

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب
الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي:

أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

إعداد

د/ سمحي عبد العاطي حامد ضيف الله

أ.م.د / وائل حسين محمد محمود

مدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة
وإدارة الأعمال – جامعة حلوان

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة – معهد القاهرة
العالي للغات والترجمة والعلوم الإدارية بالمقطم

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

ملخص البحث :

الهدف: استهدف البحث دراسة واختبار أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك من خلال دراسة نظرية وتطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية .

التصميم والمنهجية : اعتمدت الدراسة على مدخل تحليل المحتوى Content Analysis لتحليل البيانات لعينة مكونة من (٦٠) شركة مساهمة غير مالية مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من (عام ٢٠١٥ حتى عام ٢٠١٩م) ، بإجمالي مشاهدات (٣٠٠) مشاهدة . وتم الحصول على بيانات الدراسة التطبيقية من القوائم المالية للشركات محل الدراسة ، وكذلك تقرير مجلس الإدارة ، وتقارير مراقبي الحسابات ، ومحاضر اجتماعات الجمعيات العامة . وتم الحصول على هذه البيانات من قاعدة بيانات شركة مصر لنشر المعلومات EGID.

النتائج والتوصيات: تشير نتائج الدراسة إلى وجود تأثير سلبي معنوي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي . وأيضاً وجود تأثير سلبي معنوي لأتعب مراجعة القوائم المالية السنوية على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي . وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات الرقابية على المتغير التابع في سياق العلاقة محل الدراسة ، انتهى البحث إلى وجود تأثير إيجابي غير معنوي لحجم الشركة ، وتأثير سلبي معنوي للرافعة المالية ، بينما معدل العائد على الأصول له تأثير سلبي غير معنوي. واستناداً إلى ذلك توصي الدراسة بالعمل على رفع الوعي لدى الجهات الرقابية بأهمية ودور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي ، وكذلك العمل على تبني سياسة الاندماج من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة لمواجهة النقص في الكوادر البشرية المدربة والتي تمكنها من توفير مقومات التخصص الصناعي ، كما توصي بضرورة التعاون بين الجهات المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة لوضع معايير أو آليات للتحقق من كفاية أتعب المراجع لأداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة.

الأصالة والإضافة: تحاول هذه الدراسة تقليل الفجوة البحثية في الأدب المحاسبي من خلال تحليلها لعلاقتين هامتين ، سواء بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي أو بين أتعب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي ، وتوفيرها لأدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية كأحد اقتصاديات الدول الناشئة ، وتوفيرها لمعلومات قد تكون مفيدة للباحثين والجهات المهنية والتنشيرية ذات العلاقة بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية ، والأطراف الأساسية للمراجعة ، خاصة طرفي التعاقد على المراجعة (المراجعين والعملاء) عن أثر التخصص الصناعي للمراجع وأتعب المراجعة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، أتعب المراجعة ، ممارسات التجنب الضريبي ، الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

Abstract:

Research Objective: The research aimed to study and test the impact of the degree of industrial specialization of the external auditor and audit fees on tax avoidance practices, through a theoretical and applied study on a sample of non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

Design and Methodology: The study relied on the Content Analysis method to analyze the data for a sample of (60) non-financial joint stock companies listed on the Egyptian Stock Exchange during the period from (2015 to 2019), with a total of (300) views. The data of the applied study was obtained from the financial statements of the companies under study, as well as the report of the board of directors, the reports of the auditors, and the minutes of the general assembly meetings. This data were obtained from the EGID database.

Results and Recommendations: The results of the study indicate a significant negative impact of the industrial specialization of the external auditor on tax avoidance practices in companies listed on the Egyptian Stock Exchange, as measured by the current effective tax rate. Also, there is a significant negative impact of the audit fees on tax avoidance practices in companies listed on the Egyptian Stock Exchange, as measured by the current effective tax rate. With regard to the effect of the control variables on the dependent variable in the context of the relationship under study, the research concluded that there is a positive insignificant effect of the size of the company, and a significant negative effect of financial leverage, while the rate of return on assets has an insignificant negative effect. Based on this, the study recommends working to raise awareness among the supervisory authorities of the importance and role of the industrial specialization of the external auditor in reducing tax avoidance practices, as well as working to adopt a policy of integration by accounting and auditing offices to face the shortage of trained human cadres that enable them to provide the elements of industrial specialization, It also recommends the necessity of cooperation between the parties interested in the accounting and auditing profession to set standards or mechanisms to verify the adequacy of the auditor's fees to perform the audit process with the required quality.

Originality and Value: This study attempts to reduce the research gap in the accounting literature by analyzing two important relationships, whether between the industrial specialization of the external auditor and tax avoidance practices, or between audit fees and tax avoidance practices, and providing practical evidence from the Egyptian business environment as one of the economies of emerging countries, and providing information that may be useful to researchers. And the professional and legislative bodies related to organizing the profession of external auditing, and the main parties to auditing, especially the two parties to the audit contract (auditors and clients) on the impact of the auditor's industrial specialization and audit fees on reducing tax avoidance practices.

Keywords: Degree of Auditor's Industrial Specialization , Audit Fees , Tax Avoidance Practices, Companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

القسم الأول: الإطار العام للبحث.

١/١ مقدمة ومشكلة البحث :

تعد الضرائب أحد أهم مصادر الإيرادات في الموازنة العامة للدولة ، والتي تستخدمها الحكومة في تحقيق مستوى معقول من الرخاء والرفاهية للمجتمع ، وذلك من خلال استخدام الحصيلة الضريبية في سد احتياجات المجتمع من الخدمات العامة ، مثل الخدمات التعليمية والصحية . ولأن الضريبة تعتبر فريضة نقدية إلزامية تنظمها وتحددها مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية ، فإنها تمثل عبء ضريبياً يتم اقتطاعه من إيرادات الشركات ، مما يؤثر على نتائج الأعمال وعلى الأرباح القابلة للتوزيع على المساهمين ، لذلك فإن إدارات بعض الشركات تلجأ إلى استخدام أساليب ووسائل لمعالجة المعاملات والأحداث الاقتصادية بطريقة تؤدي إلى تخفيض المدفوعات الضريبية، سواء عن طريق استخدام أساليب ووسائل قانونية ، وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي ، أو عن طريق استخدام أساليب ووسائل غير قانونية ، وهو ما يعرف بممارسات التهرب الضريبي (جميل ، ٢٠٢٣؛ الركايبى ، ٢٠٢٢؛ Marzuki & Syukur, 2021).

فالتجنب الضريبي يشتمل على أي نشاط أو سلوك أو معاملة أو إجراء يتم تنفيذه لتقليل العبء الضريبي عن دافعي الضرائب بشكل قانوني ، من خلال استغلال الفجوات والثغرات الموجودة في القوانين الضريبية (Lee , 2022).

وعلى الرغم من ذلك ، ومن منظور نظرية الوكالة ، فقد يؤثر التجنب الضريبي سلباً على مصالح المساهمين ، لأنه يمكن استخدامه لإخفاء وتسهيل عمليات التربح الإداري الانتهازي . فالمديرون لديهم القدرة على إخفاء نيتهم الحقيقية وأفعالهم الانتهازية لتحقيق المزايا الخاصة بهم على حساب المساهمين ، وذلك من خلال ادعائهم بأن الغرض من عدم الإفصاح عن المعلومات هو إخفاء الأنشطة المحاسبية عن السلطات الضريبية ، مما قد يسمح لهم باستخدام هذه الموارد لأغراضهم الشخصية ، بالإضافة إلى ذلك ، يمكن أن تؤدي استراتيجيات التجنب الضريبي أيضاً إلى آثار عدم تماثل المعلومات ، بشكل أكثر خطورة ، بين الإدارة والمساهمين وزيادة تكاليف الوكالة ومخاطر الشركات (طنطاوي ، ٢٠٢٢؛ زيتون ، ٢٠٢١؛ Chan et al., 2016) . فقد خلص (Desai et al., 2006) إلى أن مديري الشركات النفطية الروسية يستفيدون بشكل شخصي من معاملات التجنب الضريبي لشركاتهم.

وفي هذا الصدد ، أشارت دراسة (Gupta et al., 2016) إلى أن الشركات التي تمارس التجنب الضريبي لديها احتمال أكبر للتحريفات الجوهرية وإعادة إصدار القوائم المالية ، لأن المديرين يمكنهم استخدام حسابات الضرائب في إدارة الأرباح. ونظراً لأن التقارير المالية للعميل التي تحتوي على تحريفات جوهرية ترتبط إيجاباً مع مخاطر التقاضي ، فإن التجنب الضريبي يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع خطر تقاضي المراجع (Kanagaretnam et al., 2016).

يتضح مما سبق ، أن ممارسات التجنب الضريبي تمثل أحد مؤشرات مخاطر أعمال الشركات ، وأيضاً ترتبط تلك الممارسات بإدارة الأرباح وكلاهما يؤثر في تقييم المراجع الخارجي لمخاطر المراجعة (Heltzer & Shelton, 2015).

كما تعتبر الضرائب من المصروفات المعقدة بالنسبة للمراجع الخارجي ، نظراً لوجود العديد من الثغرات في قانون الضرائب يمكن للشركات الاعتماد عليها لتجنب الضريبة ، ولذا يتطلب الأمر خبرة كبيرة من المراجع لفحص مصروف الضرائب وضمان الإفصاح عن الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة بشكل سليم في القوائم المالية (حامد ، ٢٠٢٢؛ Salehi et al., 2020) . حيث تعتبر خبرة المراجع في الصناعة عاملاً مميزاً وهاماً بين مكاتب المراجعة ، فالمراجعين المتخصصين صناعياً لديهم

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

المزيد من المعرفة والخبرة أكثر مقارنة بغير المتخصصين ، كما أن لديهم الإلمام الكافي بهياكل الرقابة الداخلية المطبقة بالشركة مما يؤدي إلى زيادة قدرتهم على اكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية ، والحد من مخاطر المراجعة والسلوك الانتهازي للمديرين وممارسات إدارة الأرباح ، وهو ما أكدت عليه العديد من الدراسات المحاسبية (علي، ٢٠١٨ ؛ Lopez et al., 2022 ; Khaksar et al., 2022 ; Sun & Liu , 2013 ; Habib, 2011 ; Sarwoko & Agoes, 2014 ;).

وفيما يتعلق بمفهوم التخصص الصناعي ، فقد وردت تعريفات متعددة بخصوص هذا المفهوم ، إلا أن معظم الدراسات التي تناولت هذا المفهوم (خلف، ٢٠٢٠ ؛ عوض ، ٢٠٠٦ ، Prayogi et al., 2013 ; Meza., 2013 ; Robin & Zhang , 2015 ; Elder et al., 2015 ;) تعرف التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بأنه قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد ، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع ، وإمكانية الحصول على المعرفة والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات.

ولقد تعددت الدراسات التي تناولت أهمية التخصص الصناعي للمراجع (Karjalainen , 2011 ; Romanus et al., 2008 ; Legoria et al., 2018) وقدمت أدلة قوية على أن الشركات التي تستعين بمراجع خارجي متخصص يكون لديها معامل استجابة أرباح أعلى ، واستمرارية أرباح أعلى ، وإعادة إصدار قوائم مالية أقل ، وجودة إفصاح أعلى ، وعناصر استحقاق اختيارية أقل بالمقارنة مع الشركات التي تستعين بمراجع خارجي غير متخصص.

وفيما يتعلق بعلاقة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والتجنب الضريبي ، توصلت دراسة (Dhaliwal et al., 2004) إلى أن المراجعين المتخصصين صناعياً يتوافر لديهم معرفة ومعلومات كافية حول آليات وممارسات التجنب الضريبي في الشركات ، ولذا يمكن اعتبار خبرة المراجع عاملاً مهماً في تحديد مستوى التجنب الضريبي.

وتوصلت دراسة (Lee and Kao , 2018) إلى أن التخصص الصناعي للمراجع له دوراً مهماً ورائع في الحد من ممارسات التجنب الضريبي . في حين توصلت دراسات (Mehrabanpour et al., 2016 ; Wei & Chen , 2012 ; McGuire et al., 2017 ;) إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والتجنب الضريبي ، فالمراجعون المتخصصون صناعياً يمكنهم تقديم الاقتراحات لتحسين وتطوير الإستراتيجيات الضريبية للعملاء لتحسين رضا العملاء ، كما يمكنهم تقديم حلول قانونية للشركات التي تعاني من مشاكل مالية كبيرة لخفض مدفوعاتها الضريبية. بينما لم تتوصل دراسات (Bauer et al., 2012 ; Salehi et al., 2020) إلى وجود تأثير للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي.

ومن ناحية أخرى ، وحيث أن التجنب الضريبي قد يرتبط بسلوك إعداد تقارير مالية انتهازية ، من خلال سعي المديرين إلى التقرير عن الدخل المحاسبي بشكل مرتفع والدخل الخاضع للضريبة بشكل منخفض في نفس الوقت (Frank et al., 2009) . فإن المشاركة في أنشطة التجنب الضريبي يمكن أن تعرض المراجع الخارجي للتقاضي وللتكاليف التنظيمية وتكاليف السمعة ، وبالتالي فإن جهود المراجعة تعتبر دالة في الموقف الضريبي لعميل المراجعة (Donohoe & Knechel., 2014).

وبصورة مشابهة ، فإن مخاطر المعلومات ومشكلة الوكالة الناتجة عن ممارسات التجنب الضريبي تؤثر على مخاطر المراجعة من خلال زيادة المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ، حيث أنه عند قيام الإدارة بممارسات التجنب الضريبي فإن ذلك السلوك يتعارض مع مصالح حملة الأسهم وتستخدم

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

ممارسات محاسبية معقدة ، أو تغيير سياسات محاسبية مما يزيد من مخاطر المراجعة الكامنة (أبوزيد، ٢٠٢٠).

وفي ضوء ذلك يمكن القول بأن زيادة إمكانية تعرض المراجع الخارجي لمخاطر التقاضي نتيجة ممارسات التجنب الضريبي يترتب عليها زيادة جهد وساعات المراجعة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول ، ومن ثم زيادة أتعب المراجعة نتيجة لزيادة جهد وساعات المراجعة.

ويؤكد ذلك ما توصلت إليه دراسات (Marzuki & Syukur, 2021; Martinez & Lessa , 2014; Hanlon et al., 2012; Bae, 2017 ; Hu , 2018 ; Salehi et al., 2020) أن الشركات التي تمارس التجنب الضريبي التعسفي تدفع أتعب مراجعة أعلى ، لأن التجنب الضريبي أحد مؤشرات مخاطر المراجعة لما يترتب عليه من احتمال تعرض سمعتهم لمخاطر ، وأن تلك الممارسات مؤشر لإدارة الأرباح مما يزيد من جهد المراجع الخارجي، مما يعني وجود علاقة إيجابية بين التجنب الضريبي وأتعب المراجعة ، فكلما زادت درجة التجنب الضريبي في الشركات كلما زادت أتعب المراجعة التي تفرضها منشآت المحاسبة والمراجعة. وكلما زادت أتعب المراجعة التي يتقاضاها المراجع الخارجي كلما زادت جودة عملية المراجعة وانخفضت ممارسات التجنب الضريبي.

وعلى عكس النتائج السابقة ، توصلت دراسة (Shokrollahi et al., 2017) إلى وجود علاقة معنوية وسلبية بين التجنب الضريبي وأتعب المراجعة.

وعلى النقيض من النتائج السابقة ، توصلت بعض الدراسات (Vintila et al., 2018; Kraft & Lopatta , 2016) إلى عدم وجود تأثير لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي.

يتضح مما سبق ، توصلت الدراسات السابقة إلى نتائج متضاربة سواء بشأن العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والتجنب الضريبي ، أو العلاقة بين أتعب المراجعة والتجنب الضريبي ، وقد يرجع ذلك إلى اختلاف بيئة تطبيق هذه الدراسات ومنهجيتها المستخدمة وحجم عينة الدراسة ونطاقها الزمني.

ومن ناحية أخرى ، هناك ندرة ومحدودية – خاصة بمصر- سواء في الدراسات التي تناولت تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، أو التي تناولت تأثير أتعب المراجعة على تلك الممارسات .

نتيجة لما سبق ، يمكن تلخيص مشكلة البحث في كيفية الإجابة عملياً ونظرياً على التساؤلات الآتية:

- ما المقصود بالتجنب الضريبي ؟ وما هي دوافعه وآلياته ومقاييسه ؟
- هل تؤثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ؟ وهل يختلف هذا التأثير باختلاف كل من حجم الشركة ، الرافعة المالية ، معدل العائد على الأصول ، كمتغيرات رقابية؟.
- هل تؤثر أتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ؟ وهل يختلف هذا التأثير باختلاف كل من حجم الشركة ، الرافعة المالية ، معدل العائد على الأصول ، كمتغيرات رقابية؟.

٢/١ هدف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة واختبار أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك من خلال دراسة نظرية وتطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية .

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

٣/١ أهمية ودوافع البحث :

تتبع الأهمية العلمية لهذا البحث من تصديه لدراسة واختبار علاقيتين هامتين ، يعانين من ندرة بحثية في الممارسة المهنية وبيئة الأعمال المصرية – في حدود علم الباحثان- سواء بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي أو بين أتعب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي ، لذا يعتقد الباحثان أن مناقشة هذا الموضوع ، سيمثل إضافة علمية هامة ، من المتوقع أن تُسهم في تعزيز الأدب المحاسبي ، والتغلب على ندرة البحوث في هذا المجال . وتتبع أهمية البحث عملياً من تقديم دليل تطبيقي عن أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، مما يساهم في زيادة فهم وإدراك المستثمرين وأصحاب المصالح للمحددات التي تؤثر في ممارسات التجنب الضريبي ، ويوفر أدلة للسلطات الضريبية والجهات التنظيمية والتشريعية ذات العلاقة بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية والأطراف الأساسية للمراجعة ، خاصة طرفي التعاقد على المراجعة (المراجعين والمعملاء) عن أثر التخصص الصناعي للمراجع وأتعب المراجعة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي.

