أثر الملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي: الدور المعدل لجودة المراجعة– دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية

أ/ عبد الهادى محمود العيسوي

باحث ماجستير بقسم المحاسبة

كلية الأعمال – جامعة الإسكندرية

Alyswyb847@gmail.com

ملخص البحث

استهدف هذا البحث دراسة واختبار أثر الملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي للشركات، والدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق علي عينة من الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية عن الفترة من 2016 وحتي 2023. وأظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي ومعنوي للملكية العائلية علي ممارسات التجنب الضريبي. كما أظهرت نتائج الدارسة عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة كمتغير معدل على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. بينما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي لمعدل العائد على الاصول كتغير رقابي على ممارسات التجنب الضريبي. كما توصلت الدراسة أيضًا إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي للرافعة المالية كمتغير رقابي على ممارسات التجنب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الملكية العائلية، جودة المراجعة، ممارسات التجنب الضريبي

[1] تقديم البحث في 2025/8/21 وقبول نشره في 2025/9/6

The Impact of Family Ownership on Tax Avoidance Practices: The Moderating Variable of Audit Quality – An Applied Study on Non-Financial Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange

Abstract

This research aimed to study and test the impact of family ownership on corporate tax avoidance practices, and the moderating variable of audit quality of the review on the relationship between family ownership and tax avoidance practices, using a sample of non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange for the period from 2016 to 2023. The results showed a positive and significant impact of family ownership on tax avoidance practices. The study also showed no significant impact of audit quality as a moderating variable on the relationship between family ownership and tax avoidance practices. However, the study found a negative and significant impact of return on assets as a controlling variable on tax avoidance practices. The study also found a negative and significant impact of financial leverage as a controlling variable on tax avoidance practices.

Keywords: family ownership, audit quality, tax avoidance practices.

1- المقدمة

تعد السياسة الضريبية أمرًا بالغ الأهمية لتنمية البلاد حيث تعد إحدى وأهم الأدوات التي تعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية والإجتماعية للدولة والتي يأتي على رأسها تحسين البيئة الإستثمارية، وتنقية المناخ الإستثماري ليصبح أكثر قدرة على جذب الإستثمارات بما يساعد على تنشيط عجلة الإقتصاد القومي. إلا أن الشركات تعتقد دائما أن الضرائب التي تدفعها تمثل عبء كبير بالنسبة لها لأنها تؤثر على ربحيتها وتمنع نمو الشركة. ونتيجة لذلك يتجه العديد من الشركات نحو ممارسات التجنب الضريبي لتدنية العبء الضريبي أو التخفيف منه بشكل قانوني من خلال الإستفادة من المزايا التي تتيحها القوانين الضريبية (الركايبي،2022).

ويمكن القول أن ممارسة التجنب الضريبي مشكلة معقدة لأن التجنب الضريبي من ناحية لا ينتهك القانون، ولكن من ناحية أخرى لا تريد الحكومة أن يتجنب الممولين دفع الضرائب لذلك اجتذبت أنشطة التجنب الضريبي قدرًا كبيرًا من الإهتمام بين الباحثين وصانعي السياسات والممارسين نظرًا لأن ممارسات التجنب الضريبي تحد من قدرة الدولة على زيادة إيراداتها وتوفير الموارد المالية اللازمة لتمويل النفقات الحكومية مما يؤثر سلبًا على دعم بناء البنية التحتية والتعليم والصحة والدفاع الوطني والنقل العام ويزداد هذا الأثر في الدول النامية ومنها مصر (Bimo et al.,2019).

ونظرًا للأهمية النسبية للشركات العائلية في إقتصاديات الدول المختلفة (Claessens et al., 2000) فقد اتجهت عدة دراسات لبحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. وقد توصلت تلك الدراسات إلي نتائج متضاربة فعلى سبيل المثال، توصلت عدة دراسات (Ying, Wright et al.,2016; Lee et al.,2021; Kuo, 2022.eg) إلي وجود علاقة سلبية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. بينما على الجانب الآخر، توصلت دراسات أخري (Mafrolla et al.,2016; Gaaya et al., 2017; Yopie et al., 2022.eg) إلى وجود علاقة إيجابية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. في حين رأي البعض الأخر (Subagiastra et al., 2016; Maharani et al., 2019) عدم وجود تأثير معنوي للملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي.

من ناحية أخري، ونظرًا لأهمية المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات الإحتيالية واكتشاف أي تصرفات غير قانونية، اهتمت عدة دراسات بالدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. وقد جاءت نتائج الدراسات متباينة، فقد توصلت عدة دراسات (Maharani et al.,2019; Yopie et al.,2022) إلي أن جودة المراجعة ليس لها تأثير معدل على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. بينما على الجانب الآخر توصلت

دراسات أخري (Gaaya et al.,2017; Qawqzeh, H. K,2023) إلي أن جودة المراجعة تخفف من العلاقة الإيجابية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

وبناء على ما سبق ونظرًا لتبني العديد من الشركات إستراتيجيات مختلفة لإدارة الضرائب كما أن وجود حالة من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين فيما يتعلق بالسياسات الضريبية والمتمثلة في التخطيط والتجنب الضريبي قد يدفع المديرين إلى القيام بإدارة الضرائب بشكل قد يكون في غير صالح المساهمين. لذا تظهر أهمية دراسة الملكية العائلية باعتبارها من العوامل التي قد تؤثر على اتجاه الشركات نحو ممارسات التجنب الضريبي، وكذلك أهمية دراسة الدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

2- مشكلة البحث

تناولت عدة دراسات سابقة بالدراسة والإختبار علاقة الملكية العائلية باتجاه الشركات نحو ممارسات التجنب الضريبي، والدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، و بالرغم من ذلك وبالنظر إلى البيئة المصرية نجد أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين الملكية العائلية من ناحية وممارسات التجنب الضريبي من ناحية أخري، وكذلك الدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، ولم تلق مثل هذه العلاقات إهتمامًا كافيًا من قبل الأكاديميين في جمهورية مصر العربية مما يدعو إلى المزيد من البحوث من أجل دراسة طبيعة هذه العلاقة وفى ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

1- هل تؤثر الملكية العائلية على إتجاه الشركات نحو ممارسات التجنب الضريبي؟

2- هل تؤثر جودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي؟

3- هدف البحث

من خلال الإجابة على التساؤلات البحثية السابقة، يستهدف البحث وضع إطار نظري لمفهوم التجنب الضريبي ووسائله ومنافعه وتكاليف الإتجاه نحو هذا النوع من الممارسات، كما يستهدف البحث وضع إطار نظري لمفهوم هيكل الملكية ومفهوم الملكية العائلية، كما يستهدف البحث دراسة مفهوم جودة المراجعة ومحددات جودة المراجعة، وأيضًا يستهدف البحث تحديد أثر الملكية العائلية على إتجاه الشركات نحو ممارسات التجنب الضريبي، وكذلك الدور المعدل لجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2016 وحتى 2023.

4-أهمية ودوافع البحث

تظهر أهمية البحث أكاديميا في تعرضه لقضية بحثية هامه تناولتها البحوث الأجنبية بشكل واسع ولكنها تعاني من ندرة ملموسة في البحوث المصرية، وهي دراسة واختبار تأثير الملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي، وكذلك دراسة الدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، في الوقت الذي تمثل فيه الحصيلة الضريبة شريان الحياة للموازنة العامة للدول النامية على العموم وللدولة المصرية على وجه الخصوص، وأي عوامل تؤثر إيجابًا على ممارسات التجنب الضريبي تسبب أضرارًا بالغة بالموازنة العامة للدولة المصرية. **ويستمد البحث أهميته العلمية** من كونه يسعي إلى إختبار تلك العلاقة في الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية وهو ما يؤدي لإثراء المردود العملي الإيجابي للبحث المحاسبي في ذلك المجال والذي يؤثر إيجابًا على قرارات المتعاملين في سوق الأوراق المالية وكذلك القائمين على إصدار التشريعات والقوانين واللوائح الضريبية. وهناك العديد من الدوافع وراء هذا البحث لعل أهمها. التطرق لمجال بحثي يعاني من ندرة ملموسة في البحوث المصرية، وإيجاد دليل عملي على مدي صحة العلاقة الرئيسية محل الدراسة في بيئة الأعمال من خلال منهجية متكاملة تختبر العلاقة بين الملكية العائلية و ممارسات التجنب الضريبي، والدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

5- حدود البحث

يقتصر هذا البحث على دراسة واختبار أثر الملكية العائلية علي ممارسات التجنب الضريبي، وكذلك الدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، **وبالتالي يخرج** عن نطاق البحث اختبار أثر الملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي، والدور المعدل لجودة المراجعة على تلك العلاقة في المؤسسات المالية والشركات المقيدة بالبورصة ولكنها تعد قوائمها المالية بعملة أجنبية، ويتم استبعاد الشركات التي يتعذر الحصول على بياناتها المالية خلال فترة العينة، وتقتصر فترة الدراسة على المدة من 2016 حتي 2023.

6-خطة البحث

لمعالجة مشكلة البحث وتحقيقا لأهدافه وفى ضوء حدوده يشمل البحث على خمسة فصول على النحو التالي:

- **التأصيل العلمي لمفهوم التجنب الضريبي.**
- **مفهوم هيكل الملكية والملكية العائلية ومقاييسها.**
- **مفهوم جودة المراجعة ومحدداتها ومقاييسها.**

- **تحليل وتقييم الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث.**
- **منهجية البحث.**
- **النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة .**

وسوف يتم تناول الجوانب السابقة بالتفصيل فى الفرعيات التالية من البحث

7- التأصيل العلمي لمفهوم التجنب الضريبي

يعتبر التجنب الضريبي أحد الفرص الإستثمارية المحفوفة بالمخاطر والمتاحة للإدارة، فإلى جانب أنه وسيلة تولد من خلالها الشركات المتعثرة ماليًا أموالًا داخلية من خلال الإستفادة من الوفورات الضريبية، والتي يمكن استخدامها لاحقًا فى الإستثمارات المختلفة وأنشطة التوسعات وسداد الديون، ولكن قد يؤدي التجنب الضريبي إلى تحمل الشركات تكاليف إضافية. حيث يعتبر التجنب الضريبي مصدرًا للمخاطر الضريبية الناشئة عن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات، فإذا تم الطعن فى الإقرارات الضريبية للشركات من قبل السلطات الضريبية، قد يؤدي ذلك إلى تحمل الشركة مدفوعات ضريبية إضافية وفوائد وغرامات، بالإضافة إلى التكاليف غير المباشرة الناتجة عن الإضرار بسمعة الشركة وما له من تأثير سلبي على أسعار الأسهم وتكاليف إعداد التقارير المالية وتكلفة الوكالة والتكلفة السياسية وانخفاض قيمة الشركة فى سوق الأوراق المالية(**Guenther et al.,2017**) . ومن ثم يستهدف الباحث تناول الإطار النظري لمفهوم التجنب الضريبي، ووسائل ممارسات التجنب الضريبي، ومنافع وتكاليف الإتجاه نحو هذا النوع من الممارسات، والإجراءات المتبعة للحد من ممارسات التحنب الضريبي، والمسئولية الأخلاقية وممارسات التجنب الضريبي، ومقاييس التجنب الضريبي، وهو ما سيتم تناوله من خلال النقاط التالية:

7-1 مفهوم التجنب الضريبي والمفاهيم ذات الصلة

تعرف الضريبة على أنها قيمة مالية يتم فرضها على الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الإعتبارية من قبل الحكومات وفقا لمعايير قانونية وضريبية محددة (**Michael,2002**). وتكمن أهمية الضرائب في أنها تعد من أهم المصادر التي تزيد من إيرادات الدولة، كما أنها تساعد في إعادة توزيع دخل الأفراد، وتحقيق الإستقرار الإقتصادي. وهناك نوعان من الضرائب، الضريبة المباشرة التي يتم فيها دفع المبالغ التي تُستحق ضريبيًا إلى مصلحة الضرائب المصرية بصورة مباشرة مثل الضريبة على الدخل، والضريبة غير المباشرة فيتم فيها استخدام وسيط لجمع ما يُستحق من مبالغ ضريبية على المكلفين مثل الضريبة على القيمة المضافة، ونظرًا للأهمية الكبيرة للضرائب فقد استقطب مفهوم التجنب الضريبي اهتمامًا كبيرًا خلال الآونة الأخيرة نظرًا لما يتضمنه من أنشطة وإجراءات تهدف الى تخفيض مستوي الإلتزام الضريبي مما يؤدي بدوره الى تخفيض المدفوعات الضريبية للدولة وقد تناولت عدة دراسات سابقة مفهوم للتجنب الضريبي، فقد

أشارت **منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCED)** إلى أن التجنب الضريبي مصطلح يصعب تعريفه ولكنه يستخدم بشكل عام لوصف ترتيب شئون دافع الضرائب (الممول) الذي يهدف إلى تقليل إلتزامه الضريبي وأنه على الرغم من أن هذا الترتيب يمكن أن يكون قانونيًا بحتًا، إلا أنه يتعارض عادة مع نية القانون أو قصد القانون الذي يهدف الى إتباعه. كماعرف **Hanlon et al. (2010)** التجنب الضريبي على أنه محاولة لتخفيض الضريبة المستحقة واستخدام كافة الجهود التي تؤثر على الإلتزامات الضريبية من خلال إستغلال الثغرات في قوانين وأنظمة الضرائب لتخفيض مبلغ الضريبة المستحقة. وأشار **Lietz (2013)** إلى أن التجنب الضريبي هو محاولة تخفيض الضرائب لمنظمات الأعمال بأي أسلوب. بينما يري **Winata (2014)** التجنب الضريبي على أنه محاولة تبذلها الشركات لتقليل تكلفة دفع الضرائب بدون إنتهاك القوانين الضريبية. وفي نفس السياق أوضحت دراسة **Knuutinen (2014)** أن التجنب الضريبي علي أنه تصرفات الممولين فى حدود القانون والتشريع الضريبي بغرض تخفيض مقدار الضريبة المدفوعة لتحقيق وفورات ضريبية، كما فرقت بين نوعين من التجنب الضريبي يتمثل النوع الأول في التجنب الضريبى غير الضار **Non Avoidance Tax Aggressive** وهو عبارة عن التجنب الضريبي القائم علي مزج منظمات الأعمال بين الأنشطة القانونية تماما بغرض تجنب سداد الضريبة، ومن أمثلة هذه الأنشطة، تمويل الإستثمارات بالإقتراض بدلًا من التمويل بالملكية مثل الإستثمار من خلال محفظة السندات المفضلة ضريبيًا، واختيار أفضل طرق الإهلاك ضريبيًا. بالإضافة إلي أن تلك الأنشطة أو التصرفات تتفق مع الأهداف الإجتماعية والإقتصادية التي يسعي المشرع إلي تحقيقها عند صياغة القانون الضريبي. أما النوع الثاني من التجنب الضريبي فهو التجنب الضريبي الضار أو العدواني **Avoidance Aggressive Tax** و يمكن تعريفه علي أنه سلوك ينظر إلي تخفيض العبء الضريبي لمنظمات الأعمال علي أنه الأولوية الأكثر أهمية. **وأكدت دراسة Hansen (2015)** على أنه عند تعريف التجنب الضريبي يجب التمييز بين السلوك الضريبي غير القانوني والسلوك الضريبي غير الأخلاقي، فعلى الرغم من أنه عادة ما تعتبر ممارسات التجنب الضريبي من الممارسات المشروعة والقانونية إلا أنه سلوك غير أخلاقي يتضمن استغلال ثغرات القانون الضريبي والمناطق الرمادية بالقانون، بينما على الجانب الآخر يعرف التهرب الضريبي على أنه سلوك غير قانوني يتضمن التلاعب والإحتيال والغش. يري **Eichinger (2016)** التجنب الضريبي على أنه معاملة مالية لا نستطيع ربطها بالإقتصاد الحقيقي ولكنها تخدم فقط الممول بمعني أنه يمكن تصنيف أي عملية على أنها تجنب ضريبي عدواني أو ضار إذا كان غرضها الأساسي هو تخفيض العبء الضريبي وليس لها أي هدف إقتصادي.

ويفرق بدوي وزكي (2016) بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي، حيث يعتبر التخطيط الضريبي وسيلة لتحقيق منافع (وفورات) ضريبية للممول تؤدي إلى تعظيم العائد بعد

الضريبة وذلك بتنظيم أوضاع الممول على المدي البعيد من خلال استراتيجيات طويلة المدي لا تجرمها القوانين ولكن تتم من خلال إتباع كافة الأحكام والقوانين التي تنظم عملية التحاسب الضريبي ولا يتعارض مع القانون الضريبي، مثل اختيار الشكل القانوني للمشروع كيف يترتب عليه أقل إلتزامات ضريبية محتملة. بينما التجنب الضريبي يتضمن استخدام الممول لأساليب مشروعه قانونا بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه ولكن لا ينظم أوضاع الممول على المدي الطويل حيث يقتصر على بعض المعاملات دون البعض الاخر. وأخيرًا يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه تصرف أو سلوك أو عمل مخالف للقانون الضريبي يقوم على تقديم بيانات غير صحيحة لغرض التهرب من دفع الضريبة بما يعرض من يمارسه في حالة اكتشافه إلى عقوبات مالية وأحيانا جنائية، وبالتالي يتضمن التهرب الضريبي تخفيض المدفوعات الضريبية بشكل غير قانوني من خلال إخفاء البيانات أو تدمير السجلات أو تقديم إقرارات ضريبية خاطئة وبالتالي فهو سلوك غير قانوني وغير أخلاقي.

بينما يعرف Hoque (2017) التجنب الضريبي على أنه وسيلة للإدارة لتقليل المدفوعات الضريبية بشكل قانوني من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين واللوائح الضريبية المعمول بها. **كما عرفت دراسة Guenther et al. (2017)** ممارسات التجنب الضريبي على أنها مجموعة واسعة من الأنشطة التي تهدف إلى التخفيض الضريبي، بدءًا من الإستثمارات ذات المزايا الضريبية **(على سبيل المثال، السندات المعفاة من الضرائب)** إلى الإستراتيجيات الأكثر خطورة التي قد لا يتم دعمها إذا تم الطعن فيها **(على سبيل المثال، الملاذات الضريبية).**

كما أشار Martinez (2017) إلى أن ممارسات التجنب الضريبي هي سعي الإدارة إلي إستخدام الإجراءات التي تحظى بدعم قانوني، على عكس ممارسات التجنب الضريبي العدواني أو الضار الذي يتطلب التوسع في استخدام إجراءات و سياسات عدوانية قد تمتد إلى التهرب الضريبي.

وعلى وجه مشابه، أوضحت دراسة Lanis et al. (2019) أن التجنب الضريبي يشمل كل نشاط أو سلوك أو إجراء يتم تنفيذه لتقليل العبء الضريبي بشكل قانوني. **كما عرفت دراسة فودة (2020)** ممارسات التجنب الضريبي بإنه كافة الإجراءات التي يتخذها المديرون لتقليل الإلتزامات الضريبية وتشتمل تلك الإجراءات على جميع الإستراتيجيات الضريبية التي تتوافق مع نص القانون ولكنها قد تحيد عن روح القانون ومقصد المشرع الضريبي بما لا يعد مخالفة للقوانين، ويتم ذلك من خلال استغلال الثغرات والغموض المحيط ببعض القوانين من أجل تحقيق الوفورات الضريبية.

وفي نفس السياق أشارت دراسة Arham et al. (2020) إلى أن ممارسات التجنب الضريبي هي عملية تخفيض العبء الضريبي بشكل صريح من خلال استخدام الفجوة التنظيمية، وذلك عن طريق اتخاذ

كافة الإجراءات والإستراتيجيات التي تساعد في خفض النفقات الضريبية بشكل عملي باستخدام المناطق الرمادية في اللوائح الضريبية المعمول بها.

وعلى نحو مشابه قامت عدة دراسات سابقة (مرقص،2022 ; عكاشة،2023) بتعريف التجنب الضريبي على أنه مجموعة من الممارسات والأساليب التي تقوم بها الشركات لتدنية إلتزاماتها الضريبية إلى أقل حد ممكن، وذلك إما من خلال الإستفادة من المزايا التي منحها لها القانون الضريبي في ضوء مقصد المشرع الضريبي وهو ما يطلق عليه التجنب الضريبي المقبول أو عن طريق الخروج عن مقصد المشرع الضريبي واستغلال الثغرات والمناطق الرمادية بالقانون وهو ما يطلق عليه التجنب الضريبي التعسفي أو العدواني.

يتضح مما سبق أن هناك خلطًا بين ثلاثة مفاهيم التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والتهرب الضريبي وقد اشارت عدة دراسات (محمد وبغدادي،2019 ;مرقص،2022 ;بدوي وزكي،2016)إلى عدد من المحاور التي تستخدم للتفرقة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي والتخطيط الضريبي وذلك على النحو المبين بالجدول التالي:

(جدول2-1)

البيان	التجنب الضريبي	التهرب الضريبي	التخطيط الضريبي
التوافق مع القانون	يعمل في ظل التشريع والقانون ويستخدم الممول مايسمح به القانون لدفع ضرائب أقل أو عدم دفعها حتي لو خرجت عن مقصد المشرع إلا أنها لا تعد جريمة تستحق العقاب حيث يستغل الثغرات أو المناطق الرمادية بالقوانين الضريبية .	هو مخالفة صريحة للقانون لأنه يخرج بشكل مباشر وصريح عن النصوص التشريعية والقانونية حيث يرتب الممول كافة أموره و أوضاعه وشئونه بشكل إحتيالى لتخفيض الضريبة أو عدم دفعها لذا فهي جريمة تستحق العقاب .	عمل قانوني يستجيب للمنافع الموجودة في القانون الضريبي لصالح أنشطة معينة أو منطقة جغرافية معينة أي أنه يستجيب للمزايا والإعفاءات الضريبية.
الدوافع وراء الممارسة	هو تحسين ظروف الشركة ووضعها المالى في ضوء ما يتيحه القانون.	التهرب من سداد الضريبة المستحقة ومخالفة التشريعات والقوانين.	تنظيم أوضاع الممول على المدي الطويل من خلال إجراء استراتيجيات طويلة المدي تهدف إلى تحقيق مزايا ضريبية طويلة الأجل.
الإفصاح والشفافية	الإفصاح عن كل المعلومات الخاصة به وعدم الإخفاء العمدي لها	عدم الإفصاح عن المعلومات عن طريق الإخفاء العمدي لها	يعمل مستظلًا بغطاء التشريع والقانون بهدف الإستفادة من الإعفاءات الضريبية لذا فإن مستوي الإفصاح والشفافية يظل في مستويات أفضل بكثير
الإقرار الضريبي	ينطوي على جميع المعاملات وفقا لمتطلبات القانون.	ينطوي على عدد من المخالفات القانونية قد يمتد إلى تعمد طمس المعاملات أو تشويهها.	ينطوي على جميع المعاملات لأجل استراتيجية طويلة المدي تهدف إلى التعامل مع القوانين و التشريعات بهدف تخفيض العبء الضريبي
المصلحة الوطنية	يغلب المصلحة الذاتية على المصلحة الوطنية.	لا يتفق مع المصلحة الوطنية.	يتفق مع المصلحة الوطنية.

وبناء على ما سبق، يري الباحث أنه يمكن تعريف ممارسات التجنب الضريبي على أنها تلك الإستراتيجيات التي تتخذها إدارة الشركة بهدف تقليل المدفوعات الضريبية من خلال استخدام مزايا يتيحها القانون الضريبي وبالتالى يعتبر التجنب الضريبي أحد أهداف التخطيط الضريبي. كما يتضمن استغلال الثغرات التي يتضمنها القانون الضريبي، وفى جميع الأحوال تتسم ممارسات التجنب الضريبي بعدم مخالفة اللوائح والقوانين الضريبية. إلا أنها قد تحيد عن روح القانون ومقصد المشرع الضريبي.

2-7 وسائل التجنب الضريبي

تعددت الأساليب والوسائل المستخدمة في القيام بممارسات التجنب الضريبى وأهم هذه الوسائل طريقة تمويل المشروعات وأسعار التحويل وتأجيل الإعتراف بالإيرادات والأرباح واستخدام الملاذات الضريبية والشكل القانوني والإستفادة من الإعفاءات الضريبية التي نص عليها القانون ويمكن تناول هذه الوسائل على النحو التالى:

1-2-7 طريقة تمويل المشروعات

تعتبر طريقة تمويل المشروعات أحد أهم الوسائل المستخدمة عند ممارسات التجنب الضريبي، فقد أوضحت دراسة **Richardson (2012)** أنه قد تقوم الشركة بتجنب الضريبة إعتمادًا علي هيكل وطريقة تمويل الأصول فكلما زادت نسبة التمويل بالديون في مقابل التمويل بالملكية كلما زادت قدرة الشركة على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، ومن ثم المدفوعات الضريبية نتيجة إرتفاع تكاليف التمويل فقد تصل نسبة الديون في هيكل ملكية هذه الشركات إلي75% من إجمالي الديون وحقوق الملكية، حيث تعد فوائد القروض من التكاليف واجبة الخصم (في حدود معينة) في حين أن توزيعات الأرباح التي يحصل عليها المساهمون لا تعد من التكاليف واجبة الخصم، وبالتالي ليس لها أي تأثير على وعاء الضريبة .

2-2-7 استخدام أسعار التحويل

يعتبر استخدام أسعار التحويل من الوسائل المستخدمة عند القيام بممارسات التجنب الضريبي، فقد أكدت دراسة **Klassen et al. (2017)** أنه يمكن أن تستخدم الشركات أسعار التحويل كأحد ممارسات التجنب الضريبي. حيث قد تعتمد الشركات على مجموعة من القواعد والأساليب التي يتم بها تسعير المعاملات داخل وبين المؤسسات أو الفروع الخاضعة لسيطرة أو ملكية مشتركة ويتم تنظيم هذه المعاملات وطرق تسعيرها استراتيجيًا بما يتيح تخفيض المدفوعات الضريبية للشركات المسيطرة (الأم) وتزيد درجة تعقد هذه الممارسة كأحد ممارسات التجنب الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات التي تستخدم تلك الطريقة خاصة في الأصول غير الملموسة، نظرًا لصعوبة مقارنة الأسعار بالنسبة لتلك العناصر. ويري **Hansen (2015)** أن أسعار التحويل لا تعد مشكلة في حد ذاتها ولكن تكمن المشكلة في استخدام

أسعار تحويل غير صحيحة لتحويل البضائع بين الفروع المختلفة في بلدانها المختلفة والتي تختلف عنها في في الأنظمة الضريبية الخاضعة لها، وذلك من أجل تحويل أرباحها من الدول ذات معدلات الضريبة المرتفعه إلى الدول ذات معدلات الضريبة المنخفضة.

