قياس وتقييم أثر المؤشرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي: دليل تجريبي مُقارن من الحالة المصرية

إعداد

د. طارق إبراهيم صالح سعادة

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة، جامعة المنوفية

tarek_saadah@yahoo.com

د. إكرامي جمال السيد زهر

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة، جامعة المنوفية

ekramy6520@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد السادس - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٥

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

سعادة ، طارق إبراهيم صالح؛ **زهر**، إكرامي جمال السيد .(٢٠٢٥). قياس وتقييم أثر المؤشرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي: دليل تجريبي مُقارن من الحالة المصرية، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٦(٢) ج٢، ٥١٧-٦٤٦.

رابط المجلة: https://cfdj.journals.ekb.eg/

قياس وتقييم أثر المؤشرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي: دليل تجريبي مُقارن من الحالة المصرية

د. طارق إبراهيم صالح سعادة؛ د. إكرامي جمال السيد زهر

مستخلص البحث:

يتناول هذا البحث دراسة وتحليل أثر المتغيرات الاستحقاقية بشقيها الديناميكي والساكن على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي وذلك في إطار مُقارن ، وبالاستناد على مائة وخمس شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢٣م ، وبالاستناد على منهجية تحليلية تستند على كل من الأسلوب الاستنباطي ، والأسلوب الاستدلالي – الاستنتاجي.

وقد اشتمل الإطار التنظيري لهذا البحث على ثلاثة أقسام تنظيرية تستند على الأسلوب الاستنباطي. عرض القسم الأول منها الإطار المنهجي للبحث وخلفيته العلمية ، وتناول القسم الثاني الإطار المفاهيمي لممارسات التجنب الضريبي. في حين تناول القسم الثالث الأدبيات التجريبية ذات الصلة وتطوير الفروض. بينما تناول القسم الرابع الإطار التجريبي للبحث والذي تناول توفير الدليل التجريبي بالتطبيق على الحالة المصرية.

وقد انتهى الإطار التنظيري للبحث إلى مجموعة من الدلالات التنظيرية ، والتي يأتي في مقدمتها عدم الاستقرار الفكري على إطار مفاهيمي يمكن توصيفه بالمتكامل المتفق عليه لممارسات التجنب الضريبي ، وكذلك تواجد ندرة ملحوظة في الجهود البحثية التي تناولت دراسة وتحليل أثر المؤشرات الإستحقاقية المؤسسة نماذجياً على ممارسات التجنب الضريبي وذلك على نحو العموم ، وأثر السلوك الديناميكي لتلك المؤشرات على نحو الخصوص.

في حين انتهى الإطار التجريبي لهذا البحث إلى تواجد الأثر المعنوي للمتغيرات الاستحقاقية بشقيها الديناميكي والساكن على ممارسات التجنب الضريبي ، ومع أفضلية النماذج التي استندت على خليط منهما ، وأفضلية النماذج التي استندت على المتغيرات الديناميكية منفردة مقارنة بالنماذج التي استندت على المتغيرات الساكنة منفردة ، وذلك بالاعتماد على مجموعة من آليات التحليل الديناميكية ، والتي يأتي في مقدمتها نموذج الانحدار الذاتي ذو المتوسطات المتحركة المتكاملة كآلية لاشتقاق المتغيرات ، ونموذج الانحدار الذاتي ذو التغاير المشروط كآلية تحليلية .

وقد أوصى الباحثان بمجموعة من التوصيات والتي يأتي في مقدمتها توفير المزيد من العناية البحثية بالتحليلات الديناميكية في مجال ممارسات التجنب الضريبي ، والتي تتأثر بالتعاقب الزمني بين الفترات المحاسبية. وطرح البحث العديد من الآفاق البحثية والتي يأتي في مقدمتها دراسة وتحليل أثر السلوك الديناميكي لممارسات المحاسبة الإبداعية على ممارسات التجنب الضريبي بشقيها المعتادة وغير المعتادة.

الكلمات الدالة:

التجنب الضريبي ، ممارسات التجنب الضريبي المعتادة ، ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة.

١/١: القسم الأول: الإطار المنهجي للبحث وخلفيته العلمية:

يعد مفهوم التجنب الضريبي Tax Avoidance من المفاهيم الشائعة في الأدبيات ذات الصلة بالعديد من العلوم المالية ، سواء الاقتصاد أو المالية العامة أو التمويل أو المحاسبة والتحاسب الضريبي ، وقد كان محلاً للعديد من التأويلات والرؤى والتي تم تناولها من خلال الجهود التنظيرية أو الجهود التجريبية. إذ لم يكن هذا المصطلح حكراً على الكُتاب في مجال الأدب المحاسبي وحدهم ، بل امتد ليشتمل على جهود في الأدبيات القانونية والاقتصادية (e.g., Hyman, 2011; Chylak, 2018; Lietz, 2013; Alstadsaeter et al., 2022).

تعددت وتنوعت المفاهيم ذات الصلة بالتجنب الضريبي لتشتمل على رؤى متعددة ، وأبعاد أكثر تعدداً ، ومع ذلك يمكن تحديد ماهيته بكونه مجموعة من الترتيبات Arranging التي يتبعها الممول لتخفيض الالتزام الضريبي وتحقيق وفورات ضريبية ، وذلك في إطار من السلوك المهني الذي لا يخالف صحيح ما ورد في النصوص القانونية واللوائح التنظيمية ذات الصلة ، وقد تكون مرجعية تلك الترتيبات ما سمح به المشرع الضريبي ذاته من حوافز وإعفاءات ضريبية ، وقد تكون مرجعيته الاختلافات الفقهية حول تفسير ما ورد من نصوص قانونية ذات صلة أو نهج سلوك مهني لم يقصده المُشرع الضريبي من وراء النص الضريبي ويخالف روح القانون. (e.g., Lietz, 2013; Armstrong et al., 2015; Alstadsaeter et al., 2022; Claudianita et al., 2023; Judijanto et al., 2024)

تشغل ممارسات التجنب الضريبي مركزاً بحثياً متميزاً في الأدب المحاسبي بشقيه التنظيري والتجريبي ، وقد اشتمل ذلك على حزمة عريضة من الجهود البحثية ، والتي تناولت ممارسات التجنب الضريبي على وجه التبعية تارة ، وعلى وجه الاستقلال تارة أخرى ، فقد تناولت تلك الجهود محركات تلك الممارسات والمحددات المسئولة عن تقدير سلوكها (e.g., Soliman and El-Sayed, 2023; Ibrahim et al., 2023; Ariff et al., 2023; Damyanti et al., 2023; Shubita, 2024; Hossian et al; 2024; Persakis and Kolias, 2024) ، وكذلك فقد تناولت الآثار المترتبة عليها من خلال تأثيرها على غيرها وبخاصة الأثر على القيمة السوقية للشركات (e.g., Yee et al., 2018; Ha et al., 2021; Guidrib and Marouni, 2023; Li, 2023; Olanda and Marietza, 2024; Shubita, 2024) .

وقد شهدت نتائج الجهود البحثية التي تناولت دراسة وتحليل المحركات الرئيسية المسئولة عن التباين في سلوك ممارسات التجنب الضريبي قدر ملحوظ من التنوع . سواء التنوع الناتج من تعدد تلك المحركات ، أو التنوع بين نتائج تلك الجهود على مستوى تأثير المُحرك الواحد ، وليس أدل على ذلك من التنوع الملحوظ الذي شهده أثر كل من معدل العائد على الأصول والرافعة المالية على ممارسات التجنب الضريبي (e.g., Edwards et al.,2013;Gan, 2018; Rezqia & Lastiati,2021; SeifZadeh, 2022; Silvera et al.2022; Haque et al., 2023; Kimea et al.,2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024; Hossain et al., 2024).

وقد تنوعت تلك المحركات لتشتمل على حزمة عريضة من المحركات ، والتي يمكن تقسيمها إلى نوعين من المحركات بحسب مصدرها. إذ يشتمل النوع الأول منها على المحركات الاستحقاقية ، وهي المحركات التي تمثل نتاج التشغيل المحاسبي ، والمُقيد بما ورد في المعايير المحاسبية ، والمشتمل على قواعد الاعتراف وبدائل القياس وآليات العرض والإفصاح ، ومن ذلك على سبيل المثال لا

الحصر: السمات المالية المؤسسة على الاستحقاق ، والمؤشرات ذات الصلة بنمذجة ممارسات إدارة الربح ، والتحفظ المحاسبي ، والضائقة المالية ، والقيود المالية ، وعدم المرونة المالية (e.g., Edwards et al.,2013; Dong & Tran, 2021; Riandoko, 2021; Khan & Nawaz, 2023; Hermawan & Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024) . ولم تنتهي تلك الجهود البحثية إلى نتيجة محددة يمكن توصيفها بالعمومية على مستوى كل متغير تفسيري على حدة.

في حين يشتمل النوع الثاني من المحركات على المؤشرات غير الاستحقاقية ، وهي تلك المحركات غير المقيدة على نحو تام بقواعد التشغيل المحاسبي ، والتي يأتي في مقدمتها الحوكمة ، وما تشتمل عليه من آليات داخلية خاصة بمجلس الإدارة ، وهيكل الملكية ، والرقابة الداخلية ، ولجنة المراجعة ، وآليات خارجية كالمراجعة ، والمحللين الماليين ، والجهات التنظيمية ، وغيرهم من ذوي المصلحة بالشركة (e.g., Khan & Chen, 2017; Edwards et al.,2013; Gan, 2018; Zevenbergen,2018; Mangoting et al., 2018; Dong & Tran, 2021; Rezqia & Lastiati,2021; Hong et al., 2022 SeifZadeh, 2022; Haque et al., 2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024) . ولم تنتهي تلك الجهود البحثية كذلك إلى نتيجة محددة يمكن توصيفها بالعمومية على مستوى المتغير التفسيري الواحد.

ومع هذا التيار الموسع من الجهود البحثية ذات الصلة بدراسة وتحليل أثر المتغيرات الاستحقاقية على ممارسات التجنب الضريبي ، ومع تزايد الاعتماد على التحليلات الديناميكية التي تأخذ عنصر الزمن في الحسبان كتحليلات البيانات اللوحية تداخلية القطاعات Cross Section Panel Data ؛ وظهور بحثي على استحياء لتحليلات السلاسل الزمنية Time Series إلا أن الاعتماد على تلك التحليلات الديناميكية اقتصر على مرحلة التحليل والاستدلال واشتقاق النتائج التطبيقية. سواء على مستوى الجهود البحثية التي اتخذت من البيئة المصرية مجالاً للتطبيق والتجريب (على سبيل المثال: عيسى ، ٢٠١٥؛ فودة ، ٢٠٢٠؛ العدوي ، ٢٠٢٢ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) ، أو الجهود البحثية التي اتخذت من بيئات الأعمال الأخرى مجالاً للتطبيق والتجريب (e.g., Edwards et al.,2013; Khan & Chen, 2017; Gan, 2018; Rezqia & Lastiati,2021; Persakis & Kolias, 2024; Hossain et al., 2024) . بينما لم تمتد تلك التحليلات الديناميكية لاشتقاق المتغيرات التفسيرية ونقلها من الحالة الساكنة التي تظهر عليها في نهاية الفترة المالية إلى الحالة الديناميكية التي تُظهر تأثير التعاقب الزمني على سلوك تلك المتغيرات ، فمعدل العائد إلى الأصول على سبيل المثال المحسوب في نهاية الفترة المالية ، هو بمثابة لقطة ساكنة لذلك العائد Fixed Capture ، ولكن عند التحليل الديناميكي لهذا المعدل من خلال مجموعة من الفترات المالية المتعاقبة يمكن التعرف على سلوك هذا المتغير ، وتصنيف هذا السلوك إلى سلوك مُعتاد ، وسلوك استثنائي غير معتاد. وبالتالي يتحول المتغير من حالة السكون إلى الحالة الحركية الديناميكية ، ويوفر ذلك المزيد من الرؤية التحليلية الموضوعية للعلاقة بين المؤشرات الاستحقاقية وممارسات التجنب الضريبي.

ويضاف لذلك إلى أنه على الرغم من التعبيرات الكمية المتنوعة لممارسات التجنب الضريبي والتي قد تصل لتعبيرين على الأقل في العمل البحثي الواحد ؛ وذلك لحساسية النتائج المتوصل إليها باختلاف القياسات الكمية لممارسات التجنب الضريبي ، وغياب المقياس الشامل الذي يغطي كافة أبعاد تلك الممارسات. إلا أن تلك القياسات والتعبيرات الكمية المتنوعة لم تشتمل على تصنيف تلك الممارسات من المنظور الزمني الديناميكي ، وذلك من خلال تصنيفها إلى ممارسات معتادة تظهر على نحو مستمر خلال الفترات المالية المتتابعة ، وممارسات غير معتادة قد تظهر على وجه الاستثناء في إحدى الفترات المالية دون سواها. إذ أن التحليل الديناميكي المتكامل يستدعي ضرورة تصنيف تلك الممارسات من المنظور الزمني.

ويركز هذا البحث على تلك الفجوة البحثية وذلك من خلال دراسة وتحليل أثر السلوك الديناميكي للمؤشرات الاستحقاقية المؤسسة نماذجياً على ممارسات التجنب الضريبي بشقيها المعتادة وغير المعتادة ، واستبعاد المؤشرات غير الاستحقاقية ، والتي لا يظهر بها تأثير التعاقب الزمني بين الفترات. إذ أن هيكل الملكية على سبيل المثال قد لا يحدث به تغييرات جوهرية على مدار عدد من الفترات المالية المتتابعة ، وكذلك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وغيرها من المؤشرات الأخرى ذات الصلة.

واستناداً على العرض التقديمي السابق تتحدد مشكلة هذا البحث في محاولة توفير الإجابة عن التساؤل التالي: إلى أي مدى تؤثر المؤشرات الاستحقاقية بشقيها الديناميكي والساكن على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي ، والمتضمن السلوكيات المعتادة والسلوكيات غير المعتادة.

والمشكلة البحثية وفق تلك الصياغة يستند تناولها على المبررات التالية:

أ. تواجد جدل ملحوظ بشأن أثر المحركات الاستحقاقية التقليدية في صورتها الساكنة اللحظية على ممارسات التجنب الضريبي ، وتشتمل تلك المحركات على العديد من المتغيرات والتي يأتي في مقدمتها: السمات المالية ، والمؤشرات النماذجية ذات الصلة بممارسات إدارة الربح ، وممارسات التحفظ المحاسبي ، وجودة الأرباح (e.g., Persakis & Kolias, 2024; Hossain et al., 2024; Haque et al., 2023; Shubita, 2024; Khan & Nawaz, 2023; Hossain et al.2024; Haque et al., 2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024; Khan & Nawaz, 2023; Kimea et al.,2023; Khan & Nawaz, 2023; Kimea et al.,2023).

ب. تواجد جدل ملحوظ بشأن أثر المحركات الاستحقاقية ذات الطبيعة التمايزية على ممارسات التجنب الضريبي والتي يأتي في مقدمتها: الضائقة المالية ، والقيود المالية ، وعدم المرونة المالية. إذ أن دراسة وتحليل أثر تلك المحركات ما زال في مرحلته البحثية المبكرة (e.g., Edwards et al.,2013; Fonseca, 2019; Hermawan & Riandoko, 2021; Hermawan & Riandoko, 2021; Nurlis et al., 2022; Xiaoho et al.,2022; Ariff et al., 2023;) .

ج. عدم تواجد جهود بحثية تناولت دراسة وتحليل أثر السلوك الديناميكي للمؤشرات الاستحقاقية المؤسسة نماذجياً على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك في حدود علم الباحثين وما قام به من مسح بحثي موسع لتلك الجزئية.

د. عدم تواجد جهود بحثية تناولت التقسيم الزمني الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي وذلك إلى شقيها الأساسيين: الممارسات المُعتادة وغير المُعتادة ، وذلك في حدود علم الباحثين. ويختلف ذلك على نحو تام عن تصنيف ممارسات التجنب التي تؤسس على الفروق الضريبية الدائمة والفروق الضريبية المؤقتة.

وفي إطار ما سبق من توصيف للمشكلة البحثية ومبررات تناولها يتحدد الهدف الرئيسي لهذا البحث في تقدير نموذج لأثر المؤشرات الاستحقاقية بشقيها الديناميكي والساكن على ممارسات التجنب الضريبي بشقيها الزمنيين: الممارسات المعتادة والممارسات غير المعتادة ، ويستند تحقيق هذا الهدف على الآليات التالية:

أ. عرض وتحليل الأدبيات التنظيرية والتطبيقية والتجريبية ذات الصلة بممارسات التجنب الضريبي ، ويشتمل ذلك على الإطار المفاهيمي والجهود البحثية ذات الصلة ، ويستند تحقيق هذا الهدف على المنهج الاستنباطي.

ب. تقدير واختبار مجموعة من النماذج الديناميكية والتي تتناول تقدير أثر المؤشرات الاستحقاقية بشقيها الديناميكي والساكن على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ويتم تناول ذلك استدلالاً من خلال الفرض البحثي الأول.

ج. تقدير واختبار مجموعة من النماذج الديناميكية والتي تتناول تقدير أثر المؤشرات الاستحقاقية بشقها الديناميكي منفرداً على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ويتم تناول ذلك استدلالاً من خلال الفرض البحثي الثاني.

د. تقدير واختبار مجموعة من النماذج الديناميكية والتي تتناول تقدير أثر المؤشرات الاستحقاقية بشقها الساكن منفرداً على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ويتم تناول ذلك استدلالاً من خلال الفرض البحثي الثالث.

ه. توفير إطار مُقارن بين النماذج الديناميكية المتوصل إليها ، وذلك لبيان أفضلية تلك النماذج مقارنة مع بعضها البعض ، ويتم تناول ذلك استنتاجاً من خلال الفرض البحثي الرابع والخامس.

ولتحقيق تلك الأهداف اشتمل القسم الثاني من هذا البحث على الإطار المفاهيمي المتكامل لممارسات التجنب الضريبي ، وتناول القسم الثالث عرض وتحليل الأدبيات البحثية ذات الصلة واشتقاق الفروض. في حين تناول القسم الرابع توفير الدليل التجريبي واختبار فروض البحث. وقد استند الدليل التجريبي على مائة وخمس شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢٣م . وقد انتهى البحث في نتيجته العامة إلى توافر الأثر المعنوي للمؤشرات الاستحقاقية على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك بشقيها الديناميكي والساكن ، ومع أفضلية النماذج المستندة على خليط منهما مقارنة بالنماذج المستندة على أحدهما منفرداً ، وكذلك أفضلية النماذج المستندة على المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية مقارنة بالنماذج المستندة على المتغيرات الاستحقاقية الساكنة.

وللمزيد من التفصيل التنظيري والتجريبي للمشكلة البحثية سيشتمل المتبقي من هذا البحث على الأقسام التالية:

١/٢: القسم الثاني: الإطار المفاهيمي لممارسات التجنب الضريبي.

١/٣: القسم الثالث: الأدبيات ذات الصلة وتطوير الفروض.

١/٤: القسم الرابع: الدليل التجريبي من واقع الحالة المصرية.

١/٥: القسم الخامس: مناقشة وتحليل فروض البحث.

١/٦: القسم السادس: دلالات التنظير ونتائج التجريب والآفاق المستقبلية.

وتفصيلات تلك الأقسام على النحو التالي.

٢/١: القسم الثاني: الإطار المفاهيمي لممارسات التجنب الضريبي:

يعد مفهوم التجنب الضريبي Tax Avoidance من المفاهيم الشائعة في الأدبيات ذات الصلة بالمالية العامة والتحاسب الضريبي ، وقد كان محلاً للعديد من التأويلات والرؤى والتي تم تناولها من خلال الكُتاب سواء متخصصي المالية العامة أو متخصصي التحاسب الضريبي. إذ لم يكن هذا المصطلح حكراً على الكُتاب في مجال الأدب المحاسبي وحدهم ، بل يتصل بالعديد من فروع العلم ومنها القانون والمالية العامة والمحاسبة بل ويعتبره البعض ذات بُعد سلوكي. ويتناول العرض التالي بعضاً من الرؤى حول مفهوم هذا المصطلح الحيوي.

تم تناول مصطلح التجنب الضريبي على نطاق واسع من خلال إصدارات الجهات المهنية ذات التخصص. إذ تم تناوله في كافة الإصدارات المهنية الصادرة عن المكتب الدولي للتوثيق المالي IBFD: International Bureau of Fiscal Documentation ، سواء المبكر منها أو الأكثر حداثة ، ففي إصدارته من العام ١٩٩٦م Lyons (1996, P.24) تم عرض المفهوم نصاً على النحو التالي:

" For tax purpose avoidance is term used to describe a legal arrangement of a taxpayer's affairs so as to reduce his tax liability. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements or personal or business affairs to take advantage of loopholes, Ambiguities, anomalies or other deficiencies of tax law "

" للأغراض الضريبية فإن التجنب كمصطلح يستخدم لتوصيف الترتيبات القانونية التي يقوم بها دافع الضريبة في شئونه المالية وذلك لتخفيض التزامه الضريبي ، وفي الكثير من الأحيان يعكس هذا المصطلح إيحاءات دونية ، وذلك في الحالات التي يستند فيها دافع الضريبة لتحقيق هذا التخفيض على ترتيبات مصطنعة أو ميول شخصية أو تلاعب في الأنشطة ، وذلك للحصول على مزايا من خلال استغلال الثغرات أو الغموض أو النواحي غير المعتادة (المتطرفة) في التشريع الضريبي أو استغلالاً لنواحي القصور الأخرى بهذا القانون "

ولم يختلف هذا المضمون في الإصدارات الأكثر حداثة. إذ وردت ذات الصياغة في الإصدارة السابعة المنقحة من تلك المصطلحات Glabush (2015) . والمكتب لا يجادل في قانونية تلك الممارسات إذ يعتبرها متسقة مع صحيح ما ورد في التشريعات الضريبية ، ولكنه يركز على بُعد الأخلاقيات المهنية ، ويعتبر الكثير من تلك الممارسات غير أخلاقية وليست عادلة ، وذلك لاستنادها وبصورة جوهرية على أوجه القصور التي قد تعتري النصوص الضريبية.

كما إهتمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: Organization for Economic, Co-Operation, and Development بهذا المصطلح ، وقد أوردت التعريف التالي لممارسات التجنب الضريبي ، وذلك في معرض حديثها عن ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك في منشورها الصادر والخاص ببرنامج التعاون مع الدول غير الأعضاء في المنظمة ، في العام ٢٠٠٧م:

" Avoidance in the glossary as a term difficult to define, equally stating that it is used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usual in contradiction with the intent of the law it purports to follow "

" من الصعوبة بمكان تعريف التجنب الضريبي في المُعجم ، وبقدر من التوازن فإنه يستخدم لتوصيف الترتيبات التي يقوم بها دافع الضريبية لترتيب شئونه ، والتي ينتوي من خلالها تخفيض التزامه الضريبي ؛ وعلى الرغم من قانونية تلك الترتيبات على نحو صارم ، إلا أنها وفي العادة تتعارض مع مقاصد القانون ، والذي يدعي دافع الضريبة أنه يتبعه "

وإمتداداً لرؤية الجهات المهنية الاقتصادية حددت المفوضية الأوروبية European Commission مفهوم ممارسات التجنب الضريبي التعسفية على النحو التالي ، وذلك في خطاب توصياتها الصادر في ديسمبر من العام ٢٠١٢ ، وذلك بالفقرة الثانية من صفحته الأولى:

" Aggressive tax planning consists in talking advantage of technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax system for the purpose of reducing tax liability "

" التخطيط الضريبي التعسفي يستند على الحصول على مزايا تطويع النظام الضريبي أو عدم التوافق بين نظامين ضريبيين أو أكثر وذلك بغرض تخفيض الالتزام الضريبي "

ولم تخرج رؤى الكُتاب اللذين تناولوا محاولة صياغة تعريف محدد لممارسات التجنب الضريبي عن رؤية الجهات الاقتصادية السابق عرضها. إذ لم تخرج تلك التأويلات عن الإطار العام للتجنب الضريبي بكونه مجموعة من الترتيبات المتبعة لتخفيض الالتزام الضريبي ، ويتناول العرض التالي بعضاً من تلك الرؤى.

تناول Greggi (2008, P.5:6) ماهية التجنب الضريبي من وجهة نظر أقرب للفلسفية إذ حدد هذا المفهوم بكونه السلوك المهني المتبع من جانب الممول الضريبي ، والناشىء في الأساس عن الصراع بين اليقين القانوني ومقاصد المُشرع الضريبي وواقع بيئات الأعمال المتغير بطبيعته ، وبالقدر الذي يجعل الممول يستفيد من الواقع المستقر الثابت للنص القانوني لتخفيض الالتزام الضريبي.

بينما حدد Niedojadlo (2016, P. 171:172) ماهية التجنب الضريبي بكونه مجموعة من الأنشطة التي يقوم بها الممول بغرض الحصول على مركز اقتصادي يمكنه من تخفيض الالتزام الضريبي إلى الحدود الدنيا ، وذلك في إطار يستقيم مع صحيح ما ورد في التشريع الضريبي ، ولا يترتب على تلك الأنشطة أية صورة من صور المساءلة القانونية .

في حين حدد Filipczyk (2017, P. 29) ماهية التجنب الضريبي بكونه مجموعة الممارسات المهنية والتي تزاول سواء على وجه منتظم أو وجه غير منتظم بقصد تخفيض الالتزام الضريبي ، وهي ممارسات تتسق مع الأحكام القانونية ، ولكنها قد لا تتفق مع الهدف من النص الضريبي أو مقاصد المُشرع .

وفي إطار متصل حدد Judijanto et al. (2024, P. 1182) مفهوم التجنب الضريبي بأنه مجموعة من الإجراءات المهنية المتسقة مع التشريع الضريبي ، سواء المتبعة من خلال الأفراد أو الشركات ، وذلك لتخفيض الالتزام الضريبي أو التخلص منه بصورة تامة ، وذلك من خلال الاستناد على أحكام وثغرات القانون الضريبي .

واستناداً على الشروح المفاهيمية السابقة يمكن للباحث صياغة مفهوم ممارسات التجنب الضريبي على النحو التالي:

" مجموعة من الترتيبات Arranging التي يتبعها الممول لتخفيض الالتزام الضريبي وتحقيق وفورات ضريبية ، وذلك في إطار من السلوك المهني الذي لا يخالف صحيح ما ورد في النصوص القانونية واللوائح التنظيمية ذات الصلة ، وقد تكون مرجعية تلك الترتيبات ما سمح به المشرع الضريبي ذاته من حوافز وإعفاءات ضريبية ، وقد تكون مرجعيته الاختلافات الفقهية حول تفسير ما ورد من نصوص قانونية ذات صلة أو نهج سلوك مهني لم يقصده المُشرع الضريبي من وراء النص الضريبي ويخالف روح القانون " (e.g., Lietz, 2013; Armstrong et al., 2015; Alstadsaeter et al., 2022; Claudianita et al., 2023; Judijanto et al., 2024)

وفي إطار المدخل المفاهيمي السابق يمكن اشتقاق الخصائص العامة لممارسات التجنب الضريبي في العناصر التالية:

أ. تعد ممارسات التجنب الضريبي ممارسات تتسق مع النصوص الضريبية ، فهي ممارسات قانونية ، وقد يتم تنفيذها من خلال سلوك فردي أو سلوك مخطط جماعي ، وتهدف بصورة أساسية إلى التخلص من الالتزام الضريبي أو تخفيضه إلى الحدود الدنيا.

ب. يمكن تصنيف ممارسات التجنب الضريبي على نحو عام إلى ممارسات التجنب المقبولة أو النظيفة أو الأخلاقية Acceptable, Clean, [1]Moral, and Ethical وهي الممارسات التي تتسق مع النص التشريعي ومقاصد المُشرع من وراء هذا النص ، وممارسات تعسفية أو جائرة Aggressive وهي الممارسات التي لا تتسق مع روح القانون ومقاصد المُشرع الضريبي.

ج. تشتمل ممارسات التجنب الضريبي على مجموعة من الترتيبات والتي تتنوع في مستوى تعقدها بحسب العديد من المحددات ، فتبدأ من الترتيبات البسيطة ذات الصلة بإعداد الإقرار الضريبي وتتسق مع صحيح القانون ، إلى الترتيبات الفنية المصطنعة Artificial الأكثر تعقيداً كممارسات إدارة الربح ، وإدارة المعاملات بين الفروع ، وإدارة الواقعة المنشأة للضريبة في حالة الشركات متعددة الجنسيات.

د. يشتمل مصطلح التجنب الضريبي على العديد من الأبعاد: القانونية والاقتصادية والمحاسبية والسلوكية ، وبالقدر الذي يصعب معه صياغة تعريف محدد لتلك الظاهرة. إذ أن أبعادها متشابكة ، ولا تتوقف عند حدود النظام الضريبي الواحد ، بل تمتد لأكثر من نظام ضريبي ، وبالقدر الذي يضفي المزيد من الصعوبات صياغة محددة لهذا المفهوم.

ه. يعد التجنب الضريبي وبغض النظر عن توصيفه أحد آليات التخطيط الضريبي ، وسواء كان مقبول أو تعسفي ، وذلك وفق رؤية بعض الجهات المهنية ومنها المفوضية الأوروبية. وإن كان الباحثان يختلفان مع تلك الرؤية ؛ وذلك لأنه من المقبول تصنيف تصنيف ممارسات التجنب الضريبي المقبولة على أنها إحدى صور التخطيط الضريبي ولكن ليس من المنطق تصنيف ممارسات التجنب التعسفية على أنها صورة من صور التخطيط.

---

[1] يتم استخدام مصطلحي Moral Tax Avoidance و Ethical Tax Avoidance في الكثير من الأحيان كمترادفات في مجال دراسات التجنب الضريبي ، وعند الرجوع للفرق اللغوي من منظور الشريحة العريضة من علماء الاجتماع اتضح التالي: مصطلح Moral ينتمي في الأساس إلى السمات السلوكية الفردية كالأمانة والشجاعة والصدق...إلخ ، أما مصطلح Ethical فينتمي أكثر للسلوك الجماعي وليس الفردي ومثال ذلك الأخلاقيات والسلوكيات المهنية ، وقناعات الإدارة ذات الصلة بجودة المنتج والمنافسة النزيهة....إلخ. وعلى ذلك فالباحثين على قناعة تامة بالاستناد على مصطلح Ethical لتوصيف التجنب الضريبي المقبول ، وذلك لأن ذلك يتصل في الأساس بالأخلاقيات المهنية ذات التوجه الجماعي.

وبتلك الكيفية فإن مصطلح التجنب الضريبي يختلف عن مصطلح التهرب الضريبي Tax Evasion ، فالتهرب الضريبي هو مجموعة من الترتيبات التي يتبعها الممول بغرض تحقيق وفورات ضريبية Tax Saving ، ولكنها تخالف ما ورد في صحيح القانون ، وتستوجب عقوبات قد تكون مالية ، وقد تصل إلى حدود الجنائية ، وتعد وفق عديد الأعراف بالدول المتقدمة نوع من أنواع الخيانة للأوطان (e.g., Lietz, 2013; Armstrong et al., 2015)

ويرى Lietz (2013) أن التجنب الضريبي قد يكون نتاج سلوك مهني معتاد ومقبول Clean-Regular Professional Behavior وذلك من خلال إتباع ما نص عليه صراحة في التشريع الضريبي وبدون جدل سواء بين فقهاء القانون حول التفسير أو بين المهنيين حول التطبيق ، وقد يكون نتاج سلوك مهني تعسفي أو غير معتاد Aggressive ، وذلك من خلال استغلال المناطق الرمادية بالتشريع الضريبي ، وما تشتمل عليه من أوجه قصور وثغرات Shortcomings and Loopholes ، والتي يتواجد بها اختلافات فقهية تفسيرية أو مهنية تطبيقية أو مناطق لم يشملها القانون في الأساس نتيجة للتطورات المتسارعة في تقنيات الإنتاج والتوزيع والتواصل مع العملاء ، ويشتمل ذلك النهج التعسفي Aggressive Behavior كذلك على توظيف مجموعة من الآليات لتخفيض الالتزام الضريبي ومن تلك الآليات: ممارسات إدارة الربح ، وأسعار التحويل ، وتفتيت الدخل ، وتحويله بين الملاذات الضريبية الآمنة Safety Tax Havens .

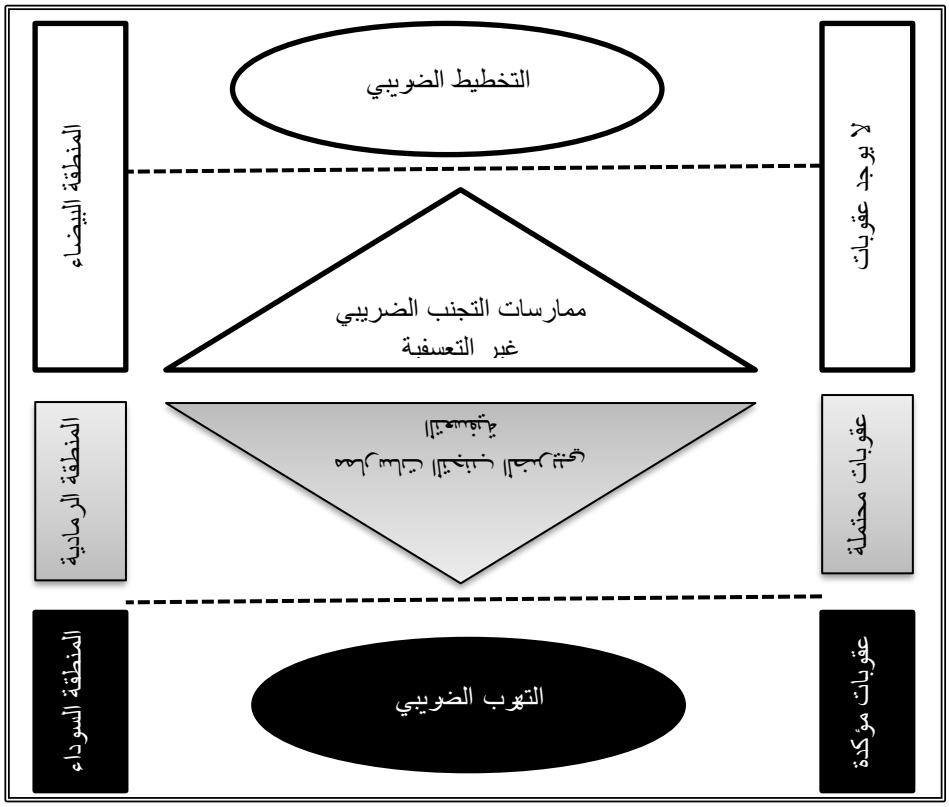
يتواجد جدل مفاهيمي Conceptual Debating ملحوظ حول طبيعة العلاقة بين مفهوم التجنب الضريبي ومفهوم التخطيط الضريبي Tax Planning . إذ يمكن تحديد مفهوم التخطيط الضريبي بكونه مجموعة من الترتيبات التي يسعى الممول من خلالها إلى تخفيض العبء الضريبي Tax Burden إلى الحدود الدنيا ، وذلك من خلال الاستفادة الفعالة من أوجه الخصم Deductions والحوافز الضريبية Tax Incentives المنصوص عليها في التشريع الضريبي ، وبالقدر الذي يؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية Tax Saving ، ويستند التخطيط الضريبي على حزمة من الممارسات المهنية التي تتوافق بصورة تامة مع صحيح ما ورد في النصوص القانونية وتتفق مع روح القانون ، ومقاصد المُشرع الضريبي Law Intent ، وتهدف تلك الترتيبات في الأساس لتحقيق وفورات تمتد لأجل زمني طويل في الأساس ، وبالقدر الذي يمكن معه توصيف تلك الترتيبات بكونها استراتيجية طويلة المدى (e.g., Hyman, 2011; Lietz, 2013; Alstadsaeter et al., 2022) ، ومثال ذلك توجيه استثمارات الشركة نحو الأوجه المعفاة من الضرائب.

وقد اختلف الكُتاب في العلاقة التي تربط بين ممارسات التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي. إذ يرى التيار المتشدد أن بعض ممارسات التجنب الضريبي تخرج عن السياق العام للأخلاقيات المهنية ، والمقصود بذلك الممارسات التعسفية للتجنب الضريبي ، وعليه فإنه ليس من الممكن تصنيف تلك الممارسات على أنها إحدى أدوات التخطيط الضريبي ، ويستند مؤيدوا هذا الرأي على أن فساد الجزء يؤدي إلى فساد الكل فالأخلاقيات المهنية غير قابلة للتجزئة (e.g., Alstadsaeter et al., 2022; Claudianita el al., 2023) ، بينما يرى تيار آخر أقل تشدداً أن ممارسات التجنب الضريبي المعتادة أو النظيفة Regular and Clean Tax Avoidance Practices يمكن اعتبارها إحدى أدوات التخطيط الضريبي والتي يستند عليها في الأجل القصير. في حين لا تعد ممارسات التجنب الضريبي التعسفية إحدى صور التخطيط الضريبي. ولكنها يمكن توصيفها بالمراوغة أو الغش الضريبي Tax Dodging ، قد لا تكون تهرب ولكنها سلوك مخادع (e.g.,Finnerty et al., 2007; Hyman, 2011; Lietz, 2013; Chylak, 2018).

وبغض النظر عن مساحة الجدل المفاهيمي حول مفهوم التخطيط الضريبي وعلاقته بالتجنب الضريبي قدم Finnerty et al. (2007) شكلاً توضيحياً لتلك العلاقة. يرى الباحثان أنه يعد توصيفاً دقيقاً لمساحة التشابك المفاهيمي بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي ، والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل (أ). ويقوم Finnerty بتقسيم العلاقة بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي إلى ثلاث مناطق وذلك على النحو التالي:

- المنطقة الأولى: المنطقة الآمنة البيضاء. وهي المنطقة التي تشتمل على التخطيط الضريبي وممارسات التجنب الضريبي المقبولة – النظيفة ، ولا تشتمل تلك المنطقة على أية عقوبات سواء قانونية أو تنظيمية كما لا تشتمل على مخاطر السمعة.
- المنطقة الثانية: المنطقة غير الآمنة الرمادية. وهي المنطقة التي تشتمل على ممارسات التجنب الضريبي التعسفية ، وعلى الرغم من عدم تواجد إخلال قانوني محدد في تلك المنطقة إلا أنها ترتبط بمخاطر تنظيمية ومخاطر ذات صلة بالسمعة ، وذلك في حالة تحريك دعاوى قضائية في حق الممول ، أو تعرض الممول لعقوبات من خلال الجهات التنظيمية بخاصة هيئة البورصة.
- المنطقة الثالثة: المنطقة السوداء " الحمراء ". وهي المنطقة التي تشتمل على ممارسات الغش والتهرب الضريبي ، وتشتمل تلك المنطقة على كافة صور المخاطر سواء القانونية أو التنظيمية أو مخاطر السمعة.

ويشتمل الجدول (أ) على مقارنة بين كل من التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي وذلك للمزيد من التوضيح



شكل (أ): العلاقة بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي.

Source: Finnerty et al., 2007, P. 58.

جدول (أ)

المقارنة بين مفهومي: التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي

وجه المقارنة	التخطيط الضريبي	التجنب الضريبي
الهدف	تخفيض العبء الضريبي إلى الحدود الدنيا وبما يساهم في تحقيق وفورات ضريبية سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل.	تخفيض العبء الضريبي إلى الحدود الدنيا وبما يساهم في تحقيق وفورات ضريبية جارية تتعلق بالأجل القصير.
الامتثال القانوني	يعد التخطيط الضريبي متوافقاً توافق تام مع صحيح ما ورد في التشريع الضريبي ، سواء مع النص أو ما قصده المشرع الضريبي من وراء النص " روح النص "	يعد التجنب الضريبي متوافقاً توافق منقوص مع صحيح مما ورد من نصوص في التشريع الضريبي. إذ قد يتوافق مع النص ، ولكنه قد لا يتفق مع مقاصد المُشرع الضريبي من وراء النص.
البُعد الأخلاقي	يتوافر في التخطيط الضريبي البُعد الأخلاقي كمرتكز رئيسي لهذا التخطيط ، وعلى ذلك فالأخلاقيات المهنية متوافرة به على نحو تام.	يتوافر في التجنب الضريبي البُعد الأخلاقي بصورة منقوصة. فممارسات التجنب الضريبي المعتادة لا تخرج عن السياق العام للأخلاقيات المهنية ، بينما ممارسات التجنب الضريبي التعسفية قد لا تتسق مع الأخلاقيات المهنية.
النطاق الزمني	يعد الأجل الزمني الطويل هو المرتكز الرئيسي للتخطيط الضريبي ، وينعكس ذلك بطبيعة الحال على الأجل الزمني القصير.	يعد الأجل الزمني القصير وتحديداً الجاري هو المرتكز الرئيسي للتجنب الضريبي.
الآليات	تعد الأنشطة هي المرتكز الرئيسي للتخطيط الضريبي ، وبخاصة الأنشطة الاستثمارية وما يرتبط بها من أنشطة مالية متنوعة. ويعكس ذلك اتصال هذا المفهوم بالأجل الطويل.	تعد الممارسات المهنية هي المرتكز الرئيسي للتجنب الضريبي ، ويعكس ذلك اتصال هذا المفهوم بالأجل القصير.
المنافع	يتم حصد منافعه الضريبية في الأجل الطويل وذلك لارتباطه في الأساس بالأنشطة الاستثمارية ذات الحوافز الضريبية.	يتم حصد منافعه في الأجل القصير ، وذلك من خلال الوفورات الضريبية السنوية.
مستوى الإرتكاز على الخداع الضريبي " المراوغة الضريبية "	لا يشتمل التخطيط الضريبي على أية صورة من صور الخداع أو المراوغة الضريبية. إذ أن عنصري الامتثال والشفافية متوافرين به على نحو تام غير منقوص.	قد يشتمل التجنب الضريبي على قدر من المراوغة الضريبية وذلك من خلال ممارسات التجنب الضريبي التعسفية وذلك في إطار استغلال الثغرات التي قد تتواجد في التشريع الضريبي.
القيود	تنشأ القيود ذات الصلة بالتخطيط الضريبي من خلال أطراف المبادلات بخلاف الممول والتي قد لا تكون بمستوى الوعي والامتثال الضريبي.	تنشأ القيود ذات الصلة بالتجنب الضريبي إذا ما تم تكييف بعض صور ممارسات التجنب الضريبي التعسفية على أنها صورة من صور التهرب الضريبي. وبالقدر الذي قد يحرك دعاوى قضائية في حق الممول.

المصدر: استند المحتوى العلمي للجدول على ما تم تناوله في المصادر التالية:

(Finnerty et al., 2007; Hyman, 2011; Lietz, 2013; Armstrong et al., 2015; Chylak,2018; Alstadsaeter et al., 2022; Claudianita et al., 2023)

تتواجد العديد من التصنيفات للتجنب الضريبي ، وذلك وفق العديد من المعايير (e.g., Finnerty et al., 2007; Armstrong et al., 2015; Claudianita et al., 2023) ، إذ أنه يمكن تقسيم التجنب الضريبي من منظور المُشرع الضريبي إلى: التجنب الضريبي المقصود وغير المقصود ، فالتجنب الضريبي المقصود هو مجموعة الترتيبات الواردة في صحيح التشريع الضريبي واستهدف المشرع منها توفير المزيد من الحوافز والإعفاءات الضريبية وبما يحقق وفورات ضريبية للممول. بينما التجنب الضريبي غير المقصود هو تلك الترتيبات الواردة في صحيح التشريع الضريبي ولكن لم يقصد المُشرع من خلالها توفير مزايا ضريبية للممول ، ومثال ذلك الاستفادة من تنوع معدلات الضريبة بحسب الشكل القانوني للشركة.

كما يمكن تقسيم التجنب الضريبي من منظور الآثار المترتبة عليه. إذ يمكن تقسيمه وفق هذا المعيار إلى التجنب الضريبي المُفضل Favorable Tax Avoidance ، والتجنب الضريبي غير المُفضل Non-Favorable Tax Avoidance ، فالتجنب الضريبي المُفضل هو ذلك التجنب الذي يحقق وفورات ضريبية للممول ؛ ولكنه في المقابل يؤدي إلى آثار إيجابية لصالح جهات أخرى ومثال ذلك الإعفاءات ذات الصلة بالتبرعات ، بينما التجنب الضريبي غير المُفضل هو التجنب الضريبي الذي يؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية للممول منفرداً دون إلحاق النفع لطرف أو أكثر من أطراف التبادل.

كما يمكن تقسيم التجنب الضريبي بحسب النطاق الجغرافي ، وفي تلك الحالة يتم تقسيمه إلى التجنب الضريبي المحلي Local Tax Avoidance ، والتجنب الضريبي الدولي International Tax Avoidance ، فالتجنب الضريبي المحلي يقع في نطاق دولة واحدة فقط ، ومرجعيته تشريع ضريبة دخل وحيد ، أما التجنب الضريبي الدولي يمتد ليتضمن دولتين على الأقل ، وذلك في حالة امتداد استثمارات الممول لأكثر من دولة.

تناول تيار موسع من الدراسات محركات - مسببات التجنب الضريبي Triggers of Tax Avoidance والتي يمكن إيجازها على النحو التالي (e.g., Lietz, Armstrong et al., 2015; Koguc and Olowko, 2019; Kassa, 2021; Claudianita et al., 2023; Judijanto et al., 2024; Mvunabandi et al., 2024):

أ. بحث دافع الضريبة المستمر عن الحصول على المزايا الضريبية ، وسواء كانت تلك المزايا يمنحها المُشرع الضريبي ويقصدها بنص صريح ، أو كانت نتاج نص ضريبي غير محدد وفضفاض ، أو ما يعرف بالنصوص الضريبية الرمادية ، والتي يمكن تأويلها على أكثر من صورة سواء فقهيه قانونية أو مهنية .

ب. مستوى تعقيد التشريع الضريبي قد يعد أحد المحركات الرئيسية لممارسات التجنب الضريبي. إذ أن تعقد هذا التشريع يؤدي إلى أمرين ، الأمر الأول منهما استقدام خبراء متخصصين للتعامل مع الملف الضريبي ، وبالقدر الذي يؤدي إلى تضخم تكاليف التعامل مع هذا الملف ، والأمر الثاني يتحدد في أن ارتفاع مستوى التعقيد يؤدي إلى المزيد من التأويلات الفقهية القانونية والاختلافات المهنية حول التطبيق ، وبالقدر الذي يؤدي إلى تحري المتخصصين المهنيين عن الثغرات التي يمكن توظيفها لتحقيق المزيد من الوفورات الضريبية.

ج. قصور في القيم الأخلاقية المهنية ومتطلبات العدالة Shortage of Professional Ethics and Fairness. إذ قد لا يتوافر لدى الممول القناعات المهنية بضرورة التخلي عن ممارسات التجنب الضريبي وبخاصة التعسفية منها. إذ أثبت الواقع التطبيقي أن الشركة

قد تتمتع بقدر مقبول من السلامة المالية ، وفي ذات الوقت تسعى إدارتها جاهدة لتحقيق المزيد من الوفر الضريبي ؛ وربما رجع ذلك إلى القناعات المهنية أكثر منه استناداً على المحركات المالية.

د. المعدلات الضريبية المرتفعة تؤدي إلى الضغط على دافع الضريبية لكي يبحث ويتحرى عن كافة الوسائل التي من شأنها تخفيض الالتزام الضريبي ، والتي يأتي في مقدمتها ثغرات التشريع الضريبي وأوجه القصور التي تعتريه.

ه. العولمة الاقتصادية والتي سمحت بحرية الحركة لرؤوس الأموال بين الدول ، وبالقدر الذي أدى إلى تعامل الكيانات الاقتصادية مع أنظمة ضريبية متعددة متفاوتة البناء التشريعي ومتفاوتة المعدلات الضريبية ، وبالشكل الذي أدى إلى المزيد من الحرية في تحريك الدخول من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى الدول الأقل في تلك المعدلات.

و. العولمة التقنية " التكنولوجية " والتي سمحت بأنشطة تدر دخول ومع ذلك تخرج عن نطاق التحاسب الضريبي في الأساس ، وذلك لغياب القوانين المنظمة لها ، كما سمحت تلك التقنيات بمزيد من الحرية لرؤوس الأموال والأنشطة ، وبصورة قد تبتعد عن نطاق سيطرة الجهات الرقابية الضريبية.

ز. التكتلات والتي تأخذ شكل سياسي في الأساس ، ولكنها في حقيقة الأمر تكتلات اقتصادية عملاقة ، ومثال ذلك الإتحاد الأوروبي ، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، ومجموعة العشرين. إذ تدخل شركات تلك التكتلات في شراكات متعددة ومعقدة للغاية ، وبالقدر الذي يمنح مساحة كبيرة من الحرية لمزاولة ممارسات التجنب الضريبي.

ح. ليس من المتوقع على الأقل في الأجل المنظور توحيد التشريع الضريبي على المستوى الدولي أو ما يعرف بالعولمة الضريبية Tax Globalization ، وذلك لتعارضه مع الأساس الفكري للضرائب بوصفها إحدى الآليات الأساسية للاقتصاد الكلي وذلك على المستوى المحلي لكل دولة على حدة ، وإن كانت بدأت الدعوة في التزايد على مستوى دول الإتحاد الأوروبي بضرورة السعي نحو توحيد التشريع الضريبي بين الدول الأعضاء ، وذلك لأن التشريع الضريبي الموحد سيعمل كآلية حاسمة للحد من ممارسات التجنب الضريبي وبخاصة في مجال التنقلات غير المرغوب فيها للدخول.

ط. قد تكون تكلفة التمويل إحدى محركات ممارسات التجنب الضريبي. إذ أن ارتفاع تكلفة التمويل سواء بالقروض أو بإصدارات الملكية الجديدة قد يُجبر الشركات على ضرورة البحث عن مصادر تمويل ذاتية ، ومن ذلك وبطبيعة الحال الوفورات الضريبية المحققة من خلال التجنب الضريبي.

ي. مستوى تطور البيئة التنظيمية في الدولة يعد من المحركات الأساسية للتجنب الضريبي. إذ يظهر ذلك بوضوح في حالة الوزن النسبي للإتحادات والنقابات العمالية كآلية ضغط على الشركات لتحسين أجور العاملين والخدمات المقدمة إليهم ، وبالقدر الذي يضيف المزيد من الضغوط على الشركات لتوفير السيولة الكافية للوفاء بتلك المتطلبات ، ويعد الوفر الضريبي المحقق من خلال ممارسات التجنب الضريبي أحد المصادر الرئيسية لذلك.

ك. المخاطر ذات الصلة بالاقتصاد الكلي. والتي يأتي في مقدمتها مخاطر القروض وأسعار الصرف والتضخم. إذ أن تلك المخاطر في حالة توافرها تؤدي إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي.

تناولت الكتابات في مجال المالية العامة والضرائب على نحو موسع الآثار المترتبة على ممارسات التجنب الضريبي والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية (e.g., Niedojaldo, 2016; Koguc and Olowko, 2019; Bilicka et al., 2022; Rakhmayani et al., 2022):

أ. تؤدي الوفورات الضريبية المحققة من خلال ممارسات التجنب الضريبي وبطبيعة الحال إلى التأثير سلباً على الحصيلة الضريبية ، وبالتالي التأثير العكسي على إحدى المرتكزات الأساسية لتمويل الموازنة العامة للدولة.

ب. تؤدي ممارسات التجنب الضريبي إلى إلحاق الضرر بمبدأ العدالة الضريبية. إذ تؤدي تلك الممارسات إلى استفادة شريحة محددة من الممولين مقارنة ببقية الشرائح ، وبالقدر الي يؤثر سلباً على مستوى العدالة الواجب توافرها من المنظور الضريبي بين مختلف الأطراف المخاطبة بتشريع ضريبة الدخل.

ج. تؤدي ممارسات التجنب الضريبي إلى المزيد من التسريبات الاستثمارية ، وذلك من خلال خروج بعض من تلك الاستثمارات من نطاق الاستثمار المحلي إلى نطاق الاستثمارات في الملاذات الضريبية الآمنة خارج حدود الاقتصاد المحلي.

د. قد تؤدي ممارسات التجنب الضريبي إلى المزيد من عدم الاستقرار في التشريع الضريبي المنظم لضريبة الدخل. وذلك من خلال إتخاذ الجهات التشريعية تعديلات ضريبية في إطار زمني قصير للحد من الثغرات القانونية ، والتي تكون محلاً للتجنب الضريبي ، وبالقدر الذي قد يؤدي إلى التأثير سلباً على ما يفترض تواجده وهو الاستقرار النسبي في التشريعات الضريبية.

ه. تؤدي ممارسات التجنب الضريبي إلى الكثير من التأثيرات غير المرغوب فيها على الاقتصاد الكلي ، ومع ذلك فهي تحقق العديد من المزايا سواء على مستوى الأفراد أو الشركات ، ومن ذلك ما يؤدي إليه التجنب من توفير مصادر تمويل إضافية وبخاصة للشركات ، وبالقدر الذي قد يمكنها في حالة التخطيط السليم من توظيف تلك الوفورات لتمويل التوسعات الاستثمارية.

و. ترتبط ممارسات التجنب الضريبي بالعديد من صور التكاليف سواء التكاليف المباشرة المتمثلة في تكلفة استقدام خبراء ومتخصصين في هذا النوع من الاستشارات المالية. أو التكاليف غير المباشرة ذات الصلة والتي يأتي في مقدمتها التأثير بالسلب على سمعة الشركة أو تزايد احتمالية تواجد دعاوى قضائية ضدها أو احتمالية التعرض لعقوبات تنظيمية من قبل هيئة البورصة ، وذلك في الحالات التي يتم توصيف ممارسات التجنب فيها بالغش أو التهرب الضريبي.

ز. إن تقدير الآثار المترتبة على ممارسات التجنب الضريبي فيما يتعلق بالمخاطر والقيمة السوقية وتكلفة التمويل ما زالت محلاً للجدل البحثي. إذ تعد من القضايا البحثية الجدلية المثارة حديثاً ولم ينتهي فيها الجدل إلى نتائج يمكن توصيفها بالعمومية الحاسمة.

ويوضح الجدول (ب) بعضاً من الاستشهاد الجزئي - وليس مسحاً مرجعياً - ذات الصلة بأثر ممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركات ، وذلك على اعتبار أن الأثر على القيمة يتضمن في طياته تجميعاً لكافة الآثار الكامنة المحتمل تواجدها. وقد روعي في اختيار تلك الجهود البحثية الاستشهادية الحداثة وتنوع بيئات التطبيق. والتي يتضح من خلالها وجود جدل بحثي ملحوظ حول تلك الآثار.

جدول (ب)

استشهاد جزئي لأثر ممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركات

مسلسل	التوثيق	النتائج
(١)	Yee, C. S., N. S. Sapiei. & M. Abdallah. (2018). " Tax Avoidance, Corporate Governance and Firm Value in the Digital Era".	استند الإطار التطبيقي للدراسة على اثنين وثمانين شركة من الشركات الأكثر جودة استناداً على الإفصاح المحاسبي ، والمقيدة ببورصة ماليزيا للأوراق المالية ، وذلك عن فترة مالية واحدة فقط وهي العام ٢٠١٤م ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر عكسي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركة والمقاسة من خلال مؤشر Tobin's Q ، وقد فسر الباحثون ذلك بأن ممارسات التجنب الضريبي تؤثر سلباً على ربحية الشركة وبالقدر الذي يخفض من قيمتها السوقية ، ومع ذلك فإن الأثر التفاعلي لكل من ممارسات التجنب ومستوى جودة الحوكمة كان طردياً معنوياً. وتفسير ذلك أن التطبيق الجيد لآليات الحوكمة يُدعم ثقة متلقي التقارير المالية وبالقدر الذي يحد من الأثر العكسي لممارسات التجنب الضريبي.
(٢)	Khan, N., N. Ullah. & N. Sulehri. (2020). " Impact of Tax Avoidance on Firm Value The Moderating Role of Corporate Governance: Evidence From Pakistan Manufacturing Firms"	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائة وعشرين شركة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة كراتشي – باكستان للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠١٧م. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر عكسي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على القيمة السوقية المقاسة بمؤشر Tobin's Q ، ومع وجود أثر طردي ذو دلالة معنوية للمتغير التفاعلي الناتج عن ممارسات التجنب وآليات الحوكمة. وقد فسر الباحثون ذلك بأن السمعة الجيدة الناتجة عن التصنيف الجيد في مؤشر جودة ممارسات الحوكمة وما يخلفه ذلك من ثقة متلقي التقارير المالية يؤدي إلى تخفيض الأثر السلبي الناتج من خلال ممارسات التجنب على الربحية .
(٣)	Abd-Almageed, M. H. & Abo-Ashour. (2021). " Are Tax Avoidance, Corporate Social Responsibility and Financial Performance Affecting Firm Value in The Egyptian Listed Companies?".	استند الإطار التطبيقي للدراسة على ست وثلاثين شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية وذلك خلال الفترة ٢٠١٢-٢٠١٨م. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر طردي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على القيمة السوقية للشركات والمقاسة من خلال القيمة المطلقة لقيمة الشركة السوقية. ولم يقدم الباحثان تفسيراً لذلك الأثر الطردي سواء في متن القسم التطبيقي أو الاستخلاصات العامة الواردة في نهاية الدراسة.
(٤)	Ha, N. M., P. T. Anh, X. G. Yue. & N. H. P. Nam. (2021). " The Impact of Tax Avoidance on The Value of Listed Firms in Vietnam"	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائتين وتسع شركة من الشركات المقيدة في بورصة فيتنام للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨م ، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر عكسي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركات والمقاسة من خلال معدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، وقام الباحثون بتفسير ذلك بأن ممارسات التجنب الضريبي قد تؤثر بالسلب على صافي الدخل ، وبالقدر الذي يؤدي إلى التأثير سلباً على قيمة الشركات ، وذلك على الرغم من دور الوفورات الضريبية المحققة من وراء التجنب في دعم الهيكل التمويلي للشركة.
(٥)	Guedrib, M. & G. Marouni. (2023). " The Interactive Impact of Tax Avoidance and Tax Risk on The Firm Value: New Evidence in The Tunisian Context".	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائتين وتسعين مشاهدة تحليلية – لم يحدد الباحثان عدد الشركات – من الشركات المقيدة ببورصة تونس للأوراق المالية وذلك خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠٢٠م ، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر طردي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على القيمة السوقية والمقاسة من خلال مؤشر Tobin's Q. وفسر الباحثان ذلك بأن الوفورات الضريبية المحققة من خلال التجنب تؤدي إلى دعم السلامة المالية للشركة وذلك من خلال توفير المزيد من مصادر التمويل الذاتية. وألمح الباحثان إلى أن هذا الأثر يتحول ليصبح عكسي غير

مسلسل	التوثيق	النتائج
		معنوي في حالة التفاعل بين ممارسات التجنب والمخاطر الضريبية. والدراسة وعلى نحو عام تناولت وبصورة كمية أثر المخاطر الضريبية وتعد متفردة على المستوى العربي في هذا الشأن.
(٦)	Li, J. (2023). " Corporate Tax Avoidance and Firm Value: Evidence From Chinese Listed Firms"	استند الإطار التطبيقي للدراسة على ثمانية عشر ألفاً وثلاثمائة وثمان وثمانين مشاهدة تحليلية – دون تحديد عدد الشركات – من الشركات المقيدة ببورصة شنغهاي للأوراق المالية – فئة الأسهم A - ، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر طردي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركة المقاسة من خلال مؤشر Tobin's Q بعد استبعاد القيمة الدفترية للالتزامات من بسط المؤشر – طريقة حساب تخرج عن المُعتاد البحثي - ، وأن ذلك الأثر الطردي يتزايد في حالة تطبيق جيد لآليات الحوكمة والمقاسة من خلال معدل ملكية المؤسسين ، وقد فسر الباحث تلك النتيجة بتوافر فرص واسعة للنمو في البيئة الصينية ، وبالقدر الذي يمكن الشركات من إعادة استثمار الوفر الضريبي.
(٧)	Nabie, M. & M. C. Cheng. (2023). " Corporate Tax Avoidance and Firm Value: Evidence From Taiwan"	استند الإطار التطبيقي للدراسة على ثلاثمائة وسبع وأربعين شركة من الشركات المقيدة ببورصة تايوان للأوراق المالية وذلك خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٩م. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر طردي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على القيمة السوقية للشركات والمقاسة من خلال مؤشر Tobin's Q. وفسرت ذلك بدور الوفورات الضريبية المحققة من خلال ممارسات التجنب في دعم الهيكل التمويلي للشركة من خلال الاعتماد على المزيد من مصادر التمويل الذاتية.
(٨)	Walah, A., G. Juarso, S. Santoso, J. Kusno. & A. Teja. (2023). " The Effect of Tax Avoidance on Firm Value".	استند الإطار التطبيقي للدراسة على ثمانمائة وتسع وأربعين شركة من الشركات المقيدة في خمس بورصات أسيوية ، شملت الدول: إندونيسيا ، ماليزيا ، سنغافورة ، تايلاند ، الفلبين ، فيتنام ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٩م ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر طردي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على القيمة السوقية للشركات والمقاسة باللوغاريتم الطبيعي لتلك القيمة ، وفسر الباحثون ذلك بقدرة الشركات المقيدة في بورصات دول ASEAN على توظيف الوفورات الضريبية المحققة من خلال ممارسات التجنب الضريبي في دعم مؤشرات الربحية من خلال استغلال فرص الاستثمار الواعدة.
(٩)	Olanda, D. & F. Marietza. (2024). " The Effect of Tax Avoidance on Firm Value With Earnings Management As a Mediation Variable".	استند الإطار التطبيقي للدراسة على سبع وثلاثين شركة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة إندونيسيا للأوراق المالية وذلك خلال الفترة ٢٠١٨-٢٠٢٢م ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر طردي غير معنوي لممارسات التجنب الضريبي على قيمة الشركة مقاسة بمؤشر Tobin's Q ، ومع تحول هذا الأثر ليصبح طردي معنوي في حالة تواجد ممارسات إدارة الربح كمتغير وسيط في العلاقة.
(١٠)	Shubita, M. F. (2024). " The Effect of Tax Avoidance on Firm Value With Leverage As a Moderating Variable".	استند الإطار التطبيقي للدراسة على خمس وخمسين شركة من الشركات المقيدة في بورصة عمان – الأردن للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠٢٢م ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر عكسي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على القيمة السوقية للشركة والمقاسة من خلال اللوغاريتم الطبيعي للقيمة السوقية للشركة ، وقد فسر الباحث تلك النتيجة بالأثر العكسي لممارسات التجنب على ربحية الشركة ، وتأثير الربحية على القيمة السوقية لتلك الشركات يفوق تأثير الوفورات الضريبية المحققة كنتاج للتجنب الضريبي. وكذلك ارتباط ممارسات التجنب بالعديد من صور الأعباء التكاليفية ذات الصلة ومنها استقدام خبراء متخصصين لإدارة الملف الضريبي.