ورغم كثرة دوافع البحث ، إلا ان أهمها أن العديد من الدراسات السابقة ، التي تمت في دول وبيئات مختلفة عن البيئة المصرية ، وسواء اختبرت أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي أو أثر أتعب المراجعة على تلك الممارسات لم تقدم نتائج حاسمة بشأن هاتين العلاقتين ، لذلك فإن دراسة هاتين العلاقتين في البيئة المصرية قد يقدم أدلة إضافية تفيد الباحثين وصناع السياسات الضريبية والمستثمرين والمديرين ومكاتب المراجعة حول التجنب الضريبي وأهميته ، والمنافع والتكاليف المرتبطة به ، وأهم محدداته.

٤/١ فروض البحث :

سوف يتم اشتقاق فرضي البحث نظرياً ، والتي سيتم اختبارهما تطبيقياً لاحقاً ، وهما كالتالي:
الفرض الأول (H₁) : يوجد تأثير سلبي معنوي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .
الفرض الثاني (H₂) : يوجد تأثير سلبي معنوي لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

٥/١ منهج البحث :

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

٦/١ حدود البحث :

يركز البحث بصفة أساسية على دراسة واختبار العلاقتين محل الدراسة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، ولذا يخرج عن نطاق البحث الشركات غير المالية غير المقيدة بالبورصة والمؤسسات المالية سواء مقيدة أو غير مقيدة ، وذلك خلال فترة خمس سنوات من ٢٠١٥م وحتى ٢٠١٩م.

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

كما يركز البحث على أتعب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة ، التي تتم بمعرفة مكتب محاسبة ومراجعة (المراجع الخارجي) ، ولن يتم تناول أثر أتعب الخدمات الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة بخلاف خدمة مراجعة القوائم المالية (مثل الاستشارات الإدارية والفحص المحدود) على ممارسات التجنب الضريبي . وأخيراً فإن قابلية نتائج البحث للتعميم ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة ومنهجية البحث.

٧/١ خطة البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث والإجابة على تساؤلاته البحثية وانطلاقاً من أهميته ، فقد تم تقسيم المتبقي منه على النحو الآتي : يتناول القسم الثاني : الإطار الفكري للتجنب الضريبي ، كما يتناول القسم الثالث : تحليل العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي واشتقاق فرض البحث الأول ، بينما يتناول القسم الرابع : تحليل العلاقة بين أتعب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي واشتقاق فرض البحث الثاني ، في حين يعرض القسم الخامس : منهجية البحث وبناء النماذج ، ويعرض القسم السادس : تصميم الدراسة التطبيقية ، أما القسم السابع : فقد تناول تحليل نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفروض ، ويعرض القسم الثامن : نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

القسم الثاني: الإطار الفكري للتجنب الضريبي :

يتناول هذا القسم مفهوم ودوافع التجنب الضريبي ، ومنافعه وتكاليفه ، وآلياته ومقاييسه ، وموقف المشرع الضريبي المصري منه ، وذلك على النحو التالي :

١/٢ مفهوم ودوافع التجنب الضريبي للشركات :

بالرغم من أن مفهوم التجنب الضريبي ليس مفهومًا جديدًا ، إلا أنه قد تجدد الاهتمام بهذا المجال بالأدبيات المحاسبية في الآونة الأخيرة (Lee , 2022 ; Dakhli , 2022 ; Ajili & Khlif , 2020 ; Gunn et al. , 2020 ; Bauer et al.,2018; Rahman & Leqi , 2020; Kovermann & Velte , 2019 ; Suranta et al., 2020 ; Zolotoy et al., 2021; Jiang ,et al., 2021). وعلى الرغم من وضوح ظاهرة التجنب الضريبي وانتشارها ، إلا أنه لا يوجد تعريف محدد ومتفق عليه أكاديميًا للتجنب الضريبي ، وذلك نتيجة الخلط بين مفاهيم التجنب الضريبي Tax Avoidance ، التخطيط الضريبي Tax Planning ، والتهرب الضريبي Tax Evasion (الباز ، ٢٠٢١ ؛ Aronmwan & Okaiwele , 2020).

وفي هذا السياق ، فقد وصفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التجنب الضريبي باعتباره مصطلحًا يصعب تعريفه على الرغم من استخدامه بشكل مكثف في توصيف ترتيبات شئون دافعي الضرائب التي تهدف إلى تخفيض التزاماتهم الضريبية ، وأوضحت أنه يمكن أن يتخذ شكلًا قانونيًا كاملًا ، إلا أنه غالبًا ما يكون مخالفًا للقصد من القانون المطلوب تطبيقه (OECD, 2020).

وفي نفس الصدد ، عرفت دراسة (Ha & Quyen , 2017) التجنب الضريبي بأنه استخدام الوسائل القانونية لخفض مبلغ الضريبة المستحقة . كما عرفت دراسة (Joshua & Okafor , 2019) بأنه أي إجراء يهدف إلى تقليل المسؤولية الضريبية الصريحة عن دافعي الضرائب. وأيضًا عرفت دراسة (Robert & Karie Davis, 2018) بأنه تحقيق منافع ضريبية من خلال استغلال الفجوات والثغرات الموجودة في القوانين الضريبية ، لذلك فإن هذه الأنشطة تتم في ظل الالتزام بالقانون الضريبي. بينما عرفت دراسة (بغدادى ومحمد ، ٢٠١٩) بأنه مجموعة من السياسات والإجراءات التي تستخدمها الإدارة للوصول إلى أقل عبء ضريبي ممكن دون الخروج عن النصوص القانونية الضريبية الشكلية. ويرى (حسين ، ٢٠٢٠) أن التجنب الضريبي هو أنشطة شكلية من الناحية القانونية ، إلا أن توسع إدارات الشركات في هذه الأنشطة يجعلها مشكوك فيها من الجانب الأخلاقي ، حيث يمكن أن تخلق المدفوعات الضريبية التي تتحملها الشركة دافعًا أساسيًا لإدارة الأرباح بهدف تجنب أو تخفيض هذه المدفوعات لتحقيق وفورات ضريبية وتقليل وعاء الضريبة.

وعلى الجانب الآخر ، يمكن التفرقة والتمييز بين مفاهيم التخطيط الضريبي ، التجنب الضريبي ، التجنب الضريبي التعسفي ، والتهرب الضريبي ، كما يلي : ففي حين يعبر **التخطيط الضريبي** عن كافة الإجراءات التي قد تستعين بها الشركة أو الممول لتنظيم أوضاعه في الأجل الطويل من أجل تخفيض الالتزامات الضريبية الواجب دفعها أو حتى تجنب الضريبة بالكامل دون أن تتعارض تلك الإجراءات مع القانون الضريبي ، وعلى سبيل المثال ، يترتب على اختيار الشكل القانوني للشركة التزامات ضريبية مختلفة (فودة ، ٢٠٢٠ ؛ Guenther et al., 2017). فإن **التجنب الضريبي** ينطوي على جميع التصرفات التي تهدف إلى تقليل أو استبعاد أو تأجيل الالتزامات الضريبية من خلال الاستفادة من المزايا الضريبية المقررة ، مع الإفصاح الكاف والصادق عن الموقف الضريبي ، وهو ما يطلق عليه التجنب الضريبي الفعال (Payne and Raiborn , 2018) . بينما ينطوي **التجنب الضريبي الانتهازي** أو **التعسفي** Aggressiveness Tax Avoidance على ممارسات قانونية وغير أخلاقية تهدف إلى تخفيض المدفوعات الضريبية من خلال الاستفادة من الثغرات القانونية Legal Loopholes ،

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجعي الخارجيين وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

والتفسيرات الملثوية Bad faith لنصوص القانون ، ومن الأمثلة على ذلك : استخدام ممارسات إدارة الأرباح لتخفيض الدخل المحاسبي الخاضع للضريبة أو استخدام أسعار التحويل لتحويل الدخل بين فروع الشركات المنتسبة لتجمعات الأعمال أو فروع الشركة بالدول المختلفة (Wang et al., 2020). أما **التهرب الضريبي** فهو عبارة عن ممارسات غير قانونية وغير أخلاقية تهدف إلى عدم دفع الضرائب المستحقة قانونًا ، اعتمادًا على إجراءات وممارسات تنطوي على خروقات لأحكام ونصوص القانون ، مثل إخفاء الأرباح والمعلومات الهامة عن السلطات الضريبية أو التزوير في الالتزامات الضريبية ، ومن ثم يُعد التهرب الضريبي مخالفًا للتشريعات الضريبية ، وسلوكًا يجرمه ويعاقب عليه القانون (Sulistiyanti & Saputra, 2020; Payne & Raiborn , 2018).

ويخلص الباحثان في ضوء ما تقدم ، إلى أنه لا يوجد حتى الآن تعريف محدد أو متفق عليه بين الباحثين للتجنب الضريبي ، ولكن يكمن جوهره في القيام بأية تصرفات أو أنشطة تؤدي إلى تخفيض الضريبة على الدخل المحاسبي قبل الضريبة ، من خلال الاستفادة من فجوات وثغرات القانون الضريبي ، ولذلك يُعد محلًا للتساؤل الأخلاقي . **كما يخلص الباحثان** إلى أن التخطيط الضريبي هو المظلة الواسعة التي تندرج تحتها كافة المفاهيم الأخرى ، ويمكن اعتباره بمثابة المرحلة التي تسبق كل من التجنب والتهرب الضريبي ، حيث يمكن وصف التخطيط الضريبي على أنه تجنب ضريبي إذا تم بوسائل قانونية مشروعة ، أما إذا تم بوسائل غير قانونية فيُعد تهربًا ضريبيًا ، مما يعني أن جميع المفاهيم السابقة تهدف إلى تخفيض المدفوعات أو الالتزامات الضريبية ، ولكنها تختلف من حيث المشروعية القانونية والأخلاقية للممارسات.

وفيما يتعلق بدوافع التجنب الضريبي ، أشارت دراسة (زيتون ، ٢٠٢١) إلى أن التجنب الضريبي يعتبر بصورة عامة ، شكلاً من أشكال خلق القيمة التي تهدف إلى زيادة ثروة المساهمين. فالتجنب الضريبي يزيد من التدفقات النقدية بعد الضريبة التي يمكن استخدامها لاحقًا للاستثمار أو توزيعها على المساهمين (Kovermann & Wendt, 2019). واتساقًا مع ذلك خلص (Wang et al., 2020) إلى أن تخفيض الضرائب من شأنه أن يعود بالنفع على مصالح المساهمين ، وبالتالي تقوم الإدارة بتنفيذ استراتيجيات التجنب الضريبي ، ومع ذلك يمكن أن تؤثر القرارات الضريبية للإدارة على مصالحها الخاصة بدلًا من مصالح المساهمين.

وفي ذات السياق ، توصل (Blaylock, 2016) إلى أن الشركات غالبًا ما تخلق معاملات معقدة لتجنب اكتشاف السلطات الضريبية التجنب الضريبي ، وعلاوة على أن هذه المعاملات تخفي الموارد عن السلطات الضريبية ، فيمكنها إخفاء الموارد أيضًا عن المساهمين ، مما قد يسمح للإدارة باستخدام هذه الموارد لأغراضها الشخصية . بالإضافة إلى ذلك ، يمكن أن تؤدي استراتيجيات التجنب الضريبي أيضًا إلى آثار عدم تماثل المعلومات ، بشكل أكثر خطورة ، بين الإدارة والمساهمين وزيادة تكاليف الوكالة ومخاطر الشركات (زيتون ، ٢٠٢١ ؛ Chan et al., 2016) . فقد خلص (Desai et al., 2006) إلى أن مديري الشركات النفطية الروسية يستفيدون بشكل شخصي من معاملات التجنب الضريبي لشركاتهم.

وبشكل عام ، هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تحفز ممارسات تخفيض الضريبة بشكل عام ، وممارسات التجنب الضريبي بشكل خاص ، ومن أهم هذه العوامل ضعف آليات الرقابة والحوكمة وقصور نظم حوافز ومكافآت المديرين ، حيث أن وضع نظم للحوافز على أساس الدخل بعد الضريبة سوف يحفز مثل هذه الممارسات ، إضافة إلى مواجهة الشركة قيودًا مالية أو إيسارًا ماليًا . وأخيرًا

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجعي الخارجيين وألعاب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

بعض خصائص المدير التنفيذي كأن يتصف بالثقة الزائدة Overconfidence أو زيادة توجهه وميله للمخاطرة Risk Taker (يوسف ، ٢٠١٩).

ويستخلص الباحثان مما سبق ، أن دوافع القيام بممارسات التجنب الضريبي تنحصر في إما في تحقيق منافع للمساهمين من خلال تخفيض المدفوعات الضريبية ، مما يعكس بدوره في زيادة التدفقات النقدية ، وبالتالي قد يؤدي إلى زيادة قيمة الشركة ، أو في تعظيم المنافع الشخصية للمديرين من خلال تحويل النقدية الناتجة عن التجنب الضريبي لخدمة مصالحهم.

٢/٢ المنافع والتكاليف المرتبطة بالتجنب الضريبي :

على الرغم من أن الشركات التي تتخبط في التجنب الضريبي يمكنها تحقيق فوائد ومنافع واضحة ، من خلال توفير التدفقات النقدية الخارجة ، مثل : حل مشاكل السيولة في الأجل القصير والمتوسط وانخفاض مستوى مخاطر عدم القدرة على الدفع وانخفاض تكاليف الديون بالتبعية ، وتمويل الفرص الاستثمارية المتاحة ، وزيادة الأرباح بعد الضرائب ، فضلاً عن زيادة الحوافز والمكافآت التي سيحصل عليها المديرين في حالة قيامهم بممارسات التجنب الضريبي بشكل فعال (حسين، ٢٠٢٠ ؛ ، Garg , 2020; Dhawan et al., 2022). إلا أن هناك العديد من الأبعاد السلبية والتكاليف التي تتحملها الشركات المنخرطة في تجنب الضرائب ، منها : أعباء وتكاليف خبراء الضرائب والاستشارات القانونية ، والغرامات المفروضة على الشركة نتيجة تأخير أو تأجيل سداد الضرائب المستحقة ، وتكلفة الخضوع للفحص من مصلحة الضرائب ، وتكاليف التقاضي نتيجة زيادة المخاطر السياسية والتنظيمية واحتمال التعرض لعقوبات مالية واجتماعية وفقدان الشركة لسمعتها وشرعيتها (Wang et al., 2019; Kovermann & Wendt, 2018; McClure et al., 2020).

وعلى مستوى الدولة ، ينظر البعض (موسى، ٢٠٢٠ ؛ Rahman & Liqi , 2021) للتجنب الضريبي على أنه قرار له تكلفة مرتفعة أخلاقية واجتماعية كونه أحد أهم أسباب انخفاض إيرادات الدولة ، مما يؤثر سلباً على قدرة الحكومة على الوفاء بمتطلبات واحتياجات المجتمع.

ويخلص الباحثان مما سبق ، إلى أن قرار تبني الإدارة لممارسات التجنب الضريبي له انعكاسات متباينة على جميع فئات أصحاب المصالح ، لذا يجب تحديد المستوى الأمثل من ممارسات التجنب الضريبي وأفضل السياسات والمعالجات المحاسبية للقيام بذلك . ويتفق الباحثان مع (مليجي ، ٢٠١٨) في أن المنافع والفوائد المكتسبة من التجنب الضريبي يجب أن تتجاوز بشكل أكبر التكاليف المحتملة منه حتى يتوافر لدى الشركة حافز قوي للمشاركة في أنشطة تجنب الضريبة.

٣/٢ آليات وممارسات التجنب الضريبي :

أبرزت العديد من الدراسات (مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الجيوشي، أبو العنين ؛ ٢٠٢٢ ؛ محمد ، ٢٠٢١ ؛ Amidu et al., 2019; Bae , 2017; Tang , 2020) الطرق والممارسات والمعالجات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها للقيام بممارسات التجنب الضريبي ، والتي من أهمها ما يلي:

• **تسعير التحويلات الداخلية :** وتتضمن استخدام أسعار تحويل غير صحيحة بين الشركة الأم وفروعها أو بين الشركات التابعة والفروع فيما بينها ، وتستخدم هذه الآلية بصفة خاصة في الأصول غير الملموسة مثل حقوق الملكية الفكرية أو الخدمات ، نظراً لصعوبة مقارنة الأسعار لتلك العناصر ، إضافة لعدم وجود طرف ثالث.

• **الملاذات الضريبية Tax Shelters :** حيث يمكن للشركات خاصة متعددة الجنسيات أن تتجنب الضرائب من خلال نقل الأرباح أو تغيير مكان إقامتها إلى دول ومناطق لا يتم فرض ضرائب بها أو تكون ذات معدلات ضريبية منخفضة وذلك في ظل عدم توافر فرص استثمارية مربحة في دولة

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

الشركة الأم ، وبالتالي تُعد تلك الدول والمناطق بمثابة ملاذ أو ملجأ ضريبي للشركة الأم بما يساعدها على تخفيض أعبائها الضريبية.