7-2-3 تأجيل الاعتراف بالإيرادات والأرباح

يعتبر تأجيل الإعتراف بالإيرادات والأرباح لفترات تالية أحد وسائل التجنب الضريبي، حيث يحقق للشركة وفرًا ضريبيًا من خلال الإستفادة من القيمة الزمنية للنقود. فقد تلجأ الشركات إلى التجنب الضريبي عن طريق ترحيل الأرباح، وتأخذ هذه الممارسة أكثر من شكل فقد تلجأ الإدارة إلى ترحيل الأرباح من الفترات ذات معدلات الضريبة المرتفع إلى الفترات ذات معدلات الضريبة المنخفضة، كما أنه في حالة الضرائب التصاعدية بالشرائح، فإذا كانت الشركة قد حققت دخلاً سوف يخضع للضريبة في شرائحها الأولي وأن الإعتراف بمزيد من الدخل سوف يخضع لشرائح أعلى من الضريبة تقوم الإدارة بتأجيل الإعتراف أو ترحيل هذا الدخل لفترة أو فترات تالية حتي يخضع للضريبة ولكن بمعدل ضريبي أقل. وتكون المحصلة في النهاية هو تخفيض مدفوعات الضرائب على الدخل لأقل مستوي ممكن كما أن تأجيل الإعتراف بالإيراد يعني تأجيل المدفوعات الضريبية و الإستفادة من القيمة الحالية للنقود (Jansky and Prats,2015).

7-2-4 الملاذات الضريبية Tax havens

كما تعتبر أيضًا من أكثر وسائل التجنب الضريبي أهمية، حيث يتم نقل الأرباح إلى دول ذات معدلات ضريبية منخفضة، أو غير خاضعة للضريبة، أو توفر السرية المالية للتدفقات النقدية الوافدة إليها، أي نقل الأرباح إلى أنظمة ضريبية تفضيلية preferential tax regimes. ويطلق على تلك الدول الملاذات الضريبية، مما يؤدي لتخفيض المدفوعات الضريبية الإجمالية لهذه الشركات، وتعتبر هذه الترتيبات أو التصرفات قانونية ومشروعة لأن تحركات رأس المال والأفراد لم يتم تغطيته في القانون الضريبي حتى الآن. وكشفت شبكة العدالة الضريبية Network Tax Justice وهي منظمة بريطانية مستقلة غير حكومية تهتم بالأبحاث في المجال الضريبي عن مؤشر السرية المالية Financial Secrecy Index لعام 2018 فقد تصدرت دولة سويسرا الدول التي تتصف بالسرية المالية وجاءت في المركز الثاني الولايات المتحدة الأمريكية. تليها جزر الكاريمان. ثم هونج كونج. ثم سنغافورة (Tax Justice Network,2018).

7-2-5 إختيار الشكل القانوني

يعتبر إختيار الشكل القانوني للشركة من وسائل التجنب الضريبي الأكثر استخدامًا وذلك من خلال قيام الممول بإختيار شكل قانوني معين يهدف إلي تخفيض الإلتزامات الضريبية، فوفقا لقانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005م وتعديلاته ولائحته التنفيذية يظهر جليًا اختلاف المعاملة الضريبية

للأشخاص الطبيعيين عن الأشخاص الإعتبارية، ونوضح منها علي سبيل المثال **سعر الضريبة** حيث يختلف سعر الضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين عن الأشخاص الإعتبارية، فالضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين هي ضريبة تصاعدية تبدأ بشريحة معفاه وشرائح أخري عديدة تزيد بزيادة الدخل في حين أن الأشخاص الإعتبارية ليس لها شريحة معفاه كما أن سعر الضريبة موحد بواقع 22.5% بإستثناء بعض الجهات تخضع للضريبة بسعر 40% منها هيئة قناة السويس والبنك المركزى وجهات أخري تخضع للضريبة بسعر 40.55% منها شركات البحث عن البترول والغاز، إلا أن هذا الإختيار ينتفي الغرض منه عند وعاء ضريبي يتجاوز 800000 جنيه مصري إعتبارًا من الفترة الضريبية 2020 وذلك طبقًا لأحكام قانون 26 لسنة2020 بتعديل حكم المادة الثامنة من قانون الضريبة على الدخل 91 لسنة2005، بالإضافة إلى ذلك منح قانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005 وتعديلاته الأشخاص الطبيعيين بعض المزايا والمنح والإعفاءات على خلاف الأشخاص الإعتبارية، منها ما نصت عليه المادة 23 من القانون، تعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة أيًا كانت قيمتها بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاه منها قانونًا، على المقابل نصت الماده 52 من القانون، لا تعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة فيما يزيد عن مثلي متوسط حقوق الملكية وفقا لآخر تعديل لها بالقانون 30 لسنة 2023 مما يجعل المنشآت الفردية مفضلة ضريبيًا.

7-2-6 الإستفادة من الإعفاءات والمزايا الضريبية

تعتبر الإستفادة من الإعفاءات والمزايا الضريبية من الوسائل المستخدمة عند القيام بالتجنب الضريبي حيث يعتبر التجنب الضريبي أحد الأهداف الرئيسية للتخطيط الضريبي، وذلك إما عن طريق توجيه الإستثمارات نحو المجالات المعفاه من الضريبة أو التي يكون عبئها الضريبي منخفض، وفقًا لقانون الضرائب رقم 91 لسنة 2005م والذي تضمن مجموعة من الإعفاءات الممنوحة للأنشطة منها ما هو بشكل دائم مثل تربية المواشي فى ما لا يجاوز عشرون رأس ومنها بشكل مؤقت مثل استصلاح واستزراع الأراضي وتربية النحل ومصايد الأسماك وتربية المواشي فيما يجاوز عشرون رأس، وكذلك إعفاء بعض المنشآت كالجمعيات الخيرية، و الإعفاءات المقررة على أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار، بالإضافة إلى عائد السندات المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية **(عكاشة،2023)**. وإما عن طريق توجيه الإستثمارات نحو مناطق جغرافية تمنح حوافز استثمارية، وفقا لقانون 72 لسنة 2017 م والذي تضمن منح المشروعات الاستثمارية التي تقام وفقا للخريطة الإستثمارية حافزًا إستثماريًا خصمًا من صافى الأرباح الخاضعة للضريبة، وذلك بنسبة 50% خصمًا من التكاليف الأستثمارية للقطاع (أ) ونسبة 30% خصمًا من التكاليف الإستثمارية للقطاع (ب)، وكذلك توجيه الإستثمارات نحو المناطق الحرة للإستفادة من الإعفاءات والميزات الضريبية الممنوحة للشركات المقامة فى المناطق الحرة.

بناء على ما سبق يتضح تعدد وتنوع الآليات والأساليب التي تلجأ إليها الشركات لممارسة التجنب الضريبي، منها ما قد تلجأ إليه الشركة قبل البدء في المشروع مثل إختيار الشكل القانوني وإختيار الأنشطة والمجالات التي سوف يتم توجيه الإستثمارات نحوها وكذلك إختيار المنطقة التي سوف يتم إقامة المشروع عليها، ونتيجة لإختلاف النظم الضريبية بين الدول تستخدم الشركات الملاذات الضريبية في ممارسة التجنب الضريبي، بالإضافة إلى ذلك تلجأ الشركات إلى هيكل وطريقة التمويل لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة عن طريق زيادة التمويل بالديون مقابل التمويل بالملكية، كما أن تأجيل الإعتراف بالإيراد ومن ثم تأجيل المدفوعات الضريبية والإستفادة من القيمة الحالية للنقود في ظل ضعف العقوبات الضريبية يعد من أهم وسائل التجنب الضريبي، وأخيرًا تمارس الشركات أسعار التحويل غير الصحيحة بينها وبين فروعها وبينها وبين الشركات التابعة لها والشركات ذات الملكية المشتركة.

3-7 منافع وتكاليف التجنب الضريبي

يترتب على التجنب الضريبي العديد من المنافع والعوائد لعل من أهمها تعظيم قيمة الشركة فالتجنب الضريبي يعتبر بصفة عامة شكلًا من أشكال خلق القيمة التي تهدف إلي زيادة ثروة المساهمين، حيث أنه يمثل وسيلة لتخفيض عبء الضريبة المستحقة، واستخدام ذلك الوفر الضريبي فى إحداث توسعات وإستثمارات تحقق عائد لها يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلة. حيث أوضحت دراسة Lastiati et al.(2021) أن التجنب الضريبي من شأنه تحقيق وفورات نقدية تستخدم في سداد ديون الشركة وإلتزاماتها وتحسين وضعها المالي، مما يساهم في خلق نوع من الإستقرار المالي داخل الشركة وخفض تكاليف التمويل، كما أضاف Khuong et al.(2020) أن ممارسات التجنب الضريبي تساعد علي تخفيض تكلفة حقوق الملكية وذلك من خلال تحقيق وفورات ضريبية كبيرة مما يترتب عليه زيادة التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة والتي يمكن استخدامها في عمليات الإستثمار وأنشطة البحوث والتطوير ويدعم العمليات التشغيلية للشركة مما ينعكس إيجابي علي قيمة الشركة مما يعود بالنفع على حملة الأسهم والإدارة والعاملين.

وأوضح Goh et al. (2016) أن ممارسات التجنب الضريبي يمكن أن تساهم في توفير الموارد المالية اللازمة لتطوير الشركة من خلال الإستثمار أو زيادة النقد المتاح للمساهمين من خلال توزيعات الأرباح، و بالتالي تدعيم ثروة الملاك سواء في صورة تعظيم قيمة الشركة عن طريق زيادة حجم الاستثمارات أو عن طريق التوزيعات النقدية المباشرة. كما أكدت دراسات (Armstrong et al.,2012; Annuar et al.,2014) أن ممارسات التجنب الضريبي تهدف إلى تخفيض المدفوعات الضريبية إلى أقل قدر ممكن مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية للشركة، والذي بدوره يؤدي إلى زيادة الإستثمارات وتعظيم قيمة الشركة وتقوية مركزها المالى، وإتاحة المزيد من التوزيعات النقدية مما يعود بالنفع على حملة الأسهم والإدارة

والعاملين بالشركة مما يزيد الطلب على أسهم الشركة، كما يساعد في سداد أي إلتزامات تطرأ على الشركة، وتدعيم مركز الشركة أمام جهات التمويل المختلفة. وفى نفس السياق أشارت عدة دراسات أخري (يوسف،2019 ;عيسي،2015) إلى أن هناك دوافع ومنافع تحفز على ممارسات التجنب الضريبي، منها رغبة الشركة في تحقيق وفورات نقدية وذلك لمواجهة إلتزاماتها المالية ورغبة المديرين في إظهار مدي كفاءتهم فى الإدارة وتحقيق الإستقرار المالي للشركة، بالإضافة إلى الحصول على الدعم اللازم للإستمرار في الإدارة، وكذلك تعظيم الحوافز والمكافآت التي يحصلون عليها مقابل إدارة فعالة للضرائب خصوصًا إذا كانت تلك الحوافز تتم في شكل نسبة من صافى الربح ، وضعف آليات الرقابة والحوكمة، وضعف منظومة العقوبات الضريبية.

إلا أن ممارسات التجنب الضريبي قد يترتب عليها تكاليف تتحملها الشركة مثل تكاليف وأتعاب المحاسبين والمراجعين والخبراء المهنيين الضريبيين لقيامهم بالتخطيط وممارسات التجنب الضريبي وحل عمليات الفحص مع السلطات الضريبية، كما يترتب عليها آثار سلبية على الشركة والمجتمع، فقد أوضحت دراسة(2010) .Chen et al أن قيام الشركة بممارسات التجنب الضريبي له آثار سلبية على المجتمع وذلك بسبب عدم قيام الشركة بدفع نصيبها العادل من الضرائب مما يترتب عليه خسارة كبيرة وطويلة المدى على المجتمع، كما أن هناك تأثير على أحد أهم أركان النظام الضريبي وهو العدالة الضريبية، نتيجة لقيام مجموعة من الممولين بتخفيض مدفوعاتهم الضريبية، بينما يوجد ممولين آخرين ملتزمين بأعبائهم الضريبية. يؤدي التجنب الضريبي إلى تقليل الإيرادات الضريبية مما يؤثر سلبًا على الموازنة العامة للدولة. التجنب الضريبي يوجه الممولين نحو الإستثمار في الأنشطة والمجالات التي تنخفض فيها الأعباء الضريبية، والإبتعاد عن الانشطة والمجالات التي تزيد فيها الأعباء الضريبية بالرغم من أنها قد تكون أكثر أهمية للإقتصاد ككل مما قد يضر المجتمع بوجه عام (عكاشة،2023).

كما يترتب على ممارسات التجنب الضريبي آثار سلبية على الشركة تتمثل فى مخاطر وإضرار بسمعة وقيمة الشركة، وكذلك إحتمال إنخفاض أسعار الأسهم كرد فعل لإكتشاف ممارسة الشركة للتجنب الضريبي العدواني. وتمارس الإدارة معاملات معقدة لتجنب اكتشاف السلطات الضريبية التجنب الضريبي، لإخفاء الموارد عن السلطات الضريبية، فيمكنها أيضًا استخدام تلك المعاملات لإخفاء الموارد عن المساهمين وتحويل النقدية الناتجة عن ممارسات التجنب الضريبي لخدمة مصالحهم الشخصية، مما يجعل ممارسات التجنب الضريبي أداة مساعدة على ممارسات إدارية انتهازية، وذلك عن طريق قيام الإدارة بممارسات التجنب الضريبي والتي قد تتسم بالغموض وعدم الشفافية لتعظيم عوائدهم الشخصية ونقل الثروة من الشركة إلى مصالحهم الشخصية في شكل مكافأت غير مصرح بها، أو استخدام الوفورات الضريبية لتحقيق مصالح شخصية.

وبناءً على ما سبق يري الباحث أن ممارسات التجنب الضريبي يمكن أن تخفض المدفوعات الضريبية مما يترتب عليها زيادة التدفقات النقدية، وتوفير الموارد المالية اللازمة لزيادة إستثمارات الشركة وكذلك زيادة التوزيعات المتاحة للمساهمين، مما ينعكس إيجابًا على قيمة الشركة وعائدات الأسهم. ورغم ذلك قد ينتج عنها آثار سلبية على الشركة من خلال قيام الإدارة ببعض الممارسات الإنتهازية التي من هدفها تعظيم ثروتهم على حساب المساهمين، بالإضافة إلى بعض الآثار السلبية على المجتمع من خلال انخفاض الإيرادات الضريبية التي تؤثر سلبًا على الموازنة العامة للدولة.

7-4 إلاجراءات الدولية والمصرية للحد من ممارسات التجنب الضريبي

على الرغم من أن ممارسات التجنب الضريبي تسعي إلى تخفيض المدفوعات الضريبية من خلال استخدام الأساليب والإجراءات القانونية مما يعني أنها غير مجرمة قانونًا، إلا أنها تخالف غرض المشرع من القانون الضريبي، الأمر الذي جعل القانون الضريبي في الدول المختلفة يعمل على مكافحة التجنب الضريبي العدواني.

وفيما يلي عرض لأهم الإجراءات الدولية والمصرية لمكافحة ممارسات التجنب الضريبي:

7-4-1 الإجراءات الدولية للحد من ممارسات التجنب الضريبي

تتعدد الإجراءات الدولية للحد من ممارسات التجنب الضريبي ومن أهمها ما يلي:

في الولايات المتحدة الأمريكية عند قيام الشركات بمعاملات الهدف الرئيسي منها هو ممارسات التجنب الضريبي الضار أو العدواني، يكون للإدارة الضريبية الحق في إعادة تصنيف تلك المعاملات من خلال النظر إلى جوهرها الإقتصادي، وعدم الإعتراف بأي مزايا ضريبية قد تتحقق للشركات من خلال تلك المعاملات (Lanis & Richardson, 2015) .

في فنلندا يتضمن القانون الضريبي بند خاص لمكافحة التجنب الضريبى-General Anti Avoidance Provision يتم تطبيقه على أي معاملة أو تصرف يكون الغرض الجوهري منها هو التجنب الضريبي، ولا يتم الإعتراف بأي منافع ضريبية لم تكن ستحدث لو لم يقم الممول بإتخاذ تلك التصرفات أو المعاملات(Knuutinen, 2013) .

في سبتمبر 2013 أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) مشروعًا لمكافحة تأكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح "Base Erosion and Profit Shifting "BEPS، والذي يضم أكثر من 115 دولة من بينها مصر، ويهدف إلى مكافحة التجنب الضريبي على المستوي الدولي، وقد أصدرت المنظمة (15) إجراء للحد من تأكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح ويتطلب من جميع الشركات الإلتزام بتلك الإجراءات وتنفيذها، مما يساعد على الحد من ممارسات التجنب الضريبي ;OECD BEPS,2013)

(OECD BEPS,2015 وذلك على النحو المبين بالجدول رقم (2-2) ويستعرض الباحث تلك الجراءات على النحو التالى:

جدول (2-2): إجراءات OECD للحد من تآكل الوعاءالضريبي وتحويل الارباح

الإجراء الأول	مواجهة التحديات الضريبية للإقتصاد الرقمي.
الإجراء الثاني	تحييد تأثير الترتيبات المختلفة وغير المتطابقة.
الإجراء الثالث	تصميم نظام فعال للرقابة على تعاملات الشركات الأجنبية.
الإجراء الرابع	الحد من تآكل الوعاء الضريبي عن طريق خصومات الفائدة والمدفوعات المالية الأخرى.
الإجراء الخامس	مكافحة الممارسات الضريبية الضارة، مع الأخذ في الإعتبار الشفافية والجوهر.
الإجراء السادس	منع منح المزايا الواردة في الإتفاقيات في الظروف غير الملائمة.
الإجراء السابع	منع التجنب الإصطناعي في حالة الشركة الدائمة.
الإجراء (الثامن: العاشر)	المواءمة بين نتائج أسعار التحويل وتحديد القيمة
الإجراء الحادي عشر	قياس ورصد تعاملات تآكل الوعاء وتحويل الأرباح
الإجراء الثاني عشر	قواعد الإفصاح الإلزامي.
الإجراء الثالث عشر	إرشادات حول وثائق ومستندات تسعير التحويلات وإعداد تقارير لكل بلد على حده.
الإجراء الرابع عشر	إتباع آليات أكثر فعالية لفض وتسوية المنازعات.
الإجراء الخامس عشر	تطوير وتوثيق وتوضيح الإتفاقيات والمعاهدات الضريبية بين الأطراف المتعددة.

(المصدر: OECD BEPS,2015)

2-4-7 الإجراءات المصرية للحد من ممارسات التجنب الضريبي

تناول قانون الضريبة علي الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته إجراءات الهدف منها الحد من ممارسات التجنب الضريبي فبالنسبة لأحد وسائل ممارسات التجنب الضريبي الناتجة عن التمويل بالإقتراض بدلا من التمويل بالملكية، فقد نص البند /4 من المادة (24) من القانون "لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العائد المسدد على القروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدي البنك المركزي"، وطبقا للمادة (31) من اللائحة التنفيذية للقانون، يتم إحتساب العائد المسدد على القروض على أساس سعر الإئتمان والخصم المعلن لدي البنك المركزي فى أول يناير أو أول يوم عمل فى بداية السنة الميلادية، وطبقا للبند5 من المادة (24) من القانون لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو المعفيين منها. بالإضافة إلى ذلك طبقا للبند1 من المادة (52) من القانون حدد المشرع التمويل بالإقتراض بنسبة من حقوق الملكية وفقا للقوائم المالية التى يتم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية، ومن ثم عدم إعتبار جواز العوائد المدينة على القروض من التكاليف واجبة الخصم إلا فى حدود النسبة التى حددها المشرع ،

حيث جاء به ما نصه: "لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التى تدفعها الأشخاص الإعتبارية المنصوص عليها فى المادة (47) من هذا القانون على القروض والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقا للقوائم المالية التى يتم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية، وتم تعديل البند 1 من المادة (52) بالقانون 30 لسنة 2023 وجاء التعديل كما يلي: " لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التى تدفعها الأشخاص الإعتبارية المنصوص عليها فى المادة (47) من هذا القانون على القروض والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد على مثلي متوسط حقوق الملكية وفقا للقوائم المالية التى يتم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية، ولا تسري أحكام هذا البند على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.

أما بالنسبة لممارسات التجنب الضريبي الراجعة لإستخدام أسعار التحويل: فقد نصت المادة (30) من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 بالإضافة لقرار وزير المالية رقم 547 لسنة 2018 علي أنه" إذا قام الاشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلي أخر معفي منها أو غير خاضع لها يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة علي أساس السعر المحايد"، وتنص المادة (39) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه يتحدد السعر المحايد المنصوص عليه في المادة رقم (30) بإحدى الطرق التالية:

1) **طريقة السعر الحر المقارن** وفقا لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين. ويعتمد فى هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة أخري مماثلة ويؤخذ فى الإعتبار العوامل الآتية أ- الشروط القانونية التى يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد ، ب – ظروف السوق، ج – الظروف الخاصة بالعملية المعنية.
2) **طريقة التكلفة الإجمالية مضاف اليها هامش ربح** وفقا لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافًا إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح **Profit Margin** لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة، ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول فى معاملاته التى تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل آخر فى معاملات أخري مشابهة.
3) **طريقة سعر إعادة البيع** وفقا لهذه الطريقة، يكوف تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة علي أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقا لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي

يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل فى معاملة مماثلة.

كما تنص المادة (40) من اللائحة التنفيذية على ما يلى: "تكون الأولوية فى تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن، وفى حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدي الطريقتين الأخريين المنصوص عليهما فى المادة السابقة. وفى حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاثة المشار إليها فى المادة السابقة، يجوز إتباع أي طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الأقتصادي والتنمية (OECD) أو أي طريقة أخري ملائمة للممول. وفى جميع الأحوال يجوز الإتفاق بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التى يتبعها الممول فى تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة. واستكمالًا لوسائل الحد من التجنب الضريبي، فقد أكد قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 م المعدل بقانون رقم(53) لسنة 2014م في المادة (92مكرر)، على أنه عند تحديد الربط الضريبى لا يعتد بالأثر الضريبى لأية معاملة يكون الغرض الرئيسى من إتمامها أو أحد الاغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، يستوي فى ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن تتم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل، وتكون العبرة لدي ربط الضريبة بالجوهر الإقتصادي الحقيقى للمعاملة ويكون الغرض الرئيسى للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبة، بصفة خاصة فى الحالات الأتية:

أ- إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيل بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة

ب- إذا أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التى يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة المعاملة .

ج- إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التى لها تأثير متناقض أو تؤدي إلى إلغاء بعضها البعض

وفى جميع الاحوال يقع على المصلحة عبء إثبات أن الغرض الرئيسى للمعاملة أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة، وللممول أن يقدم الدليل على أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء إختياره أو إتمامه للمعاملة. و تشكل لجنة بقرار من الوزير برئاسة رئيس المصلحة أو من ينيبه للنظر فى حالات التجنب الضريبى، ولا يجوز إخطار الممول بتوافر إحدي حالات تجنب الضريبة فى شأنه إلا بعد موافقة اللجنة (بدوي وزكي،2016; يوسف،2019).

أما بالنسبة لممارسات التجنب الضريبي الراجعة لمعاملات هدفها تفتيت الدخل الضريبي فقد لجأ المشرع الضريبي المصري إلى عدة طرق منها، إعتبار شركات الأشخاص شخصية إعتبارية مستقلة عن الشركاء، ومن ثم إخضاع صافي أرباح الشركة للضريبة قبل توزيع الأرباح بخلاف ما كان عليه القانون

157 لسنة1981 من توزيع أرباح الشركة على الشركاء قبل إخضاعها للضريبة ومنح كل شريك شريحة معفاه وإخضاعه للشرائح التصاعدية مما أدي إلي إستغلال الممولين هذه الثغرة من زيادة أعداد الشركاء بالشركة بهدف تفتيت الضريبة، كما وضع حد أقصي للتبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصري، وذلك بما لا يجاوز 10% من صافى الربح السنوي للممول، وعدم إعتبار الإحتياطيات والمخصصات من التكاليف واجبة الخصم، والمبالغ التي تستقطعها المنشآت سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الإدخار أو المعاش أو غيرها تعد من التكاليف واجبة الخصم فيما لا يجاوز 20% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها، كما وضع المشرع حدود للإعفاءات المقررة لإستصلاح أو إستزراع الأراضي حيث ينص البند 1 من المادة (31) من القانون على أن يعفى من الضريبة أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى وذلك لمدة عشر سنوات إعتبارًا من تاريخ بدء مزاولة النشاط . ونلاحظ أن هذا الإعفاء كان مقرر فى ظل القانون 157 لسنة 1981 وتعديلاته ولنفس المدة أيضًا عشر سنوات ولكن إعتبارا من إعتبار الأرض منتجة، مما أدي إلى تراخى الممولين فى أعمال تسوية الأراضى واستصلاحها وتمهيدها للزراعة إعتمادا على أن الإعفاء مرهون بتاريخ إعتبار الأراضى منتجة وليس من تاريخ بدء مزاولة النشاط . وقد جاء القانون 91 لسنة 2005 لمعالجة هذه الثغرة بربط الإعفاء بتاريخ بداية المزاولة وليس بإعتبار الأراضي منتجة، بحيث تحسب مدة الإعفاء إعتبارًا من تاريخ بدء مزاولة النشاط في استصلاح أو استزراع الأراضي، كما تم استبدال البند 6 من المادة رقم (31) من القانون 91 لسنة 2005م المعدل بالقانون رقم 11 لسنة 2013م والذي يُعمل به إعتبارًا من الفترة الضريبية 2013م، بالنص التالى: "الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر، وبحد أقصى ما يعادل (50%) من الربح السنوي، وبما لا يجاوز خمسين ألف جنيه وذلك لمدة خمس سنوات ابتداءً من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، وذلك بشرط إمساك دفاتر وحسابات منتظمة" ويهدف هذا التعديل إلى تقليص الأرباح المعفاه نتيجة التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية. كما تم استبدال المادة (42) من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار الوزاري 172لسنة 2015 الصادر فى 6/4/2015 بالنص التالى: يشترط لتطبيق الإعفاء المقرر بالبند 6 من المادة(31) من القانون لأرباح المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية ما يأتي:

1) أن يكون تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالمشروع لاحقًا لتاريخ الحصول على التمويل.
2) أن تكون أرباح المشروع ناتجة عن مباشرة النشاط التجاري والصناعى فقط .
3) إمساك دفاتر وحسابات منتظمة مبسطة تتفق وطبيعة النشاط .

