أثر خصائص الشركة ولجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي:

دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة في البورصة

إعداد

د. محمد خميس بدر بدوي

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة الإسكندرية

mohamed.khamis216@yahoo.com

مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد الخامس والأربعين - العدد الثاني أبريل 2023

رابط المجلة: /https://zcom.journals.ekb.eg

الملخص:

يستهدف هذا البحث دراسة واختبار أثرخصائص الشركة (من حيث حجم الشركة، الربحية، والرفع المالي) على ممارسات التجنب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخري دراسة واختبار أثر لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي. وقد اعتمد البحث على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 232 مشاهدة سنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن الفترة من 2018 وحتى 2021. وقد توصل البحث إلى وجود علاقة موجبة ومعنوية بين حجم الشركة وممارسات التجنب الضريبي، فضلاً عن عدم وجود علاقة بين ربحية الشركة وممارسات التجنب الضريبي، ووجود علاقة عكسية ومعنوية بين الرفع المالي وممارسات التجنب الضريبي. وأخيراً، وجود علاقة عكسية ومعنوية بين لجنة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي فى ظل جودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي.

الكلمات الدالة: حجم الشركة، الربحية، الرفع المالي،لجنة المراجعة، جودة المراجعة الخارجية، التجنب الضريبي، سوق الأوراق المالية المصرية.

1-مقدمة:

لقد أصبحت الموازنة العامة في المالية الحديثة أهم وثيقة اقتصادية تمتلكها الدولة لكونها توفر معلومات تتعلق بأثر السياسات الحكومية في استخدام الموارد على مستوى التوظيف والنمو الاقتصادي وتوزيع الموارد داخل الاقتصاد. وتستخدم الدولة الموازنة العامة لتحقيق هدف العمالة الكاملة، فضلاً عن كونها وسيلة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي. وتعتمد إستراتيجية الموازنة العامة في تحقيق ما سبق ذكره على تغيير مستوى الطلب الكلي في الاتجاه المناسب مستخدمه في ذلك الضرائب والنفقات، ومن الواضح أن كبر حجم الموازنة يعد العامل الفعال في تحقيق هذه الأهداف، كما يجب أن يتوافق حجم الموازنة وتكوينها مع الظروف الاقتصادية للدولة بهدف تحقيق بعض الأهداف المرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة. ولهذا أصبحت الموازنةالعامة الأداة الرئيسية للتدخل في الحياة الاقتصادية وتوجيهها نحو تحقيق أهداف التوازن الاقتصادي، كما تعتبر جزء من الخطة المالية وأداة لتنفيذها. ويقع على عاتق الدولة الكثير من الواجبات التي يجب أن تؤديها إلى مواطنيها كالخدمات الأساسية والخدمات الترفيهية ودعم المشروعات التنموية وغيرها، وهذه الواجبات تحتاج إلى أموال لتغطيتها، فتقوم الدولة بالبحث عن مصادر دخل كالاستثمار في مشروعات تعود عليها بالربح أو مصادر أخرى.

وتعتبر الضرائب من العناصر الهامة في تمويل الموازنة العامة للدولة، والتزام يجب أن يفي به دافعو الضرائب سواء أفراد أو شركات. ويرجع عدم تحقيق هدف الإيرادات الضريبية إلى عدة عوامل، أهمها أن لدى الأفراد أو الشركات بصفتهما دافعي الضرائب عداء لدفع الضريبية المستحقة، حيث يوجد اختلاف في المصالح بين الأفراد أو الشركات والحكومة، ينعكس ذلك على قيام الأفراد أو الشركات بترتيب خطة لخفض الضرائب بشكل قانوني وغير قانوني. وتعد الضرائب أداة للحكومة في تحقيق أهدافها للحصول على إيرادات مباشرة وغير مباشرة لتمويل النفقات الروتينية والتنمية الاقتصادية (حماد، 2022). وتعد الضرائب العنصر الرئيسي من الموارد والذي يرتبط بالنشاط الاقتصادي والتي تمثل نحو 66.4% من إجمالي الإيرادات العامة للدولة، وتبلغ جملة الإيرادات الضريبية فى الموازنة العامة للدولة نحو 364 مليار جنيه بنسبة ارتفاع قدرها 1.6%. وتعتبر هذه النسبة منخفضة بشكل كبير مقارنة بالمعدلات العالمية، حيث يبلغ متوسط هذه النسبة نحو 23.2% فى الدول منخفضة الدخل، و27.6% فى الدول الناشئة، بينما يرتفع إلى نحو 36.2% فى الدول المتقدمة (وزارة المالية المصرية، 2022).

وقد لقي موضوع التجنب الضريبي اهتماماً كبيراً خاصة في السنوات الأخيرة وذلك بعد كشف العديد من الفضائح المالية التي أظهرت تشابه بين التلاعب المحاسبي والتجنب الضريبي فيما يتعلق بالدافع وراءهما كتحقيق نمو متوقع بالأرباح أو الوصول لمعدل ضريبة منخفض، كما أدت الأزمة المالية العالمية عام 2008 وما صاحبها من دعوات لإجراء إصلاح ضريبي وصدور المزيد من القواعد الضريبية لتزايد الاهتمام بموضوع التجنب الضريبي خاصة في ظل تسارع حدة ممارسات التجنب الضريبي العدائية من جانب العديد من الشركات ببيئة الأعمال مستغلة توافر الثغرات بالقوانين الضريبية (السواح، 2022)، حيث يحد التجنب الضريبي وممارساته من قدرة الدولة على جمع الأموال اللازمة من ناحية ووضع السياسات والإجراءات الملائمة من ناحية أخري (Mocanu et al., 2021).

ولكل شركة مستوى تجنب ضريبي أمثل، وعلى اعتبار أن مديري تلك الشركات يتصرفون بعقلانية عند الارتباط بممارسات التجنب الضريبي، فإنه يجب القيام بالموازنة بين تكاليف التجنب الضريبي مع منافعها والتي يمكن على أساسها أن تتأثر قيمة الشركة سواء بالزيادة أو بالنقص. ويعد تحقيق الشركة للوفورات الضريبية الناتجة عن التجنب الضريبي خاصة المتعسف منها أقل بكثير من التكاليف الناتجة عن ضرر وفقدان سمعة الشركة والتي يمكن أن تؤثر بشكل مباشر على الربحية، حيث مهما بلغت الحوافز المالية تجاه التجنب الضريبي خاصة المتعسف منها، فإنه لابد من معرفة أن سمعة الشركة تعد أصل لا يقدر بثمن (الركايبي، 2021). وبالتالي يمثل التجنب الضريبي تخفيض قانوني لضريبة الدخل باستخدام الطرق والأساليب القانونية، والذي يمكن وصفه باستفادة دافعي الضرائب من أحكام القانون الضريبي للحد من الالتزام الضريبي. ويعتبر التجنب الضريبي ممارسة قانونية نتائجها مؤكدة، والذي يمثل إستراتيجية تقوم من خلالها إدارة الشركات بتخفيض مصروف الضرائب في حدود ما يسمح به القانون الضريبي بهدف تعظيم ثروة الملاك وتعظيم مصالحهم، وبالتالي يعد التجنب الضريبي تصرف قانوني مادام كان في الحدود التي يسمح بها القانون، وإلا يمثل تهرباً ضريبي يستلزم العقوبة كتصرف غير قانوني (السواح، 2022).

2- مشكلة البحث:

يمثل التجنب الضريبي أحد طرق تجنب الضرائب قانوناً التي لا تنتهك اللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية، ويمكن اعتبار التجنب الضريبي مشكلة معقدة وفريدة من نوعها من كونه مسموح به، ولكنه غير مرغوب فيه. ويعد التجنب الضريبي إجراء لتقليل الالتزامات الضريبية من خلال التنظيم الدقيق للاستفادة من الثغرات في أحكام قانون الضرائب. ويتضمن

سلوك التجنب الضريبي أنشطة التخطيط الضريبي التي تعتبر قانونية، وبالفعل لا يوجد عنصر جنائي لسلوك التجنب الضريبي، حيث تتعامل الأفراد أو الشركات بشكل صحيح وواضح، وبأدلة دقيقة لا تخالف القواعد، وبالنسبة للشركات فإن الضريبة تعد مصروف ينعكس على تخفيض صافي الدخل، ولذلك تسعى الأفراد أو الشركات لجعل مدفوعات الضرائب إلى أدنى حد ممكن (حماد،2022 ;Dakhli, 2021).

وقد قام العديد من الدراسات (e.g., Mocanu et al., 2021; Rachmat, 2021; Harahap, 2021; N Heriyah, 2021; Sukmawati, 2021; Darsani and Sukartha, 2021; Gunaasih, 2021; Novianto, 2021; Sunarto et al., 2021; Thalita et al., 2022) بتناول أثر خصائص الشركة (من حيث حجم الشركة، والربحية، والرفع المالي) على ممارسات التجنب الضريبي وذلك في بيئات مختلفة، حيث تضاربت نتائج تلك الدراسات. وقد يرجع تضارب نتائج تلك الدراسات إلى اختلاف نوع الصناعة، واختلاف البيئة التي تعمل فيها الشركة، فضلاً عن الفترة الزمنية التي تم إجراء الدراسة فيها.

ومن ناحية أخري، تناول العديد من الدراسات (e.g., Mappadang, 2019; Salhi et al., 2019; Omesi and Appah, 2021; Sunarto et al., 2021; Dang and Nguyen, 2022; Dang and Nguyen, 2022) العلاقة بين لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات وممارسات التجنب الضريبي وذلك في بيئات مختلفة، حيث تضاربت نتائج تلك الدراسات. وقد يرجع تضارب نتائج تلك الدراسات إلى اختلاف نوع الصناعة، واختلاف البيئة التي تعمل فيها الشركة، فضلاً عن الفترة الزمنية التي تم إجراء الدراسة فيها.

ومما لا شك فيه، تحتاج هذه المشكلة إلى اهتمام متزايد من قبل البحوث في مجال المحاسبة، حيث تعد العلاقة بين كل من خصائص الشركة ولجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات والتجنب الضريبي من الموضوعات الهامة في مجال المحاسبة. وتتلخص مشكلة البحث في محاولة الإجابة على الأسئلة التالية:

- ما هو أثر حجم الشركة على ممارسات التجنب الضريبي؟
- ما هو أثر ربحية الشركة على ممارسات التجنب الضريبي؟
- ما هو أثر الرفع المالي على ممارسات التجنب الضريبي؟
- ما هو أثر لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي؟

3-هدف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان مدي أثر حجم الشركة على ممارسات التجنب الضريبي.
2. بيان مدي أثر ربحية الشركة على ممارسات التجنب الضريبي.
3. بيان مدي أثر الرفع المالي على ممارسات التجنب الضريبي
4. بيان مدي أثر لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي.

4-أهمية ودوافع البحث:

تنبع أهمية البحث **من الناحية النظرية،** من تناوله لموضوع من الموضوعات الهامة في مجال المحاسبة ألا وهو موضوع التجنب الضريبي، من حيث دراسة واختبار أثر خصائص الشركة ولجنة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي. إذ حظي موضوع التجنب الضريبي باهتمام العديد من الدوريات المحاسبية العالمية في السنوات الأخيرة، حيث تضمنت تلك الدوريات العديد من الدراسات التي اهتمت بدراسة واختبارمحددات التجنب الضريبي في الدول المتقدمة. ويتطلب تعميم نتائج تلك الدراسات في الدول النامية القيام بالمزيد من البحوث في ذلك الصدد.

أما من الناحية العملية، فتنبع أهمية هذا البحث من أهمية التجنب الضريبي وأثره المباشر على حجم التدفقات النقدية للموازنة العامة للدولة وخصوصاً فى الدول النامية مثل جمهورية مصر العربية وبالتالي فإن نتائج البحث قد تقدم بعض الاسهامات التي تساعد الإدارة الضريبة على تقليل ممارسات التجنب الضريبي من قبل الشركات، نتيجة لما شهدته جمهورية مصر العربية من تغيرات واضحة وملموسة في بيئتها الضريبية خلال الآونة الأخيرة ومن أهمها إلغاء العمل بقانون الضريبة العامة على المبيعات والتطبيق الكامل للضريبة على القيمة المضافة والذي تقوم أسسه على القضاء على ممارسات التجنب الضريبي والتهرب الضريبي والحد من الفجوة الضريبية. **وأخيراً، تتمثل أهم دوافع البحث** في مسايرة الجدل الأكاديمي حول أثر خصائص الشركة على ممارسات التجنب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخري أثر لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي وإيجاد دليل عملي على مدي صحة تلك العلاقة من عدمه، من خلال اتباع منهجية متكاملة، ومسايرة اتجاه الدراسات الأجنبية ذات الصلة بإجراء التحليل الأساسي والتحليلات الأخرى.