- **تأجيل الضرائب المستحقة لسنوات قادمة :** من خلال تعجيل الاعتراف بالإيراد وتأجيل الاعتراف بالنفقات في فترات الإعفاء من الضريبة بدلاً من فترات الخضوع للضريبة.
 - **استغلال المرونة المحاسبية:** من خلال استخدام بدائل القياس والتقييم المحاسبي التي تتيحها المعايير المحاسبية ، مثل التمويل بالاقراض بدلاً من التمويل بحقوق الملكية ، واللجوء إلى التأجير التمويلي أو التأجير بدلاً من الشراء بغرض تحقيق وفورات ضريبية.
 - **استغلال المزايا الضريبية :** قد تحقق الشركة وفورات ضريبية من خلال توجيه الاستثمارات إلى أنشطة أو مجالات يمنحها المشرع الضريبي حافزاً ضريبياً ، أو تخفيضاً في سعر الضريبة.
- ويرى الباحثان أن هناك عدة صور أو آليات للتجنب الضريبي ، وما تم تناوله على سبيل المثال فقط، فقد تفرز بيئة الممارسة العملية العديد من الآليات والممارسات الأخرى . إلا أنه بشكل عام يمكن تقسيم أدوات وآليات التجنب الضريبي إلى : آليات داخلية، ترتبط بطبيعة الشركة ونشاطها وطبيعة النظام المحاسبي المطبق بها ، مثل : تسعير التحويلات الداخلية، استغلال المرونة المحاسبية ، وآليات خارجية، تمهد الطريق للتجنب الضريبي ، مثل الإعفاءات والحوافز التي ينص عليها القانون الضريبي، وضعف منظومة العقوبات الضريبية.**

٤/٢ مقاييس التجنب الضريبي :

أوضحت العديد من الدراسات المحاسبية (فهيمى ، ٢٠٢٢؛ محمد ، ٢٠٢١؛ عبد الرحيم، ٢٠٢١ ; Wang et al., 2020 ; Koester , et al., 2017 ; Rahman & Liqi , 2021; Li., 2020 ; Gebhart, 2017; Handayani & Ibrani , 2019 ; Aronmwan & Okaiwele , 2020) عدة مقاييس يمكن استخدامها لتحديد مستوى التجنب الضريبي ، يتمثل أهمها في الآتي:

(أ) **معدل الضريبة الفعال (ETR) Effective Tax Rate :** وهو المقياس الأبرز والأكثر شيوعاً واستخداماً في الدراسات السابقة كونه أكثر المقاييس من حيث البساطة وسهولة الحساب ، والذي يعكس معدل الضريبة الفعلي الذي تدفعه الشركة ، حيث أن انخفاض هذا المعدل يعكس ارتفاع معدل القيام بممارسات التجنب الضريبي ، ومن أبرز المقاييس الشائعة لمعدل الضريبة الفعال ما يلي:

١- **معدل الضريبة الفعال المحاسبي (وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً) GAAP ETR:**

ويحتسب بقسمة إجمالي مصروف ضريبة الدخل / الربح المحاسبي قبل الضرائب (Purwantini, 2017) . وعادة ما تتم مقارنة معدل الضريبة المحاسبي الفعال بمعدل الضريبة القانوني المطبق في الدولة Statutory Tax Rate لتحديد مدى ممارسة الشركات للتجنب الضريبي ، فكلما زادت الفروق بينهما كلما زاد التجنب الضريبي(Lee et al., 2015) . ويؤخذ على هذا المقياس عدم قدرته على تسجيل محاولات الشركة للمشاركة في استراتيجيات تأجيل الضرائب ، والتي تكون عادة عن طريق التقديرات المحاسبية للإدارة أو اختياراتها للسياسات المحاسبية ، بسبب أن الضرائب المؤجلة تعتبر أحد مكوناته ، كما أن الزيادات (أو التخفيضات) في مصروف الضرائب الحالية تقابلها تخفيضات (أو زيادات) في مصروف الضرائب المؤجلة (زيتون ، ٢٠٢١؛ Wang et al., 2020).

٢- **معدل الضريبة الفعال الحالي Current ETR :** ويتم حسابه من خلال قسمة مصروف ضريبة

الدخل الحالي / صافي الربح قبل الضرائب ، ويُعد من أكثر المقاييس استخداماً في الأدب المحاسبي (أبو زيد ، ٢٠٢٠) . ويُشير الانخفاض في هذا المعدل إلى أن الشركة تدفع جزءاً أقل مما يجب من أرباحها المحاسبية قبل خصم الضرائب للسلطات الضريبية (حشاد ، ٢٠٢١).

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجعي الخارجيين وأتباع المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

٣- معدل الضريبة الفعال النقدي (Cash Effective Tax Rate (CETR): ويحتسب بقسمة مصروف الضريبة النقدي / الربح المحاسبي قبل الضرائب ، وبالتالي ، يسمح بقياس الضرائب الفعلية المدفوعة عن كل وحدة من الدخل المكتسب ، وبتحديد استراتيجيات تأجيل الضرائب. إلا أنه قد يؤخذ عليه أن الضريبة النقدية المدفوعة قد تكون مرتبطة بعدة سنوات (Gebhart, 2017).
(ب) الفروق الضريبية الدفترية (Book – Tax Difference (BTD) : وهو المقياس الثاني الأبرز ، ويتم حسابه من خلال المعادلة التالية : (الفروق الضريبية الدفترية = الدخل قبل الضريبة – الدخل المقدر الخاضع للضريبة ويتم حسابه من خلال قسمة مصروف الضريبة / معدل الضريبة القانوني) (Lee et al., 2015). ويمثل ارتفاع الفروق الضريبية الدفترية مؤشر لزيادة ممارسات التجنب الضريبي (أبو زيد ، ٢٠٢٠). ولكن يؤخذ عليه أن الفروق الضريبية الدفترية يمكن أن تتأثر بإدارة الأرباح ، وقوانين الضرائب والاختلافات في المعايير المحاسبية (Wang et al., 2020).

٥/٢ موقف المشرع المصري من التجنب الضريبي :

اهتم المشرع المصري في الآونة الأخيرة بتطوير المنظومة الضريبية لزيادة الإيرادات الضريبية لتمويل عملية التنمية ، وذلك من خلال قيام وزارة المالية بتطوير قانون الإجراءات الضريبية الموحد بهدف إصلاح الإدارة الضريبية ، وتحديث وميكنة المنظومة الضريبية لمواجهة ممارسات وأنشطة التجنب والتهرب الضريبي . بالإضافة إلى تأكيد وزارة المالية بأن مكافحة التهرب الضريبي تأتي على رأس أولوياتها خاصة ما يتعلق بمواجهة ممارسات التجنب الضريبي . وتجسد ذلك من خلال التعاون بين وزارة المالية والعديد من الجهات الدولية مثل صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ، والذي تبلور بانضمام مصر لمشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح (BEPS) ، للاستفادة من الخبراء الدوليين في هذا المجال ، والذين قاموا بإنشاء أول إدارة خاصة بتسعير المعاملات الاقتصادية بين الأطراف المرتبطة والتي نجحت في فترة قصيرة في كشف العديد من محاولات التجنب الضريبي لشركات كبرى تعمل في مصر (عبد الرحيم ، ٢٠٢١) . فضلاً عن قيام وزارة المالية بتحديث الدليل الإرشادي في تسعير المعاملات بين الجهات المرتبطة للتحقق من تطبيق السعر المحايد في المعاملات المالية والتجارية، بما يمنع الممولين ذوي الصلة من الشركات الدولية والمحلية المرتبطة معاً من القيام بمعاملات تجنبهم الضريبة المستحقة من خلال مقارنة أسعار المعاملات التي تتم بين الأشخاص المرتبطة ، بأسعار المعاملات المماثلة بين اشخاص مستقلة (محمد ، ٢٠٢١).

يضاف لما سبق ، استحداث المشرع المصري للمادة (٩٢) مكرر بالقانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤م ، تعديلاً لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م ، والتي تنص على أنه عند تحديد الربط الضريبي لا يُعتمد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها . وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة . ويكون الغرض الرئيسي للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبة ، بصفة خاصة في الحالات الآتية (حشاد ، ٢٠٢١ ؛ موسى ، ٢٠٢٠) :

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

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

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

القسم الثالث : تحليل العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي واشتقاق فرض البحث الأول :

تزايد الإهتمام بالتوجه نحو التخصص في ممارسة مهنة المراجعة في الآونة الأخيرة ، باعتباره أحد أهم وأبرز مقاييس ومؤشرات جودة المراجعة المدركة ، وكذلك أحد أهم الآليات التي تمكن المراجعين الخارجيين من مواجهة المنافسة المتزايدة في سوق المهنة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق وتحرير الخدمات ، وتزويد من قدرتهم على اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية وجودة أحكامهم المهنية ، خاصة في ظل تعقد طبيعة الأنشطة والعمليات للعديد من الصناعات (Feng et al., 2021).

وعلى الرغم من عدم وجود معيار مراجعة دولي ينص صراحة على ضرورة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، إلا أن معايير الأداء المهني تضمنت المقومات الأساسية التي يجب أن تتوفر في المراجع الخارجي حتى يكون قادرًا على مزاولة عمله بالكفاءة المطلوبة . حيث يقضى المعيار الأول من معايير العمل الميداني أن يتم التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب ، وكجزء أساسي من هذا التخطيط فهم بيئة عميل المراجعة والنشاط الذي يعمل فيه.

ويقضى أيضًا معيار المراجعة الدولي (ISA 315) وعنوانه " فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" بضرورة حصول المراجع الخارجي على المعرفة الكاملة بنشاط المنشأة وبيئتها قبل الموافقة على التكليف بعملية المراجعة وبعد قبول التكليف لتحديد مدى ملائمتها في جميع مراحل المراجعة.

وجدير بالذكر أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قد اعتبر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي أحد أبرز خمس قضايا تواجه مهنة المراجعة في القرن الحادي والعشرين ، وهي قضية حاسمة وهامة لاستمرارية مكاتب المراجعة. كما اعتبر المكتب العام للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية (GAO) في تقريره الصادر في ٢٠٠٨ والمتعلق بسوق المراجعة ، أن التخصص عامل حيوي وحاسم لاختيار مكاتب المراجعة لما يحققه من جودة عالية ومستوى مرتفع من التأكيد ، وأن الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب المتخصصة سيزيد في هذه الفترة ، وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب الأخرى ، ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المراجع أن يتخصص في نشاط معين ، وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق المراجعة (Meza , 2013).

ويتفق الباحثان مع (الإبياري ، ٢٠٠٨) في أنه إذا لم يكن التنظيم المهني قد تناول موضوع التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بشكل مباشر ، فإنه قد عمل على تدعيمه والدعوة له من خلال تأكيده على ضمان جودة المراجعة ، والتي لن تتأتى إلا في ظل توافر المعرفة الفنية الكافية لأداء مهني جيد ، تلك المعرفة التي قد تتوفر بالتخصص الصناعي للمراجع.

وبشأن مفهوم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، فقد أشارت العديد من الدراسات المحاسبية (الصغير، ٢٠٠٨ ؛ عوض ، ٢٠٠٦ ؛ Robin & Prayogi et al., 2022; Elder et al.,2015 ; Zhang , 2015; Meza., 2013; Jorjani & Safari Gerayeli, 2018) إلى أنه يعني قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد ، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع ، وإمكانية الحصول على المعرفة والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات . وأنه يمثل المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهمة محددة ، ويشار إليه أيضًا بأنه تمتع المراجع الخارجي بالخبرات

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

والمهارات التشغيلية والتعليمية التي تزيد من قدرته على اكتشاف الأخطاء الهامة والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

وفيما يتعلق بأهمية ومزايا التخصص الصناعي للمراجع ، أوضحت العديد من الدراسات المحاسبية (علي، ٢٠١٨ ؛ 2017 ، Elshawarby ، Stein ، 2019 ؛ Mulyadi et al.، 2022) أن التخصص يساعد المراجع على فهم عملائه وخصائصهم بشكل أوسع وأدق ، وبالتالي سيكون لديه القدرة أكبر على تقديم خدمات متميزة لهم ، ويجعله قادرًا على تلبية متطلباتهم المتزايدة ، وبالتالي القدرة على مواجهة المنافسة في عمله . كما يمكن التخصص المراجع الخارجي من اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والقيام بتخطيط أفضل لعملية المراجعة ، ويساعد أيضًا على مواجهة حالات الغش والاحتيال المالي ، واكتشاف هذه الحالات أو الحيلولة دون وقوعها ، وكذلك مواجهة قيام الشركات بإصدار تقارير مالية احتيالية أو متضمنة احتيالا ماليًا بممارسة إدارة الأرباح ، فضلًا عن إنجاز مهمة المراجعة بكفاءة وفعالية وفي ضوء الوقت المستهدف وعدم تأخر إصدار تقرير المراجعة.

وبشأن مداخل قياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، اتفقت معظم الدراسات المحاسبية (متولي، ٢٠٠٦ ؛ Carson ، 2018 ؛ Hegazy ، 2022 ؛ Ismail et al.، 2020 ؛ Guo et al.، 2009) على وجود مدخلين بارزين لقياس هذا التخصص وهما : مدخل الحصة السوقية Market Share Approach ويعتمد هذا المدخل على مدى سيطرة المراجع على عمليات المراجعة في قطاع صناعي أو خدمي معين ، بمعنى أن المراجع الذي يسيطر أو يحوز حصة سوقية أكبر في قطاع معين يعتبر الأكثر امتلاكًا للمعارف والخبرات في هذا القطاع ، وبالتالي سيقوم بتوجيه استثمارات الهامة لتطوير أساليب وخطط وتقنيات مراجعة خاصة لهذا القطاع ، ويتم تحديد الحصة السوقية إما بنسبة مبيعات ، أو أصول ، الشركة التي يراجعها مراجع خارجي معين إلى إجمالي المبيعات ، أو الأصول ، لشركات القطاع كله . ويكون المراجع متخصصًا إذا كانت جملة أتعبه ، أو ما يراجعه ، من شركات لا يقل عن ٢٠٪ من الشركات التي تنتمي لهذا القطاع . ويعتبر هذا المدخل هو الأكثر شيوعًا واستخدامًا وواقعية لقياس التخصص ، وبالتالي سوف يعتمد عليه الباحثان عند إجراء الدراسة التطبيقية.

والمدخل الآخر يسمى مدخل حصة المحفظة Portfolio Share Approach ، ووفقًا لهذا المدخل يعتبر المراجع متخصص في القطاع الصناعي الذي يمثل النسبة الأكبر من محفظته أو أتعبه ، بمعنى أن القطاع الذي يحظى بنسبة أكبر من خدمات المراجع ويحقق منه أعلى أتعب هو مجال تخصص المراجع ، وبالتالي فإنه سيقوم بتوجيه معظم موارده وجهوده نحو تطوير المعارف والخبرات والتقنيات المتعلقة بهذا القطاع.

وفيما يتعلق بعلاقة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي بالتجنب الضريبي ، هدفت دراسة (Dhaliwal et al.، 2004) إلى توضيح أثر خبرة المراجع الخارجي في الصناعة على مستوى التجنب الضريبي لعملائه ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية المدرجة بالبورصة ، بإجمالي مشاهدات (٩٤٢١٤) (شركة - سنة) خلال الفترة من ١٩٨٦ وحتى ١٩٩٩ ، وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة الفعال ETR . وتوصلت النتائج إلى أن خبرة المراجع في الصناعة أحد أهم العوامل التي تؤثر على مدى فاعلية عمليات المراجعة في الحد من مخاطر إدارة الأرباح وممارسات التجنب الضريبي ، حيث أن زيادة خبرة المراجع في الصناعة تمكنه من تحديد المشاكل الخاصة بالصناعة والبيانات الخاطئة ، كما يتوافر لدى المراجعين المتخصصين صناعيًا معرفة ومعلومات كافية حول آليات وممارسات التجنب الضريبي في الشركات ، ولذا يمكن اعتبار خبرة المراجع عاملاً مهمًا في تحديد مستوى التجنب الضريبي.

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

وفي نفس السياق ، استهدفت دراسة (Garven et al., 2018) بيان أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي وجودة التقارير المالية ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية المدرجة بالبورصة خلال الفترة ١٩٩٧-٢٠٠٨ . وتوصلت النتائج إلى أن المراجعين المتخصصين صناعيًا هم أكثر قدرة على تقييم مدى معقولية الإفصاح والتقديرات المحاسبية لعملائهم ، مما يخفض من الحكم الشخصي والممارسات الإدارية الانتهازية المتعلقة بالتجنب الضريبي ، وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية.

وفي نفس الصدد ، استهدفت (Lee and Kao , 2018) توضيح أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على أنشطة التجنب الضريبي التي يقوم بها عميل المراجعة ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في بورصة تايوان خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٤ ، وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة الفعال ETR والفروق الضريبية الدفترية . وتوصلت النتائج إلى أن التخصص الصناعي للمراجع له دورًا مهمًا وراذع في الحد من ممارسات وأنشطة التجنب الضريبي للعملاء .

وعلى الجانب الآخر ، وعلى النقيض مما سبق ، استهدفت دراسة (McGuire et al., 2012) البحث فيما إذا كانت خبرة المراجع في الصناعة تؤثر على مستوى التجنب الضريبي لدى عملائه أم لا؟ بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية المسجلة بالبورصة خلال الفترة ٢٠٠٢-٢٠٠٩ . وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين خبرة المراجع في الصناعة والتجنب الضريبي ، فالمراجعون المتخصصون صناعيًا يمكنهم مساعدة عملائهم على ممارسة التجنب الضريبي من خلال تقديم الاقتراحات لتحسين وتطوير الاستراتيجيات الضريبية لتحسين رضا العملاء.

وبصورة مشابهة ، استهدفت دراسة (Wei & Chen , 2016) اختبار أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على التجنب الضريبي للعملاء من خلال عينة من الشركات المسجلة ببورصة شنغهاي الصين خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠١٢ . وتوصلت النتائج إلى أن المراجع الخارجي المتخصص في حالة ضعف استقلاله يشجع العملاء على التجنب الضريبي.

وفي نفس الاتجاه ، استهدفت دراسة (Mehrabanpour et al., 2017) بيان أثر خبرة المراجع في الصناعة على التجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على (١٠٣) شركة مسجلة في بورصة طهران خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٥ . وتوصلت النتائج إلى أن خبرة المراجع في الصناعة لها تأثير إيجابي على التجنب الضريبي ، فالمراجعون المتخصصون صناعيًا يمكنهم تقديم حلولاً قانونية للشركات التي تعاني من مشاكل مالية كبيرة لخفض مدفوعاتها الضريبية.

وعلى عكس النتائج السابقة ، استهدفت دراسة توصلت دراسة (Bauer et al., 2012) البحث في مدى وجود اختلافات معنوية بين المراجعين المتخصصين وغير المتخصصين في تقييم ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية المدرجة بالبورصة خلال الفترة ٢٠٠٢ - ٢٠٠٩ ، وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام الفروق الضريبية الدفترية . وتوصلت النتائج إلى عدم وجود اختلاف معنوي بين المراجعين المتخصصين صناعيًا وغير المتخصصين في تقييم ممارسات التجنب الضريبي ، مما يعني أن تخصص المراجع في الصناعة لا يؤثر على مستوى التجنب الضريبي.

وبصورة مشابهة ، استهدفت دراسة (Salehi et al., 2020) توضيح العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومستوى التجنب الضريبي في الأسواق الناشئة ، وذلك بالتطبيق على (٩١) شركة مدرجة في بورصة طهران ، بإجمالي مشاهدات (٥٤٦) خلال الفترة من ٢٠١١ إلى ٢٠١٦ ، وتم

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

قياس التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة الفعال ETR . وتوصلت النتائج إلى عدم وجود تأثير للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي.

