

دور المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات التجنب الضريبي للشركات الخاضعة لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية

عبد الله فهد السهلي

زميل في الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين، المملكة العربية السعودية

00966590880880

Alsahliabdullah@hotmail.com

د. محمد أحمد العمير

رئيس قسم المحاسبة بجامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية

00966553939993

momair@kfu.edu.sa

ملخص الدراسة:

يتناول هذا البحث دور المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات التجنب الضريبي لدى الشركات الخاضعة لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية. يهدف البحث إلى تحليل تأثير خصائص المراجعة الخارجية مثل التخصص الصناعي للمراجع وطول مدة ارتباطه بالشركة على تقليص تلك الممارسات والتأكد من دقة المخصصات الضريبية. تشير نتائج الدراسة إلى أن ممارسات التجنب الضريبي تشكل تحدياً أمام الحكومات، حيث تسعى الشركات لتخفيض التزاماتها الضريبية بطرق قانونية، مما يؤثر على شفافية ومصادقية التقارير المالية وقد يعزز من السلوك الانتهازي للإدارة. أظهرت الدراسة أن المراجعة الخارجية، خاصة عندما تتضمن تخصص المراجع في الصناعة وطول فترة الارتباط، تسهم في الحد من تلك الممارسات وتحسن من الامتثال الضريبي. كما بينت الدراسة أن هناك ممارسات متنوعة تعتمد عليها

الشركات للتجنب الضريبي، مثل إدارة الأرباح والملاذات الضريبية والمرونة في السياسات المحاسبية. أوصت الدراسة بضرورة تعزيز دور المراجع الخارجي والتعاون بين الشركات والحكومة لضمان الالتزام الضريبي وتحقيق التنمية المستدامة. كما أوصت الدراسة بإجراء مزيد من البحوث للتعرف على أثر حجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي والتحقق من صحة ودقة المخصصات الضريبية.

Abstract

This study examines the role of external auditors in detecting tax avoidance practices in companies subject to income tax in Saudi Arabia. It aims to analyze the impact of audit characteristics, such as industry specialization and the duration of auditor-client relationships, in reducing these practices and ensuring the accuracy of tax provisions. The findings indicate that external auditing can mitigate managerial opportunism and enhance the transparency and credibility of financial reports. The study also shows that both individual and joint audit approaches contribute to improving companies' tax compliance.

١ . المقدمة:

تسعى حكومات الدول المختلفة إلى تقديم الخدمات للمواطنين وتحقيق الرفاهية الاجتماعية لهم في القطاعات الأساسية كالصحة والتعليم والاسكان والدفاع والأمن القومي وحماية البيئة وغيرها. وتحتاج الدولة من أجل الارتقاء بهذه القطاعات إلى التمويل الكافي والذي تقع مسؤولية توفيره عليها أيضاً وتعتبر الضرائب من أهم مصادر إيرادات الدول المختلفة بوجه عام التي تعتمد عليها في تمويل الانفاق الحكومي وتحقيق رفاهية المجتمع.

وبالرغم من أهمية الضرائب كأهم مصدر يمكن الاعتماد عليه من أجل تحقيق تنمية المجتمع، إلا أن الضرائب تمثل عبئاً على دافعيها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين لذلك تتخذ الشركات العديد من الاجراءات من أجل تدنية التزاماتها الضريبية فيما يسمى بإجراءات أو ممارسات التجنب الضريبي Tax Avoidance وتختلف نظرة أصحاب المصلحة حول ممارسات التجنب الضريبي باختلاف الآثار المترتبة عليها، فغالباً يفضل الملاك تجنب الضريبة من أجل زيادة الأرباح وتخفيض تكاليف الدين، بينما تكافح الحكومات هذه الممارسات لأنها تخفض من

الإيرادات المتاحة لها لتنفيذ أنشطتها التنموية. كما وإن هنالك ممارسات خاطئة من الشركات الخاضعة للضريبة في محاولة تخفيض الإقرار الضريبي مما قد يدخلهم في شبهات التهرب الضريبي وما قد يترتب على ذلك من فرض غرامات قد تؤثر على استمرارية الشركة.

وفي المملكة العربية السعودية تفرض ضريبة الدخل على المستثمرين الأجانب فقط، وهم جميع المستثمرين من غير السعوديين أو من غير مواطني دول مجلس التعاون الخليجي. وفيما يتعلق بالشركات المملوكة جزئياً من قبل مستثمرين أجانب ومستثمرين سعوديين أو من مواطني دول مجلس التعاون الخليجي، فإن جزء الدخل المنسوب إلى المستثمرين غير السعوديين هو الذي يخضع لضريبة دخل الشركات، والتي تساوي ٢٠٪ من دخل الشركة يمكن القول باختصار.

وتتراوح معدلات الضريبة المقطعة بين ٥٪ و ٢٠٪ حسب نوع الدخل الناتج ووظائف الأفراد الخاضعة للضرائب. وفي الوقت نفسه، يخضع دخل المستثمرين الأجانب العاملين في صناعات إنتاج النفط والمحروقات لضرائب دخل الشركات بنسبة ٣٠٪ و ٦٥٪ و ٧٥٪ و ٨٥٪ على التوالي، بحسب حجم الاستثمارات التي يقومون بها. وبينما كان الاستثمار الأجنبي في الغاز الطبيعي يخضع لضريبة بنسبة ٣٥٪، تم تعديل هذا المعدل في يناير ٢٠١٨ وتخفيضه إلى نسبة ٣٠٪.

وقدمت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مقترح لتعديل نظام الضريبة المعمول به تحت عنوان مشروع ضريبة الدخل في أكتوبر ٢٠٢٣ بهدف تطوير وتحديث نظام ضريبة الدخل الحالي في المملكة بما يتوافق مع أفضل الممارسات الضريبية الدولية ويتناسب مع رؤية ومستهدفات المملكة من تشجيع الاستثمار الأجنبي والنمو المحلي، بالإضافة إلى تعزيز الامتثال والشفافية ولمكافحة التجنب الضريبي

ووفق المادة ٥٨ من المشروع المقترح فإنه على المكلف تقديم اقراره الضريبي عن كل سنة ضريبية وفقاً لقوائم مالية معدة وفق المعايير المحاسبية المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ويكون المكلف ومراجع حساباته المرخص له في المملكة مسؤولين بالتضامن عن صحة المعلومات الواردة في الإقرار الضريبي ودقتها. وللهيئة إلزام المكلف بالحصول على مصادقة من محاسب قانوني معتمد على صحة الإقرار الضريبي.

وهو ما يبرز أهمية الدور الذي يلعبه المحاسب القانوني في تعزيز الثقة في الاقرارات الضريبية وفي مواجهة ظاهرة التجنب الضريبي وفي التحقق من كفاية المخصصات الضريبية للشركات الخاضعة للضريبة.

٢. مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في أن الشركات الخاضعة للضريبة غالباً ما تلجأ إلى استخدام ممارسات التجنب الضريبي من أجل الوصول إلى معدل الضريبة المرغوب الذي يمكنها من تخفيض التزاماتها الضريبية دون مخالفة السلطات الضريبية، وهو ما سيزيد من فرص الإدارة الانتهازية لإدارة التقارير المالية بما يؤثر سلباً على مستوى مصداقية وشفافية هذه التقارير وهو ما قد يؤثر على قرارات المستخدمين من المستثمرين والمقرضين من ناحية، وسيؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية للدولة وبالتالي على خطط التنمية التي تعتمد في جزء منها على تلك الحصيلة. ومع إمكانية تأثير الممارسات الانتهازية للتجنب الضريبي على مصداقية وشفافية التقارير المالية ومن ثم إمكانية التقييم غير الدقيق لقيمة الشركة من قبل المتعاملين في السوق، يبرز الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الخارجية باعتبارها أحد أهم آليات الرقابة التي تعتمد عليها منظومة حوكمة الشركات من أجل إضفاء الثقة في التقارير المالية والحد من السلوك الانتهازي المحتمل للإدارة.

كما وان هنالك ممارسات خاطئة من الشركات الخاضعة للضريبة في محاولة تخفيض الإقرار الضريبي من خلال التلاعب في قيمة المخصصات الضريبية، مما قد يدخلهم في شبكات التهرب الضريبي وما قد يترتب على ذلك من فرض غرامات قد تؤثر على استمرارية الشركة. وهو ما يبرز دور مراجع الحسابات في التحقق من صحة الإقرار الضريبي ومنع حدوث تلك الممارسات.

مما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في شكل التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير خصائص المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات الانتهازية للإدارة في إدارة التقارير المالية وبالتالي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي والتحقق من صحة وصدق الاقرارات الضريبية المقدمة؟

١. وللإجابة على التساؤل الرئيسي السابق تتطلب الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

٢. ما مدى تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي؟
٣. ما مدى تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التحقق من كفاية المخصص الضريبي.
٤. ما مدى تأثير طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالشركة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي؟
٥. ما مدى تأثير طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالشركة في التحقق من كفاية المخصص الضريبي؟
٦. ما مدى تأثير مدخل المراجعة المستخدم في مراجعة الشركات في الحد من ممارسات التجنب الضريبي؟
٧. ما مدى تأثير مدخل المراجعة المستخدم في مراجعة الشركات في التحقق من كفاية المخصص الضريبي؟

٣. أهداف البحث:

- يهدف البحث بصفة عامة إلى تحليل واختبار تأثير خصائص المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات التجنب الضريبي والتحقق من كفاية المخصصات الضريبية.
- ولتحقيق الهدف الرئيسي للدراسة يجب تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
١. التعرف على تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي.
 ٢. التعرف على تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التحقق من كفاية المخصص الضريبي
 ٣. التعرف على تأثير طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالشركة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي.
 ٤. التعرف على تأثير طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالشركة على التحقق من كفاية المخصص الضريبي.