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في المحتوى العلمي للجهود البحثية الواردة بالجدول.

تستند ممارسات التجنب الضريبي على العديد من الأساليب والتي يمكن إيجازها في التالي ، وبغض النظر عن تصنيف هذا الأسلوب بين الممارسات المقبولة أو التعسفية (e.g., Finnerty et al., 2007; Contractor, 2016; Niedojadlo, 2016; Chylak, 2018; Judijanto et al, 2024:)

- الأسلوب الأول: تجزيء الدخل – تفتيت الدخل: ويتم ذلك من خلال تفتيت الدخل الواحد من خلال تقسيمه على ممولين أو أكثر ، وبالقدر الذي يؤدي إلى إعفاء أي منهم من الضريبة لعدم بلوغه الحد الأدنى للوعاء الضريبي ، أو تخفيض عبء الضريبة ، ويتم ذلك في الشركات بخلاف الشركات المساهمة.
- الأسلوب الثاني: تجزيء المعاملة الضريبية: ويتم ذلك من خلال تجزيء المعاملة الضريبية الواحدة إلى معاملتين أو أكثر ، ويتم ذلك في حالة إذ ما كان إجمالي العبء الضريبي في حالة التقسيم أقل من في حالة المبادلة الواحدة.
- الأسلوب الثالث: التأجيل الضريبي: ويتم ذلك من خلال تحريك جزء من العبء الضريبي إلى السنوات التالية وذلك من خلال تسريع وتيرة الاعتراف بعناصر التكاليف واجبة الخصم أو تأجيل الاعتراف بالإيرادات واجبة التحاسب ، ويؤدي ذلك إلى نقل عبء الضريبة إلى السنوات التالية ، والاستفادة من تناقص القيمة الحقيقية للنقود بفعل التضخم.
- الأسلوب الرابع: الملاذات الضريبية: يتحدد مفهوم تلك الآلية بنقل التحاسب الضريبي عن الدخل أو جزء منه إلى أنظمة ضريبية متسامحة إما تنخفض بها معدلات الضريبة أو تزيد بها مساحة الإعفاءات والحوافز الضريبية ، وتعد الاتفاقات الدولية المدعمة لعدم الازدواج الضريبي محرك أساسي لتلك الآلية[١].
- الأسلوب الخامس: المراجحات الضريبية: يتحدد مفهوم المراجحات الضريبية بما تقوم به الشركة من مفاضلات حول تأثير البدائل سواء التمويلية أو الاستثمارية أو التشغيلية على العبء الضريبي.
- الأسلوب السادس: الحوافز الضريبية: تتحدد الحوافز الضريبية في مجموعة الحوافز Tax Incentives التي يتيحها التشريع الضريبي سواء لبعض الأنشطة أو لشكل قانوني محدد من الشركات أو النشاط في مواقع جغرافية محددة. إذ يسعى الممولون لاستغلال تلك الحوافز سعياً لتخفيف العبء الضريبي.
- الأسلوب السابع: المبادلات بين الكيانات المرتبطة – أسعار التحويل[٢]: يتحدد مفهوم تلك الآلية بالسيطرة على أسعار تحويل المبادلات بين الكيان الأم والكيانات التابعة Transfer Pricing Between Joint Parties ، وبما يؤدي إلى تخفيض الالتزام الضريبي الواقع على الكيان الأم ، وفي تلك الحالة يلزم التفرقة بين حالتين. الحالة الأولى منهما تتحدد في إذا

---

[١] تعد المناطق التالية هي الملاذات الضريبية الأكثر وفراً على المستوى العالمي: جمهورية إيرلندا ، وإمارة موناكو ، وجزيرة برمودا ، وجزر فرجين البريطانية ، وجزر كايمان ، وجزر الكاريبي ، وهونج كونج ، ويقوم العديد من الشركات العالمية متعددة الجنسيات بإتخاذ تلك المناطق مركزاً رئيسياً لها.

[٢] يتم ذلك في حالة الشركات متعددة الجنسيات من خلال تخفيض سعر البيع ، وذلك إذا ما كان الفرع المُصدر يخضع لتشريع ضريبي منخفض المعدل ويخضع له كذلك الكيان الرئيسي ، والفرع المستورد يخضع لتشريع ضريبي أعلى في المعدل. إذ أن هذا التصرف من شأنه تخفيض الالتزام الضريبي على الكيان الرئيسي.

ما كان الكيان الأم والكيانات التابعة يخضع تحاسبهم الضريبي لنظام ضريبي واحد ، والحالة الثانية تتحدد في إذا ما كانت الكيانات التابعة تخضع لأنظمة ضريبية متعددة كما في حالة الشركات متعددة الجنسيات ، ففي الحالة الأولى يمكن فرض المزيد من الرقابة الضريبية من خلال العديد من الأساليب ومنها السعر المحايد ، أما في الحالة الثانية فقد يصعب ذلك بل يستحيل ، وذلك لتباين التشريعات الضريبية بين الدول.

- الأسلوب الثامن: التحويلات ذات الصلة بالأصول المعنوية: يطلق على هذا النوع من التحويلات مدفوعات الإتاوات Royalty Payments ، وتتحدد في تحويلات حقوق الانتفاع والتراخيص وبراءات الاختراع. سواء بين الكيان الأم وتابعيه أو بين التابعين بعضهم البعض. إذ يقوم الكيان الأم بإتباع هذا الإجراء ، وذلك بنقل حيازة هذا النوع من الأصول غير الملموسة إلى تابعيه الخاضعين لتشريعات ضريبية مرتفعة المعدل ، وفرض إتاوات مرتفعة على هؤلاء التابعين نظير الاستفادة من تلك الأصول. إذ تسمح تلك التشريعات الضريبية وفي الغالب بخصم هذا النوع من الإتاوات ، وبالتالي تخفيض الالتزام الضريبي الواقع على التابع. ويعد هذا الأسلوب شائع في حالة شركات تكنولوجيا المعلومات. إذ يشكل هذا النوع من الأصول وزن نسبي ملحوظ في هيكلها المالي ، كما ينتشر في شركات الأدوية العالمية ، والتي تستند في نموها وتطورها على تكاليف البحوث والتطوير واستحداث منتجات وعلامات تجارية جديدة.
- الأسلوب التاسع: القروض البينية: القروض البينية Intra-corporate Loans هي تلك القروض بين الكيان الأم وتابعيه أو بين التابعين بعضهم البعض. إذ يقوم الكيان الأم بتوجيه تلك القروض بحيث يأخذ مسار القرض من المُقرض الخاضع لتشريع ضريبي منخفض المعدل إلى المُقترض الخاضع لتشريع ضريبي مرتفع المعدل. إذ تسمح كافة التشريعات الضريبية في العالم بخصم فوائد القروض حتى ولو كان ذلك بقيود محددة كما في حالة قانون الضريبة الموحدة على الدخل في مصر.
- الأسلوب العاشر: توزيع التكاليف الإدارية ذات الوزن – الجوهرية: تشتمل التكاليف الإدارية الجوهرية على العديد من صور التكاليف ومنها: البحث والتطوير ، وإدارة سلسلة التوريد ، والأعباء ذات الصلة بالموارد البشرية ، وجميعها ذات صلة بالكيان الأم ، ولأغراض الموضوعية وعند قيام الكيان الأم بتوزيع تلك التكاليف على تابعيه عليه الالتزام بالعديد من القيود ومنها حجم النشاط في ذلك التابع ، ولكن ما يحدث في الواقع يختلف بالكُلية عن هذا التصور الموضوعي. إذ أثبت الواقع التطبيقي أن الكيان الأم يقوم بتوزيع تلك التكاليف على تابعيه بحسب معدل الضريبة الذي يخضع له التابع. إذ يوجه النصيب الأكبر من تلك التكاليف للتابعين في دول مرتفعة المعدل الضريبي ، وذلك لتحقيق المزيد من الوفورات الضريبية.
- الأسلوب الحادي عشر: التسوق العابر للحدود: يتحدد مفهوم تلك الآلية بالشراء من كيان يتبع تشريع ضريبي منخفض المعدل Cross Border Shopping ثم إعادة البيع لكيان يتبع تشريع ضريبي مرتفع المعدل ، ويظهر ذلك بوضوح في حالة الدول كبيرة الحجم ، ومنها الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والمقسمة إلى ولايات لكل منه تشريعه الضريبي المحلي المكمل للضريبة الموحدة على المستوى القومي ، وكذلك المبادلات بين دول الإتحاد الأوروبي. إذ يقوم الممول في تلك الحالة بتجنب سداد ضريبة مرتفعة على مشترياته كان من المفترض تحمل عبئها إذا قام بالشراء من كيان يتبع ذات التشريع الضريبي. وفي تلك

الحالة يحدث تسرب ضريبي في موطن الممول الأساسي من خلال نقص موارد الخزانة العامة ذات الصلة بضريبة القيمة المضافة.

- الأسلوب الثاني عشر: الاستثمارات الرحالة – التجولية: يتحدد مضمون تلك الآلية من خلال قيام الكيانات الرئيسية بجعل الملاذات الضريبية الآمنة مركزاً رئيسياً لشركات وهمية لا تتبع الكيان الرئيسي قانونياً ولكنها ممولة من خلال هذا الكيان ، وهو ما يعرف بالاستثمارات التجولية Round Trip Investment ، ويحقق الكيان الرئيسي العديد من المزايا في إطار ذلك ، والتي يأتي في مقدمتها: الاستفادة من الوفورات الضريبية في تلك الملاذات ، وكذلك عدم عودة جزء من عوائد تلك الاستثمارات إلى الدولة الأم والتي قد تكون معدلات الضريبة بها مرتفعة.
- الأسلوب الثالث عشر: تغيير المركز القانوني: يعد تغيير المركز القانوني للشركة من الآليات الرئيسية للتجنب الضريبي ، وذلك من خلال اتخاذ مركز قانوني في دولة من الدول المتسامحة ضريبياً ومثال ذلك الشركات التي تتخذ من إمارة موناكو مركزاً رئيسياً.
- الأسلوب الرابع عشر: الاتفاقيات الضريبية: قد تقوم الدول بعقد اتفاقيات معاملات ضريبية استثنائية فيما بينهم لتحقيق المزيد من الجذب الاستثماري ، وتقوم الشركات باستغلال هذا النوع من الاتفاقات من خلال نقل استثماراتها إلى هذا النوع من الدول الجاذبة للاستثمارات.
- الأسلوب الخامس عشر: البنود شائعة الاستخدام: ويتضمن هذا الأسلوب كافة صور التلاعب والتحريف ذات الصلة ببنود التكاليف المرنة واجبة الخصم في الإقرار الضريبي Flexible Deductions ، والتي يأتي في مقدمتها البنود واجبة الخصم دون سند مستندي ، والتي يأتي في مقدمتها الإكراميات والدعاية والإعلان وبدلات السفر. إذ أنه وعلى الرغم من أن غالبية التشريعات الضريبية تقوم بتحديد الحد الأقصى واجب الخصم لتلك البنود ، إلا أن غالبية الممولين يستغلون تلك الخصومات في إطار الحدود القصوى المحددة. وبغض النظر عن تواجد المصروف من عدمه.

وقد تعددت الكتابات في مجال النظريات التفسيرية للتجنب الضريبي ، وذلك لتوفير الإجابة عن السؤال التالي: لماذا يسعى الممولون لتخفيض الالتزام الضريبي في إطار الحد الأدنى من المخاطر ذات الصلة بهذا التخفيض. وقد كانت كتابات Stiglitz (1986) من الكتابات المبكرة في هذا المجال. إذ حدد ثلاث مبادىء أساسية تمثل نقطة الإنطلاق الرئيسية لتفسير التجنب الضريبي Stiglitz (1986, P.4:5):

- المبدأ الأول: تأجيل الضرائب Postponement of Tax: يتحدد مضمون هذا المبدأ في أن الضرائب المؤجلة والتي من المتاح الوفاء بها في المستقبل تعد أقل من الضرائب التي يمكن الوفاء بها في الوقت الحالي وذلك تأسيساً على مدخل القيمة الحقيقية للنقود. وممارسات التجنب الضريبي تحقق هذا المسعى على نحو طيب.
- المبدأ الثاني: المراجحات الضريبية Tax Arbitrages: يتحدد مضمون هذا المبدأ في التفاوت بين الممولين فيما يعرف بمعدل الضريبة الحدي Marginal Tax Rate وهو الحد الأقصى من معدل الضريبة المقبول من جانب الممولين ، وهو يختلف من ممول إلى آخر في ظل ذات الشرائح الضريبية ، ويختلف على مستوى الممول الواحد مع اختلاف الحقب الزمنية وتوجهات الممول ذاته ، هذا الاختلاف والتنوع المتأصل يؤدي إلى ما يعرف بمعدل الضريبة التفضيلي أو التفاضلي Differential Tax Rate ، ويعد هذا المعدل من

المحركات الرئيسية للتجنب الضريبي. إذ يسعى الممولون دوماً إلى الوصول لهذا المعدل ، ومع سعي الجميع لتحقيق ذلك ودخولهم مع بعضهم البعض في معاملات يتحول هذا التوجه الفردي إلى توجه عام. وتصبح ممارسات التجنب الضريبي ذات عمومية ولكنها تنطلق في الأساس من النزعات الفردية. تلك النزعات التي تسعى للتوفير وفي ذات الوقت عدم المخاطرة " عدم الدخول في نزاعات قضائية مع جهات الجباية الضريبية "

- المبدأ الثالث: النزعة نحو التراكم الرأسمالي Tendency Toward Capitalism : ويتحدد مضمون هذا المبدأ بسعي الممولون نحو المزيد من التراكم الرأسمالي مقارنة بالاحتفاظ بالعوائد وإتاحتها بصورة تامة للتحاسب الضريبي ، وهذا ما يفسر المزيد من التوجه نحو تكوين الاحتياطيات والاستثمار في برامج طويلة الأجل عوائدها معفاة من الضريبة ، ويؤدي هذا النهج بصورة أو بأخرى إلى تأجيل الضريبة.

وفي سياق متصل ، قام تيار من الجهود البحثية بتفسير التجنب الضريبي في إطار نظرية الوكالة Agency Theory ، وذلك على النحو التالي بيانه:

تشتمل الوكالة على طرفين أصيلين وهما المَلاك والإدارة ، بالإضافة إلى العديد من الأطراف الأخرى ذات الصلة والمتأثرة بتلك العلاقة ومنهم المستثمرين المرتقبين ، والعملاء ، والموردين ، والمحللين الماليين ، والجهات التنظيمية على اختلافها ، سواء جهات تنظيم أم جهات رقابية أم جهات جباية سيادية ، أي كافة أصحاب المصالح في الشركة (Jensen and Meckling, 1976).

تناول تيار مكثف من الدراسات العلاقة بين هيكل الملكية والذي يمثل جوهر نظرية الوكالة وممارسات التجنب الضريبي. إذا توصل Sari and Martani (2010) إلى أن الملكية العائلية تؤدي إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي مقارنة بالملكية غير العائلية ، وتفسير ذلك إلى انخفاض مستوى عدم التماثل المعلوماتي بين ملاك هذا النوع من الشركات والإدارة. إذ أنهم وفي الغالب يديرون بأنفسهم دون ترك دفة الأمور بصورة تامة لإدارة محترفة ، وحتى في تواجد تلك الإدارة المحترفة فإنها تعمل في ظل قيود ورقابة صارمة في هذا النوع من الشركات بحيث لا يستأثرون بمعلومات لا يعلمها الملاك ، وتسعى الملكية العائلية دوماً إلى تحقيق المزيد من الوفورات الضريبية من خلال ممارسات التجنب الضريبي وتجنح إلى المزيد من الممارسات التعسفية.

ويضيف Moore (2012) إلى أن إدارة الشركات التي يهيمن عليها هيكل الملكية المؤسسية Institutional Ownership تكون أقل ميلاً إلى مزاولة ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك للعديد من العوامل والتي يأتي في مقدمتها الرقابة الصارمة من قبل المؤسسات والتي تمثل الشريك الأساسي في هذا النمط من أنماط الملكية ، وحرص تلك المؤسسات وفي المقام الأول على سمعة الشركة ، والتي يمكن أن تُمس من خلال الدخول في منازعات ضريبية ، ويضاف لذلك أن تلك المؤسسات المالكة وفي الغالب تكون مؤسسات مالية كالبنوك وشركات التأمين وغيرها من شركات الخدمات المالية ، وهي مؤسسات تخضع في الأساس لرقابة صارمة مشددة على كافة أنشطتها الاستثمارية .

وفي ذات السياق يرى Badertscher et al. (2013) أن إدارة الشركات ذات نمط الملكية المركزة Concentrated Ownership تكون أقل ميلاً إلى ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك لأن هذا النمط من أنماط الملكية تتزايد به الإجراءات الرقابية ، وبالقدر الذي لا يمنح الحرية الكافية للمديرين لمزاولة ممارسات التجنب الضريبي ، وبخاصة التعسفية منها ، والتي تكون محاطة بالعديد من صور المخاطر والتي يأتي في مقدمتها مخاطر السمعة .

ويضيف Chang et al. (2013) إلى أن إدارة الشركات التي يهيمن عليها هيكل الملكية الأجنبية Foreign Ownership تكون أكثر ميلاً إلى مزاولة ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك استناداً على العديد من العوامل والتي يأتي في مقدمتها: مساحة الحرية الكبيرة لكافة صور المبادلات بين الكيان الأم وتابعيه ، وحرص إدارة تلك الشركات على الوفاء بالتوزيعات المقررة للشريك الأجنبي للوفاء بمتطلبات تلك الشراكة ، وبالقدر الذي يمثل دافعاً للمزيد من ممارسات التجنب الضريبي ، لتوفير المزيد من السيولة القادرة على الوفاء بالتوزيعات المقررة للشريك الأجنبي.

ويؤكد Velte (2024) في دراسته المرجعية الموسعة حول تأثير أنماط هيكل الملكية على ممارسات التجنب الضريبي ، أنه لا يمكن القول بأنه يوجد توجه محدد لتأثير أنماط الملكية الرئيسية على ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك وفق أشكالها الست المتعارف عليها والمحددة في: الملكية الإدارية ، والملكية المؤسسية ، والملكية العائلية ، والملكية الأجنبية ، والملكية الحكومية ، والملكية المركزة / غير المركزة ، ومع تواجد استثناء للملكية الحكومية والتي يمكن توصيف إتجاه تأثيرها العام بأنه عكسي ، وذلك للقيود الصارمة التي تزاولها الجهات الحكومية على حالة الشراكة وذلك كنوع من أنواع الحفاظ على المال العام.

ويشتمل الجدول (جـ) على بعض من الاستشهاد الجزئي على حالة الجدل البحثي بشأن تأثير أنماط الملكية على ممارسات التجنب الضريبي.

جدول (جـ)

استشهاد جزئي لأثر الوكالة على ممارسات التجنب الضريبي استناداً على مدخل هيكل الملكية

مسلسل	التوثيق	النتائج
(١)	**Annuar, H. A., I. A. Salihu. & S. N. S. Obid. (2014). " Corporate Ownership, Governance, and Tax Avoidance: An Interactive Effects".**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على كافة الشركات غير المالية المقيدة ببورصة ماليزيا للأوراق المالية وذلك خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٣م ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر عكسي ذو دلالة معنوية لكل من أنماط الملكية التالية على ممارسات التجنب الضريبي: الملكية العائلية ، والملكية الحكومية ، والملكية الأجنبية.
(٢)	**عيسى ، عارف محمود كامل. (٢٠١٥). " قياس أثر حوكمة الشركات على مستوى التجنب الضريبي في ضوء نظرية الوكالة: دراسة عملية "**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على خمسين شركة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٠م ، وقد توصلت الدراسة إلى الأثر التالي لأنماط الملكية على ممارسات التجنب الضريبي: الملكية العائلية (عكسي غير معنوي) ، الملكية المؤسسية (طردي غير معنوي) ، الملكية الحكومية (عكسي معنوي).
(٣)	**Richardson, G., B. Wang. & X. Zhang. (2016). " Ownership Structure and Corporate Tax Avoidance: Evidence From Publicly Listed Private Firms In China".**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائتان وسبع شركة من الشركات المقيدة ببورصة شنغهاي – الصين للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٠م ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر طردي ذو دلالة معنوية لمستوى تركز الملكية على ممارسات التجنب الضريبي. وأن ذلك الأثر يزداد قوة كلما زاد معدل التركز.
(٤)	**الإسداوي ، مصطفى السيد مصطفى علي ؛ سليم ، أيمن عطوة عزازي. (٢٠٢١). " أثر خصائص مجلس الإدارة وهيكل الملكية على التجنب الضريبي: دراسة اختبارية في البيئة المصرية.**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على ستين شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٦م ، وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لأنماط الملكية على ممارسات التجنب الضريبي: الملكية المؤسسية (عكسي معنوي) ، الملكية الإدارية (عكسي معنوي) ، تركز الملكية (طردي غير معنوي).
(٥)	**الباز ، ماجد مصطفى علي. (٢٠٢١). " أثر أنماط الملكية ومجلس الإدارة**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائة وأربع عشرة شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة

مسلسل	التوثيق	النتائج
	والخصائص التشغيلية على التجنب الضريبي وانعكاسه على قيمة الشركة: أدلة من سوق الأوراق المالية المصري.	٢٠١٥-٢٠١٩م ، وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لأنماط هيكل الملكية على ممارسات التجنب الضريبي: الملكية الإدارية (طردي معنوي) ، الملكية المؤسسية (عكسي معنوي) ، الملكية الحكومية (عكسي غير معنوي) ، تركز الملكية (عكسي معنوي).
(٦)	**الركايبي ، محمد عبد السلام. (٢٠٢٢). " أثر أنماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية "**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائة وست وثلاثين شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠٢٠م ، وتوصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لأنماط هيكل الملكية على ممارسات التجنب الضريبي: تركز الملكية (طردي معنوي) ، الملكية الحكومية (طردي معنوي) ، الملكية الإدارية (طردي معنوي) ، الملكية العائلية (عكسي معنوي) ، الملكية المؤسسية (عكسي معنوي) ، الملكية الأجنبية (عكسي معنوي).
(٧)	**Al-Rashdan, M. T. (2022). " Verification of Tax Avoidance By Audit Quality and Dimensions of Ownership Structure in Jordanian Manufacturing Companies"**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على ثمانية وتسعين شركة من الشركات المقيدة ببورصة عمان – الأردن للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١١-٢٠٢٠م. وقد توصلت الدراسة إلى أن أنماط الملكية التالية تؤثر طردياً ومعنوياً على ممارسات التجنب الضريبي ، وتتحدد تلك الأنماط في: الملكية الإدارية ، والملكية المؤسسية ، والملكية الأجنبية ، والملكية العائلية.
(٨)	**Dakhli, A. (2022). " The Impact of Ownership Structure on Corporate Tax Avoidance With Corporate social Responsibility As Mediating Variable".**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائتين شركة من الشركات المقيدة ببورصة باريس – فرنسا للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٧-٢٠١٨م ، وقد انتهت الدراسة إلى وجود أثر عكسي ذو دلالة معنوية للملكية المؤسسية على ممارسات التجنب الضريبي.
(٩)	**Hassan, N., M. H. Masum. & J. B. Sarkar. (2022). " Ownership Structure and Corporate Tax Avoidance: Evidence From The Listed Companies of Bangladish"**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على سبع وسبعين شركة من الشركات المقيدة ببورصة دكا – بنجلاديش للأوراق المالية – لم تتحدد الفترة في متن البحث – وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لأنماط الملكية على ممارسات التجنب الضريبي: الملكية المؤسسية (طردي غير معنوي) ، الملكية الإدارية (طردي معنوي) ، الملكية الأجنبية (طردي غير معنوي) ، الملكية الحكومية (طردي معنوي).
(١٠)	**Najihah, N., Winarish. & Mutoharoh. (2024). " The Role of Ownership Structure on Corporate Tax Avoidance: Evidence From Manufacturing Company in Indonesia".**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائة وثلاثة وسبعين مشاهدة تحليلية من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة جاكرتا – إندونيسيا للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٢١-٢٠٢٢م ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر عكسي معنوي لكل من الأنماط التالية لهيكل الملكية على ممارسات التجنب الضريبي: الملكية الإدارية ، والملكية المؤسسية ، والملكية الأجنبية.

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في المحتوى العلمي للجهود البحثية الواردة.

والبُعد الأساسي الثاني من نظرية الوكالة يتحدد في ممارسات الحوكمة ، ومستوى جودتها ، سواء استناداً على آلياتها الدخلية أو آلياتها الخارجية. وقد تناول كل من Kovermann and Velte (2019) في دراستهما المرجعية حول تأثير الآليات المتنوعة للحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي تلك العلاقة في إطار تحليلي موسع ، وقد انتهيا إلى أن تأثير آليات الحوكمة على تلك الممارسات قد شهد تنوع ملحوظ بين الجهود البحثية ذات الصلة ، وذلك على مستوى الآلية الواحدة. وبالشكل الذي لا يمكن معه توصيف إتجاه محدد للعلاقة بين كل آلية من تلك الآليات على حدة وممارسات التجنب الضريبي. إذ تؤثر سمات بيئة الأعمال ذاتها على تلك العلاقة ، سواء سمات القطاع الصناعي ذاته أو سمات الاقتصاد الكلي ومستوى تنظيمه.

ويوضح الجدول (د) استشهاد جزئي بشأن أثر الحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي.

جدول (د)

استشهاد جزئي لأثر الوكالة على ممارسات التجنب الضريبي استناداً على مدخل الحوكمة

مسلسل	التوثيق	النتائج
(١)	**Desai, M. A. & D. Dharmapala. (2006). " Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives".**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على ألف وثلاثمائة وإحدى وثمانون شركة من الشركات المتوافر لها بيانات مالية على قاعدة بيانات الـ Compustat ، وذلك خلال الفترة ١٩٩٩-٢٠٠٣م ، وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لأربعة مقاييس لحوافز المديرين والحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي: المؤشر الأول: معدل قيمة خيارات الأسهم المضمونة إلى مكافآت الإداريين الخمس الكبار (عكسي معنوي) ، المؤشر الثاني: معدل قيمة خيارات الأسهم المضمونة والمقيدة إلى مكافآت الإداريين الخمس الكبار (عكسي معنوي) ، المؤشر الثالث: معدل قيمة الأسهم المضمونة/المقيدة إلى مكافآت الإداريين الخمس الكبار (عكسي معنوي) ، المؤشر الرابع: معدل قيمة الأسهم المقابلة للخبرة إلى مكافآت الإداريين الخمس الكبار (طردي معنوي) . تنويه: تعد تلك الدراسة من الدراسات المبكرة للغاية التي تناولت العلاقة بين حوافز المديرين والحوكمة وممارسات التجنب الضريبي ، وأسست بعد ذلك لتيار موسع من الدراسات التي تناولت ذات القضية البحثية ، وقد استندت على إطار مقارن بين الشركات الجيدة من منظور الحوكمة والشركات غير الجيدة " التصنيف الثنائي " ، وتم الاكتفاء بعرض النتيجة الأساسية على مستوى كامل المشاهدات التحليلية دون تصنيفها لممارسات حوكمة جيدة/غير جيدة ، ومع الإشارة إلى أن التصنيف بحسب ثنائية الحوكمة قد أدى إلى تغيير إتجاه تأثير المؤشر الأول فقط ، وحافظ على اتجاه تأثير المؤشر الرابع ، بينما المؤشر الثاني والثالث لم يكونا محلاً لهذا المستوى من التحليل ، وذلك على مستوى الشركات ذات الحوكمة الجيدة.
(٢)	**Armstrong, C. S., J. L. Blouin., A. D. Jagolinzer. & D. F. Larcker. (2015). " Corporate Governance, Incentives, and Tax Avoidance".**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على عينة موسعة من الشركات المتوافر لها بيانات مالية على قاعدة بيانات الـ Compustat الأمريكية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٣م ، وقد بلغ متوسط عدد الشركات خلال فترة الدراسة ألف ومائتان وتسع وثمانين شركة ، وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لبعض أبعاد الحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي: حوافز المديرين (طردي معنوي) ، المخاطر ذات الصلة بحوافز المديرين (طردي معنوي) ، التخصص المالي لأعضاء مجلس الإدارة- الخبرة المالية – مستوى التعقد (أثر طردي معنوي عند المستويات المنخفضة من ممارسات التجنب الضريبي ثم يتحول هذا الأثر إلى عكسي معنوي عند المستويات المرتفعة من التجنب الضريبي) ، استقلالية مجلس الإدارة (لم يستدل على العلاقة في المستويات المنخفضة من التجنب الضريبي ، بينما في المستويات المرتفعة يكون هذا الأثر عكسي معنوي) ، تنويه: التحليل الإحصائي الوارد بالدراسة متقدم للغاية ، ويستند على Regression Quantile ، أو ما يعرف بإنحدار السهول ، وتنتج تلك الآلية نموذج إنحدار عند كل مستوى من مستويات توزيع المتغير التابع ، ولذلك فتفسير نتائجها ليس بالأمر اليسير سواء للباحث كاتب البحث أو قارءه.
(٣)	**Tandean, V. A. & W. Winnie. (2016). " The Effect of Good Corporate Governance on Tax Avoidance: An Empirical**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائة وعشرين شركة من الشركات المقيدة ببورصة جاكرتا – إندونيسيا للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٣م ، وقد استندت الدراسة على مجموعة من الآليات للتعبير عن مستوى جودة الحوكمة ، وقد كان تقدير آثار تلك الآليات

مسلسل	التوثيق	النتائج
	Study on Manufacturing Companies Listed in IDX Period 2010-2013".	على ممارسات التجنب الضريبي على النحو التالي: معامل التمايز لسياسات الإثابة (عكسي غير معنوي) ، معامل المخاطر (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، الملكية المؤسسية (طردي غير معنوي) ، استقلالية مجلس المفوضين (طردي معنوي) ، استقلالية لجنة المراجعة (طردي معنوي) ، جودة المراجعة (طردي معنوي).
(٤)	**Jamei, R. (2017). " Tax Avoidance and Corporate Governance Mechanisms: Evidence From Tehran Stock Exchange"**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائة وأربع شركة من الشركات المقيدة ببورصة طهران للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٥م ، وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لبعض من أبعاد الحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي: حجم مجلس الإدارة (طردي غير معنوي) ، استقلالية مجلس الإدارة (طردي غير معنوي) ، الملكية الإدارية (عكسي معنوي) ، الملكية المؤسسية (عكسي غير معنوي).
(٥)	**Abdelfattah, T. & A. Aboud (2020). " Tax Avoidance, Corporate Governance, and Corporate Social Responsibility: The Case of Egyptian Capital Market".**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على عدد من الشركات غير المالية الأكثر نشاطاً بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٧-٢٠١٦م ، وبإجمالي مشاهدات تحليلية سبعمائة وخمس وثلاثين مشاهدة – عدد الشركات مختلف من فترة مالية لأخرى وبحد أدنى سبعين شركة وبحد أقصى سبع وثمانين شركة في الفترة المالية الواحدة – وقد استندت الدراسة على عدد كبير من المتغيرات ، وتم التركيز هنا في الأبعاد ذات الصلة بالحوكمة والتي كان تقدير آثارها على ممارسات التجنب الضريبي على النحو التالي: التمثيل العائلي في مجلس الإدارة (طردي معنوي) ، التمثيل الأجنبي في مجلس الإدارة (طردي معنوي) ، عدد التنفيذيين في مجلس الإدارة (طردي غير معنوي) ، استقلالية مجلس الإدارة (عكسي معنوي) ، الملكية المؤسسية (عكسي معنوي).
(٦)	**Ogbodo, O. C. & J. D. Akpovona. (2021). " Corporate Governance and Tax Avoidance of Quted Consumer Goods Manufacturing Companies in Nigeria".**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على إحدى وعشرين شركة من الشركات الصناعية المقيدة ببورصة لاجوس- نيجيريا للأوراق المالية ، وذلك عن فترة مالية واحدة فقط وهي العام ٢٠١٩م ، وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لأثر بعض من أبعاد الحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي: استقلالية مجلس الإدارة (عكسي غير معنوي) ، ازدواجية دور المدير التنفيذي (عكسي غير معنوي)
(٧)	**Supriatiningsih. S. S., M. Taqi., T. Ismail. & I. A. Hanifah. (2022). " The Effect of Commercial Governance on Tax Avoidance".**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على سبع وأربعين شركة من الشركات المقيدة ببورصة جاكرتا – إندونيسيا للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠٢٠م ، وقد استندت على ثلاث قياسات للحوكمة وقد تحددت في: الملكية التأسيسية " نصيب المؤسسين " ، واستقلالية مجلس المفوضين ، واستقلالية لجنة المراجعة ، وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لأبعاد الحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي: الملكية التأسيسية (عكسي غير معنوي) ، استقلالية مجلس المفوضين (طردي معنوي) ، استقلالية لجنة المراجعة (عكسي معنوي).
(٨)	**Bash, A. & F. Zoghlami. (2023). " The Impact of Corporate Governance Mechanisms on Tax Avoidance Practices"**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على خمس وثلاثين شركة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة بغداد-العراق للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠٢٠م. وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لبعض من أبعاد الحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي: الملكية الإدارية (طردي معنوي) ، حجم مجلس الإدارة (عكسي غير معنوي) ، استقلالية مجلس الإدارة (طردي غير معنوي) ، تواجد المرأة بمجلس الإدارة (طردي معنوي) .
(٩)	**Hidayat, K. & D. Zuhroh. (2023). " The Impact of Environmental, Social and Governance, Sustainable Financial Performance,**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائة وأربعة عشر شركة من الشركات المقيدة ببورصة جاكرتا – إندونيسيا للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠٢٠م ، وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لبعض من أبعاد الحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي: الملكية المؤسسية (عكسي معنوي) ، مؤشر الأداء البيئي والمجتمعي

مسلسل	التوثيق	النتائج
	Ownership Structure and Composition of Company Directors on Tax Avoidance: Evidence From Indonesia".	والحوكمي (عكسي معنوي) ، نسبة المديرون الإناث إلى الذكور (عكسي معنوي).
(١٠)	**Hasan, A., W. Anwar, M.K. Hassan. & A. Ahmed. (2024). " Corporate Governance and Tax Avoidance: Evidence From Emerging Market"**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على مائة وثمانية وثلاثين شركة من الشركات المقيدة ببورصة كراتشي – باكستان للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٨م ، وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لبعض من أبعاد الحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي: استقلالية مجلس الإدارة (عكسي معنوي) ، حجم تمثيل المرأة في مجلس الإدارة (عكسي معنوي) ، تركيز هيكل الملكية (عكسي معنوي) ، الملكية الإدارية (طردي معنوي) ، استقلالية لجنة المراجعة (طردي معنوي).
(١١)	**Pham, M. T., L. V. Nguyen. & T. M. Nguyen. (2024). " The Effect of Corporate Governance on Tax Avoidance: Evidence From Listed Firms in Vietnam".**	استند الإطار التطبيقي للدراسة على سبع وأربعين شركة من الشركات المقيدة ببورصة هوتشي – فيتنام للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢٢م ، وقد توصلت الدراسة إلى تقدير الآثار التالية لمختلف أبعاد الحوكمة على ممارسات التجنب الضريبي: تركز هيكل الملكية (عكسي غير معنوي) ، حجم مجلس الإدارة (طردي معنوي) ، نظام إثابة التنفيذيين (عكسي غير معنوي) ، الملكية المؤسسية (طردي غير معنوي) ، جودة المراجعة (طردي معنوي) ، ازدواجية دور المدير التنفيذي (عكسي معنوي).

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في المحتوى العلمي للدراسات الواردة.

تنوعت آليات التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على نحو ملحوظ ، ربما يكون ذلك راجعاً إلى حساسية النتائج المتوصل إليها على نحو ملحوظ بكيفية التعبير الكمي عن تلك الممارسات ويوضح الجدول (هـ) ملخصاً لآليات التعبير الكمي ذات الصلة والمستندة على مؤشرات ، وهي مؤشرات شائعة الاستخدام في الجهود البحثية ذات الصلة بممارسات التجنب الضريبي (e.g., Fonseca, 2019; Dong and Tran, 2021; Al-Rashdan, 2022;Ariff et al., 2023; Damayanti et al., 2023; Delgado et al., 2023; Persakis and Kolias, 2024; Shubita, 2024) .

جدول (هـ)

آليات التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي المستندة على مؤشرات

مسلسل	الآلية	التعبير الكمي	المدلول العلمي
(١)	معدل الضريبة الدفتري الفعال غير الجاري المؤسس على المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. GAAP Non-Current Effective Book Tax Rate	يتم حساب هذا المعدل من خلال قسمة ضريبة الدخل المُفصح عنها في قائمة الدخل على الدخل قبل الضريبة. وهي ضريبة تشتمل على الضريبة المستحقة على الدخل من المنظور الضريبي ، وكذلك الضريبة المؤجلة التي توافرت اشتراطات الاعتراف بها من المنظور الضريبي. وعلى الرغم من القبول العام من قبل الباحثين لهذا المعدل لسهولة توظيفه. إلا أنه قد تعرض للعديد من صور الانتقاد والتي يأتي في مقدمتها: أنه لا يعكس صور التخطيط الضريبي ذات الصلة بتأجيل الضريبة ، كما أنه لا يفصل بين انخفاض الالتزام الضريبي الراجع إلى ممارسات التجنب الضريبي ، وانخفاض الالتزام الضريبي الراجع إلى انخفاض حجم النشاط أو تعديلات ضريبية جوهرية أدت إلى هذا الانخفاض ، كما أن هذا المعدل لا يفسر ظاهرة Non-Conforming Tax والمحددة في كيفية تفسير اتجاه الدخل الاستحقاقي بالزيادة غير المصحوبة بزيادة الدخل من المنظور الضريبي (e.g., Dyreng et al., 2008; Chen et al., 2010; Hanlon and Heitz, 2010)	كلما زاد مقدار هذا المعدل كلما دل ذلك على انخفاض ممارسات التجنب الضريبي ، وعلى ذلك ومن المعتاد البحثي ضرب المعدل في سالب واحد لكي يتسق مدلوله الإجرائي مع مقداره. ويعد المعدل الأكثر انتشاراً للتعبير عن ممارسات التجنب الضريبي وذلك لتوافر بسط ومقام المعدل بقائمة الدخل. وقد يحسب هذا المعدل عن فترة مالية واحدة أو على أساس تراكمي ثلاث سنوات أو على أساس تراكمي بدءً من الفترة المالية الأولى للتحليل حتى الفترة المالية محل التعبير الكمي. ويؤدي التوظيف التراكمي للمعدل إلى الحد من الآثار السلبية ذات الصلة بالضريبة المؤجلة. وفي حالة توظيف المعدل على نحو تراكمي يتم استبعاد الدخل من البنود الاستثنائية Special Item من الدخل قبل الضريبة وذلك وفق التطبيق الأكثر شيوعاً (Dyreng et al., 2008) .
(٢)	معدل الضريبة الدفتري الفعال الجاري المؤسس على المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. GAAP Current Effective Book Tax Rate.	يتم حساب هذا المعدل من خلال قسمة ضريبة الدخل الجارية ذات الصلة بأنشطة الفترة المالية على الدخل قبل الضريبية. وضريبة الدخل الجارية هي جزء من ضريبة الدخل المُفصح عنها بقائمة الدخل وذلك بعد استبعاد الضريبة المؤجلة. وعلى الرغم من نجاح هذا المؤشر في التغلب على غالبية الانتقادات الموجهه إلى معدل الضريبة الدفتري الفعال غير الجاري. إلا أنه قد يقل أو يزيد عن معدل الضريبة الفعلي ولا يقدم دليلاً يقينياً على أن التغيرات الحادثة به ترجع في الأساس لممارسات التجنب الضريبي (Hanlon and Heitz, 2010) .	كلما زاد مقدار هذا المعدل كلما دل ذلك على انخفاض ممارسات التجنب الضريبي ، وعلى ذلك ومن المعتاد البحثي ضرب المعدل في سالب واحد لكي يتسق مدلوله الإجرائي مع مقداره. ويعد المعدل الأكثر انتشاراً للتعبير عن ممارسات التجنب الضريبي. وقد يحسب هذا المعدل على أساس جاري عن فترة مالية واحدة أو على أساس تراكمي ثلاث سنوات أو على أساس تراكمي بدءً من الفترة المالية الأولى للتحليل حتى الفترة المالية محل التعبير الكمي.
(٣)	معدل الضريبة النقدي الفعال. Effective Cash Tax Rate	يتم حساب هذا المعدل من خلال قسمة ضريبة الدخل المسددة نقداً على الدخل قبل الضريبة. ويوجه إلى هذا المؤشر انتقاد رئيسي يتعلق بكونه يستند على الضريبة المدفوعة نقداً ، وهي ضريبة قد تشتمل على ضرائب تتعلق بفترات مالية سابقة وبالقدر الذي يؤدي إلى تداخل الفترات المالية وبالتالي التشويش على موضوعية قياس ممارسات التجنب الضريبي (e.g., Dyreng et al., 2008; Chen et al., 2010; Hanlon and Heitzman, 2010)	كلما زاد مقدار هذا المعدل كلما دل ذلك على انخفاض ممارسات التجنب الضريبي ، وعلى ذلك ومن المعتاد البحثي ضرب المعدل في سالب واحد لكي يتسق مدلوله الإجرائي مع مقداره. ويعد من المعدلات التي يُنصح بها بخاصة في الاقتصاديات النامية. إذ تنتشر ظاهرة الضريبة المؤجلة. وقد يحسب هذا المعدل على أساس جاري عن فترة مالية واحدة أو على أساس تراكمي ثلاث سنوات ، أو على أساس تراكمي بدءً من الفترة المالية الأولى

مسلسل	الآلية	التعبير الكمي	المدلول العلمي
			للتحليل حتى الفترة المالية محل التعبير الكمي.
(٤)	معدل الضريبة الدفتري الفعال غير الجاري إلى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	يتم حساب هذا المعدل من خلال قسمة ضريبة الدخل المُفصح عنها بقائمة الدخل على صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل. ويؤدي توظيف هذا المعدل إلى الحد من تأثير ممارسات إدارة الربح عند قياس ممارسات التجنب الضريبي إلا أن بسط المعدل ما زال يشتمل على الضريبة المؤجلة وبما يجعل هذا المؤشر معرضاً لصور الانتقادات السابق تناولها في حالة معدل الضريبة الدفتري الفعال غير الجاري وإن كان البعض يرى أن هذا المعدل هو الأكثر موضوعية لقياس ممارسات التجنب الضريبي (e.g. Zimmerman, 1983; Salihu et al., 2013;)	كلما زاد هذا المعدل كلما دل ذلك على انخفاض ممارسات التجنب الضريبي ، وعليه ؛ يتم ضرب المعدل في المقدار سالب واحد وذلك لكي يتسق مدلوله الإجرائي مع مقداره. ويجوز توظيف هذا المعدل على أساس تراكمي ثلاث أو خمس سنوات.
(٥)	معدل الضريبة المسددة نقداً إلى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	يتم حساب هذا المعدل من خلال قسمة الضريبة المسددة نقداً على صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل. ويؤدي توظيف هذا المعدل إلى الحد من تأثير ممارسات إدارة الربح عند قياس ممارسات التجنب الضريبي إلا أن بسط المعدل يشتمل على الضريبة المسددة نقداً وبالقدر الذي قد يؤدي إلى تداخل الفترات المالية وبالتالي عدم موضوعية قياس ممارسات التجنب الضريبي.	كلما زاد هذا المعدل كلما دل ذلك على انخفاض ممارسات التجنب الضريبي ، وعليه ؛ يتم ضرب المعدل في المقدار سالب واحد وذلك لكي يتسق مدلوله الإجرائي مع مقداره. ويجوز توظيف هذا المعدل على أساس تراكمي من ثلاث سنوات إلى خمسة.
(٦)	الفجوة بين المعدل القانوني ومعدل الضريبة الدفتري الفعال أو الفجوة بين المعدل القانوني ومعدل الضريبة النقدي الفعال.	يتم حساب هذا المعدل من خلال الفرق بين معدل ضريبة الدخل القانوني ومعدل الضريبة الدفتري / النقدي الفعال. ويقوم البعض بحساب تلك الفجوة من خلال الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل كفاءة الضريبة ، ويتم الحصول على معدل كفاءة الضريبة من خلال الفرق بين ضريبة الدخل المُفصح عنها بقائمة الدخل والمصروفات الضريبية المؤجلة ثم قسمة هذا الفرق على الدخل قبل الضريبة. ويوجه لهذا المعدل انتقاد رئيسي لا ينفصل عن الانتقادات الموجهة لمعدل الضريبية الدفتري الفعال وبخاصة في حالة ثبات معدل الضريبة القانوني إذ يتحول في تلك الحالة إلى مكون حيادي داخل معادلة الفرق (e.g., Desai and Dharmapala, 2006; Tang and Firth, 2011)	كلما زاد مقدار الفرق كلما دل ذلك على زيادة ممارسات التجنب الضريبي ، ولذلك لا يحتاج هذا المعدل إلى الضرب في المقدار سالب واحد إذ يتسق مدلوله الإجرائي مع مقداره.
(٧)	الفجوة بين الدخل الاستحقاقي والدخل الضريبي. " الفروق الدفترية الضريبية " Book-Tax Difference.	يتم حساب تلك الفجوة من خلال الفرق بين الدخل قبل الضرائب والدخل الضريبي. ويتم الحصول على الدخل الضريبي من خلال قسمة الضريبة المُفصح عنها بقائمة الدخل على معدل الضريبة القانوني Statutory Tax Rate . ويرى البعض أن حساب الفروق في إطار تلك الفجوة منفردة غير موضوعي وذلك في حالة اشتمال الدخل الاستحقاقي على ممارسات إدارة ربح. إذ يؤدي تواجد تلك الممارسات إلى زيادة الفجوة وبالتالي تقدير مغالى فيه لممارسات	كلما زاد مقدار تلك الفجوة دل ذلك على زيادة ممارسات التجنب الضريبي. ولذلك لا يحتاج هذا المؤشر إلى الضرب في المقدار سالب واحد إذ يتسق مدلوله الإجرائي مع مقداره.

مسلسل	الآلية	التعبير الكمي	المدلول العلمي
		التجنب الضريبي (e.g., Manzon and Plesko, 2002; Tang and Firth, 2011)	
(٨)	معدل الفجوة بين الضريبة الاستحقاقية والضريبة النقدية.	يتم حساب هذا المعدل من خلال قسمة الفرق بين ضريبة الدخل المُفصح عنها بقائمة الدخل والضريبة النقدية المسددة ثم قسمة الفرق على الدخل قبل الضريبة.	كلما زاد مقدار هذا المعدل كلما دل ذلك على زيادة ممارسات التجنب الضريبي ، وعليه ؛ لا يحتاج هذا المعدل للضرب في المقدار سالب واحد إذ يتسق مدلوله الإجرائي مع مقداره.
(٩)	معدل الفروق الضريبية الدائمة.	يتم حساب هذا المعدل من خلال قسمة الفرق بين الفروق الضريبية الإجمالية والفروق الضريبية المؤقتة على الدخل قبل الضريبة.	كلما زاد مقدار هذا المعدل كلما دل ذلك على زيادة ممارسات التجنب الضريبي ، وعليه ؛ لا يحتاج هذا المعدل للضرب في المقدار سالب واحد إذ يتسق مدلوله الإجرائي مع مقداره.
(١٠)	معدل الضريبة النقدي الفعال على أساس التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل.	يتم حساب هذا المعدل من خلال قسمة ضريبة الدخل المسددة نقداً على صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل.	كلما زاد هذا المعدل كلما دل ذلك على انخفاض ممارسات التجنب الضريبي ، وعليه ؛ يتم ضرب المعدل في المقدار سالب واحد وذلك لكي يتسق مدلوله الإجرائي مع مقداره.
(١١)	معدل التغير في معدل الضريبة الدفتري/النقدي الفعال.	يتم حساب هذا المعدل من خلال الفرق بين معدلي الضريبة الدفتري/النقدي الفعال عن فترتين متتاليتين.	في تلك الحالة لا يتم الاستناد على معدل الضريبة الاستحقاقي/النقدي الفعال في حد ذاته. ولكن يتم الاستناد على التغير في المعدل. وكلما زاد معدل التغير كلما دل ذلك على زيادة ممارسات التجنب الضريبي.

المصدر: من إعداد الباحثين. وقد ورد توثيق كل من تلك المؤشرات على حدة تفصيلاً في القسم الثالث من أقسام هذا البحث ، ومع ذلك وردت مُجمعة في العديد من المصادر ومنها على سبيل المثال:

(e.g., Salihu et al., 2013; Gebhart, 2017)

ويوجه لتلك المؤشرات والتي تستند على معدلات العديد من صور الانتقاد ، والتي يأتي في مقدمتها أنها لا تعكس استراتيجيات التخطيط الضريبي التي تستهدف تأجيل الضريبية. كما أنها مؤشرات مؤسسة في غالبيتها على الدخل قبل الضريبة ، والمستند في الأساس على بدائل محاسبية بها قدر ملحوظ من الحرية في المفاضلة والاختيار. ويضاف لذلك فرضية أن سلوك تلك المؤشرات نتاجاً لممارسات التجنب الضريبي فقط. وتلك فرضية قد تكون غير صحيحة إذ أن ذلك السلوك قد يكون نتاجاً في شق كبير منه إلى الممارسات ذات الصلة بالمحاسبة الاستحقاقية والتي يأتي في مقدمتها مماسات إدارة الربح والتحفظ المحاسبي والتي تعد من المحركات الأساسية لصافي الدخل من المنظور المحاسبي ، ويضاف كذلك أن تلك المؤشرات لا تفصل بين انخفاض الالتزام الضريبي الراجع إلى تراجع النشاط ذاته وانخفاض هذا الالتزام الراجع إلى ممارسات التجنب الضريبي. كما أن تلك المعدلات غير قادرة على تفسير زيادة الدخل الاستحقاقي وانخفاض الالتزام الضريبي أو ما يعرف بممارسات التجنب غير المطابقة Non-Conforming Tax Avoidance ، (e.g., Frank et al., 2009; Moore, 2012; Chang et al., 2013; Armstrong et al., 2015).

يعد نموذج Desai and Dharmapala (2006) من النماذج الرائدة في مجال قياس ممارسات التجنب الضريبي ، ويعرف بنموذج الفروق الدفترية الضريبية الاختيارية Discretionary Book-

Tax Difference ، وذلك من خلال الاستناد على الفروق الدفترية الضريبية Book-Tax Differences. إذ تعد تلك الدراسة هي الأولى في مجال استبعاد دور ممارسات إدارة الربح عند قياس وتقييم ممارسات التجنب الضريبي ، وقد استند ذلك النموذج على الصورة القياسية التالية والمعتمدة على نموذج المخططات البيانات الزمنية Panel Data ذو التأثيرات الثابتة Fixed Effects:

$$BTD_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 DiscretionaryAccrual_{i.t} + v_{i.t} + \varepsilon_{i.t}$$

حيث:

$BTD_{i,t}$: الفروق الضريبية الدفترية Book-Tax Differences وذلك للشركة i ، وللفترة الزمنية t ، ويتم حسابها من خلال الفرق بين الدخل الاستحقاقي والدخل الضريبي. ويتم قسمة تلك الفروق على إجمالي الأصول في بداية الفترة. تنويه: في حالة عدم الإفصاح عن الدخل من المنظور الضريبي يتم قسمة ضريبة الدخل الواردة بقائمة الدخل على معدل الضريبة ، ومع مراعاة تواجد شرائح لتلك الضريبة. ويجوز الاستناد على الربح الاستحقاقي بدون تعديلات Unadjusted Spread ، ويجوز تعديله بالإضافة والخصم للعناصر التي يصعب توظيفها في مجال التجنب الضريبي أو متواجدة بصورة نمطية في غالبية الشركات ويتحول الربح الاستحقاقي في تلك الحالة إلى ما يعرف بـ Adjusted Spread ، ولكن تلك التسوية تتطلب توافر الإقرارات الضريبية ذاتها. ولم يلزم النموذج الباحثين بإجراء تلك التسوية ولكنه أخذ بها ، وذلك إعمالاً لمنهجية Manzon and Plesko (2002) في حساب الفروق الضريبية الدفترية.

$DiscretionaryAccrual_{i.t}$: الاستحقاقات الاختيارية وتمثل القيمة المطلقة لبواقي نموذج (Dechow et al. 1995) والتي يتم الاستناد عليها للتعبير عن ممارسات إدارة الربح ، ويعرف هذا النموذج بين أوساط الباحثين بنموذج Modified Jones . ويتم قسمة تلك الاستحقاقات الاختيارية على إجمالي الأصول في بداية الفترة. تنويه: يتم تطبيق النموذج على مستوى كل شركة على حدة ، وفي حالة عدم توافر العدد الكافي من المشاهدات التحليلية على مستوى الشركة يتم تطبيقه على مستوى كل قطاع صناعي على حدة. مع عدم جواز تطبيقه على كافة المشاهدات التحليلية وذلك لتجنب تفاوت السمات المالية والتشغيلية بين القطاعات الصناعية.

$v_{i.t}$: متوسط بواقي نموذج التأثيرات الثابتة وذلك على مستوى الشركة الواحدة في إطار الكتلة الزمنية محل التحليل.

$\varepsilon_{i.t}$: بواقي نموذج التأثيرات الثابتة وذلك على مستوى كافة المشاهدات التحليلية.

وممارسات التجنب الضريبي في تلك الحالة هي مجموع معاملي البواقي ، وفق الإطار القياسي للنموذج ، ولكن ولأغراض التجريب يجوز الاكتفاء ببواقي نموذج التأثيرات الثابتة على مستوى كافة المشاهدات التحليلية فقط. وعلى الرغم من توافر الكثير من المنطق العلمي في ذلك النموذج إلا أنه واجه قيدين أساسيين حال دون انتشاره بين جموع الباحثين بالقدر الكافي. ينتسب القيد الأول منهما إلى المنظور الإحصائي إذ أن البواقي في ظل نموذج انحدار قوي وهيمنة ممارسات إدارة الربح على الفروق الضريبية الدفترية سوف تقترب من الصفر وبالقدر الذي يجعل ممارسات التجنب الضريبي محدودة القيمة أو ضعيفة ، وينتسب القيد الثاني منهما إلى الرؤية التي تتبنى فكرة أن النموذج لم ينجح في الفصل بين محركات انخفاض الالتزام الضريبي. إذ أن انخفاض الالتزام الضريبي قد يكون راجعاً

لمحركات الربح الأساسية سواء تدهوراً في المبيعات أو تضخماً في التكاليف أو كلاهما (Frank et al., 2009) ، ويرى الباحثان أن الانتقادين ليس في محلهما ربما كان محركهما قدر ملحوظ من الغيرة العلمية وذلك لـ: استند النموذج في قياس ممارسات إدارة الربح على نموذج Dechow et al. (1995) وهو نموذج رصين البناء اثبتت الجهود البحثية التي استندت عليه موضوعيته ، ويضاف لذلك أن هذا النموذج يأخذ في اعتباره بصورة أساسية محركات انخفاض الالتزام الضريبي ومنها الأصول والمبيعات ؛ وعليه ؛ فالنموذج يتوافر به قدر من الموضوعية عند قياس وتقييم ممارسات التجنب الضريبي. وهو ما سيأتي تفصيله لاحقاً في القسم التجريبي من هذا البحث.

وقد جاء نموذج Frank et al. (2009) لعديد الانتقادات التي طالت نموذج Desai and Dharmapala (2006) ، ويتبع هذا النموذج الخطوات الإجرائية التالية:

- الخطوة الإجرائية الأولى: حساب مقدار الفرق بين الدخل قبل الضريبة والدخل الضريبي ، ويمثل ذلك الفروق الدفترية الضريبية الإجمالية ، والتي تشتمل على فروق مؤقتة وفروق دائمة ، وتأخذ تلك الخطوة الصورة القياسية التالية:

$$BTD_{i.t} = EBT_{i.t} - TI_{i.t}$$

حيث:

$BTD_{i.t}$: الفروق الضريبية الدفترية الإجمالية وذلك للشركة i عن الفترة المالية t .