5-حدود البحث:

يقتصر البحث على دراسة واختبار أثر خصائص الشركة (من حيث حجم الشركة، والربحية، والرفع المالي) ولجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي، ومن ثم يقتصر نطاق البحث من حيث خصائص الشركة على حجم الشركة، والرفع المالي، والربحية وبالتالي يخرج من نطاق البحث العوامل الأخرى مثل عمر الشركة، والسيولة وذلك لندرة الدراسات التي تناولت تلك العوامل في حدود علم الباحث. ومن ناحية أخري، يقتصر نطاق البحث على آلية لجنة المراجعة فقط كأحد آليات حوكمة الشركات الداخلية وبالتالي يخرج من نطاق البحث الآليات الأخرى لحوكمة الشركات سواء الداخلية أو الخارجية مثل مجلس الإدارة.

6- خطة البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث والهدف منه وفي إطار حدوده سوف يستكمل البحث الجوانب التالية:

- تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث.
- الدراسة التطبيقية.

7- تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث:

يشتمل تحليل الدراسات السابقة، على تناول ماهية التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخري تناول أثر خصائص الشركة (من حيث حجم الشركة، والرفع المالي، والربحية) على ممارسات التجنب الضريبي، بالإضافة إلى تناول أثر لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي. وذلك على النحو التالي:

7-1 ما هية التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي:

يعد التجنب الضريبي مرحلة ما بين التخطيط الضريبي والتهرب الضريبي، حيث يعمل التخطيط الضريبي على تنظيم الأوضاع في الآجل الطويل من أجل الوصول إلى أقل عبء ضريبي ممكن، أما التجنب الضريبي يعمل على تنظيم الأوضاع في الآجل القصير استناداً إلى مجموعة من الوسائل القانونية، وذلك عكس التهرب الضريبي الذي يتم من خلال مجموعة من الوسائل غير القانونية من أجل تخفيض الالتزامات الضريبية. ويعرف التجنب الضريبي على أنه "جميع الإجراءات التي يتخذها المديرون لتخفيض الالتزامات النقدية المتعلقة بالضرائب بما يتوافق مع القوانين والتشريعات الضريبية من خلال استغلال أوجه القصوروالضعف في القوانين

والتشريعات الضريبية من أجل تحقيق وفورات ضريبية" (أمين، 2022). كما يعرف التجنب الضريبي على أنه "مجموعة من السياسات والإجراءات والوسائل التي تستخدمها إدارة الشركات للوصول إلى أقل عبء ضريبي مستحق تجاه الدولة، دون الخروج عن نصوص القانون الشكلية؛ إلا أنها قد تتضمن الخروج عن روح القانون ومقصد المشرع الضريبي، بهدف تحقيق وفورات للاستخدام في أنشطة الشركة المختلفة" (غريب، 2022).

ومن ناحية أخري، يعد التجنب الضريبي عمل قانوني وآمن من قبل دافعي الضرائب لأنه لا يضر بشروط وأحكام الضرائب من خلال استخدام نقاط الضعف والثغرات في قوانين وسياسات الضرائبنفسها لتخفيض المسئولية، مما يترتب عليه توفير المزيد من النقود للشركة والمستثمرين، مما يوفر حافز أكبر للشركات لإجراء ممارسات التجنب الضريبي، ومن هنا يمكن النظر إلى التجنب الضريبي على أنه استراتيجية تفيد الشركة والمساهمين لأنها توفر الموارد اللازمة لتطوير الشركة من خلال الاستثمار أو زيادة النقد المتاح للمساهمين من خلال توزيع الأرباح. وبالتالي فإن التجنب الضريبي نشاط قانوني لاستخدام المزايا الضريبية، ولا يوجد بشكل عام قانون مسيطر على التجنب الضريبي. وقد عرفت محكمة العدل الأوروبية التجنب الضريبي على أنه تدخل مصطنع بهدف التحايل على قانون الضرائب، وتشتمل ممارسات التجنب الضريبي على الأساليب الأربعة التالية: تأجيل المدفوعات المتعلقة بالضريبة، وتحديد وعاء ضريبة يخضع لمعدلات ضريبة أقل، وعدم الخضوع للضريبة، وأخيراً، تحويل الدخل من شخص لديه معدل ضرائب مرتفع إلى شخص يدفع ضريبة أقل (محمد، 2021).

ومن حيث التفرقة بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي. أوضحت دراستا (محمد، 2021: الركايبي، 2022) على أن ممارسات تخفيض الضريبة تشتمل على العديد من الأنشطة والتي تختلف من حيث درجة مشروعيتها القانونية والأخلاقية، مثل التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي، وعلى الرغم من اشتراكهم في تخفيض الضريبة المستحقة أو تأجيلها أو حتى عدم أدائها، إلا أن هذه الممارسات تختلف فيما بينها على النحو التالي:

- التخطيط الضريبي: يعد التخطيط الضريبي أحد أدوات التخطيط المالي التيتساعد على تقليل العبء الضريبي أو تأجيله أو تفاديه من خلال تحديد نقاط الضعف والثغرات في قوانين الضرائب في الدولة التي تعمل فيها الشركة. ويعرف التخطيط الضريبي على أنه فن هيكلة العمليات بعدة طرق تساعد أو تفيد في تأجيل أو تجنب أداء الضريبة من خلال

توظيف استراتيجيات فعالة في مجال التخطيط الضريبي بهدف توفير موارد مالية يمكن استخدامها في الإنفاق أو الادخار أو الاستثمار، ولذلك يمثل التخطيط الضريبي إستراتيجية الإدارة وتوجهها لتخفيض الضريبة في المدي الطويل، وبالتالي فهو أعم وأشمل من التجنب الضريبي، وبالتالي لا يعد التخطيط الضريبي جريمة تستحق العقاب.

- التجنب الضريبي: يعد التجنب الضريبي محاولة لتقليل العبء الضريبي بشكل قانوني وآمن لدافعي الضرائب ويتم بطرق لا تنتهك ولا تتعارض مع أحكام الضرائب، من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في أحكام الضرائب وهو أحد الوسائل التي تستخدم لتحقيق وفورات نقدية في المدي القصير دون الاتجاه لأي عمليات مخططة، وبالتالي لا يعد التجنب الضريبي جريمة تستحق العقاب.
- التهرب الضريبي: يمثل التهرب الضريبي الاستخدام المكلف لأساليب احتيالية مخالفة للقوانين والتشريعات الضريبية لتجنب دفع الضرائب، وهو نشاط يتم القيام به لتقليل الالتزامات الضريبية التي يجب دفعها، ويتم التهرب الضريبي إذا قدم المكلف معلومات غير دقيقة عنعمد أو معلومات غير كاملة للسلطات الضريبية لتقليل العبء الضريبي، وبالتالي يعد التهرب الضريبي جريمة تستحق العقاب.

وفى ضوء ما سبق، يتضح تشابه التعريفات الخاصة بالتجنب الضريبي من حيث كونه عمل قانوني وآمن من قبل دافعي الضرائب، كما أنه لا يضر بشروط وأحكام الضرائب من خلال الاستفادة من نقاط الضعف والثغرات في القوانين والسياسات والتشريعات الضريبية لتقليل العبء الضريبي، وعلى الجانب الآخر يشترك كل من التخطيط والتجنب الضريبي في كونهم ممارسات لا يعاقب عليها القانون وذلك على عكس التهرب الضريبي والذي يعاقب عليه القانون.

2-7 تحليل الدراسات التي تناولت أثر خصائص الشركةعلى ممارسات التجنب الضريبي:

تناول العديد من الدراسات أثر خصائص الشركة (من حيث حجم الشركة، والرفع المالي، والربحية) على التجنب الضريبي. فقد هدفت دراسة Chen et al., (2014) إلى اختبار أثر التجنب الضريبي على قيمة الشركة. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 4104 مشاهدة سنوية للشركات الصينية المقيدة بالبورصة عن الفترة من 2001 حتى 2009. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر عكسي ومعنوي للتجنب الضريبي على قيمة الشركة، حيث ينعكس التجنب الضريبي إلى زيادة تكاليف الوكالة ومن ثم انخفاض قيمة

الشركة، كما تؤكد شفافية المعلومات العلاقة العكسية بين التجنب الضريبي وقيمة الشركة.بما يتفق مع دراستا(Yeeet al., 2019; Hai et al., 2021) من حيث وجود أثرعكسي ومعنوي للتجنب الضريبي على قيمة الشركة، وبما لا يتفق مع دراستا Mappadang, 2019; Linantis et al., (2021) من حيث وجود أثر إيجابي ومعنوي لتجنب الضريبي على قيمة الشركة.

ومن ناحية أخري، فقد اختبرت دراسة Pratama, (2017) أثر خصائص الشركة وآليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي. وقد اعتمدت الدراسة على تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 70 شركة من الشركات الأندونيسية المقيدة بالبورصة عن الفترة من 2011 حتى 2015. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي لحجم وعمر الشركة على التجنب الضريبي، فضلاً عن وجود أثر عكسي ومعنوي للربحية على التجنب الضريبي، وعدم وجود علاقة بين الرفع المالي والتجنب الضريبي.بما يتفق مع نتائج دراسات (Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Saragih and Hendrawanمن حيث وجود أثر إيجابي ومعنوي لحجم الشركة على التجنب الضريبي، وبما لا يتفق مع دراستا (Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019) من حيث وجود أثر إيجابي ومعنوي للربحية على التجنب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخري وجود أثر عكسي ومعنوي للرفع المالي على التجنب الضريبي.

وفى ذات السياق، اختبرت دراسة Mocanu et al., (2021) أثر خصائص الشركة على التجنب الضريبي. واعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 236 شركة من الشركات الرومانية المقيدة بالبورصة بإجمالي 1674 مشاهدة سنوية عن الفترة من 2013 حتى 2017. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الأكثر استخداماً لممارسات التجنب الضريبي هما الشركات كبيرة الحجم والشركات التي لديها مستوي منخفض من الربحية والرفع المالي، كما يعد الموقع الجغرافي وطبيعة الصناعة من المحددات الهامة للتجنب الضريبي والتي يجدب أخذها في الحسبان، وأخيراً ساهمت التعديلات الأخيرة الخاصة بالقوانين والتشريعات الضريبية في عام 2016 إلى زيادة ممارسات التجنب الضريبي. بما يتفق مع دراسة Rachmat, (2021) من حيث وجود أثر عكسي ومعنوي للربحية على التجنب الضريبي، وبما لا يتفق مع دراسة Harahap,(2021) من حيث وجود أثر إيجابي ومعنوي للربحية على التجنب الضريبي، حيث تنعكس المستويات المرتفعة من الربح على زيادة مستوي الضريبة والذي ينعكس في النهاية

على اتخاذ إجراءات التجنب الضريبي لخفض قيمة الضريبة، فضلاً عن وجود أثر سلبي وغير معنوي للرفع المالي على التجنب الضريبي، في حين أوضحت دراستا (Darmawan and Sukartha, 2014; Darsani and Sukartha, 2021) عدم وجود علاقة بين الرفع المالي والتجنب الضريبي.