٥. التعرف على تأثير مدخل المراجعة المستخدم في مراجعة الشركة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي.

٦. التعرف على تأثير مدخل المراجعة المستخدم في مراجعة الشركة في التحقق من كفاية المخصص الضريبي.

٤. أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى أهمية الموضوع الذي تتناوله وهو موضوع التجنب الضريبي وتأثيره السلبي على كل من إيرادات الدولة وخطط التنمية المستهدفة وبالتالي على المجتمع ككل، وممارسات الشركات الخاطئة في محاولة تخفيض المخصص الضريبي وبالتالي تخفيض عبئ الضريبة المحتمل وهو ما قد يعرضها للغرامات في حالة اكتشاف ذلك. وأهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الخارجية كأحد أهم الآليات الرقابية في الحد من تلك الممارسات وازدفاء الثقة والمصداقية على كل من التقارير المالية والقرارات الضريبية المقدمة.

٥. منهج البحث:

يعتمد البحث على كلا من المنهج الاستنباطي والاستقرائي، حيث يقوم الباحث باستخدام المنهج الاستنباطي في عرض وتحليل الدراسات السابقة وتطوير الفروض التي سيتم اختبارها في بيئة الأعمال السعودية. بينما يستخدم الباحث المنهج الاستقرائي في اجراء الدراسة الميدانية حيث سيقوم الباحث باستقراء واقع بيئة الأعمال السعودية من أجل تجميع البيانات المرتبطة بمتغيرات البحث من خلال عمل استبانة توجه للمحاسبين القانونيين وتحليلها بالأساليب الاحصائية المناسبة من اجل اختبار فروض الدراسة في بيئة الأعمال السعودية.

٦. حدود البحث:

سيقوم الباحث باختبار أثر خصائص المراجعة الخارجية المتمثلة في التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وطول مدة ارتباط المراجع الخارجي بالشركة ومدخل المراجعة المستخدم في مراجعة القوائم المالية للشركة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي والحد من الممارسات الخاطئة المتعلقة بالإقرار الضريبي. وبالتالي لن يختبر البحث أثر خصائص المراجعة الأخرى مثل

حجم مكتب المراجعة، واتعاب المراجعة، ونوع تقرير المراجعة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي، والممارسات الخاطئة المتعلقة بالإقرار الضريبي.

٧. تنظيم البحث:

لتحقيق اهداف البحث واختبار فروضه سيتم تنظيم البحث كما يلي:

١. الإطار النظري للبحث

٢. الدراسة الميدانية.

٣. نتائج البحث والتوصيات

٨. أهم مصطلحات البحث:

▪ **التخصص الصناعي للمراجع:** يقصد به تخصص المراجع في القيام بعمليات المراجعة الخارجية لشركات تعمل في قطاع معين أو تقديم خدمات المراجعة المستقلة لعملاء ينتمون إلى نفس القطاع مثل الشركات التي تعمل في قطاع الصناعات الغذائية أو الاليكترونية أو غيرها من القطاعات مما يكسب المراجع المعرفة والخبرة بعمليات المنشآت التي تعمل في ذات القطاع وهو ما يترتب عليه القيام بعمليات المراجعة بمهارة وجودة أعلى من المراجع غير المتخصص في مراجعة الشركات التي تعمل في ذات القطاع (محمد، ٢٠١٣؛ الصغير ٢٠٠٨؛ الابياري، ٢٠٠٨). وهناك العديد من الدراسات التي استخدمت التخصص الصناعي للمراجع كدليل على جودة المراجعة (Burnett et. al, 2012; Pashaki & Kheradyar, 2015)

▪ **مداخل المراجعة:** يقصد بها الطريقة التي تنفذ بها أعمال المراجعة حيث قد يتم التعاقد بين العميل ومكتب مراجعة واحد لتنفيذ عملية المراجعة وقد يتم التعاقد مع مكتبين مستقلين يقوم كل منهما بتقديم خدمات المراجعة بشكل مستقل عن الآخر وكل منهم يقدم تقرير مستقل ، وقد يتم الاتفاق مع مكتبين أو أكثر للقيام بعملية المراجعة بشكل مشترك فيما بينهم حيث يتم وضع خطة مراجعة مشتركة يتم من خلالها تحديد مهام كل مكتب ويتم اعداد تقرير مراجعة واحد موقع من قبل الأطراف المشاركة في عملية المراجعة وعلى ذلك يمكن تقسيم مداخل المراجعة إلى ثلاث مداخل رئيسية هي:

- **مدخل المراجعة الفردية:** ويقصد بالمراجعة الفردية قيام مكتب المراجعة بمراجعة القوائم المالية للعميل بمفرده حيث يقوم المكتب بتنفيذ كافة خطوات المراجعة وإصدار تقرير مراجعة موقع من قبل المكتب المكلف بتنفيذ المراجعة (الدياسطي، ٢٠١٤، علي، ٢٠١٥)
- **المراجعة الثنائية:** يعني قيام اثنين من مكاتب المراجعة بمراجعة القوائم المالية للعميل بشكل مستقل وإصدار تقرير مستقل من كل مكتب ويتم اجراء المراجعة الثنائية اما بشكل اختياري أو الزامي فقد تنص أنظمة الشركات في بعض الدول ولبعض أنواع الشركات على ضرورة اتباع مدخل المراجعة الثنائية (Alanezi et al., 2012; Jan line et al., 2014).
- **المراجعة المشتركة:** يقصد بها اشتراك مكتبين أو أكثر من مكاتب المراجعة في مراجعة القوائم المالية لعميل واحد العميل، بحيث يشتركان معا في ابداء رأي واحد والتوقيع على تقرير واحد (إبراهيم، ٢٠١٨، محمود، ٢٠١٧).

الإطار النظري والدراسات السابقة

يتناول الباحث في هذا الجزء من الدراسة الإطار النظري والدراسات السابقة المتعلقة بمفاهيم وأهم ممارسات ومقاييس التجنب الضريبي وعلاقته بقيمة الشركة ودور خصائص المراجعة الخارجية المتمثلة في التخصص الصناعي للمراجع وطول فترة ارتباط المراجع مع العميل ومداخل المراجعة في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بالتجنب الضريبي وذلك على النحو التالي:

١. مفهوم وممارسات التجنب الضريبي:

اتفقت معظم الدراسات على أن التجنب الضريبي يهدف الى تخفيض التزامات أو الأعباء الضريبية دون الاخلال بالأنظمة الضريبية من خلال استغلال الثغرات في تلك الأنظمة وهو ما يؤدي في النهاية الى خفض مبلغ الضريبة المستحق على الشركات (Lestari and Nedy, 2019; Salehi et al, 2019)، وطبقا للبعض فإن ممارسات التجنب الضريبي قد تشمل الممارسات القانونية (تجنب ضريبي مقبول) وغير القانونية (تجنب ضريبي غير مقبول) المتعمدة التي تهدف الى تخفيض مبلغ الضريبة المدفوع (Egbunike et al, 2021). مما سبق يمكن القول ان اتجاه الشركات المتعمد لمحاولة تخفيض اعبائها الضريبية يمكن ان يتحقق بشكل قانوني

من خلال استغلال الثغرات في الأنظمة الضريبية وهو ما يعرف بممارسات التجنب الضريبي أو بشكل غير قانوني من خلال ما يعرف بممارسات التهرب الضريبي ولكن التركيز في هذا البحث سيكون على الممارسات المشروعة للتجنب الضريبي.

وفيما يتعلق بأهم ممارسات التجنب الضريبي فقد أوردت الدراسات السابقة مجموعة من الممارسات تتمثل في الآتي:

١.١ إدارة الأرباح: تعتمد إدارة الشركات على إدارة الأرباح للتأثير على الربح المحاسبي الخاضع للضريبة، بهدف تخفيض التزاماتها الضريبية. وتشير العديد من الدراسات إلى ممارسة العديد من الشركات لأنشطة إدارة الأرباح من خلال التلاعب بالمستحقات الاختيارية، أو من خلال التلاعب بالأنشطة الحقيقية من أجل تجنب الضريبة، وتفضل الشركات ممارسات إدارة الأرباح من خلال استخدام الأنشطة الحقيقية لصعوبة اكتشافها من قبل المراجع الخارج (Yorke et al,2016; Amidu et al,2019; Karjalainen et, 2020). وطبقا للبعض قد تلجأ الشركات التي تعمل في دول بها أنظمة ضريبية تعتمد على نظام الشرائح بترحيل الدخل من الفترات ذات معدلات الضريبة المرتفعة إلى الفترات المنخفضة في معدلات الضريبة، كما قد تؤول الاعتراف بمزيد من الإيرادات في الفترة الحالية وترحلها إلى الفترات التالية ذات معدلات الضريبة الأقل بهدف تخفيض التزاماتها الضريبية (يوسف، ٢٠١٩).

١.٢ إدارة هيكل التمويل: تفضل إدارة الشركات تمويل احتياجاتها المالية عن طريق التمويل الخارجي بالاقتراض من الغير، نظرا لأن أعباء التمويل تخصم من الإيرادات قبل الوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة، ومن ثم تخفيض التزاماتها الضريبية، وانتهت العديد من الدراسات إلى أن الشركات التي تخضع لمعدلات ضريبة مرتفعة تفضل هيكل تمويل يعتد على التمويل الخارجي بشكل أكبر من التمويل الذاتي من خلال حقوق الملكية بهدف تخفيض الالتزامات الضريبية ومن ثم التأثير الإيجابي على قيمة الشركة (يوسف، ٢٠١٩; GAO,2016).

