



العلاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي "دراسة إمبريقية"

إعداد

هدير أحمد محمد محمود

باحث ماجستير محاسبة

كلية التجارة – جامعة الزقازيق

haddeerahmed92@gmail.com

مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد السادس والأربعون - العدد الثاني أبريل 2024

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

ملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة العلاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي، وأجريت الدراسة على عينة مكونة من (102) شركة غير مالية مقيدة بالبورصة المصرية تنتمي إلى (12) قطاع اقتصادي ، بإجمالي (478) مشاهدة خلال الفترة من عام 2015م حتي عام 2020م ولاختبار فرضية الدراسة تم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد المبني على أن علي أن المتغير التابع (التجنب الضريبي) مقياساً باستخدام معدل الضريبة الفعلي، والمتغير المستقل (جودة المراجعة) مقياساً باستخدام حجم مكتب المراجعة Big4، وتم استخدام (حجم الشركة، والرافعة المالية، والربحية، نوع القطاع) كمتغيرات ضابطة، وقد أسفرت نتائج الدراسة عن وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي ، كما يتضح من نتائج الانحدار عدم وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لنوع القطاع وربحية الشركة وحجم الشركة على التجنب الضريبي ولكن يوجد أثر موجب وذو دلالة إحصائية للرافعة المالية على التجنب الضريبي

الكلمات الدالة: التجنب الضريبي، جودة المراجعة، معدل الضريبة الفعلي.

القسم الأول: الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة ومشكلة البحث:

تعتبر ضرائب الدخل التي تفرض على الأرباح التي تحققها الشركات من أهم الالتزامات التي يجب الوفاء بها مساهمة منها في دعم الدور الاقتصادي للدولة، كما تؤثر أيضاً على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات، وتعتبر من أهم المتغيرات التي تؤثر على ربحية الشركات ولذلك؛ فهي تحظى باهتمام أصحاب الشركات والمديرين الماليين بها، حيث يجب أن يهتم هؤلاء بالتخطيط السليم للضريبة بما يحقق أقل عبئ أو أكبر وفر ضريبي ممكن.

ويمكن تعريف التخطيط الضريبي: بأنه يمثل محاولة الممول لتخفيض قيمة الضريبة المستحقة وفقاً للقوانين المطبقة مستفيداً من الثغرات القانونية (نبيل عبدالرؤف، 2012)، ومما لا شك فيه أن النظام الضريبي هو أحد أدوات السياسة المالية التي يمكن أن تستخدمها لتوجيه دفة الحياة الاقتصادية من ناحية، ولإعادة رسم الواقع الاقتصادي من ناحية أخرى، وهو ما يعنى في النهاية أن المعاملة الضريبية للمشروعات يمكن أن تكون عائقاً أو حافزاً للاستثمار في دولة معينة، ويمكن أن تكون عاملاً مساعداً على الإسراع بالتنمية أو عقبة في سبيل التقدم؛ وبذلك فإن الضرائب تمثل سلاحاً ذي حدين، ويتطلب ذلك دراسة الدور الذي تلعبه السياسة الضريبية عموماً؛ لاعتباره أمراً مهماً للتوصل إلى السياسات الضريبية المثلى التي تتلاءم مع الأهداف الاقتصادية (حنا، 2018).

وقد ذكر Lietz (2013) أن التجنب الضريبي المقبول: هو مجموعة من الوسائل والمميزات التي يحصل عليها الممول من أجل تحقيق الوفر الضريبي، وتتمثل هذه الوسائل والطرق في الأنشطة المعفاة أو غير خاضعة للضريبة دون اللجوء إلى أي عمليات مخططة، وتأسيساً على ذلك سوف تسعى هذه الشركات إلى طرق مشكوكة في مدى قانونيتها يطلق عليها التجنب الضريبي غير المقبول وتخالف روح القانون وتقترب من التهرب الضريبي دون الخرق الفعلي له، ومن أمثلة هذه الممارسات: (ممارسات إدارة الأرباح، وهيكل رأس المال غير المتوازنة، وأسعار التحويل المسبقة، والملاذ الضريبي)، من أجل تعظيم ربحية الشركة على المدى القصير، ويطلق على هذه الأنشطة أنشطة التجنب الضريبي الضار أو غير المقبول التي تضر بسمعة المنشأة وتؤثر بالسلب على قيمة المنشأة، وتؤثر أيضاً تأثيراً كبيراً على المجتمع ككل لأن المنشأة جزء لا يتجزأ من المجتمع تتأثر به وتؤثر فيه.

وحيث أن الهدف الأساسي لمهنة المراجعة هو إبداء الرأي في مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم. وقد أثرت تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير المراجع عن القوائم المالية للشركات، ومدى جودة مخرجات عملية الرقابة الخارجية على الحسابات (عيسي، 2008) وتعد المراجعة أداة الرقابة المهنية التي تطمئن المساهمين علي مدى عدالة التقارير المالية، و توفير تأكيدات معقولة بأن التقارير المالية خالية من أي تحريفات جوهرية، وذلك من خلال أدلة وإثبات عن صحة التقارير المالية (هلال، 2008).

ولقد أشار (De Angelo, 1981) إلي الجودة بأنها: احتمال قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والمخالفات بالقوائم المالية والتقارير عنها وتعد المراجعة الخارجية أحد آليات حوكمة الشركات، والتي يتوقع أن تساهم بشكل فعال في الحد من التصرفات الانتهازية، وقد قدمت إرشادات حوكمة الشركات الصادرة عن (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD2004) العديد من الإرشادات للمراجعين الخارجيين والتي تساهم في تحسين كفاءة وقدرة المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات الانتهازية الإدارية، وأيضاً قد تساهم بشكل فعال في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، والحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية، ولذلك لها دور فعال في تحقيق عملية الإفصاح والشفافية من قبل المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح بالمنشأة في حين قد يفسر المديرين التلاعب والغموض المصاحب للتجنب الضريبي وبيان سبب إخفاء الفحوصات التي تجريها لجان المراجعة والمراجعين الخارجيين، وتمكنهم من التلاعب بالأرباح وإخفاء المعلومات السلبية عن المنشأة باستخدام تكنولوجيا التجنب الضريبي (Kim et al, 2011) ، وبالرجوع إلي قانون الضريبة علي الدخل (91) لسنة 2005 تبين أنه قد أُلقي علي الممول ومراقب الحسابات مهمة إعداد الإقرار الضريبي، والإقرار أيضا بدقة وسلامة الحسابات وتوريد الضرائب المقررة إلي مصلحة الضرائب ، ومن هنا تظهر أهمية ودور مراقب الحسابات الخارجي في تقييم مدى صدق وعدالة ما تتضمنه تلك الحسابات والتقارير المالية من معلومات تخص أرباح الشركة ، والتحقق أيضا من دقة وسلامة الإقرار الضريبي للممول ومقدار الضرائب واجبة الدفع ، وقد يتطلب ذلك من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة واللازمة لضمان أداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة التي تساعد في اكتشاف الأخطاء والحد من التلاعب والغش في التقارير المالية.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال الإجابة على السؤال التالي:

ما مدى تأثير جودة المراجعة على مستوى التجنب الضريبي؟

ثانياً: هدف البحث:

في ضوء مشكلة الدراسة السابقة يمكن بلورة هدف الدراسة في دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي في الشركات المساهمة المصرية.