ومن ناحية أخري، فقد هدفت دراسة N Heriyah, (2021) إلى اختبار أثر خصائص الشركة على التجنب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخري اختبار أثر خصائص الشركة والتجنب الضريبي على قيمة الشركة. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 18 شركة صناعية عن الفترة من 2015 حتى 2018. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي للربحية على التجنب الضريبي، فضلاً عن عدم وجود أثر للرفع المالي وحجم الشركة على التجنب الضريبي، ووجود أثر إيجابي ومعنوي للربحية وحجم الشركة على قيمة الشركة، وعدم وجود أثر للرفع المالي على قيمة الشركة، وأخيراً، وجود أثر إيجابي ومعنوي للتجنب الضريبي على قيمة الشركة، كما لا يؤثر التجنب الضريبي كمتغير معدل على العلاقة بين الربحية والرفع المالي مع قيمة الشركة، ولكنه يؤثر على العلاقة بين حجم الشركة وقيمة الشركة، بما يتفق مع دراستا (Sukmawati, 2021; Darsani and Sukartha, 2021) من حيث وجود أثر إيجابي ومعنوي للربحية على التجنب الضريبي.

وفى ذات السياق، هدفت دراسة Gunaasih, (2021) إلى اختبار أثر خصائص الشركة على التجنب الضريبي. واعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 69 شركة من الشركات المقيدة في مؤشر IDX 80 عن سنة 2019. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي للربحية على التجنب الضريبي، حيث تسعى الشركات ذات الربحية الأعلى إلى تقدير الضريبة المستحقة بعناية وإدارة أصولها بشكل جيد من خلال إيجاد الحوافز والامتيازات الضريبية من أجل تحسين ممارسات التجنب الضريبي، فضلاً عن عدم وجود أثر للرفع المالي وحجم الشركة على التجنب الضريبي، حيث ينعكس ارتفاع مستوي الدين على تحفظ إدارة الشركات في عملية اعداد تقاريرها المالية، كمالا تقوم الشركات كبيرة الحجم بأي قرارات يمكن من خلالها أن تنعكس بالضرر على سمعتها وشهرتها والتي منها التجنب الضريبي. بما لا يتفق مع دراسة Novianto, (2021) والتي توصلت إلى وجود أثر عكسي ومعنوي للربحية على التجنب الضريبي، وبما لا يتفق أيضاً مع دراسة Sunarto et al., (2021) والتي توصلت

إلى عدم وجود علاقة بين الربحية والتجنب الضريبي. وفي ذات السياق، أوضحت دراسة Linantis et al., (2021) وجود أثر إيجابي ومعنوي للتجنب الضريبي والربحية والرفع المالي على قيمة الشركة، كما تؤثر شفافية المعلومات كمتغير معدل على العلاقة بين التجنب الضريبي والرفع المالي مع قيمة الشركة، في حين لا تؤثر شفافية المعلومات على العلاقة بين الربحية وقيمة الشركة.

وعلى ما سبق، فقد اختبرت دراسة Jin et al., (2022) أثر القيود المالية على ممارسات التجنب الضريبي. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم على عينة من 906 بنك من البنوك الأمريكية بإجمالي 5621 مشاهدة سنوية عن الفترة من 2004 حتى 2018. وقد توصلت الدراسة إلى أن البنوك التي لديها قيود مالية لديها معدلات ضريبية فعالة نقدية أقل (أي لديها ممارسات تجنب ضريبي أكبر)، حيث تسعي تلك البنوك إلى توفير التدفقات النقدية من خلال جداول التخطيط الضريبي من أجل التغلب على مشاكلها المالية، كما تزيد القروض المتعثرة من أثر القيود المالية على التهرب الضريبي، بينما ينعكس تفاقم الأزمات المالية على أثر القيود المالية على الوفورات الضريبية، حيث في ظل الأزمات المالية يصعب على البنوك الحصول أي تمويل خارجي مما يدفعها بصورة أكبر نحو ممارسات التجنب الضريبي.

وأخيراً، هدفت دراسة Thalita et al., (2022) إلى اختبار أثر العلاقات السياسية كمتغير معدل على العلاقة بين إدارة الأرباح والتجنب الضريبي إلى جانب مجموعة من المتغيرات الرقابية مثل حجم وعمر الشركة والرفع المالي والربحية وقيمة الشركة. واعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 234 مشاهدة سنوية للشركات الأندونيسية المقيدة بالبورصة عن الفترة من 2016 حتى 2020. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي لإدارة الأرباح على التجنب الضريبي من أجل تعظيم الحوافز والمكافأت، كما تؤكد العلاقات السياسية العلاقة بين إدارة الأرباح والتجنب الضريبي حيث تستخدم الشركات علاقتها السياسية من أجل تقليل الالتزامات الضريبية، وأخيراً وجود أثر عكسي ومعنوي للربحية على التجنب الضريبي، في حين وجود أثر إيجابي ومعنوي لقيمة الشركة على التجنب الضريبي، فضلاً عن عدم وجود علاقة بين باقي المتغيرات الرقابية والتجنب الضريبي.

ويلاحظ من استعراض الدراسات السابقة (e.g.,Darmawan and Sukartha, 2014; Chen et al., 2014; Pratama, 2017; Rani et al., 2018;Yeeet al., 2019; Ichsani

and Susanti, 2019; Ichsani and Susanti, 2019; Saragih and Hendrawan, 2021; Mocanu et al., 2021; Rachmat,2021; Harahap, 2021; Darsani and Sukartha, 2021; N Heriyah, 2021; Sukmawati, 2021; Darsani and Sukartha, 2021; Gunaasih, 2021; Hai et al., 2021;Linantis et al., 2021; Novianto, 2021; Sunarto et al., 2021; Linantis et al., 2021; Jin et al., 2022; Thalita et al., 2022) التي تناولت أثر خصائص الشركة على التجنب الضريبي. إذ أوضحت دراسات (Chen et al., 2014; Yeeet al., 2019; Hai et al., 2021) وجود أثر عكسي ومعنوي للتجنب الضريبي على قيمة الشركة، في حين أوضحت دراسات (Mappadang, 2019; N Heriyah, 2021; Linantis et al., 2021) وجود أثر إيجابي ومعنوي للتجنب الضريبي على قيمة الشركة، وقد يرجع التضارب في نتائج الدراسات السابقة إلى بعد شفافية المعلومات كمتغير معدل، ومن ناحية أخري أوضحت دراسة Jin et al., (2022) أن الدافع وراء ممارسات التجنب الضريبي يتمثل فى تعظيم قيمة الشركة، أما دراسة Thalita et al., (2022) أوضحت وجود أثر إيجابي ومعنوي لإدارة الأرباح على التجنب الضريبي، حيث تعد ممارسات التجنب الضريبي أداه من أدوات إدارة الأرباح المستخدمة من خلال إدارة الضرائب.

وعلى الجانب الآخر، يلاحظ من استعراض الدراسات السابقة (e.g.,Pratama, 2017; Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Saragih and Hendrawan, 2021; Mocanu et al., 2021; N Heriyah, 2021; Gunaasih, 2021; Thalita et al., 2022) التي تناولت العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي، التوصل إلى نتائج غير حاسمة. إذ توصلت دراسات (Pratama, 2017; Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Saragih and Hendrawan, 2021; Mocanu et al., 2021) إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة والتجنب الضريبي، حيث كلما زاد حجم الشركة كلما زاد التجنب الضريبي، في حين أوضحت دراسات (N Heriyah, 2021; Gunaasih, 2021; Thalita et al., 2022) عدم وجود علاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي، حيث لا يؤثر حجم الشركة على التجنب الضريبي، وذلك خوفاً من الضررعلى سمعتها وشهرتها. **ويخلص الباحث** من الدراسات السابقة التي تناولت أثر حجم الشركة على التجنب الضريبي، إلى وجود تباين بين نتائج تلك الدراسات نتيجة لاختلاف البيئات التي أجريت فيها، وكذلك لاختلاف فترة القياس، وإن كان

أغلب تلك الدراسات قد توصل إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي لحجم الشركة على التجنب الضريبي. ومن ثم، يتوقع الباحث وجود أثر إيجابي لحجم الشركة على التجنب الضريبي. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الأول (في صورته البديلة) على النحو التالي:

H1: يتوقع وجود أثر موجب لحجم الشركة على ممارسات التجنب الضريبي.

ومن ناحية أخري، يلاحظ من استعراض الدراسات السابقة (e.g.,Pratama, 2017; Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Mocanu et al., 2021; Rachmat, 2021; Harahap, 2021; N Heriyah, 2021; Sukmawati, 2021; Darsani and Sukartha, 2021; Gunaasih, 2021; Novianto, 2021; Sunarto et al., 2021; Thalita et al., 2022) التي تناولت العلاقة بين ربحية الشركة والتجنب الضريبي، التوصل إلى نتائج غير حاسمة. إذ توصلت دراسات (Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Harahap, 2021; N Heriyah, 2021; Sukmawati, 2021; Darsani and Sukartha, 2021; Gunaasih, 2021) إلى وجود علاقة إيجابية بين ربحية الشركة والتجنب الضريبي، حيث كلما زادت ربحية الشركة كلما زاد التجنب الضريبي، في حين توصلت دراسات (Pratama, 2017; Mocanu et al., 2021; Rachmat, 2021; Novianto, 2021; Thalita et al., 2022) إلى وجود علاقة عكسية بين ربحية الشركة والتجنب الضريبي، حيث كلما زادت ربحية الشركة كلما انخفض التجنب الضريبي، وأخيراً أوضحت دراسة (Sunarto et al., 2021) عدم وجود علاقة بين ربحية الشركة والتجنب الضريبي. **ويخلص الباحث** من الدراسات السابقة التي تناولت أثر ربحية الشركة على التجنب الضريبي، إلى وجود تباين بين نتائج تلك الدراسات نتيجة لاختلاف البيئات التي أجريت فيها، وكذلك لاختلاف فترة القياس، وإن كان أغلب تلك الدراسات قد توصل إلى وجود أثر إيجابي لربحية الشركة على التجنب الضريبي. ومن ثم، يتوقع الباحث وجود أثر إيجابي لربحية الشركة على التجنب الضريبي. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الثاني (في صورته البديلة) على النحو التالي:

H2: يتوقع وجود أثر موجب لربحية الشركة على ممارسات التجنب الضريبي.

وأخيراً، يلاحظ من استعراض الدراسات السابقة (e.g.,Darmawan and Sukartha, 2014; Pratama, 2017; Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Mocanu et al., 2021; Darsani and Sukartha, 2021; N Heriyah, 2021; Harahap, 2021;

Gunaasih, 2021; Thalita et al., 2022) التي تناولت العلاقة بين الرفع المالي والتجنب الضريبي، التوصل إلى نتائج غير حاسمة. إذ توصلت دراسات (Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Mocanu et al., 2021) إلى وجود علاقة عكسية بين الرفع المالي والتجنب الضريبي، حيث كلما زاد الرفع المالي كلما انخفض التجنب الضريبي، في حين توصلت دراسات (Darmawan and Sukartha, 2014; Pratama, 2017; Darsani and Sukartha, 2021; N Heriyah, 2021; Gunaasih, 2021; Thalita et al., 2022) إلى عدم وجود علاقة بين الرفع المالي والتجنب الضريبي. **ويخلص الباحث** من الدراسات السابقة التي تناولت أثر الرفع المالي على التجنب الضريبي، إلى وجود تباين بين نتائج تلك الدراسات نتيجة لاختلاف البيئات التي أجريت فيها، وكذلك لاختلاف فترة القياس، وإن كان أغلب تلك الدراسات قد توصل إلى عدم وجود علاقة بين الرفع المالي والتجنب الضريبي. ومن ثم، يتوقع الباحث عدم وجود أثر للرفع المالي على التجنب الضريبي. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الثالث (في صورة العدم) على النحو التالي:

H3: لا يؤثر الرفع المالي على ممارسات التجنب الضريبي.