ويخلص الباحثان من خلال تحليل وتقييم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي في الشركات، إلى أن غالبية هذه الدراسات تم تطبيقها في بيئات تختلف في طبيعتها القانونية والثقافية عن بيئة الأعمال المصرية ، وعلى سبيل المثال ، طبقت دراسات كل من (Dhaliwal et al., 2004 ; McGuire et al., 2012; Garven et al., 2018) في البيئة الأمريكية ، وطبقت دراسة (Wei & Chen , 2016) في البيئة الصينية ، بينما طبقت دراستي (Salehi et al., 2020; 2017; Mehrabanpour et al., 2017) في البيئة الإيرانية. كما أن هذه الدراسات قد توصلت إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بأثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي ، فهناك دراسات (Dhaliwal et al., 2004; Lee and Kao , 2018; Garven et al., 2018) توصلت أن التخصص الصناعي للمراجع له دوراً مهماً وراعى في الحد من ممارسات وأنشطة التجنب الضريبي للعملاء ، بينما توصلت دراسات أخرى (McGuire et al., 2012; Wei & Chen , 2016; Mehrabanpour et al., 2017) إلى أن المراجع الخارجي المتخصص قد يشجع العملاء على التجنب الضريبي ، بينما توصلت بعض الدراسات (Bauer et al., 2012; Salehi et al., 2020) إلى عدم وجود تأثير للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي .

ويلاحظ أن هناك ندرة شديدة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي للشركات في البيئة العربية بصفة عامة ، والبيئة المصرية بصفة خاصة.

ويعتقد الباحثان في ضوء تحليل وتقييم الدراسات السابقة ، بوجود علاقة سلبية ومعنوية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي ، وذلك لأن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يجعله أكثر خبرة وأكثر فهماً لخصائص الشركة ، مما يقيد من حركة الإدارة عند الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة ويحد من الممارسات الإدارية الانتهازية المتعلقة بالتجنب الضريبي ، بما ينعكس إيجاباً على جودة القوائم المالية وسلباً على عدم تماثل المعلومات وغموض القوائم المالية. كما يزيد التخصص الصناعي من قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، وينعكس ذلك إيجاباً على جودة قراراته وأحكامه المهنية وبالتالي جودة عملية المراجعة ، علاوة على أن المخاوف من عمليات التقاضي المحتملة تحفز المراجعين المتخصصين على اكتشاف الطرق والسياسات المحاسبية التي يستخدمها عميل المراجعة في ممارسة التجنب الضريبي ، فضلاً عن أن التخصص يعمل على إمكانية التحكم في مخاطر المراجعة وتحسين تقدير هذه المخاطر (Hoelscher & Seavey, 2014). وبالتالي فإنه يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث في صورته البديلة على النحو التالي:

H₁ : يوجد تأثير سلبي معنوي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

القسم الرابع : تحليل العلاقة بين أتعب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي واشتقاق فرض البحث الثاني :

تُشير أتعب المراجعة الخارجية إلى المبالغ المدفوعة للمراجع الخارجي والتي تتعلق مباشرة بمهمة المراجعة . وبصفة عامة ، يجب أن تُغطي هذه الأتعب تكاليف المراجعة ، وتوفر ربحاً معقولاً للمراجع ، ويمكن اعتبار أتعب المراجعة الخارجية مزيجاً من بندين هما : تكلفة المراجعة (بما تشمل من تكلفة الموارد وتكلفة خطر التقاضي) ، والربح أو مكافأة المراجع الخارجي (سلامة ، ٢٠١٨ ؛ Leidner & Lenz , 2017).

ويُعرف (راضي وآخرون ، ٢٠١٧) أتعب المراجعة بأنها المقابل المادي الذي يتقاضاه المراجع الخارجي نتيجة ما يبذله هو وفريقه من جهد ووقت لإتمام عملية المراجعة وإصدار تقريره وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . ويعرفها (أبو العلا ، ٢٠٢١) بأنها المبالغ التي يحصل عليها المراجع من عميل المراجعة مقابل القيام بعملية المراجعة على الوجه الأمثل ، حيث تمثل أتعب المراجعة انعكاساً للجهد والمخاطر المتوقعة من القيام بعملية المراجعة . ويعرفها (عطية ، ٢٠٢٢) بأنها المبالغ المستحقة للمراجع الخارجي مقابل جهده المبذول في مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية ، وإبدائه لرأي فني محايد على هذه القوائم ، ويتم الاتفاق على هذه المبالغ بين المراجع وعميله بناء على نوع الخدمة والوقت المستغرق في أدائها ، وبالتالي فهي تعكس التكلفة الاقتصادية لجهد المراجع الخارجي.

وتعتبر عملية تحديد أتعب المراجعة من أعقد العمليات التي تواجه المراجع والعميل على حد سواء نظراً لارتباطها بعوامل ومحددات عديدة ومتداخلة ، وهذه العوامل قد تكون متعلقة بالمراجع أو مكتب المراجعة (مثل : حجم مكتب المراجعة ، التخصص الصناعي ، ارتباط مكتب المراجعة بشراكة أو تعاون مع مكتب عالمي ، سمعة مكتب المراجعة ،)، أو قد تكون متعلقة بالمنشأة محل المراجعة (مثل: حجم المنشأة ودرجة تعقد عملياتها ، ومخاطر الأعمال ، وطبيعة هيكل الملكية ، وعدد أنشطة أو فروع أو أقسام المنشأة ، مدى استخدام الأنظمة الآلية داخل المنشأة ،)، أو قد تكون متعلقة بخصائص حوكمة الشركات (مثل خصائص مجلس الإدارة)، فضلاً عن عوامل ومحددات البيئة المحيطة وطبيعة المنافسة في سوق خدمة المراجعة (الإبياري ، ٢٠١١ ؛ Kalelkar , 2017).

وفيما يتعلق بعلاقة أتعب المراجعة بالتجنب الضريبي ، هدفت دراسة (Hanlon et al., 2012) إلى البحث فيما إذا كانت الفروق الضريبية الدفترية كمقياس للتجنب الضريبي ترتبط بأتعب مراجعة أعلى أم لا؟ ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية المسجلة بالبورصة ، بإجمالي مشاهدات (١٧٦١٣) (شركة - سنة) خلال الفترة من ٢٠٠٠ وحتى ٢٠٠٦ . وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية معنوية بين أتعب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي ، وهذا الارتباط أكبر بالنسبة للشركات التي لديها مستحقات عالية مقارنة بتلك التي تتجنب الضرائب .

وبشأن مدى انعكاس جهد المراجعين الخارجيين نتيجة التجنب الضريبي على أتعب المراجعة ، اختبرت دراسة (Martinez & Lessa , 2014) العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي وأتعب المراجعة من خلال عينة من (٣٠٠) شركة برازيلية مقيدة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١١ . وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين ممارسات التجنب الضريبي وأتعب المراجعة ، بمعنى أن الشركات الأكثر عدوانية في تخطيطها الضريبي من المرجح أن تتم معاقبتها بدفع رسوم وأتعب أعلى لمراجعي حساباتها . إلا أن تبني حوكمة الشركات الجيدة يمكن أن يقلل من هذه العلاقة ، ويخفف من الآثار المتزايدة على أتعب المراجعة.

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتاعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

وفي نفس السياق ، استهدفت دراسة (Bae, 2017) قياس العلاقة بين جهد المراجع الخارجي بمقياس عدد الساعات وممارسات التجنب الضريبي من خلال (٢٥٨٨) مشاهدة من الشركات المقيدة ببورصة كوريا خلال الفترة ٢٠٠١-٢٠١٠ . وتوصلت النتائج إلى وجود استجابة من المراجعين الخارجيين لزيادة عدد ساعات المراجعة الفعلية وساعات المراجعة غير العادية عند قيام الشركات بممارسات التجنب الضريبي لتحقيق المستوى المقبول لمخاطر المراجعة.

وبصورة مشابهة ، استهدفت دراسة (Hu , 2018) استكشاف العلاقة بين التجنب الضريبي وأتاعب المراجعة من خلال عينة من الشركات المدرجة في بورصة شنغهاي الصين خلال الفترة ٢٠١٢ - ٢٠١٥ . وتوصلت نتائج تلك الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين التجنب الضريبي وأتاعب المراجعة ، بمعنى أنه كلما زادت درجة التجنب الضريبي في الشركات كلما زادت أتاعب المراجعة التي تفرضها منشآت المحاسبة والمراجعة.

وفي ذات الصدد ، استهدفت دراسة (Lestari & Nedya , 2019) توضيح العلاقة بين أتاعب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على عينة من (٣١٢) شركة صناعية مسجلة في بورصة إندونيسيا خلال الفترة ٢٠١٢ - ٢٠١٧ . وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة الفعال ETR . وتوصلت النتائج إلى أنه كلما زادت أتاعب المراجعة التي يتقاضاها المراجع الخارجي كلما زادت جودة عملية المراجعة وانخفضت ممارسات التجنب الضريبي.

وفي نفس الإتجاه ، استهدفت دراسة (Salehi et al., 2020) توضيح العلاقة بين أتاعب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على (٩١) شركة مدرجة في بورصة طهران ، بإجمالي مشاهدات (٥٤٦) خلال الفترة من ٢٠١١ إلى ٢٠١٦ ، وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة الفعال ETR . وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين ممارسات التجنب الضريبي وأتاعب المراجعة ، ففي حالة زيادة تلك الممارسات يتعين على المراجعين الخارجيين قضاء المزيد من ساعات المراجعة لتقليل مخاطر المراجعة إلى المستوى المقبول ، كما يقوم المراجعون الأكبر حجمًا بالاستعانة بمساعدين أكثر ذات خبرات وتقنيات مراجعة أكثر حداثة لتحسين سلامة المعلومات المالية حفاظًا على مصداقية مهنة المراجعة تجاه المجتمع ، مما يؤدي بدوره إلى زيادة أتاعب المراجعة.

وبصورة مشابهة ، استهدفت دراسة (Marzuki & Syukur, 2021) التحقق من تأثير أتاعب المراجعة وجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي التعسفية ، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من (١٠٠) شركة كبيرة مدرجة في بورصة تايلاند خلال الفترة ٢٠١٠ - ٢٠١٨ ، وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال CETR . وتوصلت النتائج إلى أن أتاعب المراجعة المرتفعة التي تُدفع للمراجعين تؤدي إلى تقليل العدوانية الضريبية ، وقدمت الدراسة دليلاً على أن أتاعب المراجعين يمكن أن توفر لهم حافزاً لمراقبة وتقليل السلوك العدواني الضريبي في الشركات.

وعلى الجانب الآخر ، وعلى النقيض مما سبق ، استهدفت دراسة (Shokrollahi et al., 2017) بيان تأثير التجنب الضريبي وحوكمة الشركات على أتاعب المراجعة ، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من (١٤٢) شركة مدرجة في بورصة طهران خلال الفترة ٢٠٠٨ - ٢٠١٥ . وتوصلت نتائج تلك الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين حوكمة الشركات وأتاعب المراجعة ، ووجود علاقة سلبية ومعنوية بين التجنب الضريبي وأتاعب المراجعة.

وعلى عكس النتائج السابقة ، استهدفت دراسة توصلت دراسة (Kraft & Lopatta , 2016) البحث فيما إذا كانت جودة المراجعة والتجنب الضريبي للشركات الألمانية تتأثر بأتاعب المراجعة أم لا ؟ وتم قياس التجنب الضريبي باستخدام الفروق الضريبية الدفترية. وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

ارتباط إيجابية بين أتعب المراجعة وجودة المراجعة ، بينما لا يوجد تأثير لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي.

وبصورة مشابهة ، استهدفت دراسة (Vintila et al., 2018) التعرف على تأثير بعض العوامل مثل أتعب المراجعة وجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في خمسة بورصات في أوروبا الشرقية (رومانيا والمجر وبولندا وبلغاريا وسلوفينيا) خلال الفترة ٢٠٠٠ – ٢٠١٦ . وتوصلت النتائج إلى عدم وجود تأثير لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي.

ويخلص الباحثان من خلال تحليل وتقييم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين أتعب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي في الشركات، إلى أن غالبية هذه الدراسات تم تطبيقها في بيئات تختلف في طبيعتها القانونية والثقافية عن بيئة الأعمال المصرية ، وعلى سبيل المثال ، طبقت دراسة (Hanlon et al., 2012) في البيئة الأمريكية ، وطبقت دراستي (Shokrollahi et al., 2020 ; Salehi et al., 2017) في البيئة الإيرانية ، وطبقت دراسة (Bae, 2017) في البيئة الكورية ، أما دراسة (Hu et al., 2018) تم تطبيقها في البيئة الصينية ، وطبقت دراسة (Kraft & Lopatta , 2016) في البيئة الألمانية. كما أن هذه الدراسات قد توصلت إلى نتائج متضاربة بشأن العلاقة بين أتعب مراجعة القوائم المالية السنوية وممارسات التجنب الضريبي ، فهناك دراسات (Marzuki & Syukur, 2021; Martinez & Lessa , 2014; Hanlon et al., 2012; Bae, 2017 ; Hu , 2018 ; Lestari & Nedy , 2019 ; Salehi et al., 2020) توصلت إلى أن الشركات التي تمارس التجنب الضريبي التعسفي تدفع أتعب مراجعة أعلى ، لأن التجنب الضريبي أحد مؤشرات مخاطر المراجعة لما يترتب عليه من احتمال تعرض سمعتهم لمخاطر ، وأن تلك الممارسات مؤشر لإدارة الأرباح مما يزيد من جهد المراجع الخارجي، مما يعني وجود علاقة إيجابية بين التجنب الضريبي وأتعب المراجعة ، فكلما زادت درجة التجنب الضريبي في الشركات كلما زادت أتعب المراجعة التي تفرضها منشآت المحاسبة والمراجعة. وكلما زادت أتعب المراجعة التي يتقاضاها المراجع الخارجي كلما زادت جودة عملية المراجعة وانخفضت ممارسات التجنب الضريبي. بينما توصلت دراسات أخرى مثل (Shokrollahi et al., 2017) إلى وجود علاقة سلبية ومعنوية بين التجنب الضريبي وأتعب المراجعة ، بمعنى أنه كلما زادت درجة التجنب الضريبي في الشركات كلما انخفضت أتعب المراجعة ، بينما توصلت بعض الدراسات (Vintila et al., 2018; Kraft & Lopatta , 2016) إلى عدم وجود تأثير لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي.

ويلاحظ أن هناك ندرة شديدة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين أتعب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي للشركات في البيئة العربية بصفة عامة ، والبيئة المصرية بصفة خاصة.

ويعتقد الباحثان في ضوء تحليل وتقييم الدراسات السابقة ، بوجود تأثير سلبي لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك لأن زيادة إمكانية تعرض المراجع الخارجي لمخاطر التقاضي نتيجة ممارسات التجنب الضريبي يترتب عليها زيادة جهد وساعات المراجعة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول ، ومن ثم زيادة أتعب المراجعة نتيجة لزيادة جهد وساعات المراجعة. وهو الأمر الذي ينعكس على تحسين جودة المراجعة ، وبالتالي الحد من ممارسات التجنب الضريبي . كما أن أتعب المراجعين يمكن أن توفر لهم حافزاً لمراقبة وتقليل السلوك العدواني الضريبي في الشركات. فضلاً عن أن أتعب المراجعة المرتفعة تجعل المراجعين الأكبر حجماً يقومون بالاستعانة بمساعدين أكثر ذات خبرات وتقنيات مراجعة أكثر حداثة لتخفيض ممارسات التجنب الضريبي ولتحسين سلامة المعلومات

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

المالية حفاظاً على مصداقية مهنة المراجعة تجاه المجتمع . وبالتالي فإنه يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث في صورته البديلة على النحو التالي:

H2 : يوجد تأثير سلبي معنوي لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

القسم الخامس : منهجية البحث وبناء النموذج .

استهدف البحث اختبار أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب مراجعة القوائم المالية السنوية على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة في البورصة المصرية. ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثان على أسلوب تحليل المحتوى Content Analysis ، حيث يتم تحليل التقارير المالية للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية ، وتقرير المراجعة ، وذلك خلال الفترة من ٢٠١٥ إلى عام ٢٠١٩ ، ويمكن بيان منهجية البحث من خلال النقاط التالية :

١/٥ أسلوب قياس متغيرات الدراسة :

يتم قياس متغيرات الدراسة على النحو التالي :

١/١/٥ المتغير التابع : التجنب الضريبي Tax Avoidance :

اعتمد الباحثان على المقياس الأكثر شيوعاً لقياس مدى وجود ممارسات التجنب الضريبي في الشركات وهو معدل الضريبة الفعال ETR ، استناداً إلى العديد من الدراسات السابقة (حامد، ٢٠٢٢ ؛ Marzuki & Syukur, 2021; Salehi et al., 2020 ; Wang et al., 2020; Rahman & Liqi 2020; Aronmwan & Okaiwele , 2021) ، وسوف يتم الاعتماد على معدل الضريبة الفعال الحالي Current ETR ، والذي يتم حسابه من خلال قسمة مصروف ضريبة الدخل الحالي / صافي الربح قبل الضرائب . وللحصول على قياس لمستوى التجنب الضريبي يتم مقارنة معدل الضريبة الفعال الحالي بمعدل الضريبة القانوني أو الإسمي (Statutory Tax Rate (STR) المطبق بالدولة من خلال المعادلة التالية : (معدل الضريبة القانوني – معدل الضريبة الفعال الحالي) ، حيث أنه كلما انخفض معدل الضريبة الفعال الحالي عن معدل الضريبة القانوني كلما دل ذلك على ارتفاع مستوى التجنب الضريبي ، وارتفاع معدل الضريبة الفعال الحالي يُشير إلى انخفاض مستوى التجنب الضريبي (أبوزيد، ٢٠٢٠) . وحيث يبلغ معدل الضريبة القانوني (الإسمي) للدولة ما قيمته ٢٢,٥٪ ابتداءً من عام ٢٠١٥م حتى عام ٢٠١٩م ، وذلك وفقاً لنص المادة رقم (٤٩) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م ، والتي عدلت بموجب قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٩٦) لسنة ٢٠١٥م.

٢/١/٥ المتغيران المستقلان :

تتمثل المتغيرات المستقلة في كلاً من درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة.