ثالثاً: أهمية البحث:

ترجع أهمية الدراسة لعدة اعتبارات لعل من أهمها ما يلي:

- تعتبر السياسات الضريبية من أهم الأدوات التي يتم توظيفها لتحقيق الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة، والتي تعمل على تنمية وتشجيع الاستثمارات للأسواق المصرية لما لها من دور هام وحيوي في تنشيط عجلة الاقتصاد القومي ومن أهم هذه السياسات سياسة التجنب الضريبي.
- أن جودة المراجعة في حد ذاتها تضيف مزيداً من الثقة للمستثمرين في القوائم المالية؛ مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة، كما أنها تلعب دوراً تكميلياً في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي.
- من المتوقع أن تفتح نتائج الدراسة الحالية المجال أمام الباحثين لدراسة وتحليل أسباب النتائج من خلال دراسات أخرى، باستخدام منهجيات مختلفة، ومقاييس مختلفة لمتغيرات الدراسة أو بإضافة متغيرات أخرى.
- بمراجعة الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي، فهناك ندرة في الأبحاث المنشورة عن ذلك، وخاصة في البيئة العربية بوجه خاص_ إلى حد علم الباحثة – وتعتبر هذه الدراسة إضافة للدراسات السابقة.

رابعاً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، يتضمن الجزء التالي من هذا البحث على ما يلي:

(القسم الثاني: الإطار النظري للبحث، القسم الثالث: الدراسات السابقة واشتقاق فرضية البحث،

القسم الرابع: الدراسة الإمبريقية، الخلاصة والنتائج، المراجع)

القسم الثاني: الإطار النظري للبحث:

1/2- أولاً مفهوم التجنب الضريبي:

ذكر كلٌّ من (بدوي، 2016؛ شاهين، 2017؛ حسن، 2018) التخطيط الضريبي بأنه وضع الخطط وتحديد الوسائل التي تستخدم لتخفيض الالتزامات الضريبية على المدى طويل الأجل، حيث أن الممول يقوم بمجموعة من الإجراءات والسياسات لتنظيم شئونه بما يمكنه من التعامل مع القوانين، والتشريعات الضريبية لتخفيض العبء الضريبي الى أقل قدر ممكن، وتكون محصلة تلك الإجراءات تجنب ضريبي مقبول أو تجنب ضريبي تعسفي أو تهرب ضريبي.

ولقد ذكر (Wang, 2011) في دراسته الى أن ممارسات التجنب الضريبي قد تؤدي إلى تقليل المدفوعات الضريبية، وتتمثل هذه الممارسات في سلسلة متصلة من استراتيجيات التخطيط الضريبي وتبدأ بالتخطيط الضريبي ثم التجنب الضريبي التعسفي وهذه الاستراتيجيات شاملة وقانونية تتفق مع نص ومضمون القانون.

ويرى (محمود، 2017) أن التخطيط لا يعني في المطلق عدم دفع ضرائب أو العمل على تخفيضها بشكل مباشر فمن الممكن أن يكون هدف عملية التخطيط تخفيض القيمة الحقيقية للضريبة، وذلك عن طريق تأجيل دفعها والاستفادة من القيمة الزمنية للنقود مثال علي ذلك في حالة تقسيط الضريبة المستحقة أو تأجيل دفعها وذلك عن طريق تعجيل الاعتراف بالمصروفات وتأجيل الاعتراف بالإيرادات.

بينما عرف (Knuutinen, 2013) التجنب الضريبي بأنه استخدام قانوني ومشروع للنظام الضريبي لتخفيض مقدار الضريبة بطرق قانونية، لتحقيق وفورات ضريبية وعلى الرغم من أن تلك التصرفات والأعمال قانونية إلا أنها تتعارض مع الغرض من القانون الضريبي، ويعتبر سلوك غير أخلاقي يتضمن استغلال ثغرات القانون الضريبي حيث أن الغرض الحقيقي لهذه التصرفات قد يكون خفي.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحثة تعريف التجنب الضريبي على النحو التالي:

أنه مجموعة من السياسات والإجراءات والوسائل التي قد تستخدمها الإدارة في الوصول إلي أقل عبء ضريبي، وذلك دون الخروج عن نص القانون أي تتفق مع قصد المشرع وتختلف مع روح القانون، وذلك بهدف تحقيق وفورات نقدية ومجموعة من الميزات التي يحصل عليها الممول وهذه

الميزات تؤدي إلى إعفاءات أو تخفيض قيمة الضريبة دون أن يكون الممول متهرباً من دفع الضريبة.

2/2 أنواع التجنب الضريبي: ذكر (صديق، 2011؛ الشواربي، 2012) أنه يوجد عدة أنواع مختلفة للتجنب الضريبي حسب مجموعة من العوامل كما يلي:

1- أولاً وفقاً لإرادة المشرع:

ينقسم التجنب الضريبي وفقاً لإرادة المشرع إلى: تجنب ضريبي مقصود وهو الذي يسمح به المشرع ويقصده مثل التجنب الناتج عن الإعفاءات والحوافز الضريبية والخصومات المقررة لغير التكاليف والأعباء اللازمة للنشاط ومثال على ذلك التبرعات والهبات، حيث أن الهدف من ورائها هو تحقيق أغراض أخرى غير تحصيل الضريبة وأيضاً الغرض الاقتصادي الهدف من ورائه هو الإعفاءات لبعض الأنشطة والمجالات والغرض الاجتماعي مثل السماح بالتبرعات والهبات.

أما التجنب الضريبي الغير مقصود هو الذي يحققه الممول ويخالف المشرع ولا يقصده مثال على ذلك التجنب الناشئ عن اختيار الممول لكيان قانوني معين.

وذكر (Freedman, 2006) أنه يمكن تقسيم التجنب الغير مقصود إلى التجنب الضريبي

المقبول والتجنب الضريبي الغير مقبول.

2- وفقاً للنطاق الجغرافي للتجنب الضريبي:

ينقسم التجنب الضريبي وفقاً لنطاقه الجغرافي إلى تجنب ضريبي محلي وهو الذي يتم عندما تقوم به الشركات داخل نطاق الدولة، تجنب ضريبي دولي وهو الذي يتم عندما تقوم به الشركات الدولية التي تعمل بين دول مختلفة، ويمكن القول أن التجنب الضريبي المحلي أقل في الضرر من التجنب الدولي، وخاصة إذا كان هذا التجنب يعمل على تحويل الإيرادات بين الشركات المرتبطة فيما بينهما.

وأيضاً يعمل على تخفيض قيمة الضريبة على بعض المنشآت وفي وقت آخر يزيد وعاء الضريبة على منشآت أخرى، وهذا يجعل الضرر بالخرزاة العامة للدولة أقل، وذلك بخلاف التجنب الضريبي الدولي تتمكن فيه الشركات ذات النشاط الدولي من تحقيق وفر ضريبي عن طريق استغلال نصوص التشريعات الضريبية للدول المختلفة ولا يستفيد كثير من الدول الأخرى بهذا الوفر الضريبي الذي خفضته الشركة.

3- وفقاً لخطورة التجنب الضريبي:

ينقسم التجنب الضريبي وفقاً لخطورة التجنب إلى التجنب الضريبي المقبول وهو نتيجة لتوزيع الإيراد الضريبي في الجهات التي يفضل المشرع أن يصل إليها، ومثال على ذلك التبرعات في الحكومة، والتجنب الضريبي غير المقبول وهو الذي يؤدي إلى خسارة في الحصيلة الضريبية دون أن يقابله نفع عام اقتصادي اجتماعي؛ مثال على ذلك التجنب الناتج عن تفتيت الأرباح.

