيح المعايير المحاسبية بعض المرونة في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية المختلفة، وبما يتلاءم مع طبيعة النشاط والظروف التي تعمل في ظلها المنشأة، وتستغل هذه المرونة في التجنب الضريبي بطرق عديدة ومن أمثلة ذلك المقارنة بين المزايا الضريبية في حالة اقتناء الأصل، والاستفادة بخصم ضريبي من الإهلاك، أو استئجاره والاستفادة بخصم ضريبي من مصروف الإيجار. أو الحد من النفقات والتكاليف غير واجبة الخصم كالغرامات المدفوعة للغير عن أضرار أصابتهم. (عوض وبغدادي، ٢٠١٩، ص ١١).

٢-١-٢ :الآليات الخارجية: هناك العديد من الأدوات الخارجية التي تمهد الطريق للتجنب الضريبي وتتمثل في: (عوض وبغدادي، ٢٠١٩، ص ١٢)

- **الإعفاءات التي نص عليها القانون**: قد تدفع إدارة المنشأة نحو توجيه الاستثمارات في اتجاه مجالات معفاه ضريبياً، بغرض الاستفادة من تلك الميزة، وبالتالي تجنب العبء الضريبي تجاه الدولة في حالة توجيه الاستثمارات لمجالات أخرى، ومن أمثلة ذلك أرباح وتوزيعات صناديق استثمار المنشأة وفقاً لقانون رأس المال المصدر بالقانون رقم ٩١ لسنة١٩٩٢، والعوائد التي يمكن أن يحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الاستثمار في الأوراق المالية والشهادات الصادرة عن البنك المركزي المصري.
- **ضعف منظومة العقوبات الضريبية**: فقد يفضل الممول التأخير في سداد الضريبة المستحقة عليه خاصة إذا كان العائد المحقق من التأخير يتجاوز الغرامات والجزارات المفروضة على المنشأة .
- **عدم مخالفة نصوص القانون**: فقد يتعرض الممول لعدد من الإجراءات العقابية تزيد من عبء الضريبة المستحقة على الممول، لذا فإن القيام بعدد من الإجراءات التي تحد من تعرض المنشأة لهذه العقوبات والجزاءات يعد في إطار التجنب الضريبي.

هذا ويوضح الباحث أن آليات التجنب الضريبي الداخلية والخارجية تسبب العديد من المخاطر على مستوى الشركة وعلى مستوى الاقتصاد القومي، حيث ناقشت دراسة

(محمد، ٢٠٢٠،ص٥٤٨) أن ارتفاع مستوى تجنب الضريبة من الناحية النظرية يؤدى إلى زيادة ثروة الملاك، وذلك من خلال تخفيض التدفقات النقدية الخارجة إلى السلطات الضريبية، أي أنه يمكن أن يحدث تجنب الضريبة من خلال استراتيجيات ضريبية معقدة مثل نظام التسعير التحويل(أسعار التحويل) بسبب استخدام أسعار تحويلية غير دقيقة تستخدم لتحويل البضاعة بين فروعها في المناطق هروباً إلى ضرائب منخفضة، وكذلك استراتيجية الملاذات الضريبية وعمليات الاندماج والاستحواذ، فقد يكون التسعير التحويلي المحرك الأساسي لتجنب الضريبة بين المنشآت، كما أنها تستخدم الملاذات الضريبية لزيادة مستوى تجنب الضريبة، وفى مقابل ذلك، قد تستهلك أنشطة تجنب الضريبة موارد المنشأة بدرجة كبيرة، ومن ثم ترتبط بتكلفة مرتفعة، كما أنها أنشطة معقدة ومشوهة ولا تتسم بالشفافية، فأنشطة تجنب الضريبة تخفض من المرونة المالية وتزيد من عدم التأكد بشأن الربحية المستقبلية للمنشآت.

وقد تستخدم التدفقات النقدية الناتجة من تجنب الضريبة لزيادة الاستثمار للمنشأة في مشروعات ذات صافى قيمة حالية سالب بما يتجاوز الحجم الأمثل، أي المبالغة والإفراط في الاستثمار، مما يؤدى إلى تعرض المنشأة للعسر المالي، كما يمكن أن تفشل المنشأة في استخدام تلك التدفقات في مشروعات ذات صافى قيمة حالية موجب أي النقص في حجم الاستثمار مما قد يؤدى إلى تعطل السيولة وفقدان الربح. كما يستخدم المديرون الانتهازيون التقارير المالية الغامضة (منخفضة الجودة) كوسيلة للاستفادة من التدفقات النقدية لتحقيق مصالحهم الشخصية، ويستخدمون ايضاً أساليب وتقنيات أخرى لدفع ضرائب أقل مما يتسبب في تحمل أصحاب المنشآت تكاليف معينة، كتكلفة الغرامات والتقاضي إذا ثبت عملية تجنب الضريبة وفق قانون الضرائب في بعض الدول (محمد، ٢٠٢٠، ص٥٥٢).

وبشأن قياس **التجنب الضريبي** تعددت النماذج المستخدمة في عملية القياس إلا أن الباحث سيعتمد عند بناء النماذج لقياس العلاقة بين التجنب الضريبي والرقابة الداخلية على معدل الضريبة الفعال، حيث يعتبر مؤشراً للعبء الضريبي الذى تتحمله الشركات، وهناك نوعان من المقاييس الشائعة لمعدل الضريبة الفعال، **أولهما؛** معدل الضريبة الفعال المحاسبي (وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ETR GAAP، ويحتسب بقسمة

إجمالي مصروف ضريبة الدخل على الدخل المحاسبي قبل الضرائب، وعادة ما تتم مقارنة معدل الضريبة الفعال المحاسبي مع المعدل الاسمي بهدف تحديد مدى التجنب الضريبي، فكلما اتسع الفرق كلما زاد مدى التجنب الضريبي، ويعكس هذا الفرق الفجوة بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة، **وثانيهما؛** معدل الضريبة النقدي الفعال Cash ETR، ويحتسب بقسمة مصروف الضريبة النقدي على الدخل المحاسبي قبل الضرائب، وبالتالي؛ يسمح بقياس الضرائب الفعلية المدفوعة عن كل وحدة من الدخل المكتسب، وبتحديد استراتيجيات تأجيل الضرائب (زيتون ، ٢٠٢١ ، ص ١٣٢٣).

واتفاقاً مع ما توصلت إليه دراسات (Beer et.al, 2020&Dewianawati and Setiawan, 2021) فإن ممارسات التجنب الضريبي قد تزيد من التدفقات النقدية للشركة، إلا أنها تؤثر بشكل سلبى على سمعتها إذا ما تمت إثارة الشكوك حول المشاركة في أنشطة التجنب الضريبي بشكل تعسفي، الأمر الذى يؤدى إلى تعرض الشركة إلى العديد من المخاطر منها مخاطر التقاضي ومخاطر السمعة والتي ينتج عنها تحمل المزيد من التكاليف منها تكاليف التقاضي وتكاليف سياسية إضافة إلى التأثير على أسعار أسهم الشركة بسوق الأوراق المالية، لذا سيتناول الباحث مدى تأثير الرقابة الداخلية على الحد من ممارسات التجنب الضريبي وذلك على النحو التالي.

٢-٢: العلاقة بين الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي

٢-٢-١ :مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية

يعد تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها وتقييمها بشكل فعال أمراً بالغ الأهمية لنجاح أي مؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهداف العمل، حيث يمكن أن يؤدي نظام الرقابة الداخلية الضعيف إلى انخفاض جودة المعلومات، مما قد يؤثر سلباً على الفعالية التشغيلية وموثوقية معلومات التقارير المالية و / أو الامتثال التنظيمي أو القانوني (Donelson et al., 2017). ولقد استفاض الفكر المحاسبي في وصف وتعريف الرقابة الداخلية منذ سنوات إلا أن الفترة الأخيرة شهدت بعض التعريفات على المستويين الأكاديمي والمهني كان الاهتمام فيها متجهاً نحو فعالية الرقابة الداخلية ودورها في تحقيق أهداف الشركة، حيث عرف (Arens et al.2017) الرقابة الداخلية بأنها عملية تقوم الإدارة بتصميمها لتقديم تأكيد

معقول عن مدى إنجاز المنشأة لأهدافها المتعلقة بدرجة الاعتمادية على التقارير المالية، مستوى كفاءة وفعالية العمليات، ومدى الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

وقدمت لجنة المنظمات الراعية تعريفاً للرقابة الداخلية ينص على أنها عملية يشارك في تصميمها كل من مجلس الإدارة، إدارة الشركة، وغيرهم من أفراد الشركة لإعطاء تأكيد معقول على ضمان تحقيق الأهداف العامة للمنشأة ذات الصلة بكل من كفاءة وفعالية العمليات، الاعتمادية على التقارير المالية والالتزام بالقوانين واللوائح (وهدان & زاهر،٢٠١٩ ، ٣٨٥). هذا ويشتمل نظام الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات تم تصميمها، لتمد الإدارة بالتأكيد المناسب، بأن الشركة تحقق أهدافها، وتسعى هذه السياسات والإجراءات الضوابط، وهي تمثل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ويكون للإدارة ثلاثة أهداف رئيسية في تصميم نظام الرقابة الداخلية الفعال Arens, A,et al. (2012) ، وهدان & زاهر،٢٠١٩ ، ٣٨٥).

- **الاعتماد علي التقرير المالي**: تقع مسئولية إعداد القوائم المالية التي يستخدمها المستثمرين، الدائنين، المراجعين، والمستخدمين الآخرين على عاتق الإدارة، وتقع علي الإدارة مسئولية قانونية مهنية للتأكد من أن المعلومات المدرجة بالقوائم المالية تم عرضها بعدالة بما يتفق مع متطلبات التقرير الخاصة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويمثل هدف تحقيق رقابة داخلية فعالة على التقرير المالي في الوفاء بمسئوليات التقرير المالي. حيث يعتبر صدق وثبات التقارير المالية من أهداف نظام الرقابة الداخلية ومن الأدلة على حقيقة الأداء الفعلي المعلن للشركة، حيث يجب على الإدارة تقديم معلومات خالية من الغش والتلاعب، ولذا فإن مصداقية القوائم المالية التي تتم مراجعتها تتأثر برأي المراجع عن الرقابة الداخلية، لأن ضعف الرقابة يؤثر علي محتوى ومصداقية ما تحمله التقارير المالية من معلومات وبيانات يتم على أساسها إتخاذ القرارات.
- **كفاءة وفعالية التشغيل** : تشجع أساليب الرقابة داخل الشركة الاستخدام الكفء الفعال لمواردها لتحقيق أهداف الشركة. ومن أهم أهداف هذه الأساليب الرقابية، تصحيح المعلومات المالية وغير المالية عن عمليات الشركة، وذلك لإتخاذ

القرارات المناسبة، وترتبط كفاءة وفعالية العمليات بقدرة الشركة على الاستجابة للمخاطر، تحسين الأداء والربحية، وحماية الموارد من الخسائر، حيث أن عدم كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية قد تحد من قدرة الشركة على تحقيق الأرباح بصورة دائمة، وبالتالي تدهور قيمة الشركة.

- **الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها**: تستلزم المادة ٤٠٤ في قانون SOX من كل الشركات العامة، أن تصدر تقريرا عن الفعالية التشغيلية للرقابة الداخلية على التقرير المالي، وبالإضافة إلي ذلك تلزم المادة ٤٠٤ من قانون SOX أن تتبع الشركات العامة وغير العامة، والمنظمات غير الربحية العديد من القوانين والقواعد بعضها يرتبط بالمحاسبة فقط بشكل غير مباشر مثل الحماية البيئية وقوانين الحقوق المدنية، في حين هناك قوانين أخرى ترتبط أكثر بالمحاسبة مثل قوانين ضرائب الدخل والغش، يتعين على نظام الرقابة الداخلية أن يضمن التزام جميع العاملين بالشركة ومجلس إدارتها باتباع كافة القوانين واللوائح المعمول بها في مجال عمل الشركة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة .

هذا ويمكن القول أن أهداف الرقابة الداخلية مرتبطة بصورة واضحة بعناصر إطار الرقابة الصادر عن لجنة COSO، والتي تتمثل في بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المراقبة وأنه من الضروري تكامل هذه المكونات لتحقيق هدف الاعتمادية على التقارير المالية وضمان خلوها من الأخطاء الجوهرية، ويمكن عرض عناصر إطار الرقابة الداخلية في ضوء ما ورد بالإطار المتكامل للجنة (COSO).

٢-٢-٢ :تأثير عناصر إطار لجنة(COSO) للرقابة الداخلية على التجنب الضريبي

تشكلت لجنة المنظمات الراعية (COSO) التابعة للجنة تريدواي في عام ١٩٨٥ وأصدرت الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في عام ١٩٩٢، وبعد عدة إخفاقات كبرى في إعداد التقارير المالية في أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، أقر الكونجرس الأمريكي قانون ساربينز أوكسلي لعام ٢٠٠٢ (SOX). وتناول SOX بيئة الرقابة الداخلية وألزم الشركات العامة الأمريكية بإنشاء والحفاظ على هياكل وإجراءات رقابة داخلية كافية لإعداد التقارير المالية، وفي حين أن قانون SOX لا

يصف إطاراً معيناً للرقابة الداخلية المقبولة، فقد اتحدت الشركات بشكل كبير حول إطار عمل COSO كمعيار، وفي عام ٢٠١٣ أصدرت لجنة COSO إطاراً محدثاً للرقابة الداخلية وأعلنت أنها ستنظر في هذا الإطار ليحل محل إطار عام ١٩٩٢ وقد تم العمل به في ١٥ ديسمبر ٢٠١٤ (Addy and Berglund, 2020).

ومن هنا يمكن القول أن التغييرات المستمرة في بيئة الأعمال التي حدثت في العقدين الماضيين منذ إصدار الإطار الأول تمثل الدافع وراء تحديث إطار عمل لجنة COSO، ويشتمل هذا الإطار الجديد على سبعة عشر مبدأ للرقابة الداخلية يجب أن تتوافق معها المؤسسة من أجل تحسين الضوابط والتقييمات، وتحديداً يقدم تحديث إطار عمل COSO لعام ٢٠١٣ أن تختار المنظمة وتطور أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف، وتؤكد نقاط الدعم لهذا المبدأ على اعتماد العمليات التجارية على التكنولوجيا وتركيز الإدارة بشأن تطوير الضوابط المحيطة بالحصول على التكنولوجيا وتطويرها.

