

قياس اثر التخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى على
ممارسات التجنب الضريبى، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة
بالبورصة المصرية

**Measuring the effect of the external auditor' s
industrial specialization on tax avoidance practices
An- Applied study on companies listed on the
Egyptian stock Exchange**

د/ محمود عطية اسماعيل محمد
دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة
كلية التجارة بنين - جامعة الازهر

الملخص:

هدفت هذه الدراسة الى قياس اثر التخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى على ممارسات التجنب الضريبى، وتم القياس من خلال الدراسة التطبيقية التى تم اجراءها على الشركات غيرالمالية المقيدة بالبورصة المصرية. وتم استخدام نموذج الانحدار الخطى المتعدد لاختبار فروض الدراسة، ويتكون نموذج الانحدار من المتغير التابع (التجنب الضريبى) وتم قياسه بالفرق بين معدل الضريبة القانونى بالدولة ومعدل الضريبة الفعلى، ومعدل الضريبة النقدى للتدفقات النقدية التشغيلية، وتشتمل المتغيرات المستقلة على (التخصص الصناعى لمكاتب المراجعة مقاساً بالحصة السوقية، وحجم مكاتب المراجعة، وجودة عملية المراجعة، اما المتغيرات الرقابية فتشتمل على (نوع القطاع، ومعدل العائد على الأصول، ومستوى الاحتفاظ بالنقدية، والرافعة المالية).

وتوصلت الدراسة الى ان العديد من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية تقوم بممارسات التجنب الضريبى، وتوجد تأثيرات للتخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى بدلالة المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الأصول، ومستوى الاحتفاظ بالنقدية، والرافعة المالية) على ممارسات التجنب الضريبى، كما توجد تأثيرات للتخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى باختلاف المتغيرات الرقابية طردياً وعكسياً على ممارسات التجنب الضريبى.

الكلمات المفتاحية: التخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى، جودة المراجعة، حجم مكاتب المراجعة، مدى استقلالية مراجع الحسابات الخارجى، ممارسات التجنب الضريبى، معدل الضريبة القانونى، معدل الضريبة الفعلى، معدل العائد على الأصول، مستوى الاحتفاظ بالنقدية، الرافعة المالية.

Abstract:

This study aimed to measure the Effect of the external auditor's industrial specialization on tax avoidance practices, and were measured through an applied study conducted on Non-financial companies listed on the Egyptian stock Exchange. A multiple linear regression model was used to test the study hypotheses.

The regression model consists of the dependent variable (Tax avoidance) and was measured by difference between the legal tax rate in the country' the effective tax rate, and the cash tax rate .for operating cash flows.

The independent variables include the industrial specialization of audit offices as measured by the share Market size, size of audit offices, and audit quality .As for the supervisory variables, they include (type of sector, rate of return on assets, level of cash retention, and financial leverage).

The study found that many companies listed on the Egyptian stock Exchange practice tax avoidance practices, and there are effects of the industrial specialization of the external auditor in terms of the regulatory variables (rate of return on assets, level of cash retention, and financial leverage) on tax avoidance practices. There are also effect of the industrial specialization of the external auditor.

The variation regulatory variables varies directly and inversely on tax avoidance practices.

Keywords: industrial specialization of the external auditor , audit quality, size audit offices, the extent of the independence of the external auditor, tax avoidance practices, statutory tax rate, effective tax rate, rate of return on assets, , level of cash holding, financial leverage.

١ - مقدمة الدراسة:

١/١ مشكلة الدراسة:

تعتبر الضريبة على الدخل من المتغيرات المؤثرة فى حجم وريحية وسيولة الشركات، ونظراً لاهتمام الشركات بتعظيم ارباحها فادى هذا الى اتجاه بعض الشركات الى تخفيض العبء الضريبي او التخلص منه تماماً من خلال ترتيب الأمور المالية ومعالجتها بطرق قانونية وغير قانونية مثل (التخطيط الضريبي، والتهرب الضريبي، والتجنب الضريبي). وتعد ممارسات التجنب الضريبي ظاهرة عالمية الهدف منها تقليل عبء الضريبة الى اقل قدر ممكن عن طريق تنظيم الشؤون المالية للمكلفين بما يتفق مع قوانين الضرائب لهذه الدول مع استغلال الحوافز والإعفاءات الممنوحة من قوانين الضرائب لتحقيق التجنب الضريبي. واعتمد قانون الضريبة على الدخل فى مصر رقم(٩١) لسنة ٢٠٠٥ على الممول ومراقب الحسابات عند الإقرار الضريبي ودقة وسلامة الحسابات وتوريد الضريبة للمصلحة. ومن هنا تظهر اهمية ودور مراقب الحسابات الخارجى فى تقييم مصداقية وعدالة ما تتضمنه الحسابات والتقارير المالية من معلومات متعلقة بارباح الشركات، والتحقق من دقة الإقرار الضريبي للممول ومقدار الضريبة المستحقة عليه مما تطلب بذل العناية المهنية الواجبة لضمان اداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة بما يساعد على اكتشاف الأخطاء والغش والحد من التلاعب فى التقارير والقوائم المالية لهذه الشركات.

ووفقاً لما تناولته احد الدراسات(١) قدرت تكلفة التجنب الضريبي عام ٢٠١٢ (٦٨ مليار ج) وهو ما يمثل ثلث الايرادات الضريبية المحققة فى نفس العام، و قدرت حصيله قضايا التهرب الضريبي والأموال العامة فى عام ٢٠١٨ (٩.٥ مليار ج)، كما سجلت الادارة العامة لمباحث الضرائب والرسوم فى عام ٢٠٢١ حوالى (٦٤٠٣٣ قضية) بحصيله تقدر (١٣٨.٦ مليار ج). وفى الأونة الأخيرة ونتيجة لانهايار بعض الشركات بسبب الأخطاء او الغش فى الحسابات المالية لهذه الشركات وتوجيه الاتهامات والانتقادات لمكاتب المراجعة الكبيرة بسبب المشاركة فى الغش والأخطاء او عدم الكشف عنها وترتب على ذلك زيادة اهتمام المنظمات والهيئات المهنية حول العالم بضرورة تطوير آليات عمل المراجع الخارجى لتحقيق جودة عملية المراجعة والحد من الاساليب والممارسات التى تؤدى الى التلاعب والغش فى التقارير والقوائم المالية.

^١ احمد حامد محمود، وائل حسين محمد، عبيد الكريم ابراهيم، اثر تغيير المراجع الخارجى على ممارسات التجنب الضريبي، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، ٢٤، يونيه ٢٠٢٣

ويؤدى التخصص الصناعى الى زيادة كفاءة الأداء المهنى للمراجع الخارجى بتحسين جودة تخطيط عملية المراجعة واكتشاف حالات الغش والفساد المالى واساليب ادارة الأرباح.(١)

ومن خلال ذلك اهتمت بعض الدراسات بدراسة الخصائص والعوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة وجودة المراجع الخارجى مثل (حجم مكتب وعملية المراجعة، والتخصص الصناعى للمراجع الخارجى ومدى استقلاليته، ومدى ارتباط مكتب المراجعة بالعمل). (٢)

وعند عدم تخصص المراجع الخارجى فان ذلك يؤدى الى وجود قصور كبير فى تحقيق جودة عملية المراجعة، مما يترتب عليه زيادة حجم ممارسات التجنب الضريبى بالشركات، كما ان عدم تخصص مراجع الحسابات الخارجى صناعياً يؤدى لظهور المشكلات التالية:

- التأثير على جودة حكم المراجع المهنى بشأن الاستمرارية وطول فترة الارتباط بالعمل.
- التأثير على الوضع المالى لشركة العميل محل المراجعة ودرجة تعقد صناعته.
- عدم تخصص الصناعى للمراجع الخارجى يؤثر على نتائج عملية المراجعة وما يرتبط بها من اكتشاف المخالفات والغش واى اخطاء مالية، بهدف مواجهة الفساد المالى بالاضافة الى الاساليب التى تمارسها الشركات لتعظيم ارباحها ومن اهمها ممارسات التجنب الضريبى. (٣)
- تمثل العلاقة بين تخصص للمراجع الخارجى وبين انشطة التجنب الضريبى التسعفية ان الشركات التى تمارس التجنب الضريبى لديها احتمال بتقديم بيانات غير صحيحة واحتمال اكبر للتحريفات الجوهرية كما ان السلوك الضريبى العدوانى يزيد الشك فى نزاهة الادارة لعدم الالتزام بالقوانين الضريبية، وزيادة مشكلات الوكالة بين ادارة الشركات واصحاب المصالح.

^٢ محمد محفوظ محمد، اطار مقترح للأحكام المهنية لمراجعة التقديرات المحاسبية فى ضوء تطبيق منظمات الأعمال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ،دراسة تطبيقية مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، عدد ٢، اغسطس، ٢٠٢٣، ص٢٢

^٣ احمد عدلى عبد المجيد، اثر جودة عملية المراجعة على قيمة الشركة، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، عدد الثانى، اغسطس، ٢٠٢٣، ص١٢٦

3- Mukhlisin, M, and Catholic, A.J, (2018) "Auditor Tenure and Auditor Industry Specialization as a Signal to Detect Fraudulent Financial Reporting ", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol.22,.5,pp11

-التأثير على تقييم المراجع الخارجى لمخاطر المراجعة،حيث ان ممارسات التجنب الضريبي تعتبر احد مؤشرات مخاطر اعمال الشركات وهذه الممارسات ترتبط بادارة الاريح مما يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر عملية المراجعة ومن ثم التأثير على جودة عملية المراجعة.

- يؤدي عدم التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى الى ظهور مشكلات تتعلق بمخاطر التقاضى من خلال عدم اكتشاف ممارسات التجنب الضريبي باعتباره تضليل فى التقارير والقوائم المالية لهذه للشركات.^(٥)

- عدم تخصص المراجع الخارجى يؤدي الى مخالفة قواعد حوكمة الشركات فى مصر التى نصت على ضرورة تعيين مراقب حسابات خارجى من بين المقيدى بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية ويجدد له سنوياً بحد اقصى خمس سنوات على ان يتم تغييره بعد ذلك.^(٦)

ومن خلال العرض السابق يرى الباحث اهمية دراسة مدى تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى ومدى استقلاله وحجم مكتب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي،وتتمثل مشكلة البحث فى الاجابة على التساؤل التالى، ما هو مدى تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى ومدى استقلاله وحجم مكاتب المراجعة على جودة عملية المراجعة للحد من ممارسات التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟

٢/١ هدف الدراسة:

هدف الدراسة هو قياس اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، وتحقيق الأهداف التالية:

١- دراسة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى وبين ممارسات التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية فى ضوء المتغيرات الرقابية مثل (معدل دوران الأصول، والرافعة المالية، ومستوى الاحتفاظ بالنقدية).

٢- اجراء دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باستخدام نموذج الانحدار الخطى المتعدد لاختبار فروض الدراسة وتحقيق مدى سلامة الاطار المحاسبى المقترح.

٣/١ أهمية الدراسة:

تأتى اهمية الدراسة من اهمية الموضوع الذى تتناوله فى ضوء الإعتبارات التالية:

5 - Seddighi ,R. (2020), “Auditor Quality, Earning Management and Tax Avoidance”, **Journal of Accounting and Auditing Researches** , 12 (46)

^٦ - ياسر زكريا الشافعى، قياس مستوى التزام الشركات بالتناوب الإلزامى لمراقب الحسابات، دراسة تطبيقية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، عدد ١، مجلد ٤، ٢٠٢٠، ص٣

- ١- تفعيل مدخل التخصص الصناعى للمراجع الخارجى ببيان اثر تطبيقه على ممارسات التجنب الضريبي والذي يعد من المداخل الحديثة للمراجعة الخارجية فى الأونة الأخيرة.
- ٢- محاولة الحد من ممارسات التجنب الضريبي التى ظهرت فى الأونة الأخيرة وتداعيتها السلبية التى تودى الى ارتفاع درجة مخاطر حول القوائم والحسابات المالية الختامية وعدم مصداقية محتواها بما يضر بمصالح المساهمين والملاك والأطراف المتصلة بالشركات.
- ٣- ندرة الدراسات والأبحاث المحاسبية التى تتناول العلاقة بين التخصص الصناعى للمراجع الخارجى وبين ممارسات التجنب الضريبي من خلال تناول (جودة عملية المراجعة، واستقلال مراجع الحسابات، وحجم الشركة) كمتغيرات معدلة على مستوى معنوية واتجاه هذه العلاقة.

٤/١ فروض الدراسة:

- لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين التخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى وبين ممارسات التجنب الضريبي بدلالة المتغيرات الرقابية.

٥/١ منهجية الدراسة:

- تقوم الدراسة علي استخدام المنهج الاستقرائى في بناء الأطار النظرى للدراسة من حيث صياغة المشكلة والأهداف وصياغة فروض الدراسة وذلك عن طريق ما تم جمعه من مراجع علمية معاصرة، ويتم استخدام المنهج الاستنباطى لاختبار صحة الدراسة النظرية بالاضافة الى اختبار فرض الدراسة، واختبار صلاحية الأطار المحاسبى المقترح.

٦/١ خطة الدراسة:

- ١- مقدمة الدراسة.
- ٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
- ٣- التخصص الصناعى لمراجع الحسابات فى ضوء معايير المراجعة.
- ٤- التأصيل العلمى لممارسات التجنب الضريبي.
- ٥- اثر التخصص الصناعى لمراجع الحسابات على ممارسات التجنب الضريبي.
- ٦- الدراسة التطبيقية.
- ٧- النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية.
- ٨- قائمة المراجع.

٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة:

١/٢ دراسات سابقة تناولت التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى:

١- دراسة (نهى ٢٠٢٠)^(٧) هدفت لقياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية. وتوصلت الدراسة لوجود علاقة ايجابية بين درجة التخصص الصناعي للمراقب الخارجى من خلال تطبيق مقياس التخصص وبين جوده حكمه المهني والاستمرارية لكونه اكثر خبرة ودراية بعمليات صناعة عميل المراجعة فضلاً عن قدرته على تحديد الاحداث الجوهرية التي قد تثير الشك في قدرة الشركة على الاستمرار بشكل فعال، وزيادة حرصه في الحفاظ على سمعته والمسائلة قانوناً وهوما ينعكس على سلامه رايه بشأن الاستمرارية المتوقع على زيادة جوده حكمه المهني من خلال خبرته المهنية وسلامة رايه.

٢- دراسة (محمد ٢٠٢٠)^(٨) هدفت لبيان اثر التخصص الصناعي للمراجع وجودة التقارير المالية على كفاءة الاستثمار. اشارت الدراسة ان جودة التقارير المالية تسهم فى زيادة كفاءة الاستثمار من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات مما يحد من المخاطر الاخلاقية، ومن ممارسات ادارة الارياح، وتخفيض تكاليف التمويل، وشارت الدراسة ان التخصص الصناعي للمراجع يساهم فى زيادة كفاءة الاستثمار بتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الادارة واصحاب المصالح، والحد من ممارسات ادارة الارياح، مع زيادة فاعلية الادارة وتقييد حريتها عند الاختيار بين الممارسات المحاسبية البديلة، وزيادة اجراءات المراجعة لاكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية مما يخفض من احتمالية اصدار القوائم المالية. وتوصلت الدراسة لوجود علاقة معنوية تأثيرية موجبة بين التخصص الصناعي للمراجع وبين جودة التقارير المالية وكفاءة الاستثمار فى الشركات المساهمة بالحد من الاستثمار الأكثر من اللازم.

^٧ - نهى محمد زكى، اثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه بعميلة على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، دراسة تطبيقية، مجلة الاسكندرية للبحوث

المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد ٢، مايو ٢٠٢٠، ص ٣، ٧، ١٨، ٣٩

^٨ محمد سامى سلامة، اثر التخصص الصناعي للمراجع وجودة التقارير المالية على كفاءة الاستثمار، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية بالبورصة المصرية مجلة الفكر

المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ديسمبر ٢٠٢٠، ص ١٩، ٤١، ٥٥

٣- **دراسة (تامر ٢٠٢١)**^(٩) هدفت الدراسة لقياس اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات واستقلالية مجلس الادارة بعلاقة ادارة الأرباح بكفاءة الاستثمار. وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة طردية بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وبين كفاءة الاستثمار حيث ان جودة المعلومات المحاسبية تتناسب طردياً مع كفاءة الاستثمار للشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراجع متخصص صناعياً بالخدمن عدم تماثل المعلومات بين المساهمين والمديرين، وكشف الممارسات الادارية الانتهازية، والحد من مشكلات الاستثمار الزائد والأقل من اللازم، والحد من تكلفة رأس المال وتسهيل تمويل المشروعات طويلة الأجل مرتفعة العائد مما يؤثر ايجاباً على كفاءة الاستثمار. واستقلالية مجلس الادارة تؤثر على ادارة الاباح بكفاءة الاستثمار بالحد من مشكلات الوكالة، وتدعيم جودة التقارير المالية مما يؤدي لزيادة كفاءة الاستثمار.