وتكون مدة الإعفاء الضريبى خمس سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، ويتوقف سريان هذا الإعفاء إذا تم تغيير الشكل القانونى للمشروع أو تغيير نشاطه، كما يتوقف سريانه حال التنازل عن المشروع، وفى جميع الأحوال لا يسري الإعفاء إلا بالنسبة للأرباح الناتجة عن التمويل من الصندوق الإجتماعى للتنمية، وفى حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر وفقًا لدراسة الجدوي المقدمة من الممول للصندوق والتى تم بناء عليها منح التمويل ولا تتغير هذه النسبة خلال سنوات الإعفاء، حتى ولو تغير رأس مال المنشأة، وذلك كله بما لا يجاوز (50%) من الربح السنوي أو خمسين ألف جنيه أيهما أقل. ويقصد برأس المال المستثمر مجموع صافى الأصول الثابتة مضافًا إليه الأصول المتداولة بعد خصم قيمة الخصوم المتداولة.

ويري الباحث مما سبق حرص جمهورية مصر العربية على التصدي لممارسات التجنب الضريبي، وذلك من خلال التعديلات المتعددة والمتلاحقة التي أدخلها المشرع الضريبي المصري على قانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005 وكذلك التعديلات التي أدخلها المشرع على اللائحة التنفيذية للقانون والهدف الرئيسي من كل تلك التعديلات هو سد الثغرات فى القانون التي يعتمد عليها الممول فى قيامه بممارسات التجنب الضريبي، بالإضافة إلى إنضمام مصر إلى مشروع مكافحة تأكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح الذي أقرته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في سبتمبر 2013، وهو ما يساهم في مكافحة ممارسات التجنب الضريبي، كما صدر قرار رئيس الجمهورية رقم 446 لسنة 2020 بشأن الموافقة على إنضمام جمهورية مصر العربية إلى الإتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالإتفاقيات الضريبية لمنع تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، والمعتمدة في باريس بتاريخ 2016/11/24 والتي وقعتها جمهورية مصر العربية بتاريخ 2017/7/7 (عامر، 2023).

7-5 المسئولية الأخلاقية وممارسات التجنب الضريبي

ظهرت عدة نظريات لتقييم ما إذا كانت ممارسات التجنب الضريبي سلوكا أخلاقيا أم لا. ومن أهم تلك النظريات نظرية المنفعةUtilitarianism، ونظرية علم الأخلاقdeontology، ونظرية مبادئ الفضيلة virtue ethics، نظرية العدالةJustice، ونظرية الخير والإحسان beneficence (Preuss,2013)

وتعتمد نظرية المنفعة علي تحليل نتائج كل تصرف وفقا لتحليل المنفعة – التكلفة، وعند تحليل سلوك ممارسات التجنب الضريبي وفقا لتلك النظرية فإن هذا السلوك قد يحقق المنفعة لعدد محدود من أصحاب المصالح سواء المساهمين أو المديرين أو الإستشاريين المهنيين الضريبيين، بينما في المقابل سيعاني باقي أفراد المجتمع، نظرًا لعدم قدرة الحكومة على تحصيل الإيرادات الضريبية الكافية واللازمة للإنفاق على الرعاية الإجتماعية والبنية التحتية والصحة والتعليم وغيرها وخصوصًا في الدول النامية التي تعتمد بشكل

كبير على إيرادات الضرائب في إنفاقها ومنها مصر، وبالتالي يؤثر سلبًا على رفاهية المجتمع بصفة عامة. وبناءً عليه فإن سلوك التجنب الضريبي يعتبر سلوك غير أخلاقي من وجهة نظر المنفعة.

ومن ناحية أخرى، تعتمد نظرية علم الأخلاق أنه يجب معاملة البشر كغاية وليس وسيلة، وبناءً عليه فإن ممارسات التجنب الضريبي تنتهك تلك القاعدة السابقة وذلك نتيجة لتناقص الحصيلة الضريبية وعدم القدرة على تحقيق العدالة الضريبية، وأيضًا عدم قدرة الحكومات على مواجهة الظروف الاقتصادية الصعبة، وبالتالى وفقا لنظرية علم الأخلاق تعتبر ممارسات التجنب الضريبي سلوك غير أخلاقي(Scheffer,2013).

وعلى الجانب الآخر، توصى مبادئ الفضيلة بتجنب السلوك والتصرفات المتطرفة ودعم السلوكيات الأخلاقية، وحيث أن ممارسات التجنب الضريبي تؤدي إلى نقل العبء الضريبي من الشركات إلى الأفراد والمستهلكين والذين يعانون من إرتفاع الأسعار وهذا يخالف مبادئ الفضيلة، فلا يجب أن يقف الواجب الاخلاقي للمديرين عند المسئولية تجاه المساهمين فقط بل يجب أن يتسع ليشمل أطراف المجتمع المختلفة، كما أن تخفيض المدفوعات الضريبية لتحقيق مصلحة المساهمين على حساب غيرهم من أصحاب المصالح هو سلوك لا يمكن تبريره أخلاقيًا، وعليه تعتبر ممارسات التجنب الضريبي ممارسات غير أخلاقيه من وجهة نظر مبادئ الفضيلة (Sikka,2010).

وفي نفس السياق، تؤيد نظريتي العدالة والخير والإحسان نفس وجهة النظر السابقة، حيث تؤيد نظرية العدالة أن التجنب الضريبي هو سلوك يؤدى إلى إنتقال الأموال من المجتمع للمساهمين بما لا يحقق العدالة في المجتمع، وأيضا يؤدي نقل العبء الضريبي من الشركات التي تقوم بالتجنب الضريبي إلى المستهلكين وغيرهم من المواطنين إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية (Slemrod,2004) بينما تشبه نظرية الخير والإحسان نظرية المنفعة مع إضافة عبارة "لا ضرر ولا ضرار "في الإطار الضريبي (Dowling,2014).

ويري(2004).Christensen et al أنه يمكن القول أن قيام الممولين بسداد المستحقات الضريبية هو تصرف سليم وسلوك أخلاقي وصحيح يجب فعله، وعلى العكس فإن ممارسات التجنب الضريبي هو سلوك غير إخلاقي على الرغم من أنه تصرف قانوني ومشروع، وذلك وفقًا لنظرية المسئولية الأخلاقية للشركات.

وعلى العكس مما سبق، يعتقد المهنيون الضريبيون، وكذلك غالبية مديري الشركات، أن سلوك التجنب الضريبي هو سلوك أخلاقي ويعد أحد أهم مسئولياتهم تجاه المساهمين لتخفيض العبء الضريبي إلى أدني حد ممكن، طالما أن هذا السلوك أخلاقى ومشروع حتى ولو كان هذا السلوك يتناقض مع معايير السلوك

العامة (Slemrod,2004) ومن ناحية أخرى، تؤكد العديد من الدراسات (Scheffer, 2013; Slemrod, 2004 ; Sikka,2010) أن سلوك التجنب الضريبي ينبع من السلوك الإنتهازي للإدارة ورغبة المديرين في تعظيم مصلحتهم الذاتية في شكل مكافآت وتأمين وظيفي وسمعة جيدة وزيادة حوافزهم ويتحقق ذلك من وجهة نظرهم من خلال زيادة ثروة المساهمين، حتي وإن كان هذا على حساب المسئولية الأخلاقية .

6-7 مقاييس التجنب الضريبي

تم استخدام العديد من المقاييس لقياس التجنب الضريبي في منشآت الأعمال، وسوف يتم تناولهم كما يلي:

1- معدل الضريبة الفعلى الكلي (GAAP ETR)

أوضحت عدة دراسات (Hanlon et al.,2010; Guenther et al.,2017; Firmansyah et al.,2018) أنه يمكن استخدام المعدل الضريبي الفعلي الكلي (GAAP ETR) كمقياس للتجنب الضريبي، والذي يعتمد في حسابة على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا، ويتم قياسه بقسمة مصروف ضريبة الدخل الكلى عن السنة/ صافي الربح الكلى قبل الضرائب، ويعاب على هذا المقياس أنه يعكس الفروق الدفترية الضريبية الدائمة ولكنه لا يعكس الفروق الضريبية المؤقتة حيث أن ممارسات التجنب الضريبي يترتب عليها إنخفاض مصروف ضريبة الدخل عن الفترة الحالية وزيادة مصروف الضريبة المؤجلة (عامر، 2023).

2- معدل الضريبة الفعلى الحالي Effective Tax Rate Current (ETR)

استخدمت عدة دراسات (مرقص،2022 ;Kasim et al.,2019) معدل الضريبة الفعلي الحالي (Current ETR) كمقياس للتجنب الضريبي، وهو المقياس الأبرز والأكثر استخدامًا فى العديد من الدراسات السابقة وذلك بسبب بساطة وسهولة حسابه، ويعكس هذا المقياس معدل الضريبة الفعلى الحالي الذي تتحمله الشركة وأي إنخفاض في هذا المعدل يقابله إرتفاع فى مستوي التجنب الضريبي، ويتم حسابه من خلال قسمة مصروف ضريبة الدخل في الفترة الحالية عن السنة / صافي الربح المحاسبي الكلي قبل الضريبة في الفترة الحالية، ويمتاز هذا المقياس بالقدرة العالية على إكتشاف ممارسات التجنب الضريبي الدائمة والمؤقتة.

3- معدل الضريبة الفعلى النقدي Cash Effective Tax Rate (Cash ETR)

أشارت عدة دراسات (Minnick et al.,2010; Lanis et al.,2011; AL-Hadi et al.,2022) إلى استخدام معدل الضريبة الفعلي النقدي (Cash ETR) كمقياس للتجنب الضريبي، وتم قياسه بقسمة مصروف ضريبة الدخل المدفوع فعلًا حتى إعداد القوائم المالية / صافي الربح الكلى قبل الضريبة، ويعاب

أيضًا على هذا المقياس أنه يعكس الفروق الضريبية الدائمة فقط ولكنه لا يعكس الفروق المؤقته في الإعتبار (مرقص،2022).

4- معدل الضريبة الفعلى طويل الأجل (LONG-RUN ETR)

كما أوضحت عدة دراسات(Dyreng et al.,2008; Khurana et al.,2018) أنه يمكن استخدام المعدل الضريبي الفعلي طويل الأجل (LONG-RUN ETR) كمقياس للتجنب الضريبي، ويتم قياسه بقسمة مجموع مصروف الضرائب خلال عدة سنوات على مجموع صافي الربح الكلى قبل الضريبة خلال السنوات.

5- الفروق الدفترية-الضريبية (BTD) Book-Tax Difference

أوضحت دراسات أخري (Frank et al.,2009; Lin et al.,2014; Kim&Im,2017) أنه يمكن استخدام الفروق الدفترية الضريبية الكلية (TOTAL BTD) كمقياس للتجنب الضريبي، ويتم قياسه بالفرق بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الضريبي عن السنة، فكلما كان صافي الربح الضريبي أقل من صافي الربح المحاسبي كلما دل ذلك على قدرة المنشأة على تأجيل أو تجنب الضرائب خلال السنة.

وبناء على ما سبق، يتضح أنه يمكن قياس ممارسات التجنب الضريبي باستخدام العديد من المقاييس فى منشآت الأعمال منها معدل الضريبة الفعلى الكلي، ومعدل الضريبة الفعلي الحالى، ومعدل الضريبة الفعلى النقدي، ومعدل الضريبة الفعلي طويل الاجل، والفروق الدفترية الضريبية، ويري الباحث أنه يمكن استخدام معدل الضريبة الفعلى الحالي (ETR) Effective Tax Rate Current بإعتباره المقياس الأفضل إستخدامًا لقياس ممارسات التجنب الضريبي، وذلك لما له من قدرة عالية على إكتشاف الفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة.

8- مفهوم هيكل الملكية والملكية العائلية ومقاييسها

تناولت عدة دراسات الإطار الفكري لهيكل الملكية حيث يعبر هيكل الملكية عن هوية حملة الأسهم داخل الشركة، كما يعبر عن حجم ممتلكاتهم، ويمثل هيكل الملكية المتغير الرئيسي الذى يؤثر علي نتائج الأعمال داخل الشركة، ويمكن التفرقة بين نمطين من أنماط هيكل الملكية في الشركات وهما: هيكل الملكية المركزة ويشير هذا النمط إلي تركز ملكية الشركة في يد عدد محدود من المساهمين، وهيكل الملكية المشتتة والذى يشير إلي وجود عدد كبير من المساهمين في الشركة بحيث يمتلك كل مساهم منهم عددًا قليل من الأسهم والتي لا تتجاوز ملكية كل منهم 5% من أسهم الشركة كما تتنوع الأنماط الفرعية لهيكل الملكية (Choi,2018).

وقد يتاح لأحد العائلات السيطرة على الشركة سواء من خلال الملكية أو الإدارة أو كلاهما معا ويطلق على هذا النوع من الشركات بالشركات العائلية، وتكون تلك الشركات ومديريها الأقرب إلى الواقع الإقتصادى والأكثر حرصًا على إتخاذ قرارات سليمة لضمان استمرارها والحفاظ على أسم وأموال العائلة وذلك مقارنة بالشركات المساهمة غير العائلية والتى تعمل بأموال المساهمين، كما أن الشركات العائلية تعمل على الحد من مشاكل الوكالة وذلك من خلال تقارب وإلتقاء المصالح بين المديرين والمساهمين Convergence of Interests، إلا أن هيكل الملكية العائلية ينطوى على إحتمالات أكبر للصراع فيما بين الأغلبية المسيطرة على الشركة من ناحية وأقلية المساهمين من ناحية اخري.

وسوف يتناول الباحث مفهوم هيكل الملكية وأنماطه، كما سوف يتعرض بالتفصيل لمفهوم الملكية العائلية وكيفية قياسها وذلك على النحو التالي:

1-8 مفهوم هيكل الملكية وأنماطها

يعتبر هيكل الملكية وسيلة للسيطرة على ملكية الشركة، كما تشير للطريقة التي يتم بها توزيع رأس مال الشركة بين مجموعة من الأفراد أو المؤسسات من خلال حقوق تمثيل هذه الملكية (Gonzalez et al.,2014)، وأشارت دراسة (يسن،2016) إلى أن هيكل الملكية يمثل حصص المساهمين في الشركة موزعة إما وفقًا لملكية الأسهم أو هوية مالكها، كما عرفت دراسة (محمد،2015) هيكل الملكية بأنه الفئات المختلفة من المساهمين الذين يمتلكون حصص في أسهم الشركة، ودرجة تركز ملكية كل مساهم منهم التي تحدد نصيبه من حقوق التصويت والعوائد المتبقية. وبصفة عامة، يمكن التفرقة بين نوعين رئيسيين من هياكل الملكية في الشركات المساهمة وهما الملكية المركزة، والملكية المشتتة. وتشير الملكية المركزة إلي أن الملكية والسيطرة تكون متركزة في يد عدد صغير أو محدود من المساهمين حيث يحق لهذا النوع من الملاك المشاركة في إدارة الشركة وتوجيه سياساتها المالية والتشغيلية. بينما تشير الملكية المشتتة إلي وجود عدد كبير من المساهمين بالشركة والذين يمتلكون عددًا قليل من أسهم الشركة، ولهذا النوع من الملكية تأثير ضعيف علي قرارت وتصرفات الإدارة ويترتب عليه زيادة تكاليف الوكالة ومشاكلها الناتجة عن إنفصال الملكية عن الإدارة. وتتنوع الأنماط الفرعية لهياكل الملكية والتي من أهمها الملكية الإدارية، والملكية المؤسسية، والملكية الحكومية، والملكية العائلية.

فبالنسبة للملكية الإدارية، يقصد بها تملك المديرين لأسهم في الشركة التي يقومون بإدارتها، ونتيجة لمشاركة الإدارة في الملكية فمن مصلحتهم نجاح الشركة واستمرارها، مما يدفعهم إلى الحرص عند اتخاذ القرارات المؤثرة في مستقبل الشركة، مما يقلل من السلوك الإنتهازي للإدارة حيث أن دوافع المديرين الملاك هو زيادة قيمة الشركة وزيادة ثروات المساهمين وبالتالي أيضًا سيتم زيادة ثرواتهم الخاصة، ومن ثم سوف

يؤدي ذلك الى تخفيض تكاليف الوكالة الناتجة عن تعارض المصالح بين المديرين والملاك (Choi et al.,2011).

أما فيما يتعلق بالملكية المؤسسية فهي تعد من هياكل الملكية المركزة الأكثر إنتشارًا في العقود الأخيرة، وتعني تركز ملكية الشركة فى يد بعض المؤسسات المستثمرة ومنها على سبيل المثال لا الحصر: البنوك وشركات التأمين وصناديق الإستثمار وصناديق المعاشات، وما يميز هذا النوع من الملكية هو قدرته على الرقابة على قرارات الإدارة بطريقة أكثر كفاءة، وأداة مهمة جدًا في الحوكمة لما لديهم من موارد، مما يقلل من التجاوزات وتقليل مشاكل الوكالة ومن ثم زيادة جودة الأرباح وخاصة على الأجل الطويل (هلال،2012).

أما الملكية الحكومية فهي تعني أن تقوم الحكومة بالإمتلاك المباشر للشركة والسيطرة عليها أو أن تقوم أحد المؤسسات التابعة للحكومة بالسيطرة على الشركات بشكل غير مباشر مثل صندوق إستثمار مملوك للدولة يسيطر على شركة ما(Chen et al., 2013).

وأخيرًا فيما يتعلق بالملكية العائلية فهي تعني الشركة التي يعمل بها شخصان أو أكثر بينهم صلة قرابة ويملكها أحدهم أو يمتلك النصيب الأكبر فيها، وهي شركات في أغلب الأحيان مغلقة على مالكها وتكون السيطرة من العائلة ولا تكون الملكية بنسبة 100%(Chen et al., 2013). وسوف يتم تناول مفهوم الملكية العائلية ومقاييسها فى النقطة التالية:

2-8 مفهوم الملكية العائلية ومقاييسها

ونظرًا للأهمية النسبية للشركات العائلية على مستوي العالم فقد ركز الباحث على دراسة الملكية العائلية وكيفية قياسها.

حيث عرفت دراسة Chen et al. (2010) الشركات العائلية بشكل عام على أنها شركات يشارك فيها أعضاء من العائلة المؤسسة بنشاط في هيكل القيادة بما في ذلك الإدارة العليا (مثل الرئيس التنفيذي والمدير المالي) ومجلس الإدارة أو يمثلون المساهمين الرئيسيين في الشركة وتكون تلك الشركات ومديريها أكثر حرصاً على اتخاذ قرارات سليمة لضمان استمرارها والحفاظ على أسم وأموال العائلة وذلك مقارنة بالشركات المساهمة غير العائلية والتي تعمل بأموال المساهمين.

كما عرفت دراسة Ismail (2011) الشركات العائلية على أنها تلك الشركات التي تمتلك فيها العائلة نسبة 20% من حق التصويت بالشركة، ووجود عضوين على الأقل في مجلس الإدارة.

بينما عرفت دراسة Ebihara et al.(2015) الشركات العائلية بأنها الشركات التي تمتلك فيها العائلة نسبة 10% أو أكثر من أسهم الشركة أو حقوق التصويت، ويوجد عضو واحد على الأقل من العائلة في مجلس الإدارة. كما عرف Bardhan et al. (2015) الشركة العائلية بأنها الشركة التي يستمر فيها أفراد العائلة سواء كانوا مؤسسين أو ورثة في شغل مناصب في الإدارة العليا أو مجلس الإدارة بحيث يمتلكون النسبة الأكبر من الأسهم. وأوضحت دراسة سلطان(2015) وجود مدخلين يمكن الإعتماد عليهما في تعريف الشركات العائلية يركز أحدهما على الملكية حيث تعتبر الشركة عائلية إذا كانت غالبية أسهم رأسمالها مملوكة للعائلة من خلال تحديد نسبة معينة لملكية أفراد العائلة لأسهم الشركة. بينما يرتبط المدخل الآخر بإدارة الشركة من قبل أفراد العائلة. حيث تعتبر الشركة عائلية إذا كانت مدارة من قبل واحد أو أكثر من أعضاء العائلة.

بينما عرف نويجي(2018) الشركات العائلية بأنها الشركات التي تمتلك العائلة نسبة كبيرة من أسهمها أو أن يشارك فرد أو أكثر من العائلة في إدارة الشركة وأن السمات التشغيلية للشركات العائلية تختلف بدرجة كبيرة عن الشركات غير العائلية وبالتالي سيكون لهذا الإختلاف مردود محاسبي ومهني.

كما عرفت دراسة روميلي(2020) الشركات العائلية على أنها الشركات التي تمتلك فيها أفراد العائلة نسبة من حقوق الملكية في حدود 10% أو أكثر ويوجد عضو واحد على الأقل من العائلة في مجلس الإدارة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه يمكن تعريف الملكية العائلية على أنها هي الشركات التي تكون النسبة الأكبر من أسهمها مملوكة لعائلة واحدة وتكون السيطرة الإدارية بيد أفراد العائلة.

أما فيما يتعلق بمقاييس الملكية العائلية فقد استخدمت الدراسات السابقة عدة مقاييس لقياس الملكية العائلية. فقد أوضحت دراسة Chen et al.(2010) أنه يمكن اعتبار الشركة عائلية عندما تسيطر عليها العائلة بنسبة تساوي أو تزيد عن 5% من حقوق الملكية أو حقوق التصويت.

بينما أكدت دراسة مليجي(2014) أنه يمكن قياس الملكية العائلية باستخدام نسبة الملكية التي تملكها عائلة واحدة. في حين أشارت دراسة بني سليم (2015) إلى اعتبار الشركة عائلية عند امتلاك أفراد العائلة نسبة مؤثرة في الشركة و/أو يكون لأفراد العائلة تمثيل مؤثر في مجلس الإدارة، والتي منها أن تكون نسبة الملكية 10% من أرسمال الشركة ويكون لأفراد العائلة تمثيل في مجلس الإدارة بمقعدين أو أكثر، على أن يكون أحدهما مديرًا عامًا للشركة أو نائبًا للمدير العام. بينما اعتمدت دراسة Subagiastra et al. (2016) في قياسها للملكية العائلية على متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت نسبة ملكية العائلة أكبر من 50% والقيمة (0) بخلاف ذلك. كما اعتمدت دراسة Zulma, G. W. M. (2016) في قياسها

للملكية العائلية على نسبة ملكية العائلة الواحدة فى الشركة واعتبرت الشركة عائلية اذا امتلكت عائلة واحدة نسبة 5% أو أكثر من حقوق التصويت أو حقوق الملكية. كما أشارت عدة دراسات (على وشحاتة،2017; الصمادي،2015) إلى تبني مدخل الملكية في تحديد الشركات العائلية، أي أنه يمكن اعتبار الشركة عائلية عندما تسيطر فيها عائلة أو أكثر على نسبة 20%فأكثر من مجموع حقوق الملكية .

من ناحية أخري، اعتمدت دراسة المدبولي (2017) على قياس الملكية العائلية للشركة باستخدام طريقتين الأولى متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان رئيس مجلس الإدارة من العائلة المالكة و(صفر) بخلاف ذلك، والطريقة الثانية متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان المدير التنفيذي من العائلة المالكة و(صفر) بخالف ذلك. وفى نفس السياق أشارت دراسة Maharani et al. (2019) أنه يمكن قياس الملكية العائلية اعتمادًا على ملكية عائلة واحدة نسبة 5% فأكثر من حقوق ملكية الشركة. وعلى جانب أخر، اعتمدت دراسة Ibrahim et al. (2021) في قياس الملكية العائلية على متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا امتلكت عائلة واحدة نسبة 20% فأكثر من حقوق ملكية الشركة و(0) خلاف ذلك. بينما أوضحت دراسة Kuo(2022) أنه يمكن قياس الملكية العائلية من خلال استيفاء ثلاثة معايير، المعيار الأول هو أن مجموع الملكية المباشرة وغير المباشرة لأكبر مساهم في العائلة يجب أن يكون أعلى من مستوى النسبة المئوية المطلوبة للسيطرة على الشركة، المعيار الثاني هو أن أحد أفراد العائلة يجب أن يشغل منصب الرئيس التنفيذي أو رئيس مجلس الإدارة، والمعيار الثالث يجب أن يمثل مديرو العائلة الأغلبية في مقاعد مجلس الإدارة.

ويري الباحث مما سبق أن قياس الملكية العائلية إعتمادًا على نسبة الملكية التى تمثلها العائلية يعتبر مقياسًا مقبولًا للملكية العائلية إذا كانت نسبة ملكية العائلة الواحدة 20% فأكثر من حقوق ملكية الشركة، حيث تمكن هذه النسبة العائلة من فرض سيطرتها على قرارات الشركة. بحيث إذا كانت النسبة 20% فأكثر يأخذ المتغير قيمة(1) بينما يأخذ القيمة(0) بخلاف ذلك.

9- مفهوم جودة المراجعة ومحدداتها ومقاييسها

يعتبر الهدف الأساسى للمراجعة الخارجية هو تحسين جودة ومحتوى المعلومات المحاسبية لخدمة متخذى القرارات بهدف إضفاء المصداقية على هذه المعلومات، وذلك من خلال قدرتها على الحد من تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين، وكذا تدنية مستوى خطر المعلومات المحاسبية فضلا عن الحد من ممارسة السلوك الإنتهازي للإدارة (Yousef, 2020). وقد أدي ذلك إلى خلق الطلب على المراجعة الخارجية وتزايد إهتمام أصحاب المصالح والأكاديميين والباحثين والهيئات المهنية بالمراجعة الخارجية، حيث أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي (IAASB) تقريرًا بهدف التوعية بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة وتشجيع أصحاب المصالح من إستحداث طرق تهدف الى تحسين جودة المراجعة

الخارجية، وأكد هذا التقرير على أنه لكى تحقق المراجعة الخارجية الهدف المرجو منها ينبغى تنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تعيين مراقبي حسابات ذوي خبرة وكفاءة وقيم وأخلاقيات بالإضافة إلى إعطاء الوقت الكافي لإتمام عملية المراجعة، وبالنسبة للعملية أو التشغيل يجب تطبيق عملية مراجعة صارمة وتنفيذ إجراءات رقابية علي درجة عالية من الجودة بما يتفق مع القواعد والمعايير والإجراءات القابلة للتطبيق، وبالنسبة للمخرجات فتنتج جودة المراجعة تقارير ومعلومات وقتية ونافعة لكافة أصحاب المصالح وخالية من التحريفات الجوهرية وكذلك توفير توكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية وإصدار الأحكام المهنية الصائبة فى ضوء الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها (IAASB,2014) .