١.٣ الملاذات الضريبية: تلجأ الشركات الدولية إلى الملاذات الضريبية كأحد أهم ممارسات التجنب الضريبي، حيث تقوم بترحيل الدخل بين المناطق في البلاد التي تختلف فيها

معدلات الضريبة باختلاف المنطقة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، أو ترحيل الدخل في الشركات متعددة الجنسية إلى الفروع التي تعمل في دول تتمتع بإعفاءات ضريبية أو تتخفف فيها معدلات الضريبة، وكذلك تسعير التحويلات الداخلية في الشركات متعددة الجنسية لتخفيض الالتزامات الضريبية على المجموعة ككل (Satyadini, 2018).

١.٤ استغلال المرونة المتاحة في السياسات والتقديرات المحاسبية: حيث تتيح المعايير المحاسبية للإدارة الاختيار من بين عدد من السياسات المحاسبية مثل الاستهلاك بطريقة القسط الثابت أو المتناقص أو مجموع ارقام السنوات وكذلك اتاحت للإدارة اعلم الكثير من التقديرات مثل تقدير العمر المتوقع للعقارات والآلات والمعدات وكذلك تقدير الديون المشكوك فيها. ويمكن للشركات استغلال تلك المرونة في التجنب الضريبي عن طريق اختيار طريقة الاهلاك التي تؤدي الى زيادة مصروف الاهلاك وبالتالي تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.

١.٥ المزايا والاعفاءات الضريبية: تلجأ السلطات الضريبية في الكثير من الدول الى منح بعض المجالات إعفاءات ومزايا ضريبية لتشجيع على الاستثمار في تلك المجالات لتحقيق اهداف اقتصادية او اجتماعية معينة. ولذلك تعمل الشركات على الاستفادة من تلك الإعفاءات والمزايا الضريبية بالاستثمار في تلك لقياس أثر التجنب الضريبي المشروعات لتخفيض اعبائها أو التزاماتها الضريبية.

٢. مقاييس التجنب الضريبي:

نظرا لاستخدام الشركات لأكثر من نوع من أنواع ممارسات التجنب الضريبي فيصعب استخدام مقياس واحد لكل ممارسة على حده، فضلا عن صعوبة القياس الكمي لبعض الممارسات وتشير الدراسات السابقة الى استخدام مقاييس شاملة لقياس ممارسات التجنب الضريبي، وتتمثل تلك المقاييس في الآتي:

٢.١ مقياس معدل الضريبة الفعال: ويقاس بقسمة الفرق بين مصروف الضريبة ومصروف الضريبة المؤجل على الدخل قبل الضريبة، وكلما انخفض هذا المعدل كان ذلك دليلا على ارتفاع ممارسات التجنب الضريبي.

٢.٢ مقياس معدل الضريبة الفعال طويل الأجل: يشير البعض (Dyrenge et al,2008) إلى ضرورة قياس معدل الضريبة الفعال على مدى فترة لا تقل عن خمس سنوات وذلك لتحقيق القياس الصحيح لممارسات التجنب الضريبي نظرا لصعوبة استخدام تلك الممارسات خلال سنوات متتالية دون اكتشاف. ويقاس هذا المعدل بقسمة مجموع ضريبة الدخل المسددة خلال الخمس سنوات السابقة على الدخل قبل الضريبة، وكلما ارتفع هذا المعدل كان ذلك دليلا على انخفاض ممارسات التجنب الضريبي.

٢.٣ فرق الضريبة الدفترية الدائم: طور هذا المقياس (Frank et al., 2009) ويتم قياسه بالفرق بين معدل الضريبة الفعال والقانوني مضروب في الدخل المحاسبي قبل الضريبة، وكلما ارتفع الفرق بين المعدلين كلما دل ذلك على ارتفاع ممارسات التجنب الضريبي.

٢.٤ معدل الضريبة النقدي الفعال: طور هذا المقياس ((Hanlon and Hitzman, 2010) ويتم قياسه بقسمة الضريبة النقدية المدفوعة خلال الفترة على الدخل قبل الضرائب، يقيس قدرة الشركة على تخفيض مدفوعاتها الضريبية السنوية، ومن ثم يقيس مدى انخراط الإدارة في ممارسات التجنب الضريبي. ويدل انخفاض هذا المعدل على ارتفاع مستوى التجنب الضريبي.

٢.٥ معدل التأجيل الضريبي: ويقاس بقسمة مصروف الضريبة المؤجل على الدخل قبل الضرائب، وكلما ارتفع هذا المعدل كان ذلك دليلا على ارتفاع مستوى التجنب الضريبي (Edward et al.,2016).

٢.٦ نسبة المدفوعات النقدية للضريبة إلى التدفقات النقدية التشغيلية: وكلما ارتفعت تلك النسبة كلما كان ذلك دليلا على انخفاض مستوى ممارسات التجنب الضريبي (Satyadini,2018)

٣. أثر التجنب الضريبي على قيمة الشركة:

اختلفت نتائج الدراسات السابقة التي تناولت أثر ممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركة وذلك على حسب اختلاف دوافع الإدارة المرتبطة بتلك الممارسات وباختلاف بيئة الأعمال، ما بين دراسات انتهت إلى وجود أثر إيجابي لممارسات التجنب الضريبة على قيمة الشركة ودراسات انتهت إلى وجود تأثير سلبي لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركة ، ودراسات انتهت إلى عدم وجود أثر لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركة. وفي هذا الصدد انتهت

دراسة (Hanlon and Hitzman, 2010) إلى وجود تأثير سلبي لممارسات التجنب الضريبي من خلال استخدام الملاذات الضريبية على أسعار الأسهم في الولايات المتحدة الأمريكية، وأشارت الدراسة إلى قوة ذلك التأثير في قطاع التجزئة . وفي ذات السياق انتهت دراسة (Chen et al,2014)، إلى وجود تأثير سلبي لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركات الصينية. وعلى العكس من نتائج الدراسات السابقة فقد انتهت دراسة (Pratama,2018) إلى وجود تأثير إيجابي لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركات الأندونيسية.

كما انتهت دراسة (Khaoula and Moez,2019) إلى وجود تأثير إيجابي لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركات الأوروبية، كما اثبتت وجود تأثير سلبي معنوي لبعض خصائص مجلس الإدارة على علاقة التجنب الضريبي بقيمة الشركات. وفي ذات السياق انتهت دراسة (حامد، ٢٠١٨) إلى وجود تأثير إيجابي لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركات المصرية، وأن الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة تعد من أهم خصائص اللجنة تأثيراً في العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي وقيمة الشركة.

وعلى العكس مما سبق فقد انتهت دراسة (عبد النعيم، ٢٠٢٠) إلى وجود تأثير سلبي لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركات المصرية، وأن أنشطة المسؤولية الاجتماعية تخفف من الأثر السلبي لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركة. وفي ذات السياق انتهت دراسة (إبراهيم، ٢٠٢١) إلى وجود تأثير سلبي لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركات المسجلة في البورصة، وإلى وجود أثر إيجابي لممارسات التجنب الضريبي على عوائد الأسهم.

كما انتهت دراسة (الباز، ٢٠٢١) إلى وجود علاقة إيجابية بين ممارسات التجنب الضريبي وقيمة الشركات المصرية، وأكدت الدراسة على التأثير الإيجابي للملكية المؤسسية وحجم مجلس الإدارة على ممارسات التجنب الضريبي وانعكاساتها على قيمة الشركة.

٤. دور خصائص المراجعة الخارجية إكتشاف السلوك الانتهازي لممارسات التجنب الضريبي:

بالرغم من وجود العديد من الدراسات التي تناولت دور المراجعة الخارجية في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بممارسات التجنب الضريبي إلا ان نتائج تلك الدراسات اختلفت باختلاف بيئة التطبيق والمقاييس البديلة المستخدمة لقياس جودة المراجعة. وفيما يلي عرض لأهم الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع:

تناولت دراسة (Mcguire et al,2012) العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع والتجنب الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية وانتهت إلى وجود علاقة إيجابية بين الخبرة الصناعية للمراجع الخارجي والتجنب الضريبي، وأكدت على أن الشركات التي تحصل على خدمات ضريبية من المراجع الخارجي المتخصص في مجال الضرائب تنخرط بشكل أكثر في ممارسات التجنب الضريبي، حيث يستطيع المراجع الجمع بين خبرته في المراجعة وخبرته في مجال الضرائب من أجل تطوير استراتيجيات ضريبية تفيد العملاء في مجال التجنب الضريبي. وفي ذات السياق فقد انتهت دراسة (Hogan and Noga,2015) إلى أن مكاتب المراجعة المتخصصة في مجال الضرائب تقدم للشركات استراتيجيات ضريبية فعالة لتجنب دفع مزيد من الضرائب، حيث اثبتت وجود علاقة عكسية بين حصول الشركات على الخدمات الضريبية من مكاتب المراجعة وبين المدفوعات الضريبية.

