



أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات التجنب الضريبي (دراسة تطبيقية)

إعداد

الأستاذ الدكتور

محمد أحمد إبراهيم خليل

أستاذ المحاسبة والمراجعة ووكيل الكلية
كلية التجارة - جامعة بنها السابق

الدكتور

عيد كارم أحمد عبد الحميد
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة بنها

أحمد عادل سعيد بسيوني

مأمور فحص تجاري
بمصلحة الضرائب المصرية

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية

كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

المجلد السادس عشر - العدد الثالث - سبتمبر 2024

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

خليل، محمد أحمد إبراهيم؛ بسيوني، أحمد عادل سعيد؛ عبد الحميد؛ عيد كارم أحمد، (2024)، "أثر
التخصص النوعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية"، *المجلة
العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات*، 16(3)، 714 - 751.

رابط المجلة : <https://masf.journals.ekb.eg>

ملخص البحث

الهدف: بيان أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي علي الحد من ممارسات التجنب الضريبي. **التصميم والمنهجية:** قام الباحثين بعمل دراسة إختبارية لعينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لإختبار العلاقة بين متغيرات البحث والتي بلغت (58) شركة بإجمالي (275) مشاهدة خلال الفترة من (2018-2022)، وذلك بغرض إختبار العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي (متغير مستقل) والحد من ممارسات التجنب الضريبي (متغير تابع) مقاساً بإستخدام مقياس واحد وهو (الفرق بين معدل الضريبة القانوني المطبق بالدولة وبين معدل الضريبة الفعلي النقدي الحالي). **النتائج والتوصيات:** أشارت النتائج إلي وجود علاقة سالبة معنوية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي و ممارسات التجنب الضريبي، ووجود علاقة موجبة معنوية بين نوع تقرير المراجع الخارجي وهو أحد المتغيرات الضابطة وممارسات التجنب الضريبي. **الأصالة والإضافة العلمية:** يسهم هذا البحث في تقديم دليل تطبيقي لدراسة وتحليل العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي والحد من ممارسات التجنب الضريبي. **المصطلحات الدالة:** التخصص النوعي للمراجع الخارجي، التجنب الضريبي، معدل الضريبة الفعلي النقدي، معدل الضريبة القانوني، نوع تقرير المراجع الخارجي.

The Impact of the Qualitative Specialization of the External Auditor on Reducing Tax Avoidance Practices "Test Study"

Abstract

The objective The Research: To demonstrate the impact of the qualitative specialization of the external auditor on reducing tax avoidance practices.

Design and Methodology: The researchers conducted a test study for a sample of companies listed on the Egyptian Stock Exchange to test the relationship between the research variables, which amounted to (58) companies with a total of (275) observations during the period (2018-2022), in order to test the relationship between the qualitative specialization of the external auditor (independent variable) and reducing tax avoidance practices (dependent variable) measured using a single measure (the difference between the legal tax rate applied in the country and the current monetary effective tax rate).

Results and Recommendations: The findings indicated a significant negative relationship between the qualitative specialization of the external auditor and tax avoidance practices. Additionally, there was a significant positive relationship between the type of external auditor's report, a control variable, and tax avoidance practices.

Originality and scientific addition: This research offers an applied framework for studying and analyzing the relationship between the qualitative specialization of the external auditor and the reduction of tax avoidance practices.

Keywords: External auditor specialization, tax avoidance, cash effective tax rate, statutory tax rate, type of external auditor report.

1- الإطار العام للبحث

1-1 المقدمة وطبيعة المشكلة

في أوائل القرن الحادي و العشرون وفي محاولة لاستعادة مهنة المراجعة مكانتها وتنظيم أمورها بعد زعزعة الثقة بها خاصة في أعقاب الإنهيارات الكثيرة التي حدثت للكثير من منظمات الأعمال المختلفة ومنها إحدى المنظمات العالمية المتخصصة في ممارسة مهنة المراجعة، أخذ الإهتمام بضرورة توفر التخصص النوعي في ممارسة المهنة مكانة خاصة (خليل، 2019، ص3).

حيث أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات لم يعد أمراً ترفيها من الناحية الفنية، بل أصبح من الأمور الهامة والضرورية والمطلوبة نتيجة ما تشهده بيئة المراجعة بصفة خاصة من تغيرات تمثل في معظمها تحديات لمهنة المراجعة (منصور، 2007، ص249).

ويعرف البعض التخصص النوعي بأنه تطوير الخبرات المتخصصة لمراقب الحسابات في صناعة معينة لزيادة سمعته وجذب عملاء مراجعة جدد، وتوفير المعرفة المحددة التي تساعد علي تحقيق كفاءة وجودة عملية المراجعة، وبالتالي زيادة أتعاب عملية المراجعة بسبب زيادة الجودة (Audoussset-Coulier et al., 2016, pp.143-144).

كما أن جودة أرباح منظمات الأعمال تزداد عندما يتم مراجعة هذه المنظمات من قبل مراقب حسابات متخصص (Kwon et al., 2007, P51). بالإضافة إلي أن إستعانة منظمة الأعمال بمراجع خارجي متخصص لمراجعة عملياتها يؤدي إلي تحسين جودة المراجعة؛ وذلك من خلال زيادة قدرته علي تقييم مخاطر المراجعة والحد منها؛ ويرجع ذلك إلي خبرته وتعمقه في نشاط أو صناعة معينه وإلمامه الكامل ببيئة تلك الصناعة واللوائح والقوانين الخاصة بها (Elder et al., 2015, P.75). وأن المراجعين المتخصصين نوعياً قادرون علي تحقيق الرقابة وبالتالي الحد من إنحرافات جودة الأرباح (Jenkins et al., 2006, PP.71-90).

وحيث أن الضرائب تمثل عامل تكلفة رئيسية للشركات وتحسب علي صافي الربح السنوي؛ ولذلك فهي تلعب دوراً رئيسياً في إستثمار الشركات وقرارات التمويل، ويكون أحد أسباب التجنب الضريبي للشركات هو إنتماء الشركة لصناعة معينة وشدة المنافسة في تلك الصناعة، وعلاوة علي ذلك تختلف درجة التجنب من شركة إلي أخرى ويرجع ذلك إلي الهيكل التنظيمي وحجم الشركة (Bruehne and Jacob, 2019, P91). ويعتبر البعض الضرائب هي نوع من التكلفة التي تفرضها الحكومة علي وحدات الأعمال، ومن المعروف أن وحدات الأعمال الهادفة للربح تسعى دائماً نحو تحقيق زيادة في الأرباح وقد يكون تحقيق تلك الزيادة من خلال تخفيض قيمة الضريبة المستحقة من خلال التجنب الضريبي Tax Avoidance بواسطة الإدارة (Wahab and Holland, 2012, P.114).

وأن المنظمات الكبيرة التي تحقق أرباح بمعدلات كبيرة فهي تقوم بتأخير الاعتراف بالإيرادات والاندفاع نحو تحديد التكلفة والإعتراف بها من أجل تقليل قيمة ضرائبهم الحالية (Watts, 2003, P.210).

ومما سبق يمكن تعريف التجنب الضريبي بأنه هو ممارسة الإدارة لمجموعة من الأنشطة التي تهدف إلي تقليل مستوى الإلتزامات الضريبية (Ariff and Hashim, 2014, P.427)، أي يؤدي في النهاية خفض مدفوعات الضرائب للحكومة (Annuar et al., 2014, P.150).

كما أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد علي زيادة كفاءة أدائه المهني من خلال الفهم المتعمق والخبرة العالية بصناعة العميل؛ في الكشف عن الأخطاء والممارسات الأخرى غير الصحيحة ومنها التجنب الضريبي إلي جانب تخفيض مخاطر المراجعة (Sarwoko and Agoes, 2014, P.271).

ويرى الباحثين أن ظاهرة إنتشار ممارسة إدارة الأرباح في معظم المنظمات الكبرى والعالمية خاصة التجنب الضريبي Tax Avoid؛ وذلك لتقليل التكاليف الضريبية التي تتحملها تلك المنظمات مما يحقق لها وفر في التكاليف التي تتحملها حيث أن الضرائب تعتبر مصروف والذي

يكون له مردود إيجابي على الأرباح القابلة للتوزيع وزيادة نصيب الملاك والمساهمين من الأرباح الموزعة وارتفاع قيمة الأسهم الخاصة بالمنظمة في السوق بالإضافة إلي زيادة نصيبها السوقي إلي جانب تحقيق الأهداف الخاصة بالإدارة والنتيجة عن مشكلة الوكالة، ويتم ذلك من خلال القيام بممارسات مالية ومحاسبية لمحاولة الاستفادة من جميع الإمتيازات التي يمنحها قانون الضريبة علي الدخل.

وتوصلت إحدى الدراسات إلي أن وجود مراجع متخصص في نشاط العميل يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الأبداعية ومنها التجنب الضريبي والتي تعتبر أحد أهم أساليب إدارة الأرباح (علي، عبدالرحمن، 2013، ص169)، كما أكدت دراسة (Sun and Liu, 2012, P.47) أن ممارسة إدارة الأرباح عامة ترتبط بشكل سلبي مع منظمات الأعمال التي يتم مراجعتها بواسطة مراجعي حسابات متخصصين. ومن ثم فإن الإعتقاد علي مراجع حسابات متخصص في صناعة الشركة لمراجعة قوائمها المالية؛ ينتج عن ذلك زيادة جودة التقارير المالية وبالتالي سيؤثر ذلك بالسلب علي ممارسات التجنب الضريبي (Vega III, 2014, P.3).

ومن خلال العرض السابق يتضح للباحثين أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي له تأثير سلبي علي ممارسة إدارة الأرباح والحد من التجنب الضريبي وكذلك كما ورد بالدراسات السابقة. وفي ضوء العرض السابق يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في محاولة الباحثين الإجابة عن

التساؤل الرئيسي التالي:

هل يوجد دور للتخصص النوعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي؟

1-2 الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث

قد تناولت دراسة (Bauer et al., 2012, PP.1-32): بعنوان هل يعتبر التخصص

النوعي لمراجع الحسابات مؤشر يعتد به علي التجنب الضريبي؟

هدفت هذه الدراسة إلي اختبار العلاقة بين أداء الخدمات الضريبية من خلال مراجع حسابات متخصص في قطاع الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة ومستوي التجنب الضريبي لدي هذا العميل وقد تم استعراض أهم الأختلافات بين أثر المراجعين المتخصصين و المراجعين غير المتخصصين في التجنب الضريبي لدي عملاء المراجعة، بالتطبيق علي الشركات المدرجة بالولايات المتحدة من عام 2002 حتي عام 2009 بإجمالي عدد مشاهدات 12987 منهم 5978 مشاهدة تخص الشركات التي تعتمد علي مراجع متخصص والباقي لشركات تعتمد علي مراجع غير متخصص.

وتوصلت الدراسة إلي انه لا توجد فروق متسقة بين عملاء المراجعة في ممارسة التجنب الضريبي سواء كان المراجع الذي يقوم بأداء الخدمات الضريبية متخصص نوعياً أو غير متخصص في مجال الصناعة التي ينتمي لها عملاء مكاتب المراجعة بالإضافة الي أنه قد تم اجراء عدد من الإختبارات الاضافية التي تؤكد مطابقة نتائج تحليل العينة الأحصائية محل الدراسة حيث أن هذه الدراسة تختبر انه بإسناد الخدمات الضريبية الي مراجع حسابات يتمتع بالخبرة اللازمة في مجال التخصص ومدى تأثيره علي مستوي التجنب الضريبي لعميل المراجعة. بالإضافة إلي انه قد تم تنفيذ عدد من الأختبارات الاضافية التي تؤكد النتائج التي توصلت لها تحليل عينة الدراسة وفي النهاية تؤكد الدراسة أيضاً أن الحصة السوقية لمكتب المراجعة لاتعد مؤشراً علي التجنب الضريبي.

وجاءت دراسة (McGuire et al., 2012, PP.975-1003): بعنوان هل يحقق

التخصص الصناعي للمراجع الخارجي الفرق في التجنب الضريبي.

وهدف هذه الدراسة إلي إختبار تأثير التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الصناعة

التي ينتمي لها عميل المراجعة على مستوى التجنب الضريبي.

وتوصلت الدراسة إلي النتائج الآتية : أن تعاقب إدارة الوحدة الاقتصادية مع مراجع حسابات

خارجي متخصص في الصناعة التي ينتمي لها عميل المراجعة على أداء الخدمات الضريبية داخل

تلك الوحدة الاقتصادية يؤدي الى زيادة مستوى التجنب الضريبي داخل هذه الوحدة الاقتصادية وخاصة إذا كان هذا المراجع الخارجي يتمتع بتوافر الخبرة الضريبية.

وفي نفس السياق جاءت دراسة (Vaez and Dorsen, 2016, PP.79-106): بعنوان
أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين التجنب الضريبي ومخاطر انهيار أسعار
الأسهم المستقبلية للشركات الصيدلانية وغير الصيدلانية المدرجة في بورصة طهران.

والتي هدفت إلي اختبار أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي وما يتمتع به من خبرة و
معرفة بصناعة محددة نتيجة تخصصه بها علي العلاقة بين التجنب الضريبي ومخاطر انهيار اسعار
الأسهم للشركات، بالتطبيق علي 99 شركة مدرجة في بورصة طهران والتي تتكون من 25 شركة
أدوية و 74 شركة غير صيدلانية خلال الفترة من عام 2005 حتي عام 2014.

وتوصلت الدراسة إلي يستلزم التجنب الضريبي تطبيق نظام إبلاغ معقد وغير واضح يوفر
هذا الموضوع ظرفاً للتدابير الانتهازية للمديرين بحيث يرفضون إفتاء أخبار سلبية لمصالحهم
الشخصية وإخفائها داخل شركاتهم. فعندما يتم إدراج الأخبار السلبية في السوق ، فإنها تؤدي إلى انهيار
سعر السهم ، وبما أن المراجعين المتخصصين هم أفضل مراقبي الحسابات ، فيمكنهم تقليل تأثير
التجنب الضريبي على مخاطر انهيار أسعار الأسهم. ومن ثم فالمرجع المتخصص يقوم بتقليل تراكم
الأخبار السلبية وعدم اليقين بشأن المعلومات المالية إلى الحد الذي يصبح فيه التجنب الضريبي
مستحيلاً.

وقامت دراسة (محمود، 2019، ص ص1-78): بعنوان دور التخصص الصناعي للمراجع
الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي: دراسة نظرية وميدانية.

وهدفت إلي دراسة وتحليل أثر إتباع إستراتيجية التخصص النوعي للمراجع الخارجي على
الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال المصرية، وذلك باختبار فروض البحث في
الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة،
وأعضاء لجان المراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والمستثمرين بالشركات المقيدة
بالبورصة المصرية.

وتوصلت الدراسة إلي أن إستراتيجية التخصص النوعي للمراجع الخارجي تساهم في كشف
الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح، كما أنها تساهم في تحسين تخطيط عملية المراجعة وتقدير
مخاطر المراجعة وتخفيضها، فضلاً عن تأثيرها الإيجابي على تفعيل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات،
وبالتالي الحد من ممارسات الفساد المالي.

وأفادت دراسة (خليل، 2019، ص ص1-48): بعنوان دور التخصص النوعي لمراقب
الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمنظمات الأعمال-دراسة تحليلية.

وهدفت الدراسة إلي الاستفادة من التخصص النوعي لمراقب الحسابات وتطويره للحد من
ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمنظمات الأعمال المختلفة، وذلك من خلال استقراء وتحليل
الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، ثم عرض المنطلقات الفكرية والفلسفية لكل من التخصص
النوعي لمراقب الحسابات، وممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من قبل إدارة منظمة الأعمال
والسليبيات والمخاطر الناتجة عنها وأثرها على الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمنظمة.

وتوصلت الدراسة إلي أن التخصص النوعي لمراقب الحسابات وما ينتج عنه من تحقيق
جودة عملية المراجعة والحد من مخاطرها المختلفة، يساهم بشكل فعال في مواجهة الآثار السلبية
لممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية وذلك من خلال منع هذه الممارسة أو الحد منها ، كما تم
التوصل إلي إطار مقترح لتطوير التخصص النوعي لمراقب الحسابات لمنع ممارسة إدارة الأرباح
بالأنشطة الحقيقية.

أكدت دراسة (Salehi et al., 2020, PP.119-134): بعنوان تأثير خصائص المراجع
الخارجي على التجنب الضريبي للشركات الإيرانية.

وهدفت الدراسة إلي التحقق من العلاقة بين خصائص المراجع الخارجي ومنها مدي
تخصصه الصناعي ومستوى التهرب الضريبي في السوق الناشئة، بالتطبيق علي 91 شركة إيرانية

من الشركات المدرجة ببورصة طهران بموجب 546 مشاهدة خلال الفترة من عام 2012 حتي عام 2017.

وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة معنوية بين نوع تقرير المراجع الخارجي وأتباع عملية المراجعة مع التجنب الضريبي وعدم وجود علاقة ذات مغزى بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وتجنب الضريبي.