وسوف يتناول الباحث دراسة مفهوم جودة المراجعة ومحدداتها وأهم المقاييس المستخدمة لقياسها وذلك على النحو التالى:

1-9 مفهوم جودة المراجعة

تعددت تعريفات جودة المراجعه وفقا للدراسات السابقة وجاءت متباينة ونعرض منها على سبيل المثال الآتى: وفقا لدراسة (De Anglo,1981) والتي كان لها السبق فى وضع تعريف لجودة المراجعة الخارجية والتى اعتمدت عليها الغالبية العظمي من الدراسات السابقة فى بنائها لتعريف جودة المراجعة. والتي أشارت إلى أن جودة المراجعة تتمثل فى تقدير السوق لإحتمالية أن يقوم مراقب الحسابات بإكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية أو نظام محاسبة منشأة العميل والتقرير عنها.

وقد عرفت دراسة(Defond et al.,2014) جودة المراجعة على أنها درجة أعلى من التوكيد على أن القوائم المالية تعكس بعدالة النواحي الإقتصادية للشركة وذلك فى ضوء نظام التقرير المالى والخصائص الأساسية المتعلقة بالشركة.

كما عرفت دراسة (Hardies et al.,2016) جودة المراجعة على أنها تقييم السوق لقدرة المراجع على إكتشاف الغش والمخالفات والتحريفات الموجودة في النظام المحاسبي للعميل محل المراجعة، والإفصاح عن تلك التحريفات في تقريرة.

ولنفس الغرض عرفت دراسة (Gaynor et al.,2016) جودة المراجعة على أنها تلك التي توفر درجة مرتفعة من التوكيد بأن مراقب الحسابات قد حصل على دليل كافٍ وملائم بأن القوائم المالية تمثل بعدالة النواحي الإقتصادية المتعلقة بالشركة.

وفي نفس السياق عرفت دراسة (زكي،2018) جودة المراجعة على أنها قدرة مراقب الحسابات على الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وذلك في ضوء إلتزامه بالمعايير المهنية وقواعد

آداب وسلوكيات المهنة. وبالتالي تحتوى جودة المراجعة على مكونين رئيسيين هما إحتمالية قيام مراقب الحسابات بإكتشاف التحريفات الجوهرية ويشير ذلك لكفاءته، وإحتمالية قيام مراقب الحسابات بالتقرير عن التحريفات الجوهرية المكتشفة ويعبر ذلك عن إستقلاليته .

كما عرفت دراسة (مرقص،2022) جودة المراجعة على أنها التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبقواعد وأداب سلوك المهنة عند أداء عملية المراجعة، وذلك بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة وتحديد برنامج وإجراءات مراجعة مناسبة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بما يضمن إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية الموجودة بالنظام المحاسبى والقوائم المالية للعميل محل المراجعة، والإفصاح عن تلك الأخطاء والتحريفات في تقرير المراجعة بشكل مناسب، وبما يحقق رغبات وأهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة.

وبناء على ما سبق يري الباحث أنه يمكن تعريف جودة المراجعة على أنها قدرة مراقب الحسابات على إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وذلك في ضوء الإلتزام بالمعايير المهنية وآداب وسلوك المهنه والتقرير عنها.

9-2 محددات جودة المراجعة

أوضحت دراسة (زكي،2018) أنه أمكن تقسيم محددات جودة المراجعة وفقًا للإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن IAASB، إلى أربعة محددات، أو أبعاد رئيسية، وهي كما يلي:

يتمثل **البعد الأول** في **عوامل مدخلات عملية المراجعة Input factors**، والتي تتضمن ثلاثة فئات حيث تعبر **الفئة الأولى** عن عوامل المدخلات المتعلقة **بالقيم والأخلاق والإتجاهات الواجب توافرها لأداء عملية المراجعة**، والتي منها: التأكد من تمتع الفريق بالإستقلالية، ودعم ثقافة التشاور بين كافة أعضاء منشأة المحاسبة والمراجعة، وتحديد المتطلبات الأخلاقية العامة و/أو الخاصة الواجب توافرها لدى مراقبي الحسابات، وممارسة الشك المهني، وضرورة تبادل المعلومات فيما بين منشآت المحاسبة والمراجعة بشأن قبول و/أو الإستمرار مع أحد العملاء. بينما تعبر **الفئة الثانية** عن عوامل المدخلات المتعلقة **بالمعرفة والخبرة والوقت**، والتي منها: التأكد من توافر التخصصات الضرورية والخبرات الكافية والفهم المتعمق لطبيعة صناعة العميل، وتحديد مسئوليات كل عضو والوقت اللازم لأداء عملية المراجعة بفاعلية، وإجراء الهيكلة الملائمة لفريق التكليف، وإصدار إجراءات صارمة لمنح التراخيص لمنشآت المحاسبة والمراجعة والعاملين بها، وتنفيذ العديد من الدورات التدريبية في مجالي المحاسبة والمراجعة وعلي الأخص للصناعات المتخصصة. وأخيرًا تعبر **الفئة الثالثة** عن عوامل المدخلات المتعلقة **بإجراءات عملية المراجعة والرقابة على الجودة**، والتي منها: ضرورة إلتزام فريق التكليف بمعايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة

وإجراءات رقابة الجودة واستخدام تكنولوجيا المعلومات الملائمة، ووضع إجراءات صارمة للرقابة على جودة عملية المراجعة، وتحديد الجهات المسئولة عن التفتيش على المراجعة الخارجية، وتطوير منهجية أداء عملية المراجعة حتى تواكب تطورات المعايير المهنية، ووجود نظم فاعلة للتحقق من مزاعم فشل عملية المراجعة، ومعاقبة المنشآت التي يثبت عدم صحة إدعائها.

وبالنظر **للبعد الثاني من محددات جودة المراجعة** فإنه يتمثل في **عوامل مخرجات عملية المراجعة Output Factors** والتي تم تقسيمها إلى مجموعتين، تتمثل **المجموعة الأولى** في **المخرجات على مستوى التكليف**، والتي تضمنت؛ **تقرير** مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية، و**تقرير** مراقب الحسابات للمسئولين عن الحوكمة، **وكذلك تقرير** مراقب الحسابات للإدارة، **وأخيرًا تقرير** مراقب الحسابات لجهات الإشراف المالي والرقابة على الشركات**Financial and Prudential Regulators**. بينما تتمثل **المجموعة الثانية** في **المخرجات على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة والمستوى القومي**، والتي شملت؛ **تقارير**الشفافية التي تتضمن معلومات عن حوكمة منشآت المحاسبة والمراجعة **Audit Firm Governance** ونظم رقابة الجودة بها، **والتقارير السنوية** التي توضح مؤشرات الأداء والإجراءات المتبعة لزيادة الجودة داخل منشآت المحاسبة و المراجعة، كل على حده.

وبالتطرق **للبعد الثالث من محددات جودة المراجعة** فإنه يتمثل في **التفاعلات الرئيسية بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية Financial Reporting Supply Chain**. ومن تتبع كافة التفاعلات الرئيسية، المشار إليها بإطار جودة المراجعة، يمكن تقسيمها إلى **أربع مجموعات** رئيسية، تعبر **المجموعة الأولى** عن التفاعلات بين **مراقب الحسابات** من جهة، و**الأطراف الأخرى**، التي تضمنت، الإدارة والمسئولين عن الحوكمة ومستخدمي القوائم المالية ومنظمي المهنة، كل على حده، من جهة أخرى. وتعبر **المجموعة الثانية** عن التفاعلات بين **الإدارة** من جهة و**الأطراف الأخرى**، التي تضمنت، المسئولين عن الحوكمة ومستخدمي القوائم المالية ومنظمي المهنة، كل علي حده، من جهة أخري. وتشير **المجموعة الثالثة** إلى التفاعلات بين المسئولين عن الحوكمة من جهة والأطراف الأخرى، التي تضمنت، منظمي المهنة ومستخدمي القوائم المالية، كل على حده، من جهة أخري. وأخيرًا تعبر **المجموعة الرابعة** عن التفاعل بين المنظمين ومستخدمي القوائم المالية.

وأخيرًا يتمثل **البعد الرابع لمحددات جودة المراجعة، في العوامل المميزة لسياق إعداد التقارير المالية Contextual Factors** والتي تؤثر ضمنيًا على جودة المراجعة. يمكن تقسيم تلك العوامل إلى **مجموعتين** رئيسيتين؛ تعبر **المجموعة الاولى** عن العوامل المتعلقة ببيئة الممارسة المهنية، والتي تتضمن؛ **القوانين** واللوائح ذات الصلة بإعداد التقارير المالية، و**ممارسات** الأعمال والقانون التجاري السائد في بيئة الممارسة، **وإطار** إعداد التقارير المالية المطبق. بينما تعبر **المجموعة الثانية** عن العوامل المتعلقة ببيئة

عميل المراجعة، والتي تتضمن؛ **حوكمة** الشركات، و**نظم** المعومات، و**الجدول الزمني** لإعداد التقارير المالية، والعوامل الثقافية الأوسع **Broader Cultural Factors**. وبالنظر لكافة عوامل سياق إعداد التقارير المالية ذات الصلة بالمجموعتين الأولى والثانية، فإنها تؤثر بصورة مباشرة على عملية إعداد تلك التقارير ومدى تعقدها وجودتها ونفعيتها، وهو الأمر الذي ينعكس بصورة ضمنية على مدى كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة الخارجية، ومن ثم مدى جودتها.

3-9 مقاييس جودة المراجعة الخارجية

أشارت العديد من الدراسات منها (Alkhatib,2014; Abozaid et al.,2020; Yousef,2020; Ahmadi et al.,2019) إلى مقاييس جودة المراجعة وتم تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات وهي كما يلي:

1- المجموعة الأولى من المقاييس المتعلقة بمراقبي الحسابات، ومنها، مدي سلامة رأي مراقب الحسابات بصفة عامة وبشأن الإستمرارية بصفة خاصة، التخصص الصناعى لمراقب الحسابات، خبرة مراقب الحسابات، أداءالخدمات الإستشارية، والفشل في أداء عملية المراجعة.

2- المجموعة الثانية من المقاييس والمتعلقة بمنشأة المحاسبة والمراجعة، ومنها، حجم منشأة المحاسبة و المراجعة، وأتعاب عملية المراجعة، وفترة بقاء شريك المراجعة، والإلتزام بسياسة التدوير، وإستقلالية و موضوعية مراقب الحسابات، وتعرض مراقب الحسابات للمساءلة القانونية، وتدوير مراقب الحسابات.

3- المجموعة الثالثة من المقاييس المتعلقة بمنشأة العميل، ومنها، مستوى التحفظ المحاسبى، وإدارة الأرباح ، وجودة الأرباح، والتي يمكن الإعتماد عليها في التعبير عن جودة المراجعة ضمنيًا .

ووفقا لدراسة (أحمد،2015;الأباصيري،2017 ;بدوي،2017) تعكس مقاييس جودة المراجعة مستويين من الجودة وهما، جودة المراجعه المدركة Perceived audit quality، جودة المراجعة الحقيقية Actual Audit Quality حيث تم تعريف جودة المراجعة المدركة علي أنها مدى توقع وإستيعاب أصحاب المصالح لمستوى معين من جودة التقارير المالية في ضوء إستيعابهم وتشغيلهم ومصداقية ما توصله لهم تلك التقارير من معلومات، فضلا عن إستيعابهم للمسببات الدالة على وجود الجودة، وهو ما يمكن الإستدلال عليه بمختلف مقاييس جودة المراجعة، فيما عدا سلامة رأى مراقب الحسابات، الأمر الذي يقودنا إلى إعتبار الجودة المدركة للمراجعة بمثابة مستوى الجودة المتوقع لها من وجهة نظر أصحاب المصالح .

بينما تعبر جودة المراجعة الحقيقية عن مدى وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته المهنية وإلتزامه بقواعد آداب وسلوكيات المهنة، وهو ما يتسق مع ما تبناه (Angelo De, 1981) في تعريفه لجودة المراجعة (المشار إليه سلفًا) ويمكن الإستدلال عنه بمدى سلامة رأي مراقب الحسابات. وفي ضوء تعريف الجودة الحقيقية للمراجعة فإن رد فعل أصحاب المصالح في حالة الإنحراف غير الملائم للجودة الحقيقية عن

المدركة سيدفعهم لمقاضاة مراقب الحسابات (وهو ما يعرف بخطر التقاضي، من منظور مراقبي الحسابات).

ويري الباحث أن حجم مكتب المحاسبة والمراجعة بإعتباره أحد الخصائص الهامة لمنشأة المراجعة، يعتبر من أكثر المقاييس استخدامًا فى الأدب المحاسبي. فقد إعتمدت عدة دراسات سابقة (Chin et al.,2013; Kanagaretnam et al.,2016; Maharani et al.,2019; Monika et al.,2021; Daito, A. (2023) على استخدام حجم مكتب المراجعة كمقياس لجودة المراجعة. كما أشارت دراسة (شحاته،2015) إلى أنه يمكن قياس حجم مكتب المراجعة وفقا لمقياس أو أكثر من المقاييس الأتية: عدد عملاء مكتب المراجعة، وحجم عملاء مكتب المراجعة، ويقاس بحجم أصول الشركات محل المراجعة، عدد مراقبي الحسابات العاملين بمكتب المراجعة، عدد الشركاء بمكتب المراجعة. في حين أشارت دراسات أخري (Lestari et al.,2019; Daito, A. (2023); Pandapotan et al.,2024) إلى قياس حجم مكتب المراجعة كمتغير وهمي يأخذ رقم (1) إذا كان المكتب فى شراكة مع BIG4 و(صفر) خلاف ذلك، لما لمكاتب المراجعة الكبري من إمكانات مادية وبشرية، ويتوفر لديها الخبرات والمهارات عالية المستوي، وتستخدم التقنيات والبرامج الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة، تمكنها من توفير خدمة مراجعة على درجة عالية من الجودة بالإضافة إلى الحرص الشديد لتلك المكاتب على الحفاظ على سمعتها، والحد من قدرة عملائها على الغش والتلاعب في القوائم المالية، كما تحد من قدرة عملائها على ممارسة إدارة الارباح (بدوي،2017) .

وبناء على ما سبق سوف يتم الإعتماد على حجم منشأة المحاسبة والمراجعة كمقياس لجودة المراجعة ويتم قياسها كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان المكتب فى شراكة مع BIG4 والقيمة(صفر) بخلاف ذلك.

10- تحليل واستقراء الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي

تناولت عدة دراسات سابقة العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. فقد توصلت بعض الدراسات (Gaaya et al. (2017); Eddleston et al. (2021); Yopie et al. (2022); Qawqzeh, H. K. (2023) إلى وجود علاقة إيجابية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

ففي السياق العربي الإفريقي فقد استهدفت دراسة Gaaya et al. (2017) بحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وكذلك بحث التأثير المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. وذلك بالتطبيق على عينة من 55 شركة تونسية مدرجة في البورصة

التونسية، وذلك خلال الفترة (2008–2013). وقد توصلت الدراسة إلى إرتباط الملكية العائلية بشكل إيجابي بممارسات التجنب الضريبي على الشركات، وأرجعت الدراسة ذلك إلى أن مصالح المساهمين في بلدان القانون المدني والتي من بينهم تونس محمية بشكل ضعيف مما يزيد من إحتمالية مصادرة حقوق الأقلية، ويجعل لدي الشركات العائلية الحافز لاستخدام ممارسات التجنب الضريبي بهدف الحصول على الوفورات الضريبية لتحقيق مزيد من المكاسب على حساب مساهمي الأقلية، ويتضح أن هذه المكاسب تفوق التكاليف التي من الممكن أن تتحملها الشركات التي تشارك في مثل هذه الأنشطة المحفوفة بالمخاطر. بالإضافة إلى المكاسب المحتملة الناتجة عن مثل هذه الأنشطة العدوانية يحتفظ مالكو العائلة عمومًا بمناصب مسيطرة على مجلس الإدارة، وقد يستخدموا تلك الممارسات لإخفاء الخسائر وتضليل مستثمري الأقلية. كما تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن الشركات العائلية التونسية المدرجة قد تتجاهل التكاليف المحتملة من قبل السلطات الضريبية بسبب النظام التونسي الضعيف الذي لا يعمل بالقدر الكافي للحد من المواقف الضريبية العدوانية. وقد قامت الدراسة بإضافة متغيرًا وهميًا لفحص تأثير ثورة 2011 التونسية على ممارسات التجنب الضريبي، ووجدت الدراسة أن المعامل لهذا المتغير إيجابي ومعنوي فقط لمقياس التجنب الضريبي، وتشير هذه النتيجة إلى أن ممارسات التجنب الضريبي تنخفض في فترة ما بعد الثورة مقارنة بفترة ما قبل الثورة، ويرجع ذلك إلى أن فترة ما بعد ثورة 2011 كانت هناك عدة إجراءات لمكافحة الفساد والأفعال غير القانونية والسلوك غير الأخلاقي من قبل الحكومات المتعاقبة والعديد من المنظمات غير الحكومية. حيث كان لهذا الحدث السياسي مواقف متعددة ضد التجاوزات التجارية من قبل المجتمع المدني كما زاد ضغط الحكومات والمنظمات غير الحكومية ضد الفساد والسلوك غير الأخلاقي. كما أظهرت النتائج أن جودة المراجعة الخارجية الجيدة تحد من دوافع الشركات العائلية للإنخراط في ممارسات التجنب الضريبي، مما يدعم التأثير المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وأوضحت الدراسة أنه وفقًا لمنظور نظرية الوكالة فإن جودة المراجعة الخارجية مهمة في الحد من تضارب المصالح بين المديرين والمساهمين، وأن جودة المراجعة هي إحدي خواص حوكمة الشركات التي تتحكم في تصرفات المديرين وتمنع الغش والتلاعب والأنشطة الإحتيالية، كما يقدم المراجعون الخارجيون ما إذا كان عملاؤهم يتبعون مواقف ضريبية عدوانية قد تقع في المنطقة الرمادية ويمكن اكتشافها من قبل مصلحة الضرائب وذلك حفاظًا على سمعتهم.

وفى السياق الأوروبي أيضا، استهدفت دراسة(2019) .Kovermann et al دراسة العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك باستخدام عينة مكونة من 678 شركة ألمانية غير مدرجة في البورصة. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات العائلية تستخدم ممارسات التجنب الضريبي أكثر من نظيراتها من غير العائلية وأن ممارسات التجنب الضريبي هي دالة متزايدة لنسبة ملكية العائلة. وقد

أكدت نتائج الدراسة على أن الفوائد الناتجة من ممارسات التجنب الضريبي والمتمثلة في الوفورات الضريبية تفوق التكاليف غير الضريبية في الشركات العائلية في ألمانيا، حيث أن إجمالى العبء الضريبي لشركة واحدة يمكن أن يشكل حوالي ثلث الدخل قبل الضريبة وبالتالى يمثل عنصر تكلفة كبير. ومن ثم، يمكن اعتبار التجنب الضريبي وسيلة لتوليد أموال داخلية إضافية يمكن إعادة استثمارها. علاوة على ذلك، فإن مع زيادة أعداد المساهمين من نفس العائلة تسعي الشركة إلى تلبية الطلب المتزايد على أرباح الأسهم من خلال ممارسات التجنب الضريبي.

وفي السياق الأسيوي، فقد استهدفت دراسة Eddleston et al. (2021) بحث العلاقة بين الشركات العائلية القوية التي تمثل الأغلبية من نفس العائلة في مجلس الإدارة وممارسات التجنب الضريبي، وذلك باستخدام عينة من 206 من الرؤساء التنفيذيين للشركات الصغيرة والمتوسطة المملوكة للعائلات الهندية، من مجموعة متنوعة من الصناعات بما في ذلك قطاعات التصنيع والفنادق والمطاعم والتمويل والبناء. حيث يعمل 40% من القوى العاملة في 1.3 مليون شركة صغيرة ومتوسطة في الهند، والتي تنتج 45% من إجمالي الإنتاج الصناعي، و40% من إجمالي الصادرات، والتي تولد الملايين من الوظائف ذات مستويات المهارة المنخفضة. وقد أكدت الدراسة على أن مجالس الإدارة التي تتسم بعدد كبير من أفراد العائلة الواحدة يُزيد من قوة الشركة العائلية، كما أكدت الدراسة على أن الشركات العائلية القوية يختلف إرتباطها بممارسات التجنب الضريبي باختلاف أداء الشركة المالى، حيث أن الشركات العائلية ذات الأداء المالى الضعيف ترتبط ارتباطًا إيجابيًا بممارسات التجنب الضريبي، والشركات العائلية ذات الأداء المالى القوي ترتبط إرتباطًا سلبيًا بممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلى مايسمي بمنظور المقامرة المختلطة Mixed Gamble Perspective والذي يدرك كيف أن معظم القرارات الإستراتيجية نادرًا ما تنطوي على نتائج مربحة للجانبين أو خسائر للجانبين، ولكنها تميل إلى خسارة شيء ذي قيمة في محاولة لكسب شيء آخر، ويوضح منظور المقامرة المختلطة كيف أن الشركات العائلية لا تنظر فقط في كيفية تأثير المخاطر الإستراتيجية على ثروتها المالية بل أيضا على سمعتها، وذلك من خلال التركيز على كيفية قيام الشركات العائلية بوزن تكاليف وفوائد ممارسات التجنب الضريبي بشكل مختلف إعتمادًا على قوة الشركة العائلية وأداؤها المالى. تكشف الدراسة سبب إمتناع بعض الشركات العائلية عن القيام بممارسات التجنب الضريبي، بينما يقوم البعض الآخر بتبرير القيام بتلك الممارسات، حيث تؤكد الدراسة على الدور المهم الذي يلعبه أداء الشركة المالى المتصور في حسابات المقامرة المختلطة للشركات العائلية المتعلقة بالتجنب الضريبي، فالأوقات الجيدة التي يكون فيها الأداء المالى المتصور جيدًا للغاية يجعل الشركة حذرة بشأن عدم الإفصاح عن الكثير من المعلومات المالية المتعلقة بالدخل مما يعزز امتثالها الضريبي، حيث ترى أن تكلفة ومخاطر ممارسات التجنب الضريبي لا توازي المكاسب المالية المحققة من وراء تلك الممارسات،

ولأن ذلك قد يؤدي إلى إثارة المشاكل والمخاطرة. أما إذا كانت الشركة العائلية القوية أداؤها المالى ضعيف فتكون قادرة على تبرير قيامها بتلك الممارسات من أجل مصلحة عائلاتهم وشركاتهم. حيث أن الأداء الضعيف والضغوط المالية تدفع هذه الشركات إلى التصرف بشكل غير أخلاقي، فى محاولة للحصول على مكاسب مالية تعويضًا عن الأداء المالي الضعيف أو الضغوط المالية.

وعلى نحو مشابه، استهدفت دراسة Yopie,S.,& Elivia, E (2022) العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 158 شركة غير مالية مقيدة في بورصة إندونيسيا، وذلك خلال الفترة (2015–2019). واعتمدت الدراسة على قياس ممارسات التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة الفعلى النقدي(CTER) والفروق الدفترية الضريبية(BTD). وتوصلت الدراسة إلى أنه مع استخدام معدل الضريبة الفعلي النقدي فإن الملكية العائلية ترتبط إرتباطًا سلبيًا مع معدل الضريبة الفعلى النقدي مما يعني أن الملكية العائلية ترتبط إرتباطًا إيجابيًا بممارسات التجنب الضريبي، مما يعني أن الشركات العائلية تنخرط في ممارسات التجنب الضريبي أكثر من الشركات غير العائلية، ويرجع ذلك إلى أن مالكو الشركات العائلية يستغلون سلطتهم باعتبارهم المساهم الأكبر وبما يتمتعون به من قوة وسلطة في اتخاذ القرارات للحصول على فوائد لعائلاتهم الممتدة على حساب حقوق المساهمين الأقلية، الأمر الذي يجعلها تمارس التجنب الضريبي بشكل أكبر من الشركات غير العائلية، وتستخدم فى سبيل ذلك كافة وسائل التجنب الضريبي من أجل الحصول على أكبر قدر من المزايا الضريبية، كما أظهرت نتائج الدراسة أنه مع استخدام الفروق الدفترية الضريبية(BTD) كمقياس للتجنب الضريبي، فإن الملكية العائلية ليس لها تأثير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي.

ورجوعًا إلى السياق العربي الإفريقي، فقد استهدفت دراسة Qawqzeh, H. K. (2023) بحث العلاقة بين هيكل الملكية وممارسات التجنب الضريبي، والتأثير المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين هيكل الملكية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 94 شركة أردنية غير مالية في قطاعي الخدمات والصناعة المدرجة في بورصة عمان، وذلك خلال الفترة (2009–2020). وللحصول على نتائج قوية استخدمت الدراسة العديد من مقاييس التجنب الضريبي. فقد توصلت الدراسة إلى أن الملكية العائلية لها تأثير سلبي معنوي على معدلات الضريبة الفعلى، مما يعني وجود تأثير إيجابي معنوي على ممارسات التجنب الضريبي، أي أن الملكية العائلية تؤدي إلى تفاقم مستويات التجنب الضريبي أكثر منها فى الملكية غير العائلية، ويرجع ذلك إلى أنه على الرغم من أن التكلفة المحتملة لأنشطة التجنب الضريبي داخل الشركات العائلية هي العقوبة المحتملة المفروضة من خلال مصلحة الضرائب، ومن ثم الإضرار بسمعة الشركة، إلا أنه يبدو أن آثار ممارسات التجنب الضريبي على السمعة داخل الشركات العائلية تكون أقل من المنافع التي تحصل عليها الشركة نتيجة تلك الممارسات، وذلك نظرًا لأن الشركات

العائلية أقل اعتمادًا فى الحصول على رأس المال التي تحتاجه الشركة على الموردين من خارج العائلة، حيث أنها توفر رأس المال المطلوب من خلال أفراد العائلة، ولذلك، فمن المعقول أن نستنتج أن فوائد أنشطة التجنب الضريبي تكون أعلى من تكاليف السمعة التي تتعرض لها الشركة، مما يجعل الشركات العائلية أكثر حرصًا في الحصول على فوائد إضافية من خلال ممارسات التجنب الضريبي التي تحقق وفورات ضريبية على حساب المساهمين الآخرين. وفيما يتعلق بالتأثير المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، توضح نتائج الدراسة أن جودة المراجعة من خلال مكاتب المراجعة الأربع الكبرى تخفف من العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، أي أنه يمكن الإستنتاج أن ممارسات التجنب الضريبي يمكن بالفعل تخفيفها في الشركات التي لديها مراجعة خارجية عالية الجودة من خلال مكاتب المراجعة الأربع الكبرى، مما يشير إلى أن الشركات العائلية تتصرف بشكل أقل إنتهازية إذا تم مراجعتها بشكل جيد، وخاصة دور شركات المراجعة الكبرى في الكشف عن ممارسات التجنب الضريبي. كما أن النتائج تشير إلى أن مكاتب المراجعة الأربع الكبرى ليست مجرد كلمات رمزية، ولكنها تساهم في تقليل وتقييد ممارسات التجنب الضريبي العدواني.