3/2 عوامل انتشار التجنب الضريبي:

هناك العديد من العوامل التي أدت إلى انتشار ظاهرة التجنب الضريبي في عديد من الدول ومن أهم تلك العوامل ما يلي (محمود، 2017):

1. غياب الشفافية وسيادة القانون، وما يحيط ببيئة الأعمال خصوصاً في المجتمعات النامية من تعقيد إداري بمعنى أن يكون عدم استقرار القوانين في بعض الدول هو القاعدة السائدة، وهذا ما يجعل فكرة الإدارة الضريبية في حالة تشوش وغموض مما ينتج عنه اختلاف في الآراء والتفسيرات واستغلالاً لهذا الخلاف يحدث التجنب الضريبي.
2. ضعف الالتزام الطوعي من قبل الممولين بسداد الضرائب. فالممول يترك مهمة تقدير الضريبة للإدارة الضريبية إذ تتطلب هذه الإجراءات وقتاً أطول من الالتزام الطوعي، وهذا الوقت قد يستفيد منه الممول في استغلال دين الضريبة لصالحه.
3. سياسة الإعفاءات الضريبية فبعض الدول تستخدم أسلوب الحوافز الضريبية، وكذلك الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمارات وجذبها. مما يجعل المنشآت تستغل هذه المزايا للقيام بأنشطة التجنب الضريبي.

4/2 ماهية وأبعاد جودة المراجعة:

إن تعدد الأطراف المهمة بعملية جودة المراجعة واختلاف اهتمامات تلك الأطراف أسهم بلا شك في صعوبة إيجاد مفهوماً علمياً موحد متفق عليه؛ من قبل الباحثين والدارسين حتى الآن لجودة المراجعة، فالمراجع يهتم بتوافق إجراءات المراجعة مع المعايير المهنية أكثر من اهتمامه بمخرجات عملية المراجعة.

وفي هذا السياق يحاول أن يقوم بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك في ضوء معايير المراجعة والمسؤولية المهنية، والإدارة تحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها

عند اتخاذ قراراتهم، كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بعملية جودة المراجعة وذلك للحفاظ على مصالح جميع الأطراف المختلفة (شحاتة، 2015).

ولذلك تمثل جودة المراجعة أحد الموضوعات الهامة التي نالت اهتماماً كبيراً من الأكاديميين وذلك لأهميتها بالنسبة لكل من مستخدمي القوائم المالية ومراقبي الحسابات، ويزداد الحديث عن جودة المراجعة مع حدوث الأزمة المالية، فقد أشارت دراسة (Kilgor et al., 2014) إلى زيادة أهمية جودة المراجعة عند فشل الشركات مالياً، وذلك لدور مراقب الحسابات في التنبيه عند حدوث الأزمات المالية، حيث أنه هناك جدل واضح بشأن مفهوم جودة المراجعة، وبالرغم من أهميتها إلا أنه لا يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه من جانب الأكاديميين، وأكد علي ذلك إطار جودة المراجعة الصادر من مجلس معايير المراجعة الدولية، والتأكيد IAASB حيث اتضح من هذا الإطار أن جودة المراجعة موضوعاً معقداً، ولا يوجد لها تعريف محدد يحظى بالاعتراف والقبول العام.

وقد يرجع ذلك إلى تعدد الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حيث أن كل طرف يهتم بجودة المراجعة من وجهة نظره الخاصة. فجودة المراجعة من وجهة نظر مراقب الحسابات تمثل مدي قدرته علي الالتزام بالمعايير المهنية، أما من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية هي مدي قدرة مراقب الحسابات علي تلبية توقعاتهم واحتياجاتهم من المراجعة وتعددت تعريفات جودة المراجعة، حيث أول من اهتم بتعريف جودة المراجعة هي دراسة (DeAngelo, 1981)، حيث أوضحت أن جودة المراجعة تتمثل في احتمال قدرة مراقب الحسابات علي اكتشاف التحريفات في النظام المحاسبي والقوائم المالية والتقارير عن ذلك، ويتضح من هذا التعريف أنه لم يهتم بوجهات النظر السابقة حيث اقتصر علي أحد توقعات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية وهي أن تكون القوائم المالية خالية من التحريفات، مما جعل دراسة (Krishnan, 2011) تنتقد هذا التعريف وذلك بسبب تجاهله لبعدهم في جودة المراجعة وهو التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية.

أما دراسة (سامي، 2011) فقد عرفت جودة المراجعة بأنها التزام مراقب الحسابات الملتزم بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً بالتشخيص الدقيق الواعي لعملية المراجعة والكشف عن عمليات الغش.

كما عرفت دراسة (يونس وعيسي، 2016) جودة المراجعة علي أنها: مدي قدرة مراقب الحسابات علي اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، ودرجة الثقة التي يقدمها لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية مع الالتزام

بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، وذلك يمثل واحدة فقط من احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية، علي الرغم من تعدد هذه الاحتياجات والرغبات التي تؤدي إلي اتساع فجوة التوقعات في المراجعة.

وأشارت دراسة (مرقص، 2022) إلى أنها التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبقواعد وآداب سلوك المهنة عند أداء عملية المراجعة، وذلك بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة وتحديد برنامج وإجراءات مراجعة مناسبة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بما يضمن اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية الموجودة بالنظام المحاسبي.

ولذلك تعددت واختلفت تعاريف جودة المراجعة بسبب صعوبة تعريفها من جانب واحد من الجوانب التي تؤثر فيها واغفال الجوانب الأخرى.

ومما سبق يمكن للباحثة تعريف جودة المراجعة بأنها: التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية لعملية المراجعة وقواعد وآداب سلوك المهنة التي تمكن من إعداد تقرير يحقق احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المراجعة من حيث تقييم مدي قدرة الشركة على الاستمرار، مما يساعد على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

5/2 أهمية جودة المراجعة ودوافع الاهتمام بها:

ترتبط أهمية عملية المراجعة ارتباطاً وثيقاً بجودتها لأن الارتقاء بالمهنة يعتبر مطلب أساسي للأطراف المهتمة بالمراجعة، فالمراجع يسعى لإضفاء المصداقية على تقريره، وإدارة الجهة الخاضعة للمراجعة تسعى لإضفاء الثقة على قوائمها المالية، في حين يسعى مستخدمي القوائم المالية للاعتماد على المعلومات الواردة بها لترشيد قراراتهم، وهذا ما تسعى له المنظمات المهنية للتأكيد علي أهمية إنجاز عملية المراجعة بجودة عالية وتستمد أهميتها من خلال الحاجة إلي خدماتها.

وفيما يلي عرض لأهمية جودة عملية المراجعة من وجهة نظر الأطراف ذات الصلة: (الحفناوي، 2016؛ عبدربة، 2018).

1. مكتب المراجعة:

يهتم المراجع بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من خلال تعزيز إمكانية اكتشافه للأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية ولتجنبه أية عقوبات أو دعاوى قضائية، ولقد حظي هذا الجانب علي اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية، خاصة بعد انهيار العديد

من الشركات الكبرى، وما يتبعها من دعاوى قضائية ضد مكاتب المراجعة التي قد تولت مراجعة قوائمها المالية، حيث أن جودة المراجعة قد ترفع من مستوى أداء المراجع، وتحسين قدرته في إبداء رأي فني محايد وتحسين سمعته المهنية وتجعله في مستوى تنافسي أقوى وعلي المدى الطويل تؤدي إلي تحسين ربحية مكتب المراجعة.