٤- **دراسة (عبدالله ٢٠٢٢)**^(١٠) هدفت لبيان اثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة. وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة، فكلما كانت هناك تخصص للمراجع الخارجى كلما ادى لزيادة جودة عملية المراجعة، والحد من الغش والتلاعب بالحسابات وادارة الارباح.

٥ **دراسة (Al-Qadasi, et al.(2022))** هدفت الدراسة ان مراقب الحسابات المتخصص صناعياً يمكنه تقديم خدمات عالية الجودة وبالتالي تقييد ممارسات ادارة الأرباح. وتوصلت الدراسة ان ندرة الدراسات المتعلقة بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات ادى لعدم وضوح العلاقة بين المراقب وبين جودة عملية المراجعة عند وجود ارتباط اقتصادى بين المراقب وبين الشركة محل المراجعة، لان تعزيز هذا الترابط من المديرين الذين يدفعون رسوماً مرتفعة يؤدي لضعف استقلالية المراقب وضعف جودة عملية المراجعة مما يؤثر على اتاحة الفرصة للتلاعب فى القوائم المالية وتقارير التدفقات النقدية للشركات محل المراجعة.

^٩ -تامر ابراهيم السواح، اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات واستقلالية مجلس الادارة على

علاقة ادارة الأرباح بكفاءة الاستثمار، دراسة تطبيقية على الشركات بالبورصة المصرية **مجلة**

الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ع٣، /٢٠٢١ ص٤

^{١٠} عبد الله جاسم محمد، اثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة كأحد

متطلبات التنمية المستدامة، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بالكويت، **المجلة العلمية وللدراسات**

والبحوث المالية والأدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، ع٢، /٢٠٢٢ ص٣

¹¹ -Al Qadasi,et al.(2022)Do Industry Specialist Audit Firms Influence Real Earnings Management? The Role of Auditor Independence

<https://www.researchgate.net/publication/3583099>

٦- دراسة (محمد ٢٠٢٢)^(١٢) هدفت الدراسة لبيان اثر نمط الملكية على اختيار عميل المراجعة مراقب حسابات متخصص صناعياً. اشارت الدراسة ان مدخل المراجعة المشتركة هو عملية يشترك فيها اكثر من مراجع او اكثر من مكتب مراجعة للمشاركة باعمال المراجعة واصدار تقرير مراجعة موحد ومشترك، ويتم مراجعة مجالات المراجعة مرة واحدة من خلال مكاتب المراجعة المخصص لهذا المجال، كما يقوم كل مكتب بفحص اعمال المراجعة التي اجراها المكتب الأخرى ويقوم كلاً من المكتبين بالتوقيع على نفس تقرير المراجعة. وتوصلت الدراسة ان الملكية الادارية تؤثر سلبياً على اختيار مراجع الحسابات سواء متخصص صناعياً او يتبع مكتب محاسبية، وتؤثر سلباً على تبنى مدخل المراجعة المشتركة، وتشمل الملكية العائلية فى التأثير معنوياً على اختيار الشركات مراقب حسابات متخصص صناعياً وتبنيها لمدخل المراجعة المشتركة، فلا يختلف الطلب على جودة المراجعة بالشركات ذات الملكية العائلية الأعلى، وتؤثر الملكية المؤسسية ايجاباً على اختيار الشركات مراقب حسابات متخصص صناعياً، وتؤثر سلباً على مدخل المراجعة المشتركة وتؤثر الملكية الأجنبية ايجاباً على اختيار مراقب حسابات متخصص صناعياً وتؤثر سلباً على تبنى مدخل المراجعة المشتركة.

٧- دراسة^{١٣} Ismail, W. (2022) هدفت الدراسة الى تحديد العلاقة بين التخصص الصناعى للمراقب وجودة التقارير المالية باستخدام الأفصاح الاختيارى والمستحقات الاختيارية وتوقعات المحللين. وخلصت الدراسة ان المراقبين المتخصصين صناعياً يساهمون فى تحسين جودة التقارير المالية عن طريق تقييد الاختيارات المحاسبية الانتهازية للادارة وتقاس بالاستحقاقات الاختيارية. وتوجد علاقة ايجابية بين التخصص الصناعى للمراقب وجودة التقارير المالية حيث ان فترة عمل المراجع المتخصص صناعياً تؤثر ايجاباً على توقيت اعداد التقارير المالية.

^{١٢} محمد خميس جمعة، اثر نمط الملكية على اختيار عميل المراجعة مراقب حسابات متخصص صناعياً وتبنى مدخل المراجعة المشتركة، دليل تطبيقى بالشركات بالبورصة المصرية، مجلة الاسكندرية

للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد ٢، مايو/ ٢٠٢٢ ص ١١

^{١٣} Ismail, W. A. W., Hashim, M. H., Tjahjadi, B., & Kamarudin, I. R. (2022). Timeliness of Financial Reporting: The Examination of Auditor Tenure and Industry Specialization, 22

٨-دراسة(ابراهيم ٢٠٢٢)^{١٤}هدفت الدراسة لبيان اثرخصائص المراجعة الخارجية على علاقة التجنب الضريبي بقيمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.توصلت الدراسة ان نتائج التحليل الإحصائي اثبتت عدم وجود علاقة معنوية بين التجنب الضريبي وقيمة الشركات، ولم تتغير النتيجة بعد اضافة متغيرات خصائص المراجعة الخارجية(التخصص الصناعي، وفترة ارتباط المراجع الخارجى بالمنشأة) مما يعنى عدم وجود دور للمراجعة الخارجية في تغيير العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي وبين قيمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٩-دراسة^{١٥}Sanoran, K. L.(2022) هدفت الدراسة الى اختبار انخفاض تكلفة الديون حالة المراجعة باستخدام مراقب متخصص صناعياً. وتوصلت الدراسة الى انخفاض تكلفة الديون عندما يكون المراجع متخصص فى الصناعة سواء على مستوى الشركات ومكاتب المراجعة او على المستوى القومى بالاعتماد على البيانات المجمعمة من الشركات العامة والخاصة فى تايلاند،وتوصلت ان التخصص الصناعى يرتبط سلباً بتكلفة الديون فى فترة الازمات المالية.

١٠-دراسة(سارة ٢٠٢٢)^{١٦}هدفت لقياس التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على العلاقة بين اتعابه عن مراجعة القوائم المالية ودقة حكمه المهني لاستمرارية الشركات غير المالية بالبورصة المصرية.توصلت الدراسة ان التخصص الصناعى يزيدمن كفاءة مراقب الحسابات عند اصدار حكمه المهني من خلال كسب الخبرة المهنية والفهم المتعمق لصناعة العميل المخاطرذات الصلة بعملية المراجعة فيؤدى الى اكتشاف التحريفات الجوهرية التى تمكنه من اصدار احكام مهنية بشأن الاستمرارية بما يؤدى الى قوة واتجاه العلاقة بين اتعاب مراجعة القوائم المالية وبين دقة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية.

^{١٤} - ابراهيم زكريا عرفات، اثر خصائص المراجعة الخارجية على علاقة التجنب الضريبي بقيمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية،دراسة تطبيقية،مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، عدد١٣، يناير ٢٠٢٢، ص٣،٨،١١

^{١٥} - Sanoran, K. L. (2022). Audit partner industry specialization and the cost of debt Evidence from Thailand. *Journal of International Accounting Rese*

^{١٦} - سارة حمدى عطية، الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على العلاقة بين اتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد١، يناير ٢٠٢٢، ص -

- ١١- دراسة^{١٧} Prayogi, A., et al., (2022) هدفت الدراسة الى اختبار تأثير العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير وسيط لقياس العلاقة بين الأزمات المالية والتخطيط الضريبي وهيكل الملكية الادارية والمؤسسية وجودة المراجعة على ادارة الأرباح. وتوصلت الدراسة الى وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ادارة الأرباح باستخدام المتغيرات السابقة وذلك بالتطبيق على عينة (٣٦) شركة صناعية مدرجة ببورصة اندونيسيا بتطبيق معادلة الانحدار الخطي، وعدم وجود علاقة للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير وسيط عند قياس العلاقة بين جودة المراجع وبين ادارة الأرباح.
- ١٢- دراسة (هبة^{١٨}) (٢٠٢٣) هدفت الى بيان تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات واستقلالية مجلس الادارة على خيارات تصنيف تقارير التدفقات النقدية. وتوصلت الدراسة ان التخصص الصناعي والتشكيل الجيد لمجلس الادارة يساهمان في زيادة جودة المراجعة بمنع تلاعب الادارة لخيارات تصنيف تقارير التدفقات النقدية، وتقييد ممارسات ادارة الأرباح لتحقيق مصالح الشركة وضمان سلامة التقارير المالية. وتؤثر ممارسات ادارة الأرباح بتقارير التدفقات المالية سلباً على الشركات التي تراجع بواسطة مراجع حسابات متخصص عن الشركات التي ليس بها مراجع غير متخصص، وتوجد علاقة عكسية بين التخصص الصناعي للمراجع الذي يحجم من استغلال الادارة لخيارات تصنيف تقارير التدفقات النقدية واستقلال مجلس الادارة.
- ١٣- دراسة (احمد، وآخرون ٢٠٢٣) هدفت الدراسة الى بيان اثر تغيير المراجع الخارجى على ممارسات التجنب الضريبي. وتوصلت الدراسة الى ان تغيير المراجع الخارجى للشركات بمصر لا يتم الاهتمام به بمعدل (٧٥٪) حيث لا يتم تغيير المراجع الخارجى وهناك عوامل تؤثر على العلاقة بين تغيير المراجع والتجنب الضريبي (جودة المراجعة، وحجم الشركة). وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة سلبية بين تغيير المراجع الخارجى وبين ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة التفاضلى النقدى الفعال، وهناك تأثير معنوى ايجابى لمعدل العائد على الاصول وتأثير سلبى للرافعة المالية ومستوى الاحتفاظ بالنقدية على

¹⁷ 1- Prayogi, A., Lestari, P., & Setyorini, C. T. (2022). Internal Factors, External Factors and Earnings Management: Moderating Effects of Auditor Industry Specialization., **Global Financial Accounting Journal**, 6(1), 13-30

¹⁸ هبة جمال هاشم، قياس اثرالعلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات واستقلالية مجلس

الادارة على خيارات تصنيف تقاريرالتدفق النقدى، ادلة من البورصة المصرية، *المجلة العلمية*

للدراستات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ع١، يونيو ٢٠٢٣

ممارسات التجنب، ويوجد تأثير سلبى لجودة المراجعة مقاسة بدلالة حجم المكتب وحجم الشركة على العلاقة بين تغيير المراجع الخارجى وبين ممارسات التجنب الضريبى. (١٩)

٢/٢ دراسات سابقة تناولت ممارسات التجنب الضريبى:

١-دراسة(احمد ٢٠١٩) (٢٠)هدفت الى بيان تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات على العلاقة بين التجنب الضريبى وقيمة المنشأة.وتوصلت الدراسة ان اسباب التجنب الضريبى المتعلقة بالضريبة على الدخل فى ضوء القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وجود قصور لحساب السعر المحايد لمعاملات الأصول غير الملموسة وان طريقة هامش صافى ارباح المعاملات لا تعبر عن المعاملات التى لا يوجد لها مثل. كما توصلت الدراسة ان اهم مقاييس التجنب الضريبى القائمة على معدلات الضريبة الفعلية بيانها من المعادلات التالية، معدل الضريبة الفعلى المحاسبى = مصاريف الضريبة ÷ اجمالى الدخل المحاسبى قبل الضريبة، معدل الضريبة الفعلى الحالى = مصاريف الضريبة الحالية ÷ الدخل المحاسبى قبل الضريبة، معدل الضريبة الفعلى النقدى = مصاريف الضريبة النقدية ÷ الدخل المحاسبى قبل الضريبة.

٢- دراسة(طارق ٢٠٢١) هدفت الى قياس اثر التجنب الضريبى للشركات على تكلفة حقوق الملكية وفقاً لنظرية الوكالة. اشارت الدراسة للمادة (٩٢) من القانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤ بعدم الاعتماد بالأثر الضريبى عند تحديد الربط الضريبى لاي معاملة يكون الغرض منها تجنب الضريبة بالتخلص او تاجيلها ان كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيلاً بالمقارنة مع قيمة المزايا المتوقعة للمعاملة الضريبية، او ادت المعاملة الى اعفاءات ضريبية لا تعكس المخاطر التى يتعرض لها الممول. وتوصلت الدراسة الى انه يمكن قياس التجنب الضريبى بالمعدلات التالية، معدل الضريبى الفعال المحاسبى = اجمالى مصاريف الضريبة ÷ صافى الارباح قبل الضريبة، معدل الضريبة الفعال الحالى = اجمالى مصاريف الضريبة - الضريبة المؤجلة ÷ صافى الارباح قبل الضرائب، الفروق الضريبية الدفترية = الأرباح المحاسبية قبل الضريبة - الدخل الخاضع للضريبة ÷ اجمالى الأصول. وتوصلت الدراسة ان تكلفة حقوق

^{١٩} احمد حامد محمود، وائل حسين محمد، عبير عبد الكريم ابراهيم، اثر تغيير المراجع الخارجى على ممارسات التجنب الضريبى، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، ٢٤، يونيو ٢٠٢٣

^{٢٠} احمد رفعت السيد، تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات على العلاقة بين التجنب الضريبى وقيمة المنشأة، دراسة تطبيقية فى سوق الاوراق المالية المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٩، ص ٣٧، ٣٣، ٢٥

الملكية يعبر عنها بالمعادلة التالية = ١ ÷ نسبة سعر اغلاق السهم لربحية السهم فى نهاية السنة - ربحية السهم فى نهاية السنة - نصيب السهم فى توزيعات الارباح نهاية السنة ÷ - ربحية السهم فى نهاية السنة. كما ان تكاليف الوكالة تقاس بالمعادلة التالية = ١ - صافى الربح قبل الضريبة ÷ المبيعات. وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة عكسية بين التجنب الضريبى وتكلفة حقوق الملكية مع الاخذ فى الاعتبار التغيرات تكاليف الوكالة. (٢١)

٣ - دراسة (احمد ٢٠٢٢) (٢٢) هدفت لبيان أثر ممارسات التجنب الضريبى على كفاءة الاستثمار فى ظل التدفقات النقدية كمتغير معدل، وعرفت الدراسة كفاءة الاستثمار بأنها اقتناء اصول او استثمارات للاستفادة منها فى توليد الدخل فى المستقبل مع الأخذ بالمنفعة والتكلفة الحدية للاستثمار والتوصل للمستوى الأمثل لكفاءة الاستثمار بما يخفض الاستثمارات المغالى فيها وتنفيذ الفرص الاستثمارية الموجبة المتاحة للشركة بما يؤدي الى زيادة قيمة الشركة. وتقاس كفاءة الاستثمار باجمالى استثمارات البحوث والتطوير والنقطة الرسالية (-) مبيعات الاصول (÷) اجمالى اصول الشركة، او يتم حساب قيمة الانحراف عن القيمة المتوقعة الناتجة من نموذج التنبؤ بالاستثمار، باعتباره دالة لفرص نمو المبيعات او ايرادات المبيعات. وتوصلت الدراسة ان ممارسات التجنب الضريبى تؤثر سلباً على كفاءة الاستثمار لان التجنب الضريبى يوفر وفورات نقدية موجبة تستخدم بشكل غير سليم فى القرارات الاستثمارية نتيجة المبالغة فى استغلال هذه الوفورات الضريبية، او وجود انخفاض فى الاستثمارات نتيجة انخفاض شفافية وجودة التقارير المالية، مما يؤدي الى زيادة تكلفة الأموال من المقرضين للشركات.