وأكدت دراسة (مرقص، 2022، ص ص 276-362): بعنوان أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة علي مستوي التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وهدفت الدراسة إلي إختبار أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة علي مستوي التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بالتطبيق علي عينة مكونة من 98 شركة غير مالية مقيدة بالبورصة المصرية، تنتمي إلي 11 قطاع إقتصادي، بإجمالي 294 مشاهدة خلال الفترة من عام 2016 حتي عام 2018.

وتوصلت الدراسة إلي وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية معنوية للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة علي مستوي التجنب الضريبي للشركات ، ووجود تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية معنوية لحجم مكتب المراجعة علي مستوي التجنب الضريبي للشركات.

وتناولت دراسة (محمود، ضيف الله ، 2023، ص ص 1-47): بعنوان أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتباع المراجعة علي ممارسات التجنب الضريبي : أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وهدفت الدراسة إلي دراسة واختبار أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتباع المراجعة علي ممارسات التجنب الضريبي، ولهذا الغرض تم تحليل البيانات لعينة مكونة من 60 شركة مساهمة غير مالية مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام 2015 حتي عام 2019، بإجمالي مشاهدات (300 مشاهدة).

وتوصلت الدراسة إلي وجود تأثير سلبي معنوي للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي علي ممارسات التجنب الضريبي وأيضاً وجود تأثير سلبي معنوي لأتباع مراجعة القوائم المالية السنوية علي ممارسات التجنب الضريبي.

وفي ضوء ما تم عرضه من الدراسات يمكن الباحثين الإشارة إلي الملاحظات التالية وإيضاح ما يميز موضوع البحث الحالي عن تلك الدراسات:

- هناك اهتماماً متزايداً من قبل الباحثين بأهمية دراسة التخصص النوعي للمراجع الخارجي، وقد إتفقت هذه الدراسات في بعض النقاط وإختلفت عند البعض الأخر.
- توصلت دراسة (Bauer et al., 2012)، دراسة (Salehi et al., 2020) إلي عدم وجود علاقة ذات مغزى بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وتجنب الضرائب.
- توصلت دراسة دراسة (خليل، 2019)، دراسة (محمود، 2019)، (محمود، ضيف الله ، 2023) إلي وجود علاقة طردية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي مع رفع جودة عملية المراجعة وعلاقة عكسية مع تبني الشركات لسياسة التجنب الضريبي.
- توصلت دراسة (McGuire, 2012)، دراسة (Vaez and Dorsen, 2016)، دراسة (مرقص، 2022) إلي أن هناك علاقة طردية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي لها عميل المراجعة خاصة إذا كان يتمتع بتوافر الخبرة الضريبية وبين زيادة مستوى التجنب الضريبي.
- أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي هو أحد الإتجاهات الحديثة و الهامة في مجال المراجعة وذلك للإرتقاء بمستوي المهنة وتحقيق جودة عملية المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية الناتجة عنها وإعادة الثقة لدي الأطراف المهتمة بمنظمة الأعمال.
- يصعب إكتشاف التجنب الضريبي في بعض الصناعات؛ لذا يتطلب الأمر لمنعها أو الحد منها توفر مراجع متخصص في ذات مجال صناعة المنظمة ولديه من الخبرة الفنية والكفاءة المهنية ما يساعده علي ذلك؛ ومن هنا تأتي أهمية توفر التخصص النوعي للمراجع الخارجي.

- نظراً لإستخدام إدارة المنظمة القوانين واللوائح الضريبية إلي جانب ممارسة إدارة الأرباح الحقيقية غالباً في التجنب الضريبي لتخفيض قيمة الضريبة المستحقة علي المنظمة؛ فذلك يتطلب الأستعانة بمراجع متخصص في مجال المنظمة بالإضافة إلي تمتعه ببعض الخبرة الضريبية.
من خلال التقييم السابق للدراسات السابقة، ونظراً لوجود تباين وإختلاف في النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسات، وندرة الدراسات التي تمت في البيئة المصرية _ في حدود علم الباحثين تعد الدراسة محل البحث الحالي إمتداداً لتلك الدراسات في البيئة المصرية، وتتلور المساهمة المتوقعة من البحث الحالي دراسة وإختبار تأثير التخصص النوعي للمراجع الخارجي علي الحد من ممارسات التجنب الضريبي للشركات المقيدة في البورصة المصرية.

3-1 هدف البحث

تهدف هذه الدراسة إلي تحقيق هدف رئيسي وهو معرفة دور التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي.

وينبثق من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

- أ- التعرف علي مفهوم التجنب الضريبي والمفاهيم المتعلقة به، والتعرف علي الأساليب التي تتبعها الشركات لممارسة التجنب الضريبي، والمنافع والتكاليف المرتبطة به.
- ب- التعرف علي مفهوم التخصص النوعي للمراجع الخارجي، ومؤهلات وصفات المراجع المتخصص، وأسباب ودوافع التخصص وأهميته، والآثار السلبية والإيجابية الناتجة عن تطبيقه.
- ت- التعرف علي مفهوم التجنب الضريبي وأنواعه، وأساليبه المختلفة، والمزايا الناتجة عن ممارسته بالنسبة للشركات، ومخاطر ممارسته بالنسبة للشركات والمجتمع.
- ث- التعرف علي طبيعة العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي.

4-1 أهمية البحث

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تتبع أهمية الدراسة فيما يلي:

1-4-1 الأهمية العلمية

- أ- تساهم الدراسة الحالية إلي التحقق مما تم بحثه من خلال آخرين إذا كان هناك علاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي والحد من ممارسات التجنب الضريبي.
- ب- تعد الدراسة الحالية مساهمة في الأدبيات السابقة عن العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي.
- ت- إختبار العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وتطوير الفحص الضريبي سوف تفيد جميع الممارسين، والباحثين علي المستوي الأكاديمي.

2-4-1 الأهمية العملية

- أ- مساعدة المراجعين وفاحصي الضرائب وغيرهم من الأطراف ذوي الإهتمام والعلاقة بأداء المنشآت في التعرف علي طرق التلاعب والغش والإحتيال وأساليب التجنب الضريبي التي تمارسها الشركات لتخفيض العبء الضريبي أو التخلص منه نهائياً لتعظيم أرباحها، وبالتالي المساعدة في الحد منها أو القضاء عليها، مما يساعد في تعظيم الحصيلة الضريبية والتي تعتبر من أهم مصادر الموازنة العامة للدولة، وهو ما ينعكس علي كافة الجوانب الإقتصادية والإجتماعية والسياسية للدولة.
- ب- توفير دليل من البيئة المصرية عن أثر التخصص النوعي علي ممارسات التجنب الضريبي للشركات، وتوضيح دور المراجع الخارجي في إكتشاف والحد من ممارسات التجنب الضريبي، وبالتالي دفع الشركات إلي الإمتثال والإلتزام الطوعي للضريبة.

5-1 فرض البحث

في ضوء مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها والاجابة على تساؤلات الدراسة، فقد قام الباحثين بصياغة الفرض التالي:

فرض البحث HO: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي في الشركات المصرية.

6-1 منهج البحث

يعتمد الباحثين تحقيقاً لأهداف البحث على المنهجين الإستقرائي والإستنباطي، وقد تم الاعتماد على المنهج الإستقرائي في إستقراء الدراسات السابقة المتعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بموضوع البحث، للإستفادة منها في بناء الإطار النظري للتخصص النوعي للمراجع الخارجي، وممارسات التجنب الضريبي، وإشتقاق وصياغة فرض البحث، أما المنهج الإستنباطي فقد تم إستخدامة لإسكتشاف وتفسير طبيعة العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي، كما قام الباحثين بدراسة إختبارية على عينة من الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية بإستخدام أسلوب تحليل المحتوي في فحص التقارير المالية لهذه العينة وذلك عن طريق وضع النموذج الإحصائي لتفسير العلاقة بين متغيرات البحث وإختبار فرض البحث.

7-1 حدود ونطاق البحث

يقصر البحث على مايلي:

- أ- الشركات المساهمة المصرية المتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية المصرية، بإستثناء قطاع البنوك وقطاع الخدمات المالية وشركات التأمين وذلك نظراً لطبيعتها الخاصة.
- ب- إستبعاد شركات الغاز والبتروك وقطاع المرافق، نظراً لإختلاف معدل سعر الضريبة المطبق على تلك الشركات عن باقي شركات القطاعات الأخرى، وذلك وفقاً لنص المادة "49" من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005 بأن تخضع أرباح شركات البحث على البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر 40.55%.
- ت- إستبعاد قطاع الإعلام والشركات غير المالية المعفاة من الخضوع للضريبة.
- ث- إستبعاد الشركات التي حققت خسائر خلال الفترة محل الدراسة.
- ج- سلسلة زمنية تمتد لخمس سنوات مالية متتالية تبدأ من عام 2018 وتنتهي في عام 2022.

2- التأسيس النظري لمتغيرات البحث

1-2 الجوانب النظرية للتجنب الضريبي

أثارت الأزمات المالية عام 2008 العديد من القضايا المتعلقة بضبط أداء الشركات وكيفية المحافظة على حقوق أصحاب المصلحة، ومن بين هذه القضايا قضية التجنب الضريبي، حيث تعالت الأصوات المنادية بإجراء اصلاحات ضريبية وزيادة مستوى شفافية تقارير الشركات (Chytis et al., 2019, p.78) ، فغالبا ما تستخدم الشركات ممارسات التجنب الضريبي من أجل الوصول إلى معدل الضريبة المرغوب الذي يمكنها من تخفيض التزاماتها الضريبية دون مخالفة السلطات الضريبية، وهذا بالطبع سيزيد من فرص الإدارة الانتهازية لإدارة التقارير المالية بما يؤثر سلباً على مستوى مصداقية وشفافية هذه التقارير (Tjondro and Olivia, 2018, p.369).

ومع إعتقاد السوق على معلومات التقارير المالية بصورة أساسية عند تقييم الشركة فإن انخفاض جودة التقارير المالية الناتج عن الممارسات الإنتهازية للتجنب الضريبي سيؤثر سلباً على قدرة السوق على التقييم السليم لقيمة الشركة، وقد ناقشت العديد من الدراسات التأثير المتوقع لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركة في البيئات المختلفة (Egbunike et al., 2021, pp.21-22).

ومع إمكانية تأثير الممارسات الإنتهازية للتجنب الضريبي على مصداقية وشفافية التقارير المالية ومن ثم إمكانية التقييم غير الدقيق لقيمة الشركة من قبل المتعاملين ومنهم الفاحص الضريبي الذي يعتمد على التقارير المالية بشكل مباشر في عملية الفحص، فيتجلى للباحثين الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع الخارجي المتخصص في ضبط تأثير ممارسات التجنب الضريبي على الوعاء الخاضع للضريبة وعلى قيمة الشركات، وذلك على إعتبار أن المراجعة الخارجية إحدى أهم آليات

المراقبة التي تعتمد عليها منظومة حوكمة الشركات من أجل إضفاء الثقة في التقارير المالية والحد من السلوك الإنتهازى المحتمل للإدارة.

1-1-2 مفهوم التجنب الضريبي: إتفق معظم الباحثين فى موضوع التجنب الضريبي على أن هدف التجنب الضريبي يتمثل فى تخفيض الإلتزامات الضريبية للممول تجاه مصلحة الضرائب، ولكنهم رغم ذلك لم يتفقوا على تعريف محدد للتجنب الضريبي نظراً لإختلاف رؤاهم حول الطريقة التي تحقق ثمرة التجنب الضريبي.

فيمكن تعريف التجنب الضريبي على أنه مجموعة من التصرفات القانونية التي تهدف إلى تقليل الإلتزامات الضريبية على الشركة، وتمثل محاولة لخفض المبالغ المطلوبة لدفع الضرائب مع الإمتثال للتشريعات الضريبية السارية (Aisyah and Setiyawati, 2019, P.399).

ويعتبر التجنب الضريبي أيضاً تلك الإجراءات التي تستهدف تخفيض العبء الضريبي عن طريق استغلال الثغرات في التشريعات الضريبية، وبالتالي تمثل سلسلة من الإجراءات الهادفة لتقليل العبء الضريبي دون انتهاك أحكام السلطات الضريبية (Mais and Patmaningsih, 2017, P.231). بينما يرى (Prakosa and Hudiwinarsih, 2018, P.112) إنه عبارة عن إجراء يقوم به دافعوا الضرائب من أجل تخفيض الضرائب دون انتهاك واضح للقوانين من خلال تفسير القانون بما لا يتماشى مع غرض المشرع.

وعلى الرغم من شيوع وجهة النظر السابقة إلا أن (Hanlon and Heitzman, 2010, P.132) يرى أن ممارسات التجنب الضريبي تتضمن فقط الممارسات القانونية التي لا تنتهك التشريعات الضريبية من أجل تخفيض الإلتزامات الضريبية على الممول، إلا أن هناك إتجاه آخر فى تعريف التجنب الضريبي يرى أن التجنب الضريبي يمكن أن يتحقق من خلال التصرفات القانونية وغير القانونية، حيث أن التجنب الضريبي يشمل الإستراتيجيات المختلفة للتخطيط الضريبي بغض النظر عن قانونيتها، فهو يشمل إستراتيجيات التهرب الضريبي غير القانونية وكذلك إستراتيجيات التجنب الضريبي القانونية.

حيث تنقسم ممارسات التجنب الضريبي لتخفيض مبلغ الضريبة المدفوعة إلى تجنب ضريبي مقبول (قانونى) وتجنب ضريبي غير مقبول (غير قانونى) (Egbunike, et al., 2021, P.22).
وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف التجنب الضريبي بأنه عبارة عن الممارسات والأساليب التي يقوم بها الممول لتخفيض العبء الضريبي إلى أقل قدر ممكن، وذلك أما عن طريق الإستفادة من المزايا الضريبية التي يمنحها القانون الضريبي وبما يتوافق مع مقصد المشرع الضريبي وهو ما يطلق عليه "التجنب الضريبي المقبول"، أو عن طريق ممارسات غير قانونية وهي من خلال إستغلال ثغرات القانون والخروج عن مقصد المشرع القانوني وهذا ما يتشابه تماماً مع ممارسات التهرب الضريبي وهو ما يطلق عليه "التجنب الضريبي التعسفي".

2-1-2 أهداف ممارسة التجنب الضريبي

إن الضريبة على الدخل تمثل عبء ضريبي يتم إقتطاعه من إيرادات الشركة، وهو ما يؤدي إلى خفض صافي دخل الشركة بعد الضرائب، ولذلك تنشأ دوافع لدى الشركات لممارسة التجنب الضريبي لتخفيض المدفوعات الضريبية إلى أقل قدر ممكن، وبالتالي تحقيق وفورات نقدية تساعد على (Armstrong et al., 2012, P.393):

- أ- زيادة التدفقات النقدية للشركة مما يوفر فرصاً لتحقيق المزيد من الإستثمار، بما يعظم قيمة الشركة.
- ب- إتاحة المزيد من التوزيعات النقدية، مما يعكس علي أرباح وعوائد الأسهم ويعود بالنفع علي حملة الأسهم والإدارة والعاملين بالشركة.
- ت- إستخدام تلك الوفورات في تحسين الوضع المالي للشركة في الأجل القصير، وسداد أي إلتزامات طارئة، وتدعيم مركز الشركة أمام جهات التمويل المختلفة.
- ث- تعظيم ربحية الشركة وتقوية مركزها المالي، مما يجعل أسهم المنشأة أكثر جاذبية.

وبالإضافة إلى الدوافع السابقة، هناك عدة عوامل تحفز علي ممارسة التجنب الضريبي ومنها (Bauer et al, 2012, PP.6-7):

- ج- رغبة الشركة في تحقيق وفورات نقدية لمواجهة التزاماتها المالية.
- ح- رغبة المديرين في إظهار مدي كفاءتهم في الإدارة وتحقيق الإستقرار المالي للشركة، وبالتالي الحصول علي الدعم اللازم للإستمرار في الإدارة، وكذلك تعظيم الحوافز والمكافآت التي يحصلون عليها مقابل الإدارة الفعالة للضرائب، خاصة إذا كانت تلك الحوافز والمكافآت تحسب كنسبة من صافي الربح بعد الضرائب.
- خ- ضعف آليات الرقابة سواء كانت من خلال المراجع الخارجي أو الفاحص الضريبي، وضعف منظومة العقوبات الضريبية.

