

## أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية "دراسة إختبارية"

دكتور

فوزى عبد الباقي فوزى مرقص

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الزقازيق

### ملخص:

هدف هذا البحث إلى دراسة وإختبار أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المساهمة المصرية، وإجريت الدراسة على عينة مكونة من (٩٨) شركة غير مالية مقيدة بالبورصة المصرية تنتمي إلى (١١) قطاع إقتصادي، بإجمالي (٢٩٤) مشاهدة خلال الفترة من عام ٢٠١٦م حتى عام ٢٠١٨م، ولإختبار فروض الدراسة تم إستخدام نموذج الإنحدار الخطى المتعدد المبني على أن المتغير التابع: (مستوى التجنب الضريبي) مقاساً بإستخدام مقياسين المقياس الأول: الفرق بين معدل الضريبة القانوني المطبق بالدولة وبين معدل الضريبة الفعلية، والمقياس الثاني: معدل الضريبة الفعلية كمقياس عكسي لمستوى التجنب الضريبي، والمتغيرات المستقلة: (التخصص القطاعي لمكتب المراجعة مقاساً بالحصة السوقية، وحجم مكتب المراجعة مقاساً بكونه ينتمي أو لا ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الكبار "Big4")، وتم إستخدام: حجم الشركة، معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، نوع القطاع الذي تنتمي له الشركة) كمتغيرات ضابطة.

وتم التوصل للنتائج التالية: وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية معنوية للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات وهو ما يعنى (قبول الفرض الأول)، ووجود تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية معنوية لحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات وهو ما يعنى (قبول الفرض الثاني)، كما تم التوصل إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية معنوية لكل من (حجم الشركة،

نوع القطاع) و وجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية معنوية لكل من (الرافعة المالية، و معدل العائد على الأصول) على مستوى التجنب الضريبي للشركات.  
الكلمات الأساسية: التخصص القطاعي لمكتب المراجعة، حجم مكتب المراجعة، التجنب الضريبي، معدل الضريبة الفعلية، معدل الضريبة القانوني.

## The Impact of Audit Firm's Industry Specialization and Size on Tax Avoidance Level for Companies Listed on The Egyptian Stock Exchange" An Empirical Study"

Fawzy Abdelbakey Fawzy Morkose

Lecturer, Department of Accounting,

Faculty of Commerce - Zagazig University.

### Abstract:

this research aimed to study and test the impact of Audit firm's industry specialization and size on tax avoidance level for the Egyptian listed companies, using a sample of (98) non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange belonging to (11) economic sectors, with a total of (294) observations during the period from 2016 to 2018, relied on a multiple linear regression model to test the hypotheses of the study, based on the **dependent variable**: (Tax avoidance level) Measuring by Two measures, **the first**: the difference between the legal tax rate applied in the country and the effective tax rate, and **the second**: the Effective Tax Rate "ETR" as an inverse measure of tax avoidance level, The **independent variables**: (Audit firm industry specialization Measuring by the market

share, and Audit firm size Measuring by if it belongs or not belong to one of the big audit firms “Big4”), using: (Firm size, Rate of Return on Assets, Leverage, and the Company Industry type) as a control variables.

**The results of this research find:** A positive effect with a statistically significant for the audit firm industry specialization at the companies tax avoidance level (**acceptance The first hypothesis**), and find A negative effect with a statistically significant for the audit firm size at the companies tax avoidance level (**acceptance The second hypothesis**), and find A positive statistically significant effect for each of (Firm size, Industry type) and a negative statistically significant effect for each of (leverage, and rate of return on assets) on the companies tax avoidance level.

**Keywords:** Audit Firm Industry Specialization, Audit Firm Size, Tax Avoidance, Effective Tax Rate "ETR", and Legal Tax Rate.

## القسم الأول: الإطار العام للبحث

### ❖ مقدمة ومشكلة البحث:

تلعب الضرائب دوراً رئيسياً في الإقتصاد القومي للدولة ، حيث تعد من أهم أدوات السياسة المالية التي تعتمد عليها في توفير حصة مهمة ومتميزة من الإيرادات العامة للدولة، وإعادة توزيع الدخل بما يحقق نوعاً من العدالة الإجتماعية، وبالتالي لها تأثير جوهري على جوانب الحياة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، وهو ما يتزايد معه الحاجة لتحقيق الإلتزام الضريبي من قبل الشركات.(سلامة،

وأخرون، ٢٠١١ & Lanis and Richardson, 2015)

وتعتبر الضرائب علي الدخل من أهم المتغيرات التي تؤثر في حجم سيولة و ربحية الشركة، ونظراً لإهتمام الشركات بتعظيم الربحية فقد أدى ذلك إلى إتجاه بعض الشركات إلى تخفيض العبء الضريبي أو التخلص منه تماماً، وذلك من خلال ترتيب الأمور المالية ومعالجتها بطرق قانونية وأخرى غير قانونية : التخطيط الضريبي Tax Planning والتجنب الضريبي Tax Avoidance والتهرب الضريبي Tax Evasion.(حسن،

٢٠١٨ & Lanis and Richardson, 2015 & Park, et al., 2013)

ويعد التجنب الضريبي ظاهرة عالمية تأخذ مكانها في كل دول العالم الهدف منها تقليل عبء الضرائب التي تدفعها الشركات إلى أقل قدر ممكن من خلال تنظيم شئون الممول المالية بما يتفق مع القوانين والتشريعات الضريبية وإستغلال الإعفاءات والحوافز التي تمنحها قوانين الضرائب في هذه الدول.(حسن، ٢٠١٨ &

عيسى، ٢٠١٥ & Darabi and Mohammad, 2017)

وبالرجوع إلى قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يتبين أنه ألقى على الممول ومراقب الحسابات مهمة إعداد الإقرار الضريبي ، والإقرار بدقة وسلامة حساباتها وتوريد الضرائب المقررة إلى مصلحة الضرائب، ومن هنا تظهر أهمية ودور مراقب الحسابات الخارجي في تقييم مدى صدق وعدالة ما تتضمنه الحسابات و التقارير المالية من معلومات خاصة ما يتعلق بأرباح الشركة، والتحقق من دقة وسلامة الإقرار الضريبي للممول ومقدار الضرائب واجبة الدفع، وهو ما يتطلب من المراجع بذل

العناية المهنية الواجبة واللازمة لضمان أداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبه بما يساعد على إكتشاف الأخطاء و الحد من التلاعب والغش في التقارير المالية. وفي الآونة الأخيرة نتيجة لإنهيار بعض الشركات العالمية ذات الثقل الإقتصادي الكبير، وإرتباط هذا الإنهيار بأخطاء أو غش في حسابات تلك الشركات، وتوجيه الإتهامات والإنتقادات إلى مؤسسات المراجعة الكبيرة إما بسبب المشاركة في الغش والأخطاء أو لعدم الكشف عنها، إزداد إهتمام المنظمات والهيئات المهنية حول العالم بضرورة تطوير أليات عمل المراجع الخارجي لتحقيق جودة عملية المراجعة والحد من الممارسات التي تؤدي إلى التلاعب والغش في التقارير المالية. (مبارك، ٢٠١٨ &

غنيم، ٢٠١٦ & محمود، ٢٠١٩ & Suyono,2018 )

ونتيجة لذلك إهتم العديد من الباحثين بدراسة الخصائص و العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة والمتعلقة بجودة المراجع الخارجي، ومن هذه الخصائص: [ حجم مكتب المراجعة، التخصص القطاعي للمراجع، سمعة المراجع، مدة إرتباط مكتب المراجعة مع العميل]. (إسماعيل، ٢٠١٤ & Christensen,et al.,2014 & صلاح

الدين، ٢٠١٤ & Kanagaretnam, et al.,2016 & Suyono,2018 )

ويرى الباحث أن كلاً من التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة يعدان من أهم خصائص المراجع الخارجي، والتي تؤثر في جودة عملية المراجعة ونتائجها وما يرتبط بها من إكتشاف الأخطاء والغش وأي مخالفات، وبالتالي مواجهة الفساد المالي والحد من الممارسات التي تتبعها الشركات لتعظيم أرباحها والتي منها التجنب الضريبي.

وأكدت العديد من الدراسات على مدى تأثير كلاً من التخصص القطاعي للمراجع وحجم مكتب المراجعة على جودة عمليات المراجعة، حيث توصلت الدراسات التالية:

(عوض، ٢٠٠٦ & متولى، ٢٠٠٦ & محمود، ٢٠١٩ & Havasi and Darabi,2016 & Mukhlasin and Catholic,2018 ) إلى أن التخصص القطاعي للمراجعين يلعب دوراً هاماً في الإرتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ، وذلك من خلال تحسين جودة تخطيط عملية المراجعة وإكتشاف ومواجهة حالات الغش والفساد المالي وأساليب إدارة الأرباح، كما توصلت الدراسات التالية: (Francis and Wang,2008 &

إسماعيل، ٢٠١٤ & Christensen, et al., 2014 & صلاح الدين، ٢٠١٤ & Eilifsen and Knivsfla, 2016 & Kanagaretnam, et al., 2016 (Suyono, 2018) إلى أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم " التي تنتمي إلى Big 4 " أكثر قدرة على ضمان جودة عمليات المراجعة مقارنةً بمكاتب المراجعة صغيرة الحجم. وإمتداداً لتلك الدراسات يرى الباحث أنه من الأهمية بحث و دراسة مدى تأثير كلاً من التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وبالتالي تتمثل مشكلة هذا البحث في محاولة الإجابة على التساؤل التالي:  
ما أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المساهمة المصرية؟

#### ❖ هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المساهمة المصرية، وينبثق عن هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:  
- التعرف على مفهوم التجنب الضريبي والمفاهيم المتعلقة به، والتعرف على الأساليب التي تتبعها الشركات لممارسة التجنب الضريبي، والمنافع والتكاليف المرتبطة به.  
- التعرف على ماهية جودة عملية المراجعة والعوامل المحددة لها والمتعلقة بخصائص جودة المراجع الخارجي.  
- التعرف على طبيعة العلاقة بين التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة وبين مستوى التجنب الضريبي.

#### ❖ أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من خلال مساهمته في:  
١- مساعدة الباحثين والمراجعين وفاحصي الضرائب وغيرهم من الأطراف ذوي الإهتمام والعلاقة بأداء المنشآت في التعرف على: 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 الإيرادات العامة للدولة، وهو ما ينعكس على كافة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة.

٢- توفير دليل من البيئة المصرية عن أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وتوضيح دور المراجع الخارجي في إكتشاف والحد من ممارسات التجنب الضريبي، وبالتالي دفع الشركات إلى الإلتزام الضريبي.

#### ❖ منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث إتمد الباحث على :

- الدراسة النظرية التحليلية للإصدارات والدراسات السابقة المتعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بموضوع البحث محل الدراسة، لتحديد الإطار النظري لجوانب وأبعاد التجنب الضريبي وطبيعة العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وحجم مكتب المراجعة وبين مستوى التجنب الضريبي، وإشتقاق فروض الدراسة.
- الدراسة الإختبارية : عن طريق دراسة وتحليل محتوى البيانات المالية وغير المالية المنشورة في التقارير السنوية لعينة من الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية والتي تنتمي لقطاعات إقتصادية مختلفة، ودراسة وتحليل العلاقات بين متغيرات الدراسة للتأكد من مدى تحقق فروض الدراسة .

#### ❖ حدود البحث:

يقتصر هذا البحث على دراسة أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية والتي تنتمي لقطاعات إقتصادية مختلفة، وذلك بعد إستبعاد الشركات التي تنتمي إلى قطاع البنوك وقطاع الخدمات المالية نظراً لإختلاف طبيعة عملها وسياساتها التمويلية وتقاريرها المالية عن الشركات غير المالية، وكذلك تم إستبعاد شركات قطاع الغاز والبتروول وقطاع المرافق نظراً لإختلاف معدل سعر الضريبة والمعاملة الضريبية لها عن الشركات غير المالية الأخرى، كما تم إستبعاد الشركات المعفاة من الضرائب، وإستبعاد الشركات التي حققت خسائر خلال فترة الدراسة.

## ❖ محتويات البحث:

إنساقاً مع مشكلة البحث ولتحقيق أهدافه، تم تقسيم الجزء التالي من البحث إلى الأقسام التالية: [القسم الثاني: ماهية وأبعاد التجنب الضريبي، القسم الثالث: التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة في الفكر المحاسبي، القسم الرابع: الدراسات السابقة وإشتقاق فروض الدراسة، القسم الخامس: الدراسة الإختبارية، القسم السادس: خلاصة ونتائج البحث والتوصيات والبحوث المستقبلية، المراجع، و ملاحق البحث].

### القسم الثاني: ماهية وأبعاد التجنب الضريبي:

سيحاول الباحث من خلال هذا الجزء من البحث إيضاح الجوانب التالية: [ مفهوم التجنب الضريبي - المفاهيم ذات العلاقة بالتجنب الضريبي - الدوافع والعوامل المحفزة على ممارسة التجنب الضريبي- الآثار المترتبة على ممارسة التجنب الضريبي- آليات وأساليب ممارسة التجنب الضريبي- مقاييس التجنب الضريبي- إجراءات وأساليب مكافحة ممارسات التجنب الضريبي].

### ١/٢ - مفهوم التجنب الضريبي Tax Avoidance:

من خلال إستقراء وتحليل الدراسات السابقة نجد أنها قدمت العديد من التعريفات للتجنب الضريبي، ومن هذه التعريفات:

عرفت دراسة (Chen et al.,2010) التجنب الضريبي على أنه تخفيض للربح الخاضع للضريبة من خلال أنشطة التخطيط الضريبي القانونية أو المشكوك في قانونيتها أو غير القانونية.

و عرف (صديق، ٢٠١١) التجنب الضريبي بأنه كل ميزة يحصل عليها الممول تؤدي إلى إعفاءة من الإلتزام الضريبي أو تخفيضه دون أن يعد متهرباً من الضريبة. وأوضحت دراسة (Lietz,2013) أن هناك نوعين للتجنب الضريبي: **التجنب الضريبي المقبول** وهو الذي يتوافق مع روح القانون مثل الإستثمار في مجالات معفاة من الضريبة أو في مجالات منخفضة الضريبة، و**التجنب الضريبي التعسفي** وهو الذي يخالف روح القانون ويقترّب من التهرب الضريبي مثل إستخدام



ممارسات إدارة الأرباح لتخفيض الدخل وإستخدام الملاجئ الضريبية عن طريق إستغلال أسعار التحول بين الفروع فى الدول المختلفة.

والتجنب الضريبي وفقاً لدراسة (Knuutinen,2013) هو تصرفات الممولين فى حدود القانون والتشريع الضريبي بغرض تخفيض مقدار الضريبة المدفوعة لتحقيق وفورات ضريبية.

ووفقاً لدراسة (Hansen,2015) يعتبر التجنب الضريبي من الممارسات الضريبية المشروعة والقانونية، إلا أنه سلوك غير أخلاقي يتضمن إستغلال ثغرات القانون الضريبي والمناطق الرمادية بالقانون.

وعرفته منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) بأنه عبارة عن قيام الممول بترتيب أموره بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق مع القانون ولكنها تتعارض مع قصد المشرع.

وعرفت دراسة (Payne and Raiborn,2018) التجنب الضريبي المقبول بأنه ممارسات قانونية وأخلاقية تهدف إلى تخفيض المدفوعات الضريبية من خلال الإستفادة من المزايا الضريبية القانونية المقررة مع الإفصاح الكافي والصادق عن الموقف الضريبي، بينما التجنب الضريبي الإنتهازي "التعسفي" هو ممارسات قانونية وغير أخلاقية تهدف إلى تخفيض المدفوعات الضريبية من خلال الإستفادة من الثغرات القانونية والتفسيرات الملتوية لنصوص القانون.

**وفى ضوء ما سبق يمكن تعريف التجنب الضريبي:** بأنه عبارة عن الممارسات والأساليب التي يقوم بها الممول لتخفيض العبء الضريبي إلى أقل قدر ممكن، وذلك إما عن طريق الإستفادة من المزايا التي منحها له القانون الضريبي وبما يتوافق مع روح القانون ومقصد المشرع الضريبي وهو ما يطلق عليه "التجنب الضريبي المقبول"، أو عن طريق إستغلال الثغرات والمناطق الرمادية بالقانون والخروج عن روح القانون ومقصد المشرع الضريبي والإقتراب من التهرب الضريبي وهو ما يطلق عليه "التجنب الضريبي التعسفي".

## ٢/٢ - المفاهيم ذات العلاقة بالتجنب الضريبي:

هناك مصطلحان يتم الخلط بينهما وبين التجنب الضريبي هما: التخطيط الضريبي، والتهرب الضريبي، وفيما يلي عرض لهاذين المصطلحين والفرقة بينهما وبين التجنب الضريبي:

### (أ) - التخطيط الضريبي Tax Planning:

يقصد بالتخطيط الضريبي وضع الخطط وتحديد الوسائل التي تستخدم لتخفيض الإلتزامات الضريبية على المدى طويل الأجل، حيث يقوم الممول بمجموعة من الإجراءات والسياسات لتنظيم شئونه بما يمكنه من التعامل مع القوانين والتشريعات الضريبية لتخفيض العبء الضريبي إلى أقل قدر ممكن، وتكون محصلة تلك الإجراءات والسياسات إما تجنب ضريبي مقبول أو تجنب ضريبي تعسفي أو تهرب ضريبي. (صديق، ٢٠١١ & Lietz, 2013 & عيسى، ٢٠١٥ & Armstrong et al., 2015 & بدوى وعمرو، ٢٠١٦ & شاهين، ٢٠١٧ & حسن، ٢٠١٨)

ويلاحظ مما سبق أن مفهوم التخطيط الضريبي يقترب كثيراً من مفهوم التجنب الضريبي، ولكن يمكن القول:

- أن التخطيط الضريبي هو الوسيلة، والتجنب الضريبي هو أحد أهدافه، حيث أن محصلة التخطيط الضريبي إما تجنب ضريبي أو تهرب ضريبي، وبالتالي فالتخطيط الضريبي أشمل وأعم من التجنب الضريبي.
- في التخطيط الضريبي يتم تنظيم أوضاع الممول الضريبية على المدى طويل الأجل، بينما يقتصر التجنب الضريبي على تحقيق وفورات ضريبية نقدية في المدى القصير.

### (ب) - التهرب الضريبي Tax Evasion:

يعرف التهرب الضريبي على أنه ممارسات غير قانونية وغير أخلاقية تهدف إلى عدم دفع الضرائب المستحقة قانوناً، لإعتماداً على إجراءات وممارسات تنطوي على خروقات ومخالفات لأحكام ونصوص القانون والتشريع الضريبي، ويتم ذلك عن طريق التلاعب والإحتيال والغش من جانب الممول، حيث يعتمد إخفاء البيانات أو تقديم إقرار ضريبي يحتوى على بيانات خاطئة ومزيفة، مثل الإفصاح عن دخل أقل مقارنة بالدخل الحقيقي أو

تضخيم التكاليف واجبة الخصم، ويعتبر التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون. (صديق، ٢٠١١ & Knuutinen, 2013 & عيسى، ٢٠١٥ & Hansen, 2015 & شاهين، ٢٠١٧ & حسن، ٢٠١٨ & Payne and Raiborn, 2018) ومما سبق يمكن القول:

- أن كلاً من التجنب الضريبي والتهرب الضريبي متشابهان في الغاية (وهي تخفيض العبء الضريبي إلى أقل قدر ممكن أو عدم دفع الضرائب)، ولكنهما مختلفان في الوسيلة (حسب أنه في التجنب الضريبي يقوم الممول بإستغلال المزايا والإعفاءات المقررة والتي يسمح بها القانون الضريبي، بينما في التهرب الضريبي يتم مخالفة أحكام ونصوص القانون الضريبي أو الإحتيال عليه).
- أن التجنب الضريبي سلوك لا يجرمه القانون، بينما التهرب الضريبي سلوك يجرمه القانون.
- يقوم ممارسي التجنب الضريبي بالإفصاح عن بياناتهم ومعاملاتهم إلى الإدارة الضريبية وعدم الإخفاء العمدى، بينما يتعمد ممارسي التهرب الضريبي عدم الإفصاح عن كل البيانات والمعاملات إلى الإدارة الضريبية أو الإفصاح عن بيانات خاطئة ومزيفة.
- في التجنب الضريبي يقوم الممول بإعداد الإقرار الضريبي بالشكل الذى يتطلبه القانون ولكن بطرق تجعل معاملته الضريبية مختلفة عما يقصده المشرع الضريبي، بينما في التهرب الضريبي يقوم الممول بطمس أو تشويه طبيعة المعاملات وحقيقتها ويقدم إقرار ضريبي ينطوى على بيانات مزيفة وبشكل مخالف لما يتطلبه القانون والتشريع الضريبي.

### ٣/٢- الدوافع والعوامل المحفزة على ممارسة التجنب الضريبي:

- إن الضريبة على الدخل تمثل عبء ضريبي يتم إقتطاعه من إيرادات الشركة، وهو ما يؤدي إلى خفض صافى 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: (Annur et al., 2014 & عيسى، ٢٠١٥ & محمود، ٢٠١٧ & حسن، ٢٠١٨) زيادة التدفقات النقدية للشركة مما يوفر فرصاً لتحقيق المزيد من الإستثمار، بما يعظم قيمة الشركة.

- إتاحة المزيد من التوزيعات النقدية، مما ينعكس على أرباح وعوائد الأسهم ويعود بالنتفع على حملة الأسهم والإدارة والعاملين بالشركة.  
- استخدام تلك الوفورات في تحسين الوضع المالي للشركة في الأجل القصير، وسداد أي التزامات طارئة، وتدعيم مركز الشركة أمام جهات التمويل المختلفة.  
- تعظيم ربحية الشركة وتقوية مركزها المالي، مما يجعل أسهم المنشأة أكثر جاذبية.  
وبالإضافة إلى الدوافع السابقة، هناك عدة عوامل تحفز على ممارسة التجنب الضريبي منها: (Bayar et al.,2018 & عيسى، ٢٠١٥ & يوسف، ٢٠١٩)

- رغبة الشركة في تحقيق وفورات نقدية لمواجهة التزاماتها المالية.  
- رغبة المديرين في إظهار مدى كفاءتهم في الإدارة وتحقيق الإستقرار المالي للشركة، وبالتالي الحصول على 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.  
- ضعف آليات الرقابة والحوكمة، وضعف منظومة العقوبات الضريبية.  
٤/٢ - الآثار المترتبة على ممارسة التجنب الضريبي.

