أثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي (دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)

أحمد حامد محمود عبد الحليم[1] وائل حسين محمد محمود[2] عبير عبد الكريم إبراهيم سرور[3]

ملخص البحث

الهدف: استهدف البحث دراسة واختبار أثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك من خلال دراسة نظرية وتطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المُقيدة بالبورصة المصرية ، كما استهدف دراسة واختبار أثر جودة المراجعة وحجم الشركة على هذه العلاقة باعتبارهما متغيرين مُعدلين للعلاقة.

التصميم والمنهجية : اعتمدت الدراسة على مدخل تحليل المحتوى في فحص التقارير السنوية لعينة مكونة من (56) شركة مساهمة غير مالية مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من (عام 2015 حتى عام 2019م) ، بإجمالي مشاهدات (280) مشاهدة ، وذلك لاختبار فروض البحث التي تعكس العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي ، ، وكذلك أثر جودة المراجعة وحجم الشركة كمتغيرات مُعدلة على هذه العلاقة ، وقد تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لاختبار فروض الدراسة من خلال برنامج (SPSS).

النتائج والتوصيات: تُشير نتائج الدراسة إلى وجود تأثير سلبي معنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، كذلك ترتبط جودة المراجعة بعلاقة سالبة ومعنوية بممارسات التجنب الضريبي ، بينما يرتبط حجم الشركة بعلاقة إيجابية ومعنوية بممارسات التجنب الضريبي ، كما يختلف التأثير السلبي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي باختلاف جودة المراجعة وحجم الشركة ، وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات الرقابية على المتغير التابع في سياق العلاقة محل الدراسة ، انتهى البحث إلى

(1) أستاذ المحاسبة المالية – كلية التجارة – جامعة بنها.
(2) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة – معهد القاهرة العالي للغات والترجمة والعلوم الإدارية بالمقطم.
(3) مدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة بنها.

وجود تأثير معنوي إيجابي لمعدل العائد على الأصول ، وتأثير سلبي معنوي لنسبة الرافعة المالية ، بينما مستوى الاحتفاظ بالنقدية له تأثير سلبي غير معنوي . **واستنادًا إلى ذلك توصي الدراسة** الجهات المهنية والتشريعية في مصر بضرورة الاهتمام بقضية تغيير المراجع الخارجي ووضع الضوابط التي تحكمها ، وبما يساعد على تحسين جودة عملية المراجعة ويحد من ممارسات التجنب الضريبي في الشركات ، كما توصي الجهات المعنية بتطوير القوانين الضريبية وصياغتها بدقة للحد من أنشطة التجنب الضريبي ، وبالاهتمام بنشر الوعي لدى المجتمع الضريبي بشأن آليات وآثار التجنب الضريبي على الشركات وعلى إيرادات الدولة ، كما توصي مكاتب المراجعة أن تأخذ بعين الاعتبار القضايا الضريبية عند تخطيط عملية المراجعة وعند التحقق من بنود هذه القضايا في القوائم المالية.

الأصالة والإضافة: تحاول هذه الدراسة تقليل الفجوة البحثية في الأدب المحاسبي من خلال تحليلها بشكل متكامل للعلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي ، وتوفيرها لأدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية كأحد اقتصاديات الدول الناشئة ، وتوفيرها لمعلومات قد تكون مفيدة للجهات المهنية والتشريعية ذات العلاقة بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية ، والسلطات الضريبية ، وإدارات الشركات عن تغيير المراجع الخارجي ودوره في الحد من ممارسات التجنب الضريبي .

الكلمات المفتاحية: تغيير المراجع الخارجي ، ممارسات التجنب الضريبي ، جودة المراجعة ، حجم الشركة ، الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

The impact of Change of External Auditor on Tax Avoidance Practices(An Applied Study on companies listed in the Egyptian Stock Exchange)

Abstract

Research Objective : The research aimed to study and test the impact of Change of external auditor on tax avoidance practices, through a theoretical and applied study on a sample of non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange. It also aimed to study and test the impact of audit quality and firm size on this relationship, as they are modifiers of the relationship.

Design and Methodology : The study relied on the content analysis approach in examining the annual reports of a sample consisting of (56) non-financial joint stock companies listed on the Egyptian Stock Exchange during the period from (2015 to 2019), with a total of (280) views, in order to test the research hypotheses that reflect the relationship between Change of external auditor and tax avoidance practices, as well as the impact of audit quality and Firm size as modified variables on this relationship, and the multiple regression model was used to test the study hypotheses through the (SPSS) program.

Results and Recommendations : The results of the study indicate a significant negative impact of change of external auditor on tax avoidance practices, as well as the quality of the audit is related to a negative and moral relationship with tax avoidance practices, while the size of the Firm is linked to a positive and moral relationship with tax avoidance practices, and the negative impact of change of external auditor on tax avoidance practices varies according to different The quality of the audit and the size of the firm, and with regard to the influence of the control variables on the dependent variable in

the context of the relationship under study, the research concluded that there is a positive significant effect of the rate of return on assets, and a significant negative impact of the financial leverage ratio, while the level of cash retention has an insignificant negative effect. Based on this, the study recommends the professional and legislative authorities in Egypt to pay attention to the issue of change of external auditor and to set the controls that govern it, in a way that helps improve the quality of the audit process and limits tax avoidance practices in companies. It also recommends the concerned authorities to develop and accurately formulate tax laws to limit avoidance activities and interest in spreading awareness among the tax community about the mechanisms and effects of tax avoidance on companies and state revenues, and also recommends audit firms to take into account tax issues when planning the audit process and when verifying the items of these issues in the financial statements.

Originality and Value : This study attempts to reduce the research gap in the accounting literature by analyzing in an integrated manner the relationship between change of external auditor and tax avoidance practices, providing practical evidence from the Egyptian business environment as one of the economies of emerging countries, and providing information that may be useful to professional and legislative bodies related to organizing the profession of external audit, The tax authorities, and corporate management about change of external auditor and its role in limiting tax avoidance practices.

Keywords: Change of External Auditor, Tax Avoidance Practices, Audit Quality, Firm Size, Companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

القسم الأول: الإطار العام للبحث

1/1 مقدمة ومشكلة البحث

تعتمد العديد من الدول ، ومنها مصر بشكل رئيس على الضرائب في تمويل إدارة وتنمية الدولة ، ولكن المشكلة تكمن في تضارب المصالح بين الحكومة والممول (الشركة) ، حيث تسعى الدولة إلى تعظيم حصيلتها أو إيراداتها الضريبية قدر الإمكان، في حين يسعى الممول أو دافع الضريبة إلى تخفيض الالتزامات الضريبية أو الضريبة المستحقة عليه ، لذلك فإن إدارات بعض الشركات تميل إلى ممارسات التجنب الضريبي لتخفيض التزاماتها الضريبية ، ما جعل التجنب الضريبي Tax Avoidance قضية ذات اهتمام متزايد على مستوى المناقشات السياسية ، والأكاديمية ، والمنظمات الدولية ، ووسائل الإعلام ، ومجتمع الاستثمار بصفة عامة (جميل ،2023 ؛ محمد، 2021 ؛ Salehi et al., 2020).

ووفقًا لأحد تقارير مجلس الشيوخ الأمريكي ، تمكنت شركة Caterpillar من خفض التزاماتها الضريبية بمبلغ يزيد عن 2 مليار دولار من خلال ممارسات التجنب الضريبي ، ولاقت تلك القضية مزيدًا من الاهتمام الاعلامي ، وزادت من اهتمام البحوث المحاسبية والمالية نحوها (Chen et al., 2017).

وفي مصر ، ووفقًا لتقرير شبكة العدالة الدولية Tax Justice Network قدرت تكلفة التجنب الضريبي عام 2012 بنحو (68) مليار جنيه، وهو ما يمثل ثلث الإيرادات الضريبية المحققة في نفس السنة (الدمرداش ، 2020) . وطبقًا لتقرير منشور في (جريدة المال،2019) فإن حصيلة قضايا التهرب الضريبي والأموال العامة سجلت في ديسمبر من العام 2018م ما يعادل 9مليارات و409 ملايين و834 ألفا و689 جنيهاً. ووفقاً لتقرير منشور في (جريدة الأهرام، 2022) سجلت الإدارة العامة لمباحث الضرائب والرسوم طوال عام 2021 نحو 64033 قضية بحوالي 138.6 مليار جنيه.

ويختلف التجنب الضريبي ، من الناحية المفاهيمية ، عن التهرب الضريبي في أن الأخير يعتبر خرقًا للقانون الضريبي ، يمكن أن ينطوي على عدم إفصاح متعمد ، ويمكن

أن يكون تلاعبًا ، بينما التجنب الضريبي ، بمعناه الأشمل ، ينطوي على تحقيق منافع ضريبية من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية للحد من دفع الضرائب ، فهو يشمل جميع التصرفات التي تهدف إلى تقليل أو استبعاد أو تأجيل الالتزامات الضريبية (Dang & Nguyen , 2022 ; Payne and Raiborn , 2018).

ونظرًا للآثار الاقتصادية المهمة للتجنب الضريبي على كل من المستويين الكلي (الدولة) والجزئي (الشركة) ، أبرزت العديد من الدارسات المحاسبية (عبد الفتاح ، 2023؛ طنطاوي ، 2022؛ الركايبي ، 2022؛ زيتون، 2021؛ عبد الرحيم، 2021؛ أبوزيد، 2020؛ Garg, 2022 ; Wang et al., 2020 ; Rahman & Liqi , 2021 ; Mao, 2019; Dhawan et al., 2020; Kovermann & Wendt, 2019) أن قرار الإدارة بتبني ممارسات التجنب الضريبي له منافعه وتكاليفه ، لعل أبرز تلك المنافع تحقيق وفورات ضريبية وتدفقات نقدية موجبة يمكن استغلالها في تمويل الفرص الاستثمارية المتاحة ، فضلًا عن زيادة الحوافز والمكافآت وتحقيق الأمان الوظيفي للإدارة . إلا أنه من ناحية أخرى ، توجد العديد من التكاليف الصريحة والضمنية لها ، مثل أتعاب وتكاليف خبراء الضرائب والاستشارات القانونية ، والغرامات المفروضة على الشركة نتيجة تأخير أو تأجيل سداد الضرائب المستحقة وتكاليف التقاضي نتيجة زيادة المخاطر السياسية والتنظيمية واحتمال التعرض لعقوبات مالية واجتماعية وفقدان الشركة لسمعتها وشرعيتها . هذا بالإضافة إلى ما ينتج عن تلك الممارسات من انخفاض في الإيرادات الحكومية مما يؤثر سلبًا على قدرة الحكومة على الوفاء بمتطلبات واحتياجات المجتمع .

ومن ناحية أخرى ، تتمثل العلاقة بين عملية المراجعة الخارجية وأنشطة التجنب الضريبي التعسفية في أن الشركات التي تمارس التجنب الضريبي لديها احتمال بتقديم بيانات غير صحيحة ، واحتمال أكبر للتحريفات الجوهرية ، كما أن السلوك الضريبي العدواني يزيد الشك في نزاهة الإدارة نتيجة عدم الالتزام بالقوانين الضريبية ، ويزيد أيضًا من مشكلة الوكالة بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح (أبوزيد ، 2020 ؛ Kanagaretnam et al., 2016).

وبصورة مشابهة ، تمثل ممارسات التجنب الضريبي أحد مؤشرات مخاطر أعمال الشركات ، وأيضًا ترتبط تلك الممارسات بإدارة الأرباح وكلاهما يؤثر في تقييم المراجع لمخاطر المراجعة (أبوزيد ، 2020). ويتضح أثر المراجعة الخارجية على التجنب الضريبي ، نتيجة ما قد يتعرض له المراجع من مخاطر التقاضي عندما لا يتم اكتشاف التجنب الضريبي ، باعتباره تضليل في التقارير المالية (Lee & Kao ,2018).

وعلى الجانب الآخر، حظيت قضية تغيير المراجع الخارجي باهتمام كبير من جانب جميع الأطراف المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة ، سواء على المستوى الأكاديمي أو أصحاب المصالح أو المنظمات المهنية أو الجهات التنظيمية الحكومية ، لما لها من تأثيرات جوهرية على كثير من أركان المهنة ، مثل استقلال المراجع الخارجي ، وجودة عملية المراجعة ، وجودة التقارير المالية ، وأتعاب عملية المراجعة ، ومستوى المنافسة في سوق المهنة ، وقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

وقد اختلفت آراء الباحثين في قضية تغيير المراجع الخارجي بين المؤيد والمعارض ، فالمؤيدون (الشافعي، 2020؛ كساب، 2019؛ علي، 2018؛ Jadiyappa et al., 2021 ; Malagila et al., 2020 ; AL-Nimer , 2015 ; Wilson et al., 2018; Francis et al., 2017) يرون فيه الوسيلة الأفضل لدعم استقلال المراجع ورفع مستوى جودة المراجعة ، كما أن طول مدة عمل المراجع الخارجي مع عميله يزيد من الألفة بينهما وينتج عنه ضغوط من العميل عليه ، وبالتالي يميل إلى التواطؤ ، وتمارس إدارة الشركة أساليبها الاحتيالية . ومن أسباب التأييد أيضًا أن المراجع الجديد سكون قادرًا على اكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية ، ومنع العميل من تسويق رأيه عليه. والمعارضون (Kamarudin et al., 2022 ; Harber & Maroun , 2020 ; Blandon et al., 2020; Corbella et al., 2015; Cameran et al., 2016) يرون فيه سبب أساسي في انخفاض جودة المراجعة في السنوات الأولى ، لعدم إلمام المراجع بكل الجوانب المالية والتشغيلية والتنظيمية للشركة ، كما يبرهنون على أن كثرة تغيير المراجعين يرفع من تكاليف عملية المراجعة بالنسبة لكل من المراجع والعميل ، فضلًا عن أن التغيير يضعف الاستقلالية ولا يدعمها ، لأن الألفة لا تحتاج لوقت طويل.

وفيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي وعلاقته بأنشطة وممارسات التجنب الضريبي، فقد اختلفت أيضًا الآراء في هذا الشأن ، فهناك مجموعة من الباحثين (Salehi et al., 2020 ; Bae , 2017 ; Liu et al.,2021 ; Frey , 2018; Khajavi & Kiamehr , 2015; Jeong & Bae , 2013; Serafat & Barzegar , 2015 ; Laurion et al. , 2017) يرون أنه للحد من ممارسات التجنب الضريبي في الشركات ، يجب تغيير المراجع كل فترة محددة من التعاقد مع العميل ، تراوحت تلك الفترة من ثلاث سنوات إلى تسع سنوات في بيئات مختلفة ، فالتغيير من وجهة نظرهم من المفترض أن يؤدي إلى رؤية جديدة من قبل المراجع للشركة محل المراجعة ، حيث سيقوم بجمع أكبر قدر من البيانات والمعلومات عن العميل الجديد وأنظمة الرقابة الداخلية لديه ، مما يحسن من جودة المراجعة ، ويزيد من قدرته على اكتشاف ممارسات التجنب الضريبي ، ومن المتوقع أيضًا أنه سيكون هناك اهتمام من قبل إدارة الشركة (العميل) فيما يتعلق بدقة البيانات المسجلة لديها ومدى وجود انحرافات جوهرية بقوائمها المالية ، ويرون أيضًا أنه في ظل عدم تغيير المراجع وطول الفترة التعاقدية مع العميل ، من المتوقع أن تزداد ممارسات التجنب الضريبي، وذلك لاحتمالية قيام المراجع بمساعدة عميله على تقليل الالتزامات الضريبية ، من خلال تقديمه اقتراحات لاستراتيجية الضرائب للعميل لتحسين رضاء العميل .

بينما ترى مجموعة أخرى من الباحثين (Brooks & Sun , 2020 ; Khan & Chen , 2017; Carson et al., 2012) أن تغيير المراجع الخارجي سيؤدي إلى زيادة أنشطة وممارسات إدارة الأرباح والتجنب الضريبي في الشركات ، لأن المراجع الجديد سيكون غير قادر على معالجة جميع تحديات عملية المراجعة ، كما أن القضايا الضريبية لا تكون عادة على رأس أولويات المراجعين ، ويرون أيضًا أن الشركة قد تستفيد من قلة المعرفة المتوفرة لدى المراجع الجديد حول النظام المحاسبي المطبق والتقارير والقوائم المالية للانخراط في المزيد من أنشطة التجنب الضريبي .

وفيما يتعلق بالوضع في مصر ، فقد أكدت قواعد حوكمة الشركات في القسم السابع منها ضرورة تعيين مراقب حسابات خارجي من بين المقيدين بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية ويجدد له سنويًا بحد أقصى خمس سنوات ، ويتم تغييره بعد ذلك (دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية ، 2011) . إلا أن غالبية الشركات المصرية المقيدة بالبورصة (75%) لا تلتزم بتطبيق التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات (الشافعي ، 2020).

وبناء على ما سبق ، ونظرًا ، لأن معظم الدراسات التي اهتمت بتناول تأثير تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي تمت في بيئات متقدمة ، وتوصلت إلى نتائج متباينة ، لذلك تحاول هذه الدراسة ملء هذه الفجوة من خلال اكتشاف تأثير تغيير المراجع الخارجي (بغض النظر عن كون ذلك التغيير إلزامي أم غير إلزامي) على أنشطة وممارسات التجنب الضريبي في بيئة الأعمال والممارسة المحاسبية المصرية.

وفي ضوء ذلك ، يمكن صياغة مشكلة البحث في الإجابة نظريًا وعمليًا على التساؤلات التالية:

- ما المقصود بتغيير المراجع الخارجي ؟ وما أنواعه؟.
- ما المقصود بالتجنب الضريبي ؟ وما هي دوافعه ومحدداته وآلياته ومقاييسه ؟.
- هل عملية تغيير المراجع بصفة عامة لها تأثير إيجابي أم سلبي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ؟ أم لا يوجد لها تأثير؟.
- هل يؤدي التغيير إلى مراجع من الأربعة الكبار Big4 إلى الحد من ممارسات التجنب الضريبي مقارنة بالتغيير لمراجع آخر ليس من الأربعة الكبار ؟ أم لا يوجد تأثير لحجم المكتب ؟.
- هل يختلف تأثير عملية تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بوجود عوامل أخرى ذات تأثير على أنشطة وممارسات التجنب الضريبي مثل جودة المراجعة وحجم الشركة؟.

2/1 هدف البحث

يهدف البحث إلى دراسة واختبار أثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك من خلال دراسة نظرية وتطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، كما يهدف إلى دراسة واختبار أثر جودة المراجعة وحجم الشركة على هذه العلاقة باعتبارهما متغيرين مُعدلين Moderators للعلاقة.

3/1 أهمية ودوافع البحث

تنبع الأهمية العلمية للبحث من وجود ندرة في الدراسات والبحوث المحاسبية ذات الصلة بالتجنب الضريبي في اقتصاديات الدول الناشئة ، حيث تُعد – في حدود علم الباحثين – أول دراسة في مصر والدول العربية تتناول العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي (سواء كان التغيير إجباري أم اختياري) وممارسات التجنب الضريبي ، وتتناول أيضًا أثر (جودة المراجعة – حجم الشركة) كمتغيرات مُعدلة على مستوى معنوية واتجاه هذه العلاقة ، وبالتالي تُسهم هذه الدراسة في الأدب المحاسبي ، وتلقي الضوء على أحد مجالات البحث غير المكتشف . **وتنبع أهمية البحث عمليًا** من تقديم دليل تطبيقي عن أثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، مما يساهم في زيادة فهم وإدراك المستثمرين وأصحاب المصالح للمحددات التي تؤثر في ممارسات التجنب الضريبي ، ويوف أدلة للسلطات الضريبية والجهات التنظيمية والتشريعية ذات العلاقة بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية عن أثر هذا التغيير على الحد من ممارسات التجنب الضريبي.

ورغم كثرة دوافع البحث ، إلا ان أهمها أن العديد من الدراسات السابقة ، التي تمت في دول متقدمة وبيئات مختلفة عن البيئة المصرية ، واختبرت أثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي لم تقدم نتائج حاسمة بشأن هذه العلاقة ، لذلك فإن دراسة هذه العلاقة في البيئة المصرية قد يقدم أدلة إضافية تفيد الباحثين وصناع السياسات الضريبية والمستثمرين والمديرين ومكاتب المراجعة حول التجنب الضريبي وأهميته ، والمنافع والتكاليف المرتبطة به ، وأثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب

الضريبي ، وأيضًا أثر العلاقة التفاعلية بين تغيير المراجع الخارجي وكلًا من جودة المراجعة وحجم الشركة على تلك الممارسات.

4/1 فروض البحث

سوف يتم اشتقاق فروض البحث نظريًا ، والتي سيتم اختبارها تطبيقيًا لاحقًا ، وهي كالتالي:

الفرض الأول (H_1) : يوجد تأثير سلبي معنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

الفرض الثاني (H_2) : يختلف التأثير السلبي المعنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف جودة المراجعة .

الفرض الثالث (H_3) : يختلف التأثير السلبي المعنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم الشركة .

5/1 منهج البحث

يعتمد البحث على استخدام منهجي البحث المتعارف عليهما وهما : المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي ، وقد تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في استقراء الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث للاستفادة منها في بناء وصياغة الإطار النظري للبحث ، أما المنهج الاستنباطي فقد تم استخدامه لمحاولة استنباط واستكشاف طبيعة العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي ، كما قام الباحثون بدراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باستخدام أسلوب تحليل المحتوى (Content Analysis) في فحص التقارير المالية لهذه العينة ، بغرض بناء نماذج لقياس هذه العلاقات واختبار فروض الدراسة .

6/1 حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة أثر تغيير المراجع الخارجي (سواء كان التغيير إلزامي أم اختياري) على ممارسات التجنب الضريبي بالنسبة للشركات غير المالية المسجلة في البورصة المصرية ، ولذا يخرج عن نطاق البحث الشركات غير المالية غير المقيدة بالبورصة والمؤسسات المالية سواء مقيدة أو غير مقيدة ، وذلك خلال فترة خمس سنوات من 2015م وحتى 2019م .