٤ - دراسة (محمد ٢٠٢٢) (٢٣) هدفت الى بيان تأثير آليات حوكمة الشركات على العلاقة بين نفوذ المدير التنفيذى وممارسات التجنب الضريبى. تحققت الدراسة من صحة الفرض

٢١ - طارق محمد عمر، قياس اثر التجنب الضريبى للشركات على تكلفة حقوق الملكية فى ضوء نظرية الوكالة، دراسة عملية فى بيئة الأعمال المصرية، مجلة الأسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة، الأسكندرية، عدد ١، يناير، ٢٠٢١، ص ١٥.

٢٢ احمد محمد شوقى، أثر ممارسات التجنب الضريبى على كفاءة الاستثمار فى ظل التدفقات النقدية كمتغير معدل، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة فى البورصة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية عدد ١، يناير ٢٠٢٢، ص ١٣

٢٣ محمد ماهر عبد الحميد، تأثير آليات حوكمة الشركات على العلاقة بين نفوذ المدير التنفيذى وممارسات التجنب الضريبى، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٣، ٢٠٢٢، ص ١١، ١٣، ١٥

الاول (تأثير نفوذ المدير التنفيذى على تبني أنشطة ممارسات التجنب الضريبي من خلال تطبيق (النفوذ الهيكلي، و نفوذ الملكية، و نفوذ الخبرة، و ازدواجية المهام الوظيفية للمدير التنفيذى من خلال مدة ارتباطه، و استقلال مجلس الادارة)، و توصلت الدراسة ان هيكل الملكية احد آليات حوكمة الشركات تحد من مشاكل الوكالة، كما تؤثر الملكية الأجنبية و المؤسسية تأثيراً ايجاباً و تؤثر الملكية الادارية تأثيراً سلباً على العلاقة بين نفوذ المدير و بين التجنب الضريبي.

٥- دراسة (Al-Hadi, Taylor, & Richardson (2022) (٢٤) هدفت الدراسة الى اختبار العلاقة بين الفساد على مستوى الدولة و درجة التجنب الضريبي الذى تتبناه الشركات. كما توصلت الدراسة الى ايجابية العلاقة بين الفساد و التجنب الضريبي، حيث تزيد ممارسات التجنب الضريبي حالة زيادة الفساد على مستوى الدولة، و تنخفض هذه العلاقة فى الولايات التى ينخفض فيها مستوى مخاطر النقاضى، كما ان و الشركات الواقع مقرها الرئيسى بالدولة التى يزيد فيها الفساد تكون اكثر اتجاهاً للتجنب الضريبي.

٦- دراسة (مايكل, وآخرون ٢٠٢٢) هدفت لقياس و تفسير العلاقة بين التجنب الضريبي و السلوك غير المتماثل للتكلفة. و توصلت الدراسة ان السلوك غير المتماثل للتكلفة هو ظاهرة تصف التفاعل غير المتكافىء للمدير مع تعديل الموارد باتخاذ قرارات زيادة الموارد لزيادة المبيعات ، و التردد عند اتخاذ قرار التخلص من الموارد غير المستغلة عند انخفاض حجم المبيعات، فهو سلوك يزيد التكلفة بمعدل اكبر من انخفاضها استجابة للتغيرات المتكافئة فى حجم النشاط. و من محددات السلوك غير المتماثل للتكلفة (تكلفة تعديل الموارد، طبيعة نشاط و حجم المنشأة، النمو الاقتصادى، و درجة المنافسة). و توصلت الدراسة ان ان التجنب الضريبي و ما يحققه من وفورات نقدية نتيجة تخفيض عبء الضريبة يؤثر على قرارات الادارة لتعديل الموارد استجابة للتغير فى حجم النشاط و التأثير على درجة عدم تماثل التكلفة، فقد تساهم الوفورات النقدية الناتجة من التجنب الضريبي بتمسك الادارة بالموارد غير المستغلة عند انخفاض حجم النشاط و تاجيل قرار التخلص منها لحين التأكد من استمرار هذا الانخفاض، مما يؤدي الى تحمل

²⁴ - Hadi, A ., Taylor, G., & Richardson, G. (2022) . Are corruption and corporate tax avoidance in the United States related? **Review of Accounting Studies**, 27 (1), 344-389

الادارة بتكلفة الاحتفاظ بفائض الموارد استناداً الى وجود وفورات التجنب الضريبي مما يؤثر بدرجة عالية على حدوث السلوك غير المتماثل للتكلفة بشكل اكثر وضوحاً.^(٢٥)

٧- دراسة (محمد ٢٠٢٢)^(٢٦) هدفت الدراسة لبيان اثر انماط هيكل الملكية على سلوك التجنب . توصلت الدراسة ان هناك تاثير سلبي (للملكية العائلية والمؤسسية) على ممارسات التجنب ، والملكية العائلية هي المنتسبة الى عائلة معينة وتكسب شهرتها من العائلة، وهي في اغلب الأحوال مغلقة على ملاكها وهناك نسبة سيطرة على الشركة وليست ملكية بنسبة ١٠٠٪ ، والملكية المؤسسية تعنى امتلاك او السيطرة على الشركات من قبل مؤسسات مثل البنوك.

٨- دراسة (Shams, Bose, & Gunasekarage (2022)^(٢٧) هدفت هذه الدراسة الى تحليل العلاقة بين التجنب الضريبي وبين دافع الادارة لبناء امبرطورية ادارية. وخلصت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط ايجابية بينهما فتساهم الوفورات النقدية المحققة من التجنب الضريبي في تحقيق اهداف الادارة واشباع رغباتهم المتعلقة بالسلطة والمكانة الاجتماعية وتعظيم منفعتهم الخاصة، وتتضح هذه العلاقة في الشركات ذات الحوكمة الضعيف وضعف انظمة الرقابة الخارجية، وعدم الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية، ويؤدى تطبيق التجنب الضريبي للاحاق الضرر بالشركة من خلال زيادة مشاكل الوكالة ومن ثم انخفاض قيمة الشركة.

٩- دراسة (رانيا ٢٠٢٣)^(٢٨) هدفت لبيان انعكاسات التكامل بين البيانات الضخمة وسلاسل الكتل الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي ومخاطر انهيار اسعار الاسهم في مصر.

^{٢٥} مايكل سعد شوقي، بهاء محمد حسين، منى حسن ابو المعاطي، قياس وتفسير العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية، مجلة البحوث الادارية والمالية والكمية، كلية التجارة، جامعة السويس، عدد ٣، ٢٠٢٢،

^{٢٦} محمد عبد السلام الركابي، اثر انماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد ١، يناير ٢٠٢٢، ص٣، ٨، ١١

^{٢٧} - Shams, S., Bose, S., & Gunasekarage, A. (2022). Does corporate tax avoidance promote managerial empire building? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*

^{٢٨} - رانيا هانى رمزى، انعكاسات التكامل بين البيانات الضخمة وسلاسل الكتل الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي ومخاطر انهيار اسعار الاسهم فى بيئة الأعمال المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ع٣، ٢٠٢٣،

عرفت الدراسة البيانات الضخمة هي كم هائل من البيانات المعقدة تتطلب البات وتقنيات رقمية حديثة لمعالجتها وتخزينها وتحليلها لترشيد اتخاذ القرارات وزيادة الميزة التنافسية للمنشآت. وتقسّم البيانات الضخمة الى (بيانات مهيكلة منظمة في شكل جداول اوقواعد بيانات لمعالجتها باستخدام لغة SOL ، وبيانات غير مهيكلة كرسائل البريد الالكتروني ، وبيانات شبه هيكلية تنشأ من المصادر الداخلية وبعض النظم الداخلية مثل نظم تخطيط الموارد ERP والمصادر الخارجية كنظم الأقمار الصناعية GPS وسلاسل الكتل BLOCKCHAIN هي عقود تكنولوجية رقمية ذات سرعة فائقة لتخزين البيانات وتداولها عبر العقد وتتمثل في اجهزة حاسبات متصلة بالانترنت تحدث بطرق رياضية واكواد برمجية لتشفير البيانات ومنع اختراقها داخل سلسلة كتل الرقمية مع اطلاق افراد السلسلة على المعاملات المسجلة، وتعتمد على قاعدة بيانات لا مركزية لحفظ ومراجعة البيانات وتقسّم ل(الكتل، التشفير، المعاملات، العملة الرقمية). وتوصلت الدراسة ان أنشطة التجنب الضريبي المعقدة من الوسائل الادارية السرية، وزيادة الغموض حول المعاملات الضريبية لا يتم اكتشافه من الادارات الضريبية. وتوجد علاقة طردية بين التجنب الضريبي وبين الشركات المطبقة لتقنية البيانات الضخمة وسلاسل الكتل الرقمية، مما كان له آثار سلبية على مخاطر انهيار اسعار الأسهم للشركات.

١٠-دراسة(هاجر ٢٠٢٣)^(٢٩) هدفت لبيان اثر العلاقة بين محددات التحصين الإدارى وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة على ممارسات التجنب الضريبي. وعرفت الدراسة التحصين الإدارى بأنه مجموعة استراتيجيات يتبناها المدير لزيادة دورهم فى ادارة الشركات وزيادة فرص تعظيم رأس المال مثل (هيكل الرقابة، والمنافسة بسوق التوظيف، العلاقات مع الشركاء...) بهدف تحسين الأداء المالى للشركة والحكم على القرارات نتيجة الفصل بين الملكية والأدارة. ومن محددات التحصين الإدارى (الملكية الأدارية، وازدواجية دور المدير التنفيذى...) وتوصلت الدراسة ان الفصل بين الملكية والادارة يجعل الرئيس التنفيذى يعمل كوكيل للمساهمين ويدير عمليات الشركة وله تأثير ايجابى على عمليات التجنب الضريبي. وتوصلت الدراسة ان قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة تخفض من التجنب الضريبي

^{٢٩} هاجر عبد الرحمن عبد الفتاح، اثرالعلاقة بين محددات التحصين الإدارى وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة على ممارسات التجنب الضريبي،دراسة على الشركات بالبورصة المصرية المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ع٢٠٢٣، ١٠٢٠٢٣

والقابلية المرتفعة للمقارنة تساعد على تقليل مخاطر التجنب، كما توجد علاقة سلبية بين امكانية مقارنة المعلومات المحاسبية وتجنب الضرائب مدفوعة بفحص الضرائب مما يؤدي الى انخفاض ممارسات التجنب الضريبي.

٣/٢ تحليل وتقييم الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

- تناولت بعض الدراسات السابقة اثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، او الأثر على جودة التقارير المالية وعلى كفاءة الاستثمار، او على ادارة الارباح بالشركات، او اثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة، والفساد المالي، والعلاقة بين اتعاب مراقب الحسابات المتخصص صناعياً ودقه حكمه المهني، ولم تتناول هذه الدراسات اثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات الخارجى على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

- تناولت بعض الدراسات السابقة الأخرى تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات على العلاقة بين التجنب الضريبي وقيمة المنشأة، واثر التجنب الضريبي على تكلفة حقوق الملكية وفقاً لنظرية الوكالة، وعلى كفاءة الاستثمار، بالإضافة الى تفسير العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة ووضحت احدى هذه الدراسات انعكاسات التكامل بين البيانات الضخمة وسلاسل الكتل الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي، ولم تقدم الدراسات السابقة اى تفسير يوضح العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي وبين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى وهو ما تتناوله الدراسة الحالية.

ويخلص الباحث مما سبق الى ان الفجوة البحثية تتركز فى قياس اثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات الخارجى على ممارسات التجنب الضريبي من خلال اجراء دراسة تطبيقية على الشركات بالبورصة المصرية وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة.

٣- التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى فى ضوء معايير المراجعة:

١/٣ مفهوم التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى:

- هو المعرفة التى يكتسبها مراقب الحسابات نتيجة للتخصص فى مراجعة عملاء صناعة معينة اوداء مهام محددة، وهو القدرة العالية لأداء مهمة مراجعة منظمة ومتميزة عن الآخرين وبما يحقق أعلي جودة فى الأداء. (٣٠)

³⁰ - Thongchai, C., & Ussahawanitchakit, P. (2015). Audit specialization and audit success: an empirical investigation of certified public accountants (CPAs) in Thailand. *The Business & Management Review*, 7(1), 395-407

- هو قدرة منشأة المراجعة على اشباع احتياجات عملائها فى قطاع معين بتوفير الموارد الاستراتيجية والخبرات المتخصصة لارضاء عملائها، وبمعنى اخر وجود فهم عميق وخبرة طويلة لمراقب الحسابات بطبيعة الأعمال الخاصة بصناعة العميل وعملياته وكيفية تطبيق قواعد المحاسبة العامة والمعالجة المحاسبية الخاصة به وتحديات التشغيلية التي يواجهها.^(٣١) وما سبق يتضح ان درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات ترتبط بالخبرة المهنية المتخصصة باكتساب مراقب الحسابات درجة عالية من المعرفة والخبرة الخاصة بطبيعة نشاط عميل المراجعة القائمة على التدريب والممارسة فى مراجعة قطاع صناعى معين مما يزيد من قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات المالية الجوهرية بالقوائم والحسابات المالية مما يمكنه من الحصول على حصة سوقية كبيرة فى هذا القطاع.

٢/٣ التخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى وفقاً لمعايير المراجعة: (٣٢)

يتطلب معيار المراجعة المصرى رقم (٢٤٠) مسؤولية المراجع بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية، وتوضيح دور التخصص الصناعى للمراقب فى قدرته على التقييم الدقيق للحد من خطر الغش والتلاعب فى القوائم المالية بالمعرفة الجيدة بقطاع التخصص ومعرفة السياسات المحاسبية المتبعة، وخبرته بالعرف السائد داخل القطاع، كما ألزمت الفقرة (١٥) من المعيار (٢٥٠) المراجع المتخصص صناعياً مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية وان يكون المراقب على علم بكافة التفاصيل القانونية لهذا القطاع. بينما تطلب معيار المراجعة الدولى رقم (٣١٥)، فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ضرورة فهم مراقب الحسابات طبيعة أنشطة وعمليات الشركة محل المراجعة وبيئة الأعمال المنتمية اليها قبل وبعد الموافقة التكاليف بعملية المراجعة، ويهدف معيار المراجعة المصرى (٣١٥)، تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف، الى تفهم طبيعة وبيئة نشاط الشركة والقطاع الذى تعمل به وهو ما يتمتع به المراقب المتخصص مما ينتج عنه جودة المراجعة، كما اشارت الفقرة (٥) من معيار المراجعة المصرى (٥٤٠)، مراجعة التقديرات المحاسبية،

³¹- Kirana, I. G. A. I., & Ramantha, I. W. (2020). The Effect of Auditor Rotation, Time Pressure, and Audit Tenure on Audit Quality with Auditor Specialization as Moderation Variable: (Empirical Study of Manufacturing Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange in 2014-2018). **International Research Journal of Management, IT and Social Sciences**,

^{٣٢} معيار المراجعة (٢٤٠) مسؤولية المراجع بشأن الغش والتدليس، معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار (٣٠٠ السنة ٢٠٠٨)، الجهاز المركزى للحسابات، الطبعة الاولى، ٢٠٠٩

الى مدى اهمية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات في مراجعة التقديرات المحاسبية. و اشار معيار المراجعة الدولى (٥٥٠)، الأطراف ذوى العلاقة، بأن مراقب الحسابات يحتاج لمعرفة الشركة والصناعة المنتمية اليها لمساعدته في معرفة الأحداث والمعاملات التي قد يكون لها أثر جوهري علي القوائم المالية. (٣٣)

٣/٣ مداخل تطبيق التخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى:

يمكن بيان مداخل تطبيق التخصص الصناعى لمراجع الحسابات من خلال مايلي:
١/٣/٣ مدخل القيمة السوقية،^(٣٤) يعتمد على مدى سيطرة المراجع على عمليات المراجعة في قطاع صناعة معين، فالمراجع المستحوذ على حصة سوقية اكبر بصناعة معينة يعد هو الأكثر امتلاكاً لقاعدة معرفية لهذا القطاع، ومدخل القيمة السوقية يرتبط بنسبة المبيعات لانه مقياس واقعى للتخصص، وعندما تكون الحصة السوقية عالية تكون خبرة وتخصص المراجع في هذه الصناعة اكثر من المنافسين الآخرين من حيث جودة عملية المراجعة. كما توجد عدة اساليب لتحديد الحصة السوقية لمراجع الحسابات الخارجى يمكن بيانها من الجدول التالى:

