



مجلة البحوث المحاسبية

[/https://abj.journals.ekb.eg](https://abj.journals.ekb.eg)

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الاول

مارس 2024

دور التحول الرقوى للمنظومة الضريبية فى الحد من الفروق الدفترية الضريبية:
الدور الوسيط للجهد المبذول فى عملية المراجعة - دليل من الشركات المقيدة
بالبورصة المصرية

الدكتور

محمود موسى عبد العال متولى العيسوى

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

دور التحول الرقمي للمنظومة الضريبية فى الحد من الفروق الدفترية الضريبية: الدور الوسيط للجهد المبذول فى عملية المراجعة - دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

ملخص البحث

استهدف البحث دراسة واختبار دور التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية فى الحد من الفروق الدفترية الضريبية (BTDs) وبهدف تحديد ما إذا كان لهذا التحول دور فى الحد من السلوك الإنتهازي للإدارة والمتمثلة فى ممارسات إدارة الضريبة وإدارة الأرباح، وبما يشير بصورة ضمنية إلى اختبار مردود ذلك التحول الرقمى على جودة المعلومات المحاسبية. كما أمتد هدف البحث ليشمل اختبار الدور الوسيط للجهد المبذولة فى عملية المراجعة فى تفسير العلاقة التأثيرية الرئيسية محل البحث.

وقد أسفرت نتائج التحليل الأساسى عن وجود أثر سلبى معنوى مباشر للتحول الرقمى للمنظومة الضريبية المصرية على الفروق الدفترية الضريبية، وبما يعكس المردود الإيجابى لهذا التحول ودوره الرقابى فى الحد من ممارسات إدارة الضريبة والأرباح. وبشأن اختبار العلاقة التأثيرية ذاتها ولكن فى ظل الدور الوسيط للجهد المبذول فى عملية المراجعة والذى تم قياسه بدلالة كل من: تأخر تقرير المراجعة وأتعاب المراجعة. فقد أسفرت النتائج بأن تأخر تقرير المراجعة لا يتوسط العلاقة التأثيرية السلبية للتحول الرقمى للمنظومة الضريبية والفروق الدفترية الضريبية. وفى المقابل فأن الجهد المبذول فى عملية المراجعة مقاسا بدلالة الأتعاب يتوسط الأثر السلبى للتحول الرقمى للمنظومة الضريبية المصرية على الفروق الدفترية الضريبية وبما يعكس علاقة غير مباشرة بينهما. ومن خلال تحليل الحساسية والذى من خلال قام الباحث بتطبيق أسلوب تحليل المسار، توصل الباحث لنتائج تتفق مع ما توصل إليه التحليل الأساسى للبحث بشأن وجود أثر سلبى غير مباشر للتحول الرقمى للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية يتوسطه أتعاب المراجعة كمتغير وسيط جزئى.

ومن خلال التحليل الإضافي قام الباحث باعادة اختبار نموذج البحث في ضوء ما انتهى إليه التحليل الأساسي؛ فقد تم استبدال المتغير التابع (الفروق الدفترية الضريبية)، بمتغيرين تابعين كلاهما يعكس جودة التقارير المالية من منظور مغاير عن الآخر، وهما: إدارة الضريبة، وإدارة الأرباح. وأسفرت النتائج عن وجود أثر سلبي (إيجابي) مباشر للتحويل الرقمي للمنظومة الضريبية على إدارة الضريبة (معدل الضريبة الفعال). وكذلك وجود أثر سلبي غير مباشر للتحويل الرقمي للمنظومة الضريبية على إدارة الأرباح يتوسطه أتعاب المراجعة كمتغير وسيط كلي.

الكلمات المفتاحية: التحول الرقمي، المنظومة الضريبية المصرية، الفروق الدفترية الضريبية، تأخر تقرير المراجعة، أتعاب المراجعة، إدارة الضريبة، إدارة الأرباح.

**-Tax Differences: The Mediating Role of Audit Effort -
Evidence from Firms Listed in the Egyptian Stock Exchange**

Abstract:

The research examines the role of the digital transformation of the Egyptian tax system in reducing book- tax differences (BTDs), to determining whether this transformation has a role in reducing the opportunistic behavior of management, represented in tax management and earning management, and implicitly testing the effect of that digital transformation on accounting information quality. Also, the research goal was extended to testing the mediating role of audit effort, in attempt to Interpretation the main relationship.

The finding of the main analysis resulted in a direct negative effect of the digital transformation of the Egyptian tax system on the book- tax differences, which reflects the positive impact of this transformation and its monitoring role in reducing tax management and earning management. And regarding to testing the main relationship, considering the mediating role of the audit effort, which was measured by: audit report lag and the audit fees. The finding revealed that the audit report lag does not mediate the negative impact of the tax system digital transformation in reducing book- tax differences. On the other hand, audit fees, mediates the negative effect of the tax system digital transformation on book- tax differences, which reflects an indirect relationship between them. Through sensitivity analysis the researcher applied the path analysis and reached results consistent with the findings of the main analysis, that regarding an indirect negative effect of the tax system digital transformation on book- tax differences, mediated by audit fees as a partial mediation.

Through additional analysis, the researcher retested the research model considering what the basic analysis finding. The dependent variable (book- tax differences) was replaced with two dependent variables, both of which reflect the quality of financial reports from a different perspective: tax management and earnings management. The finding resulted in a direct negative (positive) effect of the digital transformation of the tax system on tax management (effective tax rate). There is also an indirect negative effect of the digital transformation of the tax system on earnings management, mediated by audit fees as a full mediation.

Key words: Digital Transformation - Egyptian Tax System - Book Tax Differences - Audit Report Lag- Audit Fee - Tax Management - Earnings Management.

أدت التطورات التكنولوجية المتسارعة فى بيئة الأعمال وما صاحب ذلك من انتشار المعاملات التجارية الإلكترونية بين الشركات وبعضها البعض، سواء كان ذلك داخل مصر أو خارجها، إلى اعتماد الشركات فى تنفيذ تلك المعاملات على أنظمة وتطبيقات تكنولوجية أكثر تقدماً. وفى سبيل ملاحقة تلك التطورات التكنولوجية؛ اتخذت وزارة المالية خطوات سريعة وجادة نحو تطوير مصلحة الضرائب المصرية باعتبارها الجهة المنوطة بتحصيل حقوق الدولة فيما يتعلق بما يتم تنفيذه من أعمال وما يتم تحقيقه من أرباح بواسطة منظمات الأعمال على اختلاف أحجامها وأشكالها. وقد سعت وزارة المالية بشكل جاد فى تطبيق آليات التحول الرقمى للمجتمع الضريبي المصرى باعتباره من أهم ركائز تطوير مصلحة الضرائب المصرية والارتقاء بمستوى المنظومة الضريبية المصرية؛ وبما يساعد على نمو وجذب الاستثمارات وضم الاقتصاد غير الرسمى للاقتصاد الرسمى، وأن كل هذا بدوره يساعد على تحقيق معدلات نمو مرتفعة من ناحية، ويساهم فى تحقيق قدر أكبر من العدالة الضريبية من ناحية أخرى.

وقد بدأت وزارة المالية ممثلة فى مصلحة الضرائب المصرية منذ عدة سنوات فى العمل التدريجى على التحول من النمط الورقى إلى النمط الإلكتروني فى المعاملات الضريبية عن طريق التعاقد مع كبرى الشركات العالمية، مثل Microsoft و IBM، والاستفادة من تلك الشركات فى تصميم وتنفيذ أنظمة التحول الرقمى. وقد صاحب ذلك اصدار مجموعة من القرارات والتعليمات وذلك بهدف اتمام عملية التحول الرقمى فى أسرع وقت ممكن، إذ أن أحد دوافع هذا التحول الرقمى هو ضمان قدر أكبر من الامتثال (الالتزام) الضريبي (Tax Compliance) من قبل الممولين. وظهرت نتائج هذا التغيير فى التحول من تقديم الإقرار الضريبي الورقى إلى تقديمه بشكل الكترونى، وكذلك اصدار وتنفيذ المعاملات التجارية مع الإلتزام بنظام الفاتورة والإيصال الإلكتروني، بما يتواءم مع أحدث الأنظمة المحاسبية والمالية لإدارة الشركات كأنظمة ERP. ويترتب على كل ما سبق تكامل سلسلة إدارة البيانات والمعلومات بين الممول ومصلحة الضرائب وباقى أطراف منظومة الأعمال، وأن هذا قد يؤدى

مستقبلاً لتبنى فلسفة الاقرارات الضريبية مسبقة الملء⁽¹⁾ Pre-Filled Tax Returns، مما يساعد على تقديم اقرارات ضريبية تتسم بالدقة تعكس زيادة ثقة الممول فى السلطة الضريبية للدولة.

ويعتقد الباحث بأن التحول الرقمى للمنظومة الضريبية له تأثيرات جوهرية على المعلومات الواردة بالقوائم المالية وكذلك الاقرارات الضريبية المختلفة التى يقدمها الممول الضريبى. إذ أن الدوافع الإنتهازية للإدارة تجعل من إدارة الضريبة وإدارة الأرباح بمثابة وجهان لعملة واحدة؛ فغالبا ما تستهدف الإدارة تحقيق مصالحها ومصالح الملاك من خلال تعظيم الأرباح المحاسبية، ودون أن يتبع ذلك تحمل الكثير من الأعباء والإلتزامات الضريبية. وفى مثل هذه الحالات تظهر الفروق بين الربح المحاسبى والربح الخاضع للضريبة بصورة كبيرة، وهو ما يعرف بالفروق الدفترية الضريبية (Book-Tax Differences-BTDs).

ولذلك يدعى البعض بأن زيادة قيمة الفروق الدفترية الضريبية (BTDs) ما هى إلا انعكاس لممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبى معا (e.g. Hanlon et al., 2012; Huang and Wang, 2013; Irawan et al., 2020). وبالتالي فقد يظهر المردود الإيجابى؛ جراء التحول الرقمى للمنظومة الضريبية؛ فى زيادة مستويات الامتثال الضريبى؛ ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الضريبة من ناحية، بالإضافة إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية نتيجة للحد من ممارسات إدارة الأرباح من ناحية أخرى (e.g. Tang and Firth, 2011; Blaylock et al, 2012; Abdul Wahab and Holland, 2015).

وفى ضوء ما سبق، تظهر أهمية ودور عملية التحول الرقمى وميكنة المجتمع الضريبى ككل فى الحد من العديد من الممارسات والتباينات فى الاقرارات الضريبية وما تحتويه من بيانات ومعلومات مالىة ومحاسبية يقر عنها الممولين. بالإضافة لذلك يحمل التحول الرقمى

(1) تقوم فكرة الاقرارات الضريبية مسبقة الملء على أساس قيام مصلحة الضرائب باستخدام البيانات والمعلومات المستمدة من طرف ثالث بالإضافة إلى مصادر مصلحة الضرائب الخاصة لجمع البيانات ذات الصلة بالمولين التى كانت تستخدم مسبقا فى عملية مطابقة البيانات من أجل اعداد الاقرارات الضريبية (Evans & Tran-Nam, 2012).

للمنظومة الضريبية فى طياته انعكاسات محاسبية ومهنية هامة ينبغى دراستها وتحليلها والبحث فى نتائجها، وخاصة فيما يتعلق بعملية المراجعة وتحديد الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات فى تنفيذها. إذ يرتبط الجهد المبذول فى عملية المراجعة بقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والتحريفات المرتبطة بالسلوك الإنتهازى للإدارة. بالإضافة إلى ذلك يصاحب التغيرات المؤسسية فى النظم الضريبية السائدة قدر أكبر من مخاطر عملية المراجعة نتيجة زيادة المخاطر الضريبية وخاصة فى الفترات الأولى للتطبيق. وبالتالي فإن دراسة واختبار مردود التحول الرقوى للمنظومة الضريبية على عملية المراجعة وتحديد الجهد المبذول فى تنفيذها بات أمرا مهما فى الأونة الأخيرة. ولذلك تتمثل مشكلة البحث فى الإجابة على التساؤلات البحثية التالية:

- ما هو مفهوم التحول الرقوى للمنظومة الضريبية، وما هى خطوات وأبعاد تنفيذه فى البيئة المصرية؟
- هل يؤثر التحول الرقوى للمنظومة الضريبية المصرية على الفروق الدفترية الضريبية؟
- هل الجهد المبذول فى عملية المراجعة (مقاسا بأتعاب عملية المراجعة وتأخر تقرير المراجعة) يتوسط العلاقة التأثيرية بين التحول الرقوى للمنظومة الضريبية والفروق الدفترية الضريبية؟
- هل للتحول الرقوى للمنظومة الضريبية المصرية دور فى الحد من ممارسات إدارة الضريبة وإدارة الأرباح؟

ومن خلال الإجابة على التساؤلات البحثية السابقة، يحقق البحث أهدافه ودوافعه، والمتمثلة فى دراسة واختبار أثر التحول الرقوى للمنظومة الضريبية المصرية على الفروق الدفترية الضريبية (BTDS) وبهدف تحديد ما إذا كان لهذا التحول دور فى الحد من السلوك الإنتهازى للإدارة والمتمثلة فى ممارسات إدارة الضريبة وإدارة الأرباح، وبما يشير بصورة ضمنية إلى اختبار مردود ذلك التحول على جودة المعلومات المحاسبية. كما يقف وراء هذا البحث العديد من الدوافع من أهمها: التطرق لمجال بحثى يعانى من ندرة ملموسة وإيجاد

دليل علمى على مدى صحة العلاقة الرئيسية محل الدراسة فى بيئة الاعمال المصرية وفق منهجية بحثية علمية فى محاولة لاستكمال البحوث المصرية المماثلة فى هذا الصدد. ويستمد البحث أهميته الأكاديمية لكونه يعد امتدادا للبحوث المحاسبية التى تتناول العلاقة بين اثنين من فروع المعرفة وهما المحاسبة والضرائب. وليس هذا فحسب؛ حيث يتطرق لقضية بحثية تتصف بالحدائثة نسبيا، وخاصة فى البيئة المصرية، والتى شهدت مؤخرا تطورات متلاحقة فى عملية التحول الرقمية. وبالتالي باتت معرفة تبعات التحول الرقمية للمنظومة الضريبية على الجهد المبذول فى عملية المراجعة من ناحية وأنعكاسات ذلك على جودة المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى أمرا غاية فى الأهمية. كما يستمد البحث أهميته العملية لكونه يهدف إلى تقديم أدلة عملية تجريبية بشأن المردود الإيجابى لعملية التحول الرقمية للمنظومة الضريبية على المجتمع الضريبى، وهو ما يعتبره الباحث بمثابة تقييم لمدى قدرة المنظومة الضريبية الجديدة على تحقيق جانب كبير من أهدافها والذى يتمثل فى زيادة مستويات الامتثال الضريبى للممولين الخاضعين للضريبة.

وبالرغم من كثرة دوافع البحث، والتى من أهمها تضيق الفجوة البحثية فى هذا المجال؛ إلا أن من حدود البحث اقتضاره على اختبار العلاقات محل الدراسة باستخدام البيانات الفعلية لعينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وبعد استبعاد البنوك والشركات المالية الأخرى وذلك لأنها تخضع لمتطلبات محاسبية وضريبية خاصة. وفيما يتعلق بالمتغيران اللذان يعكسان الجهد المبذول فى عملية المراجعة وهما: تأخر تقرير المراجعة وأتعاب المراجعة؛ فإن البحث يقتصر البحث على اختبار العلاقات محل الدراسة فى سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة فقط. وأخيرا تقتصر الحدود الزمنية للبحث على الفترات المالية من 2015 إلى 2022، وهى فترة ملائمة لكونها اشتملت على الفترات المالية التى شهدت عملية التحول الرقمية للمنظومة الضريبية، وكذلك الفترات السابقة على البدء فى تنفيذ عملية التحول الرقمية.

وحتى يتم تحقيق أهداف البحث والإجابة على تساؤلاته، وفى ضوء حدوده، سيتم تنظيم البحث بحيث يتناول الباحث من خلال القسم الثانى، الإطار النظرى للبحث، ويعرض من

خلاله التأصيل النظرى لمفهوم التحول الرقى لمنظومة الضريبية وخطوات وأبعاد تنفيذه فى البيئة المصرية، وكذلك مفهوم وأسباب نشأة الفروق الدفترية الضريبية ومردودها المحاسبى. بالإضافة إلى دراسة تحليلية بشأن العلاقات المتوقعة بين متغيرات البحث، وذلك على النحو الذى يمكن الباحث من اشتقاق فروضه. بينما يتناول القسم الثالث، منهجية البحث، ويقدم الباحث من خلاله وصفا لمجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى النماذج والأساليب الاحصائية المستخدمة، وكيفية قياس المتغيرات، والاحصاءات الوصفية. وقد خصص القسم الرابع من البحث لعرض نتائج اختبار فروضه باستخدام بيانات فعلية أمكن الحصول عليها من خلال تحليل محتوى التقارير المالية وقرارات الجمعيات العمومية المنشورة. ويتناول القسم الخامس بعض التحليلات الأخرى والتي يمكن من خلالها التحقق من صلاحية نتائج البحث، وتقديم نتائج إضافية تساهم فى تفسير ما انتهت إليه نتائج اختبار الفروض فى ظل التحليل الأساسى. وأخيرا، يعرض الباحث فى القسم السادس من البحث ملخصا لأهم نتائجه وتوصياته ومجالات البحوث المستقبلية.

2- الإطار النظرى واشتقاق فروض البحث

يتناول الباحث فى هذه الفرعية التأصيل النظرى لمفهوم التحول الرقى لمنظومة الضريبية وخطوات وأبعاد تنفيذه فى البيئة المصرية، وتأثيراته المحتملة فيما يتعلق بمستوى الامتثال الضريبى من قبل الممولين وتحديد ما إذا كان لهذا التحول الرقى دورا فى الحد من الفروق الدفترية الضريبية (BTDs)، ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الضريبة وإدارة الأرباح. ويتناول الباحث أيضا مفهوم الفروق الدفترية الضريبية وأنواعها وأسباب نشأتها ومردودها المحاسبى، وتحديد انعكاساتها على جودة التقارير المالية. كما يتناول الباحث الدور الوسيط المحتمل للجهد المبذول فى عملية المراجعة من منظور مخاطر عملية المراجعة فى سياق العلاقة الرئيسية للبحث. وذلك عن طريق استقراء وتحليل وتقييم الدراسات السابقة ذات الصلة، وذلك تمهيدا لاشتقاق فروض البحث، على النحو الوارد بالفرعيات التالية.

2-1 التحول الرقى لمنظومة الضريبية: المفهوم وآليات التنفيذ

ترتب على رقمنة بيئة الأعمال زيادة كبيرة في حجم التجارة الإلكترونية، وكان لزاماً على الإدارات الضريبية في معظم دول العالم مسايرة ذلك الاتجاه، وذلك من خلال استخدام النظم الضريبية الإلكترونية (Electronic Tax Systems) مع الأخذ في الاعتبار متطلبات التحول الرقمي (Digital Transformation) لمعظم المهام الضريبية، حيث تعتبر النظم الضريبية الإلكترونية امتداداً لمفاهيم الحكومة الإلكترونية (E-Governance)، والتجارة الإلكترونية، فمن خلال تلك النظم يتم تبادل البيانات من خلال نظم تكنولوجيا الاتصالات بين الممولين والإدارة الضريبية. وتستند النظم الضريبية الإلكترونية إلى تطبيقات تكنولوجيا المعلومات في معالجة العديد من القضايا والمشاكل وبما يساهم في تحفيز الممولين على تحقيق قدر أكبر من الامتثال الضريبي.

ويعرف التحول الرقمي بأنه: "استخدام كافة التطبيقات الرقمية، ووسائل تكنولوجيا المعلومات، لتحويل نموذج الأعمال التقليدي الورقي إلى نموذج أعمال رقمي بغرض تحقيق سرعة ودقة في التعاملات التجارية وخفض تكلفة ووقت معالجة المعاملات" (Berman, 2012). كما عرف Hess et al. (2016) التحول الرقمي على أنه: "تغيير نموذج الأعمال من النموذج التقليدي الذي يعتمد على العمليات الورقية إلى نموذج يعتمد على التكنولوجيا الرقمية، وذلك من خلال استخدام تطبيقات ذكاء الأعمال وغيرها من التطبيقات واستخدام وسائل تكنولوجيا المعلومات وتغيير الهيكل التنظيمي لمنظمات الأعمال ليواكب التحول الرقمي". ومن منظور سلوكي إجتماعي عرف Kotarba (2018) التحول الرقمي على أنه: "تعديل نماذج الأعمال التقليدية لنماذج أعمال ناتجة عن التقدم التكنولوجي والابتكار والتي تؤدي إلى تغييرات في سلوك المستهلك والسلوك الاجتماعي".

وتتعدد تطبيقات التحول الرقمي، والتي لخصتها دراسة نصير (2021) في انترنت الأشياء (Internet of Things)، وهي آلية لتبادل البيانات بالتواصل الشبكي المرئي. والحوسبة السحابية (Cloud Computing) باعتبارها أداة تخزين البيانات، وسلاسل الكتل (Block Chain) في مجال الخدمات المالية للدفع بالعملة الافتراضية، والذكاء الاصطناعي (Artificial Intelligence) لزيادة القدرة على التعلم والاستنتاج، والدفع المباشر (Peer

(To Peer) لامكانية تخزين القيمة وانتقالها واستثمارها، والدفع الالكتروني، والدفع غير النقدي لأداء مقابل الخدمات الحكومية، وشبكات الالياف الضوئية (National Broadband Network) بسهولة وسرعة الاتصال. وبخصوص منافع التحول الرقمي فهي ولا شك كثيرة ومتعددة، ولعل من أهمها: كسر الحواجز الجغرافية، وتأدية الخدمات بسرعة فائقة، فضلا عن تخفيض تكلفتها وتحسين جودتها، بالإضافة إلى زيادة عدد المستفيدين من الخدمات وهو أمر غاية في الأهمية وخاصة بالنسبة لمصلحة الضرائب المصرية التي تسعى بشتى الطرق نحو توسيع قاعدة المجتمع الضريبي من خلال الوصول إلى كافة الممولين.

وبخصوص الوضع في مصر، فقد اتخذت الحكومة المصرية في الأونة الأخيرة خطوات جادة في مجال التحول الرقمي وبما يخدم تحقيق رؤية الدولة المصرية 2030. بداية من انشاء المجلس القومي للمدفوعات برئاسة رئيس الجمهورية، وذلك بموجب القرار الجمهوري رقم (89) لسنة 2017، والذي تمثلت إحدى اختصاصاته في العمل على تحقيق الشمول المالي بهدف دمج أكبر عدد من المواطنين في النظام المصرفي وضم القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي وتخفيض تكلفة انتقال الأموال وزيادة المتحصلات الضريبية. وتلى ذلك انشاء المجلس الأعلى للمجتمع الرقمي بموجب القرار الجمهوري رقم (501) لسنة 2017، والذي تم اعادة تشكيله بموجب القرار الجمهوري (511) لسنة 2022 والتي تمثلت أهم اختصاصاته في إقرار استراتيجية قومية لبناء دولة رقمية متكاملة واعتماد السياسات والإجراءات والآليات اللازمة لتحقيق ذلك.

وبشكل أكثر تحديدا، وفيما يتعلق بخطوات وأبعاد تنفيذ التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية؛ فهي ولا شك كانت متعددة وجاءت بواتيرة متسارعة وكان هدفها الأساسي تشجيع الممولين على الامتثال الضريبي، ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية والذي يتحقق نتيجة زيادة حجم المجتمع الضريبي ودمج الاقتصاد غير الرسمي في المنظومة الضريبية للدولة. وفي هذا الصدد اتخذت وزارة المالية، ممثلة في مصلحة الضرائب المصرية، العديد من الخطوات في سبيل ميكنة المجتمع الضريبي المصري، منها تطوير امكانيات العنصر

البشرى، ورفع الكفاءة التكنولوجية للبنية التحتية مع اقتناء واستخدام أحدث البرامج والتطبيقات من كبرى الشركات العالمية. ولخصت دراسة شحاتة (2020) محاور تطوير المنظومة الضريبية الإلكترونية فى المحاور الخمسة التالية:

- تطوير الإجراءات الضريبية باعادة هندسة اجراءات العمل فى مصلحة الضرائب المصرية.
- الميكنة الشاملة للعمليات الضريبية.
- تطوير بيئة وأماكن العمل بتحديث مقار الأموريات لتوفير بيئة عمل ملائمة.
- تطوير العنصر البشرى، وذلك بالتدريب على أحدث النظم الضريبية، والتعامل مع النظم الإلكترونية الحديثة.
- اصدار وتعديل التشريعات الضريبية لتتواءم مع مراحل التطوير بالمصلحة.

وفيما يتعلق بأبعاد التحول الرقمى للمنظومة الضريبية وخطواتها التنفيذية؛ فقد كانت أولى الخطوات هى إلزام الممولين بتقديم الاقرارات الضريبية من خلال المنظومة الالكترونية بدلا من الاقرارات الورقية⁽²⁾. وتلى ذلك مرحلة تطبيق الفاتورة الالكترونية وهى مستند رقمى يتم اصداره وحفظه بصيغة الكترونية منظمة عبر نظام الكترونى وتحتوى على متطلبات الفاتورة الضريبية، وهذا المستند الرقمى يثبت معاملات بيع السلع والخدمات، ويتم اعداده والتوقيع عليه الكترونيا، وارساله واستلامه من خلال منظومة الفواتير الالكترونية بمعرفة الممول، كما يتم مراجعته والتحقق منه لحظيا من جانب مصلحة الضرائب.