على الجانب الآخر، فقد توصلت عدة دراسات;(Chen et al.(2010); Steijvers et al. (2014); Bauweraerts et al. (2020); Khelil, I., &Khlif, H. (2022)) إلي وجود علاقة سلبية ذات دلالة معنوية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

ففي السياق الأمريكي، فقد استهدفت دراسة Chen et al.(2010) إختبار العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 1003 شركة من الشركات الأمريكية، وذلك خلال الفترة (1996–2000). وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، مما يعني أن الشركات العائلية أقل عدوانية ضريبية من الشركات غير العائلية، ويرجع ذلك إلي أن الشركات العائلية تهتم بالتكاليف غير الضريبية والمتمثلة في الآثار السلبية على سمعة الشركة، والعقوبات المحتملة التي تفرضها مصلحة الضرائب، وأخطار التقاضي التي قد تتعرض لها الشركة، وتكاليف التنفيذ المتمثلة في الوقت والجهد والتكاليف المالية اللازمة لتنفيذ تلك الممارسات، وانخفاض سعر السهم المحتمل الذي يمكن أن ينشأ من قلق حملة أسهم الأقلية من سعي أفراد العائلة وراء الفوائد الضريبية الناتجة من الممارسات الضريبية العدوانية والمتمثلة فى خفض التكاليف الضريبية أكثر من إهتمامها بالتكاليف غير الضريبية، ويظهر ذلك أكثر في الشركات العائلية التي ترغب في زيادة رأسمالها بالملكية بدلًا من الإقتراض، مما يجعل الشركات العائلية على استعداد للتخلي عن الفوائد الضريبية الناتجة عن الممارسات الضريبية من أجل تجنب التكاليف غير الضريبية.

وفي السياق الأوروبي، فقد استهدفت دراسة Steijvers et al. (2014) دراسة العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 600 شركة فنلندية، وذلك خلال الفترة (2000–2005). وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. وأظهرت النتائج التي تم الإفصاح عنها أن هناك علاقة إيجابية بين الملكية العائلية ومعدل الضريبة الفعلي، مما يعني أن الشركات العائلية أقل استخدامًا لممارسات التجنب الضريبي من الشركات غير العائلية في الإطار الفنلندي. وأرجعت الدراسة ذلك إلى أن الشركات العائلية تتميز بالترابط في جميع أنحاء المنظمة مما يؤثر على طبيعة ومدي صراعات الوكالة داخل الشركة العائلية ومن المتوقع أن يؤثر ذلك على السلوك العدواني للإدارة، كما أن للشركات العائلية نقاط مرجعية غير اقتصادية تؤثر على اتخاذ قرارات ممارسات التجنب الضريبي بخلاف الخصائص الإقتصادية والتي تتمثل في الفوائد الناتجة عن الوفورات الضريبية، ومنها العقوبات المحتملة من السلطات الضريبية التي تضر بسمعة الشركة والثروة الإجتماعية والعاطفية وإدامة القيم العائلية من خلال الأعمال التي تلبي الإحتياجات العاطفية للأسرة والحفاظ على الشركة كونها إرث يجب المحافظة عليه للأجيال القادمة، حيث تتمتع الشركات العائلية بأفق الأستثمار طويل الأجل مما يؤكد على أنها ليس لديها أهداف مالية وفقط بل لديها مخاوف أكبر بكثير بشأن السمعة إذا ما انخرطت الشركة في ممارسات التجنب الضريبي العدواني.

وفي السياق الأسيوي فقد استهدفت دراسة Ghalerodkhani,M et al. (2018) بحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي وكذلك تأثير جودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 100 شركة إيرانية مدرجة في بورصة طهران، وذلك خلال الفترة (2011 –2015). وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي وأن جودة المراجعة زادت من التأثير السلبي لتلك العلاقة. وأكدت الدراسة على أن ذلك يرجع إلى أن الحكومة تسعي إلى الحصول على المزيد من الضرائب من الشركات التي تمارس التجنب الضريبي وحجز المزيد من الضرائب من هذه الشركات. وبالتالي فإن ممارسات التجنب الضريبي قد لا تكون الوسيلة الفعالة لخفض التكاليف الضريبية ويجب على الشركات التي تنوي خفض ضرائبها أن تبحث عن سياسات أخرى مثل التحفظ المحاسبي، إدارة الأرباح، الإحتياطي الضريبي، بالإضافة إلى ذلك، تُظهر مجموعات السوق ردود أفعال سلبية تجاه الشركات التي تمارس التجنب الضريبي، وهذه التصرفات تجلب السمعة السلبية للشركة. على الرغم من أن الشركات التي تدفع ضرائب مخفضة تشارك في أنشطة محفوفة بالمخاطر، إلا أن اللوائح الضريبية تحتوي على دراسات ضريبية لجميع المعاملات. كما تتسم اللوائح الضريبية بالشفافية في كثير من الحالات، مما يعطي الشركات القدرة على خفض مدفوعاتها

الضريبية الحالية دون التعرض لأخطار زيادة الضرائب في المستقبل الناتجة عن العقوبات التي تتعرض لها تلك الشركات بسبب ممارسات التجنب الضريبي.

ورجوعًا إلى السياق الأوروبي فقد بحثت دراسة Bauweraerts et al. (2020) العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 242 شركة عائلية بلجيكية، وذلك خلال الفترة (2012 –2014). وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي حيث أوضحت الدراسة أن الشركات العائلية القوية على اختلاف مقاييسها تظهر مستويات منخفضة من ممارسات التجنب الضريبي، مما يؤكد على وجود علاقة سلبية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. وأوضحت الدراسة أن سبب ذلك يرجع إلى أن الملكية العائلية القوية تزود العائلة بقدر أعظم من النفوذ في اتخاذ القرار، وبالتالي قدر أكبر من السيطرة للحفاظ على مصالح العائلة، وهو ما يعزز بروز نظرية الثروة الإجتماعية والعاطفية family's socioemotional wealth (SEW)، والتي توفر إطارًا لفهم السلوكيات الفريدة للشركات العائلية والتي غالبًا ما تعطي الأولوية للأهداف غير المالية، والمتمثلة فى القدرة على ممارسة السيطرة ونفوذ العائلة والحفاظ على الإرث عن الأداء المالي البحت. ويبدو أن المخاوف مثل الإضرار بالسمعة لها الأسبقية في صياغة القرارات الضريبية للشركات القوية المملوكة للعائلات، مما يجعلها أكثر ترددًا في اعتماد استراتيجيات ضريبية عدوانية. ويمكن توسيع هذه التفسيرات لتشمل نتيجة أخرى، تكشف أن الشركات العائلية التي لديها مدير مالي من داخل العائلة تظهر مستويات أقل من العدوانية الضريبية مقارنة بتلك التي لديها مدير مالي من خارج العائلة. في الواقع، وبالنظر إلى الدور المركزي للمدير المالي في تحديد الإستراتيجية الضريبية للشركة، فإن مشاركة العائلة في مناصب المدير المالي ستعزز قدرة العائلة على حماية الثروة الاجتماعية والعاطفية عند اتخاذ القرارات الضريبية، مما يقلل من ميل الشركة إلى اختيار السلوكيات الضريبية العدوانية. تظهر نتائج الدراسة أيضًا أن الشركات العائلية المؤسسة والمتمثلة فى الجيل الأول تتبع استراتيجيات ضريبية أكثر تشددًا مقارنةً بتلك الإستراتيجيات التي يمارسها الأجيال اللاحقة لتلك الشركات. حيث يكون الإرتباط العاطفي أقوى مع شركة المالكين المؤسسين من العائلة مما يجعل اعتبارات(SEW) بارزة بشكل خاص في عملية صنع القرار، على العكس من ذلك فإن هذه الروابط العاطفية تميل إلى الضعف عندما تنتقل الشركات إلى الأجيال اللاحقة، مما يجعل مالكي العائلة من الجيل التالي أكثر اهتمامًا بالعواقب المالية. مما يعني أن العوائد المالية المرتبطة بممارسات التجنب الضريبي العدواني سوف تفوق التهديدات التي تواجهها مثل الإضرار بالسمعة في وقت لاحق. أخيرًا، تظهر نتائجنا أن التداخل بين إسم العائلة وإسم الشركة يرتبط سلبًا بالعدوانية الضريبية. تفسير هذه النتائج هو أن الشركات ذات الأسماء العائلية تهتم بشدة بالحفاظ على صورة العائلة والثروة الاجتماعية والعاطفية(SEW)، مقارنة بالشركات غير العائلية. عندما

تحمل الشركة إسم العائلة، فإن أفراد العائلة يتعاطفون بشكل أقوى مع المنظمة، وبالتالي من المرجح أن ينظروا إلى الشركة على أنها امتداد لأنفسهم ونتيجة لذلك، فإنهم أقل ميلًا إلى إتباع استراتيجيات عدوانية ضريبية يمكن أن تُعيق صورة العائلة وسمعتها.

وفي نفس السياق الأسيوي، فقد استهدفت دراسة Ibrahim et al. (2021) بحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 138 شركة صناعية إندونيسية مدرجة في البورصة الإندونيسية، وذلك خلال الفترة (2017–2019). وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. حيث أوضحت الدراسة أن الملكية العائلية ترتبط إرتباطًا إيجابيًا بمعدل الضريبة الفعلي (ETR)، مما يعني ضمنيًا أن الشركات العائلية الصناعية أقل ممارسة للتجنب الضريبي من نظيراتها من الشركات غير العائلية. ويرجع ذلك إلى أن الشركات العائلية تميل إلى الحفاظ على الإسم الجيد للشركة، والحفاظ على سمعة الشركة من أجل بقاء الشركة في المستقبل. ومن ناحية أخرى،لا تدعم هذه الدراسة نظرية الوكالة التي تنص على أن أغلبية المساهمين باعتبارهم الطرف المسيطر على الشركة لديهم الفرصة لتعظيم مصالحهم، وأن الأغلبية المسيطرة لا تهتم بمصالح الأقلية غير المسيطرة وتميل إلى التضحية بمصالحهم. وحيث أن نتائج البحث مرتبطة بالظروف الحالية، فإنها تبين أن الحكومة قامت بالإشراف وتنظيم ضرائب الدخل المتعلقة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة والذي يتطلب من دافعي الضرائب تنظيم وتقديم المستندات والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وبالتالي، هناك فرص قليلة للغاية أمام دافعي الضرائب، وخاصة الشركات ذات الملكية العائلية من الإنخاط في ممارسات التجنب الضريبي العدواني.

وفى السياق العربي الإفريقي فقد استهدفت دراسة الركاييي.(2022) العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 136 شركة مصرية مدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية، وذلك خلال الفترة (2016–2020). وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، ولقد أيد التحليل الإضافي النتائج التي توصلت إليها الدراسة من خلال التحليل الأساسي، وذلك بعد إضافة المتغيرات الرقابية، كما إتفق تحليل الحساسية مع التحليل الأساسي والإضافي علي نفس تلك النتائج. وأرجعت الدراسة ذلك إلى أن أصحاب الشركات العائلية أكثر قلقا بشأن العقوبات التى قد تفرض على الشركة وإنخفاض سعر السهم الذى من الممكن أن تسببه ممارسات التجنب الضريبى، وعلى ذلك يقل الصراع بين سلوك المديرين والملاك، كما أن الشركات ذات الملكية العائلية أكثر استعدادا للتخلى عن المزايا الضريبية لتجنب تكاليف الوكالة غير الضريبية الناتجة عن إحتمالية إنخفاض أسعار الأسهم. بالإضافة إلى أن الشركات العائلية تتخذ قرارات ليست دائما إقتصادية الأثر بشكل كبير فى الأجل القصير وإنما تنظر أكثر للإستثمار طويل الأجل وتتصرف بشكل

مختلف عن الشركات غير العائلية وذلك حفاظًا على إسم وتاريخ وموقف العائلة وتتجنب أن تتورط الشركة فى أنشطة ممارسات التجنب الضريبى خاصة غير القانونية منها.

كما تناولت دراسة(2022) Khelil,I.,&Khlif, H بحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي وذلك من خلال مراجعة الدراسات التجريبية التي تناولت الإرتباط بين الشركات العائلية والتجنب الضريبي حيث أشارت الدراسة إلى أن معظم الدراسات التجريبية تم إجراؤها في ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية وتايوان ودول القانون المدني الأوروبية الأخرى، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك منظورين لبحث تلك العلاقة، وهما منظور نظرية الوكالة ومنظور المسئولية الاجتماعية وسمعة الشركة. فوفقًا لمنظور نظرية الوكالة، قد يؤدي التجنب الضريبي إلى تفاقم تضارب المصالح بين مالكي العائلات وأصحاب أسهم الأقلية لأنه يخلق الفرصة للمديرين الممثلين للعائلة للقيام بسلوك التجنب الضريبي الإنتهازي. حيث يقوم المديرون بمصادرة حقوق الأقلية وتقديم مزايا خاصة لأصحاب العائلة بهدف الحفاظ على مناصبهم في هيكل القيادة العليا، وفي ظل هذا المنظور من المتوقع أن ترتبط الملكية العائلية إرتباطًا إيجابيًا مع ممارسات التجنب الضريبي. من ناحية أخري، فوفقًا لمنظور المسئولية الاجتماعية وسمعة الشركة، يتم اتخاذ القرارات في الشركات العائلية ليس فقط من أجل الأهداف الإقتصادية ولكن أيضاً لتحقيق أهداف غير إقتصادية مثل سيطرة العائلة وزيادة نفوذها في المجتمع واندماج أفرادها في الشركة والروابط الاجتماعية الملزمة وتأمين سمعة الأسرة ومكانتها في المجتمع، لذلك وبإعتبار التجنب الضريبي نشاط محفوف بالمخاطر قد يولد تدفقات نقدية إيجابية من خلال تقليل مدفوعات الضرائب إلا أنه قد يتسبب تجنب الضرائب أيضًا في فرض عقوبات مالية في المستقبل ودعاوى قضائية إذا اكتشفت السلطات الضريبية ممارسات ضريبية لا تتفق مع القانون. وبناءً على ذلك سيهتم مالكو العائلة أكثر بتكاليف السمعة والعقوبات لأنهم يعتبرون أن شركتهم إرث ينتقل إلى أحفاد عائلاتهم لذلك يفضل أصحاب العائلة الحفاظ على سمعة الشركة وتعظيم قيمتها عن الوفورات الضريبية، وبعبارة أخرى فإن الخوف من فقدان سمعة الشركة في المجتمع سيشجع الشركات العائلية على الإمتثال للقواعد الضريبية وتجنب أنشطة إدارة الضرائب العدوانية، وفي ظل هذا المنظور من المتوقع أن ترتبط الملكية العائلية إرتباطًا سلبيًا بممارسات التجنب الضريبي.

ومن ناحية أخري، فقد توصلت بعض الدراسات (Subagiastra et al. (2016); Maharani et al. (2019)) إلى عدم وجود تأثير معنوي للملكية العائلية علي ممارسات التجنب الضريبي.

فقد استهدفت دراسة Subagiastra et al. (2016) بحث العلاقة بين الملكية العائلية وجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي، من خلال التركيز على عينة من 120 شركة من شركات التصنيع المدرجة في بورصة إندونيسيا، وذلك خلال الفترة (2011 –2014). وتوصلت الدراسة إلى أن الملكية

العائلية ليس لها تأثير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي. وأكدت الدراسة إلى أن ذلك قد يرجع إلى إلتزام إندونيسيا بنظام التقييم الذاتي حيث يقوم دافعوا الضرائب بإحتساب ضرائبهم والإفصاح عنها ودفعها وذلك من خلال تدابير غاية في السهولة من شأنها الحد من ممارسات التجنب الضريبي، وعلى الجانب الآخر، توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة والتى تعد بديلًا لحوكمة الشركات ليس لها تأثير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي. وتعني هذه النتيجة أن الشركات التي يتم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة big4 من المرجح أن تحظي بثقة السلطات الضريبية بإعتبارها تتمتع بنزاهة عمل عالية من خلال التنفيذ الدائم للوائح والقوانين ومعايير الجودة، ومع ذلك، فإذا تمكنت شركة من تحقيق ربحية ورفاهية أكثر وأفضل فمن الممكن أن ترتكب تلك المكاتب التى تتمتع بسمعة جيدة أعمال إحتيالية من شأنها تعظيم أرباحها مثلما حدث في قضية إنرون عام 2004. مما يؤكد على أن جودة المراجعة ليس لها تأثير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي.

ومن ناحية اخري، فقد استهدفت دراسة(2019) .Maharani et al بحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك على عينة من 143 شركة من الشركات الإندونيسية غير مدرجة في البورصة، وذلك خلال الفترة (2015 –2017). وتوصلت الدراسة إلى أن الملكية العائلية لها تأثير سلبي ضئيل ولكن غير معنوي على معدل الضريبة الفعلى، مما يعني أنه الملكية العائلية ليس لها تأثير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي،. وأكدت الدراسة إلى أن ذلك قد يرجع إلى أن مساهمو العائلة يولون إهتمامًا أكبر بتطلعات المستثمرين على حساب العائلة، بالإضافة إلى ذلك، تهتم الشركات العائلية بالمحافظة على استمرارية الشركة وسمعتها مما يجعلها أكثر التزامًا بالمدفوعات الضريبية.

ويتضح مما سبق، أن بعض الدراسات أكدت على وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، بينما يري البعض الأخر أن العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي هي علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية، فى حين يري البعض الأخر عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. ونتيجة لتضارب نتائج الدراسات السابقة بشأن إتجاه تلك العلاقة مما يصعب معه تبني إتجاهًا معينًا للعلاقة، وعليه فلن يتبني الباحث اتجاهاً معيناً للعلاقة محل الدراسة وبالتالي يمكن اشتقاق فرضية البحث على النحو التالي:

H1: تؤثر الملكية العائلية معنويًا على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

أما فيما يتعلق بتحليل واستقراء الدراسات السابقة التي تناولت الدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

فقد تناولت عدة دراسات سابقة الدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وقد توصلت تلك الدراسات لنتائج متباينة، حيث توصلت بعض الدراسات (Maharani et al.,2019; Yopie et al.,2022) إلي عدم وجود أي تأثير معنوي للدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

حيث استهدف دراسة Maharani et al.(2019) بحث العلاقة بين جودة المراجعة والملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي وكذلك التأثير الوسيط لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك على عينة من 143 شركة إندونيسية غير مدرجة في البورصة وذلك خلال الفترة (2015 –2017). وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة لها تأثير إيجابي كبير على معدل الضريبة الفعلى (ETR)، مما يعني أنه كلما زادت جودة المراجعة زاد معدل الضريبة الفعلي وانخفضت ممارسات التجنب الضريبي، أي أن العلاقة سلبية بين جودة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي. وأكدت الدراسة إلى أن ذلك يرجع إلى أن جودة المراجعة تعد أحد العوامل المهمة في زيادة الشفافية وضمان الإمتثال في التقارية المالية التي تقدمها الإدارة، وكذلك تعد جودة المراجعة أحد مكونات حوكمة الشركات، والوجود الجيد لحوكمة الشركات يقلل من ممارسات التجنب الضريبي، ويقلل من تضارب المصالح في نظرية الوكالة بين الإدارة والمساهمين. وتوصلت الدراسة أيضًا إلى أن الملكية العائلية لها تأثير سلبي ضئيل ولكن غير معنوي على معدل الضريبة الفعلى، مما يعني أنه الملكية العائلية ليس لها تأثير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي. وأكدت الدراسة إلى أن ذلك قد يرجع إلى أن مساهمو العائلة يولون إهتمامًا أكبر بتطلعات المستثمرين على حساب العائلة، بالإضافة إلى ذلك تهتم الشركات العائلية بالمحافظة على استمرارية الشركة وسمعتها مما يجعلها أكثر إلتزامًا بالمدفوعات الضريبية. كما بحثت الدراسة وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة كمتغير معدل على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وأظهرت النتائج عدم وجود أي تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. وأرجعت الدراسة السبب في ذلك إلى عدم وجود علاقة أصلًا وفقا لنتائج الدراسة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، لذا لا يمكن لجودة المراجعة أن تخفف من تلك العلاقة، كما أكدت الدراسة إلى أنه قد يرجع إلى ضعف التطبيق الجيد لحوكمة الشركات في إندونيسيا.

وفي نفس السياق، فقد استهدفت دراسة Afrilia, S. (2021) بحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وكذلك الدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 71 شركة من شركات التصنيع الإندونيسية المدرجة في بورصة إندونيسيا، وذلك خلال الفترة (2017–2019). وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، ويرجع ذلك إلي أن إرتفاع نسبة الملكية العائلية

في الشركة يجعل مساهمو العائلة بإعتبارهم مساهمي الأغلبية يستغلون سلطتهم فى تشجيع المديرين علي إتخاذ القرارات والسياسات التي من شأنها تحسين الأداء المالي للشركة، والذي ينعكس بدوره على حجم أرباح الشركة، الأمر الذي يؤدي بالمديرين إلي استخدام ممارسات التجنب الضريبي لتخفيف العبء الضريبي على الشركة، ومن ثم زيادة أرباحها، وذلك بدعم من نظرية الوكالة بين مساهمي الأغلبية المسيطرة ومساهمي الأقلية. كما توصلت الدراسة إلي أن جودة المراجعة ليس لها تأثير معنوي على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلي أن مكاتب المراجعة التي تنتمي إلي المكاتب الأربع الكبري أو التي لا تنتمي إلي المكاتب الأربع الكبري عند قيامهم بعملية المراجعة يركزون على إرشادات معايير الجودة التي وضعتها جمعية المحاسبين القانونيين الأندلسيين(IAPI)، مما يجعلهم يلعبون دورًا أقل في إضعاف العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وكذلك يرجع إلي أن ممارسات التجنب الضريبي لا تخالف القانون الضريبي ولكن تستغل الثغرات الموجودة فيه مما يجعل من الصعب إكتشاف تلك الممارسات.

كما بحثت دراسة Yopie,S.,& Elivia, E (2022) العلاقة بين الملكية العائلية وجودة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي، وكذلك التأثير الوسيط لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 158 شركة غير مالية مقيدة في بورصة إندونيسيا، وذلك خلال الفترة (2015–2019). واعتمدت هذه الدراسة على قياس التجنب الضريبي باستخدام معدل الضريبة الفعلى(ETR) ومعدل الضريبة الفعلى النقدي(CTER) والفروق الدفترية الضريبية (BTD). وتوصلت الدراسة إلى أنه مع استخدام معدل الضريبة الفعلي (ETR) ومعدل الضريبة الفعلى النقدي(CTER) تبين أن جودة المراجعة ليس لها تأثير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي، وأكدت الدراسة على أن ذلك ممكن أن يرجع إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى يعلمون أنهم سيعانون من عواقب وخيمة في حالة إكتشاف السلطات الضريبية للإحتيال، وسوف تتضرر سمعتهم وسيفقدون ثقة الجمهور بسبب سلوك التجنب الضريبي المكشوف، بينما أظهرت نتائج الدراسة أيضًا أنه مع استخدام الفروق الدفترية الضريبية كمقياس للتجنب الضريبي تبين وجود تأثير إيجابي لجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي، وتظهر هذه النتيجة أن الشركات التي يتم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الأربع الكبري تميل إلى الوقوع في ممارسات التجنب الضريبي أكثر من غيرها لما لها من خبرات عالية في مجال الإستشارات الضريبية، وظهر هذا واضحًا بعد قضية Enrron حيث أضرت هذه القضية بسمع CPA Arthur Anderson وبالتالي فإن مصداقية التقارير المالية الخارجية تشكل أحد أهم الإعتبارات الكبيرة من قبل مستخدمي المعلومات المالية الخارجية، كما توصلت الدراسة إلى أن الملكية العائلية تؤثر بشكل سلبي على معدل الضريبة الفعلى، مما يعني أن الملكية العائلية تؤثر بشكل إيجابي على ممارسات التجنب

الضريبي، مما يعني أن الشركات العائلية تنخرط في ممارسات التجنب الضريبي أكثر من الشركات غير العائلية ويرجع ذلك إلى أن مالكو الشركات العائلية يستغلون سلطتهم باعتبارهم المساهم الأكبر وبما يتمتعون به من قوة وسلطة في إتخاذ القرارات للحصول على فوائد لعائلاتهم الممتدة على حساب حقوق المساهمين الأقلية، الأمر الذي يجعلها تمارس التجنب الضريبي بشكل أكبر من الشركات غير العائلية، وتستخدم فى سبيل ذلك كافة وسائل التجنب الضريبي من أجل الحصول على أكبر قدر من المزايا الضريبية. كما أظهرت نتائج الدراسة أنه مع استخدام الفروق الدفترية الضريبية(BTD) كمقياس للتجنب الضريبي، فإن الملكية العائلية ليس لها تأثير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي. كما توصلت الدراسة إلي عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة كمتغير معدل على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وأرجعت الدراسة ذلك الى أنه وعلى الرغم من أن جودة المراجعة تعد أحد أهم المؤشرات في حوكمة الشركات التي يمكن أن تخفف من تضارب المصالح بين أصحاب المصلحة في الشركة ولكن مع ضعف تنفيذ حوكمة الشركات في إندونيسيا أدي ذلك إلى عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

وفي نفس السياق، استهدفت دراسة Itan et al. (2022) بحث تأثير كل من الملكية العائلية وجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي، وكذلك الدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 245 شركة إندونيسية مدرجة فى بورصة إندونيسيا، وذلك خلال الفترة (2017–2021). وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. وأكدت الدراسة على أن ذلك يرجع إلي أن الشركات العائلية تستغل نفوذها كأكبر مساهم فى الشركة لزيادة الأرباح التي يرغبون فى تحقيقها، مما يزيد من إحتمالية إنخراطها فى ممارسات التجنب الضريبي. كما توصلت الدراسة إلي أن جودة المراجعة لها تأثير إيجابي على ممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلي أن مكاتب المراجعة التي تنتمي إلي المكاتب الأربع الكبري أكثر فعالية في القيام بممارسات التجنب الضريبي من مكاتب المراجعة التي لا تنتمي إلى المكاتب الأربع الكبري، لما تتمتع به تلك المكاتب من المعرفة والوعي الكامل والخبرة العالية بكافة ممارسات التجنب الضريبي. ومن ناحية أخري توصلت الدراسة إلي عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلي ضعف تطبيق حوكمة الشركات فى إندونيسيا.

ومن ناحية أخري، توصلت بعض الدراسات (Gaaya et al.,2017; Qawqzeh, H. K., 2023) إلى أن جودة المراجعة تخفف من دوافع الشركات العائلية للإنخراط في ممارسات التجنب الضريبي.