ولقد تطلب قانون Sarbanes-Oxley لعام ٢٠٠٢ (SOX) في البند ٤٠٤ أن تتبنى إدارة الشركات المتداولة أسهمها في البورصة إطاراً للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى ذلك فإن إدارة الشركات العامة هي المسؤولة عن التقييم والتقرير عن تصميم وفعالية الرقابة الداخلية الخاصة بهم، وللامتثال لمتطلبات SOX اعتمدت معظم الشركات الأمريكية على الإطار المقدم من لجنة المنظمات الراعية التابعة لهيئة (Treadway Commission (COSO، حيث توفر لجنة COSO قيادة فكرية من خلال تطوير أطر عمل شاملة وإرشادات حول إدارة مخاطر المؤسسة والرقابة الداخلية وردع الاحتيال لتحسين الأداء التنظيمي والحوكمة وتقليل الغش في المؤسسات، ويتضمن إطار عمل COSO. 2013 للرقابة الداخلية خمسة مكونات تتمثل في بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والتوصيل، والمراقبة (COSO, 2013). بالإضافة إلى ذلك يتضمن إطار عمل COSO. 2013 أيضاً مبادئ الرقابة الخاصة بتكنولوجيا المعلومات (IT).

هذا ويعد الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في لجنة مراقبة المنظمات الأكثر انتشاراً وقبولاً في الولايات المتحدة، حيث إنه يصف المكونات الخمسة للرقابة الداخلية التي تصممها الإدارة، وتستخدمها لتقديم تأكيد مناسب بأن أهدافها في الرقابة

سيتم تحقيقها، ويشمل كل مكون عدة ضوابط، ولكن يركز المراجعون على الضوابط التي تم تصميمها لمنع أو اكتشاف التحريفات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية، وتعد بيئة الرقابة بمثابة المظلة للمكونات الأربعة الباقية فبدون بيئة رقابة فعالة، فإن المكونات الأربعة الباقية لا يحتمل أن ينتج عنها رقابة داخلية فعالة، بغض النظر عن جودتها، ويمكن عرض هذه المكونات على النحو التالي:

- **بيئة الرقابة**: يتم التعبير عن مكون بيئة الرقابة على أنه المكون الأساسي لنموذج الرقابة الداخلية COSO، بشكل عام يمكن تعريفها على أنها البيئة الداخلية التي سيتم فيها تطبيق الرقابة الداخلية، وفى هذا السياق تتكون بيئة الرقابة من إدارة الأعمال وسلوكيات الموظفين ومواقفهم تجاه هيكل الرقابة الداخلية ومبادئ الإدارة والهيكل التنظيمي للأعمال والإجراءات وسياسات الموظفين التي يجب اتباعها في منح الصلاحيات والمسؤوليات (Yilmaz, O. K., & Karakaya, G. (2020.756، حيث تحتوى على الفكر الإداري وأسلوب التشغيل وهو يحدد أسلوب الإدارة في التعامل مع العمليات التشغيلية والإدارية ويقيس قدرة الإدارة على مواجهة التحديات والمخاطر ويقيس أيضا الأساليب الإدارية المضادة والملائمة التي تتبنى تحقيق الشفافية والموضوعية في عرض الحقائق والتقرير عنها ويساهم في ذلك مسئولي الحوكمة لخلق بيئة جيدة ومناسبة، والإطار السلوكي للعاملين حيث يعتبر العنصر البشرى جزء لا يتجزأ من البيئة الرقابية وتعد سلوكياتهم ودوافعهم ورغباتهم وشخصياتهم وأفكارهم الأخلاقية مؤثرة بشكل جوهري على نظام الرقابة فتوافر العنصر البشرى بجوانب سلوكية محددة تساهم في الحصول على بيئة رقابية جيدة (متولى،٢٠١٩، ٥٦٤)، وتتكون بيئة الرقابة من وفقاً لإطار COSO,2013 من المبادئ التالية:
- تُثبت المنظمة التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية.
- يُظهر مجلس الإدارة استقلاليته عن الإدارة ويمارس الرقابة على تطوير وأداء الرقابة الداخلية.

- تحدد الإدارة مع إشراف مجلس الإدارة؛ الهياكل، والتسلسل الإداري، والسلطات والمسؤوليات المناسبة في السعي لتحقيق الأهداف.
- تُظهر المنظمة التزاماً بجذب الأفراد الأكفاء وتطويرهم والاحتفاظ بهم بما يتماشى مع الأهداف.
- تُحمل المنظمة الأفراد المسؤولية عن مسؤوليات الرقابة الداخلية الخاصة بهم في السعي لتحقيق الأهداف.

وحيث أن بيئة الرقابة تمثل موقف وثقافة الإدارة العليا ومجلس الإدارة تجاه المخاطر الضريبية وبناء سياسة إدارة المخاطر الضريبية ومراقبة تنفيذ هذه السياسة، ونظراً للدور المهم الذي يلعبه كبار المديرين التنفيذيين ومديري مجلس الإدارة في تحديد مستوى التجنب الضريبي (Armstrong et al. 2015)، فإن بيئة الرقابة تؤثر على التجنب الضريبي من خلال تنفيذ سياسة موثقة لإدارة المخاطر الضريبية.

- **تقييم المخاطر:** يمكن تعريف المخاطر على أنها الحدث (الأحداث) التي ستؤثر سلباً على الشركات في عملية تحقيق أهدافها (COSO, 2013)، ويختلف تقدير الإدارة للمخاطر ولكنه يرتبط بشكل وثيق مع تقدير المراجع للمخاطر، حيث تقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات بينما يقوم المراجعون بتقييم المخاطر لتحديد حجم الأدلة الضروري في المراجعة، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للمخاطر استجابت لها على نحو مناسب سيقوم المراجع بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف على أو الاستجابة للمخاطر الهامة (Arens, A. A., Elder, R. J., & Mark, B. (2012.255 ووفقاً لإطار COSO فإن مبادئ تقييم المخاطر هي (COSO، 2013):

- تحدد المنظمة الأهداف بوضوح كافٍ لتمكين تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف.
- تحدد المنظمة المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها عبر الكيان وتحلل المخاطر كأساس لتحديد كيفية إدارة المخاطر.

- تنظر المنظمة في احتمالية الاحتيال في تقييم المخاطر التي تهدد تحقيق الأهداف.
- تحدد المنظمة وتقيم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية.

ويؤثر تقييم المخاطر كإحدى عناصر إطار الرقابة على التجنب الضريبي عن طريق قياس وتحديد أولويات المخاطر الضريبية بحيث تتم إدارة مستويات المخاطر ضمن حدود تحمل محددة دون الإفراط في السيطرة عليها أو التخلي عن الفرص المرغوبة.

- **أنشطة الرقابة:** تمثل السياسات والأساليب التي يتم إنشاؤها من قبل المنظمة وتنفيذها لمواجهة المخاطر الحالية أو المحتملة ولتحقيق أهداف العمل، كما تساهم الأنشطة الرقابية في تقيد فرص الغش والاحتيال وتقضى على التواطؤ مع الأطراف المختلفة وتعمل على إجراء المقارنات بين عمليات الجرد الفعلي وما هو مقيد في الدفاتر من أصل وتعمل على المحافظة على أصول المنشأة وحمايتها من السرقة والضياع، ولكى تكون الأنشطة الرقابية ذات فاعلية وجودة لابد من تطوير الآليات والإجراءات والسياسات الرقابية خوفاً من التقادم ومواكبة للظروف والتغيرات المحيطة ببيئة المنظمة (متولى،٢٠١٠، ٥٦٥) ووفقاً لنموذج الرقابة الداخلية التابع لإطار لجنة COSO يمكن إيضاح مبادئ أنشطة الرقابة على النحو التالي (COSO,2013):
- تختار المنظمة وتطور أنشطة الرقابة التي تساهم في التخفيف من المخاطر لتحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة.
- تختار المنظمة وتطور أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف.
- تنشر المنظمة أنشطة الرقابة من خلال السياسات التي تحدد ما هو متوقع والإجراءات التي تضع السياسات موضع التنفيذ.

ويرى الباحث أن أنشطة الرقابة على التجنب الضريبي لأنها تستخدم سياسات ومراجعات وموافقات وآراء ضريبية خارجية مفصلة لإدارة المخاطر الضريبية.

- **المعلومات والتوصيل:** عند تطبيق نموذج الرقابة الداخلية وفقاً لإطارCOSO؛ يعتبر عنصر المعلومات والتوصيل ذات أهمية كبيرة في الحصول على المعلومات الصحيحة ونقلها إلى المعنيين، ويشمل هذا المكون عناصر مختلفة مثل الاتصال السريع، والسرعة في نقل البيانات والمعلومات، والتكيف السريع مع التغييرات التكنولوجية، والتمكن من نقل المعلومات في الوقت المناسب وبالطريقة المناسبة، كما يمكن أيضًا الحصول على تقارير الرقابة المطلوبة من قبل مجلس الإدارة أو الإدارة العليا من خلال مكون اتصالات المعلومات Yilmaz,O.K& Karakaya, G. (2020.758)، ويمكن إدراج مبادئ المعلومات والتوصيل المناسبة لهيكل الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على النحو التالي (COSO، 2013):
  - تحصل المنظمة أو تنشئ وتستخدم معلومات ذات صلة وذات جودة لدعم عمل الرقابة الداخلية.
  - تنقل المنظمة المعلومات داخليًا، بما في ذلك الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية اللازمة لدعم عمل الرقابة الداخلية.
  - تتواصل المنظمة مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية.

ومن الممكن القول أنه لضمان تدفق المعلومات لإدارة المخاطر والتحكم فيها تعزز المعلومات والتوصيل التنسيق والتعاون، مثل اشتراك إدارة الضرائب في المعاملات الرئيسية من أجل تحقيق نتائج أفضل بعد خصم الضرائب، حيث تؤثر الرقابة على التجنب الضريبي لأنها تتيح للشركة إتخاذ إجراءات تصحيحية لمعالجة نقاط ضعف الرقابة الداخلية المتعلقة بالضرائب. كما يمكن أن يؤدى الاتصال في الوقت المناسب بين الشركة والحكومة، وبين الإدارة الضريبية والإدارة العليا، وبين الإدارة والموظفين إلى تصميم استراتيجيات تصميم تخطيط ضريبي بشكل مقبول، حيث أنه المتوقع عند تنفيذ الأنشطة الرقابية للشركة أن يلعب الموظفون دوراً مهماً في الحفاظ على رقابة داخلية فعالة (Guo et al. 2016). وذلك توافقاً مع وجهه النظر التي تتبنى إمكانية ممارسة عمليات الرقابة من أسفل إلى أعلى

(Acharya et al. 2011) حيث تتأثر جودة الرقابة الداخلية بقرارات التوظيف، تدريب الموظفين، والاحتفاظ بأصحاب الكفاءات الأفضل في إدارة الضرائب مما يؤدى إلى عملية التخطيط الضريبي بشكل جيد .

- **المراقبة**: هي المرحلة التي يتم فيها مراقبة وملاحظة التقدم الفعال والإنتاجي لهيكل الرقابة الداخلية في عملياته الداخلية وتأثير المنظمة على عمليات القيمة المضافة؛ ففي هذه المرحلة يمكن مراجعة العملية بأكملها والسماح بالتدخلات الممكنة، وفي هذا السياق يتم مراجعة ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة وكما هو مخطط له من خلال عمل مراجعة داخلية فعالة ومستمرة، ويتم تقديم تقارير المراجعة الداخلية، بما في تشمل عليه من مدي فعالية أو وجود أوجه قصور وضعف في الرقابة الداخلية، وكذلك توصيات المراجع إلى الإدارة العليا لمنع حدوث الأزمات. وبالتالي يمكن للإدارة العليا القضاء على عيوب / ضعف هيكل الرقابة الداخلية من خلال تنفيذ التدابير المتعلقة بأوجه القصور المحددة Arens, A., Elder, R., & Mark, B. (2012.258) ويمكن إيضاح المبادئ الرئيسية للمراقبة وفقاً لإطار COSO كما يلي (COSO، 2013):
- تختار المنظمة وتطور وتنفذ تقييمات مستمرة و / أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل.
- تقوم المنظمة بتقييم والتقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب لتلك الأطراف المسؤولة عن إتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب الاقتضاء.

هذا ومن المحتمل أن تقوم الشركات التي لديها رقابة داخلية فعالة بمراقبة الوضع الضريبي وتخفض من احتمالية السماح للمديرين بالتجنب الضرائب، فقد توصلت دراسة Graham, L., and J. Bedard. 2015 أن الإدارة قد لا تمتلك الخبرة اللازمة لتصميم ومراقبة ضوابط فعالة على العمليات الضريبية، فحتى إذا لم يكن لدى الشركات نية لتجنب الضرائب، فإن أوجه القصور في الرقابة في عملية استحقاق الضرائب قد تؤدي إلى إغفال ضرائب معينة.

وحيث تمثل الرقابة الداخلية آلية مراقبة تهدف إلى ضمان خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية وأن الإدارة لا تنتهك القوانين واللوائح (Rae et al., 2017) بما في ذلك اللوائح الضريبية، فإن الرقابة الداخلية الفعالة تشجع الإدارة على وضع خطط ضريبية تتوافق مع اللوائح المعمول بها ولا تضر الشركة في المستقبل، كما أنها تمنع الإدارة من التصرف بشكل انتهازي وحكيم في تنفيذ أنشطة التخطيط الضريبي مما يؤدى إلى التقليل من التجنب الضريبي المتعسف وتنفيذه في إطار زيادة قيمة الشركة على المدى الطويل. كما يشير Bauer (2016) إلى أن ضعف الرقابة الداخلية يمكن أن يتسبب في العديد من المشاكل الضريبة tax-saving، مما يؤدي إلى مستوى أعلى من التجنب الضريبي، **وبهذا يوضح الباحث أنه يوجد تأثير مزدوج للرقابة الداخلية على أنشطة التجنب الضريبي، يمكن عرضه على النحو التالي**:

أوضحت دراسة (Chang et al., 2020, p.20) أن أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة يمكن أن تسهل أنشطة التخطيط الضريبي المنضبطة وغير التعسفية، لذلك فإن هناك احتمال أن تؤدى الرقابة الداخلية الفعالة إلى ممارسة أنشطة التخطيط الضريبي، وبالتالي تزيد من التجنب الضريبي، وقد أطلقت الدراسة على هذا التأثير "التأثير الميسر The facilitating effect". وفي الوقت نفسه تشمل وظائف الرقابة الداخلية ضمان الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها، بالإضافة إلى التخفيف من المخاطر المحتملة (COSO, 2011). وبالمقارنة مع معاملات التخطيط الضريبي، فإن أنشطة التجنب الضريبي التعسفية تتضمن على مستوى أعلى من المخاطر الضريبية، مما يؤدي إلى الإضرار بأداء الشركة والإضرار بمصالح المساهمين. ولهذا يجب أن تضمن الرقابة الداخلية الفعالة اكتمال ودقة الإقرارات الضريبية، وأن تساعد في تقييم المخاطر، لذلك افترضت دراسة (Chang et al., 2020) أن الرقابة الداخلية الفعالة يمكن أن تضبط أنشطة التجنب الضريبي التعسفية. وأطلقت الدراسة على هذا التأثير "التأثير التأديبي The disciplining effect".