وتناولت دراسة (Salehi et al,2019) بالفحص والتحليل أثر طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالشركة وتخصصه الصناعي على قدرته على تقديم استشارات ضريبية من شأنها تحقيق وفورات ضريبية للشركة، وانتهت إلى عدم وجود علاقة معنوية بين طول فترة ارتباط المراجع بالعمل وتخصصه الصناعي وبين مستوى التجنب الضريبي في الشركات الإيرانية. وفي ذات السياق ناقشت دراسة (Brooks and Sun,2020) بالشرح والتحليل العلاقة بين طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالعمل وأثرها الإيجابي المحتمل على العلاقة بين التجنب الضريبي وقيمة الشركة في بيئة الأعمال الأمريكية، وانتهت إلى وجود علاقة عكسية بين طول فترة ارتباط المراجع بالشركة والتجنب الضريبي، وإلى وجود تأثير سلبي معنوي لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركة، وكذلك وجود تأثير إيجابي لطول فترة ارتباط المراجع بالشركة على علاقة التجنب الضريبي بقيمة الشركات الأمريكية.

وعلى العكس من نتائج الدراسات السابقة فقد انتهت دراسة (Garcia-Blandon et al,2020) إلى وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي للمراجع والتجنب الضريبي حيث اشارت النتائج إلى أن الشركات التي تحصل على استشارات ضريبية من المراجع الخارجي تتخفف فيها ممارسات التجنب الضريبي مقارنة بالشركات الأخرى في بيئة الأعمال الإسبانية.

وفي بيئة الأعمال المصرية فقد تناولت دراسة (ابراهيم، ٢٠١٧) بالفحص والتحليل أثر جودة ومداخل المراجعة الخارجية على مدى التزام الشركات المصرية بمعايير ضرائب الدخل وأشارت الدراسة الى ان ٧٤٪ من الشركات المقيدة في البورصة يتم مراجعتها مراجعة منفردة من قبل مكاتب المراجعة أو من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات، و١٨٪ منها يتم مراجعتها من خلال المراجعة المشتركة، وانتهت الى أنه بالرغم من ان المراجعة المشتركة تؤثر تأثيراً جوهرياً على جودة اعمال المراجعة إلا أنها ليس لها تأثير جوهري على مدى التزام الشركات بمتطلبات معيار ضرائب الدخل.

وانتهت دراسة (أبوزيد، ٢٠١٩) إلى وجود علاقة سلبية بين التجنب الضريبي وعوائد الأسهم، وعلاقة طردية بين التجنب الضريبي ومخاطر الشركات. وتناولت دراسة (أبوزيد، ٢٠٢٠) أثر مداخل المراجعة المشتركة والفردية على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المصرية، وانتهت إلى ان الشركات التي تعتمد على مدخل المراجعة المشتركة تتخرب بشكل أكبر في ممارسات التجنب الضريبي عن الشركات التي تعتمد على مدخل المراجعة الفردية.

الدراسة الميدانية:

اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بالتطبيق على عينة من المحاسبين والمراجعين بهدف التعرف على دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي للشركات الخاضعة لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية.

١. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المحاسبين والمراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والتدقيق في المملكة العربية السعودية، وتتمثل عينة الدراسة في عدد ٨٥ محاسب ومراجع تم اختيارهم من الشركات الأجنبية التي قام الباحث بمراجعة حساباتها مسبقاً. وتم توزيع عدد ٨٥ استبانة، وبلغت عدد الاستبانات المستردة عدد ٧٥ استبانة استجابة ٨٨٪ تقريباً وتم استبعاد عدد ٢ استبانة لعدم صالحيتها للتحليل وبذلك أصبحت عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل ٧٣ استبانة.

٢. أداة الدراسة:

قام الباحث بتصميم استبانة تغطي جميع جوانب الدراسة، حيث تكونت الاستبانة من جزئين هما:

- الجزء الأول: للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من المحاسبين والمراجعين.
- الجزء الثاني: خصص للأسئلة والعبارات التي غطيت جميع متغيرات الدراسة للتعرف على دور المراجع الخارجي في فحص وتدقيق الإقرار الضريبي للشركات الخاضعة لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية.

واستخدم الباحث مقياس ليكرث الخماسي، وقام الباحث باعتماد ميزان تقديري وفقا لمقياس ليكرث الخماسي على النحو التالي كما في الجدول رقم (١)

جدول (١) ميزان تقديري لمقياس ليكرث الخماسي

الاتجاه العام	المتوسط المرجح	الاستجابة
عدم الموافقة بشدة	من ١ - ١.٨٠	غير موافق على الاطلاق
عدم الموافقة	من ١.٨١ - ٢.٦٠	غير موافق
المحايدة	من ٢.٦١ - ٣.٤٠	محايد
الموافقة	من ٣.٤١ - ٤.٢٠	موافق
الموافقة بشدة	من ٤.٢١ - ٥	موافق بشدة

٣. الصدق والثبات:

٣/١ الصدق الظاهري:

قام الباحث بإخضاع الاستبانة لاختبار الصدق الظاهري بعرضها على محكمين من ذوي الخبرة والاختصاص من الأكاديميين للتحقق من قياسها ما يجب قياسه للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وقام بعمل التعديلات المطلوبة قبل توزيعها على عينة الدراسة.

٣ / ٢ اختبار الثبات:

تم اخضاع المتغيرات التابعة في الاستبانة (المحاور الرئيسية لأسئلة الاستبانة) لاختبار الصدق والثبات باستخدام اختبار الفا كرونباخ للتحقق من مدى إمكانية الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات والقدرة على تعميم النتائج والجدول التالي رقم (٢) يوضح نتيجة اخضاع الاستبانة لاختبار الفا كرونباخ:

جدول (٢) قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة

الفقرات	المتغير	معامل الثبات
من ١ - ١٠	ممارسات التجنب الضريبي	٠.٩٤٠
من ١١ - ٢٢	مقاييس التجنب الضريبي	٠.٩١٣
من ٢٣ - ٢٧	تأثير ممارسات التجنب الضريب على شفافية ومصداقية التقارير المالية والقيمة السوقية	٠.٨٤١
من ٢٨ - ٤٣	دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي، والتحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية	٠.٩٦٧
من ٤٣ - ١	المعدل العام لثبات الاستبانة	٠.٩٨٠

يتضح من الجدول السابق رقم (٢) ارتفاع معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة ١ حيث بلغت نسبة معامل الفا كرونباخ للفقرات من ١ - ١٠ المتعلقة بممارسات التجنب الضريبي ٩٤٪، وبلغت نسبة معامل الفا كرونباخ للفقرات من ١١ - ٢٣ التي تقيس المقاييس المستخدمة في قياس التجنب الضريبي ٩١٪ تقريبا، وللقرات من ٢٤ - ٢٨ المتعلقة بقياس تأثير ممارسات التجنب الضريبي على شفافية ومصداقية التقارير المالية والقيمة السوقية للشركات ٨٤٪ تقريبا، وبلغت النسبة للفقرات التي تقيس دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات التجنب الضريبي والتحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية ٩٧٪ تقريبا، وبلغ المعدل العام لثبات الاستبانة لجميع الفقرات ٩٨٪ وهو ما يعني إمكانية الاعتماد على نتائج الاستبانة وتعميم نتائجها.

٤. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بعد ان انتهى الباحث من جمع البيانات من خلال الاستبانة قام الباحث بترميز البيانات ومتغيرات الدراسة غير الكمية وتم تحويلها إلى بيانات ومتغيرات كمية قابلة للقياس وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار ٢٥ واستخدم الباحث أساليب النزعة المركزية المتمثلة في:

الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية لوصف اراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة، ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي، والاختبار الاحصائي الفا كرونباخ لتحديد مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي شملتها الدراسة

٥. نتائج التحليل الاحصائي:

١/ ٥ خصائص عينة الدراسة:

تم اختيار من مجموعة من المتغيرات الشخصية للمحاسبين والمراجعين عينة الدراسة لبيان الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة (العمر، المؤهل، الشهادات المهنية، سنوات الخبرة) والجدول التالي رقم (٣) يوضح نتائج تحليل تلك الخصائص:

جدول (٣) نتائج التحليل الاحصائي للخصائص الشخصية لأفراد العينة

النتائج			الفئات
الترتيب	النسبة	التكرارات	الجنس
١	%٨٥	٦٢	نكر
٢	%١٥	١١	أنثى
	%١٠٠	٧٣	الإجمالي
			العمر
١	%٥٠.٧	٣٧	أقل من ٣٠ سنة
٢	%٣٥.٦	٢٦	من ٣٠ - ٤٠ سنة
٣	%٦.٨	٥	من ٤١ - ٥٠ سنة

٤	%٦.٨	٥	أكبر من ٥٠ سنة
	%١٠٠	٧٣	الإجمالي
			المؤهل الدراسي
١	%٧٨.١	٥٧	بكالوريوس
٢	%١٩.٢	١٤	ماجستير
٣	%٢.٧	2	دكتوراة
	%١٠٠	٧٣	الإجمالي
			الشهادات المهنية
١	%٧٩.٥	٥٨	لا يوجد
٢	%١٣.٧	١٠	الزمالة السعودية
٣	%٤.١	٣	المراجع الداخلي
٤	%٢.٧	٢	الزمالة الأمريكية
	%١٠٠	٧٣	الإجمالي
			سنوات الخبرة
١	%٥٠.٧	٣٧	أقل من ٥ سنوات
٢	%٢١.٩	١٦	من ٥ - ١٠ سنوات
٤	%١١	٨	من ١١ - ١٥ سنة
٣	%١٦.٤	١٢	أكثر من ١٥ سنة
	%١٠٠	٧٥	الإجمالي

يتضح من الجدول السابق رقم (٣) أن ٨٥٪ من الأفراد عينة الدراسة كانوا من الذكور بينما بلغت نسبة الإناث فقط ١٥٪ من أفراد عينة الدراسة.