كما يقتصر البحث على دراسة أثر تغيير المراجع الخارجي (تغيير مكتب المراجعة وليس من خلال تغيير أو دوران الشركاء داخل مكتب المراجعة نفسه) على ممارسات التجنب الضريبي دون التعرض للعوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على ممارسات التجنب الضريبي (مثل إدارة الأرباح، والقدرة الإدارية والثقة الإدارية المفرطة للمديرين التنفيذيين ، والمسئولية الاجتماعية) ، كذلك يقتصر البحث على دراسة أثر (جودة المراجعة ، وحجم الشركة) فقط كمتغيرات مُعدلة لهذه العلاقة ، وأخيرًا فإن قابلية نتائج البحث للتعميم ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة ومنهجية البحث.

7/1 خطة البحث

تحقيقًا لأهداف البحث والإجابة على تساؤلاته البحثية وانطلاقًا من أهميته ، فقد تم تقسيم المتبقي منه على النحو الآتي : يتناول القسم الثاني : الإطار الفكري لتغيير المراجع الخارجي ، كما يتناول القسم الثالث : الإطار الفكري للتجنب الضريبي ، بينما يتناول القسم الرابع : تحليل العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي في ضوء الدراسات السابقة واشتقاق الفروض ، في حين يعرض القسم الخامس : منهجية البحث وبناء النماذج ، ويعرض القسم السادس : تصميم الدراسة التطبيقية ، أما القسم السابع : فقد تناول تحليل نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفروض ، ويعرض القسم الثامن : نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

القسم الثاني: الإطار الفكري لتغيير المراجع الخارجي

يتناول الباحثون في هذا القسم مفهوم تغيير المراجع الخارجي وأنواعه ، والآراء المؤيدة والمعارضة له ، وموقف المنظمات المهنية منه ، وذلك على النحو التالي :

1/2 مفهوم تغيير المراجع وأنواعه

حظيت قضية تغيير المراجع الخارجي باهتمام الكثير من الباحثين وأصحاب المصالح والجهات التنظيمية والمهنية المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة في مختلف دول العالم ، نظرًا لتأثيراتها الجوهرية على كثير من أركان المهنة ، مثل استقلال المراجع الخارجي ، وجودة عملية المراجعة ، وجودة التقارير المالية ، وتكاليف وأتعاب عملية المراجعة ، والوقت المستنفذ في إنجاز مهام المراجعة ، ومستوى المنافسة في سوق المهنة ، وقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

ويُشير تغيير المراجع الخارجي Auditor Change إلى تحديد حد أقصى للمدة التي يظل فيها نفس المراجع مراجعًا لشركة معينة, تلتزم هذه الشركة بعد انتهاء هذه المدة بتغييره بمراجع آخر (جربوع, 2008).

ويرى (علي ، 2018) أن تغيير المراجع الخارجي يعني قيام الشركات بتغيير مراقبي حساباتها بعد قضائهم مدة زمنية في مراجعة حساباتها ، وتختلف هذه المدة من دولة لأخرى حسب سياسة التغيير التي تتبعها كل دولة . وقد عرفته هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بأنه تحقيق التوازن بين الحاجة لضرورة وجود نظرة فاحصة للمراجع الخارجي ، المكلف بالمراجعة ، والحفاظ على استمرار استقلاليته وجودة عملية المراجعة . وعرفه القانون الأمريكي (SOX) بأنه الفترة المحددة من السنوات التي يقضيها مكتب المراجعة في مراجعة عميل معين قبل أن يتركه لمدة معينة – فترة تهدئة – قبل أن يعود لمراجعة حساباته مرة أخرى (Daugherty et al., 2013).

وجدير بالذكر أن تغيير المراجع الخارجي يمكن أن يحدث بطريقتين, الأولى: عن طريق الفصل من قبل العميل أو الشركة محل المراجعة, والثانية: عن طريق تقديم المراجع لاستقالته نتيجة الخطر المتزايد من ضعف نظام الرقابة الداخلية أو زيادة عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجع (Reid & Carcello, 2017).

وفي ضوء ما سبق ، يمكن القول أن قرار تغيير المراجع الخارجي يُشير إلى إنهاء الشركة التعاقد مع المراجع الحالي بعد قضائه مدة زمنية معينة في مراجعة حساباتها ، وينطوي على قرارين متداخلين ومتلازمين هما : قرار تغيير المراجع ، وقرار اختيار مراجع جديد.

وفيما يتعلق بأنواع تغيير المراجع الخارجي ، يمكن تصنيفها على النحو التالي (كساب، 2019؛ منصور، 2017؛ Kamarudin et al. , 2022 ; He & Chen , 2021 ; Malagila et al., 2020 ; Qawqzeh et al.,2018 ; Kamath et al., 2018):

(أ) من حيث درجة الإلزام : يوجد نوعان هما:

1- **التغيير الإلزامي Mandatory Change**: وهو الذي تنص عليه اللوائح والقوانين ذات العلاقة, وتلزم الشركة محل المراجعة بتغيير مراجعها الخارجي بعد مرور فترة زمنية معينة من تعاقدها معه , وبعدها تتعاقد مع مراجع آخر.

2- **التغيير الاختياري أو الطوعي Voluntary Change**: وهو الذي يتم بشكل اختياري من قبل الشركات محل المراجعة ذاتها, دون وجود إلزام أو إجبار عليها بتغيير المراجع ، وقد يحدث هذا التغيير إما بسبب عدم الاتفاق مع المراجع أو عدم رغبة المراجع الخارجي في تجديد التعاقد معه لأسباب ترجع للمراجع نفسه أو لأسباب أخرى.

(ب) من حيث مجال أو نطاق التغيير: يوجد نوعان هما:

1- **التغيير الكلي أو الخارجي (تغيير مكتب المراجعة بالكامل) Complete or External Change** : وفيه يتم تغيير مكتب المراجعة بالكامل وليس شريك المراجعة فقط .

2- **التغيير الجزئي أو الداخلي (تغيير شريك المراجعة) Partial or Internal Change (Change of Partner Auditor)**: وفيه يتم تغيير واستبدال شريك المراجعة فقط, عن طريق وضع حد أقصى لعدد السنوات التي يراجع فيها هذا الشريك القوائم المالية لشركة معينة, يتم تغييره بعدها.

(ج) من حيث المدة الزمنية للتغيير: يوجد نوعان أيضًا هما:

1- **التغيير الدائم Permanent change**: وهو الذي يتم بموجبه تغيير المراجع الخارجي بعد فترة معينة, ولا يسمح لعميل المراجعة بالتعاقد معه مرة أخرى .

2- **التغيير المؤقت Temporary change**: وهو الذي يتم فيه تغيير المراجع الخارجي بعد فترة معينة, مع إمكانية التعاقد معه مرة أخرى بعد مرور مدة معينة ، يُطلق عليها مدة التهدئة أو المدة الإلزامية لإمكانية إعادة التعاقد .

2/2 تغيير المراجع الخارجي بين التأييد والمعارضة :

من خلال استقراء الباحثون للدراسات السابقة وغيرها من الدراسات المتعلقة بتغيير المراجع الخارجي مثل (الشافعي ، 2020 ؛ علي ، 2018 ؛ منصور، 2017؛ Khaksar , 2022 ; Jadiyappa et al., 2021; Malagila et al., 2020 ; Francis et al., 2017 ; Kalanjati et al., 2019 ; Bratten et al., 2018 ; Booker , 2018 ; Myntti , 2019) يمكن تحديد أهم أسباب أو مبررات المطالبة (بتغيير أو عدم تغيير المراجع الخارجي) فيما يلي:

تتمثل أسباب (مبررات) المطالبة بتغيير المراجع الخارجي (سواء كان هذا التغيير إلزامي أم اختياري) في: تدعيم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي نتيجة الحد من العلاقات الوطيدة والألفة بين المراجع والشركة محل المراجعة ، دعم وتحسين الحكم الشخصي والشك المهني للمراجع مما ينعكس على تحسين جودة عملية المراجعة، زيادة جودة التقارير المالية ، تحسين بيئة المنافسة داخل سوق مهنة المراجعة والحد من ظاهرة تركز سوق المراجعة Audit Market Concentration ، تدعيم وتعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع ، وزيادة أتعاب المراجعة Audit Fees.

وعلى الرغم من المبررات السابقة ، إلا أن تغيير المراجع الخارجي قد واجه معارضة من قبل أطراف متعددة, على رأسها مكاتب المراجعة الكبيرة وخاصة Big4، حيث يرون أن الفائدة الوحيدة للتغيير هي وجود رؤية ونظرة جديدة Fresh Look وتجارب مختلفة حول النظام المحاسبي المطبق والقوائم والتقارير المالية للعميل ، وأن قرار تغيير المراجع الخارجي للشركة له العديد من المساوئ والتي قد تفوق المزايا المتوقعة من ذلك القرار، منها (منصور، 2017 ؛ Hollingsworth et al., 2020 ; Hussin et al., 2018 ;

Francis et al., 2017 ; Ricken,2016): ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي والعميل، خسارة الخبرة وفقد المعرفة المتراكمة والمتعمقة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة مما يؤثر سلبًا على جودة عملية المراجعة، زيادة العبء على عاتق لجان المراجعة ، الحد من تبني مكاتب المراجعة لاستراتيجية التخصص الصناعي Specialization Industry، الحد من المنافسة بين مكاتب المراجعة وانتشار الاحتكار في سوق المهنة، زيادة مخاطر فشل المراجعة Audit Risk Failure ، وضعف جودة التقارير المالية.

3/2 تغيير المراجع الخارجي من منظور المنظمات المهنية :

انعكس الجدل بشأن تغيير المراجع الخارجي بين مؤيد ومعارض لذلك التغيير على موقف الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة ، حيث لم تتفق أيضًا على رؤية واحدة أو آلية معينة لتغيير المراجع ، فمنها من يعارضه ، ومنها من يؤيده ، ومنها من يؤيد التغيير على مستوى شريك المراجعة فقط ، ومنها من يؤيد تغيير مكتب المراجعة بالكامل.

فقد عارض المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التغيير الإلزامي للمراجعين، بسبب الآثار المكلفة التي لا يمكن توقعها ، ويعتقد أنه سيُحد من قدرة لجان المراجعة على الإشراف على المراجعين الخارجيين ، كما يضر التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة بحوكمة الشركات ، ويقلل من جودة المراجعة ، ويؤدي إلى زيادة حالات الغش التي لم يتم كشفها (Bostrom , 2015).

أما مكتب المحاسبة الحكومي الأمريكي General Accounting Office (GAO) فقد أصدر في نوفمبر 2003م تقريراً بعنوان: مكاتب المحاسبة العامة – التأثيرات المحتملة للتغيير الإلزامي لمكتب المراجعة، وأشار في هذا التقرير إلى أن نتائج المسح الواردة لم تؤيد التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة كوسيلة أو أداة لتعزيز استقلال المراجع وتحسين جودة المراجعة . ولذلك فإن تغيير الشركاء بصفة دورية سيحقق الفائدة المرجوة منه دون الحاجة إلى الإلزام بتغيير مكاتب المراجعة كل فترة زمنية معينة (Kingstone et al., 2017).

وأصدر الكونجرس الأمريكي في عام 2002م قانون Sarbanes Oxley ، وذلك عقب انهيار العديد من الشركات العالمية في ذلك الوقت مثل Enron ، وما تبعها بعد ذلك من انهيار وتصفية مكتب Arthur Anderson للمراجعة ، حيث جاء في القسم رقم (203) : ضرورة تغيير المراجع الخارجي بعد مرور خمس سنوات، كما ورد بالقسم رقم (207) لذات القانون : ضرورة تغيير مكتب المراجعة بعد مرور سبع سنوات ، مع وجود فترة توقف أو تهدئة Cooling Off Period – وهى الفترة اللازم انقضاؤها حتى يعاود مكتب المراجعة الإرتباط مع نفس الشركة محل المراجعة – خمس سنوات (Qawqzeh et al. ,2018).

وأيضًا أصدر مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) في 16 أغسطس عام 2011م القائمة رقم 06 – 2011 بعنوان: استقلال المراجع وتغيير مكتب المراجعة، وذلك بغرض معرفة وجهات نظر الأطراف ذات العلاقة في التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة. وفي مارس 2012م، عقد (PCAOB) دائرة مستديرة لمناقشة موضوع التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة، وقد عارض أكثر من 90% من المشاركين بيان PCAOB. كما عَبَّرَ بعض الأعضاء عن قلقهم بشأن ما إذا كان التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة يعتبر الوسيلة المناسبة والطريقة الأفضل والعملية لتعزيز استقلال وموضوعية المراجع ونزعة الشك المهني لديه . ولذلك يطلب PCAOB من الشركات المسجلة بالبورصة إجراء تغيير لشركاء الارتباط كل خمس سنوات ، بينما الشركات غير المسجلة بالبورصة والمنظمات غير الهادفة للربح غير مطالبة بالتغيير سواء على مستوى المكاتب أو الشركاء (Bowlin et al.,2015; Bostrom , 2015).

وفي ذات السياق ، تتطلب قواعد الاستقلال الصادرة عن لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) تغيير شريك المراجعة Audit Partner بعد خمس سنوات في إطار نفس المكتب، مع وجود فترة بينية Time – Out لمدة خمس سنوات بعد التغيير قبل العودة مرة أخرى لنفس عميل المراجعة ، والتغيير كل سبع سنوات للشركاء الآخرين

العاملين في فريق المراجعة، والفترة البينية لهم سنتان للعودة لمراجعة نفس العميل (Francis et al., 2017).

كما ورد في دليل السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) في عام 2003م، ضرورة تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع أو لمكتب المراجعة خلال فترة لا تزيد عن سبع سنوات (Rahmina & Agoes ,2014).

وفي بريطانيا ، وعلى الرغم من صدور توصية عن المجموعة التنسيقية لأعمال المراجعة والمحاسبة Coordinator Group Audit and Accounting (CGAA) في يناير 2003 بضرورة تغيير الشريك الرئيس في عملية المراجعة كل خمس سنوات بدون الحاجة لتغيير مكتب المراجعة . إلا أنه قد بدأ تطبيق تغيير مكتب المراجعة كل عشر سنوات اعتبارًا من أول يناير 2015م . مما يعني وجود إلزام بالتغيير على مستوى الشريك الرئيس لعملية المراجعة كل خمس سنوات ، وعلى مستوى مكتب المراجعة كل عشر سنوات (الشافعي ، 2020؛ Cameran et al., 2016).

وفي الصين ، أصدرت لجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية China Securities Regulatory Commission (CSRC) قواعد لسياسة التغيير الإلزامي لشريك المراجعة ، وبدأ تطبيقها في 2004م ، وتفرض هذه القواعد على الشركات ضرورة تغيير شريك المراجعة الرئيس كل خمس سنوات متتالية ، مع وجود فترة توقف بينية لمدة سنتين على الأقل (Kim & Xi , 2021).

أما الاتحاد الأوربي European Union (EU) ، فقد تبنى تطبيق التغيير الإلزامي على مستوى مكتب المراجعة ، وشريك المراجعة ، حيث ألزم الشركات العامة بداية من يونيو 2016م (تشمل الشركات المقيدة والبنوك وشركات التأمين) بتغيير المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة كل عشر سنوات ، ويمكن تمديد هذه الفترة إلى عشرين سنة إذا تم طرح عملية المراجعة للمناقصة العامة ، أو أربع وعشرين سنة في حالات المراجعة المشتركة ، كما ألزم بتغيير شركاء المراجعة الرئيسيين كل سبع سنوات مع وجود فترة فاصلة مدتها ثلاث سنوات أو سبع سنوات من تاريخ تعيينهم (Tysiac , 2014 ; Mali & Lim , 2018).

وفي المملكة العربية السعودية ، ألزم القرار الوزاري رقم 266/ق بتاريخ 1429/8/8هـ (الموافق 2008/9/1م) الشركات المساهمة المدرجة في السوق المالية بتغيير مكتب المراجعة بعد خمس سنوات من أعمال المراجعة ، مع وجود فترة فاصلة مدتها سنتين. أي أن السعودية تبنت التغيير الإلزامي على مستوى مكتب المراجعة فقط ، ولا تعترف بالتغيير على مستوى الشريك الرئيس(الشافعي ، 2020).

وبالنسبة للوضع في مصر ، نجد أن الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصري التابع لوزارة الاستثمار، قد نص في الإصدار الثاني على أنه لا يعين مراقب الحسابات كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات ولا ينبغي إعادة تعيينه قبل انقضاء سنتين على انتهاء عمله كمراقب حسابات للشركة (مركز المديرين المصري ، 2011).

ثم جاء الإصدار الثالث للدليل المصري لحوكمة الشركات في يوليو 2016م ليزيد من المدة الفاصلة ، ونص على أنه لا يعين مراقب الحسابات كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات ولا يجب إعادة تعيينه قبل انقضاء ثلاث سنوات على انتهاء عمله كمراقب حسابات للشركة (مركز المديرين المصري ، 2016).

يستخلص الباحثون مما سبق ، أن هناك عدم اتفاق في سياسات ومواقف الدول والمنظمات المهنية تجاه قضية تغيير المراجع الخارجي ، حيث تتبنى بعض الدول نوعي التغيير وهما : التغيير الداخلي أو تغيير شريك المراجعة ، والتغيير الخارجي أو تغيير مكتب المراجعة بالكامل ، مثل دول الاتحاد الأوربي ، والولايات المتحدة الأمريكية طبقًا للمتطلبات القانونية (SOX) ، في حين أن هناك منظمات ودول أخرى تتبنى التغيير على مستوى مكتب المراجعة فقط ، مثل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، والمملكة العربية السعودية. بينما هناك منظمات تتبنى التغيير على مستوى الشريك الرئيس المسئول عن عملية المراجعة ، مثل لجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية. كما أن هناك منظمات قد عارضت التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

وفيما يتعلق بالوضع في مصر ، ووفقًا لما توصلت إليه دراسة (الشافعي ، 2020) من أن غالبية الشركات المصرية المقيدة بالبورصة (75%) لا تلتزم بتطبيق قاعدة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي . لذلك قام الباحثون بدراسة أثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بغض النظر عن كون التغيير إلزامي أم غير إلزامي (اختياري).

القسم الثالث: الإطار الفكري للتجنب الضريبي

يتناول هذا القسم مفهوم ودوافع التجنب الضريبي ، ومنافعه وتكاليفه ، وآلياته ومحدداته ، وذلك على النحو التالي :

1/3 مفهوم ودوافع التجنب الضريبي للشركات

بالرغم من تنامي ظاهرة أنشطة تجنب الضريبة وتزايد الاهتمام بها في الأدبيات المحاسبية في الآونة الأخيرة (Ha & Feng , 2021 ; Gunn et al. , 2020 ; Bauer et al.,2018; Dakhli , 2021 ; Alkurdi & Mardini , 2020 ; Asiri et al., 2020 ; Rahman & Leqi , 2020; Kovermann & Velte , 2019 ; Suranta et al., 2020 ; Zolotoy et al., 2021; Jiang ,et al., 2021) . إلا أنه لا يوجد تعريف محدد لها بوضوح ، أو مقبول عالميًا ، وذلك نتيجة الخلط بين مفاهيم التجنب الضريبي Tax Avoidance ، التخطيط الضريبي Tax Planning ، والتهرب الضريبي Tax Evasion (Aronmwan & Okaiwele , 2020).

وهو ما أكدت عليه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، والتي أشارت إلى عدم وجود مفهوم محدد للتجنب الضريبي ، على الرغم من استخدامه بشكل مكثف لوصف الترتيبات التي يقوم بها الممولون بهدف تخفيض التزاماتهم الضريبية ، وبالرغم من أن هذه الترتيبات يمكن أن تتخذ شكلًا قانونيًا كاملًا ، إلا أنها عادة ما تتعارض مع القصد من تطبيق القانون (OECD, 2020).

وبصورة مشابهة ، عرفت دراستي (Christensen et al., 2015 ; Hanlon and Heitzman, 2010) التجنب الضريبي بأنه الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض الضريبة على الدخل المحاسبي قبل الضريبة . كما عرفته دراسة (Joshua & Okafor , 2019) بأنه أي إجراء يهدف إلى تقليل المسئولية الضريبية الصريحة عن دافعي الضرائب. وأيضًا عرفته دراسة (Robert & Karie Davis, 2018) بأنه تحقيق منافع ضريبية من خلال

استغلال الفجوات والثغرات الموجودة في القوانين الضريبية ، لذلك فإن هذه الأنشطة تتم في ظل الالتزام بالقانون الضريبي.

وقد أشارت دراسة (Abdul Wahab et al., 2017) إلى أن التجنب الضريبي يشمل استراتيجيات التخطيط الضريبي المختلفة التي تستخدم في تقليل الالتزام الضريبي إلى الحد الأدنى ومثل هذه الأنشطة تؤدي إلى خسائر في إيرادات الدولة. وفي نفس الصدد عرفت دراسة (Dyreng et al., 2019) التجنب الضريبي بأنه انخفاض في الالتزامات الضريبية الصريحة باستخدام استراتيجيات التخطيط الضريبي القانونية ، أو حدوث انخفاض هائل في الالتزامات الضريبية باستخدام استراتيجيات التخطيط غير القانونية مثل التهرب الضريبي وعدم الالتزام الضريبي وعدوانية الضرائب.