2. المساهمين (الحاليين والمتوقعين):

يتم تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، حيث تمثل المعلومات دوراً هاماً في سوق رأس المال؛ لأنها تمكن المتعاملين في السوق من تحديد درجة المخاطر المرتبطة باستثماراتهم، وبذلك تحدد العائد المطلوب، وفي بعض الأحيان قد تعتمد إدارة المنشأة على حجب بعض المعلومات عن المستثمرين، وذلك لاستخدامها في عائد غير عادي من الأسهم التي تمتلكها أي أحد الأطراف المتعاملين في السوق لديه معلومات أكثر من الآخرين فيحقق هذا الطرف مكاسب غير عادية، ويعرف ذلك بظاهرة عدم تماثل المعلومات.

3. الهيئات والمنظمات المهنية:

تسعى تلك المنظمات إلى إلزام مكاتب المراجعة بالالتزام بالمعايير المهنية، حيث تعد المعايير المهنية إرشادات لتطبيق إجراءات عملية المراجعة بمستوي عالٍ من الجودة. وتهدف هذه المعايير إلي تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة، من أجل تطوير مهنة المراجعة وتدعيم الثقة فيها والخدمات التي تقدمها.

4. المستثمرين:

تساهم عملية جودة المراجعة على إضفاء الثقة والمصداقية في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية، ولذلك فهي تساعد المستثمر في معرفة مدي صدق وعدالة القوائم المالية، وصحة الوضع المالي الذي يعتمد عليه عند تخصيص موارده لاتخاذ قرار الاستثمار السليم، والتنبؤ بمستقبل الشركة، ودراسة قرارات الائتمان وبالتالي تؤثر إيجابيا على ثقة المستثمر في القوائم المالية. من خلال العرض السابق يتضح لدى الباحثة أن تحديد أهمية جودة المراجعة يعتبر من الأمور الصعبة، وذلك لاختلاف طبيعة خدمة مهنة المراجعة عن الخدمات الأخرى، وتعدد الأطراف المشتركة والمستفيدة من تلك الخدمة، وبالرغم من ذلك تعتبر جودة المراجعة مطلباً أساسياً لجميع المستفيدين، وذلك لكي تتم عملية المراجعة من قبل مراقبي الحسابات بأعلى جودة ممكنة؛ وذلك

لإضفاء الثقة على التقارير المالية ويترتب على ذلك إضفاء الثقة في القوائم المالية لدى المنشأة محل المراجعة.

القسم الثالث الدراسات السابقة واشتقاق فرضية البحث:

من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة نجد أن معظم هذه الدراسات قد تنوعت من خلال نتائجها:

حيث اختبرت دراسة (Janssen et al., 2005) العلاقة بين جوده المراجعة والوفور الضريبي، وذلك على عينه مكونه من (617) شركه واستخدمت هذه العينة لتحليل تلك العلاقة خلال الفترة الزمنية 1993 - 2002، وتوصلت إلى أن المنشآت التي تقوم بتعيين أحد مكاتب المراجعة تحقق وفر ضريبي ملحوظ مقارنة المنشآت الأخرى أي تزايد ممارسات التجنب الضريبي في تلك المنشآت وقد يرجع ذلك إلى الخبرات الضريبية – للمكاتب الكبرى – والتي تقوم بنقل هذه الخبرة لعملائها بما يساهم ذلك بشكل جوهري في تخفيض الضرائب المدفوعة.

واستهدفت دراسة (McGuire et al., 2012) الى التحقق مما إذا كانت الخبرة الضريبية الناتجة عن التخصص القطاعي لمكاتب المراجعة الخارجية تؤثر علي مستوى التجنب الضريبي لعملائها أي دراسة العلاقة بين الخبرة الضريبية لدى المراجع الخارجي وبين مستوى التجنب الضريبي في الشركات التي يقدم لها المراجع الخارجي الخدمات الضريبية ، وتوصلت إلي أن الشركات التي تحصل على الخدمة الضريبية تكون أكثر قدره على تحقيق مستوى تجنب ضريبي أعلى من الشركات التي لا تحصل على الخدمة الضريبية من المراجع الخارجي، أن الشركات التي تحصل على الخدمة الضريبية يقل فيها معدل الضريبة الفعلي الدفترى ومعدل الضريبة النقدي ويزيد بها الفروق الضريبية المؤقتة أو الدائمة، عن الشركات التي لا تحصل على الخدمة الضريبية من مكاتب المراجعة ولذلك تعتبر الخبرة الضريبية قادره علي تحقيق مستويات أعلى في التجنب الضريبي، كما اختبرت دراسة (Lanis and Richardson, 2013)، أثر حجم واستقلال مجلس الإدارة على مستوى التجنب الضريبي ، وتوصلت إلي وجود تأثير معنوي لحجم مجلس الإدارة علي مستوى التجنب الضريبي، وجود تأثير سلبي لاستقلال مجلس الإدارة علي مستوى التجنب الضريبي، كما استهدفت دراسة (Boussaidi and Hamed, 2015) إلي دراسة تأثير بعض أليات الحوكمة (حجم مجلس الإدارة، التنوع الجنسي في مجلس الإدارة، جودة المراجع الخارجي،

الملكية الإدارية، تركز الملكية) علي التعسف الضريبي، وتوصلت إلي لا يوجد تأثير معنوي لحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي.

كما اختبرت دراسة (Kanagaretnam et al., 2016) اختبار العلاقة بين جودة المراجع الخارجي وممارسات التجنب الضريبي المتعسفة، وتوصلت إلي أنه توجد علاقة سلبية بين جودة المراجع وممارسات التجنب الضريبي للشركات وتكون أكثر وضوحا في البلدان التي بها حماية المستثمرين أقوى ومخاطر التقاضي لعملية المراجعة وبين مراجعه الحسابات أقل، واستهدفت دراسة (Gaaya et al., 2017) إلي دراسة أثر جودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية والتجنب الضريبي للشركات، وتوصلت إلي وجود علاقة موجبه ومعنويه بين الملكية العائلية والتجنب الضريبي، وأن جودة المراجعة تحد من حوافز الشركات العائلية الممارسة للتجنب الضريبي، وهو ما يعني وجود تأثير لجودة المراجعة علي العلاقة بين الملكية العائلية للشركات والتجنب الضريبي. كما استهدفت دراسة (أبو سالم, 2021) إلى دراسة العلاقة بين حجم الشركة ومستوي التجنب الضريبي من قبل الشركات المساهمة المصرية، وتوصلت إلى وجود علاقة سالبة بين حجم الشركة ومعدل الضريبة الفعلي، وهو ما يعني وجود علاقة موجبة بين حجم الشركة ومستوي التجنب الضريبي.

ومن خلال عرض الدراسات السابقة يمكن اشتقاق فرض البحث على النحو التالي:
لا توجد علاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي.

القسم الرابع: الدراسة الإمبريقية

1/4 تصميم الدراسة: ويتضمن:

1/1/4 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية في الفترة من عام 2015 إلى عام 2020م، وتم أخذ عينة من هذه الشركات خلال تلك الفترة، وتم اختيار عينة الدراسة في ضوء توافر عدة اشتراطات وهي:

- ❖ أن تكون الشركات مسجلة ومتداول أسهماها بالبورصة المصرية خلال فترة الدراسة.
- ❖ أن تتوفر التقارير المالية لهذه الشركات خلال فترة الدراسة.
- ❖ أن يتم إستبعاد الشركات التي تنتمي لقطاعي البنوك والخدمات المالية من مجتمع الدراسة الحالية لما لها من طبيعة خاصة وقواعد خاصة بتنظيم رؤوس أموال هذه الشركات

- ❖ أن يتم إستبعاد المشاهدات الخاصة بالشركات التي تكون قد حققت خسائر قبل حساب الضريبة لأنه من الصعب حساب معدل الضريبة الفعلي ETR.
- ❖ أن يتم استبعاد شركات قطاع الغاز والبتترول وقطاع المرافق، نظراً لأنها تخضع لمعدل ضريبة مختلف عن باقي الشركات، حيث إنه وفقاً للمادة 49 من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005، تخضع شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر 40.55% .
- ❖ أن يتم استبعاد الشركات التي تعمل بنظام المناطق الحرة حيث أنها معفاة من الضرائب، كما تم استبعاد بعض الشركات التي تستمتع بإعفاء ضريبي يدخل ضمن فترة الدراسة.