2-7 تحليل الدراسات التي تناول تأثر لجنة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي:

تناول العديد من الدراسات أثر لجنة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي. فقد هدفت دراسة Chyz and White, (2014) إلى اختبار أثر مركزية القرارات لدي المديرين التنفيذين على ممارسات التجنب الضريبي، حيث عادة ما يرتبط التجنب الضريبي بارتفاع تكاليف الوكالة. وقد اعتمدت الدراسة على تحليل بيانات القوائم المالية لعينة 993 شركة بإجمالي 4149 مشاهدة سنوية للشركات الأمريكية المقيدة بالبورصة عن الفترة من 1992 حتى 2011. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي لمركزية القرارات على التجنب الضريبي وأن كانت هذه العلاقة أقوي بالنسبة للشركات التي تنخفض فيها عمليات الرقابة والاشراف، حيث عادة ما يقوم المديرون التنفيذين باستخدام ممارسات التهرب الضريبي كأداة لإدارة الأرباح. بما يتفق مع دراسة Saragih and Hendrawan, (2021) وهذا ما أكدته دراسة Kolias and Koumanakos, (2022)من حيث وجود أثر عكسي ومعنوي لازدواجية المدير التنفيذي على ممارسات التجنب الضريبي، حيث عادة ما يميل الفريق إلى اتخاذ القرارات الأكثر خطورة والتي منها قرارات التجنب الضريبي مقارنة بما يتخذه عضو الفريق الواحد، كما في حالة ازدواجية الرئيس التنفيذي

وهذا ما يمكن تفسيره من حيث كون الشركات العائلية الأقل استخداماً لممارسات التجنب الضريبي نتيجة للروابط الأسرية.

وفى ذات السياق، اختبرت دراسة Tandean and Winnie, (2016) أثر آليات حوكمة الشركات على التجنب الضريبي. واعتمدت الدراسة على تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 120 شركة صناعية من الشركات الأندونيسية المقيدة بالبورصة عن الفترة من 2010 حتى 2013. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر عكسي ومعنوي للجنة المراجعة على التجنب الضريبي، حيث ينعكس زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة خاصة من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية على تخفيض ممارسات التجنب الضريبي، فضلاً عن عدم وجود علاقة بين باقي آليات حوكمة الشركات والتجنب الضريبي. بما لا يتفق مع دراسة Harahap,(2021) من حيث وجود أثر عكسي ومعنوي للملكية المؤسسية كأحد آليات حوكمة الشركات على التجنب الضريبي، حيث تعد الملكية المؤسسية أحد آليات حوكمة الشركات الجيدة والتي يمكن من خلالها تقليل التعارض في المصالح بين الملاك والمديرين ومن ثم تخفيض ممارسات التجنب الضريبي. وبما يتفق مع نتائج دراسات (Pratama, 2017; Mappadang, 2019; Sunarto et al.,2021) من حيث وجود أثر عكسي ومعنوي لجنة المراجعة على التجنب الضريبي، حيث تعمل لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات علىالحد من التلاعب في الضرائب والالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية. وعلى عكس ما سبق، فقد أوضحت دراسة Yeeet al., (2019) عدم وجود أثر لآليات حوكمة الشركات كمتغير معدل على العلاقة بين التجنب الضريبي وقيمة الشركة، في حين أوضحت دراسة Mappadang, (2019) وجود أثرللتجنب الضريبي كمتغير معدل على العلاقة بين حوكمة الشركات وقيمة الشركة.

ومن ناحية أخري، فقد هدفت دراسة Hoseini et al., (2018) إلى اختبار أثر آليات حوكمة الشركات من حيث بعد مجلس الإدارة فقط، استناداً إلى حجم المجلس ونسبة مشاركة المرأة على ممارسات التجنب الضريبي. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 505 مشاهدة سنوية للشركات الإيرانية المقيدة بالبورصة عن الفترة من 2012 حتى 2016. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي لحجم مجلس الإدارة على التجنب الضريبي، حيث ينعكس كبر حجم مجلس الإدارة على زيادة ممارسات التجنب الضريبي من أجل تعظيم الحوافز والمكافأت، فضلاً عن وجود أثر عكسي ومعنوي لمشاركة المرأة

في مجلس الإدارة على ممارسات التجنب الضريبي، حيث ينعكس زيادة نسبة مشاركة المرأة في مجلس الإدارة على تخفيض ممارسات التجنب الضريبي وقد يرجع ذلك، أما للدور الرقابي والأشراف الفعال لحوكمة الشركات نتيجة لمشاركة المرأة أو إلى السلوك الانتهازي من قبل المرأة فى الحد من ممارسات التجنب الضريبي لعدم تعظيم ثروة ومصالح الملاك. بما يتفق مع دراسة Riguen et al., (2020) خاصة وأن كانت نسبة مشاركة المرأة في مجلس الإدارة ما بين 40% إلى 60%. وهذا ما أكدته دراسة Dakhli, (2021) من حيث وجود أثر عكسي ومعنوي لمشاركة المرأة على التجنب الضريبي، حيث مع زيادة مشاركة المرأة في مجالس الإدارة، فإن ذلك ينعكس على تخفيض ممارسات التجنب الضريبي، كما تؤثر المسئولية الاجتماعية كمتغير معدل من حيث البعد الاجتماعي فقط على العلاقة العكسية بين مشاركة المرأة في مجلس الإدارة وممارسات التجنب الضريبي.

في حين، هدفت دراسة Salhi et al., (2019) إلى اختبار العلاقة المباشرة بين آليات حوكمة الشركات والتجنب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخري اختبار أثر المسئولية الاجتماعية كمتغير معدل على العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والتجنب الضريبي. واعتمدت الدراسة على تحليل بيانات القوائم المالية من 300 شركة بريطانية بإجمالي 3900 مشاهدة إلى جانب 200 شركة فرنسية بإجمالي 2600 مشاهدة عن الفترة من 2005 حتى 2017. وتوصلت الدراسة إلي وجود أثر عكسي ومعنوي لآليات حوكمة الشركات على التجنب الضريبي، حيث يعد التجنب الضريبي من الأنشطة ذات المخاطر المرتفعة، فضلاً عن وجود أثر إيجابي ومعنوي لآليات حوكمة الشركات على المسئولية الاجتماعية، حيث تنعكس المستويات المرتفعة من مؤشر حوكمة الشركات على الاهتمام بالمسئولية الاجتماعية، وأن كان الأثر أكبر في بريطانيا باعتبارها دولة تتبع القانون العام مقارنة بفرنسا والتي تتبع القانون الخاص، وأخيراً تؤثر المسئولية الاجتماعية كمتغير معدل كلياً على العلاقة العكسية بين حوكمة الشركات والتجنب الضريبي في بريطانيا، أما في فرنسا فأنها تؤثر جزئياً على العلاقة العكسية بين حوكمة الشركات والتجنب الضريبي. وهذا ما أكدته دراستا (Landry et al., 2013: Chouaibi et al.,2021) من حيث وجود أثر عكسي ومعنوي للمسئولية الاجتماعية على التجنب الضريبي، حيث يمكن النظر إلى المسئولية الاجتماعية على أنها جانب من جوانب ثقافة الشركة والتي يمكن أن تؤثر على ممارسات التجنب الضريبي والحد منها.

ولدراسة أثر اختلاف المقاييس المستخدمة لآليات حوكمة الشركات، فقد هدفت دراسة Salehi et al., (2020) إلى اختبار أثر خصائص المراجع الخارجي (من حيث تغيير المراجع، والتخصص الصناعي، ونوع الرأي، وأخيراً أتعاب عملية المراجعة) على التجنب الضريبي في الدول النامية. واعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 91 شركة من الشركات الإيرانية المقيدة بالبورصة بإجمالي 546 مشاهدة سنوية الفترة من 2012 وحتى 2017. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين تغيير المراجع الخارجي والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات والتجنب الضريبي، في حين وجود أثر إيجابي ومعنوي لنوع الرأي في تقرير المراجع الخارجيعلى التجنب الضريبي، حيث عندما تكون الشركات أقل استخداماً للممارسات التجنب الضريبي، يدل ذلك على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية ومن ثم يكون الرأي نظيف في تقرير المراجع الخارجي، وأخيراً وجود أثر إيجابي ومعنوي لأتعاب عملية المراجعة على التجنب الضريبي. بما لا يتفق مع دراسة Riguen et al., (2020) من حيث وجود أثر عكسي ومعنوي لجودة المراجعة الخارجية سواء استناداً إلى التخصص الصناعي أو أتعاب عملية المراجعة على التجنب الضريبي.

أما دراسة Deef et al., (2021) هدفت إلى اختبار أثر الملكية الإدارية والأجنبية على التجنب الضريبي. واعتمدت الدراسة على تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 69 شركة من الشركات المصرية غير المالية المقيدة بالبورصة بإجمالي 345 مشاهدة سنوية عن الفترة من 2015 حتى 2019. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي للملكية الإدارية على التجنب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخري عدم وجود علاقة بين الملكية الأجنبية والتجنب الضريبي، حيث عادة ما يميل المديرون الذين لديهم نسبة كبيرة من أسهم الشركة إلى الاتجاه نحو ممارسات التجنب الضريبي بشكل متكرر.

ومن ناحية أخري، هدفت دراسة Gontara and Khlif, (2021) إلى اختبار أثر التجنب الضريبي على فترة تأخر تقرير المراجع الخارجي من ناحية، ومن ناحية أخري اختبار أثر جودة المراجعة الخارجية كمتغير معدل على العلاقة بين التجنب الضريبي وفترة تأخر تقرير المراجع الخارجي. واعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 45 شركة من الشركات المقيدة بالبورصة في جنوب أفريقيا بإجمالي 180 مشاهدة سنوية عن الفترة من 2010 حتى 2013. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي للتجنب الضريبي

على فترة تأخر تقرير المراجع الخارجي، حيث يمكن النظر إلى ممارسات التجنب الضريبي على أنها ممارسات ذات درجة مخاطر مرتفعة والذي ينعكس بصورة أساسية على طول فترة تأخر تقرير المراجع الخارجي، أما من حيث أثر جودة المراجعة الخارجية كمتغير معدل تظل العلاقة إيجابية ومعنوية بين التجنب الضريبي وفترة تأخر تقرير المراجع الخارجي عندما يكون المراجع من مكاتب الأربعة الكبار، في حين عدم وجود علاقة بين التجنب الضريبي وفترة تأخر تقرير المراجع الخارجي عندما لا يكون المراجع من مكاتب الأربعة الكبار، ويرجع ذلك إلي الاهتمام المتزايد من قبل مكاتب المراجعة الأربعة الكبار بالأنشطة الضريبية من خلال إجراء المزيد من الاختبارات من أجل تقليل الخطر المتلازم والخطر المالي ومن ثم تأخر تقرير المراجعة مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى.

في حين، هدفت دراسة Nabilah and Umaimah, (2022)إلى اختبار أثر آليات حوكمة الشركات (من حيث الملكية المؤسسية، واستقلال مجلس الإدارة، ولجنة المراجعة) على ممارسات التجنب الضريبي. واعتمدت الدراسة على تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 81 شركة من الشركات الأندونيسية المقيدة بالبورصة عن الفترة من 2019 حتى 2020. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر لاستقلال مجلس الإدارة على ممارسات التجنب الضريبي وقد يرجع ذلك إلى ضعف القدرات الرقابية والإشرافية المتاحة للمديرين المستقلين من ناحية، ومن ناحية أخري محدودية المعلومات المتاحة والمتوفرة للمديرين المستقلين، فضلاً عن وجود أثر إيجابي ومعنوي للملكية المؤسسية على التجنب الضريبي، وأخيراً وجود أثر عكسي ومعنوي للجنة المراجعة على التجنب الضريبي نتيجة للدور الاشرافي والرقابي للجنة المراجعة.