1-2-3 الآثار المترتبة علي ممارسة التجنب الضريبي

يترتب علي ممارسة التجنب الضريبي العديد من الآثار والتي تتعكس علي كل من الشركات الممارسة للتجنب الضريبي من جهة، وعلي المجتمع بشكل عام من جهة أخرى، ويتضح ذلك علي النحو التالي:

1-3-1-2 الآثار المترتبة علي ممارسة التجنب الضريبي بالنسبة للشركات الممارسة له

يترتب علي ممارسة التجنب الضريبي العديد من الآثار الإيجابية والسلبية، وتتمثل الآثار الإيجابية في تحقيق تلك الشركات لوفورات نقدية نتيجة لتخفيض وتدنية المدفوعات الضريبية ويعود بالنفع علي حملة الأسهم والإدارة والعاملين، ويدعم نجاح العمليات التشغيلية للشركة، ويوفر المزيد من فرص الإستثمار وبالتالي تعظيم قيمة الشركة (Annuar et al., 2014, P.152). أما الآثار السلبية فتتمثل في التكاليف والمخاطر التي قد تتحملها الشركات نتيجة ممارسة التجنب الضريبي، ومنها ما يلي (Rego and Wilson, 2012, P.779):

- أ- زيادة الأتعاب المدفوعة للمحاسبين والمحامين لمساعدة الممول في ممارسة التجنب الضريبي.
- ب- إحتمال فقد سمعة الشركة أو الأضرار بها، إذا تم إكتشاف المستخدمين لممارسة الشركة للتجنب الضريبي، وهو ما قد يؤثر علي إتجاهات المستثمرين ويؤدي إلي إنخفاض الحصص السوقية للشركة.
- ت- تعرض الشركة إلي عقوبات من قبل مصلحة الضرائب في حالة إكتشاف قيام الشركة بممارسة التجنب الضريبي التعسفي وتكرارها لذلك.
- ث- إحتمال إنخفاض أسعار الأسهم بسبب إنخفاض الطلب عليها كرد فعل لإكتشاف ممارسة الشركة للتجنب الضريبي التعسفي.

1-2-3-2 الآثار المترتبة علي ممارسة التجنب الضريبي بالنسبة للمجتمع

أكد (حسن، 2018، ص16) في دراسته أن للتجنب الضريبي آثار سلبية علي المجتمع لا يمكن تجاهلها ومنها:

- أ- التأثير علي أهم ركن من أركان النظام الضريبي وهو العدالة الضريبية، نتيجة لقيام مجموعة من الممولين بتخفيض أعبائهم ومدفوعاتهم الضريبية، بينما يوجد ممولين آخرين ملتزمين بأعبائهم الضريبية.
- ب- يؤدي التجنب الضريبي إلي تقليل الإيرادات الضريبية مما قد يؤثر علي الموازنة العامة للدولة.

1-2-4 ومن أهم أساليب التجنب الضريبي

تتعدد وتنوع الأساليب التي تلجأ إليها الشركات لممارسة التجنب الضريبي، وفيما يلي عرض لأهم تلك الأساليب:

1-4-1-2 إدارة الأرباح

إذا كان الهدف النهائي من ممارسات التجنب الضريبي هو تخفيض مصروف الضرائب من أجل زيادة صافي الربح بعد الضريبة، فلاشك أن ممارسات إدارة الأرباح ستكون من أولى الممارسات التي ستعتمد عليها الإدارة من أجل التأثير علي صافي الربح الخاضع للضريبة، ومن ثم التأثير علي الضريبة المستحقة على الشركة ومدفوعات الضرائب. وقد أثبتت العديد من الدراسات إنخراط الشركات في الممارسات المختلفة لإدارة الأرباح، سواء الممارسات المحاسبية من خلال التلاعب

بالمستحقات الاختيارية، أو الحقيقية من خلال التلاعب بالأنشطة الحقيقية من أجل تجنب الضريبة، ونظراً لضعف قدرة الإدارة على الانخراط في ممارسات الإدارة المحاسبية للأرباح كونها مقيدة بالإلتزام بمتطلبات المعايير المحاسبية التي تنظم عملية الإعراف بالمصروفات والإيرادات ومن ثم يكون قرار الإنخراط في مثل هذه الممارسات محفوفاً بالمخاطر لإحتمالية إكتشافها من قبل مراقب الحسابات، فقد تفضل الشركات الممارسات الحقيقية لإدارة الأرباح عن الممارسات المحاسبية كونها تخرج عن نطاق إهتمام وعمل مراقب الحسابات وهذا ما أكدت عليه دراسة (Karjalainen, et al., 2023, PP.907-908).

وقد تقوم الشركات بترحيل الدخل بين الفترات حيث يتم ترحيل الدخل من الفترات ذات معدلات الضريبة المرتفعة إلى الفترات المنخفضة في معدلات الضريبة، ويشتهر هذا الشكل من أشكال إدارة الربح في الدول التي تعتمد على نظام الشرائح الضريبية عند تحديد معدلات الضريبة، فإذا وجدت الشركة أن الإعراف بإيرادات أكبر سيجعلها تخضع إلى ضريبة بمعدلات أعلى فمن الممكن أن تؤول الشركة للإعراف بأى إيرادات زائدة إلى الفترات القادمة بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة ومن ثم تخفيض مصروف الضريبة (يوسف، 2019، ص7).

2-4-1-2 إختيار الشكل القانوني للشركة

فقد يلجأ الممول قبل بدء مشروعه إلى إختيار شكل قانوني معين للشركة يساعده علي تخفيض العبء الضريبي، حيث تختلف المعاملة الضريبية علي دخل الأشخاص الطبيعيين عن المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الاعتبارية، فوفقاً لقانون الضرائب رقم (91) لسنة 2005 وأخر تعديلاته تفرض الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين بسعر تصاعدي بعد إعفاء الشريحة الأولى، كما يمنحهم القانون العديد من المزايا والإعفاءات الأخرى ولا يستفيد منها الأشخاص الاعتبارية حيث تفرض عليهم الضريبة بسعر 22.5% من صافي الأرباح السنوية بإستثناء أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي حيث تخضع للضريبة بسعر 40% كما تخضع أرباح شركات التنقيب والبحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر 40.55% (مرقص، 2022، ص289).

3-4-1-2 هيكّل وطريقة التمويل

تتنوع مصادر تمويل الشركات ما بين مصادر ذاتية عن طريق المساهمين (الجاري الدائن)، ومصادر خارجية عن طريق التمويل بالديون أو القروض المحصلة (الإقتراض) من غير الملاك، ونظراً لأن تكلفة التمويل الداخلي (الذاتي) تعتبر توزيعاً للأرباح ولم تدخل ضمن التكاليف واجبة الخصم ضريبياً، وتكلفة التمويل عن طريق الغير تعتبر تحميلاً على الأرباح فهي تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم ضريبياً، فقد تسعى الشركات إلى زيادة نسبة التمويل الخارجي على حساب التمويل بحقوق الملكية بهدف زيادة تكلفة التمويل التي تخضع من الإيرادات قبل الوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة ومن ثم تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة وبالتالي تخفيض الضرائب المستحقة على الشركة، وقد أثبتت العديد من الدراسات أن الشركات التي تخضع لمعدلات ضريبة مرتفعة تفضل التمويل الخارجي بهدف تخفيض الإلتزامات الضريبية ومن ثم التأثير الإيجابي على قيمة الشركة، حيث أنه كلما زادت نسبة التمويل بالديون مقابل التمويل بالملكية كلما زادت تكاليف ومصاريف التمويل، وبالتالي تزداد قدرة الشركة علي تخفيض الدخل الخاضع للضريبة من خلال تضخيم تكلفة النشاط ومن ثم تخفيض العبء والمدفوعات الضريبية (Gao, 2016, P.207).

4-4-1-2 تسعير التحويلات

حيث قد تستخدم الشركات تسعير التحويلات والمعاملات التي تتم داخل وبين فروع الشركة المختلفة في القطاعات الاقتصادية والمواقع أو الدول المختلفة، وذلك من خلال إستغلال تسعير التحويلات الداخلية في الشركات الدولية في تخفيض الإلتزامات الضريبية الإجمالية على المجموعة ككل عن طريق قيام الشركة الأم بإنتاج أصل في شركة تابعة خاضعة لمعدلات ضريبية منخفضة ثم بيع هذا الأصل للشركة الأم بأعلى سعر في السوق ومن ثم خضوع معظم أرباح البيع النهائية لهذا الأصل إلى معدلات ضريبية منخفضة نسبياً التي قد تختلف في الأنظمة الضريبية الخاضعة لها، بما

يتيح تخفيض المدفوعات الضريبية للشركات الأم، ويستخدم هذا الأسلوب لممارسة التجنب الضريبي بصفة خاصة للأصول غير الملموسة وحقوق الملكية الفكرية، لأنه يكون من الصعب تحديد السعر الحقيقي لتلك العناصر (Satyadini, 2018, P.54).

2-1-4-5 الملاذات الضريبية

حيث يتم استخدام إختلاف النظم الضريبية بين الدول في ممارسة التجنب الضريبي، وتأخذ الملاذات الضريبية صوراً عدة، منها ترحيل الدخل بين المناطق وذلك في البلدان التي لا تتبع نظاماً ضريبياً موحداً كالولايات المتحدة الأمريكية، حيث يمكن ترحيل الربح من الولايات ذات معدلات الضريبة المرتفعة إلى الولايات ذات الضريبة المنخفضة (Gupta and Mills, 2002, P.121)، وكذلك ترحيل الدخل في الشركات متعددة الجنسيات إلى الفروع التي تعمل في دول تتمتع بإعفاءات أو مزايا ضريبية كبيرة (Satyadini, 2018, P.53)، ومن أشكال الملاذات الضريبية أيضاً نقل النقدية إلى الدول التي توفر السرية المالية للتدفقات النقدية الوافدة إليها مما يجعلها ملاذات آمنة للتجنب الضريبي، وقد تصدرت سويسرا قائمة الدول الأكثر سرية مالية تليها الولايات المتحدة الأمريكية وذلك وفقاً لمؤشر السرية المالية Financial secrecy index الصادر عام 2018 عن شبكة العدالة الضريبية البريطانية Tax justice network (يوسف، 2019، ص24).

2-1-4-6 الطرق والسياسات المحاسبية

حيث يتم ممارسة التجنب الضريبي من خلال إستغلال إدارة الشركة المرونة التي أتاحتها المعايير المحاسبية عند الإختيار بين السياسات المحاسبية المختلفة والتي من شأنها تخفيض الإلتزامات الضريبية، ومن أهم الخيارات المحاسبية المتاحة أمام الإدارة الإختيار ما بين طرق الإهلاك المختلفة (اهلاك قسط ثابت / قسط متناقص / إعادة تقدير ..) وطرق تقييم المخزون (الوارد أولاً أو يصرّف أولاً FIFO / الوارد أخيراً أو يصرّف أولاً LIFO / المتوسط المرجح / السعر المحدد مقدماً / الوارد بأعلى الأسعار يصرّف أولاً / التسعير بسعر السوق الحاضر..) كما يمكن أن تقوم الإدارة بتخفيض الإلتزامات الضريبية من خلال إستغلال سماح المعايير المحاسبية لها بإعمال التقدير في تحديد العديد من بنود عناصر القوائم المالية كتقدير الأعمار الاقتصادية للأصول القابلة للإهلاك وقيمتها كخردة أو نفاية، وتقدير المخصصات المختلفة للأصول المتداولة كمخصص الديون المشكوك فيها ومخصص هبوط أسعار البضاعة ومخصص الأجيو. ولا شك أن إستغلال مرونة السياسات المحاسبية متاح للشركة في فترتها المالية الأولى، أما تغيير السياسات المحاسبية المتبعة عبر الفترات فقد قيدهته المعايير المحاسبية بالإفصاح عن سبب التغيير وأثره على القوائم المالية ما يجعل من الصعب إعتقاد الإدارة على هذه الإستراتيجية من أجل تخفيض الإلتزامات الضريبية.

كما يمكن للإدارة إختيار البدائل الإستثمارية التي من شأنها تخفيض مصروفات الضرائب وذلك من خلال المقارنة بين المزايا الضريبية المحققة من كل بديل، كأن تفضل الشركة بين شراء أصل ثابت والأعتراف بمصروف إهلاك سنوي له ومن ثم تخفيض الدخل الخاضع للضريبة بمقدار هذا الإهلاك، وبين إستئجار هذا الأصل والإعتراف بمصروف إيجار دورى له ومن ثم تخفيض الدخل الخاضع للضريبة بمقدار هذا المصروف (محمد، بغدادي، 2019، ص798).

2-1-5 مقاييس التجنب الضريبي

إهتمت العديد من الدراسات بكيفية قياس مستوى التجنب الضريبي، ومن هذه الدراسات: (McGuire et al., 2012 & Bauer et al., 2012 & Chun-Yan and Chen., 2016 & Lee and Kao, 2019 & Lestari and Nedya, 2016 Kanagaretnam et al., 2020 & Salehi et al., 2020) (محمود، ضيف الله، 2023، وبالرجوع إلى تلك الدراسات نجد أنه يمكن استخدام المقاييس التالية لقياس مستوى التجنب الضريبي:

2-1-5-1 مقياس معدل الضريبة الفعال " الفعلي " Effective Tax Rate (ETR)

وهو المقياس الأبرز والأكثر استخداماً في الدراسات السابقة، ويعكس هذا المقياس معدل الضريبة الفعلي الذي تدفعه الشركة، وإنخفاض هذا المعدل يقابله ارتفاع في مستوى التجنب الضريبي،

وبالتالي يتم استخدام هذا المعدل كمقياس عكسي لمستوي التجنب الضريبي، وتتمثل طرق حسابه فيما يلي:

أ- معدل الضريبة الفعلي الحالي (ETR)

ويتم حسابه من خلال (قسمة مصروف ضريبة الدخل للشركة في الفترة الحالية ÷ صافي الدخل قبل خصم الضرائب للشركة في الفترة الحالية)، ويمتاز هذا المقياس بالقدرة العالية علي إكتشاف كافة ممارسات التجنب الضريبي الدائمة والمؤقتة.

ب- معدل الضريبة الفعلي النقدي الحالي (CETR)

ويتم حسابه من خلال (قسمة (إجمالي مصروف ضريبة الدخل للشركة في الفترة الحالية – مصروف الضرائب المؤجله للشركة في الفترة الحالية) ÷ صافي الدخل قبل خصم الضرائب للشركة في الفترة الحالية)، ويعكس هذا المقياس بالقدرة العالية علي إكتشاف كافة ممارسات التجنب الضريبي الدائمة والمؤقتة.

2-5-1-2 الفروق الضريبية الدفترية (BTD)

يعكس هذا المقياس مقدار الفروق بين صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة المستخرج من قائمة الدخل المعده وفقاً للمعايير المحاسبية والقواعد والمفاهيم المتعارف عليها والربح الضريبي المعد وفقاً لقانون 91 لعام 2005 وفقاً لمعدل الضريبة القانوني علي الدخل وذلك عن فترة معينة، وكلما زادت تلك الفروق الضريبية كلما دل ذلك علي زيادة مستوي التجنب الضريبي لدي الشركة، ويتم حسابه كما يلي:

أ- الفروق الضريبية الدفترية الإجمالية (TBTD)

ويتم حسابه من خلال قسمة { صافي الدخل المحاسبي قبل الضرائب – (مصروف ضريبة الدخل للشركة في الفترة الحالية ÷ معدل الضريبة القانوني) } ÷ إجمالي أصول الشركة في الفترة السابقة.

ب- الفروق الضريبية المؤقتة الإجمالية Temporary Book- Tax Difference

ويتم حسابها من خلال قسمة (مصروف الضرائب المؤجلة ÷ معدل الضريبة القانوني).

ت- الفروق الضريبية الدفترية الدائمة Permanent Book- Tax Differences

ويتم حسابها من خلال طرح الفروق الضريبية المؤقتة من إجمالي الفروق الضريبية، كما يمكن حسابه من خلال قسمة { صافي الدخل المحاسبي قبل الضرائب – (صافي الدخل الضريبي – مصروف الضرائب المؤجله / معدل الضريبة القانوني) } ÷ إجمالي أصول الشركة في الفترة السابقة.

2-5-1-3 الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي (BTG)

ويتم حسابها من خلال إحتساب الفرق بين (صافي الربح المحاسبي – صافي الربح الضريبي).

2-5-1-4 معدل التأجيل الضريبي (DTR)

ويتم حسابه من خلال قسمة (مصروف الضرائب المؤجلة ÷ صافي الربح المحاسبي قبل الضرائب).

2-2 الجوانب النظرية للتخصص النوعي للمراجع الخارجي

2-2-1 مقدمة

أصبح التخصص النوعي للمراجع الخارجي مجالاً خصباً للأبحاث المهمة بتحسين أداء عملية المراجعة، وخاصة بعد اتجاه أنظار المجتمع للمهنة إيماناً منهم بأهمية الدور الذي تلعبه، وإقتناعاً بأن أي تقصير يصدر عن أحد أعضائها سيعود بالضرر علي المجتمع ككل، ويتيح التخصص النوعي لمقدمي خدمة المراجعة إمكانية تكوين الهيكل المعرفي والخبرة اللازمة لكفاءة الأداء، فضلاً عن تطوير هيكل معرفي أكثر عمقا In-Depth، بما يؤثر إيجابياً علي كل من فعالية وكفاءة المراجعة، ويسمح بتقديم خدمة بمستوي عال من الجودة (Dunn and Mayhew, 2004, P.37).

وبالتالي زاد الإتجاه في مهنة المراجعة الخارجية نحو الأخذ بمستويات أعلى في التخصص تدريجياً، حيث كان المراجع الخارجي يقوم بكافة الأعمال التي تقع في نطاق المفهوم العام لمهنة المراجعة شاملة عمليات الفحص والتدقيق وتقديم الخدمات الإستشارية ودراسات الجدوى وتقييم الشركات للأغراض المختلفة، ونتيجة للمستجدات ذات العلاقة بالمهنة فقد أصبح التخصص أهم سمات مهنة المراجعة، وإستمرت المهنة نحو المزيد من التخصص، حيث أصبحت المراجعة في العديد من الدول المتقدمة تتم حسب نشاط العميل محل المراجعة بما يعمل علي الإرتقاء بمستوي الأداء المهني للمراجع الخارجي من جهة، وكذلك الإرتقاء بمستوي جودة عمليات المراجعة ذاتها من جهة أخرى (جابر، 2010، ص56).