وبتطبيق الخطوات السابقة نجد أن عينة الدراسة تكونت من (102) شركة غير مالية مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية بإجمالي عدد (478) مشاهدة خلال فترة الدراسة، وتنتمي الشركات محل الدراسة إلي (12) قطاعاً إقتصادياً من إجمالي (17) قطاع اقتصادي وقد تم تصنيف تلك القطاعات وفقاً للتصنيف القطاعي المطبق في البورصة المصرية خلال الفترة 2015 – 2019، قامت إدارة البورصة المصرية في بداية عام 2020م بإتباع تصنيف قطاعي جديد علي ضوء إعادة هيكلة شاملة لكل قطاعات السوق المصري مع إعادة تسكين الشركات في القطاعات المختلفة بناءً علي نشاطها الرئيسي المولد للإيراد أو صافي الإيراد بحسب الأحوال ، ويمكن تبويب عينة الدراسة حسب القطاعات .

2/1/4 نموذج الدراسة:

$$TA_{i,t} = B_0 + B_1 AQ_{i,t} + B_2 SIZE_{i,t} + B_3 LEV_{i,t} + B_4 ROA_{i,t} + B_5 IND_{i,t} + E_{i,t}$$

حيث أن:

- B_0 : ثابت الإنحدار.
- $TA_{i,t}$: مستوى التجنب الضريبي للشركة (i) للسنة (t).
- $AQ_{i,t}$: جودة المراجعة للشركة (i) للسنة (t).
- $SIZE_{i,t}$: حجم الشركة (i) للسنة (t).
- $LEV_{i,t}$: الرافعة المالية للشركة (i) للسنة (t).
- $ROA_{i,t}$: ربحية الشركة (i) للسنة (t).

IND_{i,t} : نوع القطاع للشركة (i) للسنة (t).
E_i : المتبقي إحصائياً من تقدير النموذج (الخطأ العشوائي).

3/1/4: قياس متغيرات الدراسة:

المتغير التابع: التجنب الضريبي:

التجنب الضريبي هو قيام إدارة الشركة باتباع طرق وأساليب مسموحة ومشروعة في القانون لتقليل المبالغ المفروضة عليهم من قبل الدولة لتحصيل الضرائب ومن ناحية أخرى يمكن القول أن التجنب الضريبي هو تشجيع من الدولة للمستثمرين لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والتنموية وذلك في حالة التضخم وتيسر حالة السوق حيث قد يستفيد أكثر منه من له خبرة في ثغرات القانون. ويمكن قياسه باستخدام معدل الضريبة الفعلي.

والذي يتم حسابه وفقاً للمعادلة التالية:

مصروف ضريبة الدخل الحالية / صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة.

وحيث أن مقياس معدل الضريبة الفعلي يعتبر مقياس عكسي للتجنب الضريبي حيث أنه كلما قل معدل الضريبة الفعلي عن معدل الضريبة القانوني كلما زاد مستوي التجنب الضريبي والعكس صحيح لذا سيتم ضرب ناتج معدل الضريبة الفعلي $1-x$ لأغراض التحليل الإحصائي.

المتغير المستقل: جودة المراجعة:

إلتزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبقواعد وأدب سلوك المهنة عند أداء عملية المراجعة، وذلك بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة وتحديد برنامج وإجراءات مراجعة مناسبة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بما يضمن اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجوهرية الموجودة بالنظام المحاسبي والقوائم المالية للعميل محل المراجعة (مرقص، 2022). ويقاس من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان مكتب المراجعة الخارجي الذي يتولى مهمة مراجعة واعتماد التقارير المالية للشركة (i) في السنة (t) في حالة كون مكتب المراجعة ينتمي لمكاتب المراجعة الأربعة الكبار، ويأخذ القيمة (صفر) إذا كان بخلاف ذلك.

المتغيرات الضابطة ومبررات إضافتها:

اعتماداً على الدراسات السابقة فقد تم استخدام المتغيرات الضابطة الأتية (حجم الشركة، الرافعة المالية، الربحية، نوع القطاع)، ويمكن تبرير ذلك على النحو الآتي:

■ حجم الشركة (SIZE):

نظراً لتنوع أنشطة الشركات كبيرة الحجم وامتلاكها قوة اقتصادية وبشرية كبيرة مقارنة بالشركات صغيرة الحجم؛ فإن ذلك يتيح للشركات كبيرة الحجم ممارسة أساليب وأنشطة التجنب الضريبي. أكدت دراسة Janssen et al. (2005) وجود علاقة موجبة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي، وسيتم قياسها وفقاً للوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية السنة المالية.

■ الربحية (ROA):

يستخدم معدل العائد على الأصول لقياس معدل ربحية الشركة وكمؤشر لأداء الشركة وأظهرت نتائج الدراسات السابقة كلما ارتفعت ربحية الشركة تزداد دوافع الإدارة نحو تطبيق أنشطة التجنب الضريبي لتخفيض عبء الضريبة ولقد أكدت على ذلك دراسة Richardson (2013) وجود علاقة موجبة بين ربحية الشركة والتجنب الضريبي، وسيتم قياسها وفقاً: صافي الربح المحاسبي / إجمالي الأصول.

■ الرافعة المالية (LEV):

تستخدم نسبة الرافعة المالية لقياس ديون الشركة لتمويل أصولها، ويوضح المستوي 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 وانخفاض معدل الضريبة الفعلي، وهو ما يعني وجود علاقة عكسية بين نسبة الرافعة المالية ومعدل الضريبة الفعلي.

وبالتالي من المتوقع وجود علاقة طردية بين نسبة الرافعة المالية ومستوي التجنب الضريبي للشركات.

■ ولقد أكدت دراسة (Kanagaretnam et al., 2016) وجود علاقة موجبة بين الرافعة المالية ومستوى التجنب الضريبي، وسيتم قياسها وفقاً: (إجمالي الالتزامات / إجمالي الأصول)

■ نوع القطاع (IND): من المتوقع وجود اختلاف في مستوى التجنب الضريبي للشركات حسب نوع القطاع (الصناعة) الذي تنتمي إليه الشركة، ويؤيد ذلك دراسة

(1) (Kanagaretnam et al, 2016) وسيتم قياسها باعتبارها متغيراً وهمياً يأخذ (1) للقطاع الصناعي و(صفر) لغير ذلك.