وأخيراً، هدفت دراسة Dang and Nguyen, (2022)إلى اختبار أثر خصائص لجنة المراجعة (من حيث حجم لجنة المراجعة، واستقلال أعضاء لجنة المراجعة، والخبرة المالية والمحاسبية، والنوع) على التجنب الضريبي. واعتمدت على المنهج التطبيقي من خلال تحليل بيانات القوائم المالية لعينة من 468 شركة من الشركات المقيدة بالبورصة فى فيتنام بإجمالي 3672 مشاهدة سنوية عن الفترة 2010 حتى 2019. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ومعنوي لحجم لجنة المراجعة على التجنب الضريبي، حيث ينعكس كبر حجم لجنة المراجعة على تعقيد عمل لجنة المراجعة ومن ثم انخفاض فعالية لجنة المراجعة ومن ثم الحد من دورهم في تخفيض التجنب الضريبي، كما تؤثر مشاركة المرأة في لجنة المراجعة عكسياً ومعنوياً على التجنب

الضريبي، حيث ينعكس مشاركة المرأة في لجنة المراجعةعلى تحسين فعالية لجنة المراجعة ومن ثم الحد من التجنب الضريبي، وعدم وجود أثر لاستقلال أعضاء لجنة المراجعة على التجنب الضريبي، حيث على الرغم من أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة ينعكس على تحسين فعالية لجنة المراجعة إلا أن أعضاء لجنة المراجعة الخارجيين من الممكن أن لا يكون لديهم الفهم الكامل والصحيح عن الشركة وأنشطتها ومن ثم عدم التأثير على التجنب الضريبي والحد منه، وأخيراً توثر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة عكسياً ومعنوياً على التجنب الضريبي، حيث تحد الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة من التجنب الضريبي من قبل المديرين باعتباره أحد أشكال إدارة الأرباح، ومن ثم يجب إضافة دوراً إضافياً للجنة المراجعة إلى جانب مهامها المختلفة الخاصة بهم والمتمثلة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي. بما لا يتفق مع دراسة Omesi and Appah,(2021) من حيث عدم وجود أثر لحجم مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على التجنب الضريبي، في حين وجود أثر إيجابي ومعنوي للملكية الإدارية وجودة المراجعة الخارجية على التجنب الضريبي.

ويلاحظ من الدراسات السابقة، تأكيد الدراسات (e.g., Chyz and White, 2014; Saragih and Hendrawan, 2021; Kolias and Koumanakos, 2022)على أهمية آليات حوكمة الشركات وتطبيقها بما ينعكس على تحسين عمليات الرقابة والأشراف والتي تنعكس بصورة أساسية على تخفيض ممارسات التجنب الضريبي باعتبارها من الممارسات ذات درجة المخاطر المرتفعة. وفى ذات السياق، أوضحت دراسات (Hoseini et al., 2018; Riguen et al., 2020; Dakhli, 2021) آلية تشكيل مجالس الإدارة كبعد من أبعاد حوكمة الشركات الداخلية بما ينعكس بصورة أساسية على تفعيل الدور الرقابي والأشراف لحوكمة الشركات ومن ثم الحد من ممارسات التجنب الضريبي. وهذا ما أكدته دراسات (Salehi et al., 2020; Riguen et al., 2020; Gontara and Khlif, 2021) على أهمية بعد جودة المراجعة الخارجية والتي تنعكس بصورة أساسية على تخفيض ممارسات التجنب الضريبي. وعلى النقيض أوضحت دراسة Omesi and Appah,(2021) وجود أثر إيجابي ومعنوي لجودة المراجعة الخارجية على التجنب الضريبي.

ومن ناحية أخري، أكدت دراسات (e.g.,Tandean and Winnie, 2016; Pratama, 2017;Mappadang, 2019; Salhi et al., 2019; Sunarto et al., 2021; Nabilah

and Umaimah, 2022; Dang and Nguyen, 2022) وجود أثر عكسي ومعنوي للجنة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي، حيث ينعكس وجود لجنة المراجعة على تخفيض ممارسات التجنب الضريبي، في حين أوضحت دراسة Omesi and Appah, (2021) عدم وجود أثر للجنة المراجعة على التجنب الضريبي. وفى ذات السياق، أوضحت دراسة Dang and Nguyen, (2022) أن التعارض في نتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين لجنة المراجعة والتجنب الضريبي، قد يرجع إلى اختلاف خصائص لجنة المراجعة (من حيث الحجم، والاستقلال، والخبرة، وعدد الاجتماعات). **ويخلص الباحث** من الدراسات السابقة التي تناولت أثر لجنة المراجعة على التجنب الضريبي، إلى وجود تباين بين نتائج تلك الدراسات نتيجة لاختلاف البيئات التي أجريت فيها، وكذلك لاختلاف فترة القياس، وإن كان أغلب تلك الدراسات قد توصل إلى وجود أثر عكسي ومعنويللجنة المراجعة على التجنب الضريبي. ومن ثم، يتوقع الباحث وجود أثر عكسي ومعنوي للجنة المراجعة على التجنب الضريبي. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الرابع (في صورته البديلة) على النحو التالي:

H4: يتوقع وجود أثر عكسي للجنة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي.

8- الدراسة التطبيقية:

يستهدف هذا الجزء من البحث عرض منهجية الدراسة التطبيقية، والتي تتضمن أهداف الدراسة التطبيقية، ومجتمع وعينة الدراسة، والتصميم البحثي بما يشمله من توصيف وقياس لمتغيرات الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، ومناقشة النتائج الإحصائية، ومن ثم نتائج اختبار الفروض والاختبار الإضافي، وأخيراً النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة وذلك على النحو التالي:

8-1 أهداف الدراسة التطبيقية:

تستهدف الدراسة التطبيقية دراسة واختبار فروض البحث والتي تم اشتقاقها في الجزء النظري، ومن ثم تقييم ما إذا كان هناك علاقة مباشرة بين خصائص الشركة (من حيث حجم الشركة، والربحية، والرفع المالي) على ممارسات التجنب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخري دراسة واختبار أثر لجنة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي، وذلك في ظل جودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي **وذلك قياساً على دراسة** (Sunarto et al., 2021; Nabilah and Umaimah, 2022; Dang and Nguyen, 2022).

2-8 مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة جميع الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، عن الفترة من 2018 وحتى 2021، أي عن فترة أربع سنوات **وذلك قياساً على دراسة** (Novianto, 2021; Sunarto et al., 2021; Linantis et al., 2021; Jin et al., 2022; Thalita et al., 2022). وقد راعى الباحث عند اختيار العينة ضرورة توافر جميع البيانات اللازمة لقياس جميع المتغيرات خلال فترة الدراسة. وقد نتج عن ذلك عينة حكمية من 58 شركة بإجمالي 232 مشاهدة خلال فترة الدراسة، مقسمة على النحو التالي 33 شركة صناعية بنسبة 56.9% و25 شركة مالية وخدمية بنسبة 43.1%. وقد اعتمد الباحث في جمع البيانات على عدة مصادر منها على سبيل المثال، شركة مصر لنشر المعلومات، فضلاً عن موقع البورصة المصرية، وأخيراً، المواقع الإلكترونية الخاصة بالشركات الواردة في عينة الدراسة.

3-8 التصميم البحثي:

اتساقاً مع العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة، سيتم التحقق من العلاقة السببية لخصائص الشركة (من حيث حجم الشركة والربحية والرفع المالي) على التجنب الضريبي من خلال استخدام تحليل الانحدار البسيط من ناحية، ومن ناحية أخري استخدام تحليل الانحدار البسيط أيضاً للتحقق من أثر لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي، وذلك في ظل جودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي.

ومن ثم تظهر نماذج الدراسة على النحو التالي:

$$\text{Cash ETR}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{FSIZE}_{i,t} + \beta_2 \text{BIG4}_{i,t} + \varepsilon_{(i,t)} \quad (1)$$

$$\text{Cash ETR}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{FP}_{i,t} + \beta_2 \text{BIG4}_{i,t} + \varepsilon_{(i,t)} \quad (2)$$

$$\text{Cash ETR}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{LEV}_{i,t} + \beta_2 \text{BIG4}_{i,t} + \varepsilon_{(i,t)} \quad (3)$$

$$\text{Cash ETR}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{AC}_{i,t} + \beta_2 \text{BIG4}_{i,t} + \varepsilon_{(i,t)} \quad (4)$$

حيث إن:

Cash ETR معدل الضريبة النقدي الفعال.

FSIZE حجم الشركة.

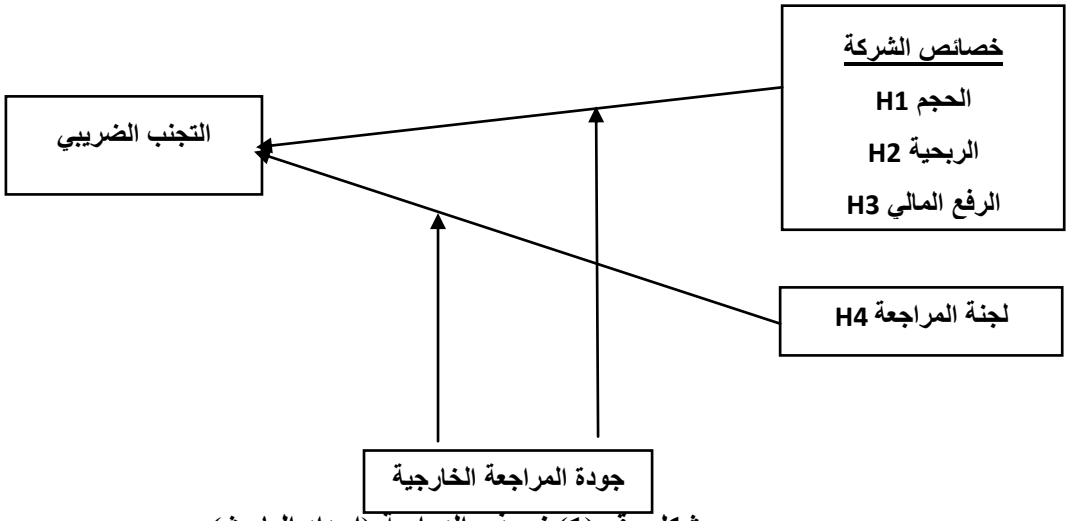
FP ربحية الشركة.

LEV الرفع المالي.

AC لجنة المراجعة.

BIG4 جودة المراجعة الخارجية.

ويمكن توضيح نموذج الدراسة من خلال الشكل رقم (1):



شكل رقم (1) نموذج الدراسة (إعداد الباحث)

9- 4 توصيف وقياس متغيرات الدراسة.

تتمثل متغيرات الدراسة التطبيقية في المتغيرات التالية:

- **المتغير التابع:** يتمثل المتغير التابع في التجنب الضريبي.
- **المتغيرات المستقلة:** تتمثل المتغيرات المستقلة في حجم الشركة والربحية والرفع المالي ولجنة المراجعة.
- **المتغير الرقابي:** يتمثل المتغير الرقابي في جودة المراجعة الخارجية.

ويوضح جدول رقم (1) توصيف وقياس كل متغير من متغيرات الدراسة على النحو التالي:

جدول رقم (1) توصيف وقياس متغيرات الدراسة

المتغير	النوع	توصيف وقياس متغيرات
التجنب الضريبي	تابع	سوف يتم قياس التجنب الضريبي من خلال معدل الضريبة النقدي الفعال من خلال قسمة نسبة الالتزام الضريبي المدفوع (والتي يتم الإفصاح عنها في قائمة التدفقات النقدية)على صافي الدخل المحاسبي للشركة قبل الضريبة والعناصر الاستثنائية، حيث يركز هذا المعدل على إظهار استراتيجيات المديرين في تخفيض الضرائب المدفوعة، ويعد هذا المعدل مقياس عكسي للتجنب الضريبي، ومن ثم تعكس المعدلات المرتفعة لمعدل الضريبة النقدي الفعال مستويات أقل من التجنب الضريبي والعكس صحيح حيث تعكس المستويات المنخفضة لمعدل الضريبة النقدي الفعال مستويات أعلي من التجنب الضريبي استناداً إلى دراستا (Jin et al. 2022; السواح 2022).
حجم الشركة	مستقل	سوف يتم قياس حجم الشركة استناداً إلى اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول استناداً لدراسة (N Heriyah 2021; Gunaasih 2021; Thalita et al. 2022).

ربحية الشركة	مستقل	سوف يتم قياس ربحية الشركة استناداً إلى معدل العائد على الأصول من خلال قسمة صافي الربح قبل الضريبة على إجمالي الأصول استناداً لدراسة (Novianto 2021; Sunarto et al. 2021; Thalita et al. 2022).
الرفع المالي	مستقل	سوف يتم قياس درجة الرفع الماليمن خل القسمة إجمالي الديون على إجمالي حقوق الملكية استناداً لدراسة (Darsani and Sukartha 2021; N Heriyah 2021; Gunaasih 2021; Thalita et al. 2022).
لجنة المراجعة	مستقل	سوف يتم قياس لجنة المراجعة وفقاً لبعد حجم لجنة المراجعة أي استناد العدد أعضاء لجنة المراجعة استناداً لدراسة (Sunarto et al. 2021; Dang and Nguyen 2022).
جودة المراجعة الخارجية	رقابي	سوف يتم قياس جودة المراجعة الخارجية استناداً إلى حجم مكتب المراجعة من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة 1 إذا كان مكتب المراجعة من الأربعة الكبار والقيمة صفر بخلاف ذلك استناداً لدراسة (Salehi et al. 2020; Gontara and Khlif 2021).