(2) صدر قرار وزير المالية رقم 744 لسنة 2018 بإلزام الأشخاص الاعتبارية ما عدا شركات الاشخاص بارسال الاقرارات الضريبية من خلال بوابة الحكومة الالكترونية. ثم صدر قرار وزير المالية رقم 643 لسنة 2019 بإلزام شركات الأموال بارسال النماذج الضريبية الخاصة بالخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة والضريبة على توزيعات الأرباح والأرباح الرأسمالية من خلال بوابة الحكومة الالكترونية. تلى ذلك صدور قرار وزير المالية رقم 296 لسنة 2020 بإلزام الممولين من الأشخاص الطبيعيين بارسال الاقرارات الضريبية بالوسائل الالكترونية اعتبارا من أول يناير 2021.

وفيما يتعلق بمنظومة الفاتورة الإلكترونية فقد صدر قرار وزير المالية رقم 188 لسنة 2020 بإلزام المسجلون بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية تتضمن التوقيع الإلكتروني لمصدرها والكود الموحد الخاص بالسلعة أو الخدمة محل الفاتورة المعتمدة من مصلحة الضرائب المصرية. على أن تحدد الضوابط والشروط الفنية الواجب الالتزام بها ومراحل تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية بقرار من رئيس مصلحة الضرائب المصرية. وبناء عليه أصدر رئيس مصلحة الضرائب المصرية عدد من القرارات⁽³⁾ لعدد من المراحل في طريق تنفيذ نظام الفاتورة الإلكترونية مع إلزام المسجلين بالعديد من الضوابط والشروط الفنية أهمها:

(3) القرار رقم 386 لسنة 2020 والخاص بالمرحلة الأولى، وتم إلزام عدد 134 شركة مسجلة بمركز كبار الممولين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية اعتباراً من 2020/11/15. والقرار رقم 518 لسنة 2020 كمرحلة ثانية لتطبيق نظام الفاتورة الإلكترونية بإلزام عدد 350 شركة من المسجلين بالمركز الضريبي لكبار الممولين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية اعتباراً من 2021/2/15. والقرار رقم 85 لسنة 2021 الخاص بالمرحلة الثالثة بإلزام كافة الشركات المسجلة بالمركز الضريبي لكبار الممولين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية عما تبعية من سلع أو تؤديه من خدمات اعتباراً من 2021/5/15. والقرار رقم 195 لسنة 2021 بإلزام كافة الشركات المسجلة بمركز متوسطى الممولين (القاهرة) ومركز كبار الممولين المهن الحرة (مدينة نصر) بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية وذلك اعتباراً من 2021/9/15. والقرار رقم 443 لسنة 2021 كمرحلة خامسة بإلزام المجموعة الأولى من مأموريتى الاستثمار والمساهمة بالقاهرة بأجمالى عدد 3737 شركة بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية وذلك اعتباراً من 15 ديسمبر 2021. والقرار رقم 619 لسنة 2021 بإلزام المجموعة الثانية من الشركات المسجلة فى مأموريتى الاستثمار والمساهمة بالقاهرة بإصدار الفواتير الضريبية الإلكترونية اعتباراً من 15 فبراير 2022. والقرار رقم 208 لسنة 2022 لبدء المرحلة السابعة بإلزام كافة الشركات المسجلة بمناطق (القاهرة - الجيزة - القليوبية) وفقاً لبيان قائمة الممولين المعلن عنها على موقع مصلحة الضرائب المصرية <https://www.eta.gov.eg> بإصدار الفواتير الضريبية الإلكترونية وذلك اعتباراً من 15 يونيو 2022. والقرار رقم 323 لسنة 2022 بإلزام جميع الشركات المسجلة بالمأموريات الضريبية بكافة محافظات الجمهورية وفقاً لقائمة الممولين المعلن عنها على موقع مصلحة الضرائب المصرية بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية وذلك تطبيقاً للمرحلة الثامنة.

- استخراج شهادة التوقيع الإلكتروني.
- استخدام نظام تكويد GS1 أو نظام تكويد داخلي يتم ربطه بنظام التصنيف GPC.
- تنفيذ اجراءات تسجيل الشركة بمنظومة الفاتورة الالكترونية باستخدام رقم التسجيل الضريبي والبريد الإلكتروني الخاص بالشركة.
- توفير البيانات اللازمة لتسجيل مسئول إدارة منظومة الفاتورة الضريبية الالكترونية بالشركة.
- تنفيذ الخطوات اللازمة للتكامل مع منظومة الفاتورة الضريبية الالكترونية بالمصلحة وحالات الاختبار الخاصة بوظائف المنظومة وذلك للشركات التي يتوافر لديها ERP System.
- استخدام بوابة منظومة الفاتورة الالكترونية (Portal) وذلك للشركات التي لا يتوافر لديها ERP System.
- البدء في اصدار الفواتير من خلال بيئة التشغيل الفعلى للمنظومة.

واستكمالاً للخطوات التنفيذية التي اتخذتها الحكومة المصرية بشأن عملية التحول الرقمي. فقد وافق مجلس الوزراء في نوفمبر 2020 على الترخيص لوزارة المالية بتأسيس شركة متخصصة في تشغيل الحلول التكنولوجية الضريبية بأسم شركة تكنولوجيا وتشغيل الحلول الضريبية E-Tax. ذلك في اطار تطوير المنظومة الضريبية المصرية مع الارتقاء بالخدمات التي تقدمها الدولة في مجال الضرائب. إذ تقوم الشركة بتقديم خدمات المنظومة الالكترونية الضريبية وادارة وتشغيل وتطوير تلك المنظومة بما يخدم أهداف الميكنة للمجتمع الضريبي ككل، وهي أيضا المسئولة عن إدارة منظومة الفاتورة الالكترونية⁽⁴⁾ والبوابة الموحدة لمصلحة الضرائب المصرية مع تقديم خدمات الدعم الفني والميداني للمشروعات

(4) صدر قرار وزير المالية رقم 337 لسنة 2022 في 2022/7/19 بشأن الترخيص لشركة تكنولوجيا تشغيل الحلول الضريبية E-Tax بالعمل كمقدم خدمة لمنظومة الفاتورة الضريبية الإلكترونية.

وتقديم الخدمات المتخصصة الى الممولين فى مجال المنظومة الضريبية وتقديم الاستشارات والحلول التكنولوجية، وذلك تيسيرا على المتعاملين مع مصلحة الضرائب المصرية. ويعتقد الباحث ومن خلال ما سبق عرضه من خطوات تنفيذية اتخذتها وزارة المالية -مصلحة الضرائب المصرية- فى سبيل تنفيذ التحول الرقمية بأبعاده المختلفة، فقد يصل بنا الأمر مستقبلا إلى تطبيق أسلوب الاقرارات الضريبية مسبقة الملء⁽⁵⁾. وتعكس الاقرارات الضريبية مسبقة الملء قيام مصلحة الضرائب باستخدام البيانات والمعلومات المستمدة من طرف ثالث بالإضافة إلى مصادر مصلحة الضرائب الخاصة لجمع البيانات ذات الصلة بالمولين التي كانت تستخدم مسبقا فى عملية مطابقة البيانات من أجل اعداد الاقرارات الضريبية (Evans et al., 2021). ويتوقع الباحث بأن يكون لمنظومة الفواتير الإلكترونية وكذلك عمليات الملء المسبق للاقرارات الضريبية دورا مهما فى عمل الهيئات الإيرادية، مع التأكيد على أن نجاح كافة الأساليب المستحدثة فى هذا الصدد، مرهون بتنفيذ آليات التحول الرقمية على مستوى جميع الصناعات والأنشطة وكافة المواقف الحياتية، وبصورة تمكن من جمع ومعالجة كم هائل من البيانات بصورة أسرع وأكثر دقة. وفى هذه الحالة يمكن القول بأن القابلية غير المسبوقة للوصول إلى البيانات والمعلومات من خلال آليات التحول الرقمية لم تغير فقط نظام وآليات العمل فى مصلحة الضرائب؛ ولكن غيرت أيضا نماذج وأوعية أذخار وتشغيل البيانات، وأن كل هذا بدوره يساعد على تقديم اقرارات ضريبية تتسم بالدقة؛ من شأنها زيادة ثقة الممول فى السلطة الضريبية؛ يتبعه قدر أكبر من الامتثال الضريبى.

2-2 الفروق الدفترية الضريبية (المفهوم والأسباب والمردود المحاسبى)

تعكس الفروق الدفترية الضريبية (BTDS) الفروق بين صافى الربح المحاسبى وصافى الربح الضريبى. إذ يتحدد صافى الربح المحاسبى فى ضوء معايير التقرير المالى

(5) بدأت فكرة الملء المسبق للاقرارات فى الدنمارك أواخر الثمانينيات، ثم امتدت بعد ذلك إلى بلدان الشمال الاوروبى ودول الاتحاد الاوروبى وعلى مستوى بالولايات المتحدة الأمريكية بولاية كاليفورنيا. إذ توسعت عملية الملء المسبق للأقرار الضريبى لتصبح مكونا رئيسيا داخل استراتيجيات الخدمات الإلكترونية لسلطات الضريبية فى العديد من البلدان المتقدمة والنامية (Evans & Tran-Nam, 2012).

المطبقة (IFRS)، وهو بذلك يعكس النتيجة النهائية لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عن نفس الفترة، في حين يتحدد صافى الربح الضريبي في ضوء التشريعات القانونية والضريبية السائدة في الدولة. وعرف (Hanlon et al. (2012) الفروق الدفترية الضريبية على أنها: "الفرق بين ما تقدمه الشركة كربح خاضع للضريبة وما تفصح عنه الشركة كربح محاسبي". وبخصوص أنواع الفروق الدفترية الضريبية وأسباب نشأتها، فقد فرق معيار المحاسبة المصري (24) "ضرائب الدخل" بين نوعين من الفروق وهما: الفروق الدائمة، والفروق المؤقتة، وأن معيار التفرقة بينهما يرجع لأسباب نشأة كل منهما.

وفي ضوء ما ورد بمعيار المحاسبة المصري (24) تعرف الفروق الدائمة بأنها "الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تنشأ نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لبعض العناصر ومثل هذه الفروق تنشأ في فترة معينة ولا تنعكس في المستقبل". وتنشأ الفروق الدائمة نتيجة ما يتضمنه التشريع الضريبي من إعفاءات واستقطاعات إضافية وتهدف إلى تحقيق أبعاد إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية، كما هو الحال عندما يتم إستبعاد إيرادات معينة من الخضوع للضريبة. وقد تنشأ أيضا بسبب عدم السماح بخصم أنواع معينة من المصروفات أو السماح بخصم مصروفات تزيد عن المصروفات الفعلية التي تحملتها المنشأة. وأن هذه الفروق تظل قائمة ما دامت المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية كما هي دون تغيير ومن ثم لا يرتبط بهذه الفروق أى آثار مستقبلية، وهي بذلك أيضا لا تمثل مشكلة محاسبية، ولا ينتج عنها الإعتراف بأى ضريبة مؤجلة. كما عرف معيار المحاسبة المصري (24) الفروق المؤقتة على أنها "الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تنشأ نتيجة إلى وجود فروق بين القيمة الدفترية للأصول والالتزامات في قائمة المركز المالى والأساس الضريبي لهذه الأصول والالتزامات". وسوف ينتج عن هذه الفروق اختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عندما نشأتها ولكن في السنوات التالية تنعكس هذه الفروق ويتم تسويتها تدريجيا مما يؤدي إلى ضرورة الإعتراف بأصول أو إلتزامات ضريبية مؤجلة.

وفيما يتعلق بالوضع في مصر وبالرغم من أن المادة 17 من القانون 91 لسنة 2005 أكدت على أن الربح الضريبي يتحدد في ضوء صافي الربح من واقع قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبية المصرية إلا أن وعاء الضريبة يتحدد في ضوء تطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه. ونتيجة لذلك تتعدد أسباب نشأة الفروق الدفترية الضريبية في مصر، ومنها على سبيل المثال: الإيرادات التي تدرج بقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبية، وقد تقرر إعفائها من الضريبة وفقا لأحكام المادة (50) من القانون 91 لسنة 2005. وكذلك وجود بعض التكاليف والمصروفات المحملة لقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، ولكنها في نفس الوقت لا تعد من التكاليف واجبة الخصم للأغراض الضريبية، وذلك على النحو الوارد بالمادتين (24) و(52) من القانون سالف الذكر. وبالتالي يمكن القول بأن التشريع الضريبي المصري ممثلا في القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما يحملان في طياتهما العديد من الأحكام والنصوص التشريعية التي تنطوي على أسباب جوهرية لنشأة الفروق الدفترية الضريبية وبقيم كبيرة نسبيا؛ مما يستلزم ضرورة التعرف على محددات نشأة تلك الفروق من منظور محاسبي ومهني في البيئة المصرية.

وللتأكيد على أهمية الفروق الدفترية الضريبية ومردودها المحاسبي، فقد تناولت العديد من البحوث المحاسبية بالدراسة والاختبار انعكاسات الفروق الدفترية الضريبية على جودة المعلومات والتقارير المالية وتبعات ذلك على قرارات مستخدمي تلك التقارير وغيرهم من أصحاب المصالح المعنيين بأمر الشركة. وفي هذا الصدد ناقشت دراسة Desai and Dharmapala (2006) الأدلة بشأن فضائح كبرى الشركات مثل: (Xerox – Tyco – Enron) واثبتت أن المديرين يستغلون الفروق بين نظامي اعداد التقارير المالية والتقارير الضريبية بشكل انتهازي بما يحقق مصالحهم؛ وهذا بدوره يؤثر سلبا على جودة الأرباح سواء المحاسبية أو الضريبية. ويدعى Jackson (2015، 2009) بأن الفروق الدفترية الضريبية ما هي إلا إنعكاس لعميات إدارة الأرباح، فكلما انخفضت تلك الفروق كان ذلك دليل على انخفاض ممارسات إدارة الأرباح. وفي السياق ذاته وبالتطبيق على عينة من الشركات الصينية، تناولت دراسة Tang and Firth (2011) العلاقة بين الفروق الدفترية

الضريبية وإدارة الأرباح وإدارة الضريبة، وتوصل الباحثان إلى أن الشركات التي لديها حوافز قوية لإدارة الأرباح وكذلك إدارة الضريبة تكون لديها مستويات مرتفعة من الفروق الدفترية الضريبية غير الطبيعية (Abnormal BTDs)؛ وأشار الباحثان إلى أن السبب في ذلك يرجع إلى المرونة التي تتصف بها المعايير المحاسبية وذلك فيما يتعلق باختيار الطرق المحاسبية؛ حيث يتجه المديرين الذين لديهم حافز للتلاعب في أداء الشركة لاستخدامها بشكل انتهازي مع القوانين الضريبية؛ مما يؤدي لظهور الفروق الدفترية الضريبية. ويدعى آخرون بأن الشركات التي لديها فروق دفترية ضريبية إيجابية كبيرة (الربح المحاسبي أكبر من الربح الضريبي) من المحتمل أن تكون بسبب إدارة الأرباح، أو التجنب الضريبي (Blaylock et al., 2012).

وفي السياق ذاته، اختبرت دراسة أجراها (Huang and Wang, 2013) العلاقة بين الفروق الدفترية الضريبية وجودة الأرباح باستخدام عينة من البنوك التجارية في تايوان حيث تتوافق الأدلة في تلك الدراسة مع الافتراض القائل بأن الفروق الدفترية الضريبية المؤقتة الكبيرة مرتبطة بانخفاض جودة الأرباح مما يعد دليلاً للاستنتاجات التي تفيد بأن هناك ارتباط بين الفروق الدفترية الضريبية وجودة الأرباح موجود أيضاً في القطاع المصرفي. بل والأكثر من ذلك فقد اعتبرت دراسة (Noga and Schnader, 2013) المعلومات بشأن الفروق الدفترية الضريبية أحد عوامل التنبؤ بالإفلاس، فقد ساهمت المعلومات المتعلقة بالتغيرات غير الطبيعية في الفروق الدفترية الضريبية في التنبؤ بالشركات التي تزيد لديها احتمالية الإفلاس خلال الخمس سنوات القادمة. وأكد الباحثان على أن الفجوة الكبيرة غير المتسقة بشأن الفروق الدفترية الضريبية تشير إلى زيادة المخاطر على مستوى الشركة، كما أرجعت الدراسة نشأت الفروق الدفترية الضريبية لسببين، منها أسباب مشروعة، تتمثل في الاختلافات بين نظامي تحديد الربح المحاسبي والضريبي، واتباع سياسات التخطيط الضريبي السليم، بينما تتمثل الأسباب غير المشروعة في التلاعب بالبيانات المالية والتهرب الضريبي أو اللجوء إلى طرق ضريبية غير قانونية.

وتعرضت دراسات أخرى لمردود وجود الفروق الدفترية الضريبية على أصحاب المصالح وما يتخذونه من قرارات. وتناولت دراسة (Hsu et al. (2022) تأثير وجود الفروق الدفترية الضريبية على قرارات مانحي الائتمان، وباستخدام عينة من عقود القروض البنكية للشركات الأمريكية، توصلت النتائج إلى أن الفجوة الكبيرة في الفروق الدفترية الضريبية تزيد من مخاوف البنوك بشأن مخاطر المعلومات الخاصة بالمقترض، وقد ظهر تأثير ذلك في زيادة معدلات الفوائد وتخفيض فترة استحقاق القروض وطلب المزيد من الضمانات من المقترضين الذين لديهم فروق كبيرة نظرا لما تعكسه الفروق الدفترية الضريبية الكبيرة من انخفاض لجودة الأرباح والتهرب الضريبي وعدم استمرارية الأرباح مما يقلل من قدرة المقترضين على سداد الالتزامات المستحقة ويزيد من مخاطر التخلف عن السداد. كما توصلت دراسة (Hepfer (2023) إلى أن زيادة الفروق الدفترية الضريبية تؤدي إلى انخفاض المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية. ويدعم ذلك ما توصل إليه آخرون بشأن أهمية الدور التقييمي للمعلومات المتضمنة في الإقرار الضريبي وذلك بالنسبة للمستثمرين من حملة الأسهم، وأنها تلك المعلومات من شأنها أن تقدم معلومات مفيدة بشأن أداء الشركة في الفترات الحالية والمستقبلية (Deméré, 2023).

وعن الوضع في مصر فلم تكن نتائج الدراسات مختلفة عن مثيلتها والتي أجريت في الدول الأجنبية والسابق الإشارة إليها. وباستخدام عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال فترات مختلفة، توصلت بعض الدراسات إلى أن الفروق الدفترية الضريبية، وبصفة خاصة الفروق المؤقتة، تقدم دلالات على قيام الشركة بإدارة الضريبة والأرباح، وأن هذا بدوره يؤثر سلبا على جودة المعلومات المحاسبية (عبد النباري، 2015؛ إبراهيم، 2016؛ راشد، 2019). ومؤخرا تناولت دراسة عيسى (2021) بعد الاتساق في الفروق الدفترية الضريبية باعتباره مؤشرا لجودة الأرباح المحاسبية، وهو ما أكدته الدراسة بالتطبيق على عينة من الشركات المصرية المدرجة في مؤشر EGX100 المصري خلال الفترة من 2014 إلى 2018، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها انخفاض جودة الأرباح المحاسبية بشكل معنوي مع انخفاض درجة اتساق الفروق الضريبية، وأشارت إلى أنه وبالرغم من

حتمية وجود الفروق الدفترية الضريبية في الكثير من الأحيان إلا أنها تحمل العديد من المعلومات للمستثمرين وأصحاب المصالح حيث لا يقتصر وجودها على الاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية بل قد تنشأ نتيجة العديد من القرارات الإدارية والمالية والمحاسبية كما في حالة التجنب الضريبي وممارسات إدارة الأرباح.

وبخصوص أسباب نشأة الفروق الدفترية الضريبية (BTDs)، فهي في المقام الأول ترجع إلى اختلاف أهداف كل من المحاسبة المالية والقانون الضريبي، إذ يصدر الأخير من أجل تحقيق أهداف السياسة المالية للدولة متضمناً أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، بينما تهدف المحاسبة المالية إلى توفير معلومات تتصف بالملائمة والموثوقية وتعكس نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي ويستفيد منها أصحاب المصالح من المهتمين بأمور الشركة. ولخصت دراسة (Hsu et al. (2022 أسباب نشأة الفروق الدفترية الضريبية في ثلاثة أسباب، وهم: (1) الاختلافات بين تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والقوانين والقواعد الضريبية، و(2) محاولة بعض الشركات إدارة الضريبة (Tax Management)⁽⁶⁾ من خلال ممارسات التخطيط الضريبي وأنشطة الحماية الضريبية وبهدف تخفيض الالتزامات الضريبية، و(3) مرونة معايير التقرير المالي والتي تسمح بقدر من الحرية للمديرين لاعداد التقارير المالية التي تعكس الحالة الاقتصادية للشركة، وقد يستغل المديرون ذلك من أجل اظهار الشركة بشكل أفضل من خلال التلاعب الانتهازي بالأرباح لتحقيق مصالحهم، وذلك على عكس القوانين واللوائح الضريبية التي لا توفر تلك الحرية.

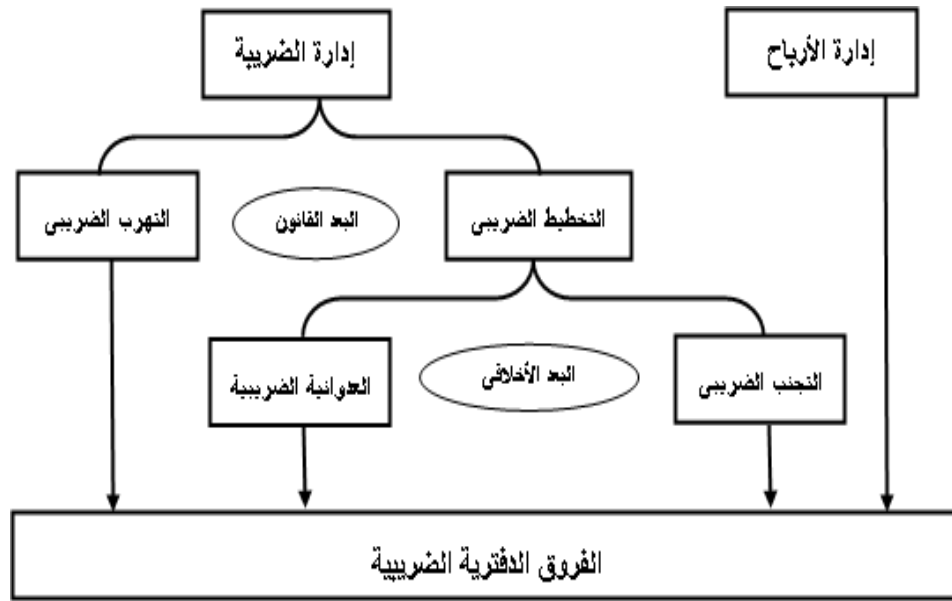
وفي ضوء ما سبق عرضه، يخلص الباحث إلى أن الفروق الدفترية الضريبية (BTDs)، قد تظهر بسبب الدوافع الإنتهازية لإدارة الأرباح من ناحية، أو بسبب تبني الشركة ممارسات يمكن من خلالها إدارة الضريبة من ناحية أخرى. وتتحقق الدوافع الإنتهازية للإدارة من خلال تبني إحدى ثلاث استراتيجيات، أولهما: إدارة الأرباح؛ وبموجب

(6) تعرف إدارة الضريبة (Tax Management)، بأنها قيام دافعي الضرائب باستغلال الفرص وعدم التأكد المصاحب للقوانين الضريبية بصورة تمكن من تخفيض التزاماتهم الضريبية (Tang and Firth, 2011).

تلك الاستراتيجية يتم إدارة الأرباح المحاسبية ودون التأثير على الربح الخاضع للضريبة. وثانيهما: إدارة الضريبة؛ وبموجب هذه الاستراتيجية يتم إدارة الربح الخاضع للضريبة ودون التأثير على الأرباح المحاسبية، ويكون ذلك بهدف تخفيض الإلتزامات الضريبية أو تأجيلها. وثالثهما: الجمع بين إدارة الأرباح وإدارة الضريبة معا؛ حيث تسعى إدارة الشركة إلى إدارة الأرباح المحاسبية والربح الخاضع للضريبة فى الاتجاه المعاكس، وذلك عن طريق زيادة الأرباح المحاسبية وأيضا تخفيض الربح الخاضع للضريبة، وفى ظل هذه الاستراتيجية تظهر الفروق الدفترية الضريبية عند أقصى قيمة لها. وإجمالا؛ يتفق ذلك مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة بأن الشركات التى لديها دوافع إدارة الأرباح وإدارة الضريبة يكون لديها مستويات مرتفعة من الفروق الدفترية الضريبية (e.g.Tang and Firth, 2011; Hanlon et al., 2012; Noga and Schnader, 2013; عيسى، 2015؛ 2021).