1/2/4: نتائج التحليل الإحصائي:

1/2/4: الإحصاءات الوصفية:

يعرض الجدول رقم (1) التالي الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة بهدف إظهار خصائصها على مستوى شركات العينة كما يلي:

جدول (1): الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

الانحراف المعياري	المتوسط	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الرمز	المتغيرات
0.102923	0.173123	0.380269	0.0000	TA	التجنب الضريبي
0.441	0.26	1	0	t·BIG4i	جودة المراجعة
0.597868	8.876581	10.56817	7.564304	SIZEi.t	حجم الشركة
0.218621	0.431070	0.911808	0.022901	LEVi.t	الرافعة المالية
0.080517	0.092548	0.402872	0.001565	ROAi.t	الربحية الشركة
0.437	0.74	1	0	IND	نوع القطاع
عدد المشاهدات (478) مشاهدة					

ويلاحظ من الجدول السابق:

- فيما يتعلق بالتجنب الضريبي (TA_i) ، والذي يقاس وفقاً لمعدل الضريبة الفعلي (ETR_i) نجد أن متوسط معدل الضريبة الفعلي لشركات العينة 0.173123 بحد أدنى 0.0000 وحد أقصى 0.380269 وانحراف معياري 0.102923. وبالنسبة للمتغير المستقل جودة المراجعة (AQ_i) مقاساً بحجم مكتب المراجعة $(BIG4_i)$ تبين أن متوسط لشركات عينة الدراسة 0.26 بحد أدنى 0.000 وحد أعلى 1 وانحراف معياري 0.441 .
- أما بخصوص نوع القطاع فإن المتوسط بلغ 0.74 لشركات العينة بحد أدنى 0.0000 وحد أعلى 1 بانحراف معياري 0.437 .
- وفيما يتعلق بحجم الشركة تبين أن متوسط حجم الشركة $(SIZE_i)$ لعينة الدراسة بلغ 8.876581 وبلغ الحد الأدنى والأقصى والانحراف المعياري 7.564304 ، 10.56817 ، 0.597868 علي الترتيب.

▪ وفيما يتعلق بالرافعة المالية (LEV_i) تبين أن متوسط القيمة لعينة الدراسة بلغ 0.431070، وبلغ الحد الأدنى والأقصى والانحراف المعياري 0.001565، 0.911808، 0.218621 على الترتيب.

▪ وفيما يتعلق بربحية الشركة (ROA_i) تبين أن متوسط ربحية الشركة لعينة الدراسة بلغ 0.092548 وبلغ الحد الأدنى والأقصى والانحراف المعياري 0.001565، 0.402872، 0.080517 على الترتيب.

2/2/4: تحليل الارتباط لمتغيرات الدراسة.

تم استخدام مصفوفة ارتباط (بيرسون) (Pearson Correlation Matrix)، لتحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة، نظراً لكونها تعد الأداة الأولية لاكتشاف مشكلة الازدواج الخطى بين المتغيرات التفسيرية، وتظهر هذه المشكلة عند وجود ارتباط كبير بين اثنين من متغيرات الدراسة يفوق (0.8) ويوضح الجدول رقم (2) التالي نتائج تحليل الارتباط لمتغيرات الدراسة.

جدول (2): مصفوفة الارتباط (بيرسون) لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	التجنب الضريبي	جودة المراجعة	حجم الشركة	الرافعة المالية	ربحية الشركة	مؤشر الصناعة
التجنب الضريبي	1					
جودة المراجعة	-0.102741*	1				
حجم الشركة	-0.020547	0.236193*	1			
الرافعة المالية	0.148790*	0.152906*	0.317961*	1		
ربحية الشركة	-0.021286	-0.056835	0.174391*	-0.217548*	1	
نوع القطاع	0.049311	-0.052027	0.052950	0.081070	0.070395	1

*تشير إلى الدلالة الاحصائية عند مستوى معنوية 5%.

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط عكسية (سالبة) ومعنوية بين جودة المراجعة (مقاساً بحجم مكتب المراجعة BIG4) ومستوي التجنب الضريبي (مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي $ETR \times 1$) حيث بلغت قيمة معامل الارتباط لهما (-0.102741) (كما بلغ مستوي المعنوية P-value=0.0248) وهو أقل من 5%.

- وجود علاقة ارتباط طردية (موجبة) ومعنوية بين الرافعة المالية ومستوي التجنب الضريبي حيث بلغ قيمة معامل الارتباط لهما (0.148790) وبلغت مستوي المعنوية P-value=0.0011) وهو أقل من 5%.

- عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين كل من متغيرات (حجم الشركة، ربحية الشركة، نوع القطاع) وبين مستوي التجنب الضريبي حيث كانت قيم مستوي المعنوية لهم (0.6545 ، 0.6428 ، 0.2825) علي الترتيب وجميعها أكبر من 5%.
- أن الازدواج الخطي لا يمثل مشكلة في الدراسة الحالية أن قيم جميع معاملات الارتباط بين المتغيرات التفسيرية للدراسة أقل من 80.

3/2/4: نتائج تحليل الانحدار لاختبار فرضية الدراسة:

1- اختبار صلاحية النموذج:

تم الاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر جودة المراجعة والمتغيرات الضابطة على المتغير التابع التجنب الضريبي، واستخدم الباحث طريقة المربعات الصغرى لتقدير معالم الانحدار الخطي المتعدد، إذ تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استخداماً في تقدير معالم نماذج الانحدار الخطي. ويرجع ذلك إلى أن المقدرات، المتحصل عليها باستخدام هذه الطريقة تتميز بأنها خطية وغير متحيزة، فمن بين جميع الطرق المستخدمة في تقدير معالم نماذج الانحدار الخطي تتميز مقدرات طريقة المربعات الصغرى بأنها أفضل المقدرات، لأنها أقل تباين (عنانى، 2011). وقامت الباحثة باستخدام برنامج (SPSS) الإصدار الخامس والعشرون وبرنامج (STATA) وبرنامج (EViews) وذلك لإجراء الاختبارات الإحصائية. وللحصول على أفضل المقدرات قام الباحث بالتحقق أولاً 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 ومن أهم تلك المشاكل ما يلي:

أ. مشكلة الازدواج الخطي (Multicollinearity):

يقصد بالازدواج الخطي وجود ارتباط مؤثر ما بين المتغيرات المستقلة بعضها البعض، وتم التحقق من مدى وقوع النماذج المقدر في مشكلة الازدواج الخطي من خلال قياس معامل التضخم "VIF"، ولوحظ ان جميع قيم معاملات التضخم "VIF" لمتغيرات نماذج الانحدار منخفضة، حيث بلغت أقصى قيمة لمعامل التضخم في النماذج المقدر (1.25) وأقل قيمة لمعامل التضخم في النماذج المقدر 1.02، وهو ما يعني عدم وقوع نماذج الدراسة المقدر في هذه المشكلة من مشاكل القياس.

ب. مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء (Autocorrelation):

تعد مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء أحد المشكلات التي تواجه الباحثين في تقدير نماذج الانحدار، وتنشأ عن طريق وجود علاقة ارتباطية بين أخطاء نموذج الانحدار، وللكشف عن مدى وقوع النموذج في مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء، تم استخدام اختبار دارين واتسون، وبحسابه تم التوصل إلى عدم وجود مشكلة ارتباط تسلسلي بين الأخطاء حيث كانت $P\text{-value}=0.084 > 0.05$.

ج. مشكلة اختلاف التباين (Heteroscedasticity):

هذا الفرض لا يعد مشكله في الدراسات المتعلقة بالسلاسل الزمنية، حيث إن المتغيرات المستقلة عادة تكون في نفس الترتيب وكذلك المتغير التابع، في تلك الدراسات يأتي خرق ثبات التباين لأن هذه الدراسات تعتمد على الدراسات المقطعية Cross section (بيانات تجمع في فترة زمنية واحدة لعدد من الوحدات الاقتصادية) حيث يكون تباين المتغير التابع ليس بالثابت. وللكشف عن مدى وقوع النموذج في مشكلة اختلاف التباين، تم استخدام اختبار Breusch-Pagan / Cook-Weisberg، وبحسابه تم التوصل إلى وجود مشكلة اختلاف التباين حيث كانت $P\text{-value}=0.6346 > 0.05$. وبالتالي تم استخدام برنامج STATA لعلاج هذه المشكلة.