وفيما يتعلق بالفئة العمرية للأفراد عينة الدراسة فقد شكلت الفئة العمرية أقل من ٣٠ سنة أكثر من ٥٠٪ من الأفراد عينة الدراسة، وبلغت نسبة الفئة العمرية التي تتراوح من ٣٠ - ٤٠ سنة ٣٥.٦٪، وتساوت نسبة الفئة العمرية أكثر من ٤١ - ٥٠ سنة مع الفئة العمرية أكثر من ٥٠ سنة حيث شكلت كل منهما ٦.٧٪.

وفيما يتعلق بالمؤهل الدراسي لأفراد عينة الدراسة يشير الجدول إلى أن ٧٨٪ من أفراد عينة الدراسة حاصلين على شهادة البكالوريوس، بينما بلغت نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير ١٩٪ تقريباً من الأفراد عينة الدراسة، وبلغت نسبة الحاصلين على شهادة الدكتوراة فقط ٣٪ تقريباً من الأفراد عينة الدراسة.

وفيما يخص الشهادات المهنية فقد بلغت نسبة الأفراد عينة الدراسة ممن لا يحملون أي شهادة مهنية ٧٩.٥٪، بينما بلغت نسبة الحاصلين على زمالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ١٣.٧٪ من الأفراد عينة الدراسة، وبلغت نسبة الحاصلين على شهادة المراجع الداخلي المعتمد ٤٪ تقريباً، ونسبة الحاصلين على شهادة المحاسب القانوني المعتمد من أمريكا فقط ٢.٧٪.

وفيما يتعلق بسنوات الخبرة للأفراد عينة الدراسة فقط بلغت نسبة الأفراد ممن لا تتجاوز سنوات خبرتهم ٥ سنوات أكثر من ٥٠٪ من حجم العينة، وبلغت نسبة الأفراد من ذوي الخبرة التي تتراوح ما بين ٥ - ١٠ سنوات ٢٢٪ تقريباً، وبلغت نسبة الأفراد التي تتراوح سنوات الخبرة لديهم ما بين ١١ - ١٥ سنة ١١٪، وبلغت نسبة الأفراد ممن تزيد سنوات خبرتهم عن ١٥ سنة ١٦.٤٪.

٢ / ٥ نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

١ / ٢ / ٥ نتائج التحليل الوصفي للمحور الأول من متغيرات الدراسة المتعلقة بممارسات التجنب الضريبي:

يوضح الجدول التالي رقم (٤) نتائج الإحصاء الوصفي لآراء الأفراد عينة الدراسة المتعلقة بأهم ممارسات التجنب الضريبي التي تتبعها الشركات من خلال المتوسطات والانحراف المعياري وذلك كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٤) ممارسات التجنب الضريبي

م	العبرة	المتوسط	الانحراف	الترتيب
١	إدارة الأرباح من خلال استخدام المستحقات الاختيارية باستخدام السياسات المحاسبية	٣.٩٤٥	١.٠٠٣	٧
٢	إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية باستخدام السياسات التشغيلية	٣.٩١٧	١.١٢٧	٨

٣	٠.٩٥٣	٤.٠٨٢	إدارة الأرباح من خلال ترحيل الدخل من الفترات ذات معدل الضريبة المرتفع إلى الفترات ذات معدل الضريبة المنخفض	٣
٢	٠.٧٩٩	٤.١٦٤	تفضل إدارة الشركات استخدام الأنشطة الحقيقية في إدارة الأرباح	٤
١	٠.٧٧٩	٤.٣١٥	إدارة هيكل التمويل باستخدام رافعة مالية عالية بدلا من استخدام حق الملكية	٥
٤	٠.٩٦٢	٤.٠٦٨	استخدام الملاذات الضريبية من خلال تحويل الدخل إلى الشركات التابعة والفروع التي تعمل في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة	٦
٥	٠.٩٤٩	٤.٠٤١	استخدام الملاذات الضريبية من خلال استغلال تسعير التحويلات الداخلية في الشركات الدولية التي تخضع لمعدلات ضريبية مرتفعة بتحويل السلع والمنتجات بأسعار منخفضة للشركات التابعة التي تعمل في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة	٧
٦	٠.٩٤٢	٤.٠٢٧	استغلال المرونة في المفاضلة بين البدائل الاستثمارية مثل المفاضلة بين شراء أصل أو تأجيره	٨
٩	٠.٨٢١	٣.٨٩١	المفاضلة بين البدائل الاستثمارية على أساس العبء الضريبي المنخفض أو الاستثمارات في المجالات التي بها إعفاءات من الضريبة	٩

يتضح من الجدول السابق رقم (٤) تعدد ممارسات التجنب الضريبي التي يمكن لإدارة الشركة الاعتماد عليها من أجل تخفيض التزاماتها ومدفوعاتها الضريبية، أن إدارة هيكل التمويل باستخدام رافعة مالية عالية بدلا من استخدام حق الملكية جاءت في المركز الأول في ممارسات التجنب الضريبي المستخدمة من جانب الإدارة بمتوسط عام (٤.٣١) وبانحراف معياري (٠.٧٧٩)، وجاءت في المرتبة الثانية من حيث الأهمية استخدام الأنشطة الحقيقية في إدارة الأرباح كوسيلة

من ممارسات التجنب الضريبي حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (٤.١٦) بانحراف معياري (٠.٧٩٩)، وجاءت إدارة الأرباح من خلال ترحيل الدخل من الفترات ذات معدل الضريبة المرتفع إلى الفترات ذات معدل الضريبة المنخفض وفي المرتبة الثالثة من حيث الأهمية من ممارسات التجنب الضريب حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (٤.٠٨) بانحراف معياري (٠.٩٥٣)، وجاءت الملازات الضريبية من خلال تحويل الدخل إلى الشركات التابعة والفروع التي تعمل في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (٤.٠٦) بانحراف معياري (٠.٩٦٢).

وجاء استخدام الملاذات الضريبية من خلال استغلال تسعير التحويلات الداخلية في الشركات الدولية التي تخضع لمعدلات ضريبية مرتفعة بتحويل السلع والمنتجات بأسعار منخفضة للشركات التابعة التي تعمل في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة في المرتبة الخامسة حيث بلغ المتوسط الحسابي له (٤.٠٤) بانحراف معياري (٠.٩٤٩)، وفي المرتبة السادسة من حيث الأهمية جاء استغلال المرونة في المفاضلة بين البدائل الاستثمارية مثل المفاضلة بين شراء أصل أو تأجيره حيث بلغ المتوسط الحسابي له (٤.٠٢) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٩٤٢).

وجاءت إدارة الأرباح من خلال استخدام المستحقات الاختيارية باستخدام السياسات المحاسبية في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (٣.٩٤) بانحراف معياري (١.٠٣)، وفي المرتبة الثامنة من حيث الأهمية جاءت إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية باستخدام السياسات التشغيلية بمتوسط حسابي (٣.٩١٧) بانحراف معياري (١.١٢٧)، وفي المرتبة التاسعة من حيث الأهمية جاءت المفاضلة بين البدائل الاستثمارية على أساس العبء الضريبي المنخفض أو الاستثمارات في المجالات التي بها إعفاءات من الضريبة بمتوسط حسابي (٣.٨٩) بانحراف معياري (٠.٨٢١).

وجاء في المرتبة العاشرة والأخيرة استغلال مرونة السياسات المحاسبية باستخدام السياسات التي يترتب عليها زيادة المصروف وبالتالي تخفيض الدخل الخاضع للضريبة (مثل سياسات الاهلاك- وسياسات تسعير المخزون، وتقدير المخصصات والعمر الاقتصادي المتوقع) حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣.٧٨٢) وبنحراف معياري (٠.٨٦٥).

٥ / ٢ / ٢ نتائج التحليل الوصفي للمحور الثاني من متغيرات الدراسة المتعلقة بقياسات التجنب الضريبي:

الجدول التالي رقم (٥) يعرض فيه الباحث نتائج التحليل الاحصائي لإجابات الأفراد عينة الدراسة المتعلقة بأهم المقاييس المستخدمة في قياس التجنب الضريبي:

جدول رقم (٥) مقاييس التجنب الضريبي

م	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١١	يعتبر استخدام مقياس لكل نوع من أنواع التجنب الضريبي امرا أكثر دقة وموضوعية	٣.٥٣٤	١.٢٠٢	٩
١٢	استخدام مقياس واحد لكل نوع من أنواع التجنب الضريبي يتطلب ضمان ان الشركة لم تستخدم إلا هذه الممارسات التي يتم قياسها	٣.٤٦٥	١.٢٣٦	١١
١٣	استخدام مقياس واحد لكل نوع من أنواع التجنب الضريبي يتطلب ضمان ان كل ممارسة من هذه الممارسات لم تؤثر على الممارسات الأخرى	٣.٥٠٦	١.٢٤٨	١٠
١٤	يصعب اجراء المقارنات بين الشركات في حالة استخدام المقاييس الفردية لممارسات التجنب الضريبي	٣.٢٨٧	١.٢٠٧	١٢
١٥	يصعب قياس بعض ممارسات التجنب الضريبي بشكل فردي مثل استخدام السياسات المحاسبية، والملاذات والاعفاءات الضريبية	٣.٦٨٤	١.١٢١	٨
١٦	يساعد استخدام مقاييس شاملة لممارسات التجنب الضريبي في اجراء المقارنات بين الشركات	٣.٧٥٣	١.٠٦٤	٧
١٧	استخدام مقياس معدل الضريبة الفعال يساعد على التحقق من انخراط الشركة في ممارسات التجنب الضريبي	٣.٩٥٨	٠.٩٩٢	٥