(أ) التخصص الصناعي للمراجع الخارجي :

اعتمد الباحثان في قياس التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على مدخل الحصة السوقية على غرار غالبية الدراسات السابقة في هذا الشأن (حسن ، ٢٠٢١ ؛ علي ، ٢٠١٨ ؛ Salehi et al., 2020 ؛ Lee and Kao , 2018 ; Robin & Zhang , 2015; Wei & Chen , 2016) . ويتم قياس مدى تخصص المراجع الخارجي في قطاع معين من خلال الحصة السوقية لمكتب المراجع الخارجي داخل هذا القطاع عن طريق إيجاد نسبة إيرادات مبيعات عملاء مكتب المراجع الخارجي في قطاع معين إلى إجمالي إيرادات مكاتب المراجعة داخل نفس القطاع . وحيث أن عينة الدراسة لا تمثل كافة

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

الشركات المنتمية لمختلف القطاعات ، لذا تم احتساب الحصة السوقية كنسبة من إجمالي إيرادات عملاء القطاع الصناعي بعينة الدراسة بدلاً من احتسابها كنسبة من إجمالي إيرادات عملاء القطاع الصناعي ككل . ولتحديد ما إذا كان المراجع الخارجي متخصص أم لا ، تم استخدام المعيار الخاص بمدى تحقيق منشأة أو مكتب المراجع الخارجي لنسبة معينة في الصناعة ، حيث يعتبر متخصصاً إذا كانت حصته السوقية بين نسبة ١٠٪ إلى ٢٠٪ ، وهي نسبة معقولة نتيجة نشأت مهنة المراجعة في مصر ، ويتم التعبير عن هذا المتغير كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت الحصة السوقية للمراجع الخارجي في قطاع معين بين نسبة ١٠٪ إلى ٢٠٪ ، ويأخذ القيمة (صفر) في خلاف ذلك ، قياساً على (خميس ، ٢٠٢١ ؛ منصور ، ٢٠١٨) .

(ب) أتعب المراجعة الخارجية Audit Fees :

تتمثل أتعب المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية السنوية في المقابل الذي يحصل عليه المراجع نظير الوقت والجهد المبذول في مراجعة منشأة عميل المراجعة ، ويكون نتيجة تفاوض بين الجمعية العامة للشركة والمراجع الخارجي . واتفقت الدراسات التطبيقية التي تناولت أتعب المراجعة على قياس هذا المتغير باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لقيمة أتعب المراجعة ، وهو ما استخدمه الباحثان ، وذلك قياساً على (Lestari & Nedya , 2019; Marzuki & Syukur, 2021; Salehi et al., 2020) .

٣/١/٥ المتغيرات الرقابية (الضابطة) Control Variables :

اتساقاً مع البحث المحاسبي الذي تناول بالقياس والتحليل ممارسات التجنب الضريبي للشركات ، وخلص إلى وجود بعض خصائص الشركات ، والتي يمكن أن تؤثر على التجنب الضريبي (زيتون ، ٢٠٢١ ؛ Garg, 2022 ; Gaaya et al., 2017 ; Wang et al., 2020 ; Tang , 2020 ; Pratama , 2017 ; Koester , et al., 2017; Sarpingah , 2020) ، تم إدراج مجموعة من متغيرات الرقابة من أجل ضبط العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في نموذج الانحدار ، ولزيادة المقدر التفسيرية للنموذج . والتي تشمل :

- **حجم الشركة Firm Size** : تُعد الشركات الأكبر حجماً أكثر احتمالاً للمشاركة في سلوك التجنب الضريبي بهدف تخفيض العبء الضريبي لما لديها من موارد وقدرة على تجنب الضرائب . ومن ناحية أخرى قد تتجنب الشركات الأكبر حجماً سداد ضرائب أقل للتخفيف من التكاليف السياسية نتيجة دفع عبئها الضريبي العادل . ويقاس حجم الشركة على أساس اللوغاريتم الطبيعي للقيمة الدفترية لإجمالي الأصول نهاية الفترة.

- **الرافعة المالية LEV** : نظراً لأن السماح بخصم مصروف الفوائد ضريبياً ، قد يسمح للشركات الأعلى رفع مالي بالاستفادة من التمويل بالديون ، مما يجعلها أقل عرضة للمشاركة في سلوك التجنب الضريبي . وتقاس درجة الرافعة المالية بنسبة إجمالي الديون في نهاية الفترة إلى القيمة الدفترية لإجمالي الأصول نهاية الفترة.

- **معدل العائد على الأصول ROA** : بهدف رقابة ربحية الشركة وأدائها ، وتعتبر الشركات الأعلى ربحية أكثر عرضة لسداد مقدار ضرائب أعلى ، مما يدفعها للمشاركة في سلوك التجنب الضريبي . ويقاس العائد على الأصول بنسبة صافي الربح قبل الضرائب إلى القيمة الدفترية لإجمالي الأصول نهاية الفترة.

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

وفي ضوء ما سبق ، يمكن للباحثان توصيف وقياس متغيرات الدراسة كما يلي:
جدول رقم (1) توصيف وقياس متغيرات الدراسة

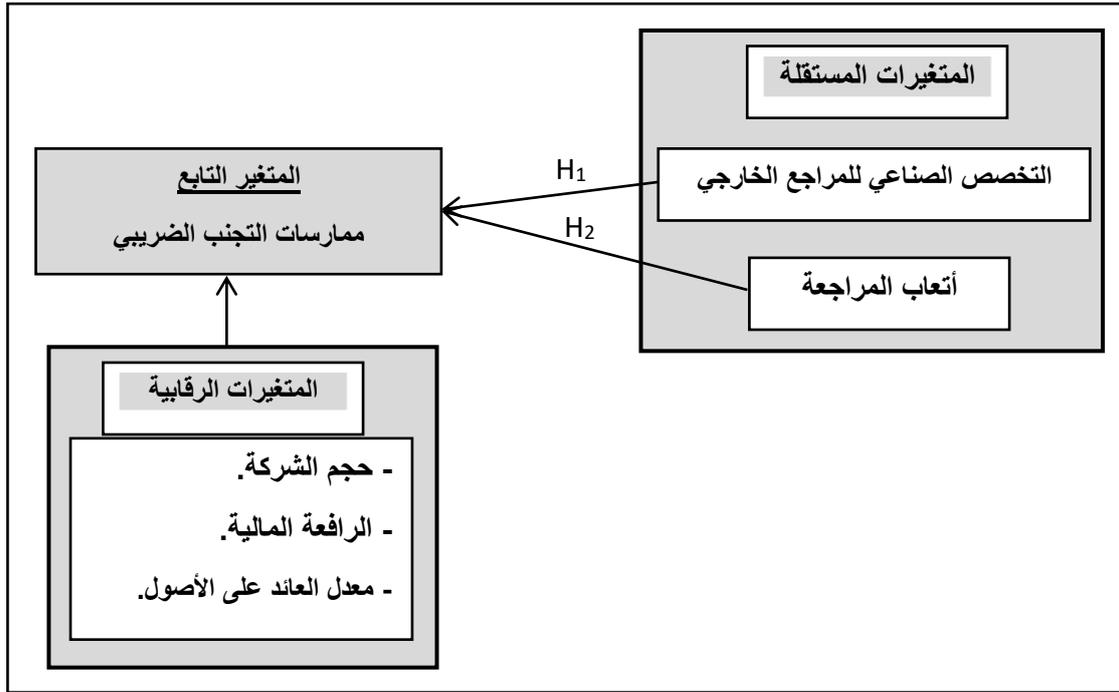
المتغير	نوعه	الرمز	توصيف المتغير	طريقة القياس
التجنب الضريبي	تابع	Current ETR	مجموعة من السياسات والإجراءات التي تستخدمها الإدارة للوصول إلى أقل عبء ضريبي ممكن دون الخروج عن النصوص القانونية الضريبية الشكلية . واعتمد الباحثان على المقياس المباشر والأكثر شيوعاً لقياس مدى وجود ممارسات التجنب الضريبي في الشركات وهو معدل الضريبة الفعال ، والذي يتم قياسه باستخدام معدل الضريبة الفعال الحالي.	يُحسب من خلال قسمة مصروف ضريبة الدخل عن السنة الحالية للشركة / الربح المحاسبي قبل الضرائب للشركة ، وذلك قياساً على (حامد ، ٢٠٢٢ ؛ المر ، ٢٠٢٢ ؛ أبوزيد ، ٢٠٢٠ ؛ Salehi et al., 2020 ; Marzuki & Syukur, 2021).
درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي	مستقل	SPEC	مدى إلمام المراجع الخارجي وفهمه العميق وخبرته المتخصصة والطويلة بطبيعة الأعمال الخاصة بصناعة عميل المراجعة ، وكيفية تطبيق المعالجات المحاسبية والقدرة على تحديد كافة التحديات التشغيلية التي من الممكن أن تواجه الصناعة (عطية ، ٢٠٢٢).	بالحصة السوقية لمكتب المراجعة داخل القطاع ، كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت الحصة السوقية للمراجع الخارجي في قطاع معين بين نسبة ١٠٪ إلى ٢٠٪. ويأخذ القيمة (صفر) في خلاف ذلك ، قياساً على (خميس ، ٢٠٢١ ؛ منصور ، ٢٠١٨).
أتعب المراجعة الخارجية	مستقل	AUFees	المقابل الذي يحصل عليه المراجع الخارجي نظير الوقت والجهد المبذول في مراجعة منشأة عميل المراجعة ، ويكون نتيجة تفاوض بين الجمعية العامة للشركة والمراجع الخارجي (عطية ، ٢٠٢٢).	باللوغاريتم الطبيعي لأتعب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة ، قياساً على (Marzuki & Syukur, 2021; Bae, 2017; Salehi et al., 2020).
حجم الشركة	رقابي	SIZE	يُعبر هذا المتغير عن القدرات والإمكانيات والموارد المادية والبشرية والتكنولوجية المتاحة للشركة .	باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي القيمة الدفترية للأصول ، قياساً على (حامد ، ٢٠٢٢ ؛ Wang et al., 2020 ; Koester , et al., 2017).
درجة الرافعة المالية	رقابي	LEV	تعبر عن مدى اعتماد الشركة على الديون لتمويل أصولها ، وتُعد مؤشر لمدى استقرار الشركة وقدرتها على سداد التزاماتها ، وحاجتها للقيام بممارسات التجنب الضريبي لتوفير الأموال اللازمة لتمويل عملياتها.	بإجمالي الالتزامات إلى إجمالي الأصول في نهاية العام ، قياساً على (Wang et al., 2020 ; McClure et al., 2018).
معدل العائد على الأصول	رقابي	ROA	يعبر عن قدرة الشركة على استخدام أصولها في تحقيق الأرباح ، ويرتبط بالتجنب الضريبي بعلاقة إيجابية ، فالشركات الأعلى ربحية أكثر عرضة لسداد مقدار ضرائب أعلى ، مما يدفعها للمشاركة في سلوك التجنب الضريبي.	بنسبة صافي الربح قبل الضرائب إلى القيمة الدفترية لإجمالي الأصول نهاية الفترة ، قياساً على (زيتون ، ٢٠٢١ ؛ Wang et al., 2020 ; Tang , 2020).

المصدر : الجدول من إعداد الباحثان.

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

٢/٥ بناء نماذج الدراسة التطبيقية :

بناءً على ما تم عرضه من خلال مشكلة الدراسة وأهدافها وفروضها ، حاول الباحثان تطوير نماذج لقياس واختبار أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة كمتغيرات مستقلة على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية كمتغير تابع، كما استخدمت الدراسة بعض المتغيرات الضابطة التي من شأنها ضبط العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع ، كما يظهر بالشكل التالي:



شكل رقم (١) يوضح إطار البحث ونماذج العلاقة بين المتغيرات وتستخدم الدراسة الحالية نموذجين في اختبار الفروض ، وهما على النحو الآتي:
* النموذج الأول: أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

$$\text{Current ETR} = \beta_0 + \beta_1 (\text{SPEC}_{it}) + \beta_2 (\text{SIZE}) + \beta_3 (\text{LEV}) + \beta_4 (\text{ROA}) + \varepsilon_{it}$$

حيث إن :

- β_0 : ثابت نموذج الانحدار.
- **Current ETR** : المتغير التابع : التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعال الحالي.
- **SPEC_{it}** : المتغير المستقل : درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي للشركة (i) في نهاية الفترة (t).
- **β₂-SIZE** : معاملات الانحدار للمتغيرات الرقابية : حجم الشركة (SIZE) ، الرافعة المالية (LEV) ، معدل العائد على الأصول (ROA).
- **ε_{it}** : بند الخطأ العشوائي للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

* النموذج الثاني : أثر أتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

$$\text{Current ETR} = \beta_0 + \beta_1 (\text{AUFees}_{it}) + \beta_2 (\text{SIZE}) + \beta_3 (\text{LEV}) + \beta_4 (\text{ROA}) + \varepsilon_{it}$$

حيث إن :

AUFeesit : المتغير المستقل : أتعب المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركة (i) في نهاية الفترة (t) . وباقي المتغيرات كما تم تعريفها في النموذج (١).

القسم السادس : تصميم الدراسة التطبيقية .

يمكن بيان تصميم الدراسة التطبيقية من خلال النقاط الآتية :

١/٦ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية على مدار خمس سنوات من ٢٠١٥م وحتى ٢٠١٩م . وقد رُوعي عند اختيار عينة الدراسة توافر الشروط التالية:

- توافر التقارير المالية السنوية لشركات العينة عن فترة الدراسة ، وألا تكون الشركات قد تعرضت لإيقاف القيد أو الشطب أو الاندماج خلال الفترة من عام ٢٠١٥م وحتى عام ٢٠١٩م .
- أن تُعد الشركات تقاريرها بالعملة المحلية (الجنيه المصري).
- استبعاد قطاع البنوك وقطاع الخدمات المالية وشركات التأمين ، نظرًا لاختلاف طبيعة نشاطها وممارساتها المحاسبية وخصائصها عن الشركات غير المالية.
- أن تكون القوائم المالية للشركة قد خضعت لعملية مراجعة فردية وليس مراجعة مزدوجة أو مشتركة.
- أن يكون لدى شركات العينة قيم ربح موجبة متتالية ، حتى لا تتسبب في تشويه قيمة معدل الضريبة الفعال الحالي.
- استبعاد الشركات التي تزاول نشاطها بنظام المناطق الحرة ، كونها معفاة من الخضوع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
- استبعاد شركات البحث عن البترول والغاز ، والتي تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بنسبة (٤٠,٥٥٪) وفقًا لنص المادة رقم (٤٩) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م.

وفي ضوء الشروط السابقة ، بلغت عينة الدراسة (٦٠) شركة ممثلة لعدد (١٣) قطاع ، بحجم مشاهدات (٣٠٠) مشاهدة . ويوضح الجدول رقم (٢) عدد شركات العينة ، والقطاع الذي تنتمي إليه ، ونسبة عدد شركات كل قطاع إلى إجمالي حجم العينة.

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

جدول رقم (٢) عدد ونسبة شركات عينة الدراسة موزعة وفقاً للقطاعات

مسلسل	اسم القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	نسبة تمثيل كل قطاع
١	عقارات	١١	٥٥	٪١٨,٣٣
٢	أغذية ومشروبات وتبغ	٩	٤٥	٪١٥
٣	موارد أساسية	٧	٣٥	٪١١,٦٧
٤	مواد البناء	٦	٣٠	٪١٠
٥	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٤	٢٠	٪٦,٦٧
٦	تجار وموزعون	٤	٢٠	٪٦,٦٧
٧	منسوجات وسلع معمرة	٤	٢٠	٪٦,٦٧
٨	سياحة وترفيه	٣	١٥	٪٥
٩	رعاية صحية وأدوية	٣	١٥	٪٥
١٠	خدمات النقل والشحن	٣	١٥	٪٥
١١	اتصالات وعلام وتكنولوجيا المعلومات	٢	١٠	٪٣,٣٣
١٢	مقاولات وإنشاءات هندسية	٢	١٠	٪٣,٣٣
١٣	خدمات تعليمية	٢	١٠	٪٣,٣٣
	الإجمالي	٦٠	٣٠٠	٪١٠٠

المصدر : الجدول من إعداد الباحثان.

٢/٦ مصادر الحصول على البيانات:

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

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجعي الخارجيين وأتباع المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

القسم السابع : تحليل نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفروض.

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

١/٧ اختبار صلاحية البيانات للتحليل الاحصائي :

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

١/١/٧ اختبار التوزيع الطبيعي Normal Distribution Test :

أوضحت نظرية النهاية المركزية أنه إذا كان حجم العينة أكبر من أو يساوي (٣٠) ، فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي دون الحاجة إلى اختبار (Kolmogorov – Smirnov) واختبار (Shapiro-Wilk) (غنيم ، ٢٠١٩) . في حين اعتبر (Verbeek , 2017) أنه إذا كان حجم العينة أكبر من أو يساوي (٥٠) فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي دون الحاجة إلى اختبار ، وبما أن حجم المشاهدات الإجمالية للدراسة يساوي ٣٠٥ مشاهدة (٦١ شركة × ٥ سنوات) ، فإنه وفقاً لنظرية النهاية المركزية الاحصائية تتبع جميع المتغيرات التوزيع الطبيعي.

٢/١/٧ اختبار التداخل الخطي Multicollinearity Test :

يتم إجراء اختبار التداخل الخطي لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في نموذجي الدراسة ، حيث تؤدي هذه المشكلة إلى ضعف قدرة النماذج في تفسير الأثر على المتغير التابع ، ويتم إجراء هذا الاختبار باستخدام مقياس Collinearity Diagnostics ، حيث يتم تحديد قيمة تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor وقيمة التباين المسموح به Tolerance ، فإذا كانت قيمة تضخم التباين أقل من (١٠) وقيمة التباين المسموح به أكبر من (٠,٠٥) فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي في نماذج الدراسة (زلط ، ٢٠١٩). ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول (٣) :

جدول رقم (٣) : اختبار التداخل الخطي بين متغيرات الدراسة

النموذج الثاني		النموذج الأول			
Current ETR		المتغير التابع	Current ETR		المتغير التابع
VIF	Tolerance	المتغير المستقل	VIF	Tolerance	المتغير المستقل
2.814	0.355	AUFeesit	3.825	0.264	SPECit
1.321	0.768	SIZE	1.392	0.822	SIZE
1.048	0.946	LEV	1.093	0.915	LEV
2.464	0.408	ROA	2.496	0.434	ROA

المصدر : إعداد الباحثان باستخدام مخرجات التحليل الإحصائي.