وبالرغم من أن إدارة الضريبة من المفاهيم الشائعة؛ ولكن فى الوقت نفسه لا يوجد اتفاق واضح بشأن مفهومه، وخاصة فى ظل وجود خلط بين عدد من المفاهيم الأخرى ذات الصلة ومنها التجنب الضريبى والتخطيط الضريبى والتهرب الضريبى والحماية الضريبية. ويعتقد الباحث بأن إدارة الضريبة هو مفهوم أعم وأشمل، ويحمل فى طياته العديد من المفاهيم الفرعية، فهو يرتبط بكافة السبل والإجراءات التى يتخذها دافعى الضرائب بهدف تحقيق نتيجة نهائية تتمثل فى تخفيض المدفوعات الضريبية الحالية والمستقبلية. وأن التخطيط والتهرب الضريبى ما هما إلا أساليب وممارسات يتم اتخاذ أى منهما لتحقيق الهدف الرئيسى وهو تخفيض الإلتزامات الضريبية، وأن معيار التفرقة بينهما -التخطيط أو التهرب- يرتبط بمدى مشروعية ما يتخذه الممول من أساليب وممارسات. إذ يرتبط التهرب الضريبى باتخاذ من الإجراءات والممارسات التى تمثل انتهاكا وخروجا عن القوانين الضريبية السارية. فى حين يكون التخطيط الضريبى من خلال اتخاذ الإجراءات التى تتوافق مع القانون ويترتب على تخفيض الإلتزامات الضريبية أيضا، ومن هذه الإجراءات ما يرتبط بتجنب الواقعة المنشأة للضريبة وهو ما يعرف بالتجنب الضريبى، فى حين يرتبط البعض الآخر من الإجراءات باستغلال الثغرات القانونية وهو ما يعرف بالعدوانية الضريبة أو التجنب الضريبى التعسفى. ويوضح الشكل

رقم (1) طبيعة العلاقة بين تلك المفاهيم من وجه نظر الباحث، باعتبارها من أسباب نشأة الفروق الدفترية الضريبية إضافة إلى ممارسات إدارة الأرباح.



شكل رقم (1): أسباب نشأة الفروق الدفترية الضريبية (إدارة الأرباح وإدارة الضريبة)
المصدر: اعداد الباحث

وبخصوص دوافع إدارة الضريبة، فهي في المقام الأول دوافع مالية شأنها شأن دوافع إدارة الأرباح؛ إذ تسعى الإدارة إلى تطبيق استراتيجيات التجنب أو التهرب الضريبي بدافع خلق القيمة وتعظيم ثروة الملاك أحياناً، وفي المقابل فقد تعكس قرارات المديرين الضريبية مصالحهم الشخصية وذلك بدلا من مصالح الملاك؛ ففي هذه الحالة تكون ممارسات إدارة الضريبة بدافع سلوك انتهازي من قبل الإدارة وبهدف تحقيق منافع خاصة، وبما يشير إلى تضارب المصالح الناتج عن مشاكل الوكالة (Wang et al., 2020). وأياً كانت دوافع وأساليب إدارة الضريبة؛ فالنتيجة النهائية ترتبط بتخفيض الالتزامات الضريبية، وأن هذا بدوره يؤثر سلباً على موارد وإيرادات الدولة، حيث تشكل الضرائب المصدر الأهم والرئيسي

لتمويل الانفاق العام في كافة الدول ومنها مصر. وفي سبيل التعامل مع تلك المشاكل والحد من تبعاتها السلبية على الحصيلة الضريبية؛ سعت العديد من الدول نحو الاستفادة من جهود المنظمات الدولية في هذا الصدد، وذلك من خلال تخصيص جزء أكبر من مواردها للاستفادة من التطورات التكنولوجية في هذا الشأن. وهو ما سبق وأشار إليه الباحث عند التعرض لآليات تنفيذ التحول الرقمي للمنظومة الضريبية في البيئة المصرية. ويعرض الباحث في الفرعية التالية دراسة تحليلية لدور التحول الرقمي المحتمل في زيادة مستوى الامتثال الضريبي والحد من الفروق الدفترية الضريبية، وبما يمكن من اشتقاق الفرض الأول للبحث.

2-3 تحليل لدور التحول الرقمي للمنظومة الضريبية في الحد من الفروق الدفترية الضريبية، واشتقاق الفرض الأول للبحث

تعمل الحكومات⁽⁷⁾ في جميع أنحاء العالم على تعزيز القواعد واتخاذ السبل التي تكفل زيادة الإيرادات الضريبية. وفي الأونة الأخيرة تمثلت القضية الأساسية للجهات والسلطات الضريبية في الحد من ممارسات التهرب الضريبي، وذلك سعياً لتحقيق أهداف السياسة الضريبية، وبت الحصول عن معلومات كاملة ووقتيّة عن دافعي الضرائب ومصادر دخولهم وما يمارسونه من أنشطة أمر غاية في الأهمية بالنسبة للإدارة الضريبية. وفي ضوء ذلك كان للتغيرات التكنولوجية دوراً هاماً في تيسير عملية تدفق المعلومات للإدارة الضريبية وذلك لما لهذه التغيرات من أهمية في نقل المعلومات واسترجاعها وتخزينها وتحليلها أيضاً. ومن وجهة نظر الإدارة الضريبية تلعب التغيرات التكنولوجية دوراً في الحد من ممارسات التهرب

(7) ظهرت جهود الدولة المصرية في هذا الصدد في عدة محاور، فبالإضافة إلى عملية التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية، فقد تم إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (206) لسنة 2020، وكان هدفه الأساسي هو أحكام الرقابة على المجتمع الضريبي. بالإضافة إلى التعاون بين وزارة المالية والعديد من المنظمات الدولية (مثل: صندوق النقد الدولي) والذي كان من نتائجه انضمام مصر لمشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي، وذلك بهدف الاستفادة من خبرات المنظمات الدولية في هذا الصدد.

الضريبي من خلال تيسير عملية تتبع كافة المعاملات التي يقوم بها دافعي الضرائب، هذا بالإضافة إلى دور تلك التغيرات في تبسيط عملية تحصيل دين الضريبة.

وفي المقابل يدعى (Alm (2021) بأن التغيرات التكنولوجية متاحة أيضا للممولين من الأفراد والشركات وبالتالي يمكن استخدامها في اخفاء مصادر الدخل وخاصة في ظل انتشار عمليات التجارة الإلكترونية وظهور الشركات متعددة الجنسيات، ولذلك فقد يكون لتلك التغيرات تأثير في زيادة ممارسات التهرب الضريبي. ويتفق ذلك مع ما توصل إليه البعض بشأن انخفاض مستويات الامتثال الضريبي وزيادة ممارسات إدارة الضريبة في الشركات التي تستحوذ وتستخدم أدوات التحول الرقمي (Abdul Wahab et al., 2021; Zhou et al., 2022; Chen and Meng, 2023). وحتى الآن لا يوجد تأكيد بشأن مدى سيطرة أي من الاتجاهين السابقين. ولذلك تظهر أهمية البحث الحالي كونه أمتداد للبحوث المحاسبية الحديثة التي أجريت في هذا الصدد.

وتتمثل أهم أهداف ودوافع التحول الرقمي للمنظومة الضريبية في تطوير النظام الضريبي والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي وأحكام الرقابة على المعاملات التجارية التي تتم بين الممولين وغيرهم، وإيجاد وسيلة للربط بين هذه المعاملات وما يتم المحاسبة عنه ضريبيا من خلال منظومة الكترونية يمكن من خلالها حصر جميع المعاملات ومقارنتها بما يتم إدراجه بالقرارات الضريبية. وتجسد الاقرارات الضريبية الالكترونية المشروع القومي لتطبيق المنظومة الضريبية الالكترونية بمصلحة الضرائب المصرية، ويمكن الاعتماد على تلك المنظومة كأداة لتحقيق حصيلة ضريبية غير مسبوقه بتنفيذ العديد من الاختبارات والتحليلات الجوهرية من خلال مجموعة من برامج المراجعة الالكترونية المتخصصة (نصير، 2021). واجمالا فقد أوضح التقرير الصادر عن مؤسسة Price Water (PWC) Coopers المحاسبية وشركة مايكروسوفت أهمية التحول الرقمي للمنظومة الضريبية والتي تنبع من أهمية تحقيق الشفافية في المعاملات التجارية وتقديم الحلول السريعة لكل ما يواجه الممولين وتشجيع الممولين على الإمتثال الضريبي الاختياري وسرعة اتخاذ القرارات

المتعلقة بالمجال الضريبي وتحقيق التكامل بين النظم الضريبية محليا ودوليا، وأن كل ذلك بدوره يؤدي إلى تحقيق رضا الممولين عن الخدمات الضريبية المقدمة لهم.

وركزت مجموعة أخرى من البحوث على دور وأهمية التحول الرقمي للمنظومة الضريبية بأبعادها المختلفة في زيادة مستويات الامتثال الضريبي من قبل الممولين. فمن خلال دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصينية المقيدة بالبورصة خلال الفترة من 2010 وحتى 2017، توصل (Li et al. (2020) إلى أن اعتماد السلطة الضريبية على أساليب تكنولوجيا المعلومات المتقدمة قد ساهم وبصورة كبيرة في زيادة مستويات الامتثال الضريبي وقد ظهر تأثير ذلك في انخفاض مستويات الحماية الضريبية التي تتخذها الشركات سواء كانت مرتبطة بالتجنب أو التهرب الضريبي، وقد ظهر تأثير ذلك بوضوح في الشركات التي تخضع لمعدلات ضريبة مرتفعة مقارنة بغيرها من الشركات. وفي السياق ذاته توصلت دراسة (Farrasati and Murwendah (2020) إلى أن التوسع من جانب السلطة الضريبية في أندونيسيا في استخدام التطبيقات التكنولوجية؛ وتحديدًا نظام الفاتورة الإلكترونية؛ قد أدى إلى تحسين الخدمات الضريبية وزيادة مستويات الامتثال الضريبي، ويرجع ذلك إلى زيادة الثقة المتبادلة بين الممولين والسلطة الضريبية وأن هذا بدوره قد أدى إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية. وتوصلت دراسة (Do et al. (2022) إلى أن التحول إلى النظام الضريبي الإلكتروني في فيتنام قد ساهم وبصورة كبيرة في زيادة مستوى الامتثال الضريبي، وذلك لما يوفره النظام من أدوات تساعد الممولين على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية بشكل صحيح سواء كان ذلك متعلقًا بخدمات التسجيل الضريبي أو تقديم الإقرارات الضريبية الكترونياً أو السداد أو الاسترداد الإلكتروني للضرائب.

وفي سياق مماثل تناولت مجموعة أخرى من الدراسات بعداً آخر ذو صلة رئيسية بتنفيذ عملية التحول الرقمي للمنظومة الضريبية، وهو التعرف على تبعات استخدام أسلوب الإقرارات الضريبية مسبقة الملء في تحسين مستويات الامتثال الضريبي. وباستخدام المدخل التجريبي توصلت دراسة (Doxey et al, (2021) إلى أن أسلوب الإقرارات الضريبية مسبقة الملء قد ساهم في الحد من مشكلة الاختلافات المتكررة في عملية التقرير على الربح الضريبي،

وساهم بصورة كبيرة فى زيادة مستويات الامتثال الضريبى وخاصة عندما تشتمل الإقرارات مسبقه المله على تقديرات لمصادر الدخل غير الموثقة. كما اشار Martínez-Vázquez et al. (2023) إلى أن تطبيق نظام الإقرارات الضريبية مسبقه المله قد ساهم وبصورة كبيرة فى تحسين كفاءة النظام الضريبى الاسبانى وذلك لما له من دور فى زيادة مستويات الامتثال الضريبى ومن ثم انخفاض معدلات التهريب. وقد توصل آخرون على أن زيادة مستويات الامتثال الضريبى فى حالة الإقرارات الضريبية مسبقه المله مرهون بدقه وصحة المعلومات المتضمنة بتلك الإقرارات (Fonseca and Grimshaw, 2017; Fochmann et al., 2021)، وأن مستويات الامتثال الضريبى تزداد أيضا بصورة أكبر فى ظل السماح للممولين بحرية اختيار طريقة ملء تلك الإقرارات (Schweke, 2024).

وفيما يتعلق بالوضع فى مصر، يعتقد البعض بأن الفاتورة الإلكترونية هى النواة الأساسية من أجل أحكام الرقابة على المجتمع الضريبى، حيث يعتمد هذا الاسلوب على التنقيح والتبادل الذاتى للمعلومات وتفعيل نظام المصادقات والاستيفاءات الإلكترونية التى تكشف حقيقة تعاملات الممولين (نصير، 2021). وركزت دراسة خليل (2021) على أهداف تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية والتى تمثلت فى توفير قاعدة بيانات مركزية لمصلحة الضرائب عن المعاملات المالية والتجارية التى بين الممولين والمكلفين وأفراد المجتمع المتعاملين معهم، وذلك سعيا من المصلحة للقضاء على ظاهرة الفواتير الوهمية، ودمج الأسواق غير الرسمية فى الاقتصاد الرسمى، والحد من التهريب الضريبى من خلال حصر المجتمع الضريبى وزيادة الحصيلة الضريبية أو تقليل الفاقد منها الى أدنى حد ممكن. بالإضافة إلى أهمية تلك المنظومة فى المساعدة فى تحسين عملية الفحص الضريبى من خلال تكوين قاعدة بيانات وتحليلها لتتكون صورة دقيقة لتعاملات ممولى الضرائب فى المجتمع الضريبى وانهاء الاجراءات الضريبية لاستيفاء الفواتير وسرعة انهاء اجراءات رد الضريبة.

وللتأكيد على أهمية ودوافع التحول الرقى لمنظومة الضرائب المصرية ودوره فى أحكام الرقابة على المجتمع الضريبى، فقد صدر مؤخرا القانون 30 لسنة 2023، والخاص بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل، بهدف التأكيد على أهمية وضرورة التعامل بالفواتير

الإلكترونية، حيث عدلت المادة (22) من القانون 91 لسنة 2005 لتؤكد على أنه يشترط فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن تكون حقيقية ومؤيدة بفواتير أو إيصالات إلكترونية اعتبار من يوليو 2023 بالنسبة للفواتير الإلكترونية ويناير 2025 بالنسبة للإيصالات الإلكترونية.

وفيما يتعلق بانعكاسات التحول الرقمية للمنظومة الضريبية من منظور محاسبي، فيعتقد الباحث بأن هذا التحول هدفه الأساسى يتمثل فى أحكام الرقابة من قبل السلطة الضريبية على المجتمع الضريبي، وزيادة قوة الإنفاذ للقوانين الضريبية. ويتفق ذلك مع أهمية الدور الرقابى للسلطة الضريبية، بل يعتبر البعض أن لهذا الدور الرقابى أثر جوهري فى تحسين جودة التقارير المالية لكونه يساهم وبصورة كبيرة فى الحد من السلوك الانتهازي للإدارة. وفى هذا الصدد فقد توصلت دراسة (Hanlon et al. (2014 إلى أن زيادة عملية الفحص والمراجعة للأغراض الضريبية من قبل السلطات الضريبية الأمريكية يساهم فى تحسين جودة الأرباح المحاسبية، ويظهر تأثير ذلك بصورة أكبر فى ظل ضعف آليات الرقابة الأخرى، وبرر الباحثون تلك النتيجة بأن انعكاسات زيادة عمليات المراجعة الضريبية قد تظهر فى ثلاث نتائج أساسية وهم: انخفاض الفروق الدفترية الضريبية، والحد من ممارسات التجنب الضريبي، واكتشاف التحريفات بالقوائم المالية. وهو ما أكدت أيضا دراسة (Zhao (2023 والذى استخدم عينة من الشركات الصينية خضعت للتعديلات فى النظام الضريبي (Golden Tax-III)، وقد توصلت إلى زيادة المقدرة التقييمية (Relevance Value) للأرباح جراء التوسع فى الدور الرقابى للسلطات الضريبية الصينية نتيجة تطبيق النظام الضريبي الجديد. وتوصل أيضا (Ye et al. (2023 إلى وجود تحسن فى جودة الإفصاح المحاسبى بالنسبة للشركات الصينية التى خضعت للتعديل الضريبي ذاته، وقد ظهر تأثيره بصورة أكبر بالنسبة للشركات التى تتصف بضعف آليات الحوكمة الداخلية، وبرر الباحثون ذلك بسبب الدور الرقابى الأكبر للسلطات الضريبية نتيجة تطبيق (Golden Tax-III) والذى كان من نتائجه زيادة معدل الضريبة الفعال وكذلك انخفاض ممارسات التهرب الضريبي.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أن أحد أهم أهداف التحول الرقمي للمنظومة الضريبية يتمثل في ضمان قدر أكبر من الامتثال الضريبي من قبل الممولين. فعلى سبيل المثال، توفر منظومة الفواتير الإلكترونية للإدارة الضريبية إمكانية الوصول الفوري إلى بيانات المعاملات على مختلف جوانب العمليات التنظيمية وبالتالي يكون لها تأثير إيجابي على الامتثال الضريبي أكبر منه في ظل استخدام الفواتير الورقية، وكذلك يمكن أن يؤدي الوصول الفوري إلى المعلومات الرقمية ومعالجتها من قبل الإدارة الضريبية إلى زيادة يقظة دافعي الضرائب وبالتالي الحد من عدم الامتثال الضريبي بالقرارات الضريبية، كما أن الفواتير الإلكترونية تمنح الإدارة الضريبية أدوات قوية ومعلومات ضريبية ذات موثوقية لتحقيق المراجعة الضريبية للشركات بشكل فعال وشفاف لتعزيز عمليات الامتثال الضريبي للشركات (Yulan, 2021). وفي ضوء ذلك يتوقع الباحث أن التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية من شأنه أن يساهم في الحد من ممارسات إدارة الضريبة وإدارة الأرباح ويظهر تأثير ذلك في انخفاض الفروق الدفترية الضريبية (BTDS)، وخاصة بعد تفعيل منظومة الفاتورة الإلكترونية وبما يساهم في أحكام الرقابة على التعاملات التجارية التي تتم بين الشركات وبعضها البعض. وعليه يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث على النحو التالي:

H1: يؤثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية سلباً على الفروق الدفترية الضريبية بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وعلى صعيد آخر، يرتبط بالفروق الدفترية الضريبية مستويات أعلى من مخاطر عملية المراجعة، مردداً في المقام الأول إلى زيادة مخاطر أعمال عميل المراجعة بسبب الانخفاض المحتمل في جودة التقارير المالية نتيجة تبني ممارسات إدارة الأرباح من ناحية، ومخاطر إدارة الضريبة من ناحية أخرى، وخاصة إذا كانت ممارسات إدارة الضريبة تمثل خروجاً عن القوانين والتشريعات الضريبية السارية. هذا بالإضافة إلى أن جانب كبير من الحسابات الضريبية المعترف بها في القوائم المالية في ضوء متطلبات معيار المحاسبة المصري (24) يحكمها جانب تقديري. وبالتالي يستلزم الأمر ضرورة التعرف على محددات

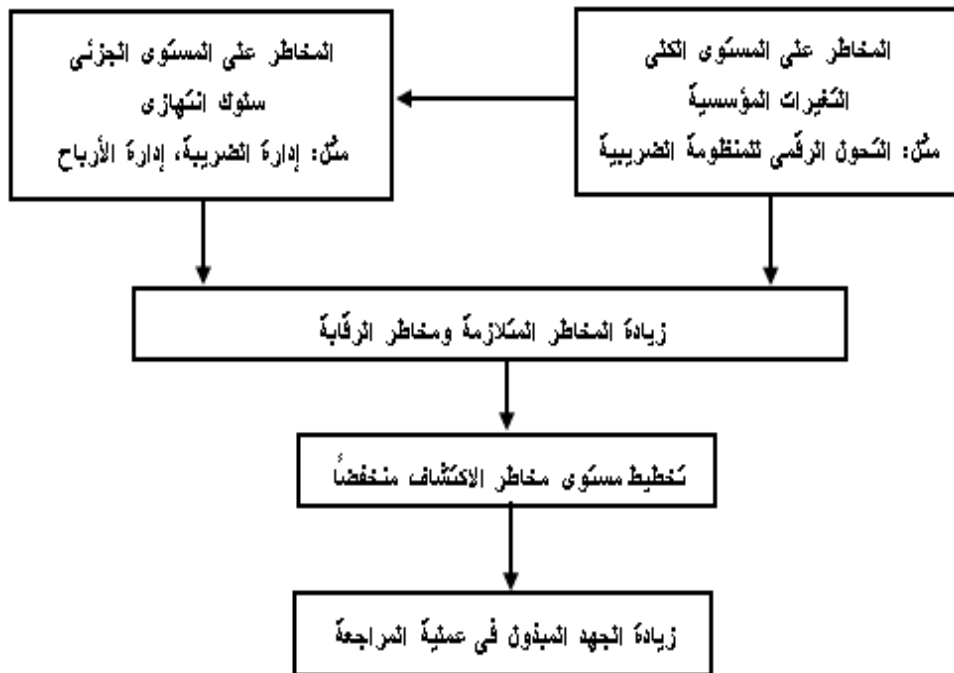
نشأة تلك الفروق من منظور محاسبي ومهني في البيئة المصرية. وهو ما يتناوله الباحث بالدراسة والتحليل في الفرعيات التالية وذلك تمهيدا لاشتقاق باقى فروض البحث.

2-4 تحليل أثر التحول الرقوى للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية: الدور الوسيط للجهد المبذول فى عملية المراجعة، واشتقاق الفرضين الثانى والثالث للبحث

يصاحب التغيرات المؤسسية فى النظام الضريبى العديد من التبعات المحاسبية، وذلك فيما يتعلق باعتبارات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبى الخاصة ببند وعناصر القوائم المالية ذات الصلة. وأن تلك التبعات المحاسبية بدورها قد تؤدى إلى زيادة مخاطر التحريفات الجوهرية، وذلك للعديد من الأسباب، لعل من أهمها: أن التغيرات فى النظام الضريبى قد تستلزم إجراء بعض التسويات المحاسبية من ناحية، هذا بالإضافة إلى الصعوبات والمشاكل المصاحبة للتطبيق، خاصة فى المراحل الأولى للتطبيق، من ناحية أخرى. وأخيرا فقد تكون التغيرات الضريبية بدوافع أخرى أهمها، زيادة مستويات الامتثال الضريبى من قبل الممولين. وفى ضوء ذلك باتت التغيرات فى النظام الضريبى إجمالا تشكل جانبا كبيرا من مخاطر عملية المراجعة.

وعلى صعيد آخر، وتطبيقا لنموذج خطر المراجعة الوارد بقائمة معايير المراجعة (SAS, 145- AICPA, 2021) تكون استجابة مراقبى الحسابات للزيادة المحتملة فى كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة من خلال خفض المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف، ويتطلب الأمر فى هذه الحالة بذل مراقبى الحسابات المزيد من الجهد فى تنفيذ عملية المراجعة؛ حيث يتطلب الأمر زيادة كمية وجودة أدلة الأثبات، بالإضافة إلى تأثير ذلك على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المطبقة، سواء كان ذلك عن طريق زيادة عدد ساعات العمل، أو زيادة عدد أعضاء فريق المراجعة، بصورة تمكنه من التوسع فى تنفيذ إجراءات المراجعة.

واستكمالاً لمنظور مخاطر عملية المراجعة، يدعى (Duan et al. (2021) بأن التغييرات في النظام الضريبي قد يتم استخدامها لأغراض تنفيذ ممارسات إدارة الضريبة والتلاعب في الأرباح وغالباً ما يكون كل ذلك بدافع انتهازي من قبل الإدارة. وأن ذلك حتماً سينعكس على مخاطر عملية المراجعة، حيث يتطلب الأمر بذل المزيد من الجهد من قبل فريق عمل المراجعة في تتبع التأثيرات المحاسبية ذات الصلة بالتغييرات الضريبية، كما يستلزم الأمر الاستعانة بفريق عمل يتصف اعضاءه بالخبرة، وأن كل هذا من شأنه التأثير على زيادة الجهد المبذول، كنتيجة منطقية لزيادة مخاطر عملية المراجعة. ويوضح الباحث من خلال الشكل رقم (2) طبيعة العلاقة التأثيرية بين التغييرات في النظام الضريبي ومستوى مخاطر المراجعة وانعكاس ذلك على الجهد المبذول في عملية المراجعة.



شكل رقم (2): تبعات التغييرات في النظام الضريبي على الجهد المبذول في عملية المراجعة
المصدر: اعداد الباحث

وعلى الرغم من أن الجهد المبذول في عملية المراجعة يبدو مفهوماً بسيطاً؛ لأنه يرتبط بحجم الموارد المستخدمة في تخطيط وتنفيذ أعمالها؛ إلا أنه يصعب قياسه وتحديد دقة، وذلك نظراً لصعوبة ملاحظة وقياس الموارد المستخدمة في تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة. ويرى البعض أن الجهد المبذول ما هو إلا انعكاس لمفهوم كفاءة عملية المراجعة والتي تعكس قدرة مراقب الحسابات على أداء عملية المراجعة بالفعالية المطلوبة في ظل استخدام أقل قدر ممكن من الموارد (e.g. Knechel and Sharma, 2012; Blanco et al., 2021)، وأن كلاهما في النهاية يرتبط بتكلفة عملية المراجعة وأن جانب كبير من هذه التكلفة يرتبط بالوقت المستغرق في تنفيذها. ولذلك اعتمدت البحوث المحاسبية على العديد من المقاييس والتي يمكن الاسترشاد بأى منها كمقاييس بديلة تعكس الجهد المبذول في عملية المراجعة، ومنها أتعاب المراجعة (Audit Fee)، حيث يقوم مراقبو الحسابات بالاتفاق على أتعاب المراجعة في ضوء الجهد المتوقع أن يبذله فريق العمل في تنفيذ عملية المراجعة. بالإضافة إلى ذلك يرتبط الجهد المبذول في عملية المراجعة بقدرة مراقبي الحسابات على الانتهاء من عملية المراجعة في الوقت المناسب، ولذلك استند البعض إلى فترة تأخر تقرير المراجعة (Audit Report Lag) كأحد المقاييس الهامة للجهد المبذول، وخاصة في ظل عدم توافر بيانات معلنة بشأن عدد ساعات العمل الفعلية (Knechet et al., 2001).