جدول (١) يوضح اساليب تحديد القيمة السوقية لمراجع الحسابات الخارجى

رقم	اسم المقياس	معادلة الحصة السوقية للمراجع الخارجى
١	مبيعات عملاء المراجعة لحساب الحصة السوقية	مجموع مبيعات العملاء لدى المراجع بصناعة معينة ÷ اجمالى مبيعات عملاء الصناعة
٢	اصول عملاء المراجعة لحساب الحصة السوقية	مجموع اصول العملاء لدى المراجع بصناعة معينة ÷ اجمالى اصول عملاء الصناعة
٣	اتعاب المراجعة لحساب الحصة السوقية	مجموع اتعاب العملاء لدى المراجع بصناعة معينة ÷ اجمالى اتعاب عملاء الصناعة.
٤	عدد عملاء المراجعة لحساب الحصة السوقية	عدد العملاء لدى المراجع بالصناعة ÷ اجمالى عدد عملاء الصناعة

٢/٣/٣ مدخل المحفظة، يعتمد هذا المدخل على معرفة اى قطاع تنتمى اليه النسبة الأكبر لمحفظة دخول المراقب ليكون القطاع صاحب الحصة الأكبر، وهو القطاع الذى قام مراقب

^{٣٣} معيار المراجعة (٥٤٠) مراجعة التقديرات المحاسبية، معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار (٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨)، الجهاز المركزى للمحاسبات، الطبعة الاولى ٢٠٠٩،

^{٣٤} 1- Bills, K. L., Jeter, D. C., & Stein, S. E. (2015) Auditor industry specialization and evidence of cost efficiencies in homogenous industries. **The Accounting Review**, 90(5), 1721-1754

الحسابات بتطويره ومعرفته حجم استثماراته لتطوير اسلوب المراجعة الخاص به، ويتم قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات باسلوب المحفظة من الجدول التالي:⁽³⁵⁾
جدول (٢) يوضح التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى وفقاً لمدخل المحفظة

رقم	اسم المقياس	معادلة حساب نسبة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
١	حصة المحفظة على اساس الأتعاب	الأتعاب الحاصل عليها مؤسسة المراجعة من العملاء المنتمين لصناعة معينة ÷ الأتعاب المدفوعة من العملاء بنفس مؤسسة المراجع × ١٠٠
٢	حصة المحفظة على اساس العملاء	عدد العملاء بمؤسسة المراجعة المنتمين لصناعة معينة ÷ اجمالى عدد العملاء بمؤسسة المراجعة في اجمالى الصناعات × ١٠٠

٣/٣/٣ مدخل التخصص في الصناعة (الحصة السوقية المرجحة)، ووفقاً لهذا المدخل يتم ترجيح الحصة السوقية بأوزان نسبية وهي حصة المحفظة، ومقارنتها بمقياس آخر هو الحد الأدنى للحصة السوقية المرجحة التي ينبغي ان يحصل عليها مكتب المراجعة حتى يصبح كمكتب مراجعة متخصص صناعياً، ويتم ذلك من خلال المعادلات التالية:

١- الحصة السوقية المرجحة = الحصة السوقية × حصة المحفظة.
٢- الحد الأدنى للحصة السوقية المرجحة = (١ ÷ عدد مكاتب المراجعة) × (١ + نسبة الحصة السوقية) × (١ ÷ عدد القطاعات)

٤- التاصيل العلمى لممارسات التجنب الضريبى:

١/٤ مفهوم التجنب الضريبى:

- هو استخدام الوسائل القانونية لخفض مبلغ الضريبة المستحقة، والتهرب الضريبى انتهاك للقانون الضريبى، وتعتمد ممارسات التجنب الضريبى على استغلال عدم التأكد بالقوانين.^(٣٦)
- هوانخفاض معدل الضريبة الفعلى نتيجة انشطة التخطيط الضريبى سواء القانونية اوغير القانونية، ويتم التخطيط الضريبى بشكل قانونى بترتيب بعض المعاملات للحد من العبء الضريبى دون مخالفة القانون ولكن فى بعض الأحيان يتم بطريقة تعسفية.^(٣٧)

^{٣٥} وائل حسين محمد، دورالتخصص الصناعي للمراجع الخارجى فى الحد من ممارسات الفساد المالى،

مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد٢، ٢٠١٩

³⁶ Ha.N, and Quyenb.G.2017. The relationship between state ownership and tax avoidance level: empirical evidence from Vietnamese firms . **Journal of Asian Business Strategy** ,Volume 7, Issue 1: 1-1

³⁷ Braga.R.2017. Effects of IFRS adoption on tax avoidance. Cont. Fin. – USP, São Paulo, Brazil, v. 28, n. 75, p. 407-424,

- الترتيبات والممارسات المتبناه من المكلف بالضريبة والتي تساهم في تخفيض الالتزامات الضريبية، وهي ممارسات تبدو متوافقة مع القانون وتتعارض مع الهدف من تطبيقه.^(٣٨)

- هو الاجراءات المطبقة من الممولين لتخفيض الالتزامات الضريبية المستحقة، بدون تعارض مع القانون لتحقيق وفورات ضريبية لتحسين ظروف الشركة. والتهرب الضريبي هو تلاعب يتم بواسطة الممولين لتخفيف الضريبة بطرق غير القانونية بهدف التهرب الضريبي.

- التجنب التعسفي، هو تخفيض العبء الضريبي بشكل صريح باستخدام الفجوة التنظيمية، يمثل التجنب التعسفي الأنشطة والاجراءات التي تتخذها المنشأة لتخفيض النفقات الضريبية بشكل عملي باستخدام المنطقة الرمادية بنصوص قوانين الضريبة المعمول بها بالبلاد.

ومما سبق يمكن تعريف التجنب الضريبي بأنه ممارسات واساليب يقوم بها الممول لتخفيض العبء الضريبي الى اقل قدر ممكن، اما بالاستفادة من المزايا الضريبية الممنوحة من القانون والذي يتفق مع مقصده واهدافه وهو ما يسمى (بالتجنب الضريبي المقبول) او استغلال بعض الثغرات والمناطق المادية، والخروج عن مقاصد القانون والاقتراب من التهرب الضريبي وهو ما يسمى (بالتجنب الضريبي التعسفي).

٢/٤ الاختلاف بين التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والتهرب الضريبي:

جدول (٣) يوضح الاختلاف بين التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والتهرب الضريبي

التهرب الضريبي	التخطيط الضريبي	التجنب الضريبي	اساس المقارنة
تلاعب يتم بواسطة الممولين لتخفيف عبء الضريبة بطرق غير قانونية	خطط يتبعها الممول لتنظيم شئون نشاطه بما يمكنه من التعامل مع التشريعات الضريبية باقل عبء ضريبي ممكن.	اجراءات متبعة من الممولين لتخفيض الالتزامات الضريبية المستحقة والتي لا تتعارض مع القانون	التعريف
استخدام الممول اساليب غير قانونية مثل طمس او تشويه طبيعة المعاملة الضريبية وحقيقتها	توجيه الشركة للاستثمار في مجالات مفضلة ضريبياً بالرغم من انخفاض عوائدها او ارتفاع معدلات الخطر فيها	استغلال المنطقة التي يهدف القانون لتغطيتها ولكنه لم يتمكن من ذلك لسبب او اخر	الوسيلة
الدافع هو التهرب من الالتزامات الضريبية	الدافع هو الاستفادة من القوانين الضريبية	الدافع تحسين ظروف الشركة او النشاط	الهدف
سلوك يجرمه القانون الضريبي	سلوك يجرمه القانون الضريبي	سلوك لا يجرمه القانون الضريبي	الآثر القانوني

³⁸ 3 - OECD,(2022) Glossary, Available online at, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> .

٣/٤ ممارسات واساليب التجنب الضريبي:

- أ- **تفتيت الدخول**، يكون بتفتيت الدخول او الارباح اما للأعفاء من الضريبة عندما تكون الارباح اقل من الحد الادنى الخاضع للضريبة، او لتفادى الاسعار الضريبية المرتفعة فى الضرائب التصاعدية، ومن اساليب التجنب الضريبي باستخدام تفتيت الدخول: (٣)
- **زيادة عدد الشركاء**، اعترف قانون ضريبة الدخل (٩١) لسنة ٢٠٠٥، بالشخصية الاعتبارية لشركات الاشخاص واعتبرها وحدة مستقلة عن الأشخاص المكونين لها ومن ثم تم اخضاع صافى الارباح للضريبة قبل التوزيع على الشركاء، والهدف هو تجنب تفادى الضريبة الذى كانت تلجأ اليه كثيراً من شركات الأشخاص بتكوين شركات وهمية هدفها تفتيت الارباح.
- **استغلال الاعفاءات الشخصية**، يمكن تجنب الضريبة بزيادة الاعفاءات الممنوحة او اطالة امدها، فاذا كان الاعفاء ممنوح لكون الممول يعول طالباً جاز ان يستمر الاعفاء من خلال اطالة امد الدراسة او الاستمرار بكافة مراحلها مع تحفز الاسعار التصاعدية الممولين لتجنب الضريبة ذات الاسعار المرتفعة بتوزيع الضريبة على عدة ممولين بينهم روابط عائلية.
- **تخفيض وعاء الضريبة**، ويتم بسعى الشركاء والممولين بخصم ما يسمح به القانون من تخفيضات الى بعضهم اوالى اقاربهم فى صورة اجور او مكافآت مقابل اسناد اعمال وهمية.
- ب- **التحويل والتجزئة**، وذلك بتحويل المعاملات الضريبية الخاضعة لضريبة الارباح العادية التجارية والصناعية لضريبة للارباح الراسمالية مثل قيام ممول بالتصرف فى عقار يملكه يتكون من وحدات سكنية ليخضع لضريبة التصرفات العقارية ذات سعر مخفض (٢.٥٪) بدلاً من بيعها شقق مجزأة تخضع لضريبة النشاط التجارى بمعدل (٢٢.٥٪) .
- ج- **تأجيل الضريبة**، بتأجيل الحصول على الارباح لسنوات تالية او تعجيل استهلاك الأصول وخصم النفقات فيتحقق بتخفيض الضريبة بالسنوات الاولى، ثم يتم تأجيل دفع الضريبة لسنوات تالية، ومن امثلة تأجيل الضريبة قيام الشركات بالاندماج للتمتع بالمزايا الضريبية.
- د- **استغلال الفرص او البدائل**، بتأخير ادائها وتعديل السنة الضريبية وحسابها وفقاً لمبدأ النقدى او الاستحقاق، وانخفاض ضريبة الارباح الراسمالية ويؤجل الاعتراف بالدخل ان كانت معدل الضريبة منخفض، كما يعجل الاعتراف بالمصروف ان كان المعدل مرتفع والاعتراف بالدخل بالسنة التى يكون فيها معدل الضريبة الحدى منخفض، والعكس مع المصروفات.
- هـ- **تكوين كيانات قانونية مستقلة**، ويكون ذلك باستخدام الشخصية القانونية المستقلة لابرار القروض بين شركة شقيقة بدولة ذات سعراقراض عال ومعدل ضريبي منخفض تحصل عليه الشركة الموجودة بالدولة ذات معدل الضريبة المرتفع لتتمكن الشركة المدينة من تخفيض

الوعاء ذو المعدل المرتفع عن طريق خص تكلفة الفائدة بينما يكون عبء الضريبة على هذه الفائدة قليل لان معدل الفائدة في بلد الدائن منخفضة.

و- **الأشخاص المرتبطين**، نص المادة (٣٠) بالقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ عند قيام اشخاص مرتبطين بوضع شروط تعاملات مالية وتجارية تختلف عن شروط الأشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة او نقل عبئها من شخص معفى الى شخص اخر غير معفى يحدد الربح الضريبي باساس السعر المحايد (السعر الحر المقارن، التكلفة الاجمالية مضافاً إليها هامش الربح، سعر اعادة البيع، وتقسيم الارباح، هامش صافى ربح المعاملات).^(٤٠)

ز- **الملاذات الضريبية**، هو دولة او اقليم تنخفض فيه مستويات الضرائب المفروضة على الدخل ورؤس الأموال بهدف جذب الأموال اعتماداً على هذه الميزة التي تحاط بالسرية. ويتم التجنب عن طريق انشاء شركة وسيطة في الملاذ الضريبي تلعب دور الوسيط في بلد تفرض فيه الضريبة بمعدل منخفض اولاً يتم فرض ضرائب اصلاً، يتم تأسيس الشركة من اشخاص طبيعيين او اعتباريين مقيمين في بلد ذو معدل ضريبي مرتفع، وتدار اليرادات من الشركة الام للشركة الوسيطة لتمكين الشركة الام من تجنب الضريبة ذات المعدل المرتفع المفروضة بالدولة الأصل، قبل توزيع الارباح يقلل العبء الضريبي في الدول ذات المعدل الضريبي المرتفع وتزيد في الملاذات الضريبية، بعد توزيع الارباح لاتقوم الشركة الوسيطة بالملاذات الضريبية بتحويل ارباحها للشركة الام حتى لاتفرض عليها ضرائب مرتفعة وتعيد استثماره في الملاذات الضريبية نفسها او تحويلها لدول ذات معدلات ضريبية منخفضة.^(٤١)

ح- **اسعار التحويل**، تستخدم لتحويل الأرباح بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها في الخارج او بين فروع هذه الشركات، وبهذا يمكن ان تتلاعب هذه الشركات بتحديد الاسعار بما يناسب حاجتها وتخفيض نفقاتها وابعائها خاصة العبء الضريبي وزيادة ارباحها.

ط- **المنشأة الدائمة**، هو المكان الثابت الذي يزاول فيه الممول كل نشاطه او بعضه ويشمل (المكتب او المصنع، محل الادارة، او الفرع او المصنع) والشخص الذي يعمل في الدولتين المتعاقبتين نيابة عن المشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى، ويعتبر منشأة متعاقدة بالدولة المتعاقدة الأولى. ويتم التجنب الضريبي من الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الدائمة بقيام الشركة الأم بانشاء المنشأة الدائمة لها في دولة ما تعفى هذه المنشأة كلياً من الضرائب، او ان تنشأ هذه المنشأة الدائمة بدولة لاتعفيها من الضرائب ولا تقدم لها امتيازات

^{٤٠} احمد رفعت السيد، تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات، مرجع سابق، ص١٠١، ١١١

^{٤١} Jones, C., Temouri, Y., Cobham, A., (2018), " Tax haven networks and role of the Big 4 accountancy firms", Journal of World Business, Vol. 181-

ضريبية فتلجأ بإضافة صفة غير حقيقية لهذه المنشأة بتقسيمها الى وحدات اقتصادية من خلال مناطق مختلفة تقوم كلاً منها بنشاط معين بحيث لو اخذت كلاً منها منفردة لا تكون منشأة دائمة ولا تخضع ارباحها للضريبة على الدخل.^(٤٢)

ى- **استراتيجية بدائل التمويل، Financing alternatives** ، او **استراتيجية تمويل العمليات التجارية Debt Loading and Thin Capitalisation**، هي استراتيجية تقوم بها الشركات لتمويل هيكل رأس المال هذه الشركات والذي يتكون من الديون بدلاً من اصدار الأسهم.

والأستخدام المفرط لتمويل بالديون بدلاً من الأسهم يؤدي الى ضعف هيل رأس المال لشركات تابعة في مناطق ذو معدلات ضريبية مرتفعة مما يؤدي لتقادم الضرائب لهذه الشركات.^(٤٣)

ق- **استراتيجية نقل الأصول بين الشركات Outward Domestication**، والهدف هو تخفيض الضرائب، وينطبق هذا على الأصول غير الملموسة مثل براءة الاختراع والعلامة التجارية يتم نقلها الى شركة تابعة دون حساب ضرائب رأسمالية لهذه الأصول مثل (انجلترا).