يترتب على ممارسة التجنب الضريبي العديد من الآثار والتي تنعكس على كل من: الشركات الممارسة للتجنب الضريبي من جهة، وعلى المجتمع بشكل عام من جهة أخرى، ويتضح ذلك على النحو التالي:

١/٤/٢ - الآثار المترتبة على ممارسة التجنب الضريبي بالنسبة للشركات الممارسة له:  
يترتب على ممارسة الشركات للتجنب الضريبي العديد من الآثار الإيجابية والسلبية، وتتمثل الآثار الإيجابية في تحقيق تلك الشركات لوفورات نقدية نتيجة لتخفيض وتدنية المدفوعات الضريبية، وبالتالي تعظيم صافي الدخل بعد الضرائب، وهو ما ينعكس على أرباح وعوائد الأسهم ويعود بالنتفع على حملة الأسهم والإدارة والعاملين، ويدعم نجاح العمليات التشغيلية للشركة، ويوفر المزيد من فرص الإستثمار وبالتالي تعظيم قيمة الشركة. (Armstrong et al.,2012 & Annuar et al.,2014 & عيسى، ٢٠١٥ & محمود، ٢٠١٧ & حسن، ٢٠١٨)

أما الآثار السلبية فتتمثل في التكاليف والمخاطر التي قد تتحملها الشركات نتيجة ممارسة التجنب الضريبي، ومنها ما يلي: (Rego and Wilson,2012 & عيسى، ٢٠١٥)

- الأتعاب المدفوعة للمحاسبين والمحامين لمساعدة الشركة في ممارسة التجنب الضريبي.
- احتمال فقد سمعة الشركة أو الإضرار بها، إذا تم إكتشاف المجتمع لممارسة الشركة للتجنب الضريبي، وهو ما قد يؤثر على اتجاهات المستثمرين ويؤدي إلى انخفاض الحصص السوقية للشركة.
- احتمال أن يصاحب التجنب الضريبي ممارسات إدارية إنتهازية، وذلك من خلال استخدام الإدارة لبعض الأنشطة الغامضة لممارسة التجنب الضريبي، والتي تساعد على إخفاء تلك الممارسات الإنتهازية وإستغلال ذلك في تحقيق مصالحهم الشخصية.
- تعرض الشركة إلى عقوبات من قبل مصلحة الضرائب في حالة إكتشاف قيام الشركة بممارسة التجنب الضريبي التعسفي وتكرارها لذلك.
- احتمال انخفاض أسعار الأسهم كرد فعل لإكتشاف ممارسة الشركة للتجنب الضريبي التعسفي.

#### ٢/٤-٢- الآثار المترتبة على ممارسة التجنب الضريبي بالنسبة للمجتمع:

- للتجنب الضريبي آثار سلبية على المجتمع لا يمكن تجاهلها منها: (حسن، ٢٠١٨ & صديق، ٢٠١١)
- التأثير على 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.
  - التجنب الضريبي يوجه الممولين إلى الإستثمار في الأنشطة والمجالات التي ينخفض فيها الأعباء الضريبية، وترك الأنشطة والمجالات التي يزيد فيها العبء الضريبي بالرغم من أنها قد تكون أكثر أهمية أو فائدة للإقتصاد ككل مما قد يضر المجتمع بوجه عام.
  - يؤدي التجنب الضريبي إلى تقليل الإيرادات الضريبية مما قد يؤثر على الموازنة العامة للدولة.

## ٥/٢- آليات وأساليب التجنب الضريبي:

تتعدد وتتنوع الآليات والأساليب التي تلجأ إليها الشركات لممارسة التجنب الضريبي، وفيما يلي عرض لأهم تلك الآليات والأساليب: ( Armstrong et al.,2012 & Knuutinen,2013 & Anuar et al.,2014 & Klassen,2017 & Hansen,2015 & عيسى، ٢٠١٥ & محمود، ٢٠١٧ & حسن، ٢٠١٨ & يوسف، ٢٠١٩ & إبراهيم، ٢٠١٨ & شاهين، ٢٠١٧ )

١/٥/٢- إختيار الشكل القانوني للشركة: فقد يلجأ الممول قبل بدء مشروعه إلى إختيار شكل قانوني معين للشركة يساعده على تخفيض العبء الضريبي، حيث تختلف المعاملة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين عن المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الاعتبارية، فوفقاً لقانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م وأخر تعديلاته تفرض الضريبة على 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 ٢٢.٥% من صافي الأرباح السنوية بإستثناء أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي حيث تخضع للضريبة بسعر ٤٠% كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠.٥٥%.

٢/٥/٢- الإستفادة من الإعفاءات الضريبية التي نص عليها القانون: وذلك من خلال توجيه الإستثمارات نحو الأنشطة والمجالات المعفاة من الضريبة أو التي يكون عبئها الضريبي منخفض، وقد تضمن قانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م مجموعة من الإعفاءات الممنوحة سواء بشكل مؤقت لبعض الأنشطة مثل إستصلاح وزراعة الأراضي، وتربية الدواجن، أو بشكل مستمر لبعض المنشآت كالجمعيات الخيرية، وكذلك الإعفاءات الخاصة بأرباح وتوزيعات صناديق الإستثمار المنشأة وفقاً لقانون رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢م وغيرها من الإعفاءات الأخرى التي نص عليها القانون.

- ٣/٥/٢- **الإستفادة من الإتفاقيات الضريبية:** فقد تستغل الشركات الدولية الإتفاقيات الضريبية لتجنب الإزدواج الضريبي فى تكييف أوضاع الممول للإستفادة من الإعفاءات أو التخفيضات المتاحة والمزايا الضريبية بما يساعد على تجنب وتخفيض الضرائب.
- ٤/٥/٢- **تأخير أداء الضريبة:** نتيجة لضعف العقوبات الضريبية قد يفضل الممول التأخير فى سداد الضريبة المستحقة عليه، خاصة إذا كان العائد المحقق من التأخير يتجاوز الغرامات والجزاءات المفروضة على الممول.
- ٥/٥/٢- **عدم مخالفة القانون والتشريع الضريبي:** وبالتالي تفادى التعرض إلى عقوبات وجزاءات قد تزيد عن عبء الضريبة المستحقة على الممول.
- ٦/٥/٢- **هيكل وطريقة التمويل:** حيث أنه كلما زادت نسبة التمويل بالديون مقابل التمويل بالملكية كلما زادت تكاليف ومصاريف التمويل، وبالتالي تزداد قدرة الشركة على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم تخفيض العبء والمدفوعات الضريبية.
- ٧/٥/٢- **تسعير التحويلات:** حيث قد تستخدم الشركات الأم تسعير التحويلات والمعاملات التى تتم داخل وبين فروع الشركة المختلفة فى القطاعات الإقتصادية والمواقع أو الدول المختلفة، التى قد تختلف فى الأنظمة الضريبية الخاضعة لها، بما يتيح تخفيض المدفوعات الضريبية للشركات الأم،و يستخدم هذا الأسلوب لممارسة التجنب الضريبي بصفة خاصة للأصول غير الملموسة وحقوق الملكية الفكرية، لأنه يكون من الصعب تحديد السعر الحقيقي لتلك العناصر.
- ٨/٥/٢- **الملاذات (الملاجئ) الضريبية:** حيث يتم إستخدام إختلاف النظم الضريبية بين الدول فى ممارسة التجنب الضريبي، وذلك عن طريق نقل الأرباح إلى الدول أو المناطق ذات معدلات ضريبية منخفضة أو تمنح إعفاءات ضريبية كبيرة.
- ٩/٥/٢- **الطرق والسياسات المحاسبية:** حيث يتم ممارسة التجنب الضريبي من خلال إستغلال المرونة التى تنتجها المعايير المحاسبية فى الإختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية المختلفة، ومن أمثلة ذلك: [ قيام الممول بمقارنة المزايا الضريبية فى حالة شراء وإمتلاك الأصول الثابتة أو إستئجارها& إختيار سياسة معالجة وتسعير

المخزون & تخفيض التكاليف والمصروفات غير واجبة الخصم والتي حددها القانون الضريبي].

## ٦/٢ - مقاييس التجنب الضريبي:

إهتمت العديد من الدراسات بكيفية قياس مستوى التجنب الضريبي، ومن هذه الدراسات: (Chun-Yan and Bauer et al., 2012, McGuire et al., 2012)، (Mehrabanpour et al., Kanagaretnam et al., 2016, Chen, 2016)، (Lestari, and Nedya, Jones et al., 2018, Lee and Kao, 2018, 2017)، (Salehi et al., 2020, 2019)، وبالرجوع إلى تلك الدراسات نجد أنه يمكن استخدام المقاييس التالية لقياس مستوى التجنب الضريبي:

### أ) مقياس معدل الضريبة الفعال "الفعلي" (ETR) Effective Tax Rat:

وهو المقياس الأبرز والأكثر استخداماً في الدراسات السابقة، ويعكس هذا المقياس معدل الضريبة الفعلي الذي تدفعه الشركة، وإنخفاض هذا المعدل يقابله إرتفاع في مستوى التجنب الضريبي، وبالتالي يتم استخدام هذا المعدل كمقياس عكسي لمستوى التجنب الضريبي، وتتمثل طرق حسابه فيما يلي:

### ■ معدل الضريبة الفعلي الحالي (ETR) Effective Tax Rate :

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 على إكتشاف كافة ممارسات التجنب الضريبي الدائمة والمؤقتة.

### ■ معدل الضريبة الفعلي النقدي الحالي:

### Current Cash Effective Tax Rate (CETR):

ويتم حسابه من خلال [قسمة (إجمالي مصروف ضريبة الدخل للشركة في الفترة الحالية - مصروف الضرائب المؤجلة للشركة في الفترة الحالية) ÷ صافي الدخل قبل خصم الضرائب للشركة في الفترة الحالية]، ويعكس هذا المقياس ممارسات التجنب الضريبي الدائمة ولا يعكس ممارسات التجنب الضريبي المؤقتة.



## ب) الفروق الضريبية الدفترية (Book-Tax Difference (BTD):

يعكس هذا المقياس مقدار الفروق بين صافى الدخل المحاسبى قبل الضريبة والدخل المقدر الخاضع للضريبة وفقاً لمعدل الضريبة القانونى "الإسمى" على الدخل وذلك عن فترة معينة، وكلما زادت تلك الفروق الضريبية كلما دل ذلك على زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركة، ويتم حسابه كما يلي:

### ■ الفروق الضريبية الدفترية الإجمالية Total Book-Tax Difference

(TBTD)، ويتم حسابه من خلال قسمة [صافى الدخل المحاسبى قبل الضرائب - مصروف ضريبة الدخل للشركة فى الفترة الحالية ÷ معدل الضريبة القانونى "الإسمى"] ÷ إجمالى أصول الشركة فى الفترة السابقة.

### ■ الفروق الضريبية المؤقتة الإجمالية Temporary Book-Tax Difference ،

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

### ■ الفروق الضريبية الدفترية الدائمة Permanent Book-Tax Differences

(PBSD)، ويتم حسابها من خلال طرح الفروق الضريبية المؤقتة من إجمالى الفروق الضريبية، كما يمكن حسابة من خلال قسمة [ صافى الدخل المحاسبى قبل الضرائب - (صافى الدخل الضريبي المقدر - مصروف الضرائب المؤجلة / معدل الضريبة القانونى)] ÷ إجمالى أصول الشركة فى الفترة السابقة.

## ج) الفرق بين الدخل المحاسبى والدخل الخاضع للضريبة (Book-Tax Gap (BTG)

د) معدل التأجيل الضريبي (Deffered Tax Rat (DTR ، ويتم حسابه من خلال

قسمة (مصروف الضرائب المؤجلة ÷ صافى الدخل المحاسبى قبل الضرائب).

### ٧/٢- إجراءات وأساليب مكافحة ممارسات التجنب الضريبي:

بالرغم من أن التجنب الضريبي غير مجرم قانوناً، إلا أن القانون الضريبي فى الدول المختلفة يعمل على مكافحة ممارسات التجنب الضريبي التعسفى "العدوانى"، وفيما يلي عرض لكل من المبادرات الدولية والإجراءات التى قامت بها مصر لمكافحة ممارسات التجنب الضريبي:

## ١/٧/٢ - المبادرات الدولية لمكافحة ممارسات التجنب الضريبي:

- فى الولايات المتحدة الأمريكية، عند قيام الشركة بمعاملات غرضها التجنب الضريبي التعسفى، يكون للإدارة الضريبية الحق فى إعادة تصنيف تلك المعاملات من خلال النظر إلى جوهرها الإقتصادى، وعدم الإقراراف بأى منافع ضريبية قد تتحقق للشركة من خلال هذه المعاملات. ( Lanis and Richardson,2015 )  
- وفى فنلندا يتضمن القانون الضريبي بند لمكافحة التجنب الضريبي، يتم تطبيقه على أى إتفاقية أو تصرف يكون الغرض الواضح منها هو التجنب الضريبي، ولا يتم الإقراراف بأى منافع ضريبية لم تكن ستحدث لو لم يتم هذا التصرف أو

الإتفاقية. (Knuutinen,2013)

- وفى سبتمبر ٢٠١٣م أقرت منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية (OECD) مشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل "نقل" الأرباح، ويضم أكثر من ١١٥ دولة من بينها مصر، ويهدف إلى مكافحة ممارسات التجنب الضريبي على نطاق دولى، وقد أصدرت المنظمة عدد ١٥ إجراء للحد من تآكل الوعاء وتحويل الأرباح Base Erosion and Profit Shifting "BEPS"، يتطلب من الشركات الإلتزام بها وتنفيذها، وهو ما يساعد على الحد من التجنب الضريبي (OECD"BEPS",2013&OECD"BEPS",2015) &

(Remeur,2019)، وتشتمل هذه الإجراءات على ما يلى:

الإجراء الأول: مواجهة التحديات الضريبية للإقتصاد الرقوى.

الإجراء الثانى: تحييد تأثير الترتيبات المختلفة وغير المتطابقة.

الإجراء الثالث: تصميم نظام فعال للرقابة على تعاملات الشركات الأجنبية.

الإجراء الرابع: الحد من تآكل الوعاء عن طريق خصومات الفائدة والمدفوعات المالية الأخرى.

الإجراء الخامس: مكافحة الممارسات الضريبية الضارة، مع الأخذ فى الإعتبار الشفافية والجوهر.

الإجراء السادس: منع منح المزايا الواردة بالإتفاقيات فى الظروف غير الملائمة.

الإجراء السابع: منع التجنب الإصطناعي في حالة المنشأة الدائمة.  
الإجراء الثامن إلى العاشر: الموائمة بين نتائج أسعار التحويل وتحديد القيمة.  
الإجراء الحادي عشر: قياس ورصد تعاملات تآكل الوعاء وتحويل الأرباح.  
الإجراء الثاني عشر: قواعد الإفصاح الإلزامي.  
الإجراء الثالث عشر: إرشادات حول وثائق ومستندات تسعير التحويلات وإعداد التقارير لكل بلد على حده.

الإجراء الرابع عشر: إتباع آليات أكثر فاعلية لفض وتسوية المنازعات.  
الإجراء الخامس عشر: تطوير وتوثيق وتوضيح الإتفاقيات والمعاهدات الضريبية بين الأطراف المتعددة.

#### ٢/٧/٢ - إجراءات مكافحة ممارسات التجنب الضريبي في مصر:

- من الإجراءات التي قامت بها مصر للتصدى لممارسات التجنب الضريبي ما يلي:
- تضمين قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م المادة (٣٠) والتي تنص على أنه "إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد، ولرئيس المصلحة إبرام إتفاقيات مع أشخاص مرتبطة على إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد".
  - وتضمنت المواد (٣٨، ٣٩، ٤٠) من اللائحة التنفيذية المعدلة للقانون إيضاح طرق تحديد السعر المحايد [ طريقة السعر الحر المقارن - طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش الربح - طريقة سعر إعادة البيع ].
  - أصدرت مصر دليل لتسعير المعاملات في ٢٠١٠م، وتم تحديثه في ٢٠١٨م يتضمن إستعراضاً لتوجهات مصلحة الضرائب المصرية بشأن تطبيق قواعد تسعير المعاملات وفقاً لأحكام المادة (٣٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م. (وزارة المالية، ٢٠١٨)

- تم تعديل قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م بقرار بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤م في المادة (٩٢ مكرر)، والتي تنص على: "عند تحديد الربط الضريبي لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، يستوى في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو إتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن تتم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الإقتصادي الحقيقي للمعاملة". كما نصت هذه المادة أيضاً على أنه "يكون الغرض الرئيسي للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبة، وبصفة خاصة في الحالات الآتية: (أ)- إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيل بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة & (ب)- أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التي يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة للمعاملة & (ج)- إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض أو يؤدي إلى إلغاء بعضها بعض، وفي جميع الأحوال يقع على المصلحة عبء إثبات أن الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة، وللمول أن يقدم الدليل على أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء إختياره أو إتمامه للمعاملة، وتشكل لجنة بقرار من الوزير برئاسة رئيس المصلحة أو من ينيبه للنظر في حالات التجنب الضريبي، ولا يجوز إخطار الممول بتوافر إحدى حالات تجنب الضريبة في شأنه إلا بعد موافقة اللجنة". - إنضمت مصر إلى مشروع مكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح الذي أقرته منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) في سبتمبر ٢٠١٣م، وهو ما يساهم في مكافحة ممارسات التجنب الضريبي. (يوسف، ٢٠١٩)

### القسم الثالث:

#### **التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة في الفكر المحاسبي:**

يلعب المراجع الخارجي دوراً هاماً في تدعيم ثقة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية في مصداقية وعدالة المعلومات المفصح عنها في تلك القوائم، وذلك من خلال بذل المراجع العناية المهنية الواجبة وتجميع أدلة الإثبات اللازمة لتوفير تأكيد معقول

بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية أو الهامة، ويتطلب ذلك من المراجع أداء مهام المراجعة المكلف بها بكفاءة وجودة، وبالتالي ظهر مفهوم جودة المراجعة. (بركات، ٢٠٠٧ & سليم، ٢٠١٩)

وتعتبر جودة المراجعة مطلباً عاماً وضرورياً من كافة الأطراف المتعلقة بعملية المراجعة، حيث نجد أن المراجع الخارجي يرغب في إضفاء مصداقية أكبر على تقريره، كما ترغب إدارة الشركة محل المراجعة في إضفاء الثقة على قوائمها المالية، وترغب المنظمات المهنية في ضمان التزام المراجعين بالمعايير المهنية للمراجعة ووفائهم بمسئولياتهم تجاه أصحاب المصالح (Caneghem, 2004).

ومن هذا المنطلق سيتم في هذا الجزء من البحث إيضاح الجوانب التالية: [ مفهوم ومحددات جودة المراجعة & حجم مكتب المراجعة وعلاقته بجودة المراجعة والتقارير المالية & التخصص القطاعي للمراجع وعلاقته بجودة المراجعة والتقارير المالية]

### ١/٣ - مفهوم ومحددات جودة المراجعة "Audit Quality":

نتيجة لتعدد الأطراف المهتمة بعملية المراجعة فقد تعددت الآراء والإتجاهات التي تناولت مفهوم جودة المراجعة، ومن هذه الإتجاهات ما يلي:

**الإتجاه الأول:** عرف جودة المراجعة الخارجية على أنها درجة إلتزام المراجعين بالمعايير المهنية وقواعد وأداب السلوك المهني للمراجعة (عبدالرحمن، ٢٠١٤ & عبدالحميد، ٢٠١٤ & محي، ٢٠١٦ & Christensen et al., 2014)، ويتبنى هذا المدخل المنظمات المهنية والهيئات العلمية المسؤولة عن تنظيم مهنة المراجعة، ومن هذه المنظمات: المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين القانونيين (EIAA)، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA).

**الإتجاه الثاني:** عرف جودة المراجعة الخارجية على أنها تقييم السوق لقدرة المراجع على إكتشاف الغش والمخالفات والتحريفات الموجودة في النظام المحاسبي للعميل محل المراجعة، والإفصاح عن تلك التحريفات في تقريره (علي، ٢٠١٧ & محي، ٢٠١٦ & Hardies et al., 2016)، ويتبنى هذا المدخل مستخدمي القوائم المالية.

**الإتجاه الثالث:** وفقاً لهذا الإتجاه يتم الحكم على جودة المراجعة الخارجية من خلال مدى إتزام المراجعين بالخطط والبرامج والموازنات الزمنية الموضوعة لتنفيذ عملية المراجعة، وتبنى هذا الإتجاه المهنيين ومكاتب المراجعة. (صلاح الدين، ٢٠١٤ & محي، ٢٠١٦ & Hardies et al., 2016)

**الإتجاه الرابع:** يرى أن جودة المراجعة الخارجية تتحقق عندما ينخفض خطر المراجعة بما يتماشى مع الهدف من عملية المراجعة، وذلك من خلال قيام المراجع بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة ووضع إجراءات مراجعة مناسبة للحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة، وقيام المراجع بالإفصاح فى تقريره عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية التى تم إكتشافها فى القوائم المالية. (عبد الجواد، ٢٠١٣ & صلاح الدين، ٢٠١٤ & محي، ٢٠١٦)

**الإتجاه الخامس:** ربط هذا الإتجاه جودة المراجعة الخارجية بضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق رغبات وأهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة من مستخدمى القوائم المالية ومكاتب ومنشآت المراجعة والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية. (إسماعيل، ٢٠١٤ & صلاح الدين، ٢٠١٤ & محي، ٢٠١٦ & Christensen et al., 2014)

مما سبق يمكن القول أن مفهوم جودة المراجعة الخارجية يشتمل كافة الإتجاهات السابقة، وبالتالي يمكن تعريف جودة المراجعة الخارجية على أنها: "إلتزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبقواعد وأداب سلوك المهنة عند أداء عملية المراجعة، وذلك بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة وتحديد برنامج وإجراءات مراجعة مناسبة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بما يضمن إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية الموجودة بالنظام المحاسبى والقوائم المالية للعميل محل المراجعة، والإفصاح عن تلك الأخطاء والتحريفات فى تقرير المراجعة بشكل مناسب، وبما يحقق رغبات وأهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة".

وتتوقف جودة المراجعة على مجموعة من المحددات و العوامل، ( Francis & Clinch et al., 2012 & Chen et al., 2011 & and Wang, 2008

صلاح الدين، ٢٠١٤ & إسماعيل، ٢٠١٤ & Christensen, et al.,2014 & Bills & Svanberg and Ohman,2014 & Ettredge et al.,2014 & Kanagaretnam, et al.,2016 & and Cunningham,2015 & Suyono,2018 & Eilifsen and Knivsfla,2016 & محي، ٢٠١٦

عديريه، ٢٠١٨ & سليم، ٢٠١٩)، والتي تشتمل على:

(أ) عوامل مرتبطة بخصائص مكتب المراجعة: [ حجم مكتب المراجعة – التخصص القطاعي لمكتب المراجعة – سمعة مكتب المراجعة – أتعاب مكتب المراجعة – الدعاوى القضائية المرفوعة على مكتب المراجعة – مدة الإرتباط بالعميل محل المراجعة – تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ].