$EBT_{i.t}$: الدخل قبل الضرائب.

$TI_{i.t}$: الدخل الضريبي.

وتشتمل تلك الفروق الضريبية على فروق مؤقتة Temporary Differences تستند على ممارسات إدارة الربح ، وفروق دائمة Permanent Differences تستند على ممارسات التجنب الضريبي ، وهي نتاج اختلاف المنظور المحاسبي عن المنظور الضريبي.

- الخطوة الإجرائية الثانية: حساب الفروق الدفترية الضريبية الدائمة من خلال المعادلة التالية:

$$PERDIFF_{i.t} = \left\{ BI_{i.t} - \left[\frac{(CFTE_{i.t} + CFOR_{i.t})}{STR_{i.t}} \right] \right\} - \{ \left(\frac{DTE_{i.t}}{STR_{i.t}} \right) \}$$

حيث:

$PERDIFF_{i.t}$: الفروق الدفترية الضريبية الدائمة للشركة i ، عن الفترة المالية t .

$BI_{i.t}$: الدخل قبل الضريبة.

$CFTE_{i.t}$: ضريبة الدخل الإتحادية الجارية.

$CFOR_{i.t}$: الضريبة الجارية على الاستثمارات الأجنبية.

$STR_{i.t}$: معدل الضريبة.

$DTE_{i.t}$: ضريبة الدخل المؤجلة.

- الخطوة الإجرائية الثالثة: تقدير نموذج الانحدار التالي والذي تمثل البواقي فيه الفروق الدفترية الضريبية الدائمة الاختيارية ، والتي تمثل ممارسات التجنب الضريبي:

$$PERMDIFF_{i.t} = \alpha_0 + \beta_1 IINTANG_{i.t} + \beta_2 UNCON_{i.t} + \beta_3 MI_{i.t} + \beta_4 CSTE_{i.t} + \beta_5 NOL_{i.t} + \beta_6 LAGPERM_{i.t} + \varepsilon_{i.t}$$

حيث:

$PERMDIFF_{i.t}$: الفروق الدفترية الضريبية الدائمة وذلك للشركة I عن الفترة المالية t .

$IINTANG_{i.t}$: الأصول غير الملموسة.

$UNCON_{i.t}$: حصة الأغلبية من الدخل.

$MI_{i.t}$: حصة الأقلية من الدخل.

$CSTE_{i.t}$: ضريبة الدخل الجارية على مستوى الولاية وليس على المستوى الإتحادي.

$NOL_{i.t}$: التغير في الخسائر المرحلة.

$LAGPERM_{i.t}$: الفروق الدفترية الضريبية الدائمة عن الفترة السابقة.

α_0: المقدار الثابت في نموذج الانحدار.

$\beta_{1..2}$: معاملات المتغيرات المستقلة في نموذج الانحدار.

ε_t: الخطأ المعياري لنموذج الانحدار ، ويمثل ذلك بواقي النموذج المعبرة عن الفروق الدفترية الضريبية الدائمة الاختيارية ، ويستند عليها في تقدير ممارسات التجنب الضريبي.

والنموذج كما يتضح من معاملاته غير قابل للتطبيق على بيئات أعمال أخرى خارج الولايات المتحدة الأمريكية. إذ أنه مؤسس على U.S GAAP والتشريع الضريبي الأمريكي ، والذي يشتمل على تشريعات ضريبية متنوعة على مستوى الولايات بالإضافة إلى التشريع الضريبي الإتحادي ، ولذلك لم يتم تطبيق النموذج خارج نطاق الدراسات التي إتخذت من البيئة الأمريكية مجالاً للتطبيق.

واستناداً على الفروق الدفترية الضريبية أيضاً Book-Tax Differences قاما كل من Tang and Firth (2012) بطرح النموذج القياسي التالي للتعبير عن ممارسات التجنب الضريبي:

$$BTD_t = \alpha_0 + \beta_1 DeltaInv_{it} + \beta_2 DeltaRev_{it} + \beta_3 TL_{it} + \beta_4 TLU_{it} + \beta_5 BTD_{t-1} + \varepsilon_{it}$$

حيث:

BTD_t: الفروق الدفترية الضريبية عن الفترة المالية t.

$DeltaInv_{it}$: مقدار التغير في إجمالي الأصول الثابتة سواء الملموسة أو غير الملموسة.

$DeltaRev_{it}$: مقدار التغير في الإيرادات.

TL_{it}: مقدار صافي الدخل إذا ما كان خسارة ، وفي غير ذلك يتم التعويض بالصفر.

TLU_{it}: متغير ثنائي الإدخال يأخذ المقدار صفر في حالة تواجد خسائر مرحلة وصفر في غير ذلك.

BTD_{t-1}: الفروق الدفترية الضريبية عن الفترة المالية السابقة.

ε_{it}: الخطأ المعياري لنموذج الانحدار ، ويعبر عن مقدار ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة Abnormal Tax Avoidance .

ويتم الحصول على مقدار الفروق الضريبية الدفترية من خلال المعادلة التالية:

= (صافي الدخل بعد الفوائد والضرائب × معدل الضريبة القانوني) – ضريبة الدخل المُفصح عنها بقائمة الدخل.

ويستند الأساس الفكري لهذا النموذج على تقسيم ممارسات التجنب الضريبي إلى ممارسات معتادة Normal Tax Avoidance وتمثل القيمة التنبؤية للفروق الدفترية الضريبية وهي نتاج الفجوة بين المنظور المحاسبي والمنظور الضريبي للدخل ، وممارسات غير معتادة Abnormal Tax Avoidance وهي نتاج نزعة مقصودة لتخفيض الالتزام الضريبي وتمثل مساحة الحرية الممنوحة للإدارة لمزاولة كافة أنواع الممارسات التي من شأنها تخفيض الالتزام الضريبي.

٣/١: القسم الثالث: الأدبيات البحثية ذات الصلة وتطوير فروض البحث:

يشتمل هذا القسم من البحث على العرض التحليلي لمحركات ممارسات التجنب الضريبي ، وتمثل المتغيرات التي استندت عليها الجهود البحثية السابقة في تفسير التباين في ممارسات التجنب الضريبي ، ويشتمل هذا العرض التحليلي على مستويين من التحليل. إذ يشتمل المستوى الأول على العرض الجدولي لتلك الأدبيات ، ويشتمل المستوى الثاني على العرض الجدلي ذات الصلة بتلك الجهود البحثية وتطوير فروض البحث ، وتفصيلات المستويين على النحو التالي.

١/٣/١: المستوى الأول: العرض الجدولي التحليلي للجهود البحثية ذات الصلة بمحركات ممارسات التجنب الضريبي:

يشتمل كل من الجدولين (و) و (ز) على العرض الجدولي التفصيلي للجهود البحثية التي تناولت المتغيرات التي تم الاستناد عليها لتفسير التغيرات في ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك وفق الجهود البحثية التي توافرت للباحث كنصوص تامة ، ويتوافر بها قدر ملائم من الجدية البحثية. إذ يشتمل الجدول (و) على جهود السابقين ، وذلك بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية. في حين يشتمل الجدول (ز) على جهود السابقين في بيئات الأعمال الأخرى بخلاف البيئة المصرية ، وقد استند الباحث في هذا التبويب على مبرر موضوعي ؛ ويتمثل في أن التشريع الضريبي يعد هو المحرك الأساسي لممارسات التجنب الضريبي ، وهو تشريع محلي بطبيعته ، ولا يكتسب صفة الأقليمية أو الدولية.

جدول (و)

الأدبيات ذات الصلة بمحركات ممارسات التجنب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
تنويه إفتتاحي: إتجاه التأثير الوارد في كافة المخططات التحليلية موجب " طردي " أو سالب " عكسي " ورد كما هو منصوص عليه في الجداول الإحصائية ، والمشتمل عليها في القسم التطبيقي من البحث ، وذلك دون تعديل من كاتب هذا البحث ، ويتطلب ذلك عناية في تفسير النتائج الواردة في العرض النثري الموجز لبعض الدراسات ، وذلك لأن قيمة المؤشر المستخدم لقياس ممارسات التجنب الضريبي قد تكون عكسية للمدلول العلمي. ومثال ذلك معدل الضريبة المدفوعة نقداً إلى الدخل قبل الضريبة كمؤشر مقبول لقياس ممارسات التجنب الضريبي. فالمقدار الكبير لهذا المعدل يعكس ممارسات تجنب ضريبي محدودة خلافاً لقيمته. فإذا قام الباحث بضرب المعدل في المقدار سالب واحد اتسقت القيمة مع المدلول العلمي وهو الصحيح. وفي حالة عدم الضرب يتطلب ذلك عناية كبيرة لتفسير إشارات نماذج الإنحدار لأن تفسيرها في تلك الحالة سيكون عكسياً للإشارة الواردة في نموذج الانحدار. وعدم الضرب في سالب واحد خطأ رياضي شائع في الجهود البحثية ذات الصلة بممارسات التجنب الضريبي. وعلمياً ليس بخطأ ولكنه يتطلب تالياً دقة وعناية في تفسير النتائج المتحصل عليها.			
(١): عيسى ، عارف محمود كامل. (٢٠١٥). " قياس أثر حوكمة الشركات على مستوى التجنب الضريبي في ضوء نظرية الوكالة: دراسة عملية "	تحدد المحرك التفسيري في الحوكمة ، وقد تم الاستناد في التعبير الكمي عنها على ثلاث أبعاد رئيسية تمثل البُعد الأول منها في هيكل الملكية ويشتمل هذا البُعد على: الملكية العائلية والملكية المؤسسية والملكية الحكومية ، وتمثل البُعد الثاني منها في استقلال مجلس الإدارة. ويشتمل هذا البعد على: نسبة الأعضاء من غير التنفيذيين في مجلس الإدارة والجمع بين وظيفتي المدير التنفيذي ورئاسة مجلس الإدارة. بينما تمثل البُعد الثالث في جودة المراجعة الخارجية مُعبراً عنها بحجم مكتب المراجعة.	تم الاستناد على المتغيرات الضابطة التالية: حجم المنشأة ، وحجم مجلس الإدارة ، ومعدل العائد على الأصول ، والرافعة المالية ، ومعدل الخسائر المرحلة.	تم الاستناد في التعبير الكمي للتجنب الضريبي على مؤشرين. تحدد المؤشر الأول منهما في معدل الضريبة الفعلي الجاري ، ويتم الحصول عليه من خلال قسمة ضريبة الدخل على الربح قبل الضريبة. وكلما انخفض المعدل يعد ذلك دالاً على تواجد ممارسات تجنب ضريبي. بينما تمثل المؤشر الثاني في مقدار الفرق بين صافي الربح بعد الفوائد والضرائب والربح الضريبي وزيادة الفجوة بينهما يعد دالاً على تواجد ممارسات تجنب ضريبي. ولم يتم ضرب المعدل الأول في المقدار سالب واحد وعليه فالمدلول العلمي للعلاقة سيكون مخالفاً لإشارة التأثير. وذلك بالنسبة للمعدل الأول فقط.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٥٠ شركة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٠م ، وقد اشتمل هذا الإطار على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط تقدير أثر الحوكمة والمتغيرات الضابطة على ممارسات التجنب الضريبي مقاسة بمعدل الضريبة الفعلي: الملكية العائلية (عكسي غير معنوي) ، معدل الملكية المؤسسية (طردي غير معنوي) ، معدل الملكية الحكومية (عكسي معنوي) ، استقلال مجلس الإدارة (عكسي غير معنوي) ، الدمج بين المدير التنفيذي ورئاسة مجلس الإدارة (طردي غير معنوي) ، جودة المراجعة (طردي غير معنوي ، حجم مجلس الإدارة (عكسي غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، حالة الخسائر المرحلة (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط تقدير أثر الحوكمة والمتغيرات الضابطة على ممارسات التجنب الضريبي مقاسة بمعدل الفروق الضريبية: الملكية العائلية (طردي معنوي) ، معدل الملكية المؤسسية (عكسي غير معنوي) ، معدل الملكية الحكومية (طردي معنوي) ، استقلال مجلس الإدارة (عكسي غير معنوي) ، الدمج بين المدير التنفيذي ورئاسة مجلس الإدارة (طردي غير معنوي) ، جودة المراجعة (عكسي معنوي) ، حجم مجلس الإدارة (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، حالة الخسائر المرحلة (طردي غير معنوي).			
(٢) محمود ، عمرو السيد زكي. (٢٠١٧). " دراسة العلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية	تحدد المتغير التفسيري الرئيسي في تصنيف الشركة في مؤشر المسئولية الاجتماعية ، وذلك في إطار أن الشركة الأولى في الترتيب تحصل على ثلاثين نقطة. والتي تليها تحصل على	اشتمل البحث على المتغيرات الرقابية التالية: حجم الشركة ، والربحية ، والرافعة المالية ، ومعدل كثافة رأس المال " الوزن النسبي للأصول الثابتة في هيكل الأصول ".	استندت الدراسة في القياس الكمي لممارسات التجنب الضريبي على معدل الضريبة الفعال. وذلك من خلال قسمة ضريبة الدخل المُفصح عنها بقائمة الدخل على الدخل قبل الضريبة ، ومع

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر "	تسعة وعشرين نقطة..وهكذا. مع العلم أن المؤشر يتضمن سنوياً ترتيباً بالثلاثين شركة الأعلى تصنيفاً من منظور الوفاء بمتطلبات المؤشر. ومع مراعاة إذا كانت الشركة ضمن العينة وتخرج عن الترتيب الثلاثيني فإنه يخصص لها في تلك الحالة المقدار " صفر ".		الضرب في المقدار سالب واحد لكي يتوافق مقدار المعدل مع مدلوله العلمي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للبحث على ثلاثة وثلاثين شركة من الشركات منتظمة التواجد في مؤشر المسئولية الاجتماعية المصري ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٥م. ومع استبعاد الفترة المالية ٢٠١١م لعدم صدور المؤشر بها ، وقد اشتمل الإطار التطبيقي للدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية على ممارسات التجنب الضريبي في غياب المتغيرات الرقابية: (طردي – معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر المتغير المستقل والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية (طردي - معنوي) ، حجم الشركة (طردي – غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي غير معنوي) ، الرافعة المالية (طردي – غير معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (طردي - معنوي).			
(٣) علي ، عرفات حمدي عبد النعيم. (٢٠٢٠). " العلاقة بين ممارسات المسئولية الاجتماعية والتجنب الضريبي من منظور خصائص الشركات وأثرها على القيمة السوقية لحق الملكية: دراسة تطبيقية "	تصنيف الشركات في المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية. بعد تحويل التصنيف الوارد بهذا المؤشر إلى أوزان نسبية.	تم الاعتماد على حزمة عريضة من المتغيرات الرقابية والتي تم تقسيمها إلى أربع فئات. اشتملت الفئة الأولى على خصائص مجلس الإدارة وتضم: ازدواجية دور المدير التنفيذي ، واستقلال اعضاء المجلس ، وحجم المجلس ، وعدد مرات اجتماع المجلس ، ومعدل تمثيل المرأة في المجلس. والفئة الثانية اشتملت على خصائص لجنة المراجعة وتضم: استقلال اللجنة ، وحجم لجنة المراجعة ، وعدد اجتماعات اللجنة. واشتملت الفئة الثالثة على الحوافز والتعويضات التعاقدية (مكافآت المدير التنفيذي وأعضاء مجلس الإدارة). في حين اشتملت الفئة الرابعة على الخصائص المالية للشركة وتضم: حجم الشركة ، والرافعة المالية ، ومعدل العائد على الأصول.	تم الاستناد في التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي على معدل إجمالي الفروق الدفترية للضريبة ويحسب من خلال المعادلة التالية: = الدخل قبل الضرائب (معدل الضريبة المحاسبي – معدل الضريبة القانوني). ثم قسمة الناتج على إجمالي الأصول. ويحسب معدل الضريبة المحاسبي من خلال قسمة مصروف ضريبة الدخل على صافي الدخل قبل الضرائب. بينما معدل الضريبة القانوني محدد من خلال القانون ويعادل ٢٠٪ في حالة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية . ولا يحتاج هذا المعدل إلى الضرب في المقدار سالب واحد. إذ يعكس مقداره مدلوله العلمي
الإطار التطبيقي والنتائج: وذلك بالتطبيق على الشركات المقيدة بالمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية وذلك خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠١٨م. وقد تم الاستناد على سبع مخططات تحليلية ، سيتم عرض ستة منها تناولت محركات التجنب الضريبي ، وذلك على النحو التالي: ▪ المخطط التحليلي الأول: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر المحركات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية (عكسي-غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر المحركات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية (عكسي-غير معنوي) ، ازدواجية دور المدير التنفيذي (طردي-غير معنوي) ، استقلالية مجلس الإدارة (عكسي-معنوي) ، حجم مجلس الإدارة (طردي-معنوي) ، عدد اجتماعات مجلس الإدارة (عكسي-معنوي) ، تنوع مجلس الإدارة (عكسي غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي-معنوي) .			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
▪ المخطط التحليلي الثالث: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر المحركات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية (عكسي-غير معنوي) ، استقلالية لجنة المراجعة (عكسي-معنوي) ، حجم لجنة المراجعة (عكسي-غير معنوي) ، عدد مرات اجتماع لجنة المراجعة (عكسي-معنوي) ، حجم الشركة (عكسي-معنوي). ▪ المخطط التحليلي الرابع: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر المحركات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية (طردي-غير معنوي) ، حوافز التنفيذيين (طردي-معنوي) ، حجم الشركة (عكسي-معنوي). ▪ المخطط التحليلي الخامس: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر المحركات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية (عكسي-معنوي) ، الملكية المؤسسية (عكسي-معنوي) ، الملكية الفردية (عكسي-غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي-معنوي). ▪ المخطط التحليلي السادس: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر المحركات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية (عكسي-غير معنوي) ، معدل العائد إلى الأصول (عكسي-معنوي) ، الرافعة المالية (طردي-معنوي) ، حجم الشركة (عكسي-معنوي).			
(٤) موسى ، بوسي حمدي حسين. (٢٠٢٠). " أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقة على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ".	تحدد المحرك التفسيري في التحفظ المحاسبي وذلك على اعتبار كونه المستقل الأصيل في تلك الدراسة. وقد تم الاستناد في قياس التحفظ على نموذج Givoly and Hayn (2000) ، وتم توظيفه لاستكشاف التحفظ المحاسبي المشروط.	تم الاستناد على آليات الحوكمة التالية وتكييفها إحصائياً على أنها متغيرات مُعدلة: حجم مجلس الإدارة ، استقلال مجلس الإدارة ، الملكية الإدارية ، الملكية العائلية ، الخبرة المالية للجنة المراجعة.	تم التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي من خلال المعدل الضريبي النقدي الفعال طويل الأجل وذلك من خلال قسمة الضريبة المسددة نقداً على الربح قبل الضرائب وذلك لعدد من الفترات المالية المتتابعة. ويعد انخفاض قيمة المعدل دالاً على تواجد ممارسات التجنب الضريبي. ولم يتم الضرب في المقدار سالب واحد وبالتالي فالمدلول العلمي للأثر عكسي لإشارة معلمة الإنحدار.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للبحث على ٨٩ شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠١٨م ، وقد أدى ذلك إلى الاستناد على ٢٦٩ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية السبعة التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر التحفظ المحاسبي منفرداً على ممارسات التجنب الضريبي وتوصل إلى وجود أثر (عكسي – معنوي) ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التحفظ المحاسبي (عكسي - معنوي) ، حجم مجلس الإدارة (عكسي – غير معنوي) ، الأثر التفاعلي لكل من التحفظ المحاسبي وحجم مجلس الإدارة (عكسي - معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التحفظ المحاسبي (عكسي - معنوي) ، استقلال مجلس الإدارة (طردي - معنوي) ، التفاعل بين التحفظ المحاسبي واستقلال مجلس الإدارة (طردي - معنوي). ▪ المخطط التحليلي الرابع: تناول هذا المخطط تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التحفظ المحاسبي (عكسي-معنوي) ، الملكية الإدارية (طردي- معنوي) ، التفاعل بين التحفظ المحاسبي والملكية الإدارية (طردي - معنوي). ▪ المخطط التحليلي الخامس: تناول هذا المخطط تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التحفظ المحاسبي (عكسي - معنوي) ، الملكية العائلية (عكسي - معنوي) ، التفاعل بين التحفظ المحاسبي والملكية العائلية (عكسي - معنوي). ▪ المخطط التحليلي السادس: تناول هذا المخطط تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التحفظ المحاسبي (عكسي - معنوي) ، خبرة لجنة المراجعة (طردي - معنوي) ، التفاعل بين التحفظ المحاسبي وخبرة لجنة المراجعة (طردي - معنوي). ▪ المخطط التحليلي السابع: تناول هذا المخطط تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التحفظ المحاسبي (عكسي - معنوي) ، حجم مجلس الإدارة (عكسي- غير معنوي) ، استقلال مجلس الإدارة (طردي - معنوي) ، الملكية الإدارية (طردي - معنوي) ، الملكية العائلية (عكسي - معنوي) ، خبرة لجنة المراجعة (طردي - معنوي) ، وقد جاء الأثر التفاعلي لكافة المتغيرات كل على حدة والتحفظ المحاسبي طردياً ولكنه غير معنوي.			
(٥) النجار ، سامح محمد أمين. (٢٠٢٠). " دراسة تحليلية لطبيعة العلاقة بين هياكل الملكية المركزة وجودة تقارير الاستدامة وأثرها على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة	تحددت المتغيرات التفسيرية في فئتين من المتغيرات. الفئة الأولى وقد اشتملت على سمات هيكل الملكية وتضمنت السمات التالية: الملكية الإدارية والملكية المؤسسية والملكية العائلية والفئة الثانية اشتملت على جودة تقارير	اشتملت الدراسة على ثمان متغيرات رقابية وقد تحددت في: معدل العائد على الأصول ، وحجم الشركة ، ومعدل الرافعة المالية ، ونوع النشاط ، وحجم مكتب المراجعة ، وكثافة رأس المال ،	استند التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي على معدل الوفورات الضريبية ، ويتم حسابه من خلال الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل كفاءة الضريبة ، ويتم حساب معدل كفاءة الضريبة من خلال المعادلة التالية: الفرق بين مصروف ضريبة

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
عملية من بيئة الأعمال المصرية.	الاستدامة بالاستناد على مؤشر لتحليل المحتوى.	ومستوى الإفصاح عن الاستدامة ، وجودة ممارسات الحوكمة.	الدخل الوارد بقائمة الدخل ومصروف الضرائب المؤجلة ثم قسمة هذا الفرق على الدخل قبل الضرائب. ولا يحتاج هذا المعدل إلى الضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ١١٢ شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠١٨م ، وبعدد مشاهدات تحليلية بلغ ٣٣٦ مشاهدة ، وقد اشتمل هذا الإطار على ثلاث مخططات تحليلية انتهت إلى النتائج التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على جودة تقارير الاستدامة: الملكية الإدارية (عكسي - معنوي) ، الملكية المؤسسية (طردي - معنوي) ، الملكية العائلية (طردي - معنوي) ، جودة ممارسات الحوكمة (طردي - معنوي) ، معدل العائد إلى الأصول (عكسي – غير معنوي) ، الرافعة المالية (طردي - معنوي) ، التصنيف الصناعي (عكسي – غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي - معنوي) ، حجم مكتب المراجعة (طردي – غير معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (عكسي - معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: جودة تقارير الاستدامة (عكسي - معنوي) ، جودة ممارسات الحوكمة (عكسي - معنوي) ، معدل العائد إلى الأصول (عكسي - معنوي) ، الرافعة المالية (طردي - معنوي) ، التصنيف الصناعي (عكسي – غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي - معنوي) ، حجم مكتب المراجعة (طردي - معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (عكسي - معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: جودة تقارير الاستدامة (عكسي - معنوي) ، الأثر التفاعلي لكل من جودة تقارير الاستدامة والملكية الإدارية (عكسي - معنوي) ، الأثر التفاعلي لكل من جودة تقارير الاستدامة والملكية المؤسسية (عكسي - معنوي) ، الأثر التفاعلي لجودة تقارير الاستدامة والملكية العائلية (عكسي - معنوي) ، الأثر التفاعلي لجودة تقارير الاستدامة وجودة ممارسات الحوكمة (عكسي - معنوي) ، حجم الشركة (طردي - معنوي) ، معدل العائد إلى الأصول (عكسي - معنوي) ، الرافعة المالية (طردي - معنوي) ، التصنيف الصناعي (طردي – غير معنوي) ، حجم مكتب المراجعة (طردي - معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (عكسي - معنوي) ، جودة ممارسات الحوكمة (عكسي - معنوي).			
(٦) فودة ، السيد أحمد محمود. (٢٠٢٠). " الأثر الوسيط للتجنب الضريبي على العلاقة بين القيود المالية للشركات والاحتفاظ بالنقدية".	تم الاستناد على القيود المالية كمتغير تفسيري أصيل وذلك على اعتبار أن ممارسات التجنب الضريبي متغير وسيط. وقد تم الاستناد في التعبير الكمي للقيود المالية على آليتين. تحددت الآلية الأولى منهما في الاستناد على معلمة معدل التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول والواردة في نموذج استجابة النقدية المحتفظ بها للتدفقات النقدية ، بينما تحددت الآلية الثانية في معدل التوزيعات المدفوعة إلى صافي الدخل. ثم الاستناد على الوسيط في التصنيف.	وردت ممارسات التجنب الضريبي على سبيل الوساطة في تلك الدراسة. وقد اشتملت الدراسة على مجموعة من المتغيرات الضابطة الرقابية تحددت في: التقلبات النقدية التشغيلية ، التدفقات النقدية التشغيلية ، الرافعة المالية ، الأزمات المالية والسياسية ، الإنفاق الرأسمالي ، فرص النمو ، حجم الشركة ، توزيعات الأرباح ، معدل العائد على الأصول.	استند التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي على ثلاث معدلات. تحدد المعدل الأول منها في معدل كفاءة الضريبة ويحسب من خلال الفرق بين المعدل القانوني للضريبة والمعدل النقدي ، ويحسب معدل الضريبة النقدي من خلال الفرق بين مصروف ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة ثم قسمة الفرق على الدخل قبل الضرائب ، وتحدد المعدل الثاني في معدل الضريبة المؤجلة ويحسب من خلال قسمة الضريبة المؤجلة على الدخل قبل الضرائب ، وتحدد المعدل الثالث في معدل الفروقات الضريبية ويحسب من خلال مقدار الفرق بين الدخل قبل الضريبة كمقدار أول والدخل الخاضع للضريبة مطروحاً منه الضريبة المؤجلة بعد قسمتها على معدل الضريبة القانوني كمقدار ثاني. ثم قسمة هذا الفرق على إجمالي الأصول.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ١٣٦ شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وذلك خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠٢٠م ، وذلك بالاستناد على ١٢٩٦ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتمل الإطار التطبيقي على العديد من المخططات التحليلية ، وسيتم الاكتفاء في عرض المخطط التحليلي الذي يتناول أثر القيود المالية على ممارسات التجنب الضريبي ، وهو ما يدخل في نطاق إهتمامات هذا العرض التحليلي ، والذي يشتمل منفرداً على ثلاث مخططات تحليلية فرعية بيانها كالتالي: ▪ التعبير عن ممارسات التجنب الضريبي من خلال المؤشر الأول: القيود المالية (طردي - معنوي) ، التغير في التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طردي – معنوي) ، التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طردي – معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي - معنوي)			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
			، الأزمات السياسية (طردي – غير معنوي) ، المدفوعات الرأسمالية (عكسي – معنوي) ، معدل النمو (طردي – معنوي) ، حجم الشركة (عكسي - معنوي) ، التوزيعات النقدية (عكسي – معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي - معنوي). ▪ التعبير عن ممارسات التجنب الضريبي من خلال المؤشر الثاني: القيود المالية (طردي – معنوي) ، التغير في التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طردي - معنوي) ، التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طردي – معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي - معنوي) ، الأزمات السياسية (طردي – غير معنوي) ، المدفوعات الرأسمالية (عكسي – معنوي) ، معدل النمو (طردي – معنوي) ، حجم الشركة (عكسي - معنوي) ، التوزيعات النقدية (عكسي - معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي - معنوي). ▪ التعبير عن ممارسات التجنب الضريبي من خلال المؤشر الثالث: القيود المالية (طردي - معنوي) ، التغير في التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طردي - معنوي) ، التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طردي - معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي - معنوي) ، الأزمات السياسية (طردي – غير معنوي) ، المدفوعات الرأسمالية (عكسي - معنوي) ، معدل النمو (طردي - معنوي) ، حجم الشركة (عكسي - معنوي) ، التوزيعات النقدية (عكسي – معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي - معنوي).
(٧) أبو سالم ، سيد سالم محمد. (٢٠٢٠). " العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي: نظرية التكلفة السياسية أم نظرية القوة السياسية: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية "	تم الاستناد على حجم الشركة كمتغير تفسيري وحيد وفي إطار قياسه كمياً من خلال ثلاثة مقاييس تحددت في: إجمالي أصول الشركة بالقيمة الدفترية ، وإجمالي أصول الشركة بالقيمة السوقية ، وإجمالي إيرادات الشركة.	تم الاستناد على مجموعة المتغيرات الرقابية التالية: الرافعة المالية ، والقيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، والربحية ، وكثافة رأس المال ، وكثافة المخزون.	استند البحث في التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي على معدلين. يتحدد المعدل الأول بقسمة مصروف ضريبة الدخل على الدخل قبل الضريبة ، ويتحدد المعدل الثاني في قسمة مصروف ضريبة الدخل مستبعداً منه الضريبة المؤجلة على الدخل قبل الضريبة. لم يتضح صراحة قيام الباحث بالضرب في المقدار سالب واحد من عدمه. ولكن من متابعة شروح القسم التطبيقي من المتصور قيامه بذلك ضمنياً لاستناده على إشارات معلمات الانحدار مباشرة.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للبحث على ٨٨ شركة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية وذلك خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠١٨ ، وبالاعتماد على ٥٢٨ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتمل الإطار التطبيقي على ست مخططات تحليلية بيانها كالتالي: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المقاسة من خلال المؤشر الأول: حجم الشركة على أساس اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول (عكسي - معنوي) ، الرافعة المالية (طردي - معنوي) ، نمو الشركة (عكسي – غير معنوي) ، ربحية الشركة (طردي - معنوي) ، كثافة رأس المال (طردي – غير معنوي) ، كثافة المخزون (طردي – غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المقاسة من خلال المؤشر الأول: حجم الشركة على أساس للوغاريتم الطبيعي للقيمة السوقية (عكسي - معنوي) ، ، الرافعة المالية (طردي - معنوي) ، نمو الشركة (طردي – غير معنوي) ، ربحية الشركة (طردي - معنوي) ، كثافة رأس المال (عكسي – غير معنوي) ، كثافة المخزون (طردي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المقاسة من خلال المؤشر الأول: حجم الشركة على أساس اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات المبيعات (عكسي – غير معنوي) ، ، الرافعة المالية (طردي - معنوي) ، نمو الشركة (عكسي – غير معنوي) ، ربحية الشركة (طردي - معنوي) ، كثافة رأس المال (طردي – غير معنوي) ، كثافة المخزون (طردي – غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الرابع: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المقاسة من خلال المؤشر الثاني: حجم الشركة على أساس اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول (عكسي - معنوي) ، ، الرافعة المالية (طردي- معنوي) ، نمو الشركة (عكسي – غير معنوي) ، ربحية الشركة (طردي - معنوي) ، كثافة رأس المال (طردي - معنوي) ، كثافة المخزون (طردي – غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الخامس: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المقاسة من خلال المؤشر الثاني: حجم الشركة على أساس اللوغاريتم الطبيعي للقيمة السوقية (عكسي - معنوي) ، ، الرافعة المالية (طردي - معنوي) ، نمو الشركة (عكسي – غير معنوي) ، ربحية الشركة (طردي - معنوي) ، كثافة رأس المال (طردي - معنوي) ، كثافة المخزون (طردي – غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي السادس: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المقاسة من خلال المؤشر الثاني: حجم الشركة على أساس اللوغاريتم الطبيعي لإيرادات المبيعات (عكسي - معنوي) ، ، الرافعة المالية (طردي - معنوي) ، نمو الشركة (عكسي – غير معنوي) ، ربحية الشركة (طردي - معنوي) ، كثافة رأس المال (طردي - معنوي) ، كثافة المخزون (طردي – غير معنوي).			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
(٨) أبو زيد ، عيد محمود. (٢٠٢٠). " أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ".	تشتمل الدراسة على متغير تفسيري وحيد وهو المراجعة المشتركة. وقد استند القياس الكمي له على متغير ثنائي الإدخال. يأخذ القيمة واحد إذا تواجدت المراجعة المشتركة والمقدار صفر في حالة المراجعة الفردية.	تم الاستناد على ثلاث متغيرات رقابية. وقد تحددت تلك المتغيرات في معدل العائد على الأصول ، ومعدل التدفقات من أنشطة التشغيل ، والرافعة المالية.	تم الاستناد على مؤشرين للتعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي. حيث يتحدد المؤشر الأول منهما في الفروق الدفترية الضريبية وهي مقدار الفرق بين الدخل قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة. بينما يتحدد المؤشر الثاني في الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلي. ولا يحتاج المؤشران للضرب في المقدار سالب واحد. لأن زيادة الفروق تعني تزايد تواجد ممارسات التجنب الضريبي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٥٢ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠١٧م ، وبالاستناد على ١٨٦ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول المخطط التحليلي الأول تقدير أثر المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي في ظل قياس تلك الممارسات من خلال الفروق الضريبية الدفترية ، وبدون اشتمال النموذج على المتغيرات الرقابية ، وقد تم تقدير الأثر بكونه طردياً معنوياً. ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول المخطط التحليلي الثاني تقدير أثر المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي في ظل قياس تلك الممارسات من خلال معدل الضريبة الفعال ، وبدون اشتمال النموذج على المتغيرات الرقابية ، وقد تم تقدير الأثر بكونه طردياً معنوياً. ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي في ظل قياس تلك الممارسات من خلال الفروق الضريبية الدفترية ، ومع اشتمال النموذج على المتغيرات الرقابية ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: المراجعة المشتركة (طردي غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل التدفقات من أنشطة التشغيل (طردي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الرابع: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي في ظل قياس تلك الممارسات من خلال معدل الضريبة الفعال ، ومع اشتمال النموذج على المتغيرات الرقابية ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: المراجعة المشتركة (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل التدفقات من أنشطة التشغيل (طردي غير معنوي).			
(٩) عبد الرحيم ، رضا محمود محمد. (٢٠٢١). " دراسة واختبار أثر مستوى التحفيظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات EGX30 "	اشتمل البحث على متغيرين تفسيرين. تحدد المتغير الأول منها في التحفظ المحاسبي وتم التعبير عنه كمياً من خلال معدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، وتحدد المتغير التفسيري الثاني في تصنيف الشركات في المؤشر المصري لمسئولية الشركات والمتضمن سنوياً ثلاثين شركة ، وذلك من خلال تحويل نقاط الشركة إلى وزن ترجيحي يبدأ من ٦ للخمس الأوائل وينتهي بواحد للخمسة اللذين يشغلون نهاية الترتيب ، والمقدار صفر في حالة عدم وجود الشركة بالمؤشر الثلاثيني.	تم الاستناد على ثلاث متغيرات رقابية وتحددت تلك المتغيرات في حجم الشركة ، والرافعة المالية ، ومعدل العائد على الأصول.	استند التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي على الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة النقدي ويتم الحصول على معدل الضريبى النقدي من خلال قسمة الضريبة المدفوعة نقداً إلى الربح قبل الضريبة. ولا يحتاج المعدل للضرب في المقدار سالب واحد. إذ أن زيادة الفرق تعني المزيد من ممارسات التجنب الضريبي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٤٩ شركة من الشركات المقيدة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات وذلك خلال الفترة ٢٠١٤-٢٠١٨ ، وذلك في إطار الاستناد على ٢٣٨ مشاهدة تحليلية ، وقد استند الإطار التطبيقي على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التحفظ المحاسبي (عكسي – معنوي) ، حجم الشركة (طردي – غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي - معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي – غير معنوي).			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التصنيف في المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية (عكسي - معنوي) ، حجم الشركة (طردي – غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي - معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي – غير معنوي.) . ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: التحفظ المحاسبي (عكسي – غير معنوي) ، التصنيف في المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية (عكسي - معنوي) ، الأثر التفاعلي لكل من التحفظ المحاسبي والتصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية (عكسي – غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي – غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي - غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي – غير معنوي.) .			
(١٠) الإسداوي ، مصطفى السيد مصطفى علي ؛ سليم ، أيمن عطوة عزازي. (٢٠٢١). " أثر خصائص مجلس الإدارة وهيكل الملكية على التجنب الضريبي: دراسة اختبارية في البيئة المصرية.	استندت الدراسة على فئتين من المتغيرات التفسيرية. شملت الفئة الأولى المتغيرات المعبرة عن خصائص مجلس الإدارة وتضم: استقلالية المجلس ، وحجم المجلس ، وفترة بقاء المدير التنفيذي. في حين اشتملت الفئة الثانية من المتغيرات التفسيرية على أنماط الملكية وقد اشتملت على: الملكية المؤسسية والملكية الإدارية وتركز الملكية.	تم الاستناد على مجموعة من المتغيرات الرقابية التالية: حجم الشركة ، وكثافة الأصول ، ومعدل العائد على الأصول ، والتدفقات النقدية الحرة ،	استند القياس الكمي لممارسات التجنب الضريبي على الفرق بين معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة القانوني. ولا يحتاج هذا المؤشر للضرب في المقدار سالب واحد إذ أن زيادة الفرق تعكس المزيد من ممارسات التجنب الضريبي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٦٠ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٦م ، وبالاستناد على ٣٦٦ مشاهدة تحليلية. وقد استندت الدراسة على مخطط تحليلي واحد فقط. تناول تقدير آثار المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: استقلالية مجلس الإدارة (طردي غير معنوي) ، حجم مجلس الإدارة (عكسي معنوي) ، فترة بقاء المدير التنفيذي (طردي معنوي) ، الملكية المؤسسية (عكسي معنوي) ، الملكية الإدارية (عكسي معنوي) ، تركز الملكية (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، كثافة الأصول (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، التدفقات النقدية الحرة (عكسي غير معنوي).			
(١١) الباز ، ماجد مصطفى علي. (٢٠٢١). " أثر أنماط الملكية ومجلس الإدارة والخصائص التشغيلية على التجنب الضريبي وانعكاسه على قيمة الشركة: أدلة من سوق الأوراق المالية المصري.	اشتملت المحركات التفسيرية على ثلاث فئات من المتغيرات. اشتملت الفئة الأولى منها على أنماط الملكية وضمت: الملكية الإدارية ، والملكية المؤسسية ، والملكية الحكومية ، وتركز الملكية ، بينما اشتملت الفئة الثانية على خصائص مجلس الإدارة وضمت: حجم المجلس ، واستقلالية المجلس ، ازدواجية دور المدير التنفيذي ، عدد مرات انعقاد المجلس ، وحجم تمثيل المرأة بالمجلس. في حين اشتملت الفئة الثالثة على الخصائص التشغيلية للشركات وضمت: حجم الشركة ، وعمر الشركة ، والرافعة المالية ، ومعدل العائد على الأصول ، ومعدل التدفقات التشغيلية ، ومعدل الإنفاق الاستثماري ، وتوزيعات الأرباح.	لم تشتمل الدراسة على متغيرات رقابية أو وسيطة أو معدلة أو ترجيحية. ومع ملاحظة أن بعض المتغيرات التفسيرية قد تم التعامل معها على أنها متغيرات رقابية في المخطط التحليلي الرابع (يشتمل البحث على أربع مخططات تحليلية)	استند القياس الكمي على معدل كفاءة الضريبة ، وهو مقدار الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلي. ويتم الحصول على معدل الضريبة الفعلي من خلال الفرق بين مصروف ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة ثم القسم على الربح قبل الضريبة. والفرق الكبير يعكس تواجد ممارسات تجنب ضريبي. ولا يحتاج هذا المؤشر للضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ١١٤ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٥-٢٠١٩م ، وبالاستناد على ٥٧٠ مشاهدة تحليلية ، وقد استندت الدراسة على المخططات التحليلية التالية:			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
▪ المخطط الأول: اشتمل هذا المخطط على دراسة وتحليل أثر كل من: الملكية الإدارية والملكية المؤسسية والملكية الحكومية وتركز الملكية على ممارسات التجنب الضريبي. وتم تقدير الآثار التالية: الملكية الإدارية (طردي معنوي) ، والملكية المؤسسية (عكسي معنوي) ، والملكية الحكومية (عكسي غير معنوي) ، وتركز الملكية (عكسي معنوي). ▪ المخطط الثاني: اشتمل هذا المخطط التحليلي على دراسة وتحليل أثر كل من: حجم المجلس ، واستقلاليته ، والازدواجية ، وعدد مرات الانعقاد ، وتمثيل المرأة على ممارسات التجنب الضريبي. وقد تم تقدير الآثار التالية: الازدواجية (طردي معنوي) ، استقلالية مجلس الإدارة (عكسي غير معنوي) ، عدد مرات الانعقاد (عكسي معنوي) ، حجم المجلس (عكسي معنوي) ، تمثيل المرأة (عكسي غير معنوي) ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر كل من: حجم الشركة ، وعمرها ، والرافعة المالية ، والتدفقات التشغيلية ، والإنفاق الاستثماري والتوزيعات على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد تم تقدير الآثار التالية: عمر الشركة (طردي غير معنوي) ، الإنفاق الاستثماري (طردي غير معنوي) ، التوزيعات (عكسي غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، والرافعة المالية (عكسي معنوي) ، والتدفقات التشغيلية (عكسي معنوي) ▪ المخطط التحليلي الرابع: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر ممارسات التجنب الضريبي على تقدير القيمة السوقية للشركة وذلك في إطار تواجد مجموعة من المتغيرات الضابطة الرقابية والتي سبق التعامل معها على أنها متغيرات تفسيرية في المخططات التحليلية الثلاثة السابقة وقد تم توفير الدليل على وجود أثر طردي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على القيمة السوقية.			
(١٢) مرقص ، فوزي عبد الباقي فوزي. (٢٠٢٢). " أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة اختبارية "	تم الاستناد على متغيرين تفسيرين وهما: التخصص القطاعي للمراجع وهو متغير ثنائي الإدخال يخصص له القيمة " واحد " إذا كان المراجع متخصصاً ، والقيمة " صفر " بخلاف ذلك ، وحجم مكتب المراجعة ، وهو كذلك متغير ثنائي الإدخال يخصص له القيمة " واحد " إذا كان مكتب المراجعة ينتمي للأربعة الكبار ، ويخصص له القيمة " صفر " في غير ذلك.	تم الاستناد على أربع متغيرات رقابية ، وقد تحددت تلك المتغيرات في: حجم الشركة ، والرافعة المالية ، ومعدل العائد على الأصول ، والتصنيف الصناعي.	تم الاستناد على مؤشرين للتعبير عن ممارسات التجنب الضريبي. تحدد المؤشر الأول في الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الدفتري الفعال. ولا يحتاج هذا المؤشر للضرب في المقدار سالب واحد. وتحدد المؤشر الثاني في معدل الضريبة الفعال من خلال قسمة ضريبة الدخل على الدخل قبل الضريبة. ولم يتم ضرب المؤشر في المقدار سالب واحد ، وراعى الباحث ذلك في تفسير إتجاه معلمات نموذج الإنحدار.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٩٨ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠١٨م ، وذلك بالاستناد على ٢٩٤ مشاهدة تحليلية. وقد تم الاستناد على مخططين تحليليين شملا كافة المتغيرات التفسيرية والرقابية ، ومع اختلاف كيفية التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط أثر كل من: حجم مكتب المراجعة والتخصص القطاعي وحجم الشركة والرافعة المالية ومعدل العائد على الأصول ونوع القطاع على ممارسات التجنب الضريبي وذلك في ظل حساب تلك الممارسات وفق مؤشر معدل الضريبة الفعال ، وقد تم التوصل إلى تقدير الآثار التالية: حجم مكتب المراجعة (طردي معنوي) ، التخصص القطاعي (عكسي معنوي)، حجم الشركة (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، ونوع القطاع (عكسي معنوي) . تنويه: يراعى التفسير العلمي العكسي لإتجاه تأثير معلمات الانحدار لعدم قيام الباحث بالضرب في المقدار سالب واحد. ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط أثر كل من: حجم مكتب المراجعة والتخصص القطاعي وحجم الشركة والرافعة المالية ومعدل العائد على الأصول ونوع القطاع على ممارسات التجنب الضريبي وذلك في ظل حساب تلك الممارسات وفق مؤشر الفرق بين المعدل القانوني ومعدل الضريبة الدفتري الفعال ، وقد تم التوصل إلى تقدير الآثار التالية: حجم مكتب المراجعة (عكسي معنوي) ، التخصص القطاعي (طردي معنوي)، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، ونوع القطاع (طردي معنوي) .			
(١٣) الجيوشي ، أميمة رزق علي ؛ أبو العينين ، نسمة محمود محمود. (٢٠٢٢). " دراسة أثر جودة الرقابة الداخلية على أنشطة التجنب الضريبي في البيئة المصرية: دراسة تطبيقية.	تم الاستناد على متغير تفسيري وحيد وهو: جودة الرقابة الداخلية ، وقد استند القياس الكمي له على مؤشر تحليل محتوى لتقييم تلك الجودة وذلك بالاستناد على مؤشر الإفصاح عن أنشطة الرقابة الداخلية الصادر عن لجنة COSO والمشتمل على خمسة	تم الاستناد على المتغيرات الرقابية التالية: الملكية الحكومية ، وحجم الشركة ، وفرص النمو ، ومعدل العائد على الأصول ، والرافعة المالية ، وكثافة رأس المال " الوزن النسبي للأصول الثابتة الملموسة " ، والاستحقاقات	تم الاستناد في التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي على مؤشرين. يتحدد المؤشر الأول منهما في الفرق بين المعدل القانوني ومعدل الضريبة الفعلي وفق مصروف ضريبة الدخل الوارد بقائمة الدخل. ولا يحتاج هذا المؤشر للضرب في المقدار سالب واحد ، ويتحدد المؤشر الثاني في الفرق بين

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
	محاور رئيسية تتحدد في: بيئة الرقابة الداخلية ، وتقييم المخاطر ، وأنشطة الرقابة ، والمعلومات والتوصيل ، والمراقبة والإشراف ، وينبثق منها مائة وأربعة وأربعين عنصر. ولكل مشاهدة تحليلية يتم تقدير إجمالي النقاط لكل محور من المحاور الخمسة منفرداً ثم يتم تحويلها من الصورة المطلقة من خلال اللوغاريتم الطبيعي.	الاختيارية " بواقي نموذج جونز لتقدير ممارسات إدارة الربح ".	معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعلي وفق الضريبة المدفوعة. ولا يحتاج هذا المعدل كذلك للضرب في المقدار سالب واحد.

الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٧١ شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢٠م ، وذلك بالاستناد على ٢٨٣ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية وجميعها مخططات معنوية:

- المخطط التحليلي الأول: اشتمل هذا المخطط على دراسة وتحليل أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المنضبط في ظل الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الاستحقاقي الفعلي ، وتقدير تأثيرها بين الأقواس: جودة الرقابة الداخلية كمتغير إجمالي بلا تفصيل (عكسي غير معنوي) ، والملكية الحكومية (طردي غير معنوي)، وحجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، ومعدل القيمة السوقية إلى الدفترية (طردي غير معنوي) ، ومعدل العائد على الأصول (طردي غير معنوي) ، والرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، وكثافة رأس المال (طردي غير معنوي) ، والاستحقاقات الاختيارية (عكسي غير معنوي).
- المخطط التحليلي الثاني: اشتمل هذا المخطط على دراسة وتحليل أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المنضبط في ظل الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة النقدي الفعلي ، وتقدير تأثيرها بين الأقواس: جودة الرقابة الداخلية كمتغير إجمالي بلا تفصيل (طردي غير معنوي) ، والملكية الحكومية (عكسي غير معنوي) ، وحجم الشركة (طردي معنوي) ، ومعدل القيمة السوقية إلى الدفترية (عكسي غير معنوي) ، ومعدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، والرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، وكثافة رأس المال (عكسي غير معنوي) ، والاستحقاقات الاختيارية (طردي غير معنوي).
- المخطط التحليلي الثالث: اشتمل هذا المخطط على دراسة وتحليل أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المتعسف في ظل الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الاستحقاقي الفعلي ، وتقدير تأثيرها بين الأقواس: جودة الرقابة الداخلية كمتغير إجمالي بلا تفصيل (عكسي معنوي) ، والملكية الحكومية (طردي غير معنوي)، وحجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، ومعدل القيمة السوقية إلى الدفترية (طردي غير معنوي) ، ومعدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، والرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، وكثافة رأس المال (عكسي غير معنوي) ، والاستحقاقات الاختيارية (طردي غير معنوي).
- المخطط التحليلي الرابع: اشتمل هذا المخطط على دراسة وتحليل أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المتعسف في ظل الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة النقدي الفعلي ، وتقدير تأثيرها بين الأقواس: جودة الرقابة الداخلية كمتغير إجمالي بلا تفصيل (عكسي معنوي) ، والملكية الحكومية (عكسي غير معنوي) ، وحجم الشركة (طردي معنوي) ، ومعدل القيمة السوقية إلى الدفترية (طردي غير معنوي) ، ومعدل العائد على الأصول (طردي غير معنوي) ، والرافعة المالية (عكسي غير معنوي) ، وكثافة رأس المال (عكسي غير معنوي) ، والاستحقاقات الاختيارية (طردي غير معنوي).
- المخطط التحليلي الخامس: اشتمل هذا المخطط التحليلي على أثر المكونات التفصيلية للرقابة الداخلية على ممارسات التجنب الضريبي المنضبط في ظل الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الاستحقاقي الفعلي وتقدير تأثيرها بين الأقواس: بيئة الرقابة الداخلية (طردي معنوي) ، تقييم المخاطر (طردي معنوي) ، أنشطة الرقابة (طردي غير معنوي) ، التواصل المعلوماتي (طردي غير معنوي) ، المراقبة والإشراف (طردي غير معنوي).
- المخطط التحليلي السادس: اشتمل هذا المخطط التحليلي على أثر المكونات التفصيلية للرقابة الداخلية على ممارسات التجنب الضريبي المنضبط في ظل الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة النقدي الفعلي وتقدير تأثيرها بين الأقواس: بيئة الرقابة الداخلية (طردي غير معنوي) ، تقييم المخاطر (طردي معنوي) ، أنشطة الرقابة (طردي غير معنوي) ، التواصل المعلوماتي (طردي غير معنوي) ، المراقبة والإشراف (طردي غير معنوي).
- المخطط التحليلي السابع: اشتمل هذا المخطط التحليلي على أثر المكونات التفصيلية للرقابة الداخلية على ممارسات التجنب الضريبي المتعسف في ظل الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الاستحقاقي الفعلي وتقدير تأثيرها بين الأقواس: بيئة الرقابة الداخلية (عكسي معنوي) ، تقييم المخاطر (عكسي معنوي) ، أنشطة الرقابة (عكسي غير معنوي) ، التواصل المعلوماتي (عكسي غير معنوي) ، المراقبة والإشراف (عكسي غير معنوي).
- المخطط التحليلي الثامن: اشتمل هذا المخطط التحليلي على أثر المكونات التفصيلية للرقابة الداخلية على ممارسات التجنب الضريبي المتعسف في ظل الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الاستحقاقي الفعلي وتقدير تأثيرها بين الأقواس: بيئة الرقابة الداخلية (عكسي معنوي) ، تقييم المخاطر (عكسي معنوي) ، أنشطة الرقابة (عكسي غير معنوي) ، التواصل المعلوماتي (عكسي غير معنوي) ، المراقبة والإشراف (عكسي غير معنوي).