2-4-1 تحليل أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية: الدور الوسيط لتأخر تقرير المراجعة، واشتقاق الفرض الثاني
وبخصوص تأخر تقرير المراجعة (ARL)، يلاحظ وجود اهتمام من قبل الجهات التنظيمية المختلفة بضرورة توفير القوائم والتقارير المالية في التوقيت المناسب، وذلك سعياً لتحقيق خاصية الوقتية كأحد الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية. وفيما يتعلق بالبيئة المصرية الزم قانون الشركات المصري، رقم (159) لسنة 1981 والمعدل بالقانون (3) لسنة 1998، إدارة الشركات بإعداد القوائم المالية السنوية وأن تشمل على تقرير المراجعة وعلى أن يتم الإفصاح عنها خلال تسعون يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية. كما ألزم قانون سوق رأس المال رقم (95) لسنة 1992 ولائحته التنفيذية بضرورة قيام

الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتقديم القوائم المالية السنوية مرفقا بها تقرير المراجعة خلال تسعون يوما من تاريخ نهاية السنة المالية. وعلى الرغم من وجود شبه اتفاق بين الاتجاهات البحثية والتنظيمية بشأن أهمية تخفيض فترة اصدار تقرير المراجعة؛ لما لذلك من تأثير جوهري على وقتية التقارير المالية من ناحية، والحد من عدم تماثل المعلومات من ناحية أخرى؛ إلا أن مراقب الحسابات قد يواجه بظروف وأحداث معينة من شأنها أن تؤدي إلى زيادة فترة اصدار تقرير المراجعة. إذ ترتبط تلك الفترة بمدى ونطاق إجراءات المراجعة المطبقة والتي تتحدد في ضوء مستوى المخاطر التي يقدرها مراقب الحسابات.

وفي سياق اختبار العلاقة بين المخاطر الضريبية وتأخر تقرير المراجعة، توصلت دراسة أجراها Knechel et al. (2001) إلى أن وجود مشاكل ضريبية لدى عميل المراجعة تعد أحد محددات تأخر تقرير المراجعة. وباستخدام بيانات عينة من الشركات الأمريكية، توصلت دراسة Abernathy et al. (2021) إلى وجود علاقة إيجابية بين المخاطر الضريبية مقاسة بمعدل الضريبة الفعال وتأخر اصدار تقرير المراجعة. وذلك خلافا لما أشارت إليه دراسة Suwardi and Saragih (2023) والتي توصلت نتائجها إلى أن المخاطر الضريبية مقاسة بحجم الفروق الدفترية الضريبية لم تكن مؤثرة على تأخر اصدار تقرير المراجعة. وتوصل آخرون إلى أن تعقد أعمال عميل المراجعة يزيد من تأخر تقرير المراجعة، وذلك دعما لفرضية أساسية مفادها بأن مراقبي الحسابات يستجيبون لتعقيد أعمال عميل المراجعة من خلال زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة (Khan et al., 2023).

ويعتقد الباحث بأن التغييرات التي أدخلت على النظام الضريبي المصري متمثلة في تفعيل عملية الاتصال الإلكتروني بين مصلحة الضرائب والممولين من ناحية، هذا فضلا عن عملية التحول الرقمي والتي كانت بهدف أحكام الرقابة على المجتمع الضريبي، والتي كانت أحد تبعاتها هو التحول لنظام الفواتير الإلكترونية من ناحية أخرى، من شأنها زيادة مستوى المخاطر الضريبية، وأن هذا بدوره يؤدي إلى زيادة مخاطر عملية المراجعة. وأن الأمر في مثل هذه الظروف يستلزم من مراقبي الحسابات بذل المزيد من الجهد في تنفيذ عملية المراجعة للتحكم في مستوى مقبول لمخاطر المراجعة، وقد تظهر تبعات زيادة الجهد المبذول

فى مثل هذه الحالات فى تأخر اصدار تقرير المراجعة. وفى ضوء ذلك يمكن للباحث اشتقاق الفرض الفرعى الأول للفرض الثانى ليكون على النحو التالى:

H2a: يؤثر التحول الرقوى للمنظومة الضريبية المصرية إيجابا على تأخر تقرير المراجعة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وعلى صعيد آخر فقد تناول الباحثون المردود الايجابى الناتج عن زيادة الجهد المبذول فى عملية المراجعة مقاسا بتأخر تقرير المراجعة على جودة التقارير المالية، وقد توصل البعض إلى أن زيادة تأخر تقرير المراجعة يرتبط إيجابا بزيادة احتمالات اعادة اصدار التقارير المالية وحصول عميل المراجعة على تقرير مراجعة معدل، كأحد المقاييس التى تعكس جودة المراجعة (Blankley et al., 2014,2015; Chan et al., 2016). وبرر Kanagaretnam et al. (2016) العلاقة السلبية بين جودة المراجعة والحد من سلوك العدوانية الضريبية بأن مراقبى الحسابات لديهم دوافع أكبر للحد من هذه الممارسات سعيا منهم لتخفيض احتمالات تعرضهم لمخاطر التقاضى، فغالبا ما ترتبط العدوانية الضريبية بسلوك انتهازى من شأنه زيادة مخاطر انهيار الأسهم، وأن كل هذا بدوره يؤدي إلى زيادة مخاطر عملية المراجعة، ويسعى مراقبى الحسابات للحد من تبعات العدوانية الضريبية والتى يظهر تأثيرها فى انخفاض قيمة الفروق الدفترية الضريبية. وفى السياق ذاته توصلت دراسة Salehi et al. (2020) إلى وجود علاقة سلبية بين تأخر تقرير المراجعة وبين التجنب الضريبى، وبرر الباحثون ذلك بأن الشركات التى تتبنى ممارسات التجنب تتصف بتعدد وغموض تقاريرها المالية وبالتالي يتطلب ذلك بذل مزيد الجهد فى عملية المراجعة يصاحبه تأخر فى اصدار تقرير المراجعة. وفيما يتعلق بالبيئة المصرية فقد أكد الكثيرون على أن جودة عملية المراجعة، مقاسة بدلالة حجم منشأة المراجعة، تحد من السلوك الانتهازى للأغراض الضريبية (محمود، 2023؛ عبدالحليم وآخرون، 2023).

ويتفق الباحث مع ما سبق وأن تناولته العديد من الدراسات السابقة والتى جاءت نتائجها لتشير إلى أن زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة من شأنه أن ينعكس فى زيادة جودة التقارير المالية بأبعادها المختلفة ومنها زيادة جودة الأرباح المحاسبية والضريبية نتيجة

لدور مراقبي الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والضريبة. وبالتالي فمن المحتمل أن تظهر تبعات تأخر تقرير المراجعة، نتيجة زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة، في الحد من الفروق الدفترية الضريبية وبما يشير إلى علاقة سلبية بينهما، وعليه يمكن للباحث اشتقاق الفرض الفرعي الثاني للفرض الثاني ليكون على النحو التالي:

H2b: يؤثر تأخر تقرير المراجعة سلباً على الفروق الدفترية الضريبية بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وفي ضوء ما انتهى إليه الباحث بشأن اشتقاق الفرضين الفرعيين (H2a)، (H2b) يمكن اشتقاق الفرض الثاني الرئيسي والذي يعكس احتمال وجود علاقة سلبية غير مباشرة بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية والفروق الدفترية الضريبية يتوسطها الجهد المبذول في عملية المراجعة معبراً عنه بتأخر تقرير المراجعة، وبذلك يمكن اشتقاق الفرض الثاني الرئيسي للبحث بدلالة فرعياته ليكون على النحو التالي:

H2: يتوسط تأخر تقرير المراجعة، العلاقة التأثيرية السلبية بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية والفروق الدفترية الضريبية بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

2-4-2 تحليل أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية:
الدور الوسيط لأتعب المراجعة، واشتقاق الفرض الثالث

وعلى صعيد آخر، فقد يتبنى مراقبو الحسابات مدخلاً مغايراً للحد من مخاطر عملية المراجعة؛ يظهر تأثيره في تعويض الجهد المبذول في عملية المراجعة من خلال زيادة الأتعب، والتي تقدر في ضوء الجهد المتوقع بذله في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة من قبل مراقبي الحسابات. وفي هذا السياق وباستخدام عينة من الشركات الصينية خلال الفترة من 2010 وحتى 2018 تناولت دراسة (Duan et al. (2021 انعكاسات أذخالات إصلاحات على ضريبة القيمة المضافة كأحد التغيرات المؤسسية. وجاءت نتائج الدراسة لتشير إلى وجود زيادة ملحوظة في أتعب المراجعة - قدرت بنحو 8.11% - بالنسبة للشركات التي خضعت للإصلاح المؤسسي وذلك مقارنة بالشركات الأخرى، ولكن ظهر هذا التأثير فقط في

سنة التغيير فقط ولم يظهر في الفترات التالية. وقد ظهرت الزيادة في أتعاب المراجعة بصورة أكبر في الشركات التي تمت مراجعتها بواسطة منشآت المراجعة الكبرى (Big4)، والشركات التي تتصف بضعف هيكل الرقابة الداخلية، والشركات التي تتبنى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي.

واستكمالاً لتأثير التغييرات المؤسسية في النظم الضريبية، تناولت دراسة Chircop et al. (2023) انعكاسات المبادرة رقم (13)⁽⁸⁾ بعنوان Country-by-Country Reporting والتي يتمثل هدفها الرئيسي في تعزيز الشفافية الضريبية بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، من خلال تحسين جودة المعلومات المتاحة للسلطة الضريبية. إذ أنه بموجب تلك المبادرة والتي طبقت منذ عام 2016 باتت الشركات متعددة الجنسيات ملزمة بالتقرير سنويا أمام السلطة الضريبية عن معاملاتها وأنشطتها التي تمت في البلدان المختلفة. وباستخدام عينة مكونة من 9120 مشاهدة من 24 دولة، جاءت نتائج الدراسة لتؤكد زيادة مخاطر الارتباط بالنسبة لعملاء المراجعة ممن يخضون لتلك المبادرة، وقد أثر ذلك على زيادة أتعاب المراجعة بنسبة 9.2% وأن كانت الزيادة الأكبر قد ظهرت في الفترات الأولى للتطبيق. وقد ارتبطت بزيادة الأتعاب زيادة جودة المراجعة أيضا. وفي سياق مماثل، ومن أجل اختبار العلاقة بين المخاطر الضريبية وأتعاب عملية المراجعة، تناولت دراسة Abernathy et al. (2021) انعكاسات ورد فعل مراقبي الحسابات تجاه المخاطر الضريبية المرتفعة (مقاسة بكلا من معدل الضريبة النقدى الفعال/ معدل الضريبة الفعال) وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بينهما، فقد صاحب زيادة مخاطر المراجعة زيادة في أتعاب المراجعة بنسبة 4%.

ويعتقد الباحث بأن التغييرات التي أدخلت على النظام الضريبي المصري والتي سبق وأن عرضها الباحث من قبل، وكانت بهدف أساسى وهو أحكام الرقابة على المجتمع الضريبي،

(8) أحدى المبادرات الصادرة عن تعاون العديد من المنظمات، ومنها الاتحاد الأوربي ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، وكان الهدف منها تحسين الشفافية الضريبية وإزالة الغموض المصاحب للتشريعات الضريبية وتبادل المعلومات، وذلك سعيا للحد من ممارسات العدوانية الضريبية بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات.

من شأنها زيادة مستوى المخاطر الضريبية. وذلك للعديد من الأسباب، أهمها: اتجاه الشركات نحو استخدام استراتيجيات ضريبية أكثر تعقيدا وغموضا في محاولة منهم للحد من التبعات السلبية قدر الأمكان، وأن هذه بدوره يؤدي إلى تعقد عملية المراجعة نتيجة للتعقد الضريبي الناتج عن تبني مثل هذه الاستراتيجيات. واجمالا يرتبط بتعقد عملية المراجعة، أيا كان سببه، زيادة في مخاطر عملية المراجعة. وأن الأمر في مثل هذه الظروف يستلزم من مراقبي الحسابات بذل المزيد من الجهد في تنفيذ عملية المراجعة للسيطرة والتحكم في مستوى مقبول لمخاطر المراجعة، وقد تظهر تبعات زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة في مثل هذه الحالات في طلب أتعاب أكبر لعملية المراجعة وهو ما يعرف بعلاوة مخاطر المراجعة. وفي ضوء ذلك يمكن للباحث اشتقاق الفرض الفرعى الأول للفرض الثالث ليكون على النحو التالي:

H3a: يؤثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية إيجابا على أتعاب المراجعة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

بالإضافة لما سبق تناول الباحثون المرودود الايجابى الناتج عن زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة، مقاسا بأتعاب المراجعة، على جودة التقارير المالية. وبالتطبيق على عينة من الشركات فى المملكة المتحدة خلال الفترة من 2005 وحتى 2017؛ توصلت دراسة (Riguen et al. (2020) إلى أن جودة المراجعة مقاسة بكل من الأتعاب والتخصص الصناعى لمنشأة المراجعة من شأنها أن تحد من ممارسات التجنب الضريبي. وبالتطبيق على عينة من الشركات التايلاندية توصلت دراسة (Marzuki and Syurkur, 2021) إلى أن أتعاب المراجعة تساهم فى الحد من ممارسات العدوانية الضريبية (Tax Aggressiveness)، فقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سلبية معنوية بين أتعاب المراجعة من ناحية، وكل من معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة النقدى الفعال والفروق الدفترية الضريبية من ناحية أخرى. وبرر الباحثان ذلك بأن أتعاب المراجعة بمثابة تعويض عن احتمالات تعرض مراقب الحسابات لمخاطر التقاضى ومخاطر فقدان السمعة نتيجة التعاقد مع عملاء المراجعة ممن ينتهجون سياسات ضريبية أكثر عدوانية. وباستخدام عينة

من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية توصلت دراسة أجراها محمود وضيف الله (2023) إلى وجود علاقة سلبية بين أتعاب المراجعة والتجنب الضريبي، وبرر الباحثان تلك النتيجة بأن زيادة أتعاب المراجعة تخلق دوافع لدى مراقبي الحسابات لحد من سلوك العدوانية الضريبية من ناحية، وتمكنهم من الاستعانة بمن تتوفر لديهم الخبرات بصورة تساعدهم على الحد من ممارسات التجنب الضريبي.

وفي المقابل، توصلت نتائج مجموعة أخرى من الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي. بداية من دراسة (Hanlon et al. (2012) وقد أشارت نتائجها إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وبين الفروق الدفترية الضريبية كأحد مقاييس التجنب الضريبي. وباستخدام معدل الضريبة الفعال كمقياس بديل للتجنب الضريبي توصلت دراسة (Donohoe and Knechel (2014) إلى وجود علاقة إيجابية بينهما أيضا وبرر الباحثان النتيجة السابقة بأن مراقبو الحسابات يطلبون أتعاب إضافية لتعويض المستويات المرتفعة من العدوانية الضريبية (Tax Aggressiveness). واختبرت دراسة (Salehi et al. (2020) بعض خصائص عملية المراجعة على تبنى الشركات الإيرانية لممارسات التجنب الضريبي، وقد توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب عملية المراجعة والتجنب الضريبي وبرر الباحثون ذلك بأن الشركات التي تتبنى استراتيجيات التجنب الضريبي تحتاج إلى الحصول على خبرات مراقب الحسابات وخاصة إذا كان من المنشآت الكبرى، وفي مثل هذه الحالات فإن مراقبي الحسابات سوف يحصلون على المزيد من الأتعاب.

في ضوء ما سبق عرضه، يمكن للباحث تبرير التباين في نتائج الدراسات السابقة إلى أن أتعاب المراجعة دالة في بعدين مهمين وهما الجهد والمخاطر، فمن ناحية تعكس أتعاب المراجعة تكلفة الموارد اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، ومن ناحية أخرى تعكس أتعاب المراجعة جانب من الخسائر المتوقعة نتيجة القصور في نتائج عملية المراجعة أو ما يعرف بمخاطر الارتباط، والتي ترتبط بكل من مخاطر التقاضي ومخاطر فقدان السمعة. بالإضافة إلى التفاعل بينهما -الجهد والمخاطر- إذ يضطر مراقب الحسابات الذي يواجه قدر أكبر من مخاطر الارتباط مع عميل المراجعة إلى زيادة الجهد المبذول من جانبه في محاولة منه

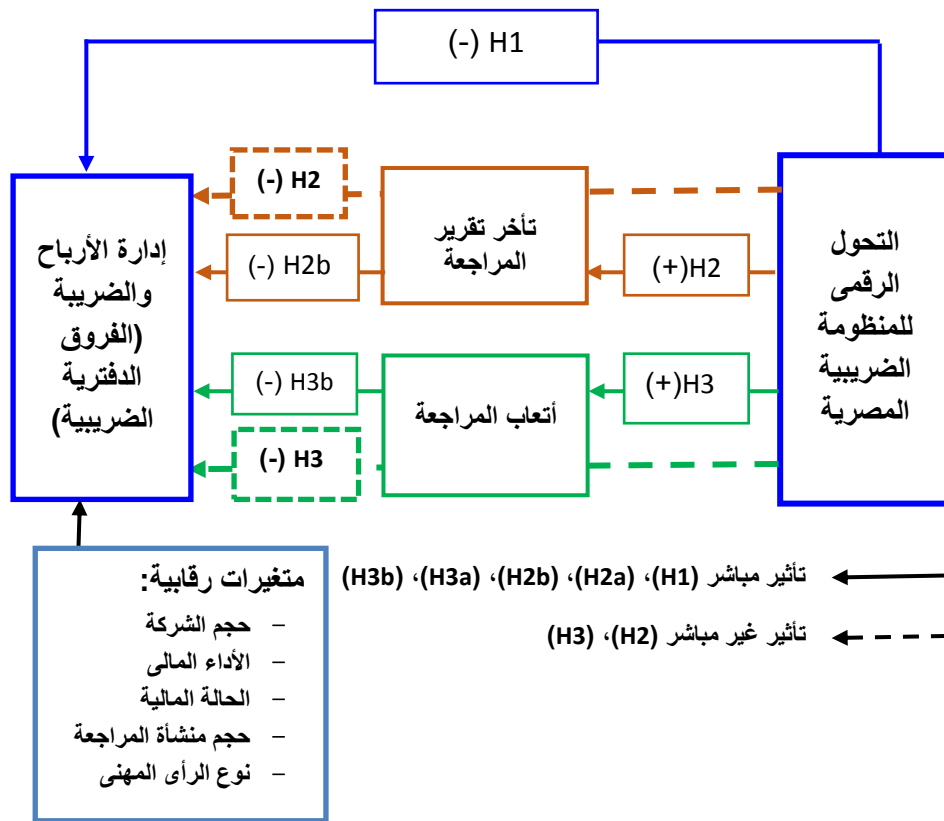
الرقابة والسيطرة على هذه المخاطر وجعلها عند مستوى مقبول. ويتفق الباحث مع البعد الأولى ومفاده أن أتعاب المراجعة بمثابة تعويض عن الجهد المبذول في عملية المراجعة وأن انعكاسات زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة هو تحسين جودة التقارير المالية، وبالتالي فقد تظهر تبعات زيادة الجهد مقاسا بأتعاب المراجعة في الحد من الفروق الدفترية الضريبية وبما يعكس علاقة سلبية بينهما، وعليه فيمكن للباحث اشتقاق الفرض الفرعي الثاني للفرض الثاني ليكون على النحو التالي:

H3b: تؤثر أتعاب المراجعة سلبا على الفروق الدفترية الضريبية بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وفي ضوء ما انتهى إليه الباحث بشأن اشتقاق الفرضين الفرعيين (H3a)، (H3b) يمكن اشتقاق الفرض الثالث الرئيسي والذي يعكس احتمال وجود علاقة سلبية غير مباشرة بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية والفروق الدفترية الضريبية يتوسطها الجهد المبذول في عملية المراجعة معبرا عنه بأتعاب عملية المراجعة، وبالتالي يمكن للباحث اشتقاق الفرض الثالث الرئيسي للبحث بدلالة فرعياته ليكون على النحو التالي:

H3: تتوسط أتعاب المراجعة العلاقة التأثيرية السلبية بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية والفروق الدفترية الضريبية بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وفي ضوء ما انتهى إليه الباحث بشأن اشتقاق فروض البحث الثلاث والفروض الفرعية ذات الصلة، يعرض الشكل رقم (3) نموذج البحث متضمنا العلاقات المتوقعة بين المتغيرات المستقلة والتابعة والوسيط، والتي أسفر تحليل العلاقة بين كل منهما عن اشتقاق عدة فروض تعكس العلاقة المباشرة وغير المباشرة بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية من ناحية وبين إدارة الأرباح والضريبة مقاسة بدلالة الفروق الدفترية الضريبية من ناحية أخرى.



شكل رقم (3): نموذج البحث في ضوء العلاقات المتوقعة وفقا لفروض البحث

3- منهجية البحث

يتناول الباحث في هذه الفرعية منهجية البحث وتصميمها، وكيف تم تجميع البيانات اللازمة لقياس المتغيرات محل الدراسة. كما يعرض الباحث طبيعة مجتمع وعينة البحث، وكيفية اختيار العينة، هذا بالإضافة إلى توضيح لأهم الأساليب الاحصائية المستخدمة في اختبار فروض البحث عمليا. بصورة تمكن من الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها التعرف على انعكاسات التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية على الجهد المبذول في عملية المراجعة وأثر ذلك في الحد من الفروق الدفترية الضريبية. إذ تستهدف الدراسة التجريبية

(Empirical Study) اختبار فروض البحث بشأن العلاقة المباشرة وغير المباشرة بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية من ناحية والفروق الدفترية الضريبية (BTDS) كمؤشر لممارسات إدارة الضريبة وإدارة الأرباح من ناحية أخرى، وذلك في ظل الدور الوسيط للجهد المبذول في عملية المراجعة مقاسا من خلال كل من تأخر تقرير المراجعة وأتعاب المراجعة. وهو ما يعرضه الباحث باختصار في الفرعيات التالية.

3-1 مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة التجريبية على جميع الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وذلك خلال الفترة من 2015 إلى 2022، وهي فترة إلى حد ما معقولة؛ فهي تعكس بداية الاستقرار التي شهدتها الإقتصاد المصري عقب التغيرات السياسية التي شهدتها مصر في أعقاب ثورة يناير 2011، وتمتد إلى الفترة التي شهدت التحول الرقمي للمنظومة الضريبية في مصر والذي بدأت خطواته من نهاية عام 2019. وبالرغم من ذلك قام الباحث باستبعاد الشركات والمؤسسات المالية وذلك نظرا لطبيعتها الخاصة؛ وكذلك استبعاد الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة الجهاز المركزي للمحاسبات، وذلك لعدم توافر البيانات اللازمة والتي يمكن من خلالها قياس أتعاب المراجعة من ناحية، بالإضافة إلى أن محددات ونتائج الجهد المبذول في عملية المراجعة من قبل مراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات حتما ستختلف عن نظيرتها بالنسبة لمنشآت المراجعة الخاصة.

وبذلك فقد تكون مجتمع الدراسة من عدد 96 شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وقد قام الباحث باختيار عينة الدراسة في ضوء شرط واحد فقط، وهو: توافر التقارير المالية للشركة، ومحاضر اجتماعات الجمعية العمومية، والتي تمكن من قياس المتغيرات محل الدراسة. وبذلك فقد تم استبعاد بعض الشركات التي لا تتوافر تقارير مالية بشأنها عن الفترة محل الدراسة. وقد أسفر تطبيق هذا الشرط عن اختيار عينة تحكومية من 61 شركة وذلك بنسبة 63.5% من إجمالي شركات مجتمع الدراسة، وإجمالي 479

مشاهدة⁽⁹⁾ شكلت عينة الدراسة. ويوضح الجدول رقم (1) بيانات عن مجتمع وعينة الدراسة موزعة تبعا للقطاع الصناعة الذى تنتمى له الشركة.