تُشير نتائج الجدول رقم (٣) إلى أن قيمة معامل تضخم التباين (VIF) لكافة المتغيرات أقل من (١٠) في النموذجين ، حيث كانت أقصى قيمة لمعامل التضخم ٣,٨٢٥ ، بينما بلغت أدنى قيمة ١,٠٤٨ ، وهذا يعني أنهما لا يعانيان من وجود مشكلة الأزواج الخطي ، مما يدل على قوة نموذجي الدراسة في تفسير الأثر على المتغير التابع وتحديده .

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب
الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

٣/١/٧ اختبار الارتباط الذاتي Auto-Correlation Test :

للتحقق من خلو نموذجي الدراسة من مشكلة الارتباط الذاتي، تم استخدام اختبار Durbin-Watson، إذ يُعد هذا الاختبار من أكثر الاختبارات استخدامًا للكشف عن هذه المشكلة، وتتحصر قيم هذا الاختبار بين (صفر) و(٤). وتشير القيمة (صفر) إلى وجود ارتباط ذاتي موجب تام، والقيمة (٢) إلى عدم وجود ارتباط ذاتي، والقيمة (٤) إلى وجود ارتباط ذاتي سالب تام، والقيم التي تزيد عن (صفر) وتقل عن (٢) فتشير إلى وجود ارتباط ذاتي موجب، أما القيم التي تزيد عن (٢) وتقل عن (٤) فتشير إلى وجود ارتباط ذاتي سالب. وتتراوح النتيجة المثلى بين (١,٥ - ٢,٥) وهي تشير إلى عدم وجود ارتباط ذاتي بين القيم المتجاورة للمتغيرات (Verbeek, 2017). وتظهر نتائج الاختبار كما بالجدول التالي:

جدول رقم (٥) : نتائج اختبار مشكلة الارتباط الذاتي

الثاني	الأول	النموذج
1.882	1.938	نتائج الاختبار
1.862	1.817	Durbin- Watson المحسوبة
2.138	2.183	القيمة الجدولية العليا (D - W)
		أربعة ناقص القيمة الجدولية العليا (D - W) -4

المصدر : إعداد الباحثان باستخدام مخرجات التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول (٤) أن قيمة Durbin-Watson للنموذجين كانت في المنطقة المثالية، حيث كانت جميعها أكبر من ١,٥ وأقل من ٢,٥، كما أنها تقع بين القيم الجدولية العليا وأربعة ناقص القيمة الجدولية العليا، مما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي التي تؤثر على دقة نتائج نماذج الدراسة.

٢/٧ التحليل الوصفي ومصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة:

١/٢/٧ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

قام الباحثان قبل اختبار فروض الدراسة باحتساب عدد من الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة، باستخدام برنامج (SPSS) الإصدار السادس والعشرين، مثل الوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري (Std. Deviation)، وأدنى قيمة (Minimum) وأقصى قيمة (Maximum). ويعرض الجدول رقم (٥) تلك الاحصاءات الوصفية.

جدول رقم (٥) الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

Variables	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
Current ETR	305	0.1821	0.1164	.000586	0.994261
SPEC	305	0.5753	0.4926	0	1
AUFees	305	5.328	0.6920	4.602	6.348
SIZE	305	25.492	2.348	17.08	29.66
LEV	305	0.4366	0.2484	0.0488	0.9426
ROA	305	0.07436	0.56439	0.00448	0.24786

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

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- أن المتوسط الحسابي لمعدل الضريبة الفعال الحالي Current ETR يساوي 18.2% ، وذلك يشير إلى انخفاض معدل الضريبة الفعلي لعينة الدراسة مقارنة بمعدل الضريبة القانوني ، وهذا يعكس وجود تجنب ضريبي لشركات العينة ، كما يتضح من مقارنة أقصى قيمة وأدنى قيمة وجود تفاوت كبير (0.993672) مما يعكس التفاوت بين شركات العينة في مستوى التجنب الضريبي ، بإنحراف معياري قدره (0.1164) عن المتوسط وهو 18%.
- تتراوح درجة التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين في مصر (SPEC) بين (صفر كحد أدنى ، ١ كحد أقصى) كونه متغير وهمي ، وقد بلغ متوسط درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي (0.5753) وبإنحراف معياري (0.4926) ، مما يعني أن هناك درجة كبيرة من التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في عينة الدراسة ، حيث أن 57% من شركات العينة تم مراجعتها من قبل مراجع خارجي متخصص ، وهذا يتفق مع ما سبق وخلصت إليه دراستي (منصور ، ٢٠١٨ ؛ محمد ، ٢٠٢١) والتي أجريتا في البيئة المصرية واعتمدتا على مدخل الحصة السوقية في قياس درجة التخصص الصناعي ، ولعل ذلك يرجع إلى ميل المراجعين نحو التخصص الصناعي لتحقيق وفورات الحجم وتحقيق مزايا تنافسية وخلق حواجز أمام المنافسين تتيح لهم التحكم في سوق المراجعة بتلك الصناعة ، من خلال بناء هيكل معرفي وخبرات تساعدهم على بناء أحكام قوية ومتميزة تنعكس إيجاباً على جودة المراجعة لجذب العملاء.
- بلغ متوسط اللوغاريتم الطبيعي لأتعب مراجعة القوائم المالية السنوية (5.328) ، ويقتررب متوسط الدراسة من نظيره في دراسة (يونس ، ٢٠٢١) التي أجريت في البيئة المصرية والبالغ (5045)، كما بلغ الانحراف المعياري (0.6920).
- فيما يخص المتغيرات الرقابية ، بلغ متوسط حجم الشركة (25.492) مقاساً من خلال اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول ، مما يعكس كبر حجم شركات العينة ، ويلاحظ وجود تفاوت كبير بين أحجام شركات العينة حيث يبلغ الإنحراف المعياري (2.348). أما بالنسبة للرافعة المالية بلغ متوسطها (0.4366) وبإنحراف معياري (0.2484) وذلك يعني أن الشركات تستخدم الديون لتقليل العبء الضريبي حتى يؤدي إلى عدوانية ضريبية. أما بالنسبة لمعدل العائد على الأصول فإن متوسطه (0.07436) ويتراوح مداه بين (0.00448) و (0.24786) وبإنحراف معياري (0.56439).

٢/٢/٧ تحليل نتائج الارتباط Correlation Analysis :

تم استخدام معامل الارتباط لبيرسون (Pearson) لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي (المتغير التابع) وكلا من درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة (المتغيران المستقلان) المراجع الخارجي (كمتغير مستقل) في ضوء المتغيرات الرقابية (حجم الشركة ، الرافعة المالية ، معدل العائد على الأصول) ، ويتضح ذلك كما بالجدول التالي :

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

جدول رقم (٦) مصفوفة الارتباط (بيرسون) لمتغيرات الدراسة

Variables	Current ETR	SPEC	AUFees	SIZE	LEV	ROA
Current ETR	1.000					
SPEC	0.184* (0.000)	1.000				
AUFees	0.150* (0.006)	0.236*** (0.002)	1.000			
SIZE	0.066 (0.585)	0.108 (0.076)	0.620*** (0.246)	1.000		
LEV	-0.308*** (0.081)	-0.285 (0.062)	0.214*** (0.036)	0.028 (0.424)	1.000	
ROA	-0.046 (0.001)	0.126* (0.044)	-0.014 (0.752)	0.240** (0.012)	0.406 (0.008)	1.000

المصدر : إعداد الباحثان باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).
 - عدد المشاهدات للسنوات الخمس ٣٠٠ مشاهدة.
 * دالة عند مستوى معنوية أقل من ٥٪ ** دالة عند مستوى معنوية أقل من ١٪ *** دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠,١٪

يتضح من الجدول رقم (٦) :

- يوجد علاقة ارتباط معنوي طردي بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومعدل الضريبة الفعلي الحالي ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.184) عند مستوى معنوية أقل من 5% (ظهرت العلاقة طردية لأن معدل الضريبة الفعلي الحالي تم طرحه من معدل الضريبة القانوني أو السائد في الدولة ، وبالتالي تُشير العلاقة إلى انخفاض معدل الضريبة الفعال الحالي عن القانوني) . مما يعني وجود علاقة ارتباط عكسي معنوي بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والتجنب الضريبي ، فكلما زادت درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كلما زاد معدل الضريبة الفعلي مما يعني انخفاض التجنب الضريبي .
- يوجد علاقة ارتباط معنوي طردي بين أتعب المراجعة ومعدل الضريبة الفعلي الحالي ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.150) عند مستوى معنوية أقل من 5% (ظهرت العلاقة طردية لأن معدل الضريبة الفعلي الحالي تم طرحه من معدل الضريبة القانوني أو السائد في الدولة ، وبالتالي تُشير العلاقة إلى انخفاض معدل الضريبة الفعال الحالي عن القانوني) . مما يعني وجود علاقة ارتباط عكسي معنوي بين أتعب المراجعة والتجنب الضريبي ، فكلما زادت أتعب المراجعة كلما زاد معدل الضريبة الفعلي مما يعني انخفاض التجنب الضريبي .
- يوجد علاقة ارتباط موجب غير معنوي بين حجم الشركة ومعدل الضريبة الفعلي الحالي ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.066) .
- يوجد علاقة ارتباط عكسي معنوي بين الرافعة المالية ومعدل الضريبة الفعلي الحالي ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (-0.308) عند مستوى معنوية أقل من 0.01 % .
- يوجد علاقة ارتباط عكسي غير معنوي بين معدل العائد على الأصول ومعدل الضريبة الفعلي الحالي ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (-0.046) .

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

٣/٧ نتائج اختبار فرضي البحث :

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

١/٣/٧ نتيجة اختبار الفرض الأول للبحث (H₁) :

استهدف الفرض الأول (H₁) اختبار ما إذا كان التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤثر سلباً ومعنوياً على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية . ولاختبار هذا الفرض تم صياغته كفرض عدم كالتالي:

H₁₀ : لا يؤثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي سلباً ومعنوياً على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

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

$$\text{Current ETR} = \beta_0 + \beta_1 (\text{SPEC}_{it}) + \beta_2 (\text{SIZE}) + \beta_3 (\text{LEV}) + \beta_4 (\text{ROA}) + \varepsilon_{it}$$

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الأول (H₁).

جدول رقم (٧) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الأول (H₁)

Variables	معامل الانحدار β	Std.Error	قيمة إحصائية T	مستوى المعنوية (Sig)
Constant	0.176	0.149	8.740	0.000
SPEC	0.187	0.029	2.775	0.006
SIZE	0.062	1.241	1.424	0.615
LEV	-0.290	1.056	-2.684	0.003
ROA	-0.114	0.098	-1.526	0.140
R ² = 0.129		Adjusted R Square = 0.117		
F = 6.526		N= 305		(0.000)

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

يتضح من الجدول رقم (٧) أن معامل التحديد المعدل **Adjusted R²** والذي يشير إلى المقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار يساوي (0.117) ، ويعني ذلك أن المتغير المستقل والذي يتمثل في التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، إضافة إلى المتغيرات الرقابية (حجم الشركة ، الرافعة المالية ، معدل العائد على الأصول) يمكنها أن تفسر (11.7%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي) . بينما يمكن إرجاع النسبة المتممة (88.3%) إلى التغيرات في مستوى التجنب الضريبي إلى الخطأ العشوائي في التقدير أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من الممكن إدراجها ضمن النموذج ويكون لها تأثير على العلاقة . ويلاحظ انخفاض المقدرة التفسيرية للنموذج ، وهو ما يتفق مع نتائج البحث المحاسبي في مجال التجنب الضريبي (Kanagaretnam et al., 2016 ; Salehi et al., 2020 ; Bae , 2017) بما يدعو إلى إجراء المزيد من البحوث لاكتشاف المزيد من المتغيرات المستقلة التي يمكن أن تفسر التغيرات في ممارسات التجنب الضريبي. كما يتضح أن إحصائية ف (F) للنموذج تساوي (6.526) ، بمستوى دلالة (0.000) . وهي أقل من مستوى المعنوية

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

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

ويتضح أيضاً أن معامل المتغير المستقل (التخصص الصناعي للمراجع الخارجي) يساوي (0.187) وقيمة إحصائية ت (t) المقابلة له (2.775) بمستوى دلالة (0.006) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%) ، مما يعني أن المتغير دال احصائياً (ظهرت إشارة معامل الانحدار موجبة لأن معدل الضريبة الفعلي الحالي تم طرحه من معدل الضريبة القانوني أو السائد في الدولة ، وبالتالي تُشير العلاقة إلى انخفاض معدل الضريبة الفعلي الحالي) ، مما يعني وجود علاقة ارتباط عكسي معنوي بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، فكلما زادت درجة التخصص الصناعي للمراجع كلما زاد معدل الضريبة الفعلي مما يعني انخفاض التجنب الضريبي ، وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بوجود تأثير سلبي معنوي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ومن ثم قبول الفرض الأول للبحث (H₁).

وتتفق هذه النتيجة مع دراسات (Dhaliwal et al., 2004; Garven et al., 2018; Lee and) (Kao , 2018) ، بينما لا تتفق مع (McGuire et al., 2012; Wei & Chen , 2016;) (Mehrabanpour et al., 2017).

ويرى الباحثان أن التأثير السلبي المعنوي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة ، يرجع إلى أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يجعله أكثر خبرة وأكثر فهماً لخصائص الشركة ، مما يقيد من حركة الإدارة عند الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة ويُحد من الممارسات الإدارية الانتهازية المتعلقة بالتجنب الضريبي ، بما ينعكس إيجاباً على جودة القوائم المالية وسلباً على عدم تماثل المعلومات وغموض القوائم المالية. كما يزيد التخصص الصناعي من قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، وينعكس ذلك إيجاباً على جودة قراراته وأحكامه المهنية وبالتالي جودة عملية المراجعة ، علاوة على أن المخاوف من عمليات التقاضي المحتملة تحفز المراجعين المتخصصين على اكتشاف الطرق والسياسات المحاسبية التي يستخدمها عميل المراجعة في ممارسة التجنب الضريبي ، فضلاً عن أن التخصص يعمل على إمكانية التحكم في مخاطر المراجعة وتحسين تقدير هذه المخاطر.

ومن ناحية أخرى ، تبين وجود تأثير إيجابي ($\beta = 0.062$) غير معنوي لحجم الشركة ($\text{Sig} = 0.615$) عند مستوى معنوية 5% ، وهو ما يتفق مع بعض الدراسات (حامد، ٢٠٢٢؛ Marzuki & Syukur, 2021; ; Wang et al., 2020; Rahman & Liqi , 2021; Aronmwan & Okaiwele , 2020) حيث أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت عملياتها وتعددت مهامها مما يؤدي لخلق فجوة للشركات لتنفيذ ممارسات التجنب الضريبي من خلال التعامل مع الشركات التي لديها مبالغ ضريبية حتى لا تضطر الشركات إلى دفع الضرائب ، كما تبين أيضاً وجود تأثير سلبي ($\beta = -0.290$) معنوي ($\text{Sig} = 0.003$) لمستوى الرفع المالي حيث أن الشركات التي لديها مستويات مرتفعة من الرفع المالي تؤدي إلى زيادة أعباء الفائدة مما يؤدي إلى تقليل أرباح الشركة وبالتالي تخفيض مقدار العبء الضريبي الذي يجب أن تدفعه الشركة ويتفق ذلك مع (أبوزيد ، ٢٠٢٠؛ عبد الرحيم ، ٢٠٢١) ؛ Wang et al., 2020 ; Koester , et al., 2017 ; Rahman & Liqi , 2021; Gebhart, (2017)؛ وأخيراً تبين وجود أثر سلبي ($\beta = -0.114$) غير معنوي ($\text{Sig} = 0.140$) لمعدل العائد على الأصول على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي عند مستوى معنوية

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجعي الخارجيين وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

5% ويتفق ذلك مع دراسات (أبو زيد ، ٢٠٢٠ ؛ Kovermann & McClure et al., 2018 ; Wendt, 2019).

ومما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار الأول كما يلي :

$$\text{Current ETR} = 0.176 + 0.187 (\text{SPEC}_{it}) + 0.062 (\text{SIZE}) - 0.290 (\text{LEV}) - 0.114 (\text{ROA})$$

٢/٣/٧ نتيجة اختبار الفرض الثاني للبحث (H₂) :

استهدف الفرض الثاني (H₂) اختبار ما إذا كانت أتعب المراجعي الخارجيين عن مراجعة القوائم المالية السنوية تؤثر سلباً ومعنوياً على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية . ولاختبار هذا الفرض تم صياغته كفرض عدم كالتالي:

H₂₀ : لا تؤثر أتعب المراجعة سلباً ومعنوياً على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

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

$$\text{Current ETR} = \beta_0 + \beta_1 (\text{AUFees}_{it}) + \beta_2 (\text{SIZE}) + \beta_3 (\text{LEV}) + \beta_4 (\text{ROA}) + \varepsilon_{it}$$

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الثاني (H₂).

جدول رقم (٨) نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرض الثاني (H₂)

Variables	معامل الانحدار β	Std.Error	قيمة إحصائية T	مستوى المعنوية (Sig)
Constant	0.182	0.156	8.916	0.003
AUFees	0.159	0.030	3.000	0.007
SIZE	0.095	1.264	1.312	0.520
LEV	-0.327	1.062	-3.222	0.009
ROA	-0.106	0.073	-1.619	0.170
R ² = 0.142		Adjusted R Square = 0.128		
F = 8.427		N = 305		(0.000)

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

يتضح من الجدول رقم (٨) أن معامل التحديد المعدل Adjusted R^2 والذي يشير إلى المقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار يساوي (0.128) ، ويعني ذلك أن المتغير المستقل والذي يتمثل في أتعب المراجعة ، إضافة إلى المتغيرات الرقابية (حجم الشركة ، الرافعة المالية ، معدل العائد على الأصول) يمكنها أن تفسر (12.8%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي) . بينما يمكن إرجاع النسبة المتممة (87.2%) إلى التغيرات في مستوى التجنب الضريبي إلى الخطأ العشوائي في التقدير أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من الممكن إدراجها ضمن النموذج ويكون لها تأثير على العلاقة . ويلاحظ انخفاض المقدرة التفسيرية للنموذج ، وهو ما يتفق مع نتائج البحث المحاسبي في مجال التجنب الضريبي (Kanagaretnam et al., 2017 ; Bae , 2020 ; Salehi et al., 2020 ; al., 2016) بما يدعو إلى إجراء المزيد من البحوث لاكتشاف المزيد من المتغيرات المستقلة التي يمكن أن تفسر التغيرات في ممارسات التجنب الضريبي. كما يتضح أن إحصائية ف (F) للنموذج تساوي (8.427) ، بمستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

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

ويتضح أيضاً أن معامل المتغير المستقل (أتعب المراجعة) يساوي (0.159) وقيمة إحصائية ت (t) المقابلة له (3.000) بمستوى دلالة (0.007) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%) ، مما يعني أن المتغير دال احصائياً (ظهرت إشارة معامل الانحدار موجبة لأن معدل الضريبة الفعلي الحالي تم طرحه من معدل الضريبة القانوني أو السائد في الدولة ، وبالتالي تُشير العلاقة إلى إنخفاض معدل الضريبة الفعلي الحالي) ، مما يعني وجود علاقة ارتباط عكسي معنوي بين أتعب المراجعة وممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، فكلما زادت أتعب المراجعة كلما زاد معدل الضريبة الفعلي مما يعني انخفاض التجنب الضريبي ، وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بوجود تأثير سلبي معنوي لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ومن ثم قبول الفرض الثاني للبحث (H₂).