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
(14) Aladwey, L. M. A. (2022). " Tax Avoidance Practices and Firm-Specific Characteristics: Empirical Evidence From The Egyptian Listed Companies" الدورية: المجلة العلمية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، المجلد الرابع والأربعون ، العدد الأول ، ص ص ٤٣-٧٤. تنويه: ورد توثيق المرجع في البحوث المنشورة باللغة الإنجليزية.	تحددت المحركات التفسيرية في المتغيرات التالية: الضائقة المالية ، وحجم الشركة ، وكثافة رأس المال ، والأداء المالي. وتم الاستناد في القياس الكمي للضائقة المالية على نموذج Altman et al. (1995) .	تم الاستناد على متغيرين رقابيين وهما: الرافعة المالية ، وفرص النمو مقاسة بمعدل القيمة السوقية الدفترية.	استند القياس الكمي لممارسات الجنب الضريبي على معدل ضريبة الدخل إلى الدخل قبل الضريبة. ويحتاج هذا المؤشر إلى الضرب في المقدار سالب واحد ، ولم يشتمل البحث على تلك الخطوة الإجرائية.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على البيانات المالية لـ ١٧٠ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٥-٢٠١٨م ، والتي شكلت ٦٧٢ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتمل القسم التطبيقي على مخطط تحليلي وحيد موجزه على النحو التالي: ▪ المخطط التحليلي الوحيد: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: الضائقة المالية (طردي- معنوي) ، كثافة رأس المال (طردي – غير معنوي) ، معدل العائد إلى الأصول (طردي - معنوي) ، حجم الشركة (طردي - معنوي) ، الرافعة المالية (طردي – غير معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي - معنوي). تنويه: المدلول العلمي لإشارة معلمات الانحدار عكسياً مع إتجا هذا التأثير وذلك لعدم ضرب مؤشر التجنب الضريبي في المقدار سالب واحد.			
(١٥) الركايبي ، محمد عبد السلام. (٢٠٢٢). " أثر أنماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية "	تم الاستناد على المحركات التفسيرية العاكسة لأنماط هياكل الملكية ، وقد تحددت تلك المتغيرات في: تركز الملكية ، والملكية الحكومية ، والملكية الإدارية ، والملكية العائلية ، والملكية المؤسسية ، والملكية الأجنبية .	تم الاستناد على المتغيرات الرقابية التالية: حجم الشركة ، الرافعة المالية ، معدل نمو الأصول ، ضعف هيكل الرقابة الداخلية.	تم التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي من خلال معدلين. المعدل الأول يتحدد في نسبة ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة إلى الدخل قبل الضريبة وذلك في التحليل الأساسي. في حين تم الاستناد على معدل الضريبة النقدي في التحليل المُكمل " تحليل متانة النتائج " . ويحتاج المؤشرين للضرب في المقدار سالب واحد ولم يشتمل القياس الكمي على تلك الخطوة الإجرائية ، ولم يتضح في تفسير النتائج الإحصائية مراعاة الباحث للتفسير العكسي لإتجاه إشارات معلمات الإنحدار.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ١٣٦ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية وذلك خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠٢٠م ، وفي إطار ٥٢٧ مشاهدة تحليلية ، وقد استندت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: اشتمل المخطط التحليلي الأول على عدد من النماذج الفردية لأثر أنماط هيكل الملكية على ممارسات التجنب الضريبي كل على حدة ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: تركز الملكية (طردي معنوي) ، الملكية الحكومية (طردي معنوي) ، الملكية الإدارية (طردي معنوي) ، الملكية العائلية (عكسي معنوي) ، الملكية المؤسسية (عكسي معنوي) ، الملكية الأجنبية (عكسي معنوي) ، ولم تشتمل تلك النماذج الفردية على المتغيرات الرقابية. تنويه: يراعى التفسير العكسي لإتجاه إشارة معلمات نموذج الانحدار لعدم الضرب في المقدار سالب واحد. ▪ المخطط التحليلي الثاني: اشتمل المخطط التحليلي الثاني على عدد من النماذج الفردية لأثر أنماط هيكل الملكية على ممارسات التجنب الضريبي كل على حدة ولكن في ظل تواجد المتغيرات الرقابية في كل نموذج من تلك النماذج الفردية ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي وبالتركيز على أنماط الملكية فقط: تركز الملكية (طردي معنوي) ، الملكية الحكومية (طردي معنوي) ،			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
الملكية الإدارية (طردي معنوي) ، الملكية العائلية (عكسي معنوي) ، الملكية المؤسسية (عكسي معنوي) ، الملكية الأجنبية (عكسي معنوي) ، وقد جاء التأثير الغالب للمتغيرات الرقابية على النحو التالي: ضعف الرقابة الدخلية (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل نمو الأصول (طردي غير معنوي). تنويه: يراعى التفسير العكسي لإتجاه إشارة معلمات نموذج الانحدار لعدم الضرب في المقدار سالب واحد.			
(16) Ibrahim, S. A. Z., A. A. A. Khalil, H. G. H. Ali. & A. A. M. Ghali. (2023). " The Relationship Between Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance With An Empirical Study". الدورية: المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد الرابع عشر ، العدد الثالث ، ص ص ١٠١٠-١٠٣٢. تنويه: ورد التوثيق في المراجع المنشورة باللغة الإنجليزية.	استندت الدراسة على متغير تفسيري وحيد وهو الوفاء بالمسئولية الاجتماعية للشركة. وقد استند القياس الكمي على تصنيف الشركة في مؤشر المسئولية الاجتماعية للشركات وذلك في إطار تحويل الترتيب في المؤشر من خلال اللوغاريتم الطبيعي ، بحيث الشركة الأولى في الترتيب تحصل على ٣٠ نقطة يتم تحويلها باللوغاريتم الطبيعي. وهكذا في بقية الشركات بحسب ترتيبها في المؤشر.	استندت الدراسة على المتغيرات الرقابية التالية: حجم الشركة ، والرافعة المالية ، ومعدل العائد على الأصول ، معدل الاستهلاك إلى إجمالي الأصول ، معدل التوزيعات لكل سهم ، معدل كثافة رأس المال ويحسب من خلال قسمة الأصول الثابتة على إجمالي الأصول ،	تم الاستناد على مؤشرين للتعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي. تحدد المؤشر الأول منهما في معدل الضريبة الجاري الفعال والذي يتم الحصول عليه من خلال قسمة ضريبة الدخل مستبعداً منها الضريبة المؤجلة على الدخل قبل الضريبة ، وتحدد المؤشر الثاني في معدل الضريبة الفعال الإجمالي ويتم الحصول عليه من خلال قسمة إجمالي ضريبة الدخل متضمنة الضريبة المؤجلة على الدخل قبل الضريبة. ويحتاج المؤشران إلى الضرب في المقدار سالب واحد ، ولم تتوافر تلك الخطوة الإجرائية عند حساب المؤشرين.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٤١ شركة من الشركات منتظمة التواجد في مؤشر EGX100 ، ومع اشتراط تواجدها على الأقل لأربع سنوات خلال فترة التحليل ، والمتضمنة الفترة ٢٠١٦-٢٠٢١م ، وقد اشتملت الدراسة على أربع مخططات تحليلية وفق آليتين إحصائيتين ، وسيتم الاكتفاء بعرض نتائج تشغيل آلية إحصائية واحدة منهما ، تشتمل على المخططين التاليين: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي معبراً عنها بمعدل الضريبة الدفتري الفعال الجاري: المسئولية الاجتماعية (طردي - معنوي) ، تربيع المسئولية الاجتماعية (عكسي - معنوي) ، حجم الشركة (طردي - معنوي) ، تربيع حجم الشركة (عكسي - معنوي) ، الرافعة المالية (طردي- معنوي) ، تربيع الرافعة المالية (عكسي - معنوي) ، التوزيعات (طردي - معنوي) ، الإستهلاك إلى إجمالي الأصول (طردي - معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي - معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (عكسي - معنوي). تنويه: المدلول العلمي لإتجاه تأثير معلمات الانحدار عكسي للإشارة وذلك لعد الضرب في المقدار سالب واحد. ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي معبراً عنها بمعدل الضريبة الدفتري الفعال غير الجاري: المسئولية الاجتماعية (طردي - معنوي) ، تربيع المسئولية الاجتماعية (عكسي - معنوي) ، حجم الشركة (عكسي - معنوي) ، تربيع حجم الشركة (عكسي - معنوي) ، الرافعة المالية (طردي- معنوي) ، تربيع الرافعة المالية (عكسي - معنوي) ، التوزيعات (طردي – غير معنوي) ، الإستهلاك إلى إجمالي الأصول (طردي – غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي – غير معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (عكسي – غير معنوي). تنويه: المدلول العلمي لإتجاه تأثير معلمات الانحدار عكسي للإشارة وذلك لعد الضرب في المقدار سالب واحد.			
(١٧) محمد ، محمود عطية اسماعيل. (٢٠٢٣). " قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات	تم الاستناد على ثلاث متغيرات تفسيرية وذلك خروجاً عن نطاق العنوان ، وتحددت تلك المتغيرات في: التخصص الصناعي ، وحجم مكتب المراجعة ، وجودة المراجعة ، وتم التعبير عن كل منها في صورة متغير ثنائي الإدخال. ولم يتضح للباحث على	تم الاستناد على المتغيرات الرقابية-الضابطة التالية: حجم الشركة ، ومعدل العائد على الأصول ، ومعدل الاحتفاظ بالنقدية ، والرافعة المالية ، والتصنيف الصناعي.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على مقدار الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الاستحقاقي ، ويتم الحصول على معدل معدل الضريبة الاستحقاقي من خلال قسمة ضريبة الدخل على الربح قبل الضريبة. وكلما زاد الفرق كلما دل ذلك على تواجد ممارسات

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
المقيدة بالبورصة المصرية "	وجه التحديد كيفية التعبير عن جودة المراجعة بمتغير ثنائي الإدخال.		تجنب ضريبي. ولا يحتاج هذا المعدل للضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٩٨ شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة ٢٠١٩-٢٠٢٠م ، وذلك بالاستناد على ١٩٦ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: اشتمل هذا المخطط على دراسة وتحليل أثر كافة المتغيرات التفسيرية والرقابية على ممارسات التجنب الضريبي ، ولم يرد بشأن هذا المخطط أية تفصيلات حول معلماته وإشارات تأثير كل متغير من المتغيرات المستقلة والرقابية ، وذلك بداعي أن المتغيرات: التخصص الصناعي وحجم المكتب وجودة المراجعة متغيرات ثنائية الإدخال وأخذت القيمة " واحد " لكافة المشاهدات التحليلية. وعليه تم استبعاد تلك الدراسة من العرض النثري السابق. والدراسة وعلى نحو العموم بها قصور ملحوظ للغاية في قسمها التطبيقي. ▪ المخطط التحليلي الثاني: اشتمل هذا المخطط التحليلي على دراسة وتحليل أثر المتغيرات الرقابية منفردة على ممارسات التجنب الضريبي وكان تأثير تلك المتغيرات على النحو التالي: حجم الشركة (عكسي معنوي) ، ومعدل العائد على الأصول (طردي - معنوي) ، ومعدل الاحتفاظ بالنقدية (طردي معنوي) ، والرافعة المالية (عكسي معنوي) ، والتصنيف الصناعي (لم يرد ذكره خلافاً لما ورد في تمهيد القسم التطبيقي).			
(18) Soliman, W. S. M. K. & Elsayed. A. H. (2023). " The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance and its Impact on Financial Flexibility ". الدورية: مجلة البحوث الإدارية ، المجلد الحادي والأربعون ، العدد الثالث ، ص ص ١-١٩. تنويه: ورد توثيق البحث في المراجع المنشورة باللغة الإنجليزية.	تحدد المحرك التفسيري في جودة المراجعة ، والتي تم التعبير عنها من خلال مؤشرين. تمثل المؤشر الأول منهما في اللوغاريتم الطبيعي لمدة الارتباط. بينما تمثل المؤشر الثاني في أتعاب المراجعة. إذ أن زيادة كل منهما تعني المزيد من جودة المراجعة.	اشتمل الإطار التطبيقي على متغير وسيط تمثل في ممارسات التجنب الضريبي ، وفي تلك الحالة قامت المرونة المالية بدور التابع في علاقة الوساطة. وقد استند التعبير الكمي للمرونة المالية على: التدفقات النقدية من عمليات التشغيل مطروحاً منها مدفوعات رأس المال والتوزيعات المدفوعة نقداً. ولم تشتمل الدراسة على متغيرات رقابية.	استند القياس الكمي لممارسات التجنب الضريبي على معدل الضريبة الفعال من خلال قسمة ضريبة الدخل على الدخل قبل الضرائب. وبدون الضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٧٧ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية وذلك خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠٢٠م ، وقد شكل ذلك ٣٨٥ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: اشتمل هذا المخطط التحليلي على تقدير أثر جودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت إشارة نموذج الإنحدار سالبة معنوية. تنويه: المدلول العلمي لإشارة معلمة الانحدار عكسياً لإتجاه الإشارة. ▪ المخطط التحليلي الثاني: اشتمل هذا المخطط التحليلي على تقدير أثر ممارسات التجنب على المرونة المالية ، وقد كانت إشارة نموذج الانحدار موجبة معنوية. تنويه: المدلول العلمي لإشارة معلمة الانحدار عكسياً لإتجاه الإشارة. ▪ المخطط التحليلي الثالث: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر جودة المراجعة على المرونة المالية ، وقد كانت إشارة نموذج الانحدار سالبة معنوية. تنويه: المدلول العلمي لإشارة معلمة الانحدار عكسياً لإتجاه الإشارة. ▪ المخطط التحليلي الرابع: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر جودة المراجعة على المرونة المالية وفي إطار الدور الوسيط لممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت إشارة نموذج الانحدار سالبة معنوية. تنويه: المدلول العلمي لإشارة معلمة الانحدار عكسياً لإتجاه الإشارة. تنويه: تكررت ذات المخططات الأربعة مرة أخرى وذلك في اختبارات الحساسية والمتانة ، ولكن من خلال التعبير عن جودة المراجعة من خلال تصنيف مكتب المراجعة " إنتماء مكتب المراجعة للأربعة الكبار " ولم يتواجد فروق جوهرية عن المخططات الأربعة الأولى. كما تجدر الإشارة إلى أن البحث لم يتطرق سواء بالنص أو التلميح إلى كيفية دمج المؤشرين المعتمد عليهما في التعبير عن جودة المراجعة.			
(١٩) محمود ، وائل حسين محمد ؛ ضيف الله ، سمحي عبد العاطي حامد. (٢٠٢٣). " أثر درجة التخصص الصناعي	اشتملت الدراسة على متغيرين تفسيرين. تحدد المتغير التفسيري الأول منهما في التخصص الصناعي للمراجع ، وذلك بالاستناد على معدل القيمة	اشتملت الدراسة على مجموعة المتغيرات الرقابية التالية: حجم الشركة ، والرافعة المالية ، ومعدل العائد على الأصول.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على مقدار الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الاستحقاقي ، ويتم الحصول على معدل معدل الضريبة الاستحقاقي

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
للمراجع الخارجي وأتعاب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية".	السوقية للشركات المتعاقد معها مقسوماً على القيمة السوقية لكافة الشركات محل التحليل ويعد المراجع متخصصاً إذا استحوذ على نسبة لا تقل عن ١٠٪ ، ويتحدد المتغير التفسيري الثاني في أتعاب المراجع وذلك في إطار تحويله من خلال اللوغاريتم الطبيعي.		من خلال قسمة ضريبة الدخل على الربح قبل الضريبة. وكلما زاد الفرق كلما دل ذلك على تواجد ممارسات تجنب ضريبي. ولا يحتاج هذا المؤشر إلى الضرب في المقدار سالب واحد. إذ يعكس مقداره مدلوله العلمي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٦٠ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٥-٢٠١٩م ، وبالاستناد على ٣٠٠ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر كل من المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي وتأثيرها المقدر بين الأقواس: التخصص الصناعي للمراجع (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، ومعدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر كل من المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي وتأثيرها المقدر بين الأقواس: أتعاب المراجع (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، ومعدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي).			
(٢٠) عطية ، سارة حمدي. (٢٠٢٣). " أثر الهيكل التمويلي على ممارسات سلوك التجنب الضريبي للشركات من منظور محاسبي: دراسة تطبيقية مقارنة بين الشركات كبيرة الحجم والشركات متوسطة وصغيرة الحجم المقيدة بالبورصة المصرية "	تم الاستناد على متغير تفسيري وحيد وهو الهيكل التمويلي والذي تم التعبير الكمي عنه من خلال متوسط التكلفة المرجحة للتمويل خلال الفترة.	تم الاستناد على مجموعة المتغيرات الرقابية التالية: حجم الشركة ، والرافعة المالية ، ومعدل العائد على الأصول ، ومعدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، ومعدل الاحتفاظ بالنقدية.	تم الاستناد في التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي على بواقي نموذج الانحدار لأثر كل من الأصول غير الملموسة ومصروف ضريبة الدخل على الفرق الدائم في ضريبة الدخل الدفترية ، والتي يتم احتسابها وفق مجموعة من العمليات الحسابية المتتالية.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٧٢ شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية والتي شكلت ٣٦٠ مشاهدة تحليلية ، و١٢ شركة من الشركات متوسطة وصغيرة الحجم والمقيدة ببورصة النيل للأوراق المالية ٦٠ مشاهدة تحليلية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢١م ، وقد استندت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي وتأثيرها بين الأقواس وذلك للشركات كبيرة الحجم: الهيكل التمويلي (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي معنوي) ، معدل الاحتفاظ بالنقدية (طردي معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي غير معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي وتأثيرها بين الأقواس وذلك للشركات متوسطة وصغيرة الحجم: الهيكل التمويلي (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، معدل الاحتفاظ بالنقدية (عكسي غير معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي وتأثيرها بين الأقواس وذلك لكامل عدد المشاهدات التحليلية ومع دخول تصنيف الشركة كمتغير إضافي مُعدل " منفرداً مرة ومضروباً في الهيكل التمويلي مرة: الهيكل التمويلي (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل الاحتفاظ بالنقدية (طردي غير معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي غير معنوي) ، تصنيف الشركة (عكسي معنوي) ، تصنيف الشركة مضروباً في الهيكل التمويلي (طردي معنوي).			
(21) Mohammed, H. A. A. (2023). " The Effect of Audit Quality, Board of	تم الاستناد على ثلاث فئات من المتغيرات التفسيرية. حيث شملت الفئة الأولى منها على جودة المراجعة والتي ضمت:	استندت الدراسة على مجموعة المتغيرات الرقابية التالية: حجم الشركة ، ومعدل العائد على الأصول ، والرافعة المالية ،	تم التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي من خلال معدل الضريبة الفعال والذي يتم الحصول عليه من خلال قسمة ضريبة الدخل على الدخل

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
Directors' Characteristics and Environmental Uncertainty on Firms' Tax Avoidance Activities: Evidence From The Egyptian Business Environment" الدورية: مجلة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثالث ، ص ص ٧٢-١١٢. تنويه: ورد توثيق البحث في المراجع المنشورة باللغة الإنجليزية.	حجم مكتب المراجعة ، وأتعاب المكتب ، وطول فترة استمرار التعاقد. واشتملت الفئة الثانية على خصائص مجلس الإدارة والتي ضمت: حجم مجلس الإدارة ، واستقلال المجلس ، والجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي. بينما شملت الفئة الثالثة على عدم اليقين البيئي والتي ضمت: التباين في معدل تغير المبيعات ، والقدرة الإدارية ، والتفاعل بينهما.	ومعدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية.	قبل الضريبة. ولم يتم الضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استندت الدراسة التطبيقية على ٣٠ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٩-٢٠٢٢م ، وذلك بالاستناد على ٢٤٠ مشاهدة تحليلية. وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي أثر خصائص مكتب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كان التأثير على النحو التالي: حجم مكتب المراجعة (طردي معنوي) ، أتعاب المراجع (طردي معنوي) ، فترة بقاء المراجع (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، معدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي معنوي). تنويه: المدلول العلمي لإشارات معلمة الانحدار عكسياً لإتجاره التأثير ، وذلك لعدم الضرب في المقدار سالب واحد. ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط تقدير أثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كان تقدير الأثر على النحو التالي: حجم مجلس الإدارة (طردي معنوي) ، استقلالية مجلس الإدارة (طردي غير معنوي) ، الازدواجية (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، معدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي معنوي). تنويه: المدلول العلمي لإشارات معلمة الانحدار عكسياً لإتجاره التأثير ، وذلك لعدم الضرب في المقدار سالب واحد. ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط المخطط التحليلي أثر عدم اليقين البيئي على ممارسات التجنب الضريبي وقد كان تقدير الأثر على النحو التالي: عدم اليقين البيئي (عكسي معنوي) ، القدرة الإدارية (طردي معنوي) ، ترجيح عدم اليقين البيئي بالقدرة الإدارية (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، معدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي معنوي). تنويه: المدلول العلمي لإشارات معلمة الانحدار عكسياً لإتجاره التأثير ، وذلك لعدم الضرب في المقدار سالب واحد.			
(٢٢) علي ، نيفين صلاح علي. (٢٠٢٣). " أثر القيود المالية للشركات على فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة في ظل الدور الوسيط لممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	تقوم القيود المالية في تلك الدراسة بدور المحرك الرئيسي لممارسات التجنب الضريبي. إذ أن الممارسات تقوم بدور المتغير الوسيط. وقد استند القياس الكمي للقيود المالية على نموذجين. النموذج الأول منهما هو نموذج KZ-Index ، والنموذج الثاني احتمالات التعثر Altman Z-Score .	شغلت ممارسات التجنب الضريبي في ذلك البحث مركز المتغير الوسيط. ويضاف لذلك الاستناد على خمس متغيرات رقابية ، وقد تحددت تلك المتغيرات في: التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ، أتعاب مراقب الحسابات ، حجم منشأة مراقب الحسابات ، نوع التقرير الصادر عن مراقب الحسابات ، طول فترة الارتباط.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي في التحليل الأساسي على معدل ضريبة الدخل إلى الدخل قبل الضريبة ثم الضرب في المقدار سالب واحد. وذلك في التحليل الأساسي. بينما تم الاستناد على معدل الفروق الضريبية الدفترية في النموذج التوكيدي " الحساسية – المتانة " ، ولا يحتاج هذا المؤشر للضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للبحث على ٨٠ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢٠م ، وفي إطار الاستناد على ٣٢٠ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتمل هذا الإطار التطبيقي على العديد من المخططات التحليلية ، وسيتم الاكتفاء بالمخططات التحليلية التي تكون فيها ممارسات التجنب الضريبي متغيراً تابعاً:			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر القيود المالية على فترة تأخير تقرير المراجعة وذلك في إطار وساطة ممارسات التجنب الضريبي. وقد تم تقدير أثر طردي ذو دلالة معنوية للقيود المالية على ممارسات التجنب الضريبي ، كما تم تقدير أثر طردي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على فترة التأخير. وذلك في إطار التعبير الكمي عن القيود المالية بنموذج KZ والتعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي بمعدل الضريبة إلى الربح قبل الضريبة. ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر القيود المالية على فترة تأخير تقرير المراجعة وذلك في إطار وساطة ممارسات التجنب الضريبي وذلك في إطار تنويع القياس الكمي لمتغيرات الدراسة الأساسية. وقد تم تقدير أثر عكسي ذو دلالة معنوية للقيود المالية على ممارسات التجنب الضريبي ، سواء في ظل القياس البديل للقيود المالية أو القياس البديل لممارسات التجنب الضريبي. كما تم تقدير أثر طردي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي على فترة التأخير في ظل القياس البديل للقيود المالية. في حين تم تقدير أثر عكسي غير معنوي في ظل القياس البديل لممارسات التجنب الضريبي. وتقدير أثر طردي ذو دلالة معنوية في ظل القياس البديل لفترة التأخير.			
(٢٣) أحمد ، ياسر أحمد محمد. (٢٠٢٣). " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية وأثرها على التجنب الضريبي ".	استندت الدراسة على مجموعة من المحركات التفسيرية العاكسة لجودة المراجعة ، وتمثلت تلك المتغيرات في: حجم مكتب المراجعة ، التخصص الصناعي لمكتب المراجعة ، المراجعة المشتركة ، مدة الارتباط المستمر.	لم تشتمل الدراسة على متغيرات وسيطة أو معدلة أو رقابية.	تم التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي من خلال الفرق بين ضريبة الدخل والضريبة النقدية المسددة ثم القسمة على الدخل قبل الضريبية. ويتم الحساب على أساس مجموع القيم عن فترة المشاهدة التحليلية والفترتين السابقتين عليها. " أساس تراكمي ثلاث فترات متتابعة والفترة الثالثة منها هي فترة التحليل ". ولا يحتاج هذا المعدل للضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٥٢ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢١م ، وفي إطار الاستناد على ٢٦٠ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط تقدير أثر حجم مكتب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، وتوصل إلى وجود أثر عكسي ذو دلالة معنوية. ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط تقدير أثر التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي وتوصل إلى وجود أثر عكسي ذو دلالة معنوية. ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط تقدير أثر طول فترة الارتباط المستمر لمكتب المراجعة بعميل محدد على ممارسات التجنب الضريبي وتوصل إلى وجود تأثر عكسي غير معنوي. ▪ المخطط التحليلي الرابع: تناول هذا المخطط تقدير أثر المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي وقد توصل إلى وجود أثر طردي ذو دلالة معنوية.			

جدول (و)

الأدبيات ذات الصلة بمحركات ممارسات التجنب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
تنويه إفتتاحي: إتجاه التأثير الوارد في كافة المخططات التحليلية موجب " طردي " أو سالب " عكسي " ورد كما هو منصوص عليه في الجداول الإحصائية والمشتمل عليها في القسم التطبيقي من البحث ، وذلك دون تعديل من كاتب هذا البحث ، ويتطلب ذلك عناية في تفسير النتائج الواردة في العرض النثري الموجز لبعض الدراسات ، وذلك لأن قيمة المؤشر المستخدم لقياس ممارسات التجنب الضريبي قد تكون عكسية للمدلول العلمي. ومثال ذلك معدل الضريبة المدفوعة نقداً إلى الربح قبل الضريبة كمؤشر مقبول لقياس ممارسات التجنب الضريبي. فالمقدار الكبير لهذا المعدل يعكس ممارسات تجنب ضريبي محدودة خلافاً لقيمته.. فإذا قام الباحث بضرب المعدل في المقدار سالب واحد اتسقت القيمة مع المدلول العلمي وهو الصحيح. وفي حالة عدم الضرب يتطلب ذلك عناية كبيرة لتفسير إشارات نماذج الإنحدار لأن تفسيرها في تلك الحالة سيكون عكسياً للإشارة الواردة. وعدم الضرب في سالب واحد خطأ رياضي شائع في الجهود البحثية ذات الصلة بممارسات التجنب الضريبي. وعلمياً ليس بخطأ ولكنه يتطلب تالياً دقة وعناية في تفسير النتائج المتحصل عليها.			
(1) Edwards et al. (2013). Financial Constraints and the Incentive for Tax Planning ".	اشتملت الدراسة على محرك تفسيري وحيد وهو القيود المالية. والتي تم التعبير عنها من خلال أربع متغيرات. المتغير الأول من تلك المتغيرات هو المتغير الناتج من خلال توظيف نموذج Altman Z-Score وذلك للتعبير عن الضائقة المالية أو احتمالات التعثر ، والنموذج الثاني هو المتغير الناتج من توظيف نموذج Whited and Wu (2006) والمعروف اختصاراً بنموذج WW والمعبر عن فرص النمو ، والمتغير الثالث معدل النمو في الناتج المحلي الإجمالي ، والمتغير الرابع هو معدل الناتج المحلي إلى إحتياطيات البنك المركزي. " معامل التحوط الاقتصادي "	اشتملت الدراسة على مجموعة المتغيرات الرقابية-الضابطة التالية: معدل العائد على الأصول محسوباً على أساس الربح قبل الضريبة ، وحجم الشركة ، معدل العائد من الاستثمارات الأجنبية ، والرافعة المالية ، معدل كثافة رأس المال ، معدل تكاليف البحث والتطوير ، الاستحقاقات الاختيارية ، تواجد الخسارة التشغيلية ، تواجد الخسارة قبل الضرائب ، ومعدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، تواجد مزايا ضريبية في حالة الاستثمارات الموجهة لنوع معين من الأصول.	تم التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي من خلال معدل الضريبة الفعال النقدي ، وذلك من خلال قسمة الضريبة النقدية المدفوعة على الربح قبل الضريبة. ومع الاستناد على المعدل التراكمي لفترتين ماليتين متتاليتين ثم ضرب المعدل في سالب واحد ليعكس المقدار الأكثر بعداً من الصفر ممارسات التجنب الضريبي المحدودة. وتتسق إشارة معامل الإنحدار مع المدلول العلمي للتأثير.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على حزمة عريضة من المشاهدات التحليلية والتي بلغت ٤٤٣٢٨ مشاهدة تحليلية وذلك من الشركات المتوافر لها بيانات مالية بقاعدة Compustat الأمريكية ، وذلك خلال الفترة ١٩٨٧-٢٠١١م ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية " سيتم الاكتفاء بالمخططات الأساسية فقط دون مخططات المتانة ": ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط أثر القيود المالية والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي وذلك في ظل تواجد معدل الناتج المحلي الإجمالي كمتغير إحصائي تقييدي ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: القيود المالية (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل العائد على الاستثمارات الأجنبية (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (عكسي غير معنوي) ، معدل البحث والتطوير (عكسي معنوي) ، الاستحقاقات الاختيارية (طردي معنوي) ، تواجد الخسارة التشغيلية (عكسي معنوي) ، معدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط أثر القيود المالية والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي وذلك في ظل تواجد معدل التحوط الاقتصادي كمتغير إحصائي تقييدي ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: القيود المالية (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل العائد على الاستثمارات الأجنبية (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (عكسي غير معنوي) ، معدل البحث والتطوير (عكسي غير معنوي) ، الاستحقاقات الاختيارية (طردي معنوي) ، تواجد الخسارة التشغيلية (عكسي معنوي) ، معدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي معنوي).			
(2) Khan, N. & Chen, S. (2017). " Mediating Effects	تحدد المحرك التفسيري في التغيير الدوري للمراجعين " التدوير " وقد استند القياس الكمي	اشتملت الدراسة على جودة المراجعة كمتغير وسيط ، وقد استند القياس الكمي لها على تواجد	استند القياس الكمي لممارسات التجنب الضريبي على الفروق الضريبية الدفترية الدائمة ، والتي يتم الحصول

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
of Audit Quality on The Relationship Between Audit Firm Rotation and Tax Avoidance: Evidence from China"	له على ثلاث متغيرات تمثلت في: التدوير الإجباري ويخصص له المقدار واحد في حالة التغيير بعد خمس سنوات والمقدار صفر في غير ذلك ، التدوير الاختياري ويخصص له المقدار واحد إذ تم تغيير المراجع خلال الخمس سنوات وصفر في غير ذلك ، عدم التدوير ويخصص له واحد في حالة استمرار المراجع بعد خمس سنوات وصفر في غير ذلك من الحالات.	تحفظات من المراجع على بعض الأمور الجوهرية الواردة بالتقارير المالية وسواء تم توصيف تلك التحفظات بأنها: عمليات تحريف جوهرية وآثارها تمتد لكافة جوانب التقارير المالية ، أو عمليات تحريف جوهرية وآثارها محدودة ولا تمتد لكافة جوانب التقارير المالية ، أو قيود لم تمكن المراجع من توفير الأدلة الملاءمة وعليه يقوم بإخلاء مسئوليته. ويتم تخصيص المقدار واحد في حالة حدوث أي من الحالات الثلاثة والمقدار صفر في غير ذلك ، والمقدار صفر في تلك الحالة يعبر عن توافر جودة المراجعة. بالإضافة لذلك فقد اشتملت الدراسة على إحدى عشر متغيراً ضابطاً سيتم الاكتفاء بذكرهم في النتائج التطبيقية.	عليها من خلال الفرق بين الفروق الضريبية الإجمالية والفروق الضريبية المؤقتة. وزيادة الفروق الضريبية الدائمة يعكس تواجد ممارسات تجنب ضريبي ، وكلما زاد زادت تلك الممارسات.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ١٤٩٥ شركة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصتي شنغهاي وتشينز هين بالصين ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٤م ، وقد اشتملت الدراسة على العديد من المخططات التحليلية وسيتم الاكتفاء بعرض المخططات التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على جودة المراجعة ، بوصفه المتغير الوسيط في تلك الدراسة ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: التدوير الإجباري (طردي غير معنوي) ، التدوير الاختياري (طردي غير معنوي) ، عدم التدوير (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، تواجد الخسارة (طردي معنوي) ، تغيير معدل الضريبة (عكسي معنوي) ، تصنيف مكتب المراجعة (طردي معنوي) ، تواجد الملكية الحكومية (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، معدل الحسابات المدينة والعملاء (طردي معنوي) ، معدل المخزون (طردي معنوي) ، معدل الدخل التشغيلي (طردي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المقاسة من خلال الفروق الضريبية المؤقتة ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: التدوير الإجباري (عكسي غير معنوي) ، التدوير الاختياري (عكسي غير معنوي) ، عدم التدوير (طردي غير معنوي) ، جودة المراجعة (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، تواجد الخسارة (عكسي معنوي) ، تغيير معدل الضريبة (عكسي معنوي) ، تصنيف مكتب المراجعة (طردي غير معنوي) ، تواجد الملكية الحكومية (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، معدل الحسابات المدينة والعملاء (عكسي غير معنوي) ، معدل المخزون (عكسي غير معنوي) ، معدل الدخل التشغيلي (عكسي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي المقاسة من خلال الفروق الضريبية الدائمة ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: التدوير الإجباري (عكسي غير معنوي) ، التدوير الاختياري (عكسي غير معنوي) ، عدم التدوير (طردي معنوي) ، جودة المراجعة (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، تواجد الخسارة (عكسي معنوي) ، تغيير معدل الضريبة (عكسي معنوي) ، تصنيف مكتب المراجعة (طردي معنوي) ، تواجد الملكية الحكومية (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، معدل الحسابات المدينة والعملاء (طردي معنوي) ، معدل المخزون (عكسي غير معنوي) ، معدل الدخل التشغيلي (طردي غير معنوي). تنويه: المتغيرات ثنائية الإدخال واحد / صفر تشتمل على: تواجد الخسارة ، وتغيير معدل الضريبة ، وتصنيف مكتب المراجعة ، ويتم حساب معدل الدخل التشغيلي من خلال الفرق بين الدخل التشغيلي والدخل من العمليات الأخرى ثم القسمة على إجمالي الأصول. كما تجدر الإشارة إلى أن على الرغم من تواجد الوساطة في عنوان البحث إلا أن مشتملات القسم التطبيقي من البحث اشتمل على الدور الثنائي لكل من التدوير وجودة المراجعة في تقدير ممارسات التجنب الضريبي.			
(3) Gan, Z. (2018). " Conditional	تم الاستناد على التحفظ المحاسبي كمحرك تفسيري وحيد. وقد اشتمل ذلك على متغيرين.	تم الاستناد على حزمة عريضة من المتغيرات الضابطة-الرقابية ، والتي تمثلت في: حجم الشركة ،	تم الاستناد على معدل الضريبة الفعال النقدي ، وذلك من خلال قسمة الضريبة النقدية المدفوعة على الربح قبل

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
Conservatism and Tax Avoidance".	المتغير الأول منهما يمثل التحفظ الشرطي C-Score والذي ينسب إلى Khan and Watts (2009) ، والمتغير الثاني منهما يمثل التحفظ غير الشرطي بالاستناد على الفرق بين معامل التواء صافي الربح بعد الفوائد والضرائب ومعامل الالتواء للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والذي ينسب إلى Givoly and Hayn (2000) .	الرافعة المالية ، معدل البحث والتطوير ومصروفات الإعلان ، معدل المصروفات الإدارية والبيعية ، الوزن النسبي للأصول الثابتة الملموسة ، مدفوعات رأس المال ، الوزن النسبي للأصول غير الملموسة ، الوزن النسبي للمخزون ، النقدية المحتفظ بها ، التوزيعات منسوبة لإجمالي الأصول ، الدخل من الاستثمارات الأجنبية ، معدل النمو في المبيعات ، تواجد الخسائر المرحلة " متغير ثنائي الإدخال " ، معدل التغير في الخسائر المرحلة في حالة تواجدها ، تواجد النزاعات القضائية " متغير ثنائي الإدخال " ، استقلال مجلس الإدارة ، الإزدواجية ، جودة المراجعة.	الضرائب. ولم يتضح صراحة هل قام الباحث بضرب المعدل في المقدار سالب واحد من عدمه. ولكن من الشروح التفسيرية الواردة في القسم التطبيقي يمكن استنتاج أن الباحث قد قام بهذا الإجراء الرياضي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على الشركات المتوافر لها بيانات مالية منتظمة بقاعدة بيانات الـ Compustat الأمريكية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٦م ، وذلك بالاستناد على ٧٨١٥ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية " يستند العرض على نموذج التأثيرات الثابتة فقط. إذ اشتمل القسم التطبيقي كذلك على التأثيرات المجمعة والتأثيرات العشوائية ولكن التأثيرات المجمعة هي النموذج الأعلى من حيث القدرة التفسيرية وعليه سيتم الاكتفاء بها في العرض ": ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر التحفظ الشرطي والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت التأثيرات على النحو التالي: التحفظ الشرطي (عكسي معنوي- في كافة النماذج) ، نمو المبيعات (عكسي معنوي) ، البحث والتطوير (طردي معنوي) ، المصروفات الإدارية والمجتمعية (عكسي معنوي) ، الربحية (طردي معنوي) ، الوزن النسبي للأصول الثابتة الملموسة (عكسي معنوي) ، الوزن النسبي للأصول الثابتة غير الملموسة (طردي معنوي) ، الوزن النسبي للمخزون (طردي معنوي) ، النقدية المحتفظ بها (عكسي معنوي) ، تواجد الخسائر التشغيلية (طردي معنوي) ، معدل التغير في الخسائر المرحلة (طردي معنوي) ، مدفوعات رأس المال (عكسي معنوي) ، دخل الملكية (عكسي معنوي) ، الدخل من الاستثمارات الأجنبية (عكسي معنوي) ، النزاعات القضائية (طردي معنوي) ، استقلالية مجلس الإدارة (عكسي معنوي) ، ازدواجية دور رئيس مجلس الإدارة (طردي غير معنوي) ، جودة المراجعة (عكسي غير معنوي). تنويه: لم يرد حجم الشركة وكذلك الرافعة المالية في هذا النموذج. ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر التحفظ غير الشرطي والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت التأثيرات على النحو التالي: التحفظ الشرطي (عكسي معنوي في كافة النماذج) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، نمو المبيعات (عكسي معنوي) ، البحث والتطوير (عكسي معنوي) ، المصروفات الإدارية والمجتمعية (طردي معنوي) ، الربحية (طردي معنوي) ، الوزن النسبي للأصول الثابتة الملموسة (عكسي معنوي) ، الوزن النسبي للأصول الثابتة غير الملموسة (طردي معنوي) ، الوزن النسبي للمخزون (طردي معنوي) ، النقدية المحتفظ بها (طردي معنوي) ، تواجد الخسائر المرحلة (طردي معنوي) ، معدل التغير في الخسائر المرحلة (طردي معنوي) ، مدفوعات رأس المال (عكسي معنوي) ، دخل الملكية (عكسي معنوي) ، الدخل من الاستثمارات الأجنبية (عكسي معنوي) ، النزاعات القضائية (طردي معنوي) ، استقلالية مجلس الإدارة (عكسي معنوي) ، ازدواجية دور رئيس مجلس الإدارة (عكسي غير معنوي) ، جودة المراجعة (طردي غير معنوي)		
(4) Zevenbergen, L. E. (2018). " Firm Performance and Tax Avoidance ".	استندت الدراسة على محرك تفسيري وحيد ويتحدد في معدل العائد على الأصول. ويتم الحصول عليه من خلال قسمة صافي الدخل بعد الفوائد والضرائب مقسوماً على إجمالي الأصول في بداية الفترة المالية.	استندت الدراسة على سبع متغيرات رقابية-ضابطة ، وقد تحددت تلك المتغيرات في: حجم الشركة ، ونتيجة أعمال الشركة " متغير ثنائي الإدخال " ، والرافعة المالية ، ومعدل كثافة رأس المال ، ومعدل كثافة المخزون ، ومعدل كثافة البحث والتطوير ، ومعدل الاحتياطيات.	تم الاستناد في التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على الفرق بين المعدل القانوني ومعدل الضريبة الفعال والذي يتم الحصول عليه من خلال قسمة ضريبة الدخل على الربح قبل الضريبة. ولا يحتاج ذلك المؤشر للضرب في المقدار سالب واحد. إذ أن قيمته تتسق مع مستوى تواجد ممارسات التجنب الضريبي.

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على شريحة عريضة من المشاهدات التحليلية والتي بلغت ٥٥٦٤٥ مشاهدة ، والتي تم تجميعها من ١١١٢٩ شركة تنتمي لـ ٢٨ دولة عضو في الإتحاد الأوربي ، وذلك خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٦م ، وقد تم تصنيف تلك المشاهدات إلى أربع مجموعات تصنيفية بحسب مستوى معدل العائد على الأصول ، واشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط دراسة وتحليل أثر المتغير التفسيري والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي في كامل المشاهدات التحليلية ، وقد كان تقدير الأثر على النحو التالي: معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، تواجد الخسارة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (طردي معنوي) ، معدل كثافة المخزون (طردي معنوي) ، معدل البحوث والتطوير (طردي معنوي) ، معدل الاحتياطيات (طردي معنوي) ، ▪ المخطط الثاني: تناول هذا المخطط دراسة وتحليل أثر المتغير التفسيري والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي في المشاهدات التحليلية العاكسة للتصنيف الأول لمعدل العائد على الأصول " المجموعة الأضعف " ، وقد كان تقدير الأثر على النحو التالي: معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، تواجد الخسارة (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي غير معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (طردي غير معنوي) ، معدل كثافة المخزون (طردي غير معنوي) ، معدل البحوث والتطوير (طردي معنوي) ، معدل الاحتياطيات (طردي معنوي) ، ▪ المخطط الثالث: تناول هذا المخطط دراسة وتحليل أثر المتغير التفسيري والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي في المشاهدات التحليلية العاكسة للتصنيف الثاني لمعدل العائد على الأصول ، وقد كان تقدير الأثر على النحو التالي: معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، تواجد الخسارة (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (طردي معنوي) ، معدل كثافة المخزون (طردي معنوي) ، معدل البحوث والتطوير (طردي معنوي) ، معدل الاحتياطيات (طردي معنوي) ، ▪ المخطط الرابع: تناول هذا المخطط دراسة وتحليل أثر المتغير التفسيري والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي في المشاهدات التحليلية العاكسة للتصنيف الثالث لمعدل العائد على الأصول ، وقد كان تقدير الأثر على النحو التالي: معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، تواجد الخسارة (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (طردي معنوي) ، معدل كثافة المخزون (طردي معنوي) ، معدل البحوث والتطوير (طردي غير معنوي) ، معدل الاحتياطيات (طردي غير معنوي) ، ▪ المخطط الخامس: تناول هذا المخطط دراسة وتحليل أثر المتغير التفسيري والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي في المشاهدات التحليلية العاكسة للتصنيف الرابع لمعدل العائد على الأصول " المجموعة الأعلى ربحية " ، وقد كان تقدير الأثر على النحو التالي: معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، تواجد الخسارة (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي غير معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (طردي معنوي) ، معدل كثافة المخزون (طردي معنوي) ، معدل البحوث والتطوير (طردي معنوي) ، معدل الاحتياطيات (طردي غير معنوي) ،			
(5) Mangoting et al. (2018). " Tax Avoidance Dynamics Across Firm's Life cycle".	استندت الدراسة على متغير تفسيري وحيد اشتمل على أربع متغيرات تعبر عن المراحل الأربعة لدورة حياة الشركة: التأسيس والمرحلة الإفتتاحية ، والنمو ، والنضج ، والتدهور ، وذلك في إطار تصنيف كل مشاهدة تحليلية بحسب إنتماءها للمراحل الأربعة. واستند تصنيف المراحل الأربعة بحسب التركيبة الرياضية للعلاقة بين التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل ، والتدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار ، والتدفقات النقدية من أنشطة التمويل.	تم الاستناد على متغيرين رقابيين ، وقد تمثلا في: الرافعة المالية ، ومعدل نمو المبيعات على أساس إجمالي الأصول في بداية الفترة.	تم الاستناد في التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على معدل مصروفات ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة إلى الربح قبل الضريبة مطروحاً منه البنود الخاصة. ولم يتم ضرب المؤشر في المقدار سالب واحد. وعليه فإن إشارة معامل الإنحدار السالبة تفسر على أنها تأثير طردي. في حين الإشارة الموجبة تفسر على أنها تأثير عكسي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استندت الدراسة التطبيقية على ١٥٤ شركة من الشركات المقيدة بالبورصة الإندونيسية خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٧م ، وبالاستناد على ١٢٣٢ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على مخطط تحليلي وحيد وتفصيلاته على النحو التالي: ▪ المخطط التحليلي الوحيد: اشتمل هذا المخطط التحليلي على تقدير أثر دورة حياة الشركة والمتغيرات الرقابية-الضابطة على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد انتهى هذا المخطط إلى تقدير الآثار التالية: مرحلة التمهيد (عكسي معنوي) ، مرحلة النمو (طردي غير معنوي) ، مرحلة النضج (طردي غير معنوي) ، مرحلة التدهور (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل نمو المبيعات (عكسي معنوي).			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
(6) Fonseca, L. N. (2019). " Tax Aggressiveness and the Effect of Financial Distress in a Crisis Period: Empirical Evidence from Portuguese and Spanish Listed Firms".	تم الاعتماد على مجموعة من المحركات التفسيرية العاكسة للسمات المالية والتشغيلية للشركة ، وقد تمثل ذلك في المتغيرات التالية: حجم الشركة ، الرافعة المالية ، كثافة رأس المال بالاستناد على الوزن النسبي للأصول الثابتة الملموسة ، كثافة المخزون ، الضائقة المالية مقاسة وفق نموذج Altman Z-Score .	تم الاستناد على متغيرين رقابيين ، وقد تمثلا في معدل العائد على الأصول ، ومعدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية.	استند القياس الكمي لممارسات التجنب الضريبي على مؤشرين. تحدد المؤشر الأول منهما في معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي. بينما تمثل المعدل الثان في معدل الضريبة الفعال على أساس التدفقات النقدية من عمليات التشغيل. بدون الضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ١٩٩ شركة " ٤٤ شركة برتغالية و ١٥٥ شركة أسبانية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٨م ، بإجمالي مشاهدات تحليلية ٢٥٨٧ مشاهدة. وقد اشتملت الدراسة على المشاهدات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التفسيرية والرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي مقاسة بمعدل الضريبة الفعال الاستحقاقي ، وقد كانت تلك التقديرات على النحو التالي: حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي غير معنوي) ، كثافة رأس المال (عكسي معنوي) ، كثافة المخزون (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، الضائقة المالية (عكسي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التفسيرية والرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي مقاسة بمعدل الضريبة الفعال النقدي" على أساس التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل " ، وقد كانت تلك التقديرات على النحو التالي: حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي غير معنوي) ، كثافة رأس المال (طردي غير معنوي) ، كثافة المخزون (طردي غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، الضائقة المالية (عكسي معنوي).			
(7) Dong, V. C. & X. H. Tran. (2021). " The Impact of Financial Distress on Tax Avoidance: An Empirical Analysis of the Vietnam Listed Companies".	استندت الدراسة على متغير تفسيري وحيد تمثل في الضائقة المالية. والتي تم التعبير عنها من خلال نموذج Altman Z-Score .	استندت الدراسة على المتغيرات الرقابية التالية: حجم الشركة ، الرافعة المالية ، كثافة رأس المال ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، الفروق المؤقتة مرجحة بمعدل الضريبة الاستحقاقي. " لم يتضح تفصيلات حسابه ".	استند االتعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي. وقد تم الضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٣٦٩ شركة من الشركات المقيدة ببورصة فيتنام للأوراق المالية وذلك خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠٢٠م ، والتي شكلت ٤٧٩٧ مشاهدة تحليلية ، وقد استندت الدراسة على مخططين تحليلين في إطار توظيف المخططات الزمنية اللوحية Panel Data ، وتفصيلات نتائجهما على النحو التالي: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر الضائقة المالية والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي في إطار نموذج التأثيرات الثابتة ، وقد كان تقدير تلك التأثيرات على النحو التالي: الضائقة المالية (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، كثافة رأس المال (طردي معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (عكسي معنوي) ، الفروق المؤقتة مرجحة بمعدل الضريبة الاستحقاقي (عكسي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر الضائقة المالية والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي في إطار نموذج التأثيرات العشوائية ، وقد كان تقدير تلك التأثيرات على النحو التالي: الضائقة المالية (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، كثافة رأس المال (طردي معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي معنوي) ، الفروق المؤقتة مرجحة بمعدل الضريبة الاستحقاقي (عكسي معنوي).			
(8) MacCarthy, J. (2021). " Effect of Earnings Management and Deferred Tax on Tax Avoidance: Evidence Using	استندت الدراسة على ثلاث محركات تفسيرية ، وقد تمثلت تلك المحركات في: ممارسات إدارة الربح وفق نموذج Modified Jones ، والضرائب المؤجلة ، وسعر التحويل.	استندت الدراسة على متغيرين رقابيين تمثلا في: الرافعة المالية ، ومعدل العائد على الأصول.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي. مع ضرب المعدل في المقدار سالب واحد.

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
Modified Jones Model Algorithm ".			
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٢٤ شركة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة غانا للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠١-٢٠٢٠م ، وقد اشتملت الدراسة على عقد مقارنة بين أربع مخططات تحليلية تنتمي إلى تحليل السلاسل الزمنية اللوحية ، وقد استند التحليل على أفضلها وهو نموذج التأثيرات العشوائية ، وتفصيلاته على النحو التالي: ▪ المخطط التحليلي النهائي: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المحركات التفسيرية والرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي في إطار نموذج التأثيرات العشوائية ، وقد كانت تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: ممارسات إدارة الربح (طردي معنوي) ، الضرائب المؤجلة (طردي معنوي) ، سعر التحويل (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي).			
(9) Reguen, R. et al. (2021). " The Impact of Audit Characteristics on Corporate Tax Avoidance: The Moderating Role of Gender Diversity".	اشتملت الدراسة على أربع محركات تفسيرية تعد عاكسة لسمات عملية المراجعة ، وقد تمثلت تلك السمات في: أتعاب المراجعة ، والتخصص الصناعي لمكتب المراجعة ، ونوع تقرير المراجعة ، وتدوير المراجع.	اشتملت الدراسة على متغير معدل وحيد تحدد في الوزن النسبي لتمثيل المرأة في مجلس الإدارة. كما اشتملت الدراسة على متغيرين ضابطين وهما حجم الشركة والرافعة المالية.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على معدل الضريبة النقدي الفعال ، وذلك من خلال قسمة الضريبة المدفوعة نقداً على الدخل قبل الضريبة. وتم ضرب المعدل في المقدار سالب واحد ليتسق المعدل مع المدلول العلمي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٢٧٠ شركة من الشركات البريطانية المتوافر لها بيانات تفي بأغراض الدراسة على قاعدة بيانات DataStream وذلك خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٧م ، والتي شكلت ٣٥١٠ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: أتعاب المراجعة (عكسي معنوي) ، التخصص القطاعي (عكسي معنوي) ، تصنيف رأي المراجع (طردي غير معنوي) ، تدوير المراجع (طردي غير معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: أتعاب المراجعة (عكسي معنوي) ، التخصص القطاعي (عكسي معنوي) ، تصنيف رأي المراجع (طردي معنوي) ، تدوير المراجع (طردي غير معنوي) ، تمثيل المرأة (عكسي معنوي) ، الأثر التفاعلي للأتعاب وتمثيل المرأة (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: أتعاب المراجعة (عكسي معنوي) ، التخصص القطاعي (عكسي معنوي) ، تصنيف رأي المراجع (طردي معنوي) ، تدوير المراجع (طردي غير معنوي) ، تمثيل المرأة (عكسي معنوي) ، الأثر التفاعلي لتمثل المرأة والتخصص القطاعي (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الرابع: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: أتعاب المراجعة (عكسي غير معنوي) ، التخصص القطاعي (عكسي معنوي) ، تصنيف رأي المراجع (طردي غير معنوي) ، تدوير المراجع (طردي غير معنوي) ، تمثيل المرأة (عكسي معنوي) ، الأثر التفاعلي لتمثيل المرأة وتصنيف رأي المراجع (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الخامس: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: أتعاب المراجعة (عكسي معنوي) ، التخصص القطاعي (عكسي معنوي) ، تصنيف رأي المراجع (طردي غير معنوي) ، تدوير المراجع (طردي غير معنوي) ، تمثيل المرأة (عكسي معنوي) ، الأثر التفاعلي لتمثل المرأة وتدوير المراجع (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي). تنويه: اشتملت بعض القياسات على آليات متفردة غير شائعة في الجهود البحثية ذات الصلة. إذ تم قياس أتعاب المراجعة من خلال متغير ثنائي الإدخال. يأخذ المقدار واحد إذا ما تجاوزت أتعاب المراجعة وسيط تلك الأتعاب على مستوى كافة المشاهدات التحليلية وصفر في غير ذلك من الحالات ، ويصنف المراجع على أنه متخصص قطاعياً إذا ما استحوذ على مراجعة الشركات التي تشكل٢٠٪ من القيمة السوقية للشركات المنتمية لقطاع صناعي محدد ويتم التعبير عن هذا التخصص بالمقدار واحد في تلك الحالة وصفر في غير ذلك ، وتم قياس نوع تقرير المراجعة استناداً على تواجد أو عدم تواجد رأي المراجع ذات الصلة بالقدرة على الاستمرار. فإذا كان متواجداً تم تخصيص المقدار واحد وفي غير ذلك يخصص المقدار صفر ، ويتم التعبير عن التدوير بمتغير ثنائي الإدخال يخصص له الرقم واحد إذا ما تم التدوير اثناء فترة الارتباط وصفر في غير ذلك من الحالات. وتعد تلك القياسات وإلى حد ما متفردة مقارنة بغيرها من الجهود البحثية ذات الصلة. ومع ملاحظة أن الباحث لم يوفر لها أي نوع من أنواع التوثيق العلمي سواء منفردة أو متجمعة.			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
(10) Yulvia and Putri. (2021). The Effect of Financial Constraints on Cash Tax Saving".	تم الاستناد على القيود المالية كمحرك تفسيري وحيد ، وقد اشتمل على متغيرين. يتحدد المتغير الأول منهما في نقاط مؤشر Z Score للتعثر المالي " الضائقة المالية ". ويتحدد المتغير الثاني في نقاط مؤشر KZ لقياس وتقييم القيود المالية.	استند الإطار التطبيقي للدراسة على المتغيرات الرقابية-الضابطة التالية: معدل العائد على الأصول على أساس الربح قبل الضريبة ، حجم الشركة على أساس اللوغاريتم الطبيعي للمبيعات ، ومعدل نمو المبيعات على أساس مبيعات الفترة السابقة.	استند القياس الكمي لممارسات التجنب الضريبي على معدل الضريبة الفعال وذلك من خلال قسمة مصروف ضريبة الدخل على الربح قبل الضريبة. دون الضرب في المقدار سالب واحد. وبما يعني أن التأثير الطردي على المؤشر يعني تأثيراً عكسياً على ممارسات التجنب الضريبي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على كافة الشركات الصناعية المقيدة ببورصة إنونيسيا " عينة لم يتحدد عددها ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٤-٢٠١٨م ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية " وإتجاه التأثير وفق ما ورد بالجداول الإحصائية الواردة بالبحث ": ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر القيود المالية والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد تم تقدير الآثار التالية: مؤشر Z (طردي غير معنوي) ، مؤشر KZ (طردي غير معنوي) ، التغير في معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، التغير في حجم الشركة على أساس المبيعات (طردي معنوي) ، التغير في معدل نمو المبيعات (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر التغير في القيود المالية والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد تم تقدير الآثار التالية: مؤشر Z (طردي غير معنوي) ، مؤشر KZ (تم استبعاده من المخطط) ، التغير في معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، التغير في حجم الشركة على أساس المبيعات (طردي معنوي) ، التغير في معدل نمو المبيعات (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر التغير في القيود المالية والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد تم تقدير الآثار التالية: مؤشر Z (تم استبعاده من المخطط) ، مؤشر KZ (عكسي غير معنوي) ، التغير في معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، التغير في حجم الشركة على أساس المبيعات (طردي معنوي) ، التغير في معدل نمو المبيعات (عكسي غير معنوي).			
(11) Hermawan and Riandoko. (2021). " Do Firms Facing Increases in Financial Constraints Tend to Generate Cash Through Tax Avoidance Empirical Evidence From Indonesia Publicly Listed Firms"	تم الاستناد على القيود المالية كمحرك تفسيري وحيد ، وقد اشتمل هذا المحرك على أربع متغيرات وقد تمثلوا في: معدل التغير في مؤشر التعثر المالي Z-Score ، ومعدل التغير في مؤشر القيود المالية KZ ، ومعدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي ، ومعدل التغير في أطروحات الأسهم الجديدة.	استندت الدراسة على المتغيرات الرقابية-الضابطة التالية: التغير في معدل العائد على الأصول محسوباً على أساس الربح قبل الضريبة ، معدل التغير في حجم الشركة محسوباً على أساس المبيعات ، معدل التغير في معدل نمو المبيعات ، معدل التغير في القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، معدل التغير في الرافعة المالية ، معدل التغير في الأصول الثابتة الملموسة ، معدل التغير في المخزون ، معدل التغير في الاستحقاقات الاختيارية ، تواجد الخسارة التشغيلية.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على معدل التغير في معدل الضريبة الفعال النقدي. والذي يتم الحصول عليه من خلال قسمة الضريبة النقدية المدفوعة على الربح قبل الضريبة. ولا يحتاج المؤشر في تلك الحالة للضرب في المقدار سالب واحد. وذلك لأنه ليس المقصود ممارسات التجنب في حد ذاتها ولكن المقصود هو التغير في تلك الممارسات.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٦٠ شركة من الشركات المقيدة ببورصة إندونيسيا للأوراق المالية وذلك خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٦م ، ولم تتحدد عدد مشاهداتها التحليلية ، وقد اشتمل الإطار التطبيقي على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر معدل التغير في معامل التعثر " الضائقة " Z- Score والمتغيرات الرقابية على التغير في ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت تلك الآثار على النحو التالي: معامل الضائقة المالية (عكسي معنوي) ، التغير في معدل العائد (عكسي معنوي) ، التغير في حجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، التغير في معدل نمو المبيعات (طردي غير معنوي) ، التغير في القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (عكسي معنوي) ، التغير في الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، التغير في الوزن النسبي للأصول الثابتة (طردي غير معنوي) ، التغير في الوزن النسبي للمخزون (طردي غير معنوي) ، التغير في الاستحقاقات الاختيارية (طردي غير معنوي) ، التغير في الخسارة التشغيلية (عكسي غير معنوي) . ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر معدل التغير في معامل القيود المالية KZ والمتغيرات الرقابية على التغير في ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت تلك الآثار على النحو التالي: معامل القيود المالية (عكسي معنوي) ، التغير في معدل العائد (عكسي معنوي) ، التغير في حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، التغير في معدل نمو المبيعات (طردي غير معنوي)			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
، التغير في القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (عكسي معنوي) ، التغير في الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، التغير في الوزن النسبي للأصول الثابتة (عكسي غير معنوي) ، التغير في الوزن النسبي للمخزون (طردي غير معنوي) ، التغير في الاستحقاقات الاختيارية (طردي غير معنوي) ، التغير في الخسارة التشغيلية (عكسي غير معنوي) . ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي والمتغيرات الرقابية على التغير في ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت تلك الآثار على النحو التالي: معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي (عكسي غير معنوي) ، التغير في معدل العائد (عكسي معنوي) ، التغير في حجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، التغير في معدل نمو المبيعات (طردي غير معنوي) ، التغير في القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (عكسي معنوي) ، التغير في الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، التغير في الوزن النسبي للأصول الثابتة (عكسي غير معنوي) ، التغير في الوزن النسبي للمخزون (طردي غير معنوي) ، التغير في الاستحقاقات الاختيارية (طردي غير معنوي) ، التغير في الخسارة التشغيلية (عكسي غير معنوي) . ▪ المخطط التحليلي الرابع: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر معدل التغير في أطروحات الأسهم الجديدة والمتغيرات الرقابية على التغير في ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كانت تلك الآثار على النحو التالي: معدل التغير في الأطروحات الجديدة (عكسي غير معنوي) ، التغير في معدل العائد (عكسي معنوي) ، التغير في حجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، التغير في معدل نمو المبيعات (طردي غير معنوي) ، التغير في القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (عكسي معنوي) ، التغير في الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، التغير في الوزن النسبي للأصول الثابتة (طردي غير معنوي) ، التغير في الوزن النسبي للمخزون (طردي غير معنوي) ، التغير في الاستحقاقات الاختيارية (طردي غير معنوي) ، التغير في الخسارة التشغيلية (عكسي غير معنوي)			
(12) Rezqia, A. & A. Lastiati. (2021). " Audit Quality and Tax Avoidance: The Role of Independent Commissioners and Audit Committee's Financial Experise"	استندت الدراسة على أربع محركات تفسيرية وقد تحددت في: جودة المراجعة مقاسة بتصنيف المراجع من الأربعة الكبار ، وجودة المراجعة بطول فترة الارتباط ، واستقلالية مجلس المفوضين مقاساً بعدد أعضاءه المستقلين ، وكفاءة لجنة المراجعة مقاسة بعدد أعضاءها المؤهلين مالياً إلى عدد الأعضاء الكُلي " التخصصية المالية "	استندت الدراسة على ثلاث متغيرات رقابية-ضابطة: وقدد تحددت تلك المتغيرات في حجم الشركة ، والرافعة المالية ، ومعدل العائد إلى الأصول.	استند التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي على بواقي نموذج الانحدار والذي تم تقديره من خلال أثر كل من على الفروق الضريبية الدفترية BTD: التغير في إجمالي الأصول الثابتة بشقيها الملموس وغير الملموس ، والتغير في صافي الدخل بعد الفوائد والضرائب ، ومتغير ثنائي الإدخال يعبر عن حالة الربح التشغيلي. المقدار "واحد" في حالة تواجد الخسارة والمقدار "صفر" في غير ذلك ، ومتغير ثنائي الإدخال يعبر عن حالة ترحيل الخسارة. المقدار " واحد " في حالة تواجد الخسائر المرحلة والمقدار "صفر" في غير ذلك ، والفروق الضريبية الدفترية عن الفترة السابقة ، ويتم الحصول على الفروق الدفترية الضريبية من خلال الفرق بين: صافي الدخل بعد الفوائد والضرائب مضروباً في المعدل القانوني والضريبة المُفصح عنها بقائمة الدخل. وتجدر الإشارة إلى أن زيادة بواقي النموذج تعكس تواجد ممارسات إدارة ربح لأغراض التجنب الضريبي. ولم يتطرق الباحث لتفسير مدلول إشارة تلك البواقي فماذا تعني البواقي الموجبة ، وماذا تعني البواقي السالبة. ولعل تلك الرؤية تمثل الانتقاد الرئيسي لتلك النمذجة في تقدير مستوى ممارسات التجنب الضريبي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استندت الإطار التطبيقي للدراسة على عينة من الشركات غير المالية المقيدة في بورصتي إندونيسيا وماليزيا للأوراق المالية وذلك عن فترة مالية واحدة فقط وهي الفترة ٢٠١٨م. وقد بلغ عدد شركات العينة المقيدة في البورصة الإندونيسية ١١١ شركة ، بينما بلغ عدد شركات العينة المقيدة بالبورصة الماليزية ١٨٤ شركة ، وبإجمالي عدد شركات بلغ ٢٩٥ شركة ، وقد اشتمل الإطار التطبيقي على المخططات التحليلية التالية:			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
▪ المخطط التحليلي الأول: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر جودة المراجعة مقاسة بتصنيف مكتب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد تم تقدير الآثار التالية: جودة المراجعة (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر جودة المراجعة مقاسة بمدة الارتباط على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد تم تقدير الآثار التالية: جودة المراجعة (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر جودة المراجعة مقاسة بتصنيف مكتب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي في إطار الدور المعدل لاستقلالية مجلس المفوضين ، وقد تم تقدير الآثار التالية: جودة المراجعة (طردي معنوي) ، استقلالية مجلس المفوضين (طردي غير معنوي) ، الأثر التفاعلي لكل من جودة المراجعة واستقلالية مجلس المفوضين (عكسي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الرابع: اشتمل هذا المخطط على تقدير أثر جودة المراجعة مقاسة بتصنيف مكتب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي في إطار الدور المعدل لمستوى التخصص المالي للجنة المراجعة ، وقد تم تقدير الآثار التالية: جودة المراجعة (عكسي غير معنوي) ، مستوى التخصص المالي للجنة المراجعة (عكسي غير معنوي) ، الأثر التفاعلي لكل من جودة المراجعة والتخصص المالي للجنة المراجعة (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي).			
(13) Al-Rashdan, M. T. (2022). " Verification of Tax Avoidance By Audit Quality and Dimensions of Ownership Structure in Jordanian Manufacturing Companies"	تحددت المحركات التفسيرية في أنماط هيكل الملكية الأربعة: الملكية الإدارية ، والملكية المؤسسية ، والملكية الأجنبية ، والملكية العائلية. ولم يتحدد بالدراسة آلية التعبير الكمي عن كل منها.	تحدد المتغير المُعدل في جودة المراجعة ، ولم تشتمل الدراسة على آلية التعبير الكمي عنها. إذ اكتفت ببيان ماهيتها فقط في الشق التنظيري.	لم تحدد آلية التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي سواء بالنص أو التلميح.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٩٨ شركة وتمثل كافة الشركات الصناعية المقيدة ببورصة عمان – الأردن للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١١-٢٠٢٠م ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط تقدير أثر أنماط هيكل الملكية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كان تأثير الأنماط الأربع طردياً ومعنوياً. إذ لم يختلف التأثير بين الأنماط. المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر أنماط هيكل الملكية وجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي ، ولم يختلف الحال عن المخطط التحليلي الأول. إذ ظهرت المتغيرات الخمسة بوصفها ذات أثر طردي معنوي ، ومع عدم حدوث تغيير في القدرة التفسيرية للنموذج.			
(14) Hong, et al. (2022). " Effects of Earnings Management to Corporate Tax Avoidance".	استندت الدراسة على محرك تفسيري وحيد وتمثل في ممارسات إدارة الربح ، والتي تم قياسها من خلال نموذج جونز المعدل Dechow et al. (1995) .	استندت الدراسة على المتغيرات الضابطة-الرقابية التالية: حجم الشركة ، وكثافة الأصول ، وكثافة المخزون ، ومعدل العائد على الأصول ، والرافعة المالية ، وتصنيف مكتب المراجعة ، وحالة تواجد الخسائر المرحلة.	تم التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي من خلال معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي. بدون الضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على١٨٤ شركة ، والتي شكلت ٤٩٦ مشاهدة تحليلية من الشركات المقيدة ببورصة فيتنام للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠١٨م ، وقد اشتملت الدراسة على مخططات تحليلية مقارنة بين نماذج التحليل الزمني للبيانات اللوحية Panel Data " المجمعة – الثابتة – العشوائية ". وسيتم الاكتفاء بعرض نموذج التأثيرات الثابتة ، والذي يعد النموذج الأفضل بين النماذج الثلاثة ، وتفصيلات تقديرات هذا النموذج على النحو التالي: المخطط التحليلي لنموذج التأثيرات الثابتة: تناول هذا المخطط تقدير أثر ممارسات إدارة الربح والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي ، وقد انتهى هذا المخطط إلى تقدير التأثيرات التالية: ممارسات إدارة الربح (عكسي معنوي) ، كثافة رأس المال (عكسي غير معنوي) ، كثافة المخزون (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي غير معنوي) ، جودة المراجعة (طردي معنوي) ، حالة تواجد الخسائر المرحلة (عكسي معنوي).			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
(15) Nurlis et al. (2022). " Business Strategy, Financial Distress, and Tax Avoidance: Does Sales Growth Play Moderating Role?	استندت الدراسة على محركين تفسيرين. تمثل المحرك الأول منهما في الضائقة المالية والتي تم قياسها من خلال نموذج Altman Z-Score ، بينما تحدد المحرك الثاني في استراتيجيات الأعمال Business Stratregy وذلك وفق نموذج Bentley (2012) .	استندت الدراسة على متغير مُعدل وحيد وهو معدل نمو المبيعات.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على معدل الضريبة الفعال النقدي. ولم يتضح الضرب في المقدار سالب واحد من عدمه. ولكن من خلال الشروح الواردة في القسم التطبيقي يمكن استنتاج أن عملية الضرب قد قام بها الباحث وإن كان لم يشير لذلك صراحة.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٢١ شركة من الشركات المقيدة ببورصة إندونيسيا للأوراق المالية ، وذلك بالاستناد على قطاع الموارد الأساسية وقطاع الكيماويات خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢٠م ، وقد اشتملت الدراسة على المخططين التحليليين التاليين: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر المتغيرات المستقلة والمتغير المعدل على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي ، وقد انتهى إلى تقدير التأثيرات التالية: الضائقة المالية (عكسي معنوي) ، استراتيجيات الأعمال (عكسي معنوي) ، معدل النمو في المبيعات (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي دراسة وتحليل أثر المتغيرات المستقلة والدخول المعدل لمعدل نمو المبيعات على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي ، وقد انتهى هذا المخطط إلى تقدير التأثيرات التالية: الضائقة المالية (عكسي غير معنوي) ، استراتيجيات الأعمال (عكسي معنوي) ، الضائقة المالية المرجحة بمعدل نمو المبيعات (عكسي غير معنوي) ، استراتيجيات الأعمال المرجحة بمعدل نمو المبيعات (عكسي غير معنوي).			
(16) Soltani, L. (2022). " The Quality Effect of Auditing on Tax Compliance: Evidence from Tunisian Context".	اشتملت المحركات التفسيرية على خمس متغيرات وقد تحددت في: نوع الرأي وقد تم التعبير عنه بمتغير ثنائي الإدخال. واحد إذا ما كان نظيف وصفر في غير ذلك ، تصنيف مكتب المراجعة وقد تم التعبير عنه بمتغير ثنائي الإدخال: واحد إذا ما كان المكتب يصنف من الأربع الكبار وصفر بخلاف ذلك ، الرافعة المالية ، ومعدل العائد على الأصول ، وحجم الشركة ، وعُمرها محسوباً من تاريخ التكوين.	لم تشتمل الدراسة على متغيرات ضابطة – رقابية.	تم الاستناد في التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على مقدار الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الدفتري " معدل ضريبة الدخل إلى الربح قبل الفوائد والضرائب".
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ١٩ شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة التونسية وذلك خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠١٧م ، وقد اشتملت الدراسة على مخطط تحليلي يتناول تأثير الأبعاد المتنوعة لجودة المراجعة وكذلك المتغيرات الأخرى على ممارسات التجنب الضريبي ، وكان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: ▪ تصنيف تقرير المراجعة (طردي غير معنوي) ، تصنيف مكتب المراجعة (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، معدل العائد إلى الأصول (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، عُمر الشركة (طردي غير معنوي).			
(17) Xiaoho et al. (2022). " Firm Inflexibility and Corporate Tax Avoidance ".	تم الاستناد على محرك تفسيري وحيد يعبر عن عدم المرونة المالية ، والتي يتم التعبير عنها من خلال المعادلة التالية: الفرق بين الحد الأقصى لمعدل التكاليف التشغيلية إلى المبيعات والحد الأدنى له ثم القسمة على الإنحراف المعياري لتغير اللوغاريتم الطبيعي لمعدل المبيعات إلى الأصول ، وذلك على أساس عشر سنوات " فترة	تم الاستناد على مجموعة المتغيرات الضابطة-الرقابية التالية: حجم الشركة ، الاستحقاقات الاختيارية ، معامل توبينز كيو ، الرافعة المالية ، النقدية المحتفظ بها ، التدفقات النقدية ، مدفوعات رأس المال ، رأس المال العامل ، التغير في التدفقات النقدية ، القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية ، معامل القيود المالية KZ .	تم الاستناد على ثلاثة مؤشرات للتعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي وجميعها مضروب في المقدار سالب واحد لتتسق القيمة مع المدلول ، المؤشر الأول: معدل الضريبة النقدي الفعال ، والمؤشر الثاني: معدل الضريبة النقدي مع تسويته بالضرائب ذات الصلة بإصدارات الأسهم ، والثالث معدل الضريبة الفعال النقدي طويل الأجل " التراكمي عن فترة خمس سنوات ".