جدول رقم (1): مجتمع وعينة الدراسة

القطاع	مجتمع الدراسة	الشركات المسجلة	عينة الدراسة	عدد المشاهدات
الموارد الأساسية (كيمياويات وأسمدة)	10	1	9	69
الموارد الأساسية (الحديد والصلب والألومنيوم)	7	3	4	32
الموارد الأساسية (الأسمتات والسيراميك)	11	11		
رعاية صحية وأدوية	7		7	54
الورق والطباعة	4		4	32
أغذية ومشروبات وتبغ (أغذية)	20	2	18	140
الاستثمار العقاري	22	5	17	136
منسوجات	7	5	2	16
منتجات صناعية وسيارات	8	8		
الإجمالى	96	35	61	479

3-2 أدوات الدراسة التجريبية (نماذج الانحدار)

بصفة عامة يعد الانحدار أسلوبا ملائما لاختبار ووصف العلاقات وبناء النماذج، عن طريق صياغة معادلة رياضية تربط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة. وهو الأسلوب الذى تم استخدامه من قبل أغلب البحوث المحاسبية التى تعرضت لمحددات الفروق الدفترية الضريبية (BTDs) من منظور محاسبى (Tang and Hanlon et al., 2012; e.g. Firth, 2011; Blaylock et al., 2015). ونظرا لأن الباحث تبنى منظور مخاطر عملية المراجعة كأحد تبعات التغيرات المؤسسية التى شهدتها منظومة الضرائب المصرية فى الأونة الأخيرة؛ لذلك فقد تمثلت أحد أهم دوافع البحث هو اختبار الدور الوسيط للجهد المبذول فى

(9) تم إجراء التحليل الإحصائى لعدد 470 مشاهدة وذلك بعد استبعاد المشاهدات الشاذة احصائيا، وعددها تسعة مشاهدات.

عملية المراجعة في تفسير العلاقة المحتملة بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية من ناحية والحد من الفروق الدفترية الضريبية من ناحية أخرى. ومن أجل اختبار التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة والوسيط وذلك على النحو الوارد بنموذج البحث السابق عرضه. فسوف يعتمد الباحث على المنهجية التي قدمها Baron and Kenny, 1986 والليذان عرف المتغير الوسيط بأنه: "متغير ثالث يتوسط ويفسر العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع"، وقد قدما أربع خطوات يمكن من خلالها اختبار الوساطة وكذلك تحديد ما إذا كانت وساطة كلية أم جزئية، وبالتطبيق على المتغيرات محل الدراسة، تعكس تلك الخطوات أداء الاختبارات التالية:

(1) اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (التحول الرقمي للمنظومة الضريبية)، والمتغير التابع (الفروق الدفترية الضريبية)، وذلك من خلال نموذج الانحدار الذي يظهر بالمعادلة رقم (1)، وفي ضوء نتائج هذا الاختبار يمكن للباحث اختبار الفرض الأول للبحث والذي يعكس العلاقة المباشرة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

$$BTDs = Digital Transformation + Control \quad (1)$$

(2) اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (التحول الرقمي للمنظومة الضريبية)، والمتغير الوسيط (تأخر تقرير المراجعة، أتعاب المراجعة)، وذلك من خلال نموذجي الانحدار وفقا للمعادلتين رقمي (2)، (3)، وفي ضوء نتائج هذا الاختبار يمكن للباحث اختبار الفرضين الفرعيين (H2a)، (H3a) للبحث والليذان يعكسان العلاقة المباشرة بين المتغير المستقل والمتغير الوسيط.

$$Audit Report Lag = Digital Transformation + Controls \quad (2)$$

$$Audit Fee = Digital Transformation + Controls \quad (3)$$

(3) اختبار العلاقة بين المتغير الوسيط (تأخر تقرير المراجعة، أتعاب عملية المراجعة)، والمتغير التابع (الفروق الدفترية الضريبية)، وذلك على النحو المعبر عنه بنموذجي الانحدار بالمعادلتين رقمي (4)، (5) وفي ضوء نتائج هذا الاختبار يمكن للباحث اختبار

الفرضين الفرعيين (H2b)، (H3b) للبحث والذان يعكسان العلاقة المباشرة بين المتغير الوسيط والمتغير التابع.

$$BTDs = Audit Report Lag + Controls \quad (4)$$

$$BTDs = Audit Fee + Controls \quad (5)$$

وفى ضوء نتائج تطبيق الخطوتين (2)، (3) يتحقق التأثير الوسيط (Mediation Effect)، فى حال قبول الفرضيين الفرعيين (H2b،H2a) وبما يشير ضمنا إلى قبول الفرض الثانى للبحث (H2). وكذلك الأمر بالنسبة للفرضيين الفرعيين (H3b،H3a) والذى يعنى قبولهما أيضا قبول الفرض الثالث (H3).

(4) اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (التحول الرقمى للمنظومة الضريبية)، والمتغير التابع (الفروق الدفترية الضريبية)، ولكن فى ظل وجود المتغير الوسيط (تأخر تقرير المراجعة، أتعاب عملية المراجعة). وذلك على النحو الوارد بنموذجى الانحدار بالمعادلتين رقمى (6)، (7) وفى ضوء نتائج هذا الاختبار يمكن الحكم بوجود وساطة كلية أم جزئية وذلك استنادا إلى أثر المتغير المستقل الرئيسى (التحول الرقمى) على المتغير التابع (الفروق الدفترية الضريبية) فى ظل وجود المتغير الوسيط (تأخر تقرير المراجعة، وأتعاب المراجعة). ففى حالة أن انتفى أثر المتغير المستقل على المتغير التابع يمكن الحكم بأن وساطة المتغير الوسيط تعد وساطة كلية.

$$BTDs = \beta_0 + Digital Transformation + Audit Report Lag + Controls \quad (6)$$

$$BTDs = \beta_0 + Digital Transformation + Audit Fee + Controls \quad (7)$$

3-3 قياس المتغيرات

يتناول البحث بالدراسة والاختبار دور التحول الرقمى للمنظومة الضريبية المصرية (DT) فى الحد من الفروق الدفترية الضريبية (BTDs) كمؤشر لمستوى ممارسات إدارة الضريبة والأرباح، وذلك فى ظل الجهد المبذول فى عملية المراجعة كمتغير وسيط. وللتحقق من ذلك قدم الباحث نموذج البحث كما يظهر بالشكل رقم (3)، وهو يشتمل على متغير مستقل رئيسى وهو التحول الرقمى للمنظومة الضريبية المصرية، بالإضافة إلى متغير تابع

وهو الفرق الدفترية الضريبية، بالإضافة إلى متغير وسيط توقع الباحث أن يكون له دور فى تفسير العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع من منظور مخاطر عملية المراجعة؛ وهو الجهد المبذول، ويقاس بدلالة فترة تأخر تقرير المراجعة (ARL)، وأتعب المراجعة (AF). بالإضافة إلى عدد من المتغيرات الرقابية والتي تناولتها الدراسات السابقة باعتبارها من محددات جودة التقارير المالية ذات الصلة بالسلوك الانتهازي للإدارة، وهم: حجم الشركة، والأداء المالى، والحالة المالية، وحجم منشأة المراجعة، ونوع الرأى المهنى لمراقب الحسابات. وقد تم قياس تلك المتغيرات على النحو التالى.

3-3-1 المتغير المستقل: التحول الرقمى للمنظومة الضريبية المصرية

تهدف عملية التحول الرقمى للمنظومة الضريبية إلى أحداث تطور جذرى فى الطريقة التى يتعامل من خلالها الممولين مع مصلحة الضرائب. وقد بدأت وزارة المالية المصرية هذا التحول فى عام 2018؛ حيث كانت أولى خطواته هو إلزام الممولين بتقديم إقراراتهم الضريبية الكترونياً، وتلى ذلك مرحلة تطبيق الفاتورة الإلكترونية وهى المرحلة الأهم فى مراحل التحول الرقمى، وهدفها الأساسى أحكام الرقابة على أهم مصادر إيرادات الممولين الضريبية وهى المبيعات وإيرادات الخدمات، وهى محور اهتمام البحث الحالى. وبالتالى يقاس التحول الرقمى للمنظومة الضريبية بمتغير وهى يأخذ القيمة (1) وذلك بالنسبة للمشاهدات التى تخص الشركات التى ألزمت بتطبيق نظام الفاتورة الضريبية الإلكترونية وعن الفترات التى طبقت فيها بالفعل، ويأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك، وذلك قياساً على ما ورد بالدراسات ذات الصلة (Duan et al., 2021; Zhou et al., 2022; Ye et al., 2023).

3-3-2 المتغير التابع: الفرق الدفترية الضريبية

تعكس الفرق الدفترية الضريبية (BTDS) الفرق بين صافى الربح المحاسبى وصافى الربح الضريبى. وقد تناولت الدراسات أحد مدخلين يمكن من خلالهما قياس الفرق الدفترية الضريبية (BTDS)، أولهما: مدخل الدخل، وبموجبه تقاس (BTDS) بالفرق بين الربح المحاسبى والربح الضريبى أو بمعنى آخر، فهى حاصل جمع الفرق المؤقتة والفرق الدائمة معاً. وثانيهما: مدخل الضريبة، وبموجبه تقاس الفرق الدفترية الضريبية بالفرق

بين مصروف ضريبة الدخل المحاسبى وهو حاصل ضرب (سعر الضريبة السارى × صافى الربح المحاسبى) مطروحا منه مصروف ضريبة الدخل الجارية (Tang and Firth, 2011). ويعتبر المدخل الأول هو الأكثر ملاءمة لكونه يعكس فى طياته نتائج تبنى الشركة كل من ممارسات إدارة الضريبة وإدارة الأرباح معا. وفى ضوء ذلك تقاس الفروق الدفترية الضريبة (BTDs) بالفرق بين صافى الربح المحاسبى قبل الضريبة (EBT) مطروحا منه صافى الربح الخاضع للضريبة، والذي يقدر بدلالة مصروف الضريبة الجارية ومعدل الضريبة السارى، ومنسوبا إلى إجمالى أصول الشركة فى نهاية الفترة، وذلك على النحو الوارد بالمعادلة رقم (8)، وقياسا على ما ورد بالدراسات السابقة ذات الصلة (Hanlon et al., 2012; Wang et al., 2020).

$$BTDs = EBT - (Current Tax Exp / 22.5\%) / Assets \quad (8)$$

3-3-3 المتغير الوسيط: الجهد المبذول فى عملية المراجعة

يعكس الجهد المبذول فى عملية المراجعة مجموع أعباء العمل التى تقع على عاتق أعضاء فريق العمل أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وذلك بداية من تخطيط أعمالها ومرورا بمرحلة التنفيذ وحتى يتم اصدار تقرير المراجعة. وبالرغم من أن ساعات العمل تعد مقياسا ملائما للجهد المبذول فى عملية المراجعة؛ إلا أنه يصعب تحديد ذلك بصورة دقيقة. ولذلك فقد اعتمد الكثير من الباحثون على استخدام المقاييس غير المباشرة يمكن الاستدلال من خلالها على حجم الجهد المبذول فى عملية المراجعة وأهم هذه المؤشرات وأكثرها استخداما وقبولاً هما: أتعاب المراجعة (Audit Fee)، وتأخر تقرير المراجعة (Audit Report Lag) (e.g. Lobo and Zhao, 2013; Zhang, 2018). فعلى الرغم من أن ساعات العمل الفعلية والأتعاب قد تختلف محددات كل منهما نظريا، إلا أنهما لم يختلفا فى الممارسة العملية (Bustos-Contell et al., 2022)، كما أكد البعض على أن ما بين 29% إلى 48% من أتعاب المراجعة الإضافية تكون بسبب جهود المراجعة الإضافية (Bronson et al., 2017).

وبالتالى يقاس الجهد المبذول فى عملية المراجعة بدلالة كل من: (1) تأخر تقرير المراجعة (ARL)، ويقاس من خلال احتساب اللوغارتم الطبيعي للفترة ما بين نهاية السنة المالية للشركة وتاريخ صدور تقرير المراجعة السنوى، وذلك قياسا على ما ورد بالدراسات ذات الصلة (Durand, 2019; Gontara and Khelif, 2021). و(2) أتعاب المراجعة (AF)، وتقاس أيضا بدلالة اللوغارتم الطبيعي لأتعاب المراجعة والتي أمكن للباحث الحصول عليها من محاضر اجتماعات الجمعيات العمومية العادية، وذلك قياسا على (Donohoe, 2021 and Knechel, 2014; Salehi et al., 2020; Duan et al.,

3-3-4 المتغيرات الرقابية

يشمل نموذج الدراسة على عدد من المتغيرات الرقابية، وفى ضوء ما سبق استقرائه من الدراسات يعتقد الباحث بثمة وجود تأثير محتمل لتلك المتغيرات على المتغير التابع محل الدراسة وهو الفروق الدفترية الضريبية (BTDS)، مقسمة إلى مجموعتين، أولهما: يرتبط بالخصائص التشغيلية لعميل المراجعة، وهم: (1) حجم الشركة، ويقاس عن طريق اللوغارتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة، و(2) الأداء المالى للشركة، ويقاس بمعدل العائد على الأصول (ROA) والذي يعكس مدى قدرة الشركة على استخدام أصولها فى تحقيق الأرباح. ويقاس على أساس ناتج قسمة صافى الربح قبل الضريبة/ إجمالي الأصول (Donohoe, 2020 and Knechel, 2014; Salehi et al., 2020). و(3) الحالة المالية، وتقاس بدلالة متغير ترتيبى يتراوح من 1 إلى 3 يعكس نتيجة تطبيق نموذج التمان للتنبؤ بالإفلاس (Altman, Z-score) وتحديد قيمة درجات (Z) وذلك على النحو الوارد بالمعادلة رقم (9)⁽¹⁰⁾، وذلك قياسا على ما ورد بدراسة (Abarnathy et al, 2021). إذ يأخذ القيمة

⁽¹⁰⁾ تقاس قيم المتغيرات الوارد بالمعادلة رقم (9) والتي تعبر عن نموذج التمان للتنبؤ بالإفلاس على النحو التالى:

$$X_1 = \text{رأس المال العامل} / \text{إجمالي الأصول}$$

$$X_2 = \text{الأرباح المحجوزة} / \text{إجمالي الأصول}$$

$$X_3 = \text{صافى الربح قبل الفوائد والضرائب} / \text{إجمالي الأصول}$$

$$X_4 = \text{القيمة الدفترية لحقوق الملكية} / \text{القيمة الدفترية للإلتزامات}$$

(1) إذا كانت قيمة (Z) أقل من 1.81 ويشير ذلك إلى زيادة احتمالات التعثر المالي، والقيمة (2) إذا كانت قيمة (Z) تتراوح بين (1.81 : 2.99) وهي تعكس حالة متوسطة من الاستقرار المالي، والقيمة (3) إذا كانت قيمة (Z) أكبر من 2.99 ويشير ذلك للشركات الأكثر استقراراً من حيث الحالة المالية.

$$Z = 1.2 X_1 + 1.4 X_2 + 3.3 X_3 + 0.6 X_4 + 1 X_5 \quad (9)$$

وثانيهما: يرتبط بخصائص عملية المراجعة، وهما: (1) حجم منشأة المراجعة، ويقاس من خلال متغير وهمي يأخذ قيمة (1) في حالة ما إذا كان مراقب الحسابات شريكاً لأحد منشآت المراجعة الأربعة الكبرى (Big 4) وقيمة (0) في خلاف ذلك، وذلك قياساً على ما ورد بدراستي (Zhang, 2018; Marzuki and Syukur, 2021;) و(2) نوع الرأى المهني لمراقب الحسابات، ويقاس بمتغير وهمي يأخذ قيمة (1) إذ انتهت عملية المراجعة باصدار تقرير مراجعة معدل، وقيمة (0) في خلاف ذلك وذلك قياساً على (Salehi et al., 2020). ويلخص الجدول رقم (2) متغيرات الدراسة تبعاً لنوعها وكيفية قياسها وتأثيرها المتوقع على المتغير التابع.

جدول رقم (2): توصيف متغيرات الدراسة

المتغير	نوعه	قياسه	الأثر المتوقع
الفروق الدفترية الضريبية (BTDS)	تابع	- متغير متصل، يقاس عن طريق احتساب الفرق بين صافى الربح المحاسبى قبل الضريبة وصافى الربح الضريبي منسوباً إلى إجمالي الأصول في نهاية الفترة.	—
التحول الرقمي للمنظومة الضريبية (DT)	مستقل	- متغير وهمي، يأخذ القيمة (1) بالنسبة للشركات التي ألزمت بتطبيق منظومة الفواتير الإلكترونية، ويأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك.	(-)

$X_5 =$ صافى المبيعات / إجمالي الأصول

(-)	- متغير متصل، يقاس عن طريق احتساب اللوغارتم الطبيعي للفترة ما بين نهاية الفترة المالية وتاريخ اصدار تقرير المراجعة.	وسيط	تأخر تقرير المراجعة (ARL)
(-)	- متغير متصل، يقاس عن طريق احتساب اللوغارتم الطبيعي لأتعايب عملية المراجعة.	وسيط	أتعايب المراجعة (AF)
(-/+)	- متغير متصل، يقاس عن طريق احتساب اللوغارتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة.	رقابى	حجم الشركة (عميل المراجعة) (Size)
(-/+)	- متغير متصل، يقاس بدلالة (ROA) وهو صافى الربح المحاسبى قبل الضريبة منسوبا إلى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة.	رقابى	الأداء المالى (ROA)
(-/+)	- متغير ترتيبي، تتراوح قيمته بين (1) إلى (3)، يقاس بدلالة تطبيق نموذج الثمان للتنبؤ بالتعثر المالى.	رقابى	الحالة المالية (FC)
(-/+)	- متغير وهمى، يأخذ القيمة (1) بالنسبة للشركات التى يتم مراجعة قوائمها المالية بواسطة مراقب حسابات ممن تربطهم شركة مهنية مع إحدى منشآت المراجعة الكبرى، ويأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك.	رقابى	حجم منشأة المراجعة (Big4)
(-/+)	- متغير وهمى، يأخذ القيمة (1) بالنسبة للشركات التى صدر بشأن قوائمها المالية تقرير معدل، ويأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك.	رقابى	نوع الرأى المهنى (Opinion)

3-4 الاحصاءات الوصفية

يعرض الجدول رقم (3) ملخصاً للاحصاءات الوصفية ومصفوفة الارتباط بين المتغيرات التي شملتها الدراسة. إذ يتضمن الجزء الأول من الجدول الاحصاءات الوصفية، وهي تشمل كلا من: الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وأقل وأكبر قيمة لكل متغيرات الدراسة. والذي يتضح من خلاله أن الوسط الحسابي للتحويل الرقمي للمنظومة الضريبية (DT) قيمته 0.247 ويشير ذلك إلى أن ما يقرب من ربع المشاهدات المتضمنة بعينة الدراسة خضعت لعملية التحويل الرقمي. في حين بلغ الوسط الحسابي للفروق الدفترية الضريبية (BTDs) ما قيمته 0.003 وقد يشير ذلك إلى ضئيلة حجم تلك الفروق، أو وجود فروق دفترية ضريبية موجبة وأخرى سالبة وهو السبب الذي يؤيده الباحث؛ حيث بلغت أقل قيمة وأكبر قيمة للفروق الدفترية الضريبية - 0.48، 0.30 على التوالي. وفيما يتعلق بخصائص منشأة عميل المراجعة فقد قدرت قيمة الوسط الحسابي لمعدل العائد على الأصول (ROA) بقيمة 6% تقريبا، وبلغ الوسط الحسابي للمتغير الخاص بالحالة المالية 2.06 وبما يشير إلى أن أغلب الشركات التي شملتها عينة الدراسة تمر بحالة متوسطة من الاستقرار المالي.

وبخصوص خصائص عملية المراجعة فقد بلغ الوسط الحسابي لمتغيري حجم منشأة المراجعة، ونوع الرأي المهني بقيمة 0.340، 0.302 وهو ما يشير إلى أن حوالي ثلث عينة الدراسة تمت مراجعة قوائمها المالية بواسطة منشآت المراجعة الكبرى وبما يعكس تركيز عالي في سوق مهنة المراجعة المصري، وأن حوالي 30% من العينة قد حصلت على تقرير مراجعة معدل. وأخيرا يلاحظ أن كل المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة قد ظهر الانحراف المعياري لها بقيم صغيرة وأقل من الواحد أو قريب منه، وبما يشير إلى تجانس بين مفردات العينة. وبالرغم من ذلك يلاحظ أن الانحراف المعياري قد ظهر بقيمة أكبر من الوسط الحسابي بالنسبة لبعض المتغيرات، ويشير ذلك إلى تشتت قيم المشاهدات، وهو أمر طبيعي لعينة تنتمي لقطاعات مختلفة وتتضمن شركات مختلفة الحجم.

جدول رقم (3): الاحصاءات الوصفية ومصنوفة الارتباط

الجزء الأول: الاحصاءات الوصفية									
المُتغيرات	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	أقل قيمة (Min)	أعلى قيمة (Max)					
النحو الرقسي	0.247	0.432	0.00	1.00	DT				
الفروق النظرية الضريبية	0.003	0.074	0.48	0.30	BTD				
تأخر تقرير المراجعة	1.836	0.157	0.90	2.42	ARL				
أشغال المراجعة	5.024	0.447	4.00	6.27	AF				
حجم الشركة	8.799	0.731	7.47	10.72	Size				
الأداء المالي	0.061	0.117	0.48	0.52	ROA				
الحالة المالية	2.062	0.860	1.00	3.00	FC				
حجم منشأة المراجعة	0.340	0.474	0.00	1.00	Big 4				
نوع الرأى المهني	0.302	0.460	0.00	1.00	Opinion				
الجزء الثاني: مصنوفة الارتباط (Pearson Correlation)									
المُتغيرات	DT	BTD	ARL	AF	Size	ROA	FC	Big 4	Opinion
DT	1								
BTD	-0.082 - 0.038	1							
ARL	0.024 - 0.302	**0.154 - 0.000	1						
AF	**0.148 - 0.001	0.047 - 0.155		1					
Size	0.074 - 0.054	**0.178 - 0.000	0.046 - 0.160	**0.728 - 0.000	1				
ROA	0.011 - 0.403	**0.713 - 0.000	**0.179 - 0.000	**0.156 - 0.000	**0.322 - 0.000	1			
FC	0.001 - 0.495	**0.276 - 0.000	**0.235 - 0.000	**0.206 - 0.000	**0.433 - 0.000	**0.243 - 0.000	1		
Big 4	**0.140 - 0.001	**0.135 - 0.002	**0.162 - 0.000	**0.670 - 0.000	**0.554 - 0.000	**0.155 - 0.000	**0.177 - 0.000	1	
Opinion	0.021 - 0.325	**0.132 - 0.002	**0.206 - 0.000	0.018 - 0.349	0.047 - 0.155	0.053 - 0.125	**0.123 - 0.004	0.042 - 0.179	1

حجم العينة (N) = 470 مشاهدة

** تعني وجود علاقة ارتباط معنوية عند مستوى معنوية (0.01).

* تعني وجود علاقة ارتباط معنوية عند مستوى معنوية (0.05).

كما يعرض الباحث في الجزء الثاني من الجدول رقم (3) مصفوفة الارتباط الثنائي بين متغيرات الدراسة والتي توضح معاملات ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) ومستوى المعنوية لكل منها. وبصفة عامة لا توجد علاقة ارتباط معنوية قوى (أى يزيد معامل الارتباط عن 0.70) بين أى من المتغيرات المستقلة المتضمنة بنماذج الانحدار، بخلاف الارتباط الإيجابي الذى ظهر بين أتعاب المراجعة من ناحية وكل من حجم الشركة وحجم منشأة المراجعة من ناحية أخرى. وبالتالي يمكن الاستنتاج بعدم وجود مشكلة الازدواج الخطى (Multi-collinearity) بين المتغيرات المستقلة. وبخصوص العلاقة بين المتغير التابع والذى يعبر عن الفروق الدفترية الضريبية والمتغيرات المستقلة والوسيطه محل الدراسة فقد أظهرت مصفوفة الارتباط عن وجود ارتباط معنوى بين الفروق الدفترية الضريبية من ناحية وكافة المتغيرات الأخرى وذلك فيما عدا المتغير الذى يعبر عن أتعاب المراجعة من ناحية أخرى. وقد ظهر معامل الارتباط بين التحويل الرقوى للمنظومة الضريبية (DT) والفروق الدفترية الضريبية (BTDS) بقيمة (-0,082) وبمستوى معنوية 5%، ويعد ذلك مؤشر مبدئيا للاتجاه المتوقع للعلاقة الرئيسية محل الدراسة.

4- نتائج اختبار فروض البحث

يتناول الباحث في هذه الفرعية نتائج التحليل الإحصائى لاختبار فروض البحث، وبما يمكن من الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها تحديد مدة قبول أو عدم قبول تلك الفروض، وقد اعتمد الباحث على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS, 24)، حيث قام الباحث باختبار فروض البحث على ثلاث مراحل تتناول الفروض الثلاثة للبحث.