من ناحية أخرى ، يمكن التفرقة والتمييز بين مفاهيم التخطيط الضريبي ، التجنب الضريبي ، التجنب الضريبي التعسفي ، والتهرب الضريبي ، كما يلي : ففي حين يعبر **التخطيط الضريبي** عن كافة الإجراءات التي قد تستعين بها الشركة أو الممول لتنظيم أوضاعه في الأجل الطويل من أجل تخفيض الالتزامات الضريبية الواجب دفعها أو حتى تجنب الضريبة بالكامل دون أن تتعارض تلك الإجراءات مع القانون الضريبي ، وعلى سبيل المثال ، يترتب على اختيار الشكل القانوني للشركة التزامات ضريبية مختلفة (فودة ، 2020؛ Guenther et al., 2017). فإن **التجنب الضريبي** ينطوي على جميع التصرفات التي تهدف إلى تقليل أو استبعاد أو تأجيل الالتزامات الضريبية من خلال الاستفادة من المزايا الضريبية المقررة ، مع الإفصاح الكاف والصادق عن الموقف الضريبي ، وهو ما يطلق عليه التجنب الضريبي الفعال (Payne and Raiborn , 2018) . بينما ينطوي **التجنب الضريبي الانتهازي أو التعسفي** Aggressiveness Tax Avoidance على ممارسات قانونية وغير أخلاقية تهدف إلى تخفيض المدفوعات الضريبية من خلال الاستفادة من الثغرات القانونية Legal Loopholes، والتفسيرات الملتوية Bad faith لنصوص القانون ، ومن الأمثلة على ذلك : استخدام ممارسات إدارة الأرباح لتخفيض الدخل المحاسبي الخاضع للضريبة أو استخدام أسعار التحويل لتحويل الدخول بين فروع الشركات المنتسبة لتجمعات الأعمال أو فروع الشركة بالدول المختلفة (Wang et al., 2020). أما **التهرب الضريبي** فهو عبارة عن ممارسات غير قانونية وغير أخلاقية تهدف إلى عدم دفع الضرائب المستحقة قانونًا ، اعتمادًا على إجراءات

وممارسات تنطوي على خروقات لأحكام ونصوص القانون ، مثل إخفاء الأرباح والمعلومات الهامة عن السلطات الضريبية أو التزوير في الالتزامات الضريبية ، ومن ثم يُعد التهرب الضريبي مخالفا للتشريعات الضريبية ، وسلوكًا يجرمه ويعاقب عليه القانون (; Payne & Raiborn , 2018 Sulistiyanti & Saputra, 2020).

ويخلص الباحثون في ضوء ما تقدم ، إلى أن التخطيط الضريبي هو المظلة الواسعة التي تندرج تحتها كافة المفاهيم الأخرى ، ويمكن اعتباره بمثابة المرحلة التي تسبق كل من التجنب والتهرب الضريبي ، حيث يمكن وصف التخطيط الضريبي على أنه تجنب ضريبي إذا تم بوسائل قانونية مشروعة ، أما إذا تم بوسائل غير قانونية فيُعد تهربًا ضريبيًا ، مما يعني أن جميع المفاهيم السابقة تهدف إلى تخفيض المدفوعات أو الالتزامات الضريبية ، ولكنها تختلف من حيث المشروعية القانونية والأخلاقية للممارسات.

وفيما يتعلق بالأسباب التي تدفع الإدارة للقيام بالتجنب الضريبي الفعال أو التجنب الضريبي التعسفي ، أشارت دراسة (Sulistiyanti & Saputra, 2020) إلى أن جميع المديرين قد لا تتاح لهم نفس الفرص للقيام بممارسات التجنب الضريبي الفعال ، حيث أن تلك الممارسات قد تعتمد على قرارات تشغيلية واستراتيجية يمكن أن يكون تم اتخاذها في فترة سابقة ولا يمكن تغييرها بسهولة من خلال اتخاذ قرارات استراتيجية جديدة من شأنها تغيير استراتيجيات البحث والتطوير ، أو تغيير مزيج الصناعة ، أو نقل الموقع ، لذلك قد تلجأ الإدارة إلى ممارسات التجنب الضريبي التعسفي .

وفي ذات السياق، هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تحفز ممارسات تخفيض الضريبة بشكل عام، وممارسات التجنب الضريبي بشكل خاص ، ومن أهم هذه العوامل ضعف آليات الرقابة والحوكمة وقصور نظم حوافز ومكافآت المديرين ، حيث أن وضع نظم للحوافز على أساس الدخل بعد الضريبة سوف يحفز مثل هذه الممارسات ، إضافة إلى مواجهة الشركة قيودًا مالية أو إعسارًا ماليًا . وأخيرًا بعض خصائص المدير التنفيذي كأن يتصف بالثقة الزائدة Overconfidence أو زيادة توجهه وميله للمخاطرة Risk Taker (يوسف ، 2019).

وبصورة مشابهة ، فقد سعت العديد من الدراسات (محمد ، 2021 ؛ Jia & Gao , 2021 ; Koester , et al., 2017 ; Tang , 2020) إلى تفسير دوافع الإدارة لتبني ممارسات التجنب الضريبي في ضوء النظريات المحاسبية المختلفة ، فوفقًا لنظرية

المشروعية Legitimacy Theory تسعى الشركة للحصول على الشرعية لأعمالها وأنشطتها من مختلف الفئات الاجتماعية ، وكذلك وفقًا لنظرية أصحاب المصلحة Stakeholder Theory ، تسعى إلى تلبية احتياجات ومتطلبات كافة أصحاب المصالح ، لذلك لا تميل الإدارة نحو الانخراط في ممارسات التجنب الضريب لأنه في حالة اكتشافها سوف يدرك المجتمع عدم وفاء الشركة بمسئولياتها الاجتماعية ، مما يؤدي إلى تعرض الشركة لمزيد من العقوبات والغرامات في حال اكتشاف هذه الممارسات من قبل السلطات الضريبية المختصة ، فضلًا عن مقاطعة منتجات الشركة وانخفاض مبيعاتها وأرباحها في المستقبل . وهذا يتفق مع نظرية الإشارة Signaling Theory بآن المدفوعات الضريبية تُعد بمثابة إشارة إيجابية من الشركة لتحسين صورتها وقيمتها في إدراك الجمهور. على النقيض من ذلك ، وفقًا لنظرية التكاليف السياسية Political Cost Theory، تميل الإدارة للقيام بممارسات التجنب الضريبي ، كون الضريبة هي أعلى تكلفة سياسية يمكن أن تشعر بها الشركات خاصة ذات الربحية العالية.

وفي ذات الصدد ، يتم تفسير ظاهرة الجنب الضريبي من منظور نظرية الوكالة ، حيث يوجد فصل بين الوكيل (الإدارة) والموكل (الملاك) ، وأن الوكيل لا يعمل دائمًا لخدمة الموكل ، مما يعني وجود معلومات غير متماثلة بين الطرفين ، ولذلك فإن التجنب الضريبي يهدف إلى تخفيض مبلغ الضريبة من أجل توفير النقد لتحقيق مكاسب شخصية للمديرين ، في حين أنها يجب أن تكون أداة قيمة مضافة للمساهمين (أبوزيد ، 2020). وهو ما أكدته دراسة (Wang et al., 2020)، والتي خلصت إلى أن تخفيض الضرائب من شأنه أن يعود بالنفع على مصالح المساهمين ، ومع ذلك ، يمكن أن تؤثر القرارات الضريبية للإدارة على مصالحها الخاصة بدلًا من مصالح المساهمين.

2/3 منافع وتكاليف التجنب الضريبي للشركات

نظرًا للآثار الاقتصادية المهمة للتجنب الضريبي على كل من المستويين الكلي (الدولة) والجزئي (الشركة) ، أبرزت العديد من الدارسات المحاسبية (الباز ، 2021 ؛ زيتون، 2021 ؛ مليجي ، 2018؛ Garg, 2022 Wang et al., 2020 ; McClure et al., 2018 ; Dhawan et al., 2020; Kovermann & Wendt, 2019) أن قرار الإدارة بتبني ممارسات التجنب الضريبي له منافعه وتكاليفه ، لعل أبرز تلك المنافع تحقيق وفورات ضريبية وتدفقات نقدية موجبة يمكن استغلالها في تمويل الفرص الاستثمارية

المتاحة ، مما يعظم من قيمة الشركة ، وكذلك زيادة الحوافز والمكافآت التي سيحصل عليها المديرون في حالة قيامهم بممارسات التجنب الضريبي بشكل فعال ، كما توجد منافع أخرى تتمثل في انخفاض مستوى مخاطر عدم القدرة على الدفع وانخفاض تكاليف الديون بالتبعية .

على الجانب الآخر ، توجد العديد من المخاطر والتكاليف والأضرار المترتبة على القيام بممارسات التجنب الضريبي منها ، زيادة تكاليف المعاملات والتكاليف القانونية ، وزيادة العداوة Hostility تجاه الشركة ، السمعة السيئة بين مختلف أصحاب المصالح ، فضلًا عن تعرض الشركة لمستويات أعلى من المخاطر السياسية والتنظيمية ، وكذلك العقوبات المالية والاجتماعية مثل المقاطعة Boycotts ، بالإضافة إلى أن هذه الممارسات قد تؤثر سلبًا على أسعار الأسهم .

وفي نفس الصدد ، أشارت دراسة (Rahman & Liqi , 2021) إلى أن قيام الشركة بممارسات التجنب الضريبي يمكن أن يفسد العلاقة بينها وبين الحكومة والمجتمع بصفة عامة ، وذلك لانخفاض الإيرادات الحكومية نتيجة القيام بهذه الممارسات ، مما يؤثر سلبًا على قدرة الحكومة على الوفاء بمتطلبات واحتياجات المجتمع . وفي حالة اكتشاف هذه السلوكيات الانتهازية وقيام الشركة بممارسات التجنب الضريبي ، سوف يدرك المجتمع في هذه الحالة عدم وفاء الشركة بمسئولياتها الاجتماعية ، مما يؤدي إلى مقاطعة منتجات الشركة وانخفاض مبيعاتها وأرباحها في المستقبل ، بالإضافة إلى انخفاض قيمة الشركة والعائد على الاستثمارات .

وبصورة مشابهة ، يمكن أن تزيد ممارسات التجنب الضريبي من الانتهازية الادارية من خلال أنشطة تحويل الثروة لصالح الإدارة في صورة مكافآت وحوافز غير مصرح بها ، مستغلة في ذلك الغموض المصاحب لعملية التجنب الضريبي ، حيث أن الملاك ليس لديهم المعرفة الكاملة بكافة ممارسات التجنب الضريبي التي يقوم بها المديرون ، مما يترتب على ذلك زيادة تكاليف الوكالة وضعف هياكل الرقابة الداخلية (موسى ، 2020).

ويخلص الباحثون مما سبق ، إلى أن أهم المنافع المترتبة على القيام بممارسات التجنب الضريبي هي الوفورات النقدية والتي يمكن استغلالها في الاستثمار والتمويل ، مما يعظم من أرباح وقيمة الشركة ، إلا أنه من ناحية أخرى ، قد يؤدي القيام بهذه الممارسات إلى تعرض الشركة لمزيد من العقوبات المالية والاجتماعية ، مما يؤثر على قيمة الشركة

وأسعار أسهمها ، فضلًا عن احتمالية زيادة تكاليف الوكالة وضعف هياكل الرقابة الداخلية . ويتفق الباحثون مع (مليجي ،2018) في أن المنافع والفوائد المكتسبة من التجنب الضريبي يجب أن تتجاوز بشكل أكبر التكاليف المحتملة منه حتى يتوافر لدى الشركة حافز قوي للمشاركة في أنشطة تجنب الضريبية.

3/3 آليات وممارسات التجنب الضريبي

أبرزت العديد من الدراسات السابقة (مرقص ، 2022 ؛ فودة ، 2020؛ بغدادي ومحمد ، 2019؛ النجار ،2020؛ Tang , 2020 ; Bae , 2017; Amidu et al., 2019 ; Barker et al., 2016) الأدوات والأساليب والممارسات التي يمكن لإدارات الشركات استخدامها في تخفيض الأعباء الضريبية الواجبة السداد لأدنى المستويات ، بما لا يخالف أحكام القانون الضريبي ، ويمكن توضيح هذه الأدوات والممارسات كما بالجدول رقم (1) التالي:

جدول رقم (1) أدوات وممارسات التجنب الضريبي.

ممارسات التجنب الضريبي	المفهوم وآلية التطبيق
الملاذات (الملاجئ) الضريبية Tax Shelters	تعتبر الملاذات الضريبية من أهم أساليب التجنب الضريبي ، حيث يمكن للشركات خاصة متعددة الجنسيات أن تتجنب الضرائب من خلال نقل الأرباح أو تغيير مكان إقامتها إلى دول ومناطق لا يتم فرض ضرائب بها أو تكون ذات معدلات ضريبية منخفضة وذلك في ظل عدم توافر فرص استثمارية مربحة في دولة الشركة الأم ، وبالتالي تُعد تلك الدول والمناطق بمثابة ملاذ أو ملجأ ضريبي للشركة الأم بما يساعدها على تخفيض أعبائها الضريبية.
أسعار التحويل Transfer Pricing	يمكن للشركة أن تتجنب الضرائب من خلال تسعير التحويلات الداخلية بين شركات المجموعة ، وتستخدم هذه الآلية بصفة خاصة في الأصول غير الملموسة مثل حقوق الملكية الفكرية أو الخدمات ، نظرًا لصعوبة مقارنة الأسعار لتلك العناصر ، إضافة لعدم وجود طرف ثالث . كما يمكن للشركة أن تستخدم أسعار تحويل غير مناسبة لتحويل البضاعة بين فروع شركات المجموعة المتواجدة في العديد من الدول ذات الأنظمة الضريبية المختلفة لتحويل الدخل من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة.
ترحيل الدخل Income Shifting	قد تلجأ إدارة الشركة إلى تجنب الضريبة عن طريق ترحيل الدخل من الفترات ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى الفترات ذات المعدلات الضريبية المنخفضة ، أو بمعنى آخر إذا كانت الشركة تحقق دخلًا سيخضع للضريبة في شرائحها الأولى ، وأن الاعتراف بالمزيد من الدخل

	سيخضع لشرائح ضريبية أعلى ، فإن إدارة الشركة تقوم بترحيل هذا الدخل أو تأجيل الاعتراف به لفترة أو فترات تالية حتى يخضع للضريبة ولكن بمعدل ضريبي أقل.
استغلال المرونة المحاسبية Exploiting Accounting Flexibility	يمكن لإدارة الشركة أن تتجنب الضرائب بغرض تحقيق وفورات ضريبية من خلال استخدام بدائل القياس والتقييم المحاسبي التي تتيحها المعايير المحاسبية ، مثل التمويل بالاقتراض بدلًا من التمويل بحقوق الملكية ، واللجوء إلى التأجير التمويلي أو التأجير بدلًا من الشراء.
استغلال المزايا الضريبية Exploiting Tax Incentives	قد تحقق الشركة وفورات ضريبية من خلال توجيه الاستثمارات إلى أنشطة أو مجالات يمنحها المشرع الضريبي حافزًا ضريبيًا ، أو تخفيضًا في سعر الضريبة.

ويرى الباحثون أن هناك عدة صور أو آليات للتجنب الضريبي ، وما تم تناوله على سبيل المثال فقط، فقد تفرز بيئة الممارسة العملية العديد من الآليات والممارسات الأخرى . إلا أنه بشكل عام يمكن تقسيم أدوات وآليات التجنب الضريبي إلى : **آليات داخلية،** ترتبط بطبيعة الشركة ونشاطها وطبيعة النظام المحاسبي المطبق بها ، مثل : تسعير التحويلات الداخلية ، استغلال المرونة المحاسبية ، **وآليات خارجية** ، تمهد الطريق للتجنب الضريبي ، مثل الاعفاءات والحوافز التي ينص عليها القانون الضريبي، وضعف منظومة العقوبات الضريبية.

4/3 مقاييس التجنب الضريبي :

أوضحت العديد من الدراسات المحاسبية (فهمي ، 2022 ؛ زيتون ، 2021؛ عبد الرحيم ، 2021 ; Wang et al., 2020 ; Koester , et al., 2017 ; Rahman & Liqi , 2021; Li., 2020 ; Gebhart, 2017; Handayani & Ibrani , 2019 ; Aronmwan & Okaiwele , 2020) عدة مقاييس يمكن استخدامها لتحديد مستوى التجنب الضريبي ، يتمثل أهمها في الآتي:

(أ) معدل الضريبة الفعال Effective Tax Rate (ETR) : وهو المقياس الأبرز والأكثر شيوعًا واستخدامًا في الدراسات السابقة كونه أكثر المقاييس من حيث البساطة وسهولة الحساب ، والذي يعكس معدل الضريبة الفعلي الذي تدفعه الشركة ، فانخفاض هذا المعدل يعكس ارتفاع معدل القيام بممارسات التجنب الضريبي ، وهناك عدة طرق لحسابه:

1- معدل الضريبة النقدي الفعال (Cash Effective Tax Rate (CETR: ويحتسب بقسمة مصروف الضريبة النقدي / الربح المحاسبي قبل الضرائب ، وبالتالي ، يسمح بقياس الضرائب الفعلية المدفوعة عن كل وحدة من الدخل المكتسب ، وبتحديد استراتيجيات تأجيل الضرائب. إلا أنه قد يؤخذ عليه أن الضريبة النقدية المدفوعة قد تكون مرتبطة بعدة سنوات (Gebhart, 2017).

2- معدل الضريبة المحاسبي الفعال (وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا) GAAP ETR: ويحتسب بقسمة إجمالي مصروف ضريبة الدخل / الربح المحاسبي قبل الضرائب (Purwantini, 2017) . وعادة ما تتم مقارنة معدل الضريبة المحاسبي الفعال بمعدل الضريبة القانوني المطبق في الدولة Statutory Tax Rate لتحديد مدى ممارسة الشركات للتجنب الضريبي ، فكلما زادت الفروق بينهما كلما زاد التجنب الضريبي(Lee et al., 2015) . ويؤخذ على هذا المقياس عدم قدرته على تسجيل محاولات الشركة للمشاركة في استراتيجيات تأجيل الضرائب ، والتي تكون عادة عن طريق التقديرات المحاسبية للإدارة أو اختياراتها للسياسات المحاسبية ، بسبب أن الضرائب المؤجلة تعتبر أحد مكوناته ، كما أن الزيادات (أو التخفيضات) في مصروف الضرائب الحالية تقابلها تخفيضات (أو زيادات) في مصروف الضرائب المؤجلة (زيتون ، 2021؛ Wang et al., 2020).

3- معدل الضريبة الفعال الحالي Current ETR: ويتم حسابه من خلال قسمة مصروف الضرائب الحالي / الربح المحاسبي قبل الضرائب . ويشير الانخفاض في هذا المعدل إلى أن الشركة تدفع جزءًا أقل مما يجب من أرباحها المحاسبية قبل خصم الضرائب للسلطات الضريبية ، وبالتالي زيادة مستويات التجنب الضريبي بشكل أكثر فعالية (حشاد ، 2021) .

4- معدل الضريبة الفعال النقدي طويل الأجل Cash Long Term ETR: ويتم حسابه من خلال قسمة الضريبة المدفوعة نقدًا لعدد من السنوات / إجمالي الربح المحاسبي قبل الضريبة لعدد من السنوات ، لتقليل الانحراف الناتج عن الفروق الزمنية

وتخفيف التقلبات السنوية في الربح الخاضع للضريبة ، وكذلك الحد من الآثار المحتملة للإعفاءات والمسموحات الضريبية(محمد ، 2021).

(ب) الفروق الضريبية الدفترية (Book – Tax Difference (BTD : وهو المقياس الثاني الأبرز ، ويتم حسابه من خلال المعادلة التالية : (الفروق الضريبة الدفترية = الدخل قبل الضريبة – الدخل المقدر الخاضع للضريبة ويتم حسابه من خلال قسمة مصروف الضريبة / معدل الضريبة القانوني) (Lee et al., 2015) . ويمثل ارتفاع الفروق الضريبة الدفترية مؤشر لزيادة ممارسات التجنب الضريبي (أبو زيد ، 2020) . ولكن يؤخذ عليه أن الفروق الضريبية الدفترية يمكن أن تتأثر بإدارة الأرباح ، وقوانين الضرائب والاختلافات في المعايير المحاسبية (Wang et al., 2020) .

(ج) مقاييس أخرى : أضافت بعض الدراسات مقاييس أخرى لممارسات التجنب الضريبي ولكنها لم تحظى بالقبول الواسع ، فعلى سبيل المثال ، قدمت دراسة (Edwards et al., 2016) مقياس التأجيل الضريبي Deferred Tax Rate (DTR) من خلال قسمة مصروف الضرائب المؤجلة / صافي الربح قبل الضريبة ، وقدمت دراسة (Khurana et al., 2018) مقياس مستوى التخطيط الضريبي التقديري (DTAX) ، وهو المتبقي الناتج عن انحدار الفروق الضريبية الدائمة كمتغير تابع في عدة متغيرات مستقلة منها الأصول غير الملموسة ، والتغير في الربح التشغيلي.

5/3 موقف المشرع الضريبي المصري من التجنب الضريبي :

اهتم المشرع المصري في الآونة الأخيرة بتطوير المنظومة الضريبية لزيادة الإيرادات الضريبية لتمويل عملية التنمية ، وذلك من خلال قيام وزارة المالية بتطوير قانون الإجراءات الضريبية الموحد بهدف إصلاح الإدارة الضريبية ، وتحديث وميكنة المنظومة الضريبية لمواجهة ممارسات وأنشطة التجنب والتهرب الضريبي . بالإضافة إلى تأكيد وزارة المالية بأن مكافحة التهرب الضريبي تأتي على رأس أولوياتها خاصة ما يتعلق بمواجهة ممارسات التجنب الضريبي . وتجسد ذلك من خلال التعاون بين وزارة المالية والعديد من الجهات الدولية مثل صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ، والذي تبلور بانضمام مصر لمشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح

(BEPS) ، للاستفادة من الخبراء الدوليين في هذا المجال ، والذين قاموا بإنشاء أول إدارة خاصة بتسعير المعاملات الاقتصادية بين الأطراف المرتبطة والتي نجحت في فترة قصيرة في كشف العديد من محاولات التجنب الضريبي لشركات كبرى تعمل في مصر (عبد الرحيم ، 2021) . فضلًا عن قيام وزارة المالية بتحديث الدليل الارشادي في تسعير المعاملات بين الجهات المرتبطة للتحقق من تطبيق السعر المحايد في المعاملات المالية والتجارية، بما يمنع الممولين ذوي الصلة من الشركات الدولية والمحلية المرتبطة معًا من القيام بمعاملات تجنبهم الضريبية المستحقة من خلال مقارنة أسعار المعاملات التي تتم بين الأشخاص المرتبطة ، بأسعار المعاملات المماثلة بين اشخاص مستقلة (محمد ، 2021) .

يضاف لما سبق ، استحداث المشرع الضريبي المصري للمادة (92) مكرر بالقانون (53) لسنة 2014م ، تعديلًا لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005م ، والتي تنص على أنه عند تحديد الربط الضريبي لا يُعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها . وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة . ويكون الغرض الرئيسي للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبية ، بصفة خاصة في الحالات الآتية (حشاد ، 2021 ؛ موسى ، 2020) :

(أ) إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيلًا بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة.