ل- **ادارة الأرباح**، وذلك بتخفيض مصروفات الضرائب لزيادة الأرباح المحاسبية من خلال التلاعب بالمستحقات الاختيارية او الحقيقية لتجنب الضريبة وترحيل الدخل بين فترات ذات معدلات ضريبية مرتفعة لفترات منخفضة للمعدلات الضريبية او تاجيل الاعتراف بالايادات المحققة لفترات قادمة لتخفيض الارباح الخاضعة للضريبة، وحدد قانون ضريبة الدخل (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ثلاثة شرائح للضريبة اعلاها (٢٠٪) اذا زاد الدخل على ٤٠٠٠٠ ج، وعدلت الشرائح بالقانون (٩٧) لسنة ٢٠١٨، لتكون اربعة شرائح الاخيرة منها (٢٢.٥٪) وجاء القانون رقم (٢٦) لسنة ٢٠٢٠ ليضيف شريحة بمعدل (٢٥٪) اذا زاد الدخل على ٤٠٠٠٠٠ ج^(٤٤)

م- **ادارة هيكل التمويل**،^(٤٥) تعتمد الشركات على التمويل الخارجى مثل الديون والقروض من غير الملاك، ونظراً لان تكلفة التمويل تعد توزيعاً للأرباح، لذا تسعى الشركات لزيادة نسبة

⁴² OECD and G20,(2015) Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status ", Action 7, Final Report, OECD Publishing

⁴³ 1- McClure, R., Lanis, R., Govendir, B.,(2016), " Analysis Of Tax Avoidance Strategies of Top Foreign Multinationals Operating in Australia: An Expose", university of technology Sydney , Sbmission134, Attachment 1

⁴⁴ 2- Karjalainen, J.,Kasanen, E.,Kinnunen, J., & Niskanen, J.(2020)Dividene and tax avoidance as drivers of earnings management: Evidence from divid paying private SMEs in Finland. Journal of Small Business Management, 34

⁴⁵ Gao, R. (2016). An Empirical Study on the Influence of Non-Debt Tax Shield on the Choice of Corporate Debt Levels Based On the Tax Preference Policy. International Journal of Business and Social Science, 7(1), 201-212.

التمويل الخارجى على حساب التمويل بحقوق الملكية لزيادة تكلفة التمويل قبل خصمها من الايرادات قبل الوصول لصادف الارباح الخاضعة للضريبة وتخفيض الضرائب المستحقة.

٤/٤ مقاييس التجنب الضريبي:

من خلال استقراء الدراسات السابقة المتخصصة يمكن بيان مقاييس التجنب الضريبي القائمة على معدل الضريبة الفعلى ومقاييس التجنب الضريبي القائمة على الفروق الضريبية المحاسبية من خلال الجداول التالية:

٤/٤/١ مقاييس التجنب الضريبي القائمة على معدل الضريبة الفعلى: (٤)

جدول (٤) يوضح مقاييس التجنب الضريبي القائمة على معدل الضريبة الفعلى

المقياس	كيفية القياس	طبيعة التجنب الضريبي
معدل الضريبة الفعلى	اجمالى مصروفات ضريبة الدخل ÷ اجمالى الدخل المحاسبى قبل الضريبة	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وعدم التأثير على الدخل المحاسبى
معدل الضريبة الفعلى الحالى	مصروفات ضريبة الدخل الحالية ÷ اجمالى الدخل المحاسبى قبل الضريبة	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وعدم التأثير على الدخل المحاسبى
معدل الضريبة الفعلى النقدى	مصروفات ضريبة الدخل النقدية ÷ اجمالى الدخل المحاسبى قبل الضريبة	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وعدم التأثير على الدخل المحاسبى
نسبة الضريبة المدفوعة	الضريبة النقدية المدفوعة ÷ صافى التدفقات النقدية التشغيلية قبل الضرائب	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة والتاثير على الدخل المحاسبى
معدل الضريبة الفعلى النقدى طويل الأجل	المجموع التراكمى للضرائب النقدية خلال عدد من السنوات ÷ المجموع التراكمى لاجمالى الدخل المحاسبى قبل الضريبة خلال نفس عدد السنوات	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وعدم التأثير على الدخل المحاسبى
معدل فرق الضريبة الدفترى الدائم	ناتج معدل الضريبة الفعلى - معدل الضريبة القانونى × الدخل المحاسبى قبل الضرائب	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وعدم التأثير على الدخل المحاسبى
معدل الضريبة الفعلى التفاضلى	معدل الضريبة الفعلى - معدل الضريبة القانونى	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وعدم التأثير على الدخل المحاسبى

لمزيد من التفصيل يرجى الرجوع الى: 46 -

A -Satyadini, A. E. (2018). Empirical Approach of Tax Avoidance Risk Assessment Agung Endika Satyadini Kajian Ekonomi Keuangan,

B- Chytis,E.,Tasios, S.,Georgopoulos,I., & Hortis, Z. (2019).The relationship between tax avoidance ,company characteristics and corporate governance : evidence from greece.Corporate Ownership & Control,16(4), 77

C - Aronmwan, E.J.,Okafor, C.,(2019)," Corporate Tax Avoidance: Review of Measures and Prospects ", International Journal of Accounting & Finance

٢/٤/٤ مقاييس التجنب الضريبي القائمة على الفروق الضريبية المحاسبية: (٤٧)

جدول(٥) يوضح مقاييس التجنب الضريبي القائمة على الفروق الضريبية المحاسبية

المقياس	كيفية القياس	طبيعة التجنب الضريبي
اجمالى الفروق الضريبية المحاسبية	اجمالى الفرق بين الدخل المحاسبى والدخل الخاضع للضريبة	تجنب ضريبي ضار ينتج عنه فروق ضريبية دائمة مقارنة بالفروق المؤقتة.
الفروق الضريبية المؤقتة الاجمالية	مصروف الضريبة المؤقت ÷ معدل الضريبة القانونى	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وعدم التأثير على الدخل المحاسبى
الفروق الضريبية الدفترية الاجمالية	صافى دخل محاسبى قبل الضريبة - مصروف الضريبة الحالية ÷ معدل الضريبة القانونى ÷ اصول الشركة	كلما زادت الفروق الضريبية الاجمالية كلما زاد مستوى التجنب الضريبي للشركة.
الفروق الضريبية التقديرية	الفروق الضريبية المحاسبية ÷ اجمالى الاصول للسنة السابقة	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وعدم التأثير على الدخل المحاسبى
الاثار الضريبية للفروق الضريبية المحاسبية	الدخل الدفترى × معدل الضريبة القانونى - مصروفات الضريبة على الدخل الحالية.	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وعدم التأثير على الدخل المحاسبى
معدل التأجيل الضريبي	مصروفات الضريبة المؤجلة ÷ صافى الدخل المحاسبى قبل الضريبة	يؤدى الى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة وعدم التأثير على الدخل المحاسبى

٣/٤/٤ المعالجة الضريبية لممارسات التجنب الضريبي فى القانون المصرى:

اهتمت الدولة بمعالجة التجنب الضريبي باصدار تشريعات منها قانون الاجراءات الضريبية (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠، والتعاون بين وزارة المالية والجهات المالية الدولية مثل منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية التى تنص على انضمام مصر لمشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح بهدف انشاء ادارة تسعير المعاملات بين الأطراف المرتبطة. وتبين قيام بعض الشركات الكبري بممارسات التجنب الضريبي، بالاضافة لتطبيق السعر المحايد للمعاملات التجارية والمالية لمنع الممولين ذوى الصلة على القيام بالتجنب الضريبي، كما نصت المادة (٩٢) مكرر من القانون رقم(٥٣) لسنة ٢٠١٤ بشأن تعديل القانون رقم(٩١) لسنة ٢٠٠٥ على عدم الاعتراف بالاثار الضريبي لاي معاملة يكون الهدف الرئيسى منها او غرضها التجنب الضريبي سواء بالتخلص منها او تأجيلها ويكون الغرض الرئيسى للمعاملة التجنب الضريبي.

^{٤٧} فوزى عبد الباقي فوزى، اثر التخصص الصناعى وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، دراسة اختبارية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، عدد ١، يناير ٢٠٢٢، ص٢١، ٢٢.

٥- اثر التخصص الصناعى لمراجع الحسابات على ممارسات التجنب الضريبي:

١/٥ العلاقة بين التخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى والتجنب الضريبي:

تقوم الشركات الممارسة للتجنب الضريبي التعسفى بتقديم بيانات غير صحيحة نتيجة عدم الالتزام بالقوانين الضريبية، ويتشمل دور المراجع الخارجى فى ابداء الرأى المحايد حول ما اذا كانت القوائم المالية تتوافق مع معايير التقارير المالية فى كافة النواحي الهامة ومنها الاعتراف والأفصاح عن بنود الضرائب باعتبارها احد البنود الجوهرية لارتفاع قيمتها بالقوائم المالية. وبالرغم من ان معايير المراجعة لم توفر ارشادات بشأن التجنب الضريبي الا ان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) بشأن ضرائب الدخل حدد كيفية الاعتراف والمعالجة المحاسبية والأفصاح عن العبء الضريبي المؤثر على صافى ارباح او خسارة الفترة المالية والمتمثل فى الضريبة الجارية والمؤجلة، والمحاسبة عن الأثار الضريبية للمعاملات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة عنها للمعاملات والأحداث الأخرى سواء بقائمة الدخل او ضمن بنود الدخل الشامل او قائمة المركز المالى.^(٤٨)

ويتضح اثر المراجعة الخارجية على التجنب الضريبي نتيجة ما يتعرض له المراجع الخارجى من مخاطر التقاضى عندما لا يتم اكتشاف ممارسات التجنب الضريبي باعتباره تضليل فى التقارير المالية، حيث ان المعلومات المادية التى تثير الشكوك حول المعاملات الضريبية يتم اخفاءها فى حساب مصروف الضرائب والأصول والالتزامات الضريبية.

٢/٥ العلاقة بين مخاطر عملية المراجعة وممارسات التجنب الضريبي:

يعد الإفصاح عن بند الضرائب بالقوائم المالية احد البنود الجوهرية التى يجب على مراجع الحسابات الإفصاح لأنها تؤثر على مخاطر المراجعة ويسئل عنها مراقب الحسابات، ويعد من اسباب زيادة مخاطر المراجعة الناتجة من التجنب الضريبي زيادة حالات عدم التاكيد فى دفع الضرائب مع مصلحة الضرائب الناتج من حالات التجنب الضريبي، كما يؤثر التجنب على الاستثمارات المستقبلية والتدفقات النقدية، مما يؤثر على فعالية التقارير المالية وعلى القيام بعملية المراجعة الخارجية، وتؤثر مشكلات الوكالة الناتجة من ممارسات التجنب على المراجعة بزيادة مخاطر الرقابة، مثل قيام الإدارة بممارسات التجنب الضريبي فيتعارض هذا مع مصالح حملة الأسهم من خلال تغيير السياسات المحاسبية فتزيد مخاطر المراجعة الكامنة. كما تثير ممارسات التجنب الشك فى نزاهة الإدارة، ليتم تقييم المخاطر الكامنة وتنفيذ اساليب

^{٤٨} المعيار (٢٤)، ضرائب الدخل، معايير المحاسبة المصرية، الجهاز المركزى للحسابات، القرار

(٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠، جريدة الوقائع المصرية، العدد ٤٣/١/٢٤/٢٠٢٠

تحليلية لمعدلات الضريبة الفعلية بالشركات للإفصاح عنه في تقرير المراجعة. كما تتعكس مخاطر المراجعة الناتجة من التجنب التعسفى على جهد مراقب الحسابات لانه مؤشر لإدارة الأرباح، مما يؤدي الى زيادة ساعات العمل والأتعاب لان التجنب احد مخاطر المراجعة.^(٤٩)

٣/٥ العلاقة بين جودة عملية المراجعة الخارجية وممارسات التجنب الضريبي:

جودة المراجعة الخارجية هي التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبقواعد وإداب سلوك المهنة عند اداء عملية المراجعة من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة وتحديد الاجراءات المناسبة للحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة لضمان اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالنظام المحاسبي والقوائم المالية للعميل محل المراجعة مع الإفصاح عن هذه التحريفات بتقرير المراجعة بما يحقق اهداف الأطراف المعنية. وتتوقف جودة عملية المراجعة على عدة عوامل مرتبطة بخصائص مكتب المراجعة مثل (التخصص الصناعى لمكتب المراجعة، واتعاب مكتب المراجعة)، وعوامل مرتبطة بفريق المراجعة مثل (استقلال المراجع، ودرجة الخبرة العلمية)، وعوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة مثل (نظم الرقابة الداخلية، وتعقد عملياتها). والشركات التي يتم مراجعتها من مراقب الحسابات المتخصص صناعياً ضمن المكاتب الاربعة الكبار تنخفض فيها ممارسات التجنب الضريبي التعسفى، واكدت الدراسات ان الشركات التي تشتري خدمات الاستشارات الضريبية من المكاتب التي تراجع قوائمها المالية تقل فيها ممارسات التجنب الضريبي.^(٥٠)

٤/٥ حجم مكتب وعلاقته بجودة المراجعة الخارجية والتقارير المالية:

يؤثر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة لان مكاتب المراجعة الكبيرة يتوفر لديها الامكانات المادية والبشرية والخبرات والمهارات التكنولوجية المتقدمة التي تمكنهم من جمع ادلة الاثبات الكافية واكتشاف الغش بالقوائم المالية والقدرة على تنفيذ المراجعة بجودة عالية بما يساعد على الحد من قدرة العملاء على الغش بالقوائم المالية وعمليات ادارة الأرباح.

٥/٥ دور التخصص الصناعى للمراجع الخارجى للحد من ممارسات التجنب الضريبي:

^{٤٩} عيد محمود ابو زيد، اثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي ،دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، عدد٥، مايو ٢٠٢٠، ص٣٦، ٤٥

⁵⁰ Garcia-Blandon J., Argiles-Bosch, Josep M., Ravenda D., Castillo-Merino D. (2020). Auditor-provided tax services and tax avoidance: evidence from Spain. Spanish Journal of Finance and Accounting, 0210-2412 (Print) 2332- : <https://doi.org/10.1080/02102412.2020.1723947>.

- أ- ادارة الأرباح،^(٥١) يستخدم التجنب الضريبي كمقياس لادارة الأرباح والتأثير على جودة الارياح سواء كانت مصروفات الضريبة على الدخل او الضريبة المؤجلة وفقاً للمعيار (٢٤) الضريبة على الدخل، لذا توجد علاقة ايجابية بين التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الدفترية وبين ادارة الأرباح وهذه الممارسات طريقتاً لانخفاض ارباح الشركات. ولذلك يؤثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات ايجاباً فى القدرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتحريفات بالقوائم المالية الناتجة عن ممارسات ادارة الارياح واضفاء الثقة بالتقارير المالية.
- ب- مخاطرالمراجعة، يعد التجنب الضريبي احد اسباب انخفاض جودة المعلومات المحاسبية ومن اسباب مخاطر عملية المراجعة والتي تحتاج الى تقييمها ويعتمد المراجع الخارجى على الفروق الضريبية الدفترية كمقياس للتجنب الضريبي عند تقييم مخاطر المراجعة لربطها بادارة الأرباح. ويعتبر التخصص الصناعي من وسائل كشف التجنب الضريبي والتحريفات بالقوائم المالية وزيادة دقة تقدير مخاطر المراجعة لتمتعه بالاستقلالية وزيادة الشك المهني.
- ج- مشكلات الوكالة،^(٥٢) تكون موجودة بالشركات التي تطبق التجنب الضريبي لان الادارة تطبق اسلوب عدم تماثل المعلومات الذى يخفض مصداقية المعلومات، ويعبر عن اخفاء سلوك الشركات في التعامل مع الضرائب، ومن منظور الوكالة فان جودة المراجعة تحد من النزاعات القائمة بين الملاك والمساهمين. ودر مراجع الحسابات الخارجى يكمن في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وجودة عملية المراجعة نتيجة التخصص الصناعي.
- د- مدى مساهمة استقلال المراجع الخارجى فى الحد من ممارسات التجنب الضريبي: استقلال المراجع الخارجى هو القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، ويجب ان يتصف المراجع بالحياد فى جميع الأعمال المعروضة عليه، وان يتميز بالعدالة للأطراف المعتمدة على نتائجه. ومن العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجى (المنافسة على العملاء، وتقديم الخدمات الاستشارية والادارية للعملاء، وطول فترة الارتباط بعملاء المراجعة، مع

⁵¹ -2- Hosseini, S. A., Khalighi, S., & Behbahaninia, P. S. (2021). Accounting Information Quality, Investment Efficiency, and Auditor Specialization. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 6(23), 1-

⁵² -2 - Monique, A., & Harymawan, I. (2022). The Influence of Industrial Specialization Auditor on Audit Report Lag. *JABE (JOURNAL OF Accounting and Business Education*, 6(2), 10-21

توطيد العلاقات الشخصية، وحصول المراجع على منافع ومزايا مالية، وقصور بعض معايير المراجعة والجهات المهنية فى وضع قواعد متعارف عليها لاستقلال المراجع الخارجى).^(٣) ويعد اختيار مراجع الحسابات المستقل جانباً مهماً من عملية جودة المراجعة للحفاظ على جودة التقارير المالية والتي تعتمد على نظرية الوكالة، وحوكمة الشركات. فنظرياً يجب على المديرين العمل على تعظيم مصالح الملاك ومن اهمها تحقيق اقصى ارباح ممكنة، وبسبب تعارض المصالح ظهرت حوكمة الشركات للتخفيف من مشكلات الوكالة التي تكون موجودة بالشركات التي تطبق التجنب الضريبي. ولذا تنشأ العلاقة بين تعيين مراجع حسابات مستقل والذي يعتبر جزء لا يتجزأ من حوكمة الشركات، كما ان المراجعة كأداة رقابية تعمل على الحد من سلوك الادارة الانتهازي، ومن عدم تماثل المعلومات بين المساهمين وبين الادارة، وبالتالي كلما زاد استقلال مراجع الحسابات الخارجى زادت جودة عملية المراجعة مما يؤدى الى صدق التقارير المالية ومن ثم كشف ممارسات التجنب الضريبي والعمل على الحد منها.