وبسبب هذين التأثيرين المتعارضين يمكن للرقابة الداخلية الفعالة إما زيادة أو تخفيض التجنب الضريبي الإجمالي، حيث يتوافق التخطيط الضريبي مع مصالح المساهمين

ويتوافق مع أهداف الأداء والربحية لأنظمة الرقابة الداخلية، ويمكن لنظام الرقابة الداخلية الفعال أن يسهل تحقيق وفورات ضريبية من خلال التخطيط المسبق، وضمان إتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف التخطيط الضريبي، وتقليل فرص توفير الضرائب الضائعة، وتحسين هيكل الشركة، وتحسين الموارد وتخصيص الموظفين، وتسهيل التواصل والتعاون، وتعزيز المعرفة المهنية وكفاءة موظفي الضرائب. فقد تجد الشركات التي تتمتع برقابة داخلية أكثر فاعلية فرصاً قانونية لتأجيل الدخل أو تسريع الخصومات أو الحصول على ائتمانات ضريبية، كما يمكنهم أيضاً تغيير خطط أعمالهم لتشمل الولايات الضريبية التي تكون معدلات الضرائب بها أقل، ويمكن وضع خطط لنقل الأصول المادية الكبيرة والموظفين ومراكز الإيرادات إلى تلك الولايات القضائية للامتثال لقوانين أسعار التحويل والضرائب (Chang et al., 2020, p.22).

وبشكل عام يمكن أن يسهل نظام الرقابة الداخلية الفعال أنشطة التخطيط الضريبي، مما يؤدي إلى زيادة التجنب الضريبي إذا كان في حدود المعقول، وفي الوقت نفسه فإن نظام الرقابة الداخلية الفعال يمكن أن يقلل من أنشطة التجنب الضريبي التعسفية، حيث تتمثل إحدى الوظائف الرئيسية للرقابة الداخلية في ضمان الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها، فمع قيام الشركات بتحسين أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها، يمكن لإدارة الضرائب تنبيه المديرين إلى مشكلات الإيداع الضريبي tax filing issues (على سبيل المثال، بدء الارتباط في دولة جديدة، أو الإيرادات التي يجب فرض ضرائب عليها، أو الخصومات التي لا ينبغي أخذها)، وبالتالي يمكن أن تؤدي الرقابة الداخلية الفعالة إلى تقليل المعاملات المتعسفة لتوفير الضرائب، مما يؤدي إلى انخفاض التجنب الضريبي، وهذا ما أطلق عليه "التأثير التأديبي". (Chang et al., 2020, p.22).

وبناء على ما سبق عرضه يمكن صياغة الفروض البحثية على النحو التالي:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائيه لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المنضبط، وينقسم إلي:

H1-1: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائيه لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة الفعال.

H1-2: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائيه لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائيه لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المتعسف، وينقسم إلي:

H2-1: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائيه لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المتعسف باستخدام معدل الضريبة الفعال.

H2-2: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائيه لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المتعسف باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال.

القسم الثالث: تصميم الدراسة التطبيقية واختبار الفروض البحثية:

هدفت الدراسة الحالية إلي التعرف على دور الرقابة الداخلية وفقاً لإطار لجنة COSO على أنشطة التجنب الضريبي للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري. ومن ثم يمكن عرض الدراسة التطبيقية من خلال النقاط التالية:

٣-١: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري في الفترة الزمنية من عام ٢٠١٧ إلي عام ٢٠٢٠، وتشمل عدد ٢٣٦ شركة ويرجع اختيار الفترة الزمنية من بعد عام ٢٠١٦ لتجاوز فترة القرارات السياسية التضخمية واستبعاد آثارها على عملية تحليل البيانات. وحفاظاً على تجانس عينة الشركة تم استبعاد عدد ٨ قطاعات متمثلة في (رعاية صحية وأدوية، وسياحة وترفيه، وموزعون وتجارة تجزئة، إعلام، واتصالات، وتكنولوجيا، وغاز وبترول، ومرافق). وبذلك تصل عينة الدراسة إلي عدد ١٢١ شركة لتسجل ٤٨٤ مشاهدة (١٢١ شركة × ٤ سنوات). بالإضافة إلي القيام بعمل العديد من الإجراءات على هذه المشاهدات للوصول إلي العينة النهائية، ويمكن تلخيصها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٣-١): إجراءات اختيار العينة النهائية للدراسة

بيان	عينة سنوية
الحجم المبدئي للعينة	٤٨٤
(-) البيانات المفقودة	٩٦
(-) القيم الشاذة والمتطرفة	١٠٥
العينة النهائية	**٢٨٣**

ويمكن إيضاح توزيع عينة الدراسة بين القطاعات المختلفة كما يلي من خلال الجدول رقم (٣-٢):

جدول رقم (٣-٢):توزيع عينة الدراسة بين القطاعات

القطاع / السنوات	2017	2018	2019	2020	الإجمالي
أغذية ومشروبات	12	12	12	12	48
التشييد ومواد البناء	15	15	15	15	60
العقارات	9	9	9	8	35
خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	13	13	13	13	52
كيماويات	8	8	8	8	32
منتجات منزلية وشخصية	8	8	8	8	32
موارد أساسية	6	6	6	6	24
الإجمالي	71	71	71	70	283

واعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة التطبيقية اللازمة لمتغيرات الدراسة على مجموعه من مواقع الانترنت التي يتوافر عليها التقارير المالية للشركات

المدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية والبيانات الخاصة بالأسهم، وتتمثل هذه المواقع في كل من:

- موقع البورصة المصرية:www.egx.com.eg
- موقع معلومات مباشر:-http://www.mubasher.info/EGX/listed-companies
- موقع اتش سي لتداول الاوراق المالية: http://www.hcestox.com/companies.aspx

٣-٢: أدوات القياس ونموذج الدراسة:

انطلاقاً من الفروض الإحصائية والتي تم عرضها في الدراسة النظرية لهذا البحث فإنه يصبح من الأهمية بمكان تحديد متغيرات الدراسة وصياغة نموذج الدراسة، وذلك على النحو التالي:

المتغير المستقل للدراسة:

يتمثل المتغير المستقل محل الاهتمام بالدراسة الحالية في جودة الرقابة الداخلية، ويمكن قياسه من خلال مؤشر الإفصاح عن ممارسات الرقابة الداخلية في إطار لجنة COSO والذي يتكون من خمسة عناصر رئيسية تتمثل في: بيئة الرقابة الداخلية، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والتوصيل، والمراقبة لتشمل كافة هذه العناصر الفرعية ١٤٤ عنصر ما بين مؤشر تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وما بين القيم الفعلية، ومن ثم تصبح **لوغاريتم** إجمالي قيمة هذا المؤشر للشركة الواحدة هي قيمة الرقابة الداخلية لديها.

المتغير التابع للدراسة:

يتمثل المتغير التابع للدراسة في التجنب الضريبي ويمكن قياسه من خلال الفرق بين المعدل الضريبي الرسمي للدولة والمعدل الضريبي الفعال، وتوجد طريقتان لحساب معدل الضريبة الفعال وهما معدل الضريبة الفعال الناتج من قسمة مصروف الضريبة على صافي الربح الكلي قبل الضريبة، ومعدل الضريبة الفعال النقدي والناتج من قسمة ضريبة الدخل المدفوعة على صافي الربح الكلي قبل الضريبة.

المتغيرات الضابطة للعلاقة:

في نطاق الدراسة الحالية، تصبح المتغيرات الضابطة للعلاقة أكثر ارتباطاً بالتجنب الضريبي بشقيه النقدي وغير النقدي أي المرتبط بمعدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة الفعال النقدي، ومن ثم فإنه يتم وضع هذه المتغيرات الضابطة (Control Variables) لتحييد أثر المستقل على التابع والتحكم في بعض العوامل المتعلقة بطبيعة المنشأة والتي من المحتمل أن تؤثر على المتغير التابع، وتتمثل أهم هذه المتغيرات الضابطة وفقاً للعديد من الدراسات السابقة (Chen et al., 2020, P. 29& De Simone et al., 2020, P.9) في كلٍ من الملكية الحكومية وهو متغير وهمي يأخذ القيمة ١ في حالة وجود ملكية حكومية والقيمة صفر فيما عدا ذلك، وحجم الشركة معبراً عنه بلوغاريتم إجمالي قيمة الأصول في بداية العام، ومستوى الربحية ويمكن قياسها بمعدل العائد على الأصول وتساوي الدخل قبل الضرائب والفوائد مقسوماً على إجمالي الأصول، وفرص نمو الشركة ويمكن قياسها بنسبة القيمة السوقية إلي القيمة الدفترية لحقوق الملكية للشركة في نهاية السنة، والتي يتم حسابها من خلال قسمة القيمة السوقية لحقوق الملكية (متمثلة في حاصل ضرب عدد الأسهم القائمة في سعر الإقفال للسهم في تاريخ إعداد الميزانية) على القيمة الدفترية لحقوق الملكية. والرافعة المالية ويمكن قياسها باستخدام نسبة إجمالي الالتزامات إلي إجمالي الأصول، ومؤشر حجم الأصول الملموسة ويمكن قياسها بالأصول الثابتة في نهاية العام مقسومًا على إجمالي الأصول في بداية العام، والقيمة المطلقة لبواقي نموذج الاستحقاقات الاختيارية وفقاً لنموذج جونز المعدل.

٣-٢-٤: تحديد نموذج الدراسة:

تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار فرضين أساسين للعلاقة بين المتغير المستقل الخاص بجودة الرقابة الداخلية والمتغير التابع التجنب الضريبي، حيث يتنبأ الفرض الأول بتحليل أثر جودة الرقابة الداخلية على ممارسات أنشطة التجنب الضريبي المنضبط باستخدام كلاً معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة الفعال النقدي، بينما يتنبأ الفرض الثاني بتحليل أثر جودة الرقابة الداخلية على ممارسات أنشطة التجنب الضريبي المتعسف باستخدام كلاً من معدل الضريبة الفعال ومعدل

الضريبة الفعال النقدي. ثم تم عمل تحليلات اضافية لإيضاح أثر كل مكون من مكونات جودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب سواء المنضبط أو المتعسف، وبناء على ذلك يمكن للباحثين صياغة نماذج انحدار الدراسة على النحو التالي:

$$DETR\ (Under\ sheltered\ or\ sheltered) = \beta0 + \beta1\ ICQ + \beta2\ SOE + \beta3\ SIZE + \beta4\ MTB + \beta5\ ROA + \beta6\ LEV + \beta7\ TANG + \beta8\ DA + \varepsilon \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots(1)$$

$$DCETR\ (Under\ sheltered\ or\ sheltered) = \beta0 + \beta1\ ICQ + \beta2\ SOE + \beta3\ SIZE + \beta4\ MTB + \beta5\ ROA + \beta6\ LEV + \beta7\ TANG + \beta8\ DA + \varepsilon \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots(2)$$

$$DETR\ (Under\ sheltered\ or\ sheltered) = \beta0 + \beta1\ CtrEnv(IC1) + \beta2\ RiskAssess(IC2) + \beta3\ CtrAct(IC3) + \beta4\ InfoCom(IC4) + \beta5\ Monitor(IC5) + \ldots\ldots\ldots(3)$$

$$DCETR\ (Under\ sheltered\ or\ sheltered) = \beta0 + \beta1\ CtrEnv(IC1) + \beta2\ RiskAssess(IC2) + \beta3\ CtrAct(IC3) + \beta4\ InfoCom(IC4) + \beta5\ Monitor(IC5) + \ldots\ldots\ldots(4)$$

حيث أن:

DETR = معدل الضريبة التفاضلي، ويمثل الفرق بين معدل الضريبة الرسمي ومعدل الضريبة الفعال (ويمكن حسابه بقسمة مصروف الضريبة على صافي الربح الكلي قبل الضريبة)؛DCETR = معدل الضريبة التفاضلي النقدي، ويمثل الفرق بين معدل الضريبة الرسمي ومعدل الضريبة النقدي الفعال (ويمكن حسابه بقسمة ضريبة الدخل المدفوعة على صافي الربح الكلي قبل الضريبة)؛ICQ = قيمة مؤشر الإفصاح عن ممارسات الرقابة الداخلية في إطار لجنة COSO المستخرجة من تطبيق المؤشر على البيئة المصرية (بعد أخذ اللوغاريتم لها)؛CtrEnv(IC1) = قيمة مؤشر الإفصاح عن بيئة الرقابة كأحد مكونات جودة الرقابة الداخلية في إطار لجنة COSO المستخرجة من تطبيق المؤشر على البيئة المصرية؛RiskAssess(IC2) = قيمة

مؤشر الإفصاح عن تقييم المخاطر كأحد مكونات جودة الرقابة الداخلية في إطار لجنة COSO المستخرجة من تطبيق المؤشر على البيئة المصرية؛CtrAct(IC3) = قيمة مؤشر الإفصاح عن أنشطة الرقابة كأحد مكونات جودة الرقابة الداخلية في إطار لجنة COSO المستخرجة من تطبيق المؤشر على البيئة المصرية؛InfoCom(IC4) = قيمة مؤشر الإفصاح عن المعلومات والتوصيل كأحد مكونات جودة الرقابة الداخلية في إطار لجنة COSO المستخرجة من تطبيق المؤشر على البيئة المصرية؛Monitor(IC5) = قيمة مؤشر الإفصاح عن المراقبة كأحد مكونات جودة الرقابة الداخلية في إطار لجنة COSO المستخرجة من تطبيق المؤشر على البيئة المصرية؛SOE = وهو مؤشر لملكية الحكومة حيث يساوي ١ إذا كانت الشركة بها أي جزء مملوك للحكومة، والقيمة صفر بخلاف ذلك؛

Size = الحجم، ويمكن قياسه باستخدام لوغاريتم القيمة الدفترية لإجمالي الأصول؛MTB = فرص نمو الشركة، يتم قياسها بنسبة القيمة السوقية إلي القيمة الدفترية لحقوق الملكية للشركة i في نهاية السنة t، والتي يتم حسابها من خلال قسمة القيمة السوقية لحقوق الملكية (متمثلة في حاصل ضرب عدد الأسهم القائمة في سعر الاقفال للسهم في تاريخ إعداد الميزانية) على القيمة الدفترية لحقوق الملكية؛ ROA = الربحية، ويمكن قياسها باستخدام الدخل قبل الضرائب والفوائد في العام t مقسومًا على إجمالي الأصول في بداية العام Lev؛t = الرافعة المالية، ويمكن قياسها باستخدام نسبة الديون إلي اجمالي الأصول؛TANG = الأصول الملموسة، يساوي الأصول الثابتة في نهاية العام t مقسومًا على إجمالي الأصول في بداية العام DA؛t = الاستحقاقات التقديرية، ويمكن قياسها باستخدام القيمة المطلقة لبواقي نموذج جونز المعدل للاستحقاق التقديري للشركة المقدرة حسب الصناعة والسنة حيث يلزم أن يكون لكل سنة صناعية ثمانية ملاحظات على الأقل.