٤	٠.٩٤٩	٤.٠٤١	استخدام مقياس معدل الضريبة الفعال طويل الأجل: أكثر دقة من مقياس معدل الضريبة الفعال ويعالج أخطاء قياسه.	١٨
٢	٠.٨٥٨	٤.١٠٩٦	استخدام مقياس فرق الضريبة الدفترية الدائم كمقياس للانخراط في ممارسات التجنب الضريبي أكثر دقة من المقاييس الشاملة الأخرى	١٩
١	٠.٧٩٠٦	٤.٣٦٩	استخدام مقياس فرق الضريبة التفاضلي يعتبر مقياس مكمل لمقياس فرق الضريبة الدفترية الدائم في حالة اختلاف معدلات الضريبة القانونية	٢٠
٦	٠.٩٦٦	٣.٨٠٨	استخدام مقياس معدل الضريبة النقدي الفعال يعتبر أفضل المقاييس الشاملة	٢١
٣	٠.٨٠٥	٤.٠٦٨	استخدام مقياس نسبة مدفوعات الضرائب النقدية إلى التدفقات النقدية التشغيلية يعتبر أكثر دقة وموضوعية في قياس الانخراط في ممارسات التجنب الضريبي	٢٢

يتضح من الجدول السابق رقم (٥) أن استخدام مقياس فرق الضريبة التفاضلي يحتل المركز الأول في قياسات التجنب الضريبي حيث بلغ متوسط آراء الأفراد عينة الدراسة (٤.٣٦٩) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٧٩٠). وجاء في المركز الثاني من حيث الأهمية استخدام مقياس فرق الضريبة الدفترية الدائم كمقياس أكثر دقة من المقاييس الشاملة الأخرى؛ حيث بلغ متوسط آراء الأفراد عينة الدراسة (٤.١٠٩٦)، وبلغ الانحراف المعياري (٠.٨٥٨). وجاء في المركز الثالث من حيث الأهمية استخدام مقياس نسبة مدفوعات الضرائب النقدية إلى التدفقات النقدية التشغيلية باعتباره من أكثر المقاييس الشاملة دقة وموضوعية حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينة (٤.٠٦٨) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٨٠٥).

وطبقاً لآراء العينة فقد احتل استخدام مقياس معدل الضريبة الفعال طويل الأجل المركز الرابع من حيث الأهمية بلغ المتوسط الحسابي (٤.٠٤١) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٩٤٩). وجاء في المركز الخامس من حيث الأهمية استخدام مقياس معدل الضريبة الفعال حيث بلغ

المتوسط الحسابي لآراء العينة (٣.٩٥٨) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٩٩٢). وجاء في المركز السادس استخدام مقياس معدل الضريبة النقدي الفعال حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينة (٣.٨٠٨) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٩٦٦).

واكد أفراد العينة على أن استخدام مقاييس شاملة لممارسات التجنب الضريبي يساعد في اجراء المقارنات بين الشركات حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣.٧٥٣) وبلغ الانحراف المعياري (١.٠٦٤). وأكد الأفراد عينة الدراسة على صعوبة قياس بعض ممارسات التجنب الضريبي بشكل فردي مثل استخدام السياسات المحاسبية، والملاذات والاعفاءات الضريبية وبلغ متوسط الآراء (٣.٦٨٤) وبلغ الانحراف المعياري (١.١٢١). وطبقا لآراء العينة فإن استخدام مقياس لكل نوع من أنواع التجنب الضريبي امرا أكثر دقة وموضوعية قد احتل المركز العاشر من حيث الأهمية حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينة (٣.٥٣٤) وبلغ الانحراف المعياري (١.٢٠٢).

واكد أفراد عينة الدراسة على أن استخدام مقياس واحد لكل نوع من أنواع التجنب الضريبي يتطلب ضمان ان كل ممارسة من هذه الممارسات لم تؤثر على الممارسات الأخرى وبلغ المتوسط (٣.٥٠٦) بانحراف معياري (١.٢٤٨)، كما يتطلب ضمان ان الشركة لم تستخدم إلا هذه الممارسات التي يتم قياسها وبلغ المتوسط الحسابي (٣.٤٦٥) وبلغ الانحراف المعياري للمتطلب الأول (١.٢٣٦). وأكدت اراء العينة على صعوبة اجراء المقارنات بين الشركات في حالة استخدام المقاييس الفردية لممارسات التجنب الضريبي وبلغ المتوسط الحسابي (٣.٢٨٧) وبلغ الانحراف المعياري (١.٢٠٧).

٣ / ٢ / ٥ نتائج التحليل الوصفي للمحور الثالث من متغيرات الدراسة المتعلقة بتأثير ممارسات التجنب الضريبي على شفافية ومصادقية التقارير المالية والقيمة السوقية للشركات:

وفيما يتعلق بالمحور الخاص بتأثير ممارسات التجنب الضريبي على شفافية ومصادقية التقارير المالية والقيمة السوقية للشركات فإن الجدول التالي رقم (٦) يعرض نتائج التحليل الاحصائي لإجابات الأفراد عينة الدراسة المتعلقة بتأثير ممارسات التجنب الضريبي على شفافية ومصادقية التقارير المالية والقيمة السوقية للشركات.

جدول رقم (٦)

م	العبرة	المتوسط	الانحراف	الترتيب
٢٣	ممارسات التجنب الضريبي تؤثر سلباً على شفافية ومصادقية التقارير المالية	٤.٠٩٥	٠.٩١٥	٣
٢٤	ممارسات التجنب الضريبي تؤدي على تفاقم مشكلة الوكالة وارتفاع تكاليفها	٤.٢٦٠	٠.٩٥٧	١
٢٥	يوجد تأثير إيجابي لممارسات التجنب الضريبي على القيمة السوقية للشركات	٢.٩٠٤	١.٣٠٣	٥
٢٦	يوجد تأثير سلبي لممارسات التجنب الضريبي على القيمة السوقية للشركات	٤.٠٢٧	١.٠١٣	٤
٢٧	ممارسات التجنب الضريبي لها تأثير سلبي على الأسعار السوقية المستقبلية لأسهم الشركات	٤.١٥٠	٠.٩٢٣	٢

بتحليل اراء عينة الدراسة يتضح من الجدول السابق رقم (٦) اتفاق اراء العينة على أن ممارسات التجنب الضريبي تؤدي إلى تفاقم مشكلة الوكالة وارتفاع تكاليفها حيث بلغ متوسط الآراء (٤.٢٦٠) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٩٥٧). وأن ممارسات التجنب الضريبي لها تأثير سلبي على الأسعار السوقية المستقبلية لأسهم الشركات بمتوسط اراء (٤.١٥٠) وبانحراف معياري (٠.٩٢٣)، وأن ممارسات التجنب الضريبي تؤثر سلباً على شفافية ومصادقية التقارير المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء العينة (٤.٠٩٥) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٩١٥). وأن ممارسات التجنب الضريبي تؤثر سلباً على القيمة السوقية للشركات حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤.٠٢٧) بانحراف معياري (١.٠١٣). وتم رفض الرأي القائل بأن ممارسات التجنب الضريبي تؤثر بالإيجاب على القيمة السوقية للشركات حيث بلغ المتوسط الحسابي (٩٠٤٠) بانحراف معياري (١.٣٠٣).

٤ / ٢ / ٥ نتائج التحليل الوصفي للمحور الرابع من متغيرات الدراسة المتعلقة دور المراجعة الخارجية في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلقة بممارسات التجنب الضريبي وتأثيرها السلبي على القيمة السوقية للشركات، وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية:

وتم تقسيم هذا المحور الى المحاور الفرعية التالية:

٥/٢/٣/١ : دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بالتجنب الضريبي وتأثيرها السلبي على القيمة السوقية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية:

الجدول التالي رقم (٧) يشير إلى نتائج التحليل الاحصائي لآراء الأفراد عينة الدراسة المتعلقة بدور التخصص الصناعي للمراجع في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بممارسة التجنب الضريبي وتأثيرها على القيمة السوقية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية وذلك كما يلي:

جدول رقم (٧)

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
٢٨	يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي للمراجع على ممارسات التجنب الضريبي	٣.٩٨٦	٠.٨٢٠	٤
٢٩	التخصص الصناعي للمراجع يؤثر تأثير إيجابي في التحقق من كفاية المخصصات الضريبية	٤.٠٢٧	٠.٧٩٢	٣
٣٠	التخصص الصناعي للمراجع يحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بممارسات التجنب الضريبي	٤.٠٤٧	٠.٩٦٣	٢
٣١	التخصص الصناعي للمراجع يزيد من شفافية ومصداقية التقارير المالية	٤.١٢٣	٠.٩٧١	1

فتشير نتائج التحليل الاحصائي الواردة في الجدول رقم (٧) إلى اتفاق آراء الأفراد عينة الدراسة على أهمية التخصص الصناعي للمراجع ودوره في الحد من الآثار السلبية لممارسات التجنب الضريبي وزيادة شفافية ومصداقية التقارير المالية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية، حيث احتل الأثر الإيجابي للتخصص الصناعي للمراجع على شفافية ومصداقية التقارير المالية المركز الأول من حيث الأهمية وبلغ المتوسط الحسابي لآراء العينة (٤.١٢٣) بانحراف معياري (٠.٩٧١)، وجاء دور التخصص الصناعي للمراجع في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بممارسة التجنب الضريبي في المرتبة الثانية من حيث الأهمية وبلغ متوسط الآراء (٤.٠٤٧) والانحراف المعياري (٠.٩٦٣)، واحتل الأثر الإيجابي للتخصص

الصناعي للمراجع في التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بمتوسط آراء (٤.٠٢٧) وبانحراف معياري (٠.٧٩٢)، وأكدت الآراء على الأثر الإيجابي للتخصص الصناعي للمراجع على ممارسات التجنب الضريبي بمنع آثاره السلبية واحتل هذا الدور المركز الرابع من حيث الأهمية وبلغ متوسط الآراء (٣.٩٨٦) بانحراف معياري (٠.٨٢٠).