٦- الدراسة التطبيقية:

١/٦ مجتمع وعينة الدراسة:

تتمثل العينة فى الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المصرية فى عامى (٢٠١٩/٢٠٢٠) مع مراعاة توافر القوائم والحسابات الختامية واستبعاد البنوك وقطاع الخدمات المالية لخضوعها لمعايير تختلف عن القطاعات الأخرى، واستبعاد قطاعات الغاز والبتترول لاختلاف معدل الضريبة بها وهو (٤٠.٥٥%) وفقاً للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، واستبعاد القطاعات غير المالية المعفاة من الخضوع للضريبة. كما تكونت عينة الدراسة من (٩٨) شركة باجمالى عدد مشاهدات (١٩٦) خلال فترة الدراسة وتنتمى الشركات محل الدراسة الى (١٠) قطاعات اقتصادية وفقاً لتصنيف ادارة البورصة المصرية. وبلغت نسبة عددشركات العينة لعدد شركات مجتمع الدراسة (٥٣.٥%، ٥٧.١%)، وكان عدد شركات مجتمع الدراسة فى (٢٠١٩/٢٠٢٠) (١٠٥، ١١٢) على التوالي طبقاً للقطاع الذى تنتمى اليه، وبيان ذلك من الجدول التالى:

^{٥٣} محمد خميس جمعة، اثرنمط الملكية على اختيار عميل المراجعة مراقب حسابات متخصص صناعياً وتبنى مدخل المراجعة المشتركة، مرجع سابق، ص ٣٥

جدول (٦) يوضح توصيف شركات عينة الدراسة وفقا لنوع القطاع

رقم	القطاعات	عددالمشاهدات	عدد الشركات ٢٠١٩	عدد الشركات ٢٠٢٠
١	الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات	٢٤	١٢	١٢
٢	العقارات	٢٠	١٠	١٠
٣	التشييد والبناء	١٤	٧	٧
٤	الرعاية الصحية والادوية	١٢	٦	٦
٥	الكيموايات	٢٤	١٢	١٢
٦	الموزعون وتجار التجزئة	١٨	٩	٩
٧	المنتجات المنزلية	١٠	٥	٥
٨	الموارد الاساسية	٢٢	١١	١١
٩	الاغذية والمشروبات	٤٠	٢٠	٢٠
١٠	قطاع الاتصالات والتكنولوجيا	١٢	٦	٦
	اجمالي العينة	١٩٦	٩٨	٩٨
	عدد الشركات المقيمة بالبورصة (متاح على موقع البورصة المصرية)		١٦٠	١٧٠
	عدد الشركات المستبعدة (قطاع الغاز والخدمات المالية بخلاف البنوك)		(٥٥)	(٥٨)
	عدد شركات مجتمع الدراسة		١٠٥	١١٢
	نسبة عدد شركات العينة الى عدد شركات مجتمع الدراسة		%٥٣.٥	%٥٧.١

٢/٦ اسلوب جمع البيانات ومصادرها:

اعتمد الباحث على بيانات القوائم المالية والتقارير المالية السنوية وتقارير مراقب الحسابات، والتي تم الحصول عليها من (المواقع الالكترونية لهذه الشركات، وتقارير الإفصاح المتاحة على موقع البورصة المصرية وموقع مصرلنشر المعلومات <http://www.egidegypt.com>، وموقع البورصة المصرية <https://www.egx.com.eg/ar/MarketIndicator.aspx>،
٣/٦ التعريفات الأجرائية وتوصيف متغيرات الدراسة:
يمكن بيان التعريفات الأجرائية وتوصيف متغيرات الدراسة وقياسها من الجدول التالي:

جدول (٧) يوضح التعريفات الإجرائية وتوصيف متغيرات الدراسة التطبيقية

نوع المتغير	اسم المتغير	رمز المتغير	التعريف الإجرائي للمتغيرات (قياس المتغيرات)
المتغيرات التابعة	ممارسات التجنب الضريبي	Tax Avoidance	التجنب الضريبي = معدل الضريبة القانوني المطبق بالدولة (٢٢.٥٪) - معدل الضريبة الفعلي الحالي ETRit للشركة (i) في السنة (t). معدل الضريبي الحالي ETRit = مصروف الضريبة على الدخل ÷ صافي الأرباح قبل الضرائب. كما سيتم ادخال معدل الضريبة الفعلي الحالي ETRit كمقياس عكسي لمستوى التجنب الضريبي، وكلما انخفض معدل الضريبة الفعلي الحالي عن معدل الضريبة القانوني المطبق بالدولة كلما زاد مستوى التجنب الضريبي للشركة، وكلما زاد معدل الضريبة الفعلي الحالي واقترب من معدل الضريبة القانوني المطبق بالدولة انخفض مستوى التجنب الضريبي للشركة.
المتغيرات المستقلة	التخصص الصناعي للمكاتب	SPECit	متغير وهمي يأخذ القيمة (١) اذا كان المراجع الخارجى متخصص صناعياً ويأخذ القيمة (٠) لغير ذلك *
	حجم مكتب المراجعة	BIG4it	متغير وهمي يأخذ القيمة (١) اذا كان مكتب المراجعة احد المكاتب الأربعة BIG4it ويأخذ القيمة (٠) لغير ذلك
	جودة عملية المراجعة	Audit Quality	متغير وهمي يأخذ القيمة (١) لاستقلال مراجع الحسابات ، والخبرة العلمية والمهنية ويأخذ القيمة (٠) لغير ذلك.
المتغيرات الرقابية	حجم الشركة	SIZEit	لوغاريتم طبيعي لاجمالي الأصول فى نهاية العام للشركة
	معدل العائد على الأصول	ROA	معدل العائد على الأصول = صافي الأرباح قبل الضرائب ÷ اجمالى الأصول.
	مستوى الاحتفاظ بالنقدية	CASH	مستوى الاحتفاظ بالنقدية = نسبة النقدية ومافى حكمها فى نهاية الفترة ÷ القيمة الدفترية لاجمالي الاصول
	الرافعة المالية	LEVit	الرافعة المالية (نسبة المديونية) = اجمالى الالتزامات ÷ اجمالى الأصول.
	نوع القطاع	INDit	تصنف الشركات وفقاً للقطاع المنتمى اليه متغير وهمي ويأخذ القيمة (١) لقطاع الصناعة القيمة (٠) لغير ذلك

- مكتب المراجعة، يعتبر متخصص صناعياً حالة حصوله على حصة سوقية قدرها (٢٠٪) من حجم السوق ويعبر عنه بالقيمة (١)، وحالة انخفاض حصة سوقية قدرها عن (٢٠٪) يعتبر مكتب المراجعة غير متخصص ويأخذ القيمة (٠) وفقاً لحساب القيمة السوقية.

- **حجم الشركة**، حيث تزيد ممارسات التجنب الضريبي في الشركات كبيرة الحجم من خلال ترحيل الأرباح بين أنشطة الشركة المختلفة او بين فروعها نظراً لتنوع أنشطة الشركة.
- **معدل العائد على الأصول**، يستخدم لقياس معدل ربحية الشركة، وكلما ارتفعت زادت دوافع الادارة لتطبيق ممارسات التجنب الضريبي، وتوجد علاقة طردية بين معدل العائد على الاصول وبين ممارسات التجنب الضريبي بالشركات.
- **مستوى الاحتفاظ بالنقدية**، يعتبر مؤشر لكثافة راس المال، والشركة المحتظة بالنقدية بمستوى مرتفع لديها خيار شراء او استئجار الاصول، والتجنب الضريبي يوفر هذه النقدية.
- **الرافعة المالية**، هي مقياس لديون الشركة لتمويل اصولها، والمستوى العال للرافعة المالية يعنى ان الشركة تعتمد على الديون لتمويل اصولها وبالتالي زيادة مصروفات الفائدة التي تخصم من الايرادات قبل حساب الضريبة، فتتخفف الضريبة، ومعدل الضريبة الفعلى ولذا توجد علاقة طردية بين نسبة الرافعة المالية وبين ممارسات التجنب الضريبي.
- **نوع القطاع**، حيث يوجد اختلاف في مستوى التجنب الضريبي نتيجة اختلاف القطاع.
- ٤/٦ نموذج الدراسة التطبيقية:**

يعتمد الباحث على نموذج الانحدار الخطى المتعدد Multiple Linear Regression Model ويتكون من المتغير التابع (ممارسات التجنب الضريبي) ويعتبر دالة في المتغيرات المستقلة (التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى، وحجم مكتب المراجعة، وجودة المراجعة)، والمتغيرات الرقابية (حجم الشركة، معدل العائد على الأصول، ومستوى الاحتفاظ بالنقدية، والرافعة المالية، ونوع القطاع التي تنتمى اليه الشركة)، ولقد تم صياغة النموذج كما يلي:

$$\text{TAXAVOID}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{BIG4}_{it} + \beta_2 \text{SPEC}_{it} + \beta_3 \text{Audit Quality}_{it} + \beta_4 \text{SIZE}_{it} + \beta_5 \text{ROA}_{it} + \beta_6 \text{CASH}_{it} + \beta_7 \text{LEV}_{it} + \beta_8 \text{IND}_{it} + \epsilon_{it}$$

حيث ان (TAXAVOID يعبر عن مستوى التجنب الضريبي، (متغير تابع)، β_0 ثابت الانحدار. β_1 BIG4 ، تعبر عن حجم مكتب المراجعة، (متغير مستقل). β_2 SPEC ، يعبر عن التخصص الصناعي لمكتب المراجعة (متغير مستقل). β_3 Audit Quality يعبر عن جودة عملية المراجعة (متغير مستقل). ϵ_{it} ، عبارة عن نسبة الخطأ العشوائى.

- β_4 SIZE ، تعبر عن حجم الشركة، (متغير رقابى)، β_5 ROA ، معدل العائد على الأصول، (متغير رقابى)- β_6 CASH ، عبارة عن مستوى الاحتفاظ بالنقدية (متغير رقابى).

- β_7 LEV الرافعة المالية، (متغير رقابى). - β_8 IND ، نوع القطاع، (متغير رقابى).

٥/٦ الاساليب الاحصائية بالدراسة التطبيقية:

يمكن تحليل بيانات متغيرات الدراسة والتي تم الحصول عليها من القوائم والحسابات الختامية لشركات العينة تم الاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) ليتم اجراء الاختبارات الاحصائية التالية:

١/٥/٦ الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics :

مثل التعرف على (النسب، والمتوسطات، والانحراف المعياري، والخطأ المعياري) الخاصة بمتغيرات الدراسة (التابعة، والمستقلة، والرقابية).

٢/٥/٦ الأساليب الاحصائية:

١- اختبار/ت t:

يوضح اختبار (t) الأهمية النسبية لكل متغير مستقل في التأثير علي المتغير التابع وكما كانت قيمة (t) المحسوبة للمتغيرات المستقلة كبيرة فان معنوية او اهمية (t) تكون منخفضة ودل ذلك علي امكانية الاعتماد علي هذا المتغير المستقل في التأثير علي المتغير التابع.

٢- اختبار مان وتينى (Mann-Whitney Test):

يستخدم عند وجود فروق معنوية بين المتوسطات، ويتمثل إحصاء هذا الاختبار في قيمة (Z) والتي تمثل أساس إتخاذ القرار بناءً على قيمة مستوى المعنوية المحسوبة ، والاختبار يكون من جانبيين فاذا كانت أكبر من نصف مستوى المعنوية المحدد مقدماً (٠.٠٢٥) يقبل الفرض العدمي ، وإذا كانت أقل من نصف مستوى المعنوية المحدد يقبل الفرض البديل.

٣- اختبار تحليل التباين (ANOVA):

هو أسلوب احصائي يستخدم لمعرفة ما إذا كانت نتائج الاستطلاع أو التجربة مهمة أم لا؟ ويساعد على معرفة ما إذا كنا بحاجة إلى رفض فرضية الصفرية أو قبول فرضية بديلة، ويعتبر من مقاييس التشتت التي تتبع الإختبارات الإحصائية المعلمية والتي تطبق لإختبار معنوية الفروق بين المتوسطات، وتم أخذها من مجتمع أو مجتمعات لها توزيع احصائي وتستخدم الطرق المعلمية في حالة الإعتقاد على القيم العددية لمتغيرات الدراسة.

٤- مصفوفة بيرسون للارتباطات الثنائية Person Correlation Matrix :

تستخدم للكشف المبدئي عن طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة وعن مدى وجود مشكلة الازدواج الخطى بين المتغيرات التفسيرية.

٥- نموذج الانحدار الخطى المتعدد Multiple Linear Regression Model :

يتم تطبيقه لاختبار فروض الدراسة وتحديد اتجاه وقوة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

٧- الدراسة التطبيقية واختبار فروض الدراسة:

١/٧ الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

١/١/٧ الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة الرقابية:

يوضح الجدول (٨)(٩) المقاييس الوصفية لكل من حجم الشركة ومعدل الأصول ومستوى الاحتفاظ بالنقدية والرافعة المالية لعامى (٢٠٢٠/٢٠١٩)

جدول (٨) يوضح المقاييس الوصفية لمتغيرات الرقابية لسنوات الدراسة (٢٠٢٠/٢٠١٩)

المتغيرات الرقابية للدراسة	السنة	N العينة	الوسط الحسابى Mean	انحراف معيارى Std. Deviation	الخطأ المعياري Std. Error Mean
حجم الشركة SIZE	2019	48	1.0000	.00000 ^a	0.00000
	2020	50	1.0000	.00000 ^a	0.00000
معدل العائد على الاصول ROA	2019	48	6.1525	27.28996	3.93897
	2020	50	6.2836	26.73528	3.78094
مستوى الاحتفاظ بالنقدية CASH	2019	48	1.6975	6.43082	.92821
	2020	50	1.8063	6.43806	.91048
الرافعة المالية LEV	2019	48	14.7205	68.67965	9.91305
	2020	50	36.4299	155.09452	21.93368

- يتبين من الجدول (٨) اختلاف معدلات الوسط الحسابى لمتغيرات الدراسة الرقابية فكان الوسط الحسابى (6.1525 عام ٢٠١٩، 6.2836 عام ٢٠٢٠ لمعدل العائد على الاصول، 1.6975، 1.8063 لمستوى الاحتفاظ بالنقدية ، 14.7205، 36.4299 للرافعة المالية).

- ويتبين ايضاً اختلاف الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة الرقابية فكانت (27.28996، 26.73528 لمعدل العائد على الاصول فى عام ٢٠٢٠/٢٠١٩، بينما كانت 6.43082، 6.43806 لمستوى الاحتفاظ بالنقدية، 68.67965، 155.09452 بالنسبة للرافعة المالية)

- كان معدلا الخطأ المعياري فكانت 3.78094، 3.93897 لمعدل العائد على الاصول - 9.91305، 9.1048 لمستوى الاحتفاظ بالنقدية، 21.93368 للرافعة المالية.