حيث استهدفت دراسة Gaaya et al. (2017) بحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وكذلك بحث التأثير المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. وذلك بالتطبيق على عينة من 55 شركة تونسية مدرجة في البورصة التونسية، وذلك خلال الفترة (2008 –2013). وقد توصلت الدراسة إلى إرتباط الملكية العائلية بشكل إيجابي بممارسات التجنب الضريبي على الشركات، وأرجعت الدراسة ذلك إلى أن مصالح المساهمين في بلدان القانون المدني والتي من بينهم تونس محمية بشكل ضعيف مما يزيد من إحتمالية مصادرة حقوق الأقلية، ويجعل لدي الشركات العائلية الحافز لإستخدام ممارسات التجنب الضريبي بهدف الحصول على الوفورات الضريبية لتحقيق مزيد من المكاسب على حساب مساهمي الأقلية، ويتضح أن هذه المكاسب تفوق التكاليف التي تتكبدها الشركات التي تشارك في مثل هذه الأنشطة المحفوفة بالمخاطر، بالإضافة إلى المكاسب المحتملة الناتجة عن مثل هذه الأنشطة العدوانية يحتفظ مالكو العائلة عمومًا بمناصب مسيطرة على مجلس الإدارة، وقد يستخدموا تلك الممارسات لإخفاء الخسائر وتضليل مستثمري الأقلية. كما تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن الشركات العائلية التونسية المدرجة قد تتجاهل التكاليف المحتملة من قبل السلطات الضريبية بسبب النظام التونسي الضعيف الذي لا يعمل بالقدر الكافي للحد من المواقف الضريبية العدوانية. وقد قامت الدراسة بإضافة متغيرًا وهميًا لفحص تأثير ثورة 2011 التونسية على ممارسات التجنب الضريبي، ووجدت الدراسة أن المعامل لهذا المتغير إيجابي ومعنوي فقط لمقياس التجنب الضريبي، وتشير هذه النتيجة إلى أن ممارسات التجنب الضريبي تنخفض في فترة ما بعد الثورة مقارنة بفترة ما قبل الثورة، ويرجع ذلك إلى أن فترة ما بعد ثورة 2011 كانت هناك عدة إجراءات لمكافحة الفساد والأفعال غير القانونية والسلوك غير الأخلاقي من قبل الحكومات المتعاقبة والعديد من المنظمات غير الحكومية. حيث كان لهذا الحدث السياسي مواقف متعددة ضد التجاوزات التجارية من قبل المجتمع المدني كما زاد ضغط الحكومات والمنظمات غير الحكومية ضد الفساد والسلوك غير الأخلاقي، كما أظهرت النتائج أن جودة المراجعة لها تأثير معنوي على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، حيث أكدت الدراسة على أن جودة المراجعة الجيدة تخفف من دوافع الشركات العائلية للإنخراط في ممارسات التجنب الضريبي، وأوضحت الدراسة أنه وفقًا لمنظور نظرية الوكالة فإن جودة المراجعة الخارجية مهمة في الحد من تضارب المصالح بين المديرين والمساهمين، وأن جودة المراجعة هي أحد خصائص حوكمة الشركات التي تتحكم في تصرفات المديرين وتمنع الغش والتلاعب والأنشطة الإحتيالية، كما يقدم المراجعون الخارجيون ما إذا كان عملاؤهم يتبعون مواقف ضريبية عدوانية قد تقع في المنطقة الرمادية ويمكن إكتشافها من قبل مصلحة الضرائب وذلك حفاظًا على سمعتهم.

وفي نفس السياق، فقد استهدفت دراسة Ghalerodkhani,M et al. (2018) بحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي وكذلك تأثير جودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 100 شركة إيرانية مدرجة في بورصة طهران، وذلك خلال الفترة (2011 –2015). وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وأن جودة المراجعة لها تأثير معنوي على العلاقة بين الملكية العلئلية وممارسات التجنب الضريبي، حيث زادت جودة المراجعة من التأثير السلبي لتلك العلاقة. وأكدت الدراسة على أن ذلك يرجع إلى أن الحكومة تسعي إلى الحصول على المزيد من الضرائب من الشركات التي تمارس التجنب الضريبي وحجز المزيد من الضرائب من هذه الشركات. وبالتالي فإن ممارسات التجنب الضريبي قد لا تكون الوسيلة الفعالة لخفض التكاليف الضريبية ويجب على الشركات التي تنوي خفض ضرائبها أن تبحث عن سياسات أخرى مثل التحفظ المحاسبي، إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ذلك، تُظهر مجموعات السوق ردود أفعال سلبية تجاه الشركات التي تمارس التجنب الضريبي، وهذه التصرفات تجلب السمعة السلبية للشركة. على الرغم من أن الشركات التي تدفع ضرائب مخفضة تشارك في أنشطة محفوفة بالمخاطر، إلا أن اللوائح الضريبية تحتوي على دراسات ضريبية لجميع المعاملات. كما تتسم اللوائح الضريبية بالشفافية في كثير من الحالات، مما يعطي الشركات القدرة على خفض مدفوعاتها الضريبية الحالية دون التعرض لأخطار زيادة الضرائب في المستقبل الناتجة عن العقوبات التي تتعرض لها تلك الشركات بسبب ممارسات التجنب الضريبي، كما أن جودة المراجعة الجيدة والتي هي أحد أهم خصائص حوكمة الشركات التي تتحكم في تصرفات المديرين وتمنع الغش والتلاعب والأنشطة الإحتيالية، تعمل على زيادة التأثير السلبي للعلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

كما بحثت دراسة Qawqzeh, H. K. (2023) العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي والتأثير المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 94 شركة أردنية غير مالية في قطاعي الخدمات والصناعة المدرجة في بورصة عمان، وذلك خلال الفترة (2009–2020). وقد توصلت الدراسة إلى أن الملكية العائلية لها تأثير سلبي على معدلات الضريبة الفعلى، مما يعني وجود تأثير إيجابي للملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي، مما يعني أن الملكية التي يحتفظ بها أفراد العائلة تؤدي إلى تفاقم مستويات التجنب الضريبي، وأكدت الدراسة على أن ذلك يرجع إلى أنه على الرغم من أن التكلفة المحتملة والوحيدة لأنشطة التجنب الضريبي داخل الشركات العائلية هي العقوبة المحتملة المفروضة من خلال مصلحة الضرائب فيبدو أن آثار التجنب الضريبي على السمعة تكون أقل داخل الشركات العائلية، وذلك نظرًا لأنها أقل اعتمادا على الموردين الآخرين لرأس المال، حيث أنها توفر رأس المال المطلوب من خلال أفراد العائلة،

ولذلك فمن المعقول أن نستنتج أن فوائد أنشطة التجنب الضريبي تكون أعلى من تكاليف السمعة التي تتعرض لها الشركة، مما يجعل الشركات العائلية أكثر حرصًا في الحصول على فوائد إضافية من خلال ممارسات التجنب الضريبي التي تحقق وفورات ضريبية على حساب المساهمين الاخرين. وفيما يتعلق بالتأثير المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، فقد أكدت نتائج الدراسة على أن جودة المراجعة من خلال مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى تخفف من العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، أي أنه يمكن الإستنتاج أن ممارسات التجنب الضريبي يمكن بالفعل تخفيفها في الشركات العائلية التي لديها مراجعة خارجية عالية الجودة من خلال مكاتب المراجعة الكبرى، مما يشير إلى أن الشركات العائلية تتصرف بشكل أقل انتهازية إذا تم مراجعتها بشكل جيد، وذلك يرجع إلى الدور الكبير التي تقوم به مكاتب المراجعة الكبرى في الكشف عن ممارسات التجنب الضريبي. كما أن النتائج تشير إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى ليست مجرد كلمات رمزية، ولكنها تساهم في تقليل وتقييد ممارسات التجنب الضريبي العدواني.

ومن ناحية أخري، فقد استهدفت دراسة Nassar et al.(2024) دراسة العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وكذلك التأثير المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 67 شركة صناعية وخدمية من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وذلك خلال الفترة (2012–2021). وقد توصلت الدراسة إلي أن الملكية العائلية ليس لها تأثير معنوى على ممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلى أن الشركات العائلية أكثر إهتمامًا بالأهداف غير المالية والمتمثلة في سمعة العائلة عن الأهداف المالية المتمثلة فى الوفورات الضريبية التي تحصل عليها من قيامها بممارسات التجنب الضريبي، الأمر الذي يجعلها أكثر إبتعادًا عن أي قرارات محفوفة بالمخاطر من شأنها تشويه سمعة العائلة. كما توصلت الدراسة أيضًا إلي أن جودة المراجعة الجيدة تؤثر سلبًا على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك عند إستخدام الفروق الدفترية الضريبية كمقياس لممارسات التجنب الضريبي، مما يعني أن جودة المراجعة الجيدة تخفف من ميل الشركات العائلية من الإنخراط في ممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلى أن مكاتب المراجعة الأربع الكبري ذات جودة عالية وذلك بسبب خبرتهم ووعيهم وتركيزهم على تجنب أي تصرفات محفوفة بالمخاطر والتي من شأنها أن تؤدي إلي التأثير السلبي على سمعتهم أو قد يعرضهم إلي أخطار التقاضي.

بينما بحثت دراسة Kurniawati et al. (2024) العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، والدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من 315 شركة من شركات التصنيع الإندونيسية المدرجة فى بورصة إندونيسيا،

وذلك خلال الفترة (2015–2019). وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلي أن الشركات العائلية تسعي إلي تطبيق إستراتيجيات تهدف إلي تخفيض ضرائب الشركة بهدف تعزيز الوفورات الضريبية التي تؤدي إلي زيادة أرباح الشركة وخاصة أرباح مساهمي العائلة على حساب مساهمي الأقلية. كما توصلت الدراسة إلي أن جودة المراجعة تخفف من حدة العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلي أن مكاتب المراجعة التي تنتمي إلي المكاتب الأربع الكبري يظهرون ميلًا أقل للمشاركة فى الإستراتيجيات التي تهدف إلي استخدام ممارسات التجنب الضريبي عن غيرهم من مكاتب المراجعة التي لا تنتمي إلي مكاتب المراجعة الكبري، وذلك بسبب التداعيات السلبية المحتملة التي قد يواجهونها فى حال رصد السلطات الضريبية لمثل هذه الممارسات، بالإضافة إلي أن المكاتب الكبري حريصون كل الحرص على الحفاظ على سمعتهم، ويساهم وجود جودة مراجعة عالية فى الحد من ممارسات التجنب الضريبي، مما يؤكد علي أن الحوكمة الفعالة للشركات وخاصة من خلال تحسين جودة المراجعة، تحد من الممارسات الإنتهازية، مثل الإستيلاء على الأرباح.

وفي نفس السياق، استهدفت دراسة Kartadjumena et al. (2024) بحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي والتأثير الوسيط لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك على عينة من 47 شركة من شركات التعدين المدرجة في بورصة إندونيسيا، وذلك خلال الفترة (2018–2022). وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلي إساءة استخدام السلطة والتأثير المهيمن على سياسة الشركة من قبل مالكي الأسهم المسيطرين وذوي النفوذ فى العائلة الذين يعطون الأولوية لمصالحهم الخاصة علي حساب مصالح المساهمين غير المسيطرين، ومن ثم تظهر مشاكل الوكالة بين المساهمين المسيطرين والمستثمرين الأقلية. كما توصلت الدراسة إلي أن جودة المراجعة تؤثر معنويًا على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، مما يعني أن جودة المراجعة من خلال استخدام مكاتب المراجعة التي تنتمي إلي مكاتب المراجعة الأربع الكبري تخفف من التأثير الإيجابي الكبير للملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي، و يرجع ذلك إلي أن المراجعة عالية الجودة من خلال مكاتب المراجعة الأربع الكبري هي جزء من نظام حوكمة قوي، وآلية لمراقبة الإدارة والسماح بمعاقبة الأنشطة المخالفة، لا سيما تلك التي تنطوي إلي ممارسات تجنب ضريبي عدواني.

كما استهدفت أيضًا دراسة Nurdiana et al. (2025) بحث العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، والتأثير المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك على عينة من 26 شركة من الشركات الإندونيسية المدرجة فى بورصة إندونيسيا، خلال

الفترة (2019-2023). وقد توصلت الدراسة إلي عدم وجود تأثير معنوي للملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلى أنه من غير المرجح أن تنجذب الشركات العائلية إلي الأرباح قصيرة الأجل من خلال ممارسات التجنب الضريبي، والتي من شأنها أن تضر بموقف الشركة وتعرضها لمخاطر عالية والتي منها المراجعة والفحص الشامل من قبل مسئولي مصلحة الضرائب، والإضرار بصورة الشركة وسمعتها، مما يجعل الشركات العائلية أكثر اهتمامًا بالثروة العائلية غير المالية عن الوفورات المالية التي سوف يحصلون عليها من خلال القيام بممارسات التجنب الضريبي. كما توصلت الدراسة أيضًا إلي أن جودة المراجعة لها تأثير معنوي على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، حيث تعمل الجودة العالية للمراجعة من خلال مكاتب المراجعة التي تنتمي إلي مكاتب المراجعة الأربع الكبري على تعزيز التأثير السلبي للملكية العائلية علي ممارسات التجنب الضريبي، أو تخفيف حدة التأثير الإيجابي للملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ذلك إلي إلتزام تلك المكاتب بمعايير الجودة المعلنة عند إجراء عملية المراجعة، كما أنها أقل انخراطًا فى السلوكيات غير الأخلاقية بسبب ممارسات حوكمة الشركات القوية التي تشرف على أعمالها، كما تستطيع تلك المكاتب بما تملكه من خبرات كبيرة فى مجال المراجعة من اكتشاف الإحتيال والتلاعب المتعمد فى الدفاتر بغرض القيام بممارسات التجنب الضريبي العدواني، وهذا يعني أن جودة المراجعة إما أنها تعمل جنبًا إلى جنب مع الملكية العائلية فى تعزيز التأثير السلبي إذا توافقت مصالح العائلة مع عدم الإنخراط فى ممارسات التجنب الضريبي وتعظيم مصلحة الشركة طويلة الأجل عن الأرباح قصيرة الأجل، أو أن جودة المراجعة تعزز الرقابة والإمتثال وتخفيف حدة التأثير الإيجابي للملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي إذا تضاربت المصالح وفضلت العائلة زيادة الأرباح والسيطرة على الأعمال.

ويتضح مما سبق إمكانية وجود تأثير معدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي

H2: تؤثر جودة المراجعة معنويًا على العلاقة بين الملكية العائلية ممارسات التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

11- منهجية البحث

تعتمد منهجية البحث على القيام بدراسة تطبيقية تستهدف فى المقام الأول اختبار فروض البحث في البيئة المصرية وإيجاد دليل عملي على العلاقات محل الدراسة، وذلك من خلال اختبار مدي تأثير الملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي للشركات في البيئة المصرية، وكذلك اختبار مدي وجود تأثير معدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبيى، كما تستهدف الدراسة

اختبار ذلك التأثير في ظل وجود مجموعة من المتغيرات الرقابية والمتمثلة في؛ الرفع المالي (lev)، ومعدل العائد على الاصول (ROA).

11-1 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، خلال الفترة من 2016 وحتى 2023. وسوف يتم اختيار عينة حكمية من هذا المجتمع مع استبعاد المؤسسات المالية وذلك لخضوعها لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس خاصة بها، وذلك بالإضافة إلى خضوعها لرقابة مرتفعة لضمان جودة تقاريرها المالية وذلك لاختلاف طبيعة نشاطها عن الشركات غير المالية، وكذلك استبعاد الشركات المقيدة في البورصة ولكنها تعد قوائمها المالية بعملة أجنبية، وأيضًا بعد استبعاد الشركات التي يتعذر الحصول على بياناتها المالية. كما روعي عند اختيار فترة الدراسة أن تبدأ من 2016 وذلك بعد تطبيق هذه الشركات لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة فى عام 2015 وفق مدخل تبنى معايير التقارير المالية الدولية IFRS والتي تم تطبيقها اعتبارًا من 2016/1/1 وذلك لأنها تمثل مجموعة من المعايير عالية الجودة يتم تطبيقها بهدف زيادة شفافية وملاءمة ونفعية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية لأغراض التقييم، وزيادة القدرة التفسيرية للمحتوى المعلوماتى للأرقام المحاسبية، وزيادة القابلية للمقارنة فى المعلومات المالية، وذلك بهدف توفير معلومات مفيدة فى إتخاذ القرارات لمختلف أصحاب المصالح، فضلًا عن تمكينهم من تقييم كفاءة وفعالية قرارات الإدارة بشأن إستخدام الموارد المتاحة للشركة.

والجدول رقم (1) التالي يوضح عدد الشركات المقيدة فى البورصة المصرية خلال الفترة (2016-2023).

جدول (1)

العام	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
العدد	222	222	220	224	215	218	218	217

المصدر: التقرير السنوي للبنك المركزي

وسوف يقوم الباحث بإختيار عينة تحكمية من هذه الشركات روعي فى إختيارها عدة شروط أهمها: أن تكون القوائم المالية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتقارير السنوية متوفرة خلال فترة الدراسة، لذا تم إستبعاد مشاهدات الشركات التي خرجت من التسجيل في بورصة الأوراق المالية، وكذلك مشاهدات الشركات التي لم يتمكن الباحث من الحصول على القوائم المالية لها، وكذلك الشركات التي تعد قوائمها المالية بعملة أجنبية.

ومن أجل تحديد حجم العينة فقد إعتمد الباحث علي نموذج Thompson لتحديد حجم العينة لمجتمع معلوم، وذلك قياسًا علي (زكي، 2018؛ عمرو، 2022؛ مصطفي، 2024)، وذلك وفقا للمعادلة التالية:

$$n = \frac{N * P(1-P)}{P(1-P) + (\frac{d^2 * (N-1)}{Z^2})}$$

حيث: تمثل n: حجم العينة المقدر، وN: حجم المجتمع، وهو عدد الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال سنة محددة في الدراسة، وd: نسبة الخطأ المسموح به في التقدير ويساوي 5%، وZ: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوي الثقة 95% وتساوي 1.96، وP: نسبة وجود الظاهرة محل البحث وتعادل 0.5. وقد تم تطبيق المعادلة السابقة علي السنة المالية المنتهية في عام 2019 بإعتبارها أكثر فترات الدراسة من حيث عدد الشركات (224) شركة، وقد بلغ حجم العينة المقدر[1] بواسطة المعادلة السابقة (1128) مشاهدة.

وقد بلغت عدد شركات العينة محل الدراسة 141 شركة، بحجم مشاهدات (1128) مشاهدة، وتم استبعاد (38) مشاهدة وذلك بسبب تعذر الحصول على بيانات القوائم المالية لهذه المشاهدات، ويرجع السبب فى ذلك إما لكون القيد الأولى للشركة فى البورصة خلال سنوات الدراسة، أو تم شطب الشركة نهائيًا من البورصة خلال سنوات الدراسة، ليصبح عدد المشاهدات الفعلية (1090) مشاهدة، حيث يتبع الباحث مدخل Firm–Year–Observation قياسًا على (Krause et al.,2017).

والجدول رقم (2) التالي يوضح إحصائيات البواقى المعيارية قبل حزف القيم الشاذة Residuals Statistics

جدول (2)

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	-0.528	0.353	0.1362	0.051	1090.0
Residual	-12.0879	2.0558	0.0	0.411	1090.0
Std. Predicted Value	-13.0345	4.2532	0.0	1.0	1090.0
Std. Residual	-29.408	5.0014	0.0	1.0	1090.0

يوضح الجدول رقم (2) وجود قيم متطرفة، وفي التحليل الإحصائي، تُعد القيم الشاذة من العوامل التي قد تؤثر على نتائج النماذج وتجعلها غير دقيقة، لذلك تم استخدام قاعدة Interquartile Range (IQR)

[1] تم تطبيق المعادلة علي السنة المالية المنتهية في 2019 وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$141 \text{ مشاهدة} = \frac{224 * 0.5(1-0.5)}{0.5(1-0.5) + (\frac{(5\%)^2 * (224-1)}{(1.96)^2})}$$

ولتحديد عدد المشاهدات الخاصة بسنوات الدراسة ال (8) من سنة 2016–2023، تم ضرب عدد المشاهدات السنوية (141 مشاهدة) في عدد سنوات الدراسة (8) سنوات، وبالتالي يظهر أن الحجم الأمثل للعينة (1128 مشاهدة). مع توضيح أن حساب حجم العينة يشتمل علي كل من الشركات المالية وغير المالية. وهو ما يشير إلي الحجم الأمثل وفقا للمعادلة السابقة يقل عن حجم العينة الفعلي الذي تم الإعتماد عليه في الدراسة.

لاكتشاف القيم الشاذة، حيث تم اعتبار أي قيمة تقع خارج النطاق [Q1− 1.5×IQR, Q3 +1.5×IQR] على أنها قيمة شاذة. وعليه تم استبعاد القيم الشاذة التي تنحرف بصورة جوهرية وكان عددها (77) مشاهدة مما أدي إلي انخفاض عدد المشاهدات إلى (1013) مشاهدة وقد ساهمت هذه الخطوة في تحسين معنوية النموذج وزيادة نسبة R−squared من15% إلى 22.2 % مما يعكس جودة أفضل للنموذج.

والجدول رقم (3) التالي يوضح إحصائيات البواقى المعيارية بعد حزف القيم الشاذة Residuals Statistics

جدول(3)

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	-0.02	0.3078	0.1409	0.0566	1013.0
Residual	-0.4084	0.4583	-0.0	0.1059	1013.0
Std. Predicted Value	-2.8425	2.9497	0.0	1.0	1013.0
Std. Residual	-3.8575	4.3288	0.0	1.0	1013.0

- ويتبين من الجدول رقم **(3)** أن البواقي المعيارية بعد حذف المشاهدات الشاذة (وعددها 77 مشاهدة) تقع داخل النطاق [Q1 − 1.5× IQR , Q3 + 1.5× IQR] ، كما تبين أن عدد المشاهدات انخفض إلى (1013) مشاهدة .

والجدول رقم (4) التالي يوضح حجم العينة

جدول 4: بتحديد حجم العينة

البيان	عدد الشركات	عدد المشاهدات
عدد الشركات غير المالية المقيدة خلال فترة الدراسة	141	1128
عدد المشاهدات لم يتوافر بيانات لها	0	38
الاجمالى	141	1090

11−3 توصيف وقياس متغيرات الدراسة

11−3−1 المتغير التابع: ممارسات التجنب الضريبي للشركات (TAXAVOID)

يقصد بها تلك الإستراتيجيات التي تتخذها إدارة الشركة بهدف تقليل المدفوعات الضريبية من خلال استخدام الفجوة التنظيمية، وذلك دون الخروج عن اللوائح والقوانين، ولكنها تحيد عن روح القانون ومقصد المشرع الضريبي (Kasim et al.,2019; Bauweraerts et al., 2020; Ibrahim et al., 2021). وسوف يتم قياسها باستخدام معدل الضريبة الفعلي الحالي(CURRENT ETR) = مصروف ضريبة الدخل الحالي عن السنة / صافي الربح الكلى قبل الضريبة، وذلك اتساقاً مع (Kasim et al.,2019; Bauweraerts et al., 2020; Ibrahim et al., 2021)

11-3-2 المتغير المستقل: الملكية العائلية (Family Ownership)

وتعرف علي أنها الشركة التي يعمل بها شخصان أو أكثر بينهم صلة قرابة ويملكها أحدهم أو يمتلك النصيب الأكبر فيها، وهي شركات في أغلب الأحيان مغلقة على مالكها وتكون السيطرة من العائلة ولا تكون الملكية بنسبة 100% (Chen et al.,2013). وسوف يتم قياسها كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان أكثر من 20% من أسهم الشركة مملوكة للعائلة و(0) بخلاف ذلك. وذلك اتساقًا مع Ibrahim (et al.,2021).

11-3-3 المتغير المعدل: جودة المراجعة (AQ)

وتعرف علي أنها قدرة مراقب الحسابات على الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وذلك في ضوء التزامه بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوكيات المهنة. وبالتالي تحتوى جودة المراجعة على مكونين رئيسيين هما احتمالية قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية ويشير ذلك لكفاءته، واحتمالية قيام مراقب الحسابات بالتقرير عن التحريفات الجوهرية المكتشفة ويعبر ذلك عن استقلاليته (زكي، 2018). وسوف يتم قياسها باستخدام حجم مكتب المحاسبة والمراجعة حيث تأخذ المشاهدة القيمة (1) إذا كان المكتب في شراكة مع إحدى مكاتب الBIG4 والقيمة (0) خلاف ذلك. وذلك اتساقًا مع (Lestari et al.,2109).

11-3-4 المتغيرات الرقابية

وتتمثل المتغيرات الرقابية في معدل العائد على الأصول (ROA)، نسبة الرفع المالي (LEV)، ويتم قياسهم كما يلي:

أ- معدل العائد على الأصول (ROA) يعبر عن مدي قدرة الشركة علي استثمار الأصول التي تمتلكها (صالح، 2017). وسوف يتم قياسه بقسمة صافي الدخل قبل الضريبة / إجمالي الأصول. وذلك اتساقاً مع (Rizqia et al., 2021).

ب- نسبة الرفع المالي (LEV) تعبر عن المدي الذي اعتمدت عليه الشركة في تمويل أصولها بالإعتماد علي الأموال المقترضة من الغير (علي وشحاتة،2017). وسوف يتم قياسه بنسبة إجمالي الالتزامات إلي إجمالي الأصول. وذلك اتساقًا مع (Abad et al.,2018; Alkhatib,2014).

11-4 نموذج الدراسة

تم الإعتماد على بعض أساليب الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة، خاصة مقاييس التشتت والتي تتمثل في الحد الأدنى والحد الأقصى والإنحراف المعياري والوسط الحسابي والوسيط، ولاختبار فروض

البحث تم الاعتماد على نماذج الإنحدار، وتشغيل نماذج الإنحدار ببرنامج SPSS(25) قياسًا على (Rizqia et al.,2021) وذلك على النحو التالي:

لاختبار أثر الملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي، والدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبى في الشركات المقيدة في البورصة المصرية تم الإعتماد على نموذج الإنحدار الخطي المتعدد وفقا للمعادلة الاتية

$$TAXAVOIDit=\beta0+\beta1FAMOWit+\beta2AQit+\beta3FAMOWit*AQit+\beta3ROAit+\beta4LEVi+€it$$

حيث يشير:

TAXAVOID : إلى التجنب الضريبي للشركة(i) في السنة(t).

β0: تمثل الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

FAMOW: تعبر عن الملكية العائلية للشركة (i) في السنة (t).

AQ: تعبر عن جودة المراجعة للشركة (i) في السنة (t).

LEV: يشير إلى نسبة الرفع المالي.