(ب) عوامل مرتبطة بفريق المراجعة: [ إستقلال المراجع – درجة الخبرة العلمية والمهنية للمراجع – الإشراف الجيد على فريق المراجعة – التواصل الجيد لفريق المراجعة فيما بينهم وفيما بينهم وبين العميل محل المراجعة ].

(ج) عوامل مرتبطة بالمنشأة محل المراجعة: [ حجم المنشأة محل المراجعة - تعقد عملياتها – نظام الرقابة الداخلية ].

(د) عوامل أخرى مرتبطة بالبيئة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة: [ مستوى الوعي والإدراك لدى مستخدمي التقارير المالية – القواعد والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة ].

وتماشياً مع أهداف البحث الحالي، سيتم في الجزء التالي من هذا القسم من البحث عرض وإيضاح ماهية وأبعاد التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة وعلاقتها بجودة المراجعة والتقارير المالية والمعلومات المحاسبية.

### ٢/٣ - حجم مكتب المراجعة وعلاقته بجودة المراجعة والتقارير المالية:

يعد حجم مكتب المراجعة من أهم الخصائص المؤثرة على جودة المراجعة، وقد استخدمت العديد من الدراسات كدراسة (Clinch et al., & Chen et al.,2011) 2012 & الفيومي، ٢٠١٣ & شحاتة، ٢٠١٥ & عديريه، ٢٠١٨) حجم مكتب المراجعة كمقياس لجودة المراجعة .

وأشارت دراسة (الفيومي، ٢٠١٣ & شحاتة، ٢٠١٥) إلى أنه يمكن قياس حجم مكتب المراجعة وفقاً لمقياس أو أكثر من المقاييس التالية: [ عدد عملاء مكتب المراجعة - حجم العملاء ويقاس بحجم أصول الشركات محل المراجعة - عدد مراقبي الحسابات العاملين بمكتب المراجعة - عدد الشركاء في مكتب المراجعة - الارتباط بأحد المكاتب العالمية في المراجعة - قيمة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة كنسبة من السوق ].

بينما قامت العديد من الدراسات السابقة كدراسة ( Francis and Wang, 2008 & Chen et al., 2012 & Clinch et al., 2012 & صلاح الدين، ٢٠١٤ & إسماعيل، ٢٠١٤ & Ettredge et & Christensen, et al., 2014 & Bills and Svanberg and Ohman, 2014 & al., 2014 & Eilifsen and Kanagaretnam, et al., 2016 & Cunningham, 2015 & Knivsfla, 2016 & محي، ٢٠١٦ & Suyono, 2018 & عبدربه، ٢٠١٨ & سليم، ٢٠١٩) بقياس حجم مكتب المراجعة كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان مكتب المراجعة ينتمي لمكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big 4)، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك، وتوصلت هذه الدراسات إلى:

- وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب المراجعة وجودة أعمال المراجعة، وأن مكاتب المراجعة الكبيرة التي تنتمي لمكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big 4) أكثر قدرة على ضمان جودة عمليات المراجعة مقارنةً بمكاتب المراجعة الصغرى (Non Big 4).  
- كما توصلت هذه الدراسات إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة تحد من قدرة عملائها على الغش والتلاعب في القوائم المالية، كما تحد من قدرة عملائها على ممارسة عمليات إدارة الأرباح.

### وتم إرجاع ذلك إلى:

- أن مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك إمكانيات مادية وبشرية كبيرة، ويتوفر لديها الخبرات والمهارات عالية المستوى، وتستخدم التقنيات والبرامج الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة، في حين أن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم قد لا تتوافر لديها تلك الإمكانيات والقدرات.



- أن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم قد تخضع لضغوط من قبل عملاء المراجعة، وتلبي رغبات عملائها رغبة منها في جذب العميل إليها، وذلك نتيجة لإنخفاض قدرة هذه المكاتب على المنافسة.

- أن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر حرصاً على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد وأداب السلوك المهني حفاظاً على سمعتها، وخوفاً من التعرض للتقاضى بدعوى الإهمال والتقصير في تنفيذ عملية المراجعة.

- كما أن مكاتب المراجعة الكبيرة تحرص على تصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، وتستخدم برامج تدريبية وبرامج مراجعة متطورة تساهم في تحسين أداء مراقبي الحسابات، وتزيد من فعالية نتائج عمليات المراجعة.

مما سبق يمكن القول أن حجم مكتب المراجعة يؤثر على جودة عملية المراجعة، حيث أن مكاتب المراجعة الكبيرة يتوفر لديها الإمكانيات المادية والبشرية والخبرات والمهارات والتقنيات التكنولوجية عالية المستوى التي تمكنهم من جمع أدلة الإثبات اللازمة واكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية وتنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية، وبما يساعد على الحد من قدرة عملائها على الغش والتلاعب في القوائم المالية والحد من ممارسة عملائها لعمليات إدارة الأرباح.

### ٣/٣- التخصص القطاعي لمكتب المراجعة وعلاقته بجودة المراجعة والتقارير المالية:

يعد التخصص من أهم العوامل التي تؤدي إلى إكتساب الخبرات المهنية اللازمة لمزاولة المهنة بفاعلية وكفاءة، وأصبح التخصص المهني سمة سائدة في معظم المهن كاطب والهندسة، وفي ظل حدوث العديد من التغيرات والتطورات في سوق خدمات المراجعة، وإزداد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، و حدوث إزداد في حجم وتنوع الصناعات وتميز كل صناعة بخصائص قد تختلف عن خصائص الصناعات الأخرى، أصبح التخصص في سوق خدمات المراجعة أمراً ضرورياً لضمان البقاء والإستمرار لمكاتب المراجعة.(صليب، ٢٠٠٣ & صلاح الدين، ٢٠١٤)

ومن هذا المنطلق إتجهت مكاتب المراجعة إلى إتباع إحدى الإستراتيجيتين التاليتين أو الجمع بينهما: (Moroney & O'Reilly and Reisch,2002) (2007, & عبدربه، ٢٠١٨)

**الأولى: إستراتيجية التنوع:** عن طريق القيام بتأدية خدمات المراجعة للشركات التي تنتمي لقطاعات مختلفة.

**الثانية: إستراتيجية التخصص:** عن طريق القيام بتأدية خدمات المراجعة لقطاع واحد أو عدد محدد من القطاعات، حيث تكون مكاتب المراجعة أكثر قدرة على إكتساب وتحصيل المعرفة والخبرة والمهارة الخاصة بالمشاكل والقضايا المتعلقة بالقطاع الذي تخصصت فيه، مما يزيد من فاعلية وكفاءة الخدمة التي تقدمها تلك المكاتب، وبالتالي زيادة قدرتها على المنافسة.

وحظى التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة بإهتمام العديد من الدراسات، وجاءت هذه الدراسات بالعديد من التعاريف لطبيعة ومضمون التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة، وقد جاءت تلك التعاريف متشابهة إلى حد كبير، وبالرجوع إلى هذه الدراسات: ( Ruiz-Barbadillo et al.,2009 & Lowensohn et al.,2007) & مبارك، ٢٠١٨ & Havasi and Darbi,2016 & Salehi et al., 2020) ، يمكن تعريف التخصص القطاعي لمكتب المراجعة على أنه عبارة عن:

"إمتلاك مكتب المراجعة مجموعة من المعارف والخبرات والمهارات المتعلقة بطبيعة وخصائص حسابات وعمليات ومشاكل وقضايا قطاع صناعي أو خدمي محدد، بما يمكنه من أداء خدمات مراجعة متميزة وذات جودة عالية لعملائه في هذا القطاع"، مثل قيام بعض مكاتب المراجعة بمراجعة الشركات التي تنتمي إلى قطاع العقارات، وقيام مكاتب مراجعة أخرى بمراجعة الشركات التي تنتمي إلى قطاع الكيماويات، كما أن مكتب المراجعة الواحد قد يشتمل على مراجعين متخصصين في مراجعة الشركات التي تنتمي لقطاع معين، ومراجعين آخرين متخصصين في مراجعة شركات تنتمي لقطاع أو قطاعات أخرى.

### ويساعد التخصص القطاعي لمكتب المراجعة في تحقيق الآتي:

- تقديم وأداء خدمات المراجعة بكفاءة وجودة عالية مما يعزز من سمعة مكتب المراجعة وشهرته.
- زيادة الطلب على خدمات مكتب المراجعة وإستحواذه على حصة سوقية كبيرة في قطاع التخصص.
- تحقيق ميزة تنافسية لمكتب المراجعة: حيث يساعد التخصص في توفير الوقت والجهد وتقليل التكاليف اللازمة لتنفيذ عمليات المراجعة، وفي نفس الوقت تقديم خدمات المراجعة بكفاءة وجودة عالية بما يميز مكتب المراجعة المتخصص عن منافسيه.
- حصول مكتب المراجعة المتخصص على مقابل أتعاب أعلى مقارنة بمكاتب المراجعة غير المتخصصة.

ويؤدي التخصص القطاعي لمكتب المراجعة إلى زيادة خبرة ومعرفة المراجعين بطبيعة ومشاكل نشاط العميل، بما يمكنهم من التخطيط الجيد لعملية المراجعة وتقليل مخاطر المراجعة وأداء مهام المراجعة بجودة عالية، مما يساعد على زيادة قدراتهم على إكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية والحد من ممارسات الغش والتلاعب وإدارة الأرباح، وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية، وقد أكد على ذلك نتائج الدراسات السابقة: فقد توصلت دراسة (Lowensohn et al.,2007 & Carcello and Nagi,2004 & Low,2004) إلى وجود علاقة موجبة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة وجودة المراجعة، وإلى وجود علاقة عكسية معنوية بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة وتحريف القوائم المالية لعملاء المراجعة.

كما توصلت دراسة (Dunn & Krishnan,2003 & Balsam et al.,2003) إلى أن التخصص القطاعي لمكتب المراجعة يساعد في الحد من ممارسة العملاء لعمليات إدارة الأرباح، ويحسن من جودة الإفصاح للعملاء.

وأكدت دراسة (Mukhlisin and Catholic,2018) على أن تخصص المراجع الخارجي في مجال عميل المراجعة يزيد من احتمال إكتشاف أى تلاعب أو غش في القوائم المالية محل المراجعة.

ولتحديد مدى تخصص مكتب المراجعة من عدمه، إعتد الباحثين على ثلاث مداخل لقياس التخصص القطاعي لمكتب المراجعة، والتي تتمثل فيما يلي:

### المدخل الأول: مدخل الحصة السوقية "Market Share Approach":

يقوم هذا المدخل على أساس تميز مكتب المراجعة عن منافسيه في مراجعة قطاع معين، وذلك من خلال إستحواز مكتب المراجعة على حصة سوقية مناسبة في سوق المراجعة لقطاع صناعي أو خدمي معين، ويكون مكتب المراجعة الذى يمتلك حصة سوقية أكبر في قطاع معين هو الأكثر إمتلاكاً للمعرفة والخبرة في ذلك القطاع. (Neal and Riley,2004)

& (Stein,2019 & Omidfar and Moradi,2015 & محمود، ٢٠١٩)

وطبقاً لهذا المدخل يتم حساب الحصة السوقية وفقاً لإحدى الطرق التالية:

**الطريقة الأولى:** حساب الحصة السوقية على أساس أتعاب المراجعة:

حيث يتم حساب الحصة السوقية عن طريق: نسبة إجمالي أتعاب المراجعة التي يحصل عليها مكتب المراجعة من قطاع معين إلى إجمالي أتعاب المراجعة المدفوعة من جميع الشركات العاملة بهذا القطاع (Krishnan,2003)، ونظراً لصعوبة توافر المعلومات الخاصة بأتعاب المراجعة، قام معظم الباحثين المهتمين بهذا الشأن بإستخدام مؤشرات أخرى تعكس الأتعاب مثل: قيمة مبيعات أو أصول العملاء أو الجذر التريبيعى لهما (Wang et al.,2011)، وذلك كما يلي:

إجمالي مبيعات عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	الحصة السوقية =
إجمالي مبيعات عملاء القطاع	
إجمالي أصول عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	أو =
إجمالي أصول عملاء القطاع	
إجمالي الجذر التريبيعى لمبيعات عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	أو =
إجمالي الجذر التريبيعى لمبيعات عملاء القطاع	
إجمالي الجذر التريبيعى لأصول عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	أو =
إجمالي الجذر التريبيعى لأصول عملاء القطاع	

وإختلف الباحثين في تحديد النسب التي عندها يعتبر مكتب المراجعة متخصصاً في مراجعة قطاع معين، فقد حددها (Krishnan,2003) بأنها يجب أن تزيد عن ١٥%، وحددها (Dunn and Mayhew,2004) بنسبة ٢٠% من إجمالي قيمة مبيعات العملاء في القطاع، وحددها (Hakim and Omri,2010) بأنها يجب أن تزيد عن ١٠% من الحصة السوقية بالقطاع، كما حددها (Mayhew and Jiang et al.,2013 & Wilkins,2003) بما يزيد عن ٢٠% من إجمالي الجذر التريبي لأصول عملاء القطاع.

**الطريقة الثانية:** حساب الحصة السوقية على أساس عدد العملاء:

حيث يتم حساب الحصة السوقية معبراً عنها: بنسبة عدد عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين إلى إجمالي عدد عملاء القطاع، ويكون مكتب المراجعة متخصص قطاعياً وفقاً لدراسة (Craswell et al.,1995) عندما يحصل على نسبة ١٠% من عملاء القطاع، ووفقاً لدراسة (Schauer,2002) عندما يحصل على نسبة ٢٥% من عملاء القطاع. مما سبق يمكن القول:

- أنه وفقاً لمدخل الحصة السوقية يتم إعتبار مكتب المراجعة متخصص قطاعياً عندما يحصل على حصة سوقية كبيرة في سوق مراجعة قطاع صناعي أو خدمي معين، لتمييزه بامتلاك الكثير من المعرفة والخبرة بمشاكل وقضايا هذا القطاع مقارنة بمكاتب المراجعة المنافسة.

- تنوع وإختلاف الطرق المستخدمة في قياس الحصة السوقية، وتحديد النسبة التي يكون عندها مكتب المراجعة متخصص قطاعياً، قد يرجع إلى إختلاف طبيعة وظروف البيئة التي يتم فيها إجراء الدراسة، وبالتالي يتم إختيار طريقة القياس المناسبة بماء على الحكم والتقدير الشخصي للقائم بالدراسة.

### **المدخل الثاني: مدخل حصة المحفظة "Portfolio Share Approach":**

يأخذ هذا المدخل في الإعتبار التوزيع النسبي لخدمات وأتعاب المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة للقطاعات المختلفة التي يتعامل معها، وذلك على مستوى كل مكتب مراجعة على حده، حيث يتم قياس التخصص القطاعي على أساس تشكيلة عملاء مكتب المراجعة في

القطاعات المختلفة التي يتعامل معها، وينعكس ذلك في قيام مكتب المراجعة بتكريس معظم موارده وإستثماراته للحصول على المعرفة والخبرة المتعلقة بقطاع ما ولتطوير أساليب وأدوات المراجعة المتعلقة بهذا القطاع، ويعتبر هذا القطاع هو مصدر الدخل الرئيسي لمكتب المراجعة. (Stein,2019 & Neal and Riley,2004 & محمود، ٢٠١٩)

ووفقاً لهذا المدخل يقاس التخصص القطاعي لمكتب المراجعة: بنسبة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من عملاء في قطاع معين إلى إجمالي الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من عملائه في جميع القطاعات المختلفة، حيث أنه كلما زادت نسبة الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من قطاع معين إلى إجمالي الأتعاب التي يحصل عليها من جميع عملائه بالقطاعات المختلفة يكون هذا المكتب متخصصاً في مراجعة هذا القطاع، ونظراً لصعوبة الحصول على المعلومات الخاصة بالأتعاب إستخدم معظم الباحثون مؤشرات أخرى بدلاً من الأتعاب مثل: قيمة مبيعات أو أصول العملاء أو عدد العملاء. (Neal and & Krishnan,2003 & Hegazy,2018 & Riley,2004 & محمود، ٢٠١٩) ، حيث يتم قياس حصة المحفظة لمكتب المراجعة كما يلي:

إجمالي مبيعات عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	=	حصة المحفظة
إجمالي مبيعات عملاء مكتب المراجعة في جميع القطاعات المختلفة		
إجمالي أصول عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	=	أو
إجمالي أصول عملاء مكتب المراجعة في جميع القطاعات المختلفة		
إجمالي الجذر التريبي لمبيعات أو أصول عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	=	أو
إجمالي الجذر التريبي لمبيعات أو أصول عملاء مكتب المراجعة في جميع القطاعات المختلفة		
إجمالي عدد عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	=	أو
إجمالي عدد عملاء مكتب المراجعة في جميع القطاعات المختلفة		

ووفقاً لمقياس حصة المحفظة على أساس عدد العملاء، فيكون مكتب المراجعة متخصصاً في مراجعة قطاع معين عندما يكون نسبة عدد عملائه من هذا القطاع أكبر من إجمالي عدد عملائه في جميع القطاعات المختلفة التي يقوم بمراجعتها. (Balsam et al.,2003)

مما سبق يمكن القول أنه وفقاً لمدخل حصة المحفظة، فعلى مستوى كل مكتب مراجعة على حدة: يعتبر مكتب المراجعة متخصص قطاعياً في القطاع الذي يحظى

بنسبة أكبر من خدمات هذا المكتب، ويحصل من هذا القطاع على أعلى أتعاب مقارنةً بالأتعاب التي يحصل عليها من جميع القطاعات التي يخدمها، أو يكون نسبة عدد عملاء مكتب المراجعة من هذا القطاع أكبر من إجمالي عدد عملائه في جميع القطاعات المختلفة التي يقوم بمراجعتها.

ويؤخذ على هذا المدخل (Neal and Riley, 2004 & محمود، ٢٠١٩) أنه يكون من الصعب تحديد التخصص بالنسبة لمكاتب المراجعة الكبرى التي تقوم بمراجعة عدة أنشطة و قطاعات، وكذلك في حالة تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى غير متخصصين فيها.

### المدخل الثالث: مدخل الحصة السوقية المرجحة:

#### "Weighted Market Share Approach":

يقوم هذا المدخل على الجمع بين المدخلين السابقين في نموذج واحد، حيث يتم ترجيح الحصة السوقية بوزن نسبي وهو حصة المحفظة، ويتم مقارنة هذه الحصة السوقية المرجحة بمقياس آخر هو الحد الأدنى للحصة السوقية المرجحة الذي ينبغي أن يحصل عليه مكتب المراجعة حتى يتم تصنيفه كمكتب مراجعة متخصص قطاعياً (Neal and Riley, 2004) وذلك كما يلي:

$$\text{الحصة السوقية المرجحة} = \text{الحصة السوقية} \times \text{حصة المحفظة} \\ \text{الحد الأدنى للحصة السوقية المرجحة} =$$

$$I \times \frac{1}{\text{عدد مكاتب المراجعة}} \times (1 + \text{نسبة الحصة السوقية}) \times X \times \frac{1}{\text{عدد القطاعات}}$$

ووفقاً لدراسة (Neal and Riley, 2004) يتحدد الحد الأدنى للحصة السوقية المرجحة بنسبة ٢٠% وهي النسبة التي يمكن عندها اعتبار مكتب المراجعة متخصص قطاعياً.

ويمتاز هذا المدخل بموضوعية القياس أكثر من استخدام كل من مدخل الحصة السوقية أو مدخل حصة المحفظة كلاً على حده، حيث يتلافى هذا المقياس مشكلة التحيز تجاه التصنيف الدائم لمكاتب المراجعة الكبرى كمخصصين قطاعياً بسبب إمتلاكهم حصص سوقية كبيرة في سوق مراجعة القطاع، ويكشف عن مكاتب المراجعة الصغيرة المتخصصة قطاعياً.

وبمراجعة الدراسات السابقة وجد أن مدخل الحصة السوقية مقاساً على أساس عدد العملاء هو المدخل الأكثر إنتشاراً وإستخداماً في هذه الدراسات، وقد يرجع ذلك إلى إمكانية وسهولة الحصول على البيانات اللازمة لهذا المقياس، وبالتالي فإن إختيار المدخل أو المقياس المناسب لتحديد مدى التخصص القطاعي لمكتب المراجعة يخضع للحكم والتقدير الشخصي في ضوء مدى توفر وإمكانية الحصول على البيانات اللازمة لذلك. يتضح من العرض السابق علاقة وتأثير كلاً من التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة، وإنعكاس ذلك على مدى إمكانية إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية للشركات محل المراجعة، والحد من ممارسات التلاعب والغش وإدارة الأرباح، وتحسين جودة التقارير المالية، وبإعتبار أن التجنب الضريبي هو قيام الشركات بممارسات تهدف إلى التلاعب في الأرباح وتخفيضها لتخفيض العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن، لذلك سيهتم الجزء التالي من هذا البحث بدراسة علاقة وتأثير كلاً من التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وذلك من خلال القيام بدراسة وتحليل الدراسات السابقة التي إهتمت بدراسة هذه العلاقة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر للوقوف على ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج ومن ثم تطوير وإشتقاق فروض الدراسة، ثم القيام بالدراسة الإختبارية لإختبار تلك الفروض.

#### **القسم الرابع: الدراسات السابقة وإشتقاق فروض الدراسة:**

يهدف هذا القسم من البحث إلى عرض وتحليل للدراسات السابقة التي إهتمت بشكل مباشر أو غير مباشر بموضوع البحث محل الدراسة وإشتقاق وصياغة فروض الدراسة، وتقييم تلك الدراسات:

#### **١/٤ - عرض وتحليل الدراسات السابقة وإشتقاق فروض الدراسة:**

لتحقيق أهداف البحث ولإشتقاق وصياغة فروض الدراسة سيتم تصنيف الدراسات السابقة إلى مجموعتين:  
المجموعة الأولى: دراسات تناولت العلاقة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة والتجنب الضريبي.



المجموعة الثانية: دراسات تناولت العلاقة بين حجم مكتب المراجعة والتجنب الضريبي.