(ب) إذا أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التي يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة المعاملة.

(ج) إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقص أو يؤدي إلى إلغاء بعضها البعض.

القسم الرابع: تحليل العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي في ضوء الدراسات السابقة واشتقاق الفروض .

1/4 تحليل العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي ، واشتقاق فرض البحث الأول

على الرغم من أن تجنب الضريبية سلوك إداري ، إلا أن هذا السلوك ينعكس على الأرقام المحاسبية ومكونات القوائم المالية والتي تخضع لفحص المراجع الخارجي . فالشركات التي تشارك في سلوك التجنب الضريبي لديها احتمال أكبر للتحريفات الجوهرية وإعادة إصدار القوائم المالية ، لأن المديرين يمكنهم استخدام حسابات الضرائب في إدارة الأرباح ، مما يزيد الشك في نزاهة الإدارة نتيجة عدم الالتزام بالقوانين الضريبية ، ويزيد من مشكلة الوكالة بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح (Kanagaretnam et al., 2016 ; Gupta et al., 2016).

وفي نفس الصدد ، أشارت دراسة (Bae , 2017) إلى أن درجة تجنب الضريبة تتأثر بكل من المعايير المحاسبية والقوانين الضريبية ، وبالتالي فالمراجع الخارجي يمكن أن يؤثر على التجنب الضريبي حيث يمكن أن يقدم الاقتراحات لاستراتيجية الضرائب للعميل لتحسين رضاء العميل.

وعلى النقيض من ذلك ، أشارت دراسة (زيتون ، 2021) إلى أن المراجع الخارجي يمكن أن يقلل، بشكل غير مباشر ، من قدرات الشركات وحوافزها على ممارسة سلوك التجنب الضريبي من خلال ضمان الإفصاح عن الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة بشكل سليم في القوائم المالية.

ومن ناحية أخرى ، فإن المراجع الخارجي يقوم بتقييم مخاطر المراجعة في ضوء أنشطة إدارة الضريبة للعميل لتقييم خطر التحريف في القوائم المالية لتخفيف عبء الضريبية ، فالمراجع يمكن أن يلعب دورًا مهمًا فيما يتعلق بأنشطة تجنب الضريبة (Lee & Kao , 2018) .

بالإضافة لما سبق ، ونظرًا لأن التقارير المالية للعميل التي تحتوى على تحريفات جوهرية ترتبط إيجابًا مع مخاطر التقاضي ، فإن التجنب الضريبي يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع خطر تقاضي المراجع (Kanagaretnam et al., 2016) . ويؤكد ذلك ما

توصلت إليه دراسة (Balakrishnan et al., 2019) من أن الشركات التي تمارس التجنب الضريبي تتسم بأنها أكثر تحفظًا ، وانخفاض في جودة أرباحها ، وأقل شفافية ، ولذلك على المراجع تحديد مدى معقولية التقديرات المرتبطة بتلك الحسابات.

وعلى الجانب الآخر ، وعلى الرغم من أن العديد من الدراسات قد تناولت تأثير تغيير المراجعين الخارجيين على جودة عملية المراجعة (على سبيل المثال : Jadiyappa et al., 2021 ; Malagila et al., 2020 ; AL-Nimer , 2015 ; Wilson et al., 2018; Francis et al., 2017; Harber & Maroun , 2020 ; Blandon et al., 2020) ، إلا أن هناك القليل من الدراسات التي تناولت تأثير تغيير المراجعين الخارجيين على السلوك الضريبي لعملائهم .

فقد استهدفت دراسة (Jeong & Bae , 2013) التحقق من سلوك المراجع الخارجي تجاه ممارسات التجنب الضريبي لعميله وذلك من خلال فترة الارتباط أو مدة التعاقد بين المراجع والشركة محل المراجعة ، بالتطبيق على عينة مكونة من (2588) مشاهدة من الشركات الكورية المدرجة بالبورصة خلال الفترة من 2001 وحتى 2010 ، وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسات التجنب الضريبي للشركات تزداد مع طول فترة الارتباط أو التعاقد ، حيث من المتوقع أن تزيد الاستشارات الضريبية ويكون المراجع أكثر ميلًا نحو مساعدة عملائه على التجنب الضريبي ، وذلك يرجع بصفة أساسية إلى الألفة التي قد تنشأ بين المراجع وعميله ، وتوصلت أيضًا إلى أن التجنب الضريبي للشركات يزداد عندما يكون لدى المراجعين خبرة ضريبية أو متخصصين صناعيًا .

وفي ذات السياق ، استهدفت دراسة (Serafat & Barzegar, 2015) بيان وتوضيح العلاقة بين التجنب الضريبي وتغيير مراجعي الحسابات في الشركات المدرجة ببورصة طهران من خلال عينة من (79) شركة ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين التجنب الضريبي وفترة عمل المراجع.

وبصورة مشابهة ، استهدفت دراسة (Khajavi & Kiamehr , 2015) تحديد العلاقة بين جودة المراجعة (فترة عمل المراجع) والتجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة طهران ، وذلك بالتطبيق على عينة من (130) شركة ، وذلك خلال الفترة من 2002 إلى 2012 ، وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام الفروق الضريبية الدفترية ،

وتوصلت الدراسة إلى أن فترة عمل المراجع لها تأثير إيجابي على التجنب الضريبي للشركات.

وفي نفس الصدد ، استهدفت دراسة (Laurion et al., 2017) التعرف على تأثير تناوب شركاء المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات الأمريكية المدرجة بالبورصة ، وذلك خلال الفترة من 2004 وحتى 2014 ، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعين الجدد بعد عملية التناوب أو التغيير من المحتمل أن يكون لديهم نظرة جديدة Fresh Look وتجارب مختلفة حول الأنظمة المحاسبية المطبقة والقوائم والتقارير المالية للعملاء ، ويستخدمون الشك المهني كأساس لأداء عمليات المراجعة ، وبالتالي سيكون لديهم القدرة على الحد من سلوكيات وممارسات التجنب الضريبي لعملائهم .

وفي نفس السياق ، استهدفت دراسة (Bae , 2017) التحقق من سلوك المراجعين الخارجيين تجاه ممارسات التجنب الضريبي للشركات ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الكورية المدرجة بالبورصة، بإجمالي مشاهدات (2588) (شركة – سنة) خلال الفترة من 2001 وحتى 2010 ، وخلصت الدراسة إلى أن فترة عمل المراجع ترتبط بشكل إيجابي بالتجنب الضريبي ، مما يعني أن تغيير المراجع يمكن أن يُحد من ممارسات التجنب الضريبي للشركة ، حيث يكون لدى المراجع الجديد رؤية جديدة للشركة ونظام الرقابة الداخلية بها ، ومن ثم يبدأ المراجع الجديد عمله بجمع معلومات عن الشركة وأنشطتها وأنظمتها وتقييم كل ذلك من أجل إبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية .

وفي نفس الاتجاه ، استهدفت دراسة (Salehi et al., 2020) توضيح العلاقة بين خصائص المراجع الخارجي ومستوى التجنب الضريبي في الأسواق الناشئة ، وذلك بالتطبيق على (91) شركة مدرجة في بورصة طهران ، بإجمالي مشاهدات (546) خلال الفترة من 2011 إلى 2016 ، وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة الفعال ETR ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين فترة عمل المراجع وممارسات التجنب الضريبي ، فمع طول فترة الارتباط يصبح المراجع أكثر استعدادًا لتقديم الاستشارات الضريبية والخدمات الأخرى ذات الصلة لعملائه ، كما أنه من المرجح أن يحدد المديرون الذين يميلون إلى التجنب الضريبي الأساليب المتوقعة للمراجع إذا كانت فترة الارتباط طويلة جدًا .

وتأكيدًا على ما سبق ، استهدفت دراسة (Liu et al., 2021) بيان تأثير التغيير الإلزامي لشريك المراجعة على التجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية المدرجة بالبورصة من عام 2016 وحتى 2019 ، بإجمالي مشاهدات (15863) ، وتوصلت الدراسة إلى أنه بعد التغيير الإلزامي لشريك المراجعة ، تميل الشركات عمومًا إلى أن تصبح أقل عدوانية في تجنب الضرائب ، وهذا التأثير أكثر وضوحًا في الشركات التي توظف مراجعين غير منتمين إلى الأربعة الكبار Non Big4 ، وهذا يعني أن المراجع الجديد يكون أكثر تحفظًا في القضايا الضريبية.

وعلى الجانب الآخر ، وعلى النقيض مما سبق ، استهدفت دراسة (Khan & Chen , 2017) بيان العلاقة بين تغيير مكتب أو شركة المراجعة وتجنب الضريبة ، وذلك بالتطبيق على (1495) شركة غير مالية مدرجة في بورصتي شنغهاي وشينزن Shanghai and Shenzhen Stock Exchanges ، خلال الفترة من 2006 وحتى 2014 ، وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام الفروق الضريبية الدفترية ، وتوصلت الدراسة إلى أنه بسبب التعقيد في قوانين الضرائب ، قد يكون من الصعب على المراجع الجديد السيطرة على عدوانية الضرائب لعميله ، فقد تنتهز الشركات فرصة تناوب مراجعي حساباتها لتصبح أكثر عدوانية في ممارسة التجنب الضريبي ، ويرجع ذلك إلى أن المراجع الجديد من المحتمل ألا يكون قادرًا على معالجة جميع تحديات عملية المراجعة بسبب نقص المعرفة المتعمقة بظروف العميل وطبيعة عملياته وازدياد مخاطر فشل المراجعة في السنوات الأولى من الارتباط بسبب الاعتماد على تقديرات العميل ، كما أن القضايا الضريبية عادة لا تكون على رأس أولويات المراجعين.

وبصورة مشابهة ، استهدفت دراسة (Brooks & Sun , 2020) بيان تأثير العلاقة الممتدة بين المراجع والعميل على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية المدرجة بالبورصة ، بإجمالي مشاهدات (11163)(شركة – سنة) خلال الفترة من 2000 وحتى 2013، وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام أربعة مقاييس مختلفة ، وتوصلت الدراسة إلى أن فترة عمل المراجع ترتبط سلبًا بتجنب الضرائب ، مما يُشير إلى أن طول فترة الارتباط يعزز قدرة المراجع على تقييد أنشطة وممارسات التجنب الضريبي للشركة ، وأرجعت الدراسة ذلك إلى أن طول فترة الارتباط من شأنه أن

يُكسب المراجع خبرة ومعرفة متعمقة بالعميل وعملياته واستراتيجيات التخطيط الضريبي الخاصة به ، مما يجعله قادرا على الحد من سلوك التجنب الضريبي لعميله ، ودعمت الدراسة قرار مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة (PCAOB) في عام 2017 بالتخلي عن التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية.

ويخلص الباحثون من خلال تحليل وتقييم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي للشركات ، إلى أن غالبية هذه الدراسات تم تطبيقها في بيئات متقدمة تختلف في طبيعتها القانونية والثقافية عن بيئة الأعمال المصرية ، وعلى سبيل المثال ، طبقت دراسات كل من (Laurion et al., 2017; Liu et al., 2021; Brooks & Sun , 2020) في البيئة الأمريكية ، وطبقت دراسة (Khan & Chen , 2017) في البيئة الصينية ، بينما طبقت دراستي (Bae , 2017; Jeong & Bae , 2013) في البيئة الكورية. كما أن هذه الدراسات قد توصلت إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بتغيير المراجع الخارجي وأثره على ممارسات التجنب الضريبي ، فهناك دراسات ترى أن فترة عمل المراجع لها تأثير إيجابي على التجنب الضريبي للشركات (Serafat & Barzegar, 2015; Jeong & Bae , 2013; Khajavi & Kiamehr , 2015; Laurion et al., 2017; Bae , 2017; Salehi et al., 2020; Liu et al., 2021) ، بينما هناك دراسات أخرى ترى أن فترة عمل المراجع لها تأثير سلبي على التجنب الضريبي للشركات (Khan & Chen , 2017; Brooks & Sun , 2020) .

بالإضافة لما سبق ، فإن معظم الدراسات السابقة تناولت التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على التجنب الضريبي ، ولكن لم تتعرض تلك الدراسات للتغيير فقط وأثره على ممارسات التجنب الضريبي ، وهذا ما سيحاول الباحثون القيام به من خلال البحث الحالي ، من خلال دراسة قضية تغيير المراجع بصرف النظر عما إذا كان هذا التغيير إلزامي أم اختياري وأثره على ممارسات التجنب الضريبي . كما لم تتناول معظم الدراسات السابقة نوع التغيير ، وهل التغيير من مراجع كبير إلى مراجع أصغر أو العكس وأثر ذلك

على ممارسات التجنب الضريبي ، وهذا ما سيحاول الباحثون دراسته أيضًا من خلال البحث الحالي.

كما أن هناك ندرة شديدة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي للشركات في البيئة العربية بصفة عامة ، والبيئة المصرية بصفة خاصة.

ويؤيد الباحثون نتائج الدراسات السابقة ، والتي توصلت إلى أن ممارسات التجنب الضريبي للشركات تزداد مع طول فترة الارتباط أو التعاقد ، حيث من المتوقع أن تزيد الاستشارات الضريبية ويكون المراجع أكثر ميلًا نحو مساعدة عملائه على التجنب الضريبي ، وذلك يرجع بصفة أساسية إلى الألفة التي تنشأ بين المراجع وعميله . مما يعني أن تغيير المراجع يمكن أن يُحد من ممارسات التجنب الضريبي للشركة ، حيث يكون لدى المراجع الجديد رؤية جديدة للشركة ، وتجارب مختلفة حول الأنظمة المحاسبية المطبقة والقوائم والتقارير المالية للعملاء ، ويستخدم الشك المهني كأساس لأداء عمليات المراجعة ، وبالتالي سيكون لديه القدرة على الحد من سلوكيات وممارسات التجنب الضريبي لعميله. وبالتالي فإنه يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث في صورته البديلة على النحو التالي :

H_1 : يوجد تأثير سلبي معنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

2/4 العوامل المؤثرة على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي، واشتقاق فرضي البحث الثاني والثالث :

يوجد مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي للشركات ، يتمثل أهمها فيما يلي :

1/2/4 جودة المراجعة Audit Quality :

قد يرتبط التجنب الضريبي بسلوك إعداد تقارير مالية انتهازية ، حيث يسعى المديرون إلى التقرير عن كل من الدخل المحاسبي بشكل مرتفع والدخل الخاضع للضريبة بشكل منخفض في نفس الوقت ، لما ينتج عن ذلك من ارتفاع مكافآتهم (Frank et al., 2009). ولكن جودة المراجعة تحمي أصحاب المصالح من تلك الممارسات لأنها تُحد من

النزاعات بين مصالح المديرين والمساهمين ، وتُحد من عدم تماثل المعلومات ومشكلة الوكالة ، ولذلك تجعل الشركات أقل ممارسة لتجنب الضرائب نتيجة المراقبة العالية (أبو زيد ، 2020) .

وفي ذات السياق ، استهدفت دراسة (Kanagaretnam et al., 2016) قياس العلاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي التعسفي ، من خلال عينة من الشركات في (31) دولة خلال الفترة من 1995–2007، وقدمت دليلًا قويًا على أن جودة المراجعة مقاسة بدلالة حجم المكتب ترتبط ارتباطًا عكسيًا مع احتمال ممارسة سلوك التجنب الضريبي ، وخلصت إلى أن العلاقة السلبية بين جودة المراجعة وسلوك التجنب الضريبي أكثر وضوحًا في البلدان التي تكون فيها حماية المستثمرين أقوى ، وخطر تقاضي المراجع أعلى ، وبيئة المراجعة أفضل ، وضغط سوق رأس المال أعلى.

وبصورة مشابهة ، استهدفت دراسة (Gaaya et al., 2017) توضيح تأثير الملكية العائلية وجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على عينة من (55) شركة تونسية مدرجة بالبورصة في الفترة من 2008–2013 ، وتوصلت إلى وجود تأثير سلبي لتفاعل كل من الملكية العائلية وجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، حيث أظهرت النتائج أن جودة المراجعة مقاسة بدلالة حجم المكتب تُحد من حوافز الشركات العائلية للانخراط في ممارسات التجنب الضريبي التعسفية ، فمراقبي الحسابات ذوي الجودة المرتفعة لديهم حوافز أقل للتعامل مع الشركات التي تمارس التجنب الضريبي ، لأن ذلك يترتب عليه مخاطر تقاضي حال اكتشاف السلطات الضريبية لذلك.

وفي نفس الصدد ، ونظرًا لأن مصروف ضريبة الدخل أحد عناصر القوائم المالية والتي تخضع للمراجعة من مراقب الحسابات ، فمن المتوقع أن المراجعة عالية الجودة تؤثر على الحسابات المالية المتعلقة بالضرائب ، وخاصة أن مراقب الحسابات يسعى للحفاظ على سمعته من خلال الحد من ممارسات التجنب الضريبي التعسفية ، وذلك بما يملكه من خبرات ومهارات القدرة على اكتشاف تلك الممارسات (أبو زيد ، 2020).

كما استهدفت دراسة (Seddighi , 2020) اختبار العلاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على (69) شركة مدرجة في بورصة طهران خلال

الفترة من 2013 وحتى 2017 ، وأظهرت النتائج أن هناك علاقة سلبية ذات دلالة احصائية بين جودة المراجعة مقاسة بدلالة حجم المكتب وممارسات التجنب الضريبي.

وعلى العكس ، قدمت دراسة (Lisowsky , 2010) التي طبقت على عينة من الشركات الأمريكية المدرجة بالبورصة خلال الفترة من 2000–2004 ، دليلًا على أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big4 ترتبط إيجابًا مع أنشطة الملاذات الضريبية ، حيث يُنظر إلى هؤلاء المراجعين على أنهم مروجون للخدمات الضريبية. وبالمثل ، خلصت دراسة (Nesbitt et al., 2020) التي أجريت على عينة من الشركات الأمريكية المدرجة بالبورصة ، بإجمالي مشاهدات (20423) (شركة – سنة) خلال الفترة من 2002 وحتى 2016 ، إلى أن مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات المراجعة وخدمات الضرائب ، ترتبط بمستويات متزايدة من التجنب الضريبي لعملائها ، حيث توظف مكاتب المراجعة خبرتها في ابتكار استراتيجيات تجنب ضريبي تفيد الشركة بدلًا من توظيفها في الحد من سلوك التجنب الضريبي للشركات. في حين خلصت دراسة (Christin & Noviari , 2021) التي أجريت على عينة من الشركات الإندونيسية المدرجة بالبورصة خلال الفترة من 2015–2019 ، إلى أن جودة المراجعة مقاسة بدلالة حجم المكتب ليس لها أي تأثير على سلوك التجنب الضريبي للشركات.

ويخلص الباحثون من خلال تحليل الدراسات السابقة ، إلى أنها قدمت نتائج متضاربة حول العلاقة بين جودة المراجعة مقاسة بدلالة حجم المكتب وسلوك التجنب الضريبي للشركات ، **إلا أن الباحثون يؤيدون** نتائج الدراسات التي توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي ، فمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big4 قد تساعد في تحسين مستوى الشفافية في المعلومات المحاسبية ، بهدف تجنب تشويه سمعتها ، والتورط في دعاوى قضائية مكلفة ، من خلال الحد من قدرة المديرين على ممارسة التجنب الضريبي بما تملكه من خبرات ومهارات في هذا الشأن ، وهو الأمر الذي يعني أنه من المتوقع أن يكون لجودة المراجعة تأثير على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي. وبالتالي فإنه يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث في صورته البديلة على النحو التالي :

H_2 : يختلف التأثير السلبي المعنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف جودة المراجعة.

2/2/4 حجم الشركة Firm Size :

نظرًا للآثار الاقتصادية المهمة لظاهرة التجنب الضريبي على كل من المستويين الكلي (الدولة) والجزئي (الشركة) ، اتجهت العديد من الدراسات السابقة لدراسة العوامل المحددة لممارسة تلك الظاهرة من قبل منشآت الأعمال . ويُعد حجم الشركة واحدًا من تلك العوامل ، والذي حظى باهتمام بالغ بشأن تأثيره المتوقع على ممارسة ظاهرة التجنب الضريبي ، وذلك نظرًا للجدل الأكاديمي القائم بشأن طبيعة هذا التأثير والنتائج المتضاربة حول العلاقة بين حجم الشركة وسلوك التجنب الضريبي (أبو سالم ، 2020) . حيث أنه بمراجعة الأدبيات القائمة في هذا الصدد ، نجد أنه طُرحت نظريتين على طرفي نقيض هما : نظرية التكلفة السياسية Political Cost Theory ، ونظرية القوة السياسية Political Power Theory.

ووفقًا لنظرية التكلفة السياسية ، فإن الضرائب على أرباح الشركات هي وسيلة مباشرة لتحويل ثروات الشركات ، وتُشكل إحدى عناصر التكاليف السياسية التي تتعرض لها الشركة ، لذا ، فإن الشركات كبيرة الحجم يتوقع أن يكون لديها معدلات ضرائب فعلية أكبر بكثير من تلك التي تخضع لها أرباح الشركات صغيرة الحجم ، وهو ما يعني أن الشركات الكبيرة يكون لديها قدرة أقل على ممارسة التجنب الضريبي ، وذلك نتيجة ما تشهده تلك الشركات من تدقيق وضغط حكومي كبير (Salaudeen ; Kraft , 2014 & Eze , 2018 ; Parisi , 2016).

وفي ذات السياق ، استهدفت دراسة (Pratama , 2017) معرفة ما إذا كانت خصائص الشركة (الربحية ، الرافعة المالية ، العمر ، والحجم) وحوكمة الشركات (حجم مجلس الإدارة ، حجم مكتب المراجعة ، ولجنة المراجعة) تلعب دورًا مهمًا في التجنب الضريبي للشركات ، من خلال عينة شملت (70) شركة في إندونيسيا خلال الفترة من

2011 وحتى 2015م ، وتوصلت النتائج إلى وجود أثر عكسي للربحية ، العمر ، وحجم الشركة على التجنب الضريبي.