ROA: يشير إلى معدل العائد على الأصول.

€it: يشير إلى الخطأ العشوائي

11-5 نتائج الإحصاء الوصفي

سوف يقوم الباحث بعرض ملخص للإحصاءات الوصفية الخاصة بمتغيرات الدراسة لتقديم وصف شامل لها، والتي تتضمن إحتساب كل من الوسط الحسابي Mean، والوسيط Median، والإنحراف المعياري Standard deviation، والقيم الأعلى Maximum، والقيم الأقل Minimum، وذلك من خلال الجدول رقم (5) وذلك علي النحو التالي:

جدول(5)

المتغير	المتوسط	الانحراف المعياري	القيمة الصغرى	الربع الأول	الوسيط	الربع الثالث	القيمة العظمى
TAXAVOID	0.1409	0.1201	-0.3156	0.0000	0.1713	0.2298	0.5680
FAMOW	0.4788	0.4998	0.0000	0.0000	0.0000	1.0000	1.0000
AQ	0.4916	0.5002	0.0000	0.0000	0.0000	1.0000	1.0000
ROA	0.0758	0.0900	-0.1715	0.0154	0.0578	0.1314	0.3251
LEV	0.4555	0.2325	0.0050	0.2826	0.4678	0.6221	1.1254

- يوضح الجدول رقم (5) الوسط الحسابي والإنحراف المعياري وأعلي قيمة وأدني قيمة والوسيط لمتغيرات الدراسة (التابعة والمستقلة والمعدلة والرقابية) خلال فترة الدراسة من عام 2016-2023.

- حيث يوضح الجدول وصف بيانات المتغير التابع التجنب الضريبي (TAXAVOID)، حيث بلغ الوسط الحسابي (0.1409) أي بنسبة (14.09%) وهي أقل من معدل الضريبة القانوني (22.5%)، مما يدل على تزايد إقبال شركات العينة محل الدراسة على تطبيق ممارسات التجنب الضريبي، وفقا للمقياس المستخدم وهو معدل الضريبة الفعلى الحالى.ومن الملاحظ أيضًا أن الإنحرافالمعياري للمتغير التابع التجنب الضريبي (TAXAVOID) والبالغ (0.1201) يقترب من الوسط الحسابي والبالغ (0.1409)، مما يعني وجود تباين واضح بين الشركات فى مستويات التجنب الضريبي، أي أن بعض الشركات تميل إلى ممارسات التجنب أكثرمن غيرها، مما يزيد من التشتت حول المتوسط.
- يوضح الجدول رقم (5) وصف بيانات المتغير المعدل جودة المراجعة (AQ) والتي تبين منها، أن الوسط الحسابي لهذا المتغير بلغ (0.4916) أي ما يعادل 49% وهذا يعني أن 49% تقريبًا من إجمالي شركات العينة يتم مراجعتهم من قبل مكاتب مراجعة تنتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الكبري (Big4)، والجهاز المركزي للمحاسبات، والباقي 51% تقريبًا من إجمالى شركات العينة يتم مراجعتها من مكاتب مراجعة لا تنتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الكبري (NonBig4). وبلغ الإنحراف المعياري (0.5002) وهو قريب جدًا من المتوسط والبالغ (0.4916)، وحيث أن جودة المراجعة متغير نوعي يأخذ القيمة (1 أو 0)، فهو أمر متوقع فى هذا النوع من المتغيرات، كما يشير إلي توزيع متوازن جدًا بين الشركات ذات جودة المراجعة المرتفعة والمنخفضة.
- يوضح الجدول رقم (5) وصف بيانات المتغير المستقل الملكية العائلية (FAMO) والتي تبين منها أن الوسط الحسابي لهذا المتغير بلغ (0.4788) أي ما يعادل 48% وهذا يعني أن 48% تقريبًا من شركات العينة هي شركات عائلية(FAMILY)، والباقي 52% تقريبًا من شركات العينة هي شركات غير عائلية (NONFAMILY). كما تبين أن الإنحراف المعياري بلغ (0.4998) وهو يقل قليلًا عن المتوسط (0.4788)، وحيث أن الملكية العائلية متغير نوعي يأخذ القيم (1 أو 0)، لذا فهو أمر متوقع لهذا النوع من المتغيرات، حيث يعكس توازنًا نسبيًا بين الشركات العائلية وغير العائلية في العينة محل الدراسة.
- وبالنسبة لنسبة المديونية (الرافعة المالية LEVit) بلغ الوسط الحسابي (0.4555) أي أن متوسط نسبة الرافعة المالية 45.95% وهو ما يعني إعتماد شركات العينة خلال سنوات فترة الدراسة على مصادر تمويلها بشكل أكبر نسبيًا على حقوق الملكية مقارنة بالديون، وبلغ الإنحراف المعياري (0.2325) وتبين أن الوسط الحسابي أعلى من الإنحراف المعياري بشكل ملحوظ مما يؤكد على وجود تباينًا ملحوظًا في اعتماد الشركات على التمويل بالدين، وهذا يدل على وجود تفاوت بين الشركات في استراتيجيات التمويل، حيث تعتمد بعض الشركات بشكل كبير على الديون، بينما تعتمد أخرى على التمويل الذاتي أو حقوق المساهمين.

- وبلغ متوسط معدل العائد على الأصول (ROAit) لشركات العينة خلال سنوات فترة الدراسة 7.58%، وهو ما يعكس مستوى ربحية جيد نسبيًا. وتبين زيادة قيمة الإنحراف المعياري (0.0900) لهذا المتغيرعن قيمة الوسط الحسابي له مما يدل على تفاوت واضح في ربحية الشركات. وهذا يشير إلى وجود شركات ذات أداء ربحي مرتفع وأخرى منخفض، وهو أمر شائع في البيانات المالية.

11-5 نتائج تحليل علاقات الإرتباط بين المتغيرات

- قام الباحث بإستخدام مصفوفة إرتباط Pearson وذلك للتحقق من مدي وقوع النموذج المقدر في مشكلة الإزدواج الخطي Multi-collinearity أى التأكد من مدى وجود إرتباط مؤثر ما بين المتغيرات المستقلة بعضها البعض، حيث تم حساب معاملات الارتباط ومدي معنويتها عند مستويات معنوية (1%، 5%، 10%). كما تم قياس معامل التضخم "VIF" فوجد أن جميع قيم معاملات التضخم "VIF" لمتغيرات نماذج الإنحدار لم تتجاوز (10)؛ حيث بلغت أقصي قيمة لمعامل التضخم في النموذج المقدر هي (2.46) للمتغير المعدل جودة المراجعة، وهو ما يعني عدم وقوع النموذج المقدر في هذه المشكلة من مشاكل القياس. ويظهر في الجدول رقم (6) مصفوفة الإرتباط Pearson ومدي معنوية الإرتباط بين متغيرات الدراسة. حيث يتضح أن معامل الإرتباط بين المتغيرات محل الدراسة أقل من (0.7)، وهو ما يشير الي عدم وجود علاقة إرتباط خطي متعدد Multi-collinearity بين المتغيرات المستقلة للدراسة.

جدول 6: مصفوفة الارتباط Pearson

	TAXAVOID	FAMOW	AQ	ROA	LEV
TAXAVOID	1.0000	-0.0015	0.0478	0.4395	0.0865
FAMOW	-0.0015	1.0000	-0.3061	0.0156	0.0760
AQ	0.0478	-0.3061	1.0000	0.1708	0.2508
ROA	0.4395	0.0156	0.1708	1.0000	-0.1318
LEV	0.0865	0.0760	0.2508	-0.1318	1.0000

11-6 نتائج اختبار فروض البحث

استهدفت فروض الدراسة بحث وجود تأثير معنوي للملكية العائلية، كمتغير مستقل، علي ممارسات التجنب الضريبي، كمتغير تابع، وكذلك بحث وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة، كمتغير معدل، علي العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وتم إختبار فروض البحث بالإعتماد علي نموذج الإنحدار الخطي المتعدد التالى.

$$TAXAVOIDit=\beta0+\beta1FAMOWit+\beta2AQit+\beta3FAMOWit*AQit+\beta3ROAit+\beta4LEVi+€it$$

ويوضح الجدول رقم (7) نتائج اختبار فروض الدراسة وذلك علي النحو التالي:

جدول 7: نتائج تحليل الإنحدار البسيط لاختبار العلاقات محل الدراسة

	Beta	T	Sig.	VIF
(Constant)	0.0702	7.4622	0.000	7.96
ROA	0.6450	16.5654	0.000	1.10
LEV	0.0933	6.0216	0.000	1.17
FAMOW	-0.0180	-1.7939	0.0731	2.26
FAMOW:AQ	0.0115	0.8060	0.4204	2.46
R^2			0.2223	
Adj R^2			0.2184	
F Statistic			57.5620	
Model Sig			0.000	
Durbin-Watson			1.3196	
عدد الملاحظات			1013	

يتضح من الجدول السابق رقم (7) أن المقدرة التفسيرية للنموذج قد بلغت 0.2223، حيث تفسر التغيرات فى المتغيرات المستقلة التغيرات فى المتغير التابع بنسبة 22.23%، كما يرجع تفسير باقى النسبة إلى الخطأ العشوائي، كما يتضح أيضًا معنوية النموذج حيث القيمة الإحتمالية (Sig) له بلغت (0.000) وبالتالى عند مستوي معنوية 5% فإن النموذج صالح لإختبار العلاقة محل الدراسة .

فيما يتعلق بنتيجة اختبار الفرض الأول اتضح أن المتغير المستقل الملكية العائلية معنوي عند (10%) حيث القيمة الإحتمالية (Sig) له بلغت (0.0731) ومعامل الإنحدار له سالب حيث بلغ(−0.018). وبالتالى تم رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل القائل: يوجد تأثير معنوي للملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي فى الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، كما يتضح أن هذا التأثير سلبي حيث أن قيمة β كانت سالبة، وذلك بين الملكية العائلية ومقياس التجنب الضريبي المستخدم وهو معدل الضريبة الفعلى الحالى(CETR) الذي هو يعد مقياسًا عكسيًا لممارسات التجنب الضريبي، مما يشير إلى وجود تأثير معنوي وموجب عند مستوي معنوية 10% بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه بعض الدراسات مثل (Gaaya et al.,2017; Kovermann et al.,2019; Eddleston et al.,2021; Yopie et al.,2022; Qawqzeh, H. K, 2023)

ويعتقد الباحث بمنطقية التأثير الإيجابي المعنوي للملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي فى بيئة الأعمال والممارسات المهنية المصرية، ويمكن تفسير ذلك حيث أن التكلفة الوحيدة المحتملة لأنشطة التجنب الضريبي داخل الشركات العائلية هي العقوبة المحتملة المفروضة من خلال مصلحة الضرائب،

فيبدو أن آثار التجنب الضريبي على السمعة تكون أقل داخل الشركات العائلية، وذلك نظرًا لأن تلك الشركات لا تعتمد بشكل كبير على المستثمرين الآخرين فى الحصول على رأس المال، حيث أنها توفر رأس المال المطلوب من خلال أفراد العائلة، ولذلك، فمن المعقول أن نستنتج أن فوائد أنشطة التجنب الضريبي تكون أعلى من تكاليف السمعة التي تتعرض لها الشركة، مما يجعل الشركات العائلية أكثر حرصًا في الحصول على فوائد إضافية من خلال ممارسات التجنب الضريبي التي تحقق وفورات ضريبية على حساب المساهمين الآخرين.

وفيما يتعلق بنتيجة اختبار الفرض الثاني اتضح أن المتغير المعدل جودة المراجعة لم يكن ذا دلالة إحصائية حيث تبين أن القيمة الإحتمالية (Sig) له بلغت (0.4204) وهو أعلى بكثير من 5% أو 10%. مما يشير إلي أن جودة المراجعة كمتغير معدل ليس له تأثير معنوي على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، أي أن جودة المراجعة لا تعزز أو تضعف تأثير الملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي. وبالتالى تم رفض الفرض البديل ومن ثم قبول فرض العدم القائل: لا يوجد تأثير معنوي لجودة المراجعة كمتغير معدل على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي فى الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة مثل) (Afrilia, S, 2021; Yopie et al.,2022; Itan et al., 2022)

ويعتقد الباحث بمنطقية عدم وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة كمتغير معدل على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي فى بيئة الأعمال والممارسات المهنية المصرية، ويمكن تفسير ذلك بأن المؤثر والمحرك الأكبر فى اتجاه الشركات العائلية نحو ممارسة التجنب الضريبي، وخاصة فى الدول النامية هو رغبة تلك الشركة ذاتها من تحقيق وفورات مالية من وراء أنشطة التجنب الضريبي، وقناعتها التامة بقانونية ممارسات التجنب الضريبي، وعدم الرضا الضريبي لدي تلك الشركات، وأن ما يتم دفعه من ضريبة ما هي إلا تكلفة تتحملها الشركة دون تحقق أي نفع يعود على الشركة من دفع الضريبة، ويتضح ذلك من أنه رغم كون (49%) من شركات العينة يتم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة التي هي في شراكة مع مكاتب المراجعة الكبري(Big4) إلا أن متوسط معدل الضريبة الفعلى الحالى بلغ (14.09%) وهي نسبة أقل بكثير من معدل الضريبة القانوني الذي يمثل (22.5%) فى مصر، وعليه فهدف تلك الشركات العائلية الأساسي من التوجه نحو مكاتب المراجعة الكبري هو إضفاء المصداقية على تقاريرها المالية من خلال إسم وسمعة المكاتب الأربع الكبري فقط.

وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية؛ تظهر نتائج التحليل الإحصائي الواردة بالجدول رقم(4-2) وجود تأثير إيجابي ومعنوي لمتغير معدل العائد على الاصول على معدل الضريبة الفعلى الحالى، مما يعني وجود تأثير سلبي ومعنوي لمتغير معدل العائد على الاصول على ممارسات التجنب الضريبي. حيث القيمة

الإحتمالية (Sig) له بلغت (0.000) ومعامل الإنحدار له موجب، حيث بلغ (0.645)، وهذا يعني أنه مع تزايد معدل العائد على الأصول ينخفض مستوي التجنب الضريبي لدي الشركات والعكس صحيح، ويمكن تفسير ذلك حيث أن مع زيادة معدل العائد على الاصول تزداد ربحية الشركة ومن ثم زيادة الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالى زيادة معدل الضريبة الفعلى الحالى، ومع زيادة معدل الضريبة الفعلى الحالى ينخفض مستوي التجنب الضريبي، ويؤكد ذلك دراسة (Beer et al.,2020).

كما أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الواردة بالجدول رقم(4-2) وجود تأثير إيجابي ومعنوي لمتغير الرافعة المالية على معدل الضريبة الفعلى الحالى، مما يعني وجود تأثير سلبي ومعنوي لمتغير الرافعة المالية علي ممارسات التجنب الضريبي. حيث القيمة الإحتمالية (Sig) له بلغت (0.000) ومعامل الإنحدار له موجب، حيث بلغ(0.0933)، وهو ما يعني أنه مع تزايد الرافعة المالية (نسبة المديونية) ينخفض مستوي التجنب الضريبي لدي الشركات والعكس صحيح، ويمكن تفسير ذلك، حيث أنه فى بيئة الأعمال والممارسات المهنية المصرية ووفقًا لقانون الضريبة على الدخل رقم(91) لسنة2005 وتعديلاته ولائحتة التنفيذية فقد تم وضع قيودًا وشروطًا وحدود قصوي للعوائد المدينة على القروض والسلفيات التي يمكن اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم مما يترتب عليه زيادة الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالى زيادة معدل الضريبة الفعلى الحالى ومن ثم انخفاض مستوي التجنب الضريبي لدي الشركات ويؤكد ذلك لدراسة (أبو سالم، 2020).

12- الخلاصة والنتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

تعرض البحث الحالي لقضية بحثية هامة تتصف بالحداثة إلي حد ما في البحوث المصرية، وهي دراسة وإختبار تأثير الملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي، وكذلك الدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي. في الوقت الذي تمثل فيه الحصيلة الضريبة شريان الحياة للموازنة العامة للدول النامية على العموم وللدولة المصرية على وجه الخصوص، وحيث يعد التجنب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجه الحكومات في كل دول العالم لما له من تأثير كبير على تقليل المدفوعات الضريبية إلى أقل حد ممكن إعتمادًا على الممارسات المختلفة التي تنتهجها الشركات لتخفيض الضرائب، فأي عوامل تؤثر إيجابًا على ممارسات التجنب الضريبي تسبب أضرارًا بالغة بالموازنة العامة للدولة المصرية، لذلك برزت أهمية البحث الحالي لكونه تعرض لتأثير عاملَين مهمَين من العوامل المؤثرة على ممارسات التجنب الضريبي ألا وهما الملكية العائلية وجودة المراجعة، وقد تمثل الهدف الرئيسي للبحث فى دراسة وإختبار تأثير الملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي، وكذلك الدور المعدل لجودة المراجعة على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك من خلال عينة فعلية من الشركات غير المالية المقيدة فى البورصة المصرية وذلك عن الفترة من (2016-2023).

تمكن الباحث من تجميع بيانات فعلية لعدد141 شركة، وبإجمالي عدد 1090 مشاهدة فعلية شكلت عينة الدراسة، ومن خلال تحليل واستقراء الدراسات السابقة والتحليلات والإختبارات الإحصائية وتشغيل البيانات بإستخدام نموذج الإنحدار المتعدد، يمكن بلورة نتائج البحث فى شقيه النظري والتطبيقى على النحو التالي:

خلص الباحث إلي تعريف ممارسات التجنب الضريبي على أنها تلك الإستراتيجيات التي تتخذها إدارة الشركة بهدف تقليل المدفوعات الضريبية من خلال استخدام مزايا يتيحها القانون الضريبي وبالتالى يعتبر التجنب الضريبي أحد أهداف التخطيط الضريبي. كما يتضمن استغلال الثغرات التي يتضمنها القانون الضريبي، وفى جميع الأحوال تتسم ممارسات التجنب الضريبي بعدم مخالفة اللوائح والقوانين الضريبية. إلا أنها قد تحيد عن روح القانون ومقصد المشرع الضريبي.

وأكدت نتائج الدراسة على تعدد وتنوع الآليات والأساليب التي تلجأ إليها الشركات لممارسة التجنب الضريبي، منها ما قد تلجأ إليه الشركة قبل البدء في المشروع مثل إختيار الشكل القانوني وإختيار الأنشطة والمجالات التي سوف يتم توجيه الإستثمارات نحوها وكذلك إختيار المنطقة التي سوف يتم إقامة المشروع عليها، ونتيجة لإختلاف النظم الضريبية بين الدول تستخدم الشركات الملاذات الضريبية في ممارسة التجنب الضريبي، بالإضافة إلى ذلك تلجأ الشركات إلى هيكل وطريقة التمويل لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة عن طريق زيادة التمويل بالديون مقابل التمويل بالملكية، كما أن تأجيل الإعتراف بالإيراد ومن ثم تأجيل المدفوعات الضريبية والإستفادة من القيمة الحالية للنقود في ظل ضعف العقوبات الضريبية يعد من أهم وسائل التجنب الضريبي، وأخيرًا تمارس الشركات أسعار التحويل غير الصحيحة بينها وبين فروعها وبينها وبين الشركات التابعة لها والشركات ذات الملكية المشتركة.

كما أكدت نتائج الدراسة على أن ممارسات التجنب الضريبي يمكن أن تخفض المدفوعات الضريبية مما يترتب عليها زيادة التدفقات النقدية، وتوفير الموارد المالية اللازمة لزيادة إستثمارات الشركة وكذلك زيادة التوزيعات المتاحة للمساهمين، مما ينعكس إيجابًا على قيمة الشركة وعائدات الأسهم. ورغم ذلك قد ينتج عنها آثار سلبية على الشركة من خلال قيام الإدارة ببعض الممارسات الإنتهازية التي من هدفها تعظيم ثروتهم على حساب المساهمين، بالإضافة إلى بعض الآثار السلبية على المجتمع من خلال انخفاض الإيرادات الضريبية التي تؤثر سلبًا على الموازنة العامة للدولة. كما تبين حرص جمهورية مصر العربية الشديد على التصدي لممارسات التجنب الضريبي، وذلك من خلال التعديلات المتعددة والمتلاحقة التي أدخلها المشرع الضريبي المصري على قانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005 وكذلك التعديلات التي أدخلها المشرع على اللائحة التنفيذية للقانون والهدف الرئيسي من كل تلك التعديلات هو سد الثغرات فى القانون التي يعتمد عليها الممول فى قيامه بممارسات التجنب الضريبي، بالإضافة إلى إنضمام مصر إلى مشروع مكافحة تأكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح الذي أقرته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

(OECD)في سبتمبر 2013، وهو ما يساهم في مكافحة ممارسات التجنب الضريبي، كما صدر قرار رئيس الجمهورية رقم 446 لسنة 2020 بشأن الموافقة على إنضمام جمهورية مصر العربية إلى الإتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالإتفاقيات الضريبية لمنع تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، والمعتمدة في باريس بتاريخ 2016/11/24 والتي وقعتها جمهورية مصر العربية بتاريخ 2017/7/7

كما خلص الباحث إلي تعريف الملكية العائلية على أنها الشركات التي تكون النسبة الأكبر من أسهمها مملوكة لعائلة واحدة وتكون السيطرة الإدارية بيد أفراد العائلة.

وخلص أيضا الباحث إلي تعريف جودة المراجعة على أنها قدرة مراقب الحسابات على إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وذلك في ضوء الإلتزام بالمعايير المهنية وآداب وسلوك المهنة والتقرير عنها.

أسفرت نتائج تحليل واستقراء الدراسات السابقة إلي اشتقاق فرضين بحثيين، يعكسان العلاقة المتوقعة بين متغيرات الدراسة. وقد توصلت إلي:

- **قبول الفرض الاول:** حيث **وجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية معنوية للملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي للشركات وذلك عند مستوي معنوية10%**، وهو ما يعني زيادة مستوي التجنب الضريبي لدي الشركات العائلية(**FAMILY**) عنه بالنسبة للشركات غير العائلية (**NON-FAMILY**). **وبرر الباحث** ذلك بأن التكلفة الوحيدة المحتملة لأنشطة التجنب الضريبي داخل الشركات العائلية هي العقوبة المحتملة المفروضة من خلال مصلحة الضرائب، فيبدو أن آثار التجنب الضريبي على السمعة تكون أقل داخل الشركات العائلية، وذلك نظرًا لأن تلك الشركات لا تعتمد بشكل كبير على المستثمرين الآخرين فى الحصول على رأس المال، حيث أنها توفر رأس المال المطلوب من خلال أفراد العائلة، ولذلك، فمن المعقول أن نستنتج أن فوائد أنشطة التجنب الضريبي تكون أعلى من تكاليف السمعة التي تتعرض لها الشركة، مما يجعل الشركات العائلية أكثر حرصًا في الحصول على فوائد إضافية من خلال ممارسات التجنب الضريبي التي تحقق وفورات ضريبية على حساب المساهمين الآخرين.
- **رفض الفرض الثاني:** حيث **وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية غير معنوية لجودة المراجعة كمتغير معدل على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي للشركات**، وهو ما يعني أن جودة المراجعة كمتغير معدل ليس له تأثير معنوي على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي، أي أن جودة المراجعة **لا تعزز أو تضعف** تأثير الملكية العائلية على ممارسات التجنب الضريبي. **وبرر الباحث** ذلك بأن المؤثر والمحرك الأكبر فى اتجاه الشركات العائلية لممارسة التجنب الضريبي، وخاصة فى الدول النامية هو رغبة إدارة الشركة ذاتها فى الحصول على الوفورات

المالية من وراء أنشطة التجنب الضريبي، وقناعتها التامة بقانونية ممارسات التجنب الضريبي، وعدم الرضا الضريبي لدي تلك الشركات، وأن ما يتم دفعه من ضريبة ما هي إلا تكلفة تتحملها الشركة دون تحقق أي نفع يعود على الشركة من دفع الضريبة، وعليه فهدف تلك الشركات الأساسي من التوجه نحو مكاتب المراجعة الكبري هو إضفاء المصداقية على تقاريرها المالية من خلال إسم وسمعة المكاتب الكبري فقط.

- وجود **تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية معنوية لمتغير معدل العائد على الاصول على ممارسات التجنب الضريبي للشركات،** وهذا يعني أن مستوي التجنب الضريبي لدي الشركات ينخفض مع تزايد معدل العائد على الأصول(**ROA**) والعكس صحيح. **وبرر الباحث** ذلك بأنه مع زيادة معدل العائد على الاصول تزداد ربحية الشركة ومن ثم زيادة الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالى زيادة معدل الضريبة الفعلى الحالى، ومع زيادة معدل الضريبة الفعلى الحالى ينخفض مستوي التجنب الضريبي.
- وجود **تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية معنوية لمتغير الرافعة المالية علي ممارسات التجنب الضريبي للشركات،** وهو ما يعني أن مستوي التجنب الضريبي لدي الشركات ينخفض مع تزايد الرافعة المالية **(نسبة المديونية)** والعكس صحيح. **وبرر الباحث** ذلك بأنه فى بيئة الأعمال والممارسات المهنية المصرية ووفقًا لقانون الضريبة على الدخل رقم(91) لسنة 2005 وتعديلاته ولائحتة التنفيذية، فقد تم وضع قيودًا وشروطًا وحدودًا قصوي للعوائد المدينة على القروض والسلفيات التي يمكن اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم مما يترتب عليه زيادة الوعاء الخاضع للضريبة، وبالتالى زيادة معدل الضريبة الفعلى الحالى ومن ثم انخفاض مستوي التجنب الضريبي لدي الشركات.

وفى ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده، وما انتهي إليه من نتائج فى شقيه النظري والتطبيقي يمكن تقديم التوصيات الاتية:

على مستوي الدولة، يري الباحث أنه على الدولة أن تقوم بتشجيع الشركات على الإتجاه نحو التخطيط الضريبي والذي يتفق مع الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والبيئية للدولة والحد من ممارسات التجنب الضريبي العدواني وذلك من خلال الآتي:

- تحقيق الرضا الضريبي لدي الممولين وذلك من خلال الرقابة الفعالة والتوجيه السليم والجيد للإيرادات الضريبية بما يعود بالنفع الملموس على دافعي الضرائب.
- تقدير الممولين دافعي الضرائب وذلك من خلال اعطاؤهم ميزات خاصة لا تمنح لغيرهم ممن يسعون إلي القيام بممارسات التجنب الضريبى.

وعلى مستوي الأكاديميين يري الباحث أن علي الأكاديميين توفير التعليم والتنشئة الإجتماعية لتوليد جيل يحقق الإمتثال الطوعي لدفع الضرائب. وذلك من خلال عقد ندوات تثقيفية، وكذلك تدريس موضوع التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي بكل تفاصيله فى الجامعات المصرية.