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
	المشاهدة التحليلية والفترات التسع السابقة عليها ".		
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على عدد موسع من المشاهدات التحليلية بلغ ٤٢٣٠٩ مشاهدة تحليلية ، وذلك خلال الفترة ١٩٨٧-٢٠١٩م ، وذلك من الشركات المتوافر لها بيانات مالية بقاعدة بيانات الـ Compustat الأمريكية ، وقد اشتملت الدراسة على حزمة موسعة من المخططات التحليلية ، وسيتم الاكتفاء بعرض ثلاث منها تمثل التحليل الأساسي فقط: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول المخطط التحليلي الأول تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي مقاسة بمعدل الضريبة الفعال النقدي: عدم المرونة المالية (طردي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي معنوي) ، الاستحقاقات الاختيارية (عكسي غير معنوي) ، معامل توبينز كيو (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، معدل النقدية المحتفظ بها (عكسي معنوي) ، معدل التغير في التدفقات النقدية (عكسي معنوي) ، معدل مدفوعات رأس المال (عكس غير معنوي) ، معدل رأس المال العامل (طردي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذ المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي مقاسة بمعدل الضريبة الفعال بعد تسويته بالضرائب ذات الصلة بإصدارات الأسهم: عدم المرونة المالية (طردي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي معنوي) ، الاستحقاقات الاختيارية (طردي غير معنوي) ، معامل توبينز كيو (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، معدل النقدية المحتفظ بها (عكسي معنوي) ، معدل التغير في التدفقات النقدية (عكسي معنوي) ، معدل مدفوعات رأس المال (عكسي غير معنوي) ، معدل رأس المال العامل (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي مقاسة بمعدل الضريبة الفعال النقدي طويل الأجل: عدم المرونة المالية (طردي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي معنوي) ، الاستحقاقات الاختيارية (طردي غير معنوي) ، معامل توبينز كيو (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، معدل النقدية المحتفظ بها (طردي معنوي) ، معدل التغير في التدفقات النقدية (طردي معنوي) ، معدل مدفوعات رأس المال (طردي معنوي) ، معدل رأس المال العامل (طردي غير معنوي).			
(18) SeifZadeh, M. (2022). " The Effectiveness of Management Ability on Firm Value and Tax Avoidance "	تستند الدراسة على محرك تفسيري وحيد وهو القدرة الإدارية. والذي استند حسابه على النموذج الوارد في دراسة Demerjian et al. (2012) والمشتمل على خطوتين. تقوم الخطوة الأولى منهما بحساب معامل الكفاءة الإدارية. والذي يتم توظيفه كتابع في نموذج إنحدار بالخطوة الثانية. وبواقي نموذج الإنحدار بتلك الخطوة يمثل القدرة الإدارية.	اشتملت الدراسة على المتغيرات الضابطة-الرقابية التالية: حجم الشركة ، معدل العائد على الأصول على أساس قيمتها السوقية ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، الرافعة المالية ، عُمر الشركة محولاً إلى اللوغاريتم الطبيعي ، تصنيف الشركة بحسب مركز الربحية " ثنائي الإدخال القيمة واحد في حالة الخسارة وصفر فيما عدا ذلك " ، الوزن النسبي للأصول الثابتة الملموسة ، الوزن النسبي للأصول الثابتة غير الملموسة ، البحث والتطوير ، معدل نمو المبيعات ، معدل التدفقات من أنشطة التشغيل.	تم التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي من خلال بواقي نموذج الإنحدار لتأثير معدل الاستحقاقات الاختيارية إلى الأصول كمتغير مستقل على معدل الفروق الضريبية إلى إجمالي الأصول كمتغير تابع. ويتم الحصول على الفروق الضريبية من خلال الفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي. ويعد هذا النموذج غير شائع الاستخدام في أدبيات التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي. ويتم الحصول على الاستحقاقات الاختيارية من خلال الفرق بين التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والدخل التشغيلي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ١٨٣ شركة من الشركات المقيدة ببورصة طهران للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٤-٢٠٢٠م ، وقد اشتملت الدراسة على العديد من المخططات التحليلية ، ولكن تم الاكتفاء بعرض المخطط التحليلي الوحيد الذي قامت فيه ممارسات التجنب الضريبي بدور التابع: ▪ المخطط التحليلي: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر القدرة الإدارية وبعضاً من المتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كان تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: القدرة الإدارية (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، حالة الخسارة (عكسي معنوي) ، الوزن النسبي للأصول الثابتة الملموسة (عكسي معنوي) ، الوزن النسبي للأصول الثابتة غير الملموسة (عكسي غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي معنوي) ، عُمر الشركة (طردي غير معنوي) ، البحث والتطوير (عكسي غير معنوي).			
(19) Silvera et al. (2022). " Financial Constraints and Corporate Governance as	استندت الدراسة على ثلاث محركات تفسيرية وقد تحددت في: الاستثمارات الأجنبية ، ونقاط مؤشر المسئولية الاجتماعية للشركات " تحليل	استندت الدراسة على متغيرين يقومان بدور التعديل وقد تحددا في: القيود المالية وآليات حوكمة الشركات ، بينما استندت على المتغيرات التالية كمتغيرات	استند القياس الكمي لممارسات التجنب الضريبي على مقدار الفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي مقسوماً على إجمالي الأصول في بداية الفترة المالية. وزيادة مقدار المعدل تعكس

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
Moderating Variables for The Determinants of Tax Avoidance".	محتوى وفق المبادرة العالمية للتقارير "GRI " G4 ، الروابط السياسية.	ضابطة-رقابية: معدل الالتزامات إلى حق الملكية ، ومعدل العائد على الأصول ، وإجمالي الأصول.	المزيد من ممارسات التجنب الضريبي. ولا يحتاج المعدل في تلك الحالة للضرب في المقدار سالب واحد. لأن قيمته تعكس مدلوله.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ١٤١ شركة من الشركات المقيدة ببورصة إندونيسيا للأوراق المالية وذلك خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠١٩م ، وقد اشتمل الإطار التطبيقي للدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التفسيرية والرقابية على ممارسات التجنب الضريبي في إطار الدور المعدل للقيود المالية ، وقد كانت تلك الآثار على النحو التالي: الاستثمارات الأجنبية (طردي معنوي) ، التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية (عكسي غير معنوي) ، الروابط السياسية (طردي معنوي) ، القيود المالية (عكسي غير معنوي) ، ترجيح الاستثمارات الأجنبية بالقيود المالية (عكسي معنوي) ، ترجيح التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية بالقيود المالية (طردي معنوي) ، ترجيح الروابط السياسية بالقيود المالية (عكسي معنوي) ، معدل الالتزامات إلى حق الملكية (طردي معنوي) ، إجمالي الأصول (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التفسيرية والرقابية على ممارسات التجنب الضريبي في إطار الدور المعدل لحوكمة الشركات ، وقد كانت تلك الآثار على النحو التالي: الاستثمارات الأجنبية (طردي معنوي) ، التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية (طردي معنوي) ، الروابط السياسية (طردي معنوي) ، حوكمة الشركات (طردي معنوي) ، ترجيح الاستثمارات الأجنبية بحوكمة الشركات (عكسي معنوي) ، ترجيح التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية بحوكمة الشركات (عكسي معنوي) ، ترجيح الروابط السياسية بحوكمة الشركات (عكسي معنوي) ، معدل الالتزامات إلى حق الملكية (طردي معنوي) ، إجمالي الأصول (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي).			
(20) Ariff et al. (2023). " Financial Distress and Tax Avoidance: The Moderating Effect of The COVID 19 Pandemic ".	استندت الدراسة على حزمة عريضة من المحركات التفسيرية والتي ضمت: متغير ثنائي الإدخال يعبر عن الضائقة المالية ، بالقيمة واحد إذا أخذ المؤشر قيمة أقل من ١,٨ وصفر بخلاف ذلك ، جائحة كورونا ويتم التعبير عنها بمتغير ثنائي الإدخال ، يأخذ القيمة واحد في العام ٢٠٢٠م وصفر بخلاف ذلك ، حاصل ترجيح المتغير الأول بالمتغير الثاني " الضائقة المالية والجائحة " ، حجم الشركة ، الرافعة المالية ، معدل نمو المبيعات ، متغير ثنائي الإدخال يعبر عن جودة المراجعة ، الوزن النسبي للأصول الثابتة الملموسة ، معدل المخزون إلى المبيعات ، معدل البحث والتطوير ، معدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، معدل التضخم ، اللوغاريتم الطبيعي للناتج المحلي الإجمالي ، دورة حياة الشركة ، التدفقات من أنشطة التشغيل.	لم تشتمل الدراسة على متغيرات رقابية أو وسيطة أو معدلة ، وذلك لاستنادها في الأساس على حزمة عريضة من المتغيرات.	لم يتضح على وجه التحديد المؤشر المستند عليه في التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي. ولكن من خلال الشروح الواردة في القسم التطبيقي يمكن استنتاج أن البحث استند على الفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ثم القسمة على إجمالي الأصول. ولا يحتاج المؤشر في تلك الحالة للضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على حزمة موسعة من المشاهدات التحليلية والتي وصلت إلى ٣٨٩٥٨ مشاهدة تحليلية تم تجميعها من الشركات غير المالية المقيدة في البورصات المالية شملت ٣٢ دولة ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٥-٢٠٢٠م ، وقد اشتملت الدراسة التطبيقية على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر كل من الضائقة المالية وجائحة وكورونا وتأثيرهما التفاعلي على ممارسات التجنب الضريبي وذلك على النحو التالي: أولاً: الفترة قبل الجائحة: الضائقة المالية (عكسي معنوي) ، جائحة كورونا (مستبعد لقيمته الصفرية) ، الأثر التفاعلي (مستبعد لقيمته الصفرية) ؛ ثانياً: فترة الجائحة: الضائقة المالية (عكسي معنوي) ، جائحة كورونا (مستبعد لقيمته الثابتة) ، الأثر التفاعلي (مستبعد لقيمته المساوية للضائقة المالية) ؛ ثالثاً: الأثر المجمع لكامل فترة التحليل			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
في غياب الأثر التفاعلي: الضائقة المالية (عكسي معنوي) ، جائحة كورونا (طردي معنوي) ؛ رابعاً: الأثر المجمع لكامل فترة التحليل في وجود الأثر التفاعلي: الضائقة المالية (عكسي معنوي) ، جائحة كورونا (طردي معنوي) ، الأثر التفاعلي (عكسي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير محددات جائحة كورونا ذاتها بالاستناد على بقية المتغيرات التفسيرية بخلاف الضائقة المالية ، وجائحة كورونا ، والأثر التفاعلي بينهما ، ويخرج هذا المخطط عن نطاق الاهتمام في هذا البحث ولذلك لم يتم عرض تقديراته الإحصائية.			
(21) Damayanti, N. D. et al. (2023). " Political Connection, Audit Fees, Audit Quality, and Tax Avoidance of Listed Companies in Indonesia Stock Exchange"	اشتملت الدراسة على محركين. تحدد المحرك الأول منهما في الروابط السياسية ، والتي تم التعبير عنها من خلال متغير ثنائي الإدخال ، يخصص المقدار واحد في حالة تواجد الروابط ، وصفر في غير ذلك ، في حين تحدد المتغير التفسيري الثاني في أتعاب عملية المراجعة.	اشتملت الدراسة على جودة المراجعة بوصفها متغيراً معدلاً ، واستند قياسها على ممارسات إدارة الربح من خلال القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية. إذ أن انخفاض تلك الاستحقاقات يعني انخفاض ممارسات إدارة الربح بما يعني جودة المراجعة. ومع تواجد ثلاث متغيرات رقابية – ضابطة تمثلت في: الرافعة المالية ، وحجم الشركة ، ومعدل العائد على الأصول.	استند القياس الكمي لممارسات التجنب الضريبي على الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعال.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٣٨ شركة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة إندونيسيا للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢١م ، وقد شكل ذلك ١٤٢ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتمل هذا الإطار على العديد من المخططات التحليلية ، وسيتم الاكتفاء بعرض ثلاثة منها ، والتي تستند فقط على قياس ممارسات التجنب الضريبي من خلال الفرق بين معدل الضريبة القانوني ومعدل الضريبة الفعال. وذلك على النحو التالي: ▪ المخطط التحليلي الأول: اشتمل هذا المخطط التحليلي على تقدير أثر المتغيرات التالية على ممارسات التجنب الضريبي: الروابط السياسية (طردي غير معنوي) ، أتعاب المراجعة (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: اشتمل هذا المخطط التحليلي على تقدير الأثر المعدل لجودة المراجعة من خلال دخولها على المخطط التحليلي الأول من خلال الإضافة والتفاعل على النحو التالي: الروابط السياسية (طردي معنوي) ، أتعاب المراجعة (طردي غير معنوي) ، جودة المراجعة (طردي غير معنوي) ، الأثر التفاعلي لكل من الروابط السياسية وجودة المراجعة (عكسي غير معنوي) ، الأثر التفاعلي لكل من أتعاب المراجعة وجودتها (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي). تنويه: تعد الروابط السياسية متواجدة ويخصص لها المقدار واحد في حالة توافر أي من الحالات التالية: ملكية أحد المساهمين لـ ١٠٪ من أسهم الشركة أو أكثر من ذلك ، إذا ما كان عضو مجلس الإدارة أو مجلس المفوضين ينتمي لأي من الحالات التالية: عضواً بأحد المجالس التشريعية ، وزيراً أو قيادياً بارزاً في جهة حكومية ، منخرطاً في العمل السياسي من خلال الإنتماء لحزب محدد ، أو ملكية أسهم صادرة عن شركات يؤؤول ما يزيد عن ٥٠٪ من ملكيتها للمال العام " جهة حكومية ".			
(22) Delgado et al. (2023). " Tax Avoidance and Earnings Management: A Neural Network Approach for The Large European Economics "	استندت الدراسة على محرك تفسيري وحيد وهو ممارسات إدارة الربح وقد تم قياسه من خلال نموذج جونز والمعدل من خلال نموذج Kothari et al. (2005) .	اشتملت الدراسة على المتغيرات الضابطة-الرقابية التالية: حجم الشركة ، الرافعة المالية ، كثافة رأس المال ، كثافة المخزون ، معدل العائد على الأصول ، معدل الضريبة القانوني ، ومعدل النمو في الناتج المحلي الإجمالي.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على ثلاث مؤشرات وتمثلت تلك المؤشرات في: معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي التراكمي " ثلاث سنوات " ، ومعدل الضريبة الفعال النقدي التراكمي " ثلاث سنوات " ومعدل الضريبة الاستحقاقي الجاري. وبدون الضرب في المقدار سالب واحد
الإطار التطبيقي والنتائج: استندت الدراسة على عينة موسعة من الشركات المقيدة في البورصات المالية الكبرى في أوروبا وشملت الدول: المملكة المتحدة ، وألمانيا ، وفرنسا ، وإيطاليا ، وأسبانيا ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٥م. والتي شكلت ١٣١٥١ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية استناداً على تحليل الشبكات العصبية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر ممارسات إدارة الربح والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي على أساس معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي التراكمي: إدارة الربح (طردي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
			معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، كثافة الأصول (عكسي معنوي) ، كثافة المخزون (طردي معنوي) ، معدل الضريبة القانوني (طردي معنوي) ، معدل النمو في الناتج المحلي الإجمالي (عكسي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر ممارسات إدارة الربح والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي على أساس معدل الضريبة الفعال النقدي التراكمي: إدارة الربح (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، كثافة الأصول (عكسي معنوي) ، كثافة المخزون (عكسي غير معنوي) ، معدل الضريبة القانوني (طردي معنوي) ، معدل النمو في الناتج المحلي الإجمالي (عكسي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر ممارسات إدارة الربح والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي على أساس معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي الجاري: إدارة الربح (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، كثافة الأصول (عكسي معنوي) ، كثافة المخزون (طردي معنوي) ، معدل الضريبة القانوني (عكسي معنوي) ، معدل النمو في الناتج المحلي الإجمالي (طردي غير معنوي).
(23) Khan, M. T. & F. Nawaz. (2023). " Analysis of The Effect of Financial Distress on Tax Avoidance During COVID 19 Financial Crisis: Evidence From Pakistan ".	استندت الدراسة على الضائقة المالية كمتغير تفسيري وحيد ، والذي استند قياسه على نموذج Altman Z-Score .	استندت الدراسة على المتغيرات الرقابية-الضابطة التالية: الفترة الزمنية للكوفيد كمتغير ثنائي الإدخال ، البحث والتطوير ، حجم الشركة ، الرافعة المالية ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على مؤشرين. تمثل المؤشر الأول منهما في معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي ، وتمثل المؤشر الثاني في معدل الضريبة الفعال النقدي. تم ضرب المؤشرين في المقدار سالب واحد.
			الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ١٧٥ شركة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة باكستان للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠٢١م ، وقد اشتملت الدراسة على حزمة عريضة من المخططات التحليلية وفق إطار مقارن لتحليلات البيانات اللوحية الزمنية ، وسيتم الاكتفاء بعرض أفضل تلك النماذج وهو نموذج GMM ، وكانت تفصيلات تلك المخططات على النحو التالي: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط تقدير أثر الضائقة المالية والمتغيرات الرقابية بدون المتغير التصنيفي لجائحة كورونا على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي وفق الأساس الاستحقاقي ، وقد كانت تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: الضائقة المالية (طردي معنوي) ، البحث والتطوير (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي معنوي) ، ممارسات التجنب عن الفترة السابقة (طردي معنوي) ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط تقدير أثر الضائقة المالية والمتغيرات الرقابية بدون المتغير التصنيفي لجائحة كورونا على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي وفق الأساس النقدي ، وقد كانت تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: الضائقة المالية (طردي معنوي) ، البحث والتطوير (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي معنوي) ، ممارسات التجنب عن الفترة السابقة (عكسي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط تقدير أثر الضائقة المالية والمتغيرات الرقابية مع تضمين المتغير التصنيفي لجائحة كورونا على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي وفق الأساس الاستحقاقي ، وقد كانت تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: الضائقة المالية (طردي معنوي) ، البحث والتطوير (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي غير معنوي) ، ممارسات التجنب عن الفترة السابقة (طردي معنوي) ، جائحة كورونا (طردي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الرابع: تناول هذا المخطط تقدير أثر الضائقة المالية والمتغيرات الرقابية مع تضمين المتغير التصنيفي لجائحة كورونا على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي وفق الأساس النقدي ، وقد كانت تقديرات تلك الآثار على النحو التالي: الضائقة المالية (طردي معنوي) ، البحث والتطوير (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (طردي غير معنوي) ، ممارسات التجنب عن الفترة السابقة (عكسي معنوي) ، جائحة كورونا (طردي معنوي).
(24) Haque et al. (2023). " Geopolitical Risk, Financial Constraints and Tax Avoidance ".	استندت الدراسة على متغير تفسيري وحيد ويتحدد في المخاطر الجيوسياسية ، وهو مؤشر سابق التجهيز بالولايات المتحدة الأمريكية وذلك على مستوى القطاعات وليس	تم الاستناد على المتغيرات الضابطة-الرقابية التالية: حجم الشركة ، معدل النقدية المحتفظ بها ، حالة الخسارة ، معدل العائد على الأصول ، الدخل من	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على مؤشرين. المؤشر الأول هو المعدل الضريبي الفعال النقدي الجاري ، والمؤشر الثاني المعدل الضريبي الفعال النقدي طويل الأجل " يحسب المؤشر على أساس

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
	الشركات. ولحسابه على مستوى الشركات قام الباحث بإجراء تحليل نثري للمحتوى الإعلامي ذات الصلة بالشركة، والوارد في عشر من المجلات الأمريكية الكبرى المتخصصة في الشأن المالي ، وذلك بالاستناد على صورة من صور تطبيقات آلات التعلم والتي تقوم بتحليل المحتوى النثري.	الاستثمارات الأجنبية ، التدفقات النقدية الحرة ، الرافعة المالية	تراكمي خمس سنوات". " دون الضرب في المقدار سالب واحد ، وعليه فمدلول إشارة الإنحدار الطردية تعني أن زيادة المستقل تعني زيادة مقدار المؤشر ، وزيادة مقدار المؤشر تعني انخفاض ممارسات التجنب ".
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على كافة الشركات المتوافر لها بيانات مالية على قاعدة بيانات الـ Compustat وذلك وفق ما ذكره الباحث نصاً. حصر شامل دون معاينة ، وبالاستناد على عدد ضخم من المشاهدات التحليلية قد بلغ ٤٨٦٣٤ مشاهدة تحليلية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٩م. وقد اشتملت الدراسة على عدد كبير من المخططات التحليلية وسيتم الاكتفاء بعرض المخططات الأساسية فقط: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط تقدير أثر المخاطر الجيوسياسية والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي وفق حساب تلك الممارسات على أساس معدل الضريبة الفعال النقدي الجاري ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: المخاطر الجيوسياسية (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي غير معنوي) ، النقدية المحتفظ بها (عكسي غير معنوي) ، حالة الخسارة التشغيلية (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، الدخل من الاستثمارات الأجنبية (عكسي غير معنوي) ، التدفق النقدي الحر (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، الأرباح الموجهة لحملة الأسهم (عكسي معنوي) ، معدل الضريبة الفعال النقدي الجاري عن الفترة السابقة (طردي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط تقدير أثر المخاطر الجيوسياسية والمتغيرات الرقابية على ممارسات التجنب الضريبي وفق حساب تلك الممارسات على أساس معدل الضريبة الفعال النقدي التراكمي ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: المخاطر الجيوسياسية (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (طردي غير معنوي) ، النقدية المحتفظ بها (عكسي غير معنوي) ، حالة الخسارة التشغيلية (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، الدخل من الاستثمارات الأجنبية (عكسي معنوي) ، التدفق النقدي الحر (عكسي غير معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، الأرباح الموجهة لحملة الأسهم (عكسي معنوي) ، معدل الضريبة الفعال النقدي التراكمي عن الفترة السابقة (طردي معنوي).		
(25) Kimea et al. (2023). " Firm-Specific Determinants of Aggressive Tax Management among East African Firms"	اشتملت الدراسة على المحركات التفسيرية العاكسة لخصائص الوحدة ، وقد اشتمل ذلك على المتغيرات التالية: حجم الشركة ، معدل العائد على الأصول ، قرارات التمويل " معدل الالتزامات طويلة الأجل إلى حقوق الملكية – ورد في صياغة النموذج تم استبعاده من القسم التطبيقي " ، قرارات الاستثمار " الوزن النسبي للأصول الثابتة – كثافة رأس المال " ، عمر الشركة .	لم تشتمل الدراسة على متغيرات رقابية أو وسيطة أو مُعدلة.	استند التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي على كل من معدل الضريبة الفعال النقدي ، ومعدل الضريبة الفعال الإستحقاقي " المحاسبي " دون الضرب في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استندت الدراسة على ١٠٢١ مشاهدة تحليلية- دون تحديد عدد الشركات- تم تجميعها من شركات ثلاث دول: كينيا وتنزانيا وأوغندا ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠١٨م ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المحركات التفسيرية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي مقاسة بمعدل الضريبة الفعال النقدي ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (عكسي غير معنوي) ، عمر الشركة (طردي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المحركات التفسيرية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي مقاسة بمعدل الضريبة الفعال الاستحقاقي ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: حجم الشركة (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي غير معنوي) ، معدل كثافة رأس المال (عكسي غير معنوي) ، عمر الشركة (طردي معنوي).			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
(26) Saad et al. (2023). " Accounting Conservatism and Corporate Tax Avoidance"	استندت الدراسة على متغير تفسيري وحيد وتمثل في التحفظ المحاسبي. والذي تم قياسه من خلال نموذج الاستحقاقات غير التشغيلية لـ Givoly and Hayn (2000)	اشتملت الدراسة على ثلاث متغيرات رقابية تحددت في: حجم الشركة والرافعة المالية ومعدل العائد على الأصول.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على ثلاث مؤشرات. وقد تحددت تلك المؤشرات في: معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي ومعدل الضريبة الفعال النقدي. وقد تم ضربهما في المقدار سالب واحد. ومعدل الفرق بين الدخل الاستحقاقي والدخل الضريبي مقسوماً على إجمالي الأصول. ولا يحتاج هذا المعدل للضرب في المقدار سالب واحد لأن مقداره يعكس مدلوله العلمي.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٤٨ شركة من الشركات غير المالية المقيدة ببورصة نيجيريا للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠١٤-٢٠٢٠م ، والتي شكلت ٢٨٧ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية ولم يتضح بالجداول الإحصائية الواردة بالمتن معنوية أو عدم معنوية التأثير: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط تقدير أثر التحفظ المحاسبي والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي والمقاس من خلال معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي: التحفظ المحاسبي (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط تقدير أثر التحفظ المحاسبي والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي والمقاس من خلال معدل الضريبة الفعال النقدي: التحفظ المحاسبي (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي). تنويه: أضعف النماذج استناداً على القدرة التفسيرية. ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط تقدير أثر التحفظ المحاسبي والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي والمقاس من خلال معدل الفروق الدفترية: التحفظ المحاسبي (عكسي معنوي) ، حجم الشركة (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي).			
(27) Persakis and Kolias. (2024). " Beyond The Balance Sheet: Un Raveling The Impact of Accounting Conservatism and Values on Tax Avoidance".	تم الاستناد على خمس محركات تفسيرية. وقد تمثلت تلك المحركات في: التحفظ المحاسبي واستند قياسه على نموذج Givoly and Hayn (2000) ، المهنية واستند قياسها على مؤشر Hofstede and Hofstede (2005) وخاص بالدولة ، التوحيد المحاسبي واستند قياسه على مؤشر Hofstede and Hofstede (2005) وخاص بالدولة ، مستوى التحوط واستند قياسه على مؤشر Hofstede and Hofstede (2005) وخاص بالدولة ، مستوى الأمن المعلوماتي واستند قياسه على مؤشر Hofstede and Hofstede (2005) وخاص بالدولة.	استندت الدراسة على مجموعة المتغيرات الرقابية-الضابطة التالية: الرافعة المالية ، معدل العائد على الأصول ، قيمة الشركة وفق مؤشر Tobin's Q ، معدل نمو المبيعات ، ومعدل السيولة.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على مؤشرين. تمثل المؤشر الأول منهما في معدل الضريبة الفعال النقدي ، وتمثل المؤشر الثاني في الفرق بين الربح قبل الضريبة والدخل الضريبي " الوعاء الضريبي ". ولم يتم ضرب المؤشرين في المقدار سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على عينة موسعة من الشركات غير المالية المقيدة في البورصات المالية لـ ٧٥ دولة ، وقد شملت تلك العينة الموسعة ١٤٥٠٠ شركة ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٠-٢٠٢٢م. وبالاستناد على ٩٤٥٩٩ مشاهدة تحليلية ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية " المتغيرات المستبعدة يقوم بدورها مستوى المهنية وفق منظور الباحث وذلك بعد مفاضلات إحصائية ": ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط تقدير أثر المتغيرات التفسيرية والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي والمقاس من خلال معدل الضريبة الفعال النقدي ، وقد كان تقدير تلك التأثيرات على النحو التالي: التحفظ المحاسبي			

توثيق الدراسة	المحركات التفسيرية الرئيسية	محركات تفسيرية أخرى قد تقوم بدور الضابط الرقابي أو الوساطة أو المُعدلات	التجنب الضريبي وآلية التعبير الكمي عنه
(طردي معنوي) ، مستوى المهنية (عكسي غير معنوي) ، مستوى التوحيد المحاسبي (طردي معنوي) ، مستوى الحماية المعلوماتية (عكسي معنوي) ، مستوى التحوط والاحتراز (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي معنوي) ، معدل العائد على الأصول (عكسي غير معنوي) ، قيمة الشركة (عكسي غير معنوي) ، معدل نمو المبيعات (عكسي معنوي) ، معدل السيولة (طردي معنوي). ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط تقدير أثر المتغيرات التفسيرية والمتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي والمقاس من خلال الفروق الضريبية الدفترية ، وقد كان تقدير تلك التأثيرات على النحو التالي: التحفظ المحاسبي (عكسي معنوي) ، مستوى المهنية (طردي معنوي) ، مستوى التوحيد المحاسبي (عكسي معنوي) ، مستوى الحماية المعلوماتية (طردي معنوي) ، مستوى التحوط والاحتراز (عكسي معنوي) ، الرافعة المالية (عكسي غير معنوي) ، معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، قيمة الشركة (طردي معنوي) ، معدل نمو المبيعات (طردي معنوي) ، معدل السيولة (عكسي غير معنوي).			
(28) Shubita. (2024). " The Relationship Between Growth, Profitability and Tax Avoidance "	استندت المحركات التفسيرية على المتغيرات الثلاثة التالية: معدل العائد على الأصول ، معدل النمو في المبيعات ، حجم الشركة.	لا يوجد متغيرات رقابية أو وسيطة أو معدلة.	استند القياس الكمي لممارسات التجنب الضريبي على معدل الضريبة الفعال الاستحقاقي. دون الإشارة إلى الضرب في المقدار سالب واحد من عدمه. ولكن من خلال الشروح الواردة في القسم التطبيقي يمكن استنتاج أن الباحث ضرب المقدار في سالب واحد دون إشارة لذلك.
الإطار التطبيقي والنتائج: استد الإطار التطبيقي للدراسة على الشركات غير المالية المقيدة ببورصة عمان-الأردن للأوراق المالية – لم يتحدد عدد الشركات أو المشاهدات التحليلية – وذلك خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠٢٠م. وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر كل من معدل العائد على الأصول ومعدل نمو المبيعات على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي ، وقد تم تقدير الآثار التالية: معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، معدل النمو في المبيعات (طردي غير معنوي) . تنويه: النموذج غير معنوي. ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر كل من معدل العائد على الأصول ومعدل نمو المبيعات وحجم الشركة على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي ، وقد تم تقدير الآثار التالية: معدل العائد على الأصول (عكسي معنوي) ، معدل النمو في المبيعات (طردي غير معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) .			
(29) Hossain et al. (2024). " Nexus Between Profitability, Firm Size and Leverage and Tax Avoidance: Evidence From Emerging Economy "	استندت الدراسة على المحركات التفسيرية التالية: معدل العائد على الأصول ، وحجم الشركة ، والرافعة المالية.	استندت الدراسة على متغيرين ضابطين-رقابيين: معدل التدفقات النقدية من عمليات التشغيل ، والإستهلاك.	استند التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي على معدل الضريبة الفعال النقدي. وقد تم الضرب في المعامل سالب واحد.
الإطار التطبيقي والنتائج: استند الإطار التطبيقي للدراسة على ٦٢ شركة من الشركات المقيدة ببورصة دكا – بنجلاديش للأوراق المالية ، وذلك خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠٢٠م ، وقد اشتملت الدراسة على المخططات التحليلية التالية: ▪ المخطط التحليلي الأول: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التفسيرية والمتغيرين الرقابيين على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، التدفقات النقدية من عمليات التشغيل (طردي معنوي) ، الاستهلاك (طردي معنوي). تنويه: الآداه: طريقة المربعات الصغرى المعتادة ذات التصويبات. ▪ المخطط التحليلي الثاني: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التفسيرية فقط دون المتغيرات الرقابية على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، التدفقات النقدية من عمليات التشغيل (طردي معنوي) . تنويه: الآداه: طريقة المربعات الصغرى المعتادة الديناميكية. ▪ المخطط التحليلي الثالث: تناول هذا المخطط التحليلي تقدير أثر المتغيرات التفسيرية والمتغيرين الرقابيين على مؤشر ممارسات التجنب الضريبي ، وقد كان تقدير تلك الآثار على النحو التالي: معدل العائد على الأصول (طردي معنوي) ، حجم الشركة (طردي معنوي) ، الرافعة المالية (طردي معنوي) ، التدفقات النقدية من عمليات التشغيل (طردي معنوي) ، الاستهلاك (طردي معنوي). تنويه: الآداه: طريقة المربعات الصغرى المعتادة الديناميكية.			

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في الأدبيات الواردة في متن الجدول.

٢/٣/١: المستوى الثاني: العرض الجدلي التحليلي للجهود البحثية ذات الصلة بمحركات ممارسات التجنب الضريبي:

يشتمل الجدول (ح) على موجز مقارن لكافة المتغيرات التي تم تناولها في الجهود البحثية السابق عرض مشتملاتها بصورة تفصيلية بالمستوى الأول من عرض تلك الأدبيات ، وأثرت على نحو معنوي على ممارسات التجنب الضريبي. إذ تم استبعاد التأثيرات غير المعنوية من الجدول. واستناداً على محتويات الجدول يمكن اشتقاق النقاط التحليلية التالية:

أ. عدد المتغيرات الكبير الذي تم تناوله في الأدبيات ذات الصلة ، والذي بلغ عدده خمسة وثمانين متغير في إطار ما قام به الباحثان من مسح تنظيري ، وبالقدر الذي يقدم الدليل على كثافة وتنوع الجهود البحثية التي تناولت دراسة وتحليل المتغيرات المؤثرة على ممارسات التجنب الضريبي ، ومع ملاحظة كثافة هذا النوع من الدراسات في بيئات الأعمال النامية مقارنة ببيئات الأعمال الأكثر تقدماً. ولعل تفسير ذلك يرجع في الأساس إلى تزايد ممارسات التجنب الضريبي في الاقتصاديات النامية مقارنة بالاقتصاديات الأكثر تقدماً.

ب. تنوع المتغيرات المؤثرة على ممارسات التجنب على نحو ملحوظ. إذ أنها تشتمل على خليط يجمع بين المتغيرات الاستحقاقية ، والتي تمثل نتاج تطبيق أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي (e.g., Edwards et al.,2013; Khan & Chen, 2017;Gan, 2018; Zevenbergen,2018;Fonseca, 2019; Khan & Nawaz, 2023; Saad et al., 2023; Delgado et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024; Hossain et al., 2024; Shubita, 2024; Hossain et al.2024) ، والمتغيرات غير الاستحقاقية ذات الصلة بالآليات المتنوعة لحوكمة الشركات كهيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة وسمات لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية (e.g., Tandean & Winnie,2016; Khan & Chen, 2017; Hassan; 2022; Hong et al., 2022; Supriatiningsih, 2022; Hasan et al., 2024; Najihah & Mutoharoh, 2024; Pham, 2024).

ج. تواجد بعضاً من المتغيرات الاستحقاقية على نحو متكرر يمكن توصيفه بالمكثف ، وذلك على مستوى السمات المالية الرئيسية ، والتي يأتي في مقدمتها: حجم الشركة (e.g., Edwards et al.,2013; Khan & Chen, 2017;Gan, 2018; Zevenbergen,2018;Fonseca, 2019; Dong & Tran, 2021;Yulvia & Putri, 2021; Rezqia & Lastiati,2021; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Kimea et al.,2023; Shubita, 2024; Hossain et al.2024) ، والرافعة المالية (e.g., Khan & Chen, 2017; Fonseca, 2019; MacCarthy, 2021; Reguen et al., 2021;Soltani,2022; Xiaoho et al.,2022; Silvera et al.,2022; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Hossain et al.2024) ، ومعدل العائد إلى الأصول (e.g., Edwards et al.,2013;Gan, 2018; Rezqia & Lastiati,2021; SeifZadeh, 2022; Silvera et al.2022; Haque et al., 2023; Kimea et al.,2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024; Hossain et al., 2024) ، ومعدل كثافة رأس المال (e.g., Zevenbergen,2018; Dong & Tran, 2021; Silvera et al.,2022). إذ لا تكاد دراسة تخلو من تلك المتغيرات الأربعة. إن لم تكن تفسيرية فهي ضابطة رقابية.

د. تواجد جدل ملحوظ بين الجهود البحثية حول إتجاه تأثير المتغيرات الاستحقاقية الرئيسية على ممارسات التجنب الضريبي. وذلك على مستوى المتغيرات الاستحقاقية الأربعة الرئيسية ، فعلى سبيل المثال وليس الحصر توصل تيار موسع من الجهود البحثية إلى الأثر الطردي لحجم الشركة على ممارسات التجنب الضريبي (e.g., Edwards et al.,2013; Khan & Chen, 2017;Gan, 2018; Zevenbergen,2018;Fonseca, 2019; Dong & Tran, 2021;Yulvia & Putri, 2021; Rezqia & Lastiati,2021; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Kimea et al.,2023; Shubita, 2024; Hossain et al.2024) . في حين توصل تيار آخر يمكن توصيفه بالموسع أيضاً إلى تواجد الأثر العكسي (على سبيل المثال: علي ، ٢٠٢٠ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ الباز ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) ، ونفس الحال شهده معدل العائد على الأصول والرافعة المالية ومعدل كثافة رأس المال. إذ يغيب التوجه الذي يمكن توصيفه بالعمومية.

ه. تواجد المتغيرات الاستحقاقية والتي يمكن توصيفها بالمستجدة في مجال الدراسات ذات الصلة بممارسات التجنب الضريبي ، والتي يأتي في مقدمتها: الضائقة المالية (e.g., Fonseca, 2019; Hermawan & Riandoko, 2021; Nurlis et al., 2022; Ariff et al., 2023) ، والقيود المالية (e.g., Edwards et al.,2013; Hermawan & Riandoko, 2021) ، وعدم المرونة المالية (Xiaoho et al.,2022) ، واستراتيجيات الأعمال (Nurlis et al., 2022) . وما زال أثر تلك المتغيرات في مراحله البحثية المبكرة ليتم صياغة التوجه العام لتأثيراتها على ممارسات التجنب الضريبي.

و. تستند المتغيرات غير الاستحقاقية بصورة رئيسية على العديد من السمات ذات الصلة بآليات الحوكمة سواء الآليات الداخلية أو الآليات الخارجية. إذ يأتي في مقدمة تلك الآليات الداخلية هيكل الملكية بأنماطه المتنوعة (e.g., Al-Rashdan, 2022; Hassan; 2022; Bash & Zoghlami,2023;Najihah & Mutoharoh, 2024) ، وسمات مجلس الإدارة (e.g., Tandean & Winnie,2016; Hasan et al., 2024; Pham, 2024) ، ولجنة المراجعة (e.g., Armstrong et al., 2015; Supriatiningsih, 2022) ، في حين تأتي جودة المراجعة في مقدمة الآليات الخارجية (e.g., Tandean & Winnie,2016; Rezqia & Lastiati,2021; Hong et al., 2022; Pham, 2024) .

ز. على الرغم من التنوع الكبير في المتغيرات الاستحقاقية المؤثرة على ممارسات التجنب الضريبي ؛ إلا أنه من الملاحظ استناد الجهود البحثية على تلك المتغيرات في صورتها الساكنة اللحظية ، والمُفصح عنها في نهاية الفترة المالية. مع الغياب التام لبيان أثر السلوك الديناميكي لتلك المتغيرات على سلوك ممارسات التجنب الضريبي الديناميكي ، والمشتمل في شقيه على السلوك المعتاد والسلوك غير المعتاد.

استناداً على العرض التحليلي السابق والوارد في العرض الجدولي والجدلي ذات الصلة بالأدبيات البحثية. يمكن صياغة الاستنتاج العام التالي: تواجد أثر معنوي لحزمة عريضة من المتغيرات سواء الاستحقاقية أو غير الاستحقاقية على ممارسات التجنب الضريبي. مع غياب التوجه العام لتأثيرات تلك المتغيرات سواء المعتاد تواجدها في دراسات التجنب الضريبي أو غير المعتاد تواجدها على تلك الممارسات ، ومع التركيز على الصورة الساكنة اللحظية لتلك المتغيرات والغياب التام لصورتها الديناميكية ، وكذلك غياب التصنيف الزمني لممارسات التجنب الضريبي

إلى ممارسات معتادة وغير معتادة. وفي إطار هذا الاستنتاج العام وسعياً لتوفير الحلول لتلك الفجوة البحثية. يمكن صياغة فروض البحث الأربع الرئيسة على النحو التالي ، وذلك في صيغة الثبوت وليس النفي ، وذلك لتواجد ما يؤيد تواجد الأثر المعنوي وليس غيابه وفق التوجه العام للجهود البحثية السابقة:

الفرض الرئيسي الأول:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة معاً على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ".

الفرض الرئيسي الثاني:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الديناميكية منفردة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ".

الفرض الرئيسي الثالث:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الساكنة منفردة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ".

الفرض الرئيسي الرابع:

" تعد النماذج المؤسسة على كل من المتغيرات الاستحقاقية بشقيها الديناميكي والساكن أفضل من النماذج المستندة على أحدهما منفرداً ، وذلك في مجال تفسير السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " .

الفرض الرئيسي الخامس:

" تعد النماذج المؤسسة على المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية أفضل من النماذج المؤسسة على المتغيرات الاستحقاقية الساكنة ، وذلك في مجال تفسير السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

جدول (ح)

الإطار العام الجدلي للأدبيات ذات الصلة

مسلسل	المتغير	الأثر الطردي	الأثر العكسي
	تنويه افتتاحي	بعض الجهود البحثية متكررة في الأثر. إذ جمعت بين الأثر الطردي والعكسي على مستوى المتغير الواحد ، وذلك بسبب الاعتماد على أكثر من صورة من صور التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي داخل العمل البحثي الواحد.	
١	الملكية الحكومية	(عيسى ، ٢٠١٥ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢) (Hassan; 2022)	(عيسى ، ٢٠١٥) (Annuar et al., 2014; Khan & Chen, 2017)
٢	معدل العائد على الأصول	(عيسى ، ٢٠١٥ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ أبو زيد ، ٢٠٢٠ ؛ الأسداوي وعزازي ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ العدوي ، ٢٠٢٢ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Edwards et al.,2013;Gan, 2018; Rezqia & Lastiati,2021; SeifZadeh, 2022; Silvera et al.2022; Haque et al., 2023; Kimea et al.,2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024; Hossain et al., 2024)	(عيسى ، ٢٠١٥؛ علي ، ٢٠٢٠؛ النجار ، ٢٠٢٠ ؛ البلتاجي ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣) (Gan, 2018; Zevenbergen,2018; MacCarthy, 2021; Delgado et al., 2023; Haque et al., 2023; Shubita, 2024)
٣	الرافعة المالية	(عيسى ، ٢٠١٥؛ علي ، ٢٠٢٠ ؛ النجار ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Khan & Chen, 2017; Fonseca, 2019; MacCarthy, 2021; Reguen et al., 2021;Soltani,2022; Xiaoho et al.,2022; Silvera et al.,2022; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Hossain et al.2024)	(عيسى ، ٢٠١٥ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو زيد ، ٢٠٢٠ ؛ عبد الرحيم ، ٢٠٢١ ؛ البلتاجي ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ محمود وضيف الله ، ٢٠٢٣) (Edwards et al.,2013; Gan, 2018; Zevenbergen,2018; Mangoting et al., 2018; Dong & Tran, 2021; Rezqia & Lastiati,2021; SeifZadeh, 2022; Haque et al., 2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024)
٤	الملكية العائلية	(عيسى ، ٢٠١٥) (Al-Rashdan, 2022)	(موسى ، ٢٠٢٠ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢) (Edwards et al.,2013; Annuar et al., 2014; Gan, 2018; Zevenbergen,2018; Mangoting et al., 2018; Dong & Tran, 2021; Rezqia & Lastiati,2021; SeifZadeh, 2022; Haque et al., 2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024;
٥	جودة المراجعة	(سليمان والسيد ، ٢٠٢٣) (Tandean & Winnie,2016; Hong et al., 2022; Pham, 2024)	(عيسى ، ٢٠١٥) (Rezqia & Lastiati,2021)

مسلسل	المتغير	الأثر الطردي	الأثر العكسي
٦	التصنيف في مؤشر المسئولية الاجتماعية	(محمود ، ٢٠١٧ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣)	(علي ، ٢٠٢٠ ؛ عبد الرحيم ، ٢٠٢١) (Hidayat & Zuhroh,2023)
٧	معدل كثافة رأس المال	(محمود ، ٢٠١٧ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠) (Zevenbergen,2018; Dong & Tran, 2021; Silvera et al.,2022)	(النجار ، ٢٠٢٠ ؛ الأسداوي وعزازي ، ٢٠٢١ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣) (Gan, 2018; ; Fonseca, 2019; Dong & Tran, 2021; SeifZadeh, 2022; Delgado et al., 2023)
٨	استقلالية مجلس الإدارة	(موسى ، ٢٠٢٠)	(علي ، ٢٠٢٠) (Gan, 2018; Abdelfattah, & Aboud, 2020; Hasan et al., 2024)
٩	حجم مجلس الإدارة	(علي ، ٢٠٢٠ ؛ محمد ، ٢٠٢٣) (Pham, 2024)	(الأسداوي وعزازي ، ٢٠٢١ ؛ الباز ، ٢٠٢١)
١٠	عدد اجتماعات مجلس الإدارة		(علي ، ٢٠٢٠ ؛ الباز ، ٢٠٢١)
١١	حجم الشركة	(النجار ، ٢٠٢٠ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الجيوشي وأبو العينين ، ٢٠٢٢ ؛ العدوي ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Edwards et al.,2013; Khan & Chen, 2017;Gan, 2018; Zevenbergen,2018;Fonseca, 2019; Dong & Tran, 2021;Yulvia & Putri, 2021; Rezqia & Lastiati,2021; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Kimea et al.,2023; Shubita, 2024; Hossain et al.2024)	(علي ، ٢٠٢٠ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ الباز ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Xiaoho et al.,2022; Silvera et al., 2022; Delgado et al., 2023; Saad et al., 2023)
١٢	استقلالية لجنة المراجعة	(Tandean & Winnie,2016; Hasan et al., 2024)	(علي ، ٢٠٢٠) (Armstrong et al., 2015; Supriatiningsih, 2022)
١٣	عدد مرات اجتماع لجنة المراجعة		(علي ، ٢٠٢٠)
١٤	حوافز التنفيذيين	(علي ، ٢٠٢٠) (Armstrong et al., 2015)	
١٥	الملكية المؤسسية	(Al-Rashdan, 2022)	(علي ، ٢٠٢٠ ؛ الأسداوي وعزازي ، ٢٠٢١ ؛ الباز ، ٢٠٢١ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢) (Abdelfattah, & Aboud, 2020; Dakhli,2022; Hidayat & Zuhroh,2023; Najihah & Mutoharoh, 2024)
١٦	التحفظ المحاسبي	(Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024)	(موسى ، ٢٠٢٠ ؛ عبد الرحيم ، ٢٠٢١) (Gan, 2018; Saad et al., Persakis & Kolias, 2024; 2023)

مسلسل	المتغير	الأثر الطردي	الأثر العكسي
١٧	الملكية الإدارية	(موسى ، ٢٠٢٠ ؛ الباز ، ٢٠٢١ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢) (Al-Rashdan, 2022; Hassan; 2022; Bash & Zoghlami,2023; Hasan et al., 2024)	(الأسداوي وعزازي ، ٢٠٢١) (Jamei, 2017; Najihah & Mutoharoh, 2024)
١٨	خبرة لجنة المراجعة	(موسى ، ٢٠٢٠)	
١٩	جودة تقارير الاستدامة		(النجار ، ٢٠٢٠)
٢٠	جودة ممارسات الحوكمة		(النجار ، ٢٠٢٠)
٢١	حجم مكتب المراجعة	(النجار ، ٢٠٢٠ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ محمد ، ٢٠٢٣) (Khan & Chen, 2017)	(مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ أحمد ، ٢٠٢٣)
٢٢	القيود المالية " إتجاه النقاط نحو الزيادة وبما يعني تزايد القصور في السلامة المالية وإحكام القيود "	(فودة ، ٢٠٢٠)	(علي ، ٢٠٢٣) (Edwards et al.,2013; Hermawan & Riandoko, 2021)
٢٣	التغير في التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	(فودة ، ٢٠٢٠) (Xiaoho et al.,2022)	(Xiaoho et al.,2022)
٢٤	التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل.	(فودة ، ٢٠٢٠) (Hossain et al.2024)	(الباز ، ٢٠٢١)
٢٥	المدفوعات الرأسمالية	(Xiaoho et al.,2022)	(فودة ، ٢٠٢٠) (Gan, 2018)
٢٦	معدل النمو	(فودة ، ٢٠٢٠) (Persakis & Kolias, 2024)	(Gan, 2018;Mangoting et al., 2018; Persakis & Kolias, 2024)
٢٧	التوزيعات النقدية	(إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣)	(فودة ، ٢٠٢٠) (Haque et al., 2023)
٢٨	المراجعة المشتركة	(أبو زيد ، ٢٠٢٠)	(أبو زيد ، ٢٠٢٠)
٢٩	فترة استمرار المدير التنفيذي في منصبه	(الأسداوي وعزازي ، ٢٠٢١ ؛ أحمد ، ٢٠٢٣)	
٣٠	تركز الملكية	(الركايبي ، ٢٠٢٢) (Richardson et al., 2014)	(الباز ، ٢٠٢١) (Hasan et al., 2024)
٣١	الازدواجية " الجمع بين الإدارة التنفيذية ورئاسة مجلس الإدارة "	(الباز ، ٢٠٢١)	(محمد ، ٢٠٢٣) (Pham, 2024)
٣٢	جودة الرقابة الدخلية		(الجيوشي وأبو العينين ، ٢٠٢٢)
٣٣	بيئة الرقابة الدخلية	(الجيوشي وأبو العينين ، ٢٠٢٢)	(الجيوشي وأبو العينين ، ٢٠٢٢)
٣٤	القدرة على تقييم المخاطر	(الجيوشي وأبو العينين ، ٢٠٢٢)	(الجيوشي وأبو العينين ، ٢٠٢٢)
٣٥	الضائقة المالية " اتجاه نقاط المؤشر نحو الزيادة وبما يعني المزيد من السلامة المالية "	(العدوي ، ٢٠٢٢) (Dong & Tran, 2021; Khan & Nawaz, 2023)	(Fonseca, 2019; Hermawan & Riandoko, 2021; Nurlis et al., 2022; Ariff et al., 2023)
٣٦	القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية.	(العدوي ، ٢٠٢٢ ؛ محمد ، ٢٠٢٣) (Edwards et al.,2013; Dong & Tran, 2021; SeifZadeh, 2022; Khan & Nawaz, 2023)	(عطية ، ٢٠٢٣)

مسلسل	المتغير	الأثر الطردي	الأثر العكسي
٣٧	الملكية الأجنبية	(Al-Rashdan, 2022; Silvera et al.,2022)	(الركايبي ، ٢٠٢٢) (Annuar et al., 2014; Najihah & Mutoharoh, 2024)
٣٨	ضعف الرقابة الداخلية		(الركايبي ، ٢٠٢٢)
٣٩	الإهلاك والاستهلاك إلى إجمالي الأصول.	(إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣) (Hossain et al.2024)	
٤٠	معدل الاحتفاظ بالنقدية	(محمد ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Xiaoho et al.,2022)	(Gan, 2018; Xiaoho et al.,2022)
٤١	التخصص الصناعي للمراجع.	(محمود وضيف الله ، ٢٠٢٣)	(أحمد ، ٢٠٢٣) (Reguen et al., 2021)
٤٢	أتعاب المراجعة	(محمود وضيف الله ، ٢٠٢٣ ؛ محمد ، ٢٠٢٣)	(Reguen et al., 2021)
٤٣	الهيكل التمويلي	(عطية ، ٢٠٢٣)	(عطية ، ٢٠٢٣)
٤٤	فترة بقاء المراجع		(محمد ، ٢٠٢٣ ؛ أحمد ، ٢٠٢٣)
٤٥	عدم اليقين البيئي		(محمد ، ٢٠٢٣)
٤٦	القدرة الإدارية	(محمد ، ٢٠٢٣)	(SeifZadeh, 2022)
٤٧	معدل العائد على الاستثمارات الأجنبية	(Edwards et al.,2013)	
٤٨	معدل تكاليف البحث والتطوير	(Gan, 2018; Zevenbergen,2018; Khan & Nawaz, 2023)	(Edwards et al.,2013; Gan, 2018)
٤٩	ممارسات إدارة الربح	(Edwards et al.,2013;MacCarthy, 2021; Delgado et al., 2023;	(Hong et al., 2022)
٥٠	تواجد الخسارة التشغيلية	(Gan, 2018; Zevenbergen,2018)	(Edwards et al.,2013;Khan & Chen, 2017; Khan & Chen, 2017; Haque et al., 2023)
٥١	تغيير معدل الضريبة		(Khan & Chen, 2017)
٥٢	معدل الدخل التشغيلي		(Khan & Chen, 2017)
٥٣	عدم تدوير المراجع	(Khan & Chen, 2017)	
٥٤	معدل الحسابات المدينة والعملاء	(Khan & Chen, 2017)	
٥٥	معدل المصروفات الإدارية.	(Gan, 2018)	(Gan, 2018)
٥٦	الوزن النسبي للمخزون	(Gan, 2018; Zevenbergen,2018; Hong et al., 2022; Delgado et al., 2023;	(Fonseca, 2019)
٥٧	الدخل من الاستثمارات الأجنبية.		(Gan, 2018; Haque et al., 2023)
٥٨	النزاعات القضائية.	(Gan, 2018)	
٥٩	معدل الاحتياطيات	(Zevenbergen,2018)	
٦٠	تواجد الخسائر المرحلة		(Zevenbergen,2018; Hong et al., 2022; SeifZadeh, 2022)
٦١	دورة حياة الشركة - الإنشاء		(Mangoting et al., 2018)
٦٢	دورة حياة الشركة – التدهور		(Mangoting et al., 2018)

مسلسل	المتغير	الأثر الطردي	الأثر العكسي
٦٣	تمثيل المرأة	(Bash & Zoghlami,2023)	(Reguen et al., 2021; Hidayat & Zuhroh,2023; Hasan et al., 2024)
٦٤	تواجد رأي المراجع ذات الصلة بالقدرة على الاستمرار	(Reguen et al., 2021)	
٦٥	التغير في معدل العائد إلى الأصول		(Hermawan & Riandoko, 2021)
٦٦	التغير في معدل القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية		(Hermawan & Riandoko, 2021;
٦٧	استراتيجيات الأعمال		(Nurlis et al., 2022)
٦٨	عدم المرونة المالية	(Xiaoho et al.,2022)	
٦٩	معامل توبنز كيو	(Persakis & Kolias, 2024)	(Xiaoho et al.,2022)
٧٠	الروابط السياسية	(Silvera et al.2022; Damayanti et al., 2023)	
٧١	جودة ممارسات الحوكمة	(Silvera et al.,2022)	
٧٢	تواجد جائحة كورونا	(Ariff et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023)	
٧٣	معدل الضريبة القانوني	(Delgado et al., 2023)	(Delgado et al., 2023)
٧٤	معدل النمو في الناتج المحلي الإجمالي		Delgado et al., 2023)
٧٥	المخاطر الجيو سياسية		(Haque et al., 2023)
٧٦	التدفق النقدي الحر		(Haque et al., 2023)
٧٧	عُمر الشركة	(Kimea et al.,2023)	
٧٨	مستوى المهنية	(Persakis & Kolias, 2024)	
٧٩	مستوى التوحيد المحاسبي	(Persakis & Kolias, 2024)	(Persakis & Kolias, 2024)
٨٠	مستوى الحماية المعلوماتية		(Persakis & Kolias, 2024)
٨١	مستوى التحوط والاحتراز المعلوماتي	(Persakis & Kolias, 2024)	(Persakis & Kolias, 2024)
٨٢	معدل السيولة	(Persakis & Kolias, 2024)	
٨٣	الخبرة المالية لأعضاء مجلس الإدارة	(Armstrong et al., 2015)	(Armstrong et al., 2015)
٨٤	التمثيل العائلي في مجلس الإدارة	(Abdelfattah, & Aboud, 2020)	
٨٥	التمثيل الأجنبي في مجلس الإدارة	(Abdelfattah, & Aboud, 2020)	

المصدر: من إعداد الباحثين.