وتتفق هذه النتيجة مع دراسات (Marzuki & Syukur, 2021; Martinez & Lessa , 2014; Hanlon et al., 2012; Bae, 2017 ; Hu , 2018 ; Lestari & Nedya , 2019 ; Salehi et al., 2020) ، بينما لا تتفق مع (Shokrollahi et al., 2017).

ويرى الباحثان أن التأثير السلبي المعنوي لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة ، يرجع إلى أن زيادة إمكانية تعرض المراجع الخارجي لمخاطر التقاضي نتيجة ممارسات التجنب الضريبي يترتب عليها زيادة جهد وساعات المراجعة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول ، ومن ثم زيادة أتعب المراجعة نتيجة لزيادة جهد وساعات المراجعة. وهو الأمر الذي ينعكس على تحسين جودة المراجعة ، وبالتالي الحد من ممارسات التجنب الضريبي . كما أن أتعب المراجعين يمكن أن توفر لهم حافزاً لمراقبة وتقليل السلوك العدواني الضريبي في الشركات. فضلاً عن أن أتعب المراجعة المرتفعة تجعل المراجعين الأكبر حجماً يقومون بالاستعانة بمساعدين أكثر ذات خبرات وتقنيات مراجعة أكثر حداثة لتخفيض ممارسات التجنب الضريبي ولتحسين سلامة المعلومات المالية حفاظاً على مصداقية مهنة المراجعة تجاه المجتمع .

ومن ناحية أخرى ، تبين وجود تأثير إيجابي ($\beta = 0.095$) غير معنوي لحجم الشركة ($\text{Sig} = 0.520$) عند مستوى معنوية 5% ، وهو ما يتفق مع بعض الدراسات (Wang et al., 2020; Ajili) حيث أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت عملياتها وتعقدت مهامها مما يؤدي لخلق فجوة للشركات لتنفيذ ممارسات التجنب الضريبي من خلال التعامل مع الشركات التي لديها مبالغ ضريبية حتى لا تضطر الشركات إلى دفع الضرائب ، كما تبين أيضاً وجود تأثير سلبي ($\beta = -0.327$) معنوي ($\text{Sig} = 0.009$) لمستوى الرفع المالي حيث أن الشركات التي لديها مستويات مرتفعة من الرفع المالي تؤدي إلى زيادة أعباء الفائدة مما يؤدي إلى تقليل أرباح الشركة وبالتالي تخفيض مقدار العبء الضريبي الذي يجب أن تدفعه الشركة ويتفق ذلك مع (أبوزيد ، ٢٠٢٠ ؛ Tang , 2020 ; Aronmwan & Okaiwele , 2020 ; Rahman & Liqi , 2021; Gebhart, 2017; 4 = -) ($\beta = 0.106$) غير معنوي ($\text{Sig} = 0.170$) لمعدل العائد على الأصول على ممارسات التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي الحالي عند مستوى معنوية 5% ويتفق ذلك مع دراسات (أبوزيد ، ٢٠٢٠ ؛ Tang , 2020 ; Aronmwan & Okaiwele , 2020 ; Rahman & Liqi , 2021; Gebhart, 2017; 4 = -) . (Bae , 2017 McClure et al., 2018 ; Kovermann & Wendt, 2019 ؛

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

ومما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار الثاني كما يلي :

$$\text{Current ETR} = 0.182 + 0.159 (\text{AUFees}_{it}) + 0.095 (\text{SIZE}) - 0.327 (\text{LEV}) - 0.106 (\text{ROA})$$

ويخلص الجدول التالي نتائج اختبار فرضي الدراسة من خلال نتائج تحليل الارتباط والانحدار للمتغيرات :

جدول رقم (٩) نتائج اختبار فرضي الدراسة

الفروض	نص الفرض	النتيجة
(H ₁)	يوجد تأثير سلبي معنوي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	قبول
(H ₂)	يوجد تأثير سلبي معنوي لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .	قبول

القسم الثامن : نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

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

١/٨ النتائج :

١/١/٨ نتائج الدراسة النظرية :

خلصت الدراسة النظرية إلى عدة نتائج من أهمها ما يلي :

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

٢- تزايد الإهتمام بالتوجه نحو التخصص في ممارسة مهنة المراجعة في الآونة الأخيرة ، باعتباره أحد أهم وأبرز مقاييس ومؤشرات جودة المراجعة المدركة. وقد اختلفت الآراء ونتائج الدراسات السابقة بخصوص العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي ، فهناك من يرى أن التخصص الصناعي للمراجع له دوراً مهماً وراذع في الحد من ممارسات وأنشطة التجنب الضريبي للعملاء لأن التخصص الصناعي للمراجع يجعله أكثر خبرة وأكثر فهماً لخصائص الشركة ، مما يقيد من حركة الإدارة عند الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة ويُحد من الممارسات الإدارية الانتهازية المتعلقة بالتجنب الضريبي ، كما يزيد التخصص الصناعي من قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، بينما يرى آخرون أن المراجعون المتخصصون صناعياً قد يشجعون العملاء على التجنب الضريبي من خلال تقديمهم لحلولاً قانونية للشركات التي تعاني من مشاكل مالية ، بينما يرى فريق ثالث عدم وجود تأثير للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي.

٣- تعتبر عملية تحديد أتعب المراجعة من أعقد العمليات التي تواجه المراجع والعميل على حد سواء نظراً لارتباطها بعوامل ومحددات عديدة ومتداخلة ، وقد اختلفت الآراء ونتائج الدراسات السابقة بخصوص العلاقة بين أتعب مراجعة القوائم المالية السنوية وممارسات التجنب الضريبي ، فهناك من يرى أن زيادة أتعب المراجعة التي يتقاضاها المراجع الخارجي يترتب عليها زيادة جودة عملية المراجعة ومن ثم انخفاض ممارسات التجنب الضريبي ، بينما يرى آخرون أنه كلما زادت أتعب المراجعة كلما زادت ممارسات التجنب الضريبي ، بينما يرى فريق ثالث عدم وجود تأثير لأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي.

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

٢/١/٨ نتائج الدراسة التطبيقية :

توصلت الدراسة التطبيقية إلى النتائج التالية:

- ١- هناك تأثير سلبي معنوي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مقاسًا بمعدل الضريبة الفعلي الحالي ، أي كلما زادت درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي كلما انعكس ذلك على انخفاض مستوى التجنب الضريبي.
- ٢- هناك تأثير سلبي معنوي لأتعب مراجعة القوائم المالية السنوية على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مقاسًا بمعدل الضريبة الفعلي الحالي ، أي كلما زادت أتعب المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية السنوية كلما انعكس ذلك على انخفاض مستوى التجنب الضريبي.
- ٣- أن هناك تأثير موجب غير معنوي لحجم الشركة على ممارسات التجنب الضريبي مقاسًا بمعدل الضريبة الفعلي الحالي.
- ٤- أن هناك تأثير سالب معنوي للرافعة المالية على ممارسات التجنب الضريبي مقاسًا بمعدل الضريبة الفعلي الحالي.
- ٥- أن هناك تأثير سالب غير معنوي لمعدل العائد على الأصول على ممارسات التجنب الضريبي مقاسًا بمعدل الضريبة الفعلي الحالي.

٢/٨ التوصيات :

- في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية والتطبيقية ، يوصي الباحثان بما يلي:
- ١- ضرورة اهتمام الجهات التشريعية بإعادة النظر في القانون الضريبي المصري ، وإصدار التشريعات واللوائح اللازمة للحد من ممارسات التجنب الضريبي ، وإصدار عقوبات صارمة للتجنب الضريبي.
 - ٢- ضرورة الاهتمام بنشر الوعي لدى المجتمع الضريبي بشأن مفهوم التجنب الضريبي وآلياته ودوافعه وآثاره على الشركات وعلى إيرادات الدولة ، وذلك من خلال قيام الإدارة الضريبية بعقد ندوات ومؤتمرات وورش عمل مع الممولين والمحاسبين القانونيين المهنيين وأصحاب المصالح.
 - ٣- العمل على رفع الوعي لدى الجهات الرقابية بأهمية دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي ، وكذلك العمل على تبني سياسة الاندماج من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة لمواجهة النقص في الكوادر البشرية المدربة والتي تمكنها من توفير مقومات التخصص الصناعي.
 - ٤- ضرورة إصدار معيار مراجعة مصري يؤكد صراحة على أهمية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وإلزام المراجعين به مما يؤدي إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة والحد من ممارسات التجنب الضريبي.
 - ٥- ضرورة التعاون بين الجهات المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة لوضع معايير أو آليات للتحقق من كفاية أتعب المراجع لأداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة ، مع ضرورة إلزام مكاتب المراجعة بتقديم بيان تفصيلي بأتعب عملية المراجعة وأسس تقدير الأتعب.
 - ٦- ضرورة الاهتمام بنتائج الدراسة التطبيقية من قبل السلطات الضريبية ومكاتب المراجعة وكافة أصحاب المصالح ، حيث أوضحت الدراسة التطبيقية التأثير السلبي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، بما يعني أنهما سيعملان على الحد

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

من هذه الممارسات ، الأمر الذي ينعكس إيجابًا على زيادة الحصيلة الضريبية ، وعلى ثقة المجتمع المالي في خدمات مكاتب المراجعة.

٣/٨ مجالات البحث المقترحة :

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

- ١- أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على تقلبات عوائد الأسهم - دراسة تطبيقية.
- ٢- أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على كفاءة الاستثمار - دراسة تطبيقية على قطاع البنوك.
- ٣- أثر التكامل بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وجودة أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات التجنب الضريبي - دراسة تطبيقية.
- ٤- أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على قابلية القوائم المالية للمقارنة - دراسة تطبيقية.

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

٩- المراجع

١/٩ المراجع باللغة العربية :

- أبو العلا ، أسامة مجدي فؤاد ، (٢٠٢١) ، " أثر الخصائص التشغيلية للشركات على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وجهد المراجع : دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد (٥) ، العدد الثاني : ٧٢-١.
- أبوزيد، عيد محمود ، (٢٠٢٠) ، " أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثاني : ٢٢٤-٢٧٤.
- أبو سالم ، سيد سالم محمد ، (٢٠٢٠) ، " العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي: نظرية التكلفة السياسية أم نظرية القوة السياسية : دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية" ، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٤) ، العدد الثالث : ٤٠-١.
- الإبياري ، هشام فاروق مصطفى ، (٢٠١١) ، " أثر أتعب المراجعة الخارجية Audit Fees على جودة أرباح Earnings Quality منشآت الأعمال : دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية" ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني : ٨٩-١٥٤.
- ----- ، (٢٠٠٨) ، " التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمات المراجعة في مصر - دراسة ميدانية " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني : ٦٢-١.
- الباز ، ماجد مصطفى علي ، (٢٠٢١) ، " أثر أنماط الملكية ومجلس الإدارة والخصائص التشغيلية على التجنب الضريبي وانعكاسه على قيمة الشركة : أدلة من سوق الأوراق المالية المصري" ، المجلة العلمية - للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (٣) ، العدد الأول : ٦٠٢-٥٤١.
- الجيوشي ، أميمة رزق ، أبو العنين ، نسمة محمود ، (٢٠٢٢) ، " دراسة أثر جودة الرقابة الداخلية على أنشطة التجنب الضريبي في البيئة المصرية - دراسة تطبيقية" ، المجلة العلمية - للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (٤) ، العدد الأول : ٨٥-١٥٩.
- الدمرداش، محمود محمد ، (٢٠٢٠) ، " مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة " ، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق ، جامعة مدينة السادات ، المجلد (٦) ، العدد الثاني : ١٤١-١.
- الراوي، زياد رشاد ، (٢٠١٧) ، " طرق التحليل الإحصائي متعدد المتغيرات" ، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، الطبعة الأولى، المكتبة الوطنية، الأردن: ١٤٨-١.
- الركابي ، محمد عبد السلام ، (٢٠٢٢) ، " أثر أنماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي - دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس ، العدد الأول : ٥١٢-٤٦٣.

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجعي الخارجيين وأتباع المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

- الصغير ، محمد السيد محمد ، (٢٠٠٨) ، " دور التخصص الصناعي لمراجعي الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، العدد الثاني : ٩١-٢٤٦ .
- المر ، نورهان علي محمد ، (٢٠٢٢) ، " قياس أثر ممارسات التجنب الضريبي على تكلفة الديون في ضوء حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على البيئة المصرية " ، المجلة العلمية - للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (٤) ، العدد الثاني : ١٥٥-٢٢٣ .
- النجار ، سامح محمد أمين ، (٢٠٢٠) ، " دراسة تحليلية لطبيعة العلاقة بين هيكل الملكية المركزة وجودة تقارير الاستدامة وأثرها على ممارسات التجنب الضريبي : أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية " ، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (٢) ، العدد الأول: ٨٤٦-٩٣١ .
- الهيئة الهامة للرقابة المالية ، مركز المديرين المصري ، (يوليو ٢٠١٦) ، " قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٨٤) بتاريخ ٢٠١٦/٧/٢٦ بشأن إصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات " ، الإصدار الثالث : ١-٤٨ ، الموقع الإلكتروني للهيئة : <https://fra.gov.eg/>
- بغدادي ، أحمد ومحمد ، محمد ، (٢٠١٩) ، " العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة : دراسة اختبارية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٣) ، العدد الثالث : ٧٨٧-٨٤٨ .
- جميل ، رباب حمدي ، (٢٠٢٣) ، " تحليل علاقة التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقابلية للمقارنة وأثره على التجنب الضريبي مع دراسة تطبيقية " ، المجلة العلمية- للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (٤) ، العدد (٣) : ٢١٠-٢٨٦ .
- حامد ، ماجدة عزت حسين ، (٢٠٢٢) ، " العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجودة عملية المراجعة على مستوى التجنب الضريبي وانعكاس ذلك على قيمة الشركة بالتطبيق على الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية " ، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة دمياط ، المجلد الثالث - العدد الثاني - الجزء الثاني : ٨٤٢-٨٨٦ .
- حسن ، يوسف صلاح عبدالله ، (٢٠٢١) ، " أثر التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات على العلاقة بين فترة بقائه وتقلبات أسعار الأسهم : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية " ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد (٥) ، العدد الثاني : ١-٥٩ .
- حسين ، علاء ، (٢٠٢٠) ، " تحليل العلاقة بين غموض التقارير المالية ، أداء المسؤولية الاجتماعية ، وممارسات التجنب الضريبي ، وبين خطر الانهيار المستقبلي لأسعار أسهم الشركات ذات التصنيف في مؤشر البورصة المصرية للاستدامة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٤) ، العدد الأول : ٢٠٨-٢٧٥ .
- خلف ، محمد سامي سلامة ، (٢٠٢٠) ، " أثر التخصص الصناعي للمراجع وجودة التقارير المالية على كفاءة الاستثمار : دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية ، مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٤) ، العدد الرابع : ١-٤٩ .

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجعي الخارجيين وأتباع المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

- خميس ، عمرو محمد ، (٢٠٢١) ، " الدور الوسيط لجودة التقارير المالية في العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات وخطر إنهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية : دراسة تطبيقية " ، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد الثالث ، العدد الرابع : ١٥١-٢٤١ .
- طنطاوي ، سعاد محمد ، (٢٠٢٢) ، " أثر المقدر الإداري على العلاقة بين التجنب الضريبي وخطر انهيار أسعار الأسهم : دراسة تطبيقية " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس ، العدد الثاني : ٧٧-١٣٥ .
- راضي ، محمد سامي ؛ فوده ، شوقي السيد ؛ حمد ، صلاح الدين محسن ، (٢٠١٧) ، " دور خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقبي الحسابات : دراسة نظرية ميدانية " ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الأول : ٢٢٩-٢٧٠ .
- زلط ، علاء عاشور عبدالله ، (٢٠١٩) ، " دراسة العلاقة بين التحفظ المحاسبي ومستوى الاحتفاظ بالنقدية وانعكاساتها على تقلبات أسعار الأسهم للشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثالث : ٤٨-٩٩ .
- زيتون ، محمد خميس جمعة خطاب ، (٢٠٢١) ، " أثر نوع مكتب المراجعة على سلوك التجنب الضريبي للشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية " ، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية** ، كلية التجارة ، جامعة دمياط ، المجلد الثاني ، العدد الثاني - الجزء الثاني : ١٣١٥-١٣٧٠ .
- عبد الرحيم ، رضا محمود محمد ، (٢٠٢١) ، " دراسة واختبار أثر مستوى التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات EGX 30 " ، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (٣) ، العدد الثالث : ٣٠٢-٣٦٢ .
- عطية ، سارة حمدي ، (٢٠٢٢) ، " الأثر المعدل لدرجة التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات على العلاقة بين أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية ودقة حكمه المهني بشأن استمرارية الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد (٦) ، العدد الأول : ٢٩١-٣٣٤ .
- علي ، محمود أحمد أحمد ، (٢٠١٨) ، " أثر درجة التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات وتدوير منشأته على تقلبات عوائد الأسهم - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، **مجلة المحاسبة والمراجعة** ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثالث : ٥٣-١٠٥ .
- عوض ، أمال محمد محمد ، (٢٠٠٦) ، " قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري " ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الأول : ١٧١-٢٣٧ .
- غنيم ، محمود رجب يس ، (٢٠١٩) ، " أثر خصائص لجان المراجعة وجودة المراجعة على مخاطر انهيار أسعار الأسهم : دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة المصرية " ، **مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الثاني : ٥٣-١٢٦ .

أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

- فهمي ، أحمد محمد شوقي ، (٢٠٢٢) ، " أثر ممارسات التجنب الضريبي على كفاءة الاستثمار في ظل التدفقات النقدية الحرة كمتغير معدل : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية" ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس ، العدد الأول : ٥١-١ .
- فودة، السيد أحمد محمود، (٢٠٢٠)، " الأثر الوسيط للتجنب الضريبي على العلاقة بين القيود المالية للشركات والاحتفاظ بالنقدية – دراسة اختبارية " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد (٤) ، العدد الثاني : ٨٧-١٧٢ .
- متولي ، أحمد زكي حسين ، (٢٠٠٦) ، " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة : دراسة ميدانية – تطبيقية " ، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول : ١٦٣ – ٢٤٦ .
- محمد، عمرو محمد خميس ، (٢٠٢١) ، " دراسة واختبار أثر مشاركة الإناث بمجالس إدارات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية على العلاقة بين القدرة الإدارية والثقة المفرطة للمدير التنفيذي وممارسات التجنب الضريبي " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد (٥) ، العدد الأول : ١-٧١ .
- مرقص ، فوزي عبد الباقي فوزي ، (٢٠٢٢) ، " العلاقة بين التجنب الضريبي وتكلفة رأس المال – دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية ، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد (٤) ، العدد (٢) : ٣٤٧-٣٩٩ .
- منصور ، محمد السيد ، (٢٠١٨) ، " أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد (٤) ، المجلد (٢٢) : ٩٥٨-١٠٢٩ .
- موسى، بوسي حمدي حسن، (٢٠٢٠)، " أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد (٤) ، العدد الثالث : ١-٧٠ .
- وزارة الاستثمار ، مركز المديرين المصري ، (فبراير ٢٠١٦) ، " دليل قواعد وحوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية " ، الإصدار الثاني : ١-٢٥ .
- يونس ، محمد عبدالله ، (٢٠٢١) ، " أثر أتعب المراجعة والثقة الإدارية المفرطة على دقة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية : دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد (١) ، المجلد (٢٥) : ١-٧١ .

٩ / ٢ المراجع باللغة الإنجليزية :

- **Ajili, H. and Khlif, H. (2020), "Political connections, joint audit and tax avoidance: evidence from Islamic banking industry", Journal of Financial Crime, 27 (1), 155–171.**
- **Amidu, M., Coffie, W. and Acquah, P. (2019), " Transfer pricing, earnings management and tax avoidance of firms in Ghana", Journal of Financial Crime, 26 (1) , 235-259.**
- **Aronmwan ,J., and Okaiwele , I. (2020) , “ Measuring Tax Avoidance using Effective Tax Rate: Concepts and Implications “ , Journal of Accounting and Management , 10 (1), 27-38.**
- **Bae , S.H.(2017) , “The Association Between Corporate Tax Avoidance And Audit Efforts: Evidence From Korea” , Journal of Applied Business Research , 33 (1), 153–172.**
- **Barker, J., Asare, K., and Brickman, S. (2016) , “ Transfer Pricing As A Vehicle In Corporate Tax Avoidance “ , Journal of Applied Business Research, 33 (1) , 9-16.**
- **Bauer, A.M., Minutti-Meza, M. and Silva, A.M. (2012), “Is the Auditor’s Industry Specialization a Reliable Indicator of Tax Avoidance?”, working paper, University of Illinois at Urbana-Champaign.**
- **Bauer, T., Kourouxous, T., and Krenn, P. (2018), “ Taxation and agency conflicts between firm owners and managers: a review”, Business Research, 11 (1) , 33-76.**
- **Blaylock , B. (2016) , “Is Tax Avoidance Associated with Economically Significant Rent Extraction among U.S. Firms?” , Contemporary Accounting Research , 33 (3) , 1013-1043.**
- **Carson , E. (2009) , " Industry Specialization by Global Audit Firm Networks " , The Accounting Review , 84(2), 355–382.**
- **Chan , K, H.,MO , P., and Tang , T. (2016) , “Tax Avoidance and Tunneling: Empirical Analysis from an Agency Perspective” , Journal of International Accounting Research, 15(3), 49-66.**
- **Dakhli, A. (2022), "Do women on corporate boardrooms have an impact on tax avoidance? The mediating role of corporate social responsibility", Corporate Governance, 22 (4), 821–845.**
- **Desai , M, A., and Dharmapala , D. (2006) ,” Corporate tax avoidance and high-powered incentives” , Journal of Financial Economics, 79(1), 145-179.**
- **Dhaliwal, D.S., Gleason, C.A. and Mills, L.F. (2004), “Last-chance earnings management: using the tax expense to meet analysts’ forecasts”, Contemporary Accounting Research, 21 (2) , 431-459.**
- **Dhawan ,A., Ma, L., and Kim, M. (2020) , “Effect of corporate tax avoidance activities on firm bankruptcy risk” , Journal of Contemporary Accounting and Economics, 16 (2) , 1-23.**
- **Donohoe , M., and Knechel , W. (2014) , “Does Corporate Tax Aggressiveness Influence Audit Pricing” , Contemporary Accounting Research , 31 (1) , 284-308.**

-
- **Elder , R., Lowensohn ,S., and Reck , J. (2015) , “Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context “ , Journal of Governmental & Nonprofit Accounting , 4 (1) , 73-100.**
 - **Elshawarby , M. (2017) " Auditor’s Professional Specialization Role in Reducing the Potential Negative Effects of Mandatory Audit-Firm Rotation on Audit Quality " , Journal of Accounting & Marketing , 6 (3) , 1-9.**
 - **Feng , H., Habib , A., Huang , H. J., and Qi , B. L. (2021) , “Auditor industry specialization and stock price crash risk: individual-level evidence “ , Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics , 28 (4) , 427-453.**
 - **Gaaya ,S., Lakhal , N., and Lakhal ,F. (2017) , “ Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality” , Managerial Auditing Journal, 32 (7),731-744.**
 - **Garg , M., Khedmati ,M., Meng , F., and Thoradeniya, P. (2022) , “Tax avoidance and stock price crash risk: mitigating role of managerial ability” , International Journal of Managerial Finance, 18 (1) , 1-27.**
 - **Garven , S., Beck ,A., and Parsons , L. (2018) , “Are Audit-Related Factors Associated with Financial Reporting Quality in Nonprofit Organizations? “ , AUDITING: A Journal of Practice & Theory , 37(1), 49–68.**
 - **Guenther , D. A., Matsunaga , S. R., and Williams ,B. M. (2017) , “ Is Tax Avoidance Related to Firm Risk? “ , The Accounting Review , 92 (1) , 115-136.**
 - **Gunn, A., Koch, D. J., and Weyzig ,F. (2020) , “A methodology to measure the quality of tax avoidance case studies: Findings from the Netherlands” , Journal of International Accounting, Auditing and Taxation , 39(3) , 318-336.**
 - **Guo, Q., Koch, C., and Zhu, A. (2020) , “ The Value of Auditor Industry Specialization - Evidence from a Structural Model “ , The Accounting Review Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3673987>**
 - **Gupta, S., Laux, R. C., and Lynch, D. P.(2016) , “ Do Firms Use Tax Reserves to Meet Analysts’ Forecasts? Evidence from the Pre-and Post-FIN 48 Periods” , Contemporary Accounting Research, 33(3),1044-1074.**
 - **Ha ,J., and Feng , M. (2021) , " Tax avoidance and over-investment: The role of the information environment” , Journal of Corporate Accounting & Finance , 32(1) , 48-77.**
 - **Ha , N., and Quyen , G. (2017) , “ The relationship between state ownership and tax avoidance level: empirical evidence from Vietnamese firms” , Journal of Asian Business Strategy, 7 (1) , 1-12.**
 - **Habib , A. (2011) , “Audit firm industry specialization and audit outcomes: Insights from academic literature “ , Research in Accounting Regulation, 23 (2) , 114-129.**
 - **Hanlon, M., Krishnan, G.V. and Mills, L.F. (2012), “Audit fees and book-tax differences”, Journal of the American Taxation Association, 34 (1) , 55-86.**
 - **Hegazy , K., and Hegazy , M. (2018) , " "Audit firms and industry specialization in an emerging economy: Are we witnessing changing environments or a dominant market?" , Journal of Accounting & Organizational Change, 14(3), 338–362.**

-
- **Heltzer, W., and Shelton , S. (2015) , “ Book-Tax Differences and Audit Risk: Evidence from the United States “ , Journal of Accounting, Ethics and Public Policy, 16 (4) , 691-733.**
 - **Hoelscher , J., and Seavey , S. (2014) , " Auditor industry specialization and corporate risk-taking" , Managerial Auditing Journal , 29(7), 596–620.**
 - **Hu , N. (2018) , “Tax Avoidance, Property Rights and Audit Fees “ , American Journal of Industrial and Business Management , 8, 461-472.**
 - **Ismail, W. A. W., Hashim, M. H., Tjahjadi, B., and Kamarudin, I. R. (2022), “ Timeliness of Financial Reporting: The Examination of Auditor Tenure and Industry Specialization” , International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 12(1), 385–395.**
 - **Jiang, Y., Zheng, H., and Wang, R. (2021), “ The effect of institutional ownership on listed companies’ tax avoidance strategies” , Applied Economics, 53 (8) , 880-896.**
 - **Jorjani , M., and Safari Gerayeli , M. (2018) , “Auditor Tenure and Stock Price Volatility: The Moderating Role of Auditor Industry Specialization “ , Australasian Accounting Business and Finance Journal , 12 (1) , 65-76.**
 - **Joshua Aronmwan , E., and Okafor ,C. (2019) , “Corporate Tax Avoidance: Review Of Measures And Prospects “ , International Journal of Accounting and Finance (IJAF) , 8 (2), 21-42.**
 - **Kalelkar , R. (2017) , “Effect of audit and compensation committee membership overlap on audit fees “ , Asian Review of Accounting , 25(1), 34–57.**
 - **Kanagaretnam , M., Lee , J., Lim, C., and Lobo, G. (2016) , “Relation between Auditor Quality and Corporate Tax Aggressiveness: Implications of Cross-Country Institutional Differences” , Auditing A Journal of Practice & Theory , 35 (4) , 105-135.**
 - **Karjalainen , J. (2011) , “Audit Partner Industry Specialization and Earnings Quality of Privately-Held Companies” , Available at : https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1766437**
 - **Khaksar, J., Salehi, M. and Lari DashtBayaz, M. (2022), "The relationship between auditor characteristics and fraud detection " , Journal of Facilities Management, 20 (1) , 79-101.**
 - **Koester , A., Shevlin , T., and Wangerin ,D. (2017) , “ The Role of Managerial Ability in Corporate Tax Avoidance “ , Management Science , 63 (10) , 3285-3310.**
 - **Kovermann, J., and Velte, P. (2019), “ The impact of corporate governance on corporate tax avoidance – A literature review” , Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 36, 1-29.**
 - **Kovermann, J., and Wendt, M. (2019) , “Tax avoidance in family firms: Evidence from large private firms” , Journal of Contemporary Accounting and Economics, 15 (2) , 145-157.**
 - **Kraft, A. and Lopatta, K. (2016), “Auditor fees, discretionary book-tax differences, and tax avoidance” , International Journal of Economics and Accounting, 7 (2), 127–155.**
 - **Lee, R.J. and Kao, H.S. (2018), “The impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance” , Advances in Management & Applied Economics” , 8 (6) , 17-53.**

-
- **Lee, S.** (2022), “ Changes in the effect of corporate tax avoidance on the cost of debt over the past 25 years“, *Pacific Accounting Review*, 34 (2) , 293-309.
 - **Legoria , J., Reichelt ,K., and Soileau ,J.** (2018) , “Auditors and Disclosure Quality: The Case of Major Customer Disclosures “ , *Journal of Practice & Theory*, 37 (3) , 163-189.
 - **Leidner , J., and Lenz , H.** (2017) ,” Client's business risk, public-interest entities, and audit fees: The case of German credit institutions “ , *International Journal of Auditing* , 21(3), 324–338.
 - **Lestari , N., and Nedya , S.** (2019) , “The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance “ , *International Conference On Applied Science and Technology 2019 - Social Sciences Track (iCASTSS 2019)* , 72-76. Atlantis Press.
 - **Lopez, D.M., Schuldt, M.A. and Vega, J.G.** (2022), "Do industry specialist auditors enhance accounting quality in the EU? Evidence from the pre-IFRS and mandatory post-IFRS periods", *Asian Review of Accounting* , ahead-of-print , 1-34.
 - **Martinez, A.L. and Lessa, R.C.** (2014), “ The effect of tax aggressiveness and corporate governance on audit fees: evidences from Brazil”, *Journal of Management Research*, 6 (1) , 95-108.
 - **Marzuki , M., and Syukur , 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.
 - **McClure ,R., Lanis , R., Wells ,P., and Govendir ,B.** (2018) , “ The impact of dividend imputation on corporate tax avoidance: The case of shareholder value “ , *Journal of Corporate Finance* , 48, 492-514.
 - **McGuire, S.T., Omer, T.C. and Wang, D.** (2012), “Tax avoidance: does tax-specific industry expertise make a difference?”, *The Accounting Review*, 87 (3) , 975-1003.
 - **Mehrabanpour, M., Ahangari, M., Vaghfi, S.H. and Mamsalhi, P.** (2017), “Investigating the impact of the effective factors on tax avoidance and its impact on performance evaluation criteria using structural equation”, *Quarterly Journal of Financial Accounting Knowledge*, 4 (3) , 65-86.
 - **Meza , M.** (2013) , “ Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality? “ , *Journal of Accounting Research* , 51 (4) , 779-817.
 - **Mulyadi ,R., Ramdhani ,H., and Suheny ,E.** (2022) , “ The Effect of Corporate Governance, Audit Quality, and Auditor Industry Specialization on the Integrity of Financial Statements “ , *Journal of Applied Business, Taxation and Economics Research*, 1(3), 231–242.
 - **OECD .** (2020) , “Glossary of Tax Terms “ , Retrieved from Centre for Tax Policy and Administration , Available at :<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.
 - **Payne , D.M., and Raiborn ,C. A.** (2018), “Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality” , *Journal of Business Ethics* , 147 (3) , 469-487.

-
- Pratama , A. (2017) , “ company Characteristics, Corporate Governance and Aggressive Tax Avoidance Practice: A Study of Indonesian Companies “ , Review of Integrative Business and Economics Research, 6 (4),70-81.
 - Prayogi, A., ; Lestari, P., and Setyorini, C. (2022) ,” Internal Factors, External Factors and Earnings Management: Moderating Effects of Auditor Industry Specialization “ , Global Financial Accounting Journal, , 6 (1) , 13-30.
 - Rahman, j., and Leqi, L. (2021) , “ Corporate Social Responsibility (CSR): Focus on Tax Avoidance and Financial Ratio Analysis” , Accountancy Business and the Public Interest 2021, Available at : <https://ssrn.com/abstract=3773360>
 - Robert , B., and Karie Davis , N . (2018) , “ Tax Avoidance as a Sustainability Problem “ , Journal of Business Ethics, 151 (4), 1009-1025.
 - Robin ,A., and Zhang ,H. (2015) , “Do Industry-Specialist Auditors Influence Stock Price Crash Risk? “ , Journal of Practice & Theory , 34 (3) , 47-79.
 - Romanus , R., Maher , J., and Fleming , D. (2008) , “Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements “ , Accounting Horizons , 22 (4) , 389-413.
 - Salehi, M., Tarighi, H. and Shahri, T.A. (2020), “The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies”, Journal of Asian Business and Economic Studies, 27 (2) , 119-134.
 - Sarpingah , S. (2020) , “ The Effect of Company Size and Profitability on Tax Avoidance with Leverage as Intervening Variables (Empirical Study of Property, Real Estate and Building Construction Companies that Go Public in Kompas 100 Index 2013-2018)” , EPRA International Journal of Research and Development , 5 (10),81-93.
 - Sarwoko , I., and Agoes , S. (2014) , “An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia” , Procedia - Social and Behavioral Sciences, 164 , 271-281.
 - Shokrollahi, F., Izadinia, N. and Soleymanian, G. (2017), “Effect of tax avoidance and audit fees corporate governance of listed companies in Tehran Stock Exchange”, Journal of Iranian Accounting Review, 4 (15), 1–22.
 - Stein , S. (2019) , “Auditor Industry Specialization and Accounting Estimates: Evidence from Asset Impairments “ , AUDITING: A Journal of Practice & Theory , 38 (2): 207–234.
 - Sulistiyanti , U., and Saputra , A. D. (2020) , “Determinants of Tax Avoidance: Evidence from Indonesian Mining Industry “ , Journal of Contemporary Accounting , 2 (3) , 165-174.
 - Sun, J. and Liu, G. (2013), "Auditor industry specialization, board governance, and earnings management", Managerial Auditing Journal, 28 (1) , 45-64.
 - Suranta, E., Midiastuty, P., and Hasibuan, H.R. (2020), “ The Effect of Foreign Ownership and Foreign Board Commissioners on Tax Avoidance ”, Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura, 22 (3), 309-318.

- Tang , T. Y. (2020) , “ A review of tax avoidance in China “ , China Journal of Accounting Research , 13 (4) , 327-338.
- Verbeek , M. (2017) , “ A Guide to modern Econometrics “ , 5 th ed. : John Wiley & Sons.
- Vintila, G., Gherghina, S. .C. and Paunescu, R.A. (2018), “Study of effective corporate tax rate and its influential factors: empirical evidence from emerging European markets”, Emerging Markets Finance and Trade, 54 (3), 571–590.
- Wang , F., Xu , S., Sun,j., and Cullinan, C. P. (2020) , “Corporate Tax Avoidance: A Literature Review and Research Agenda” , Journal of Economic Surveys , 34 (4) , 793-811.
- Wei , C., and Chen , L. (2016) , “Auditor Industry Expertise and Clients’ Tax Avoidance: Evidence from China “ , China Accounting Research , 26 (2) , 1-36.
- Zolotoy, L., O’Sullivan, D., Martin, G.P., and Wiseman, R.M. (2021), “ Stakeholder Agency Relationships: CEO Stock Options and Corporate Tax Avoidance ”, Journal of Management Studies, 58 (3) , 782-814.