٣-٤: مصادر الحصول على البيانات:

اعتمد الباحث على العديد من المصادر للحصول على كافة البيانات اللازمة لإتمام الدراسة الحالية، وهم: موقع البورصة المصرية وما يحتويه من بيانات القوائم المالية، وموقع معلومات مباشر مصر، وبعض المواقع الالكترونية للشركات المدرجة

وغير المدرجة في البورصة المصرية، وقد استطاع الباحث من خلال هذه المصادر الحصول على البيانات التالية:

- القوائم المالية للشركات المدرجة بالبورصة المصرية ومحل التطبيق بعينة الدراسة.
- تقارير مجالس الإدارة وما يتعلق بها من ايضاحات.
- تقرير المراجع الخارجي.

ولأغراض تحليل بيانات عينة الدراسة يتضح وجود دمج بين بيانات السلاسل الزمنية والبيانات المقطعية العرضية (Panel Data) وهي تعبر عن مجموعة المشاهدات التي يتم تكرار قياساتها عند عدد من الوحدات على عدة فترات زمنية ولهذا تتضمن هذه المشاهدات في البيانات الزمنية المقطعية على الأقل بعدين؛ الأول بعد مقطعي عرضي (المستعرض) Cross – Sectional Dimension معرف بالمؤشر (i) والذي يمثل الشركات المدرجة بالبورصة المصرية، والبعد الثاني زمني Time Series Dimension ويعرف بالمؤشر (t) الذي يمثل فترة الدراسة.

٣-٥: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

ولأغراض تحليل البيانات استعان الباحث بالبرنامج الإحصائي (SPSS) الإصدار الخامس والعشرين، ولأغراض اختبار الفروض الإحصائية للدراسة، حيث تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في: اختبارات التوزيع الطبيعي، والإحصاءات الوصفية (Descriptive Statistics)، ومعامل ارتباط بيرسون (Pearson's Correlation Coefficient)، وأسلوب تحليل الانحدار المتعدد (Multiregression Analysis)، وأسلوب تحليل الانحدار الربيعي (Quantile regression analysis) بالإضافة إلي إجراء الاختبارات البعدية للتأكد من صحة افتراضات الانحدار، مع الاستناد إلي قيمة معامل التحديد (R^2) لقياس الجودة الإحصائية للنموذج، والوقوف على تأثير مدى الالتزام بمؤشر جودة الرقابة الداخلية على التجنب الضريبي.

وبعد أن قام الباحث بعرض مجتمع وعينة الدراسة، ومصادر الحصول على بيانات الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، سيتم استخلاص النتائج من البرنامج وعرضها علي النحو التالي.

٣-٦: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

للتحقق من صحة نتائج اختبار نموذج الانحدار المتعدد للدراسة لابد من تحقق اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، واعتداليتها حول الوسيط، وبالتالي، استلزم الأمر من الباحث اختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي ومستوى تشتتها حول الوسيط من خلال اختباري كولمجروف سيمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) واختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) وهو ما يتضح نتائجهما من خلال الجدول التالي:

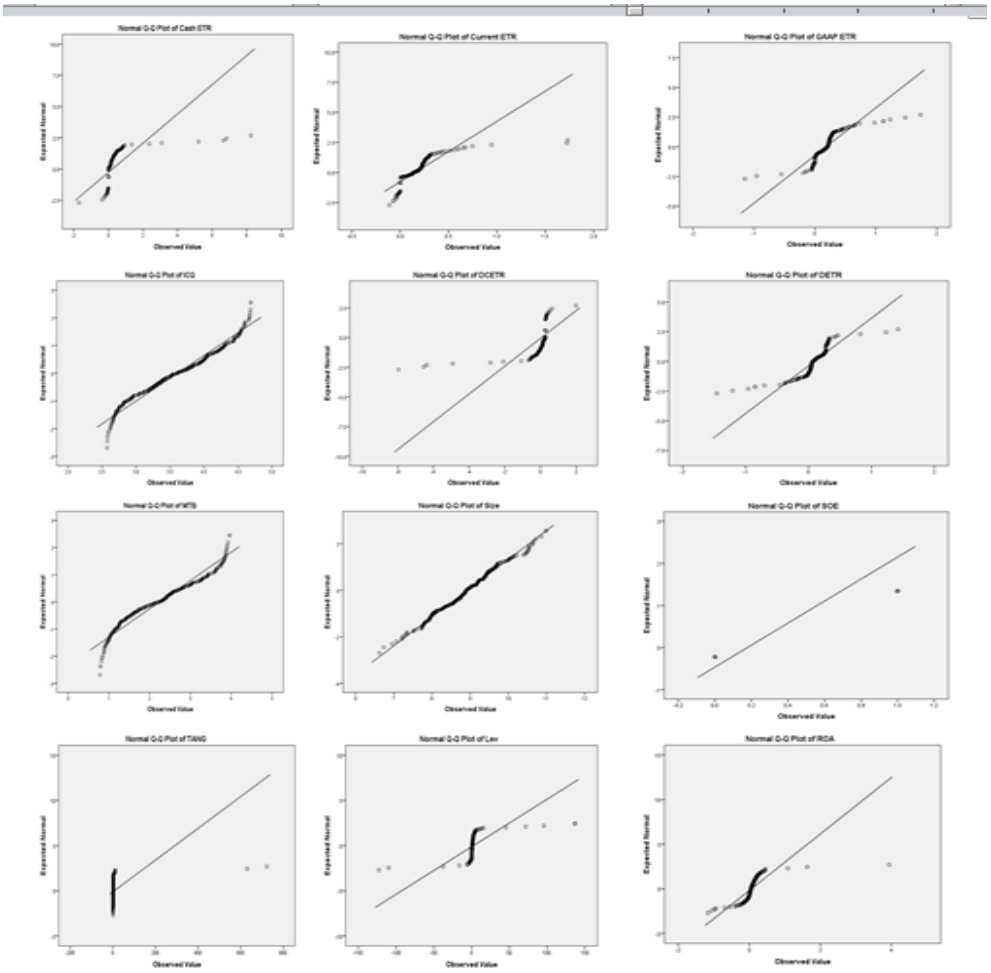
جدول رقم (٣-٣): نتائج اختباري كولمجروف سيمرنوف واختبار شابيرو ويلك

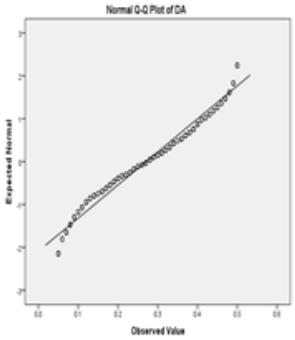
Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
GAAP ETR	.014	282	.166	.075	282	.196
Current ETR	.017	282	.150	.067	282	.163
Cash ETR	.035	282	.179	.029	282	.307
DETR	.021	282	.190	.075	282	.172
DCETR	.035	282	.202	.029	282	.124
ICQ	.007	282	.199	.096	282	.131
SOE	.050	282	.293	.046	282	.271
Size	.005	282	0.211	.099	282	.177
MTB	.009	282	.157	.094	282	.272
ROA	.025	282	.140	.045	282	.303
Lev	.040	282	.328	.026	282	.267
TANG	.049	282	.254	.006	282	.180
DA	.007	282	.273	.096	282	.181

وتقوم فرضية اختباري كولمجروف سيمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) واختبار شابيرو ويلك(Shapiro-Wilk) على فرض عدم يشير إلي أن التوزيع الخاص بالبيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي، بمعنى أن ثبوت معنوية هذين الاختبارين يشير إلي أن التوزيع الخاص بالبيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا ثبت عدم معنوية هذين الاختبارين فذلك دليل واضح على أن التوزيع الخاص بالبيانات يتبع التوزيع الطبيعي.

وبالتالي، بناء على النتائج السابق عرضها بالجدول رقم (٣-٢) يتبين عدم معنوية الاختبارين لأي متغير من متغيرات الدراسة حيث أن قيمة .Sig لكافة المتغيرات أكبر من ٥%، وفي ذلك دلالة على أن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي. وإضافة لذلك ينخفض مستوى تشتت البيانات حول الوسيط لكافة المتغيرات وهو ما يتضح من خلال الرسوم البيانية التالية:





والجدير بالذكر أن المخططات السابقة تسمى بمخططات الانتشار Spread-Versus Level Plot وفيها يتم تمثيل لوغاريتم الوسيط للمعالجات (المستوى) على المحور الأفقي لهذا المخطط وتمثيل لوغاريتم المدى الربيعي على Inter Quartile Range على المحور الرأسي، وفي حالة عدم وجود علاقة بين المستوى والتباعد فإن نقاط هذا المخطط تتجمع في خط أفقي الذي يشير إلي تجانس تباين المعالجات، وعكس ذلك فإن تجمع النقاط حول خط اتجاه عام يعني وجود علاقة وبالتالي عدم تجانس تباين المعالجات، ويتضح لدى الباحث من المخططات السابق عرضها:

- عدم وجود اتجاه عام للعلاقة بين الوسيط والانتشار، وهذا يشير إلي انتفاء مشكلة عدم تجانس التباين للمعالجات.
- نقاط شكل الانتشار تقع تقريباً بمحاذاة الخط المستقيم، مما يشير إلي اتباع البيانات التوزيع الطبيعي.

٣-٧: نتائج تحليل البيانات واختبارات الفروض:

بناءاً على فروض الدراسة المستهدف اختبارها فإنه يصبح من الأهمية بمكان عرض نتائج التحليل الاحصائي على ثلاثة مراحل أساسية تتمثل في الآتي:

٣-٧-١: الإحصاء الوصفي:

تشير الإحصاءات الوصفية إلي طبيعة عينة الدراسة وشكل توزيع المنحنى الخاص بكل متغير على حدة، وفي إطار الدراسة الحالية يصبح استخدام مؤشر جودة

الرقابة الداخلية أمراً حديث العهد بالبيئة المحاسبية المصرية، ومن ثم تتضح أهمية الإحصاءات الوصفية في توضيح شكله وكيفية توزيعه بين الشركات خاصة اذا كانت معظم بيانات هذا المؤشر غير متوافره في البيئة المصرية. وقد تم إجراء التحليل

الوصفي لمتغيرات الدراسة باستخدام برنامج SPSS الإصدار السادس والعشرين، ويوضح الجدول رقم (٣-٤) نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة على النحو التالي:

جدول رقم (٣-٤): الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

Variables	N	Mean	Std. Dev.	Min.	Max.	Skewness	Kurtosis	Q1	Median	Q3
DETR	283	0.020	0.016	-.015	0.032	-1.348	8.740	0.003	0.009	0.027
DCETR	283	0.030	0.034	-.016	0.045	-2.180	7.516	0.010	0.028	0.028
ICQ	283	3.602	0.607	2.574	4.686	0.023	-1.131	3.107	3.553	4.050
SOE	283	0.168	0.375	0.000	1.000	1.782	1.182	0.000	0.000	0.000
Size	283	8.926	0.808	6.626	10.984	0.017	0.074	8.385	8.900	9.420
MTB	283	2.259	0.958	0.780	3.960	0.204	-1.235	1.390	2.260	3.060
ROA	283	0.058	0.316	-1.167	3.940	2.525	5.046	0.004	0.046	0.112
Lev	283	2.242	18.502	-122.708	136.834	2.752	4.863	0.332	0.787	1.601
TANG	283	5.899	56.976	0.000	723.335	2.887	1.022	0.842	0.968	1.032
DA	283	0.271	0.129	0.050	0.500	0.004	-1.118	0.160	0.270	0.380

انطلاقاً من العرض السابق لجدول الإحصاءات الوصفية رقم (٣-٤) يمكن للباحث توضيح بعض الملاحظات الهامة المتمثلة فيما يلي:

- المتوسطات الحسابية للمتغيرات DETR & DCETR تبلغ ٠.٠٢ & ٠.٠٣ على التوالي، وهو ما يشير إلي أن مستويات التجنب الضريبي لعينة الدراسة منخفضة بشكل عام، ورغم ذلك يبلغ الوسيط لكلا المتغيران ٠.٠٠٩، ٠.٠٢٨ على التوالي، وهو ما يشير إلي أن غالبية عينة الدراسة لديها معدلات ضريبة فعالة أقل من المعدلات الرسمية المفروضة من الدولة، كما يوضح أن غالبية المشاهدات بهذه الدراسة تحقق التجنب الضريبي النقدي من خلال تأخير سداد المستحقات الضريبية.