وفي نفس بيئة الدراسة السابقة ، استهدفت دراسة (Sarpingah , 2020) اختبار تأثير الربحية ، والرافعة المالية ، وحجم الشركة على التجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على عينة من شركات العقارات المدرجة في بورصة إندونيسيا خلال الفترة من 2013 وحتى 2018م ، وتوصلت النتائج إلى أن حجم الشركة له تأثير سلبي على التجنب الضريبي.

وعلى النقيض مما سبق ، تتنبأ نظرية القوة السياسية بوجود علاقة سالبة بين حجم الشركة ومعدل الضريبة الفعلي الذي تخضع له أرباحها ، أي كلما زاد حجم الشركة كلما زادت قدرتها على ممارسة التجنب الضريبي ، وذلك نتيجة ما تمتلكه الشركات كبيرة الحجم من قوة اقتصادية وسياسية فائقة مقارنة بالشركات الأصغر تجعلها قادرة على تخفيض أعبائها الضريبية.

وفي هذا السياق ، اختبرت دراسة (أبو سالم ، 2020) العلاقة بين حجم الشركة ومستوى التجنب الضريبي الذي يُمارس من قبل الشركات المساهمة المصرية ، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من (88) شركة ، بإجمالي مشاهدات (473) خلال الفترة من 2013 – 2018م ، وأظهرت النتائج وجود علاقة سالبة بين حجم الشركة ومعدل الضريبة الفعلي ، مما يعني وجود علاقة موجبة بين حجم الشركة ومستوى التجنب الضريبي ، ومما يؤيد ويدعم نظرية القوة السياسية.

وبصورة مشابهة ، استهدفت دراسة (Saragih et al., 2021) اختبار تأثير القدرة الإدارية وحجم الشركة على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في بورصة إندونيسيا خلال الفترة من 2009 وحتى 2019م ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة ومستوى التجنب الضريبي ، وأرجعت ذلك إلى أن الشركات كبيرة الحجم تمتلك إمكانيات وحوافز نقدية أكبر للمشاركة في التجنب الضريبي.

ويخلص الباحثون من خلال تحليل الدراسات السابقة ، إلى أنها قدمت نتائج متضاربة حول العلاقة بين حجم الشركة وسلوك التجنب الضريبي ، **إلا أن الباحثون يؤيدون** نتائج الدراسات التي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة وممارسات التجنب الضريبي ، فكلما زاد حجم الشركة كلما تعقدت معاملاتها ، مما يؤدي إلى خلق فجوة أو ثغرة لتنفيذ التجنب الضريبي ، كما أن الشركات كبيرة الحجم يكون عادة لديها قوة اقتصادية وسياسية تجعلها قادرة على تخفيض أعبائها الضريبية ، فضلًا عن امتلاكها موارد أكبر لتطوير الخبرة في مجال التخطيط الضريبي ، ولتنظيم أنشطتها بالطرق التي تحقق الوفر الضريبي الأمثل ، وهو الأمر الذي يعني أنه من المتوقع أن يكون لحجم الشركة تأثير على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي. وبالتالي فإنه يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث في صورته البديلة على النحو التالي :

H_3 : يختلف التأثير السلبي المعنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم الشركة .

القسم الخامس : منهجية البحث وبناء النموذج .

استهدف البحث اختبار أثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المقيدة في البورصة المصرية من جهة ، وكذلك اختبار تأثير جودة عملية المراجعة وحجم الشركة على هذه العلاقة من جهة أخرى . ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثون على أسلوب تحليل المحتوى Content Analysis ، حيث يتم تحليل التقارير المالية للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية ، وتقرير المراجعة ، وذلك خلال الفترة من 2015 إلى عام 2019 ، ويمكن بيان منهجية البحث من خلال النقاط التالية :

1/5 أسلوب قياس متغيرات الدراسة

يتم قياس متغيرات الدراسة على النحو التالي :

1/1/5 المتغير التابع : التجنب الضريبي Tax Avoidance

اعتمد الباحثون على المقياس الأكثر شيوعًا لقياس مدى وجود ممارسات التجنب الضريبي في الشركات وهو معدل الضريبة الفعال ETR ، استنادًا إلى العديد من الدراسات السابقة (عبد الرحيم ، 2021 ؛ Koester , et al., ; Wang et al., 2020 2017 ; Rahman & Liqi , 2021; Li., 2020 ; Aronmwan & Okaiwele , 2020) ، وسوف يتم الاعتماد على معدل الضريبة الفعال النقدي Cash Effective Tax Rate (CETR) ، والذي يتم حسابه باستخدام المعادلة التالية:

$$CETR_{it} = (Cash\ Tax\ Paid_{it} / Pre\ Tax\ Income_{it})$$

حيث إن:

- $CETR_{it}$: معدل الضريبة الفعال النقدي للشركة (i) في الفترة الحالية (t) .
- $Cash\ Tax\ Paid_{it}$: ضريبة الدخل النقدية المدفوعة للشركة (i) في الفترة الحالية (t).
- $Pre\ Tax\ Income_{it}$: صافي الدخل قبل الضرائب للشركة (i) في الفترة الحالية (t).

ويتم مقارنة هذا المعدل مع معدل الضريبة القانوني أو الإسمي Statutory Tax Rate (STR) المطبق بالدولة ، حيث يبلغ معدل الضريبة القانوني (الإسمي) للدولة ما قيمته 22.5% ابتداءً من عام 2015م حتى عام 2019م ، وذلك وفقًا لنص المادة رقم (49) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005م ، والتي عُدلت بموجب قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (96) لسنة 2015م. وسوف يكون معدل الضريبة الفعال مساويًا لصفر عندما يكون هناك خسارة أو أن صافي الربح الضريبي للشركة بالسالب . وفي ضوء المعادلة السابقة كلما انخفض معدل الضريبة الفعال النقدي كلما زادت احتمالية القيام بممارسات التجنب الضريبي، وتوافقًا مع الدراسات السابقة يتم ضرب الفرق بين معدل الضريبة الفعال النقدي والمعدل القانوني في(−1) لتعكس زيادة الفرق زيادة في أنشطة التجنب الضريبي (فودة ، 2020؛ محمد ،2021 ؛ عبد الرحيم ، 2020).

2/1/5 المتغير المستقل : تغيير المراجع الخارجي Auditor Change :

قياسًا على دراسات (على ، Khaksar , 2022 ; Jadiyappa et al., 2018 2021; Kamarudin et al. , 2022 ; Salehi et al., 2020 ; Booker , 2018) يتم قياس هذا المتغير من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في العام الذي يحدث فيه تغيير المراجع الخارجي ، ويأخذ القيمة (صفر) إذا لم يحدث التغيير.

3/1/5 المتغيرات المُعدلة :

تمشيًا مع بعض الدراسات (زيتون ، 2021؛ أبو زيد ، 2020 ؛ Seddighi , 2020 ; Gaaya et al., 2017 , Sarpingah , 2020 ; Saragih et al., 2021; Pratama , 2017) تم إدخال بعض المتغيرات المَعدلة للعلاقات الرئيسية محل الدراسة على نموذج الانحدار الخاص بالدراسة ، والتي من المحتمل أن تؤثر على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي للشركات ، وتتمثل في جودة المراجعة ، وحجم الشركة.

1/3/1/5 جودة المراجعة Audit Quality :

تم قياس متغير جودة المراجعة من خلال استخدام متغير تقسيمي أو وهمي ، يأخذ القيمة (1) إذا كان مكتب المراجعة من الـ Big4 أو مرتبط معها ، أو (صفر) بخلاف ذلك ، قياسًا على (زيتون ، 2021؛ Christin & Noviari , 2021 ; Kanagaretnam et al., 2016 ; Seddighi , 2020) ، وتم الرمز لهذا المتغير بالرمز AUDIT.

2/3/1/5 حجم الشركة Firm Size :

يُعبر هذا المتغير عن القدرات والإمكانيات والموارد المادية والبشرية والتكنولوجية المتاحة للشركة ، ويكون لدى الشركات الكبرى حوافز أكبر للانخراط في ممارسات التجنب الضريبي لتخفيض عبء الضريبة المرتفع عليها ، ويقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام ، قياسًا على (عبد الرحيم ، 2021؛ Sarpingah , 2020 ; Salaudeen & Eze , 2018 ; Pratama , 2017) ، وتم الرمز لهذا المتغير بالرمز SIZE.

4/1/5 المتغيرات الرقابية (الضابطة) Control Variables:

تشمل المتغيرات الرقابية كما يتضح من الجدول رقم (2) بعض العوامل المؤثرة على المتغير التابع – ممارسات التجنب الضريبي – ، ولكنها لا تدخل في نطاق الدراسة محل البحث ، وتم اضافتها من أجل ضبط العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في نموذج الانحدار، وتتمثل هذه المتغيرات في : معدل العائد على الأصول ، الرافعة المالية ، ومستوى الاحتفاظ بالنقدية.

ويوضح الجدول التالي المتغيرات الحاكمة وكيفية حساب قيمتها في ضوء الدراسات السابقة:

جدول رقم (2)

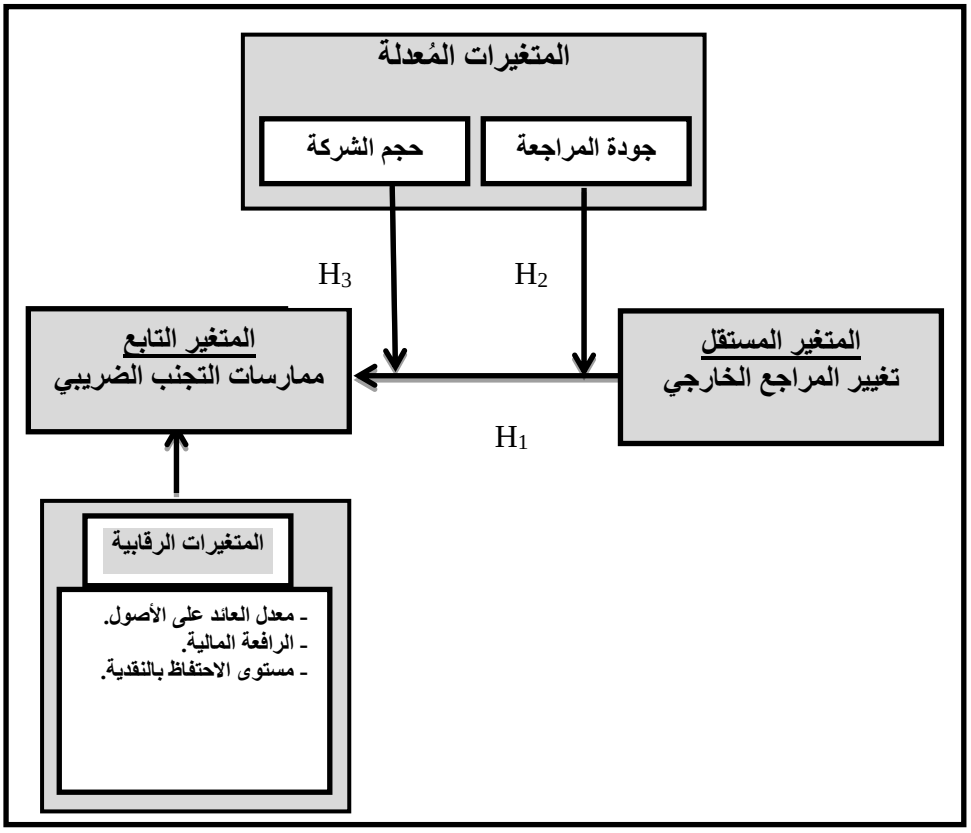
يوضح منهجية قياس متغيرات الدراسة الرقابية.

اسم المتغير	رمز المتغير	منهجية (طريقة) القياس
معدل العائد على الأصول	ROA	يُعبر عن قدرة الشركة على استخدام أصولها في تحقيق الأرباح ، ويرتبط بالتجنب الضريبي بعلاقة إيجابية (Gaaya et al., 2017). فالشركات الأعلى ربحية أكثر عرضة لسداد مقدار ضرائب أعلى ، مما يدفعها للمشاركة في سلوك التجنب الضريبي ، ويقاس من خلال (صافي الربح قبل الضرائب / إجمالي الأصول) ، قياسًا على (عبد الرحيم ، 2021؛ Salehi et al., 2020 ; Wang et al., 2020 ; Tang , 2020).
الرافعة المالية	LEV	ترتبط الرافعة المالية بالتجنب الضريبي بعلاقة عكسية ، وتم قياسها من خلال (إجمالي الديون / إجمالي الأصول) قياسًا على (Garg, 2022 ; Li., 2020 ; Gebhart, 2017; Koester , et al., 2017).
مستوى الاحتفاظ بالنقدية	CASH	يُعتبر مستوى الاحتفاظ بالنقدية مؤشرًا على كثافة رأس المال في الشركة ، حيث يمكن للشركة المحتفظة بمستوى نقدية مرتفع المفاضلة بين خيار شراء أو استئجار الأصول . ويؤدي التجنب الضريبي إلى زيادة الدافع الوقائي للاحتفاظ بالنقدية ، فالشركات يمكنها توفير نقدية من أنشطة التجنب الضريبي ومع ذلك فهي تحتاج للنقدية لدفع الضرائب وما يرتبط بها من متأخرات ، ويقاس مستوى الاحتفاظ بالنقدية بنسبة النقدية وما في حكمها في نهاية الفترة إلى القيمة الدفترية لإجمالي الأصول في نهاية الفترة ، قياسًا على (زيتون ، 2021؛ Jia & Gao , 2021; Ha & Feng , 2021 ; Gunn et al. , 2020).

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين.

2/5 بناء نماذج الدراسة التطبيقية :

بناءً على ما تم عرضه من خلال مشكلة الدراسة وأهدافها ، وفروضها ، حاول الباحثون تطوير نماذج لقياس واختبار أثر تغيير المراجع الخارجي كمتغير مستقل على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية كمتغير تابع ، وكذلك اختبار تأثير جودة المراجعة وحجم الشركة كمتغيرات مُعدلة على هذه العلاقة ، كما استخدم الباحثون بعض المتغيرات الرقابية التي من شأنها ضبط العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع ، كما يظهر بالشكل التالي :



شكل رقم (1) يوضح إطار البحث ونماذج العلاقة بين المتغيرات

وتستخدم الدراسة الحالية عدة نماذج في اختبار الفروض ، وهي على النحو الآتي:

* **النمـوذج الأول : نمـوذج اختبـار الفـرض الأول :** والخـاص بالعلاقـة بـين تغييـر المراجـع الخـارجي وممارسـات التجنـب الضـريبي فـي الشـركات المقيـدة بالبورصـة

المصرية ، ويأخذ الشكل التالي:

$$DCETR_{it} = \beta_0 + \beta_1 (CHANGE_{it}) + \beta_2 (ROA) + \beta_3 (LEV) + \beta_4 (CASH) + \varepsilon_{it}$$

حيث إن :

- β_0 : ثابت نموذج الانحدار.
- $DCETR_{it}$: المتغير التابع : ممارسات التجنب الضريبي ، وتقاس باستخدام معدل الضريبة التفاضلي النقدي الفعال للشركة (i) في نهاية الفترة (t) ، ويمثل الفرق بين معدل الضريبة الرسمي ومعدل الضريبية النقدي الفعال (ويمكن حسابه بقسمة ضريبة الدخل المدفوعة على صافي الربح الكلي قبل الضريبية).
- $CHANGE_{it}$: المتغير المستقل : تغيير المراجع الخارجي للشركة (i) في نهاية الفترة (t) .
- $\beta_4 B_2$ - : معاملات الانحدار للمتغيرات الرقابية : معدل العائد على الأصول (ROA) ، الرافعة المالية (LEV) ، ومستوى الاحتفاظ بالنقدية (CASH) .
- ε_{it} : بند الخطأ العشوائي للشركة (i) في نهاية الفترة (t) .

* **النموذج الثاني : نموذج اختبار الفرض الثاني** : والخاص بأثر جودة المراجعة كمتغير مُعدل على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ويأخذ الشكل التالي:

$$DCETR_{it} = \beta_0 + \beta_1 (CHANGE_{it}) + \beta_2 (AUDIT_{it}) + \beta_3 (CHANGE_{it} * AUDIT_{it}) + \beta_4 (ROA) + \beta_5 (LEV) + \beta_6 (CASH) + \varepsilon_{it}$$

حيث إن :

- $AUDIT_{it}$: جودة المراجعة : حجم مكتب المراجعة الذي قام بعملية مراجعة القوائم المالية للشركة (i) في نهاية الفترة (t) .
- $DCETR_{it}$: المتغير التابع : ممارسات التجنب الضريبي ، وتقاس باستخدام معدل الضريبة التفاضلي النقدي الفعال للشركة (i) في نهاية الفترة (t) ، ويمثل الفرق بين معدل الضريبة الرسمي ومعدل الضريبية النقدي الفعال (ويمكن حسابه بقسمة ضريبة الدخل المدفوعة على صافي الربح الكلي قبل الضريبية).

- **($CHANGE_{it}$ * $AUDIT_{it}$)** : الأثر التفاعلي لتغيير المراجع الخارجي وجودة المراجعة . وباقي المتغيرات كما تم تعريفها في النموذج (1).

* **النموذج الثالث : نموذج اختبار الفرض الثالث** : والخاص بأثر حجم الشركة كمتغير مُعدل على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ويأخذ الشكل التالي:

$$DCETR_{it} = \beta_0 + \beta_1 (CHANGE_{it}) + \beta_2 (SIZE_{it}) + \beta_3 (CHANGE_{it} * SIZE_{it}) + \beta_4 (ROA) + \beta_5 (LEV) + \beta_6 (CASH) + \varepsilon_{it}$$

حيث إن :

- **$SIZE_{it}$** : حجم الشركة (i) في نهاية الفترة (t) .
- **$DCETR_{it}$** : المتغير التابع: ممارسات التجنب الضريبي ، وتقاس باستخدام معدل الضريبة التفاضلي النقدي الفعال للشركة (i) في نهاية الفترة (t) ، ويمثل الفرق بين معدل الضريبة الرسمي ومعدل الضريبية النقدي الفعال (ويمكن حسابه بقسمة ضريبة الدخل المدفوعة على صافي الربح الكلي قبل الضريبية).
- **($CHANGE_{it}$ * $SIZE_{it}$)** : الأثر التفاعلي لتغيير المراجع الخارجي وحجم الشركة . وباقي المتغيرات كما تم تعريفها في النموذج (1) .

القسم السادس : تصميم الدراسة التطبيقية .

يمكن بيان تصميم الدراسة التطبيقية من خلال النقاط الآتية :

1/6 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية على مدار خمس سنوات من 2015م وحتى 2019م . وقد رُوعي عند اختيار عينة الدراسة توافر الشروط التالية:

- توافر التقارير المالية السنوية للشركات عن فترة الدراسة ، وألا تكون الشركات قد تعرضت لإيقاف القيد أو الشطب أو الاندماج خلال الفترة من عام 2015 وحتى عام 2019 .
- أن تُعد الشركات تقاريرها بالعملة المحلية (الجنيه المصري) .

- استبعاد قطاع البنوك وقطاع الخدمات المالية وشركات التأمين ، وذلك لما لها من طبيعة خاصة بالتقرير المالي ، وطبيعة آليات الحوكمة المطبقة بهذه القطاعات.
- أن تكون القوائم المالية للشركة قد خضعت لعملية مراجعة فردية وليس مراجعة مزدوجة أو مشتركة.
- استبعاد الشركات التي تزاول نشاطها بنظام المناطق الحرة ، كونها معفاة من الخضوع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
- استبعاد شركات البحث عن البترول والغاز ، والتي تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بنسبة (40.55%) وفقًا لنص المادة رقم (49) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005م.

وفي ضوء الشروط السابقة ، بلغت عينة الدراسة (56) شركة ممثلة لعدد (12) قطاع ، بحجم مشاهدات (280) مشاهدة . ويوضح الجدول رقم (3) عدد شركات العينة ، والقطاع الذي تنتمي إليه ، ونسبة عدد شركات كل قطاع إلى إجمالي حجم العينة.

جدول رقم (3) عدد ونسبة شركات عينة الدراسة موزعة وفقًا للقطاعات.

مسلسل	اسم القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	نسبة تمثيل كل قطاع
1	أغذية ومشروبات وتبغ	9	45	%16.07
2	مواد البناء	6	30	%10.71
3	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	4	20	%7.14
4	عقارات	12	60	%21.43
5	سياحة وترفيه	3	15	%5.36
6	منسوجات وسلع معمرة	4	20	%7.14
7	موارد أساسية	7	35	%12.5
8	اتصالات واعلام وتكنولوجيا المعلومات	2	10	%3.57
9	رعاية صحية وأدوية	3	15	%5.36
10	ورق ومواد تعبئة وتغليف	1	5	%1.79
11	مقاولات وانشاءات هندسية	2	10	%3.57
12	النقل والشحن	3	15	%5.36

الإجمالي	56	280	%100

المصدر : الجدول من إعداد الباحثين.

2/6 مصادر الحصول على البيانات:

اعتمد الباحثون في جمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية على عدة مصادر تمثلت في الاستعانة بالبيانات المتاحة على الموقع الإلكتروني معلومات مباشر مصر https://www.mubasher.info/countries/eg، والمواقع الإليكترونية لبعض الشركات الواردة بعينة الدراسة ، والموقع الإلكتروني للبورصة المصرية www.egx.com.eg ، بالإضافة لشركة مصر لنشر المعلومات www.egidegypt.com ، للحصول على عينة من القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة وتقارير مراقبي الحسابات ومحاضر اجتماعات الجمعيات العامة ، للشركات غير المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية.

القسم السابع : تحليل نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفروض.

لتحليل نتائج الدراسة التطبيقية تم القيام بثلاث مراحل ، حيث بدأت المرحلة الأولى بالتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الاحصائي ، والثانية التحليل الوصفي ومصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة ، والثالثة اختبار فرضياتها ، وفيما يلي عرض لهذه المراحل :

1/7 اختبار صلاحية البيانات للتحليل الاحصائي:

للتحقق من صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الاحصائي وتقدير نماذج الدراسة تم إجراء الاختبارات التالية :

1/1/7 اختبار التوزيع الطبيعي Normal Distribution Test :

أوضحت نظرية النهاية المركزية أنه إذا كان حجم العينة أكبر من أو يساوي (30) ، فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي دون الحاجة إلى اختبار (Kolmogorov – Smirnov) واختبار (Shapiro–Wilk) (غنيم ، 2019) . في حين اعتبر (Verbeek , 2017) أنه إذا كان حجم العينة أكبر من أو يساوي (50) فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي دون الحاجة إلى اختبار ، وبما أن حجم المشاهدات الإجمالية

للدراسة يساوي 280 مشاهدة (56 شركة × 5 سنوات) ، فإنه وفقًا لنظرية النهاية المركزية الاحصائية تتبع جميع المتغيرات التوزيع الطبيعي.