ومما لا شك فيه أن لكل قطاع من القطاعات ما يميزه عن غيره من حيث طبيعة النشاط أو من حيث درجة كثافة رأس المال أو طبيعة الأصول، أو من النظم المحاسبية المطبقة أو القضايا والمشاكل المحتملة والمتعلقة بهذا القطاع (هلال، 2008، ص86).

2-2-2 مفهوم التخصص النوعي للمراجع الخارجي

قامت العديد من الدراسات بتعريف التخصص النوعي للمراجع الخارجي بأنه: قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة لعملاء ينتمون لقطاع واحد مما يؤدي إلي تماثل طبيعة الخدمات المقدمة من منشأة المراجعة محل التخصص (Neal and Riley, 2004, P.170). وهو المراجع الذي يركز نشاطه في قطاع إقتصادي معين ويمتلك المعرفة المتميزة والخبرة العملية التي تؤدي إلي زيادة مستوي جودة أدائه المهني في مجال النشاط محل التخصص (Audousset-Coulier et al., 2016, P.144).

وزيادة إستثمارتها في تطوير الخبرات المتخصصة في صناعة محددة لتوفير معرفة محددة تساعد علي تحقيق كفاءة عملية المراجعة (علي، عبدالرحمن، 2013، ص167). وأكدت إحدى الدراسات أن المقصود بالتخصص النوعي هو تعيين مجموعة من الأفراد من قبل مكاتب المراجعة لمرجعة عملاء قطاع أو صناعة معينة، ويكونون من الحاصلين علي دورات تدريبية أو أصحاب الخبرات الكبيرة بذلك القطاع أو تلك الصناعة (Hammersley, 2006, P.314).

وأفادة أخرى قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلي عملاء ينتمون إلي قطاع إقتصادي واحد بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع، وإمكانية الحصول علي المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات (عوض، 2006، ص183). ويتخصص المراجع في قطاع معين من الأنشطة الإقتصادية لكي يقوم بعملية المراجعة بدقة وسهولة (بابكر، 2018، ص743).

ويعتبر التخصص النوعي أيضاً هو إمام مراجع الحسابات بجميع مقومات مهنة المراجعة سواء تمثلت في الإطار الفكري للمراجعة أو معايير الأداء المهني بأنواعها المختلفة وأساليب المراجعة، وإستخدام جميع هذه المقومات في مراجعة نشاط معين أو صناعة معينة، وقسم (منصور، 2007، ص243) التخصص من حيث النطاق إلي نوعين هما:

النوع الأول: (التخصص الضيق أو الدقيق) وهو الإكتفاء بمراجعة نشاط أو صناعة واحدة فقط.
النوع الثاني: (التخصص المرن) وهو مراجعة نشاطين أو أكثر بينهما تقارب وتشابه مثل قطاع البنوك وقطاع التأمين أو قطاع الحديد والصلب والأسمنت.

بعد عرض التعريفات السابقة يستطيع الباحثين تحديد تعريف التخصص النوعي للمراجع الخارجي بأنه هو مراجع الحسابات الذي يمتلك القدر الكافي من المعرفة المتخصصة والخبرة المهنية المكتسبة من الممارسة المستمرة في مراجعة قطاع إقتصادي معين وكذلك التدريب المناسب في مراجعة نفس القطاع وذلك بعد إكتساب الخبرات العامه للمراجعة الخارجي بالإضافة إلي مجموعة من الصفات الشخصية والإجتماعية اللازم توافرها في المراجع عامة والتي تساعد علي تقديم خدماته المهنية بالكفاءة والفاعلية المطلوبة وبما يؤدي إلي تحقيق أهدافه المهنية بما يؤهله إلي إصدار تقرير مراجعة لهذا القطاع ذات جودة عالية، وتخفيض مخاطر المراجعة.

2-2-3 أهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي

يعتبر التخصص النوعي للمراجع الخارجي أحد أهم مداخل التطوير في ممارسة مهنة المراجعة لمواجهة المتغيرات المستمرة والمتلاحقة في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية والمهنية المرتبطة بممارسة مهنة المراجعة، كما أن التخصص النوعي يساعد منشأة المراجعة علي مواجهة المنافسة المتزايدة في سوق المهنة في ظل العولمة وافتتاح الأسواق (عوض، 2006، ص181).

ويتفق الباحثين مع ما سبق من ضرورة التخصص النوعي للمراجع الخارجي، وذلك لأنه أصبح من الأمور الضرورية والهامة والمطلوبة في مهنة المراجعة، وخاصة في ظل ما تشهده بيئة الأعمال بصفة عامة وبيئة المراجعة بصفة خاصة من تغيرات جذرية تمثل في معظمها تحديات لمهنة المراجعة، وإن التخصص النوعي قضية تحتل قدراً كبيراً من الأهمية ليس للمراجع الخارجي فقط ولكن دون شك توجد أطراف كثيرة تهتم بها ومن أهمهم، المستخدمين للقوائم المالية سواء الداخليين أو الخارجيين مثل المستثمرين وإدارة المنشآت الخاضعة للمراجعة وبعض الهيئات الحكومية مثل الجهاز المركزي للمحاسبات ومصحة الضرائب.

ويمكننا توضيح أهمية المراجع الخارجي المتخصص نوعياً وتركيز جهوده في قطاع محدد

بما يلي:

أ- فهم صناعة العملاء

حيث أن فهم صناعة العملاء يعزز شكوك المراجع المحترف حول تقديره أو تقييمه للمعاملات والأحداث المتعلقة بالصناعة، وتسعي مكاتب المراجعة إلي التخصص في بعض الصناعات لتقديم خدمات ذات جودة أفضل لعملائها (Scott and Gist, 2013, P.709).

ب- الحد من الممارسات التي تتبعها الإدارة في التلاعب بالأرباح المحاسبية (التجنب الضريبي) وزيادة جودة الأرباح

يحد تخصص المراجع الخارجي إلي حد كبير من الفرص المتاحة أمام الإدارة للتلاعب في الأرباح سواء بهدف التهرب الضريبي أو لأغراض أخرى، وبالتالي يصبح التخصص النوعي في مهنة المراجعة من أهم العوامل التي يمكن الإرتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة ومتضمنة إحتيالاً مالياً والتي تقلل من جودة الأرباح (Carcello and Nagy, 2004, P.670).

ت- توفير درجة مناسبة من جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية توصلت إحدى الدراسات إلي أن إختيار منشآت الأعمال للمراجع الخارجي، يعد أحد المحاور الهامة التي تركز عليها إستراتيجية الإفصاح المحاسبي لمثل تلك المنشآت، حيث يدل إختيار منشأة الأعمال للمراجع الخارجي المتخصص في نفس نشاطها، يعد إتجاه لتحسين مستوي إفصاحها المحاسبي، وإستراتيجية التخصص النوعي تقوم بمساعدة منشآت الأعمال بالالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي حسب ما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية (ليبب، 2005، ص102).

ومما سبق يمكننا القول بأن هناك علاقة طردية قوية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي ودرجة جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية لمنشآت الأعمال الخاضعة للمراجعة من قبل مراجع خارجي متخصص في نفس مجالات أنشطتها.

2-2-4 أهم مخاوف تطبيق إستراتيجية التخصص النوعي للمراجع الخارجي

على الرغم من المزايا المتعددة ومدى الأهمية التي يحتلها التخصص النوعي للمراجع الخارجي في مهنة المراجعة الخارجية إلا أنه يواجه بعض القيود والانتقادات، والتي كان من أهمها ما يلي:

2-2-4-1 التخوف من نقل المراجع الخارجي المتخصص لبعض المعلومات السرية للمنشآت المنافسة

قد يؤدي تخصص المراجع الخارجي إلى تكليفه بمراجعة أكثر من شركة تعمل في نفس النشاط، الأمر الذي يمكنه في معرفة قدراً كبيراً من المعلومات عن هذه الشركات، والتي عادة ما تكون شركات منافسه لبعضها البعض، وقد تتخوف بعض هذه الشركات من تقديم المراجع الخارجي

لبعض المعلومات السرية إلى الشركات المنافسة، فعلى سبيل المثال ترتب على إندماج كلاً من منشأة المراجعة Ernst Whiney ومنشأة مراجعة Arthur Young في عام 1989، أن أصبح الكيان الجديد يراجع شركتين متنافستين وهما شركة Pepsi وشركة Cocacole، فقد أدى الأمر إلي تخوف شركة Pepsi وجعلها تتعاقد مع مراجع خارجي آخر (Kwon, 1996, P.59).
و بموجب تشريعات مختلفة تم إلزام المراجع الخارجي بالحفاظ علي سرية معلومات عميل المراجعة، ومنها الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية، فقد نص على ما يلي يلتزم المحاسبون بالحفاظ علي سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل أو صاحب العمل أثناء قيامهم بعملهم المهني، وقد سبق وتم الإشارة إلي ضرورة تمتع المراجع المتخصص بالنزاهة والأمانة في الصفات الواجب توفرها في أي مراجع وليس المتخصص فقط.

2-2-4-2 مخاوف تقليص الخبرات العامة التي يتمتع بها المراجع الخارجي

إن التخصص النوعي للمراجع الخارجي قد يؤدي إلى تراجع محتمل في توسيع الخبرة العامة للمراجع في مهنة المراجعة الخارجية. أن تخصص المراجع في نوع نشاط محدد، لا يعني عدم إحتياجه إلى الخبرة العامة، فالمراجع الخارجي في حاجة ضرورية إلى الخبرة العامة جنباً إلى جنب مع الخبرة المتخصصة، ويمكن القول أيضاً في هذا المقام أن المراجع الخارجي المتخصص نوعياً لديهم فرص أكبر لتطوير معرفة متعمقة وكبيرة في القطاع الذي تخصصوا فيه، مثل هذه المعرفة الكبيرة قد تزيد من دوافع ورغبة المراجع الخارجي في أن يحافظوا عليها وخصوصاً إذا كان لديهم عملاء كثيره في هذا القطاع مما يؤدي في النهاية إلى عمليات مراجعة أكثر كفاءة وفعالية (منصور، 2015، ص63). على أنه يمكن التغلب على تقليص الخبرات العامة عن طريق إعلام المراجع الخارجي أن التخصص لن يغني عن المعرفة والخبرة العامة التي يجب أن يتمتعوا بها، وخاصة وأن العديد من الأنشطة والصناعات المختلفة ليست مستقلة، فقد تؤثر صناعة معينة على صناعة أو صناعات أخرى، ومن الأمثلة الدالة على ذلك العلاقة بين كلاً من صناعة الأسمنت والحديد والصلب والتشييد (منصور، 2007، ص262).

وبناءً علي ما سبق يري الباحثين ضرورة تخصص المراجع الخارجي بنوع نشاط معين
بعد فترة زمنية لا تقل عن خمس سنوات في الواقع العملي في سوق المراجعة واكتساب المعرفة والخبرات الكافية والمهارات الفنية المكتسبة من المجالات المختلفة والتي قد تتوفر في مجال وبيئة عمل معينة دون الأخر، ومن هنا تأتي ضرورة التخصص بعد اكتساب المعرفة العامة مما يساعد على تحديد نوع النشاط الذي يتفق مع ميولة ورغبته للتخصص في مراجعته، وينتج عن ذلك رفع كفاءة وجودة عملية المراجعة.

2-2-4-3 خلق الإحتكار بمهنة المراجعة

يؤدي التخصص النوعي إلى خلق سيطرة من قبل بعض مقدمي خدمات المراجعة في قطاع إقتصادي معين، من خلال حصول هؤلاء المراجعين المتخصصين على حصص سوقية قطاعية مؤثرة، مما يضعف المنافسة في سوق خدمات المراجعة ويزيد من الإقتراب من حالة إحتكار القلة السوقية بقطاعات النشاط المختلفة، مما يؤثر بصورة غير إيجابية علي جودة خدمة المراجعة (منصور، 2015، ص64). أن مراجع الحسابات المتخصص لا يمتلك المعرفة الخاصة بالقطاع فقط، ولكن لديهم أيضاً دوافع قوية لتقديم خدمات مراجعة ذات جودة مرتفعة، وعندما تقوم مكاتب المراجعة بتطوير خبرتها في قطاع إقتصادي معين من خلال الإستثمار في الموارد والتكنولوجيا حتى تكون متخصصة في هذا القطاع، فإن خوف هذه المكاتب من خطر فقدانها لهذه الشهرة إذا قدمت عملية مراجعة ذات جودة منخفضة يجعلها حريصة كل الحرص على تقديم عمليات مراجعة ذات جودة عالية (الإبياري، 2008، ص31).

ويري الباحثين أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي لا يخلق إحتكار في سوق المراجعة
وذلك لأن السوق مفتوح لجميع المراجعين وجميع مكاتب المحاسبة والمراجعة ولديهم الحرية الكاملة في إختيار أي قطاع إقتصادي للتخصص في أو التخصص في أكثر من قطاع، بالإضافة إلي حرية

عميل المراجعة في إختيار المراجع للحصول علي خدمة المراجعة وإنه غير مجبر علي مراجع محدد، وبالتالي لا يكون هناك إحتكار في سوق المراجعة.

2-2-5 مداخل قياس التخصص النوعي للمراجع الخارجي

إن توفر المقاييس اللازمة للحكم علي التخصص النوعي للمراجع الخارجي، يصبح أمراً ضرورياً حتي لا يكون ذلك مدخلاً للتلاعب في ممارسة مهنة المراجعة من قبل البعض، ولقد إهتمت العديد من الدراسات السابقة بتحديد مداخل قياس التخصص النوعي للمراجع الخارجي وتم حصرها في ثلاث مداخل وهم:

2-2-5-1 مدخل الحصة السوقية

ويفترض هذا المدخل أن درجة التخصص النوعي لمؤسسات المراجعة يمكن أن تكتشف من خلال مراقبة الحصة النسبية لسوق مؤسسات المراجعة التي تم وتزود التخصص النوعي بالخدمات، حيث أن مؤسسات المراجعة التي لديها حصة أكبر من سوق قطاع إقتصادي معين لديها معرفة متخصصة أعلى بشأن هذا القطاع أيضاً (Omidfar and Moradi, 2015, P.401).
وطبقاً لهذا المدخل فإن هناك عدة مقاييس مستخدمة لقياس مدي التخصص النوعي للمراجع الخارجي ومن هذه المقاييس:

أ- الحصة السوقية علي أساس الأتعاب

يتمثل هذا المقياس في نسبة أتعاب المراجعة التي تحصل عليها مؤسسة المراجعة من قطاع أو نشاط معين إلي إجمالي أتعاب المراجعة المدفوعة من قبل جميع المنشآت العاملة بهذا النشاط (Krishnan, 2003, PP.7-8).

ونظراً لعدم توافر الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأتعاب عملية المراجعة في معظم الأحيان نجد أن معظم الدراسات التي تمت في هذا الشأن قامت بإستخدام مؤشرات أخرى تحاول أن تعكس الأتعاب وهذه المؤشرات تتمثل في حجم المبيعات أو حجم أصولهم أو الجذر التريبيعي لتلك الأصول (الخشن، 2010، ص26).

ب- مقياس الحصة السوقية علي أساس قيمة مبيعات العملاء

وأكدت دراسة (Krishnan, 2003, P. 8) أن التخصص يتحقق في هذا المقياس عندما يوجد إختلاف ملحوظ في الحصة السوقية بين مكاتب المراجعة داخل نفس القطاع ويتم تحديد الحصة السوقية كالتالي:

الحصة السوقية = إجمالي مبيعات عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين / إجمالي قيمة مبيعات العملاء داخل نفس القطاع.

ولكي تكون مؤسسة المراجعة متخصصة نوعياً لابد أن يكون الفرق بينها وبين المؤسسة التي تليها في الترتيب 10 % على الأقل (Balsam et al., 2003, P.80) ، وحددتها دراسة (Krishnan, 2003, P. 8) بأنها يجب أن تزيد عن 15%، بينما أكدت دراسة (Dunn and Mayhew, 2004, P42) انه يجب أن تكون النسبة 20% من إجمالي قيمة مبيعات العملاء في هذا القطاع.

ت- مقياس الحصة السوقية علي أساس الجذر التريبيعي لقيمة مبيعات أو أصول العملاء

ويختلف هذا المقياس عن سابقه في أنه يحاول تخفيض درجة التباين في إحتساب الحصة السوقية بين مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة عملاء ذوي قيمة مبيعات أو أصول مختلفة، وقد إستخدمت بعض الدراسات مقياس الجذر التريبيعي لقيمة المبيعات لإحتساب الحصة السوقية لمكاتب المراجعة، وقد أوضحت تلك الدراسة أن مكاتب المراجعة المتخصصة نوعياً هي تلك التي تحصل علي حصة تزيد عن 15 % من سوق خدمات المراجعة في قطاع معين (Chen et al., 2011, P.894).