4-1 أثر التحويل الرقوى للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية (H1)

يختبر الفرض الأول للبحث الأثر المباشر للتحويل الرقوى للمنظومة الضريبية (DT) على الفروق الدفترية الضريبية (BTDS). ويوضح الجدول رقم (4) نتائج تطبيق معادلة الانحدار على النحو الوارد بالمعادلة رقم (1)، والذى قام الباحث بإعادة صياغتها لتكون على النحو التالى.

$$BTDS = \beta_0 + \beta_1 DT + \beta_2 Size + \beta_3 ROA + \beta_4 FC + \beta_5 Big4 + \beta_6 AO + E \quad (1)$$

وتظهر النتائج الوارد بالجدول رقم (4) معنوية نموذج الانحدار؛ إذ تفسر المتغيرات المستقلة المتضمنة بالنموذج 53% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع وذلك بمستوى معنوية ($P\text{-value} = 0.000 < 0.01$)، في حين أن باقى التغيرات فى المتغير التابع ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتضمنها النموذج. ويعنى هذا أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية (معنوى)، وأن واحدا على الأقل من المتغيرات المستقلة أو الرقابية الموجودة بالنموذج لها تأثير على المتغير التابع (BTDs). بالإضافة إلى ذلك تشير النتائج إلى صلاحية بيانات الدراسة للاختبار. إذ تشير نتائج اختبار التعددية الخطية (Multicollinarity) إلى عدم وجود ارتباط خطى بين المتغيرات المستقلة وذلك عن طريق حساب معامل تضخم التباين (VIF) والذي ظهر بقيمة منخفضة (أقل من 10)، ومؤشر التباين المسموح به Tolerance وقد ظهر بقيمة أكبر من (0.1). كما تم اختبار مشكلة الارتباط الذاتى (Auto correlation) وذلك من خلال اختبار Durbin-Watson والذي تتراوح قيمته بين (صفر-4)، وأنه كلما اقتربت قيمته من (2) فأن هذا يشير إلى عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتى، وقد ظهرت إحصائية Durbin-Watson بقيمة 1.650.

كما ينضح من الجدول رقم (4)، أن معامل الانحدار للمتغير المستقل (DT) سلبى ومعنوى حيث كانت ($B = -0.075$ ، $P = 0.023$)، وأن ذلك يشير إلى أن التحول الرقمى للمنظومة الضريبية قد أثر سلبيا ومعنويا على الفروق الدفترية الضريبية، أو بمعنى آخر فقد ساهم التحول الرقمى للمنظومة الضريبية فى الحد من الفروق الدفترية الضريبية وأن هذا بدوره ناتج عن دور التحول الرقمى فى أحكام الرقابة على المجتمع الضريبى ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الضريبة والأرباح، وبالتالي يمكن للباحث قبول الفرض الأول للبحث.

ويتفق ذلك مع نتائج دراسات عدة أجريت فى بيئات وظروف إقتصادية مختلفة وتشير نتائجها إجمالاً إلى أن التغيرات التكنولوجية كان لها دور فى تيسير عملية تدفق المعلومات للإدارة الضريبية وكذلك تتبع كافة المعاملات التى يقوم بها الممولين ومن ثم ساهمت تلك التطورات التكنولوجية فى زيادة مستويات الامتثال الضريبى والحد من ممارسات التهرب الضريبى (e.g. Li et al., 2020; Farrasati and Murwendah, 2020; Do et al., 2022). كما تتفق تلك النتيجة مع ما أشار إليه البعض بأن أهم دوافع التحول الرقمى للمنظومة الضريبية

المصرية يتمثل في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي وأحكام الرقابة على المعاملات التجارية التي تتم بين الممولين وغيرهم، وإيجاد وسيلة للربط بين هذه المعاملات وما يتم المحاسبة عنه ضريبيا من خلال منظومة الكترونية يمكن من خلالها حصر جميع المعاملات ومقارنتها بما يتم أدراجه بالقرارات الضريبية وتنفيذ العديد من الاختبارات والتحليلات الجوهرية من خلال برامج المراجعة الإلكترونية المتخصصة (شحاته، 2020؛ نصير، 2021).

ويضيف الباحث إلى ذلك بأن عملية التحول الرقمي التي شهدتها المنظومة الضريبية المصرية تمثل أحد أهم آليات الحوكمة الضريبية⁽¹¹⁾، والذي يعد من أهم أهدافها تبسيط الإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية، وضمان معاملة متماثلة لجميع الممولين، وبصورة تضمن تحقيق قدر أكبر من الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة الضريبية من ناحية والممولين من ناحية أخرى. وبذلك أصبحت منظومة الفواتير الإلكترونية تمثل جوهر عملية التحول الإلكتروني للمنظومة الضريبية وأن لهذه المنظومة الدور الأهم في الحد من مخاطر الحصر الضريبي كأحد مخاطر منظومة العمل الضريبي من ناحية، وكذلك الحد من مخاطر عدم الامتثال الضريبي كأحد المخاطر المرتبطة بالمولين من ناحية أخرى. ويؤكد ذلك تصريحات وزير المالية والذي أكد على أن منظومة الفاتورة الإلكترونية أحد أهم أدوات حوكمة المنظومة المالية للدولة، فمن خلالها يمكن توحيد قواعد بيانات الممولين بالضرائب والجمارك عن طريق الربط بينها وبين المنصة الإلكترونية الموحدة للتجارة القومية "نافذة" والتي ترصد الصادرات والواردات بصورة لحظية.

ومن منظور محاسبي واتساقا مع ما توصل إليه البعض بأن التغييرات في النظام الضريبي الصيني ساهمت في زيادة المقدرة التقييمية للأرباح (Zhao, 2023) وكذلك تحسين جودة الإفصاح المحاسبي (Ye et al., 2023). يخلص الباحث إلى نتيجة هامة مفادها أن التحول الرقمي

(11) عرف الناغى وآخرون (2023) حوكمة الإدارة الضريبية بأنها "مجموعة من القواعد والإجراءات والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به، وزيادة الثقة بينها وبين المتعاملين معها، لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين، وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادى للدولة".

للمنظومة الضريبية قد ساهم في تحسين جودة التقارير المالية، فقد كان لهذا التحول دورا هاما في تفعيل الدور الرقابي للسلطة الضريبية؛ ومن ثم الحد من السلوك الانتهازي للإدارة. وقد ظهر مردود ذلك في انخفاض الفروق الدفترية الضريبية (BTDs) وبما يشير أيضا إلى دور التحول الرقمي للمنظومة الضريبية في الحد من ممارسات إدارة الضريبة وإدارة الأرباح.

جدول رقم (4): نتيجة اختبار الفرض الأول (نموذج الانحدار 1)
أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية

الفروق الدفترية الضريبية (BTDs)					المُغيّر التابع
Collinearity Statistics		Sig معنوية المعاملات	احصائية (t)	(B) معاملات الانحدار	
VIF	Tolerance				
1.057	0.946	**0.023	2.288-	0.075-	التحول الرقمي (DT)
1.892	0.529	**0.012	2.518-	0.110-	حجم الشركة (Size)
1.619	0.618	***0.000	19.244	0.777	الأداء المالي (ROA)
1.558	0.642	**0.023	2.287-	0.091-	الحالة المائنة (FC)
1.532	0.653	0.251	1.148	0.045	حجم منشأة المراجعة (Big4)
1.024	0.977	***0.004	2.887-	0.093-	نوع الرأي المهني (AO)
88.442					احصائية (F)
0.53					معامل التحديد المعدل (R2)
1.650					احصائية (Durbin-Watson)
0.000					P- value
*** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (1%).					
** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (5%).					
* التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (10%).					
- عدد المشاهدات (ن) = 470.					

4-2 أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية في ظل الدور الوسيط لتأخر تقرير المراجعة (H2)

يختبر الفرض الثاني للبحث أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية (BTDs) في ظل الدور الوسيط لتأخر تقرير المراجعة (ARL). وذلك بدلالة اختبار فرضين فرعيين أولهما (H2a) والذي يختبر أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على تأخر تقرير المراجعة، وقد توقع الباحث وجود تأثير إيجابي ناتج عن زيادة مستوى مخاطر المراجعة نتيجة لتطبيق منظومة الفواتير الإلكترونية وأن ذلك بدوره يتطلب بذل مزيد من الجهد من قبل مراقب الحسابات. ويوضح الجدول رقم (5) نتائج تطبيق أسلوب الانحدار المتعدد على النحو الوارد بالمعادلة رقم (2)، والذي قام الباحث بإعادة صياغتها لتكون على النحو التالي.

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 DT + \beta_2 Size + \beta_3 ROA + \beta_4 FC + \beta_5 Big4 + \beta_6 AO + E \quad (2)$$

وتظهر النتائج الوارد بالجدول رقم (5) معنوية نموذج الانحدار؛ إذ تفسر المتغيرات المستقلة المتضمنة بالنموذج 11% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع وذلك بمستوى معنوية (P-value = 0.000 > 0.01)، في حين أن باقي التغيرات في المتغير التابع ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتضمنها النموذج. ويعنى هذا أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية (معنوية)، وأن واحدا على الأقل من المتغيرات المستقلة أو الرقابية الموجودة بالنموذج لها تأثير على المتغير التابع، وهو تأخر تقرير المراجعة (ARL). بالإضافة إلى ذلك تشير النتائج إلى صلاحية بيانات نموذج الانحدار للاختبار، فقد ظهر معامل تضخم التباين (VIF) بقيم منخفضة (أقل من 10)، وقد قدر مؤشر التباين المسموح به Tolerance بقيم أكبر من (0.1)، وأخيرا فقد قدرت احصائية Durbin-Watson بقيمة 1.981.

جدول رقم (5): نتيجة اختبار الفرض الثانى (H2a) (نموذج الانحدار 2)

أثر التحول الرقمى للمنظومة الضريبية على تأخر تقرير المراجعة (ARL)

تأخر تقرير المراجعة (ARL)					المُغير التابع	المُغيرات المستقلة
Collinearity Statistics		Sig	احصائية	(B)		
VIF	Tolerance	معنوية المعاملات	(t)	معاملات الانحدار		
1.057	0.946	0.863	0.173	0.008	(DT)	التحول الرقمى
1.892	0.529	0.202	1.277-	0.076-	(Size)	حجم الشركة
1.619	0.618	**0.041	2.050-	0.113-	(ROA)	الأداء المالى
1.558	0.642	***0.008	2.648-	0.144-	(FC)	الحالة المالية
1.532	0.653	***0.000	3.832	0.206	(Big4)	حجم منشأة المراجعة
1.024	0.977	***0.000	4.414	0.194	(AO)	نوع الرأى المهنى
10.95						احصائية (F)
0.11						معامل التحديد المعدل (R2)
1.981						احصائية (Durbin-Watson)
0.000						P- value
*** التأثير معنوى عند مستوى معنوية أقل من (1%).						
** التأثير معنوى عند مستوى معنوية أقل من (5%).						
* التأثير معنوى عند مستوى معنوية أقل من (10%).						
- عدد المشاهدات (ن) = 470.						

كما يتضح من الجدول رقم (5)، أن معامل الانحدار للمتغير المستقل (DT) إيجابى ولكنه غير معنوى حيث كانت (B = 0.008، P = 0.863)، وأن ذلك يشير إلى أن التحول الرقمى للمنظومة الضريبية لم يكن له تأثير ذو دلالة إحصائية على تأخر تقرير المراجعة (ARL). وفى ضوء ذلك، ونظراً لأن نتائج اختبار الفرض جاءت بما يخالف توقعات الباحث، وبالتالي يمكن رفض (عدم قبول) الفرض الفرعى (H2a).

وعلى الرغم من أن هذه النتيجة تخالف نتائج بعض الدراسات الأخرى والتي توصلت إلى أن زيادة المخاطر الضريبية لدى عميل المراجعة يعد أحد محددات تأخر تقرير المراجعة (Knechel et al., 2001; Abernathy et al., 2021). إلا أن الباحث يمكنه تفسير ذلك بأن التحول الرقمي للمنظومة الضريبية، وبالرغم من أنه يشكل جانب من المخاطر الضريبية ذات الصلة بعميل المراجعة، إلا أن هذا التحول قد يكون له دور في تخفيض الوقت المستغرق في التحقق من ومراجعة حسابات المبيعات والمشتريات، والتي بات حصرها والتحقق منها أسهل في ظل تطبيق منظومة الفواتير الإلكترونية، وبالتالي فقد ظهرت انعكاسات تطبيقها في تخفيض الوقت المستغرق في تنفيذ عملية المراجعة.

وبخصوص نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثانى (H2b)، والذي يختبر أثر تأخر تقرير المراجعة (ARL) على الفروق الدفترية الضريبية (BTDs)، وقد توقع الباحث وجود تأثير سلبى مرده إلى أن تأخر تقرير المراجعة كأحد المقاييس المدركة لجودة المراجعة ويعكس الجهد المبذول في تنفيذها من شأنه أن يساهم في الحد من الفروق الدفترية الضريبية. ويوضح الجدول رقم (6) نتائج تطبيق نموذج الانحدار المتعدد على النحو الوارد بالمعادلتين رقمى (4)، (6)، والذي قام الباحث بإعادة صياغتهما لتكونا على النحو التالى.

$$BTDs = \beta_0 + \beta_1 ARL + \beta_2 Size + \beta_3 ROA + \beta_4 FC + \beta_5 Big4 + \beta_6 AO + E \quad (4)$$

$$BTDs = \beta_0 + \beta_1 DT + \beta_2 ARL + \beta_3 Size + \beta_4 ROA + \beta_5 FC + \beta_6 Big4 + \beta_7 AO + E \quad (6)$$

وتظهر النتائج الوارد بالجدول رقم (6) معنوية نموذج الانحدار رقم (4)؛ إذ تفسر المتغيرات المستقلة المتضمنة بالنموذج 53% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع وذلك بمستوى معنوية (P-value = 0.000 > 0.01)، فى حين أن باقى التغيرات فى المتغير التابع ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتضمنها النموذج. ويعنى هذا أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية (معنوى)، وأن واحدا على الأقل من المتغيرات المستقلة أو الرقابية

الموجودة بالنموذج لها تأثير على المتغير التابع، وهو الفروق الدفترية الضريبية (BTDs). كما يتضح من الجدول رقم (6)، أن معامل الانحدار للمتغير المستقل (ARL) سلبي ولكنه غير معنوي حيث كانت $(B = -0.025, P = 0.470)$ ، وأن ذلك يشير إلى أن تأخر تقرير المراجعة لم يكن له تأثير ذو دلالة إحصائية على الفروق الدفترية الضريبية (BTDs). وفي ضوء ذلك، ونظرا لأن نتائج اختبار الفرض جاءت بما يخالف توقعات الباحث، وبالتالي يمكن رفض (عدم قبول) الفرض الفرعي (H2b).

ويمكن للباحث تبرير ذلك بأن تأخر تقرير المراجعة قد يتأثر بعوامل عدة بخلاف حجم الجهد والوقت المستغرق في عملية المراجعة. وأن من هذه العوامل ما يرتبط بالمتطلبات التنظيمية، والبعض الآخر يرتبط بظروف وخصائص عملية المراجعة ممثلة في عبء العمل لدى شريك المراجعة وذروة الأعمال المهنية لمنشأته، وأخيرا تلك العوامل التي تعكس الخصائص التشغيلية لعميل المراجعة والتي من أهمها حجم الشركة وطبيعة نشاطها ومستوى تعقد أعمالها وغيرها من العوامل. ولذلك يمكن القول بأن تأخر تقرير المراجعة ليس بالضرورة دليل على تحسن جودة التقارير المالية وكذلك لا يعكس هذا التأخر قدرة مراقب الحسابات على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة. وأن كان البعض يدعى بأن تأخر تقرير المراجعة يرتبط إيجابا بزيادة احتمالات إعادة إصدار القوائم المالية وإصدار تقرير مراجعة معدلة (Blankley et al., 2014&2015; Chan et al., 2016).

وفي ضوء ما انتهى إليه الباحث بشأن رفض (عدم قبول) الفرضيين الفرعيين (H2a)، (H2b). يخلص الباحث بصورة ضمنية إلى رفض (عدم قبول) الفرض الرئيسي الثاني (H2) والذي يختبر الدور الوسيط لتأخر تقرير المراجعة في سياق العلاقة التأثيرية السلبية بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية والفروق الدفترية الضريبية. ومن ثم يخلص الباحث إلى أن العلاقة بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية والفروق الدفترية الضريبية علاقة مباشرة، وهو ما أكدته نتائج التحليل الإحصائي لنموذجي الانحدار أرقام (1)، (6)، والموضحة تفصيلا بالجدول رقم (6)، وبما يدعم ما توصل إليه الباحث من قبل بشأن قبول الفرض الأول للبحث، والذي يشير إلى وجود أثر سلبي مباشر للتحول الرقمي للمنظومة

الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية، وأن هذا بدوره يشير بصورة ضمنية إلى أهمية هذا التحول الرقمي في الحد من ممارسات إدارة الضريبة والأرباح.

جدول رقم (6): نتيجة اختبار الفرض الثانى (H2b) (نموذجى الانحدار 4 ، 6)

أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية وتأخر تقرير المراجعة على الفروق الدفترية الضريبية

الفروق الدفترية الضريبية (BTDs)						المتغير التابع المتغيرات المستقلة
نموذج الانحدار (6)		نموذج الانحدار (4)		نموذج الانحدار (1)		
Sig	(B)	Sig	(B)	Sig	(B)	
**0.023	0.074-	—	—	**0.023	0.075-	التحول الرقمي (DT)
0.480	0.024-	0.470	0.025-	—	—	تأخر تقرير المراجعة (ARL)
0.011	0.112-	*0.003	0.129-	**0.012	0.110-	حجم الشركة (Size)
***0.000	0.774	***0.000	0.777	***0.000	0.777	الأداء المالى (ROA)
**0.019	0.094-	**0.017	0.096-	**0.023	0.091-	الحالة المالية (FC)
0.210	0.050	*0.076	0.070	0.251	0.045	حجم منشأة المراجعة (Big4)
***0.008	0.088-	***0.008	0.088-	***0.004	0.093-	نوع الرأى المهنى (AO)
75.780		86.756		88.442		احصائية (F)
0.53		0.53		0.53		معامل التحديد المعدل (R2)
1.646		1.647		1.650		احصائية (Durbin-Watson)
0.000		0.000		0.000		P- value
<p>*** التأثير معنوى عند مستوى معنوية أقل من (1 %).</p> <p>** التأثير معنوى عند مستوى معنوية أقل من (5 %).</p> <p>* التأثير معنوى عند مستوى معنوية أقل من (10 %).</p> <p>- عدد المشاهدات (ن) = 470.</p>						

3-4 أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية في ظل الدور الوسيط لأتعاب المراجعة (H3)

يختبر الفرض الثالث للبحث أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية في ظل الدور الوسيط لأتعاب المراجعة (AF). وذلك بدلالة اختبار فرضين فرعيين أولهما (H3a) والذي يختبر أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على أتعاب المراجعة، وقد توقع الباحث وجود تأثير إيجابي ناتج عن زيادة مستوى مخاطر المراجعة نتيجة لتطبيق منظومة الفواتير الإلكترونية وأن استجابة مراقبي الحسابات لمثل هذه المخاطر تكون من خلال زيادة قيمة الأتعاب. ويوضح الجدول رقم (7) نتائج تطبيق أسلوب الانحدار المتعدد على النحو الوارد بالمعادلة رقم (3)، والذي قام الباحث بإعادة صياغتها لتكون على النحو التالي.

$$AF = \beta_0 + \beta_1 DT + \beta_2 Size + \beta_3 ROA + \beta_4 FC + \beta_5 Big4 + \beta_6 AO + E \quad (3)$$

وتظهر النتائج الوارد بالجدول رقم (7) معنوية نموذج الانحدار؛ إذ تفسر المتغيرات المستقلة المتضمنة بالنموذج 66% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع وذلك بمستوى معنوية (P-value = 0.000 > 0.01)، في حين أن باقى التغيرات في المتغير التابع ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتضمنها النموذج. ويعنى هذا أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية (معنوى)، وأن واحدا على الأقل من المتغيرات المستقلة أو الرقابية الموجودة بالنموذج لها تأثير على المتغير التابع، وهو أتعاب المراجعة (AF). بالإضافة إلى ذلك تشير النتائج إلى صلاحية بيانات نموذج الانحدار للاختبار، فقد ظهر معامل تضخم التباين (VIF) بقيم منخفضة (أقل من 10)، وقد قدر مؤشر التباين المسموح به Tolerance بقيم أكبر من (0.1)، وأخيرا فقد قدرت احصائية Durbin-Watson بقيمة 1.984. كما يتضح من الجدول رقم (7)، أن معامل الانحدار للمتغير المستقل (DT) إيجابي ومعنوى حيث كانت (B = 0.171, P = 0.000)، وأن ذلك يشير إلى أن التحول الرقمي للمنظومة الضريبية له تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية على أتعاب المراجعة (AF). وفى ضوء ذلك، ونظرا لأن

نتائج اختبار الفرض جاءت بما يتفق مع توقعات الباحث، وبالتالي يمكن قبول الفرض الفرعى (H3a).

ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه بعض الدراسات وقد أشارت نتائجها إلى أن زيادة المخاطر الضريبية جراء أذخال تغييرات أو اصلاحات على الأنظمة الضريبية القائمة غالبا ما يصاحبه زيادة فى أتعاب المراجعة وخاصة فى الفترات الأولى للتغيير (e.g. Duan et al., 2021; Aberanthy et al., 2021; Chircop et al., 2023). ويمكن للباحث تبرير ذلك بأن التغييرات التى أدخلت على المنظومة الضريبية المصرية من شأنها زيادة مخاطر عملية المراجعة فى ضوء بعدين أساسيين، أولهما، زيادة المخاطر الضريبية وذلك لعدة أسباب، أهمها اتجاه الشركات نحو استخدام استراتيجيات ضريبية أكثر تعقيدا وغموضا فى محاولة منها للحد من التبعات السلبية الناتجة عن التحول إلى المنظومة الجديدة. وثانيهما، يرتبط بمخاطر تنفيذ عملية المراجعة ذاتها والتي تنبع مع عدم الألفة وخوف مراقبى الحسابات من التعامل مع المنظومة الضريبية الجديدة، وخاصة فى الفترات الأولى للتطبيق، وأن البديل الأمثل لمراقبى الحسابات لتعويض كل هذه المخاطر وغيرها هو زيادة أتعاب المراجعة.

جدول رقم (7): نتيجة اختبار الفرض الثالث (H3a) (نموذج الانحدار 3)

أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على أتعاب المراجعة (AF)

أتعاب المراجعة (AF)					المتغير التابع المتغيرات المستقلة
Collinearity Statistics		Sig	احصائية	(B)	
VIF	Tolerance	معنوية المعاملات	(t)	معاملات الانحدار	
1.057	0.946	***0.000	6.214	0.171	(DT) التحول الرقمي
1.892	0.529	***0.000	14.106	0.520	(Size) حجم الشركة
1.619	0.618	***0.005	2.820-	0.096-	(ROA) الأداء المالي
1.558	0.642	0.315	1.006	0.034	(FC) الحالة المالية
1.532	0.653	***0.000	12.822	0.425	(Big4) حجم ممتلكات المراجعة
1.024	0.977	0.287	1.066-	0.029-	(AO) نوع الرأي المهني
154.92					احصائية (F)
0.66					معامل التحديد المعدل (R2)
1.984					احصائية (Durbin-Watson)
0.000					P- value
*** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (1 %).					
** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (5 %).					
* التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (10 %).					
- عدد المشاهدات (ن) = 470.					

وبخصوص نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثاني (H3b)، والذي يختبر أثر أتعاب المراجعة (AF) على الفروق الدفترية الضريبية (BTDs)، وقد توقع الباحث وجود تأثير سلبي مرده إلى أن أتعاب المراجعة تعكس الجهد المبذول في تنفيذها من شأنه أن يساهم في الحد من الفروق الدفترية الضريبية وبما يشير إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح والضريبة. ويوضح الجدول رقم (8) نتائج تطبيق نموذج الانحدار المتعدد على النحو الوارد بالمعادلتين رقمي (5)، (7)، والذي قام الباحث بإعادة صياغتهما لتكونا على النحو التالي.

$$BTDs = \beta_0 + \beta_1 AF + \beta_2 Size + \beta_3 ROA + \beta_4 FC + \beta_5 Big4 + \beta_6 AO + E \quad (5)$$

$$BTDs = \beta_0 + \beta_1 DT + \beta_2 AF + \beta_3 Size + \beta_4 ROA + \beta_5 FC + \beta_6 Big4 + \beta_7 AO + E \quad (7)$$

وتظهر النتائج الوارد بالجدول رقم (8) معنوية نموذج الانحدار رقم (5)؛ إذ تفسر المتغيرات المستقلة المتضمنة بالنموذج 53% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع وذلك بمستوى معنوية (P-value = 0.000 > 0.01). ويعنى هذا أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية، وأن واحدا على الأقل من المتغيرات المستقلة الموجودة بالنموذج لها تأثير على المتغير التابع، وهو الفرق الدفترية الضريبية (BTDs). كما يتضح من الجدول رقم (8)، أن معامل الانحدار للمتغير المستقل (AF) سلبى ومعنوى حيث كانت $B = -0.126$ ، $P = 0.017$ ، وأن ذلك يشير إلى أن زيادة أتعاب المراجعة أدى إلى خفض فى قيمة الفرق الدفترية الضريبية وبما يعكس علاقة سلبية بينهما؛ مما يعنى قبول الفرض الفرعى (H3b).