2/1/7 اختبار التداخل الخطي Multicollinearity Test :

يتم إجراء اختبار التداخل الخطي لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في نماذج الدراسة ، حيث تؤدي هذه المشكلة إلى ضعف قدرة النماذج في تفسير الأثر على المتغير التابع ، ويتم إجراء هذا الاختبار باستخدام مقياس Collinearity Diagnostics ، حيث يتم تحديد قيمة تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) وقيمة التباين المسموح به Tolerance ، فإذا كانت قيمة تضخم التباين أقل من (10) وقيمة التباين المسموح به أكبر من (0.05) فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي في نماذج الدراسة (زلط ، 2019). ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول (4) :

جدول رقم (4) : اختبار التداخل الخطي بين متغيرات الدراسة

النموذج الثالث			النموذج الثاني			النموذج الأول		
DCETR it		المتغير التابع	DCETR it		المتغير التابع	DCETR it		المتغير التابع
VIF	Tolerance	المتغير المستقل	VIF	Tolerance	المتغير المستقل	VIF	Tolerance	المتغير المستقل
1.093	0.915	$CHANGE_{it}$	1.121	0.892	$CHANGE_{it}$	1.079	0.927	$CHANGE_{it}$
1.019	0.980	SIZE	3.946	0.306	AUDIT	2.486	0.414	ROA
1.057	0.946	$CHANGE_{it}$ * SIZE	1.672	0.620	$CHANGE_{it}$ * AUDIT	1.398	0.718	LEV
2.261	0.437	ROA	2.472	0.406	ROA	2.586	0.422	CASH
1.340	0.745	LEV	1.413	0.705	LEV	-	-	-
2.602	0.398	CASH	2.281	0.436	CASH	-	-	-

المصدر : إعداد الباحثين باستخدام مخرجات التحليل الإحصائي.

تُشير نتائج الجدول رقم (4) إلى أن قيمة معامل تضخم التباين (VIF) لكافة المتغيرات أقل من (10) في النماذج الثلاثة ، حيث كانت أقصى قيمة لمعامل التضخم 3.946 ، بينما بلغت أدنى قيمة 1.057 ، وهذا يعني أنها لا تعاني من وجود مشكلة الازدواج الخطي ، مما يدل على قوة نماذج الدراسة في تفسير الأثر على المتغير التابع وتحديده .

3/1/7 اختبار الارتباط الذاتي Auto-Correlation Test :

للتحقق من خلو نماذج الدراسة من مشكلة الارتباط الذاتي، تم استخدام اختبار Durbin-Watson، إذ يُعد هذا الاختبار من أكثر الاختبارات استخدامًا للكشف عن هذه المشكلة ، وتنحصر قيم هذا الاختبار بين (صفر) و(4) . وتشير القيمة (صفر) إلى وجود ارتباط ذاتي موجب تام ، والقيمة (2) إلى عدم وجود ارتباط ذاتي ، والقيمة (4) إلى وجود ارتباط ذاتي سالب تام ، والقيم التي تزيد عن (صفر) وتقل عن (2) فتشير إلى وجود ارتباط ذاتي موجب ، أما القيم التي تزيد عن (2) وتقل عن (4) فتشير إلى وجود ارتباط ذاتي سالب . وتتراوح النتيجة المثلى بين (1.5 – 2.5) وهي تشير إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين القيم المتجاورة للمتغيرات (الراوي، 2017 ؛ 2017 , Verbeek). وتظهر نتائج الاختبار كما بالجدول التالي:

جدول رقم (5) : نتائج اختبار مشكلة الارتباط الذاتي

النموذج / نتائج الاختبار	الأول	الثاني	الثالث
Durbin- Watson المحسوبة	1.868	1.876	1.944
القيمة الجدولية العليا (D –W)	1.862	1.817	1.817
أربعة ناقص القيمة الجدولية العليا (D – W) -4	2.138	2.183	2.183

المصدر : إعداد الباحثان باستخدام مخرجات التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول (5) أن قيمة Durbin-Watson لكل النماذج كانت في المنطقة المثالية ، حيث كانت جميعها أكبر من 1.5 وأقل من 2.5 ، كما أنها تقع بين القيم الجدولية العليا وأربعة ناقص القيم الجدولية العليا ، مما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي التي تؤثر على دقة نتائج نماذج الدراسة.

2/7 التحليل الوصفي ومصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة:

1/2/7 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

قام الباحثون قبل اختبار فروض الدراسة باحتساب عدد من الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة ، باستخدام برنامج (SPSS) الإصدار السادس والعشرين ، مثل الوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري (Std. Deviation) ، وأدنى قيمة (Minimum) وأقصى قيمة (Maximum) . ويعرض الجدول رقم (6) تلك الاحصاءات الوصفية .

جدول رقم (6) الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

Variables	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
DCETR	280	0.034	0.2382	-.018	0.048
CHANGE	280	0.518	0.4260	0	1
AUDIT	280	0.625	0.1942	0	1
CHANGE * AUDIT	280	0.564	0.1864	0	1
SIZE	280	23.486	2.246	18.06	28.54
CHANGE * SIZE	280	12.442	0.1644	14.56	26.98
ROA	280	0.0526	0.3274	-1.169	3.840
LEV	280	0.4264	0.2516	0.0419	0.9643
CASH	280	0.1246	0.1308	0.0004	0.6744

* بلغ عدد الشركات التي قامت بتغيير مراجعيها الخارجيين خلال فترة الدراسة (29) شركة بنسبة 51.8% ، بينما بلغ عدد الشركات التي تتعامل مع مكاتب المراجعة الكبرى BIG4 أو أحد فروعها في مصر (35) شركة بنسبة 62.5% ، ويرجع ذلك إلى سيطرة مكاتب المراجعة الكبرى على سوق المراجعة في مصر ، بالإضافة إلى رغبة الشركات في الحصول على أعلى جودة لعملية المراجعة وإضفاء الثقة على قوائمها المالية.

المصدر : إعداد الباحثين باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

يتضح من الجدول رقم (6) انخفاض إقبال شركات العينة محل الدراسة على تطبيق ممارسات التجنب الضريبي وفقًا لمعدل الضريبة التفاضلي النقدي الفعال Difference Cash Effective Tax Rate (DCETR) ، وذلك بمتوسط حسابي قدره (0.034) ، وبمدى يتراوح فيما بين (018.-) و(0.048) ، وبانحراف معياري (0.2382) ويدل صغر الانحراف المعياري على تركز شركات العينة حول المتوسط الحسابي ، كما تشير النتائج إلى أن غالبية عينة الدراسة لديها معدلات ضريبية أقل من المعدلات الرسمية المفروضة

من الدولة ، كما أن غالبية المشاهدات بهذه الدراسة تحقق التجنب الضريبي من خلال تأخير سداد المستحقات الضريبية.

ويوضح جدول رقم (6) أيضًا أن عدد الشركات التي قامت بتغيير مراجعيها الخارجيين بلغ (29) شركة خلال فترة الدراسة وبنسبة (51.8%) ، مما يعني أن أكثر من نصف شركات العينة قامت بالتغيير ، بصرف النظر عن كون هذا التغيير إلزاميًا أم اختياريًا.

كما يظهر الجدول رقم (6) أن متوسط جودة المراجعة يبلغ (625%) ، في حين أن متوسط الأثر التفاعلي لجودة المراجعة على العلاقة محل الدراسة يبلغ (56.4%) ، ويبلغ متوسط حجم الشركات مقاسًا من خلال اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة (23.486) ، كما يوجد تفاوت كبير بين أحجام شركات العينة حيث يبلغ الانحراف معياري (2.246) ، ومتوسط الأثر التفاعلي لحجم الشركة على العلاقة محل الدراسة يبلغ (12.442) .

وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية ، فقد بلغ متوسط العائد على الأصول (0.0526) بانحراف معياري (0.3274) وبلغت أقصي قيمة لمتوسط العائد على الأصول (3.840) بينما أقل قيمة للعائد على الأصول بلغت (1.169−) ، في حين بلغ متوسط مستوى الرفع المالي (0.4264) وبانحراف معياري (0.2516) ، وأخيرًا بلغ متوسط احتفاظ الشركات بالنقدية (12.46%) وبانحراف معياري (0.1308) .

2/2/7 تحليل نتائج الارتباط Correlation Analysis :

تم استخدام معامل الارتباط لبيرسون (Pearson) لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي (كمتغير تابع) وتغيير المراجع الخارجي (كمتغير مستقل) في ضوء المتغيرات المُعدلة (جودة المراجعة ، حجم الشركة) ، وفي ضوء المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الأصول ، الرفع المالي ، مستوى الاحتفاظ بالنقدية) ، ويتضح ذلك كما بالجدول التالي :

جدول رقم (7) مصفوفة الارتباط (بيرسون) لمتغيرات الدراسة

Variables	DCETR	CHANGE	AUDIT	CHANGE *AUDIT	SIZE	CHANGE*SIZE	ROA	LEV	CASH
DCETR	1.000								

CHANGE	-0.178*	1.000							
	(0.000)								
AUDIT	-0.165*	0.326*	1.000						
	(0.005)	(0.003)							
CHANGE* AUDIT	-0.170*	0.312	0.083*	1.000					
	(0.002)	(0.426)	(0.026)						
SIZE	0.188**	0.412**	0.364**	0.386**	1.000				
	(0.000)	(0.002)	(0.004)	(0.000)					
CHANGE* SIZE	0.008**	0.006	0.022	0.124	0.066	1.000			
	(0.001)	(0.018)	(0.212)	(0.224)	(0.128)				
ROA	0.066**	0.022	0.086	0.046	0.040	0.032	1.000		
	(0.000)	(0.004)	(0.166)	(0.008)	(0.000)	(0.003)			
LEV	-0.013***	0.129*	0.129*	0.133	0.274***	0.212***	0.011*	1.000	
	(0.000)	(0.002)	(0.004)	(0.150)	(0.000)	(0.000)	(0.038)		
CASH	-0.028	0.012	0.016	0.014	0.034	0.026	0.036**	-0.118	1.000
	(0.022)	(0.000)	(0.000)	(0.000)	(0.586)	(0.428)	(0.520)	(0.078)	

المصدر : إعداد الباحثان باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

– عدد المشاهدات للسنوات الخمس 305 مشاهدة.

* دالة عند مستوى معنوية أقل من 5% ** دالة عند مستوى معنوية أقل من 1% *** دالة عند مستوى معنوية أقل من 0.1%

يتضح من الجدول رقم (7) :

- يوجد علاقة ارتباط عكسي معنوي بين كل من تغيير المراجع الخارجي وجودة المراجعة والأثر التفاعلي لجودة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي (وفقًا لمعدل الضريبة التفاضلي النقدي الفعال) ، إذ بلغ معامل الارتباط 0.178- ، - 0.165 ، 0.170- على التوالي ، وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%.
- يوجد علاقة ارتباط معنوي طردي بين كلًا من حجم الشركة والأثر التفاعلي لحجم الشركة وممارسات التجنب الضريبي ، إذ بلغ معامل الارتباط 0.188 ، 0.008 على التوالي ، وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%.
- يوجد علاقة ارتباط عكسي معنوي بين الرافعة المالية وممارسات التجنب الضريبي ، إذ بلغ معامل الارتباط 0.013- ، وذلك عند مستوى معنوية أقل من 0.01 %.

- يوجد علاقة ارتباط معنوي طردي بين معدل العائد على الأصول وممارسات التجنب الضريبي ، إذ بلغ معامل الارتباط 0.066 ، وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1 %.

3/7 نتائج اختبار فروض البحث :

قام الباحثون باختبار فروض البحث عن طريق اجراء الاختبارات عند مستوى معنوية 5% ، وتحويل صيغة الفرض البديل إلى فرض العدم ، بحيث يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل إذا كانت (Sig) لمعاملات الانحدار ذات العلاقة أقل من 5% ، بينما يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل إذا كانت (Sig) لمعاملات الانحدار ذات العلاقة أكبر من 5% . وذلك على النحو الآتي:

1/3/7 نتيجة اختبار الفرض الأول للبحث (H_1) :

استهدف الفرض الأول (H_1) اختبار ما إذا كان تغيير المراجع الخارجي يؤثر سلبًا ومعنويًا على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية . ولاختبار هذا الفرض تم صياغته كفرض عدم كالتالي:

H_{10} : لا يؤثر تغيير المراجع الخارجي سلبًا ومعنويًا على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وتم اختبار هذا الفرض بالاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد وفقًا للمعادلة التالية:

$$DCETR_{it} = \beta_0 + \beta_1 (CHANGE_{it}) + \beta_2 (ROA) + \beta_3 (LEV) + \beta_4 (CASH) + \varepsilon_{it}$$

ويوضح الجدول رقم (8) نتائج نموذج الانحدار رقم (1) كما يلي :

جدول رقم (8) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الأول (H_1)

Variables	β	Std.Error	T	Sig
Constant	0.224	0.048	4.683	0.000
CHANGE	−0.155	0.026	−6.748	0.003
ROA	0.007	0.003	1.482	0.004

LEV	−0.070	0.020	−3.364	0.001
CASH	−0.049	0.043	−1.167	0.230
R^2 = 0.240 Adjusted R Square = 0.221				
F = 14.540		N= 280		(0.000)

المصدر : إعداد الباحثين باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

يتضح من الجدول رقم (8) أن معامل التحديد المُعدل **Adjusted R^2** والذي يشير إلى المقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار يساوي (0.221) ، ويعني ذلك أن المتغير المستقل والذي يتمثل في تغيير المراجع الخارجي ، إضافة إلى المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الأصول ، نسبة الرافعة المالية ، مستوى الاحتفاظ بالنقدية) يمكنها أن تفسر (22.1%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (ممارسات التجنب الضريبي النقدي) . بينما يمكن ارجاع النسبة المتممة (77.9%) إلى الخطأ العشوائي في التقدير أو لعدم ادراج متغيرات مستقلة أخرى كان من الممكن ادراجها ضمن النموذج ويكون لها تأثير على العلاقة . ويلاحظ انخفاض المقدرة التفسيرية للنموذج ، وهو ما يتفق مع نتائج البحث المحاسبي في مجال التجنب الضريبي (Kanagaretnam et al., 2016 ; Bae , 2017 ; Salehi et al., 2020) بما يدعو إلى إجراء المزيد من البحوث لاكتشاف المزيد من المتغيرات المستقلة التي يمكن أن تفسر التغيرات في ممارسات التجنب الضريبي. كما يتضح أن احصائية ف (F) للنموذج تساوي (14.540) ، بمستوى دلالة (000.) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%) ، مما يعني أن نموذج الانحدار المتعدد المستخدم دال احصائيًا وصالح لاختبار العلاقات محل البحث.

وقد أظهرت نتائج الانحدار في الجدول رقم (8) أن تغيير المراجع الخارجي له تأثير معنوي سلبي على ممارسات التجنب الضريبي النقدي ، حيث كانت إشارة معامل الانحدار (β) سالبة وبمستوى دلالة (0.003) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%) ، مما يعني أن المتغير دال احصائيًا ، **وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بوجود تأثير سلبي معنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب**

الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ومن ثم قبول الفرض الأول للبحث (H_1).

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسات (Serafat & Barzegar, 2015; Jeong & Bae , 2013; Khajavi & Kiamehr , 2015; Laurion et al., 2017; Bae , 2017; Salehi et al., 2020; Liu et al., 2021) . بينما تختلف مع ما توصلت إليه دراسات (Brooks & Sun , 2020 ; Khan & Chen , 2017).

ويرى الباحثون أن التأثير السلبي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة ، يرجع إلى أن المراجع الجديد يكون لديه رؤية جديدة للشركة ، وتجارب مختلفة حول الأنظمة المحاسبية المطبقة والقوائم والتقارير المالية للعملاء ، ويستخدم الشك المهني كأساس لأداء عمليات المراجعة ، وبالتالي سيكون لديه القدرة على الحد من سلوكيات وممارسات التجنب الضريبي لعميله. فممارسات التجنب الضريبي للشركات تزداد مع طول فترة الارتباط أو التعاقد ، حيث من المتوقع أن تزيد الاستشارات الضريبية ويكون المراجع أكثر ميلًا نحو مساعدة عملائه على التجنب الضريبي ، وذلك يرجع بصفة أساسية إلى الألفة التي تنشأ بين المراجع وعميله . مما يعني أن تغيير المراجع يمكن أن يُحد من ممارسات التجنب الضريبي للشركة .

وبالنسبة لعلاقة المتغيرات الرقابية بممارسات التجنب الضريبي ، يوجد تأثير معنوي إيجابي لمعدل العائد على الأصول (ROA) على ممارسات التجنب الضريبي النقدي ، وذلك بمستوى دلالة (0.004) أقل من مستوى المعنوية (5%) ، حيث أن الشركات التي يرتفع بها معدل العائد على الأصول (الربحية) تمارس التجنب الضريبي النقدي من أجل خفض مبلغ الضريبية ومن ثم الحفاظ على مستوى الربحية لديها، ويتفق ذلك مع دراسات (أبو زيد ، 2020؛ Wang et al., 2020 ; Tang , 2020).

كما يوجد تأثير سلبي معنوي لنسبة الرافعة المالية (LEV) على ممارسات التجنب الضريبي النقدي ، وذلك بمستوى دلالة (0.001) أقل من مستوى المعنوية (5%) ، حيث أن الشركات التي لديها مستويات مرتفعة من الرفع المالي تؤدي إلى زيادة أعباء الفائدة مما يؤدي إلى تقليل أرباح الشركة وبالتالي تخفيض مقدار العبء الضريبي الذي يجب أن

تدفعه الشركة ، ويتفق ذلك مع دراسات (عبد الرحيم، 2021 ؛ Koester , et al., 2017; Garg, 2022 ; Li., 2020).

وتبين أيضًا ، وجود تأثير سلبي غير معنوي لمستوى الاحتفاظ بالنقدية (CASH) على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك بمستوى دلالة (0.230) أكبر من مستوى المعنوية (5%) ، وهو ما يتفق مع دراسات (زيتون ، 2021 ؛ Brooks & Sun , 2020 ; Gaaya et al., 2017).

ومما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار الأول كما يلي :

$$DCETR_{it} = 0.224 - 0.155\ (CHANGE_{it}) + 0.007\ (ROA) - 0.070\ (LEV) - 0.049\ (CASH)$$

2/3/7 نتيجة اختبار الفرض الثاني للبحث (H_2) :

استهدف الفرض الثاني (H_2) اختبار ما إذا كان التأثير السلبي المعنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية سيختلف باختلاف جودة المراجعة أم لا؟ . ولاختبار هذا الفرض تم صياغته كفرض عدم كالتالي:

H_{20} : لا يختلف التأثير السلبي المعنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف جودة المراجعة.

وتم اختبار هذا الفرض بالاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد وفقًا للمعادلة التالية:

$$DCETR_{it} = \beta_0 + \beta_1\ (CHANGE_{it}) + \beta_2\ (AUDIT_{it}) + \beta_3\ (CHANGE_{it} * AUDIT_{it}) + \beta_4\ (ROA) + \beta_5\ (LEV) + \beta_6 (CASH) + \varepsilon_{it}$$

ولاختبار هذا الفرض ، قام الباحثون بإعادة اختبار نموذج الانحدار الأول بعد إدراج متغير مُعدل وهو تفعيل جودة المراجعة (AUDIT) ، بالإضافة إلى إدراج متغير آخر يمثل التفاعل بين متغير جودة المراجعة وتغيير المراجع الخارجي (CHANGE * AUDIT) . وهو ما يتضح من نموذج الانحدار الثاني . وللتحقق مما إذا كان تفعيل جودة المراجعة يؤدي إلى اختلاف العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات

التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، فإنه سيتم الاعتماد على معامل الانحدار للمتغير الذي يمثل التفاعل بين متغير جودة المراجعة وتغيير المراجع الخارجي ، بحيث إذا كان هذا المعامل معنويًا ، فإن هذا يدل على وجود تأثير مُعدل لتفعيل جودة المراجعة.

ويوضح الجدول رقم (9) نتائج نموذج الانحدار رقم (2) كما يلي :

جدول رقم (9) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الثاني (H_2)

Variables	β	Std.Error	T	Sig
Constant	0.230	0.050	4.837	0.000
CHANGE	-0.182	0.034	-5.876	0.003
AUDIT	-0.147	0.012	-3.368	0.044
CHANGE* AUDIT	-0.165	0.046	-2.214	0.028
ROA	0.007	0.003	1.474	0.006
LEV	-0.068	0.020	-3.246	0.001
CASH	-0.057	0.043	-1.323	0.178
R^2 = 0.258		Adjusted R Square = 0.245		
F = 11.364		N= 280		(0.000)

المصدر : إعداد الباحثين باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

يتضح من الجدول رقم (9) أن معامل التحديد المُعدل **Adjusted R^2** والذي يشير إلى المقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار يساوي (0.245) ، ويعني ذلك أن المتغير المستقل والذي يتمثل في تغيير المراجع الخارجي ، والمتغير المُعدل (جودة المراجعة) ، إضافة إلى المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الأصول ، نسبة الرافعة المالية ، مستوى الاحتفاظ بالنقدية) يمكنها أن تفسر (24.5%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (ممارسات التجنب الضريبي النقدي) . بينما يمكن ارجاع النسبة المتممة (75.5%) إلى الخطأ العشوائي في التقدير أو لعدم ادراج متغيرات مستقلة أخرى كان من الممكن ادراجها ضمن النموذج ويكون لها تأثير على العلاقة . كما يتضح أن احصائية ف (F) للنموذج تساوي (11.364) ، بمستوى دلالة (000.) وهي أقل من

مستوى المعنوية (5%) ، مما يعني أن نموذج الانحدار المتعدد المستخدم دال احصائيًا وصالح لاختبار العلاقات محل البحث.