استخدمت دراسة (Jiang at el., 2013, P.24) مقياس الجذر التربيعي للأصول لإحتساب الحصة السوقية وتحديد مكاتب المراجعة المتخصصة نوعياً، ومكتب المراجعة المتخصصة نوعياً هو ذلك المكتب الذي يتحصل علي حصة سوقية تزيد عن 20 % من إجمالي الجذر التربيعي لأصول عملاء القطاع.

ث- الحصة السوقية علي أساس عدد العملاء

وفقاً لهذا المقياس تتحدد الحصة السوقية كالآتي (هلال، 2008، ص106):

الحصة السوقية = عدد عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين/عدد العملاء في السوق (داخل نفس القطاع)

وهناك إختلاف حول النسبة التي عندها يتم إعتبار مكتب المراجعة متخصص نوعياً، فقامت دراسة (Craswell et al., 1995, P.302) بتحديد النسبة ب 10% من عملاء قطاع معين، بينما حددتها دراسة (Schauer, 2002, P.15) بنسبة 20 % من العملاء داخل نفس القطاع. ويعتبر مقياس الحصة السوقية الأكثر ملائمة وموضوعية لقياس التخصص النوعي لأنه يتطابق مع متطلبات ومعتقدات العملاء، حيث أن عملاء المراجعة عادة ما ينظرون إلى المراجع الخارجي الذي يراجع أكبر عدد من الشركات في هذا القطاع الذين ينتمون إليه بأنها مراجع خارجي متخصص ويريدوا أن يتعاملوا معه لما له من سمعة ومصداقية كبيرة في هذا القطاع الإقتصادي، وأيضاً بغرض الإستفادة من معرفته بأفضل أنواع الإستراتيجيات والتكنولوجيا التي يمكن إستخدامها في هذا القطاع الإقتصادي.

2-5-2-2 مدخل حصة المحفظة (نسبة الإستثمارات في القطاع)

يقوم هذا المدخل على أساس التمييز بين مكاتب المراجعة بين أنواع القطاعات الصناعية المختلفة، فيأخذ في الإعتبار التوزيع النسبي لخدمات المراجعة والأتعاب المرتبطة التي يتقاضها مكتب المراجعة بين العديد من القطاعات، بحيث يؤخذ كل مكتب بشكل منفرد، ويرى أحد الباحثين أنه وفقاً لهذا المدخل يتم قياس التخصص النوعي للمراجع الخارجي على أساس تشكيلة العملاء لدي مكتب المراجعة، وبذلك يتعامل هذا المدخل مع المكتب على حده وبعيداً عن باقي مكاتب المراجعة الأخرى، ووفقاً لهذا المدخل فإن قيام مكتب المراجعة بإستثمارات جوهرية وتكريس معظم موارده في هذه الصناعة يعتبر مصدر الدخل الرئيسي للمكتب (Neal and Riley, 2004, P.172).

ويمكن أن يقاس التخصص النوعي للمراجع الخارجي وفقاً لهذا المدخل من خلال المقاييس

التالية:

أ- حصة المحفظة على أساس الأتعاب

يتمثل هذا المقياس في نسبة الأتعاب المحصلة بواسطة مؤسسة المراجعة من عملاء قطاع معين إلي إجمالي الأتعاب التي تحصلها مؤسسات المراجعة من جميع عملاء القطاعات المختلفة (الخشن، 2010، ص27).

ونظراً لعدم توافر الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأتعاب فإن معظم الدراسات إستخدمت مبيعات العملاء أو حجم أصولهم أو الجذر التربيعي لتلك الأصول كأساس لتقدير الأتعاب (Krishnan, 2003, P. 9).

ويتم تقدير حصة المحفظة كما أوضحتها دراسة (Neal and Riley, 2004, P.171) كما

يلي:

حصة المحفظة = إجمالي مبيعات عملاء مكتب المراجعة في القطاع /إجمالي مبيعات عملاء المكتب في جميع القطاعات.

ب- حصة المحفظة علي أساس عدد العملاء

يتمثل هذا المقياس في نسبة عدد عملاء مؤسسة المراجعة في قطاع معين مقارنة بإجمالي عدد عملاء المؤسسة في قطاعات مختلفة وقامت احدي الدراسات بإستخدام هذا المقياس ويتم تقدير حصة المحفظة علي أساس عدد العملاء كالتالي (Balsam et al., 2003, PP.80-81):

أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات.....
خليل، محمد أحمد إبراهيم؛ بسيوني، أحمد عادل سعيد؛ عبد الحميد؛ عيد كارم أحمد

حصة المحفظة = عدد عملاء المكتب داخل قطاع معين/ إجمالي عملاء المكتب في جميع القطاعات.

2-2-5-3 مدخل الحصة السوقية المرجحة

يقوم هذا المدخل في قياس التخصص النوعي لمكاتب المراجعة علي الجمع بين المدخلين السابقين في نموذج واحد وإشتقاق مقياس جديد يسمى الحصة السوقية المرجحة، ووفقاً لهذا النموذج يتم ترجيح الحصة السوقية بوزن نسبي وهو حصة المحفظة، ويتم مقارنة هذه الحصة السوقية المرجحة بمقياس آخر هو الحد الأدنى الذي ينبغي أن يحصل عليه مكاتب المراجعة حتي يتم تصنيفه كمكتب مراجعة متخصص نوعياً ويتم تحديده مسبقاً بنسبة 20% (Neal and Riley, 2004,) (PP.173-174)

ووفقاً لهذا النموذج يتم قياس الحصة السوقية المرجحة والحد الأدنى للحصة السوقية المرجحة كالتالي (هلال، 2008، ص108):

الحصة السوقية المرجحة = الحصة السوقية X حصة المحفظة

تقارن بـ

الحد الأدنى للحصة السوقية المرجحة = $\{ (1 / \text{عدد مكاتب المراجعة}) \times 1.2 \} \times (1 / \text{عدد الصناعات})$

حيث أن 1.2 هي عبارة عن معامل يتم إستخدامه حتى يكون الحد الأدنى لمكتب المراجعة يعادل 20 % حتي يتم إعتبار مكتب المراجعة متخصص نوعياً وفقاً لمقياس حصة السوق يجب أن يحصل علي حصة تساوي 20 % مع ملاحظة أن هذا المعامل يتغير وفق أ لعدد مكاتب المراجعة في الدراسة.

وبناءً علي ما سبق يتضح أن هذا المدخل قد يتغلب علي عيوب المدخلين السابقين حيث أنه في حالة وجود صناعات كبيرة الحجم، حيث تكون المنافسة شديدة بين مكاتب المراجعة، فإنه يمكن تصنيف مكتب المراجعة علي أنه متخصص نوعياً إذا إستطاع الحصول علي حصة سوقية مرتفعة بقدر كاف يمكن تعويضها من خلال حصة المحفظة لمكتب المراجعة في الصناعة حتي لو كانت الحصة السوقية أقل من الحد الأدنى المحسوب 20 % حيث أن الحصة السوقية تكون مرجحة بحصة المحفظة وبالمثل في الصناعات صغيرة الحجم فإن مكتب المراجعة يمكن أن يصنف كمكتب متخصص نوعياً إذا إستطاع أن يقوم بتطوير خبرة متخصصة في هذا القطاع وإتباع إستراتيجية تسويقية تؤدي إلي جعل الحصة السوقية أكبر من نسبتها الطبيعية (Neal and Riley, 2004,) (P.174).

ويتضح لدي الباحثين أن أفضل مقياس للتخصص النوعي هو مقياس الحصة السوقية علي أساس عدد العملاء وذلك لأن هذا المقياس يعتمد علي حصة المراجع من عملاء قطاع معين وبالتالي فإنه يعتمد علي قياس التخصص النوعي للمراجع الخارجي بناءً علي الخبرة والمعرفة المتخصصة المكونة لدي المراجع الناتجة عن تعدد عملاء المراجعة داخل نفس القطاع باختلاف الظروف والبيئة العملية لكلاً منهم.

2-3 دور التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي

إن علاقة التخصص النوعي للمراجع الخارجي بالتجنب الضريبي فقد لاقت إهتمام العديد من الباحثين علي المستوى العالمي، بينما الباحثين علي صعيد بيئة الأعمال المصرية لم يلقى إهتمامهم تحليل وإختبار العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي والتجنب الضريبي بالقدر المناسب الملاحظ في بيانات الأعمال الأخرى.

وفي دراسات سابقة، إفترض الباحثون وجود دور معنوي للتخصص النوعي للمراجع الخارجي في الحد من السلوك الإداري الإنتهازي المتعلق بممارسات التجنب الضريبي. لكن نتائج إختبار هذا الإفتراض إختلفت وتنوعت بإختلاف بيانات التطبيق والمقاييس المستخدمة لجودة المراجعة والتجنب الضريبي.

فقد قدمت إحدى الدراسات دليلاً على وجود علاقة بين الخبرة الصناعية للمراجع الخارجي والتجنب الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أكدت أن الشركات التي تعتمد في الخدمات الضريبية علي مراقب حسابات متخصص تتخبط بشكل أكثر في ممارسات التجنب الضريبي خاصة إذا كان مراجع الحسابات هو أيضاً المسؤول عن إعداد إقرار الدخل الضريبي، كما أشارت الدراسة إلى أن الخبرة الكلية للمراجع الخارجي (التخصص النوعي) ترتبط إيجابياً بالتجنب الضريبي، حيث يستطيع المراجع الجمع بين خبرته في المراجعة وخبرته في مجال الضرائب من أجل تطوير إستراتيجيات ضريبية تفيد العملاء في مجال التجنب الضريبي (McGuire et al., 2012, P.975). وأكدت إحدى الدراسات أن مكاتب المراجعة المتخصصة تزيد أتعاب المراجعة التي تنقضاها عن المكاتب غير المتخصصة وقد أشارت الدراسة إلى أن أتعاب المراجعة المتخصصة تتحدد وفقاً للعديد من العوامل المرتبطة بالمخاطر المحتمل أن يواجهها المراجع عند مراجعة الشركة ومن ضمنها المخاطر المرتبطة بممارسات التجنب الضريبي بسبب المسؤولية الواقعة علي عاتقه بسبب إتماده للتقارير المالية للشركة أمام المستخدمين، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين التجنب الضريبي وأتعاب المراجعة المتخصصة حيث يدرك المراجعون مخاطر ممارسات التجنب الضريبي ومن ثم ينعكس ذلك على طلب أتعاب مراجعة أعلى (Martinez and Lessa, 2014, P.95).

وعلي التقييد أكدت إحدى الدراسات علي أن أهم الوسائل للحد من التجنب الضريبي هو التعاقد مع مراجع حسابات متخصص نوعياً يضيفي الثقة علي الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل الإدارة وبالتالي رفع جودة الفحص الضريبي (رضوان، 2020، ص233)، حيث أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساهم بشكل إيجابي وفعال في تحسين جودة المراجعة وبالتالي ضمان مصداقية معلومات القوائم المالية المنشورة لمنشآت الأعمال، وشفافية الإفصاح المحاسبي بها، حيث يرتبط التخصص النوعي للمراجع الخارجي بدرجة جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية لمنشآت الأعمال بدرجة طردية قوية، الأمر الذي يمكن معه التوصل إلى نتيجة هامة ألا وهي أن المنافع المتوقعة من تطبيق التخصص النوعي للمراجع الخارجي في مهنة المراجعة، تتعدى مسألة تدعيم القدرات المهنية للمراجع الخارجي في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح والتجنب الضريبي إلى حد حماية الإقتصاد والإستثمار القومي من خلال إنعكاسه على الإرتقاء بدرجة مصداقية وشفافية القوائم المالية المنشورة لمنشآت الأعمال (Anderson et al., 2004, P.11).

وبسبب أن التلاعب عن طريق الممارسات الضريبية المختلفة مثل التجنب الضريبي من قبل الإدارة في عمليات الربحية يرتبط إرتباط مباشر بالإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة بل والمبدأ الأكثر أهمية، هنا يظهر دور المراجع الخارجي المتخصص نوعياً الذي له القدرة على كشف وتحديد هذه الصور من الممارسات من قبل الإدارة من خلال تحقيق تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وذلك لحماية المستخدمين من إتخاذ قرارات غير صحيحة ومنهم الفاحص الضريبي (الصغير، 2008، ص213).

ومن ناحية أخرى يساعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي في مجال إكتشاف والحد من ممارسات التجنب الضريبي حيث يتيح له فرصاً متزايدة للإلمام بأساليب التجنب الضريبي شائعة الإستخدام في مجال القطاع الذي تخصص في مراجعة وحداته الإقتصادية نظراً لتعدد وتنوع وإختلاف تلك الأساليب من قطاع إلي قطاع إقتصادي آخر، حيث يمكن للمراجع الخارجي حينئذ أن يتحرى من الأساليب والإختبارات التي يستخدمها ما يناسب القطاع الذي تخصص فيه، كما يستطيع تحديد البنود الأكثر عرضه لأساليب التجنب الضريبي ومن ثم زيادة الإختبارات التي يستخدمها في البنود المحتمل أن تتعرض لحالات إتباع أساليب التجنب الضريبي وبالتالي ترتفع الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في مواجهة وكشف ممارسات إدارة الأرباح والتجنب الضريبي (Be´dard et al., 2004, P.14).

ومما لا شك فيه أن المراجع الخارجي المتخصص نوعياً بجانب تملكهم للخبرة والمعرفة اللازمة لإكتشاف ممارسات التجنب الضريبي، فإن الكثير منهم يتمتع بشهرة كبيرة وسمعة طيبة مما يخلق لديه حوافز قوية للكشف والتقرير عن المخالفات أو الممارسات المحاسبية غير المقبولة، وذلك نظراً لتخوفهم من فقد سمعتهم المهنية من ناحية ومن خطر مقاضاة المستخدمين والعملاء من ناحية أخرى (Krishnan, 2003, P.3).

وقامت دراسة بتقييم دور مراجعي الحسابات المتخصصين نوعياً في تقييد إدارة الأرباح من خلال مخصصات خسائر القروض الصناعية المصرفية، فقد قامت الدراسة باستخدام عينة من عدد 1249 بنك من سنة 2002 إلى سنة 2006 وهي الفترة التالية لتنفيذ قانون Act Sarbanes-Oxley (SOX) وإصدار معايير مراجعة جيدة وحدوث الأزمة المالية ولقد توصلت إلي توافر لديها الأدلة علي أن تخصص المراجع الخارجي يجعله أكثر فعالية في الحد من احتمالية زيادة إدارة الأرباح وله دوراً رقابياً فعال في تقييد منشآت الأعمال بإتباع أساليب إدارة الأرباح المحاسبية (Deboskey and Jiang, 2012, P.613).

ومن خلال ما سبق يمكننا القول أن مراجع الحسابات المتخصص نوعياً أفضل من المراجع غير المتخصص في إكتشاف والحد من سلوك إدارة الأرباح بشرط عدم تقديمه للخدمات الضريبية بجانب عملية المراجعة وذلك مما يلي (Reichelt and Wang, 2010, P.652):

أ- يمتلك مراجعي الحسابات المتخصصون المعرفة الكاملة بالممارسات المحاسبية الشائعة في النشاط، مما يعني تزايد القدرة علي تحسين مستوي المصادقية بالقوائم المالية والتحقق من تنبؤات الإدارة، وبالتالي الحد من قيامها بالتلاعب في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية.

ب- يتوافر لدي مراجع الحسابات المتخصص نوعياً دوافع كبيرة لمقاومة ضغوط العميل حول قبول التلاعب في رقم الأرباح لحماية سمعته والحفاظ عليها، كما يتوافر لديه القدرة على إلزام نفسه أولاً ثم عملائه بتطبيق المبادئ والمعايير بهدف تقليل خطر الإفصاح المضلل للمستخدمين.

ت- بسبب أن مراجع الحسابات المتخصص نوعياً إكتسب سمعة جيدة وخبرة في القطاع الذي تخصص فيه وبالتالي لديه حافز لحماية هذه السمعة من أجل الحفاظ على الأتعاب التي يتقاضاها مقابل هذه السمعة.

ومما سبق يتضح للباحثين أن التخصص النوعي لمراجع الخارجي له تأثير سلبي علي التجنب الضريبي وذلك بسبب المعرفة والخبرة المتخصصة للمراجع بنشاط العميل وبيئة الأعمال الخاصة به.

3- الدراسة التطبيقية

يتناول الباحثين الدراسة التطبيقية من خلال الإعتد علي البيانات الكمية المستخرجة من التقارير المالية للشركات محل الدراسة.

3-1 منهجية الدراسة التطبيقية

3-1-1 أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة الإختبارية إلي بيان أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات التجنب الضريبي على عينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية، وذلك باستخدام النموذج الكمي لقياس المتغير المستقل (التخصص النوعي للمراجع الخارجي) والمتغير التابع (التجنب الضريبي)، بالإضافة إلي المتغيرات الضابطة (حجم الشركة، معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، نوع تقرير المراجع) للعلاقة بين متغيرات الدراسة.