وتتفق تلك النتيجة مع نتائج بعض الدراسات وقد اشارت إجمالاً إلى أن أتعاب المراجعة تحد من ممارسات التجنب الضريبى وتخفف من حدة العدوانية الضريبية (Riguen et al., 2021; Marzuki and Syurkur, 2020). وبما يخالف نتائج مجموعة أخرى من الدراسات وقد أكدت وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وممارسات إدارة الضريبة، وقد برر الباحثون ذلك بأن الشركات التي تتبنى تلك الممارسات تحتاج إلى الحصول على خبرات مراقب الحسابات، وفي مثل هذه الحالات فإن مراقبى الحسابات يحصلون على المزيد من الأتعاب (Hanlon et al., 2012; Donohoe and Knechel, 2014; Salehi et al., 2020).

وفى ضوء ما انتهى إليه الباحث بشأن قبول الفرضيين الفرعيين (H3a)، (H3b). يخلص الباحث بصورة ضمنية إلى قبول الفرض الثالث (H3) والذي يختبر الدور الوسيط لأتعاب المراجعة فى سياق العلاقة التأثيرية السلبية بين التحول الرقمى للمنظومة الضريبية المصرية والفرق الدفترية الضريبية. ومن ثم يخلص الباحث إلى أن العلاقة بين التحول الرقمى للمنظومة الضريبية والفرق الدفترية الضريبية علاقة غير مباشرة تتوسطها أتعاب المراجعة كمتغير وسيط. ومن أجل تحديد طبيعة ما إذا كانت هذه الوساطة كلية أم جزئية، قام الباحث باختبار أثر المتغير المستقل (التحول الرقمى للمنظومة الضريبية) على المتغير التابع (الفرق الدفترية

الضريبية)، ولكن في ظل وجود المتغير الوسيط (أتعاب عملية المراجعة). وذلك على النحو الوارد بنموذج الانحدار بالمعادلة رقم (7) وفي ضوء النتائج يمكن الحكم بوجود وساطة جزئية، فما يزال أثر المتغير المستقل (DT) على المتغير التابع (BTDs) سلبى ومعنوى حيث كانت $(B = 0.057, P = 0.090)$.

وفي ضوء ما انتهت إليه اختبارات الفروض، والتي أسفرت عن قبول الفرضين الفرعيين (H3a)، (H3b)، وبما يشير ضمناً إلى قبول الفرض الرئيسى الثالث (H3). ويمكن للباحث تبرير ذلك بأن الزيادة في أتعاب المراجعة كانت بمثابة تعويض عن الزيادة في المخاطر الضريبية التي تعرضت لها الشركات جراء التحول للمنظومة الضريبية الجديدة. وفي الوقت نفسه، فقد أدى حصول مراقبي الحسابات على المزيد من الأتعاب إلى زيادة جودة التقارير المالية، وذلك للعديد من الأسباب، أولهم: أن الحصول على المزيد من الأتعاب يصاحبه بذل المزيد من الجهد في تنفيذ عملية المراجعة، وأن ذلك الجهد بدوره يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية. وثانيهم: يرتبط برغبة مراقبي الحسابات في تبرير الزيادة في أتعاب المراجعة من خلال إدخال تعديلات على القوائم المالية. وثالثهم: يرتبط بكون منشآت المراجعة الكبرى (Big 4) تحصل على أتعاب مراجعة أكبر مقارنة بمنشآت المراجعة الأخرى⁽¹²⁾، ومن المنطقي أن تكون منشآت المراجعة الكبرى هي الأكثر مقدرة على مواجهة ضغوط العميل، ومن ثم الحد من السلوك الانتهازي للإدارة. ولهذه الأسباب فقد صاحب زيادة أتعاب المراجعة انخفاض في قيمة الفروق الدفترية الضريبية، وبما يشير إلى الحد من ممارسات إدارة الضريبة والأرباح.

جدول رقم (8): نتيجة اختبار الفرض الثالث (H3b) (نموذج الانحدار 4) أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية وأتعاب المراجعة على الفروق الدفترية الضريبية

الفروق الدفترية الضريبية (BTDs)						المتغير التابع
نموذج الانحدار (7)		نموذج الانحدار (5)		نموذج الانحدار (1)		
Sig	(B)	Sig	(B)	Sig	(B)	

(12) تشير النتائج الواردة بجدول رقم (7)، والخاصة بمعادلة الانحدار رقم (3)، إلى وجود أثر إيجابي معنوى لحجم منشأة المراجعة (Big4) على أتعاب المراجعة (AF) حيث كانت $(P = 0.000, B = 0.425)$.

المتغيرات المستقلة						
*0.090	0.057-	—	—	**0.023	0.075-	التحول الرقمي (DT)
*0.068	0.100-	**0.017	0.126-	—	—	ألعاب المراجعة (AF)
0.268	0.058-	0.276	0.057-	**0.012	0.110-	حجم الشركة (Size)
***0.000	0.767	***0.000	0.767	***0.000	0.777	الأداء المالي (ROA)
**0.028	0.087-	**0.027	0.088-	**0.023	0.091-	الحالة المالية (FC)
*0.055	0.088	**0.010	0.113	0.251	0.045	حجم منشأة المراجعة (Big4)
***0.003	0.096-	***0.003	0.096-	***0.004	0.093-	نوع الرأي المهني (AO)
76.650		88.586		88.442		احصائية (F)
0.53		0.53		0.53		معامل التحديد المعدل (R2)
1.662		1.667		1.650		احصائية (Durbin-Watson)
0.000		0.000		0.000		P- value
<p>*** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (1 %).</p> <p>** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (5 %).</p> <p>* التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (10 %).</p> <p>- عدد المشاهدات (ن) = 470.</p>						

5- التحليلات الأخرى

تتمثل أهمية التحليلات الأخرى في اختبار مدى صلاحية نموذج البحث المقترح وقدرته على تقديم نتائج يمكن الاعتماد عليها، وذلك في حال أن تحقق الباحث من مستوى دقة نتائج اختبار الفروض، سواء كان ذلك في ظل تغيير طرق قياس المتغيرات محل الدراسة أو تغيير طريقة اختبار العلاقات محل الدراسة وهو ما يتناوله البحث من خلال تحليل الحساسية. كما تشمل التحليلات الأخرى على تحليلاً إضافياً يستهدف من خلاله الباحث زيادة المقدرة

التفسيرية بشأن العلاقات محل الاختبار، ويمكن من خلاله توجيه انتباه الباحثين نحو مجالات بحثية مستقبلية ذات صلة، لم يتطرق لها البحث الحالي بصورة تفصيلية.

5-1 تحليل الحساسية: (تحليل المسار)

يستهدف الباحث في هذه الفرعية التحقق من مدى صدق نتائج البحث والتي توصل إليها الباحث بشأن اختبار الأثر المباشر وغير المباشر للتحويل الرقمي للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية. إذ يقوم الباحث بإعادة اختبار فروض البحث باستخدام أسلوب تحليل المسار (Path Analysis)، وهو أحد تطبيقات أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية (Structural Equations Modeling)، وهو عبارة عن مجموعة من الأساليب الإحصائية المترابطة والتي تصف العلاقات بين مجموعة من المتغيرات. فمن خلال تحليل المسار يمكن تقدير معاملات المسار المعيارية (Standardized Path Coefficients) والتي تعكس العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين المتغيرات المشاهدة المستقلة والتابعة والوسيلة. وفي هذا الصدد اعتمد الباحث على البرنامج الإحصائية (Aoms, 24).

ويظهر جدول رقم (9) نتيجة تحليل المسار والذي اختبر الباحث من خلاله أثر التحويل الرقمي للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية في ظل الدور الوسيط لتأخر تقرير المراجعة. وبخصوص الفرض الأول والذي توقع الباحث من خلاله وجود علاقة سلبية مباشرة بين التحويل الرقمي للمنظومة الضريبية والفروق الدفترية الضريبية. فقد أظهرت نتائج تحليل المسار ما يتفق مع توقعات الباحث وكذلك يؤكد نتائج اختبار الفرض في ظل التحليل الأساسي، فقد ظهرت العلاقة المباشرة بينهما معنوية، حيث كانت (SPC = -0.071، P = 0.018)، وبما يشير إلى قبول الفرض الأول للبحث. كما يتضح أيضا صحة ما توصل إليه الباحث من قبل بشأن عدم قبول الفرضين الفرعيين (H2a)، (H2b)، وبما يشير ضمنا إلى رفض الفرض الرئيسي الثاني (H2)؛ وهو ما يؤكد ما سبق وأن أشار إليه الباحث من قبل؛ وأن تأخر تقرير المراجعة لا يتوسط العلاقة بين التحويل الرقمي للمنظومة الضريبية والفروق الدفترية الضريبية حيث كانت معاملات التأثير غير المباشر (SPC = +0.001، P = 0.416).

جدول رقم (9): نتيجة اختبار الفروض (H1)، (H2a)، (H2b)، (H2)

أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية وتأخر تقرير المراجعة على الفروق الدفترية الضريبية

نتيجة اختبار الفرض	Indirect Effect		Direct Effect		Total Effect		المسار (Path)	الفرض
	P-Value	معاملات المسار المعيارية (SPC)	P-Value	معاملات المسار المعيارية (SPC)	P-Value	معاملات المسار المعيارية (SPC)		
قبول	—	—	—	—	**0.018	0.071 -	BTD ← DT	H1
رفض	—	—	—	—	0.603	0.024 -	ARL ← DT	H2a
رفض	—	—	—	—	0.447	0.023 -	BTD ← ARL	H2b
رفض	0.416	0.001	**0.026	0.071-	**0.037	0.071 -	BTD ← - DT تأثير غير مباشر من خلال ARL	H2

*** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من 5%.

ويظهر جدول رقم (10) نتيجة تحليل المسار والذي اختبر الباحث من خلاله أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية في ظل الدور الوسيط لأتعباب المراجعة. وبخصوص الفرض الأول أيضا فقد أظهرت النتائج ما يتفق مع توقعات الباحث بشأن وجود تأثير سلبي للتحول الرقمي للمنظومة الضريبية والفروق الدفترية الضريبية، وبما يتفق أيضا مع نتائج اختبار الفرض الأول والتي ظهرت بالجدول رقم (9) ولكن بمستوى معنوية أقل، حيث ظهرت العلاقة المباشرة بينهما معنوية، حيث كانت (SPC = -0.055، P = 0.070)، وبما يشير إلى قبول الفرض الأول للبحث. كما يتضح أيضا صحة ما توصل إليه الباحث من خلال التحليل الأساسي بشأن قبول الفرضين الفرعيين (H3a)، (H3b)، وبما يشير ضمنا إلى قبول الفرض الرئيسي الثالث (H3) ومن ثم يمكن القول بأن أتعباب المراجعة تتوسط العلاقة بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية والفروق الدفترية الضريبية حيث كانت معاملات التأثير غير المباشر (SPC = -0.014، P = 0.039).

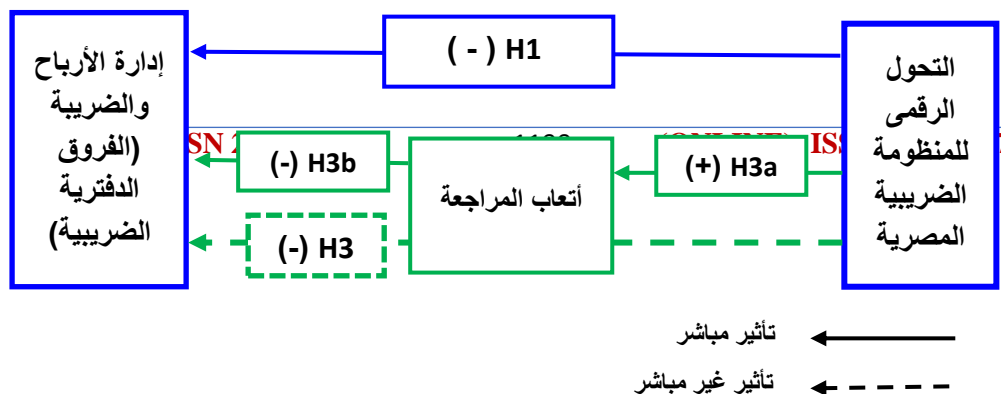
جدول رقم (10): نتيجة اختبار الفروض (H1)، (H3a)، (H3b)، (H3)

أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية وأتباع المراجعة على الفروق الدفترية الضريبية

الفرض	Indirect Effect		Direct Effect		Total Effect		المسار (Path)	الفرض
	P-Value	معاملات المسار المعيارية (SPC)	p-Value	معاملات المسار المعيارية (SPC)	P-Value	معاملات المسار المعيارية (SPC)		
قبول	—	—	—	—	*0.070	0.055 -	BTD ← DT	H1
قبول	—	—	—	—	***0.001	0.148 +	AF ← DT	H3a
قبول	—	—	—	—	***0.002	0.096 -	BTD ← AF	H3b
قبول	**0.039	0.014 -	*0.065	0.055 -	**0.037	0.069 -	BTD ← - DT تأثير غير مباشر من خلال AF	H3

*** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من 1% .
** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من 5% .
* التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من 10% .

وفي ضوء ما سبق عرضه وما أسفرت عنه نتائج اختبار الفروض في ظل التحليلين الأساسيين والحسابية؛ يخلص الباحث إلى أن التحول الرقمي للمنظومة الضريبية قد ساهم بصورة مباشرة وغير مباشرة، في الحد من ممارسات إدارة الضريبة وإدارة الأرباح؛ نتيجة لأن هذا التحول قد أثر سلباً على الفروق الدفترية الضريبية (BTDs). وأن العلاقة غير المباشرة بينهما يمكن تفسيرها من خلال أتباع المراجعة كمتغير وسيط، إذ يتجه مراقبو الحسابات لزيادة أتباع المراجعة كرد فعل من جانبهم لتعويض الزيادة في مخاطر عملية المراجعة والنتيجة عن الزيادة في المخاطر الضريبية، وكذلك تعويضاً عن الجهد المبذول في عملية المراجعة جراء التحول للمنظومة الضريبية الجديدة. ويلخص الشكل رقم (4) التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين متغيرات البحث، وذلك في ضوء ما أسفرت عنه نتائج اختبار الفروض الرئيسية والفرعية.



شكل رقم (4): نموذج البحث في ضوء نتائج اختبار الفروض

5-2 تحليل إضافي: (إدارة الضريبة في مقابل إدارة الأرباح)

أسفرت نتائج اختبار الفروض عن وجود مردود إيجابي نتيجة التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية، وقد ظهرت تبعات هذا التحول في الحد من الفروق الدفترية الضريبية وبما يشير إلى انخفاض ممارسات إدارة الضريبة والأرباح. وعلى الرغم من وجود شبه اتفاق بشأن دوافع إدارة الضريبة وإدارة الأرباح، لكونهما في المقام الأول يرتبطان بدوافع مالية؛ إذ تسعى الإدارة إلى تطبيق استراتيجيات إدارة الضريبة والأرباح بدافع خلق القيمة وتعظيم ثروة الملاك أحياناً، أو بدافع تحقيق منافع مادية خاصة للإدارة أحياناً أخرى؛ إلا أن الاستراتيجيات المستخدمة في تحقيق أهداف كل منهما قد تكون مختلفة. وفي هذا الصدد يفرق بين ثلاث استراتيجيات، أولهما: إدارة الأرباح، وبموجب تلك الاستراتيجية يتم إدارة الأرباح المحاسبية ودون التأثير على الربح الخاضع للضريبة. وثانيهما: إدارة الضريبة، وبموجب هذه الاستراتيجية يتم إدارة الربح الخاضع للضريبة ودون التأثير على الأرباح المحاسبية، ويكون ذلك بهدف تخفيض الإلتزامات الضريبية. وثالثهما: الجمع بين إدارة الأرباح وإدارة الضريبة معاً؛ حيث تسعى إدارة الشركة إلى إدارة الأرباح المحاسبية والربح الخاضع للضريبة في الاتجاه المعاكس. ويحاول الباحث في هذه الفرعية الإجابة على اثنين من التساؤلات البحثية، بهدف تقديم أدلة إضافية بشأن أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية على كل من إدارة الضريبة وإدارة الأرباح ولكن بصورة مستقلة. وهما على النحو التالي:

1- هل يؤدي التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية إلى زيادة مستويات الامتثال الضريبي، وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الضريبة؟ وهل تتوسط أتعاب المراجعة العلاقة بينهما؟

2- هل يؤدي التحول الرقمي للمنظومة الضريبية إلى الحد من السلوك الانتهازي لإدارة، وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟ وهل تتوسط أتعاب المراجعة العلاقة بينهما؟

ومن أجل الإجابة على التساؤلين السابقين فكان من الضروري أن يقوم الباحث بقياس كل من إدارة الضريبة وإدارة الأرباح. واتساقا مع الدراسات السابقة التي أجريت في هذا الصدد قام الباحث بقياس إدارة الضريبة استنادا إلى معدل الضريبة الفعال (ETR)، باعتباره المقياس الأكثر استخداما في الكشف عن ممارسات التخطيط والتجنب الضريبي (Wang et al., 2020). إذ تعكس الزيادة في معدل الضريبة الفعال انخفاض ممارسات إدارة الضريبة. ويقاس معدل الضريبة الفعال بدلالة مصروف ضريبة الدخل الجارية والمؤجلة منسوبا إلى صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة وذلك على النحو الوارد بالمعادلة التالية:

$$ETR = (Current\ tax\ expense + Differed\ tax\ expense) / Pre-tax\ accounting\ Income \quad (8)$$

كما قام الباحث بقياس إدارة الأرباح استنادا إلى مدخل الاستحقاقات، فهو المدخل الأكثر استخداما وقبولاً في أغلب الدراسات التي تناولت جودة الأرباح المحاسبية. وسوف يعتمد الباحث على نموذج (Jones) المعدل والمقدم بواسطة (Dechow et al., 1995). إذ تقاس إدارة الأرباح بدلالة القيم المطلقة للاستحقاقات الاختيارية، فكلما زادت قيم تلك الاستحقاقات دل ذلك على التوسع في ممارسات إدارة الأرباح. وتقاس الاستحقاقات الاختيارية باتباع ثلاث خطوات، وهم:

أ- تحديد إجمالي الاستحقاقات (TAC_{it})، وهو عبارة عن الفرق بين صافي الربح قبل البنود غير العادية والاستثنائية مطروحا منه صافي التدفقات النقدية التشغيلية.

$$TAC_{it} = Earnings_{it} - CFO_{it} \quad (9)$$

حيث:

TAC_{it} : إجمالي الاستحقاقات للشركة i عن السنة t .

$Earnings_{it}$: صافى الربح قبل البنود غير العادية والاستثنائية للشركة i عن السنة t .

CFO_{it} : صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للشركة i عن السنة t .

ب- تقدير إجمالي الاستحقاقات في ضوء معادلة الانحدار التالية للتحكم في تأثير التغيرات التي تحدث في الظروف الاقتصادية للشركة.

$$TAC_{it}/TA_{it-1} = a_1 (1/TA_{it-1}) + a_2 [(\Delta REV_{it}/TA_{it-1}) - (\Delta REC_{it}/TA_{it-1})] + a_3 (PPE_{it}/TA_{it-1}) + E_{it} \quad (10)$$

حيث:

TAC_{it}/TA_{it-1} : إجمالي الاستحقاقات للشركة i عن السنة t مقسوماً على إجمالي أصول الشركة i في نهاية السنة $(t-1)$.

$\Delta REV_{it}/TA_{it-1}$: إيرادات الشركة i عن السنة t مطروحة منها إيراداتها عن السنة $(t-1)$ مقسوماً على إجمالي أصول الشركة i في نهاية السنة $(t-1)$.

$\Delta REC_{it}/TA_{it-1}$: رصيد العملاء للشركة i بنهاية السنة t مطروحاً منه رصيد العملاء بنهاية السنة $(t-1)$ مقسوماً على إجمالي أصول الشركة i في نهاية السنة $(t-1)$.

PPE_{it}/TA_{it-1} : إجمالي الأصول الثابتة للشركة i في نهاية السنة t مقسوماً على إجمالي أصول الشركة i في نهاية السنة $(t-1)$.

ج- تحديد قيمة الاستحقاقات الاختيارية (غير العادية) (DAC_{it}) وهي عبارة عن البواقي الإحصائية من تقدير نموذج الانحدار السابق (معادلة رقم 10).

وسوف يقوم الباحث بالإجابة على التساؤلين السابقين في ضوء ما انتهى إليه الباحث من قبل فيما يتعلق باختبار الفرض الفرعي (H3a) والذي أسفرت نتائجه عن وجود أثر إيجابي معنوي للتحوّل الرقمي للمنظومة الضريبية على أتعاب المراجعة، وذلك على

النحو الوارد بالجدول رقم (7)، حيث قدر معامل الانحدار للمتغير المستقل (DT) إيجابيا ومعنويا ($B = 0.171$ ، $P = 0.000$). وبالتالي ينتقل الباحث في الفرعية التالية إلى اختبار أثر كل من التحول الرقمي وأتعب المراجعة كمتغيران مستقلان على كل من إدارة الضريبة مقاسة بمعدل الضريبة الفعال (ETR)، وإدارة الأرباح مقاسة بالقيم المطلقة للاستحقاقات الاختيارية (DACC). ويوضح الجدول رقم (11) نتائج تطبيق نموذج الانحدار المتعدد على النحو الوارد بالمعادلات أرقام (1)، (5)، (7)، ولكن في ظل تغيير المتغير التابع، حيث تم استبدال المتغير التابع الذي يعبر عن الفروق الدفترية الضريبية بمتغيرين تابعين آخرين وهما: إدارة الضريبة (ETR)، وإدارة الأرباح (DACC).

وتشير النتائج الواردة بالجدول رقم (11) إلى أن التحول الرقمي قد ساهم بصورة مباشرة في الحد من ممارسات إدارة الضريبة حيث أظهرت النتائج وجود أثر إيجابي⁽¹³⁾ معنوي للتحول الرقمي على معدل الضريبة الفعال (ETR) حيث كان معامل الانحدار للمتغير المستقل (DT) إيجابيا ومعنويا ($B = 0.092$ ، $P = 0.049$). وأن تأثير أتعب المراجعة كمتغير وسيط كان ذو دلالة احصائية محدودة نسبيًا حيث قدر معامل الانحدار للمتغير المستقل (AF) إيجابيا ($B = 0.092$ ، $P = 0.094$). ويمكن للباحث تفسير ذلك بأن الخطوات التي اتخذتها الدولة المصرية في الأونة الأخيرة وتحديدًا مصلحة الضرائب المصرية قد ساهمت في أحكام الرقابة على المجتمع الضريبي وقد ظهرت تبعات ذلك في زيادة مستويات الامتثال الضريبي من قبل الممولين، حيث انخفضت ممارسات إدارة الضريبة، وبما يؤكد على أن جانب كبير من أهداف التحول الرقمي للمنظومة الضريبية قد تحقق بالفعل.

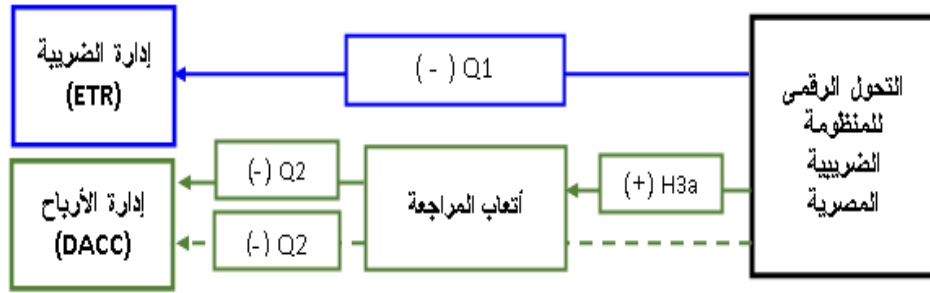
(13) معدل الضريبة الفعال (ETR) مقياس عكسي للمتغير الخاص بإدارة الضريبة، حيث زيادة معدل الضريبة الفعال يعد دليلاً على انخفاض ممارسات إدارة الضريبة.

جدول رقم (11): نتيجة التساؤلان الإضافيان
أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية وأتاعب المراجعة على إدارة الضريبة وإدارة الأرباح

إدارة الأرباح (DACC)			إدارة الضريبة (ETR)			المتغير التابع المتغيرات المستقلة
(B) Sig	(B) Sig	(B) Sig	(B) Sig	(B) Sig	(B) Sig	
0.013 0.760	—	0.016 - 0.693	0.076 0.118	—	20.09 **0.049	(DT) التحول الرقمي
0.171 - **0.014	0.165 - **0.013	—	0.093 0.239	0.127 *0.094	—	(AF) أتاعب المراجعة
097 -0. 0.140	097 -0. 0.138	186 -0. ***0.001	143 -0. *0.056	0.145 - *0.055	0.095 - 0.130	(Size) حجم الشركة
670.5 ***0.000	760.5 ***0.000	0.583 ***0.000	0.185 ***0.002	0.185 ***0.002	1760. ***0.003	(ROA) الأداء المالي
-650.1 ***0.001	-650.1 ***0.001	0.171 - ***0.001	-3 -0.11 **0.048	0.112- *0.050	- 0.110 *0.054	(FC) الحالة المالية
1530. ***0.008	1470. ***0.007	800.0 0.108	0.130 - **0.047	0.164 - ***0.009	0.091- 0.108	(Big4) حجم منشأة المراجعة
03 -10. **0.011	-2010. **0.011	0.098 - **0.016	0.013 - 0.778	0.012 - 0.795	0.016 - 0.733	(AO) نوع الرأى المهنى
23.945	27.975	26.617	2.869	2.930	3.113	(F) احصائية
0.255	0.257	0.247	0.027	0.024	0.026	(R2) معامل التحديد المعدل
2.071	2.068	2.104	2.062	2.060	2.059	احصائية (Durbin-Watson)
0.000	0.000	0.000	0.006	0.008	0.005	P- value

*** التأثير معنوى عند مستوى معنوية أقل من (1 %).
** التأثير معنوى عند مستوى معنوية أقل من (5 %).
* التأثير معنوى عند مستوى معنوية أقل من (10 %).
- عدد المشاهدات (ن) = 470.