- ارتفاع مستويات المدى الربيعي للمتغيرات DETR & DCETR حيث تبلغ ٠.٠٣٠ & ٠.٠٣٨ على التوالي، فضلاً عن ارتفاع مستوى الانحراف المعياري مقارنة بالوسط الحسابي للمتغيرين وهو ما يشير إلي ارتفاع مستوى التشتت بالتجنب الضريبي.
- يبلغ الوسط الحسابي للمتغير ICQ قيمة ٣.٦٠٢ وهي درجة معتدلة تشير إلي انخفاض الرقابة الداخلية بشكل عام في عينة الدراسة إلا أنها تقترب من نظيرتها بدراسات (Chen, et al., 2017; Chen, et al., 2020)، ويمكن للباحث تبرير انخفاض درجة الرقابة الداخلية في عينة الدراسة إلي أن سوق الأوراق المالية المصري لم يقم بالزام الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية بتطبيق مؤشر COSO للرقابة الداخلية، ومن ثم تم استناد الدراسة الحالية إلي استخدام أسلوب تحليل المحتوى في استخراج درجة مؤشر الرقابة الداخلية.
- يقترب الوسيط للمتغير ICQ الخاص بالرقابة الداخلية من وسطه الحسابي، فضلاً عن انخفاض مستوى الانحراف المعياري له، وهو ما يشير إلي اعتدالية بيانات الرقابة الداخلية وعدم تشتتها إلي حد كبير، ومن ثم ارتفاع جودة قياس مستوى الرقابة الداخلية داخل العينة.
- يبلغ الوسط الحسابي للمتغير SOE قيمة ١٦.٨% وهي نسبة ضعيفة تشير إلي انخفاض مستوى الملكية الحكومية في عينة الدراسة، ومن ثم تظهر أهمية تطبيق مؤشر الرقابة الداخلية على عينة الدراسة حيث أن الشركات التي تؤول جزء من ملكيتها إلي الحكومة غالباً ما تكون مستويات الرقابة الداخلية بها أكثر صرامة (Wilson 2012; Badertscher, Katz, and Rego 2013; Chen et al. 2015).
- ارتفاع قيم معاملات التفرطح للعديد من المتغيرات عن٣، فضلاً عن إلتواء متغيرات التجنب الضريبي نحو اليسار حيث تحمل قيم سالبة، وهو ما يشير إلي تفرطح تلك المتغيرات والتوائها ناحية اليسار مما يبرهن أهمية الاستناد إلي المدى الربيعي في تقسيم العينة والاعتماد على الانحدار الربيعي في اختبار الفروض.

تأسيساً على العرض السابق لبعض نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالمتغيرات محل الاهتمام بالدراسة يتضح لدى الباحث أن نتائج الدراسة الحالية قابلة للمقارنة بنتائج الدراسات الأخرى السابقة وذات الصلة بموضوع الدراسة (Chen et al. 2010; Atwood, Drake, J. Myers, and L. Myers 2012; Rego and Wilson 2012; Badertscher, Katz, and Rego 2013; Chen et al. 2015).

٣-٧-٢: مصفوفة الارتباط:

تشير معاملات الارتباط إلي طبيعة العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة للدراسة والمتغير التابع كما توضح اتجاه العلاقة سواء كانت طردية أو عكسية وهو ما يعد بمثابة تمهيد لشكل العلاقة بين المتغيرات إلي حين التوصل إلي النتيجة النهائية من خلال نتائج تحليل الانحدار، والجدير بالذكر أن الدراسة الحالية لا يمكنها الاستناد إلي معاملات ارتباط بيرسون فقط، بل لابد أن تقوم الدراسة باستخدام معامل ارتباط سبيرمان أيضاً ويرجع السبب في ذلك إلي أن مقياس جودة الرقابة الداخلية مقياس متعدد الأبعاد وكل بعد من هذه الأبعاد يقاس بدرجة معيارية مختلفة عن الأخرى ومن ثم يصبح مقياساً رتبياً يبرهن أهمية استخدام معامل ارتباط سبيرمان للتعرف على مدى ارتباط أبعاد المتغير بعضها البعض.

ومن هذا المنطلق، قام الباحث بإعداد مصفوفة الارتباط بين المتغيرات من خلال قسمين رئيسيين وهما: القسم الأول وهو القسم العلوي اليمين وهو معاملات ارتباط سبيرمان، والقسم السفلي الأيسر معاملات ارتباط بيرسون وذلك من خلال الجدول رقم (٣-٥) التالي:

جدول رقم (٣-٥): معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة

Variables	DETR	DCETR	ICQ	*CtrEnv (IC1)*	*RiskAsses(IC2)*	*CtrAct (IC3)*	*InfoCom(IC4)*	*Monitor(IC5)*	SOE	Size	MTB	ROA	Lev	TANG	DA
DETR		.543**	-0.035	-0.020	-0.031	-0.028	-0.021	-0.015	-.183**	-0.058	0.018	-.311**	-.228**	.127*	-0.065
DCETR	0.088		-0.024	-0.018	-0.030	-0.022	-0.023	-0.016	-0.043	-0.094	.124*	-.421**	-.125*	.152*	-0.038
ICQ	-0.018	-0.105		0.571	0.628	0.598	0.711	0.657	0.093	0.016	-0.030	0.053	0.081	-.132*	-0.041
CtrEnv(IC1)	-0.056	-0.217	0.782		0.237	0.256	0.371	0.266	0.187	0.115	0.097	0.086	0.066	0.057	0.191
RiskAssess(IC2)	-0.097	-0.125	0.651	0.210		0.315	0.236	0.215	0.236	0.077	0.255	0.274	0.167	0.247	0.168
CtrAct(IC3)	-0.068	-0.206	0.586	0.231	0.218		0.228	0.231	0.166	0.067	0.164	0.071	0.135	0.126	0.165
InfoCom(IC4)	-0.197	-0.098	0.627	0.205	0.225	0.217		0.395	0.069	0.257	0.134	0.042	0.156	0.147	0.147
Monitor(IC5)	-0.111	-0.087	0.618	0.262	0.230	0.241	0.315		0.058	0.211	0.111	0.056	0.235	0.136	0.123
SOE	-.170**	-.236**	0.094	0.124	0.324	0.036	0.254	0.037		-0.014	-0.045	0.033	-.222**	-0.035	-.155**
Size	-0.099	.189**	0.058	0.150	0.156	0.025	0.234	0.058	-0.046		-0.110	0.078	.255**	-.144*	-0.003
MTB	0.103	0.058	-0.032	0.340	0.064	0.024	0.156	0.057	-0.042	-0.108		-.152*	-0.019	0.079	-0.007
ROA	-0.076	-0.069	0.021	0.240	0.024	0.025	0.057	0.063	0.042	0.041	-0.048		-0.007	-.272**	0.042
Lev	0.014	0.011	.130*	0.256	0.027	0.037	0.136	0.047	-0.045	-0.014	0.042	0.010		-.162**	0.106
TANG	-0.016	-.301**	-0.067	0.247	0.058	0.097	0.147	0.125	.182**	-.213**	-0.086	0.025	-0.004		0.049
DA	-0.050	0.051	-0.045	0.241	0.069	0.034	0.198	0.128	-.152**	-0.006	-0.008	0.065	0.061	0.042	

يتضح من خلال النتائج المبينة بالجدول السابق ارتفاع قيم معاملات الارتباط سبيرمان وبيرسون بين المتغير ICQ الخاص بجودة الرقابة المالية ككل والأبعاد الخمسة الداخلة في تكوينه حيث يتبين أنها جميعاً أكبر من ٠.٥، كما يتبين انخفاض معاملات الارتباط بين الأبعاد الخمسة وبعضها البعض حيث أنها أقل من ٠.٥ وهو ما يشير إلي أن كل جزء من المؤشر يساهم في قياس جزء مستقل تماما عن الآخر.

كما يتبين وجود علاقة عكسية بين المتغير المستقل جودة الرقابة الداخلية والمتغير التابع مستوى التجنب الضريبي، أي أن ارتفاع مستوى الرقابة الداخلية يؤدي إلي انخفاض مستوى التجنب الضريبي، كما يتبين نفس العلاقة العكسية بين الأبعاد الخمسة لجودة الرقابة الداخلية ومستوى التجنب الضريبي الفعال والنقدي. كما يتبين للباحث وجود علاقة عكسية بين الملكية الحكومية ومستويات التجنب الضريبي، أي أن امتلاك الحكومات لجزء من المؤسسة يساهم في تقييد حرية الإدارة في استغلال الفجوات التشريعية وتحقيق مستويات مرضية من التجنب الضريبي.

حيث أن انخفاض كافة قيم معاملات الارتباط عن ٠.٨ وهو ما يشير إلي عدم وجود ازدواج خطي بين المتغيرات، كما يشير الباحث إلي اتفاق تلك النتائج مع نظيرتها من الدراسات ذات الصلة (Wilson 2012; Badertscher, Katz, and Rego 2013; Chen et al. 2015).

٣-٧-٣: اختبار تجانس تباين البواقي (اختبار افتراضات الانحدار):

يقصد بتجانس تباين البواقي أن يكون تباين بواقي نموذج الانحدار ثابتا أو متساوياً بين كل المشاهدات التي تشملها العينة. فإذا كان تباين البواقي غير متجانساً فإن ذلك سيؤدي إلي عدم دقة نتائج كلٍ من اختبار t واختبار F كنتيجة لكبر فترات القة دون داع، وبالتالي فإن المعامل الذي يظهر على أنه غير معنوي من الناحية الإحصائية (بسبب صغر قيمة t المحسوبة عن القيمة الملائمة لها) قد يكون في حقيقة الأمر معنوياً إذا ما تم انشاء فترات الثقة الصحيحة، الأمر الذي يعني أن الاستنتاجات التي سيتم التوصل إليها في حالة وجود مشكلة عدم تجانس تباين البواقي قد تكون مضللة.

ولاختبار افتراض تجانس تباين البواقي، فإنه توجد اختبارات عديدة في هذا الصدد، ويعد أشهرها كلٍ من اختبار بريوش بيجن واختبار وايت، ويقوم الاختباران على اختبار كا^{2}، حيث يتم اختبار الفرض العدم القائل بأن تباين البواقي لنموذج الانحدار يتسم بالتجانس، فإذا كانت قيمة كا^{2} لا تزيد عن القيمة الحرجة عند مستوى معنوية ٥%، فإنه لا يمكن رفض الفرض العدم، وبالتالي لا يعاني نموذج الانحدار من مشكلة عدم تجانس تباين البواقي، والعكس بالعكس.

وفي إطار الدراسة الحالية قام الباحث باختبار وايت لاختبار افتراض تجانس تباين البواقي. ويمكن للباحث عرض نتائج اختبار وايت في الجدول التالي:

Source	chi2	P
Heteroskedasticity	8.529	0.125

وطبقاً لهذا الاختبار بلغت قيمة كا^2 المحسوبة ٨.٥٢٩، كما بلغت القيمة الاحتمالية -P value = 0.125، وتعني تلك النتيجة أن قيمة كا^2 المحسوبة لا تزيد على القيمة الحرجة، وذلك لأن القيمة الاحتمالية تزيد على ٥%، وبالتالي لا يمكن رفض الفرض العدم القائل بأن تباين بواقي نموذج الانحدار يتسم بالتجانس. وهكذا يكون قد تحقق الباحث من أن نموذج اختبار الفروض لا يعاني من مشكلة عدم تجانس تباين البواقي.

٣-٧-٤: نتائج اختبارات الفروض الإحصائية (تحليل الانحدار المتعدد):

العلاقة بين الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي:

يهدف الباحث في هذا الجزء من الدراسة إلي تشغيل نموذج الدراسة للوصول إلي طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة للدراسة من واقع تحليل الانحدار المتعدد الذي يأخذ في حسبانه كافة المتغيرات الضابطة لتحييد أثر المستقل على التابع، ولغرض تشغيل نموذج الانحدار رقم (١&٢) الخاص بأثر جودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي باستخدام كلٍ من معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة النقدي الفعال؛ استدعى الأمر الاعتماد على طريقة تحليل الانحدار الربيعي من خلال تقسيم العينة إلي فئتين: تختص الفئة الأولى وهي الفئة الأعلى من الوسيط لمعدل الضريبة الفعال (النقدي) بمجموعة المشاهدات ذات التجنب الضريبي المتعسف، بينما تختص الفئة الثانية بالفئة الأقل من الوسيط وهي مجموعة المشاهدات ذات التجنب الضريبي المنضبط.

وبالتالي، أسفرت نتائج التشغيل لنموذج الانحدار رقم (١&٢) لعينة المشاهدات ذات التجنب الضريبي المنضبط (Under sheltered observations) الأقل من الوسيط للتجنب الضريبي عن النتائج المبينة بالجدول رقم (٣-٦) التالي:

جدول رقم (٣-٦): نتائج تحليل الانحدار المتعدد (الرقابة الداخلية & التجنب الضريبي المنضبط)

Variables	Dependent Variable: DETR for Under sheltered observations			Dependent Variable: DCETR for Under sheltered observations		
	Coef.	T-stat.	P-value	Coef.	T-stat.	P-value
Constant	0.161	0.667	0.506	0.358	1.741	0.084
ICQ	-0.047	-1.441	0.152	0.014	0.622	0.535
SOE	0.055	0.764	0.446	-0.013	-0.671	0.503
Size	-0.014	-0.614	0.541	0.075	2.200	0.030
MTB	0.034	1.725	0.087	-0.005	-0.365	0.716
ROA	0.179	1.628	0.106	-0.013	-0.388	0.698
Lev	0.000	-0.254	0.800	0.000	-0.361	0.719
TANG	2.816	0.104	0.917	-0.005	-0.405	0.686
DA	-0.048	-0.341	0.734	0.032	0.282	0.778
Dummies (Industry & Time)	**Included**			**Included**		
N	148			146		
VIF (Max)	3.45			2.78		
F-Value	3.209***			2.721***		
R2	25.50%			20.80%		

يتضح لدى الباحث من خلال النتائج المبينة بالجدول السابق انخفاض القوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ ٢٥.٥%، ٢٠.٨% على التوالي لكلٍ من المتغير التابع التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة الفعال، والتجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال، ولكنها تقترب من نظيرتها بدراسات (Chen et al. 2010; Chyz and Gaertner, 2018; Chen, et al., 2020)، ومن ثم يتبين للباحث صحة نموذج الدراسة ولعل انخفاض القوة التفسيرية يرجع إلي انخفاض مستوى الالتزام بمؤشر جودة الرقابة الداخلية في أسواق رأس المال حيث أن أسواق رأس المال العالمية لم تسهم حتى الآن في إدراج هذا المؤشر من خلال درجة معيارية معينة، وسوق الأوراق المالية المصري يعد جزء لا يتجزأ من هذه الأسواق.