وعلى مستوي الإدارة الضريبية يري الباحث أن على الإدارة الضريبية أن تقوم بالأتي:

- تفعيل العقوبات والغرامات الواردة بقانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة2005 ولائحته التنفيذية بالنسبة للشركات التي تمارس التجنب الضريبي الضار.
- زيادة الدور الإعلامي لمصلحة الضرائب المصرية فى توعية الممولين بالمسئولية الإجتماعية الملقاه على عاتقهم ودورهم الكبير فى تنمية الإقتصاد الوطني، وتعريفهم بالتخطيط الضريبي الذي يحقق لهم الوفورات الضريبية وفى نفس الوقت لا يضر بالمجتمع.
- منح حوافز وخصومات للشركات التي لا تمارس أي نوع من أنواع ممارسات التجنب الضريبي الضار، والتي تقوم بسداد المستحقات الضريبية فى مواعيدها القانونية، وليس تقديم المنح والخصومات لمن تأخروا عن سداد مستحقاتهم الضريبية بهدف تحفيزهم لسداد مستحقاتهم الضريبية. مما يُشعر الممول الملتزم بعدم وجود عدالة ضريبية.
- الإهتمام بصياغة القواعد القانونية بحيث لا تحتوي على ثغرات يتم استغلالها من قبل من يمارسون التجنب الضريبى. بخلاف الثغرات التي يكون لها هدف إقتصادي ووضعها المشرع عن قصد.
- أن تولي مصلحة الضرائب المصرية إهتمامًا أكبر عند الفحص بالشركات العائلية عن غيرها من الشركات لما أظهرته نتائج البحث من إنخراط الشركات العائلية فى ممارسات التجنب الضريبي عن غيرها من الشركات غير العائلية.

وعلى مستوي الشركات يري الباحث أن على الشركات أن تقوم بالآتي:

- الإستعانة بخبراء ضريبيين من خارج المنشأة متخصصين فى التخطيط الضريبي لتحقيق الوفورات الضريبية للشركة، وبما لا يضر بمصالح الدولة وبما يتفق مع قصد المشرع الضريبي.
- الأستعانة بمكاتب المراجعة جميعًا على حد سواء ولا تتجه نحو مكاتب المراجعة التي تنتمي إلي مكاتب المراجعة الأربع الكبري وتكبد الشركة أتعاب مهنية كبيرة جدًا بهدف مساعدة الشركات وخصوصًا الشركات العائلية على القيام بممارسات التجنب الضريبي، حيث أكدت الدراسة على أنه لا يوجد تأثير معنوي لجودة المراجعة كمتغير معدل على العلاقة بين الملكية العائلية وممارسات التجنب الضريبي.

بناءً على ما خلص إليه البحث من نتائج، ووفقًا لحدوده يمكن إقتراح مجموعة من مجالات البحث المستقبلية، أهمها ما يلي:

1- دراسة أثر جودة المراجعة مقاسة بالتحفظ المحاسبي على ممارسات التجنب الضريبي : دراسة تطبيقية.
2- دراسة أثر تطبيق التحول الرقمي على ممارسات التجنب الضريبي : دراسة تجريبية.
3- دراسة أثر التجارة الالكترونية على ممارسات التجنب الضريبي : دراسة تجريبية.
4- دراسة تأثير جودة المراجعة على العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي : دراسة تطبيقية.
5- دراسة العلاقة محل البحث مع استخدام مقاييس أخري لمتغيرات الدراسة مثل استخدام إدارة الأرباح كأحد مقاييس جودة المراجعة، واستخدام مقاييس أخري للتجنب الضريبي مثل معدل الضريبة الفعلى النقدي والفروق الدفترية الضريبية.
6- دراسة العلاقة محل البحث مع إضافة متغيرات رقابية أخري مثل درجة التعقد المحاسبي والتعثر المالى وحجم الشركة.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أبو سالم ، سيد سالم .(2020). العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي : نظرية التكلفة السياسية أم نظرية القوة السياسية ؟ دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية . **مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس** ، 24 (3) ،371-411

أحمد، محمود أحمد.(2015). دراسة واختبار العلاقة بين تفعيل مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة فى البورصة. **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 52(2)، 357-391.

الأباصيري، بسمة حسن.(2017). العلاقة بين جودتي المراجعة والتقارير المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية. **بحث غير منشور مقدم للمؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة جامعة الاسكندرية.

الركايبي، محمد عبدالسلام. (2022). أثر أنماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي – دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة –جامعة الاسكندرية**، 1(6)،463-512.

الصمادي، محمد حسين علي.(2015). العوامل المؤثرة على الإفصاح الاختياري لدى الشركات العائلية المساهمة العامة الصناعية الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، **كلية الاقتصاد والعلوم الادارية- جامعة اليرموك.**

المدبولي، داليا محمد خيري. (2017). مستوي التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية للشركات العائلية وغير العائلية المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تطبيقية مقارنة. **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة – جامعة إسكندرية**، 54(1)، 1-147

بدوي، هبه الله عبدالسلام. (2017). أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة الفكر المحاسبي**, 21(5)، 160-212

بدوي، محمد عباس. (2016). المحاسبة البيئية والاجتماعية من منظور التنمية المستدامة. **دار المعرفة الجامعية – الاسكندرية**

_____, زكي، عمرو السيد.(2016). دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية. الناشر **قسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة الاسكندرية.**

بني سليم، شمسيه زيدان سليمان. (2015). أثر الملكية العائلية على تمهيد الدخل في الشركات الأردنية الصناعية والخدمية المساهمة العامة: دراسة ميدانية رسالة ماجستير غير منشورة، **كلية الاقتصاد والعلوم الادارية– جامعة اليرموك.**

رميلي، سناء محمد رزق.(b2020). أثر طبيعة الملكية(عائلية/ غيرعائلية) على العلاقة بين التزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات القطاعية ووقتية تقاريرها المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية. كلية التجارة ـ جامعة الاسكندرية.**

زكى، نهي محمد. (2018). أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية–دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، **قسم المحاسبة، كلية التجارة– جامعة الاسكندرية.**

زكي، عمرو السيد .(2017) . دراسة العلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي– دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الاوراق المالية في مصر. **مجلة الفكر المحاسبي** ، 21(1)، 361-307

سلطان، ميادة محمود. (2015). العوامل الأكثر تأثرا" في تحديد حجم منشأة مراقب حسابات الشركات العائلية في مصر: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، **قسم المحاسبة، كلية التجارة -جامعة دمنهور.**

شحاته، السيد شحاته. (2015). أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية– دراسة تجريبية. **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، 52(2)، 32-1.

عامر، محمد مجدي.(2023). العلاقة بين القدرة الإدارية والتجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية" دراسة إمبريقية، رسالة ماجستير ، **مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

عكاشة، ندي بهاء أحمد ماهر .(2023) .التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين حجم الشركة والرافعة المالية والتجنب الضريبي" دراسة إمبريقية" ، ***مجلة البحوث التجاري***، **كلية التجارة ،جامعة الزقازيق .**

علـى، عبـدالوهاب نصـر، شـحاته، السـيد شـحاته. (2017). أثـر طبيعـة الملكيـة والخصـائص التشـغيلية للشركات على مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية–دراسة تطبيقية مقارنة على الشركات العائلية وغير العائلية المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. كلية التجارة – جامعة الاسكندرية،** 154(1)،1–56

عمرو، اية محمد. (2022). أثر الأبعاد المالية وغير المالية لمنشأتي مراقب الحسابات وعميله على دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **رسالة دكتوراه غير منشورة،** قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

عيسى، عارف محمود كامل .(2015). قياس أثر حوكمة الشركات على مستوي التجنب الضريبي في ضوء نظرية الوكاله : دراسة علمية. **مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الثاني.**

فودة، السيد أحمد محمود .(2020) .الأثر الوسيط للتجنب الضريبى على العلاقة بين القيود المالية للشركات والإحتفاظ بالنقدية– دراسة إختبارية . ***مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية،*** 4(2)، 87–172 .

قانون رقم 91 لسنة 2005 ، بإصدار قانون الضريبة على الدخل، الجريدة الرسمية العدد 23(تابع) الصادر في التاسع من يونيه 2005م.

قانون رقم 53 لسنة 2014، بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، الجريدة الرسمية العدد(26) مكرر (أ)، الصادر في الثلاثين من يونيه 2014م.

محمد، محمد محمود، وبغدادي، أحمد بغدادي.(2019). العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة : دراسة اختبارية . **مجلة الفكر المحاسبي،** كلية التجارة ،جامعة عين شمس ، 23 (3) ، 1–61.

محمد، وليد محمدعبدالعزيز.(2015). دراسة تحليلية لتأثير هيكل الملكية علي جودة الأداء المالي وممارسات الحوكمة في الشركات المصرية. **رسالة ماجستير،** كلية التجارة، جامعة بني سويف.

مرقص، فوزى عبدالباقي. (2022). أثر التخصص القطاعى وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبى للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية،** 4(1)، 276–362.

مصطفي، إسراء مصطفي عبد الفتاح .(2024). أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة – دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **رسالة دكتوراه غير منشورة**، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

مليجي، مجدي مليجي عبدالحكيم. (2014). أثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الادارة على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية: دليل من البيئة المصرية، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة ـ جامعة بنها**، 34(1) , 245-304

نويجي، حازم محفوظ محمد. (2018). أثر الخصائص التشغيلية للشركات علي جودة تقاريرها المالية: دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة ـ جامعة عين شمس**، 22 (4 :)1441. 1501.

هلال، احمد كمال بيومي.(2012). أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح : دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

يسن ، شروق عصام الدين.(2016). أثر الأنماط المختلفة لهيكل ملكية الشركات المساهمة على جودة الأرباح المحاسبية – دراسة ميدانية، **رسالة ماجستير، جامعة بنها، كلية التجارة، قسم المحاسبة.**

يوسف، أمين يوسف محمود. (2020). أثر تركز الملكية وحجم مكتب المراجعة على علاقة ممارسات التجنب الضريبي بعوائد الاسهم ومخاطر الشركات- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة – جامعة عين شمس**،23(4) ,1-68.

ثانياً: المراجع باللغة الاجنبية

Abad, C., and Bravo, F. (2018). Audit Committee Accounting Expertise and Forward-Looking Disclosures.**Management Research Review**, 4(2),166-185.

Abozaid, E.M., Elshaabany, M.M., and Diab, A.A. (2020). The impact of Audit Quality on Narrative Disclosure: Evidence from Egypt.**Academy of Accounting and Financial Studies Journal**,24(1),1-14.

Afrilia, S. (2021). PERAN KUALITAS AUDIT DALAM HUBUNGAN KEPEMILIKAN KELUARGA DAN KEPEMILIKAN INSTITUSIONAL DENGAN PENGHINDARAN PAJAK, **Doctoral dissertation**, **Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta**.

Ahmadi, A., and Bouri, A. (2019). The Effect of Audit Quality on the Extent of Voluntary Disclosure: Companies Listed in the Tunisian Stock Exchange. **Journal of the Knowledge Economy**, **Springer; Portland International Center for Management of Engineering and Technology**,10(1),59-73.

Al-Hadi, A., Taylor, G., & Richardson, G. (2022). Are corruption and corporate tax avoidance in the United States related? **Review of Accounting Studies**, 27(1), 344-389.

Alkhatib,K.(2014).The determinants of Forward-Looking Information Disclosure. **Procedia – Social and Behavioral Sciences** 109:858-864.

Amelia Rizqia, Anies Lastiati. (2021). Audit Quality and Tax Avoidance: The Role of Independent Commissioners and Audit Committee's Financial Expertise .**Journal of Accounting Auditing and Business**.

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

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

Arham, A., Firmansyah, A., Nor, A. M., & Vito, B. (2020). Tax Aggressiveness Research in Indonesia: A Bibliographic Study.**Talent Development & Excellence**, 12(2), 1966-1986.

Bardhan, I., Lin, S., &Wu, S.L. (2015). The Quality of Internal Control over Financial Reporting in Family Firms. **Accounting Horizons**, 29(1),41-60.

Bauweraerts, J., Vandernoot, J.and Buchet, A. (2020). Family firm heterogeneity and tax aggressiveness: a mixed gamble approach. **Canadian Journal of Administrative Sciences /Revue Canadienne des Sciences de L'administration**,37(2),149-163.

Beer, S., De Mooij, R., and Liu, L. (2020),"International Corporate Tax Avoidance: A Review of The Channels, Magnitudes, and Blind Spots", **Journal of Economic Surverys**, 34(3), 660-688.

Bimo, I.D., Prasetyo, C.Y., &Susilandari, C. (2019). The effect of internal control on tax avoidance: the case of Indonesia. **Journal of Economics and Development**, 21(2),131–143.

Chang, J.-H., Tsai, M.-H., Lin, Y.-S.and Cheng, K.-C. (2021). Book -tax alignment in family firms: evidence from Taiwan. **Journal of Financial Risk Management**, 10,153-171.

Chen, S., Chen, X., Cheng, Q.and Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than nonfamily firms? **Journal of Financial Economics**,**91** (**1**), 41-61.

Chan, K., PH. Mo, and A. Zhou. (2013). Government ownership, corporate governance and tax aggressiveness: evidence from china, **Accounting & Finance Association of Australia and New Zealand**, 53(4) 1029–1051.

Choi, S. B., Lee, S. H., & Williams, C. (2011). Ownership and firm innovation in a transition economy: **Evidence from China**. **Research Policy**, 40(3), 441-452.

Choi, A. H. (2018). Concentrated ownership and long-term shareholder value. Harv. Bus. L. Rev., 8, 53.

Christensen, J., and Murphy, R. (2004). The Social irresponsibility of corporate tax avoidance: Taking CSR to the bottom line. **Development** 74(3), 37-44

Claessens, S., Djankov, S.and Lang, L. (2000). The separation of ownership and control in East Asian corporations. **Journal of Financial Economics**, **58** (1/2), 81-112.

Daito, A. (2023). Leverage, company size, and audit quality effect on tax avoidance in manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange and Malaysia exchange for the 2015-2019 period. **Journal of Accounting and Finance Management**, 3(6), 274-284.

DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics**, 3,183–199.

DeFond, M., Erkens, D.H., Zhang, J. (2014). Do client characteristics really drive Big N quality differentiation? Working Paper. **University of Southern California**

Dowling, G.R. (2014). The Curious case of corporate tax avoidance: Is it socially irresponsible? **Journal of Business Ethics** (124), 173 – 184.

Dyreng, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2008). Long-run corporate tax avoidance. The accounting review, 83(1), 61-82.

Ebihara, T., Kubota, K., Takehara, H & Yokota, T. (2015). Ownership, Quality of Earnings, and Family Firms in Japan, **The journal of Musashi University**, 63 (1), 71-87.

Eddleston, K.A.and Mulki, J.P. (2021). Differences in family owned SMEs'ethical behavior: a mixed gamble perspective of family firm tax evasion. **Entrepreneurship Theory and Practice**,45(4),767-791.

Eichinger, C. (2016). Corporate Social responsibility and Corporate tax Strategies: Contradiction or Complementarity?. **Available On line at http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks**

Firmansyah, A., and R. Muliana. (2018). The Effect of Tax Avoidance and Tax Risk on Corporate Risk. **Jurnal Keuangan dan Perbankan**, 22 (4), 643–656.

Frank, M. margaret, Lynch, L.J., &Rego, S.O. (2009). Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation Financial Reporting University of Virginia. **Accounting Review**, 84(2), 467-496. https://www.jstor.org/stable/27802660

Gaaya, S., Lakhal, N.and Lakhal, F. (2017). Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality. **Managerial Auditing Journal**,32(7),731-744.

Gaynor L.M., Kelton, A.S., Mercer, M.and Yohn, T.L. (2016). Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. **Auditing**: **A Journal of Practice& Theory**,35(4),1-22.

Ghalerodkhani, M. Y., Akbariyan, M., & Zolfaghari, M. (2018). The Effect of Independent Audit Quality on The Relationship Between Ownership Structure and Tax Avoidance on The Listed Companies in Tehran Stock exchange. **Amazonia Investiga**, 7(12), 54-61.

González, J., & García-Meca, E. (2014). Does corporate governance influence earnings management in Latin American markets? ***Journal of business ethics***, *121(3)*, 419-440.

Goh, B.W.; Lee, J.; Lim, C.Y. and Shevlin, T. (2016). The effect of corporate tax avoidance on the cost of equity. **Accounting Review**, 91:1647–1670

Guenther, D. A., Matsunaga, S. R., & Williams, B. M. (2017). Is tax avoidance related to firm risk? **The Accounting Review**, 92(1), 115-136.

Hanlon, M.and Heitzman, S. (2010). A review of tax research. **Journal of Accounting and Economics**,50(2),127-178.

Hansen, R. T. (2015). Corporate social responsibility and tax avoidance in Sub-Saharan Africa: a case study of the beverage manufacturing sector. **Available online at**: **http://rudar.ruc.dk/bitstream/.pdf**

Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2016). Do (fe) male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. **European Accounting Review**, 25(1), 7-34.

Hoque, M.K. (2017). International Tax Avoidance and Tax Havens. **Journal International of Cost and Management**, 45(1), 63–67

Ibrahim, R., Sutrisno, T.and Rusydi, M.K. (2021). The influence factors of tax avoidance in Indonesia. **International Journal of Research in Business and Social Science**, 10(5), 1-10.

Ismail, T. H., and R. M. Elbolok. (2011). Do Conditional and Unco-nditional Conservatism Impact Ea-rnings Quality and Stock Prices in Egypt? **Research Journal of Finance and Accounting**, 2(12),7-22.

Itan, I., & Artamevia, N. (2022). Effect of family ownership, corporate social responsibility, on tax avoidance: moderating effect of audit quality. **SEIKO**: **Journal of Management & Business**, 4(3), 631-641.

Jansky, P., and A. Prats. (2015). International Profit-Shifting out of Developing Countries and the Role of Tax Havens. **Development Policy Review**, 33 (3), 271—292.

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.

Kartadjumena, E., & Nuryaman, N. (2024). Ownership Structures, Executive Compensation and Tax Aggressiveness in Indonesia Mining and Plantation Companies: The Moderating Effect of Audit Quality. **International Journal of Economics and Financial Issues**, 14(3), 23-32.

Kasim, F. M., & Saad, N. (2019). Determinants of corporate tax avoidance strategies among multinational corporations in malaysia. **International Journal of Public Policy and Administration Research**, 6(2), 74-81.

Khan, N., & Chen, S. (2017). Mediating effects of audit quality on the relationship between audit firm rotation and tax avoidance: Evidence from China. **Journal of Applied Economics & Business Research**, 7(4), 276-297.

Khelil, I., & Khlif, H. (2022). Tax avoidance in family firms: a literature review. **Journal of Financial Crime**, **Available online at**: https://doi.org/10.1108/JFC-03-2022-0064.

Khurana, I. K., Moser, W. J., & Raman, K. K. (2018). Tax avoidance, managerial ability, and investment efficiency. **Abacus**, 54(4), 547-575.

Khuong, N. V., Liem, N. T., Thu, P. A., & Khanh, T. H. T. (2020). Does corporate tax avoidance explain firm performance? Evidence from an emerging economy. **Cogent Business & Management**, 7(1), 1780101.

Kim, J. H., & Im, C. C. (2017). The study on the effect and determinants of small-and medium-sized entities conducting tax avoidance. **Journal of Applied Business Research**, 33(2), 375-390.

Klassen, K., P. Lisowsky, And D. Mescall. (2017). Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization. **Contemporary Accounting Research**, 34 (1), 455–493.

Knuutinen, R., (2013)."International Tax Planning, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility", **Interdisciplinary Studies Journal**, 3(1), 73-84.

Kovermann, J.and Wendt, M. (2019). Tax avoidance in family firms: evidence from large private firms. **Journal of Contemporary Accounting and Economics**,15(2), 145-157.

Kuo, C.S. (2022). Family firms, tax avoidance, and socioemotional wealth: evidence from tax reform in Taiwan.**Review of Quantitative Finance and Accounting**, 58(4), 1535-1572.

Kurniawati, E. M., & Rokhimah, S. (2024). The Impact of Ownership Structure on Tax Avoidance: Audit Quality as Moderating Variable. **Jurnal Akuntansi Aktual**, 11(2), 147-159.

Krause, J., Sellhorn, T., and Ahmed, K. 2017. Extreme Un Certainly and Forward-Looking Disclosure Properties. **A Journal of Accounting**, **Finance and Business Studies**, 53(2), 240-272.

Lanis, R., & Richardson, G. (2011). The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. **Journal of accounting and Public Policy**, 30 (1),50-70.

Lanis, R., & Richardson, G. (2013). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: a test of legitimacy theory. **Accounting**, **Auditing & Accountability Journal**, 26(1), 75-100.

Lanis, R., & Richardson, G. (2015). Is corporate social responsibility performance associated with tax avoidance?. **Journal of Business Ethics**, 127(2),439-457.

Lanis, R., Richardson, G., Liu, C., and McClure, R. (2019). The Impact of Corporate Tax Avoidance on Board of Directors and CEO Reputation. **Journal of Business Ethics**, 160(2),463-498.

Lee, C.-H.and Bose, S. (2021). Do family firms engage in less tax avoidance than non-family, the corporate opacity perspective. **Journal of Contemporary Accounting and Economics**,17 (2),1-22.

Lestari, N., & Nedya, S. (2019). The effect of audit quality on tax avoidance. **In International Conference on Applied Science and Technology 2019-Social Sciences Track (iCASTSS 2019)**, **Available online at**: http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/.

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.

Lin, S., Tong, N.and Tucker, A.L. (2014). Corporate tax aggression and debt. **Journal of Banking and Finance**, 40, 227-241.

Mafrolla, E.and D'Amico, E. (2016). Tax aggressiveness in family firms and the non-linear entrenchment effect. **Journal of Family Business Strategy**,7(3),178-184.

Maharani, W., &Juliarto, A. (2019). Pengaruh Kepemilikan Keluarga Terhadap Tax Avoidance Dengan Kualitas Audit Sebagai Variabel Moderating. **Diponegoro Journal of Accounting**,8(4),1–10.

Martinez, A., L.and Giliard, C.R. (2014). Family firms and tax aggressiveness in Brazil. **International Business Research**,7(3), 129-136.

Martinez, A. L. (2017). Agressividade tributária: um survey da literatura. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, 11, 106-124

Mashuri, A. A. S. (2023). Determinants of Tax Avoidance and Audit Quality as a Moderating Variable. Ilomata International Journal of Tax and Accounting, 4(1), 117-127.

Minnick, K.and Noga, T. (2010). Do corporate governance characteristics influence tax management? **Journal of Corporate Finance**,16(5), 703-718.

Monika, C.M., & Noviari, N. (2021). The Effects of Financial Distress, Capital Intensity, and Audit Quality on Tax Avoidance. **American Journal of Humanities and Social Sciences Research**, 6,282-287.

Nassar, M. A., Zaidan, H., Shakhshir, M. I., & Ahmad, A. L. (2024). The Impact of Family Ownership on Tax Avoidance in Jordan: The Moderating Effect of Audit Quality. In Achieving Sustainable Business Through AI, Technology Education and Computer Science, **Teaching Technology and Business Sustainability**,**2**,487-498.

Nurdiana, S. P., & Usnan, U. (2025). OWNERSHIP STRUCTURE AND TAX AVOIDANCE: AUDIT QUALITY AS A MODERATION. Riset: **Jurnal Aplikasi Ekonomi Akuntansi dan Bisnis**, 7(1), 141-154.

OECD. 2013b. Addressing Base Erosion and Profit shifting, OECD Publishing. Available Online at http://www.dx.doiorg/1787/9789264192741.

OECD. 2015. Corporate responsibility: frequently asked questions. Available online at http://www.oecd.org.

Pandapotan, F., Oktavianthie, N., & Setiany, E. (2024). Board Characteristics, Audit Quality and CEO Narcissism on Tax Avoidance: Evidence from Consumer Staples in Indonesia and Australia. **Review of Integrative Business and Economics Research**, 13(3), 322-335.

Preuss, L.(2013). Corporate tax avoidance: an ethical evaluation. In K. Haynes, M. Alan and J. Dillard (Eds.) Corporate Social Responsibility: **A research handbook**. **Abingdon**, **Routledge**.

Qawqzeh, H. K. (2023). The effect of ownership structure on tax avoidance with audit quality as a moderating variable: evidence from the ailing economics. **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 22(4),1-25.

Richardson, G., Taylor, G., & Lanis, R. (2012). The impact of risk management and audit characteristics on corporate tax aggressiveness: An empirical analysis. Accounting and Finance. **Journal of Accounting and Public Policy**,32(3),68-88.

Scheffer, D. (2013). The ethical imperative of curbing corporate tax avoidance. **Ethics and International Affairs** 27 (4), 361-369.

Sikka, P. (2010). Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. **Accounting forum** (34), 135-168.

Slemrod, J. (2004). The economics of corporate tax selfishness. **National Tax Journal** 57 (4), 877-899.

Steijvers, T.and Niskanen, M. (2014). Tax aggressiveness in private family firms: an agency perspective. **Journal of Family Business Strategy**, 5(4),335-396.

Subagiastra, K., Arizona, I. P. E., & Mahaputra, I. N. K. A. (2016). Pengaruh Profitabilitas, Kepemilikan Keluarga, dan Good Corporate Governance terhadap Penghindaran Pajak (Studi pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia). **Jurnal Ilmiah Akuntansi**, 1(2), 167–193. https://doi.org/10.23887/jia.v1i2.9994

Tax Justice Network. (2018). **Financial Secrecy Index**. Available at https://www.financialsecrecyindex.com

Winata, F. (2014). Pengaruh Corporate Governance terhadap Tax Avoidance pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013.**Tax & Accounting Review**, 4(1),1-11

Wenzel, M. (2002). The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity. **Journal of applied psychology**, 87(4), 629-645.

Ying, T., Wright, B., & Huang, W. (2016). Ownership Structure and Tax Aggressiveness of Chinese Listed Companies Article information. **International Journal of Accounting & Information Management**, 25(3),313-332.

Yopie, S., &Elivia, E. (2022). The Effect of Corporate Social Responsibility, Family Ownership on Tax Avoidance: The Effect of Audit Quality Moderation.**Indonesian Journal of Economics**, **Social**, **and Humanities**,4(1), 29-40.

Yousef, E.A.M. (2020a). The Impact of Audit Fees on Forward Looking Disclosures in Integrated Reports. **Scientific Journal of Business Studies**,11(3),842-871.

Zulma, G. W. M. (2016). Family ownership, management compensation, and tax avoidance: Evidence from Indonesia. **The Indonesian Journal of Accounting Research**, 19(1) , 97-110.