المجموعة الأولى: دراسات تناولت العلاقة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة والتجنب الضريبي:

هدفت دراسة (McGuire et al., 2012) إلى دراسة أثر التخصص الصناعي والخبرة الضريبية للمراجع الخارجي على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وتمت الدراسة على عينة من الشركات خلال الفترة ٢٠٠٢ - ٢٠٠٩ بإجمالي ٨٠٢٥ مشاهدة، وإستخدمت الدراسة أربعة مقاييس للتجنب الضريبي (معدل الضريبة الفعلي "ETR" Effective Tax Rate، ومعدل الضريبة الفعلي النقدي "CERT" Cash Effective Tax Rate، والفروق الضريبية الدفترية المؤقتة "BTD" Book-to-Tax Differences، والفروق الضريبية الدفترية الدائمة Permanent Book-Tax Differences)، وتشير نتائج هذه الدراسة بشكل عام إلى وجود علاقة طردية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومستوى التجنب الضريبي للشركات، حيث توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تحصل على الخدمات الضريبية من مكاتب المراجعة التي تمتلك الخبرة الشاملة بالصناعة يكون فيها مستوى التجنب الضريبي أعلى من الشركات التي تحصل على الخدمات الضريبية من مكاتب المراجعة غير المتخصصة ولا تمتلك الخبرة الشاملة بالصناعة، وأن مستوى التجنب الضريبي يزيد بشكل ملحوظ في الشركات التي تحصل على الخدمات الضريبية من مكاتب مراجعة متخصصة وتمتلك الخبرة الضريبية عن مستوى التجنب الضريبي للشركات التي تحصل على الخدمات الضريبية من مكاتب مراجعة لا تمتلك الخبرة الضريبية.

وهدفت دراسة (Bauer et al., 2012) إلى دراسة أثر تقديم المراجع المتخصص صناعياً للخدمات الضريبية على مستوى التجنب الضريبي للعميل، وإستخدمت الدراسة أربعة مقاييس للتجنب الضريبي (معدل الضريبة الفعلي "ETR" Effective Tax Rate، ومعدل الضريبة الفعلي النقدي Cash

Book-Effective Tax Rate "CERT"، والفروق الضريبية الدفترية المؤقتة - "BTD" to-Tax Differences، والفروق الضريبية التقديرية الدائمة "DTAX" (Discretionary Permanent Book-Tax Differences)، وإستخدمت مقياس الحصة السوقية للمراجع لقياس التخصص الصناعي للمراجع ويكون المراجع متخصص صناعياً إذا كانت الحصة السوقية له 30% فأكثر، وتمت الدراسة على عينة بلغت 12987 مشاهدة من الشركات خلال الفترة من 2002 إلى 2009، وأظهرت النتائج أنه لا يوجد فرق في مستوى التجنب الضريبي بين عملاء المراجعين المتخصصين وبين عملاء المراجعين غير المتخصصين، وأنه لا يوجد تأثير للتخصص الصناعي للمراجع على مستوى التجنب الضريبي للشركات. وتشير نتائج دراسة (Chun-Yan and Chen, 2016) التي إستهدفت دراسة تأثير التخصص الصناعي للمراجع على التجنب الضريبي للعملاء باستخدام عينة من الشركات المدرجة في بورصة شنغهاي وشننتشن بالصين خلال الفترة 2008-2012، إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي للمراجع و ممارسة العملاء للتجنب الضريبي خاصة في حالة ضعف إستقلالية المراجع، حيث يقوم المراجعين بإستخدام خبراتهم بصناعة العميل لتطوير إستراتيجيات ضريبية تفيد وتساعد العملاء في التجنب الضريبي. وإهتمت دراسة (Mehrabanpour et al., 2017) بدراسة وتحديد العوامل التي تؤثر على التجنب الضريبي، ودراسة أثر التجنب الضريبي على معايير تقييم الأداء، وتم تحليل بيانات 103 شركة باستخدام برنامج SmartPLS3 وطريقة المربعات الصغرى للفترة من 2011 حتى 2015، وأظهرت نتائج هذه الدراسة وجود تأثير إيجابي معنوي وكبير للتخصص وخبرة المراجع على التجنب الضريبي. وقامت دراسة (Lee and Kao, 2018) بدراسة تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "IFRSs" وخصائص المراجع على ممارسة الشركات لأنشطة التجنب الضريبي، وذلك من خلال عينة من الشركات المدرجة في بورصة تايوان وشركات مركز تداول الأوراق المالية في تايوان (OCT) خلال الفترة من 2011 إلى 2014 بإجمالي 4195 مشاهدة، وإستخدم البحث متغيرين (التخصص الصناعي

للمراجع وأهمية العميل للمراجع) لدراسة تأثير خصائص المراجع على ممارسات عميل المراجعة لأنشطة التجنب الضريبي، وتم قياس التخصص الصناعي للمراجع بقسمة إجمالي المبيعات للشركات المدرجة وغير المدرجة في البورصة لهذه الصناعة والتي تم مراجعتها من قبل شركات المراجعة على إجمالي المبيعات لجميع الشركات المدرجة وغير المدرجة في هذه الصناعة، كما تم قياس التجنب الضريبي باستخدام ثلاث مقاييس [ معدل الضريبة الفعلي الدفتری Book Effective Tax Rate (BETR)، ومعدل الضريبة الفعلي النقدي Cash Effective Tax Rate (CETR)، فروق الضريبة الدفترية المؤقتة (BTD) Book-Tax Difference ]، وتم إجراء التحليل المقارن قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفهم ما إذا كان موقف المراجع له تأثيرات مختلفة على التجنب الضريبي للعملاء بسبب تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأظهرت نتائج البحث أن الشركات أصبح لديها أنشطة أكثر إيجابية في تجنب الضرائب بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ووجد البحث أيضاً أن التخصص الصناعي للمراجع له تأثير مساعد إيجابي على تجنب العملاء للضريبة، وإذا كانت الأهمية النسبية لعميل المراجعة عالية فسيخفف المراجع من التجنب الضريبي للعملاء حفاظاً على سمعته.

وهدفت دراسة (Salehi et al., 2020) إلى دراسة أثر خصائص المراجع (التمثله في: مدة ارتباط المراجع بالعميل، التخصص الصناعي للمراجع، تقرير المراجع، أتعاب المراجعة) على مستوى التجنب الضريبي، وتمت الدراسة على عينة من 91 شركة من الشركات المدرجة في بورصة طهران بإجمالي 546 مشاهد خلال الفترة من 2012 حتى 2017، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التخصص الصناعي للمراجع والتجنب الضريبي، وأنه كلما طالت مدة ارتباط المراجع بالعميل كلما زادت إمكانية مساعدة المراجع للعميل على تقليل النفقات الضريبية، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين كل من تقرير المراجع وأتعاب المراجعة وبين مستوى التجنب الضريبي.

مما سبق وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسات، يمكن إشتقاق وصياغة الفرض الأول (ف ١) للبحث الحالي على النحو التالي:

**ف ١: يوجد تأثير للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات.**

**المجموعة الثانية: دراسات تناولت العلاقة بين حجم مكتب المراجعة والتجنب الضريبي:**

إهتمت دراسة (Boussaidi and Hamed,2015) بدراسة تأثير بعض آليات الحوكمة (حجم مجلس الإدارة، التنوع الجنسي في مجلس الإدارة، جودة المراجع الخارجي، الملكية الإدارية، تركيز الملكية) على التعسف الضريبي "العدوانية الضريبية" لعينة من ٣٩ شركة تونسية المدرجة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠٠٦ وحتى ٢٠١٢، وتم قياس التعسف الضريبي باستخدام معدل الضريبة الفعلية "Effective Tax Rate "ETR"، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد أي تأثير معنوي لحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي.

وهدفت دراسة (عيسى، ٢٠١٥) إلى قياس أثر حوكمة الشركات (هيكل الملكية، إستقلال مجلس الإدارة، جودة المراجعة الخارجية) على مستوى التجنب الضريبي في البيئة المصرية، وذلك من خلال عينة تكونت من ٥٠ منشأة من المنشآت المسجلة في البورصة المصرية بإجمالي ١٨٩ مشاهدة خلال الفترة من ٢٠٠٦ وحتى ٢٠١٠، وتم تحليل البيانات باستخدام نموذج الإنحدار الخطي وفقاً لطريقة المربعات الصغرى (OLS) ، وتم قياس جودة المراجعة كأحد متغيرات حوكمة الشركات بحجم مكتب المراجعة ، واستخدم الباحث معدل الضريبة الفعلية الحالي "Current Effective Tax Rate "CETR" والفروق الضريبية الدفترية "Book Tax Difference "BTD" لقياس مستوى التجنب الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى إنخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى المنشآت التي تراجع بواسطة أحد مكاتب المراجعة الكبار Big 4 .

وقامت دراسة (Kanagaretnam et al.,2016) بدراسة العلاقة بين جودة المراجع الخارجي والتعسف الضريبي، باستخدام عينة دولية من الشركات من ٣١ دولة

في الفترة من ١٩٩٥ وحتى ٢٠٠٧، وتم إجراء تحليل الانحدار لعدد مشاهدات يتراوح من ٣٩٨٥٧ إلى ٤١٩٥٨ مشاهدة لفترة العينة البالغة ١٣ عامًا، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية "سالبة" بين جودة المراجع الخارجي (مقاساً بكونه ينتمي أو لا ينتمي إلى Big N) والتعسف الضريبي للشركات مقاساً بمعدل الضريبة الفعلية "ETR"، ويكون ذلك أكثر وضوحاً في البلدان التي تكون فيها حماية المستثمر أقوى، مخاطر تقاضي المراجع أعلى، وبيئة المراجعة أفضل، وضغط سوق رأس المال أعلى. وهدفت دراسة (Pratama, 2017) إلى معرفة ما إذا كانت خصائص الشركة وحوكمة الشركات تلعب دوراً مهماً في التجنب الضريبي للشركة، وتكونت عينة البحث من ٢٧ شركة في إندونيسيا خلال الأعوام ٢٠١١-٢٠١٥ بإجمالي ١٣٥ مشاهدة، وتم تمثيل خصائص الشركة من خلال: (الربحية، الرافعة المالية، عمر الشركة، وحجم الشركة)، وتمثيل حوكمة الشركات من خلال: (حجم مجلس الإدارة، نسبة المديرين المستقلين، جودة المراجعة "Big4/Non Big4"، ولجنة المراجعة)، كما تم قياس التجنب الضريبي بمعدل الضريبة الفعلية (ETR)، وإستخدام الانحدار الخطي المتعدد لتحليل البيانات، وأظهر نتائج هذا البحث وجود علاقة سلبية ومعنوية بين كلاً من (الربحية، حجم مجلس المفوضين) و معدل الضريبة الفعلية (ETR)، ووجود علاقة موجبة ومعنوية بين كل من (لجنة المراجعة، جودة المراجعة، عمر الشركة، حجم الشركة) و معدل الضريبة الفعلية (ETR)، وهو ما يعنى أن الشركات التي تراجع من شركات المراجعة الأربعة الكبار Big4 يزيد فيها معدل الضريبة الفعلية (ETR) وينخفض فيها مستوى التجنب الضريبي.

و دراسة (Gaaya et al., 2017) هدفت إلى دراسة أثر جودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية والتجنب الضريبي للشركات، وإعتمدت الدراسة على عينة من ٥٥ شركة مدرجة في البورصة التونسية للفترة من ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٣، وتم الإعتماد على ثلاث مقاييس للتجنب الضريبي: [معدل الضريبة الفعلية Effective Tax Rate "ETR"، معدل الضريبة الفعلية للتدفق النقدي Cash Flow Effective (CFETR) Tax Rate، فرق الضريبة الدفترى (Book-Tax Difference (BTD)]، وتم تحليل

البيانات باستخدام نماذج الإنحدار GLS، وأشارت النتائج إلى وجود علاقة موجبة ومعنوية بين الملكية العائلية والتجنب الضريبي، وأن جودة المراجعة تحد من حوافز الشركات العائلية للممارسة التجنب الضريبي، وهو ما يعنى وجود تأثير لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية للشركات والتجنب الضريبي.

وإهتمت دراسة (Jones et al.,2018) ببحث علاقة شركات المراجعة الأربعة الكبار Big 4 بمدى استخدام الشركات متعددة الجنسيات للملاذ الضريبية، وإعتمدت الدراسة على عينة من ٥٩١٢ شركة متعددة الجنسيات من ١٢ دولة مختلف بإجمالى عدد ٢٤٧٨١ مشاهدة خلال الفترة الزمنية من ٢٠٠٥ حتى ٢٠١٣، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية قوية بين استخدام مراجعين ينتمون إلى Big 4 ومعدل حدوث استخدام الملاذ الضريبية، حيث وجد أن الشركات متعددة الجنسيات التي تراجع من شركات المحاسبة الأربعة الكبار Big 4 لديها معدل حدوث الملاذ الضريبية أعلى بكثير مقارنة بالشركات التي لا تراجع من مراجعى حسابات ال Big 4.

وهدفت دراسة (Suyono,2018) إلى دراسة وتحليل ما إذا كان لكل من جودة المراجعين الخارجيين (Big4) والرافعة المالية تأثير على العدوانية الضريبية "التجنب الضريبي التعسفى" للشركات مقاساً بمعدل الضريبة الفعلية (ETR)، ونفذت الدراسة على عينة من ٧٦ شركة صناعية مدرجة في البورصة الإندونيسية للفترات ٢٠١٢-٢٠١٦ (أي ٣٨٠ مشاهدة)، وباستخدام نموذج إنحدار OLS أظهرت النتائج أن جودة المراجعين الخارجيين والرافعة المالية يؤثران سلباً على العدوانية الضريبية "ممارسة الشركات للتجنب الضريبي".

وهدفت دراسة (Jihene, and Moez., 2019) إلى دراسة تأثير جودة المراجعة على العلاقة بين مكافآت وحوافز المدير التنفيذى والتجنب الضريبي للشركات، وتكونت عينة الدراسة من ٦٧ شركة مدرجة بالبورصة التونسية فى الفترة من ٢٠١٣ حتى ٢٠١٦، وباستخدام نماذج إنحدار GLS تم التوصل إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين مكافآت المدير التنفيذى والتجنب الضريبي للشركات، كما تم التوصل إلى وجود تأثير معنوى لجودة المراجعة على هذه العلاقة، حيث وجد ارتباطاً

سلبياً بين مكافئات المدير التنفيذي والتجنب الضريبي للشركات التي تخضع لمراجعة جيدة من قبل مكاتب المراجعة الكبيرة (Big 4)، وهذا يشير إلى أن جودة المراجعة تعمل على حماية المستخدمين من الإجراءات الإنتهازية والإحتيالية للمديرين.

ودراسة (Lestari, and Nedya, 2019) هدفت إلى دراسة أثر جودة المراجعة على التجنب الضريبي للشركات الصناعية المدرجة في بورصة أندونيسيا خلال الفترة من ٢٠١٢ - ٢٠١٧ وبلغ إجمالي حجم العينة ٣١٢ مشاهدة ، وتم قياس جودة المراجعة ب(حجم مكتب المراجعة، وأتعاب المراجعة، و مدة إرتباط المراجع مع العميل)، كما تم قياس التجنب الضريبي بإستخدام معدل الضريبة الفعلي الحالي (ETR)، وتم الإعتماد على تحليل الإنحدار للبيانات، وأظهرت نتيجة الدراسة وجود تأثير سلبى لكل من حجم مكتب المراجعة وأتعاب المراجعة على التجنب الضريبي، وأن مدة إرتباط المراجع بالعميل لها تأثير إيجابي على التجنب الضريبي.

وإهتمت دراسة (Chytis et al., 2019) بدراسة وبحث العلاقة المحتملة بين التجنب الضريبي للشركات وخصائص حوكمة الشركات مثل إستقلالية مجلس الإدارة ونوع شركة المراجعة وتركز الملكية ومجموعة من المؤشرات المالية المختارة مثل العائد على رأس المال المستخدم والسيولة والرافعة المالية وحجم الشركة، وإستند التحليل إلى البيانات الكمية والنوعية المستمدة من التقارير المالية السنوية من عينة من ٥٦ شركة مدرجة في بورصة أثينا للأوراق المالية تغطي الفترة من ٢٠١١ إلى ٢٠١٥، وتم قياس التجنب الضريبي بمعدل الضريبة الفعلي النقدي (Cash (CETR Effective Tax Rate، وإستخدام نموذج الإنحدار الخطي وجد أن معدل الضريبة الفعلي النقدي له علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مع حجم الشركة وعلاقة سلبية معنوية مع العائد على رأس المال العامل بشكل عام ، وهو ما يعنى أن الشركات اليونانية كبيرة الحجم تُظهر قدرًا أقل من التجنب الضريبي، بينما مستوى التجنب الضريبي أعلى في الشركات ذات العائد المرتفع على رأس المال المستخدم، ولم يكن هناك تأثير ذي دلالة إحصائية لمتغيرات حوكمة الشركات (إستقلالية مجلس الإدارة،

ونوع شركة المراجعة كأحد شركات المراجعة الأربعة الكبار "Big 4"، وتركز الملكية) على التجنب الضريبي.

وهدفت دراسة (Lis, 2019) إلى معرفة تأثير لجنة المراجعة ومراجعي شركات المحاسبة الخمس الكبار (Big 5) على التجنب الضريبي، وتكونت عينة البحث من ٥١٣ شركة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة إندونيسيا في الفترة من ٢٠١٣ حتى ٢٠١٧، وتحليل البيانات باستخدام الانحدار الخطي المتعدد أظهرت النتائج أن لجنة المراجعة ليس لها تأثير على التجنب الضريبي للشركات، كما توصلت إلى أنه لا يوجد تأثير لمراجعي حسابات شركات المحاسبة الـ Big 5 على التجنب الضريبي للشركات.

مما سبق وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسات، يمكن إشتقاق وصياغة الفرض الثاني (ف٢) للبحث الحالي على النحو التالي:

**ف٢: يوجد تأثير لحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات.**

**٢/٤- التعليق على الدراسات السابقة:**

- إتمدت جميع الدراسات السابقة بشكل أساسي على معدل الضريبة الفعلية "ETR" Effective Tax Rate في قياس التجنب الضريبي، وإلى جانب هذا المقياس استخدمت بعض الدراسات: (دراسة McGuire et al., 2012، دراسة Bauer et al., 2012، دراسة Lee and Kao, 2018) مقاييس أخرى للتجنب الضريبي مثل: (معدل الضريبة الفعلية النقدي Cash Effective Tax Rate "CERT"، والفروق الضريبية الدفترية "BTD" Book Tax Differences).

- جميع دراسات المجموعة الأولى من الدراسات السابقة استخدمت مقياس الحصة السوقية في قياس التخصص القطاعي لمكتب المراجعة.

- جميع دراسات المجموعة الثانية من الدراسات السابقة إتمدت في قياس حجم مكتب المراجعة على كونه ينتمي أو لا ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الكبار "Big N".

- جميع تلك الدراسات تمت في بيئات أجنبية، فيما عدا دراسة (عيسى، ٢٠١٥) تمت في البيئة المصرية، وقامت هذه الدراسة بقياس أثر جودة المراجعة الخارجية كأحد متغيرات حوكمة الشركات مقاساً بحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي، وذلك



خلال الفترة من عام ٢٠٠٦ م إلى عام ٢٠١٠ م، ولم تتطرق تلك الدراسة إلى دراسة أو قياس أثر التخصص القطاعي لمكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي.

- يوجد تباين وإختلاف فى النتائج التى توصلت إليها الدراسات السابقة، حيث:

(أ)- توصلت معظم دراسات المجموعة الأولى مثل دراسة ( McGuire et al., 2012)، ودراسة (Chun-Yan and Chen, 2016)، دراسة (Mehrabanpour et al., 2017)، دراسة (Lee and Kao, 2018) إلى وجود علاقة طردية (إيجابية) معنوية بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة ومستوى التجنب الضريبي، بينما توصلت دراسة (Bauer et al., 2012)، ودراسة (Salehi et al., 2020) إلى أنه لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة ومستوى التجنب الضريبي.

(ب)- وفى المجموعة الثانية من الدراسات السابقة توصلت دراسة (عيسى، ٢٠١٥)، دراسة (Kanagaretnam et al., 2016)، دراسة (Gaaya et al., 2017)، دراسة (Suyono, 2018)، دراسة (Jihene, and Moez., 2019)، دراسة (Lestari, and Nedya, 2019) إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين حجم مكتب المراجعة ومستوى التجنب الضريبي، بينما توصلت دراسة (Pratama, 2017)، دراسة (Jones et al., 2018) إلى وجود علاقة طردية معنوية بين حجم مكتب المراجعة ومستوى التجنب الضريبي، وتوصلت دراسة (Boussaidi and Hamed, 2015)، دراسة (Chytis et al., 2019)، دراسة (Lis, 2019) إلى أنه لا يوجد أى تأثير معنوي لحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي.

من خلال التقييم السابق للدراسات السابقة، ونظراً لوجود تباين وإختلاف فى النتائج التى توصلت إليها تلك الدراسات، وندرة الدراسات التى تمت فى البيئة المصرية - فى حدود علم الباحث- تعد الدراسة محل البحث الحالى إمتداداً لتلك الدراسات فى البيئة المصرية، وتتبلور المساهمة المتوقعة من البحث الحالى فى دراسة وإختبار تأثير كلاً من التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة فى البورصة المصرية.

### القسم الخامس: الدراسة الإختبارية:

يستعرض الباحث فى هذا الجزء من البحث الدراسة الإختبارية التى تم القيام بها لتحقيق أهداف البحث، وذلك من خلال إيضاح الجوانب التالية: [ تصميم الدراسة، التحليل الإحصائى للبيانات ونتائج الدراسة الإختبارية]

١/٥ - تصميم الدراسة : ويشتمل على ما يلى:

١/١/٥ - مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة فى الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية فى الفترة من عام ٢٠١٦ م وإلى عام ٢٠١٨ م، وعند إختيار عينة الدراسة تم مراعاة ما يلى :

- توافر القوائم والتقارير المالية للشركات عن السنوات المالية ٢٠١٦م، ٢٠١٧م، ٢٠١٨م.
- إستبعاد قطاع البنوك وقطاع الخدمات المالية بخلاف البنوك، وذلك نظراً لإختلاف طبيعة عملها، ولخضوعها لمعايير وقوانين خاصة تختلف عن باقى القطاعات الأخرى.
- إستبعاد شركات قطاع الغاز والبتترول وقطاع المرافق، نظراً لإختلاف معدل سعر الضريبة المطبق على تلك الشركات عن باقى شركات القطاعات الأخرى، وذلك وفقاً لنص المادة "٤٩" من قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بأن تخضع أرباح شركات البحث على البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠.٥٥%.
- إستبعاد قطاع الإعلام والشركات غير المالية المعفاة من الخضوع للضريبة.
- إستبعاد الشركات التى حققت خسائر خلال الفترة محل الدراسة.