3-1-2 مجتمع وعينة الدراسة

اعتمد الباحثين عند اختيار عينة الدراسة على الإجراءات التالية:

أ- الشركات المساهمة المصرية المتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية المصرية، باستثناء البنوك وشركات الخدمات المالية وشركات التأمين وذلك نظراً لطبيعتها الخاصة.

ب- إستبعاد شركات الغاز والبتروك وقطاع المرافق، نظراً لإختلاف معدل سعر الضريبة المطبق على تلك الشركات عن باقي شركات القطاعات الأخرى، وذلك وفقاً لنص المادة "49" من قانون

ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005 بأن تخضع أرباح شركات البحث على البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر 40.55%.
ت- إستبعاد قطاع الإعلام والشركات غير المالية المعفاة من الخضوع للضريبة.
ث- إستبعاد الشركات التي حققت خسائر خلال الفترة محل الدراسة.
وبعد تطبيق الشروط السابقة تبين أن عينة الشركة النهائية محل الدراسة تتمثل في (58) شركة خلال الفترة من (2018- 2022)، والجدول التالي يوضح عينة الدراسة وفقاً للقطاعات المختلفة:

جدول رقم (1)

يوضح عينة الشركات محل الدراسة موزعة وفقاً لقطاعات البورصة المصرية

مسلسل	اسم القطاع	عدد الشركات	النسبة من إجمالي
1	العقارات	11	18.97%
2	الموارد الأساسية	8	13.79%
3	مواد البناء	4	6.90%
4	قطاع الاتصالات	1	1.72%
5	الأغذية والمشروبات	15	25.86%
6	الرعاية الصحية والأدوية	11	18.97%
7	خدمات النقل والشحن	3	5.17%
8	منسوجات وسلع معمره	5	8.62%
	الإجمالي	58	100%

المصدر: إعداد الباحثين.

3-1-3 مصادر الحصول على البيانات

اعتمد الباحثين في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الإختبارية على التقارير المالية المنشورة للشركات محل عينة الدراسة بموقعها الإلكتروني على شبكة الإنترنت، وكذا الموقع الرسمي لبورصة الأوراق المالية المصرية، وموقع مباشر مصر لتداول المعلومات.

3-1-4 نموذج الدراسة وتوصيف وقياس متغيراتها

لإختبار فروض الدراسة سيعتمد الباحثين على إستخدام نموذج الإنحدار الخطى المتعدد "Multiple Linear Regression Model"، والذي ينبنى على أن التجنب الضريبي (المتغير التابع) والذي يتم قياسه من خلال (معدل الضريبة الفعلي النقدي (CETR) وهو يعد دالة في كل من [المتغير المستقل: التخصص النوعي للمراجع الخارجي]، و (المتغيرات الضابطة: حجم الشركة، معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، نوع تقرير المراجع)]، وتم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$\text{TAXAVOID}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{SPEC}_{it} + \beta_2 \text{SIZE}_{it} + \beta_3 \text{LEV}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{TAR}_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث

β_0 : ثابت الإنحدار

β_1 : معامل الإنحدار للمتغير المستقل.

$\beta_2 - \beta_5$: معاملات الإنحدار للمتغيرات الضابطة.

TAXAVOID_{it} : مستوى التجنب الضريبي للشركة (i) في السنة (t).

SPEC_{it} : التخصص النوعي للمراجع الخارجي الذي يراجع الشركة (i) في السنة (t).

SIZE_{it} : حجم الشركة (i) في السنة (t).

LEV_{it} : الرافعة المالية (نسبة المديونية) للشركة (i) في السنة (t).

أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات.....
خليل، محمد أحمد إبراهيم؛ بسبوني، أحمد عادل سعيد؛ عبد الحميد؛ عيد كارم أحمد

ROA_{it}: معدل العائد على الأصول للشركة (i) في السنة (t).
TAR_{it}: نوع تقرير المراجع الذي تنتمي له الشركة (i) في السنة (t).

رقم (2)

التعريف الإجرائي لمتغيرات الدراسة وكيفية قياسها

التعريف الإجرائي للمتغيرات	المتغيرات		
	رمز المتغير	اسم المتغير	نوع المتغير
TAXAVOID_{it} = معدل الضريبة القانوني المطبق بالدولة (22.5%) - معدل الضريبة الفعلي النقدي الحالي " CETR _{it} " للشركة (i) في السنة (t). حيث : معدل الضريبة الفعلي النقدي الحالي " CETR _{it} " = (مصروف ضريبة الدخل الحالية للشركة - مصروف ضريبة الدخل المؤجله الحالية) (i) في السنة الحالية (t) ÷ صافي الأرباح قبل الضرائب للشركة (i) في السنة الحالية (t). كما سيتم استخدام معدل الضريبة الفعلي النقدي الحالي " CETR _{it} " كمقياس عكسي لمستوى التجنب الضريبي، حيث كلما إنخفض معدل الضريبة الفعلي الحالي عن معدل الضريبة القانوني المطبق كلما زاد مستوى التجنب الضريبي للشركة، وكلما زاد معدل الضريبة الفعلي الحالي وقرب من معدل الضريبة القانوني المطبق كلما إنخفض مستوى التجنب الضريبي للشركة.	TAXAVOID_{it}	مستوي التجنب الضريبي	المتغير التابع
متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان المراجع الخارجي متخصص نوعياً ، ويأخذ (0) لغير ذلك .	SPEC_{it}	التخصص النوعي للمراجع الخارجي	المتغير المستقل
الوغارتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام للشركة (i) في السنة (t).	SIZE_{it}	حجم الشركة	المتغيرات الضابطة
(نسبة المديونية) تقاس عن طريق قسمة إجمالي الإلتزامات على إجمالي الأصول في نهاية العام للشركة (i) في السنة (t).	LEV_{it}	الرافعة المالية	
وذلك من خلال قسمة صافي ربح العام على إجمالي الأصول في نهاية العام للشركة (i) في السنة (t).	ROA_{it}	معدل العائد على الأصول	
متغير وهمي يأخذ (0) إذا كان نوع التقرير نظيف، و (1) لغير ذلك.	TAR_{it}	نوع تقرير المراجع	

المصدر: إعداد الباحثين.

ومن خلال العرض السابق فقد تم تحديد طرق قياس متغيرات الدراسة المختلفة من خلال الدراسات السابقة كما يلي:-

1-4-1-3 المتغيرات التابعة

مستوي التجنب الضريبي فقد إهتمت العديد من الدراسات بكيفية قياس مستوى التجنب الضريبي، ومن هذه الدراسات:

(McGuire et al., 2012 & Bauer et al., 2012 & Chun-Yan and Chen., 2016 & Kanagaretnam et al., 2016 & Lestari and Nedya, 2019 & Lee and Kao, 2018 & Salehi et al., 2020)

وأختلفت طرق القياس مستوى التجنب الضريبي حول (مقياس معدل الضريبة الفعال، الفروق الضريبية الدفترية، الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، معدل التأجيل الضريبي)

والتي سوف يتم توضيح كلاً منها بالإطار النظري الخاص بالتجنب الضريبي، ولكن بناءً على إستقراء الدراسات السابقة قام الباحثين بإختيار مقياس معدل الضريبة الفعلي النقدي الحالي لقياس مستوى التجنب الضريبي، ويتم حسابه من خلال (قسمة مصروف ضريبة الدخل للشركة في الفترة الحالية بعد طرح الضرائب المؤجله للشركة في الفترة الحالية ÷ صافي الدخل قبل خصم الضرائب للشركة في الفترة الحالية)، ويرجع سبب إختياره هو انه يمتاز بالقدرة العالية علي إكتشاف كافة ممارسات التجنب الضريبي الدائمة والمؤقتة.

3-1-4-2 المتغير المستقل

التخصص النوعي للمراجع الخارجي فقد إهتمت العديد من الدراسات بكيفية قياس مستوى التجنب الضريبي، ومن هذه الدراسات:

(Schauer, (2002) & Krishnan, (2003) & Neal and Riley (2004) & Dunn and Mayhew (2004) & Chen et al., (2011) & Jiang at el., (2013))

وأختلفت طرق قياس التخصص النوعي للمراجع الخارجي حول (مقياس الحصة السوقية، حصة المحفظة، الحصة السوقية المرجحة) والتي سوف يتم توضيح كلاً منها بالإطار النظري الخاص بالتخصص النوعي للمراجع الخارجي، ولكن بناءً على إستقراء الدراسات السابقة قام الباحثين بإختيار مقياس الحصة السوقية علي أساس عدد العملاء لقياس التخصص النوعي للمراجع الخارجي، ويتم حسابه من خلال

الحصة السوقية = عدد عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين/ عدد العملاء في السوق (داخل نفس القطاع)

وهناك إختلاف حول النسبة التي عندها يتم إعتبار مكتب المراجعة متخصص نوعياً، قامت دراسة (Craswell et al., 1995, P.314)، ودراسة (محمود، ضيف الله، 2023)) بتحديد النسبة ب 10% من عملاء قطاع معين، وأخري حددتها بنسبة 15% (Krishnan, 2003, P.8)، ودراسة حددتها بنسبة 20% من العملاء داخل نفس القطاع (Schauer, 2002, P.15)، ونلاحظ إختلاف الدراسات في تحديد نسبة الحصة السوقية حول التخصص النوعي للمراجع الخارجي في قطاع معين. ولكن إتفق الباحثين مع دراسة كلاً من (دراسة (Craswell et al., 1995, P.314)، ودراسة (محمود، ضيف الله، 2023))، حول تحديد نسبة الحصة السوقية للتخصص النوعي للمراجع بنسبة 10% من القطاع فأكثر، حيث يري الباحثين أن نسبة 10% من قطاع معين كحد أدني للتخصص، تمثل عدد مناسب من الشركات وذلك بسبب زيادة أعداد الشركات في الوقت الحالي بكل قطاع.

ويعتبر مقياس الحصة السوقية الأكثر ملائمة وموضوعية لقياس التخصص النوعي لأنه يتطابق مع متطلبات ومعتقدات العملاء، حيث أن عملاء المراجعة عادة ما ينظرون إلى المراجع الخارجي الذي يراجع أكبر عدد من الشركات في هذا القطاع الذين ينتمون إليه بأنها مراجع خارجي متخصص ويريدوا أن يتعاملوا معه لما له من سمعة ومصداقية كبيرة في هذا القطاع الإقتصادي، وأيضاً بغرض الإستفادة من معرفته بأفضل أنواع الإستراتيجيات والتكنولوجيا التي يمكن إستخدامها في هذا القطاع الإقتصادي.

3-1-4-3 مبررات إضافة المتغيرات الضابطة لنموذج الدراسة

تم تضمين نموذج الإنحدار المستخدم في الدراسة عدد أربعة متغيرات ضابطة (حجم الشركة، معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، و نوع القطاع) بهدف تحييد أثر هذه المتغيرات على المتغير التابع (مستوى التجنب الضريبي)، وفيما يلي مبررات إضافة كل متغير:

أ- حجم الشركة $SIZE_{it}$

نظراً لتنوع أنشطة الشركات كبيرة الحجم وإمتلاكها قوة إقتصادية وبشرية كبيرة مقارنة بالشركات صغيرة الحجم، فإن ذلك يتيح للشركات كبيرة الحجم ممارسة أساليب وأنشطة التجنب الضريبي ومنها على سبيل المثال (ترحيل الأرباح بين أنشطة الشركة المختلفة أو بين فروع الشركة)

بغرض تخفيض العبء الضريبي، وبالتالي فإنه من المتوقع زيادة مستوى التجنب الضريبي في الشركات كبيرة الحجم، ويؤيد ذلك:

(Tandean and Winnie, 2016 & Waluyo, 2019 & Aburajab et al., 2019).

ب- معدل العائد على الأصول ROA_{it}

يستخدم معدل العائد على الأصول لقياس معدل ربحية الشركة وكمؤشر لأداء الشركة، وأظهرت نتائج العديد من الدراسات السابقة

(Huseynov and Klamm, 2012 & Richardson et al., 2013 & Aburajab et al., 2019)

أنه كلما ارتفعت ربحية الشركة تزداد دوافع الإدارة نحو تطبيق أنشطة التجنب الضريبي لتخفيض عبء الضريبة، وبالتالي فإنه من المتوقع وجود علاقة طردية بين معدل العائد على الأصول ومستوى التجنب الضريبي للشركات.

ت- الرافعة المالية (المديونية) LEV_{it}

تستخدم نسبة الرافعة المالية كنسبة لقياس ديون الشركة لتمويل أصولها، ويوضح المستوى العالي لنسبة الرافعة المالية أن الشركة تكون أكثر اعتماداً على الديون لتمويل أصولها وبالتالي زيادة مصروفات الفائدة والتي يتم خصمها من الإيرادات قبل حساب الضريبة مما يترتب عليه تخفيض العبء الضريبي و إنخفاض معدل الضريبة الفعلي، وهو ما يعنى وجود علاقة عكسية بين نسبة الرافعة المالية ومعدل الضريبة الفعلي، وبالتالي فإنه من المتوقع وجود علاقة طردية بين نسبة الرافعة المالية ومستوى التجنب الضريبي للشركات ويؤيد ذلك دراسة (Kanagaretnam et al., 2016)، (مرقص، 2022).

ث- نوع تقرير المراجع الخارجي TAR_{it}

تكون إدارة الشركة مسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أي تحريفات هامة ومؤثرة مثل التجنب الضريبي. وتتحصر مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء الرأي على القوائم المالية المستقلة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أي أخطاء هامة ومؤثرة (شبرو، 2021، ص 63).

يرى الباحثين من خلال العرض السابق ضرورة إضافة نوع تقرير المراجع الخارجي كأحد المتغيرات الضابطة للعلاقة ما بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي والحد من ممارسات التجنب الضريبي. فإذا وجد تحريف جوهري بالقوائم المالية مثل التجنب الضريبي (متغير تابع) فيجب الرجوع إلى تقرير المراجع للتأكد من إذا أشار إلى هذا الخطأ أو كان التقرير نظيفاً. فإذا أشار إلى هذا الخطأ فهذا يدل على أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي يحد من ممارسات التجنب الضريبي والعكس صحيح.

3-2 عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فرض البحث

3-2-1 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

يوضح الجدول رقم (3) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة (التابعة والمستقلة والضابطة) حيث يتضمن عدد المشاهدات لكل متغير والمدي، وأعلى قيمة وأقل قيمة، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (3)

يوضح وصف لمتغيرات الدراسة

Descriptive Statistics					
Variables	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
taxavoid	275	0	0.225	0.0733	0.0903
Size	275	12.7760	27.797	20.749	2.319

Descriptive Statistics					
Variables	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
LEV	275	-2.859	1.2089	0.4576	0.3190
ROA	275	-0.2845	0.766	0.07651	0.0903
الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة المقاسة بمتغيرات وهمية					
Variables	N	Duplicates		RATE	
		0	1	0	1
SPECF	275	108	167	39.27	60.73
TAR	275	191	84	69.45	30.55

المصدر : مخرجات التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول رقم (3) ما يلي:

أظهرت نتائج الإحصاءات الوصفية للمتغير التابع ممارسات التجنب الضريبي (TAXAVOID) على مستوى عينة الدراسة يتراوح بين (0) و(0.225) ، بمتوسط حسابي (0.0733) و إنحراف معياري (0.0903).

فيما يتعلق بالمتغير المستقل تُظهر نتائج التحليل الوصفي لمتغير التخصص النوعي للمراجع الخارجي (SPEC) بعدد مشاهدات (275) مشاهدة منهم (167) مشاهدة تتبع التخصص النوعي بنسبة (60.73%) وعدد (108) بنسبة (39.77%) مشاهدة لا تتبع التخصص النوعي ويتضح مما سبق إقبال عملاء المراجع علي التعاقد مع المراجعين المتخصصين نوعياً لضمان جودة عملية المراجعة.

وفيما يتعلق بنتائج المتغيرات الضابطة: فقد إتضح أن حجم الشركة (SIZ)، تبين للباحث أنه يتراوح بين (12.7760) و(27.797)، بمتوسط حسابي قدره (20.749) وإنحراف معياري (2.319).

وفيما يتعلق الرافعة المالية الشركة (LEV)، فقد تبين للباحث أنه يتراوح بين (-2.859) و (1.2089) بمتوسط حسابي قدره (0.4576)، وإنحراف معياري (0.3190).
وفيما يخص بالعائد علي الأصول (ROA)، فقد تبين للباحث أنه يتراوح بين (-0.2845) و (0.766) بمتوسط حسابي قدره (0.07651)، وإنحراف معياري (0.0903).

أما متغير نوع تقرير المراجع الخارجي (TAR) فقد أظهرت النتائج لعدد مشاهدات (275) مشاهدة تنقسم بين (191) مشاهدة تقرير نظيف، و(81) مشاهدة تقرير غير نظيف، وهو ما يشير إلي أن معظم التقارير المالية لشركات العينة تم إعدادها وفقاً للمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وهي تعبر بعدالة وصدق عن المركز المالي الحقيقي لها، وقد يرجع السبب إلي تعاقد تلك الشركات مع مراجع خارجي متخصص نوعياً.