ويوضح الجدول التالى المقاييس الوصفية لكل من حجم الشركة ومعدل الأصول ومستوى الاحتفاظ بالنقدية والرافعة المالية لإجمالى الفترتين ٢٠١٩، ٢٠٢٠

جدول (٩) يوضح المقاييس الوصفية لمتغيرات الرقابية لاجمالي الفترتين (٢٠٢٠/٢٠١٩)

المقاييس	Mean الوسيط الحسابى	الانحراف المعيارى Std. Deviation	N
AvoidanceitTax	42765509.1182	94618700.86873	98
SIZEit	1.0000	0.00000	98
ROA	6.2194	26.86877	98
CASH	1.7530	6.40149	98
LEVit	25.7967	120.64676	98

٢/١/٧ الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة التابعة (التجنب الضريبي):

جدول (١٠) يوضح المقاييس الوصفية للتجنب الضريبي للفترات ٢٠٢٠/٢٠١٩

السنة		N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
2019	التجنب الضريبي	48	325938004.55	2620.45	325940625.00	45673949.046	97629007.3194
2020		50	325938004.55	2620.45	325940625.00	39973406.786	92542218.7801

ويتبين من جدول (١٠) اختلاف المقاييس الوصفية للتجنب الضريبي للشركات محل العينة فكان الوسيط الحسابى عام ٢٠١٩ 45673949.046 بانحراف معيارى 97629007.3194 وكان الوسيط الحسابى عام ٢٠٢٠ 39973406.786 بانحراف معيارى 92542218.7801

جدول (١١) يوضح المقاييس الوصفية للتجنب الضريبي لاجمالي الفترات ٢٠٢٠/٢٠١٩

التجنب الضريبي		المستوى	الحد الأدنى	الحد الاعلى	الوسيط الحسابى	الانحراف المعيارى Std. Deviation
AvoidanceitTax	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
	98	325938004.55	2620.45	325940625.00	42765509.1182	94618700

٨- الأساليب الاحصائية لاختبار فروض الدراسة:

١/١/٨ اختبار/ت (t) للمتغيرات الرقابية:

يستخدم لدراسة وجود فروق معنوية بين متوسطات المتغيرات الرقابية معدل الأصول ومستوى الاحتفاظ بالنقدية والرافعة المالية لعامى ٢٠١٩ , ٢٠٢٠ ، وذلك على النحو التالى:

جدول (١٢) يوضح الفروق المعنوية لمتغيرات الدراسة الرقابية ٢٠٢٠/٢٠١٩

Equal variances assumed		Levene's Test for Equality of Variances	
		F	Sig.
ROA	Equal variances assumed	.002	.967
CASH	Equal variances assumed	.031	.861
LEVit	Equal variances assumed	3.086	.082

جدول (١٣) يوضح الفروق المعنوية لمتغيرات الدراسة الرقابية ٢٠٢٠/٢٠١٩

T -test for Equality of Means						
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
-.024	96	.981	-.13115	5.45763	-10.96446	10.70216
-.084	96	.933	-.10885	1.30024	-2.68980	2.47211
-.890	96	.376	-21.70941	24.40568	-70.15431	26.73548

ويتضح من جدول اختبار (ت) عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات معدل الأصول ومستوى الاحتفاظ بالنقدية والرافعة المالية لعامى ٢٠١٩ ، ٢٠٢٠ حيث نجد أن مستوى المعنوية المشاهد للمتوسطات الثلاث هي على الترتيب (0.082 ، 0.861 ، 0.967) وجميعها أكبر من مستوى المعنوية النظرى ٠.٠٥ .

٢/١/٨ اختبار/ت t للمتغير التابع (التجنب الضريبي):

يستخدم لدراسة وجود فروق معنوية بين متوسطات التجنب الضريبي لعامي ٢٠١٩ , ٢٠٢٠ ، ويتبين ذلك من الجداول التالية:

جدول (١٤) يوضح الفروق المعنوية للمتغيرات التابعة (التجنب الضريبي) ٢٠٢٠/٢٠١٩

	Levene's Test for Equality of Variances					
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
AvoidanceitTax	Equal variances assumed	.325	.570	.297	96	.767
	Equal variances not assumed			.296	95.148	.768

جدول (١٥) يوضح الفروق المعنوية لمتغيرات الدراسة الرقابية ٢٠٢٠/٢٠١٩

t-test for Equality of Means			
Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
		Lower	Upper
5700542.26003	19210362.51237	-32431725.94568	43832810.46574
5700542.26003	19231551.13602	-32478149.09289	43879233.61295

ويتضح من جدول (١٥) عدم وجود فروق معنوية بين متوسط التجنب الضريبي ٢٠١٩ , ٢٠٢٠ ، حيث نجد أن مستوى المعنوية المشاهد (0.767) وهى أكبر من مستوى المعنوية النظرى ٠.٠٥ .

٣/١/٨ اختبار مان ويتنى للمتغيرات الرقابية: (Mann-Whitney Test (NPar Tests)

يمكن استخدام اختبار مان ويتنى كاختبار لا معلمى للمتغيرات الرقابية بهدف دراسة الفروق بين المجموعتين فى عامي ٢٠١٩ ، ٢٠٢٠ ، وبيان ذلك على النحو التالى:

جدول (١٦) يوضح رتب Ranks للمتغيرات الرقابية وفقاً لاختبار مان ويتنى ٢٠٢٠/٢٠١٩

السنة	N	متوسط الرتب Mean Rank	مجموع الرتب Sum of Ranks
AvoidanceitTax 2019	48	50.00	2400.00
AvoidanceitTax 2020	50	49.02	2451.00
Total	98		
ROA معدل الاصول 2019	48	50.19	2409.00
ROA معدل الاصول 2020	50	48.84	2442.00
Total	98		
CASH الاحتفاظ بالنقدية 2019	48	48.61	2333.50
CASH الاحتفاظ بالنقدية 2020	50	50.35	2517.50
Total	98		
LEVit الرافعة المالية 2019	48	48.59	2332.50
LEVit الرافعة المالية 2020	50	50.37	2518.50
Total	98		

جدول (١٧) يوضح الاختبارات الاحصائية للمتغيرات الرقابية وفقاً لاختبار مان ويتنى ٢٠٢٠/٢٠١٩

	AvoidanceitTax	ROA	CASH	LEVit
Mann-Whitney U	1176.000	1167.000	1157.500	1156.500
Wilcoxon W	2451.000	2442.000	2333.500	2332.500
Z	-.171	-.235	-.302	-.309
Asymp. Sig. (2-tailed)	.865	.815	.763	.757

ويؤكد جدول اختبار مان ويتنى على نتيجة اختبار ت وهي عدم وجود فروق معنوية بين متوسط الرتب للمتغيرات الثلاث للمجموعتين حيث أن مستوى المعنوية المشاهد على الترتيب $Sig=(0.865,0.815,0.763,0.757)$ وجميعها أكبر من مستوى المعنوية النظرى ٠.٠٥
 ١/٨ اختبار مصفوفة بيرسون Person Correlation Matrix لدراسة العلاقة بين المتغيرات التابعة والرقابية:

جدول (١٨) مصفوفة الارتباط بيرسون لبيان العلاقة بين المتغيرات التابعة والرقابية

		AvoidanceitTax	ROA	CASH	LEVit
AvoidanceitTax	Pearson Correlation	1	-.035	.022	-.067
	Sig. (2-tailed)		.733	.833	.511
	N	98	98	98	98
ROA	Pearson Correlation	-.035	1	.980**	.571**
	Sig. (2-tailed)	.733		.000	.000
	N	98	98	98	98
CASH	Pearson Correlation	.022	.980**	1	.675**
	Sig. (2-tailed)	.833	.000		.000
	N	98	98	98	98
LEVit	Pearson Correlation	-.067	.571**	.675**	1
	Sig. (2-tailed)	.511	.000	.000	
	N	98	98	98	98

ويتضح من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون وجود علاقة عكسية بين التجنب الضريبي AvoidanceitTax وكل من (معدل الأصول ROA والرافعة المالية LEVit حيث أن معامل ارتباط بيرسون (-0.035، -0.067) على الترتيب سالبًا (ارتباط عكسى سالب). بينما توجد علاقة طردية بين التجنب الضريبي AvoidanceitTax وبين مستوى الاحتفاظ بالنقدية CASH حيث نجد أن معامل ارتباط بيرسون 0.022 موجبًا. ارتباط طردى موجب)

٩- تطبيق معادلة الانحدار المتعدد:

يمكن تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لبيان اثر التخصص الصناعى لمراجح الحسابات بدلالة المتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي على النحو التالى:

١/٩ اختبار تحليل التباين ANOVA:

جدول (١٩) يوضح تحليل التباين

Model	Sum of Squares	df
Regression	185840476152257000.000	٣
Residual	682571283594065000.000	٩٤
Total	868411759746322000.000	٩٧

جدول (٢٠) يوضح تحليل التباين

Mean Square	F	Sig	المعنوية
61946825384085.000	8.531	.000 ^b	الانحدار معنوى
7261396633979420.000			

ومن خلال جدول (٢٠) يتبين أن (F) المحسوبة = 8.531 بمستوى المعنوية المشاهد Sig = 0.000 وهى أقل من مستوى المعنوية النظرى 0.05 مما يدل على معنوية الانحدار الكلية لنموذج الانحدار المتعدد الذي يفسر العلاقة بين التخصص الصناعى لمراجح الحسابات بدلالة المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الاصول، ومستوى الاحتفاظ بالنقدية، والرافعة المالية) وبين ممارسات التجنب الضريبي (المتغير التابع).

٢/٩ جدول تحليل الانحدار:

جدول (٢١) يوضح تحليل الانحدار

Model	Unstandardized Coefficients	
	B	Std. Error
(Constant)	33871375.478	9110596.841
معادل الاصول ROA	-10153134.715	2069630.044
الاحتفاظ بالنقدية CASH	48409878.356	9672206.054
الرافعة المالية LEVit	50.000	124203.437

جدول (٢٢) يوضح تحليل الانحدار

Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		المعنوية الجزئية
	Beta	T	
	3.718	.000	معنوى
-2.883	-4.906	.000	معنوى
3.275	5.005	.000	معنوى
-.634	-4.002	.000	معنوى

ويتضح من جداول معاملات المتغيرات الرقابية (٢١) و(٢٢) معنوية جميع معاملات الانحدار الجزئية لنموذج الانحدار المتعدد حيث نجد أن مستوى المعنوية المشاهد لجميع معاملات الانحدار الجزئية Sig = 0.000 وهى قيمة أقل من مستوى المعنوية النظرى مما يدل على معنوية جميع معاملات الانحدار الجزئية.

٣/٩ صياغة نموذج الانحدار المتعدد:

يمكن صياغة نموذج الانحدار المتعدد للدراسة التطبيقية على النحو التالى:

$$TAXAVOIDit = \beta_0 + \beta_1 BIG4it + \beta_2 SPECit + \beta_3 Audit + \beta_4 SIZEit + \beta_5 ROAit + \beta_6 CASH + \beta_7 LEVit + \beta_8 INDit$$

وتم استخدام اسلوب الانحدار المتعدد لدراسة أثر المتغيرات الرقابية (معدل الأصول ومستوى الاحتفاظ بالنقدية والرافعة المالية) على ممارسات التجنب الضريبي حيث أن باقى المتغيرات هى متغيرات وهمية، وتأخذ جميعها القيمة واحد، وعلى هذا الاساس يكون تأثيرها حياى بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة.

$$TAXAVOIDit = \beta_0 + \beta_5 ROAit + \beta_6 CASH + \beta_7 LEVit$$

$$TAXAVOIDit = 33871375.4777888 - 10153134.7151377 ROAit + 48409878.356121 CASH - 497041.055834379 LEVit + \varepsilon$$

ويتضح من معادلة الانحدار وجود علاقة عكسية بين التجنب الضريبي AvoidanceitTax وكل من المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الأصول ROA والرافعة المالية LEVit حيث أن β_5, β_7 تساوى (-10153134.7151377, -497041.055834379) على الترتيب تعتبر قيم سالبة.

بينما توجد علاقة طردية التجنب الضريبي AvoidanceitTax ومستوى الاحتفاظ بالنقدية CASH حيث أن β_6 تساوى (48409878.356121+) وهى قيمة موجبة.

١٠- اختبار فروض الدراسة:

- لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين التخصص الصناعى لمراجعات الحسابات الخارجى وبين ممارسات التجنب الضريبي بدلالة المتغيرات الرقابية.

١/١٠ معنوية الانحدار الكلية لنموذج الانحدار المتعدد:

يتبين من جدول تحليل التباين (٢٠) يتبين أن (F) المحسوبة = 8.531 بمستوى المعنوية المشاهد Sig = 0.000 وهى أقل من مستوى المعنوية النظرى 0.05 مما يدل على معنوية الانحدار الكلية لنموذج الانحدار المتعدد الذي يفسر العلاقة بين التخصص الصناعى لمراجعات الحسابات بدلالة المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الاصول، ومستوى الاحتفاظ بالنقدية، والرافعة المالية) وبين ممارسات التجنب الضريبي (المتغير التابع).

٢/١٠ معنوية الانحدار الجزئية لنموذج الانحدار المتعدد:

كما يتضح من جداول معاملات المتغيرات الرقابية (٢١) و(٢٢) معنوية جميع معاملات الانحدار الجزئية لنموذج الانحدار المتعدد حيث نجد أن مستوى المعنوية المشاهد لجميع معاملات الانحدار الجزئية Sig = 0.000 وهى قيمة أقل من مستوى المعنوية النظرى 0.05 مما يدل على معنوية جميع معاملات الانحدار الجزئية.

وهذا يعنى زيادة مستوى ممارسات التجنب الضريبي للشركات التى يتم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة المتخصصة صناعياً فى مراجعة القطاع التى تنتمى اليه الشركات بالنسبة للشركات التى لا يتم مراجعة حساباتها من قبل مكاتب المراجعة المتخصصة صناعياً.

٣/١٠ اثر المتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي:

يتضح من معادلة الانحدار وجود علاقة عكسية بين التجنب الضريبي AvoidanceitTax وكل من المتغيرات الرقابية (معدل العائد على الأصول ROA والرافعة المالية LEV) حيث أن β_5, β_7 تساوى (-497041.055834379, -10153134.7151377) على الترتيب تعتبر قيم سالبة، وتوجد علاقة طردية التجنب الضريبي AvoidanceitTax ومستوى الاحتفاظ بالنقدية CASH حيث أن β_6 تساوى (48409878.356121) وهى قيمة موجبة.

وهذا يعنى انخفاض ممارسات التجنب الضريبي للشركات مع تزايد معدل العائد على الاصول لان زيادة هذا المعدل تعنى زيادة الارباح الخاصة بالشركة وبالتالي زيادة الوعاء الخاضع للضريبة التى كلما زادت زاد معدل الضريبة الفعلى مما يؤدي الى انخفاض مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة ببورصة الاوراق المالية.

وتبين وجود علاقة عكسية بين الرافعة المالية وبين ممارسات التجنب الضريبي اى انه كلما زادت الرافعة المالية انخفضت مستويات التجنب الضريبي بالشركات، لان قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وضع قيوداً فيما يتعلق بالمعالجة الضريبية للعوائد المدينة على القروض والسلفيات التى حصلت عليها الشركة لمزاولة نشاطها لاعتبارها من التكاليف

واجبة الخصم مما يترتب عليه انخفاض قيمة العوائد المدينة المسموح بخصمها وبالتالي زيادة وعاء الضريبة بالرغم من زيادة حجم المديونية. وتبين وجود علاقة طردية بين مستوى الاحتفاظ بالنقدية وممارسات التجنب الضريبي يعنى ان الاحتفاظ بالنقدية داخل الشركة يؤدي الى فتح ابواب مشروعة وغير مشروعة من قبل الادارة الانتهازية للقيام بممارسات التجنب الضريبي وزيادة درجة المخاطر داخل الشركات. ومن خلال هذا الاستدلال يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل وهو وجود فروق ذات دلالة احصائية بين التخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى وممارسات التجنب الضريبي بدلالة المتغيرات الرقابية.