وبتطبيق الخطوات السابقة تكونت عينة الدراسة من عدد (٩٨) شركة بإجمالى عدد مشاهدات قدره (٢٩٤) مشاهدة خلال فترة الدراسة، وتنتمى الشركات محل الدراسة إلى (١٢) قطاع إقتصادى من إجمالى (١٧) قطاع إقتصادى، وقد تم تصنيف تلك القطاعات وفقاً للتصنيف القطاعى المطبق من إدارة البورصة المصرية خلال الفترة محل الدراسة مع قيام الباحث بدمج قطاع الإتصالات وقطاع التكنولوجيا فى قطاع واحد ليصبح عدد القطاعات محل الدراسة (١١) قطاع إقتصادى. (مرفق ملحق رقم "١" بأسماء شركات عينة الدراسة)، وبلغت نسبة عدد شركات عينة الدراسة

أثر التنصص القطاعي ووجوب مكتب المراجعة على مستوى التجنّب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزي عبد الباقي فوزي مرقص

إلى عدد شركات مجتمع الدراسة خلال فترة الدراسة : ٥٧% في سنة ٢٠١٦م، ٥٨% في سنة ٢٠١٧م، و ٥٩% في سنة ٢٠١٨م على الترتيب، ويوضح الجدول رقم (١) التالي توصيف شركات عينة الدراسة طبقاً لنوع القطاع الذي تنتمي إليه:

جدول (١): توصيف شركات عينة الدراسة طبقاً لنوع القطاع

م	القطاعات	عدد المشاهدات		
		٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
١	الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات	٨	٨	٨
٢	العقارات	١٥	١٥	١٥
٣	التشييد والبناء	١١	١١	١١
٤	السياحة والترفيه	٩	٩	٩
٥	الرعاية الصحية والأدوية	١١	١١	١١
٦	الكيمائيات	٦	٦	٦
٧	الموزعون وتجار التجزئة	٣	٣	٣
٨	المنتجات المنزلية والشخصية	٧	٧	٧
٩	الموارد الأساسية	٤	٤	٤
١٠	الأغذية والمشروبات	٢٠	٢٠	٢٠
١١	قطاعي الإتصالات والتكنولوجيا	٤	٤	٤
	إجمالي العينة	٩٨	٩٨	٩٨
	عدد الشركات المقيدة بالبورصة <sup>(*)</sup>	٢٢٢	٢٢٢	٢٢٠
	عدد الشركات المستبعدة <sup>(**)</sup>	(٥١)	(٥٢)	(٥٤)
	عدد شركات مجتمع الدراسة	١٧١	١٧٠	١٦٦
	نسبة عدد شركات العينة إلى عدد شركات مجتمع الدراسة	٥٧%	٥٨%	٥٩%

<sup>(\*)</sup>المصدر: موقع البورصة المصرية (<https://www.egx.com.eg/ar/MarketIndicator.aspx>)

<sup>(\*\*)</sup> تم إستبعاد شركات ( قطاع البنوك، قطاع الخدمات المالية بخلاف البنوك، قطاع البترول والغاز، قطاع المرافق، وقطاع الإعلام)

٢/١/٥ - أسلوب جمع البيانات ومصادر الحصول عليها:

إعتمد الباحث في الحصول على كافة البيانات اللازمة لإتمام الدراسة الحالية، على دراسة وتحليل البيانات الفعلية التي تقدمها الشركات من خلال القوائم والتقارير المالية السنوية، وكذلك تقرير مجلس الإدارة وتقرير مراقب الحسابات والمعلومات، والتي يتم الحصول عليها من المصادر التالية: [ المواقع الإلكترونية لتلك الشركات -

ومن تقارير الإفصاح الخاصة بتلك الشركات والمتاحة على موقع بورصة الأوراق المالية المصرية <http://www.egx.com.eg>، وكذلك في كتاب الإفصاح الذي تصدره البورصة سنوياً - ومن موقع شركة مصر لنشر المعلومات <http://www.egidegypt.com> - ومن موقع معلومات مباشر مصر [\[https://www.mubasher.info\]](https://www.mubasher.info).

### ٣/١/٥- نموذج الدراسة:

لإختبار فروض الدراسة سيعتمد الباحث على استخدام نموذج الإنحدار الخطي المتعدد "Multiple Linear Regression Model"، والذي يبنى على أن مستوى التجنب الضريبي الذي يمارس من قبل الشركات (المتغير التابع) يعد دالة في كل من [ (المتغيرات المستقلة: التخصص القطاعي لمكتب المراجعة، وحجم مكتب المراجعة)، و (المتغيرات الضابطة: حجم الشركة، معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، نوع القطاع الذي تنتمي له الشركة) ]، وتم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$\text{TAXAVOID}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{BIG4}_{it} + \beta_2 \text{SPEC}_{it} + \beta_3 \text{SIZE}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{ROA}_{it} + \beta_6 \text{IND}_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث:

- $\beta_0$ : ثابت الإنحدار
- $\beta_1, \beta_2$ : معاملات الإنحدار للمتغيرات المستقلة.
- $\beta_3, \beta_6$ : معاملات الإنحدار للمتغيرات الضابطة.
- $\text{TAXAVOID}_{it}$ : مستوى التجنب الضريبي للشركة (i) في السنة (t).
- $\text{BIG4}_{it}$ : حجم مكتب المراجعة الذي يراجع الشركة (i) في السنة (t).
- $\text{SPEC}_{it}$ : التخصص القطاعي لمكتب المراجعة الذي يراجع الشركة (i) في السنة (t).
- $\text{SIZE}_{it}$ : حجم الشركة (i) في السنة (t).
- $\text{LEV}_{it}$ : الرافعة المالية (نسبة المديونية) للشركة (i) في السنة (t).
- $\text{ROA}_{it}$ : معدل العائد على الأصول للشركة (i) في السنة (t).
- $\text{IND}_{it}$ : نوع القطاع الذي تنتمي له الشركة (i) في السنة (t).
- $\varepsilon_{it}$ : المتبقى إحصائياً من تقدير النموذج ( الخطأ العشوائي).

أثر التنصص القطاعي و حجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المهيمنة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزي محمد الباقي فوزي مرقص

## ٤/١/٥ - التعريفات الإجرائية وتوصيف متغيرات الدراسة:

يوضح الجدول رقم (٢) التالي التعريفات الإجرائية وتوصيف متغيرات الدراسة وكيفية قياسها:

### جدول رقم (٢)

#### التعريف الإجرائي لمتغيرات الدراسة وكيفية قياسها :

التعريف الإجرائي للمتغيرات	المتغيرات		
	رمز المتغير	اسم المتغير	نوع المتغير
<p><math>TAXAVOID_{it}</math> = معدل الضريبة القانوني المطبق بالدولة (٢٢.٥%) - معدل الضريبة الفعلي الحالي "<math>ETR_{it}</math>" للشركة (i) في السنة (t).</p> <p><b>حيث :</b> معدل الضريبة الفعلي الحالي "<math>ETR_{it}</math>" = مصروف ضريبة الدخل الحالية للشركة (i) في السنة الحالية (t) ÷ صافي الأرباح قبل الضرائب للشركة (i) في السنة الحالية (t).</p> <p>كما سيتم استخدام معدل الضريبة الفعلي الحالي "<math>ETR_{it}</math>" 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.</p>	$TAXAVOID_{it}$	مستوى التجنب الضريبي	المتغير التابع
متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان المراجع الخارجي أحد المكاتب الأربعة الكبار (Big 4)، ويأخذ (٠) لغير ذلك.	$BIG4_{it}$	حجم مكتب المراجعة	المتغيرات المستقلة
متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان المراجع الخارجي متخصص قطاعياً، ويأخذ (٠) لغير ذلك.*	$SPEC_{it}$	التخصص القطاعي لمكتب المراجعة	
اللوغارتم 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	
يتم تصنيف الشركات وفقاً لنوع القطاع التي تنتمي إليه، وهو متغير وهمي يأخذ (١) للقطاع الصناعي، و (٠) لغير ذلك.	$IND_{it}$	نوع القطاع	

(\*) يعتبر مكتب المراجعة متخصصاً في حالة حصوله على حصة سوقية قدرها ٢٠% من حجم السوق ويعبر عنه بالقيمة (١)، أما في حالة إنخفاض الحصة السوقية عن ٢٠% يعتبر مكتب المراجعة غير متخصص ويأخذ القيمة (صفر) (Wang et al.,2011)، حيث:

أثر التنصص القطاعي و حجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزي محمد الباقي فوزي مرقص

إجمالي مبيعات عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	= الحصص السوقية
إجمالي مبيعات عملاء القطاع	
إجمالي أصول عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	= أو
إجمالي أصول عملاء القطاع	
إجمالي عدد عملاء مكتب المراجعة في قطاع معين	= أو
إجمالي عدد عملاء القطاع	

وتم استخدام الثلاث بدائل السابقة لحساب الحصص السوقية ولم يوجد بينها اختلاف جوهري في النتائج.

### ٥/١- مبررات إضافة المتغيرات الضابطة لنموذج الدراسة:

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

#### ① حجم الشركة $SIZE_{it}$ :

نظراً لتنوع أنشطة الشركات كبيرة الحجم وإملاكها 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, 2017 & Aburajab et al., 2019).

#### ② 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 Klamn, 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.

### ③ 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 و معدل الضريبة الفعلي، وبالتالي فإنه من المتوقع وجود علاقة طردية بين نسبة الرافعة المالية ومستوى التجنب الضريبي للشركات و يؤيد ذلك دراسة (Kanagaretnam et al.,2016).

### ④ نوع القطاع $IND_{it}$ :

من المتوقع وجود إختلاف في مستوى التجنب الضريبي للشركات حسب نوع القطاع (الصناعة) الذى تنتمى إليه كل شركة، و يؤيد ذلك دراسة (Kanagaretnam et al.,2016).

### ٢/٥- التحليل الإحصائى للبيانات ونتائج الدراسة الإختبارية:

يهتم هذا القسم من البحث بتوضيح: الأساليب الإحصائية المستخدمة فى معالجة وتحليل البيانات وإختبار فروض الدراسة، ونتائج الإختبارات الإحصائية لفروض الدراسة، وذلك على النحو التالى:

### ١/٢/٥- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لمعالجة وتحليل البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة والتي تم الحصول عليها من خلال تحليل محتوى القوائم والتقارير الخاصة بشركات العينة، تم الإعتماد على برنامج التحليل الإحصائى E-Views Ver.9 لإجراء الإختبارات الإحصائية المختلفة، مثل:

- الإحصاءات الوصفية (Discriptive Statistics): ( النسب ، المتوسطات ، الحد

الأعلى والحد الأدنى، والانحراف المعياري) لكل متغير من متغيرات الدراسة.

- مصفوفة بيرسون للإرتباطات الثنائية (Person Correlation Matrix):

للكشف المبدئى عن طبيعة العلاقات بين متغيرات الدراسة، وعن مدى وجود

مشكلة الإزدواج الخطى بين المتغيرات التفسيرية.

أثر التخصص القطاعي و حجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المهيمنة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزي محمد الباقي فوزي مرخص

- نموذج الإنحدار الخطى المتعدد " Multiple Linear Regression Model " :  
لإختبار فروض الدراسة، وتحديد إتجاه وقوة العلاقات بين متغيرات الدراسة.

### ٢/٢/٥- الإحصاءات الوصفية (Discriptive Statistics):

يعرض الجدول رقم (٣) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة للتعرف على خصائص كل متغير على مستوى عينة الشركات محل الدراسة ( لعدد ٢٩٤ مشاهدة)، وذلك على النحو التالي:

#### جدول رقم (٣)

الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة :

المتغيرات	الرمز	المتوسط	الحد الأدنى	الحد الأقصى	المتغير القوي
مستوى التجنب الضريبي	TAXAVOID <sub>it</sub>	٠.٠٨٨٨	٠.٠٠	٠.٢٢٥	٠.٠٩٠٥٩
حجم مكتب المراجعة	ETR <sub>it</sub>	٠.١٣٦٢	٠.٠٠	٠.٢٢٥	٠.٠٩٠٥٩
التخصص القطاعي	BIG4 <sub>it</sub>	٠.٥٣	٠.٠٠	١	٠.٥٠٠١١
لمكتب المراجعة	SPEC <sub>it</sub>	٠.٥١	٠.٠٠	١	٠.٥٠٠٦٦
حجم الشركة	SIZE <sub>it</sub>	٢٠.٣١	١٢.٥٧	٢٤.٥٥	٢.٠٣٥٢٣
الرافعة المالية	LEV <sub>it</sub>	٠.٤٥٠٨	٠.٠١٦٧	٠.٩٣٧	٠.٢١١٢٣
معدل العائد على الأصول	ROA <sub>it</sub>	٠.٠٩١٥	٠.٠٠٠١٣	٠.٤٨٣	٠.٠٧٧٤٢
نوع القطاع	IND <sub>it</sub>	٠.٦٢٢٤	٠.٠٠	١	٠.٤٨٥٦٠

ويتضح من الجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

- وجود تباين في مستويات التجنب الضريبي بين شركات عينة الدراسة خلال الثلاث سنوات فترة الدراسة، حيث نجد أن متوسط مستوى التجنب الضريبي TAXAVOID<sub>it</sub> (مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني "٢٢.٥%" ومعدل الضريبة الفعلي) بلغ ٨.٨٨% ، في حين كان متوسط معدل الضريبة الفعلي ETR كمقياس عكسي لمستوى التجنب الضريبي هو ١٣.٦٢%، وبلغ الحد الأدنى لمستوى التجنب الضريبي لشركات العينة صفر% وهو ما يعني أن معدل الضريبة



- الفعلى  $ETR =$  معدل الضريبة القانونى (٢٢.٥%)، وبلغ الحد الأعلى لمستوى التجنب الضريبي لشركات العينة ٢٢.٥% ويكون معدل الضريبة الفعلى  $ETR =$  صفر %، وبتبايراف معيارى قدره ٠.٠٩٠٥٩ تقريباً.
- أن متوسط ٥٣% تقريباً من شركات العينة محل الدراسة يتم مراجعتها بواسطة مكاتب مراجعة تنتمى إلى أحد مكاتب المراجعة الكبار (BIG4)، بينما يتم مراجعة باقى شركات العينة بواسطة مكاتب مراجعة لا تنتمى إلى أحد مكاتب المراجعة الكبار (Non BIG4)، وبلغ التبايراف المعيارى ٠.٥٠٠١١ تقريباً.
  - أن متوسط ٥١% تقريباً من شركات العينة محل الدراسة يتم مراجعتها بواسطة مكاتب مراجعة متخصصة قطاعياً، بينما يتم مراجعة باقى شركات العينة بواسطة مكاتب مراجعة غير متخصصة قطاعياً، وبلغ التبايراف المعيارى ٠.٥٠٠٦٦ تقريباً.
  - تتراوح أحجام شركات العينة محل الدراسة ( $SIZE_{it}$ ) مقاسة باللوغارتم الطبيعى لإجمالى الأصول فى نهاية العام ما بين ١٢.٥٧ حد أدنى و ٢٤.٥٥ حد أقصى، وذلك بمتوسط ٢٠.٣١، وبتبايراف معيارى ٢.٠٣٥ تقريباً.
  - بلغ متوسط نسبة المديونية (الرافعة المالية  $LEV_{it}$ ) ٤٥.٠٨% وهو ما يعنى إعتماء شركات العينة خلال الثلاث سنوات فترة الدراسة فى مصادر تمويلها بشكل أكبر على حقوق الملكية مقارنةً بالديون، وبلغت قيمة الحد الأدنى للرافعة المالية ١.٦٧% والحد الأقصى ٩٣.٧% والتبايراف المعيارى ٠.٢١١٢٣ تقريباً.
  - وبلغ متوسط معدل العائد على الأصول ( $ROA_{it}$ ) لشركات العينة خلال الثلاث سنوات فترة الدراسة ٩.١٥%، وبلغ الحد الأدنى ٠.٠١٣% والحد الأقصى ٤٨.٣%، وبلغ التبايراف المعيارى ٠.٠٧٧٤٢ تقريباً.
  - يوجد إختلاف بين شركات العينة محل الدراسة من حيث نوع القطاع ( $IND_{it}$ ) الذى تنتمى إليه: حيث نجد أن متوسط ٦٢.٢٤% من شركات العينة محل الدراسة تنتمى إلى القطاع الصناعى، وذلك بتبايراف معيارى ٠.٤٨٥٦٠ تقريباً.
- ويوضح الجدول رقم (٤) التالى الإحصاءات الوصفية لمستوى التجنب الضريبي فى كل قطاع من القطاعات التى تنتمى إليها شركات العينة محل الدراسة:

جدول رقم (٤)  
الإحصاءات الوصفية لمستوى التجنب الضريبي لكل قطاع :

القطاعات	N	Mean		Std. Deviation
		TAXAVOID	ETR	
الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات	24	0.1135	0.1115	0.08779
العقارات	45	0.0557	0.1693	0.07309
التشييد والبناء	33	0.1274	0.0976	0.09662
السياحة والترفيه	27	0.1136	0.1114	0.08994
الرعاية الصحية والادوية	33	0.0559	0.1691	0.09030
الكيموايات	18	0.0684	0.1566	0.05908
الموزعون وتجارة التجزئة	9	0.0178	0.2072	0.02311
المنتجات المنزلية والشخصية	21	0.1337	0.0913	0.09094
الموارد الاساسية	12	0.0624	0.1626	0.09255
الاغذية والمشروبات	60	0.0942	0.1308	0.09654
الاتصالات والتكنولوجيا	12	0.0979	0.1271	0.08405
<b>Total</b>	<b>294</b>	<b>0.0888</b>	<b>0.1362</b>	<b>0.09059</b>

ويتضح من الجدول رقم (٤) السابق: وجود إختلاف فى مستوى التجنب الضريبي بين القطاعات التى تنتمى إليها شركات العينة خلال الثلاث سنوات فترة الدراسة، حيث سجل قطاع المنتجات المنزلية والشخصية أعلى مستوى تجنب ضريبي وذلك بمتوسط مستوى تجنب ضريبي TAXAVOID (مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانونى "٢٢.٥%" ومعدل الضريبة الفعلى) بلغ ١٣.٣٧% (ومتوسط معدل الضريبة الفعلى ETR = ٩.١٣%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٩٠٩٤ تقريباً، ثم يليه قطاع التشييد والبناء بمتوسط مستوى تجنب ضريبي قدره ١٢.٧٤% (ومتوسط معدل الضريبة الفعلى ٩.٧٦%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٩٦٦٢ تقريباً، ثم يليه قطاع السياحة والترفيه بمتوسط مستوى تجنب ضريبي قدره ١١.٣٦% (ومتوسط معدل الضريبة الفعلى ١١.١٤%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٨٩٩٤ تقريباً، ثم يليه قطاع الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات بمتوسط مستوى تجنب ضريبي قدره ١١.٣٥% (ومتوسط معدل الضريبة الفعلى ١١.١٥%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٨٧٧٩ تقريباً، ثم يليه قطاعى الاتصالات والتكنولوجيا بمتوسط مستوى تجنب ضريبي قدره ٩.٧٩% (ومتوسط معدل الضريبة

الفعلى ١٢.٧١%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٨٤٠٥ تقريباً، ثم يليه قطاع الأغذية والمشروبات بمتوسط مستوى تجنب ضريبي قدره ٩.٤٢% (ومتوسط معدل الضريبة الفعلى ١٣.٠٨%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٩٦٥٤ تقريباً، ثم يليه قطاع الكيماويات بمتوسط مستوى تجنب ضريبي قدره ٦.٨٤% (ومتوسط معدل الضريبة الفعلى ١٥.٦٦%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٥٩٠٨ تقريباً، ثم يليه قطاع الموارد الأساسية بمتوسط مستوى تجنب ضريبي قدره ٦.٢٤% (ومتوسط معدل الضريبة الفعلى ١٦.٢٦%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٩٢٥٥ تقريباً، ثم يليه قطاع الرعاية الصحية والأدوية بمتوسط مستوى تجنب ضريبي قدره ٥.٥٩% (ومتوسط معدل الضريبة الفعلى ١٦.٩١%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٩٠٣٠ تقريباً، ثم يليه قطاع العقارات بمتوسط مستوى تجنب ضريبي قدره ٥.٥٧% (ومتوسط معدل الضريبة الفعلى ١٦.٩٣%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٧٣٠٩ تقريباً، ثم يأتى فى المرتبة الأخيرة قطاع الموزعون وتجار التجزئة بأقل مستوى تجنب ضريبي بمتوسط مستوى تجنب ضريبي قدره ١.٧٨% (ومتوسط معدل الضريبة الفعلى ٢٠.٧٢%) وبإنحراف معيارى ٠.٠٢٣١١ تقريباً.

٣/٢/٥- تحليل الإرتباط :

يوضح الجدول رقم (٥) التالى مصفوفة إرتباط بيرسون ( Person Correlation Matrix) للعلاقة بين متغيرات الدراسة الحالية، وهى تعد أحد الأدوات المبدئية للكشف عن طبيعة وإتجاه العلاقات بين متغيرات الدراسة، وعن مدى وجود مشكلة الإزدواج الخطى بين المتغيرات التفسيرية التى يتضمنها نموذج الدراسة، وتعتبر درجة الإزدواج الخطى بين المتغيرات التفسيرية مقبولة وغير خطيرة إذا كان معامل الإرتباط بين أى منها أقل من أو يساوى (٠.٨٠) بحد أقصى(Gujarati,2003).