3-2-2 مصفوفة تحليل الارتباط

تهتم مصفوفة الارتباطات (Correlation Matrix) بتحليل الارتباطات ثنائية المتغير بين متغيرات الدراسة وذلك من أجل التحقق من قوة وإتجاه العلاقات المفترضة بين المتغيرات، بالإضافة الي ذلك تعد مصفوفة ارتباط بيرسون الأداة الأولية لإكتشاف مشكلة الإزدواج الخطى بين المتغيرات التفسيرية. ويشير (Gujarati and Porter, 2009) إلى أن درجة الإزدواج الخطى بين المتغيرات التفسيرية تعتبر مقبولة إذا بلغ معامل الارتباط بين أي منها (0.80) كحد أقصى. وبإلقاء النظر على العلاقة بين متغيرات البحث والمتضمنة بالجدول رقم (4)، يتبين أن الإزدواج الخطى لا يمثل مشكلة في البحث الحالي، حيث أن كل معاملات الارتباط بين المتغيرات التفسيرية في البحث الحالي أقل من (0.80)، حيث بلغ أقصى معامل ارتباط (0.70) تقريباً بين متغيري التخصص النوعي وممارسات التجنب الضريبي.

جدول رقم (4)
نتائج مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

Pearson Correlation						
Variables	TAXAVOID	SPEC	SIZE	LEV	ROA	TAR
TAXAVOID	1					
SPEC	-0.7700***	1				
SIZE	0.1271**	-0.1385**	1			
LEV	-0.0076	-0.0290	0.0368	1		
ROA	-0.0465	0.0810	0.0530	-0.4911***	1	
TAR	0.1836***	-0.0810	-0.1340**	-0.0062	0.1488***	1

***. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (4) ما يلي:

أ- وجود ارتباط سالب معنوي بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي (SPEC) وممارسات التجنب الضريبي (taxavoid)، وتوضح تلك العلاقة الأثر السلبى للتخصص النوعي للمراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي نتيجة الخبرة والمعرفة المتخصصة التي يكتسبها المراجع والتي تساعد على تحقيق جودة عملية المراجعة ومن ثم الحد من ممارسات التجنب الضريبي.
ب- كما يتضح وجود ارتباط سالب معنوي بين حجم الشركة (SIZE)، والتخصص النوعي للمراجع الخارجي (SPEC)، كما يوجد ارتباط موجب ومعنوي بين حجم الشركة (SIZE) وممارسات التجنب الضريبي (taxavoid)، وتتفق تلك النتائج مع نتائج دراسة (محمود، ضيف الله، 2023)، وتوضح تلك العلاقة انه كلما زاد حجم الشركة زاد حجم ممارسات لتجنب الضريبي، وإتجهت نحو التعاقد مع مراجعين غير متخصصين لعدم الكشف عن تلك الممارسات، ويرى الباحثين انه قد يرجع السبب في ذلك هي مشكلة الوكالة التي تزيد كلما زاد حجم الشركة (زريقات وآخرون، 2016، ص319).
ت- كما يوجد ارتباط سالب ومعنوي بين معدل العائد على الأصول (ROA) و الرافعة المالية (LEV).

ث- كما يوجد ارتباط موجب ومعنوي بين نوع التقرير للمراجع الخارجي (TAR) وكلاً من ممارسات التجنب الضريبي (TAXAVOID)، ومعدل العائد على الأصول (ROA).

ج- كما يوجد ارتباط سالب ومعنوي بين نوع التقرير للمراجع الخارجي (TAR) وكلاً من حجم الشركة (SIZE)، والرافعة المالية (LEV).

3-2-3 نتائج تحليل الانحدار

تم الاعتماد على نموذج الانحدار الخطى المتعدد (Multiple Linear Regression Model) لإختبار العلاقة بين المتغير التابع ممارسات التجنب الضريبي (TAXAVOID)، والمتغير المستقل التخصص النوعي للمراجع الخارجي (SPEC) ومجموعة المتغيرات الضابطة (حجم الشركة، الرافعة المالية، معدل العائد على الأصول، ونوع تقرير المراجع)، التي تم الإنتهاء إليها في المبحث السابق، بغرض الوصول إلى المتغيرات المؤثرة في ممارسات التجنب الضريبي (TAXAVOID).

كما تم الاعتماد على طريقة المربعات الصغرى (Ordinary Least Squares) في إختبار نموذج الدراسة لتقدير معالم الانحدار الخطى المتعدد، إذ تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استخداماً في تقدير معالم نماذج الانحدار الخطى، وذلك لأن المقدرات المتحصل عليها بإستخدام هذه

الطريقة تتميز بأنها خطية و غير متحيزة، فمن بين جميع الطرق المستخدمة في تقدير معالم نماذج الانحدار الخطي تتميز مقدرات طريقة المربعات الصغرى بأنها أفضل المقدرات لأنها أقل تباين (عنانى، 2011).

وللحصول على أفضل المقدرات، تم دراسة أهم مشاكل القياس، والتي تضمنت مشكلة عدم إتباع الأخطاء العشوائية للتوزيع الطبيعي، ومشكلة الإزدواج الخطي، ومشكلة إختلاف التباينات، ويمكن إستعراض كيفية الكشف عن تلك المشاكل ومواجهتها وذلك كما يلي:

3-2-3 عدم إعتدالية الأخطاء العشوائية

يعد أحد الإفتراضات الهامة التي يقوم عليها نموذج الانحدار الخطي المتعدد هو أن يتبع الخطأ العشوائى التوزيع الطبيعي حول القيمة المتوقعة بمتوسط يساوى الصفر وتباين ثابت القيمة، ويلاحظ أن الهدف من صياغة هذا الإفتراض هو إمكانية إستخدام الإختبارات الإحصائية لمعالم نموذج الانحدار، ذلك لأنه لا يمكن إستخدام هذه الإختبارات إلا فى ضوء بيانات لمجتمع إحصائي موزع توزيعاً طبيعياً، وقد قام الباحثين بإستخدام إختبار (Shapiro-Wilk)، و وفقاً لنتائج هذا الإختبار والمعروض فى جدول رقم (5) لوحظ أن هذا الفرض غير متحقق فى كل نماذج الدراسة حيث كانت قيمة (P-Value < 0.05)، وبالتالي فإن الأخطاء العشوائية لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي فقدت طريقة المربعات الصغرى أهم شرط من شروط إستخدامها، ولحل هذه المشكلة تم إستخدام أسلوب (Winsorizing) عند مستوى (0.05) وذلك لتحويل القيم الشاذة إلى أقرب قيم مقبولة ومن ثم إختبارها بإستخدام طريقة المربعات الصغرى وتؤيد ذلك دراسة (Hoechle, 2007)، ودراسة (Holzhacker et al., 2015).

جدول رقم (5)

نتائج إختبار (Shapiro-wilk)

Shapiro-Wilk W test for Normal Data

النموذج	Variable	Obs	W	V	Z	Prob > z
	r0	275	0.9229	15.329	6.381	0.00000

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

3-2-3-2 الازدواج الخطى (Multi-collinearity)

من الافتراضات الأساسية التي تقوم عليها طريقة المربعات الصغرى عدم وجود علاقة خطية تامة بين المتغيرات المستقلة، وذلك لأنه فى حالة وجود علاقة خطية تامة بين المتغيرات المستقلة فإنه سيكون من المتعذر الحصول على القيم العددية لتقديرات معالم العلاقة الإقتصادية، بالإضافة إلى ذلك فإن الأخطاء المعيارية للتقديرات ستكون كبيرة جداً وفى هذه الحالة لا يمكن تطبيق طريقة المربعات الصغرى، وقد إستخدم الباحثين معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor) للحكم على ما إذا كانت درجة الإزدواج الخطي فى النموذج خطيرة أم لا، وتوصل إلى أن درجة الإزدواج الخطي منخفضة وغير خطيرة، حيث أن أقصى قيمة لمعاملات تضخم التباين (VIF) تم الحصول عليها 1.17 وكانت لمتغيري الرافعة المالية، ومعدل العائد على الأصول، وهو ما يؤكد عدم وجود خطورة من مشكلة الإزدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة فى نموذج الانحدار، حيث تكون هناك خطورة لمشكلة الإزدواج الخطي عندما تزيد قيمة معاملات تضخم التباين (VIF) عن القيمة (10) (عنانى، 2011). ويوضح جدول رقم (6) نتائج معامل تضخم التباين لمتغيرات الدراسة.

جدول رقم (6)

نتائج معامل التضخم (VIF) لمتغيرات الدراسة

النموذج الأول		المتغيرات
معامل تضخم التباين (VIF)	مقلوب معامل تضخم التباين (1/VIF)	
1.17	0.8557	LEV

أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات.....
خليل، محمد أحمد إبراهيم؛ بسيوني، أحمد عادل سعيد؛ عبد الحميد؛ عيد كارم أحمد

النموذج الأول		المتغيرات
معامل تضخم التباين (VIF)	مقلوب معامل تضخم التباين (1/VIF)	
1.17	0.8518	ROA
1.04	0.9614	SPEC
1.08	0.9232	TAR
1.08	0.9241	Size
1.11		Mean VIF

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

3-3-2-3 مشكلة اختلاف التباينات (Heteroscedasticity)

للتحقق من صحة فرض التباينات، قام الباحثين باستخدام اختبار (White)، وبحسابه كما يتضح في جدول رقم (7) تبين عدم تحقق هذا الشرط، حيث كانت قيمة (P-Value < 0.05) وذلك لكل نماذج الدراسة، ولحل هذه المشكلة تم تطبيق أسلوب (Robust Standard Error)، والذي يصحح الأخطاء المعيارية من أثر مشكلتي عدم ثبات التباينات والإرتباط الذاتي وهذا ما دراسة (Hoechle, 2007)، ودراسة (Holzhacker et al., 2015).

جدول رقم (7)

نتائج اختبار التحقق من مشكلة اختلاف التباينات

النموذج	White's test
	chi2(18) = 63.50 Prob > chi2 = 0.0000

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

4-2-3 تحليل ومناقشة نتائج اختبارات الفروض

بعد التحقق من معالجة مشاكل القياس بنماذج الانحدار المستخدمة في التحقق من مدى صحة فروض الدراسة، يمكن إستعراض ومناقشة نتائج تحليل الانحدار العام التي تم التوصل إليها، ويلخصها الجدول رقم (8)، كما يلي:

1-4-2-3 اختبار فرض الدراسة (H0)

لإختبار صحة فرض الدراسة والقائل أنه "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي"، فقد تم الإعتماد على نموذج الإختبار لإختبار العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي مقيساً بكاملاً من (معدل الضريبة الفعال النقدي (CETR)) مقارنة بمعدل الضريبة القانوني، وفيما يلي عرض وتحليل النتائج الخاصة بالفرض:

جدول رقم (8)

نتائج تحليل الانحدار لبيان دور التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي

مستوى التجنب الضريبي (TAXAVOID)				المتغيرات المستقلة
معامل تضخم التباين (VIF)	مستوى المعنوية (Sig.)	قيمة (t)	معاملات الانحدار (β)	
	0.000***	5.3	0.145	ثابت الانحدار (Constant)
1.04	0.000***	-24.24	-0.158	التخصص النوعي للمراجع الخارجي (SPEC)
1.08	0.354	0.93	0.0011	حجم الشركة (SIZE)

مستوى التجنب الضريبي (TAXAVOID)				المتغيرات المستقلة
معامل تضخم التباين (VIF)	مستوى المعنوية (Sig.)	قيمة (t)	معاملات الانحدار (β)	
1.17	0.268	-1.11	-0.013	الرافعة المالية (LEV)
1.17	0.527	-0.63	-0.021	معدل العائد على الأصول (ROA)
1.08	0.000***	4.15	0.023	نوع تقرير المراجع (TAR)
*** الفروق دالة عند مستوى معنوية 1%، حيث إن (Sig. > 0.01)				
** الفروق دالة عند مستوى معنوية 5%، حيث إن (Sig. > 0.05)				
* الفروق دالة عند مستوى معنوية 10%، حيث إن (Sig. > 0.10)				
معامل التحديد (R^2)				0.337
قيمة (F) المحسوبة				161.76
دلالة اختبار (F)				0
عدد المشاهدات (N)				275

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

بالبقاء النظر على البيانات المعروضة بالجدول رقم (8) يتضح للباحثين مايلي :

أ- القدرة التفسيرية لنموذج البحث والتي تتمثل في قيمة المساهمة النسبية R^2 (معامل التحديد) للنماذج بلغت (0.33) ، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة تفسر ما نسبته (33.7%) للنموذج من التغير في المتغير التابع (ممارسات التجنب الضريبي). وباقي النسبة ترجع إلى الخطأ العشوائي في النموذج نتيجة عدم إدراج متغيرات أخرى لنماذج الدراسة.

ب- وأظهرت نتائج النموذج وجود علاقة سالبة معنوية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي (SPEC) و ممارسات التجنب الضريبي حيث بلغ معامل الانحدار (-0.158) وهي قيمة سالبة ومستوى المعنوية أقل من (0.01) ، بمعنى أنه كلما كان المراجع الخارجي متخصصاً بنوع النشاط الخاص بعمل المراجعة أدى ذلك إلي الحد من ممارسات التجنب الضريبي، نتيجة الخبرة والمعرفة المتخصصة التي يكتسبها المراجع والتي تساعد علي تحقيق جودة عملية المراجعة، وتتفق نتائج الدراسة الحالية مع دراسة (محمود، ضيف الله ، 2023) التي قامت باستخدام نفس مقاييس الدراسة الحالية لقياس تخصص المراجع الخارجي ومستوي التجنب الضريبي وكذلك اتفقت مع دراسة دراسة (خليل، 2019)، دراسة (محمود، 2019).

كما تبين للباحث أن نوع تقرير المراجع الخارجي (TAR) يساعد علي تطوير الفحص الضريبي من خلال علاقته الموجبه والمعنوية بالتجنب الضريبي (TAXAVOID) عند مستوى معنوية (0.01) أي كلما كان هناك تجنب ضريبي بالتقارير المالية كان نوع التقرير غير نظيف ، وهو مايفسر قوة ومعنوية العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي والحد من ممارسات التجنب الضريبي وهو بسبب عدم مسؤولية المراجع عن إعداد التقارير المالية ولكن مسؤولية المراجع تنحصر علي جودة تقريره الذي يعكس حقيقة المركز المالي للشركة في تاريخ محدد بحيادية ونزاهة، فيكون نظيف في حالة خلو التقارير المالية من أي غش أو أخطاء ويكون متحفظ أو يمتنع عن إصدار التقرير إذا وجد غير ذلك، وهو ما يفسر قوة علاقته بالتجنب الضريبي.

ت- ويتضح أن قيمة (P-Value) للنموذج الأول أقل من مستوى المعنوية (0.01) حيث بلغت (0.000)، وقيمة F المحسوبة (161.76).

ث- وعليه فيتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل أي أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي والحد من ممارسات التجنب الضريبي".

4-النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة

4-1 النتائج

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة التطبيقية، توصل الباحثين إلي العديد من النتائج أهمها:

أ- أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي له القدرة علي الحد من ممارسات التجنب الضريبي نتيجة معرفته وخبرته المتخصصة بمجال عميل المراجعة.

ب- أهمية نوع تقرير المراجع الخارجي المتخصص نوعياً لتحديد مدي جودة عملية المراجعة ودورها في الحد من ممارسات التجنب الضريبي، لأن إعداد التقارير المالية ليست مسؤولية المراجع ولكن هي مسؤولية الشركة محل المراجعة، بينما تنحصر مسؤولية المراجع في تقريره الذي يوضح من خلاله الوضع الحقيقي والمركز المالي للشركة بكل حياديه وإستقلال ونزاهة.

ت- أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي هو أحد أهم الإتجاهات الحديثة في مجال المراجعة، وجودة المعلومات المحاسبية وإعادة الثقة لدي الفئات المختلفة المهتمة بمنظمة الأعمال.

ث- إن المراجع الخارجي المتخصص نوعياً في نشاط معين، هو أكثر الأطراف الخارجية فهماً لطبيعة هذا النشاط وطبيعة عملياته وبالتالي هو الأقدر علي تحديد مجالات ممارسة التجنب الضريبي وكيفية مواجهتها أو الحد منها لمنع سلبياتها المتعددة.

ج- وضع تعريف شامل للمراجع الخارجي المتخصص نوعياً في نشاط محدد وهو: مراجع الحسابات الذي يمتلك القدر الكافي من المعرفة المتخصصة والخبرة المهنية المكتسبة من الممارسة المستمرة في مراجعة قطاع إقتصادي معين وكذلك التدريب المناسب في مراجعة نفس القطاع وذلك بعد إكتساب الخبرات العامه للمراجعة الخارجيه بالإضافة إلي مجموعة من الصفات الشخصية والاجتماعية اللازم توافرها في المراجع عامة والتي تساعده علي تقديم خدماته المهنية بالكفاءة والفاعلية المطلوبة وبما يؤدي إلي تحقيق أهدافه المهنية بما يؤهله إلى إصدار تقرير مراجعة لهذا القطاع ذات جودة عالية، وتخفيض مخاطر المراجعة.

ح- إن توفر التخصص النوعي للمراجع الخارجي يحقق الكثير من الأهداف سواء الخاصة بالمراجع ذاته أو الخاصة بمنظمة الأعمال محل المراجعة أو الخاصة بمهنة المراجعة.