٥/٢/٣/٢: دور طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالعميل في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بالتجنب الضريبي وتأثيرها السلبي على القيمة السوقية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية:

الجدول التالي رقم (٨) يشير إلى نتائج التحليل الاحصائي لآراء الأفراد عينة الدراسة المتعلقة بدور طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالعميل في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بممارسة التجنب الضريبي وتأثيرها على القيمة السوقية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية وذلك كما يلي:

جدول رقم (٨)

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
٣٢	يوجد تأثير إيجابي لطول فترة ارتباط المراجع بالعميل على ممارسات التجنب الضريبي	٤.٢٤١	٠.٩٣٤	١
٣٣	يوجد تأثير إيجابي لطول فترة ارتباط المراجع بالعميل في التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية	٤.٠٥٤	٠.٦٩٨	٣
٣٤	طول فترة ارتباط المراجع بالعميل يحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلقة بممارسات التجنب الضريبي	٤.٠٠٠	٠.٩٤٢	٤
٣٥	طول فترة ارتباط المراجع بالعميل يزيد من شفافية ومصداقية التقارير المالية	٤.١٧٣	٠.٨٩٦	٢

يتضح من الجدول السابق رقم (٨) اتفاق اراء العينة على أهمية طول فترة ارتباط المراجع بالعميل ودوره في الحد من السلوك الانتهازي المتعلق بممارسات التجنب الضريبي وتأثيره على القيمة السوقية وفي زيادة شفافية ومصداقية التقارير المالية وفي التحقق من صحة ودقة المخصصات الضريبية. واحتل المركز الأول من حيث الأهمية الدور الإيجابي لطول فترة الارتباط على ممارسات التجنب الضريبي حيث بلغ متوسط اراء العينة (٤.٢٤١) والانحراف المعياري (٠.٩٣٤)، وجاء في الترتيب الثاني من حيث الأهمية دور طول فترة الارتباط في زيادة شفافية ومصداقية التقارير المالية بمتوسط اراء (٤.١٧٣) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٨٩٦)، وجاء الأثر الإيجابي لطول فترة الارتباط في التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية بمتوسط اراء (٤.٠٥٤) وانحراف معياري (٠.٦٩٨)، وفي المركز الرابع والأخير من حيث الأهمية دور طول فترة الارتباط في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بممارسات التجنب الضريبي حيث بلغ متوسط الآراء (٤) والانحراف المعياري (٠.٩٤٢).

مما سبق يتضح ان طول فترة الارتباط تجعل المراجع على علم بطبيعة اعمال العميل وممارساته الضريبية وهو ما يؤثر تأثيرا إيجابيا على ممارسات التجنب الضريبي وعلى شفافية ودقة التقارير المالية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية.

٥/٢/٣/٣ : دور مدخل المراجعة الفردية في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بالتجنب الضريبي وتأثيرها السلبي على القيمة السوقية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية:

الجدول التالي رقم (٩) يشير إلى نتائج التحليل الاحصائي لآراء الأفراد عينة الدراسة المتعلقة بدور مدخل المراجعة الفردية في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بممارسة التجنب الضريبي وتأثيرها على القيمة السوقية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية وذلك كما يلي:

جدول رقم (٩)

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
٣٦	المراجعة الفردية لها تأثير إيجابي على ممارسات التجنب الضريبي	٣.٩٧٢	٠.٩٥٧	٢
٣٧	المراجعة الفردية لها تأثير إيجابي في التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية	٤.٠٤١	٠.٩١٩	١
٣٨	المراجعة الفردية تحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بممارسات التجنب الضريبي	٣.٨٦٢	٠.٧٣٢	٣
٣٩	المراجعة الفردية تزيد من شفافية ومصادقية التقارير المالية	٣.٧٢٦	٠.٨٤٥	٤

تشير نتائج الجدول السابق رقم (٩) إلى اتفاق اراء العينة على أن المراجعة الفردية تلعب دورا هاما في الحد من السلوك الانتهازي لممارسات التجنب الضريبي وزيادة شفافية ومصادقية التقارير المالية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية. واحتل المركز الأول من حيث الأهمية الدور الإيجابي للمراجعة الفردية في التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية بمتوسط اراء (٤.٠٤١) وبانحراف معياري (٠.٩١٩)، وجاء الأثر الإيجابي للمراجعة الفردية على ممارسات التجنب الضريبي في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بمتوسط اراء (٣.٩٧٢) وبانحراف معياري (٠.٩٥٧)، وجاء دور المراجعة الفردية في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بممارسات التجنب الضريبي في الترتيب الثالث من حيث الأهمية بمتوسط أراء (٣.٨٦٢) وبانحراف معياري (٠.٧٣٢)، وفي الترتيب الرابع والأخير من حيث الأهمية جاء دور المراجعة الفردية في زيادة شفافية ومصادقية التقارير المالية بمتوسط أراء (٣.٧٢٦) وبانحراف معياري (٠.٨٤٥).

٥/٢/٣/٥ : دور مدخل المراجعة المشتركة في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بالتجنب الضريبي وتأثيرها السلبي على القيمة السوقية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية:

الجدول التالي رقم (١٠) يشير إلى نتائج التحليل الاحصائي لآراء الأفراد عينة الدراسة المتعلقة بدور مدخل المراجعة المشتركة في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلق بممارسة

التجنب الضريبي وتأثيرها على القيمة السوقية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية وذلك كما يلي:

جدول رقم (١٠)

م	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
٤٠	المراجعة المشتركة لها تأثير ايجابي على ممارسات التجنب الضريبي	٤.١٩٨	٠.٨٧٦	٢
٤١	المراجعة المشتركة لها تأثير ايجابي في التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية	٤.٢٣٢	٠.٩٣٥	١
٤٢	المراجعة المشتركة تحد من السلوك الانتهازي للإدارة المتعلقة بممارسات التجنب الضريبي	٤.١٦٤	٠.٩٢٨	٤
٤٣	المراجعة المشتركة تزيد من شفافية ومصداقية التقرير المالية	٤.١٣٧	٠.٨٨٦	٣

تشير نتائج الجدول السابق رقم (١٠) إلى اتفاق اراء العينة على أن المراجعة المشتركة تلعب دورا هاما في الحد من السلوك الانتهازي لممارسات التجنب الضريبي وزيادة شفافية ومصداقية التقارير المالية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية. واحتل المركز الأول من حيث الأهمية والتأثير الإيجابي للمراجعة المشتركة في التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤.٢٣٢) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٩٣٥). وجاء في الترتيب الثاني من حيث الأهمية الأثر الإيجابي للمراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي بمتوسط اراء (٤.١٩٨) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٨٧٦). وجاء تأثير المراجعة المشتركة على زيادة شفافية ومصداقية التقارير المالية في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بمتوسط اراء (٤.١٣٧) وبانحراف معياري (٠.٨٨٦). وفي المرتبة الرابعة والأخيرة جاء تأثير المراجعة المشتركة في الحد من السلوك الانتهازي المتعلقة بممارسات التجنب الضريبي حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤.١٣٧) وبلغ الانحراف المعياري (٠.٨٨٦).

يتضح من مقارنة النتائج في الجدولين رقم (٩ و ١٠) اتفاق الآراء على أن مدخل المراجعة المشتركة سواء كانت اختيارية او الزامية تأثيرها أكبر من المراجعة الفردية فيما يتعلق بالحد من السلوك الانتهازي المرتبط بممارسات التجنب الضريبي، وفي زيادة شفافية ومصداقية التقارير المالية ، وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية وفي تأثيرها الإيجابي على ممارسات التجنب الضريبي.

النتائج والتوصيات:

١. نتائج الدراسة الميدانية:

انتهت الدراسة الميدانية الى النتائج التالية:

١.١ تعدد ممارسات التجنب الضريبي التي يمكن لإدارة الشركة الاعتماد عليها من أجل تخفيض التزاماتها ومدفوعاتها الضريبية، والتي تتمثل في إدارة هيكل التمويل باستخدام رافعة مالية عالية بدلا من استخدام حق الملكية، واستخدام الأنشطة الحقيقية في إدارة الأرباح، وإدارة الأرباح من خلال ترحيل الدخل من الفترات ذات معدل الضريبة المرتفع إلى الفترات ذات معدل الضريبة المنخفض، واستخدام الملازات الضريبية من خلال تحويل الدخل إلى الشركات التابعة والفروع التي تعمل في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة، و من خلال استغلال تسعير التحويلات الداخلية في الشركات الدولية التي تخضع لمعدلات ضريبية مرتفعة بتحويل السلع والمنتجات بأسعار منخفضة للشركات التابعة التي تعمل في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة، واستغلال المرونة في المفاضلة بين البدائل الاستثمارية مثل المفاضلة بين شراء اصل او تأجيره، وإدارة الأرباح من خلال استخدام المستحقات الاختيارية باستخدام السياسات المحاسبية، والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية على أساس العبء الضريبي المنخفض أو الاستثمارات في المجالات التي بها إعفاءات من الضريبة، واستغلال مرونة السياسات المحاسبية باستخدام السياسات التي يترتب عليها زيادة المصروف وبالتالي تخفيض الدخل الخاضع للضريبة (مثل سياسات الاهلاك- وسياسات تسعير المخزون، وتقرير المخصصات والعمر الاقتصادي المتوقع).