أثر التخصص القطاعي و حجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المهيمنة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزي عبد الباقي فوزي مرخص

جدول رقم (٥)

مصفوفة ارتباط بيرسوت للعلاقات بين متغيرات الدراسة :

	TAXAVOID	ETR	BIG4	SPEC	SIZE	LEV	ROA	IND
TAXAVOID	1							
ETR	-1** .000	1						
BIG4	-280** .000	.280** .000	1					
SPEC	.114 .051	-.114 .051	.619** .000	1				
SIZE	.113 .054	-.113 .054	.200** .001	.080 .171	1			
LEV	-.225** .000	.225** .000	.141* .016	.042 .474	.247** .000	1		
ROA	-.220** .000	.220** .000	.050 .389	.138* .018	.121* .037	-.119* .041	1	
IND	.110 .060	-.110 .060	.049 .398	.028 .630	-.095 .105	.085 .145	.025 .670	1

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

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

ويتضح من الجدول رقم (٥) السابق ما يلي:

- أن الإزدواج الخطي لا يمثل مشكلة في الدراسة الحالية، حيث أن جميع معاملات الارتباط بين المتغيرات التفسيرية للدراسة أقل من (٠.٨٠).
- وجود ارتباط موجب ومعنوي (علاقة طردية) بين حجم مكتب المراجعة (BIG4) ومعدل الضريبة الفعلي (ETR) وذلك عند مستوى معنوية (١%، ٥%) على الترتيب، ووجود ارتباط سالب ومعنوي (علاقة عكسية) بين حجم مكتب المراجعة (BIG4) ومستوى التجنب الضريبي مقاساً ("TAXAVOID") الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلي) وذلك عند مستوى معنوية (١%، ٥%) على الترتيب.
- ظهر معامل الارتباط بإشارة سالبة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة (SPEC) ومعدل الضريبة الفعلي (ETR) وهو ما يعني أن الارتباط سلبي (عكسي) ولكن هذا الارتباط غير معنوي ، كما ظهر معامل الارتباط بإشارة موجبة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة (SPEC) ومستوى التجنب الضريبي

مقاساً ("TAXAVOID" الفرق بين معدل الضريبة القانونى ومعدل الضريبة الفعلى) وهو ما يعنى أن الارتباط إيجابى (طردى) ولكن هذا الارتباط غير معنوى .  
- ظهر معامل الارتباط بإشارة سالبة بين كلاً من (المتغيرين الضابطين: حجم الشركة SIZE، ونوع القطاع IND) ومعدل الضريبة الفعلى (ETR) وهو ما يعنى أن الارتباط سلبى (عكسى) ولكن هذا الارتباط غير معنوى ، كما ظهر معامل الارتباط بإشارة موجبة بين كلاً من (المتغيرين الضابطين: حجم الشركة SIZE، ونوع القطاع IND) ومستوى التجنب الضريبي مقاساً ("TAXAVOID" الفرق بين معدل الضريبة القانونى ومعدل الضريبة الفعلى) وهو ما يعنى أن الارتباط إيجابى (طردى) ولكن هذا الارتباط غير معنوى .

- وجود ارتباط موجب ومعنوى (علاقة طردية) بين كلاً من (المتغيرين الضابطين: الرافعة المالية LEV، ومعدل العائد على الأصول ROA) ومعدل الضريبة الفعلى (ETR) وذلك عند مستوى معنوية (1%، 5%) على الترتيب، و وجود ارتباط سالب ومعنوى (علاقة عكسية) بين كلاً من (المتغيرين الضابطين: الرافعة المالية LEV، ومعدل العائد على الأصول ROA) ومستوى التجنب الضريبي مقاساً ("TAXAVOID" الفرق بين معدل الضريبة القانونى ومعدل الضريبة الفعلى) وذلك عند مستوى معنوية (1%، 5%) على الترتيب.

#### ٤/٢/٥ - نتائج تحليل الانحدار:

لإختبار فروض الدراسة الحالية تم تشغيل البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة باستخدام نموذجين للانحدار الخطى المتعدد " Multiple Linear Regression Model"، وذلك لإستخدام مقياسين للمتغير التابع "مستوى التجنب الضريبي"، حيث تم تشغيل النموذج الأول للانحدار لدراسة العلاقة بين كل من (المتغيرين المستقلين، والمتغيرات الضابطة) وبين معدل الضريبة الفعلى (ETR) كمقياس عكسى للمتغير التابع "مستوى التجنب الضريبي"، بينما تم تشغيل النموذج الثانى للانحدار لدراسة العلاقة بين كل من (المتغيرين المستقلين والمتغيرات الضابطة) وبين المتغير التابع

TAXAVOID (مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني المطبق بالدولة "٢٢.٥%" وبين معدل الضريبة الفعلي "ETR").

وقام الباحث أولاً بالتحقق من مدى وقوع نماذج الانحدار المقدر في أي مشكلة من مشاكل القياس والتي قد تنشأ نتيجة لتخلف أحد فروض طريقة المربعات الصغرى (OLS) التي تستخدم في تقدير نماذج الانحدار (عنانى، ٢٠١١) حيث: تم استخدام إختبار دربن واطسون (Durbin-Watson)، للكشف عن مدى وقوع النموذج في مشكلة الارتباط الذاتي Autocorrelation بين أخطاء نموذج الانحدار أم لا؟ وبحسابه توصل الباحث من هذا الإختبار إلي معاملات بالكشف عنها في جداول دربن واطسون (Durbin-Watson) وجد أنه لا يوجد ارتباط ذاتي في ظل هذه المعاملات لنماذج الانحدار المقدر.

كما تم التحقق من مدى وقوع النماذج المقدر في مشكلة الإزدواج الخطي Multi-collinearity أى التأكد من مدى وجود ارتباط مؤثر ما بين المتغيرات المستقلة بعضها البعض من خلال قياس معامل التضخم " VIF " فوجد أن جميع قيم معاملات التضخم "VIF" لمتغيرات نماذج الانحدار لم تتجاوز ١٠ ؛ حيث بلغت أقصى قيمة لمعامل التضخم في النماذج المقدر ( ١.٧١١ ) لنموذج الانحدار الأول "المتغير التابع ETR"، وبلغت (٢.٧٥٦) لنموذج الانحدار الثانى " المتغير التابع TAXAVOID مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلي"، وهو ما يعني عدم وقوع النماذج المقدر في هذه المشكلة من مشاكل القياس.

كما تم استخدام إختبار Jarque-Bera للتأكد من إعتدالية الأخطاء العشوائية Normality ووجد أن الأخطاء العشوائية تتبع التوزيع الطبيعي لجميع نماذج الانحدار المقدر حيث كانت نتيجة الإختبار غير دالة إحصائياً بمعنى قبول الفرض العدم وهو أن الأخطاء العشوائية تتبع التوزيع الطبيعي (sig أكبر من ٠.٠٥).  
ومما سبق يتضح تحقق أهم شروط استخدام نموذج الانحدار وخلو نماذج الانحدار المقدر من أية مشاكل قياسية تؤثر في النتائج.

أثر التنصص القطاعي ووجوب مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزي محمد الباقي فوزي مرخص

ويمكن عرض نتائج تحليل الانحدار على النحو التالي :

حيث تم الاعتماد على برنامج E-Views Ver.9 في إجراء التحليلات الإحصائية، وإستخدم الباحث طريقة تحليل الانحدار Method: Panel EGLS (Cross-section weights) بهدف الوصول إلى أي المتغيرات التفسيرية لها تأثيراً على المتغير التابع وكذلك إبراز نسبة مساهمة كل متغير مفسر للعلاقة بالمتغير التابع، وذلك كما يلي : (ملحق رقم "٢")

جدول رقم (٦)

نتائج تحليل الانحدار

النموذج الأول (المتغير التابع: معدل الضريبة الفعلي (ETR))				
متغيرات	معاملات الانحدار $\beta$	قيمة t	الدلالة Sig.	VIF
المقدار الثابت ( $\beta_0$ )	12.9508	5.049975	**0.0000	---
حجم مكتب المراجعة (BIG4)	6.6509	6.797066	**0.0000	1.711
التخصص القطاعي (SPEC)	-1.8659	-2.244525	*0.0256	1.661
حجم الشركة (SIZE)	-0.4034	-2.940535	**0.0035	1.148
الرافعة المالية (LEV)	13.8425	8.166256	**0.0000	1.117
معدل العائد على الأصول (ROA)	35.0892	6.039138	**0.0000	1.065
نوع القطاع (IND)	-04.4019	-5.864959	**0.0000	1.029
معامل التحديد R- Squared = 52.59 %		قيمة F = 53.0583 دلالة F = 0.0000**		
قيمة اختبار Durbin-Watson = 2.0150		دلالة اختبار Jarque-Bera = 0.48540		
النموذج الثاني (المتغير التابع TAXAVOID: معدل الضريبة القانوني- معدل الضريبة الفعلي)				
متغيرات	معاملات الانحدار $\beta$	قيمة t	الدلالة Sig.	VIF
المقدار الثابت ( $\beta_0$ )	9.551432	3.724400	**0.0002	--
حجم مكتب المراجعة (BIG4)	-6.650621	-6.795865	**0.0000	1.22356
التخصص القطاعي (SPEC)	1.865307	2.243706	*0.0256	2.01456
حجم الشركة (SIZE)	0.403222	2.939190	**0.0036	1.89620
الرافعة المالية (LEV)	-13.84261	-8.165348	**0.0000	2.01456
معدل العائد على الأصول (ROA)	-35.08544	-6.037772	**0.0000	2.14580
نوع القطاع (IND)	4.402410	5.864528	**0.0000	2.75623
معامل التحديد R- Squared = 52.59 %		قيمة F = 53.0618 دلالة F = 0.0000**		
قيمة اختبار Durbin-Watson = 2.0149		دلالة اختبار Jarque-Bera = 0.29324		
** , * : Significance at the level of 1%, and 5%, respectively.				

\*\* , \* : دلالة معنوية عند مستوى 1% و 5% على الترتيب.

- ويتضح من نتائج تحليل الانحدار الموضحة بالجدول رقم (٦) السابق ما يلي:
- أن نماذج الانحدار المقدره خالية من أية مشاكل قياسية تؤثر في النتائج، ويستدل على ذلك من قيم معاملات التضخم "VIF" لمتغيرات نموذجي الانحدار، إختبار درين واطسون (Durbin-Watson)، و إختبار Jarque-Bera، وهو ما تم إيضاحه فيما سبق.
  - معنوية نموذج الانحدار الأول بين المتغير التابع معدل الضريبة الفعلي ETR والمتغيرات المفسرة (المتغيرات المستقلة، والمتغيرات الضابطة)، وكذلك معنوية نموذج الانحدار الثاني بين المتغير التابع TAXAVOID (مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلي) والمتغيرات المفسرة (المتغيرات المستقلة، والمتغيرات الضابطة)، ويستدل على ذلك من إختبار (F) حيث بلغت دلالة إختبار (F) لكل من النموجين ما قيمته (P-Value "Sig" = 0.000) وهي أقل من مستوي المعنوية ٥%.  
تشير قيمة معامل التحديد R-Squared لنموذج الانحدار الأول إلى قدرة المتغيرات التفسيرية في النموذج محل الدراسة على تفسير ما مقداره ٥٢.٥٩% من التغيرات في (المتغير التابع معدل الضريبة الفعلي ETR كمقياس عكسي لمستوى التجنب الضريبي)، والباقي يرجع لعوامل أخرى.
  - تشير قيمة معامل التحديد R-Squared لنموذج الانحدار الثاني إلى قدرة المتغيرات التفسيرية في النموذج محل الدراسة على تفسير ما مقداره ٥٢.٥٩% من التغيرات في (المتغير التابع TAXAVOID مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلي)، والباقي يرجع لعوامل أخرى.
  - بالنسبة لحجم مكتب المراجعة (BIG4) : تظهر نتائج تحليل الانحدار للنموذج الأول وجود أثر إيجابي "طردى" ذو دلالة إحصائية معنوية لحجم مكتب المراجعة على معدل الضريبة الفعلي "ETR"، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (٦.٦٥٠٩) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T (Sig. = 0.0000) وهي أقل من مستوي المعنوية (٥%)، وهو ما يدل على إرتفاع معدل الضريبة الفعلي وبالتالي إنخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة أحد مكاتب المراجعة الكبار (BIG4)، ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار للنموذج الثاني



والتي تظهر وجود أثر سلبي "عكسي" ذو دلالة إحصائية معنوية لحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي "TAXAVOID" (مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلي)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (-٦.٦٥٠٦) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T ( $\text{Sig.} = 0.0000$ ) وهي أقل من مستوي المعنوية (٥%)، وتدلل هذه النتائج على إنخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة أحد مكاتب المراجعة الكبار (BIG4).

- وبالنسبة للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة (SPEC) : تظهر نتائج تحليل الانحدار للنموذج الأول وجود أثر سلبي "عكسي" ذو دلالة إحصائية معنوية للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة على معدل الضريبة الفعلي "ETR"، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (-١.٨٦٥٩) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T ( $\text{Sig.} = 0.0256$ ) وهي أقل من مستوي المعنوية (٥%)، وهو ما يدل على إنخفاض معدل الضريبة الفعلي وبالتالي زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً في مراجعة القطاع الذي تنتمي إليه تلك الشركات، ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار للنموذج الثاني والتي تظهر وجود أثر إيجابي "طردي" ذو دلالة إحصائية معنوية للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي "TAXAVOID" (مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلي)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (-١.٨٦٥٣) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T ( $\text{Sig.} = 0.0256$ ) وهي أقل من مستوي المعنوية (٥%)، وتدلل هذه النتائج على زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً في مراجعة القطاع الذي تنتمي إليه تلك الشركات.

- وبالنسبة لحجم الشركة (SIZE) : تظهر نتائج تحليل الانحدار للنموذج الأول وجود أثر سلبي "عكسي" ذو دلالة إحصائية معنوية لحجم الشركة على معدل الضريبة الفعلي "ETR"، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (-٠.٤٠٣٤) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T ( $\text{Sig.} = 0.0035$ ) وهي أقل من مستوي المعنوية (٥%)، وهو ما يدل على

إنخفاض معدل الضريبة الفعلية وبالتالي زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات كبيرة الحجم، ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار للنموذج الثاني والتي تظهر وجود أثر إيجابي "طردى" ذو دلالة إحصائية معنوية لحجم الشركة على مستوى التجنب الضريبي "TAXAVOID" (مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلية)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (0.4032) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T (Sig. = 0.0036) وهي أقل من مستوي المعنوية (5%)، وتدل هذه النتائج على زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات كبيرة الحجم، أى أنه كلما كبر حجم الشركة كلما زاد مستوى التجنب الضريبي، والعكس صحيح.

- وبالنسبة للرافعة المالية (LEV) : تظهر نتائج تحليل الانحدار للنموذج الأول وجود أثر إيجابي "طردى" ذو دلالة إحصائية معنوية للرافعة المالية على معدل الضريبة الفعلية "ETR"، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (13.8425) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T (Sig. = 0.0000) وهي أقل من مستوي المعنوية (5%)، وهو ما يدل على أن زيادة نسبة المديونية (الرافعة المالية) يؤدي إلى ارتفاع معدل الضريبة الفعلية وبالتالي انخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات والعكس صحيح، ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار للنموذج الثاني والتي تظهر وجود أثر سلبي "عكسي" ذو دلالة إحصائية معنوية للرافعة المالية على مستوى التجنب الضريبي "TAXAVOID" (مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلية)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (-13.8426) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T (Sig. = 0.0000) وهي أقل من مستوي المعنوية (5%)، وتدل هذه النتائج على انخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات مع تزايد نسبة المديونية (الرافعة المالية) والعكس صحيح.

- وبالنسبة لمعدل العائد على الأصول (ROA) : تظهر نتائج تحليل الانحدار للنموذج الأول وجود أثر إيجابي "طردى" ذو دلالة إحصائية معنوية لمعدل العائد على الأصول على معدل الضريبة الفعلية "ETR"، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (35.0892) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T (Sig. = 0.0000) وهي أقل

من مستوي المعنوية (5%)، وهو ما يدل على أن زيادة معدل العائد على الأصول يؤدي إلى ارتفاع معدل الضريبة الفعلية وبالتالي انخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات والعكس صحيح، ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار للنموذج الثاني والتي تظهر وجود أثر سلبي "عكسي" ذو دلالة إحصائية معنوية لمعدل العائد على الأصول على مستوى التجنب الضريبي "TAXAVOID" (مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلية)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (-0.0854) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T (Sig. = 0.0000) وهي أقل من مستوي المعنوية (5%)، وتدلل هذه النتائج على انخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات مع تزايد معدل العائد على الأصول والعكس صحيح.

- وبالنسبة لنوع القطاع (IND) : تظهر نتائج تحليل الانحدار للنموذج الأول وجود أثر سلبي "عكسي" ذو دلالة إحصائية معنوية لنوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على معدل الضريبة الفعلية "ETR"، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (-0.4019) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T (Sig. = 0.0000) وهي أقل من مستوي المعنوية (5%)، وهو ما يدل على انخفاض معدل الضريبة الفعلية وبالتالي زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التي تنتمي للقطاع الصناعي، ويؤكد ذلك نتائج تحليل الانحدار للنموذج الثاني والتي تظهر وجود أثر إيجابي "طردي" ذو دلالة إحصائية معنوية لنوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على مستوى التجنب الضريبي "TAXAVOID" (مقاساً بالفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلية)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (-0.4024) وبلغت الدلالة الإحصائية لإختبار T (Sig. = 0.0000) وهي أقل من مستوي المعنوية (5%)، وتدلل هذه النتائج على زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التي تنتمي للقطاع الصناعي وإنخفاضه لدى الشركات التي لا تنتمي للقطاع الصناعي.

### ٣/٥- خلاصة وتفسير نتائج الدراسة الإختبارية:

في الأجزاء السابقة من هذا القسم بالبحث الحالي تم عرض وتوضيح نتائج التحليلات والإختبارات الإحصائية لبيانات متغيرات وفروض الدراسة، وفيما يلي سيتم عرض وتفسير أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الإختبارية: فيما يخص نتائج إختبارات فروض الدراسة والمتعلقة بالمتغيرات المستقلة، تم التوصل إلى ما يلي:

#### ■ بالنسبة للفرض الأول:

تشير نتائج الإختبارات الإحصائية وتحليل الإنحدار الخطى المتعدد إلى وجود تأثير إيجابي "طردى" ذو دلالة إحصائية معنوية للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وهو ما يعنى زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً في مراجعة القطاع الذي تنتمى إليه تلك الشركات عنه بالنسبة للشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مكاتب مراجعة غير متخصصة قطاعياً، وهو ما يتفق مع النتائج التي توصلت إليها دراسة كل من: (McGuire et al., 2012)، (Chun-Yan and Chen, 2016)، (Mehrabanpour et al., 2017)، و دراسة (Lee and Kao, 2018)، ويمكن تفسير ذلك بأن مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً في مراجعة الشركات التي تنتمى إلى قطاع معين يقومون بإستخدام خبراتهم بمجال صناعة الشركات التي يراجعوها لتطوير وإيجاد إستراتيجيات ضريبية تفيد وتساعد تلك الشركات في التجنب الضريبي، وبناءً على ذلك يتم قبول الفرض الأول.

#### ■ بالنسبة للفرض الثانى:

تشير نتائج الإختبارات الإحصائية وتحليل الإنحدار الخطى المتعدد إلى وجود تأثير سلبي "عكسى" ذو دلالة إحصائية معنوية لحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وهو ما يعنى إنخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة أحد مكاتب المراجعة الكبار (BIG4)، وهو ما يتفق مع النتائج التي توصلت إليها دراسة كل من: (عيسى، ٢٠١٥)،

(Suyono,2018)، (Gaaya et al., 2017)، (Kanagaretnam et al.,2016)، (Lestari, and Nedy, 2019) و دراسة (Jihene, and Moez., 2019)، ويمكن تفسير ذلك بأن مكاتب المراجعة الكبيرة التي تنتمي لمكاتب المراجعة الأربع الكبار (Big 4) أكثر حرصاً على تنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد وأداب السلوك المهني حفاظاً على سمعتها، وخوفاً من التعرض للتقاضى بدعوى الإهمال والتقصير في تنفيذ عملية المراجعة، وتحرص على تصميم وتنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، و يتوفر لديها الإمكانيات المادية والبشرية والخبرات والمهارات والتقنيات التكنولوجية عالية المستوى التي تمكنهم من جمع أدلة الإثبات اللازمة واكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية وتنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية، وبما يساعد على الحد من قدرة عملائها على الغش والتلاعب في القوائم المالية وبالتالي المساهمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وتحسين مستوى الشفافية والإفصاح والحد من ممارسة عملائها لعمليات إدارة الأرباح و من ممارسة أنشطة التجنب الضريبي،، في حين أن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم قد لا تتوافر لديها تلك الإمكانيات والقدرات وقد تخضع لضغوط من قبل عملاء المراجعة، وتلبى رغبات عملائها رغبةً منها في جذب العميل إليها، وذلك نتيجة لإنخفاض قدرة هذه المكاتب على المنافسة، وبناءً على ذلك يتم قبول الفرض الثاني.

وفيما يخص نتائج الاختبارات المتعلقة بالمتغيرات الضابطة، تم التوصل إلى ما يلي:  
- وجود أثر إيجابي "طردى" ذو دلالة إحصائية معنوية لحجم الشركة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، أي أنه كلما كبر حجم الشركة كلما زاد مستوى التجنب الضريبي، والعكس صحيح، وهو ما يعنى زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات كبيرة الحجم، ويمكن تفسير ذلك بأن الشركات كبيرة الحجم تمتلك قوة إقتصادية وسياسية كبيرة مقارنة بالشركات صغيرة الحجم، ويتوفر لديها المزيد من الموارد المادية والبشرية مما يتيح لها ممارسة أساليب وأنشطة التجنب الضريبي بغرض تخفيض العبء الضريبي، وتتفق تلك النتيجة مع دراسة كل من: (Tandean and Winnie, 2016)، (Waluyo,2017)، ودراسة (Aburajab et al.,2019).

- وجود أثر سلبي " عكسي " ذو دلالة إحصائية معنوية للرافعة المالية على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وهو ما يعني إنخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات مع تزايد نسبة المديونية (الرافعة المالية) والعكس صحيح، ويمكن تفسير ذلك بأنه بالرجوع إلى قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م ولائحته التنفيذية فيما يخص المعالجة الضريبية للعوائد المدينة على القروض والسلفيات التي حصلت عليها الشركة لمزولة نشاطها نجد أن المشرع الضريبي قد وضع قيوداً وشروطاً وحدوداً قصوى لإعتبار تلك العوائد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم مما يترتب عليه إنخفاض قيمة العوائد المدينة المسموح بخصمها وبالتالي زيادة وعاء الضريبة وذلك بالرغم من زيادة المديونية، ويؤكد ذلك دراسة (أبوسالم، ٢٠٢٠).
- وجود أثر سلبي " عكسي " ذو دلالة إحصائية معنوية لمعدل العائد على الأصول على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وهو ما يعني إنخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات مع تزايد معدل العائد على الأصول والعكس صحيح، ويمكن تفسير ذلك بأن زيادة معدل العائد على الأصول يعني زيادة ربحية الشركة، وبالتالي زيادة الوعاء الخاضع للضريبة وكلما زاد الربح الخاضع للضريبة يزداد معه معدل الضريبة الفعلية وبالتالي ينخفض مستوى التجنب الضريبي، ويؤكد ذلك دراسة (Beer et al.,2020)، ودراسة (أبو سالم، ٢٠٢٠).
- وجود أثر إيجابي " طردى " ذو دلالة إحصائية معنوية لنوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وهو ما يعني زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التي تنتمي للقطاع الصناعي وإنخفاضه لدى الشركات التي لا تنتمي للقطاع الصناعي، ويمكن تفسير ذلك بأن الشركات التي تنتمي إلى القطاع الصناعي تمتاز بكبر حجمها، وتمتلك هذه الشركات قوة إقتصادية وسياسية كبيرة، ويتوفر لديها المزيد من الموارد المادية والبشرية مما يتيح لها ممارسة أساليب وأنشطة التجنب الضريبي بغرض تخفيض العبء الضريبي، ويؤيد ذلك دراسة (Kanagaretnam et al.,2016).