4-2 التوصيات

في ضوء وما توصل إليه البحث من نتائج فقد توصلت الباحثين إلي مجموعة من التوصيات وهي:

أ- ضرورة إكتساب المراجع المعرفة العامة أولاً قبل البدء في التخصص وإكتساب المعرفة والخبرة المتخصصة لضمان معرفته بمعايير ومبادئ المهنة ككل، ولتساعده في إكتشاف طبيعة مختلف الأنشطة لتحديد نشاط تخصصه بشكل صحيح.

ب- ضرورة إصدار إرشادات وتشريعات مهنية لمكاتب المراجعة توضح مضمون التخصص النوعي وأهميته وكيفية تطبيقه، وتوافر دليل إرشادي يتضمن أسماء مكاتب المراجعة ونوعية النشاط الذي يتخصص فيه المكتب.

ت- ضرورة العمل علي إلزام مراجعي الحسابات بالتعليم المهني المستمر لإكسابهم الخبرة والتخصص الدقيق في نوع نشاط محدد وذلك من خلال قيام مكاتب المراجعة بعقد دورات متخصصة لهم ليكتسبوا المعرفة المتكاملة عن القطاع الذي تخصص فيه.

ث- ضرورة دعم الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي علي مستوي التنظيم المهني ومنشآت المحاسبة والمراجعة علي حد سواء، من خلال وضع السياسات والإجراءات والخطط والبرامج التطويرية ومتابعة تنفيذها وتحديثها بصورة مستمرة، بما يضمن الإرتقاء بالمستوي المهني لمزاولي المهنة والذي بدوره ينعكس إيجابياً علي جودة المهنة ككل.

ج- يتوجب علي المراجع الخارجي أن يكون علي معرفة وإستيعاب بكافة القوانين والتشريعات التي تؤثر علي تنفيذه لواجباته المهنية.
ح- ضرورة قيام مكاتب المراجعة بتطبيق التخصص النوعي، من خلال تخصيص فريق العمل (المراجعين) بالمكتب علي الأنشطة المختلفة لعملاء المكتب لإستفادة من مزايا التخصص، وضمان جودة عملية المراجعة.
خ- تشجيع منشآت المحاسبة والمراجعة صغيرة الحجم علي الإندماج مع بعضها البعض، وتفعيل مفهوم الكيانات المهنية الكبيرة، لما لها من إنعكاسات إيجابية علي الأداء المهني لمنشآت المحاسبة والمراجعة والمهنة ككل.

3-4 مجالات البحث المستقبلية

في ضوء أهداف ومشكلة البحث وحدود البحث وما توصل إليه من نتائج وتوصيات فقد ظهرت بعض المجالات البحثية المرتبطة بموضوع البحث والتي ينبغي أن يتم بحثها مستقبلاً ومن أهمها ما يلي:

- أ- دراسة العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وجودة تقرير المراجعة.
- ب- دراسة العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي علي جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات الواردة بالتقارير المالية.
- ت- دراسة العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وتطوير الفحص الضريبي.
- ث- دراسة العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وإنهيار أسعار الأسهم.

5- قائمة مراجع البحث

1-5 المراجع باللغة العربية

- الإبياري، هشام فاروق، (2008)، "التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والطبيعة الإقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر: دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد 28، العدد 2، ص 1-62.*
- الخشن، عماد محمد سعدالدين، (2010)، "دراسة أثر تنظيم الخدمات بخلاف مهام المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع علي ممارسات إدارة الربحية"، *رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.*
- الصغير، محمد السيد محمد، (2008)، "دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 22، العدد 2، ص 191-246.*
- بابكر، بشير بكري عجيب، (2018)، "دور التخصص الصناعي للمراجع لدعم الميزة التنافسية"، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 22، العدد 2، ص 743-764.*
- جابر، أحمد محمد، (2010)، "أثر تطبيق المراجع الخارجي لأستراتيجية التخصص النوعي علي جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية"، *رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.*
- حسن، عيد حسن محمد، (2018)، "دراسة العلاقة بين تقديم المراجع الخارجي للخدمات الضريبية ومستوي التجنب الضريبي"، *رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.*
- خطاب، جمال سعد، (2013)، "العلاقة التشابكية بين التخصص النوعي للمراجعين وإدارة الأرباح وإنعكاسات ذلك علي الأداء السوقي لمنشآت الأعمال"، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 17، العدد 4، ص 293-361.*
- خليل، محمد أحمد إبراهيم، (2019)، "دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمنظمات الأعمال-دراسة تحليلية"، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 2، ص 1-48.*

- رضوان، حسن رضوان محمد، (2020)، "إطار مقترح لقياس أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة الفحص الضريبي وإنعكاس ذلك على إدارة الضريبة"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد1، ص ص206-264.
- زريقات، زياد محمد؛ الحداد، لارا محمد؛ الغرابيه، محمد عبدالرحمن، (2016)، "تكاليف الوكالة والحاكمية المؤسسية: دليل من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، الجامعة الأردنية، المجلد12، العدد2، ص ص307-329.
- شبرو، نذير، (2021)، " أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) الخاص بمسؤوليات المراجع في الكشف ومنع الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، *مجلة التنمية الاقتصادية*، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المجلد6، ص ص106-63.
- علي، صالح حامد محمد؛ عبدالرحمن، عبدالرحمن عبدالله، (2013)، "دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد27، العدد2، ص ص169-207.
- عناني، عبدالله، (2011)، "التدقيق الداخلي للائتمان ومخاطره في البنوك التجارية"، *(Doctoral dissertation)*، جامعة يحيى فارس، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
- عوض، أمال محمد محمد، (2006)، "قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات علي جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد30، العدد1، ص ص171-237.
- لبيب، خالد محمد بالمنعم، (2005)، "دور التخصص الصناعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، المجلد42، العدد1، ص ص83-193.
- محمد، محمد محمود سليمان؛ بغدادى، أحمد بغدادى، (2019)، "العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتمثل لتكلفة: دراسة اختيارية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد23، العدد3، ص ص787 - 848.
- محمود، وائل حسين محمد، (2019)، "دور التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الحد ممارسات الفساد المالي: دراسة نظرية وميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد23، العدد3، ص ص1-78.
- محمود، وائل حسين محمد؛ ضيف الله، سمحي عبدالعاطي حامد، (2023)، "أثر التخصص الصناعي وأتعب المراجعة علي ممارسات التجنب الضريبي"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، كلية التجارة، جامعة السادات، المجلد15، العدد3، ص ص1-47.
- مرقص، فوزي عبدالباقي فوزي، (2022)، "أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة علي مستوي التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد4، العدد1، ص ص276-362.
- منصور، أشرف محمد إبراهيم، (2007)، "تقييم التخصص النوعي للمراجع من وجهة نظر أطراف أطراف عملية المراجعة - دراسة نظرية تطبيقية"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد2، ص ص229-284.
- منصور، شيماء منصور محمود، (2015)، "دور التخصص المهني للمراجع في تخفيض عدم تماثل المعلومات: بالتطبيق علي قطاع العقارات بسوق الأوراق المالية المصرية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

- هلال، عبدالله عبد العظيم، (2008)، "تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح: مع دراسة ميدانية في مصر"، *المجلة العلمية التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد3.
- يوسف، أيمن يوسف، (2019)، "أثر تركيز الملكية وحجم مكتب المراجعة على علاقة ممارسات التجنب الضريبي بعوائد الأسهم ومخاطر الشركات: دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد23، العدد4، ص ص1-68.

2-5 المراجع باللغة الإنجليزية

- Aburajab, L., Maali, B., Jaradat, M., and Alsharairi, M. (2019). "Board of directors' characteristics and tax aggressiveness: Evidence from Jordanian listed firms." **Theoretical Economics Letters**, 9(7), 2732-2745.
- Aisyah, S., and Setiyawati, H. (2019). "The effect of executive character and implementation of good corporate governance to tax avoidance (empirical study on companies moving consumer goods sector industry listed in Indonesian stock exchange in 2013-2017)." **Scholars Middle East Publishers**.
- Anderson, U., Kadous, K., and Koonce, L. (2004). "The role of incentives to manage earnings and quantification in auditors' evaluations of management-provided information." **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 23(1), 11-27.
- Annuar, H. A., Salihu, I. A., and Obid, S. N. S. (2014). "Corporate ownership, governance and tax avoidance: An interactive effects." **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 164, 150-160.
- Ariff, A. M. and Hashim, H. A. (2014). "Governance and the value relevance of tax avoidance." **Malaysian Accounting Review**, 13(2).
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., and Larcker, D. F. (2012). "The incentives for tax planning." **Journal of accounting and economics**, 53(1-2), 391-411.
- Audousset-Coulier, S., Jeny, A., and Jiang, L. (2016). "The validity of auditor industry specialization measures." **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 35(1), 139-161.
- Balsam, S., Krishnan, J., and Yang, J. S. (2003). "Auditor industry specialization and earnings quality." **Auditing: A journal of practice and Theory**, 22(2), 71-97.
- 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.
- Be´dard, J., Chtourou, S. M., and Courteau, L. (2004). "The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management." **Auditing: A journal of practice and theory**, 23(2), 13-35.

- Bruehne, A., and Jacob, M. (2019). "Corporate tax avoidance and the real effects of taxation: A review." **Journal Subscription information**, 26, 91-99.
- Carcello, J. V., and Nagy, A. L. (2004). "Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting." **Managerial Auditing Journal**, 19(5), 651-668.
- Chen, H., Chen, J. Z., Lobo, G. J., and Wang, Y. (2011). "Effects of audit quality on earnings management and cost of equity capital: Evidence from China." **Contemporary accounting research**, 28(3), 892-925.
- Chun-Yan, W., and Chen, L. (2016). "Auditor industry expertise and clients' tax avoidance: evidence from China." **Tai Da Guan Li Lun Cong**, 26(2), 1-36.
- Chytis, E., Tasios, S., Georgopoulos, I., and Hortis, Z. (2019). "The relationship between tax avoidance, company characteristics and corporate governance: Evidence from Greece." **Corporate Ownership and Control**, 16(4), 77-86.
- Craswell, A. T., Francis, J. R., and Taylor, S. L. (1995). "Auditor brand name reputations and industry specializations." **Journal of accounting and economics**, 20(3), 297-322.
- Deboskey, D. G., and Jiang, W. (2012). "Earnings management and auditor specialization in the post-sox era: An examination of the banking industry." **Journal of Banking and Finance**, 36(2), 613-623.
- Dunn, K. A., and Mayhew, B. W. (2004). "Audit firm industry specialization and client disclosure quality." **Review of accounting studies**, 9, 35-58.
- Egbunike, F. C., Gunardi, A., Ugochukwu, U., and Hermawan, A. (2021). "Internal Corporate Governance Mechanisms and Corporate Tax Avoidance in Nigeria: A Quantile Regression Approach." **Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis**, 16(1), 20.
- Elder, R. J., Lowensohn, S., and Reck, J. L. (2015). "Audit firm rotation, auditor specialization, and audit quality in the municipal audit context." **Journal of Government and Nonprofit Accounting**, 4(1), 73-100.
- Gao, R. (2016). "An empirical study on the influence of non-debt tax shield on the choice of corporate debt levels----based on the tax preference policy." **International Journal of Business and Social Science**, 7(1), 201-212.
- Gujarati, D. N., and Porter, D. C. (2009). "Basic econometrics." **McGraw-hill**.
- Gupta, S., and Mills, L. F. (2002). "Corporate multistate tax planning: Benefits of multiple jurisdictions." **Journal of Accounting and Economics**, 33(1), 117-139.

- Hammersley, J. S. (2006). "Pattern identification and industry-specialist auditors." **The Accounting Review**, 81(2), 309-336.
- Hanlon, M., and Heitzman, S. (2010). "A review of tax research." **Journal of accounting and Economics**, 50(2-3), 127-178.
- Hoechle, D. (2007). "Robust standard errors for panel regressions with cross-sectional dependence." **The stata journal**, 7(3), 281-312.
- Holzhacker, M., Krishnan, R., and Mahlendorf, M. D. (2015). "The impact of changes in regulation on cost behavior." **Contemporary Accounting Research**, 32(2), 534-566.
- Huseynov, F., and Klamm, B. K. (2012). "Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility." **Journal of Corporate Finance**, 18(4), 804-827.
- Jenkins, D. S., Kane, G. D., and Velury, U. (2006). "Earnings quality decline and the effect of industry specialist auditors: An analysis of the late 1990s." **Journal of Accounting and public policy**, 25(1), 71-90.
- Jiang, L., Jeny-Cazavan, A., and Audoussert-Coulier, S. (2013). "Are-examination of the industry specialist audit fee premium." **In Comptabilité sans Frontières... The French Connection**, pp.1-55.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., and Lobo, G. J. (2016). "Relation between auditor quality and tax aggressiveness: Implications of cross-country institutional differences." **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 35(4), 105-135.
- Karjalainen, J., Kasanen, E., Kinnunen, J., and Niskanen, J. (2023). "Dividends and tax avoidance as drivers of earnings management: Evidence from dividend-paying private SMEs in Finland." **Journal of Small Business Management**, 61(2), 906-937.
- Krishnan, G. V. (2003). "Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?." **Accounting horizons**, 17, 1-16.
- Kwon, S. (1996). The impact of competition within the client's industry on the auditor selection decision. **Auditing**, 15(1), 53-69.
- Kwon, S. Y., Lim, C. Y., and Tan, P. M. S. (2007). "Legal systems and earnings quality: The role of auditor industry specialization." **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 26(2), 25-55.
- Lee, R. J., and Kao, H. S. (2018). "The impacts of IFRSs and auditor on tax avoidance." **Advances in Management and Applied Economics**, 8(6), 17-53.
- Lestari, N., and Nedyia, S. (2019). "The effect of audit quality on tax avoidance." In International Conference on Applied Science and Technology 2019-**Social Sciences Track**, 329-333.
- Mais, R. G., and Patmaningsih, D. (2017). "Effect of good corporate governance on tax avoidance of the company in listed of the Indonesia Stock Exchange (BEI)." **Jurnal STEI Ekonomi**, 26(02), 230-243.

- 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.
- 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.
- Neal, T. and Riley, R. (2004). "Auditor industry specialization and compliance with GASS Reporting Standards." **Auditing Journal of practice and theory**, 23, 169-178.
- Omidfar, M., and Moradi, M. (2015). "The effects of industry specialization on auditor's opinion in Iran." **Mediterranean Journal of Social Sciences**, 6(1), 399-408.
- Prakosa, I. B., and Hudiwinarsih, G. (2018). "Analysis of variables that affect tax avoidance in banking sector companies in Southeast Asia." **The Indonesian Accounting Review**, 8(1), 109-120.
- Rego, S. O., and Wilson, R. (2012). "Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness." **Journal of Accounting Research**, 50(3), 775-810.
- Reichelt, K. J., and Wang, D. (2010). "National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality." **Journal of Accounting Research**, 48(3), 647-686.
- Richardson, G., Taylor, G., and Lanis, R. (2013). "The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: An empirical analysis." **Journal of Accounting and Public policy**, 32(3), 68-88.
- 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.
- 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.
- Satyadini, A. E. (2018). "Empirical approach of tax avoidance risk assessment." **Jurnal Kajian Ekonomi and Keuangan**, 2(1), 52-69.
- Schauer, P. C. (2002). "The effects of industry specialization on audit quality: an examination using bid-ask spreads." **Journal of accounting and Finance Research**, 10(1), 76.
- Scott, W. D .,and Gist, W. E. (2013). "Forced auditor change, industry specialization and audit fees." **Managerial Auditing Journal**, Vol 28, No, 8, PP. 708-734 .
- Sun, J., and Liu, G. (2012). "Auditor industry specialization, board governance, and earnings management." **Managerial Auditing Journal**, 28(1), 45-64.

- Tandeau, V. A., and Winnie. (2016). "The effect of good corporate governance on tax avoidance: An empirical study on manufacturing companies listed in IDX period 2010-2013." **Asian Journal of Accounting Research**, 1(1), 28-38.
- Tjondro, E., and Olivia, V. (2018). "Role of audit committee in tax avoidance of family and non-family firms: Evidence from Indonesia." **Journal of Economics and Business**, 1(3), 368-380.
- Vaez, S. A., and Dorseh, S. S. (2016). "Investigating the Effect of Auditor Specialization in Industry on the Relationship between Tax Avoidance and the Risk of Future Stock Price Crash of Pharmaceutical and Non-pharmaceutical Companies Listed on the Tehran Stock Exchange." **Journal of Health Accounting**, 5(1), 79-106.
- Vega III, J. G. (2014). "Do industry specialist auditors enhance financial reporting quality? A comparative study of the mandatory adoption of IFRS in the European Union." **The University of Texas at San Antonio**.
- Wahab, N. S. A., and Holland, K. (2012). "Tax planning, corporate governance and equity value." **The British Accounting Review**, 44(2), 111-124.
- Waluyo, W. (2019). "The effect of good corporate governance on tax avoidance: Empirical Study of The Indonesian Banking Company." **The Accounting Journal of Binaniaga**, 2(02), 748-762.
- Watts, R. L. (2003). "Conservatism in accounting part I: Explanations and implications." **Accounting horizons**, 17(3), 207-221.