١١- النتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية:

١/١١ نتائج الدراسة:

- ١- التخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى، هو المعرفة التى يكتسبها مراقب الحسابات نتيجة للتخصص فى مراجعة عملاء صناعة معينة اوداء مهام محددة، وهو القدرة العالية لأداء مهمة مراجعة منظمة وتمييزة عن الآخرين وبما يحقق أعلى جودة فى الأداء.
- ٢- الزم معيار المراجعة المصرى (٢٤٠) المراجع المسئولية بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية، مع توضيح دور التخصص الصناعى للمراقب فى قدرته على التقييم الدقيق لتقليل خطر الغش والتلاعب فى القوائم المالية بالمعرفة الجيدة بقطاع التخصص ومعرفة السياسات المحاسبية المتبعة، وخبرته بالعرف السائد داخل القطاع، كما ألزمت الفقرة (١٥) من المعيار (٢٥٠) المراجع المتخصص صناعياً مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية وان يكون المراقب على علم بكافة التفاصيل القانونية لهذا القطاع.
- ٣- التجنب الضريبي هو ممارسات واساليب يقوم بها الممول لتخفيض العبء الضريبي لاقبل قدر ممكن، اما بالاستفادة من المزايا الضريبية الممنوحة من القانون والذى يتفق مع مقصده وهو ما يسمى (تجنب ضريبي مقبول) او استغلال بعض الثغرات والمناطق المادية، والخروج عن مقاصد القانون والاقتراب من التهرب الضريبي وهو ما يسمى (تجنب ضريبي تعسفي).
- ٤- من اهم ممارسات التجنب الضريبي التى تطبق بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، (تخفيض وعاء الضريبة، وتأجيل الضريبة، وتكوين الكيانات القانونية المستقلة، والأشخاص المرتبطين، والملاذات الضريبية، واستراتيجية نقل الأصول بين الشركات، وادارة الأرباح).
- ٥- من اهم مقاييس التجنب الضريبي القائمة على معدل الضريبة الفعلى (معدل الضريبة الفعلى الحالى، ومعدل الضريبة الفعلى النقدي طويل الأجل) ومن اهم المقاييس القائمة على الفروق الضريبية المحاسبية (الفروق الضريبية الدفترية الاجمالية).

- ٦- يمكن قياس اثر التخصص التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى والتجنب الضريبي من خلال قياس(جودة ومخاطر عملية المراجعة على التجنب الضريبي، وحجم مكتب المراجعة، ومدى استقلال المراجع وعلاقته بجودة المراجعة الخارجية والتقارير المالية).
- ٨- دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجى للحد من التجنب الضريبي يكون بمعالجة (مشكلة الوكالة، وإدارة الأرباح، ومدى استقلال المراجع للحد من مخاطر عملية المراجعة).

٢/١١ توصيات الدراسة:

- ١- اجراء التعديلات اللازمة بقوانين الضرائب في مصر بالشكل الذى يؤدي الى منع او الحد من ممارسات التجنب الضريبي خاصة فيما يتعلق بالامتيازات والإعفاءات الممنوحة للممولين المكلفين باداء الضريبة للحفاظ على حصيلة الدولة من الايرادات الضريبية.
- ٢- اصدار معيار مراجعة مصرى يؤكد على اهمية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجى مما يساهم في فعالية عملية وجودة المراجعة وتحسين مصداقية التقارير المالية.
- ٣- تدعيم آليات شفافية المعلومات من خلال زيادة استقلالية مجالس الادارة في تحقيق متطلبات الإفصاح عن التقارير المالية فيساعد هذا في الحد من حوافز الادارة للتلاعب بالتقارير المالية والعمل على الحد من ممارسات التجنب الضريبي.
- ٤- اجراء دراسات مستقبلية تتعلق بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات ومدى استقلاله وحجم مكاتب المراجعة في كيفية ادارة الارباح ومشكلة الوكالة للحد من التجنب الضريبي.

٣/١١ المقترحات البحثية المستقبلية:

- ١- اثر المراجعة الإلكترونية على الحد من التجنب الضريبي بالشركات المصرية.
- ٢- قياس اثر خصائص لجان المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- ٣- اثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة الالزامية والمراجعة الثنائية على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المصرية.
- ٤- اثر جودة عملية المراجعة على تخفيض مستويات التجنب الضريبي بالشركات المصرية وعلاقتها بكفاءة الاستثمار.
- ٥- اثر التحول الرقمي لمصلحة الضرائب المصرية على الحد من طرق وممارسات التجنب الضريبي بالشركات المصرية، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

١٢- قائمة المراجع:

١/١٢ المراجع العربية:

- ١- احمد رفعت السيد، تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات على العلاقة بين التجنب الضريبي وقيمة المنشأة، دراسة تطبيقية فى سوق الاوراق المالية المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٩
- ٢- احمد عدلى عبد المجيد، اثر جودة عملية المراجعة على قيمة الشركة، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، عدد الثانى، اغسطس، ٢٠٢٣
- ٣- احمد محمد شوقى، أثر ممارسات التجنب الضريبي على كفاءة الاستثمار فى ظل التدفقات النقدية كمتغير معدل، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة فى البورصة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية عددا، يناير ٢٠٢٢
- ٤- احمد محمود، وائل حسين محمد، عبير عبد الكريم ابراهيم، اثر تغيير المراجع الخارجى على ممارسات التجنب الضريبي، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، ٢٤، يونية ٢٠٢٣
- ٥- ابراهيم زكريا عرفات، اثر خصائص المراجعة الخارجية على علاقة التجنب الضريبي بقيمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، عدد ١٣، يناير ٢٠٢٢
- ٦- السيد احمد فودة، الاثر الوسيط للتجنب الضريبي على العلاقة بين القيود المالية للشركات ومستوى الاحتفاظ بالنقدية، دراسة اختبارية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد ٢، يناير ٢٠٢٠
- ٧- رانيا هانى رمزى، انعكاسات التكامل بين البيانات الضخمة وسلاسل الكتل الرقمية على ممارسات التجنب الضريبي ومخاطراتها اسعار الاسهم فى بيئة الأعمال المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٣٤، ٢٠٢٣
- ٨- تامر ابراهيم السواح، اثر التخصص الصناعى لمراجع الحسابات واستقلالية مجلس الادارة على علاقة ادارة الأرباح بكفاءة الاستثمار، دراسة تطبيقية على الشركات بالبورصة المصرية مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٣٤، ٢٠٢١/٩
- ٩- سارة حمدى عطية، الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على العلاقة بين اتعابة عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية

- الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد ١، يناير ٢٠٢٢
- ١٠- طارق محمد عمر، قياس اثر التجنب الضريبي للشركات على تكلفة حقوق الملكية فى ضوء نظرية الوكالة، دراسة عملية فى بيئة الأعمال المصرية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة، الاسكندرية، عدد ١، يناير، ٢٠٢١
- ١١- عيد محمود ابو زيد، اثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية**، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، عدد ٥، مايو ٢٠٢٠
- ١٢- عبدالله جاسم محمد، اثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة كأحد متطلبات التنمية المستدامة، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بالكويت، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية**، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، ع ٢٤، ٢٠٢٢/٣
- ١٣- فوزى عبد الباقي فوزى، اثر التخصص القطاعى وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، دراسة اختيارية، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، عدد ١، يناير ٢٠٢٢
- ١٤- محمد سامى سلامة، اثر التخصص الصناعى للمراجع وجودة التقارير المالية على كفاءة الاستثمار، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية بالبورصة المصرية **مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ديسمبر ٢٠٢٠،
- ١٥- محمد عبد السلام الركابى، اثر انماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد ١، يناير ٢٠٢٢
- ١٦- محمد خميس جمعة، اثر نمط الملكية على اختيار عميل المراجعة مراقب حسابات متخصص صناعياً وتبنى مدخل المراجعة المشتركة، دليل تطبيقى بالشركات بالبورصة المصرية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد ٢، مايو/ ٢٠٢٢
- ١٧- محمد ماهر عبد الحميد، تأثير آليات حوكمة الشركات على العلاقة بين نفوذ المدير التنفيذى وممارسات التجنب الضريبي، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٣، ٢٠٢٢
- ١٨- محمد محفوظ محمد ، اطار مقترح للأحكام المهنية لمراجعة التقديرات المحاسبية فى ضوء تطبيق منظمات الأعمال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دراسة تطبيقية **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، عدد ٢، اغسطس، ٢٠٢٣

- ١٩- محمود عطية اسماعيل ، إطار مقترح لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة فى ضوء القانون رقم (٣) لسنة ٢٠٢٢، دراسة ميدانية، **مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٢، ٢٠٢٢
- ٢٠- مايكل سعد شوقى، بهاء محمد حسين، منى حسن ابو المعاطى، قياس وتفسير العلاقة بين التجنب الضريبى والسلوك غير المتماثل للتكلفة فى المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية، **مجلة البحوث الادارية والمالية والكمية**، كلية التجارة، جامعة السويس، عدد ٣، ٢٠٢٢
- ٢١- **معايير المراجعة (٢٤٠) مسؤولية المراجع بشأن الغش والتدليس**، معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار (١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨)، الجهاز المركزى للحسابات، الطبعة الاولى ٢٠٠٩
- ٢٢- **معايير المراجعة (٥٤٠) مراجعة التقديرات المحاسبية**، معايير المراجعة المصرية الصادرة بالقرار (١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨)، الجهاز المركزى للحسابات، الطبعة الاولى ٢٠٠٩
- ٢٣- **معايير (٢٤) ضرائب الدخل**، معايير المحاسبة المصرية، الجهاز المركزى للحسابات، القرار (٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠، جريدة الوقائع المصرية، العدد ١٤٣ / تابع ب/ ٢٤ / ٦ / ٢٠٢٠.
- ٢٤- نهى محمد زكى، اثر درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه بعملية على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية، دراسة تطبيقية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، عدد ٢، مايو ٢٠٢٠
- ٢٥- هبة جمال هاشم، اثر العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات واستقلالية مجلس الادارة على خيارات تصنيف تقارير التدفق النقدى، ادلة من البورصة المصرية، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، ١٤ يونيو ٢٠٢٣
- ٢٦- هاجر عبد الرحمن عبد الفتاح، اثر العلاقة بين محددات التحصين الإدارى وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة على ممارسات التجنب الضريبى، دراسة على الشركات بالبورصة المصرية **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢٠٢٣
- ٢٧- وائل حسين محمد، دور التخصص الصناعى للمراجع الخارجى فى الحد من ممارسات الفساد المالى، دراسة نظرية ميدانية، **مجلة الفكر المحاسبى** كلية التجارة، جامعة عين شمس ، العدد ٢، ٢٠١٩
- ٢٨- ياسر زكريا الشافعى، قياس مستوى التزام الشركات بالتأويب الالزامى لمراقب الحسابات، دراسة تطبيقية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، عدد ١، مجلد ٤، ٢٠٢٠

٢/١٢ المراجع الأجنبية:

- 29- Garcia-Blandon J., Argiles-Bosch, Josep M., Ravenda D., Castillo-Merino D. (2020). Auditor-provided tax services and tax avoidance: evidence from Spain. **Spanish Journal of Finance and Accounting**, 0210-2412 (Print) - : <https://doi.org/10.1080/02102412.2020.1723947>.
- 30- Hosseini, S. A., Khalighi, S., & Behbahaninia, (2021). Accounting Information Quality, Investment Efficiency, and Auditor Specialization. **International Journal of Finance & Managerial Accounting**
- 31 - Monique, A., & Harymawan, I. (2022). The Influence of Industrial Specialization Auditor on Audit Report Lag. **JABE (JOURNAL OF Accounting and Business Education**, 6(2), 10-21
- Prayogi, A., Lestari, P., & Setyorini, C.T. (2022). Internal Factors, External Factors and Earnings Management: Moderating Effects of Auditor Industry Specialization., **Global Financial Accounting Journal**
- 32 - Ismail, W. A. W., Hashim, M. H., Tjahjadi, B., & Kamarudin, I. R. (2022). Timeliness of Financial Reporting: The Examination of Auditor Tenure and Industry Specialization, 22
- 33- Al Qadasi, et al. (2022) Do Industry Specialist Audit Firms Influence Real Earnings Management? The Role of Auditor Independence <https://www.researchgate.net/publication/3583099> Vietnamese firms . **Journal of Asian Business Strategy** , Volume 7,
- 34- Braga, R. 2017. Effects of IFRS adoption on tax avoidance. *Cont. Fin. – USP, São Paulo, Brazil*, v. 28, n. 75, p. 407-424,
- 35- OECD, (2022) Glossary, Available online at, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> .
- 36- Shams, S., Bose, S., & Gunasekarage, A. (2022). Does corporate tax avoidance promote managerial empire building? **Journal of Contemporary Accounting & Economics**
- 37- Thongchai, C., & Ussahawanitchakit, P. (2015). Audit specialization and audit success: an empirical investigation of certified public accountants (CPAs) in Thailand. **The Business & Management Review**, 7(1), 395-407

- 38- Kirana, I. G. A. I., & Ramantha, I. W. (2020). The Effect of Auditor Rotation, Time Pressure, and Audit Tenure on Audit Quality with Auditor Specialization as Moderation Variable: (Empirical Study of Manufacturing Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange in 2014-2018). **International Research Journal of Management, IT and Social Sciences**,
- 39- Bills, K. L., Jeter, D. C., & Stein, S. E. (2015). Auditor industry specialization and evidence of cost efficiencies in homogenous industries. **The Accounting Review**, 90(5), 1721-1754
- 40- Ha, N., and Quyen, B. G. (2017). The relationship between state ownership and tax avoidance level: empirical evidence from
- 41- Hadi, A., Taylor, G., & Richardson, G. (2022). Are corruption and corporate tax avoidance in the United States related? **Review of Accounting Studies**, 27 (1), Empirical Study on the Influence of Non Debt Tax Shield on the Choice of Corporate Debt Levels Based On the Tax Preference Policy. **International Journal of Business and Social Science**, 7(1), 201-212.
- 42 - Satyadini, A. E. (2018). Empirical Approach of Tax Avoidance Risk Assessment Agung Endika Satyadini *Kajian Ekonomi Keuangan*,
- 43- Chytis, E., Tasios, S., Georgopoulos, I., & Hortis, Z. (2019). The relationship between tax avoidance, company characteristics and corporate governance: evidence from Greece. *Corporate Ownership & Control*, 16(4), 77
- 44 - Aronmwan, E. J., Okafor, C., (2019), " Corporate Tax Avoidance: Review of Measures and Prospects ", **International Journal of Accounting & Finance (IJAF)**, Vol. 8, No. 2, pp.34-37
- 45 - Satyadini, A. E. (2018). Empirical Approach of Tax Avoidance Risk Assessment Agung Endika Satyadini *Kajian Ekonomi Keuangan*,
- 46 - Chytis, E., Tasios, S., Georgopoulos, I., & Hortis, Z. (2019). The relationship between tax avoidance, company characteristics and corporate governance: evidence from Greece. *Corporate Ownership & Control*, 16(4), 77
- 47- Bae, S. H. (2017). The Association Between Corporate Tax Avoidance And Audit Efforts: Evidence From Korea. **The Journal of Applied Business Research**, 33(1), 153-172.
- 48 - Aronmwan, E. J., Okafor, C., (2019), " Corporate Tax Avoidance: Review of Measures and Prospects ", **International Journal of Accounting & Finance (IJAF)**, Vol. 8, No. 2, pp.34-37

- 49- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. and Lobo, G. 2016. Relation between Auditor Quality and Tax Aggressiveness: Implications of Cross-Country Institutional Differences . **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**
- 50- Jones, C., Temouri, Y., Cobham, A., (2018), " Tax haven networks and role of the Big 4 accountancy firms, **Journal of World Business**, Vol.181
- 51- OECD and G20, (2015) Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status ", Action 7, Final Report, OECD Publishing
- 52- McClure, R., Lanis, R., Govendir, B., (2016) Analysis Of Tax Avoidance Strategies of Top Foreign Multinationals Operating in Australia: An Expose", university of technology Sydney , Sbmmission134, Attachment 1
- 53- Karjalainen, J., Kasanen, E., Kinnunen, J., & Niskanen, J. (2020) Dividene management: Evidence from divid paying private SMEs in Finland. **Journal of Small Business Management**,
- 54- Mukhlisin, M, and Catholic, A.J , (2018) "Auditor Tenure and Auditor Industry Specialization as a Signal to Detect Fraudulent Financial Reporting ", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol.22, .5, pp11
- 55- Sanoran, K. L. (2022). Audit partner industry specialization and the cost of debt Evidence from Thailand. **Journal of International Accounting Rese**
- 56- Seddighi, R. (2020), "Auditor Quality, Earning Management and Tax Avoidance" , **Journal of Accounting and Auditing Researches** , 12 (46)

٣/١٢ مواقع الانترنت:

٥٥- موقع البورصة المصرية:

<https://www.egx.com.eg/ar/MarketIndicator.aspx>

٥٦- موقع مصر لنشر المعلومات:

<http://www.egidegypt.com>

٥٧- موقع مصر لنشر المعلومات:

<https://www.mubasher.info>