وكان المتغير المستقل (تغيير المراجع الخارجي) معنويًا باستخدام احصائية (T) ، حيث تبين وجود تأثير معنوي سالب (Sig = 0.003) لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي النقدي ، وبلغ معامل انحدار المتغير المستقل (β_1 = −0.182) ، كما بلغ معامل انحدار المتغير المُعدل (جودة المراجعة) (β_2=−0.147) وهو ما يعني وجود تأثير سلبي معنوي لجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي النقدي . وكذلك بلغ معامل الانحدار للأثر التفاعلي لجودة المراجعة وتغيير المراجع الخارجي (β_3=−0.165) وهو ما يعني وجود تأثير معنوي سلبي للأثر التفاعلي لجودة المراجعة وتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، ويُشير إلى زيادة قدرة تغيير المراجع الخارجي على تفسير التغيرات في ممارسات التجنب الضريبي في ظل وجود جودة المراجعة والأثر التفاعلي الخاص بها، **وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن التأثير المعنوي السلبي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية يختلف باختلاف جودة المراجعة ، ومن ثم قبول الفرض الثاني للبحث (H_2).**

ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسات (Salehi et al., 2020 ; Gaaya et al., 2017 ; Seddighi , 2020) ، بينما يختلف مع ما توصلت إليه دراسات (Lisowsky , 2010 ; Christin & Noviari , 2021 ; Nesbitt et al., 2020) . **ويرى الباحثون أن التأثير المعنوي السلبي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية قد اختلف باختلاف جودة المراجعة ،** لأن جودة المراجعة تحمي أصحاب المصالح من تلك الممارسات لأنها تُحد من النزاعات بين مصالح المديرين والمساهمين ، وتُحد من عدم تماثل المعلومات ومشكلة الوكالة ، ولذلك تجعل الشركات أقل ممارسة لتجنب الضرائب نتيجة المراقبة العالية ، كما أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big4 قد تساعد في تحسين مستوى الشفافية في المعلومات المحاسبية ، بهدف تجنب تشويه سمعتها ، والتورط في دعاوى قضائية مكلفة ، من خلال

الحد من قدرة المديرين على ممارسة التجنب الضريبي بما تملكه من خبرات ومهارات في هذا الشأن.

ومما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار الثاني كما يلي :

$$DCETR_{it} = 0.230 - 0.182\ (CHANGE_{it}) - 0.147\ (AUDIT_{it}) - 0.165\ (CHANGE_{it} * AUDIT_{it}) + 0.007(ROA) - 0.068\ (LEV) - 0.057(CASH)$$

3/3/7 نتيجة اختبار الفرض الثالث للبحث (H_3) :

استهدف الفرض الثالث (H_3) اختبار ما إذا كان التأثير السلبي المعنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية سيختلف باختلاف حجم الشركة أم لا؟ . ولاختبار هذا الفرض تم صياغته كفرض عدم كالتالي:

H_{30} : لا يختلف التأثير السلبي المعنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم الشركة.

وتم اختبار هذا الفرض بالاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد وفقًا للمعادلة التالية:

$$DCETR_{it} = \beta_0 + \beta_1\ (CHANGE_{it}) + \beta_2\ (SIZE_{it}) + \beta_3\ (CHANGE_{it} * SIZE_{it}) + \beta_4\ (ROA) + \beta_5\ (LEV) + \beta_6(CASH) + \varepsilon_{it}$$

ولاختبار هذا الفرض ، قام الباحثون بإعادة اختبار نموذج الانحدار الأول بعد إدراج متغير مُعدل وهو حجم الشركة (SIZE) ، بالإضافة إلى إدراج متغير آخر يمثل التفاعل بين متغير حجم الشركة وتغيير المراجع الخارجي (CHANGE * SIZE) . وهو ما يتضح من نموذج الانحدار الثالث . وللتحقق مما إذا كان حجم الشركة يؤدي إلى اختلاف العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، فإنه سيتم الاعتماد على معامل الانحدار للمتغير الذي يمثل التفاعل بين حجم الشركة وتغيير المراجع الخارجي ، بحيث إذا كان هذا المعامل معنويًا ، فإن هذا يدل على وجود تأثير مُعدل لحجم الشركة.

ويوضح الجدول رقم (10) نتائج نموذج الانحدار رقم (3) كما يلي :

جدول رقم (10) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الثالث (H_3)

Variables	β	Std.Error	T	Sig
Constant	0.228	0.052	4.776	0.000
CHANGE	-0.136	0.030	-5.926	0.003
SIZE	0.074	0.020	2.200	0.030
CHANGE* SIZE	-0.117	0.026	-2.587	0.018
ROA	0.008	0.003	1.466	0.005
LEV	-0.064	0.020	-3.148	0.002
CASH	-0.052	0.043	-1.266	0.188
R^2 = 0.248		Adjusted R Square = 0.231		
F = 12.266		N= 280		(0.000)

المصدر : إعداد الباحثين باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

يتضح من الجدول رقم (10) أن معامل التحديد المُعدل **Adjusted R^2** والذي يشير إلى المقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار يساوي (0.231) ، ويعني ذلك أن المتغير المستقل والذي يتمثل في تغيير المراجع الخارجي ، والمتغير المُعدل (حجم الشركة) ، إضافة إلى المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الأصول ، نسبة الرافعة المالية ، مستوى الاحتفاظ بالنقدية) يمكنها أن تفسر (23.1%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (ممارسات التجنب الضريبي النقدي) . بينما يمكن ارجاع النسبة المتممة (76.9%) إلى الخطأ العشوائي في التقدير أو لعدم ادراج متغيرات مستقلة أخرى كان من الممكن ادراجها ضمن النموذج ويكون لها تأثير على العلاقة. كما يتضح أن احصائية ف (F) للنموذج تساوي (12.266) ، بمستوى دلالة (000.) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%) ، مما يعني أن نموذج الانحدار المتعدد المستخدم دال احصائيًا وصالح لاختبار العلاقات محل البحث.

وكان المتغير المستقل (تغيير المراجع الخارجي) معنويًا باستخدام احصائية (T) ، حيث تبين وجود تأثير معنوي سالب (Sig = 0.003) لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي النقدي ، وبلغ معامل انحدار المتغير المستقل (β_1 = −0.136) ، كما بلغ معامل انحدار المتغير المُعدل (حجم الشركة) (β_2=0.074) وهو

ما يعنـي وجـود تأثير معنوي إيجابي لحجم الشركة علـى ممارسات التجنب الضريبي النقدي ، حيث أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت عملياتها وتعقدت مهامها مما يؤدي إلى خلق فجوة للشركات لتنفيذ ممارسات التجنب الضريبي من خلال التعامل مع الشركات التي لديها مبالغ ضريبية حتى لا تضطر الشركات إلى دفع الضرائب . وكذلك بلغ معامل الانحدار للأثر التفاعلي لحجم الشركة وتغيير المراجع الخارجي (β_3=−0.117) وهو ما يعني وجود تأثير معنوي سلبي للأثر التفاعلي لحجم الشركة وتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، ويلاحظ ارتفاع القوة التفسيرية للنموذج ، عن النموذج الأول حيث كانت قيمة معامل التحديد المُعدل **Adjusted R^2** تساوي 0.221 ، مما يعني أن متغير التفاعل بين حجم الشركة وتغيير المراجع الخارجي قد حسن من المقدرة التفسيرية للنموذج ، **وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن التأثير المعنوي السلبي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية يختلف باختلاف حجم الشركة، ومن ثم قبول الفرض الثالث للبحث (H_3).**

ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسات (أبو سالم ، 2020؛ Saragih et al., 2021). بينما يختلف مع ما توصلت إليه دراسات (Salaudeen & Kraft , 2014 ; Eze , 2018 ; Parisi , 2016 ; Pratama , 2017).

ويرى الباحثون أن التأثير المعنوي السلبي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية قد اختلف باختلاف حجم الشركة ، لأنه كلما زاد حجم الشركة كلما تعقدت معاملاتها ، مما يؤدي إلى خلق فجوة أو ثغرة لتنفيذ التجنب الضريبي ، كما أن الشركات كبيرة الحجم يكون عادة لديها قوة اقتصادية وسياسية تجعلها قادرة على تخفيض أعبائها الضريبية ، فضلًا عن امتلاكها موارد أكبر لتطوير الخبرة في مجال التخطيط الضريبي ، ولتنظيم أنشطتها بالطرق التي تحقق الوفر الضريبي الأمثل

ومما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار الثالث كما يلي :

$$DCETR_{it} = 0.228 - 0.136\ (CHANGE_{it}) + 0.074\ (SIZE) - 0.117\ (CHANGE_{it} * SIZE) + 0.008(ROA) - 0.064\ (LEV) - 0.052(CASH)$$

ويلخص الجدول التالي نتائج اختبار فروض الدراسة من خلال نتائج تحليل الارتباط والانحدار للمتغيرات :

جدول رقم (11) نتائج اختبار فروض الدراسة

الفروض	المتغيرات	العلاقة المتوقعة	العلاقة الفعلية	اختبار الفروض
الأول	**تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي.**	–	–	**قبول الفرض**
الثاني	**تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي في ظل وجود جودة المراجعة كمتغير مُعدل.**	–	–	**قبول الفرض**
الثالث	**تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي في ظل وجود حجم الشركة كمتغير مُعدل.**	–	–	**قبول الفرض**

ويخلص الباحثون مما سبق إلى وجود تأثير سلبي معنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ويختلف هذا التأثير في ظل وجود المتغيرات المُعدلة (جودة المراجعة ، وحجم الشركة) . كما يوجد تأثير معنوي إيجابي لمعدل العائد على الأصول (ROA) على ممارسات التجنب الضريبي النقدي ، ويوجد تأثير سلبي معنوي لنسبة الرافعة المالية (LEV) على ممارسات التجنب الضريبي النقدي ، بينما يوجد تأثير سلبي غير معنوي لمستوى الاحتفاظ بالنقدية (CASH) على ممارسات التجنب الضريبي النقدي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

القسم الثامن : نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحثون بشقيها النظري والتطبيقي ، يخلص الباحثون إلى مجموعة من النتائج والتوصيات ، بالإضافة إلى اقتراح بعض مجالات البحث التي يمكن تناولها من جانب الباحثين ، وذلك على النحو التالي :

1/8 النتائج :

1/1/8 نتائج الدراسة النظرية :

خلصت الدراسة النظرية إلى عدة نتائج من أهمها ما يلي :

1- يُعد التجنب الضريبي أحد الممارسات التي تقوم بها الشركات لتخفيض مبلغ الضريبة من خلال استغلال الفجوات والثغرات الموجودة في القوانين الضريبية ، بهدف تحقيق بعض المنافع مثل الوفورات النقدية والتي يمكن استغلالها في الاستثمار والتمويل ، مما يعظم من أرباح وقيمة الشركة ، إلا أنه من ناحية أخرى ، قد يؤدي القيام بهذه الممارسات إلى تعرض الشركة لمزيد من العقوبات المالية والاجتماعية ، مما يؤثر على قيمة الشركة وأسعار أسهمها ، فضلًا عن احتمالية زيادة تكاليف الوكالة وضعف هياكل الرقابة الداخلية .

2- بالرغم من كون التجنب الضريبي سلوك إداري ، إلا أن هذا السلوك ينعكس على الأرقام المحاسبية ومكونات القوائم المالية التي تخضع لفحص المراجع الخارجي . هذا بالإضافة إلى أن المراجع الخارجي يقوم بتقييم مخاطر المراجعة في ضوء أنشطة إدارة الضريبة للعميل لتقييم خطر التحريف في القوائم المالية لتخفيف عبء الضريبية ، ونظرًا لأن التقارير المالية للعميل التي تحتوى على تحريفات جوهرية ترتبط إيجابًا مع مخاطر التقاضي ، فإن التجنب الضريبي يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع خطر تقاضي المراجع .

3- أثارت قضية تغيير المراجع الخارجي جدلًا بين الأطراف المعنية بمهنة المراجعة من مهنيين وأكاديميين ومنظمين ومشرعين ، وحازت على اهتمام كبير في مختلف الدول ، وكثير من المنظمات المهنية ، والمنظمات الدولية الأخرى . وقد اختلفت الآراء بخصوص العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي ، فهناك من يرى أن تغيير المراجع يؤدي إلى الحد من ممارسات التجنب الضريبي لأن التغيير من وجهة نظرهم من المفترض أن يؤدي إلى رؤية جديدة من قبل المراجع للشركة محل

المراجعة ، حيث سيقوم بجمع أكبر قدر من البيانات والمعلومات عن العميل الجديد وأنظمة الرقابة الداخلية لديه ، مما يحسن من جودة المراجعة ، ويزيد من قدرته على اكتشاف ممارسات التجنب الضريبي، بينما يرى آخرون أن تغيير المراجع الخارجي سيؤدي إلى زيادة ممارسات التجنب الضريبي في الشركات ، لأن المراجع الجديد سيكون غير قادر على معالجة جميع تحديات عملية المراجعة ، كما أن القضايا الضريبية لا تكون عادة على رأس أولويات المراجعين ، ويرون أيضًا أن الشركة قد تستفيد من قلة المعرفة المتوفرة لدى المراجع الجديد حول النظام المحاسبي المطبق والتقارير والقوائم المالية للانخراط في المزيد من أنشطة التجنب الضريبي.

4- فيما يتعلق بتأثير جودة المراجعة (مقاسة بدلالة حجم المكتب) كمتغير مُعدل للعلاقة الرئيسة محل الدراسة ، خلص البحث إلى أن هناك اختلافًا في نتائج الدراسات التي تناولت أثر جودة المراجعة على مستوى التجنب الضريبي ، فبعض الدراسات توصلت إلى وجود أثر سلبي لجودة المراجعة على مستوى التجنب الضريبي ، بينما توصلت بعض الدراسات الأخرى إلى وجود تأثير إيجابي أو عدم وجود تأثير لجودة المراجعة على مستوى التجنب الضريبي ، وحيث أن جودة المراجعة تتأثر بتغيير المراجع الخارجي ، وفي ظل افتراض وجود تأثير معنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، لذلك توقع الباحثون وجود أثر تفاعلي معنوي بين جودة المراجعة وتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي.

5- فيما يتعلق بتأثير حجم الشركة كمتغير مُعدل للعلاقة الرئيسة محل الدراسة ، خلص البحث إلى أن هناك اختلافًا في نتائج الدراسات التي تناولت أثر حجم الشركة على مستوى التجنب الضريبي ، فبعض الدراسات توصلت إلى وجود أثر عكسي لحجم الشركة على مستوى التجنب الضريبي ، بينما توصلت بعض الدراسات الأخرى إلى وجود تأثير إيجابي لحجم الشركة على مستوى التجنب الضريبي ، وحيث أن حجم الشركة يُعد أحد محددات أو أسباب تغيير المراجع الخارجي ، حيث كلما زاد حجم الشركة كلما اتجهت إلى مراجع أكبر من Big4 ، وفي ظل افتراض وجود تأثير معنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، لذلك توقع الباحثون وجود أثر تفاعلي معنوي بين حجم الشركة وتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي.

2/1/8 نتائج الدراسة التطبيقية

توصلت الدراسة التطبيقية إلى النتائج التالية:

1- هناك تأثير سلبي معنوي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مقاسًا بمعدل الضريبة التفاضلي النقدي الفعال .

2- أن هناك تأثير معنوي إيجابي لمعدل العائد على الأصول (ROA) ، وتأثير سلبي معنوي للرافعة المالية (LEV) على ممارسات التجنب الضريبي النقدي ، بينما كان لمستوى الاحتفاظ بالنقدية (CASH) تأثير سلبي غير معنوي.

3- فيما يتعلق بالأثر التفاعلي لمتغير جودة المراجعة ، على العلاقة محل الدراسة ، انتهى البحث إلى وجود تأثير سلبي معنوي لجودة المراجعة مقاسة بدلالة حجم المكتب على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي ومعدل الضريبة التفاضلي النقدي الفعال.

4- فيما يتعلق بالأثر التفاعلي لمتغير حجم الشركة ، على العلاقة محل الدراسة ، انتهى البحث إلى وجود تأثير سلبي معنوي لحجم الشركة على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي ومعدل الضريبة التفاضلي النقدي الفعال.

2/8 التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية والتطبيقية ، يوصي الباحثون بما يلي:

1- إعادة النظر في القانون الضريبي المصري ، وإصدار التشريعات واللوائح اللازمة للحد من ممارسات التجنب الضريبي ، ووضع عقوبات وغرامات حال تجاوزها حد معين ، ومع مراعاة صياغة القوانين الضريبية بدقة عالية حتى لا يتواجد بها فجوات أو ثغرات يتم استخدامها في القيام بممارسات التجنب الضريبي ، مما يتسبب في خسارة الدولة لمبالغ كبيرة من الإيرادات الضريبية.

2- ضرورة الاهتمام بنشر الوعي لدى المجتمع الضريبي بشأن مفهوم التجنب الضريبي وآلياته ودوافعه وآثاره على الشركات وعلى إيرادات الدولة ، وذلك من خلال قيام الإدارة الضريبية بعقد ندوات ومؤتمرات وورش عمل مع الممولين والمحاسبين القانونيين المهنيين وأصحاب المصالح.

3- ضرورة اهتمام الجهات المهنية والتشريعية في مصر بقضية تغيير المراجع الخارجي ، ووضع الضوابط التي تحكمها بما يتفق والبيئة المصرية ، وبما يساعد على تحسين جودة عملية المراجعة ، ويُحد من ممارسات التجنب الضريبي في الشركات.

4- يجب على مكاتب المراجعة أن تأخذ بعين الاعتبار وتضع على رأس أولوياتها القضايا الضريبية عند تخطيط عملية المراجعة وعند التحقق من بنود هذه القضايا في القوائم المالية ، بما ينعكس على تحسين جودة الخدمات المهنية التي تقدمها ، ويزيد من ثقة المجتمع المالي بشأن دورها في تحقيق كفاءة سوق رأس المال.

5- ضرورة قيام أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بإدراج موضوعي تغيير المراجع الخارجي، وممارسات التجنب الضريبي ضمن موضوعات المقررات الدراسية والمؤتمرات التخصصية المحاسبية ، وتدريسهما في مرحلة الدراسات العليا.

6- ضرورة الاهتمام بنتائج الدراسة التطبيقية من قبل السلطات الضريبية ومكاتب المراجعة وهيئة الرقابة المالية وكافة أصحاب المصالح ، حيث أوضحت الدراسة التطبيقية التأثير السلبي لتغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، بما يعني أن تغيير المراجع الخارجي سيؤدي إلى الحد من هذه الممارسات ، الأمر الذي ينعكس إيجابًا على زيادة الحصيلة الضريبية ، وعلى ثقة المجتمع المالي في خدمات مكاتب المراجعة.

3/8 مجالات البحث المقترحة

يرى الباحثون في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج وجود العديد من المجالات التي يمكن أن تُشكل أساسًا للبحوث المستقبلية ، والتي يمكن أن تكون تحت العناوين التالية:

1- أثر جودة الرقابة الداخلية على ممارسات التجنب الضريبي- دراسة تطبيقية.

2- أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ممارسات التجنب الضريبي – دراسة تطبيقية.

3- العلاقة بين التجنب الضريبي والاحتفاظ بالنقدية وأثرها على كفاءة الاستثمار .

4- أثر خصائص لجان المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي- دراسة تطبيقية.

5- أثر جودة المراجعة المدركة على ممارسات التجنب الضريبي- دراسة تطبيقية.

9- المراجع

1/9 المراجع باللغة العربية :

- أبوزيد، عيد محمود ، (2020) ، " أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، **مجلة المحاسبة والمراجعة** ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثاني :224-274.
- أبو سالم ، سيد سالم محمد ، (2020)، " العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي: نظرية التكلفة السياسية أم نظرية القوة السياسية : دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية" ، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (24) ، العدد الثالث : 1-40.
- الباز ، ماجد مصطفى علي ، (2021) ، " أثر أنماط الملكية ومجلس الإدارة والخصائص التشغيلية على التجنب الضريبي وانعكاسه على قيمة الشركة : أدلة من سوق الأوراق المالية المصري" ، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (3) ، العدد الأول : 541-602.
- الدمرداش، محمود محمد ، (2020) ، " مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة " ، **مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية** ، كلية الحقوق ، جامعة مدينة السادات ، المجلد (6) ، العدد الثاني :1-141.
- الراوي، زياد رشاد ، (2017)، " **طرق التحليل الإحصائي متعدد المتغيرات**" ، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، الطبعة الأولى، المكتبة الوطنية، الأردن: 1-148.
- الركايبي ، محمد عبد السلام ، (2022) ، " أثر أنماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي – دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس ، العدد الأول :463-512.
- الشافعي، ياسر زكريا، (2020) ، " قياس مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامي لمراقب الحسابات – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد (4) ، العدد الأول :1-94.

- النجار، سامح محمد أمين، (2020)، " دراسة تحليلية لطبيعة العلاقة بين هياكل الملكية المركزة وجودة تقارير الاستدامة وأثرها على ممارسات التجنب الضريبي : أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية " ، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد(2) ، العدد الأول:846-931.
- الهيئة الهامة للرقابة المالية ، مركز المديرين المصري ، (يوليو 2016) ، " قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (84) بتاريخ 2016/7/26 بشأن إصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات " ، الإصدار الثالث :1-48، الموقع الإلكتروني للهيئة : https://fra.gov.eg/
- بغدادي ، أحمد ومحمد ، محمد ، (2019) ، " العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة : دراسة اختبارية" ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد (23) ، العدد الثالث :787-848.
- جربوع، يوسف محمود، (2008)، " مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله – دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة – فلسطين" ، **مجلة الجامعة الإسلامية** ، المجلد (16)، العدد الأول :757-794.
- جميل ، رباب حمدي ، (2023)، " تحليل علاقة التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقابلية للمقارنة وأثره على التجنب الضريبي مع دراسة تطبيقية" ، **المجلة العلمية- للدراسات المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (4) ، العدد (3) : 210-286.
- زلط ، علاء عاشور عبدالله ، (2019) ، " دراسة العلاقة بين التحفظ المحاسبي ومستوى الاحتفاظ بالنقدية وانعكاساتها على تقلبات أسعار الأسهم للشركات المقيدة بالبورصة المصرية" ، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثالث : 48-99.