وعلى صعيد آخر، وبشأن انعكاسات التحول الرقمي للمنظومة الضريبية على ممارسات إدارة الأرباح معبرا عنها بالقيم المطلقة للاستحقاقات الاختيارية (DACC). فقد أظهرت النتائج أن العلاقة المباشرة بينهما كان سلبية ولكنها غير دالة احصائيا، حيث $(B = -0.016, P = 0.693)$. وفي المقابل فقد ظهرت العلاقة غير المباشرة بينهما من خلال أتعاب المراجعة كمتغير وسيط، كعلاقة سلبية معنوية حيث كان معامل الانحدار للمتغير المستقل (AF) سلبيا ومعنويا، حيث $(B = -0.165, P = 0.013)$ ، وأن أتعاب المراجعة تتوسط وبصورة كلية (Full Mediation) العلاقة السلبية بين التحول الرقمي للمنظومة الضريبية وممارسات إدارة الأرباح (DACC). ويمكن للباحث تفسير ذلك استنادا إلى أن استجابة مراقبي الحسابات للمخاطر الضريبية كان من خلال زيادة أتعاب المراجعة، وقد ظهر تأثير زيادة الأتعاب في بذل المزيد من الجهد في تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة، وأن كل هذا بدوره قد ساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. ويظهر الشكل رقم (5) ما أسفرت عنه نتائج التحليل الإضافي للبحث.



شكل رقم (5): نموذج البحث في ضوء نتائج الاختبار الإضافي

6- النتائج والتوصيات ومجالات البحوث المستقبلية

تعرض البحث الحالي إلى قضية هامة تتصف بالحدثة إلى حد ما، كما أنها تعكس قدر من التكامل بين فرعين مهمين من فروع المعرفة ذات الصلة بمجتمع الأعمال وهما المحاسبة والضرائب. إذ تناول الباحث بالدراسة والاختبار التجريبي مردود التحول الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية من منظور محاسبي ومهني. وقد تمثل الهدف الرئيسي للبحث

فى اختبار أثر التحول الرقوى للمنظومة الضريبية فى الحد من ممارسات إدارة الضريبة والأرباح وذلك فى ظل الدور الوسيط للجهد المبذول فى عملية المراجعة.

وقد خلص البحث فى شقه النظرى إلى أن السلطة الضريبية المصرية قد سايرت الاتجاهات العالمية فى تطبيق الأنظمة الضريبية الإلكترونية، بداية من التحول إلى نظام الإقرارات الضريبية الإلكترونية مروراً بتفعيل عمليات التحصيل والسداد الإلكتروني مع الإلزام بتطبيق نظام الفواتير الإلكترونية. وأن هذا التوجه -التحول الرقوى- كان بهدف أحكام الرقابة على المجتمع الضريبى والحد من ممارسات التهرب الضريبى ودمج الاقتصاد غير الرسمى فى النظام المالى للدولة. كما خلص الباحث أيضاً إلى أن الفروق الدفترية الضريبية (BTDs) تبدو كأنعكاس لمشكلة تعارض المصالح فى سياق علاقات الوكالة، إذ تسعى الإدارة إلى تطبيق ممارسات إدارة الضريبة بدافع خلق القيمة وتعظيم ثروة الملاك أحياناً. وفى الوقت نفسه، قد تعكس قرارات المديرين الضريبية مصالحهم الشخصية وذلك بدلاً من مصالح الملاك أحياناً أخرى، وفى هذه الحالة تكون ممارسات إدارة الأرباح والضريبة معا هى البديل الأمثل، وفى مثل هذه الحالات تظهر الفروق الدفترية الضريبية بقيمة كبيرة نسبياً.

وأسفر استقراء وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة عن اشتقاق ثلاثة فروض رئيسية، تم استنتاج اثنين منهما بدلالة أربعة فروض فرعية، وتعكس الفروض الرئيسية والفرعية العلاقات التأثيرية المباشرة وغير المباشرة المتوقعة بين متغيرات البحث المستقلة والتابعة والوسيلة. ومن خلال التحليل الفعلى للتقارير المالية وقرارات الجمعية العمومية المنشورة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وبعد استبعاد المؤسسات المالية والشركات التى تخضع لرقابة الجهاز المركزى للمحاسبات. تمكن الباحث من اختيار عدد 61 شركة بإجمالى 470 مشاهدة شكلت عينة الدراسة وذلك عن الفترة من 2015 إلى 2022.

وفى ضوء نتائج التحليل الإحصائى لنماذج الانحدار المتعدد المستخدمة، تم قبول الفرض الأول والذى أسفر اختباره عن وجود أثر سلبى مباشر للتحول الرقوى للمنظومة الضريبية المصرية على الفروق الدفترية الضريبية، وبما يعكس المردود الإيجابى لهذا التحول ودوره الرقابى فى الحد من ممارسات إدارة الضريبة والأرباح. وبشأن اختبار العلاقة

التأثيرية ذاتها ولكن في ظل الدور الوسيط للجهد المبذول في عملية المراجعة والذي تم قياسه بدلالة كل من: تأخر تقرير المراجعة وأتعب المراجعة. فقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن عدم قبول الفرض الثاني للبحث بدلالة فرعياته، وبالتالي لا يتوسط تأخر تقرير المراجعة العلاقة التأثيرية السلبية للتحويل الرقمي للمنظومة الضريبية والفروق الدفترية الضريبية. وبرر الباحث ذلك بأن تأخر تقرير المراجعة قد يتأثر بعوامل عدة بخلاف حجم الجهد المبذول في عملية المراجعة. وأن من هذه العوامل ما يرتبط بالمتطلبات التنظيمية، والبعض الآخر يرتبط بظروف وخصائص عملية المراجعة نفسها، كعبء العمل لدى شريك المراجعة وذروة الأعمال المهنية لمنشأته، وأخيرا تلك العوامل التي تعكس الخصائص التشغيلية لعميل المراجعة والتي من أهمها حجم الشركة وطبيعة نشاطها ومستوى تعقد أعمالها وغيرها من العوامل.

وفي المقابل فقد أسفر التحليل الإحصائي عن قبول الفرض الثالث للبحث بدلالة فرعياته، وبموجب ذلك يمكن القول بأن أتعب المراجعة تتوسط الأثر السلبي للتحويل الرقمي للمنظومة الضريبية المصرية على الفروق الدفترية الضريبية وبما يعكس علاقة غير مباشرة بينهما. فقد أثر التحويل الرقمي للمنظومة الضريبية إيجابيا ومعنويا على أتعب المراجعة وهو ما أسفر عنه قبول الفرض الفرعي (H3a). والوقت نفسه ترتب على زيادة أتعب المراجعة انخفاض الفروق الدفترية الضريبية وبما يعكس أثر سلبي معنوي وقد تتحقق ذلك بقبول الفرض الفرعي (H3b). وبرر الباحث ذلك بأن استجابة مراقبي الحسابات للمخاطر الضريبية جراء تطبيق المنظومة الجديدة يكون من خلال زيادة أتعب المراجعة كتعويض عن الزيادة في مخاطر عملية المراجعة من ناحية، وعن الجهد المبذول في تنفيذها من ناحية أخرى. وأن مراقبي الحسابات في محاولة منهم لتبرير الزيادة في أتعب المراجعة يسعون إلى تحسين جودة عملية المراجعة وتظهر تبعات ذلك في الحد من ممارسات إدارة الضريبة والأرباح. بالإضافة لذلك ومن خلال تحليل الحساسية والذي من خلال قام الباحث بتطبيق أسلوب تحليل المسار، توصل الباحث لنتائج تتفق مع ما توصل إليه التحليل

الأساسى للبحث بشأن وجود أثر سلبي غير مباشر للتحوّل الرقّمى للمنظومة الضريبية على الفروق الدفترية الضريبية يتوسطه أتعاب المراجعة كمتغير وسيط جزئى.

ومن خلال التحليل الإضافى قام الباحث باعادة اختبار نموذج البحث فى ضوء ما انتهى إليه التحليل الأساسى وذلك مع خلال استبدال المتغير التابع والذى تم قياسه بالفروق الدفترية الضريبية، بمتغيرين تابعين كلاهما يعكس جودة التقارير المالية من منظور مغاير عن الآخر، وهما: إدارة الضريبة وتم قياسه بمعدل الضريبة الفعال، وإدارة الأرباح وتم قياسه استنادا إلى مدخل الاستحقاقات الاختيارية. وجاءت نتائج الإجابة على التساؤلين البحثيين الإضافيين لتشير إلى وجود أثر سلبي (إيجابى) مباشر للتحوّل الرقّمى للمنظومة الضريبية على إدارة الضريبة (معدل الضريبة الفعال)، وبما يعكس قدر أكبر من الامتثال الضريبى جراء تطبيق المنظومة الجديدة. وكذلك وجود أثر سلبي غير مباشر للتحوّل الرقّمى للمنظومة الضريبية على إدارة الأرباح (الاسحقاقات الاختيارية) يتوسطه أتعاب المراجعة كمتغير وسيط كلى، ويعكس ذلك دور وأهمية المراجعة الخارجية فى الحد من السلوك الانتهازى للإدارة.

وإجمالاً تشير نتائج البحث إلى أهمية الدور الرقابى لآليات الحوكمة الخارجية فقد ترتب على زيادة الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات فى تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة تأثيراً جوهرياً فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح. بالإضافة لذلك، يخلص الباحث إلى أن السلطة الضريبية باتت تشكل جانب هام من آليات الحوكمة الخارجية أيضاً، فقد ساهمت التغيرات المؤسسية التى أدخلت على النظام الضريبى المصرى؛ والمتمثلة فى التحوّل الرقّمى للنظام والمدعوم بالعديد من القوانين والتعليمات الضريبية ذات الصلة؛ فى زيادة مستويات الامتثال الضريبى وقد ظهرت تبعات ذلك فى الحد من ممارسات إدارة الضريبة.

وفى ضوء ما انتهى إليه البحث من نتائج، يوصى الباحث بضرورة استمرار الدولة المصرية فى تنفيذ آليات التحوّل الرقّمى على مستوى كافة القطاعات والمصالح الحكومية؛ وأن هذا من شأنه دعم أهداف الدولة ذات الصلة بالشمول المالى من ناحية، ويساهم أيضاً بصورة كبيرة فى تفعيل الدور الرقابى للجهات الحكومية والتى منها وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات وغيرها من الجهات المعنية بهذا الدور الرقابى من ناحية أخرى. وأن

كل هذا بدوره يعد بمثابة أدوات داعمة لتشجيع وجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية. وعلى المستوى الجزئي يوصى الباحث بضرورة اهتمام إدارات الشركات بتنفيذ آليات التحول الرقمي بصورة تمكنها من الاستفادة من خدمات الحكومة الإلكترونية المتعددة وكذلك الإلتزام بالتشريعات والقوانين ذات الصلة، وأهمية تأهيل المحاسبين بصورة دورية ومستمرة بالمستجدات المحاسبية والضريبية ذات الصلة.

كما يوصى الباحث مصلحة الضرائب المصرية بضرورة استكمال خطوات حوكمة الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى تأهيل العاملين لديها بمستجدات بيئة الأعمال فى الأونة الأخيرة، وحثهم على نشر ثقافة الامتثال الضريبى الطوعى بين الممولين. إذ تتطلب بيئة الأعمال المتغيرة فى ظل التطور التكنولوجى المتسارع ضرورة قيام الإدارة الضريبية بتطوير وظائفها بشكل استباقى لتحسين كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر الضريبية. وأخيرا ومنظور مهنى يوصى الباحث مراقبى الحسابات بضرورة الاهتمام بمتطلبات التأهيل العلمى والعملى المستمر، وخاصة فيما يتعلق بالتعديلات التى أدخلت على المعايير المحاسبية وأدوات وإجراءات المراجعة المستحدثة، وكذلك القوانين والتعليمات الضريبية والتى بات تغييرها وتحديثها بصورة دورية أمرا حتميا، وأن كل هذا من شأنه مساعدتهم فى السيطرة على مخاطر عملية المراجعة قدر الأماكن. مع الاهتمام بتطوير أساليب وتقنيات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بصورة تجعلها أكثر توافقا مع متغيرات بيئة الأعمال.

وفى ضوء ما انتهى إليه البحث من نتائج، واستكمالاً لما عرضه الباحث من توصيات، ومنظور أكاديمى يوصى الباحث بمزيد من البحوث المستقبلية تختبر أثر التحول الرقمى للمنظومة الضريبية على إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للحسابات الضريبية. وكذلك اختبار أثر تبنى عميل المراجعة لممارسات إدارة الضريبة على جودة عملية المراجعة وجودة الأحكام المهنية لمراقبى الحسابات. ومن أجل التأكيد على أهمية التأهيل العلمى والعملى المستمر، يوصى الباحث بدراسة تختبر أثر التأهيل العلمى والخبرة المهنية لمراقبى الحسابات على ترشيد الأحكام المهنية ذات الصلة بالحسابات الضريبية. كما يوصى الباحث بدراسة أثر أداء مراقبى الحسابات للخدمات

الضريبية لعميل المراجعة على جودة التقارير المالية. وأخيرا، يوصى الباحث بدراسة تختبر أثر خصائص منشأة المراجعة على مستوى الامتثال الضريبي لعميل المراجعة.

المراجع

المراجع العربية

إبراهيم، نبيل. (2016). فروق ضريبة الدخل الدفترية-مقياس جديد لإدارة الأرباح: دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبى، 20(6)، 457-490.

أبو الفتوح، سمير. والمغازي، أحمد. (2018). أثر البيانات الضخمة على جودة التقارير المالية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 42(2)، 315-343.

راشد، محمد. (2019). أثر المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على إدارة الأرباح وعوائد الأسهم دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، 6(1)، 117-172.

شحاته، محمد. (2020). دور تفعيل آليات التحول الرقمي في تحسين كفاءة النظام الضريبي المصري كمرتكز للحد من التهرب الضريبي في ضوء رؤية مصر 2030م. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، 6(1)، 1-62.

عبد الباري، إيهاب. (2015). "دراسة تجريبية لبيان أثر التغير في الأصول الضريبية المؤجلة ومخصصها التقديري على إدارة الضريبة وإدارة الأرباح (من منظور محاسبي وأخلاقي)". رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة- كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

عبد الحلیم، أحمد،، محمود، وائل،، وسرور، عبير. (2023). أثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، 37(2)، 635-714.

عيسى، عارف. (2021). قياس أثر اتساق الفروق الضريبية على جودة الأرباح المحاسبية والقيمة السوقية للمنشأة: دراسة عملية. *مجلة الفكر المحاسبي*، 25(2)، 441-408.

محمود، هدير. (2023). العلاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي "دراسة إمبريقية". *مجلة البحوث التجارية*. <https://doi.org/10.21608/zcom.2023.231140.1285>.

محمود، وائل،، وضيف الله، سمحى. (2023). أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجى وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، 15(3)، 1-47.

الناغى، محمود، حسن، كمال،، معاطى، محمد،، وعنانى، عبدالسميع. (2023). أثر مستويات أداء الفحص الضريبي على جودة الفحص في ظل الحوكمة الضريبية: دراسة ميدانية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، 47(3)، 130-161.

نصير، عبد الناصر. (2021). أثر التحول الرقمي على عدم تماثل المعلومات: دليل من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودية. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، 5(2)، 494-438.

المراجع الأجنبية

Abdul Wahab, N. S. , & Holland, K. (2015). The persistence of book-tax differences. *The British Accounting Review*, 47(4), 339-350.

Abdul Wahab, N. S., Ling, T. W., Abdurrahman, A. P., Keong, O. C., & Nik Abdullah, N. H. (2021). Effects of digital economy involvement on book-tax differences in Malaysia. *Cogent Business & Management*, 8(1), 1870806.

Abernathy, J. L., Finley, A. R., Rapley, E. T., & Stekelberg, J. (2021). External auditor responses to tax risk. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 36(3), 489-516.

- Alm, J. (2021). Tax evasion, technology, and inequality. *Economics of Governance*, 22(4), 321-343.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2021). **Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement: Statement on Auditing Standards (SAS) No. 145**. The Auditing Standards Board. New York, AICPA.
- Baron, R., and D. Kenny. 1986. The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173-1182.
- Berman, S. J. (2012). Digital transformation: opportunities to create new business models. *Strategy & leadership*, 40(2), 16-24.
- Blanco, B., Coram, P., Dhole, S., & Kent, P. (2021). How do auditors respond to low annual report readability?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(3), 106769.
- Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2014). The relationship between audit report lags and future restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 27-57.
- Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2015). Are lengthy audit report lags a warning signal?. *Current Issues in Auditing*, 9(2), P19-P28.
- Blaylock, B., Gaertner, F., & Shevlin, T. (2015). The association between book-tax conformity and earnings management. *Review of Accounting Studies*, 20, 141-172.
- Blaylock, B., Shevlin, T., & Wilson, R. J. (2012). Tax avoidance, large positive temporary book-tax differences, and earnings persistence. *The Accounting Review*, 87(1), 91-120.
- Bronson, S. N., Ghosh, A., & Hogan, C. E. (2017). Audit fee differential, audit effort, and litigation risk: An examination of ADR firms. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 83-117.
- Bustos-Contell, E., Porcuna-Enguix, L., Serrano-Madrid, J., & Labatut-Serer, G. (2022). Female audit team leaders and audit effort. *Journal of Business Research*, 140, 324-331.

- Chan, K. H., Luo, V. W., & Mo, P. L. (2016). Determinants and implications of long audit reporting lags: evidence from China. *Accounting and Business Research*, 46(2), 145-166.
- Chen, W., & Meng, F. (2023). Is corporate digital transformation a tax haven?. *International Journal of Managerial Finance*. This journal is available on Emerald Insight at :<https://www.emerald.com/insight/1743-9132.htm>.
- Chircop, J., He, S., & Liu, J. D. (2023). Unintended Consequences of Country-by-Country Reporting: Evidence from Auditor Behaviour. *Available at: SSRN 4262225*.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. *Accounting Review*, 193-225.
- Deméré, P. (2023). Is tax return information useful to equity investors?. *Review of Accounting Studies*, 28(3), 1413-1465.
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145-179.
- Do, H. T. H., Mac, Y. T. H., Van Tran, H. T., & Le Nguyen, T. T. (2022). The impact of attitude towards an e-tax system on tax compliance of Vietnamese enterprises: Adoption of an e-tax system as a mediator. *Journal of Entrepreneurship, Management and Innovation*, 18(1), 35-64.
- Donohoe, M. P., & Robert Knechel, W. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing?. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308.
- Doxey, M. M., Lawson, J. G., & Stinson, S. R. (2021). The effects of prefilled tax returns on taxpayer compliance. *The Journal of the American Taxation Association*, 43(2), 63-85.
- Duan, B., Ma, X., Tang, T., & Zheng, G. (2021). Adjustment costs of institutional tax changes from the audit pricing perspective: Empirical evidence from the VAT reform. *China Journal of Accounting Research*, 14(2), 129-149.
- Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 44-75.

- Evans, C., & Tran-Nam, B. (2012). Pre-Filled Personal Income Tax Returns: Evidence from Australia. *National Tax Association Proceedings* (2010), 171-178.
- Farrasati, N. K., & Murwendah, M. (2020). Smart governance on taxation: Tax data integration through host-to-host e-invoices towards collaborative compliance in Indonesia. *In 2020 International Conference on ICT for Smart Society (ICISS)* (pp. 1-8). IEEE.
- Fochmann, M., Müller, N., & Overesch, M. (2021). Less cheating? The effects of prefilled forms on compliance behavior. *Journal of Economic Psychology*, 83, 102365.
- Fonseca, M. A., & Grimshaw, S. B. (2017). Do behavioral nudges in prepopulated tax forms affect compliance? Experimental evidence with real taxpayers. *Journal of Public Policy & Marketing*, 36(2), 213-226.
- Gontara, H., & Khlif, H. (2021). Tax avoidance and audit report lag in South Africa: the moderating effect of auditor type. *Journal of Financial Crime*, 28(3), 732-740.
- Hanlon, M., Hoopes, J. L., & Shroff, N. (2014). The effect of tax authority monitoring and enforcement on financial reporting quality. *The Journal of the American Taxation Association*, 36(2), 137-170.
- Hanlon, M., Krishnan, G. V., & Mills, L. F. (2012). Audit fees and book-tax differences. *Journal of the American Taxation Association*, 34(1), 55-86.
- Hepfer, B. F. (2023). Are Book-Tax Differences Mispriced?. *The Accounting Review*, 98(3), 285-306.
- Hess, T., Matt, C., Benlian, A., & Wiesböck, F. (2016). Options for formulating a digital transformation strategy. *MIS Quarterly Executive*, 15(2).
- Hsu, A., Lee, C. F., & Liu, S. (2022). Book-tax differences, CEO overconfidence, and bank loan contracting. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 1-36.
- Huang, D. F., & Wang, C. L. (2013). Book-tax differences and earnings quality for the banking industry: evidence from Taiwan. *Pacific Accounting Review*, 25(2), 145-164.

- Irawan, F., Kinanti, A., & Suhendra, M. (2020). The impact of transfer pricing and earning management on tax avoidance. *Talent Development & Excellence*, 12(3), 3203-3216.
- Jackson, M. (2009). "**Book-Tax Differences and Earnings Growth**". Dissertation has been accepted and approved in partial fulfillment of the requirements for the Doctor of Philosophy degree in the Department of Accounting by David Guenther, Chairperson, Accounting (Doctoral dissertation, University of Oregon).
- Jackson, M. (2015). Book-tax differences and future earnings changes. *The Journal of the American Taxation Association*, 37(2), 49-73.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2016). Relation between auditor quality and tax aggressiveness: Implications of cross-country institutional differences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 105-135.
- Khan, F., Abdul-Hamid, M. A. B., Fauzi Saidin, S., & Hussain, S. (2023). Organizational complexity and audit report lag in GCC economies: the moderating role of audit quality. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.. <https://doi.org/10.1108/JFRA-03-2023-0113>.
- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137-146.
- Knechel, W. R., & Sharma, D. S. (2012). Auditor-provided nonaudit services and audit effectiveness and efficiency: Evidence from pre-and post-SOX audit report lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 85-114.
- Kotarba, M. (2018). Digital transformation of business models. *Foundations of Management*, 10(1), 123-142.
- Li, J., Wang, X., & Wu, Y. (2020). Can government improve tax compliance by adopting advanced information technology? Evidence from the Golden Tax Project III in China. *Economic Modelling*, 93, 384-397.
- Lobo, G. J., & Zhao, Y. (2013). Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements. *The Accounting Review*, 88(4), 1385-1412.
- Martínez-Vázquez, J., Sanz-Arcega, E., & Martín, J. M. T. (2023). Tax revenue management and reform in the digital era in developing and

- developed countries. *Research Handbook on Public Financial Management*, 202-225.
- Marzuki, M., & Syurkur, M. (2021). The effect of audit fees, audit quality and board ownership on tax aggressiveness: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*, 29(5), 617-636.
- Noga, T. J., & Schnader, A. L. (2013). Book-tax differences as an indicator of financial distress. *Accounting Horizons*, 27(3), 469-489.
- Riguen, R., Salhi, B., & Jarboui, A. (2020). Do women in board represent less corporate tax avoidance? A moderation analysis. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 40(1/2), 114-132.
- Salehi, M., Tarighi, H., & Shahri, T. A. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 27(2), 119-134.
- Schwebke, J. M. (2024). Does choice matter? The effect of filing method autonomy on taxpayer aggressiveness in a pre-filled tax return system. *Journal of Accounting and Public Policy*, 43, 107171.
- Suwardi, E., & Saragih, A. H. (2023). The effect of tax risk on audit report delay: Empirical evidence from Indonesia. *Cogent Business & Management*, 10(1), 2192315.
- Tang, T. Y., & Firth, M. (2012). Earnings persistence and stock market reactions to the different information in book-tax differences: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 47(3), 369-397.
- Wang, F., Xu, S., Sun, J., & Cullinan, C. P. (2020). Corporate tax avoidance: A literature review and research agenda. *Journal of Economic Surveys*, 34(4), 793-811.
- Ye, Y., Zeng, L., Tao, Y., & Yun, F. (2023). Tax authority monitoring and corporate information disclosure quality in China. *International Review of Financial Analysis*, 90, 102872.
- Yulan, Q. (2021). "The Antecedents and Consequences of Electronic Invoice in China from a Tax Perspective". (Doctoral dissertation, University of Malaya (Malaysia)).

- Zhang, J. H. (2018). Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 245-276.
- Zhao, L. (2023). The effect of tax authority enforcement on earnings informativeness. *European Accounting Review*, 32(1), 197-216.
- Zhou, S., Zhou, P., & Ji, H. (2022). Can digital transformation alleviate corporate tax stickiness: The mediation effect of tax avoidance. *Technological Forecasting and Social Change*, 184, 122028.