٤/١: القسم الرابع: الدليل التجريبي:

يشتمل ذلك القسم من البحث على دراسة وتحليل أثر المؤشرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي المعتاد / غير المعتاد ، وذلك بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية استناداً على الفترة ٢٠١٧-٢٠٢٣م " سبع فترات مالية " ، وتشتمل المنهجية الاستدلالية الواردة بهذا الدليل التجريبي على النقاط الرئيسية التالية:

١/٤/١: التأصيل العلمي للنموذج المقترح وقياس متغيراته:

يشتمل التأصيل العلمي للنموذج المقترح على ثلاث نقاط رئيسية ، وتتحدد تلك النقاط في : النمذجة القياسية المستند عليها في توفير الدليل التجريبي ، وآليات التعبير الكمي عن المتغير التابع والمحدد في ممارسات التجنب الضريبي ، وآليات التعبير الكمي عن المتغيرات التفسيرية بشقيها الديناميكي والساكن ، وتفصيلات تلك الأقسام الفرعية على النحو التالي.

١/١/٤/١: أولاً: الأساس العلمي والنمذجة القياسية:

استناداً على ما ورد من تناول استنباطي تحليلي للأدبيات ذات الصلة بالقسم الثالث يمكن توفير الأساس العلمي للنموذج من خلال رؤية الباحثين المحددة في:

أ. استندت كافة الجهود البحثية السابقة على السلوك الساكن لمجموعة من المتغيرات وبيان تأثيرها على ممارسات التجنب الضريبي ، والذي يتم التعبير الكمي عنه كذلك في صورة ساكنة غير حركية ، والمقصود بالسلوك الساكن Static Behavior اللقطات اللحظية Fixed Captures التي يتم الحصول عليها للشركة من خلال تقاريرها المالية في نهاية الفترة المالية ، وذلك في إطار صور المعدلات المالية المتنوعة ، ومع غياب العناية التحليلية الواجبة بالعلاقة بين تلك اللقطة وما يسبقها من لقطات تاريخية عند التعبير الكمي عن تلك المتغيرات محل البحث والتحليل ، ولتوضيح ذلك على سبيل المثال لا الحصر عند دراسة وتحليل أثر ممارسات إدارة الربح على ممارسات التجنب الضريبي يتم التعبير عن إدارة الربح بما يتعلق بالفترة المالية فقط دون العناية الواجبة بالسلوك الزمني لتلك الممارسات خلال مجموعة من الفترات المالية المتتابعة ، وعلى نفس المنوال التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح وجودة الاستحقاقات ، فجميعها تعبيرات كمية ساكنة Static وليست ديناميكية Dynamic . (على مستوى بيئة الأعمال المصرية يمكن ملاحظة تلك التعبيرات الساكنة في تيار مكثف من الجهود البحثية ومنها: عيسى ، ٢٠١٥ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ أبو زيد ، ٢٠٢٠ ؛ الأسداوي وعزازي ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ العدوي ، ٢٠٢٢ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣)

ب. لا يتوقف توصيف الديناميكية التي يستند عليها الباحث والمقصودة في هذا البحث على منهجية التحليل الإحصائية المستند عليها في التحليل ، فالكثير من الدراسات السابقة قد استند بالفعل على آليات ديناميكية ، والتي يتقدمها تحليل البيانات الزمنية تداخلية القطاعات Panel Data ، والإنحدار الخطي المُعمم (e,g., Khan & Nawaz, 2023; Hossain et al.2024; Persakis & Kolias, 2024; Hossain et al., 2024) ، ومع عدم تواجد لتحليل السلاسل الزمنية بوصفها الصورة الأصيلة للتحليلات الديناميكية ، ولكن تمتد تلك الديناميكية كذلك إلى كيفية التعبير الكمي عن المتغيرات التفسيرية لسلوك ممارسات التجنب الضريبي ، وكذلك سلوك تلك الممارسات.

ج. تمكن التحليلات الديناميكية Dynamics Analysis في مرحلة اشتقاق المتغيرات من تتبع قدرة القيمة أو مجموعة من القيم على التنبؤ بما يليها ، وهو ما يعرف بالإنحدار الذاتي Auto Regression ، وبالقدر الذي يمكن من تقدير السلوك المنتظم وغير المنتظم للمتغير الواحد (Box et al., 2016: Chapter3, Linear Stationary Model) ، وتمكن تلك الآليات الديناميكية من تصنيف ممارسات التجنب الضريبي إلى ممارسات معتادة منتظمة وبغض النظر عن مستوى إتساقها مع القوانين ذات الصلة ، وممارسات غير معتادة ، وهي الممارسات التي تأخذ الطابع الاستثنائي. إذ ربما تظهر في فترة مالية واحدة ولا تتكرر تالياً في فترات أخرى. ويعد هذا التصنيف هام. إذ يمكن اعتبار الممارسات المنتظمة المعتادة من قبيل الممارسات النظيفة – الخضراء – في حين يمكن اعتبار الممارسات غير المنتظمة من قبيل الممارسات الرمادية والتي قد يثار بشأنها اختلافات في التأويل القانوني.

د. تقدم القياسات الساكنة لممارسات التجنب الضريبي والمستندة على مؤشرات - وليس نماذج - صورة غير مكتملة عن تلك الممارسات ، والتي تتسم بقدر من الاعتياد الزمني لمجموعة من الفترات المتتابعة ، وبالقدر الذي يجعل من تلك الممارسات مجالاً مناسباً للتحليلات الديناميكية المستندة على عنصر الزمن (e.g., Desai & Dharmapala, 2006; Frank et al., 2009; Tang & Firth, 2012)

وفي إطار تلك الاستنتاجات الاشتقاقية يستند هذا البحث على أربعة نماذج. ثلاث منها ينتمي إلى النمذجة الديناميكية. النموذج الأول منها يتم توظيفه لتقدير السلوك الديناميكي للمتغيرات ، وذلك في مرحلة تأسيس تلك المتغيرات. سواء المتغير التابع في صورته الديناميكية أو الشق الديناميكي من المتغيرات التفسيرية ، ويتحدد هذا النموذج في نموذج الانحدار الذاتي ذو المتوسطات المتحركة التكاملية ARIMA: Auto Regression Integrated Moving Average ، والنماذج الثلاث الباقية لتقدير نماذج الانحدار ذات الصلة بالمتغيرات المؤثرة في: ممارسات التجنب الضريبي الكُلية ، وممارسات التجنب الضريبي المعتادة ، وممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة ، وتتحدد تلك النماذج الثلاث في: نموذج المربعات الصغرى المعتادة OLS: Ordinary Least Squares وهو نموذج غير ديناميكي ، ونموذج الانحدار الذاتي الخطي ذو التغاير المشروط ARCH: Auto Regression Conditional Heteroskedasticity ، ونموذج الانحدار الذاتي غير الخطي ذو التغاير المشروط NARCH ، وتتحدد الصور القياسية لتلك النماذج على النحو التالي بيانه (Box et al., 2016):

- النموذج الأول: يتحدد هذا النموذج في الانحدار الذاتي ذو المتوسطات المتحركة المتكاملة ARIMA: Auto Regression Integrated Moving Average ، ويتم توظيفه لتقدير المتغير التابع والشق الديناميكي من المتغيرات التفسيرية ، وذلك في مرحلة تقدير قيمة تلك المتغيرات ، وليس التحليل الإحصائي لها تالياً ، وذلك لتقدير السلوك الديناميكي للمتغير ، ويأخذ هذا النموذج الزمني الصورة القياسية العامة التالية:

$$y_t = \varepsilon_t + \Phi_1 y_{t-1} + \Phi_2 y_{t-2} + \cdots \ldots + \Phi_\rho y_{t-\rho} - \theta_1 \varepsilon_{t-1} - \theta_2 \varepsilon_{t-2} - \cdots \ldots \theta_q \varepsilon_{t-q}$$

حيث:

y_t: قيمة المتغير y في النقطة الزمنية t .

$\Phi_{1\dots p}$: معلمات الانحدار الذاتي.

$\theta_{1\dots q}$: معلمات الاضطرابات الهادئة: المتوسطات المتحركة.

p: عدد فجوات الانحدار الذاتي: الأمر الأول..الأمر الثاني....وهكذا وفي المعتاد يتم التوقف عند الأمر الثاني Second Option .

q: عدد فجوات المتوسطات المتحركة: الأمر الأول..الأمر الثاني....وهكذا وفي المعتاد يتم التوقف عند الأمر الثاني Second Option .

d: معامل الفرق: وذلك في حالة الحصول على الفرق الأول First Difference لتحسين مستوى السكون لتوزيع المتغير ، ومن المعتاد التوقف عند مستوى الفرق الأول.

وعلى ذلك يتم التعبير دوماً عن معلمات ARIMA بالمعلمات الثلاثة (p,d,q) .

وقد تم الاستناد على النموذج الخبير الوارد في حزمة التحليل الإحصائي SPSS 27 ، ويؤدي هذا النموذج إلى أفضل توليفة زمنية دون تدخل من الباحثين ، ويؤدي إلى الفصل بين السلوك المعتاد للمتغير ، والمقدر بالقيمة التنبؤية للمتغير ، والسلوك غير المعتاد له ، والمتمثل في بواقي النموذج أو ما يعرف في السلاسل الزمنية بالاضطرابات الهادئة White Noise . ويعد توظيف تلك الآلية في تجهيز متغيرات الدراسة من عناصر الإسهام الرئيسة في هذا البحث. إذ لم يتوافر ذلك لأي من جهود السابقين وذلك في حدود علم الباحثين. وتجدر الإشارة إلى أن تلك الآداة تتعامل مع كافة المشاهدات التحليلية دون التصنيف لكتل زمنية خاصة بكل شركة على حدة ، بعكس التحليلات الزمنية الأخرى والتي يأتي في مقدمتها ARCH ، والقادرة على تقدير الانحدار سواء على مستوى كامل المشاهدات التحليلية Time Series Pooling Analysis أو التقسيم لوحدات زمنية بحسب الشركات Time Series Cross Section Analysis .

- النموذج الثاني: نموذج خطي تأسيسي لا غنى عنه في كافة الدراسات التي تستند على بيانات مالية ، وهو نموذج المربعات الصغرى المعتادة OLS: Ordinary Least Squares ، ويستند هذا النموذج على الصورة القياسية التالية:

$$Y_{i.t+1} = \alpha_0 + \beta_1 X_{1.i.t} + \beta_2 X_{2.i.t} + \cdots \dots + \beta_n X_{n.i.t} + \varepsilon_{i.t}$$

حيث:

$Y_{i.t+1}$: ممارسات التجنب الضريبي عن الفترة t+1

$X_{1\dots n}$: المتغيرات التفسيرية لممارسات التجنب الضريبي.

$\varepsilon_{i.t}$: بواقي نموذج الانحدار.

β_1: معاملات المتغيرات التفسيرية.

α_0 : ثابت نموذج الانحدار.

وقد فضل الباحث تواجد هذا النموذج غير الزمني وذلك لبيان القدرة التفسيرية للنماذج الزمنية مقارنة بالنماذج غير الزمنية في مجال تفسير تغيرات ممارسات التجنب الضريبي.

النموذج الثالث: نموذج الانحدار الذاتي الخطي ذو التباين المشروط ARCH:

$$y_t = x_t\beta + \varepsilon_t$$

$$Var(\varepsilon_t) = \sigma_t^2 = \gamma_0 + A(\sigma, \varepsilon) + B(\sigma, \varepsilon)^2$$

$$ARCH: A(\,) = A\,(\,) + \alpha_{1,1}\varepsilon_{t-1}^2 + \alpha_{1,2}\varepsilon_{t-2}^2$$

$$ARCH: B\,(\,) = B\,(\,) + \alpha_{8,1}|\varepsilon_{t-1}| + \alpha_{8,2}|\varepsilon_{t-2}| + \cdots \ldots$$

حيث:

y_t: المتغير التابع محل الدراسة.

$x_t\beta$: مُركبة الانحدار الذاتي Auto Regression.

ε_t: مُركبة الاضطرابات الهادئة White Noise أو ما يعرف بمُركبة المتوسطات المتحركة Moving Average وتقابل في النماذج غير الزمنية بواقي النموذج Residuals.

$Var(\varepsilon_t)$: تباين المتوسطات المتحركة عبر الزمن ويستند على المعلمتين A and B

وفي حالة تواجد نموذج الانحدار الذاتي المُعمم ذو التغاير المشروط GARCH: Generalized Auto Regression Conditional Heteroskedasticity في النموذج لأغراض دعم جودة التوفيق Fitting يتم تحويل الصورة القياسية لتصبح على النحو التالي:

$$y_t = x_t\beta + \sum_i \psi_i\, g(\sigma_{t-i}^2) + ARMA(p, q) + \varepsilon_t$$

النموذج الرابع: نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي ذو التغاير المشروط NARCH ، ويأخذ الصورة القياسية التالية:

$$y_t = x_t\beta + \varepsilon_t$$

$$Var(\varepsilon_t) = \sigma_t^2 = \gamma_0 + A(\sigma, \varepsilon) + B(\sigma, \varepsilon)^2$$

$$NARCH: A(\,) = A\,(\,) + \alpha_{6,1}(\varepsilon_{t-1} - k_{6,1}\,)^2 + \alpha_{6,2}(\varepsilon_{t-2} - k_{6,2}\,)^2 + \cdots \ldots \ldots$$

$$NRCH: B\,(\,) = B\,(\,) + \alpha_{8,1}|\varepsilon_{t-1}| + \alpha_{8,2}|\varepsilon_{t-2}| + \cdots \ldots$$

وفي إطار هذا العرض النماذجي سيتم توفير ثلاث مخططات تحليلية من المنظور الإحصائي. المخطط الأول خطي معتاد ، والمخطط الثاني خطي ديناميكي ، والمخطط الثالث غير خطي ديناميكي. ويتم المفاضلة بينها من خلال معيار Akaike لتقدير دقة النموذج ، وقد رأى الباحثان ضرورة توفير نموذج ديناميكي غير خطي وذلك تحسباً لتواجد شكوك حول مستوى تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي.

٢/١/٤/١: التعبير الكمي عن السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي:

يستند الدليل التجريبي على ثلاث صور من المتغير التابع ، وتتحدد في: ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية ، وممارسات التجنب الضريبي المعتادة ، وممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة ، وتفصيلات القياس الكمي لتلك الصور الكمية الثلاثة للمتغير التابع على النحو التالي:

يتمثل المتغير التابع الأول Y1 في كافة المخططات التحليلية التي يشتمل عليها الدليل التجريبي في ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية ، والذي استند قياسه على نموذج Desai and Dharmapala (2006) ، والسابق تناول هيكله التفصيلي في معرض الحديث عن آليات التعبير الكمي عن ممارسات التجنب الضريبي بالقسم الثاني من هذا البحث ، والذي يستند في تقدير ممارسات التجنب الضريبي على بواقي نموذج الانحدار لأثر ممارسات إدارة الربح على الفروق الضريبية ، وقد تم الاستناد في قياس ممارسات إدارة الربح على نموذج جونز المعدل (Dechow, Sloan, and Sweeney, 1995) ، ويأخذ هذا النموذج الصورة القياسية التالية:

$$TA_t = a_1 Inverse\ A_{t-1} + a_2(Delta\ Rev_t - Delta\ Rec_t) + a_3 PPE_t + v_t$$

حيث:

TA_t: الاستحقاقات الكلية: مقدار الفرق بين الدخل قبل البنود غير العادية والأنشطة غير المستمرة وصافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل ، وقسمة هذا الفرق على إجمالي الأصول في بداية الفترة " ، وقد استند حساب الاستحقاقات الكلية بتلك الطريقة وعلى نحو يخالف النموذج الأصيل وذلك كبديل علمي منطقي لمقاصد النموذج في صورته الأصلية ، والذي يستند على ترميز الحسابات وفق ما ورد في قاعدة بيانات الـ Compustat الأمريكية ، وهي مُعدة وفق U.S GAAP وتختلف على نحو جوهري عن معايير المحاسبة الدولية المطبقة في غالبية دول العالم ، وعليه فمن المعتاد حساب الاستحقاقات الكلية وفق هذا الفرق ، ويحمل نفس المضمون العلمي العام لمقاصد النموذج الأصلي ".

$Inverse\ A_{t-1}$: مقلوب إجمالي الأصول في بداية الفترة المالية.

$Delta\ Rev_t$: التغير في المبيعات " الفرق بين مبيعات الفترة الحالية ومبيعات الفترة السابقة " مقسوماً على إجمالي الأصول في بداية الفترة.

$Delta\ Rec_t$: التغير في العملاء " الفرق بين رصيد عملاء الفترة الحالية ورصيد عملاء الفترة السابقة " مقسوماً على رصيد الأصول في بداية الفترة

PPE_t: إجمالي الأصول الثابتة في نهاية الفترة مقسوماً على رصيد الأصول في بداية الفترة.

v_t: الخطأ المعياري لتقدير النموذج " بواقي التقدير "

$a_{1...3}$: معاملات المتغيرات المستقلة الثلاثة.

والأصل تطبيق ذلك النموذج على مستوى الشركة الواحدة - وليس مستوى القطاع - ويتطلب ذلك بطبيعة الحال عدد من المشاهدات التحليلية لكل شركة على حدة لا تقل عن ثلاثين " إما سلسلة زمنية تبلغ ثلاثين عام كحد أدنى أو ثلاثين ربع سنوي كحد أدنى ". ونظراً لعدم توافر ذلك سوى في عدد محدود من بيئات التطبيق. فقد أشار كل من Dechow, Sloan, and Sweeney مُقترحي التعديل على نموذج جونز إمكانية تطبيق النموذج على مستوى القطاع الواحد ، وذلك في حالة توافر

ثلاثون مشاهدة تحليلية على مستوى القطاع الواحد – متطلب إحصائي - أو تطبيق النموذج على مستوى الفترات المالية السنوية ، وذلك في حالة توافر ثلاثون مشاهدة تحليلية في الفترة المالية الواحدة ، وذلك لحل إشكالية عدد الشركات ، وقد تم إتباع منهجية الحصول على معلمات النموذج بالاستناد على التحليل السنوي ، نظراً لعدم اشتمال بعض قطاعات البورصة المصرية على عدد من الشركات التابعة الذي يفي بمتطلبات التحليل على مستوى القطاع.

ويلي ذلك تقدير الاستحقاقات غير الاختيارية Nondiscretionary Accual وذلك من خلال المعادلة التالية ، والتي يتم فيها توظيف معاملات المتغيرات المستقلة السابق الحصول عليها من النموذج ، ولكن مع تغيير ترميزها لتصبح $\beta_{1;2;3}$ ، وتأخذ المعادلة الصورة الرياضية التالية ، وذلك على مستوى كل مشاهدة تحليلية على حدة:

$$NDA_t = \beta_1 Inverse\ A_{t-1} + \beta_2(Delta\ Rev_t - Delta\ Rec_t) + \beta_3 PPE_t$$

حيث:

NDA_t: الاستحقاقات غير الاختيارية.

ويلي ذلك طرح الاستحقاقات غير الاختيارية من الاستحقاقات الكلية ليتم الحصول على الاستحقاقات الاختيارية Discretionary Accrual لكل مشاهدة من مشاهدات التحليل على حدة ، ويتم الاستناد على تلك الاستحقاقات الاختيارية للتعبير عن ممارسات إدارة الربح في صورة متغير متصل – لا يتم الحصول على قيمته المطلقة – وتعكس قيمه الأكبر من متوسطه تواجد ممارسات إدارة الربح. في حين تعكس القيم الأقل عدم تواجد تلك الممارسات. ويستند البعض على الانحراف المعياري للاستحقاقات الاختيارية للحكم على تواجد الممارسات من عدمه ومن المفترض أن المتوسط يقترب في تلك الحالة من الانحراف المعياري طالما كانت الاشتراطات الإحصائية متوافرة في النموذج التأسيسي للاستحقاقات الكلية ، وعليه فإن الاستناد على الإنحراف المعياري أو المتوسط لن يمثل فرقاً جوهرياً. كما أن الباحثين لم يهتما بتصنيف المشاهدات بقدر إهتمامهما بالحصول على متغير متصل رصين البناء الإحصائي لتوظيفه في الخطوة التالية من خطوات تقدير ممارسات التجنب الضريبي.

ويلي ذلك تقدير أثر ممارسات إدارة الربح على الفروق الضريبية من خلال نموذج التأثيرات الثابتة Panel Data: Fixed Effects ، وذلك بصورة تضاهي النموذج الأصيل على نحو تام Desai and Dharmapala (2006) ، وذلك من خلال الاستناد على حزمة التحليل الإحصائي Stata 17 ، وبواقي هذا النموذج تمثل ممارسات التجنب الضريبي ، وكلما اتجهت قيمة تلك البواقي نحو الزيادة في الاتجاه الموجب ، كلما دل ذلك على زيادة ممارسات التجنب الضريبي ، وزيادة قيمة البواقي عن متوسطها تعكس تواجد ممارسات التجنب ، وانخفاضها عن المتوسط يعني غياب تلك الممارسات ، وبما يعني اتساق الأثر مع اتجاه الممارسات – وبما يعني عدم الحاجة للضرب في سالب واحد - فالأثر الطردي يعني اتجاه الممارسات نحو الزيادة والعكس صحيح. ويعد هذا التنويه من الأمور الجوهرية في البحوث التي تتناول دراسة وتحليل المتغيرات المؤثرة في سلوك ممارسات التجنب الضريبي ؛ حتى لا يتم تفسير النتائج على نحو لا يتسق مع إشارة التأثير.

وقد تم تقسيم تلك الممارسات – وهي على صورة متغير متصل - إلى ممارسات معتادة Regular Practices ، ويخصص لها الترميز Y2 ، وممارسات غير معتادة Irregular Practices ، ويخصص لها الترميز Y3 ، وذلك من خلال النموذج الديناميكي الخبير ARIMA

(p=1,d=0,q=0) . إذ تشكل الممارسات المعتادة القيمة التنبؤية للممارسات الإجمالية ، بينما تشكل بواقي النموذج الممارسات غير المعتادة. وبتلك الكيفية فقد تم توليد ثلاث متغيرات تابعة وذلك على نحو ديناميكي. وأخذت الرموز Y1,Y2, and Y3 ، على الترتيب

٣/١/٤/١: التعبير الكمي عن المتغيرات التفسيرية الديناميكية:

تشتمل المتغيرات المستقلة التفسيرية على إحدى عشر متغيراً ، ذو تأسيس ديناميكي ، ولم ترد بالجهود البحثية السابقة على تلك الصورة الديناميكية والمستندة في الأساس على القياسات الزمنية ، وعلى ذلك فإن اختيارها قد استند على منهجية الاختبار وليس جهود السابقين ، ومع ذلك فإن هذا الاختبار لم يخلو من التقيد بالعديد من القيود ، والتي تشتمل على: الاتصال الوثيق بين دورة النقدية والدافع الأساسي لممارسات التجنب الضريبي والمتمثل في تحقيق المزيد من الوفورات النقدية ، وكذلك الاتصال الوثيق بين ممارسات التجنب الضريبي وممارسات إدارة الربح والتحفظ المحاسبي وجودة الأرباح وهي النماذج المحاسبية الأساسية المؤسسة على الاستحقاق ، وفي إطار تلك القيود الاختبارية تحددت المتغيرات التفسيرية المؤسسة ديناميكياً في إحدى عشر متغيراً. تفصيلاتهم على النحو التالي:

تتحدد المتغيرات الديناميكية الثلاثة الأولى في: ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية عن الفترة السابقة D1 ، وممارسات التجنب الضريبي المعتادة عن الفترة السابقة D2 ، وممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة عن الفترة السابقة D3 ، وذلك استناداً على قاعدة أن مقدار المتغير في الفترة السابقة لا يمكن اغفال تأثيره على مقداره في الفترة الحالية.

يتحدد المتغير الديناميكي الرابع في السلوك الديناميكي للنقدية المحتفظ بها D4 ، وتم تقدير السلوك الديناميكي لهذا المتغير من خلال السلوك الديناميكي للنقدية وما يعادلها ، وذلك بالاستناد على نموذج ARIMA (p=1, d=0, q=2) ، ثم قسمة بواقي النموذج على إجمالي الأصول في بداية الفترة ليتم الحصول على النقدية المحتفظ بها في صورة معدل ، وزيادة هذا المعدل يعكس خروج النقدية المحتفظ بها عن سياق المعتاد استناداً على متوسط البواقي لكافة المشاهدات محل التحليل. وقد تم الاستناد على هذا المتغير في صورته الساكنة في العديد من جهود السابقين ، ومن ذلك على مستوى بيئة الأعمال المصرية (محمد ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) ، ومن ذلك أيضاً على مستوى البيئات غير المصرية (Gan, 2018; Xiaoho et al.,2022) .

يتحدد المتغير الديناميكي الخامس في السلوك الديناميكي للمبيعات D5 ، وتم تقدير السلوك الديناميكي لهذا المتغير وذلك بالاستناد على بواقي المبيعات والمقدرة من خلال نموذج ARIMA (p=0,d=0,q=18) ، ثم قسمة البواقي على إجمالي الأصول في بداية الفترة ، ويعكس المعدل الكبير تزايد السلوك غير المعتاد للمبيعات. وتجدر ملاحظة قيمة المعلمة q ، والتي بلغت ثمانية عشر فترة تأخير للمتوسطات المتحركة ، ويعكس ذلك عشوائية السلوك الزمني للمبيعات بين الشركات محل التحليل. وقد استندت العديد من الدراسات السابقة على هذا المتغير في صورته الساكنة ولكن بالاستناد على معدل النمو المؤسس على المبيعات

يتحدد المتغير الديناميكي السادس في السلوك الديناميكي للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل D6 ، وتم تقدير السلوك الديناميكي لهذا المتغير وذلك بالاستناد على بواقي تلك التدفقات والمقدرة من خلال نموذج ARIMA (p=0,d=0,q=5) ، ثم قسمة البواقي على إجمالي الأصول في بداية الفترة.

يتحدد المتغير الديناميكي السابع في السلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبة D7 ، وتم تقدير السلوك الديناميكي لهذا المتغير وذلك بالاستناد على بواقي قيمة المتغير والمقدرة من خلال نموذج ARIMA (p=0,d=0,q=5) ، ثم قسمة تلك البواقي على إجمالي الأصول في بداية الفترة.

يتحدد المتغير الديناميكي الثامن في السلوك الديناميكي للاستحقاقات D8 - ويحسب بمقدار الفرق بين صافي الدخل بين الفوائد والضرائب والتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل – وذلك بالاستناد على بواقي قيمة هذا المتغير والمقدرة من خلال نموذج ARIMA (p=0,d=0,q=2) ، ثم يتم قسمة البواقي على إجمالي الأصول في بداية الفترة.

يتحدد المتغير الديناميكي التاسع في السلوك الديناميكي للتحفظ المحاسبي D9 : وقد استند قياس السلوك الديناميكي له على نموذج تزامنية الاعتراف بالعوائد لـ Basu (1997) ، والذي يأخذ الصورة القياسية العامة التالية:

$$X_{i.t} = \alpha_1 + \alpha_2 DUM_{i.t} + \beta_1 R_{i.t} + \beta_2 (DUM_{i.t} \times R_{i.t}) + \varepsilon_{i.t}$$

حيث:

$X_{i.t}$: المؤشر المعبر عن ربحية الشركة i خلال الفترة المالية t ، ويحسب من خلال قسمة نصيب السهم من أرباح الفترة المالية على القيمة السوقية للسهم في بداية الفترة المالية.

$R_{i.t}$: عائد السهم للشركة i وذلك عن الفترة المالية t.، ويتم احتسابه من خلال قسمة البسط المكون من: القيمة السوقية في نهاية الفترة مطروحاً منها القيمة السوقية في بداية الفترة ومضافاً عليها التوزيعات للسهم على المقام المشتمل على: القيمة السوقية في بداية الفترة.، وهي الصورة الأكثر شيوعاً لاحتساب العوائد ، وهناك صور متعددة ومكثفة لاحتساب تلك العوائد وللتوسع في ذلك يمكن الرجوع إلى دراسة Barnes and Biktimorov (2003).، مع العلم أن الصورة الأساسية هي الصورة المعتمد عليها في قاعدة البيانات المالية الأمريكية الشهيرة Compustat.

$DUM_{i.t}$: متغير أصم " أعمى " ، يأخذ القيمة " واحد " إذا كانت عوائد السهم بالسالب ، ويأخذ " صفر " في غير ذلك من الحالات.

β_2: معامل التحفظ الشرطي للنموذج. " حساسية الأرباح للأفصاح عن الأخبار غير الجيدة ".

إذ تم التعبير عن التحفظ المحاسبي من خلال بواقي النموذج المحدد عاليه ، وذلك بالاستناد على النموذج الزمني ARIMA (p=0,d=0,q=16) ، وتعكس البواقي السالبة تواجد التحفظ المحاسبي ، بينما اتجاه البواقي نحو القيم الموجبة يعكس انخفاض التحفظ.

يتحدد المتغير الديناميكي العاشر في السلوك الديناميكي لجودة الأرباح D10 ، والذي تم تقديره من خلال بواقي النموذج الزمني ARIMA (p=0,d=0,q=1) لنموذج التعاقب الزمني للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل لكل من Dechow and Dichev (2002) ، والذي يأخذ الصورة القياسية التالية:

$$Y_t = a_0 + \beta_1 X_{t-1} + \beta_2 X_t + \beta_3 X_{t+1} + \varepsilon$$

حيث:

Y_t : التغير في صافي رأس العامل وذلك عن الفترة المالية t .

X_{t-1} : التدفقات النقدية التشغيلية عن الفترة المالية السابقة.

X_t : التدفقات النقدية التشغيلية عن الفترة المالية الحالية.

X_{t+1} : التدفقات النقدية التشغيلية عن الفترة المالية اللاحقة.

(وتقسم جميع المتغيرات على رصيد إجمالي الأصول في بداية الفترة المالية ذات الصلة)

واتجاه قيمة البواقي نحو الزيادة – ما يتجاوز الصفر أو المتوسط إذا ما كان يقترب من الصفر – يعني انخفاض جودة الأرباح ، والعكس صحيح. إذ أن انخفاض قيمة البواقي يعني جودة تلك الأرباح.

يتحدد المتغير الديناميكي الحادي عشر في السلوك الديناميكي للالتزامات الضريبية المؤجلة D11 ، وذلك بالاستناد على بواقي النموذج الزمني ARIMA (p=0,d=0,q=8) ، ويتم قسمة تلك البواقي على إجمالي الأصول في بداية الفترة ، ويعكس هذا المعدل السلوك غير المعتاد للأصول الضريبية المؤجلة.

٤/١/٤/١: التعبير الكمي عن المتغيرات التفسيرية الساكنة:

تشتمل المتغيرات التفسيرية الساكنة على كافة المتغيرات والتي من المعتقد تواجد تأثيرها على ممارسات التجنب الضريبي وذلك بالاستناد على جهود السابقين ، ويشتمل الجدول رقم (١) على بيان بتلك المتغيرات وكيفية التعبير الكمي عنها ، وبعض من الجهود البحثية التي استندت عليها.

جدول رقم (١)

التعبير الكمي عن المتغيرات التفسيرية الساكنة

المتغير	ترميز المتغير	التعبير الكمي	الجهود البحثية التي استندت على المتغير على سبيل الاستشهاد الجزئي
الضائقة المالية	S1	Altman, Drozdowska, Latinen, and Survas (2017)	(Fonseca, 2019; Hermawan & Riandoko, 2021; Nurlis et al., 2022; Ariff et al., 2023)
القيود المالية	S2	Kaplan and Zingales (1997): KZ Model	(Edwards et al.,2013; Hermawan & Riandoko, 2021)
حجم الشركة	S3	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.	(Rezqia & Lastiati,2021; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Kimea et al.,2023; Shubita, 2024; Hossain et al.2024)
الرافعة المالية	S4	معدل إجمالي الالتزامات إلى إجمالي الأصول	(Xiaoho et al.,2022; Silvera et al.,2022; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Hossain et al.2024)
العائد على الأصول	S5	معدل صافي الدخل بعد الفوائد والضرائب إلى متوسط إجمالي الأصول.	(Silvera et al.2022; Haque et al., 2023; Kimea et al.,2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024; Hossain et al., 2024)
كثافة رأس المال	S6	معدل إجمالي الأصول الثابتة إلى إجمالي الأصول.	(Gan, 2018; ; Fonseca, 2019; Dong & Tran, 2021; SeifZadeh, 2022; Delgado et al., 2023)
معدل السيولة	S7	معدل الأصول المتداولة إلى الالتزامات المتداولة.	(Persakis & Kolias, 2024)
معدل النقدية الحرة	S8	معدل النقدية الحرة إلى إجمالي الأصول في بداية الفترة. " وتحسب النقدية الحرة بمقدار الفرق بين صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل ومدفوعات رأس المال.	(Haque et al., 2023)
جودة المراجعة	S9	متغير ثنائي الإدخال يخصص له المقدار " واحد " في حالة توافر الجودة من خلال عدم تواجد ممارسات إدارة الربح ، "ويخصص له المقدار " صفر " في حالة عدم توافر الجودة من خلال تواجد ممارسات إدارة الربح ، وذلك بالاستناد على نموذج Modified Jones " Dechow, Sloan, and Sweeney, 1995"	(Tandean & Winnie,2016; Hong et al., 2022; Pham, 2024)

المصدر: من إعداد الباحثين.

وتلزم الإشارة إلى أن الضائقة المالية قد تم التعبير الكمي عنها وفق المعادلة التمايزية التالية :Altman et al. (2017)

$$Altman_{Index_2017} = 1.2 * FD_1 + 1.4 * FD_2 + 3.3 * FD_3 + 0.6 * FD_4 + 0.999 * FD_5$$

حيث:

FD_1: معدل رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول.

FD_2: معدل الأرباح المحتجزة إلى إجمالي الأصول.

FD_3: معدل الربح قبل الفوائد والضرائب إلى إجمالي الأصول.

FD_4: معدل القيمة السوقية للشركة إلى إجمالي الالتزامات.

FD_5: معدل الإيرادات إلى إجمالي الأصول.

وذلك في إطار تصنيف نقاط المؤشر بحسب مستوى السلامة المالية إلى:

المنطقة السوداء: النقاط أقل من ١,٨١ : المنطقة غير الآمنة وبما يعكس تواجد ضائقة مالية.

المنطقة الرمادية: حيز النقاط من ١,٨١ إلى ٢,٩٣ : المنطقة الرمادية وبما يعكس تواجد احتمالات قد تكون جوهرية للتعرض للضيق المالي مستقبلاً.

المنطقة الخضراء: حيز النقاط بما يجاوز ٢,٩٣ : المنطقة الآمنة بما يعكس السلامة المالية.

كما تلزم الإشارة إلى أن القيود المالية قد تم التعبير الكمي عنها وفق المعادلة التمايزية التالية :Kaplan and Zingales (1997)

$$KZ_{Index} = -1.001909 * FC_{1.it} + 0.2826389 * FC_{2.it} + 3.139193 * FC_{3.it} - 39.3678 * FC_{4.it} - 1.314759 * FC_{5.it}$$

حيث:

$FC_{1.it}$: الدخل قبل الفوائد والضرائب والإهلاك والاستهلاك إلى إجمالي الأصول الثابتة.

$FC_{2.it}$: القيمة السوقية للشركة إلى قيمتها الدفترية.

$FC_{3.it}$: إجمالي الالتزامات إلى إجمالي حقوق الملكية.

$FC_{4.it}$: إجمالي التوزيعات إلى إجمالي الأصول الثابتة.

$FC_{5.it}$: النقدية وما يعادلها إلى إجمالي الأصول الثابتة.

ويتم تصنيف النقاط إلى خمس فئات على النحو التالي:

الفئة الأولى NFC[1]: النقاط التي تقل عن -٢,٧٨ تعكس عدم تواجد قيود مالية. " وتعكس تلك الفئة توافر اشترطات السلامة المالية بصورة تامة: غير مقيد.

[1]**FC: Financially Constrained, LFC: Likely Financially Constrained, PFC: Potentially Financially Constrained, LNFC: Likely Not Financially Constrained, and NFC: Not Financially Constrained.**

الفئة الثانية LNFC: النقاط التي تبلغ -٢,٧٨ لأقل من ١,٠١ تعكس على الأرجح عدم تواجد قيود مالية. وتعكس تلك الفئة توافر اشترطات السلامة المالية بصورة تقترب من التمام: غير مقيد على الأرجح.

الفئة الثالثة PFC: النقاط التي تبلغ ١,٠١ لأقل من ٣,٥٧ تعكس على الأرجح تواجد قيود مالية.

الفئة الرابعة LFC: النقاط التي تبلغ ٣,٥٧ لأقل من ١٠,٢ تعكس قيود مالية مُحكمة.

الفئة الخامسة FC: النقاط التي تبلغ ١٠,٢ أو تزيد تعكس قيود مالية شديدة الإحكام.

٢/٤/١: مجتمع وعينة الدليل التجريبي:

يتحدد مجتمع الدليل التجريبي في كافة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢٣ م " سبع فترات مالية " ، وتستند العينة البحثية على كافة الشركات المتاح لها بيانات منتظمة خلال الفترة محل التحليل ، ومع الالتزام بضوابط في الاختيار والتي يأتي في مقدمتها: توافر دخل قبل الضريبة موجب ، وتواجد ضريبة دخل مُفصح عنها بقائمة الدخل ، وذلك لأنه في بعض الأحيان الاستثنائية قد لا يكون الدخل قبل الضريبة الموجب ملازماً لوعاء ضريبي موجب تستحق عنه ضريبة ، ويضاف لتلك الضوابط استبعاد كافة الشركات التي تنتمي لقطاع البنوك وقطاع الخدمات المالية غير المصرفية والتي تزاول أنشطة ذات طبيعة تتسم بالخصوصية وينظمها قوانين ولوائح وتعليمات إرشادية تختلف بصورة جوهرية عن بقية الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، ويشتمل الجدول رقم (٢) على عينة الدراسة.

جدول رقم (٢)

عينة الدليل التجريبي " وفق التسلسل القطاعي التنظيمي للبورصة المصرية "

مسلسل	أسم القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات التحليلية
١	الموارد الأساسية	١٠	٧٠
٢	رعاية صحية وأدوية	١٠	٧٠
٣	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٥	٣٥
٤	عقارات	١٠	٧٠
٥	سياحة وترفيه	٤	٢٨
٦	مرافق	١	٧
٧	اتصالات وإعلام وتكنولوجيا	٥	٣٥
٨	أغذية ومشروبات وتبغ	١٢	٨٤
٩	طاقة وخدمات مساندة	٢	١٤
١٠	تجارة وموزعون	٤	٢٨
١١	خدمات النقل والشحن	٣	٢١
١٢	خدمات تعليمية	٤	٢٨
١٣	مقاولات وإنشاءات هندسية	١٢	٨٤
١٤	منسوجات وسلع معمرة	٨	٥٦
١٥	مواد البناء	١٠	٧٧
١٦	ورق ومواد تعبئة وتغليف	٤	٢٨
الإجمالي		١٠٥	٧٣٥
متوسط عدد الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة			٢١٢
متوسط عدد الشركات مستبعداً منها البنوك وشركات الوساطة والتأمين			١٨٢
عدد شركات العينة إلى عدد الشركات المستهدفة بالدراسة " ١٨٢/١٠٥ "			٥٧,٦٩٪

المصدر: من إعداد الباحثين.

٣/٤/١: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات النموذج المقترح:

تشتمل الإحصاءات الوصفية لمتغيرات النموذج على فئتين من الإحصاءات الوصفية. تتناول الفئة الأولى منهما المعلمات الإحصائية الرئيسية. في حين تشتمل الفئة الثانية على السمات الزمنية لتلك المتغيرات ، وتفصيلات ذلك على النحو التالي.

١/٣/٤/١: المعلمات الإحصائية الوصفية:

يشتمل الجدول رقم (٣) على المعلمات الإحصائية الرئيسية لتوزيع متغيرات الدراسة ، وكذلك تقدير تبعية توزيع تلك المتغيرات للتوزيع الطبيعي. وبالاستناد على ما ورد به من بيانات يمكن استخلاص النقاط التالية:

أ. لا تتبع غالبية متغيرات النموذج التوزيع الطبيعي ، وبخاصة المتغيرات التابعة. إذ أنه وعلى الرغم أن معاملات الالتواء لتوزيع غالبية المتغيرات يعد مقبولاً من المنظور الإحصائي ؛ إلا أن التفرطح يخرج عن نطاق المقبول إحصائياً ، وبالقدر الذي أدى لخروج كافة المتغيرات من نطاق التبعية للتوزيع الطبيعي فيما عدا ثلاث متغيرات فقط تحددت في: حجم الشركة ، ومعدل كثافة رأس المال ، وجودة المراجعة. ويمكن تفسير غياب التبعية للتوزيع الطبيعي بالاستناد على العديد من المبررات والتي يأتي في مقدمتها: إمتداد العينة البحثية لتشتمل على شركات متنوعة السمات المالية. إذ تنتمي إلى ستة عشر قطاعاً من الثمانية عشر المكونين للهيكل التنظيمي للبورصة المصرية.

ب. كثافة المشاهدات التحليلية التي يتواجد بها ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية. إذ بلغ عدد المشاهدات التحليلية التي تتواجد بها ممارسات التجنب الضريبي ٤٧٥ مشاهدةً. في حين بلغ عدد المشاهدات الخالية من ممارسات التجنب الضريبي ٢٦٠ مشاهدة ، وبما يعني تواجد ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية في ٦٥٪ من العدد الإجمالي للمشاهدات التحليلية. " تم هذا التصنيف بالاستناد على متوسط قيم تلك الممارسات والبالغ -٠,٠١٩٧٨٠١٩ ، ومع ملاحظة أن المتوسط الوارد بالجدول هو المتوسط الأكثر ترجيحاً بعد استبعاد القيم المتطرفة وهو يختلف عن المتوسط العام – فالمشاهدات التي تقل قيمتها عن هذا المتوسط أو تساويه تصنف بكونها حالات لا تتواجد بها ممارسات التجنب. في حين المشاهدات ذات القيم الأعلى منه تصنف بكونها حالات تشتمل على ممارسات تجنب.

ج. كثافة المشاهدات التحليلية التي يتواجد بها ممارسات التجنب الضريبي المعتادة. إذ بلغ عدد المشاهدات التحليلية التي تتواجد بها ممارسات التجنب الضريبي المعتادة ٤٨٦ مشاهدةً. في حين بلغ عدد المشاهدات الخالية من ممارسات التجنب الضريبي المعتادة ٢٤٩ مشاهدة ، وبما يعني تواجد ممارسات التجنب الضريبي المعتادة في ٦٦٪ من العدد الإجمالي للمشاهدات التحليلية. " تم هذا التصنيف بالاستناد على متوسط قيم المتغير والبالغ ٠,٠٠٣٣٧٤٠٧ ، والمتوسط الوارد بالجدول هو المتوسط الأكثر ترجيحاً بعد استبعاد القيم المتطرفة وهو يختلف عن المتوسط العام – فالمشاهدات التي تقل قيمتها عن هذا المتوسط أو تساويه تصنف بكونها حالات لا تتواجد بها ممارسات التجنب. في حين المشاهدات ذات القيم الأعلى تصنف بكونها حالات تشتمل على ممارسات تجنب.

د. كثافة المشاهدات التحليلية التي يتواجد بها ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة. إذ بلغ عدد المشاهدات التحليلية التي تتواجد بها ممارسات التجنب الضريبي ٤٦٨ مشاهدةً. في حين بلغ عدد المشاهدات الخالية من ممارسات التجنب الضريبي ٢٦٧ مشاهدة ، وبما يعني تواجد ممارسات التجنب الضريبي المعتادة في ٦٤٪ من العدد الإجمالي للمشاهدات التحليلية. " تم هذا التصنيف بالاستناد على متوسط قيم المتغير والبالغ -٠,٠٢٣٠٧٥٣٣ ، والمتوسط الوارد بالجدول هو المتوسط الأكثر ترجيحاً بعد استبعاد القيم المتطرفة وهو يختلف عن المتوسط العام – فالمشاهدات التي تقل قيمتها عن هذا المتوسط أو تساويه تصنف بكونها

حالات لا تتواجد بها ممارسات التجنب. في حين المشاهدات ذات القيم الأعلى تصنف بكونها حالات تشتمل على ممارسات تجنب غير معتادة.

ه. تم تصنيف المشاهدات التحليلية بحسب مؤشر الضائقة المالية (Altman et al., 2017) إلى: ٢٧٤ مشاهدة تحليلية خضراء ، و ١٥٦ مشاهدة تحليلية رمادية ، و ٣٠٥ مشاهدة تحليلية سوداء " تعاني من الضيق المالي " ، وبالقدر الذي يعني أن ٤١,٥٪ من المشاهدات التحليلية يعاني من صورة أو أخرى من الضيق المالي. وقد يمثل ذلك دافعاً للمزيد من ممارسات التجنب الضريبي.

و. تم تصنيف المشاهدات التحليلية بحسب مؤشر KZ للقيود المالية إلى: ٨٩ مشاهدة تحليلية تعاني من قيود مالية مُشددة ، ١٥٥ مشاهدة تحليلية تعاني من قيود مالية محكمة ، ١٨٩ مشاهدة تحليلية على الأرجح تتواجد بها قيود مالية ، ١٥٠ مشاهدة تحليلية لا يتواجد بها قيود مالية على الأرجح ، ١٥٢ مشاهدة تحليلية خالية من القيود المالية ، وبالشكل الذي يعني أن الفئات الثلاثة التي تعاني من قصور في السلامة المالية يبلغ عددها ٤٣٣ = ٨٩ +١٥٥+١٨٩ ، وبالقدر الذي قد يجعل من تلك القيود المالية دافعاً للمزيد من ممارسات التجنب الضريبي.

جدول رقم (٣)

المعلمات الإحصائية الوصفية الرئيسية

المتغير	ترميز المتغير	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	تقدير التبعية للتوزيع الطبيعي			
				الالتواء	التفرطح	معنوية الاختبار	تقدير التبعية
المتغيرات التابعة:							
ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية	Y1	٠,٠٢٩-	٢,٩٧٧	١٥,٤٤٧	٣٥٢,٧٨	٠,٠٠١	لا يتبع
ممارسات التجنب الضريبي المعتادة	Y2	٠,٠٠٢-	١,١٦٩	١٥,٦٠٧	٣٥٧,٨	٠,٠٠١	لا يتبع
ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة	Y3	٠,٠٢٢-	٢,٧٤١	١٣	٣١٩,٧٥٧	٠,٠٠١	لا يتبع
المتغيرات التفسيرية الديناميكية:							
ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية عن العام السابق	D1	٠,٠٥١-	٢,٩٧٢	١٥,٥٤٣	٣٥٥,٢٥٥	٠,٠٠١	لا يتبع
ممارسات التجنب الضريبي المعتادة عن العام السابق	D2	٠,٠٠٠٩	١,١٣٩	١٧,١٦٣	٣٩٥,٧٢٥	٠,٠٠١	لا يتبع
ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة عن العام السابق	D3	٠,٠٤٩-	٢,٧٥٦	١٢,٨٢٢	٣١٣,٨٥٥	٠,٠٠١	لا يتبع
السلوك الديناميكي للنقدية	D4	٠,٥٥٢-	١,٩٤٨	٤,٨٧٢-	٣٢,٨٦٧	٠,٠٠١	لا يتبع
السلوك الديناميكي للمبيعات	D5	٠,٠٠٨-	٠,٠٠٩	٥,٧٠٩-	٤٤,١٣٧	٠,٠٠١	لا يتبع
السلوك الديناميكي للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	D6	٠,٤٤-	١,٦٧٦	٣,٩٠٨-	٢٨,٦٣٩	٠,٠٠١	لا يتبع
السلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبية	D7	٠,٥٢٣-	٢,٣٢٨	٤,٣٨٩-	٢٤,٨٥٧	٠,٠٠١	لا يتبع

المتغير	ترميز المتغير	المتوسط المرجح	الإنحراف المعياري	تقدير التبعية للتوزيع الطبيعي			
				الالتواء	التفرطح	معنوية الاختبار	تقدير التبعية
السلوك الديناميكي للاستحقاقات	D8	٠,٠١٥-	٠,٧٤٤	٨,٠٥٢-	٩٦,٨٢٤	٠,٠٠١	لا يتبع
السلوك الديناميكي للتحفظ المحاسبي	D9	٠,٠٠٢-	٠,٢٩٧	٢,١٤٨	٤٦,١١٣	٠,٠٠١	لا يتبع
السلوك الديناميكي لجودة الأرباح	D10	٠,٠٠٩٨	٠,١٧٧	٩,٦٣٢-	١٨٠,٠٨١	٠,٠٠١	لا يتبع
السلوك الديناميكي للالتزامات الضريبية المؤجلة	D11	٠,٠٩٣-	٠,٣٧٦	٥,٣٣٨-	٤١,٦٩٣	٠,٠٠١	لا يتبع
المتغيرات التفسيرية الساكنة:							
الضائقة المالية	S1	٢,٨٥	٩,٥٤٣	٨,٧	١١٠,١٥٣	٠,٠٠١	لا يتبع
القيود المالية	S2	١,٧٥٤	٣٧٧,٠٧	١٩,١١٤	٣٦٦,٥٨٦	٠,٠٠١	لا يتبع
حجم الشركة	S3	٣,١٦٥	٠,٧٧٤	٠,١٨١	٠,٢٣٦-	٠,٠٠١	يتبع
الرافعة المالية	S4	٠,٥١٩	٠,٧١٥	٧,٧٥٨	٨٣,٠٦٢	٠,٠٠١	لا يتبع
العائد على الأصول	S5	٠,٠٥٤	٠,٢٨٥	٠,٠٢٣	٩٢,٨٢٥	٠,٠٠١	لا يتبع
كثافة رأس المال	S6	٠,٥٧	٠,٢٢٤	٠,١٤٩-	٠,٨٧٣-	٠,٠٠١	يتبع
السيولة	S7	١,٥١٧	٣,٠٦	٦,٧٠٩	٥٥,٥٢٢	٠,٠٠١	لا يتبع
النقدية الحرة	S8	٠,٠١٩	٠,٢٧٣	٤,١١٥	٤٠,٣٥٧	٠,٠٠١	لا يتبع
جودة المراجعة " متغير فنوي ثنائي الإدخال "	S9	٠,٦٩	٠,٤٧١	٠,٧٢٢-	١,٤٨٣-	٠,٠٠١	يتبع
التفسير	يعد توزيع المتغير طبيعياً إذا تراوح معامل الالتواء بين +٥ و -٥ ، وذلك في إطار معامل تفرطح مناسب ساد العرف الإحصائي على وقوع قيمته في الفترة +١٠ و -١٠ ، ويكون ذلك مصحوباً بانتظام الشكل الناقوسي للمدرج التكراري. كما يعد توزيع المتغير طبيعياً إذا ما كانت المعنوية الحقيقية لاختبار Shapiro - Wilk تفوق مستوى المعنوية الافتراضي والمقدر بـ ٥٪ ، ولا يتم التعويل على نتائج هذا الاختبار إذ أنه من النادر في مجال المتغيرات المتصلة المحاسبية أن يؤدي إلى متغير ذي توزيع طبيعي ، ومع ملاحظة أن معامل الالتواء القياسي هو صفر ، ومعامل التفرطح القياسي هو ١,٢-. وقد تم تطبيق تلك القواعد الإحصائية عند تقدير تبعية توزيع كل متغير على حدة للتوزيع الطبيعي.							

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

٢/٣/٤/١: السمات الزمنية الأساسية لمتغيرات النموذج:

يشتمل الجدول رقم (٤) على السمات الزمنية الأساسية لمتغيرات النموذج ، وذلك من خلال اختبار جذر الوحدة ADF: Augmented Dickey – Fuller Test وذلك لاختبار مستوى سكون السلسلة الزمنية لتوزيع كل متغير من متغيرات النموذج ، وذلك كاشتراط رئيسي من الواجب توافره لكافة التحليلات الديناميكية المستندة على عنصر الزمن وقدرة القيمة السابقة للمتغير على التنبؤ بقيمته الحالية Lagging ، ومن خلال ما ورد بالجدول يمكن صياغة الاستخلاصات التالية:

أ. تعد السلسلة الزمنية لكافة متغيرات النموذج ساكنة وبلا استثناء ، كما أنها تعد صالحة من المنظور الإحصائي للتوظيف من خلال التحليلات الديناميكية. إذ لا يتواجد جذر الوحدة في كافة الدوال الزمنية لاختبار ADF ، وكذلك فقد أثبت تقريب Mackinnon صلاحية جميع المتغيرات لأغراض التحليلات الديناميكية.

ب. على الرغم من عدم حضور التبعية للتوزيع الطبيعي لكافة متغيرات النموذج. إلا أنها ظلت ساكنة ، وصالحة للتحليلات الديناميكية ، ومع ملاحظة أن عدم التبعية قد أدى إلى غياب معنوية الاتجاه الزمني العام. إذ أن غالبية المتغيرات لا يمكن مع توزيعها وعلى الرغم من سكونه صياغة إتجاه عام حاكم يمكن توصيفه زمنياً.

ج. تم إجراء اختبار إضافي لم يرد بالجدول وذلك على مستوى المتغيرات التابعة الثلاثة فقط ، وهو اختبار Bartlett وذلك لاختبار تواجد الاضطرابات الهادئة White Noise – تقابل في التحليلات غير الزمنية بواقي نموذج الانحدار - ويعد هو الاختبار الحاسم لتحديد قابلية المتغيرات التابعة للتشغيل من خلال نموذج الانحدار الذاتي ذو التغاير المشروط ARCH ، ويشترط توصيف الاضطرابات بالهدوء وذلك كشرط رئيسي لتحليلات ARCH ، ويتم الإقرار بتواجد تلك الاضطريات الهادئة إذا ما زادت المعنوية الحقيقية للاختبار عن مستوى المعنوية الافتراضي والمقدر بـ ٥٪ ، وقد كانت المعنوية الحقيقية للمتغيرات التابعة الثلاثة على التوالي ٠,٤٦٨٥ ، ٠,٥٠٤١ ، ٠,٩٨٨٥ ، وبتلك الصورة فإن تغيرات قيم المتغيرات التابعة الثلاثة عبر الزمن تقع في نطاق حدود الثقة ، وعليه يتم توصيف اضطراباتها بالهدوء ، وبالتالي الصلاحية للتشغيل الإحصائي من خلال ARCH Model .

د. في إطار تلك السمات الإحصائية لكافة المتغيرات من حيث غياب التبعية للتوزيع الطبيعي ، وتوافر السكون ، وغياب التأثير المعنوي للاتجاه العام ، والتباينات الكبيرة لكافة متغيرات النموذج ، ومعلمة التفرطح الكبيرة ، وتوافر الاضطرابات الهادئة للمتغيرات التابعة محل التحليل. يصبح من الملائم الاستناد على تحليل الانحدار الذاتي ذو التغاير المشروط ARCH: Auto Regression Conditional Heteroskedasticity وذلك بشقيه الخطي وغير الخطي. إذ تستند النمذجة الخطية على توافر معاملات التواء تقترب من توصيفها بالاقتراب من التوزيع الطبيعي. في حين تستند النمذجة غير الخطية على تواجد معاملات تفرطح كبيرة لا يمكن معها اكتمال توصيف توزيع المتغيرات بالخطية.

ه. تجدر الإشارة وللأمانة العلمية أن الباحثين قد قاما بتنفيذ العديد من المخططات الإحصائية بالاعتماد على تحليلات الكتل الزمنية تداخلية القطاعات Cross Sections Panel Data ، وكذلك تحليلات الانحدار الخطي المعمم " Generalized Linear Model " GLM ، وانحدار الأساليب اللحظية " Generalized Methods of Moments " GMM ، ولم تؤدي إلى الحصول على نماذج معنوية يمكن الاستناد عليها في الاستدلال والاستنتاج. في حين أدى ARCH إلى النتائج المرجوة. ولا يعد ذلك من قبيل التحيز البحثي ، ولكن لكي يصل الباحثان إلى مستوى جيد من التيقن ذات الصلة بالنمذجة الإحصائية المستند عليها في التحليل.