كما يتضح عدم معنوية المتغير المستقل الخاص بجودة الرقابة الداخلية، أي أن مؤشر جودة الرقابة الداخلية ليس له أي تأثير معنوي يذكر على مستوى التجنب الضريبي المنضبط وذلك استناداً إلي قياس مستوى التجنب الضريبي بكل من معدل الضريبة الفعال، ومعدل الضريبة النقدي الفعال. وبالتالي، يمكن القول بأن تطبيق مؤشر جودة الرقابة الداخلية لن يكون له تأثير معنوي على مستوى التجنب الضريبي المنضبط سواء كان مقيساً بمعدل الضريبة الفعال أو معدل الضريبة النقدي.

وعلى الرغم من اختلاف هذه النتيجة مع العديد من الدراسات ذات الصلة (Chen et al. 2010; Chyz and Gaertner, 2018; Chen, et al., 2020) إلا أنه يمكن للباحث تبرير تلك النتيجة بأن عينة الدراسة للمشاهدات ذات التجنب الضريبي المنضبط منخفضة نسبياً مقارنة بالدراسات ذات الصلة ويرجع ذلك إلي محدودية سوق الأوراق المالية المصري. ومن ناحية أخرى، تختلف تلك النتيجة مع نظيرتها بالدراسات السابقة بسبب عدم إدراج مؤشر جودة الرقابة المالية بسوق الأوراق المالية المصري وعدم اهتمام القوانين المنظمة لسوق المال المصري بمثل هذا المؤشر. إضافة إلي ذلك يعترف المشرع الضريبي المصري بمستويات التجنب الضريبي المنضبط والذي لا يصل إلي حد التهرب الضريبي والمخالفة القانونية، ومن ثم تعتبر هذه المستويات المنضبطة من التجنب بمثابة اختلافات وقتية لمنافع مؤقتة من التشريعات الضريبية المصرية ولذلك لن يكون للرقابة الداخلية أي دور في منعها أو التخفيف من حدتها لأنها مشروعة قانوناً في حد ذاتها وفقاً للتشريعات الضريبية المصرية.

ومن هذا المنطلق، يمكن للباحث قبول الفرض العدم الاحصائي الأول للدراسة بفرعيه على النحو التالي:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المنضبط، وينقسم إلي:

H1-1: **لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة الفعال**

H1-2: **لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال**

كما أسفرت نتائج التشغيل لنموذج الانحدار رقم (١&٢) لعينة المشاهدات ذات التجنب الضريبي المتعسف (Over sheltered observations) الأعلى من الوسيط للتجنب الضريبي عن النتائج المبينة بالجدول رقم (٣-٧) التالي:

جدول رقم (٣-٧): نتائج تحليل الانحدار المتعدد (الرقابة الداخلية & التجنب الضريبي المتعسف)

Variables	Dependent Variable: DETR for Over sheltered observations			Dependent Variable: DCETR for Over sheltered observations		
	Coef.	T-stat.	P-value	Coef.	T-stat.	P-value
Constant	0.459	2.154	0.033	-2.807	-2.554	0.012
ICQ	-0.049	-2.089	0.039	-0.992	-3.916	0.000
SOE	0.036	1.097	0.275	-0.002	-0.017	0.987
Size	-0.009	-0.454	0.651	0.306	2.909	0.004
MTB	0.016	1.035	0.303	0.027	0.303	0.762
ROA	-0.025	-0.723	0.471	0.039	0.079	0.938
Lev	0.000	-0.536	0.593	-0.057	-0.941	0.349
TANG	-0.004	-0.288	0.774	-0.002	-1.644	0.103
DA	0.032	0.257	0.798	0.151	0.234	0.815
Dummies (Industry & Time)	**Included**			**Included**		
N	135			137		
VIF (Max)	3.37			3.11		
F-Value	4.083***			5.658***		
R2	32.50%			49.80%		

يتضح لدى الباحث من خلال النتائج المبينة بالجدول السابق ارتفاع القوة التفسيرية نسبياً للنموذج عما يسبقه في عينة المشاهدات ذات التخطيط الضريبي المنضبط حيث تبلغ ٣٢.٥%، ٤٩.٨% على التوالي لكلٍ من المتغير التابع التجنب الضريبي المتعسف باستخدام معدل الضريبة الفعال، والتجنب الضريبي المتعسف باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال، كما أنها ترتفع بكثير عن نظيرتها بدراسات (Chen et al. 2010; Chyz and

(Gaertner, 2018; Chen, et al., 2020)، ومن ثم يتبين للباحث صحة نموذج الدراسة وارتفاع القوة التفسيرية للنموذج في هذه العينة دليل على أن المتغيرات المستقلة والحاكمة تفسر نسبة ٣٢.٥ % ، ٤٩.٨% على التوالي من التغير في المتغيرات التابعة.

كما يتضح معنوية المتغير المستقل الخاص بجودة الرقابة الداخلية، أي أن مؤشر جودة الرقابة الداخلية له تأثير معنوي على مستوى التجنب الضريبي المتعسف وذلك استناداً إلي قياس مستوى التجنب الضريبي بكل من معدل الضريبة الفعال، ومعدل الضريبة النقدي الفعال. والجدير بالذكر أن معامل هذا المتغير يحمل إشارة سالبة، ومن ثم فإن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة علاقة عكسية. وبالتالي، يمكن القول بأن تطبيق مؤشر جودة الرقابة الداخلية يساهم في تخفيض مستويات التجنب الضريبي المتعسف في المشاهدات المدرجة بعينة الدراسة.

وفي هذا الصدد، تتفق تلك النتيجة مع العديد من الدراسات ذات الصلة (Chen et al. 2010; Chyz and Gaertner, 2018; Chen, et al., 2020) ومن ثم يمكن القول أن مؤشر جودة الرقابة الداخلية يمكنه العمل بكفاءة في تقييد حرية الإدارة في ممارسات التجنب الضريبي المتعسفة، وبناء على ذلك يصبح استخدام مؤشر جودة الرقابة الداخلية أداة جيدة للسيطرة على ممارسات التجنب الضريبي التي قد تصل إلي حد التهرب الضريبي، وهو ما يختلف تماما مع نتيجة الفرض السابق ويمكن برهنة ذلك الاختلاف في أن العينة الأولى تمثل النوع المشروع والقانوني من مستويات التجنب الضريبي، بينما تمثل العينة الثانية النوع غير القانوني من التجنب الضريبي والذي يصل إلي حد التهرب.

والجدير بالذكر معنوية المتغير الضابط الخاص بالحجم في العمود الثاني الخاص بالمتغير التابع معدل الضريبة النقدي الفعال، كما أنه يحمل إشارة موجبة مما يشير إلي وجود علاقة طردية معنوية بين الحجم والتجنب الضريبي النقدي، أي أن زيادة الحجم يساعد في زيادة ممارسات التجنب الضريبي النقدي. ومن هذا المنطلق، يمكن للباحث قبول الفرض البديل الإحصائي الثاني للدراسة بفرعيه على الشكل التالي:

الفرض الثاني: **يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المتعسف**، وينقسم إلي:

H2-1: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المتعسف باستخدام معدل الضريبة الفعال

H2-2: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المتعسف باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال

العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي:

يهدف الباحث في هذا الجزء من الدراسة إلي تشغيل نموذج الدراسة رقم (٣&٤) بغرض تحليل طبيعة العلاقة بين مكونات مؤشر الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي المنضبط، وذلك من خلال التعرف على اتجاه وطبيعة العلاقة بين كل مكون من مكونات الرقابة على حده والتجنب الضريبي المنضبط. وبالتالي، أسفرت نتائج التشغيل لنموذج الانحدار رقم (٣&٤) لعينة المشاهدات ذات التجنب الضريبي المنضبط الأقل من الوسيط للتجنب الضريبي عن النتائج المبينة بالجدول رقم (٣-٨) التالي:

جدول رقم (٣-٨): نتائج تحليل الانحدار المتعدد (مكونات الرقابة الداخلية & التجنب الضريبي المنضبط)

Variables	Dependent Variable: DETR for Under sheltered observations			Dependent Variable: DCETR for Under sheltered observations		
	Coef.	T-stat.	P-value	Coef.	T-stat.	P-value
Constant	0.116	1.137	0.236	0.125	0.148	0.257
CtrEnv(IC1)	0.078	2.125	0.036	0.069	1.856	0.062
RiskAssess(IC2)	0.097	2.641	0.020	0.086	2.025	0.026
CtrAct(IC3)	0.025	1.315	0.318	0.064	0.759	0.125
InfoCom(IC4)	0.042	1.227	0.257	0.033	0.815	0.216
Monitor(IC5)	0.011	0.966	0.168	0.023	0.451	0.134
Dummies (Industry & Time)	**Included**			**Included**		
N	148			146		
VIF (Max)	5.67			6.21		
F-Value	2.45***			2.18***		
R2	18.50%			15.21%		

يتضح لدى الباحث من خلال النتائج المبينة بالجدول السابق انخفاض القوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ ١٨.٥%، ١٥.٢١% على التوالي لكلٍ من المتغير التابع التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة الفعال، والتجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال، ولكنها تقترب من نظيرتها بدراسات (Chen et al. 2010; Chyz and Gaertner, 2018; Chen, et al., 2020)، ومن ثم يتبين للباحث صحة نموذج الدراسة خاصه في ظل معنوية قيمة F المحسوبة عند مستوى معنوية ٥%.

وفيما يتعلق بمعاملات مكونات مؤشر الرقابة الداخلية المتعلقة بكل من: بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والتوصيل، والمراقبة. يتضح معنوية معاملات كلٍ من بيئة الرقابة وتقييم المخاطر في الجانب الخاص بمستوى التجنب الضريبي مقيساً بمعدل الضريبة الفعال، بينما يتضح معنوية بيئة الرقابة فقط في جانب مستوى التجنب الضريبي مقيساً بمعدل الضريبة النقدي الفعال. والجدير بالذكر أنها تحمل إشارة موجبة أي أن زيادة البيئة الرقابية ومستوى تقييم المخاطر يساعد على زيادة مستوى التجنب الضريبي الذي يسهم في رفع مستويات الكفاءة الاستثمارية لديها. وبالتالي، قد تسهم بعض مكونات مؤشر الرقابة الداخلية في رفع مستويات التجنب الضريبي المنضبط الذي يعزز عملية الحفاظ على أصول وموارد الشركة وفي نفس الوقت لا يضر بمصلحة الدولة والحصيلة الضريبية، ومن ثم فهي ممارسات ضريبية قانونية.

ومن ناحية أخرى، يتضح للباحث عدم معنوية بقية مكونات مؤشر الرقابة الداخلية المتمثلة في كلٍ من: الأنشطة الرقابية، والمعلومات والتوصيل، والمراقبة. أي أن، هذه المكونات من مؤشر الرقابة الداخلية ليس لها أي تأثير معنوي على مستوى التجنب الضريبي المنضبط سواء كان مقيساً باستخدام معدل الضريبة الفعال أو معدل الضريبة النقدي الفعال.

ومن هذا المنطلق، يستنتج الباحث الاتفاق الجزئي لنتائج الدراسة الحالية في هذا الجزء مع الدراسات ذات الصلة (Chen et al. 2010; Chyz and Gaertner, 2018; Chen, et al., 2020)، حيث يوجد التأثير الطردي المعنوي لمكوني الرقابة الداخلية المتعلقان ببيئة الرقابة وتقييم المخاطر على التجنب الضريبي المنضبط مقيساً

بمعدل الضريبة الفعال، بينما يتأثر التجنب الضريبي المنضبط مقيساً بمعدل الضريبة النقدي الفعال بتقييم المخاطر فقط. وفي هذا الصدد، يمكن برهنة ذلك الاتفاق الجزئي إلي افتقار البيئة المصرية إلي تطبيق مؤشر جودة الرقابة الداخلية بالشكل الكامل، حيث أن بقية مكونات مؤشر جودة الرقابة الداخلية غير مكتملة العناصر ولا يمكن الحصول عليها بشكل كامل في سوق الأوراق المالية المصري.

ومن هذا المنطلق، يمكن للباحث التأكيد الجزئي لنتيجة اختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة بشأن تأثير مؤشر جودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي حيث لم يتبين معنوية أياً من مكونات مؤشر جودة الرقابة الداخلية باستثناء: بيئة الرقابة وتقييم المخاطر.

كما أسفرت نتائج التشغيل لنموذج الانحدار رقم (٣&٤) لعينة المشاهدات ذات التجنب الضريبي المتعسف (Over sheltered observations) الأعلى من الوسيط للتجنب الضريبي عن النتائج المبينة بالجدول رقم (٣-٩) التالي:

جدول رقم (٣-٩): نتائج تحليل الانحدار المتعدد (مكونات الرقابة الداخلية & التجنب الضريبي المتعسف)

Variables	Dependent Variable: DETR for Over sheltered observations			Dependent Variable: DCETR for Over sheltered observations		
	Coef.	T-stat.	P-value	Coef.	T-stat.	P-value
Constant	0.521	2.118	0.036	-1.995	-1.991	0.055
CtrEnv(IC1)	-0.045	-2.275	0.021	-0.051	-2.121	0.036
RiskAssess(IC2)	-0.035	-2.347	0.030	-0.042	-2.417	0.022
CtrAct(IC3)	-0.022	-1.741	0.125	-0.018	-1.266	0.078
InfoCom(IC4)	-0.025	-0.987	0.228	-0.020	-0.952	0.085
Monitor(IC5)	-0.037	-1.568	0.321	-0.029	-0.871	0.167
Dummies (Industry & Time)	**Included**			**Included**		
N	135			137		
VIF (Max)	5.21			7.81		
F-Value	3.247***			3.687***		
R2	20.27%			19.87%		

يتضح لدى الباحث من خلال النتائج المبينة بالجدول السابق انخفاض القوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ ٢٠.٢٧%، ١٩.٨٧% على التوالي لكلٍ من المتغير التابع التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة الفعال، والتجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال، ومن ثم يتبين للباحث صحة نموذج الدراسة وذلك في ظل معنوية قيمة F المحسوبة عند مستوى معنوية ٥%.