5-8 نتائج اختبار فروض الدراسة:

سوف يتم عرض نتائج اختبار الفروض من خلال عرض الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة، ثم بعد ذلك عرض نتائج اختبار الفروض، وأخيراً عرض نتائج الاختبار الإضافي وذلك على النحو التالي:

1-5-8 الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

يوضح الجدول رقم (2) الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة، حيث يوضح كل من المتوسط الحسابي والحد الأدنى والحد الأقصى والانحراف المعياري لقيم متغيرات الدراسة (المتغير المستقل والمتغيرات التابعة والمتغير الرقابي) خلال فترة الدراسة عن الفترة من 2018 حتى 2021 وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (2) الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغير	الحد الأدنى	الحد الأقصى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
التجنب الضريبي	-.54	.47	.14	.19
حجم الشركة	7.38	15.24	9.4	1.34
الربحية	-.56	3.44	.13	.32
الرفع المالي	.04	.88	.51	.16
لجنة المراجعة	2	8	3.47	1.24
جودة المراجعة الخارجية	0	1	.63	.49

عدد المشاهدات: 232 مشاهدة.

ويتضح من الجدول السابق، أن متوسط معدل الضريبة النقدي الفعال قد بلغ 14.، في حين بلغ الحد الأدنى والحد الأقصى لمعدل الضريبة النقدي الفعال على التوالي 54.-، 47.، فضلاً عن كون الانحراف المعياري 19. أكبر من المتوسط الحسابي مما يشير إلى وجود اختلاف كبير بين الحدين الأقصى والأدنى من ناحية، ومن ناحية أخري تجانس بيانات العينة وعدم وجود قيم شاذة وهو ما يؤكد عليه قيم الانحراف المعياري. وبالمثل بالنسبة لحجم الشركة والربحية والرفع المالي، فقد بلغ المتوسط لكل منهما 9.4، 13.، 51. على التوالي، في حين بلغ الحد الأدنى لحجم الشركة 7.38 وبلغ 56.- للربحية، 04. للرفع المالي، وقد كان الحد الأقصى لحجم الشركة15.24 وبلغ 3.44 للربحية، وبلغ 88. للرفع المالي. وعلى الجانب الآخر، بلغ متوسط لجنة المراجعة 3.47، في حين بلغ الحد الأدنى والأقصى 2، 8 على التوالي. أما لجودة المراجعة الخارجية، فقد بلغ الحد الأدنى 0 والحد الأقصى 1 وهذا منطقي لأنه يتم قياس هذه المتغيرات من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة 0 والقيمة 1.

جدول رقم (3) معاملات ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة

المتغير	التجنب الضريبي	حجم الشركة	الربحية	الرفع المالي	لجنة المراجعة	جودة المراجعة الخارجية
التجنب الضريبي	1	-.344	.001	.079	.170	.183
حجم الشركة	-.344	1	.011	-.042	.115	.363
الربحية	.001	.011	1	-.020	.058	.060
الرفع المالي	.079	-.042	-.020	1	-.112	.116
لجنة المراجعة	.170	.115	.058	-.112	1	.398
جودة المراجعة الخارجية	.183	.363	.060	.116	.398	1

وأخيراً، يوضح الجدول رقم (3) معاملات ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة وذلك على النحو التالي.

يتم استخدام معاملات ارتباط بيرسون لتحديد درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض وإذا كانت درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة أقل من 0.5، فإن هذا يعنى وجود ارتباط ضعيف بين المتغيرات المستقلة وبالتالي لا توجد مشكلة الارتباط الخطى الذاتي، وبالتالي تعد مصفوفة معامل اتارتباط بيرسون أداة أولية لاكتشاف مشكلة الازدواج الخطى المتعدد بين المتغيرات التفسيرية، حيث تظهر تلك المشكلة إذا كان معامل الارتباط بين المتغيرات أكبر من 0.9. ويتضح من الجدول السابق، أن معاملات الارتباط بين متغيرات البحث جاءت أقل من 0.9

وأيضاً جاءت أقل من0.5 ويمثل ذلك دلالة أولية بأن مشكلة الازدواج الخطي المتعدد غير موجودة بين متغيرات الدراسة ويدل ذلك على قوة نموذج البحث في تفسير الأثر على المتغير التابع وتحديده (السواح، 2022). وأخيراً، تعطي معاملات الارتباط السلبية بالنسبة للعلاقة بين معدل الضريبة النقدي الفعال (كمقياس عكسي للتجنب الضريبي) وحجم الشركة دليل أولي على وجود علاقة طردية بين حجم الشركة والتجنب الضريبي وكذلك بالنسبة لمعاملات الارتباط الموجبة بين معدل الضريبة النقدي الفعال وكل من الربحية والرفع المالي ولجنة المراجعة كدليل أولي على وجود علاقة عكسية بين التجنب الضريبي وكل من الربحية والرفع المالي ولجنة المراجعة.

8-5-2 نتائج اختبار الفروض الخاصة بخصائص الشركة:

يوضح الجدول رقم (4) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرض الأول والخاص بأثر حجم الشركة على ممارسات التجنب الضريبي في ظل جودة المراجعة الخارجية كتغير رقابي، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (4) تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرض الأول

المتغير	معامل الانحدار	إحصائية اختبار T	مستوي المعنوية
(الجزء الثابت)	.097	1.793	.074
حجم الشركة	-.036	-4.807	0.00
جودة المراجعة الخارجية	.019	1.004	.317
معامل التحديد المعدل (.adj) R2 =131.			
إحصائية اختبار F للنموذج =15.903			
مستوي المعنوية للنموذج0.000=			

ويتضح من الجدول السابق، أن معامل التحديد المعدلR^2 Adjusted = 0.131 وهذا يعنى أن 13.1% من التغيرات التي تحدث في ممارسات التجنب الضريبي يمكن تفسيرها عن طريق جميع المتغيرات المفسرة التي تظهر في هذا النموذج والمتمثلة في حجم الشركة كمتغير مستقل وجودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي. وقد كان النموذج **معنوياً**، حيث بلغت (P-value =0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية المقبول (0.05). ويعنى هذا أن العلاقة بين جميع المتغيرات المستقلة التي تظهر في هذا النموذج وبين التجنب الضريبي هي علاقة **معنوية** للنموذج ككل عند مستوى معنوية أقل من5%.

وبالنسبة لمدى معنوية المتغير المستقل، فإنه يتضح بالنسبة لحجم الشركة أن (P-value =0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، فضلاً عن كون الإشارة السالبة لمعامل حجم الشركة، ويعنى هذا **وجود علاقة موجبة ومعنوية** بين حجم الشركة وممارسات التجنب الضريبي

(في حالة استخدام معدل الضريبة النقدي الفعال كمقياس عكسي للتجنب الضريبي)، **وبالتالي قبول الفرض الأول**. ومن ثم، فإن حجم الشركة يؤثر إيجابياً ومعنوياً على ممارسات التجنب الضريبي، حيث كلما زاد حجم الشركة كلما انعكس ذلك على زيادة ممارسات التجنب الضريبي، بما يتفق مع نتائج دراسات (Pratama, 2017; Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Saragih and Hendrawan, 2021; Mocanu et al., 2021).

وعلى الجانب الآخر، يوضح الجدول رقم (5) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرض الثاني والخاص بأثر ربحية الشركة على ممارسات التجنب الضريبي في ظل جودة المراجعة الخارجية كتغير رقابي، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (5) تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرض الثاني

المتغير	معامل الانحدار	إحصائية اختبار T	مستوي المعنوية
(الجزء الثابت)	.154	10.245	.000
ربحية الشركة	-.004	-.159	.874
جودة المراجعة الخارجية	.053	2.816	.005
معامل التحديد المعدل (.adj) R2 =0503.			
إحصائية اختبار F للنموذج =7.499			
مستوي المعنوية للنموذج0.001=			

ويظهر الجدول السابق، أن معامل التحديد المعدلR^2Adjusted = 0.503 وهذا يعنى أن 5.03% من التغيرات التي تحدث في ممارسات التجنب الضريبي يمكن تفسيرهاعن طريق جميع المتغيرات المفسرة التي تظهر في هذا النموذج والمتمثلة في ربحية الشركة كمتغير مستقل وجودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي. وقد كان النموذج **معنوياً** أيضاً، حيث بلغت (P-value =.001) وهي أقل من مستوى المعنوية المقبول 0.05. ويعنى هذا أن العلاقة بين جميع المتغيرات المستقلة التي تظهر في هذا النموذج وبين ممارسات التجنب الضريبي هي علاقة **معنوية** للنموذج ككل عند مستوى معنوية أقل من5%.

وبالنسبة لمدى معنوية المتغير المستقل، فإنه يتضح بالنسبة لربحية الشركة أن (P-value =0.874) وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 ويعنى هذا **عدم وجود علاقة** بين ربحية الشركة وممارسات التجنب الضريبي. وأن كانت العلاقة **طردية** ولكنها **غير معنوية** (في حالة استخدام معدل الضريبة النقدي الفعال كمقياس عكسي للتجنب الضريبي)، **وبالتالي عدم قبول الفرض الثاني**. ومن ثم، فإن ربحية الشركة لا تؤثر على ممارسات التجنب الضريبي، حيث لا

تنعكس ربحية الشركة على زيادة ممارسات التجنب الضريبي بما يتفق مع نتائج دراسة (Sunarto et al., 2021).

ومن ناحية أخري، يوضح الجدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرض الثالث والخاص بأثر الرفع المالي على ممارسات التجنب الضريبي وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (6) تحليل الانحدار البسيط لاختبارالفرض الثالث

المتغير	معامل الانحدار	إحصائية اختبار T	مستوي المعنوية
(الجزء الثابت)	.161	10.492	.000
الرفع المالي	.075	4.029	.003
جودة المراجعة الخارجية	-.102	-1.656	.099
معامل التحديد المعدل (.adj) R2 =064.			
إحصائية اختبار F للنموذج 8.896=			
مستوي المعنوية للنموذج0.000=			

ويظهر الجدول السابق، أن معامل التحديد المعدلR^2Adjusted = 0.064 وهذا يعنى أن 6.4% من التغيرات التي تحدث في التجنب الضريبي يمكن تفسيرهاعن طريق جميع المتغيرات المفسرة التي تظهر في هذا النموذج والمتمثلة في الرفع المالي كمتغير مستقل وجودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي. وقد كان النموذج **معنوياً** أيضاً، حيث بلغت (P-value =0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية المقبول 0.05. ويعنى هذا أن العلاقة بين جميع المتغيرات المستقلة التي تظهر في هذا النموذج وبين ممارسات التجنب الضريبي هي علاقة **معنوية** للنموذج ككل عند مستوى معنوية أقل من5%.

وبالنسبة لمدى معنوية المتغير المستقل، فإنه يتضح بالنسبة للرفع المالي أن (P-value =0.003) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، فضلاً عن كون الإشارة الموجبة لمعامل الرفع المالي، وهذا يعنى **وجود علاقة عكسية ومعنوية** بين الرفع المالي وممارسات التجنب الضريبي (في حالة استخدام معدل الضريبة النقدي الفعال كمقياس عكسي للتجنب الضريبي) **وبالتالي قبول الفرض الثالث**. ومن ثم، فإن الرفع المالي يؤثر **عكسياً ومعنوياً** على ممارسات التجنب الضريبي، حيث كلما زاد الرفع المالي كلما انخفضت ممارسات التجنب الضريبي بما يتفق مع نتائج دراسات (Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Mocanu et al., 2021).

وأخيراً، **في ضوء التحليل الإحصائي** الخاص باختبار الفروض الخاصة بأثر خصائص الشركة (من حيث حجم الشركة والربحية والرفع المالي) على ممارسات التجنب الضريبي، فإنه يتضح **وجود علاقة موجبة ومعنوية** بين حجم الشركة وممارسات التجنب الضريبي، فضلاً عن

عدم وجود علاقة بين ربحية الشركة وممارسات التجنب الضريبي، وأخيراً، **وجود علاقة عكسية معنوية** بين الرفع المالي وممارسات التجنب الضريبي.