جدول رقم (٤)

السمات الزمنية الرئيسية لمتغيرات النموذج

المتغيرات	ترميز المتغيرات	اختبارىّ السكون الزمني وصلاحية توزيع المتغيرات للتحليلات الديناميكية						
		معنوية أثر قيمة المتغير في الفترة السابقة على تباين قيمته بين فترتين متتاليتين			معنوية أثر الاتجاه العام لقيم المتغير السابقة على تباين قيمته بين فترتين متتاليتين		تقدير صلاحية توزيع المتغيرات للتحليلات الديناميكية	
		المعنوية الحقيقية	قيمة ت المحسوبة	التقدير	المعنوية الحقيقية	التقدير	المعنوية الحقيقية	التقدير
		Augmented Dickey - Fuller Test For Unit Root					Mackinnon Approximation	
المتغيرات التابعة:								
ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية	Y1	٠,٠٠١	١٧,٥٤-	ساكن	٠,٠٤٢	معنوي	٠,٠٠١	صالح
ممارسات التجنب الضريبي المعتادة	Y2	٠,٠٠١	١٧,٦٨-	ساكن	٠,٠٦٢	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة	Y3	٠,٠٠١	٢٦,٨٤-	ساكن	٠,٠٢٩	معنوي	٠,٠٠١	صالح
المتغيرات المستقلة الديناميكية:								
ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية عن العام السابق	D1	٠,٠٠١	١٧,٦٣-	ساكن	٠,٠٢٦	معنوي	٠,٠٠١	صالح
ممارسات التجنب الضريبي المعتادة عن العام السابق	D2	٠,٠٠١	١٨,٠٢-	ساكن	٠,٠٨	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة عن العام السابق	D3	٠,٠٠١	٢٦,١٣-	ساكن	٠,٠١٢	معنوي	٠,٠٠١	صالح
السلوك الديناميكي للنقدية	D4	٠,٠٠١	١١,٦٢-	ساكن	٠,٤	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
السلوك الديناميكي للمبيعات	D5	٠,٠٠١	١٤,٥٧-	ساكن	٠,٤٣٩	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
السلوك الديناميكي للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	D6	٠,٠٠١	١٥,٨٣-	ساكن	٠,٠٥٣	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
السلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبية	D7	٠,٠٠١	١٦,٠٣-	ساكن	٠,٢٦٩	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
السلوك الديناميكي للاستحقاقات	D8	٠,٠٠١	١٧,٣١-	ساكن	٠,٤٤٤	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
السلوك الديناميكي للتحفظ المحاسبي	D9	٠,٠٠١	٢٣,٣٤-	ساكن	٠,٠٥٦	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
السلوك الديناميكي لجودة الأرباح	D10	٠,٠٠١	٢٥,٨٢-	ساكن	٠,١١	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
السلوك الديناميكي للالتزامات الضريبية المؤجلة	D11	٠,٠٠١	١٤,٩١-	ساكن	٠,١١٩	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
المتغيرات التفسيرية الساكنة:								
الضائقة المالية	S1	٠,٠٠١	١٨-	ساكن	٠,٢٢٤	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
القيود المالية	S2	٠,٠٠١	١٥,٧٢-	ساكن	٠,٤٢٤	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
حجم الشركة	S3	٠,٠٠١	٨,٢٩٤-	ساكن	٠,٠٠٤	معنوي	٠,٠٠١	صالح
الرافعة المالية	S4	٠,٠٠١	١٣,٢٦-	ساكن	٠,٩٩٥	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
العائد على الأصول	S5	٠,٠٠١	١٦,٤١-	ساكن	٠,٠٤٥	معنوي	٠,٠٠١	صالح

المتغيرات	ترميز المتغيرات	اختبارىّ السكون الزمني وصلاحية توزيع المتغيرات للتحليلات الديناميكية					
		معنوية أثر قيمة المتغير في الفترة السابقة على تباين قيمته بين فترتين متتاليتين			معنوية أثر الاتجاه العام لقيم المتغير السابقة على تباين قيمته بين فترتين متتاليتين		تقدير صلاحية توزيع المتغيرات للتحليلات الديناميكية
		المعنوية الحقيقية	قيمة ت المحسوبة	التقدير	المعنوية الحقيقية	التقدير	المعنوية الحقيقية	التقدير
		Augmented Dickey - Fuller Test For Unit Root					Mackinnon Approximation	
كثافة رأس المال	S6	٠,٠٠١	٨,٥١-	ساكن	٠,٦٠٨	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
السيولة	S7	٠,٠٠١	٩,٩٣٨-	ساكن	٠,٨٤٤	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
النقدية الحرة	S8	٠,٠٠١	١٥,٤٦-	ساكن	٠,٣٢٥	غير معنوي	٠,٠٠١	صالح
جودة المراجعة " متغير فنوي ثنائي الإدخال "	S9	٠,٠٠١	١٣,٩٦-	ساكن	٠,٠٤	معنوي	٠,٠٠١	صالح
التفسير	يعد المتغير ساكناً عند انخفاض المعنوية الحقيقية لاختبار ADF عن مستوى المعنوية الافتراضي والمُقدر بـ ٥٪ ، ويعني ذلك أن معامل انحدار قيمة المتغير السابقة لا تساوي الواحد الصحيح في نموذج الانحدار القياسي للاختبار ، ويعد المتغير صالح للتحليلات الزمنية الديناميكية إذا انخفضت المعنوية الحقيقية للتقريب عن المعنوية الافتراضية المُقدرة بـ ٥٪ ، ويعد هذا التقريب معلمة إضافية في اختبار جذر الوحدة ، وينسب إلى Mackinnon . ومع ملاحظة أن الاختبار ينتج أربع معنويات وتتحدد في: معنوية النموذج Mackinnon Approximation ، ومعنوية تأثير القيمة السابقة ، ومعنوية تأثير الاتجاه العام ، ومعنوية تأثير ثابت النموذج.							

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في مخرجات التحليل الإحصائي Stata 17 .

٤/٤/١: تقدير نماذج: أثر المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة على ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية:

يشتمل الجدول رقم (٥) على المعلمات الرئيسية لنموذج انحدار أثر كافة متغيرات الدليل التجريبي التفسيرية على ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية ، ومع استبعاد ممارسات التجنب الضريبي المعتادة وغير المعتادة عن الفترة السابقة ، وذلك للحد من عناصر التداخل والتشويش الإحصائي ، ويشتمل الجدول على تسع مخططات تحليلية " ثلاث آليات تحليلية وداخل كل آلية ثلاث مخططات تحليلية ويراعى الإطلاع على التنويه الإفتتاحي الوارد في بداية الجدول ". وبالاستناد على ما ورد بالجدول يمكن استخلاص النتائج التطبيقية التالية:

أ. يعد نموذج الانحدار الذاتي الخطي المشروط ARCH هو أفضل النماذج من حيث دقة تمثيل العلاقة. إذ كان معامل الـ Akaike له هو الأصغر مقارنة بالنموذج الخطي المعتاد OLS ، ونموذج الانحدار الذاتي غير الخطي المشروط NARCH ، وعليه سيتم الاعتماد عليه في الاستدلال الإحصائي ، ومع العلم أن الخلايا المظللة تمثل الأثر المعنوي عند مستوى معنوية افتراضي قدره ٥٪ " المعنوية الحقيقية أقل من مستوى المعنوية الافتراضي "

ب. يوجد أثر طردي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي عن الفترة المالية السابقة على ممارسات التجنب الضريبي عن الفترة المالية الحالية ، وبالشكل الذي يعني أن سلوك ممارسات التجنب الضريبي يسير في إطار تزايدي. ويظل هذا التأثير معنوياً في حالة عدم اشتمال النموذج على المتغيرات الرقابية.

ج. لم يكن تأثير السلوك غير المعتاد للمبيعات معنوياً في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة. في حين أصبح طردياً معنوياً في حالة عدم اشتمال النموذج على تلك المتغيرات. وبما يقدم الدليل على أن تواجد المتغيرات الساكنة يقوم بتحييد تأثير السلوك غير المعتاد للمبيعات. هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن السلوك غير المعتاد للمبيعات وبخاصة في

حالة الارتفاع يؤدي إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي ، وربما يكون ذلك راجعاً إلى أن السلوك غير المعتاد للمبيعات يؤدي إلى زيادة احتمالية التلاعب من الاستحقاقات الاختيارية وإدارة الربح من خلال الأنشطة الحقيقية ، وبالقدر الذي يؤدي إلى زيادة ممارسات التجنب الضريبي.

د. يوجد أثر طردي ذو دلالة معنوية للسلوك غير المعتاد للنقدية على ممارسات التجنب الضريبي. إذ أن النزعة نحو الاحتفاظ بالمزيد من النقدية يؤدي إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك لأغراض تحقيق المزيد من الوفر الضريبي.

ه. يوجد أثر عكسي ذو دلالة معنوية للسلوك غير المعتاد لصافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل على ممارسات التجنب الضريبي. ويمكن تفسير ذلك بأن المعالجة المحاسبية الصحيحة لعناصر الاستحقاقات وبما يؤدي إلى سلوك غير معتاد لا يمكن مقارنته من فترة مالية لأخرى يؤدي إلى تناقص احتمالية إجراء ممارسات تجنب ضريبي. ولم يختلف هذا الأثر من حيث المعنوية أو الإتجاه في حالة عدم اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة.

و. يوجد أثر طردي ذو دلالة معنوية للسلوك غير المعتاد للدخل قبل الضريبة على ممارسات التجنب الضريبي. إذ أنه كلما خرج سلوك الدخل قبل الضريبة عن السياق المعتاد كلما أدى ذلك إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي. وتفسير ذلك أن الخروج عن المعتاد وبخاصة في اتجاه زيادة هذا الدخل يستتبعه المزيد من ممارسات التجنب الضريبي وذلك بغرض تخفيض الالتزام الضريبي. ولم يختلف هذا الأثر من حيث المعنوية أو الإتجاه في حالة عدم اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة.

ز. يوجد أثر عكسي ذو دلالة معنوية للسلوك غير المعتاد للاستحقاقات على ممارسات التجنب الضريبي. وهو ذات الأثر ذات الصلة بالسلوك غير المعتاد للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل. ويحمل ذات التفسير. إذ أن المعالجة الموضوعية للاستحقاقات تؤدي إلى المزيد من السلوك الزمني العشوائي للمتغير وتزايد البواقي ، وبالقدر الذي يخفض من ممارسات التجنب الضريبي. ولم يختلف هذا الأثر من حيث المعنوية أو الإتجاه في حالة عدم اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة.

ح. حمل تأثير كل من التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح الكثير من المفاجأة للباحث. إذ ظهر أثرهما غير معنوي على ممارسات التجنب الضريبي. وبالقدر الذي يقدم الدليل على تواجد محركات أقوى منهما تأثيراً على ممارسات التجنب الضريبي. ولم يختلف هذا الأثر من حيث غياب المعنوية في حالة عدم اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة.

ط. يوجد أثر عكسي ذو دلالة معنوية للسلوك غير المعتاد للالتزامات الضريبية المؤجلة على ممارسات التجنب الضريبي. إذ أن خروج هذا السلوك عن المعتاد ، وذلك في حالة اتجاه زيادة بواقيه الموجبة يستتبعه تناقص ممارسات التجنب الضريبي. وتفسير ذلك أن الفترات المالية التي تشتمل على نشأة إلتزامات ضريبية مؤجلة تكون في الغالب مصحوبة بالمزيد من التدقيق من قبل المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين ، وبالقدر الذي يخفض من ممارسات التجنب الضريبي. ومع ذلك فإنه عند عدم اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة يتحول هذا الأثر إلى الصورة الطردية المعنوية ، ولا يوجد لدى الباحث تفسير علمي لهذا التغيير في اتجاه التأثير ، ولكن تبقى عمليات التدوير في عمليات الانحدار الذاتي ذو التباين المشروط وصولاً لأفضل توليفة خطية هي المبرر الوحيد لذلك.

ي. يوجد أثر عكسي ذو دلالة معنوية لنقاط مؤشر الضائقة المالية على ممارسات التجنب الضريبي. وهي علاقة منطقية للغاية. إذ أن إتجاه قيمة نقاط المؤشر نحو الزيادة وبما يبرهن على السلامة المالية سيؤدي إلى نقص ممارسات التجنب الضريبي. فالشركة في حالة السلامة المالية لديها من النقدية ما يفي بمتطلبات التشغيل والنمو ؛ وعليه فهي ليست في حاجة للوفر الضريبي كمصدر من مصادر التمويل الإضافية.

ك. يوجد أثر طردي ذو دلالة معنوية لحجم الشركة على ممارسات التجنب الضريبي. وتتسق تلك النتيجة مع التوجه العام للجهود البحثية السابقة التي تناولت ذات العلاقة ، وتفسير ذلك تنوع الاحتياجات التمويلية للشركات كبيرة الحجم وحاجتها للمزيد من التمويل ، وكذلك تنوع أنشطتها وبالقدر الذي يتيح الفرصة للمزيد من ممارسات التجنب الضريبي.

ل. يوجد أثر عكسي ذو دلالة معنوية للرافعة المالية على ممارسات التجنب الضريبي. وتتسق تلك النتيجة مع التوجه العام للجهود البحثية السابقة التي تناولت ذات العلاقة. وتفسير ذلك أن المزيد من الالتزامات تؤدي إلى المزيد من القيود الرقابية والتنظيمية على كافة أنشطة الشركة ، وبالقدر الذي يؤدي إلى تناقص ممارسات التجنب الضريبي. ويتفق ذلك مع عدد المشاهدات التحليلية التي يتواجد بها قيود مالية بصورة أو بأخرى ، والتي وصل عددها إلى ٤٣٣ مشاهدة تحليلية من إجمالي المشاهدات التحليلية البالغ ٧٣٥ مشاهدة " ٥٩٪ "

م. يوجد أثر عكسي ذو دلالة معنوية لمعدل العائد إلى الأصول على ممارسات التجنب الضريبي. ويتسق ذلك مع الاتجاه العام لجهود السابقين ذات الصلة. وتفسير ذلك أن إتجاه معدل العائد نحو الارتفاع يعكس بصورة أو بأخرى تواجد تحسن في الأبعاد المالية ذات الصلة كالمبيعات والسيولة وبالقدر الذي يخفض من ممارسات التجنب الضريبي.

ن. يوجد أثر عكسي ذو دلالة معنوية لمعدل السيولة على ممارسات التجنب الضريبي ، وتتسق تلك النتيجة مع العدد المحدود من الجهود البحثية الذي تناول تلك العلاقة ، وتفسير ذلك أن معدل السيولة المرتفع يعكس بصورة أو بأخرى غياب إشكاليات تمويل العمليات التشغيلية ، وبالتالي غياب الضرورة لإجراء ممارسات تجنب ضريبي محل جدل قانوني.

س. يوجد أثر طردي ذو دلالة معنوية لتدفقات النقدية الحرة على ممارسات التجنب الضريبي ، ويمكن تفسير ذلك بأن زيادة الفرق الموجب بين التدفقات من أنشطة التشغيل ومدفوعات رأس المال " ومكونها الأساسي مشتريات الأصول " قد يجعل الشركة تتوجه للمزيد من التوزيعات النقدية تعويضاً لحملة الأسهم عن تناقص عمليات النمو ، وبالقدر الذي يؤدي إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي للوفاء بتلك التوزيعات. ولا يوجد مبرر منطقي لتلك العلاقة غير المتوقعة سوى هذا التفسير.

ع. يوجد أثر طردي ذو دلالة معنوية لجودة المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي. إذ كلما تزايدت الجودة كلما كانت مصحوبة بتزايد ممارسات التجنب الضريبي. ويمكن تفسير ذلك بوجهتي نظر. الأولى منهما سعي المراجع للحفاظ على العميل من خلال تحقيق أكبر قدر ممكن من الوفورات الضريبية له في إطار ممارسات التجنب الضريبي ، وبخاصة تلك الممارسات التي تبتعد عن مناطق الجدل القانوني ، والثانية منهما القياس المستند عليه في قياس الجودة في هذا البحث. إذ تم الاستناد على عدم تواجد ممارسات إدارة الربح كتعبير كمي عن جودة المراجعة ، وبالتالي فإنه في غياب تلك الممارسات فإن الشركة تستند على المزيد من ممارسات التجنب الضريبي.

ف. يعد غياب الأثر المعنوي للقيود المالية على ممارسات التجنب الضريبي من النتائج غير المتوقعة للباحث. فعلى الرغم من تواجد تلك القيود في شريحة عريضة من المشاهدات محل التحليل إلا أنها لم تكن من المحركات المعنوية لممارسات التجنب الضريبي.

ص. تعد دقة نموذج الانحدار الذاتي الخطي ذو التغاير المشروط في حالة عدم اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة أفضل منها في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الرقابية – معامل Akaike الأقل - إذ أنه وعلى الرغم من شيوع الاعتماد على تلك المتغيرات في الدراسات ذات الصلة بممارسات التجنب الضريبي إلا أن تأثيرها يقل في حالة تواجد المتغيرات المؤسسة ديناميكياً.

جدول رقم (٥)

المعلمات الرئيسية لتقدير أثر المتغيرات الديناميكية والساكنة على ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية " Y1 ": إطار تحليلي مقارن

أسم المتغير	ترميز المتغير	النموذج الخطي التجميعي OLS		نموذج الانحدار الذاتي الخطي مشروط التغاير ARCH	نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي مشروط التغاير NARCH
		معامل المتغير	معامل تضخم التباين	معامل المتغير	معامل المتغير
تنويه افتتاحي	في حالة المتغيرات المستقلة الديناميكية: يمثل السطر العلوي الأثر في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة ، ويمثل السطر التحتي الأثر في حالة عدم اشتمال النموذج على تلك المتغيرات ، وفي حالة المتغيرات المستقلة الساكنة يمثل السطر العلوي حالة تواجد المتغيرات الديناميكية ويمثل السطر التحتي عدم تواجد تلك المتغيرات. والخلايا المظللة تمثل الأثر المعنوي عند مستوى معنوية افتراضي يُقدر بـ ٥٪.				
ثابت النموذج					
ثابت النموذج في حالة الاشتمال على المتغيرات الديناميكية والساكنة.		٠,٦٨٣-	-	٠,٢٢٦	٠,٢٤٦
ثابت النموذج في حالة الاشتمال على المتغيرات الديناميكية فقط		٠,٣٩٩	-	٠,٢٤١	٠,٢٣٧
ثابت النموذج في حالة الاشتمال على المتغيرات الساكنة فقط.		٣,٧٩-	-	٠,٥٨٥-	٠,٩٠٨-
المتغيرات الديناميكية:					
ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية عن العام السابق	D1	٠,٢٩٩	١,٢٢	٠,٢٦٨	٠,٣٧٩
		٠,٣١٥	١,١٧	٠,٣١٧	٠,٣٤
السلوك الديناميكي للنقدية	D4	٠,١٩٧	٨,٨٨	٠,٣٨٩	٠,٣٣٥
		٠,٢٢٧	٧,٨٧	٠,٥٠٤	٠,٢١٩
السلوك الديناميكي للمبيعات	D5	١٧,١٥	٢,٤٨	٤,٨٩٣	٦٨,٤١٧
		١٥,٩٣	٢,٣٣	١٦,٩١	٢٢,١٢
السلوك الديناميكي للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	D6	٠,٠٦١-	٦,٠٨	٠,٠٢٦-	٠,٠١٧-
		٠,٠٨٢-	٥,٦٨	٠,١٥٩-	٠,٠١١-
السلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبية	D7	٠,١٢٣	٨,٦١	٠,١٥٦	٠,٠٠٩
		٠,١٥٧	٨,٢٦	٠,١١٨	٠,٢٥٤
السلوك الديناميكي للاستحقاقات	D8	٠,٧٣٦-	٣,٣١	٠,٦٩-	٠,٧٧٩-
		٠,٨٧٥-	٢,٦٣	١,٠٥٥-	١,١٤٤-
السلوك الديناميكي للتحفظ المحاسبي	D9	٠,٠٠٤	١,١٤	٠,١٠٥	٠,٠٠٠٣-
		٠,٠٣٧-	١,٠٥	٠,٠٠٣-	٠,٠١٧-
السلوك الديناميكي لجودة الأرباح	D10	١,١٥	١,٠٤	٠,٠٣٣	٠,٠٣٦

أسم المتغير	ترميز المتغير	النموذج الخطي التجميعي OLS		نموذج الانحدار الذاتي الخطي مشروط التغاير ARCH	نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي مشروط التغاير NARCH
		معامل المتغير	معامل تضخم التباين	معامل المتغير	معامل المتغير
		١,٠٨٥	١,٠١	٠,٠٣٨	٠,٠٣٩
السلوك الديناميكي للالتزامات الضريبية المؤجلة	D11	١,٠٧٧	٤,١٣	٠,٠٥٧-	٠,٣٦٨
		١,١٣٣	٤,٠٧	٠,٢٨٢	٠,٢٢٩
المتغيرات الساكنة:					
الضائقة المالية	S1	٠,٠٠٦-	١,٥٢	٠,٠٠٢-	٠,٠٠٢-
		٠,٠٢٦-	١,٤٧	٠,٠٠٠٣-	٠,٠٠٠١-
القيود المالية	S2	٠,٠٠٠٣-	١,٠٢	٠,٠٠٠١-	٠,٠٠٠٢-
		٠,٠٠٨	١,٠١	٠,٠٠٠٤-	٠٠٠٣.-
حجم الشركة	S3	٠,٣٦١	٢,٣٤	٠,٠٣٨	٠,٠٢٨
		١,٣٣	١,٦٨	٠,١٦٠	٠,٢٨
الرافعة المالية	S4	٠,٢٠٩-	١,٤٩	٠,٢١٤-	٠,٢٥٥-
		٠,٣١٣-	١,٤٧	٠,٠١	٠,١٤٨-
العائد على الأصول	S5	٠,٩٤-	٢,٨٢	٠,٨٤-	٠,٤١١-
		١,٣١٦-	٢,٣٦	٧٨.-	٠,٥٣-
كثافة رأس المال	S6	٠,٥٨٢	١,١٧	٠,٠٢٣-	٠,٠١٦-
		٠,٠١٣	١,٠٦	٠,١١	٠,٠٣-
السيولة	S7	٠,٠٠٥	١,٤٢	٠,٠٠٦-	٠,٠١٣-
		٠,٠٢٣-	١,٣٦	٠,٠٠٢-	٠,٠٠٠٢
النقدية الحرة	S8	١,٠٤٩	٢,١٧	٠,٥٨٢	٠,٤١٩
		٢,١٥	١,٨١	١,١٨	٠,٨٩
جودة المراجعة	S9	٠,٤١-	١,٧٢	٠,٠٧١	٠,٠٥٨
		٠,١٩-	١,٦٩	٠,٢٤	٠,٣١
معامل الانحدار الذاتي الخطي / غير الخطي ذو التغاير المشروط عند الأمر الأول – اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والمتغيرات الساكنة.		-	-	١,٨٩	١,١١١
معامل الانحدار الذاتي الخطي / غير الخطي ذو التغاير المشروط عند الأمر الأول – اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية فقط.		-	-	١,٢٣٧	٠,٩٩٨
معامل الانحدار الذاتي الخطي / غير الخطي ذو التغاير المشروط عند الأمر الأول – اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة فقط.		-	-	٠,٨٨٥	٠,٨٨٦
السمات الأساسية للنموذج					
المعنوية الحقيقية: يستخدم المقدار الرمزي ٠,٠٠١ للتعبير عنها ، وتقل عن هذا المقدار بصورة كبيرة. وكافة النماذج المتوصل إليها معنوية لكافة التوليفات النماذجية.	P- Value	٠,٠٠١		٠,٠٠١	٠,٠٠١
المعنوية الحقيقية لاختبار تواجد تأثير للانحدار الذاتي ذو التغاير المشروط ، ويتم الإقرار بتواجد تلك التأثيرات إذا ما انخفضت المعنوية الحقيقية للاختبار عن مستوى المعنوية الافتراضي والمُقدر بـ ٥٪ " ، وقد كانت كذلك في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الرقابية أو غيابها.	LM Test	٠,٠٠١		-	-

أسم المتغير	ترميز المتغير	النموذج الخطي التجميعي OLS		نموذج الانحدار الذاتي الخطي مشروط التغاير ARCH	نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي مشروط التغاير NARCH
		معامل المتغير	معامل تضخم التباين	معامل المتغير	معامل المتغير
معيار دقة التقدير في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والساكنة " أفضل نموذج هو الأقل "	Akaike Information Criterion	٣٤٦٧,٧٦		٢١٦,٣٨٠٦	٣٦٥,٢٢٢
معيار دقة التقدير في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية فقط " أفضل نموذج هو الأقل "	Akaike Information Criterion	٣٤٦١		١٩٥,٨٩٧	٢١٦,٨٥٢
معيار دقة التقدير في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة فقط " أفضل نموذج هو الأقل "	Akaike Information Criterion	٣٥٩٤		٥٦٠,٠٢٧	٥٣٣,٧٥

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

٥/٤/١: تقدير نماذج: أثر المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة على ممارسات التجنب الضريبي المعتادة " Y2 ":

يشتمل الجدول رقم (٦) على المعلمات الرئيسية لنموذج انحدار أثر كافة متغيرات الدليل التجريبي التفسيرية على ممارسات التجنب الضريبي المعتادة ، ومع استبعاد ممارسات التجنب الإجمالية عن الفترة السابقة ، وكذلك ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة من النموذج ، وذلك للحد من التداخل والتشويش الإحصائي ، وبالاستناد على ما ورد بالجدول يمكن استخلاص النتائج التطبيقية التالية ، ومع التركيز على التأثيرات التي لم تكن معنوية في حالة الممارسات الإجمالية وظهرت كمتغيرات معنوية التأثير في حالة ممارسات التجنب المعتادة ، وذلك منعاً لتكرار ذات التفسيرات:

أ. ظهر نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي ذو التغاير المشروط بوصفه أكثر النماذج من حيث دقة التمثيل. إذ كان معامل Akaike هو الأصغر لهذا النموذج مقارنة بالنموذجين الآخرين ، ومع ملاحظة أن دقة هذا النموذج في حالة الاشتمال على المتغيرات الرقابية أفضل منه في حالة استبعادها ، وبالقدر الذي يثبت الدور الفاعل للمتغيرات الرقابية في حالة ممارسات التجنب الضريبي المعتادة ، ومع توافر المعنوية لمعامل الانحدار الذاتي عند الأمر الأول ، وبما يثبت سلامة اختيار النموذج ، وسواء في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الرقابية أو استبعادها من النموذج.

ب. يوجد أثر طردي ذو دلالة معنوية لممارسات التجنب الضريبي المعتادة عن الفترة السابقة على ذات الممارسات في الفترة التالية ، وبما يعني أن العلاقة تسير في الإتجاه التزايدي. وتعد العلاقة منطقية وتتوافق مع الإطار العام للانحدار الذاتي.

ج. اختلف أثر السلوك الديناميكي للمبيعات بحسب اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة من عدمه. فبينما ظهر طردياً معنوياً في تواجدها ظهر عكسياً معنوياً في غيابها ، والعلاقة الأكثر منطقية هي الطردية. إذ أن إتجاه السلوك غير المعتاد للمبيعات نحو الزيادة يؤدي إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي وذلك من خلال المحركات الاستحقاقية والتي تتزايد بزيادتها ممارسات التجنب الضريبي.

د. يوجد أثر طردي ذو دلالة معنوية للسلوك غير المعتاد للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل على ممارسات التجنب الضريبي المعتادة ، وذلك في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات

الساكنة أو عدم اشتماله على تلك المتغيرات ، وتفسير ذلك أن التقلبات غير العادية في تدفقات التشغيل توفر البدائل المتعددة لمزاولة ممارسات التجنب الضريبي المعتادة.

ه. يوجد أثر طردي ذو دلالة معنوية للسلوك غير المعتاد للدخل قبل الضريبة على ممارسات التجنب الضريبي المعتادة وذلك في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة. في حين يتحول هذا الأثر ليصبح عكسي معنوي في حالة استبعاد تلك المتغيرات من النموذج. ويعد الأثر الطردي في تلك الحالة هو الأكثر منطقية ، وذلك لأن المزيد من التغيرات غير المعتادة في هذا الدخل هي نتاج الكثير من التغيرات غير العادية في محركاته ، وبخاصة المبيعات ودخل التشغيل ، وتؤدي التقلبات غير العادية في تلك المحركات إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي.

و. كما في حالة ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية لم يظهر أثر معنوي لكل من التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح ، وسواء في حالة اشتمال النموذج على متغيرات ساكنة أو عدم اشتماله على تلك المتغيرات.

ز. يوجد أثر طردي معنوي لعدد نقاط مؤشر القيود المالية على ممارسات التجنب الضريبي المعتادة ، وبما يعني أن إتجاه تلك النقاط نحو الزيادة وبما يعني تواجد المزيد من القيود المالية يؤدي إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي ، وتفسير ذلك أن المزيد من القيود المالية يمثل دافعاً للبحث عن المزيد من الوفورات الضريبية من خلال ممارسات التجنب الضريبي. وعليه فإنه كلما حدث قصور في السلامة المالية كلما حدث المزيد من ممارسات التجنب الضريبي المعتادة.

جدول رقم (٦)

المعلمات الرئيسية لتقدير أثر المتغيرات الديناميكية والساكنة على ممارسات التجنب الضريبي المعتادة " Y2 ": إطار تحليلي مقارن

أسم المتغير	ترميز المتغير	النموذج الخطي التجميعي OLS		نموذج الانحدار الذاتي الخطي مشروط التغاير ARCH	نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي مشروط التغاير NARCH
		معامل المتغير	معامل تضخم التباين	معامل المتغير	معامل المتغير
تنويه افتتاحي	في حالة المتغيرات الديناميكية يمثل السطر العلوي الأثر في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والساكنة ، ويمثل السطر التحتي الأثر في حالة عدم اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية فقط ، في حالة المتغيرات الساكنة يمثل السطر العلوي الأثر في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والساكنة ، ويمثل السطر التحتي الأثر في حالة عدم اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة فقط ، والخلايا المظللة تمثل الأثر المعنوي عند مستوى معنوية افتراضي يُقدر بـ ٥٪.				
ثابت النموذج					
ثابت النموذج في حالة الاشتمال على المتغيرات الديناميكية والساكنة.		٠,٤٢١-		٠,٠٠٤-	٠,٠٢٨-
ثابت النموذج في حالة الاشتمال على المتغيرات الديناميكية فقط.		٠,١٠٧		٠,٠٦٢	٠,٠٧٤
ثابت النموذج في حالة الاشتمال على المتغيرات الساكنة فقط.		١,٢٣-		٠,٥٨٠-	٠,٥٨٠-
المتغيرات الديناميكية:					
ممارسات التجنب الضريبي المعتادة عن الفترة السابقة	D2	٠,٣٥٤	١,١	٠,٥٥٢	٠,٥٣٨
		٠,٣٧٥	١,٠٥	٠,٥٠٢	٠,٥٠٣
السلوك الديناميكي للنقدية	D4	٠,٠٨	٨,٨٦	٠,٠٢٤	٠,٠٨
		٠,١٠٤	٧,٨٦	٠,٠٠٣-	٠,١٥٥
السلوك الديناميكي للمبيعات	D5	٣,٠٢٢-	٢,٤٨	١٨,٣٤-	١١,٠٦٧
		١,٣٩١-	٢,٣٣	١٢,٤٣-	٩,٥٦٨-
السلوك الديناميكي للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	D6	٠,٠٤٧	٦,١	٠,٠٥٤-	٠,٠١٥
		٠,٠٤٨	٥,٧	٠,٠٤٥-	٠,١١٤
السلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبية	D7	٠,٠٣٧-	٨,٦٣	٠,١١٤	٠,٠٩١
		٠,٠٢٦-	٨,٢٦	٠,١١٣	٠,١١٥-
السلوك الديناميكي للاستحقاقات	D8	٠,٠٧٤-	٣,٢٨	٠,١٤٢-	٠,٠٠٢
		٠,١٣٧-	٢,٥٨	٠,٢١٤-	٠,٠٨٧
السلوك الديناميكي للتحفظ المحاسبي	D9	٠,٠٤٦-	١,١٤	٠,٠٣٥-	٠,٠١٧
		٠,٠١١-	١,٠٥	٠,٠٠٥	٠,٠٠٧-
السلوك الديناميكي لجودة الأرباح	D10	٠,١٠-	١,٠٤	٠,٠٢٨-	٠,٠٣٦
		٠,١٣-	١,٠١	٠,٠٦١	٠,٠٠٣-

أسم المتغير	ترميز المتغير	النموذج الخطي التجميعي OLS		نموذج الانحدار الذاتي الخطي مشروط التغاير ARCH	نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي مشروط التغاير NARCH
		معامل المتغير	معامل تضخم التباين	معامل المتغير	معامل المتغير
السلوك الديناميكي للالتزامات الضريبية المؤجلة	D11	٠,١١	٤,١١	٠,٣٦٧	٠,٠٠٠١-
		٠,١٧	٤,٠٥	٠,٤٦٢	٠,٣٠٧
المتغيرات الساكنة:					
الضائقة المالية	S1	٠,٠٠٣-	١,٥٣	٠,٠٠١-	٠,٠٠١-
		٠,٠٠٩-	١,٤٧	٠,٠٠١	٠,٠٠١
القيود المالية	S2	٠,٠٠١-	١,٠٢	٠,٠٠١-	٠,٠٠١
		٠,٠٠١-	١,٠١	٠,٠٠٠١-	٠,٠٠٠١-
حجم الشركة	S3	٠,١٥٢	٢,٣٥	٠,٠٠٧	٠,٠١٩
		٠,٣٨	١,٦٨	٠,١٩٥	٠,١٩٥
الرافعة المالية	S4	٠,٠٤٥-	١,٤٩	٠,٠١٤	٠,٠٣-
		٠,٠٥٥-	١,٤٧	٠,٠٢٥	٠,٠٢٦
العائد على الأصول	S5	٠,٠٥٧-	٢,٨٢	٠,١٩٥	٠,٢٣٥-
		٠,١٢٩-	٢,٣٦	٠,١٦٠	٠,١٥٧
كثافة رأس المال	S6	٠,٠٤٧	١,١٧	٠,٠٣٢	٠,٠٣٥
		٠,٠١٦	١,٠٦	٠,١١٤-	٠,١١٢-
السيولة	S7	٠,٠٠٥-	١,٤٣	٠,٠٠٧-	٠,٠٠١-
		٠,٠٠٩	١,٣٦	٠,٠١٧-	٠,٠١٧-
النقدية الحرة	S8	٠,٢٩	٢,١٦	٠,١٦١	٠,٢٥٧
		٠,٥١٨	١,٨١	٠,١٨٨	٠,١٩٢
جودة المراجعة	S9	٠,٠٣٥	١,٧٢	٠,٠١٨	٠,٠٢
		٠,٠٨٤	١,٦٩	٠,٠١٨	٠,٠١٨
معامل الانحدار الذاتي الخطي / غير الخطي ذو التغاير المشروط عند الأمر الأول – اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والساكنة.		-	-	١,٣٠٩	١,٤٥
معامل الانحدار الذاتي الخطي / غير الخطي ذو التغاير المشروط عند الأمر الأول – اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية فقط.		-	-	١,٧٩٩	١,٣٧٧
معامل الانحدار الذاتي الخطي / غير الخطي ذو التغاير المشروط عند الأمر الأول – اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة فقط		-	-	١,٢٢	١,٢٧٦
السمات الأساسية للنموذج					
المعنوية الحقيقية: يستخدم المقدار الرمزي ٠,٠٠١ للتعبير عنها ، وتقل عن هذا المقدار بصورة كبيرة. وكافة	P- Value	٠,٠٠١		٠,٠٠١	٠,٠٠١

أسم المتغير	ترميز المتغير	النموذج الخطي التجميعي OLS		نموذج الانحدار الذاتي الخطي مشروط التغاير ARCH	نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي مشروط التغاير NARCH
		معامل المتغير	معامل تضخم التباين	معامل المتغير	معامل المتغير
النماذج المتوصل إليها معنوية في جميع التوليفات النماذجية.					
المعنوية الحقيقية لاختبار تواجد تأثير للانحدار الذاتي ذو التغاير المشروط.	LM Test	٠,٠٠١		-	-
معيار دقة التقدير في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والساكنة " أفضل نموذج هو الأقل "	Akaike Information Criterion	٢١٦٧		٢٥٨,٤١-	٤٥٢,٢١٣-
معيار دقة التقدير في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية فقط " أفضل نموذج هو الأقل "	Akaike Information Criterion	٢١٦١		٢٢٣,٢٠-	٢٥٧,٠١-
معيار دقة التقدير في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة فقط " أفضل نموذج هو الأقل "	Akaike Information Criterion	٢٢٦٠		٧٣,٠٤٨	٣٦,٠٧٨

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

٦/٤/١: تقدير نماذج: أثر المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة على ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة " Y3 ":

يشتمل الجدول رقم (٧) على المعلمات الرئيسية لنموذج انحدار أثر كافة متغيرات الدليل التجريبي التفسيرية على ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة ، ومع استبعاد ممارسات التجنب الإجمالية عن الفترة السابقة ، وممارسات التجنب الضريبي المعتادة عن الفترة السابقة من النموذج ، وذلك للحد من التداخل والتشويش الإحصائي ، وبالاستناد على ما ورد بالجدول يمكن استخلاص النتائج التطبيقية التالية ، ومع التركيز على التفسيرات الاستثنائية والتي لم ترد في حالة ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية ، وممارسات التجنب الضريبي المعتادة:

أ. يعد نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي ذو التغاير المشروط NARCH هو أدق النماذج في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة. في حين يعد نموذج الانحدار الذاتي الخطي ARCH هو أدق النماذج في حالة عدم اشتمال النموذج على تلك المتغيرات ، ومع استبعاد متغير السلوك غير المعتاد للمبيعات في هذا النموذج لتحقيق جودة التوفيق.

ب. يوجد أثر طردي معنوي لممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة في الفترة السابقة على ذات الممارسات في الفترة الحالية ، وبما يقدم الدليل على توافر العلاقة التزايدية خلال فترة التحليل.

ج. يوجد أثر عكسي ذو دلالة معنوية للسلوك غير المعتاد للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل على ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة. وبما يعني أن تزايد السلوك غير المعتاد يؤدي إلى نقص ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة. وخلافاً لإتجاه الأثر في حالة ممارسات التجنب الضريبي المعتادة. وربما كان تفسير ذلك راجعاً إلى أن السلوك غير المعتاد للتدفقات النقدية من عمليات التشغيل لا يتوقف تأثيره على فترة مالية واحدة فقط ، ولكن يمتد هذا التأثير لعدد من الفترات المالية المتتابعة ، وبالقدر الذي يجعل ممارسات

التجنب الضريبي تظهر كممارسات معتادة وليس ممارسات غير معتادة. وذات الظاهرة امتدت كذلك لتشمل الاستحقاقات. إذ يظهر الأثر طردياً في حالة الممارسات المعتادة وعكسياً في حالة الممارسات غير المعتادة.

د. للمرة الأولى في التحليل يظهر التحفظ المحاسبي بوصفه متغيراً معنوياً. إذ تواجد أثر طردي معنوي بين مؤشر التحفظ المحاسبي على ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة ، وبما يعني أن زيادة قيمة المؤشر – أي نقص مستوى التحفظ المحاسبي – يؤدي إلى زيادة ممارسات التجنب الضريبي ، وتعد العلاقة منطقية للغاية. إذ يؤدي التحرر من التحفظ المحاسبي إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي.

ه. لم تشتمل النمذجة على أية علاقات استثنائية أخرى تختلف عن حالة ممارسات التجنب الضريبي المعتادة.

جدول رقم (٧)

المعلمات الرئيسية لتقدير أثر المتغيرات الديناميكية والساكنة على ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة " Y3 "

أسم المتغير	ترميز المتغير	النموذج الخطي التجميعي OLS		نموذج الانحدار الذاتي الخطي مشروط التغاير ARCH	نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي مشروط التغاير NARCH
		معامل المتغير	معامل تضخم التباين	معامل المتغير	معامل المتغير
تنويه افتتاحي	في حالة المتغيرات الديناميكية يمثل السطر العلوي الأثر في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والساكنة ، ويمثل السطر التحتي حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية فقط ، وفي حالة المتغيرات الساكنة يمثل السطر العلوي الأثر في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والساكنة ، ويمثل السطر التحتي حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة فقط ، والخلايا المظللة تمثل الأثر المعنوي عند مستوى معنوية افتراضي يُقدر بـ ٥٪.				
ثابت النموذج:					
ثابت النموذج في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والساكنة معاً.		٠,٥٧٩-	-	٠,٢٧٧	٠,١٨٣
ثابت النموذج في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية فقط.		٠,٤١٢	-	٠,٢١٦	٠,٢٢
ثابت النموذج في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة فقط.		٢,٥٧-	-	٠,٢٩١-	٠,٤٦١-
المتغيرات الديناميكية:					
ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة عن الفترة السابقة	D3	٠,٠٩٤-	١,١٤	٠,٠٥١-	٠,٠١١
		٠,٠٨١-	١,١٢	٠,٠١٢	٠,٠١٧-
السلوك الديناميكي للنقدية	D4	٠,١٧٥	٨,٨٧	٠,٤١٦	٠,٤٠١
		٠,١٨٨	٧,٨٥	٠,٤١	٠,٢٤٢
السلوك الديناميكي للمبيعات	D5	٢٤,٧١٦	٢,٤٨	٢٢,٣٦	٣٧,٤٨
		٢٤,١٩	٢,٣٣	٣٥,٣١	مستبعد
السلوك الديناميكي للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	D6	٠,١٥٧-	٦,٠٩	٠,٢٤١-	٠,٠٦٢-
		٠,١٧٦-	٥,٦٩	٠,١٦١-	٠,١٢-
السلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبة	D7	٠,٢٢٥	٨,٦٢	٠,١٨٩	٠,٠٧٨
		٠,٢٦	٨,٢٧	٠,١١٩	٠,٢٦٩
السلوك الديناميكي للاستحقاقات	D8	٠,٩٠١-	٣,٣١	١,٠٤٧-	٠,٧٣-

أسم المتغير	ترميز المتغير	النموذج الخطي التجميعي OLS		نموذج الانحدار الذاتي الخطي مشروط التغاير ARCH	نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي مشروط التغاير NARCH
		معامل المتغير	معامل تضخم التباين	معامل المتغير	معامل المتغير
		١,٠٢٦-	٢,٦٢	٠,٩٠٧-	١,٢٨٧-
السلوك الديناميكي للتحفظ المحاسبي	D9	٠,١٣٢	١,١٤	٠,٠٨٩	٠,٠٨٦
		٠,٠٨	١,٠٥	٠,٠١١-	٠,٠٦٩
السلوك الديناميكي لجودة الأرباح	D10	١,١٤٥	١,٠٤	٠,٠٢	٠,٠١
		١,١٠٥	١,٠١	٠,٠٣٩	٠,٠٢١
السلوك الديناميكي للالتزامات الضريبية المؤجلة	D11	١,٢٩٣	٤,١٢	٠,٤٢٦	٠,٠٢-
		١,٣٦٦	٤,٠٧	٠,٢٦٢	٠,٣٣٣
المتغيرات الساكنة:					
الضائقة المالية	S1	٠,٠٠٤-	١,٥٢	٠,٠٠١-	٠,٠٠١
		٠,٠١٧-	١,٤٧	٠,٠٠٢-	٠,٠٠٠٢
القيود المالية	S2	٠٠١.	١,٠٢	٠,٠٠١	٠,٠٠١
		٠,٠٠٠٢	١,٠١	٠,٠٠٠١	٠,٠٠٠٠١
حجم الشركة	S3	٠,٣٣٤	٢,٣٢	٠,٠٢٨	٠,٠١١
		٠,٩٤٩	١,٦٨	٠,١١٧	٠,١١٥
الرافعة المالية	S4	٠,٢٤١-	١,٤٩	٠,٢٧٨-	٠,٠٢٤-
		٠,٢٥٧-	١,٤٧	٠,١٩٤-	٠,٠١٦-
العائد على الأصول	S5	٠,٩٧١-	٢,٨٢	٠,٤١٤-	٠,٥٨٧-
		١,١٨٤-	٢,٣٦	١,١٩-	٠,٩٤٥-
كثافة رأس المال	S6	٠,٧٠٢	١,١٧	٠,٠١	٠,٠٠٤
		٠,٠٠٣-	١,٠٦	٠,٠٨٩-	٠,٠١٧-
السيولة	S7	٠,٠٠٩-	١,٤٢	٠,٠١-	٠,٠٠١-
		٠,٠٣٢-	١,٣٦	٠,٠٠٤-	٠,٠٠١
النقدية الحرة	S8	١,٠٩١	٢,١٦	٠,٢٨٦	٠,٢٧٩
		١,٦٣	١,٨١	١,٢١	١,٢٥
جودة المراجعة	S9	٠,٤٥٨-	١,٧٢	٠,٠٤١	٠,٠٢٦
		٠,٢٧-	١,٦٩	٠,٢٥٨	٠,٢٥٧
معامل الانحدار الذاتي الخطي / غير الخطي ذو التغاير المشروط عند الأمر الأول – اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والساكنة.		-	-	١,٠٧٢	١,٨٤
معامل الانحدار الذاتي الخطي / غير الخطي ذو التغاير المشروط عند الأمر الأول – اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية فقط.		-	-	١,٢٩٦	٠,٩٢٤
معامل الانحدار الذاتي الخطي / غير الخطي ذو التغاير المشروط عند الأمر الأول – اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة فقط.		-	-	٠,٨٩٥	٠,٨٩٥
السمات الأساسية للنموذج					
المعنوية الحقيقية: يستخدم المقدار الرمزي ٠,٠٠١ للتعبير عنها ، وتقل عن هذا المقدار بصورة كبيرة. وكافة النماذج المتوصل إليها معنوية لكافة التوليفات النماذجية.	P- Value	٠,٠٠١		٠,٠٠١	٠,٠٠١

أسم المتغير	ترميز المتغير	النموذج الخطي التجميعي OLS		نموذج الانحدار الذاتي الخطي مشروط التغاير ARCH	نموذج الانحدار الذاتي غير الخطي مشروط التغاير NARCH
		معامل المتغير	معامل تضخم التباين	معامل المتغير	معامل المتغير
المعنوية الحقيقية لاختبار تواجد تأثير للانحدار الذاتي ذو التغاير المشروط .	LM Test	٠,٠٠١		-	-
معيار دقة التقدير في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية والساكنة " أفضل نموذج هو الأقل "	Akaike Information Criterion	٣٤٧٥		٣٧٠,١١	٢٠٠,٦٤
معيار دقة التقدير في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية فقط " أفضل نموذج هو الأقل "	Akaike Information Criterion	٣٤٧٠		٣٠١,٣٥	٣٩٣,٨٧
معيار دقة التقدير في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة فقط " أفضل نموذج هو الأقل "	Akaike Information Criterion	٣٥٢٦		٦٥٠,٠٤٥	٥٦١,٢٢٠

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

٥/١: مناقشة وتحليل فروض البحث:

يشتمل هذا القسم من البحث على مناقشة فروض البحث ، والمشتملة على أربعة فروض رئيسة ، وتفصيلات ذلك على النحو التالي:

١/٥/١: مناقشة وتحليل الفرض الرئيسي الأول:

ينص الفرض الرئيسي الأول من فروض هذا البحث على:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة معاً على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " والذي ينبثق منه الفروض الثلاث الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة معاً على ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الفرض الفرعي الثاني:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة معاً على ممارسات التجنب الضريبي المعتادة تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الفرض الفرعي الثالث:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة معاً على ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

ويشتمل الجدول رقم (٨) على المعلمات الإحصائية التي توفر الدليل على قبول الفروض الفرعية الثلاثة المنبثقة من الفرض الرئيسي الأول لهذا البحث ، وبالتالي قبول الفرض الرئيسي الأول لهذا البحث. إذ تتوافر المعنوية للنماذج الثلاثة حيث تقل المعنوية الحقيقية لها عن مستوى المعنوية الافترتضي والمقدر بـ ٥٪ ، ويمكن الاستناد على محتويات الجدول في اشتقاق النتائج التطبيقية التالية:

أ. جاء نموذج ممارسات التجنب الضريبي المعتادة بوصفه أفضل النماذج على مستوى القدرة التفسيرية للنموذج وذلك بالاستناد على معامل اللوغاريتم الطبيعي للترجيح الأعظم Log Likelihood ، وأفضل النماذج من حيث دقة التوفيق ، وذلك بالاستناد على معامل Akaike للمفاضلة بين النماذج. وتعد تلك النتيجة متسقة مع منطق الأدبيات ذات الصلة ؛ وذلك لأن ممارسات التجنب الضريبي المعتادة هي أكثر الممارسات تكراراً من فترة مالية إلى أخرى ، ويتم مزاولتها من خلال الشريحة العريضة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وهي ممارسات يغلب عليها عدم تواجد جدل قانوني بشأنها ، وعليه فهي الأكثر انتشاراً في الواقع التطبيقي.

ب. بلغ عدد المتغيرات التفسيرية بشقيها الديناميكي والساكن ذات التأثير المعنوي الطردي على ممارسات التجنب الإجمالية وشقيها الممارسات المعتادة وغير المعتادة خمس متغيرات ، وقد تحددت تلك المتغيرات في: السلوك الديناميكي للنقدية ، والسلوك

ج. الديناميكي للمبيعات ، والسلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبة ، والنقدية الحرة ، وجودة المراجعة. وبواقع ثلاث متغيرات ديناميكية ، ومتغيرين ساكنين.

د. ظهر متغير العائد إلى الأصول بوصفه المتغير الوحيد ذا الأثر العكس المعنوي على ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية وشقيها الممارسات المعتادة وغير المعتادة. إذ يؤدي اتجاه معدل العائد نحو الزيادة وفي جميع الأحوال إلى تناقص ممارسات التجنب الضريبي سواء الإجمالية أو المعتادة أو غير المعتادة.

ه. تباين الأثر المعنوي للمتغيرات التالية وذلك بحسب تصنيف ممارسات التجنب الضريبي. فتارة تؤثر على نحو طردي ، وتارة على نحو عكسي ، ولكنها في جميع الأحوال معنوية الأثر ، وقد بلغ عدد تلك المتغيرات إثنان فقط ، وتحددا في: السلوك الديناميكي للتدفقات النقدية من عمليات التشغيل ، والسلوك الديناميكي للاستحقاقات.

و. لم يؤثر متغير السلوك الديناميكي لجودة الأرباح على نحو معنوي وبغض النظر عن التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي. إذ يعد أثره في جميع الأحوال غير معنوي.

جدول رقم (٨)

الموجز العام: أثر المؤشرات الاستحقاقية " ديناميكية وساكنة " على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي

المتغير	الترميز	ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية		ممارسات التجنب الضريبي المعتادة		ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة	
		L - ARCH		N - ARCH		N - ARCH	
		الأثر	المدلول	الأثر	المدلول	الأثر	المدلول
تنويه افتتاحي		الأثر المُظلل يعد معنوياً ، وفي غير ذلك لا يعد معنوياً ، والمدلول الإيجابي المقصود به تناقص ممارسات التجنب الضريبي. في حين المدلول السلبي المقصود به تزايد تلك الممارسات.					
المعنوية الحقيقية للنموذج		٠,٠٠١		٠,٠٠١		٠,٠٠١	
معامل الترجيح الأعظم لتوصيف القدرة التفسيرية للنموذج " الأفضل هو المعامل الأكبر "		٨٧,١٩٠٢٨-		٢٤٨,١٠٦٩		٧٨,٣٢٠٠٩-	
مربع كا المحسوب وفق اختبار واد		٢٠٠٤٢٩,٣٢		٣١٧٢٤,٩٨		٤٥٣٢٤,٧٤	
معامل Akaike للمفاضلة بين دقة النماذج " الأفضل هو المعامل الأقل "		٢١٦,٣٨		٤٥٢,٢١٤-		٢٠٠,٦٤	
المتغيرات الديناميكية:							
ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية عن الفترة السابقة.	D1	طردي	سلبي	-	-	-	-
ممارسات التجنب الضريبي المعتادة عن الفترة السابقة	D2	-	-	طردي	سلبي	-	-
ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة عن الفترة السابقة	D3	-	-	-	-	طردي	سلبي
السلوك الديناميكي للنقدية	D4	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
السلوك الديناميكي للمبيعات	D5	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
السلوك الديناميكي للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	D6	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي	عكسي	إيجابي
السلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبية	D7	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
السلوك الديناميكي للاستحقاقات	D8	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي	عكسي	إيجابي
السلوك الديناميكي للتحفظ المحاسبي	D9	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي

المتغير	الترميز	ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية		ممارسات التجنب الضريبي المعتادة		ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة	
		L - ARCH		N - ARCH		N - ARCH	
		الأثر	المدلول	الأثر	المدلول	الأثر	المدلول
السلوك الديناميكي لجودة الأرباح	D10	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
السلوك الديناميكي للالتزامات الضريبية المؤجلة	D11	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي
المتغيرات الساكنة:							
الضائقة المالية	S1	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي
القيود المالية	S2	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
حجم الشركة	S3	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
الرافعة المالية	S4	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي
العائد على الأصول	S5	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي
كثافة رأس المال	S6	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
السيولة	S7	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي
النقدية الحرة	S8	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
جودة المراجعة " متغير فئوي ثنائي الإدخال "	S9	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

ويشتمل الجدول رقم (٩) على جدول تحليلي مقارن بين نتائج البحث وجهود السابقين وذلك فيما يتعلق بأثر المتغيرات الساكنة فقط على ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية ، وذلك لخروج المتغيرات التفسيرية الديناميكية والسلوك المعتاد وغير المعتاد لممارسات التجنب الضريبي عن النطاق العام لجهود السابقين.

جدول رقم (٩)

إطار مقارن: أثر المتغيرات الاستحقاقية الساكنة على ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية في إطار اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة والديناميكية.

المتغير الساكن ذو الأثر المعنوي	ترميز المتغير	الأثر المُقدر	جهود السابقين التي تم الاتفاق معها	جهود السابقين التي لم يتم الاتفاق معها
الضائقة المالية	**S1**	عكسي	(Fonseca, 2019; Hermawan & Riandoko, 2021; Nurlis et al., 2022; Ariff et al., 2023)	(العدوي ، ٢٠٢٢) (Dong & Tran, 2021; Khan & Nawaz, 2023)
حجم الشركة	**S3**	طردي	(النجار ، ٢٠٢٠ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الجيوشي وأبو العينين ، ٢٠٢٢ ؛ العدوي ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Edwards et al.,2013; Khan & Chen, 2017;Gan, 2018; Zevenbergen,2018;Fonseca, 2019; Dong & Tran, 2021;Yulvia & Putri, 2021; Rezqia & Lastiati,2021; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Kimea et al.,2023; Shubita, 2024; Hossain et al.2024)	(علي ، ٢٠٢٠ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ الباز ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Xiaoho et al.,2022; Silvera et al., 2022; Delgado et al., 2023; Saad et al., 2023)
الرافعة المالية	**S4**	عكسي	(عيسى ، ٢٠١٥ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو زيد ، ٢٠٢٠ ؛ عبد الرحيم ، ٢٠٢١ ؛ الباز ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ محمود وضيف الله ، ٢٠٢٣) (Edwards et al.,2013; Gan, 2018; Zevenbergen,2018; Mangoting et al., 2018; Dong & Tran, 2021; Rezqia & Lastiati,2021; SeifZadeh, 2022; Haque et al., 2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024)	(عيسى ، ٢٠١٥؛ علي ، ٢٠٢٠ ؛ النجار ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Khan & Chen, 2017; Fonseca, 2019; MacCarthy, 2021; Reguen et al., 2021;Soltani,2022; Xiaoho et al.,2022; Silvera et al.,2022; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Hossain et al.2024)
العائد على الأصول	**S5**	عكسي	(عيسى ، ٢٠١٥؛ علي ، ٢٠٢٠ ؛ النجار ، ٢٠٢٠ ؛ الباز ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣) (Gan, 2018; Zevenbergen,2018; MacCarthy, 2021; Delgado	(عيسى ، ٢٠١٥ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ أبو زيد ، ٢٠٢٠ ؛ الأسداوي وعزازي ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ العدوي ، ٢٠٢٢ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Edwards et al.,2013;Gan, 2018; Rezqia & Lastiati,2021; SeifZadeh,

المتغير الساكن ذو الأثر المعنوي	ترميز المتغير	الأثر المُقدر	جهود السابقين التي تم الاتفاق معها	جهود السابقين التي لم يتم الاتفاق معها
			et al., 2023; Haque et al., 2023; Shubita, 2024)	2022; Silvera et al.2022; Haque et al., 2023; Kimea et al.,2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024; Hossain et al., 2024)
السيولة	**S7**	عكسي	-	(Persakis & Kolias, 2024)
النقدية الحرة	**S8**	طردي	-	(Haque et al., 2023)
جودة المراجعة	**S9**	طردي	(سليمان والسيد ، ٢٠٢٣) (Tandean & Winnie,2016; Hong et al., 2022; Pham, 2024)	(عيسى ، ٢٠١٥) (Rezqia & Lastiati,2021)

المصدر: من إعداد الباحثين.

٢/٥/١: مناقشة وتحليل الفرض الرئيسي الثاني:

ينص الفرض الرئيسي الثاني من فروض هذا البحث على:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الديناميكية منفردة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " والذي ينبثق منه الفروض الثلاث الفرعية التالية " الفروض الفرعية من الترقيم الرابع إلى السادس ":

الفرض الفرعي الرابع:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الديناميكية على ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الفرض الفرعي الخامس:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الديناميكية على ممارسات التجنب الضريبي المعتادة. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الفرض الفرعي السادس:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الديناميكية على ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

ويشتمل الجدول رقم (١٠) على المعلمات الإحصائية التي توفر الدليل على قبول الفروض الفرعية الثلاثة المنبثقة من الفرض الرئيسي الثاني لهذا البحث ، وبالتالي قبول هذا الفرض. إذ تتوافر المعنوية للنماذج الثلاث حيث تقل المعنوية الحقيقية لها عن مستوى المعنوية الافتراضي والمقدر بـ ٥٪ ، ويمكن الاستناد على محتويات الجدول في اشتقاق النتائج التطبيقية التالية:

أ. جاء نموذج ممارسات التجنب الضريبي المعتادة بوصفه أفضل النماذج على مستوى القدرة التفسيرية للنموذج وذلك بالاستناد على معامل اللوغاريتم الطبيعي للترجيح الأعظم Log Likelihood ، وكذلك أفضل النماذج من حيث دقة التوفيق ، وذلك

بالاستناد على معامل Akaike للمفاضلة بين النماذج. وهي ذات النتيجة السابق اشتقاقها عند تناول الفرض الرئيسي الأول.

ب. بلغ عدد المتغيرات التفسيرية بشقيها الديناميكي والساكن ذات التأثير المعنوي الطردي على ممارسات التجنب الإجمالية وشقيها الممارسات المعتادة وغير المعتادة متغيرين فقط ، وقد تحددا في: السلوك الديناميكي للنقدية ، والسلوك الديناميكي للالتزامات الضريبية المؤجلة.