د. مشكلة اعتدالية الأخطاء العشوائية (Normality):

قامت الباحثة بالتحقق من إتباع الأخطاء العشوائية لنماذج الانحدار المقدره التوزيع الطبيعي، وللتحقق من هذا الفرض تم استخدام اختبار (Shapiro-Wilk Test) واختبار (Skewness/Kurtosis tests)، ولوحظ إن الفرض غير متحقق وأن الأخطاء العشوائية لا تتبع التوزيع الطبيعي، حيث كانت قيمة $(p\text{-value}= 0.000 \text{ and } 0.0285 < 0.5)$ بالنسبة لنموذج الدراسة، وبالتالي فقدت طريقة المربعات الصغرى أهم شرط من شروط استخدامها. ولحل هذه المشكلة قامت الباحثة باستخدام أسلوب (Winsorizing) باستخدام برنامج (STATA) لتحويل القيم الشاذة إلى أقرب قيم مقبولة، ومن ثم اختبارها باستخدام طريقة المربعات الصغرى ومن ثم يتم استخدام برنامج (EViews).

ويمكن عرض نتائج تحليل الانحدار على النحو التالي: ويشير جدول (3) إلى نتائج تحليل الانحدار

المتعدد لدراسة العلاقة بين التجنب الضريبي كمتغير تابع وجودة المراجعة كمتغير مستقل والمتغيرات الضابطة الأخرى.

جدول (3) نموذج الانحدار لاختبار فرضية الدراسة

المتغيرات المفسرة	معاملات الانحدار (β)	الخطأ المعياري Std. Error	قيمة (t)	مستوى الدلالة (Sig)
المقدار الثابت	0.215312	0.068510	3.142768	0.0018
جودة المراجعة	-0.029507	0.011014	-2.678948	0.0076
حجم الشركة	-0.007062	0.008488	-0.832002	0.4058
الرافعة المالية	0.082849	0.024115	3.435635	0.0006
ربحية الشركة	0.035439	0.061537	0.575899	0.5650
نوع القطاع	-2.45E-05	0.008799	-0.002789	0.9978
معامل التحديد R2	0.52169			
قيمة (F) المحسوبة	5.184778			
دلالة اختبار (F)	0.000121			
عدد المشاهدات N	478			

ويتضح من نتائج تحليل الانحدار الموضحة بالجدول السابق ما يلي: -

- أظهرت نتائج تحليل الانحدار معنوية نموذج الانحدار الخطى بين المتغيرات، وذلك عند مستوى معنوية (5 %) وهو ما يستدل عليه من دلالة اختبار (F) حيث كانت قيمة اختبار (F) مساوية 5.184778 بدلالة 0.000121 حيث كانت (p-value < 0.05).
- كما أظهرت أيضاً أن قيمة معامل التحديد (R2) يعادل 0.52169 وهو ما يعني أن المتغيرات المفسرة في معادلة الانحدار تفسر (52.169 %) تقريباً من التباين في المتغير التابع مستوي التجنب الضريبي (مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي 1-×) والباقي يرجع لعوامل اخري.
- بالنسبة لجودة المراجعة BIG4 : تظهر نتيجة تحليل الانحدار وجود أثر عكسي ذو دلالة إحصائية معنوية لجودة المراجعة علي مستوي التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي 1-×ETR ، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار له (-0.029507) وبلغت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار T (0.0076) Sig وهي أقل من مستوي المعنوية (5%) وهو ما يدل علي انخفاض مستوي التجنب الضريبي لدي الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة أحد مكاتب المراجعة الكبار (BIG4) ، وبذلك يوجد أثر "عكسي" ذو دلالة إحصائية معنوية لجودة المراجعة علي مستوي التجنب الضريبي.
- عدم وجود أثر معنوي أو ذو دلالة إحصائية لكل من (نوع القطاع، وربحية الشركة، وحجم الشركة) على التجنب الضريبي (t،TAi)، حيث بلغت قيم p-value لهم علي الترتيب (0.56500.4058 ، 0.9978).

• وجود أثر موجب وذو دلالة إحصائية للرافعة المالية على التجنب الضريبي (TA_i)، حيث كانت p-value لها (0.0006) وهي >5% وكانت قيمة معامل الانحدار (0.0018).

وبالتالي من خلال النتائج التي تم التوصل إليها من تحليل الانحدار يمكن القول إنه توجد علاقة عكسية بين جودة المراجعة (مقاساً بحجم مكتب المراجعة BIG4) والتجنب الضريبي (مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي $ETR \times 1$) بالشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية وبالتالي قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم الخاص بفرضية الدراسة بأنه لا توجد علاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي.

خلاصة ونتائج البحث:

هدف هذا البحث إلى دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي ولتحقيق ذلك تضمن البحث الأقسام التالية:

- **القسم الأول يوضح:** (مقدمة ومشكلة البحث، هدف البحث، أهمية البحث، خطة البحث).
- **القسم الثاني:** تضمن الإطار النظري لجودة المراجعة والتجنب الضريبي، حيث تناولت في المبحث الأول من هذا الفصل الإطار النظري لجودة المراجعة من خلال التركيز على ماهية جودة المراجعة، وأهمية ودوافع الاهتمام بجودة المراجعة، خصائص جودة المراجعة والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة.
- وفي النهاية تم استعراض عدة مؤشرات لقياس جودة المراجعة، كما تناولت بالإيضاح في المبحث الثاني الإطار النظري للتجنب الضريبي من خلال التركيز على مفهوم التجنب الضريبي، التفرقة بين مفاهيم التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والتهرب الضريبي، آليات التجنب الضريبي، التجنب في ضوء النظريات العلمية، الجهود المبذولة لمكافحة ممارسات التجنب الضريبي، طرق قياس التجنب الضريبي وتوصلت إلي أن التجنب الضريبي هو قيام إدارة الشركة باتباع طرق وأساليب مسموحة ومشروعة في القانون ولكنها غير أخلاقية في تقليل المبالغ المفروضة عليهم من قبل الدولة لتحصيل الضرائب، وتتمثل أهم آليات التجنب الضريبي في: تأخير الضرائب، لاستفادة من الاتفاقيات الضريبية، هيكل وطريقة التمويل، تغيير الشكل القانوني، أسعار التحويلات، والملاذات الضريبية. كما أن هناك العديد من النظريات العلمية التي اهتمت بموضوع التجنب

الضريبي، مثل: نظرية الوكالة، نظرية أصحاب المصالح، نظرية الشرعية، نظرية التكلفة السياسية، نظرية القوة السياسية.

- كما تم في القسم الثالث من هذا البحث دراسة وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع محل البحث واشتقاق فرضية البحث.
- وتضمن القسم الرابع من البحث "الدراسة الإمبريقية" حيث تم الاعتماد على عينة مكونة من (102) شركة مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية وتنتمي إلى اثنا عشر قطاعاً اقتصادياً غير مالي بإجمالي (478) مشاهدة في الفترة من 2015 إلى 2020 وبالتالي من خلال النتائج التي تم التوصل إليها من تحليل الانحدار يمكن القول أنه توجد علاقة عكسية بين جودة المراجعة (مقاساً بحجم مكتب المراجعة BIG4) والتجنب الضريبي (مقاساً بمعدل الضريبة الفعلي $ETR \times 1$) بالشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية وبالتالي قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم الخاص بفرضية الدراسة بأنه لا توجد علاقة بين جودة المراجعة والتجنب الضريبي.