3-5-8 نتائج اختبار الفرض الرابع:

يوضح الجدول رقم (7) نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرض الرابع والخاص بأثر لجنة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (7) تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرض الرابع

المتغير	معامل الانحدار	إحصائية اختبار T	مستوي المعنوية
(الجزء الثابت)	.085	3.181	.002
لجنة المراجعة	.014	2.478	.014
جودة المراجعة الخارجية	.079	4.249	.000
معامل التحديد المعدل (.R2 (adj =078.			
إحصائية اختبار F للنموذج =10.703			
مستوي المعنوية للنموذج0.000=			

ويظهر الجدول السابق، أن معامل التحديد المعدلR^2 Adjusted = 0.078 وهذا يعنى أن 7.8% من التغيرات التي تحدث في التجنب الضريبي يمكن تفسيرهاعن طريق جميع المتغيرات المفسرة التي تظهر في هذا النموذج والمتمثلة في لجنة المراجعة كمتغير مستقل وجودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي. وقد كان النموذج **معنوياً** أيضاً، حيث بلغت (P-value =0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية المقبول (0.05). ويعنىهذا أن العلاقة بين جميع المتغيرات المستقلة التي تظهر في هذا النموذج وبين التجنب الضريبي هي علاقة **معنوية** للنموذج ككل عند مستوى معنوية أقل من5%.

وبالنسبة لمدى معنوية المتغير المستقل، فإنه يتضح بالنسبة للجنة المراجعة أن (P-value =0.014) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، فضلاً عن كون الإشارة الموجبة لمعامل لجنة المراجعة، وهذا يعنى **وجود علاقة عكسية ومعنوية** بين لجنة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي (في حالة استخدام معدل الضريبة النقدي الفعال كمقياس عكسي للتجنب الضريبي)، **وبالتالي قبول الفرض الرابع**. ومن ثم، فإن لجنة المراجعة تؤثر **عكسياً ومعنوياً** على ممارسات التجنب الضريبي، حيث كلما زاد عدد أعضاء لجنة المراجعة كلما انخفضت ممارسات التجنب الضريبي بما يتفق مع نتائج دراسات (Tandean and Winnie, 2016; Mappadang, 2019; Salhi et al., 2019; Pratama, 2017; Sunarto et al., 2021; Dang and Nguyen, 2022).

وأخيراً، **في ضوء التحليل الإحصائي** الخاص باختبار الفرض الرابع الخاص بأثر لجنة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي، فإنه يتضح **وجود علاقة عكسية ومعنوية** بين لجنة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي، بالإضافة إلى **وجود علاقة عكسية ومعنوية** بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات التجنب الضريبي (في حالة استخدام معدل الضريبة النقدي الفعال كمقياس عكسي للتجنب الضريبي).

6-8 نتائج الاختبار الإضافي:

تم اجراء الاختبار الإضافي للتحقق من دقة النتائج الرئيسية التي تم التوصل اليها، حيث يتضمن الاختبار الإضافي جميع المتغيرات محل الدراسة، والتي تتمثل في خصائص الشركة (من حيث حجم الشركة، والربحية، والرفع المالي)، بالإضافة إلى لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات، على ممارسات التجنب الضريبي في ظل جودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي.

ويمكن صياغة الاختبار الإضافي إحصائياً باستخدام معادلة الانحدار المتعدد التالية:

$$Cash\ ETR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FSIZE_{i,t} + \beta_2 FP_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 AC_{i,t} + \beta_5 BIG4_{i,t} + \varepsilon_{(i,t)}$$

جدول رقم (8) نتائج الاختبار الإضافي

المتغير	معامل الانحدار	إحصائية اختبار T	مستوي المعنوية
(الجزء الثابت)	-2.127	-.121	.034
حجم الشركة	-.032	-4.301	.000
الربحية	-.003	-.114	.910
الرفع المالي	.075	1.263	.001
لجنة المراجعة	.011	2.100	.037
جودة المراجعة الخارجية	.051	2.622	.009
معامل التحديد المعدل (.adj) R2=227.			
إحصائية اختبار F للنموذج 7.497=			
مستوي المعنوية للنموذج0.000=			

ويوضح الجدول السابق، زيادة معامل التحديد المعدل Adjusted R^2 مقارنة بالنماذج الأصلية حيث بلغ 0.227 وهذا يعنى أن 22.7% من التغيرات التي تحدث في التجنب الضريبي يمكن تفسيرها عن طريق جميع المتغيرات المفسرة التي تظهر في هذا النموذج والمتمثلة في خصائص الشركة (من حيث حجم الشركة، والربحية، والرفع المالي) ولجنة المراجعة في ظل جودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي. وقد كان النموذج **معنوياً** أيضاً، حيث بلغت (P-value =0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية المقبول 0.05. ويعنى هذا أن العلاقة بين كل المتغيرات

المستقلة التي تظهر في هذا النموذج وبين ممارسات التجنب الضريبي هي علاقة معنوية للنموذج ككل عند مستوى معنوية أقل من5%.

وبالنسبة لمدي معنوية كل متغير مستقل، فإنه يتضح من حيث أثر خصائص الشركة (من حيث حجم الشركة، والربحية، والرفع المالي) على ممارسات التجنب الضريبي، فإن خصائص الشركة **تؤثر فقط** من خل الحجم الشركة والرفع المالي، بالنسبة لحجم الشركة نجد أن (P-value =0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 ويعني هذا وجود **علاقة موجبة ومعنوية** بين حجم الشركة وممارسات التجنب الضريبي (في حالة استخدام معدل الضريبة النقدي الفعال كمقياس عكسي للتجنب الضريبي)، أمابالنسبة لربحية الشركةفقد بلغت (P-value =0.910) وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يعنى **عدم وجود علاقة** بين ربحية الشركة وبين ممارسات التجنب الضريبي. أما بالنسبة للرفع المالي،فقد كانت العلاقة **عكسية ومعنوية** بين الرفع الماليوممارسات التجنب الضريبي (في حالة استخدام معدل الضريبة النقدي الفعال كمقياس عكسي للتجنب الضريبي)، حيث بلغت (P-value =0.001) للرفع المالي وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05.

وفى ضوء ما سبق، فإنه يتضح توافق نتائج الاختبار الإضافيمع نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بدراسة واختبار أثر خصائص الشركة (من حيث حجم الشركة، والربحية، والرفع المالي) على ممارسات التجنب الضريبي، حيث كانت **العلاقة موجبة ومعنوية** بين حجم الشركة وممارسات التجنب الضريبي، فضلاً عن **عدم وجود علاقة** بين ربحية الشركة وممارسات التجنب الضريبي، وأخيراً، **وجود علاقة عكسية ومعنوية** بين الرفع المالي وممارسات التجنب الضريبي.

وأخيراً، بالنسبة لأثر لجنة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي فإننا نجد أن (P-value =0.037) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يعنى وجود **علاقة عكسية ومعنوية** بين لجنة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي (في حالة استخدام معدل الضريبة النقدي الفعال كمقياس عكسي للتجنب الضريبي)، وكذلك بالنسبة لأثر جودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي، فإننا نجد أن (P-value =0.009) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يعنى وجود **علاقة عكسية ومعنوية** بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات التجنب الضريبي، حيث من المحتمل أن تقوم مكاتب المراجعة الأربعة الكبار ببذل المزيد من الجهد مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى عند مراجعة التقارير المالية لعميل المراجعة وذلك للحد من ممارسات التجنب الضريبي.

وفى ضوء ما سبق، فإنه يتضح أيضاً توافق نتائج الاختبار الإضافي مع نتائج التحليل الإحصائي الخاص باختبار أثر لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي، من حيث **وجود علاقة عكسية ومعنوية** بين لجنة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي، بالإضافة إلى **وجود علاقة عكسية ومعنوية** بين جودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي وممارسات التجنب الضريبي**.**

7-8 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

تشير **النتائج التطبيقية** للبحث، إلى **وجود علاقة موجبة ومعنوية** بين حجم الشركة وممارسات التجنب الضريبي. ومن ثم، فإن حجم الشركة يؤثر إيجابياً ومعنوياً على ممارسات التجنب الضريبي، حيث كلما زاد حجم الشركة كلما انعكس ذلك على زيادة ممارسات التجنب الضريبي من قبل الشركات، بما يتفق مع نتائج دراسات (Pratama, 2017; Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Saragih and Hendrawan, 2021; Mocanu et al., 2021) وهذا ما أكدته دراسة (أبو سالم 2020) استناداً إلى نظرية القوة السياسية إلي أن الشركات كبيرة الحجم لديها إمكانيات أكبر للتأثير على العملية السياسية لصالحها نتيجة لما تتمتع به من قوة اقتصادية وسياسية مقارنة بالشركات صغيرة الحجم، لما يتوافر لديها من موارد يمكن استثمارها في أنشطة تخطيط ضريبي والتي تنعكس في النهاية على تخفيض معدلات الضرائب الفعلية. أما حيث العلاقة بين ربحية الشركة وممارسات التجنب الضريبي، فقد توصلت الدراسة إلى**عدم وجود علاقة** بين ربحية الشركة وممارسات التجنب الضريبي وأن كانت العلاقة **موجبة،** ولكنها **غير معنوية**. ومن ثم، فإن ربحية الشركة لا تؤثر على ممارسات التجنب الضريبي، حيث لا تنعكس ربحية الشركة على زيادة ممارسات التجنب الضريبي وبالتالي لا تؤثر ربحية الشركة على سلوك مديري الشركات تجاه ممارسات التجنب الضريبي بما يتفق مع نتائج دراسة (Sunarto et al., 2021)، في حين توصلت الدراسة إلى **وجود علاقة عكسية ومعنوية** بين الرفع المالي وممارسات التجنب الضريبي. ومن ثم، فإن الرفع المالي يؤثر**عكسياً ومعنوياً** على ممارسات التجنب الضريبي، حيث كلما زاد الرفع المالي كلما انخفضت ممارسات التجنب الضريبي، حيث ينعكس ارتفاع مستوي الدين على تحفظ إدارة الشركات في عملية اعداد تقاريرها المالية ومن ثم الحد من استخدام ممارسات التجنب الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخري ينعكس زيادة مستوي الدين على زيادة مصروف الفائدة ومن ثم انخفاض صافي الربح باعتباره من التكاليف واجبة

الخصم بما يتفق مع نتائج دراسات (Rani et al., 2018; Ichsani and Susanti, 2019; Mocanu et al., 2021).

ومن ناحية أخري، تشير **نتائج الدراسة التطبيقية** أيضاً، إلى وجود **علاقة عكسية ومعنوية** بين لجنة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي. ومن ثم، فإن لجنة المراجعة تؤثر **عكسياً ومعنوياً** على ممارسات التجنب الضريبي، حيث كلما زاد عدد أعضاء لجنة المراجعة كلما انخفضت ممارسات التجنب الضريبي، حيث ينعكس كبر حجم لجنة المراجعة على تحسين فعالية لجنة المراجعة والتي تنعكس بصورة أساسية على تحسين عمليات الرقابة والأشراف من قبل لجنة المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات التجنب الضريبي بما يتفق مع نتائج دراسات (Tandean and Winnie, 2016; Mappadang, 2019; Salhi et al., 2019; Pratama, 2017; Sunarto et al., 2021; Dang and Nguyen, 2022). وأخيراً، بالنسبة لأثر جودة المراجعة الخارجية كمتغير رقابي على ممارسات التجنب الضريبي، فقد توصلت الدراسة إلى وجود **علاقة عكسية ومعنوية** لجودة المراجعة الخارجية على ممارسات التجنب الضريبي، بما يتفق مع نتائج دراستا (Salehi et al., 2020; Gontara and Khlif, 2021) من حيث وجود أثر عكسي ومعنوي لجودة المراجعة الخارجية على ممارسات التجنب الضريبي، حيث من المحتمل أن تقوم مكاتب المراجعة الأربعة الكبار ببذل المزيد من الجهد للحد من ممارسات التجنب الضريبي.