أثر التخصص القطاعي و حجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيضة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزى محمد الباقى فوزى مرقص

ويمكن تلخيص نتائج إختبار فروض الدراسة فى الجدول رقم (٧) التالى:

جدول رقم (٧)

ملخص نتائج إختبار فروض الدراسة

إتجاه العلاقة	القرار:	فروض الدراسة
إيجابى "طردى"	قبول الفرض الأول	يوجد تأثير للتخصص القطاعى لمكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات.
سلبى "عكسى"	قبول الفرض الثانى	يوجد تأثير لحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات.

القسم السادس:

خلاصة ونتائج البحث والتوصيات والبحوث المستقبلية:

١/٦ - خلاصة ونتائج البحث:

هدف هذا البحث إلى دراسة أثر التخصص القطاعى و حجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المساهمة المصرية، وينبثق عن هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على مفهوم التجنب الضريبي و المفاهيم المتعلقة به، و التعرف على الأساليب التى تتبعها الشركات لممارسة التجنب الضريبي، و المنافع و التكاليف المرتبطة به.
- التعرف على ماهية جودة عملية المراجعة و العوامل المحددة لها و المتعلقة بخصائص جودة المراجع الخارجى.
- التعرف على طبيعة العلاقة بين التخصص القطاعى و حجم مكتب المراجعة و بين مستوى التجنب الضريبي.

**ولتحقيق أهداف البحث إعتد الباحث على المنهجية التالية:** الدراسة النظرية التحليلية للإصدارات و الدراسات السابقة المتعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بموضوع البحث محل الدراسة، لتحديد الإطار النظرى لجوانب و أبعاد التجنب الضريبي و طبيعة العلاقة بين التخصص القطاعى للمراجع الخارجى و حجم مكتب المراجعة و بين مستوى التجنب الضريبي، و إشتقاق فروض الدراسة، و الدراسة الإختبارية: عن طريق دراسة و تحليل محتوى البيانات المالية و غير المالية المنشورة

في التقارير السنوية لعينة من الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية والتي تنتمي لقطاعات إقتصادية مختلفة، ودراسة وتحليل العلاقات بين متغيرات الدراسة للتأكد من مدى تحقق فروض الدراسة .

### **وإتساقاً مع أهداف البحث فقد تضمن هذا البحث الأقسام التالية:**

**القسم الأول: الإطار العام للبحث،** متضمناً: [مقدمة ومشكلة البحث، هدف البحث، أهمية البحث، منهجية البحث، حدود البحث، ومحتوى البحث].

**القسم الثاني: ماهية وأبعاد التجنب الضريبي،** وتم في هذا الجزء من البحث إيضاح الجوانب التالية: [مفهوم التجنب الضريبي - المفاهيم ذات العلاقة بالتجنب الضريبي - الدوافع والعوامل المحفزة على ممارسة التجنب الضريبي- الآثار المترتبة على ممارسة التجنب الضريبي- آليات وأساليب ممارسة التجنب الضريبي- مقاييس التجنب الضريبي- إجراءات وأساليب مكافحة ممارسات التجنب الضريبي].

**القسم الثالث: التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة في الفكر المحاسبي،** وتم في هذا الجزء من البحث إيضاح الجوانب التالية: [ مفهوم ومحددات جودة المراجعة - حجم مكتب المراجعة وعلاقته بجودة المراجعة والتقارير المالية - التخصص القطاعي للمراجع وعلاقته بجودة المراجعة والتقارير المالية]، وتم في هذا الجزء أيضاً إيضاح طرق قياس كلاً من حجم مكتب المراجعة والتخصص القطاعي لمكتب المراجعة.

**القسم الرابع: الدراسات السابقة وإشتقاق فروض الدراسة،** وتم في هذا الجزء من البحث عرض وتحليل للدراسات السابقة التي إهتمت بشكل مباشر أو غير مباشر بموضوع البحث محل الدراسة وإشتقاق وصياغة فروض الدراسة وتم تقسيم تلك الدراسات إلى مجموعتين: [ **المجموعة الأولى:** دراسات تناولت العلاقة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة والتجنب الضريبي، و **المجموعة الثانية:** دراسات تناولت العلاقة بين حجم مكتب المراجعة والتجنب الضريبي]، وبتقييم تلك الدراسات توصل الباحث إلى ما يلي:

- إعتداع جميع الدراسات السابقة بشكل أساسي على معدل الضريبة الفعلية "Effective Tax Rate "ETR" في قياس التجنب الضريبي، وإلى جانب هذا المقياس إستخدمت بعض الدراسات: (دراسة McGuire et al., 2012، دراسة



(Bauer et al.,2012، دراسة Lee and Kao,2018) مقاييس أخرى للتجنب الضريبي مثل: (معدل الضريبة الفعلي النقدي Cash Effective Tax Rate "CERT"، والفروق الضريبية الدفترية "Book Tax Differences "BTD"). جميع دراسات المجموعة الأولى من الدراسات السابقة إستخدمت مقياس الحصة السوقية في قياس التخصص القطاعي لمكتب المراجعة.

- جميع دراسات المجموعة الثانية من الدراسات السابقة إعتمدت في قياس حجم مكتب المراجعة على كونه ينتمي أو لا ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الكبار "Big N". جميع تلك الدراسات تمت في بيئات أجنبية، فيما عدا دراسة (عيسى، ٢٠١٥) تمت في البيئة المصرية، وقامت هذه الدراسة بقياس أثر جودة المراجعة الخارجية كأحد متغيرات حوكمة الشركات مقاساً بحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي، وذلك خلال الفترة من عام ٢٠٠٦ م حتى عام ٢٠١٠ م، ولم تتطرق تلك الدراسة إلى دراسة أو قياس أثر التخصص القطاعي لمكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي.

- يوجد تباين وإختلاف في النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة.

ومن خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة تم إستنتاج وصياغة فرضي الدراسة التاليين:

**الفرض الأول:** يوجد تأثير للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات.

**الفرض الثاني:** يوجد تأثير لحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات.

**القسم الخامس: تضمن الدراسة الإختبارية،** حيث إستعان الباحث بعينة تكونت من عدد (٩٨) شركة بإجمالي عدد مشاهدات قدره (٢٩٤) مشاهدة خلال فترة الدراسة من عام ٢٠١٦ م حتى عام ٢٠١٨ م، وتنتمي الشركات محل الدراسة إلى (١٢) قطاع إقتصادي من إجمالي (١٧) قطاع إقتصادي، وقد تم تصنيف تلك القطاعات وفقاً للتصنيف القطاعي المطبق من إدارة البورصة المصرية خلال الفترة محل الدراسة مع

قيام الباحث بدمج قطاع الإتصالات وقطاع التكنولوجيا فى قطاع واحد ليصبح عدد القطاعات محل الدراسة (١١) قطاع إقتصادي.

ولإختبار فروض الدراسة إعتد الباحث على إستخدام نموذج الإنحدار الخطى المتعدد "Multiple Linear Regression Model"، والذي يبنى على أن مستوى التجنب الضريبي الذى يمارس من قبل الشركات (المتغير التابع) يعد دالة فى كل من [المتغيرات المستقلة: التخصص القطاعي، وحجم مكتب المراجعة)، و (المتغيرات الضابطة: حجم الشركة، معدل العائد على الأصول، الرافعة المالية، نوع القطاع الذى تنتمي له الشركة)]، وقد تم إستخدام مقياسين لقياس مستوى التجنب الضريبي: المقياس الأول: الفرق بين معدل الضريبة القانوني المطبق بالدولة (٢٢.٥%) وبين معدل الضريبة الفعلي، والمقياس الثاني: معدل الضريبة الفعلي الحالي "ETR" كمقياس عكسي لمستوى التجنب الضريبي، كما تم إستخدام مقياس الحصة السوقية لقياس التخصص القطاعي لمكتب المراجعة، وتم قياس حجم مكتب المراجعة على أساس كونه ينتمي أو لا ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الكبار "Big4".

ومن خلال التحليلات والاختبارات الإحصائية وتشغيل البيانات بإستخدام نموذج الإنحدار المتعدد، توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- قبول الفرض الأول: حيث وجد تأثير إيجابي "طردى" ذو دلالة إحصائية معنوية للتخصص القطاعي لمكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وهو ما يعنى زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التى يتم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة المتخصصة قطاعياً فى مراجعة القطاع الذى تنتمي إليه تلك الشركات عنه بالنسبة للشركات التى يتم مراجعتها بواسطة مكاتب مراجعة غير متخصصة قطاعياً.
- قبول الفرض الثاني: حيث وجد تأثير سلبي "عكسي" ذو دلالة إحصائية معنوية لحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وهو ما يعنى إنخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التى يتم مراجعتها بواسطة أحد مكاتب المراجعة الكبار (BIG4).

- وجود أثر إيجابي "طردى" ذو دلالة إحصائية معنوية لحجم الشركة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، أى أنه كلما كبر حجم الشركة كلما زاد مستوى التجنب الضريبي، والعكس صحيح، وهو ما يعنى زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات كبيرة الحجم.
  - وجود أثر سلبي "عكسى" ذو دلالة إحصائية معنوية للرافعة المالية على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وهو ما يعنى إنخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات مع تزايد نسبة المديونية (الرافعة المالية) والعكس صحيح.
  - وجود أثر سلبي "عكسى" ذو دلالة إحصائية معنوية لمعدل العائد على الأصول على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وهو ما يعنى إنخفاض مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات مع تزايد معدل العائد على الأصول والعكس صحيح.
  - وجود أثر إيجابي "طردى" ذو دلالة إحصائية معنوية لنوع القطاع الذى تنتمى إليه الشركة على مستوى التجنب الضريبي للشركات، وهو ما يعنى زيادة مستوى التجنب الضريبي لدى الشركات التى تنتمى للقطاع الصناعى وإنخفاضه لدى الشركات التى لا تنتمى للقطاع الصناعى.
- ٢/٦ - التوصيات:

- فى ضوء ما تم التوصل إليه من خلال هذا البحث، يوصى الباحث بما يلى:
- ١/٢/٦ - وضع قواعد وقوانين وعقوبات ملزمة للمراجعين لحثهم على عدم إستخدام خبراتهم فى مساعدة الممولين على ممارسة التجنب الضريبي.
  - ٢/٢/٦ - إعادة النظر فى القانون الضريبي المصرى، خاصة فيما يتعلق بالإمتيازات والإعفاءات الضريبية، وإجراء التعديلات اللازمة بحيث يتم إعادة صياغتها بشكل يمنع إستغلالها من الممولين فى القيام بممارسات التجنب الضريبي.
  - ٣/٢/٦ - ضرورة فرض الإدارة الضريبية وهيئة الرقابة المالية عقوبات وغرامات صارمة على الشركات فى حالة إكتشاف تورطها بتنفيذ ممارسات التجنب الضريبي.

### ٣/٦- البحوث المستقبلية:

- يقترح الباحث العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث ودراسات مستقبلية، والتي من أهمها ما يلي:
- دراسة تأثير خصائص لجان المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
  - دراسة تأثير خصائص لجان المراجعة وخصائص مجلس الإدارة على العلاقة بين حجم مكتب المراجعة ومستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
  - دراسة تأثير خصائص لجان المراجعة وخصائص مجلس الإدارة على العلاقة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة ومستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
  - دراسة تأثير الملكية الحكومية على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
  - دراسة تأثير التخصص القطاعي لمكتب المراجعة على العلاقة بين حجم الشركة ومستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، (٢٠١٨)، "مدخل مقترح للحد من التجنب الضريبي فى الشركات المصرية الملتزمة بتطبيق المبادئ المعاصرة لحوكمة الشركات - دراسة تجريبية"، مؤتمر عين شمس المنعقد فى أبريل بعنوان **الإتجاهات الحديثة فى معايير التقارير المالية الدولية وانعكاساتها الضريبية**.
- أبوسالم، سيد سالم محمد، (٢٠٢٠)، "العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي: نظرية التكلفة السياسية أم نظرية القوة السياسية-دراسة إختبارية على الشركات المساهمة المصرية"، **مجلة الفكر المحاسبى**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٤)، العدد (٣) الخريف، ص. ٣٧١-٤١١.
- إسماعيل، أحمد سامى فتحى، (٢٠١٤)، "قياس أثر جودة المراجعة الخارجية على تحسين سمعة المراجع الخارجى: دراسة نظرية ميدانية"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد (٣)، ص. ٢٦٩-٣٠١.
- البورصة المصرية: <http://www.egx.com.eg>
- الفيومى، منى حلمى، (٢٠١٣)، "قياس أثر العوامل المؤثرة على جودة أداء مراقب الحسابات: دراية ميدانية"، **رسالة ماجستير**، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- بدوى، محمد عباس، عمرو السيد زكى، (٢٠١٦)، **الدراسات متقدمة فى المحاسبة الضريبية**، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.
- بركات، خالد سعيد، (٢٠٠٧)، "حجم مكتب المراجعة والعلاقة المدركة بين خصائص المراجع الخارجى وجودة المراجعة فى السوق المصرى: دراسة ميدانية"، **مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد (٢٩)، العدد (٢)، ص. ١٨٧-٢٢٩.
- حسن، عيد حسن محمد، (٢٠١٨)، "دراسة العلاقة بين تقديم المراجع الخارجى للخدمات الضريبية ومستوى التجنب الضريبي"، **رسالة ماجستير**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- رشوان، عبدالرحمن محمد سليمان، (٢٠١٨)، "دور التخصص الصناعى للمراجع فى تحسين كفاءة وجودة الأداء المهني لمهنة المراجعة"، **مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة**، جامعة جرش، العدد الثانى، ص. ٩-٣٩.
- سلامة، رأفت سلامة؛ كلبونة، أحمد يوسف؛ الفراج، عبدالرزاق محمد؛ زلوم، نضال، (٢٠١١)، "العوامل المؤثرة على قرار مقدري دائرة ضريبية الدخل والمبيعات - دراسة

- إستطلاعية لمقدرى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات فى الاردن"، *مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)*، العدد الاول، المجلد التاسع، يناير.
- سليم، أيمن عطوة عزازى، (٢٠١٩)، "مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجى على توقيت إصدار التقارير المالية- دراسة إختيارية على الشركات المساهمة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبى*، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٣)، العدد (١)، الربيع، ص.ص ٢٩١-٣٣٣.
- شاهين، سيد محسن مرسى، (٢٠١٧)، "قياس أثر أنشطة المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال على ممارسات التجنب الضريبي"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- شحاتة، السيد شحاتة، (٢٠١٥)، "أثر خبرة مراقى الحسابات وحجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية: دراسة تجريبية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، المجلد الثانى والخمسون، العدد الثانى، ص. ص ١-٣٢.
- شركة مصر لنشر المعلومات: <http://www.egidegypt.com>
- صديق، رمضان، (٢٠١١)، "التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر فى التشريع المقارن والمصرى - دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبي وكيف تعاملت معها التشريعات الضريبية الأجنبية والعربية مع إشارة خاصة للتشريع المصرى"، دار النهضة العربية، القاهرة.
- صلاح الدين، أحمد محمد، (٢٠١٤)، "العلاقة بين مؤشرات جودة المراجعة وإدارة الأرباح: دراسة إختيارية"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- صليب، ليلى عزيز، (٢٠٠٣)، "أثر التخصص الصناعى للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، ص. ص ٣٦٧-٤١٦.
- عبدالجواد، عماد سيد عبدالغفار، (٢٠١٣)، "دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجى فى تحسين جودة عملية المراجعة وأثر ذلك على قرارات المستثمرين فى منشآت الأعمال"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- عبدالحميد، أحمد شرف، (٢٠١٤)، "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة: دراسة ميدانية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الرابع، ص.ص ١٦٥-٢١٩.
- عبدالرحمن، عمرو نجيب عبدالحميد، (٢٠١٤)، "قياس رأس المال الفكرى فى منشآت المراجعة كمحدد لجودة أداء عملية المراجعة"، *رسالة دكتوراة*، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- عبدربه، هدير عاطف السيد، (٢٠١٨)، "أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين مستويات جودة عملية المراجعة مع دراسة ميدانية"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
- على، نهى محمد زكى محمد، (٢٠١٧)، "دراسة وإختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وخلو القوائم المالية للشركات المقيّدة بالبورصة من الغش"، *المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر - دور المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، خلال الفترة ٦-٧ مايو.
- عيسى، عارف محمود كامل، (٢٠١٥)، "قياس أثر حوكمة الشركات على مستوى التجنّب الضريبي في ضوء نظرية الوكالة: دراسة عملية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثاني.
- عوض، أمال محمد محمد، (٢٠٠٦)، "قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ١٧١-٢٣٧.
- عناني، محمد عبد السميع، (٢٠١١)، "التحليل القياسي والإحصائي للعلاقات الاقتصادية: مدخل حديث باستخدام *Windows SPSS*"، الطبعة الثانية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- غنيم، محمود رجب يس، (٢٠١٦)، "محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة ميدانية في البيئة السعودية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٠)، العدد الخامس، ص ١٩١-٢٥٦.
- قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وتعديلاته، متاح على: [www.Incometax.gov.eg](http://www.Incometax.gov.eg)
- قانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وقانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠، الجريدة الرسمية - العدد ٢٦ مكرر (أ) في ٣٠ يونية سنة ٢٠١٤، والمتاح على: [www.Incometax.gov.eg](http://www.Incometax.gov.eg)
- مبارك، إيمان على مكاوي، (٢٠١٨)، "التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمراجع وإنعكاسه على جودة عملية المراجعة- دراسة تجريبية"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- متولى، أحمد زكى حسن، (٢٠٠٦)، "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية تطبيقية"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا.

- محمود، عمرو السيد زكى، (٢٠١٧)، "دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية فى مصر، *مجلة الفكر المحاسبى*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢١)، العدد (١)، الربيع، ص: ٣٠٧-٣٦١.

- محمود، وائل حسين محمد، (٢٠١٩)، "دور التخصص الصناعى للمراجع الخارجى فى الحد من ممارسات الفساد المالى- دراسة نظرية ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبى*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٣)، العدد (٣)، الخريف، ص. ٢٢٢-٣٠٠.

- محى، مصطفى أحمد، (٢٠١٦)، "دور المراجعة المشتركة فى تحسين جودة عملية المراجعة دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة فى بورصتى القاهرة والإسكندرية"، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

- معلومات مباشر مصر: <https://www.mubasher.info>  
- وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، (٢٠١٨)، "التعليمات الإرشادية المصرية لتسعير

المعاملات"، متاح على: <https://www.incometax.gov.eg>  
- يوسف، أيمن يوسف محمود، (٢٠١٩)، "أثر تركيز الملكية وحجم مكتب المراجعة على علاقة ممارسة التجنب الضريبي بعوائد الأسهم ومخاطر الشركات- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبى*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٣)، العدد (٤)، الخريف، ص. ٣٩٨-٤٦٨.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

-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*, Vol.9(7),pp.2732-2745.

-Annuar, H. A., Salihu, I. A., and Obid, S. N.,(2014)," Corporate Ownership, Governance and Tax Avoidance: An Interactive Effects", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol.(164), pp.150-160.

-Armstrong, C., Blouin, J. L., and Larker, D.,(2012),"The Incentives for Tax planning", *Journal of Accounting and Economics* 53(1),pp.391-411.



- Armstrong, C., Blouin, J. L., and Jagolinzer, A. D.,(2015),"Corporate Governance, Incentives, and Tax Avoidance", *Journal of Accounting and Economics* (60),pp.1-17.
- Balsam, S., Krishnan, J., and Yang, J. S., (2003), "Auditor Industry Specialization and Earnings Management", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 22(2), pp. 71-79.
- 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*, pp.1-47:  
<https://business.fiu.edu/academic-departments/accounting/pdf/Meza-BMS-Sept-Revised-auditors-industry-specialization-a-reliable-indicator-of-tax-avoidance.docx>
- Bayar, O., Huseynov, F., and Sardarli, S.,(2018),"Corporate Governance, Tax Avoidance, and Financial Constraints", *Financial Management*, Vol.47(3), pp. 651 – 677.
- Beer, S., De Mooij, R., and Liu, L.,(2020),"International Corporate Tax Avoidance: A Review of The Channels, Magnitudes, and Blind Spots", *Journal of Economic Surveys*, 34(3),pp.660-688.
- Bills, K. L., and Cunningham, L. M.,(2015),"How small audit firm membership in associations, networks, and alliances can impact audit quality and audit fees", *Current Issues in Auditing*,Vol. 9, No.2:p.p. 29-35.
- Boussaidi, A., and Hamed, M. S. (2015)," The Impact of Governance Mechanisms on Tax Aggressiveness: Empirical Evidence from Tunisian Context, *Journal of Asian Business Strategy*, Vol.5(1),pp.1-12.
- Caneghem,T. Van,(2004),"The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding-up Behavior: Some UK Evidence.", *European Accounting Review*, Vol.13(4),pp.771-786.

- Carcello, J. V., and Nagy, A. L.,(2004),"Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting", *Journal of Managerial Auditing*, Vol. 19(5), pp.651-668.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., and Shevlin , T.,(2010),"Are family firms more tax aggressive than non-family firms?", *Journal of Financial Economics*, Vol. 95(Jan),pp. 41–61.
- 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*, Vol.28,No.3: p.p.892-925.
- Choi, J.H., Kim, J.B., Liu, X.,and Simunic, D.,(2008),"Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums: Theory and Cross-Country Evidence", *Contemporary Accounting Research*, Vol.25:p.p. 55-99.
- Christensen B.E., Glover, S. M., Omer, T. C., and Shelley, M. K.,(2014),"Understanding Audit Quality: Insights from Audit Partners and Investors", May,[www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Chun-Yan, W., and Chen, L., (2016),"Auditor Industry Expertise and Clients' Tax Avoidance: Evidence from China", *Tai Da Guan Li Lun Cong*, Vol.26(2),pp.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 & Control*, Vol.(16), Issue (4),pp. 77-86.
- Clinch, G., Stokes, D., and Zhu, T.,(2012),"Audit quality and information asymmetry between traders", *Accounting and Finance*, Vol.52(3),p.p. 743-765.