١.٢ تعدد المقاييس المستخدمة في قياس التجنب الضريبي والتي تتمثل في استخدام مقياس فرق الضريبة التفاضلي، واستخدام مقياس فرق الضريبة الدفترية الدائم كمقياس أكثر دقة من المقاييس الشاملة الأخرى، و استخدام مقياس نسبة مدفوعات الضرائب النقدية إلى التدفقات النقدية التشغيلية ، واستخدام مقياس معدل الضريبة الفعال طويل الأجل، واستخدام مقياس معدل الضريبة الفعال ، واستخدام مقياس معدل الضريبة النقدي وأكد الأفراد عينة الدراسة على صعوبة قياس بعض ممارسات التجنب الضريبي بشكل فردي مثل استخدام السياسات المحاسبية نتيجة صعوبة اجراء المقارنات بين الشركات، كما اكدت آراء عينة الدراسة على أن استخدام مقاييس شاملة لقياس التجنب الضريبي يساعد على اجراء المقارنات بين الشركات.

١.٣ اتفاق آراء العينة على أن ممارسات التجنب الضريبي تؤدي إلى تقاوم مشكلة الوكالة وارتفاع تكاليفها، وأن ممارسات التجنب الضريبي لها تأثير سلبي على الأسعار السوقية المستقبلية لأسهم الشركات، وأن ممارسات التجنب الضريبي تؤثر سلباً على شفافية ومصداقية التقارير المالية، كما وأن ممارسات التجنب الضريبي تؤثر سلباً على القيمة السوقية للشركات.

١.٤ اتفاق آراء الأفراد عينة الدراسة على أهمية التخصص الصناعي للمراجع ودوره في الحد من الآثار السلبية لممارسات التجنب الضريبي وزيادة شفافية ومصداقية التقارير المالية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية.

١.٥ اتفاق آراء العينة على أن طول فترة ارتباط المراجع بالعميل يلعب دوراً هاماً في الحد من السلوك الانتهازي المتعلق بممارسات التجنب الضريبي وتأثيره على القيمة السوقية وفي زيادة شفافية ومصداقية التقارير المالية وفي التحقق من صحة ودقة المخصصات الضريبية.

١.٦ اتفاق آراء العينة على أن المراجعة المشتركة تتفوق على المراجعة الفردية وكلا النوعين يلعب دوراً هاماً في الحد من السلوك الانتهازي لممارسات التجنب الضريبي وزيادة شفافية ومصداقية التقارير المالية وفي التحقق من دقة وكفاية المخصصات الضريبية.

٢. التوصيات:

- ٢.١ اجراء مزيد من البحوث للتعرف على أثر حجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات التجنب الضريبي والتحقق من صحة ودقة المخصصات الضريبية.
- ٢.٢ اجراء مزيد من البحوث للتعرف على أثر الأتعاب المهنية في الحد من ممارسات التجنب الضريبي والتحقق من صحة ودقة المخصصات الضريبية.
- ٢.٣ اجراء مزيد من الدراسات للتعرف على أثر لجنة المراجعة وإجراءات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات التجنب الضريبي والتحقق من صحة ودقة المخصصات الضريبية

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- إبراهيم، دلال محمد. (٢٠٢١). التأثير المشترك للتعثر المالي والتجنب الضريبي على كل من القيمة السوقية وعوائد الأسهم: دراسة اختبارية على الشركات دولية النشاط المسجلة في البورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، جامعة دمياط، ٢(٢)، ٧٤٣ - ٧٩٢.
- إبراهيم، شريف على خميس. (٢٠١٧). أثر جودة ومداخل المراجعة على مدى التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ بشأن ضرائب الدخل. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، ١(٢)، ٧٦-١.
- أبو زيد، عيد محمود. (٢٠٢٠). أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية*، بدون رقم مجلد (٢)، ٢٢٤ - ٢٧٤.
- الإبياري، هشام فاروق مصطفى. (٢٠٠٨). التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمات المراجعة في مصر - دراسة ميدانية . *مجلة التجارة والتمويل بطنطا*، بدون رقم مجلد (٢)، ٦٢-١.
- الباز، ماجد مصطفى. (٢٠٢١). أثر أنماط الملكية ومجلس الادارة والخصائص التشغيلية على التجنب الضريبي وانعكاسه على قيمة الشركة. *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، ٣(١)، ٥٤١-٦٠٢.

حامد، حسناء عطية. (٢٠١٨). تأثير التفاعل بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات ومستوى التخطيط الضريبي على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة البحوث المحاسبية بطنطا، ٥(٢)، ٢٦٦ - ٣٠.*

الدياسطي، محمد عبدالقادر. (٢٠١٤). المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية: دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة. *المجلة المصرية للدراسات التجارية، بدون رقم مجلد (١)، ١٩-٣٩.*

الصغير، محمد السيد محمد. (٢٠٠٨). دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات. *مجلة البحوث التجارية المعاصرة، ٢٢(٢)، ١٩١ - ٢٤٦.*

عبد النعيم، عرفات حمدي. (٢٠٢٠). العلاقة بين ممارسات المسؤولية الاجتماعية والتجنب الضريبي من منظور خصائص الشركات وأثرها على القيمة السوقية لحقوق الملكية: دراسة تطبيقية. *مجلة الفكر المحاسبي، ٢٤(٤)، ٢٦٢ - ٣٠٦.*

محمد، منى على محمد. (٢٠١٣). دور التخصص الصناعي للمراجع في تحسين كفاءة وجودة الأداء المهني لمهنة المراجعة. *المجلة العلمية، ٢(١).*

يوسف، أيمن يوسف. (٢٠١٩). أثر تركيز الملكية وحجم مكتب المراجعة على علاقة ممارسات التجنب الضريبي بعوائد الأسهم ومخاطر الشركات: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الفكر المحاسبي، ٢٣(٤)، ٦٨-١.*

يوسف، حنان محمد. (٢٠١٥). أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية. *مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة جامعة عين شمس، ١(٢)، ٣٣٩ - ٥٢٣.*

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Alanezi, F., M. Alfaralh, E. Alrashaid, and S. Albolushi. (2012). Dual/ Joint auditors and the level of compliance with international financial reporting Standards (IFASrequired disclosure), the case of financial institutions in Kuwait. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 28 (2): 109-129.

Amidu, M., Coffie, W., & Acquah, P. (2019). Transfer pricing, earnings management and tax avoidance of firms in Ghana. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 235-259.

- Brooks, L. L. Z., & Sun, P.-Y. (2020). Audit Firm Tenure, Corporate Tax Avoidance, and Firm Value. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 12(1), 109-137.
- Burnett, B. Cripe, Bog Martin, G. and McAllister. B. (2012). Audit quality and the Tradeoff between Accretive Stock Repurchases and Accrual Based it Faming's Management. *The Accounting Reviews*, 87(6), 1861. 1884.
- Chen, X., Hu, N., Wang, X., & Tang, X. (2014). Tax avoidance and firm value: evidence from China. *Nankai Business Review International*, 5(1), 25-42.
- Egbunike, F. C., Gunardi, A., Ugochukwu, U., & Hermawan, A. (2021). Internal Corporate Governance Mechanisms and Corporate Tax Avoidance in Nigeria: A Quantile Regression Approach. *Journal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 16(1), 20-44.
- Gao, R. (2016). An Empirical Study on the Influence of Non-Debt Tax Shield on the Choice of Corporate Debt Levels----Based on the Tax Preference Policy. *International Journal of Business and Social Science*, 7(1), 201-212.
- Garcia-Blandon J., Argiles-Bosch, Josep M., Ravenda D., Castillo-Merino D. (2020). Auditor-provided tax services and tax avoidance: evidence from Spain. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 0210-2412. (Print) 2332- : <https://doi.org/10.1080/02102412.2020.1723947> .
- Hanlon, M., & Heitzman S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127–178.
- Hogan, B. R., & Noga, T. (2015). Auditor-provided tax services and long-term tax avoidance. *Review of Accounting and Finance*, 14(3), 285-305.
- jane, Lin, H. L.,& Yen, A. R (2014). Dual audit firm independence and auditor Conservatism. *Review of Accounting and finance*, 13(1), 65-87.
- Karjalainen, J., Kasanen, E., Kinnunen, J., & Niskanen, J. (2020). Dividends and tax avoidance as drivers of earnings management: Evidence from dividend-paying private SMEs in Finland. *Journal of Small Business Management*, 1-34. <https://doi.org/10.1080/00472778.2020.1824526>.
- Khaoula, F., & Moez, D. (2019). The moderating effect of the board of directors on firm value and tax planning: Evidence from European listed firms. *Borsa _ Istanbul Review*, 19(4), 331-343.
- Lestari, N., & Nedy, S. (2019). The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 354(1), 329-333.
- 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.

- pashaki, M.M.,_ & Kheradyar,s., (2015). An Investigation into Effect of Audit Quality on Accounting Conservatism in Companies listed - in Tehran Stock Exchange. *International Letters of Social and Humanistic Sciences*. 50(1), 107-117.
- Pratama, A. (2018). Do Related Party Transactions and Tax Avoidance Affect Firm Value?. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 7(1), 106-116.
- Salehi, M., Tarighi, H., & Shahri, T. A. (2019). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 27(2), 119-134.