- زيتون، محمد خميس جمعة خطاب ، (2021) ، " 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 ، المجلد الثاني ، العدد الثاني – الجزء الثاني :1315-1370.
- طنطاوي ، سعاد محمد ، (2022) ، " أثر المقدرة الإدارية على العلاقة بين التجنب الضريبي وخطر انهيار أسعار الأسهم : دراسة تطبيقية " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس ، العدد الثاني :77-135.
- عبد الفتاح، هاجر عبد الرحمن ، (2023) ، " أثر العلاقة بين محددات التحصين الإداري وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة على ممارسات التجنب الضريبي : دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة" ، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة ، جامعة دمياط، المجلد الرابع – العدد الأول – الجزء الثاني :1332-1374.
- عبد الرحيم، رضا محمود محمد ، (2021) ، " دراسة واختبار أثر مستوى التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات EGX 30 " ، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (3) ، العدد الثالث:302-362.
- علي، محمود أحمد ، (2018) ، " أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتدوير منشأته على تقلبات عوائد الأسهم – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، **مجلة المحاسبة والمراجعة** ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثالث :53-105.
- غنيم ، محمود رجب يس ، (2019) ، " أثر خصائص لجان المراجعة وجودة المراجعة على مخاطر انهيار أسعار الأسهم : دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة

المسجلة بالبورصة المصرية" ، **مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الثاني : 53-126.

- فهمي ، أحمد محمد شوقي ، (2022) ، " أثر ممارسات التجنب الضريبي على كفاءة الاستثمار في ظل التدفقات النقدية الحرة كمتغير معدل : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية" ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس ، العدد الأول :1-51.
- فودة، السيد أحمد محمود، (2020)، " الأثر الوسيط للتجنب الضريبي على العلاقة بين القيود المالية للشركات والاحتفاظ بالنقدية – دراسة اختبارية " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد(4) ، العدد الثاني :87-172.
- محمد، عمرو محمد خميس ، (2021) ، " دراسة واختبار أثر مشاركة الإناث بمجالس إدارات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية على العلاقة بين القدرة الإدارية والثقة المفرطة للمدير التنفيذي وممارسات التجنب الضريبي " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد (5) ، العدد الأول :1-71.
- مرقص ، فوزي عبد الباقي فوزي ، (2022) ، " العلاقة بين التجنب الضريبي وتكلفة رأس المال – دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية ، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (4) ، العدد (2) :347-399.
- منصور، أشرف محمد إبراهيم، (2017)، " رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية" ، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الأول :91-155.
- موسى، بوسي حمدي حسن، (2020)، " أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد(4) ، العدد الثالث :1-70.
- وزارة الاستثمار ، مركز المديرين المصري ، (فبراير 2016) ، " دليل قواعد وحوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية " ، الإصدار الثاني :1-25.

9 /2 المراجع باللغة الإنجليزية :

- Abdul Wahab, E.A., Ariff, A.M., Madah Marzuki, M. and Mohd Sanusi, Z. (2017), "Political connections, corporate governance, and tax aggressiveness in Malaysia", **Asian Review of Accounting** , 25 (3) , 424-451.
- 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) , 795-812.
- Al-Nimer , M. (2015) , "Factors Affecting Mandatory Audit Rotation: Evidence from Jordan" , **International Journal of Economics and Finance** , 7 (6) , 51-59.
- Amidu, M., Coffie, W. and Acquah, P. (2019), " Transfer pricing, earnings management and tax avoidance of firms in Ghana", **Journal of Financial Crime**, 26 (1) , 235-259.
- Aronmwan ,J., and Okaiwele , I. (2020) , " Measuring Tax Avoidance using Effective Tax Rate: Concepts and Implications " , **Journal of Accounting and Management** , 10 (1), 27-38.
- Asiri , M., Al-Hadi, A., Taylor ,G., and Duong , L. (2020) , " Is corporate tax avoidance associated with investment efficiency?" , **The North American Journal of Economics and Finance** , 52, 1-22.
- Bae , S.H.(2017) , "The Association Between Corporate Tax Avoidance And Audit Efforts: Evidence From Korea" , **Journal of Applied Business Research** , 33 (1), 153–172.
- Balakrishnan, K., Blouin, J., and Guay, W. (2019) , " Tax Aggressiveness and Corporate Transparency " , **The Accounting Review**, 94 (1), 45-69.
- Barker, J., Asare, K., and Brickman, S. (2016) , " Transfer Pricing As A Vehicle In Corporate Tax Avoidance " , **Journal of Applied Business Research**, 33 (1) , 9-16.
- Bauer, T., Kourouxous, T., and Krenn, P. (2018), " Taxation and agency conflicts between firm owners and managers: a review", **Business Research**, 11 (1) , 33-76.
- Blandon, J. G., Josep , A., and Ravenda , D. (2020) , "Audit firm tenure and audit quality: A cross-European study" , **Journal of International Financial Management & Accounting** , 31 (1), 35–64.
- Booker, K. (2018) , " Can Clients of Economically Dependent Auditors Benefit from Voluntary Audit Firm Rotation? An Experiment with Lenders " , **Research in Accounting Regulation**, 30 (1),63-67.

- Bostrom. (2015) , "Audit Firm Rotation vs. Audit Partner Rotation " , **Financial Management** , Available at : https://www.bostrom.com/blog/audit-firm-rotation-vs-audit-partner-rotation/
- Bowlin, K.Q. , Hobson, L., and Piercey, M.D. (2015), " The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality", **The Accounting Review**, 90(4),1363-1393.
- Bratten ,B., Causholli ,M., and Omer , T. (2018) , "Audit Firm Tenure, Bank Complexity, and Financial Reporting Quality " , **Contemporary Accounting Research** , 36 (1),295-325.
- Brooks ,L. Z., and Sun , P. (2020) , " Audit Firm Tenure, Corporate Tax Avoidance, and Firm Value " , **Journal of Forensic and Investigative Accounting** , 12 (1), 109–137.
- Cameran , M., Prencipe , A., and Trombetta , M.(2016) , "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality" , **European Accounting Review** , 25 (1), 35–58.
- Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K., and Willekens,M. (2012), " Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis" , **Auditing: A Journal of Practice& Theory**, 32(sp1), 353–384.
- Cen ,L., Maydew, E., Zhang, L., and Zuo, L. (2017) , "Customer–supplier relationships and corporate tax avoidance" , **Journal of Financial Economics** , 123 (2) , 377-394.
- Christensen, D.M., Dhaliwal, D.S., Boivie, S. and Graffin, S.D. (2015), "Top management conservatism and corporate risk strategies: Evidence from managers' personal political orientation and corporate tax avoidance ", **Strategic Management Journal**, 36 (12), 1918-1938.
- Christin , M., and Noviari , N. (2021) , "The Effects of Financial Distress, Capital Intensity, and Audit Quality on Tax Avoidance " , **American Journal of Humanities and Social Sciences Research** , 5 (6),282-287.
- Corbella , S., Florio ,C., Gotti , G., and Mastrolia , S. (2015) , "Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies" , **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** , 25 (3), 46–66.
- Dakhli , A. (2021) , "The impact of ownership structure on corporate tax avoidance with corporate social responsibility as mediating variable " , **Journal of Financial Crime** , pp.1-17 , Available at : https://doi.org/10.1108/JFC-07-2021-0152.

- Dang ,V., and Nguyen , Q. (2022) , "Audit committee characteristics and tax avoidance: Evidence from an emerging economy" , **Cogent Economics & Finance** , 10 , 1-15.
- Daugherty , B. E., Dickins ,D., Hatfield , R., and Higgs , J. L. (2013) , "Mandatory Audit Partner Rotation: Perceptions of Audit Quality Consequences" , **Current Issues in Auditing** , 7(1) , 30-35.
- Dhawan ,A., Ma, L., and Kim, M. (2020) , "Effect of corporate tax avoidance activities on firm bankruptcy risk" , **Journal of Contemporary Accounting and Economics**, 16 (2) , 1-23.
- Dyreng ,S. D., Hanlon , M., and Maydew , E. L. (2019) , " When Does Tax Avoidance Result in Tax Uncertainty? " , **The Accounting Review** , 94 (2) , 179-203.
- Edwards ,A., Schwab ,C., and Shevlin , T. (2016) , "Financial Constraints and Cash Tax Savings " , **The Accounting Review** , 91(3),859-881.
- Francis , Bill B., Hunter , D.M., Robinson, D., Robinson, M., and Yuan, X. (2017) , "Auditor Changes and the Cost of Bank Debt" , **The Accounting Review** , 92 (3), 155–184.
- Frank ,M., Lynch , l., and Rego , S. (2009) , " Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting " , **The Accounting Review** , 84 (2),467-496.
- Frey , L. (2018) , "Tax certified individual auditors and effective tax rates" , **German Academic Association for Business Research** , 11 (1), 77–114.
- 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.
- Garg , M., Khedmati ,M., Meng, F., and Thoradeniya, P. (2022) , "Tax avoidance and stock price crash risk: mitigating role of managerial ability" , **International Journal of Managerial Finance**, 18 (1) , 1-27.
- Gebhart, M. S. (2017), " Measuring Corporate Tax Avoidance –An Analysis of Different Measures " , **Junior Management Science**, 2(2),43-60.
- Guenther , D. A., Matsunaga , S. R., and Williams ,B. M. (2017) , " Is Tax Avoidance Related to Firm Risk? " , **The Accounting Review** , 92 (1) , 115-136.
- Gunn, A., Koch, D. J., and Weyzig ,F. (2020) , "A methodology to measure the quality of tax avoidance case studies: Findings from the Netherlands" , **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** , 39(3) , 318-336.

- Gupta, S., Laux, R. C., and Lynch, D. P.(2016) , " Do Firms Use Tax Reserves to Meet Analysts' Forecasts? Evidence from the Pre-and Post-FIN 48 Periods" , **Contemporary Accounting Research**, 33(3),1044-1074.
- Ha ,J., and Feng , M. (2021) , " Tax avoidance and over-investment: The role of the information environment" , **Journal of Corporate Accounting & Finance** , 32(1) , 48-77.
- Handayani, Y. D., and Ibrani ,E. Y . (2019) , " Corporate Governance, Share Ownership Structure and Tax Avoidance " , **International Journal of Commerce and Finance** , 5(2),120-127.
- Hanlon, M. and Heitzman, S. (2010), "A review of tax research", **Journal of Accounting and Economics**, 50 (2-3), 127-178.
- Harber , M., and Maroun , w. (2020) , "Mandatory audit firm rotation: a critical composition of practitioner views from an emerging economy" , **Managerial Auditing Journal** , 35 (7), 861–896.
- He , L. J., and Chen , J. (2021) , "Does Mandatory Audit Partner Rotation Influence Auditor Selection Strategies?" , ***Sustainability*** , 13(4), 1-21.
- Hollingsworth ,C. W., Neal ,T. L., Reid ,C. D. (2020) , " The Effect of Office Changes within Audit Firms on Clients' Audit Quality and Audit Fees " , **Auditing: A Journal of Practice & Theory** , 39 (1),71-99.
- Hussin , W. N., Bamahros ,H., and Shukeri , S. (2018) , "Lead engagement partner workload, partner-client tenure and audit reporting lag: Evidence from Malaysia " , **Managerial Auditing Journal**, 33 (3),246-266.
- Jadiyappa ,N., Hickman, L.E., Kakani , R., and Abidi , Q. (2021) , "Auditor tenure and audit quality: an investigation of moderating factors prior to the commencement of mandatory rotations in India" , **Managerial Auditing Journal** , 36 (5) , 724-743.
-Jeong, S.W. and Bae, S.H. (2013), "The association between corporate tax avoidance and auditor tenure evidence from Korea", **The Journal of Applied Business Research**, 33 (1), 153-171.
- Jia , Y., and Gao, X. (2021) , " **I**s managerial rent extraction associated with tax aggressiveness? Evidence from informed insider trading", **Review of Quantitative Finance and Accounting**, 56 (2) , 423-452.
- Jiang, Y., Zheng, H., and Wang, R. (2021), " The effect of institutional ownership on listed companies' tax avoidance strategies", **Applied Economics**, 53 (8) , 880-896.

- Joshua Aronmwan , E., and Okafor ,C. (2019) , "Corporate Tax Avoidance: Review Of Measures And Prospects " , **International Journal of Accounting and Finance (IJAF)** , 8 (2), 21-42.
- Kalanjati , D., Nasution , D., Jonnergård , K., and Sutedjo , S. (2019) , "Auditor Rotations and Audit Quality A Perspective from Cumulative Number of Audit Partner and Audit Firm Rotations " , **Asian Review of Accounting** , 27 (4),639-660.
- Kamarudin , K. A., Ismail , W. A., and Ariff , A. (2022) , "Auditor tenure, investor protection and accounting quality: international evidence" , **Accounting Research Journal**, 35 (2), 238–260.
- Kamath , R., Chiao Huang , T., and Moroney , R. (2018) , "Auditor Rotation and Perceived Competence and Independence: The Effect of Fees and Industry Specialization " , **Journal of International Accounting Research** , 17 (3), 153-175.
- Kanagaretnam , M., Lee , J., Lim, C., and Lobo, G. (2016) , "Relation between Auditor Quality and Corporate Tax Aggressiveness: Implications of Cross-Country Institutional Differences" , **Auditing A Journal of Practice & Theory** , 35 (4) , 105-135.
- Khajavi, S. and Kiamehr, M. (2015), "The relation study of auditing quality and tax avoidance in listed companies of Tehran Stock Exchange", available at: www.sid.ir/en/journal/ViewPaper.aspx?ID=481384
- Khaksar , J., Salehi , M., and DashtBayaz , M . (2022) , "The Relationship Between Auditor Characteristics and Fraud Detection " , **Journal of Facilities Management** , 20 (1),79-101.
- Khan, N., and Chen, S. (2017) , " Mediating effects of audit quality on the relationship between audit firm rotation and tax avoidance :Evidence from China " , **Journal of Applied Economics & Business Research**, 7(4) , 276-297.
- Khurana ,I. K., Moser ,W. J., and Raman ,K. K. (2018) , " Tax Avoidance, Managerial Ability, and Investment Efficiency " , **Abacus** , 54(4),547-575.
- Kim ,S. H., and Xi ,J. (2021) ," Relative Influences of Review and Engagement Auditor Rotation on Audit Quality: Evidence from China" , **Asian Journal of Business and Accounting**,14(1) , 171-205
- Kingstone , G., Gerald , W., Dzidzai ,C., Elizaberth ,S., Nyasha , K., Trymore ,M., and Donnelie , M. (2017) , "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality in Zimbabwe" , **Research Journal of Finance and Accounting** , 8 (6),34-41.

- Koester , A., Shevlin , T., and Wangerin ,D. (2017) , " The Role of Managerial Ability in Corporate Tax Avoidance " , **Management Science** , 63 (10) , 3285-3310.
- Kovermann, J., and Velte, P. (2019), " The impact of corporate governance on corporate tax avoidance – A literature review", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 36, 1-29.
- Kovermann, J., and Wendt, M. (2019) , "Tax avoidance in family firms: Evidence from large private firms" , **Journal of Contemporary Accounting and Economics**, 15 (2) , 145-157.
- Kraft, A. (2014) , " What Really Affects German Firms' Effective Tax Rate?", **International Journal of Financial Research** , 5(3), 1-19.
- Laurion ,H., Lawrence ,A., and Ryans , J. P. (2017) , "U.S. Audit Partner Rotations" , **The Accounting Review** , 92 (3), 209–237.
- Lee, B. B., Dobiyanski, A., and Minton, S. (2015) , " Theories and Empirical Proxies for Corporate Tax Avoidance " , **Journal of Applied Business and Economics**, 17(3),21-34.
- 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.
- Lisowsky , P. (2010) , "Seeking Shelter: Empirically Modeling Tax Shelters Using Financial Statement Information" , **The Accounting Review** , 85 (5),1693-1720.
- Liu , C., Xu , C., and Wang , X. (2021) , "Mandatory audit partner's rotation and corporate tax avoidance: Early evidence from form AP disclosure" , **Journal of Corporate Accounting & Finance** , 32 (2), 102–113.
- Malagila , J.K., Bhavani ,G., and Amponsah , C. (2020) , "The perceived association between audit rotation and audit quality:evidence from the UAE " , **Journal of Accounting in Emerging Economies** , 10 (3) , 345-377.
- Mali ,D., and Lim ,H. (2018) , "Conservative Reporting and the Incremental Effect of Mandatory Audit Firm Rotation Policy: A Comparative Analysis of Audit Partner Rotation vs Audit Firm Rotation in South Korea " , **Australian Accounting Review** , 28(3) , 446-463.
- Mao, C. W. (2019) , " Effect of corporate social responsibility on corporate tax avoidance: evidence from a matching approach" , **Quality & Quantity: International Journal of Methodology**, 53 (1) , 49-67.
- McClure ,R., Lanis , R., Wells ,P., and Govendir ,B. (2018) , " The impact of dividend imputation on corporate tax avoidance: The case of shareholder value " , **Journal of Corporate Finance** , 48, 492-514.

- Myntti , J. (2019) , "The effects of mandatory audit firm rotation on the Finnish auditing environment : From Finnish auditing professionals' perspective " , **Degree Thesis**, International Business , pp. 1-52, available at: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/226596
- Nesbitt, W. L., Persson, A., and Shaw, J. (2020) , " Auditor-Provided Tax Services and Clients' Tax Avoidance: Do Auditors Draw a Line in the Sand for Tax Advisory Services?" , Available at :SSRN: https://ssrn.com/abstract=3556702
- OECD . (2020) , "Glossary of Tax Terms " , Retrieved from Centre for Tax Policy and Administration , **Available at** : https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm.
- Parisi, V. (2016) , " The Determinants of Italy's Corporate Tax Rates: An Empirical Investigation", **Public and Municipal Finance** , 5 (4),7-14.
- Payne , D.M., and Raiborn ,C. A. (2018), "Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality" , **Journal of Business Ethics** , 147 (3) , 469-487.
- 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),70-81.
- Purwantini, H. (2017) , " Minimizing Tax Avoidance by Using Conservatism Accounting Through Book Tax Differences" , **International Journal of Research in Business and Social Science**, 6(5),55-67.
- Qawqzeh ,H. K., Endut , W., Rashid , N., Johari , R., Abdul Hamid , N., and Abdul Rasit , Z. (2018) , "Auditor Tenure, Audit Firm Rotation and Audit Quality: A Literature Review " , **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences** , 8(12), 1314-1324.
- Rahman, j., and Leqi, L. (2021) , " Corporate Social Responsibility (CSR): Focus on Tax Avoidance and Financial Ratio Analysis" , **Accountancy Business and the Public Interest 2021**, Available at : https://ssrn.com/abstract=3773360
- Rahmina , L. Y., and Agoes , S. (2014) , " Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia " , **Procedia - Social and Behavioral Sciences** , 164,324-331.

- Reid, L. C., and Carcello, J. V. (2017), "Investor Reaction to the Prospect of Mandatory Audit Firm Rotation", **The Accounting Review**, 92(1), 183-211.
- Ricken ,S. (2016) , "Mandatory Audit Firm Rotation in a Big 4 audit firm " , **Master Thesis** , Radboud University, Nijmegen, The Netherlands , pp. 1-46 , Available at : https://theses.ubn.ru.nl/bitstream/handle/123456789/1717.
- Robert , B., and Karie Davis , N . (2018) , " Tax Avoidance as a Sustainability Problem " , **Journal of Business Ethics**, 151 (4), 1009-1025.
- Salaudeen, Y. M., and Eze, C . (2018) , "Firm Specific Determinants of Corporate Effective Tax Rate of Listed Firms in Nigeria", **Journal of Accounting and Taxation** , 10 (2),19-28.
-Salehi, M., Tarighi, H. and 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.
- Saragih , A . H., Raya , M., and Hendrawan ,A. (2021) , " The Moderating Role of Firm Size on the Association between Managerial Ability and Tax Avoidance " , **Journal ASET**, 13 (1),39-49.
- Sarpingah , S. (2020) , " The Effect of Company Size and Profitability on Tax Avoidance with Leverage as Intervening Variables (Empirical Study of Property, Real Estate and Building Construction Companies that Go Public in Kompas 100 Index 2013-2018)" , **EPRA International Journal of Research and Development** , 5 (10),81-93.
- Seddighi ,R. (2020), "Auditor Quality, Earning Management and Tax Avoidance" , **Journal of Accounting and Auditing Researches** , 12 (46),169-186.
- Serafat, S. and Barzegar, G. (2015), "Investigating the relation between tax avoidance and auditor tenure in the listed companies in Tehran Stock Exchange", **Journal of Scientific Research and Development**, 2 (4), 1–5.
- Sulistiyanti , U., and Saputra , A. D. (2020) , "Determinants of Tax Avoidance: Evidence from Indonesian Mining Industry " , **Journal of Contemporary Accounting ,** 2 (3) , 165-174.
- Suranta, E., Midiastuty, P., and Hasibuan, H.R. (2020), " The Effect of Foreign Ownership and Foreign Board Commissioners on Tax Avoidance ", **Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura**, 22 (3), 309-318.

-Tang , T. Y. (2020) , " A review of tax avoidance in China " , **China Journal of Accounting Research** , 13 (4) , 327-338.

-Tysiac , K. (2014) , "Mandatory audit firm rotation rules published in EU " , May 28 , Available at :

https://www.journalofaccountancy.com/news/2014/may/201410229.html

- Verbeek , M. (2017) , " A Guide to modern Econometrics " , 5 th ed. : John Wiley & Sons.

-Wang , F., Xu , S., Sun,j., and Cullinan, C. P. (2020) , "Corporate Tax Avoidance: A Literature Review and Research Agenda" , **Journal of Economic Surveys** , 34 (4) , 793-811.

-Wilson , A.B., McNellis, C., and Latham , C. K. (2018) , "Audit firm tenure, auditor familiarity, and trust: Effect on auditee whistleblowing reporting intentions" , **International Journal of Auditing** , 22 (2) , 113-130.

- 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.