توصيات البحث:

- في ضوء ما تم عرضه يمكن توضيح التوصيات والأبحاث المستقبلية على النحو التالي:
- إعادة النظر في القانون الضريبي المصري، خاصة فيما يتعلق بالامتيازات والإعفاءات الضريبية، وإجراء التعديلات اللازمة بحيث يتم إعادة صياغتها بشكل يمنع استغلالها من الممولين في القيام بممارسات التجنب الضريبي.
- وضع قواعد وقوانين وعقوبات مشددة في حالة اكتشاف ممارسة الشركات للتجنب الضريبي.
- ضرورة فرض الإدارة الضريبية وهيئة الرقابة المالية عقوبات وغرامات صارمة على الشركات في حالة اكتشاف تورطها بتنفيذ ممارسات التجنب الضريبي.

دراسات مستقبلية:

- دراسة أثر تطبيق جودة المراجعة على تكلفة الديون والتصنيف الائتماني للشركات.
- دراسة تأثير الملكية الحكومية على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- دراسة العلاقة بين التجنب الضريبي والأداء المالي وانعكاس ذلك على قيمة الشركة.
- المراجعة الخارجية ودورها في الحد من أنشطة التجنب الضريبي.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- أبو سالم، سيد سالم محمد، (2020)، العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي: نظرية التكلفة السياسية أم نظرية القوة السياسية؟ دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (24)، العدد (3) الخريف، ص ص. 371-421.
- الحفناوي، هبة محمد، (2014)، "إطار مقترح لتحسين جوده المراجعة في ظل المتغيرات المعاصرة- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشوره، *كلية التجارة، جامعة الأزهر- فرع البنات*
- بدوي، محمد عباس. (2016). " نموذج مقترح للتحاسب الضريبي لتحفيز تمويل التنمية نظام B.O.T، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، المجلد 53(2):1-45 .
- حسن، عيد حسن محمد، (2018)، "دراسة العلاقة بين تقديم المراجع الخارجي للخدمات الضريبية ومستوي التجنب الضريبي"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- حنا، نعيم فهميم (2018)، *المحاسبة الضريبية*، بدون ناشر.
- سامي، مجدى محمد، (2011) ، أثر استراتيجية المراجعة على جودة عملية المراجعة ، *مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا* ، العدد الثاني : 1-23 .
- شاهين، سيد مرسي، (2017)، "قياس أثر أنشطه المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال على ممارسات التجنب الضريبي"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- شحاتة، السيد شحاتة، (2015)، "أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته علي جودة عملية المراجعة الخارجية: دراسة تجريبية " *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني والخمسون، العدد الثاني، ص ص. 1-32
- صديق، رمضان، (2011)، "التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري: دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبي وكيف تعاملت معه التشريعات الضريبية الأجنبية والعربية مع إشارة خاصة للتشريع المصري". *دار النهضة المصرية*، متاح على موقع <http://www.neelwafurat.com>.

- عبد ربه، هدير عاطف السيد، (2018)، "أثر التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات علي تحسين مستويات جوده عملياته المراجعة مع دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعه كفر الشيخ.
- عناني، محمد عبدالسميع، (2011)، "التحليل القياسي والإحصائي للعلاقات الاقتصادية: مدخل حديث باستخدام *Windows SPSS*" الطبعة الثالثة المؤلف كلية التجارة - جامعة الزقازيق.
- عيسي، سمير كامل، (2008)، "أثر جوده المراجعة الخارجية علي عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* - كلية التجارة جامعه الإسكندرية، يوليو، 47:1.
- محمود، عمرو السيد زكي، (2017) " دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي- دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (21)، العدد (1) ص 361-307.
- مرقص، فوزي عبد الباقي فوزي، (2022)، أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة اختبارية، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد 4(1): 362-276.
- نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، (2012) ، "نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري (دراسة ميدانية تطبيقية)". *مجلة المحاسبة المصرية* - كلية التجارة- جامعة القاهرة، العدد الثاني، ص: 128-75.
- هلال، عبدالله بالعظيم، (2008)، "تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على الحد من ممارسات ادارة الأرباح مع دراسة ميدانية في مصر". *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* - كلية التجارة- جامعة الاسكندرية. المجلد الثالث، ص: 150-83.
- يونس، زين، عيسى، (2016). مخاطر مهنة المراجعة علي جودة المراجعة: دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر. *مجلة رؤى اقتصادية- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير جامعة الوادي*. المجلد 6(2): 381-311.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Boussaidi, A. & Hamed, M. S. (2015). The impact of governance mechanisms on tax aggressiveness: empirical evidence from Tunisian context. *Journal of Asian Business Strategy*, 5(1), 1-12.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- Freedman, J. (2006). The tax avoidance culture: Who is responsible? Governmental influences and corporate social responsibility. Current legal problems, 59(1), 359.
- Gaaya, S., Lakhal, N., & Lakhal, F. (2017). Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality. *Managerial Auditing Journal*.
- Hoi, C. K., Wu, Q., & Zhang, H. (2013). Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. *The Accounting Review*, 88(6), 2025-2059..
- Janssen, B., Vandenbussche, H., & Crabbé, K. (2005). Corporate tax savings when hiring a Big 4 auditor: Empirical evidence for Belgium. Available at SSRN 876564.
- Jihene, F., & 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 Issue*, 9(1), 131.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2016). Relation between auditor quality and tax aggressiveness: Implications of cross-country institutional differences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 105-135.
- Kilgore, A., & Martinov-Bennie, N. (2014). The drivers of audit quality: auditors' perceptions. London: The Association of Chartered Certified Accountants, (Juni)

- .- Kim, J. B., Li, Y., & Zhang, L. (2011). Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of financial Economics*, 100(3), 639-662.
- Knuutinen, R. (2013). International Tax Planning, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility. *Interdisciplinary Studies Journal*, 3(1), 73
- Krishnan, G. V., & Visvanathan, G. (2011). Is there an association between earnings management and auditor-provided tax services?. *Journal of the American Taxation Association*, 33(2), 111-135.
- 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.
- McGuire, S. T., Omer, T. C., & Wang, D. (2012). Tax avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference?. *The accounting review*, 87(3), 975-1003.
- Richardson, G., Taylor, G., & Lanis, R. (2013). The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(3), 68-88.
- Suyono, E. (2018). External auditors' quality, leverage, and tax aggressiveness: Empirical evidence from the Indonesian stock exchange. *Media Ekonomidan Management*, 33(2).
- Wang, X. (2011, August). Tax avoidance, corporate transparency, and firm value. In *2011 American Accounting Association Annual Meeting – Tax Concurrent Sessio*, vol. 11(2), PP. 107-127.

Abstract

This research aims to study the relationship between audit quality and tax avoidance, and the study was conducted on a sample consisting of (102) non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange and belonging to (12) economic sectors, with a total of (478) observations during the period from 2015 AD to 2020 AD. To test the hypothesis of the study, a multiple linear regression model was used based on the dependent variable (tax avoidance) measured using the effective tax rate, and the independent variable (audit quality) measured using the Big4 audit office size, and (company size, financial leverage, profitability, type sector) as control variables, and the results of the study revealed a statistically significant inverse relationship between audit quality and tax avoidance, as evidenced by the regression results. For leverage over tax avoidance.

keywords: tax avoidance, audit quality, effective tax rate.