ج. لم تظهر أية متغيرات بوصفها ذات أثر عكسي معنوي ممتد على ممارسات التجنب الضريبي وشقيها المعتادة وغير المعتادة – عكسياً في الحالات الثلاثة - إذ قد يظهر أثر المتغير عكسياً تارة وطردياً تارة أخرى.

د. تباين الأثر المعنوي للمتغيرات التالية وذلك بحسب تصنيف ممارسات التجنب الضريبي. فتارة تؤثر على نحو طردي ، وتارة على نحو عكسي ، ولكنها في جميع الأحوال معنوية الأثر ، وقد بلغ عدد تلك المتغيرات ثلاثة ، وتحددت في: السلوك الديناميكي للمبيعات ، والسلوك الديناميكي للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل ، والسلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبة.

ه. لم يؤثر متغير السلوك الديناميكي للتحفظ المحاسبي على نحو معنوي وبغض النظر عن التعبير الكمي لممارسات التجنب الضريبي. إذ يعد أثره في جميع الأحوال غير معنوي.

جدول رقم (١٠)

الموجز العام: أثر المؤشرات الاستحقاقية الديناميكية منفردة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي

المتغير	الترميز	ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية		ممارسات التجنب الضريبي المعتادة		ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة	
		L - ARCH		N - ARCH		L - ARCH	
		الأثر	المدلول	الأثر	المدلول	الأثر	المدلول
تنويه افتتاحي		الأثر المُظلل يعد معنوياً ، وفي غير ذلك لا يعد معنوياً ، والمدلول الإيجابي المقصود به تناقص ممارسات التجنب الضريبي. في حين المدلول السلبي المقصود به تزايد تلك الممارسات.					
المتغيرات الديناميكية							
المعنوية الحقيقية للنموذج		٠,٠٠١		٠,٠٠١		٠٠١.	
معامل الترجيح الأعظم لتوصيف القدرة التفسيرية للنموذج " الأفضل هو المعامل الأكبر "		٨٥,٩٤٨-		١٤١,٥٠٣		١٣٨,٦٨-	
مربع كا المحسوب وفق اختبار واد		٦٦٠١٨٠,٩٥		٥٧٣٠٩,٥٣		٥٢٠٨٤,٤٣	
معامل Akaike للمفاضلة بين دقة النماذج " الأفضل هو المعامل الأقل "		١٩٥,٩٠		٢٥٧,٠١-		٣٠١,٣٥	
ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية عن الفترة السابقة.	D1	طردي	سلبي	-	-	-	-
ممارسات التجنب الضريبي المعتادة عن الفترة السابقة	D2	-	-	طردي	سلبي	-	-
ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة عن الفترة السابقة	D3	-	-	-	-	طردي	سلبي
السلوك الديناميكي للنقدية	D4	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
السلوك الديناميكي للمبيعات	D5	طردي	سلبي	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي
السلوك الديناميكي للتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	D6	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي	عكسي	إيجابي
السلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبة	D7	طردي	سلبي	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي
السلوك الديناميكي للاستحقاقات	D8	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي	عكسي	إيجابي
السلوك الديناميكي للتحفظ المحاسبي	D9	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي
السلوك الديناميكي لجودة الأرباح	D10	طردي	سلبي	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي
السلوك الديناميكي للالتزامات الضريبية المؤجلة	D11	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

٣/٥/١: مناقشة وتحليل الفرض الرئيسي الثالث:

ينص الفرض الرئيسي الثالث من فروض هذا البحث على:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الساكنة منفردة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

وينبثق من هذا الفرض الفروض الفرعية الثلاث التالية والتي تأخذ الترقيم من السابع إلى التاسع:

الفرض الفرعي السابع:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الساكنة على ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"

الفرض الفرعي الثامن:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الساكنة على ممارسات التجنب الضريبي المعتادة. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الفرض الفرعي التاسع:

" يوجد أثر إحصائي ذو دلالة معنوية للمؤشرات الاستحقاقية الساكنة على ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

ويشتمل الجدول رقم (١١) على الدليل التطبيقي المؤيد لقبول الفروض الفرعية الثلاثة المكونة للفرض الرئيسي الثالث. إذ تنخفض المعنوية الحقيقية للنماذج الثلاث المتوصل إليها عن مستوى المعنوية الحقيقية والمقدر بـ ٥٪ ، ويمكن الاستناد على محتويات الجدول في اشتقاق النتائج التطبيقية التالية:

أ. يعد نموذج ممارسات التجنب الضريبي المعتادة هو الأفضل مقارنة بالنموذجين الآخرين ، وذلك بالاستناد على معامل Akaike الأقل ، والمصحوب بالقدرة التفسيرية الأعلى ، وتفسير ذلك أن ممارسات التجنب المعتادة تعد الأكثر تكراراً عبر الفترات المالية المتتابعة ، مقارنة بالممارسات الإجمالية والممارسات غير المعتادة.

ب. جاء أثر حجم الشركة طردياً معنوياً على ممارسات التجنب الضريبي سواء الإجمالية أو المعتادة أو غير المعتادة ، ويتسق ذلك مع الشريحة العريضة من الدراسات السابقة ، وتفسير ذلك كما سبق ذكره أن حجم الشركة يرتبط بتنوع ملحوظ في أنشطتها وبالقدر الذي يوفر بدائل متعددة لمزاولة ممارسات التجنب الضريبي.

ج. جاء أثر النقدية الحرة طردياً معنوياً كذلك على ممارسات التجنب الضريبي في جميع أحوالها سواء الإجمالية أو المعتادة أو غير المعتادة ، وتفسير ذلك ربما يكون راجعاً إلى العلاقة الطردية بينهما. إذ تؤدي ممارسات التجنب الضريبي إلى المزيد من التحرر النقدي وذلك لما تحققه تلك الممارسات من وفورات نقدية. كما يمكن تفسير ذلك بأن المزيد من النقدية الحرة يدعم المزيد من التوسعات الاستثمارية وبالقدر الذي يؤدي إلى المزيد من الحاجة للوفورات النقدية في الفترات المالية التالية.

د. جاء أثر معدل العائد على الأصول معنوياً لكافة حالات ممارسات التجنب الضريبي. ولكنه عكسياً في حالتي: الممارسات الإجمالية والممارسات غير المعتادة. بينما كان طردياً في حالة الممارسات المعتادة ، ويعد ذلك الأثر منطقياً في حالة الممارسات الإجمالية والممارسات غير المعتادة. بينما يمكن تفسير أثره الطردي في حالة الممارسات المعتادة بأنه من المعتاد تكرار تلك الممارسات وبغض النظر عن حالة الربحية من فترة مالية لأخرى. بل ويزيد الاستناد عليها في حالة اتجاه الربحية نحو التزايد ، وذلك لأن اتجاه الربحية نحو الصعود يكون وفي الغالب مقترناً بزيادة المبيعات وزيادة الوزن النسبي للأصول الثابتة ، وبخاصة الأصول الثابتة والتي تؤدي لإتاحة المزيد من الفرص لمزاولة ممارسات التجنب الضريبي المعتادة.

جدول رقم (١١)

موجز أثر المؤشرات الاستحقاقية الساكنة منفردة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي

المتغير	الترميز	ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية		ممارسات التجنب الضريبي المعتادة		ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة	
		N - ARCH		N - ARCH		N- ARCH	
		الأثر	المدلول	الأثر	المدلول	الأثر	المدلول
تنويه افتتاحي		الأثر المُظلل يعد معنوياً ، وفي غير ذلك لا يعد معنوياً ، والمدلول الإيجابي المقصود به تناقص ممارسات التجنب الضريبي. في حين المدلول السلبي المقصود به تزايد تلك الممارسات.					
المتغيرات الساكنة							
المعنوية الحقيقية للنموذج		٠,٠٠١		٠,٠٠١		٠,٠٠١	
معامل الترجيح الأعظم لتوصيف القدرة التفسيرية للنموذج " الأفضل هو المعامل الأكبر "		٢٥٣,٨٨-		٥,٠٣٩-		٢٦٧,٦١-	
مربع كا المحسوب وفق اختبار واد		١٠٧٤١,٠٣		٤٠١١,٧٨		١٠١٠٢,٠٧	
معامل Akaike للمفاضلة بين دقة النماذج " الأفضل هو المعامل الأقل "		٥٣٣,٧٥		٣٦,٠٧٨		٥٦١,٢٢٠	
الضائقة المالية	S1	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
القيود المالية	S2	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي
حجم الشركة	S3	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
الرافعة المالية	S4	عكسي	سلبي	طردي	سلبي	عكسي	إيجابي
العائد على الأصول	S5	عكسي	سلبي	طردي	سلبي	عكسي	إيجابي
كثافة رأس المال	S6	عكسي	سلبي	عكسي	إيجابي	عكسي	إيجابي
السيولة	S7	طردي	سلبي	عكسي	إيجابي	طردي	سلبي
النقدية الحرة	S8	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي
جودة المراجعة	S9	طردي	سلبي	طردي	سلبي	طردي	سلبي

المصدر: من إعداد الباحثين. بتصرف في نتائج التحليل الإحصائي.

ويشتمل الجدول رقم (١٢) على إطار مقارن لنتائج البحث مع نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بممارسات التجنب الضريبي الإجمالية – والتي كانت محل للتناول في جهود السابقين – ويلاحظ تواجد تماثل بين هذا الجدول وما سبق الاشتمال عليه في الجدول رقم (٩). إذ أن إتجاه أثر المتغيرات الاستحقاقية الساكنة لم يتغير في حالتي اشتمال النموذج على المتغيرات الديناميكية أو عدم الاشتمال عليها. ومع تواجد متغير السيولة كمتغير معنوي التأثير بالجدول رقم (٩). وعدم تواجده في الجدول محل العرض والتحليل.

جدول رقم (١٢)

إطار مقارن: أثر المتغيرات الاستحقاقية الساكنة على ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية في إطار اشتمال النموذج على المتغيرات الساكنة منفردة.

المتغير الساكن ذو الأثر المعنوي	ترميز المتغير	الأثر المُقدر	جهود السابقين التي تم الاتفاق معها	جهود السابقين التي لم يتم الاتفاق معها
حجم الشركة	**S3**	طردي	(النجار ، ٢٠٢٠ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الجيوشي وأبو العينين ، ٢٠٢٢ ؛ العدوي ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Edwards et al.,2013; Khan & Chen, 2017;Gan, 2018; Zevenbergen,2018;Fonseca, 2019; Dong & Tran, 2021;Yulvia & Putri, 2021; Rezqia & Lastiati,2021; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Kimea et al.,2023; Shubita, 2024; Hossain et al.2024)	(علي ، ٢٠٢٠ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ الباز ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Xiaoho et al.,2022; Silvera et al., 2022; Delgado et al., 2023; Saad et al., 2023)
الرافعة المالية	**S4**	عكسي	(عيسى ، ٢٠١٥ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو زيد ، ٢٠٢٠ ؛ عبد الرحيم ، ٢٠٢١ ؛ الباز ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ الركايبي ، ٢٠٢٢ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ محمود وضيف الله ، ٢٠٢٣ ((Edwards et al.,2013; Gan, 2018; Zevenbergen,2018; Mangoting et al., 2018; Dong & Tran, 2021; Rezqia & Lastiati,2021; SeifZadeh, 2022; Haque et al., 2023; Saad et al., 2023; Persakis & Kolias, 2024)	(عيسى ، ٢٠١٥؛ علي ، ٢٠٢٠ ؛ النجار ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ أبو زيد ، ٢٠٢٠ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Khan & Chen, 2017; Fonseca, 2019; MacCarthy, 2021; Reguen et al., 2021;Soltani,2022; Xiaoho et al.,2022; Silvera et al.,2022; Delgado et al., 2023; Khan & Nawaz, 2023; Hossain et al.2024)
العائد على الأصول	**S5**	عكسي	(عيسى ، ٢٠١٥؛ علي ، ٢٠٢٠ ؛ النجار ، ٢٠٢٠ ؛ الباز ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ إبراهيم وخليل وغالي ، ٢٠٢٣) (Gan, 2018; Zevenbergen,2018; MacCarthy, 2021; Delgado et al., 2023; Haque et al., 2023; Shubita, 2024)	(عيسى ، ٢٠١٥ ؛ فودة ، ٢٠٢٠ ؛ أبو سالم ، ٢٠٢٠ ؛ أبو زيد ، ٢٠٢٠ ؛ الأسداوي وعزازي ، ٢٠٢١ ؛ مرقص ، ٢٠٢٢ ؛ العدوي ، ٢٠٢٢ ؛ محمد ، ٢٠٢٣ ؛ عطية ، ٢٠٢٣) (Edwards et al.,2013;Gan, 2018; Rezqia & Lastiati,2021; SeifZadeh, 2022; Silvera et al.2022; Haque et al., 2023; Kimea et al.,2023; Saad et al., 2023;

المتغير الساكن ذو الأثر المعنوي	ترميز المتغير	الأثر المُقدر	جهود السابقين التي تم الاتفاق معها	جهود السابقين التي لم يتم الاتفاق معها
				Persakis & Kolias, 2024; Hossain et al., 2024)
النقدية الحرة	**S8**	طردي	-	(Haque et al., 2023)
جودة المراجعة	**S9**	طردي	(سليمان والسيد ، ٢٠٢٣) (Tandean & Winnie,2016; Hong et al., 2022; Pham, 2024)	(عيسى ، ٢٠١٥) (Rezqia & Lastiati,2021)

المصدر: من إعداد الباحثين.

٤/٥/١: مناقشة وتحليل الفرض الرئيسي الرابع والخامس:

ينص الفرض الرئيسي الرابع من فروض هذا البحث على:

" تعد النماذج المؤسسة على كل من المتغيرات الاستحقاقية بشقيها الديناميكي والساكن أفضل من النماذج المستندة على أحدهما منفرداً ، وذلك في مجال تفسير السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

وينص الفرض الخامس من فروض البحث على:

" تعد النماذج المؤسسة على المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية أفضل من النماذج المؤسسة على المتغيرات الاستحقاقية الساكنة ، وذلك في مجال تفسير السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي. تطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

ويشتمل الجدول رقم (١٣) على معلمة Akaike – الأقل - للمفاضلة بين النماذج ، والتي توفر الدليل على قبول الفرض الرئيسي الرابع وذلك بنسبة ٦٧٪. إذ إتضح أفضلية النماذج المستندة على خليط من المتغيرات الاستحقاقية الذي يجمع بين المتغيرات الديناميكية والمتغيرات الساكنة ، وذلك في حالتي السلوك المعتاد وغير المعتاد لممارسات التجنب الضريبي. بينما ظهرت أفضلية النموذج المستند على المتغيرات الديناميكية فقط في حالة ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية.وعلى ذلك فقد تم توفير الدليل على قبول الفرض في حالتين ، ورفضه في حالة واحدة. ويوفر ذلك الدليل التجريبي على أهمية تواجد المتغيرات الديناميكية في النماذج التفسيرية لتغيرات ممارسات التجنب الضريبي خلال الفترات المالية المتعاقبة.

واستنادا كذلك على ما ورد بذات الجدول. تم توفير الدليل المؤيد لقبول الفرض الرئيسي الخامس من فروض هذا البحث. إذ يتضح من خلال مقارنة معامل Akaike لكل من النماذج المشتملة على المتغيرات الديناميكية منفردة ، والنماذج المشتملة على المتغيرات الساكنة منفردة أفضلية النماذج المؤسسة على المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية – المعامل الأقل – سواء على مستوى ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية أو المعتادة أو غير المعتادة.

جدول رقم (١٣)

المفاضلة بين النماذج الثلاثة داخل كل تصنيف لممارسات التجنب الضريبي

المتغير	ممارسات التجنب الضريبي الإجمالية		ممارسات التجنب الضريبي المعتادة		ممارسات التجنب الضريبي غير المعتادة	
	أفضل نموذج من حيث جودة التوفيق	مقدار المعامل	أفضل نموذج من حيث جودة التوفيق	مقدار المعامل	أفضل نموذج من حيث جودة التوفيق	مقدار المعامل
تفسير افتتاحي	تتم المفاضلة عمودياً من خلال معيار Akaike الأقل على مستوى تصنيف ممارسات التجنب الضريبي كل على حدة. والخلية المظللة داخل كل عمود على حدة تمثل النموذج الأفضل.					
معامل Akaike لجودة التوفيق في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية والساكنة.	L-ARCH	٢١٦,٣٨	N-ARCH	٤٥٢,٢١-	N-ARCH	٢٠٠,٦٤
معامل Akaike لجودة التوفيق في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية منفردة.	L-ARCH	١٩٥,٩٠	N-ARCH	٢٥٧,٠١-	L-ARCH	٣٠١,٣٥
معامل Akaike لجودة التوفيق في حالة اشتمال النموذج على المتغيرات الاستحقاقية الساكنة منفردة.	N-ARCH	٥٣٣,٧٥	N-ARCH	٣٦,٠٧٨	N-ARCH	٥٦١,٢٢
نتيجة المقارنة لأفضل نموذج بين النماذج التسع	تتم المفاضلة بين القيم الثلاثة لمعامل المقارنة على مستوى الممارسة. إذ إتضحت أفضلية النموذج المشتمل على المتغيرات الاستحقاقية والديناميكية معاً في حالة ممارسات التجنب المعتادة وغير المعتادة. في حين إتضحت أفضلية النماذج المستندة على المتغيرات الديناميكية فقط في حالة الممارسات الإجمالية.					

المصدر: من إعداد الباحثين.

٦/١: دلالات التنظير ونتائج التجريب والآفاق المستقبلية ذات الصلة:

تناول هذا البحث دراسة وتحليل أثر قياس وتقييم أثر المؤشرات الاستحقاقية سواء الديناميكية أو الساكنة على السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي بشقيها الممارسات المعتادة وغير المعتادة ، وذلك بالاستناد التجريبي على مائة وخمس شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠٢٣م ، ولعدد من المشاهدات التحليلية بلغ سبعمائة وخمس وثلاثين مشاهدة تحليلية.

تبنى هذا البحث المنهجية التحليلية المستندة على كل من الأسلوب الاستنباطي والأسلوب الاستدلالي – الاستنتاجي. إذ تم توظيف الأسلوب الأول في صياغة الإطار التنظيري لهذا البحث وصولاً إلى صياغة الفروض ذات الصلة. في حين تم الاستناد على الأسلوب الاستدلالي – الاستنتاجي في القسم التجريبي من البحث وصولاً إلى صياغة النتائج التطبيقية ذات الصلة.

اشتمل هذا البحث على أربعة أقسام رئيسة. عرض القسم الأول منها الإطار المنهجي للبحث والخلفية العلمية للمشكلة البحثية ، وتناول القسم الثاني منها الإطار الفكري المتكامل لممارسات التجنب الضريبي. في حين اشتمل القسم الثالث على العرض التحليلي للأدبيات ذات الصلة وتطوير فروض البحث ، وتناول القسم التجريبي توفير الدليل التجريبي ذات الصلة بالحالة المصرية.

انتهت الأقسام التنظيرية الثلاث لهذا البحث إلى العديد من الدلالات التنظيرية ، والتي يأتي في مقدمتها: عدم وجود استقرار فكري ذات الصلة بالإطار المفاهيمي لممارسات التجنب الضريبي ، وبخاصة في مجال الفروق الاصطلاحية بين مفهوم التجنب الضريبي والعديد من الاصطلاحات ذات الصلة كالتخطيط الضريبي ، والعدوانية الضريبية. إذ تم التمييز بينها على نحو تنظيري دون توفير الآليات اللازمة للفصل بينها على نحو كمي ، وكذلك تواجد جدل على مستوى الأدبيات البحثية حول أثر المتغيرات المؤسسة وفق المدخل الاستحقاقي على ممارسات التجنب الضريبي. إذ لم تنتهي تلك الجهود البحثية إلى نتيجة محددة يمكن توصيفها بالعمومية ، وذلك على مستوى المتغيرات الاستحقاقية واسعة التناول البحثي كحجم الشركة ، ومعدل العائد على الأصول ، والرافعة المالية ، ومعدل كثافة رأس المال ، والتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل ، وكذلك أثر المتغيرات الاستحقاقية المستجدة بحثياً في هذا المجال كالضائقة المالية ، والقيود المالية ، وعدم المرونة المالية ، بالإضافة إلى الجدل ذات الصلة بالمتغيرات التي يغلب عليها المرجعية غير الاستحقاقية كجودة المراجعة وممارسات الحوكمة والوفاء بمتطلبات المسئولية الاجتماعية.

ويضاف لتلك الدلالات كذلك. غياب الاستناد على المؤشرات الاستحقاقية المؤسسة ديناميكياً. إذ تم الاستناد على المؤشرات الاستحقاقية في صورتها اللحظية الساكنة استناداً على اللقطة الرقمية المعروضة في القوائم المالية في نهاية الفترة ، ومع غياب تام للسلوك الديناميكي الحركي لتلك المتغيرات ، وبخاصة سلوكها غير المعتاد خلال سلسلة من الفترات المالية المتتابعة ، ومع الغياب التام لتصنيف ممارسات التجنب الضريبي زمنياً إلى ممارسات معتادة ، وممارسات غير معتادة وفق أساس موضوعي يستمد موثوقيته من آليات إحصائية رصينة.

استندت المشكلة البحثية لهذا البحث على الفجوة البحثية ذات الصلة بغياب الاستناد على المؤشرات المؤسسة ديناميكياً في مجال المتغيرات المؤثرة على سلوك ممارسات التجنب الضريبي ، وكذلك غياب تصنيف تلك الممارسات إلى معتادة وغير معتادة ، ولتوفير الحلول لتلك المشكلة تم صياغة أربعة فروض رئيسية لهذا البحث تم اختبارهم تجريبياً في القسم الرابع من هذا البحث. وتم توفير الدليل على قبول الفروض الأربع في صياغتها البحثية الثبوتية.

تناول الفرض الرئيسي الأول من فروض البحث دراسة وتحليل أثر المؤشرات المؤسسة إستحقاقياً بشقيها الديناميكي والساكن على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك في إطار صور التعبير الكمي الثلاثة لممارسات التجنب الضريبي " إجمالية – معتادة – غير معتادة " وانتهى الاختبار التجريبي لهذا الفرض إلى توافر هذا الأثر على نحو معنوي ، وقد جاء نموذج ممارسات التجنب الضريبي المعتادة بوصفه أفضل النماذج على مستوى القدرة التفسيرية وجودة التوفيق ، وتعد تلك النتيجة متسقة مع منطق الأدبيات ذات الصلة ؛ وذلك لأن ممارسات التجنب الضريبي المعتادة هي أكثر الممارسات تكراراً من فترة مالية إلى أخرى ، ويتم مزاولتها من خلال الشريحة العريضة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وهي ممارسات يغلب عليها عدم تواجد جدل قانوني بشأنها ، وعليه فهي الأكثر انتشاراً في الواقع التطبيقي ، ومع تواجد متفرد لخمس متغيرات وجميعها ذات تأثير طردي معنوي: السلوك الديناميكي للنقدية ، والسلوك الديناميكي للمبيعات ، والسلوك الديناميكي للدخل قبل الضريبة ، والنقدية الحرة ، وجودة المراجعة. وبواقع ثلاث متغيرات ديناميكية ، ومتغيرين ساكنين.

تناول الفرض الرئيسي الثاني من فروض البحث دراسة وتحليل أثر المؤشرات المؤسسة إستحقاقياً بشقها الديناميكي منفرداً على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك في إطار صور التعبير الكمي الثلاثة لممارسات التجنب الضريبي " إجمالية – معتادة – غير معتادة " ، وانتهى الاختبار التجريبي لهذا الفرض إلى توافر هذا الأثر على نحو معنوي ، وبما يعني

أن هذا النوع من المتغيرات منفرداً قادراً على تفسير التباين في ممارسات التجنب الضريبي من فترة لأخرى ، ومع ظهور نموذج ممارسات التجنب الضريبي المعتادة بوصفه أفضل النماذج تفسيراً ودقة ، ومع تواجد متفرد لكل من السلوك الديناميكي للنقدية ، والسلوك الديناميكي للالتزامات الضريبية المؤجلة. إذ أن تزايد السلوك غير المعتاد لتلك المتغيرات يؤدي إلى المزيد من ممارسات التجنب الضريبي سواء الإجمالية أو المعتادة أو غير المعتادة.

وتناول الفرض الرئيسي الثالث من فروض البحث دراسة وتحليل أثر المؤشرات المؤسسة إستحقاقياً بشقها الساكن منفرداً على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك في إطار صور التعبير الكمي الثلاثة لممارسات التجنب الضريبي " إجمالية – معتادة – غير معتادة " ، وانتهى الاختبار التجريبي لهذا الفرض إلى توافر هذا الأثر على نحو معنوي ، وبما يعني أن هذا النوع من المتغيرات منفرداً قادراً على تفسير التباين في ممارسات التجنب الضريبي من فترة لأخرى ، ومع ظهور نموذج ممارسات التجنب الضريبي المعتادة بوصفه أفضل النماذج تفسيراً ودقة ، ومع تواجد متفرد لكل من حجم الشركة والنقدية الحرة.

وتناول الفرض الرئيسي الرابع من فروض هذا البحث المقارنة بين النماذج المؤسسة على كل من المتغيرات الاستحقاقية بشقيها الديناميكي والساكن معاً ، والنماذج المؤسسة على أحدهما منفرداً. وتوصل البحث إلى أفضلية النماذج المؤسسة على تواجدهما معاً في النموذج ، وذلك في حالة الممارسات المعتادة وغير المعتادة. في حين جاءت النماذج المؤسسة على المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية منفردة هي الأفضل في حالة الممارسات الإجمالية ، ويقدم ذلك الدليل التطبيقي على مزايا الاستناد على النماذج الهجين في مجال دراسة وتحليل محركات ممارسات التجنب الضريبي ، وهي تلك النماذج المشتملة على خليط من المتغيرات الديناميكية والساكنة.

وتناول الفرض الخامس من فروض هذا البحث المقارنة بين النماذج المؤسسة على المتغيرات الاستحقاقية الديناميكية منفردة ، والنماذج المؤسسة على المتغيرات الاستحقاقية الساكنة منفردة ، وتم توفير الدليل التطبيقي على أفضلية النماذج المؤسسة على المتغيرات الديناميكية وذلك لتفسير السلوك الديناميكي لممارسات التجنب الضريبي ، ويمكن تفسير ذلك بأن ممارسات التجنب الضريبي هي ممارسات تكرارية بطبيعتها ولذلك فإن المتغيرات التفسيرية الديناميكية لها الأفضلية في تفسير سلوكها خلال الفترات المالية المتتابعة.

ويضاف لتلك النتائج التجريبية ريادة النماذج غير الخطية مقارنة بالنماذج الخطية في مجال دراسة سلوك ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك في الحالة المصرية على وجه التحديد. ربما يكون ذلك راجعاً إلى أسلوب التعبير الكمي عن تلك الممارسات في هذا البحث ، وربما يكون ذلك راجعاً إلى السلوك العشوائي غير المنضبط لهذا النوع من الممارسات ، وذلك نظراً لتنوع الآليات المستند عليها لتنفيذ تلك الممارسات.

تتقيد النتائج المتوصل إليها في هذا البحث بقيد منهجي وحيد ، وهو القيد المتعلق بكيفية اشتقاق المتغيرات الديناميكية. إذ أنها من العمليات الإحصائية المتقدمة نوعاً ، وقد بذل فيها الباحثان أقصى درجات العناية البحثية والإحصائية ، ويضاف لذلك أن المتغيرات المؤسسة على الاشتقاق الديناميكي لم ترد في أي من جهود السابقين ، وعليه قد يكون من الصعب في تلك المرحلة البحثية المبكرة ذات الصلة بتناول هذا النوع من المتغيرات تعميم النتائج المتوصل إليها. وإن كانت بداية لتيار من الجهود البحثية قد تتبنى ذات المنهجية الاشتقاقية.

يوصي الباحثان بالمزيد من الإهتمام البحثي بالمتغيرات المؤسسة على الدوال الزمنية الديناميكية وذلك في البحث المحاسبي على نوع العموم ، وممارسات التجنب الضريبي على نحو الخصوص ، وذلك لأن هذا النوع من الممارسات يتسم بقدر كبير من الديمومة ، تلك الديمومة الناتجة من متلازمة الفروق بين الرؤية المحاسبية المؤسسة على المعايير ، والرؤية الضريبية المؤسسة على القوانين. كما يوصي الباحثان بالمزيد من العناية البحثية بالنماذج المؤسسة على عدم الخطية في مجال ممارسات التجنب الضريبي ، وذلك للتنوع الكبير في آليات تنفيذها سواء على مستوى الشركة الواحدة ، أو مجموعة الشركات التابعة لذات القطاع ، أو الشركات المقيدة بالبورصة المصرية على نحو العموم.

يطرح البحث العديد من الآفاق البحثية لدراسات مستقبلية قد تمثل تطويراً لهذا البحث ، ويأتي في مقدمة تلك الآفاق: دراسة وتحليل أثر السلوك الديناميكي لممارسات المحاسبة الإبداعية على ممارسات التجنب الضريبي ، وأثر السلوك الديناميكي للمؤشرات النماذجية المؤسسة وفق منهجيات جودة التقارير المالية على ممارسات التجنب الضريبي ، وأثر السلوك الديناميكي لعناصر التكاليف الجوهرية على ممارسات التجنب الضريبي.

٧/١: توثيق البحث:

١/٧/١: مراجع منشورة باللغة العربية:

الإسداوي ، مصطفى السيد مصطفى علي ؛ سليم ، أيمن عطوة عزازي. (٢٠٢١). " أثر خصائص مجلس الإدارة وهيكل الملكية على التجنب الضريبي: دراسة اختبارية في البيئة المصرية ". المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد الثالث ، العدد الثاني ، ص ص ٧٦-١٢٥.

الباز ، ماجد مصطفى علي. (٢٠٢١). " أثر أنماط الملكية ومجلس الإدارة والخصائص التشغيلية على التجنب الضريبي وانعكاسه على قيمة الشركة: أدلة من سوق الأوراق المالية المصري". المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد الثالث ، العدد الأول ، ص ص ٥٤١-٦٠٢.

الجيوشي ، أميمة رزق علي ؛ أبو العينين ، نسمة محمود محمود. (٢٠٢٢). " دراسة أثر جودة الرقابة الداخلية على أنشطة التجنب الضريبي في البيئة المصرية: دراسة تطبيقية". المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد الرابع ، العدد الأول ، ص ص ٨٥-١٥٩.

الركايبي ، محمد عبد السلام. (٢٠٢٢). " أثر أنماط هيكل الملكية على سلوك التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد السادس ، العدد الأول ، ص ص ٤٦٣-٥١٢.

النجار ، سامح محمد أمين. (٢٠٢٠). " دراسة تحليلية لطبيعة العلاقة بين هياكل الملكية المركزة وجودة تقارير الاستدامة وأثرها على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية". المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد الثاني ، العدد الأول ، ص ص ٨٤٦-٩٣١.

أبو زيد ، عيد محمود. (٢٠٢٠). " أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على ممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ". مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية ، العدد الثاني ، ص ص ٢٢٤-٢٧٤.

أبو سالم ، سيد سالم محمد. (٢٠٢٠). " العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي: نظرية التكلفة السياسية أم نظرية القوة السياسية: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية ". الفكر المحاسبي

، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة عين شمس ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الثالث ، ص ص ١-٤٠.

أحمد ، ياسر أحمد محمد. (٢٠٢٣). " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية وأثرها على التجنب الضريبي ". المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، ص ص ١-٦٠.

عبد الرحيم ، رضا محمود محمد. (٢٠٢١). " دراسة واختبار أثر مستوى التحفيظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات EGX30 " . المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد الثالث ، العدد الثالث ، ص ص ٣٠٢-٣٦٢.

عطية ، سارة حمدي. (٢٠٢٣). " أثر الهيكل التمويلي على ممارسات سلوك التجنب الضريبي للشركات من منظور محاسبي: دراسة تطبيقية مقارنة بين الشركات كبيرة الحجم والشركات متوسطة وصغيرة الحجم المقيدة بالبورصة المصرية ". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، المجلد السابع ، العدد الأول ، ص ص ٣٦٩-٤٢١.

علي ، عرفات حمدي عبد النعيم. (٢٠٢٠). " العلاقة بين ممارسات المسئولية الاجتماعية والتجنب الضريبي من منظور خصائص الشركات وأثرها على القيمة السوقية لحق الملكية: دراسة تطبيقية ". الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الرابع والعشرون ، العدد الرابع ، ص ص ١-٤٤.

علي ، نيفين صلاح علي. (٢٠٢٣). " أثر القيود المالية للشركات على فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة في ظل الدور الوسيط لممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ص ١-٦٠.

عيسى ، عارف محمود كامل. (٢٠١٥). " قياس أثر حوكمة الشركات على مستوى التجنب الضريبي في ضوء نظرية الوكالة: دراسة عملية ". مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ص ص ١٨٢-٢١٩.

فودة ، السيد أحمد محمود. (٢٠٢٠). " الأثر الوسيط للتجنب الضريبي على العلاقة بين القيود المالية للشركات والاحتفاظ بالنقدية". مجلة الأسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة الأسكندرية ، المجلد الرابع ، العدد الثاني ، ص ص ١-٨٤.

محمد ، محمود عطية اسماعيل. (٢٠٢٣). " قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الثالث والخمسون ، العدد الرابع ، ص ص ٢٣٥-٢٨٤.

محمود ، عمرو السيد زكي. (٢٠١٧). " دراسة العلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر ". الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الحادي والعشرون ، العدد الأول ، ص ص ٣٠٧-٣٦١.

محمود ، وائل حسين محمد ؛ ضيف الله ، سمحي عبد العاطي حامد. (٢٠٢٣). " أثر درجة التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وأتعاب المراجعة على ممارسات التجنب الضريبي: أدلة عملية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية ، كلية التجارة ، جامعة مدينة السادات ، المجلد الخامس عشر ، عدد خاص ، ص ص ١-٤٨.

مرقص ، فوزي عبد الباقي فوزي. (٢٠٢٢). " أثر التخصص القطاعي وحجم مكتب المراجعة على مستوى التجنب الضريبي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة اختبارية ". المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد الرابع ، العدد الأول ، ص ص ٢٧٦-٣٦٢.

موسى ، بوسي حمدي حسين. (٢٠٢٠). " أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقة على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد الرابع ، العدد الثالث ، ص ص ١-٧٠.

٢/٧/١: مراجع منشورة باللغة الإنجليزية:

Abd-Almageed, M. H. & Abo-Ashour. (2021). " Are Tax Avoidance, Corporate Social Responsibility and Financial Performance Affecting Firm Value in The Egyptian Listed Companies?". The Accounting Thought, College of Commerce, Ain shams University, Cairo, Vol.25 , Issue.1, P.P. 866-899.

Abdelfattah, T. & A. Aboud (2020). " Tax Avoidance, Corporate Governance, and Corporate Social Responsibility: The Case of Egyptian Capital Market". Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation, March, P.P. 1-44. Note: Has No Vol Number.

Akpovona. (2021). " Corporate Governance and Tax Avoidance of Quted Consumer Goods Manufacturing Companies in Nigeria". International Journal of Advanced Academic Research, Vol.7, Issue.7, P.P. 17-51.

Aladwey, L. M. A. (2022). " Tax Avoidance Practices and Firm-Specific Characteristics: Empirical Evidence From The Egyptian Listed Companies". Scientific Journal for Commercial Studies, Faculty of Commerce, University of Menoufia, Egypt, Vol.44, Issue.1, P.P. 43-74.

Al-Rashdan, M. T. (2022). " Verification of Tax Avoidance By Audit Quality and Dimensions of Ownership Structure in Jordanian Manufacturing Companies". Journal of Positive School Psychology, Vol.6, No.6, P.P. 3374-3384.

Alstadsaeter, A., N. Johannesen, S. L. G. Herry. & G. Zukman. (2022). " Tax Evasion and Tax Avoidance". Journal of Public Economics, Vol.206, P.P. 1-17.

Altman, E. I., M. I. Drozdowska, E. K. Laitnen. & A. Suvas. (2017). " Financial Distress Prediction in an International Context: A Review and Empirical Analysis of Altman's Z-Score Model". Journal of International Financial Management Accounting, Vol.28, No.2, P.P. 131-171.

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

Ariff, A., W. A. W. Ismail., K. A. Kamarudin. & M. T. M. Suffian. (2023). " Financial Distress and Tax Avoidance: The Moderating Effect of The COVID 19 Pandemic ". Asian Journal of Accounting Research, Vol.8, No.3, P.P. 279-292.

Armstrong, C. S, J. L. Bluin. & A. D. JagoLinzer. (2015). " Corporate Governance, Incentives, and Tax Avoidance". Journal of Accounting and Economics, Vol.60, Issue.1, P.P. 1-17.

Armstrong, C. S., J. L. Blouin., A. D. Jagolinzer. & D. F. Larcker. (2015). " Corporate Governance, Incentives, and Tax Avoidance". Journal of Accounting and Economics, Vol.60, Issue.1, P.P. 1-17. The pre Draft: https://repository.upenn.edu/server/api/core/bitstreams/a397fcb7-f9b4-49d6-a6e4-3f5c4b5d8f11/content. P.P. 1-43.

Badertscher, B. A., S. P. Katz. & S. O. Rego. (2013). " The Separation of Ownership and Control and Tax Avoidance". Journal of Accounting and Economics, Vol.56, Issues, 2-3, P.P. 228-250.

Bash, A. & F. Zoghlami. (2023). " The Impact of Corporate Governance Mechanisms on Tax Avoidance Practices". Revista Iberoamericana De Psicologia Del Ejercicio Y ElDeporta, Vol.18, No.4, P.P. 398-404. Note: Research In English Language.

Bilicka, K., E. Dubinina. & P. Jansjy. (2022). " Fiscal Concequences of Corporate Tax Avoidance". Wider Working Paper 2022/97, United Nation University, P.P. 1-41. https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/Publications/Working-paper/PDF/wp2022-97-fiscal-consequences-corporate-tax-avoidance.pdf, Access Date: July 12, 2024.

Box, G. E., G. M. Jenkins., G. C. Rinsel. & G. M. Ljung. (2016). " Time Series Analysis: Forecsting and Control, U.S.A: John Wiley & Sons, New Jersey, Fifth Edition.

Chang, L. L., F. D. Hsiao. & Y. C. Tsai. (2013). " Earning, Institutional Investors, Tax Avoidance and Firm Value: Evidence From Taiwan". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol.22, Issue.2, P.P. 98-108.

Chylak, A. (2018). " International Tax Avoidance Attempt to Define The Concept and to Distingwish it from International Tax Evasion and International Tax Planning". Torun Business Review, Vol.17, No.4, P.P. 21-38.

Claudianita, F., E. Trisnaati. & H. Budiono. (2023). " The Effect of Tax Planning on Tax Avoidance With Tax Aggressiveness as a Moderator in The Period Before and After Tax AMNESTY". International Journal of Application on Economics and Business, Vol.1, Issue.2, P.P. 670-680.

Contractor, F. J. (2016). " Tax Avoidance By Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics". Rutgers Business Review, Vol.1, No.1, P.P. 27-43.

Dakhli, A. (2022). " The Impact of Ownership Structure on Corporate Tax Avoidance With Corporate social Responsibility As Mediating Variable". Journal of Financial Crime, Vol.29, Issue.3, P.P. 1-18.

Damayanti, N. D., M. Khoirurusydi. & W. Andayani. (2023). " Political Connection, Audit Fees, Audit Quality, and Tax Avoidance of Listed Companies in Indonesia Stock Exchange". Gusau Journal of Accounting and Finance, GUJAF, Vol.4, Issue.2, P.P. 31-46.

Dechow, P. M. & I. Dichev. (2002). " The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors". The Accounting Review, Vol.77, P.P. 35-59.

Dechow, P. M., R. G. Sloan. & A. P. Sweeney. (1995). " Detecting Earnings Management ". The Accounting Review, Vol.70, No.2, April, P.P. 193-225.

Delgado, F. J., E. F. Rodriguez, R. G. Fernandez, M. Landajo. & A. M. Arias. (2023). " Tax Avoidance and Earnings Management: A Neural Network Approach for The Large European Economics ". Financial Innovation, Vol:9, No.19, P.P. 1-25.

Desai, M. A. & D. Dharmapala. (2006). " Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives". Journal of Financial Economics, Vol.79, P.P. 145-179.

Desai, M. A. & D. Dharmapala. (2006). " Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives". Journal of Financial Economics, Vol.79, P.P. 145-179.

Dong, V. C. & X. H. Tran. (2021). " The Impact of Financial Distress on Tax Avoidance: An Empirical Analysis of the Vietnam Listed Companies". Cogent Business and Management, Vol.8, P.P. 1-10.

Dyreng, S. D., M. Hanlon. & E. L. Maydew. (2008). " Long-Run Corporate Tax Avoidance". The Accounting Review, Vol.83, No.1, P.P. 61-82.

EC: European Commission. (2012). " Commission Recommendation on Aggressive Tax Planning". Official Journal of The European Union, 2012/772/EU, P.P. 1-3.

Edwards, A., C. Scheab. & T. Shevlin. (2013). " Financial Constraints and the Incentive for Tax Planning ", Working Paper, Unversity of Iowa Tax Reading Group, P.P. 1-49, https://www.researchgate.net/publication/256036966_Financial_Constraints_and_the_Incentive_for_Tax_Planning, Access Date: July 6, 2024.

Filipczyk, H. (2017). " Tax Avoidance and Rationality of Law ". Research Project No.2014, The National Science Centre in Poland, , Monografie, Wolters Kluwer. P.P. 1-377

Finnerty, P. Merks., M. Petriccione. & R. Ruso. (2007). " Fundamentals of International Tax Planning". Netherland: IBFD Print Books, The International Bureau of Fiscal Documentation, Ch.4.

Fonseca, L. N. (2019). " Tax Aggressiveness and the Effect of Financial Distress in a Crisis Period: Empirical Evidence from Portuguese and Spanish Listed Firms". Master Thesis, Portugal: University of Porto. P.P. 1-41.

Frank, M. M., L. J. Lynch. & S. O. Rego. (2009). " Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting ". The Accounting Review, Vol.84, No.2, P.P. 467-496.

Gan, Z. (2018). " Conditional Conservatism and Tax Avoidance". Master Thesis: Erasmus University Rotterdam, Erasmus School of Economics, P.P. 1-59.

Gebhart, M. S. (2017). " Measuring Corporate Tax Avoidance: An Analysis of Different Measures". Junior Management Science, Vol.3, P.P. 43-60.

Glabush, J. R. (2015). " International Tax Glossary". IBFD: International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Netherland.

Greggi, M. (2008). " Avoidance and Abus de Droit". The European Approach of Tax Law, Electronic Journal of Tax Research, Vol. 6, No.1, P.P. 1-22. Note: The Material of Research in English Language.

Guedrib, M. & G. Marouni. (2023). " The Interactive Impact of Tax Avoidance and Tax Risk on The Firm Value: New Evidence in The Tunisian Context". Asian Review of Accounting, Vol.31, No.2, P.P. 203-226.

Ha, N. M., P. T. Anh, X. G. Yue. & N. H. P. Nam. (2021). " The Impact of Tax Avoidance on The Value of Listed Firms in Vietnam". Cogent Business and Management, Vol.8: 1930870, P.P. 1-13.

Hanlon, M. & S. Heitzman. (2010). " A Review of Tax Research". Journal of Accounting and Economics, Vol.50, No.2, P.P. 127-178.

Haque, T., T. P. Pham. & J. Yang. (2023). " Geopolitical Risk, Financial Constraints and Tax Avoidance ". Journal of Financial International Markets, Institutions & Money, Vol.88, P.P. 1-17.

Hasan, A., W. Anwar, M.K. Hassan. & A. Ahmed. (2024). " Corporate Governance and Tax Avoidance: Evidence From Emerging Market". Applied Economics, Vol.56, Issue.2, P.P. 2688-2704.

Hassan, N., M. H. Masum. & J. B. Sarkar. (2022). " Ownership Structure and Corporate Tax Avoidance: Evidence From The Listed Companies of Bangladish". Polish Journal of Management Studies, Vol.25, No.1, P.P. 147-161.

Hermawan, J. E. P. & R. Riandoko. (2021). " Do Firms Facing Increases in Financial Constraints Tend to Generate Cash Through Tax Avoidance Empirical Evidence From Indonesia Publicly Listed Firms". Scientax: Journal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia, Vol.2, No.2, P.P. 232-247.

Hidayat, K. & D. Zuhroh. (2023). " The Impact of Environmental, Social and Governance, Sustainable Financial Performance, Ownership Structure and Composition of Company Directors on Tax Avoidance: Evidence From Indonesia". International Journal of Energy, Economics, and Policy, Vol.13, No.6, P.P. 311-320.

Hong, N. T. P., N. T. N. Quyen. & D. T.T. Thuy. (2022). " Effects of Earnings Management to Corporate Tax Avoidance". Webology, Vol.19, No.1, P.P. 867-889.

Hossain, M. S., S. Ali., Z. Islam., C.C. Ling. C. Y. Fung. (2024). " Nexus Between Profitability, Firm Size and Leverage and Tax Avoidance: Evidence

From Emerging Economy ". Assian Review of Accounting, Emerald Publishing Limited, 1321-7248, P.P. 1-22.

Hyman, D. N. (2011). " Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy". U.S.A: South Western, Cengage Learning, Tenth Edition, Chapter11.

Ibrahim, S. A. Z., A. A. A. Khalil, H. G. H. Ali. & A. A. M. Ghali. (2023). " The Relationship Between Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance With An Empirical Study". Scientific Journal for Commercial and Environmental Studies, Faculty of Commerce, Suis Canal University, Egypt, Vol.14, No.3, P.P. 1010-1032.

Jamei, R. (2017). " Tax Avoidance and Corporate Governance Mechanisms: Evidence From Tehran Stock Exchange". International Journal of Economics and Financial Issues, Vol.7, No.4, P.P. 638-644.

Judijanto, L., M. A. Fatulloh. & R. H. Al-Jbour. (2024). " Addressing Tax Avoidance Through OECD BEBS Policy: An Evaluation". International Journal of Social and Educaion, Vo.1, No.5, P.P. 1180-1189.

Kaplan, S. T. & L. Zingales. (1997). " Do Investment-Cash Flow Sensitivities Useful Measures of Financing Constraints". Quartely Journal of Economics, Vol.112, Issue.1, P.P. 169-215.

Kassa, E. T. (2021). " Factors Influencing Taxpayers in Tax Evasion: Evidence From Woldia City Administaration Micro, Small, and Large Enterprise TaxPayers". Journal of Innovation and Entrepreneourship, Vol.10, No,1, P.P. 1-16.

Khan, M. T. & F. Nawaz. (2023). " Analysis of The Effect of Financial Distress on Tax Avoidance During COVID 19 Financial Crisis: Evidence From Pakistan ". Review of Applied Management and Social Science, Vol.6, P.P. 45-62.

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 and Business Research, JAEBR, Vol.7, No.4, P.P. 276-297.

Khan, N., N. Ullah. & N. Sulehri. (2020). " Impact of Tax Avoidance on Firm Value The Moderating Role of Corporate Governance: Evidence From Pakistan Manufacturing Firms". Iqra Journal of Business and Management, Vol.4, Issue.2, P.P. 122-138.

Kimea, A. J., M. Mkhize. & H. Maama. (2023). " Firm-Specific Determinants of Aggressive Tax Management among East African Firms". International Journal of Economics and Financial Issues, Vol.13, No.3, P.P. 100-108.

Koguc, J. S. & N. Olowko. (2019). " The Phenomenon of Tax Avoidance The Essence, Causes, and Measures Clauses of Prevention in The EU". Annales Unversity Maria Curie Skalodowska Lubin Polonia, Vol.LIII, Section H, P.P. 73-83.

Kovermann, J. & P. Velte. (2019). " The Impact of Corporate Governance on Corporate Tax Avoidance: A Literature Review". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation". Vol.36, Issue. C:6, P.P. 1-29.

Li, J. (2023). " Corporate Tax Avoidance and Firm Value: Evidence From Chinese Listed Firms". https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4646358, P.P. 1-27. Access Date: Aug 12, 2024.

Lietz, G. M. (2013). " Tax Avoidance Vs Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework". Working Paper Series, ISM: International School of Management, University of Muenster. P.P. 1-68, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2363828. Access Date: Aug 3, 2024.

Lyons, S. M. (1996). " International Tax Glossary". IBFD: International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Netherland.

MacCarthy, J. (2021). " Effect of Earnings Management and Deferred Tax on Tax Avoidance: Evidence Using Modified Jones Model Algorithm ". Corporate Ownership and Control, Vol.19, Issue.1, P.P. 272-287.

Mangoting, Y., M. V. Nugroho. & A. Yanuar. (2018). " Tax Avidance Dynamics Across Firm's Life Cycle". Advance in Economics, Business and Management Research (AEBMR), Vol.92, P.P. 355-362.

Manzon, G. B. & G. A. Plesko. (2002). " The Relation Between Financial and Tax Reporting Measures of Income ". Tax Law Review, Vol.55, P.P. 175-214.

Mohammed, H. A. A. (2023). " The Effect of Audit Quality, Board of Directors' Characteristics and Environmental Uncertainty on Firms' Tax Avoidance Activities: Evidence From The Egyptian Business Environment". Journal of Accounting and Auditing, Faculty of Commerce, Bani-Suif University, Egypt, Vol.3, P.P. 72-112.

Moore, J. A. (2012). " Empirical Evidence on The Impact of External Monitoring on Book-Tax Deferences". Advances in Accounting, Vol.28, Issue.2, P.P. 254-269.

Mvunabandi, J. D., B. Nomala. & F. Marimuthu. (2024). " The Effect of Tax Avoidance and Tax Ecasion on The Performance of South African Economy". International Journal of Economics and Financial Issues, Vol.14, No.1, P.P. 52-63.

Nabie, M. & M. C. Cheng. (2023). " Corporate Tax Avoidance and Firm Value: Evidence From Taiwan". Cogent Business and Management, Vol:10:2282218, P.P. 1-19.

Najihah, N., W. Winarish. & M. Mutoharoh. (2024). " The Role of Ownership Structure on Corporate Tax Avoidance: Evidence From Manufacturing Company in Indonesia". Journal of Management Business, Vol.11, No.2, P.P. 1097-1110.

NiedoJadlo, J. (2016). " A Comparative Look at Tax Avoidance and its Distinction from Tax Saving and Tax Planning in Continental and Common Law System". Administrative Law and Process, Vol.16, No.2, P.P. 171-181.

Nurlis, N., F. Indriawati. & M. Ariani. (2022). " Business Strategy, Financial Distress, and Tax Avoidance: Does Sales Growth Play Moderating Role?". International Journal of Management Studies and Social Science Research, Vol.4, Issue.4, P.P. 278-286.

OECD: Organization for Economic, Co-Operation and Development. (2007). " International Tax Terms for The Participants in The OECD Programme of Cooperation With Non-OECD Economics", Centre for Tax Policy and Administration, https://www.oecd.org/en/topics/taxation.html. Access Date: Aug 12, 2024.

Olanda, D. & F. Marietza. (2024). " The Effect of Tax Avoidance on Firm Value With Earnings Management As a Mediation Variable". Ekomis Review, Jurnal Llmiah Ekonomi Dan Bisnis, Vol.12, No.1, P.P. 1037-1050. Note: The Name of The Journal As Written in Paper.

Persakis, A. & G. Kolias. (2024). " Beyond The Balance Sheet: Un Raveling The Impact of Accounting Conservatism and Values on Tax Avoidance".Journal of Accounting and Taxation, Vol.16, No.2, P.P. 91-107.

Pham, M. T., L. V. Nguyen. & T. M. Nguyen. (2024). " The Effect of Corporate Governance on Tax Avoidance: Evidence From Listed Firms in Vietnam". Economic Insights Traends and Chalenge, Vol.13, No.2, P.P. 1-15.

Rakhmayani, A., C. Y. D. Ekaristi. & M. Aresteria. (2022). " Consequences Tax Avoidance". The Accounting Applied International Journal, Vol.01, No.01, P.P. 18-28.

Rezqia, A. & A. Lastiati. (2021). " Audit Quality and Tax Avoidance: The Role of Indendent Commessioners and Audit Committee's Financial Experties ". Journal of Accounting Auditing and Business, Vol.4, No.1, P.P. 14-31.

Richardson, G., B. Wang. & X. Zhang. (2016). " Ownership Structure and Cprporate Tax Avoidance: Evidence From Publicly Listed Private Firms In China". Journal of Contemporary Accounting and Economics, Vol.12, Issue.2, P.P. 141-158.

Riguen, R., B. Salhi. & A. Jarboui. (2021). " The Impact of Audit Characteristics on Corporate Tax Avoidance: The Moderating Role of Gender Diversity". Scientific Annals of Economics and Business, Vol.68, No.1, P.P. 97-114.

Saad, H. N., Z. Abubakar. & S. Suleiman. (2023). " Accounting Conservatism and Corporate Tax Avoidance". International Journal of Banking and Finance, Vol.18, P.P. 51-66.

Salihu, I. A., S. N. S. Obid. & H. A. Annuar. (2013). " Measures of Corporate Tax Avoidance: Empirical Evidence From An Ememrging Economy". International Journal of Business and Society, Vol.14, No.3, P.P. 412-427.

SeifZadeh, M. (2022). " The Effectiveness of Management Ability on Firm Value and Tax Avoidance ". Journal of Risk and Financial Management, Vol.15, P.P. 1-15.

Shubita, M. F. (2024). " The Effect of Tax Avoidance on Firm Value With Leverage As a Moderating Variable". Investment Management and Financial Innovations, Vol.21, No.2, P.P. 336-344.

Shubita. M. F. (2024). " The Relationship Between Growth, Profitability and Tax Avoidance ". Innovation Marketing, Vol.20, Issue.1, P.P. 113-121.

Silvera, D. L., A. Hizazi., M. S. Hidayat. & S. Rahayu. (2022). " Financial Constraints and Corporate Governance as Moderating Variables for The Determinants of Tax Avoidance".Investment Management and Financial Annovations, Vol.19, Issue.1, P.P. 274-286.

Soliman, W. S. M. K. & El-Sayed, A. H. (2023). " The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance and its Impact on Financial Flexibility". Sadat Academy for Management Science, Journal of Management Research, Vol.41, No.3, P.P. 1-19.

Soliman, W. S. M. K. & Elsayed. A. H. (2023). " The Effect of Audit Quality on Tax Avoidance and its Impact on Financial Flexibility ". Journal of Management Research, Vol.41, No.3, P.P. 1-19.

Soltani, L. (2022). " The Quality Effect of Auditing on Tax Compliance: Evidence from Tunisian Context". International Journal of Economics and Financial Issues". Vol.12, No.1, P.P. 24-27.

Stiglitz, J. E. (1986). " The General Theory of Tax Avoidance". NBER: Working Paper Series, No.1968, National Bureau of Economic Research, Cambrige, P.P. 1-37.

Supriatiningsih. S. S., M. Taqi., T. Ismail. & I. A. Hanifah. (2022). " The Effect of Commercial Governance on Tax Avoidance". ICOSTELM, Nobember 4-5, Bandar Lampung, Indonesia, P.P. 1-11.

Tandean, V. A. & W. Winnie. (2016). " The Effect of Good Corporate Governance on Tax Avoidance: An Empirical Study on Manufacturing Companies Listed in IDX Period 2010-2013". Asean Journal of Accounting Research, Vol.1, P.P. 28-38.

Tang, T. Y. H & M. Firth. (2012). " Earnings Persistence and Stock Market Reactions to The Different Information in Book-Tax Differences: Evidence From China". The International Journal of Accounting, Vol.47, Issue.3, P.P. 369-397.

Velte, P. (2024). " Ownership Structure and Corporate Tax Avoidance: A Structured Literature Review on Archival Research". Journal of Applied Accounting Research, Vol.25, No.3, P.P. 696-731.

Walah, A., G. Juarso, S. Santoso, J. Kusno. & A. Teja. (2023). " The Effect of Tax Avoidance on Firm Value". IPSC 2023: 5th International Public Sector Inference, October 10-11, Bali, Inodonesia, P.P. 1-14.

Xiaoho, D., F. Huseynow., S. Sardarli. & C. Zhou. (2022). " Firm Inflexibility and Corporate Tax Avoidance " Working Paper, Available at: .https://acfr.aut.ac.nz/__data/assets/pdf_file/0007/680884/Firm-Inflexibility-and-Corporate-Tax-Avoidance-New-Zealand-Finance.pdf ., P.P. 1-36. Access Date: July 3, 2024.

Yee, C. S., N. S. Sapiei. & M. Abdallah. (2018). " Tax Avoidance, Corporate Governance and Firm Value in the Digital Era". Journal of Accounting and Investment, Vol.19, No.2, P.P. 160-175.

Yulvia, A. & W. A. Putri. (2021). " The Effect of Financial Constraints on Cash Tax Saving". Working Paper: Second International Conference on Applied Economics and Social Science, P.P. 174-185. https://www.scitepress.org/Papers/2020/103556/103556.pdf, Access Date; June 20, 2024.

Zevenbergen, L. E. (2018). " Firm Performane and Tax Avoidance ". MSc Accounting, Auditing and Control, Erasmus University Rotterdam. https://thesis.eur.nl/pub/41704/Zevenbergen_358441.pdf, P.P. 1-46, Access Date: July 3, 2024.

Zimmerman, J. L. (1983). " Taxes and Firm Size". Journal of Accounting and Economics, Vol.5, P.P. 119-149.

A Measuring and Evaluating The Impact of Accrual Based Dynamic and Static Indicators on The Dynamic Behaviour of The Tax Avoidance: An Empirical - Comparative Evidence from Egypt

Abstract

This research deals with studying and analyzing the impact of accrual variables, both dynamic and static, on the dynamic behavior of tax avoidance practices in a comparative framework. By applying on the one hundred and five companies from the companies listed on the Egyptian exchange, throughout the period of 2017-2023, by adopting deductive and inductive method.

The theoretical framework of this research included three sections. First section had been shown the methodology of the research and the background of the problem, whereas the second section included the conceptual framework of the tax avoidance, the third section is dealing with the literature related to the tax avoidance and hypotheses development. Finally the fourth section included providing of an empirical evidence from Egyptian case.

The theoretical framework of this research is finished to a set of theoretical signals and implications, the main signals are shortage of integrated theoretical framework of the tax avoidance, and scarcity of the studies which are dealing with the impact of modeling - based dynamic behavior of accrual indicators on the regular and irregular tax avoidance.

While the empirical framework of this research concluded that there was a significant impact of accrual variables, both dynamic and static, on tax avoidance practices, with the advantage of models that were based on a mixture of them, and the advantage of models that were based on dynamic variables alone compared to models that were based on static variables alone, the empirical section basically depend on the dynamic modeling, this include both of the ARIMA: Auto Regression Integrated Movements to deducting variables, and ARCH: Auto Regression Conditionally Heteroskedasticity to analyzing and formulating main findings.

The main recommendations of this research is paying more attention to the dynamic behavior of the tax avoidance and the dynamic behavior of its determinants, the research provide many future horizons, such as the study of the impact of dynamic behavior of creative accounting practices on the tax avoidance.

Keywords: Tax Avoidance, Regular Tax Avoidance, Irregular Tax Avoidance.