وفيما يتعلق بمعاملات مكونات مؤشر الرقابة الداخلية المتعلقة بكل من: بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والتوصيل، والمراقبة. يتضح معنوية معاملات كلٍ من بيئة الرقابة وتقييم المخاطر في كلا الجانبان من مستوى التجنب الضريبي. والجدير بالذكر أنها تحمل إشارة سالبة أي أن زيادة البيئة الرقابية ومستوى تقييم المخاطر يساعد على الحد من مستوى التجنب الضريبي المتعسف. وبالتالي، قد تسهم بعض مكونات مؤشر الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات التجنب الضريبي المتعسف مما يعزز مصلحة الدولة والحصيلة الضريبية، ومن ثم فهي ممارسات ضريبية غير قانونية يساهم مؤشر جودة الرقابة الداخلية في الحد منها.

ومن ناحية أخرى، يتضح للباحث عدم معنوية بقية مكونات مؤشر الرقابة الداخلية المتمثلة في كلٍ من: الأنشطة الرقابية، والمعلومات والتوصيل، والمراقبة. أي أن، هذه المكونات من مؤشر الرقابة الداخلية ليس لها أي تأثير معنوي على مستوى التجنب الضريبي المتعسف سواء كان مقيساً باستخدام معدل الضريبة الفعال أو معدل الضريبة النقدي الفعال.

ومن هذا المنطلق، يستنتج الباحث الاتفاق الجزئي لنتائج الدراسة الحالية في هذا الجزء مع الدراسات ذات الصلة (Chen et al. 2010; Chyz and Gaertner, 2018; Chen, et al., 2020)، حيث يوجد التأثير العكسي المعنوي لمكوني الرقابة الداخلية المتعلقان ببيئة الرقابة وتقييم المخاطر على التجنب الضريبي المتعسف مقيساً بكل من: معدل الضريبة الفعال، ومعدل الضريبة النقدي الفعال. وفي هذا الصدد، يمكن برهنة ذلك الاتفاق الجزئي إلي افتقار البيئة المصرية إلي تطبيق مؤشر جودة الرقابة الداخلية بالشكل

الكامل، حيث أن بقية مكونات مؤشر جودة الرقابة الداخلية غير مكتملة العناصر ولا يمكن الحصول عليها بشكل كامل في سوق الأوراق المالية المصري.

ومن هذا المنطلق، يمكن للباحث التأكيد الجزئي لنتيجة اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة بشأن تأثير مؤشر جودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المتعسف حيث لم يتبين معنوية أياً من مكونات مؤشر جودة الرقابة الداخلية باستثناء: بيئة الرقابة وتقييم المخاطر.

٣-٣-٤: نتائج تحليل الانحدار الربيعي:

العلاقة بين الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي:

استهدف الباحث في هذا الجزء من الدراسة تشغيل نموذج الانحدار رقم (١&٢) ولكن بالاعتماد على طريقة الانحدار الربيعي التي تستهدف تقسيم العينة إلي أرباع متناظرة للتعرف على أكثر جزء بالعينة تأثراً بالعلاقة، حيث تم تقسيم العينة إلي ستة أرباع بحيث يضم الربع الأول والثاني والثالث التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة الفعال، بينما يضم الربع الرابع والخامس والسادس التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال. وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن النتائج المبينة بالجدول رقم (٣-١٠)، والتي توضح وجود علاقة طردية بين جودة الرقابة الداخلية ومستوى التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة الفعال في الربع الأول وعدم وجود تأثير لها في الربع الثاني، بينما يوجد تأثير عكسي معنوي لجودة الرقابة الداخلية في الربع الثالث.

وتشير تلك النتائج إلي أن أثر جودة الرقابة الداخلية يؤدي إلي تحفيز ممارسات التجنب الضريبي المنضبط ثم سرعان ما يتلاشى هذا الأثر بالتحول نحو التجنب الضريبي المتعسف في بدايات الربع الثاني، بينما يعود للتأثير مرة أخرى في الربع الثالث عند وضوح التخطيط الضريبي المتعسف ولكن بشكل عكسي.

جدول رقم (٣-١٠): نتائج تحليل الانحدار المتعدد (جودة الرقابة الداخلية & التجنب الضريبي)

Variables	Q1 (DETR)		Q2 (DETR)		Q3 (DETR)		Q4 (DCETR)		Q5 (DCETR)		Q6 (DCETR)	
	Coef.	T-stat.	Coef.	T-stat.	Coef.	T-stat.	Coef.	T-stat.	Coef.	T-stat.	Coef.	T-stat.
Constant	0.512	1.250	0.458	1.680	0.357	0.941	0.451	0.824	0.368	1.354	0.271	0.872
ICQ	0.048***	2.451	0.021	1.212	-0.055***	-3.421	0.042***	2.227	0.016	1.161	-0.061***	-2.815
SOE	-0.087	-1.025	-0.076	-1.056	-0.061	-0.746	-0.023	-1.187	-0.116	-0.685	-0.059	-0.836
Size	0.080	0.954	0.111	0.792	-0.064	-0.962	0.054	0.878	0.051	0.959	-0.048	-0.887
MTB	0.031	1.075	0.071	0.706	0.099	1.201	0.079	0.848	0.119	0.659	0.117	1.182
ROA	0.049	0.933	0.080	0.872	0.077	0.659	0.102	1.188	0.044	0.736	0.023	0.887
Lev	-0.048	-1.043	-0.061	-0.659	-0.036	-0.748	-0.024	-1.195	-0.094	-0.704	-0.096	-0.684
TANG	-0.071	-0.796	-0.068	-0.806	-0.108	-1.026	-0.067	-1.035	-0.120	-1.086	0.083	0.933
DA	0.059	1.175	0.117	1.180	0.052	0.887	0.049	0.842	0.090	0.929	0.082	1.002
Industry & Year	yes		yes		Yes		yes		Yes		Yes	
R2	7.58%		5.32%		12.47%		6.61%		4.98%		14.66%	
Obs.	283											
F-Value	3.211***		2.125		3.617***		3.177***		2.011		4.167***	

وبناء على ذلك، يستنتج الباحث أن جودة الرقابة الداخلية تؤدي في بداية الأمر إلي تحفيز عملية التجنب الضريبي المنضبطة التي تعزز مستوى الكفاءة الاستثمارية في أصول الشركة، ثم تظهر مرة أخرى للحد من الرغبات الإدارية في ممارسات التجنب الضريبي المتعسف.

أما على مستوى التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال، فيتبين للباحث وجود علاقة طردية بين جودة الرقابة الداخلية ومستوى التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة الفعال في الربع الرابع وعدم وجود تأثير لها في الربع الخامس، بينما يوجد تأثير عكسي معنوي لجودة الرقابة الداخلية في الربع السادس. وتشير تلك النتائج إلي أن أثر جودة الرقابة الداخلية يؤدي إلي تحفيز ممارسات التجنب الضريبي المنضبط ثم سرعان ما يتلاشى هذا الأثر بالتحول نحو

التجنب الضريبي المتعسف في بدايات الربع الخامس، بينما يعود للتأثير مرة أخرى في الربع السادس عند وضوح التخطيط الضريبي المتعسف ولكن بشكل عكسي.

وفي هذا الصدد، تجدر الاشارة إلي تطابق الأرباع الثلاثة الأولى مع الأرباع الثلاثة الأخيرة، حيث يبدأ مؤشر جودة الرقابة الداخلية في تعزيز التجنب الضريبي باستخدام كلتا الأداتين من أدوات القياس، ثم يبدأ في مواجهة هذه الممارسات اذا ما بدأت تأخذ الشكل التعسفي. وبالتالي، تؤكد تلك النتائج ما توصل إليه الباحث في اختبارات الفرض الإحصائي الأول والثاني للدراسة.

العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية والتجنب الضريبي:

استهدف الباحث في هذا الجزء من الدراسة تشغيل نموذج الانحدار رقم (٣&٤) ولكن بالاعتماد على طريقة الانحدار الربيعي التي تستهدف تقسيم العينة إلي أرباع متناظرة للتعرف على أكثر جزء بالعينة تأثراً بالعلاقة. وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن النتائج المبينة بالجدول رقم (٣-١١)، والتي توضح وجود علاقة طردية بين بعض من مكونات جودة الرقابة الداخلية ومستوى التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة الفعال في الربع الأول وعدم وجود تأثير لها في الربع الثاني، بينما يوجد تأثير عكسي معنوي لجودة الرقابة الداخلية في الربع الثالث. بالإضافة إلي وجود علاقة طردية بين بعض من مكونات جودة الرقابة الداخلية ومستوى التجنب الضريبي المنضبط باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال في الربع الرابع وعدم وجود تأثير لها في الربع الخامس، بينما يوجد تأثير عكسي معنوي لجودة الرقابة الداخلية في الربع السادس.

جدول رقم (٣-١١): نتائج تحليل الانحدار المتعدد (مكونات جودة الرقابة الداخلية & التجنب الضريبي)

Variables	Q1 (DETR)		Q2 (DETR)		Q3 (DETR)		Q4 (DCETR)		Q5 (DCETR)		Q6 (DCETR)	
	Coef.	T-stat.	Coef.	T-stat.	Coef.	T-stat.	Coef.	T-stat.	Coef.	T-stat.	Coef.	T-stat.
Constant	0.022	0.927	0.030	0.792	0.021	0.868	0.031	1.180	0.024	0.925	0.025	0.755
CtrEnv(IC1)	0.041***	2.311	0.018	0.924	-0.062***	-3.862	0.052***	2.415	0.021	0.827	-0.078***	-3.751
RiskAssess(IC2)	0.035***	2.157	0.006	1.811	-0.057***	-3.289	0.040***	2.671	0.010	0.951	-0.069***	-3.432
CtrAct(IC3)	0.015	1.016	0.030	0.899	-0.031	-0.699	0.020	1.191	0.016	0.826	-0.020	-0.956
InfoCom(IC4)	0.024	0.907	0.025	0.764	-0.017	-0.891	0.022	1.113	0.025	0.865	-0.022	-1.173
Monitor(IC5)	0.022	0.730	0.016	1.205	-0.020	-0.963	0.025	0.941	0.028	0.743	-0.021	-0.951
Industry & Year	yes		yes		Yes		yes		Yes		yes	
R2	6.28%		5.41%		13.66%		5.58%		5.42%		15.61%	
Obs.	283											
F-Value	3.125***		2.147		4.211***		3.687***		2.357		4.687***	

والجدير بالذكر أن جزء جودة الرقابة الداخلية المؤثرة على مستوى التجنب الضريبي كانت في بيئة الرقابة وتقييم المخاطر، بينما لم يتضح أي تأثير معنوي لبقية مكونات جودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي. وفي هذا الصدد أيضاً يتبين للباحث تطابق الأرباع مرة أخرى وهو ما يشير إلي تشابه العينتين في حالة القياس بمعدل الضريبة الفعال أو معدل الضريبة الفعال النقدي حيث يبدأ مؤشر جودة الرقابة الداخلية في تعزيز التجنب الضريبي باستخدام كلتا الأداتين من أدوات القياس، ثم يبدأ في مواجهة هذه الممارسات إذا ما بدأت تأخذ الشكل التعسفي. وبالتالي تؤكد تلك النتائج ما توصل إليه الباحث في اختبارات الفرض الإحصائي الأول والثاني للدراسة .

القسم الرابع
النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية

٤-١: النتائج

في ضوء ما توصلت إيه الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن للباحث استخلاص أهم النتائج على النحو التالي:

- توجد العديد من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على قرارات الإدارة بممارسة أنشطة التجنب الضريبي، وتتمثل أهم تلك العوامل في حجم الشركة، هيكل الملكية ومستوى الربحية.
- توصلت الدراسة النظرية إلى أن ممارسات التجنب الضريبي قد تزيد من التدفقات النقدية للشركة، إلا أنها تؤثر بشكل سلبى على سمعتها إذا ما تمت إثارة الشكوك حول المشاركة في أنشطة التجنب الضريبي بشكل تعسفي، مما يؤدى إلى تعرض الشركات للعديد من المخاطر منها مخاطر التقاضي ومخاطر السمعة.
- كما توصلت إلي أن مؤشر جودة الرقابة الداخلية يمكنه العمل بكفاءة في تقييد حرية الإدارة في ممارسات التجنب الضريبي المتعسفة، وبناء على ذلك يصبح استخدام جودة الرقابة الداخلية أداة جيدة للسيطرة على ممارسات التجنب الضريبي التي قد تصل إلي حد التهرب.
- توصلت الدراسة النظرية إلى وجود تأثير قوى لأنشطة الرقابة على التجنب الضريبي لأنها تستخدم سياسات ومراجعات وموافقات وآراء ضريبية خارجية مفصلة لإدارة المخاطر الضريبية.
- كما استنتج الباحث أن تقييم المخاطر يؤثر على التجنب الضريبي عن طريق قياس وتحديد أولويات المخاطر الضريبية، حيث تتم إدارة مستويات المخاطر ضمن حدود معينة .
- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي عدم وجود تأثير معنوي يذكر لمؤشر جودة الرقابة الداخلية على مستوى التجنب الضريبي المنضبط، وذلك استناداً إلي قياس

مستوى التجنب الضريبي بكل من معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة النقدي الفعال، وتختلف تلك النتيجة مع نظيرتها بالدراسات السابقة بسبب عدم إدراج مؤشر جودة الرقابة المالية بسوق الأوراق المالية المصري وعدم اهتمام القوانين المنظمة لسوق المال المصري بمثل هذا المؤشر.

- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أن مؤشر جودة الرقابة الداخلية له تأثير معنوي على مستوى التجنب الضريبي المتعسف، وذلك استناداً إلي قياس مستوى التجنب الضريبي بكل من معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة الفعال النقدي. وبالتالي فإن تطبيق مؤشر جودة الرقابة الداخلية يساهم في تخفيض مستويات التجنب الضريبي المتعسف في المشاهدات المدرجة بعينة الدراسة.
- يوجد تأثير طردي معنوي لمكوني الرقابة الداخلية المتعلقان ببيئة الرقابة وتقييم المخاطر فقط على التجنب الضريبي المنضبط مقيساً بمعدل الضريبة الفعال، وذلك نتيجة افتقار البيئة المصرية إلي تطبيق مؤشر جودة الرقابة الداخلية بالشكل الكامل، حيث أن بقية مكونات مؤشر جودة الرقابة الداخلية غير مكتملة العناصر ولا يمكن الحصول عليها بشكل كامل في سوق الأوراق المالية المصري.
- يوجد تأثير عكسي معنوي لمكوني الرقابة الداخلية المتعلقان ببيئة الرقابة وتقييم المخاطر على التجنب الضريبي المتعسف مقيساً بكل من معدل الضريبة الفعال، ومعدل الضريبة النقدي الفعال.
- توصلت النتائج إلى عدم معنوية مكونات إطار الرقابة الداخلية المتمثلة في الأنشطة الرقابية، المعلومات والتوصيل والمراقبة، أي أن هذه المكونات ليس لها تأثير معنوي على مستوى التجنب الضريبي المنضبط أو المتعسف سواء كان مقياس باستخدام معدل الضريبة الفعال أو معدل الضريبة النقدي الفعال.

٤-٢ :التوصيات والأبحاث المستقبلية

في ضوء ما تم عرضه من دراسة نظريه وتطبيقه، وما توصل الباحث إليه من نتائج ، يمكن عرض التوصيات والأبحاث المستقبلية على النحو التالي:

- تطبيق المزيد من العقوبات علي إدارات الشركات للحد من ممارسة أنشطة التجنب الضريبي المتعسف، والذى قد يؤثر بشكل كبير على الحصيلة الضريبة .
- العمل على تطوير القوانين والتشريعات الضريبة بالشكل الذى يحد من ممارسة الممولين لأنشطة التهرب الضريبي، وبما يشجع الممولين من الالتزام بسداد العبء الضريبي المقرر عليهم وفقا للتشريعات الضريبية .
- تنظيم العديد من المؤتمرات وورش العمل عن الأضرار السلبية الناتجة من التجنب الضريبي على النمو الاقتصادي والحد من قدرة الدولة علي تنفيذ المشروعات الاقتصادية والاجتماعية.
- السعي نحو إلزام الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية بتطبيق مؤشر جودة الرقابة الداخلية بمكوناته الخمسة، حيث أن مكونات مؤشر الرقابة الداخلية تساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات التجنب الضريبي المتعسف بما يعزز مصلحة الدولة والحصيلة الضريبية .
- **يوصى الباحث بإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية في المجالات الآتية** :
  - علاقة التجنب الضريبي بتكلفة حقوق الملكية باستخدام حوكمة الشركة كمتغير وسيط .
  - العلاقة بين إدارة المخاطر ومستويات التجنب الضريبي.
  - المراجعة الخارجية ودورها في الحد من أنشطة التجنب الضريبي المتعسف.

المراجع:

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- أبو سالم ، سيد سالم محمد (٢٠٢٠). العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي : نظرية التكلفة السياسية أم نظرية القوة السياسية : دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية، ***مجلة الفكر المحاسبي*** ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد٣، ٢٠٢٠، ص ص : ١-٤٠.
- الباز، ماجد مصطفى على (٢٠٢١). أثر أنماط الملكية ومجلس الإدارة والخصائص التشغيلية على التجنب الضريبي وانعكاسه على قيمة الشركة: أدلة سوق الأوراق المالية المصري"، ***المجلة العلمية للدراسات المحاسبية***، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٣(١) ، ص ص:٥٤١-٦٠٢.
- الشواربى، محمد عبد المنعم (٢٠١٢). أثر أليات التنسيق الضريبي في الحد من أساليب التجنب الضريبي لتحسين المحاسبة الضريبية في الشركات الدولية"، ***مجلة البحوث المالية والضريبية***، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ٨٣ ، ص ص : ٧-٥٢.
- زيتون، محمد خميس خطاب(٢٠٢١). أثر نوع مكتب المراجعة على سلوك التجنب الضريبي للشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية ، ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*** ، كلية التجارة ، جامعة دمياط، ٢(٢) ، ١٣١٥-١٣٧٠.
- عوض، محمد محمود سليمان & بغدادى، أحمد بغدادى أحمد (٢٠١٩). العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة : دراسة اختبارية، ***مجلة الفكر المحاسبي***، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ٢٣(٣)، ص ص: ٧٨٧-٨٤٨.
- متولى، أحمد زكى حسين(٢٠١٠). دور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية مع دراسة ميدانية" ، ***مجلة التجارة والتمويل***، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٢، ص ص:٥٣٧-٦٠٠.
- محمد،عبد الله حسين يونس (٢٠٢٠). أثر جودة التقارير المالية والقدرة الإدارية على العلاقة بين ممارسات تجنب الضريبة وكفاءة القرارات الاستثمارية في بيئة الأعمال المصرية، ***مجلة الفكر المحاسبي***، كلية التجارة، جامعة عين شمس المجلد ٢٤(٣)، ٢٠٢٠، ص ص: ٥٤٣-٥٩٣.
- مليجي، مجدى 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 ، ٢٢(٧)، ص ص: ٣٣١-٤٠١.

- موسى، بوسي حمدي حسن (٢٠٢٠). أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ***مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية***، ٣(٤)، ص ص : ١-٧٠.
- وهدان، محمد على & زهر، إكرامي جمال(٢٠١٩).تقييم أثر فعالية الرقابة الداخلية على القيمة المضافة لشركات مياه الشرب والصرف الصحي في مصر، ***مجلة البحوث المحاسبية***، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، ص ص:٣٧٣-٤٣٦.

ثانياً: مراجع باللغة الانجليزية:

- Addy, N. D., & Berglund, N. R. (2020). Determinants of timely adoption of the 2013 COSO integrated framework. ***Journal of Information Systems***, 34(1), 1-3.
- Akhmetshin, E. (2017). The System of Internal Control as a Factor in the Integration of the Strategic and Innovation Dimensions of a Company's Development. ***Journal of Advanced Research in Law and Economics*** *(JARLE)*, *8*(28), 1684-1692.
- Alkurdi, A. and Mardini, G.H. (2020), "The impact of ownership structure and the board of directors'composition on tax avoidance strategies: empirical evidence from Jordan", ***Journal of Financial Reporting and Accounting***, 18 (4).
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Mark, B. (2012). ***Auditing and assurance services: an integrated approach***. Boston: Prentice Hall.
- Atwood, T. J., M. S. Drake, J. N. Myers, and L. A. Myers. 2012. Home country tax system characteristics and corporate tax avoidance: International evidence. ***The Accounting Review*** 87 (6): 1831–1860.
- Austin, C. R. (2019). The potential of tax surprises to affect measures of tax avoidance and researchers' inferences**.** ***The Journal of the American Taxation Association***, *41*(1), 1-30.

- Badertscher, B. A., S. P. Katz, and S. O. Rego. (2013), The separation of ownership and control and corporate tax avoidance**.** ***Journal of Accounting & Economics*** ,56 (2/3): 228–250.
- Bauer, A. M. (2016). Tax avoidance and the implications of weak internal controls. ***Contemporary Accounting Research***, *33*(2), 449-486.
- Bianchi, P. A., Falsetta, D., Minutti-Meza, M., & Weisbrod, E. (2019). Joint audit engagements and client tax avoidance: Evidence from the Italian statutory audit regime. ***The Journal of the American Taxation Association***, *41*(1), 31-58.
- Bimo, I. D., Prasetyo, C. Y., & Susilandari, C. A. (2019). The effect of internal control on tax avoidance: the case of Indonesia. ***Journal of Economics and Development***,21(2),131-143.
- Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H. (2019). Internal control in accounting research: ***A review. Journal of Accounting Literature***, 42, 80-103.
- Chang, H., Dai, X., He, Y., & Wang, M. (2020). How Internal Control Protects Shareholders' Welfare: Evidence from Tax Avoidance in China. ***Journal of International Accounting Research***, *19*(2), 19-39.
- Chen, H., Tang, S., Wu, D., & Yang, D. (2020). The political dynamics of corporate tax avoidance: The Chinese experience. ***The Accounting Review***. 96 (5): 157–180.
- Chen, H., W. Dong, H. Han, and N. Zhou. 2017a. A comprehensive and quantitative internal control index: Construction, validation, and impact. ***Review of Quantitative Finance and Accounting***, 49 (2): 337–377
- Chen, H., Yang, D., Zhang, X., & Zhou, N. (2020). The moderating role of internal control in tax avoidance: Evidence from a COSO-based internal control index in China. ***The Journal of the American Taxation Association,*** *42*(1), 23-55.

- Chen, S., X. Chen, Q. Cheng, and T. J. Shevlin. (2010), Are family firms more tax aggressive than non-family firms?**,** ***Journal of Financial Economics*** ,95 (1): 41–61.
- Chouaibi, J., Rossi, M., & Abdessamed, N. (2021). The effect of corporate social responsibility practices on tax avoidance: an empirical study in the French context**.** ***International Business Journal***.1-24.
- Chyz, J. A., and F. B. Gaertner.(2018). Can paying ‘‘too much’’ or ‘‘too little’’ tax contribute to forced CEO turnover? ***The Accounting Review*** 93 (1), 103–130.
- Dakhli, A. (2021). The impact of ownership structure on corporate tax avoidance with corporate social responsibility as mediating variable. ***Journal of Financial Crime***.1-17.
- De Simone, L., Nickerson, J., Seidman, J., & Stomberg, B. (2020). How reliably do empirical tests identify tax avoidance?. ***Contemporary Accounting Research,*** *37*(3), 1536-1561.
- Decker, J., Ray, R., & Kizirian, T. (2019). Assessing The Internal Control Structure For Income Tax Account Balances And Their Related Disclosures. ***Review of Business Information Systems*** ***(RBIS)***, 23(1), 1-6.
- Donelson, D. C., Ege, M. S., & McInnis, J. M. (2017). Internal control weaknesses and financial reporting fraud. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, *36*(3), 45-69.
- Gaaya, S., Lakhal, N. and Lakhal, F. (2017), “Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality”, ***Managerial Auditing Journal***, 32 (7), 731-744.
- Graham, J. R., M. Hanlon, T. J. Shevlin, and N. Shroff. 2014. Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field. ***The Accounting Review*** .89 (3): 991–1023.

- Graham, L., and J. Bedard. 2015. Internal control deficiencies in tax report: A detailed view. ***Accounting Horizons***. 29 (4): 917–942.
- Houcine, A. (2017). The effect of financial reporting quality on corporate investment efficiency: Evidence from the Tunisian stock market. ***Research in International Business and Finance,*** 42,. 321-337.
- Ji, X. D., Lu, W., & Qu, W. (2017). Voluntary disclosure of internal control weakness and earnings quality: Evidence from China. ***The International Journal of Accounting,*** 52(1), 27-44.
- Kalbuana, N., Solihin, S., Yohana, Y. and Yanti, D.R. (2020), "The influence of capital intensity, firm size, and leverage on tax avoidance on companies registered in Jakarta Islamic index (Jii) period 2015-2019", ***International Journal of Economics, Business and Accounting Research*** (IJEBAR), 4(03)
- Khan, M., Srinivasan, S. and Tan, L. (2017), "Institutional ownership and corporate tax avoidance: new evidence", ***The Accounting Review***, 92 (2), 101-122.
- Khan, M., Srinivasan, S., & Tan, L. (2017). Institutional ownership and corporate tax avoidance: New evidence. ***The Accounting Review***, *92*(2), 101-122.
- Kovermann, J. and Velte, P. (2019), "The impact of corporate governance on corporate tax avoidance – aliterature review", ***Journal of International Accounting, Auditing and Taxation***, 36, 100270.
- Lee, R.J. and Kao, H.S. (2018), "The impacts of IFRSs and auditor on tax avoidance", ***Advances in Management and Applied Economics***, 8 (6), 17-53.
- Raimo, N., Vitolla, F., Marrone, A. and Rubino, M. (2020), "The role of ownership structure in integrated reporting policies", ***Business Strategy and the Environment***, 29 (6), 2238-2250.

- Rego, S. O., and R. Wilson. 2012. Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness. ***Journal of Accounting Research*** ,50 (3): 775–810.
- Riguen, R., Salhi, B. and Jarboui, A. (2021), "The impact of audit characteristics on corporate tax avoidance: the moderating role of gender diversity", ***Scientific Annals of Economics and Business***, 68(1), 97-114.
- Rubino, M., & Vitolla, F. (2014). Internal control over financial reporting: opportunities using the COBIT framework. *Managerial* ***Auditing Journal***.29(8),736-771.
- Santoso, E. B., Laturette, K., & Mastan, S. A. (2019). Corporate Social Responsibility Disclosure, Tax Aggressiveness and Sustainability Report Assurance: Evidence from Thailand. ***International Journal of Economics and Management Engineering***, 13(11), 1413-1418.
- Sari, P., & Prihandini, W. (2019). Corporate social responsibility and tax aggressiveness in perspective legitimacy theory. International ***Journal of Economics, Business and Accounting Research*** (IJEBAR), 3(04).
- Shevlin, T. J. 2016. Discussion of ''Target's tax shelter participation and takeover premiums.'', ***Contemporary Accounting Research*** ,33 (4):1473–1488.
- Shin, I. and Park, S. (2019), "The relation between product market competition and corporate tax avoidance: evidence from Korea", ***Investment Management and Financial Innovations***, 16 (2), 313-325.
- Sunarto, S., Widjaja, B. and Oktaviani, R.M. (2021), "The effect of corporate governance on tax avoidance: the role of profitability as a mediating variable", ***The Journal of Asian Finance ,Economics and Business***, 8 (3), 217-227.

  Tania, F. F. (2020). The Effect of Corporate Governance on Tax Avoidance: Evidence from Indonesia. ***Management & Economics Research Journal***, 2(4), 66-85.

- Vacca, A., Iazzi, A., and Vrontis, D. (2020). The Role of Gender Diversity on Tax Aggressiveness and Corporate Social Responsibility: Evidence from Italian Listed Companies. **Sustainability,** *12*(5).
- Yilmaz, O. K., & Karakaya, G. (2020). A Research on the Internal Control Compliance Action Plans Created by the Municipalities in Turkey in Accordance with COSO Model , *11*(28), 754-758**.**
- Zolotoy, L., O'Sullivan, D., Martin, G.P. and Wiseman, R.M. (2021), "Stakeholder agency relationships: CEO stock options and corporate tax avoidance", ***Journal of Management Studies***,58(3), 782-814.