- 
- Craswell, A.T., Francis, J.R., and Taylor, S.L.,(1995),"Auditor Brand name Reputations and Industry Specialization", *Journal of accounting and economics*, Vol.20, Iss.3, pp.297:322.
- Darabi, R., and Mohammad, Z.,(2017),"Tax Avoidance and Asymmetric Costs Behavior", *Iranian Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol.1 (1),pp. 39-51.
- 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*, Vol.36(2), pp. 613-623.
- Dunn, K., and Mayhew B.W.,(2004)," Audit firm Industry specialization and client disclosure quality", *Review of Accounting Studies*, Vol. 9(1),pp. 35-58.
- Eilifsen, A., and Knivsfla, K.,(2016),"The Role of Audit Firm Size, Non-Audit Services, and Knowledge Spillovers in Mitigating Earnings Management during Large Equity Issues", *International Journal of Auditing*, Vol.20(3),pp.239–254.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., and Li, C.,(2014),"Fee Pressure and Audit Quality",*Accounting, Organizations and Society*, Vol.39(4), pp. 247—263.
- Francis, J.R., and Wang, D.,(2008),"The Joint Effect of Investor Protection and Big 4 Audits on Earnings Quality around The World", *Contemporary Accounting Research*, Vol.25(1),pp.1-39.
- Francis J. R., and Yu, M. D.,(2009),"Big 4 Office Size and Audit Quality", *The Accounting Review*, Sep, Vol.84(5), pp.1521-1552.
- Gaaya, S., Lakhali, N., and Lakhali, F.,(2017),"Does Family Ownership Reduce Corporate Tax Avoidance? The Moderating Effect of Audit Quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32(7), pp. 731-744.
- Gujarati, D.,(2003),"*Basic Econometrics*", 4<sup>th</sup> Edition, Mcgraw Hill, New York.

- Hansen, R.,(2015),"Corporate Social Responsibility and Tax avoidance in sub-Saharan Africa – A case study of the Beverage Manufacturing sector", Working paper, Roskilde university, **Available online at:**  
**<http://rudar.ruc.dk/bitstream/.pdf>**.
- Hapsoro, D.,and Santoso, T. R.,(2018),"Does Audit Quality Mediate the effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on giving Going Concern Opinion?", **International Journal of Economics and financial** , Vol.8(1),pp.143-152.
- Hardies, K., Breesch D., and Branson, J.,(2016),"Do (Fe)Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence from Going-Concern Opinions", **European Accounting Review**, Vol.25(1),pp.7-34
- Havasi, R., and Darabi, R.,(2016),"The Effect of Auditor's Industry Specialization on the Quality of Financial Reporting of the Listed Companies in Tehran Stock Exchange", **Asian Social Science**, Vol.12(8),pp.92-103.
- Hegazy, M. Al Sabagh, A. and Handy, R.,(2015),"The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management and Quality of Audit Work". **Journal of Accounting and Finance**, Vol. 15(4), pp.143-164.
- Huseynov, F., and Klamn, B.,(2012),"Tax Avoidance, Tax Management and Corporate Social Responsibility", **Journal of Corporate Finance**, Vol.18(4),pp.804-827.
- Jiang, L., Cazavan, A.J., and Coulier, S.A.,(2013),"Are- Emanation of The Industry Specialist Audit Fee premium", **Comptabilité Sans Frontières, the French connection**, france, Vol.15, pp.21-27.
- Jihene, F., and Moez, D.,(2019),"The Moderating Effect of Audit Quality on CEO Compensation and Tax Avoidance: Evidence from Tunisian Context",**International Journal of Economics and Financial Issues**,Vol. 9(1), pp.131-139.

- 
- Jones, C., Temouri, Y., and Cobham, A., (2018), "Tax Haven Networks and The Role of The Big 4 Accountancy Firms", *Journal of world business*, Vol. 53(2), 177-193.
- Kanagaretnam, K., Lim, C.Y., and Lobo, G.J.,(2010),"Auditor Reputation and Earnings Management: International Evidence from The Banking Industry", *Journal of Banking and Finance*, Vol.34(10), pp. 2318–2327.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C.Y., and Lobo, G.J.,(2016), "Relation between Auditor Quality and Corporate Tax Aggressiveness: Implications of Cross-Country Institutional Differences", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.35(4), pp.105-135.
- Klassen, K., Lisowsky, P.,and Mescall, D.,(2016),"The Role of Auditors, Non-Auditors, and Internal Tax Departments in Corporate Tax Aggressiveness", *The Accounting Review*, Vol.91(1), 179-205.
- Klassen, K., Lisowsky, P., And Mescall, D.,(2017),"Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization", *Contemporary Accounting Research*, Vol.34(1), pp.455-493.
- Knuutinen, R.,(2013),"International Tax Planning, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility", *Interdisciplinary Studies Journal*, Vol.3(1),pp.73-84.
- Krishnan, G. V., (2003), "Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrains Earning Management?", *Accounting Horizons*, Vol.17, pp. 1-16.
- Kubick, T., and Lockhart, G.,(2017),"Overconfidence, CEO Awards, and Corporate Tax Aggressiveness", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol.44(5) & (6): 728–754.
- Langli, J.C., and Willekens, M.,(2017),"Tax Avoidance, Horizontal Agency Conflicts and High-Quality Auditing in Private Firms", *Proceeding of the 2017 Scandinavian Accounting Research Conference*, Norway.

- 
- Lanis, R., and Richardson, G.,(2015),"Is Corporate Social Responsibility Performance associated with Tax Avoidance?", *Journal of Business Ethics*, Public Policy, 127(2),pp.349-457.
- Lee, R. J., and Kao, H. S.,(2018),"The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance", *Advances in Management & Applied Economics*, Vol. 8(6),pp.17-53.
- Lestari, N., Nedya, S.,(2019),"The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance", *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, Vol. 354, pp.329-333
- Lietz, G. M., (2013),"Tax avoidance vs. tax aggressiveness: a unifying conceptual framework", *SSRN Electronic Journal*,[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2363828](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2363828).
- Lis, I., (2019),"Effect Of Competence of The Audit Committee and Auditors of The Big Five Public Accounting Firm on Tax Avoidance", *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences (RJOAS)*, Vol. 2(86),pp.12-17.
- Low, K., (2004), "The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions", *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 1, PP: 201-219.
- Lowensohn, S., Johnson, L. E., Elder, R. J., and Davies, S. P., (2007), "Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in the local Government Audit Market", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26(6), PP. 705-732
- Mayhew, W., Wilkins, S.,(2003),"Audit Firm Industry Specialization as Differentiation Strategy :Evidence from Fees Charged to Firm Going Public", *Auditing A Journal of practice &Theory* ,Vol.22(2),pp.33-52

- 
- McGuire, S. T., Omer, T. C., and Wang, D., (2012), "Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?", *The Accounting Review*, Vol.87(3), pp.975-1003.
- Mehrabanpour, M., Ahangari, M., Vaghfi, S.H., and Mamsalhi, P.,(2017), "Investigating The Impact of The Effective Factors on Tax Avoidance and Its Impact on Performance Evaluation Criteria using Structural Equation", *Quarterly Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol. 4(3), pp. 65-86.
- Moroney, R.,(2007),"Does industry Expertise Improve the Efficiency of Audit Judgment?", *Auditing A Journal of practice &Theory*,Vol .26(2),pp.69:94.
- Mukhlisin, M.,and Catholic, A. J.,(2018),"Auditor Tenure and Auditor Industry Specialization as a Signal to Detect Fraudulent Financial Reporting", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol.22, Issue.5,pp.1-10.
- Neal , T., Riley , R. (2004) , " Auditor Industry Specialist Research Design " , *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.23(2), pp. 169 – 177
- OECD,(2004),"OECD Principles of Corporate Governance", Organisation for Economic Co-Operation and Development, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>
- OECD,(2011)," The Role of Institutional Investors in Promoting Good Corporate Governance", OECD Publishing, <http://www.oecd.org/daf/ca/49081553.pdf>.
- OECD,(2013),"Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", **OECD Publishing**, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

- OECD,(2015),"Base Erosion and Profit Shifting", *Available online at:*  
<http://www.oecd.org/ctp/beps/reports-2015-executive-summaries.pdf>.  
& <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.
- OECD,(2015),"Corporate Responsibility: frequently asked questions",  
*Available online at* <http://www.oecd.org>.
- Omidfar ,M., Moradi ,M.,(2015),"The Effect of Industry Specialization on Auditor's Opinion in Iran", *Mediterranean Journal of social sciences*,Vol.6(1),pp.399-408
- O'Reilly , D. M., and Reisch , J. T.,(2002), " Industry Specialization by Audit Firms : What Does Academic Research Tell us ? " , *Ohio CPA Journal* , July / September, Vol. 61, Issue 3 , pp: 42-45.
- Park, J., Ko, C.Y., and Jung, H.,(2013),"Managerial Ability and Tax Avoidance", *Advanced Science and Technology Letters*, Vol.34,pp.1-4.
- Payne, D., and Raiborn, C.,(2018),"Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality", *Journal of Business Ethics*, Vol.147(3),pp.469-487.
- Pratama, A.,(2017)" Company Characteristics, Corporate Governance and Aggressive Tax Avoidance Practice: A Study of Indonesian Companies", *Review of Integrative Business and Economics Research*, Vol. 6(4),pp.70-81
- Rego, S. O., and Wilson, R.,(2012),"Equity Risk Incentives and Corporate Tax Aggressiveness", *Journal of Accounting Research*,Vol.50(3),pp. 775-810.
- Remeur, C.,(2019)," Understanding BEPS From tax avoidance to digital tax challenges", *European Parliamentary Research Service*,[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS\\_BRI\(2019\)642258\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI(2019)642258_EN.pdf).



- 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 Account. Public Policy*, Vol.32(3),pp.68-88.
- Ruiz-Barbadillo,E., Go´mez-Aguilar, N., and Carrera, N.,(2009),"Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain",*AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: May, Vol. 28(1), pp. 113-135.
- 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*. Vol. 27 (2), pp. 119-134.
- Schauer, P.C., (2002),"The Effect of industry specialization on Audit Quality: An Examination Using Bid-ask Spreads", *Journal of Accounting and Finance Research*, Vol.10(1),pp.76-86
- Stein , S , E.,(2019),"Auditor Industry Specialization and Accounting Estimates: Evidence from Asset Impairments",*Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 38(2),pp. 207-234.
- Suyono, E.,(2018),"External Auditors' Quality, Leverage, and Tax Aggressiveness: Empirical Evidence from The Indonesian Stock Exchange", *Media Ekonomi dan Manajemen*, Vol. 33(2), Juli, pp. 99-112.
- Svanberg, J., and Ohman, P.,(2014),"Auditors' Identification with Their Clients: Effects on Audit Quality", *The British Accounting Review*, Vol.47,No.4,pp.395-408.
- Tandean,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*, Vol.1(1),pp.28-38.

أثر التخصص القطاعي و حجم مكتتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المهيمنة بالبورصة المصرية ...

د / فوزي عبد الباقي فوزي مرقص

---

- Waluyo, W.,(2017),"The Effect of Good Corporate Governance on Tax Avoidance: Empirical Study of The Indonesian Banking Company", *The Accounting Journal of Binaniaga*, Vol.2(2), pp.1-10
- Wang, K., Sewon, O., Iqbal, Z., and Smith, L. M.,(2011),"Auditor Market Share and Industry Specialization of Non-Big 4 Firm", *Journal of Accounting and Finance*, Vol. 11(2), pp.107-127.

أثر التخصص القطاعي و حجم مكتب المراجعة على مستوى التجنّب الضريبي للشركات المقيّدة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزى محمد الباقى فوزى مرقص

ملحق رقم (١)

قائمة بأسماء شركات عينة الدراسة

أولاً:- قطاع الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات:	
٥٠- النيل للأدوية والصناعات الكيماوية	١- القناة للتوكيلات الملاحية
٥١- القاهرة للأدوية والصناعات الكيماوية	٢- المصرية لخدمات النقل والتجارة ( إيجيترانس)
٥٢- اكتوبر فارما	٣- النصر لصناعة المحولات والمنتجات الكهربائية
٥٣- الاسكندرية للخدمات الطبية (المركز الطبي الجديد الإسكندرية)	٤- السويدى إلكترىك
٥٤- سبأ الدولية للأدوية والصناعات الكيماوية	٥- الاسكندرية لتداول الحاويات والبضائع
٥٥- ريفا فارما	٦- الأهرام للطباعة والتغليف
٥٦- شركة مستشفى كليوباترا	٧- الشروق الحديثة للطباعة والتغليف
٥٧- مستشفى الزهراء الدولي	٨- الصناعات الهندسية المعمارية للانشاء والتعمير – أيكون
٥٨- مينا فارم للأدوية والصناعات الكيماوية	
<b>ثانياً :- قطاع العقارات:</b>	
<b>سادساً:- قطاع الكيماويات:</b>	
٥٩- الصناعات الكيماوية المصرية – كيما	٩- القاهرة للاسكان والتعمير
٦٠- مصر لصناعات الكيماويات	١٠- المصريين للإسكان والتعمير
٦١- سيدى كرير للبتروكيماويات	١١- مدينة نصر للاسكان والتعمير
٦٢- ابوقير للاسمدة والصناعات الكيماوية	١٢- القاهرة للإستثمار والتنمية
٦٣- كفر الزيات للمبيدات والكيماويات	١٣- مصر الجديدة للاسكان والتعمير
٦٤- مصر لإنتاج الأسمدة موبيكو	١٤- بالم هيلز للتعمير
<b>سابعاً:- قطاع الموزعون وتجارة التجزئة:</b>	
٦٥- اسبوط الإسلامية الوطنية	١٥- إعمار مصر للتنمية
٦٦- القاهرة للخدمات التعليمية	١٦- الاستثمار العقارى العربى – اليكو
٦٧- ام.ام جروب للصناعة والتجارة العالمية	١٧- التعمير والإستشارات الهندسية
<b>ثامناً:- قطاع المنتجات المنزلية والشخصية:</b>	
٦٨- العربية لحليج الاقطان	١٨- الشمس للاسكان والتعمير
٦٩- العامة لمنتجات الخزف الصينى (شىنى مارسيليا)	١٩- العربية لاستصلاح الاراضى
٧٠- النصر للملابس والمنسوجات - كابو	٢٠- المتحدة للاسكان والتعمير
٧١- الاسكندرية للغزل و النسيج سينالكس	٢١- المجموعة المصرية العقارية
٧٢- النساجون الشرقيون للسجاد	٢٢- الوطنية للاسكان للنقابات المهنية
٧٣- جولدن تكس للاصواف	٢٣- زهراء المعادى للاستثمار والتعمير
٧٤- دايس للملابس الجاهزة	
<b>ثالثاً :- قطاع التشييد والبناء:</b>	
<b>تاسعاً :- قطاع الموارد الأساسية:</b>	
٧٥- الألومنيوم العربية	٢٤- العربية للخزف
٧٦- مصر للالومنيوم	٢٥- العز للسيراميك والبرسلين – الجوهرة
٧٧- العز الدخيلة للصلب - الاسكندرية	٢٦- المصرية لتطوير صناعة البناء (ليفيت سلاب مصر)
٧٨- مصر الوطنية للصلب – عتاقة	٢٧- العربية للاسمنت
<b>عاشرًا: قطاع الاغذية والمشروبات:</b>	
	٢٨- البويات والصناعات الكيماوية باكين
	٢٩- جنوب الوادى للاسمنت
	٣٠- مصر للاسمنت - قنا
	٣١- اكرو مصر للشدات والسقالات المعدنية

أثر التخصص القطاعي و حجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المهجدة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزى محمد الباقى فوزى مرقص

٣٢- الجيزة العامة للمقاولات والاستثمار العقاري	٧٩- القاهرة للدواجن
٣٣- الحديثة للمواد العازلة (مودرن بيتومود)	٨٠- الدلتا للسكر
٣٤- روبكس العالمية لتصنيع البلاستيك والاكريك	٨١- جهينة للصناعات الغذائية
<b>رابعاً:- قطاع السياحة والترفيه:</b>	٨٢- مصر للزيوت والصابون
٣٥- بيراميزا للفنادق والمنشآت السياحية	٨٣- مطاحن وسط وغرب الدلتا
٣٦- جولدن بيراميدز بلازا	٨٤- الصناعات الغذائية العربية- دومتى
٣٧- رمكو لإنشاء القرى السياحية	٨٥- الاسماعيلية الوطنية للصناعات الغذائية فوديكو
٣٨- المصرية للمنتجات السياحية	٨٦- الشرقية الوطنية للامن الغذائي
٣٩- المصرية للمشروعات السياحية العالمية	٨٧- العربية لمنتجات الألبان أراب ديرى - باتدا
٤٠- اوراسكوم للتنمية مصر	٨٨- المصرية لصناعة النشا والجلوكوز
٤١- رواد السياحة	٨٩- المصرية للدواجن
٤٢- عبر المحيطات للسياحة	٩٠- المنصورة للدواجن
٤٣- مصر للفنادق	٩١- الوطنية لمنتجات الذرة
<b>خامساً:- قطاع الرعاية الصحية والادوية:</b>	٩٢- ايدينا للصناعات الغذائية
٤٤- الاسكندرية للادوية والصناعات الكيماوية	٩٣- عبور لاند للصناعات الغذائية
٤٥- المصرية الدولية للصناعات الدوائية - ابيكو	٩٤- مطاحن مصر العليا
٤٦- مطاحن مصر الوسطى	<b>حادى عشر:- قطاعى الاتصالات والتكنولوجيا:</b>
٤٧- مطاحن ومخابز الإسكندرية	٩٥- المصرية للاتصالات
٤٨- مطاحن ومخابز جنوب القاهرة والجيزة	٩٦- راية القابضة للاستثمارات المالية
٤٩- مطاحن ومخابز شمال القاهرة	٩٧- راية لخدمات مراكز الاتصالات
	٩٨- فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات الالكترونية

أثر التنصص الخطأى ووجم مكثب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزى محمد الباقى فوزى مرقص

### ملحق رقم (٢) نماذج الانحدار

النموذج الاول Dependent Variable: ETR

Method: Panel EGLS (Cross-section weights)

Sample: 2016 2018

Periods included: 3

Cross-sections included: 98

Total panel (balanced) observations: 294

Linear estimation after one-step weighting matrix

White period standard errors & covariance (d.f. corrected)

TAXAVOID=C(1)+C(2)\*BIG4+C(3)\*SPEC+C(4)\*SIZE+C(5)\*LEV+C(6)  
\*ROA+C(7)\*IND

VIF	Prob.	t-Statistic	Std. Error	Coefficient	
	0.0000	5.049975	0.025645	0.129508	C(1)
1.711	0.0000	6.797066	0.009785	0.066509	BIG4
1.661	0.0256	-2.244525	0.008313	-0.018659	SPEC
1.148	0.0035	-2.940535	0.001372	-0.004034	SIZE
1.117	0.0000	8.166256	0.016951	0.138425	LEV
1.065	0.0000	6.039138	0.058103	0.350892	ROA
1.029	0.0000	-5.864959	0.007505	-0.044019	IND

#### Weighted Statistics

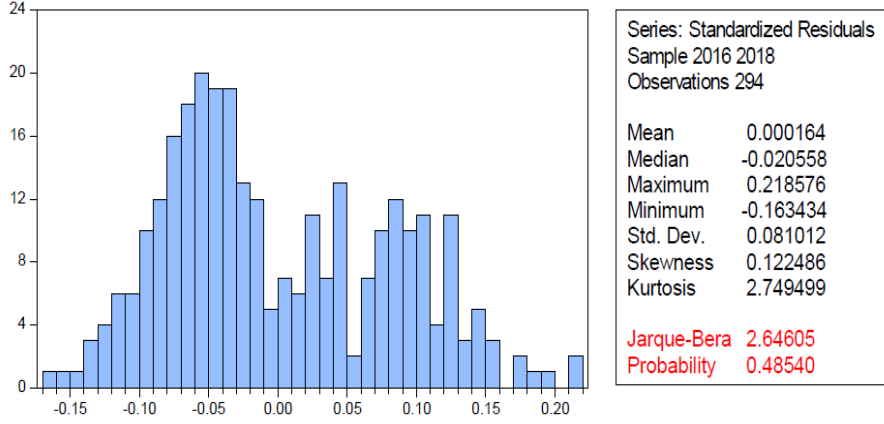
-0.207959	Mean dependent var	0.525894	R-squared
0.182091	S.D. dependent var	0.515982	Adjusted R-squared
1.809171	Sum squared resid	0.079396	S.E. of regression
2.015054	Durbin-Watson stat	53.05833	F-statistic
		0.000000	Prob(F-statistic)

#### Unweighted Statistics

-0.136154	Mean dependent var	0.182787	R-squared
1.926241	Durbin-Watson stat	1.965103	Sum squared resid

أثر التنصص الخطأ على حجم مكسب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزي عبد الباقي فوزي مرقص



**النموذج الثاني** Dependent Variable: TAXAVOID\_ مستوى التجنب الضريبي

Method: Panel EGLS (Cross-section weights)

Sample: 2016 2018

Periods included: 3

Cross-sections included: 98

Total panel (balanced) observations: 294

Linear estimation after one-step weighting matrix

White period standard errors & covariance (d.f. corrected)

TAXAVOID=C(1)+C(2)\*BIG4+C(3)\*SPEC+C(4)\*SIZE+C(5)\*LEV+C(6)  
\*ROA+C(7)\*IND

VIF	Prob.	t-Statistic	Std. Error	Coefficient	
	0.0002	3.724400	2.564556	9.551432	C(1)
1.22356	0.0000	-6.795865	0.978628	-6.650621	BIG4
2.01456	0.0256	2.243706	0.831351	1.865307	SPEC
1.89620	0.0036	2.939190	0.137188	0.403222	SIZE
2.01456	0.0000	-8.165348	1.695287	-13.84261	LEV
2.14580	0.0000	-6.037772	5.810992	-35.08544	ROA
2.75623	0.0000	5.864528	0.750684	4.402410	IND

Weighted Statistics

أثر التخصص الخطأ على وجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المهيدة بالبورصة المصرية ...

د/ فوزى عبد الباقي فوزى مرقص

10.82781	Mean dependent var	0.525911	R-squared
12.02864	S.D. dependent var	0.515999	Adjusted R-squared
18092.19	Sum squared resid	7.939709	S.E. of regression
2.014989	Durbin-Watson stat	53.06182	F-statistic
		0.000000	Prob(F-statistic)

Unweighted Statistics

8.884558	Mean dependent var	0.182787	R-squared
2.014258	Durbin-Watson stat	19651.53	Sum squared resid