وبشأن **توصيات البحث،** فإن النتائج التي تم التوصل إليها تؤدي إلى أن يوصي الباحث بضرورة اصدار الجهات الحكومية والتنظيمية في مصر تشريعات وقوانين تحد من ممارسات التجنب الضريبي من قبل الأفراد أو الشركات، مع ضرورة قيام مصلحة الضرائب بعمل قاعدة بيانات للشركات كبيرة الحجم والشركات التي لديها معدلات رفع مالي منخفض، وذلك بسبب أنه قد يكون لديها الحافز لممارسات التجنب الضريبي، إلى جانب ضرورة الاهتمام والتأكيد على آليات حوكمة الشركات المختلفة وبصفة خاصة لجنة المراجعة والتي قد تنعكس في النهاية على الحد من ممارسات التجنب الضريبي، بالإضافة إلى التأكيد على مكاتب المراجعة وبصفة خاصة مكاتب المراجعة غير المنتمية لمكاتب المراجعة الكبري على بذل المزيد من الجهد للحد من ممارسات التجنب الضريبي.

وأخيراً، وبالنسبة **لمجالات البحث المقرحة،** يعتقد الباحث بأهمية البحث مستقبلاً في المجالات التالية. **دراسة واختبار** أثر جودة المراجعة الخارجية كمتغير معدل على العلاقة بين

ممارسات التجنب الضريبي وفترة تأخر تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، فضلاً عن **دراسة واختبار** أثر المسئولية الاجتماعية كمتغيرمعدل على العلاقة بين خصائص الشركة وممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، إلي جانب **دراسة واختبار** أثر المسئولية الاجتماعية كمتغير معدل على العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، بالإضافة إلى **دراسة واختبار** أثر خصائص الشركة وآليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي وأثرهم على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، وأخيراً **دراسة واختبار** أثر جودة المراجعة الخارجية كمتغير معدل على العلاقة بين فعالية لجنة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

أبو سالم، سيد سالم محمد. (2020). العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي: نظرية التكلفة السياسية أم نظرية القوة السياسية.***الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس،*** *24*(3)،371-411.

أمين، عصام حمدي مصطفي.(2022). الدور المعدل لجودة التقارير المالية على العلاقة بينقابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبي: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط،*** 3 (2)، 137- 192.

الركايبي، محمد عبد السلام. (2022). أثر أنماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي – دارسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. ***مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،*** 1(6)، 512-463.

السواح، تامر إبراهيم.(2022). علاقة التحفظ المحاسبي وغموض القوائم المالية بالتجنب الضريبي في ظل الدور المعدل للمسئولية الاجتماعية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط،*** 3 (2)، 193- 306.

حماد، ماجدة عزت حسين. (2022). العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجوده عملية المراجعة على مستوى التجنب الضريبي وانعكاس ذلك على قيمة الشركة بالتطبيق على الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية. ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط،*** 3 (2)، 841 – 886.

عبد العزيز، غريب محمد محمد.(2022). دور جودة المعلومات المحاسبية في الحد من الأثار السلبية للتجنب والتهرب الضريبي في مصر.***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط،*** 3 (2)، 411- 447.

محمد، دلال محمد إبراهيم. (2021). التأثير المشترك للتعثر المالي والتجنب الضريبي على كل من القيمة السوقية وعوائد الأسهم: دراسة اختبارية على الشركات دولية النشاط المسجلة في البورصة المصرية. ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط،*** 2 (2)، 743-792.

وزارة المالية المصرية. (2022). ***متاحة الكترونياً من خلال: www.budget.gov.eg***.تاريخ الدخول: 2022/10/1.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Chen, X., Hu, N., Wang, X., & Tang, X. (2014). Tax avoidance and firm value: evidence from China. ***Nankai Business Review International,*** *5*(1), 25-42.

Chouaibi, J., Rossi, M., & Abdessamed, N. (2021). The effect of corporate social responsibility practices on tax avoidance: An empirical study in the French context. *Competitiveness Review:* ***An International Business Journal,***32(3), 326-349.

Chyz, J. A., & White, S. D. (2014). The association between agency conflict and tax avoidance: A direct approach. ***Advances in Taxation,*** 21, 107_138.

Dakhli, A. (2021). Do women on corporate boardrooms have an impact on tax avoidance? The mediating role of corporate social responsibility. *Corporate Governance:* ***The International Journal of Business in Society,*** 22(4), 821-845.

Dang, V. C., & Nguyen, Q. K. (2022). Audit committee characteristics and tax avoidance: Evidence from an emerging economy. ***Cogent Economics & Finance,*** *10*(1), 1-15.

Darmawan, D., & Sukartha, I. M. (2014). The Effect of Implementation of Corporate Governance, Leverage, Return On Assets, and Company Size on Tax Avoidance. ***Accounting E-Journal of Udayana University,*** *9*(2014), 143-161.

Darsani, P. A., & Sukartha, I. M. (2021). The Effect of Institutional Ownership, Profitability, Leverage and Capital Intensity Ratio on Tax

Avoidance. ***American Journal of Humanities and Social Sciences Research (AJHSSR),*** *5*(1), 13-22.

Deef, A. T., Alrawashdeh, B., & Al-fawaerh, N. (2021). The impact of foreign ownership and managerial ownership on tax avoidance: Empirical evidence from Egypt. ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal,*** *25*(2), 1-13.

Gontara, H., & Khlif, H. (2021). Tax avoidance and audit report lag in South Africa: The moderating effect of auditor type. ***Journal of Financial Crime,*** 28(2), 732-740.

Gunaasih, S. A. P. P. (2021). The Profitability, Leverage, and Company Size of the IDX80 Index on Tax Avoidance in Indonesia Stock Exchange. ***Review of Integrative Business and Economics Research,*** *10*, 106-113.

Hai, N. M., Anh, P. T., Yue, X. G., & Nam, N. H. P. (2021). The impact of tax avoidance on the value of listed firms in Vietnam. ***Cogent Business & Management,*** *8*(1), 1-13.

Harahap, R. (2021). Analysis of the Effect of Institutional Ownership Profitability, Sales Growth and Leverage on Tax Avoidance in Construction Subsector Companies. ***Budapest International Research and Critics Institute (BIRCI-Journal): Humanities and Social Sciences,*** *4*(3), 5010-5018.

Hoseini, M., Gerayli, M. S., & Valiyan, H. (2018). Demographic characteristics of the board of directors' structure and tax avoidance: Evidence from Tehran Stock Exchange. ***International Journal of Social Economics,*** *46*(2), 199-212.

Ichsani, S., & Susanti, N. (2019). The effect of firm value, leverage, profitability, and company size on tax avoidance in companies listed on

index LQ45 period 2012-2016. ***Global Business and Management Research,*** *11*(1), 307-313.

Jin, J., Liu, Y., Zhang, Z., & Zhao, R. (2022). The impact of financial constraints on banks' cash tax avoidance. ***Review of Accounting and Finance,*** 21(3), 109-129.

Kolias, G., & Koumanakos, E. (2022). CEO duality and tax avoidance: Empirical evidence from Greece. ***Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,*** *47*, 1-15.

Landry, S., Deslandes, M., & Fortin, A. (2013). Tax aggressiveness, corporate social responsibility, and ownership structure. ***Journal of Accounting, Ethics & Public Policy,*** *14*(3), 611-645.

Linantis, R., Orbaningsih, D., & Lisa, O. (2021). Transparency as Moderating Tax Avoidance, Profitability, and Leverage on Firm Value. ***Journal of Economics, Finance and Management Studies,*** *4*(12), 2415-2426.

Mappadang, A. (2019). Do Corporate Governance Mechanism Influences Tax Avoidance and Firm Value. ***International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences,*** *9*(10), 203-217.

Mocanu, M., Constantin, S. B., & Răileanu, V. (2021). Determinants of tax avoidance–evidence on profit tax-paying companies in Romania. ***Economic Research-Ekonomska Istraživanja,*** *34*(1), 2013-2033.

N Heriyah, N. H. (2021). The Effect of Company Characteristics on Tax Avoidance and Its Impact on Firm Value. ***Advances in Social Science, Education and Humanities Research,*** *536*, 141-148.

Nabilah, M., & Umaimah, U. (2022). The Effect of Good Corporate Governance on Tax Avoidance. ***Indonesian Vocational Research Journal,*** *1*(2), 60-70.

Novianto, R. A. (2021). The Influence Of Liquidity And Profitability On Tax Avoidance (Case Study On Consumption Goods Industry Registered On The Index 2015-2019). ***Turkish Journal of Computer and Mathematics Education (TURCOMAT),*** *12*(11), 1358-1370.

Omesi, I., & Appah, E. (2021). Corporate governance and tax avoidance of listed consumer and industrial goods companies in Nigeria. ***IOSR Journal of Economics and Finance,*** *12*(2), 17-31.

Pratama, A. (2017). Company characteristics, corporate governance, and aggressive tax avoidance practice: A study of Indonesian companies. ***Review of Integrative Business and Economics Research,*** *6*(4), 70.

Rachmat, R. A. H. (2021). The effect of capital structure and profitability on tax avoidance in manufacturing companies listed on the IDX 2013-2017. ***Turkish Journal of Computer and Mathematics Education (TURCOMAT),*** *12*(8), 1332-1341.

Rani, S., Susetyo, D., & Fuadah, L. L. (2018). The effects of the corporate's characteristics on tax avoidance moderated by earnings management (Indonesian evidence).***Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies***, *4/3 (2018) 149-169*.

Riguen, R., Salhi, B., & Jarboui, A. (2020). Do women in board represent less corporate tax avoidance? A moderation analysis. ***International Journal of Sociology and Social Policy,*** 40(1/2), 114-132.

Salehi, M., Tarighi, H., & Shahri, T. A. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. ***Journal of Asian Business and Economic Studies,*** 27(2), 119-134.

Salhi, B., Riguen, R., Kachouri, M., & Jarboui, A. (2019). The mediating role of corporate social responsibility on the relationship between governance

and tax avoidance: UK common law versus French civil law. ***Social Responsibility Journal,*** 16 (8), 1149-1168.

Saragih, A. H., & Hendrawan, A. (2021). The Moderating Role of Firm Size on the Association between Managerial Ability and Tax Avoidance**.** ***JURNAL ASET (AKUNTANSI RISET),****13*(1), 39-49.

Sukmawati, F. (2021). The effect of profitability on tax avoidance (Case studies of mining companies in Indonesia stock exchange (BEI) 2015-2019). ***Turkish Journal of Computer and Mathematics Education (TURCOMAT),*** *12*(9), 114-117.

SUNARTO, S., WIDJAJA, B., & 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.

Tandean, V. A., & Winnie, W. (2016). The effect of good corporate governance on tax avoidance: An empirical study on manufacturing companies listed in IDX period 2010-2013**.** ***Asian Journal of Accounting Research,*** 28-38.

Thalita, A. A., Hariadi, B., & Rusydi, M. K. (2022). The effect of earnings management on tax avoidance with political connections as a moderating variable. ***International Journal of Research in Business and Social Science,*** *(2147-4478)*, *11*(5), 344-353.

Yee, C. S., Sapiei, N. S., & Abdullah, M. (2018). Tax avoidance, corporate governance, and firm value in the digital era. ***Journal of Accounting and Investment***, *19*(2), 160-175.

The Impact of Firm Characteristics and Audit Committee on Tax Avoidance Practices: An Empirical Study on Egyptian listed Firms.

Abstract:

This research aims to examine the impact of firmcharacteristics according to Firm Size, Profitability, and Leverageon tax avoidance Practices,as well as the impact of Audit Committee on tax avoidance Practices. The studydepends ona sample of 232 observations for Egyptian listed firms during a period from 2018 through 2021. The results indicate that the Firm Sizehas a positive significant impact on tax avoidance. On the other hand, it shows that theProfitabilityhas an insignificant impact on tax avoidance, and the leverage has a negative significant impact on tax avoidance.Finally, there isasignificant negative impact of Audit Committeeontax avoidance.

Keywords: Firm Size, Profitability, Leverage, Audit Committee, Audit Quality,Tax Avoidance, Egyptian Stock Exchange.