# تحليل علاقة التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقابلية للمقارنة وأثره على التجنب الضريبي مع دراسة تطبيقية

**د/ رباب حمدي جميل**
**مدرس المحاسبة**
**كلية الاقتصاد والادارة – جامعة ٦ أكتوبر**

**ملخص البحث:**

يهدف هذا البحث إلى قياس تأثير تقارب المعايير المصرية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية. وتتمثل عينة البحث في 71 منشأة مدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة من 2014 إلى ٢٠٢١ من خلال قياس التأثير المباشر، وأيضا تأثير العلاقة بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي، واخيراً قياس الدور الوسيط لقابلية القوائم المالية للمقارنة على العلاقة بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على التجنب الضريبي. تم التوصل إلى النتائج التالية من خلال استخدام طريقة التأثيرات الثابتة والعشوائية وكذلك نمذجة المعادلة الهيكلية SEM، وجدت الدراسة علاقة تأثير عكسية لمستوى قابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي، ولا توجد علاقة تأثير مباشرة للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي، وتوجد علاقة موجبة للتفاعل بين التقارب مع IFRS وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي مما يعكس ان التقارب مع المعايير الدولية يحد من التأثير الإيجابي لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي ، ويشير إلى ضعف عمليات التقارب للمعايير المصرية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، واخيراً هناك تأثير غير مباشر طردي كلي للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على التجنب الضريبي من خلال التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كمتغير وسيط.

**مصطلحات البحث:** (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قابلية القوائم المالية للمقارنة، التجنب الضريبي).

**Analysis The Relationship Between Convergence with International Financial Reporting Standards and Comparability and Its Impact on Tax Avoidance with Empirical Study**

## Abstract:

This research aims to measure the impact of the convergence of Egyptian Standards with International Financial Reporting Standards (IFRS) and the financial Statements comparability on Tax Avoidance in companies listed on the Egyptian stock exchange. The sample study consists of 71 companies listed on the Egyptian Stock Exchange from 2014 to 2021 by measuring direct impact, also the impact of the relationship between convergence with IFRS and financial Statements comparability on tax avoidance, and finally the measurement of the intermediate role of financial Statements comparability on the relationship between convergence with IFRS on tax avoidance. The results of the study were reached through the use of the method of fixed and indiscriminate effects as well as the modeling of the structural equation SEM. The study found an adverse impact relationship to the level of financial Statements comparability on tax avoidance , no direct impact relationship with IFRS on tax avoidance, There is a

correlation between the convergence with IFRS and financial Statements comparability, reflecting that convergence with international standards limits has the positive impact of comparability on tax avoidance and indicates weak convergences of Egyptian standards with IFRS on tax avoidance, Finally, there is a total expulsive indirect effect of convergence with IFRS on tax avoidance through convergence with IFRS as an intermediate variable.

**Key words:** (Financial Statements Comparability - Tax Avoidance - International Financial Reporting Standards).

## ١-المقدمة وطبيعة المشكلة:

ان تقارب المعايير ليس مفهوماً جديداً في المجال المحاسبي، ولكنه أصبح موضوعاً في غاية الأهمية مؤخراً كونه يعتبر مساراً هاماً نحو التطوير والبحث عن أفضل الحلول للمشاكل التي تواجهه المهنة ومحاولة الخروج بمعالجات جديدة والقضاء على الفروق والاختلافات بين المعايير الحالية. ويعتبر عام ١٩٧٣ هو نقطة الانطلاق نحو إصدار IAS (معايير المحاسبة الدولية) عن طريق IASC (لجنة معايير المحاسبة الدولية) ثم بعد ذلك تم إنشاء IASB (مجلس معايير المحاسبة الدولية) ، وقد تبنت جمهورية مصر العربية فكرة ترجمة IAS لإصدار معايير المحاسبة المصرية عام ١٩٩٧ ، وفي عام ٢٠٠١ سعى مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB) إلى اصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بحيث يمكن تطبيقها في معظم دول العالم ، ولكن الجهات المنوطة عن وضع معايير المحاسبة في جمهورية مصر العربية لم تتبني هذه المرة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ولكنها في مرحلة

التقارب إلى وقتنا هذا ، وذلك حتي تهيئ المناخ المناسب لتطبيقها بما يتلاءم مع طبيعة المناخ الاستثماري المصري. وقد عرف Satoshi and Gerg, (2011: 383) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بانها المبادئ التي يجب الالتزام بها عند اعداد التقارير المالية من قبل العديد من الدول حول العالم ، وتتميز IFRS بقابليتها للمقارنة والدقة والنظر للأحداث طبقاً للجوهر وليس للشكل القانوني والموازنة بين التكلفة والعائد وتقديم المعلومات بالتوقيت المناسب. وفي السنوات الأخيرة تم السعي إلى تحقيق التقارب الدولي بين المعايير المحاسبية في جميع انحاء العالم لتحسين جودة المعلومات المحاسبية وزيادة قابليتها للمقارنة والمساعدة في الحد من أخطار المعلومات وتقليل تكلفة تجهيز المعلومات ومساعدة مستخدمي المعلومات في اتخاذ قرارات استثمارية مثلي. وتقارب معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية على مستوي دول العالم المختلفة ساهم في تحسين قابلية القوائم المالية للمقارنة في أعقاب موجة العولمة. وقد ذكر Choi et al., (2018) ان خاصية القابلية للمقارنة هي السبب الأساسي خلف تطوير معايير المحاسبة كونها تقلل من التباين بالقواعد والاجراءات المحاسبية وأيضا تقيد الخيارات والبدائل المتاحة للمديرين، بالإضافة إلى انها تخفض من تكاليف الحصول على المعلومات وتشغيلها وتخفض من أخطار التنبؤ من قبل المحللين الماليين والمستثمرين ومستخدمين القوائم المالية. ان قابلية القوائم المالية للمقارنة تمكن المنشآت من معرفة أوجه التشابه والاختلاف بين بعضها وبعض، وبالتالي تزيد قابلية المعلومات المحاسبية للتحقق من قبل هذه المنشآت مع بعضها، مما يصعب على المنشآت ممارسات التجنب الضريبي. وقد أشار السيد، (٢٠٢١) إلى التجنب الضريبي بانه استخدام إجراءات قانونية لخفض مقدار مبلغ الضريبة المستحق، وأيضاً قابلية القوائم المالية للمقارنة من الممكن أن تحسن من كفاءة الاشراف الداخلي والخارجي للمنشأة وبالتالي تخفض من تكلفة جمع المعلومات مما يؤدي إلى خفض استعداد الإدارة لممارسة التجنب الضريبي. ويتم ممارسة أنشطة التجنب الضريبي من قبل الإدارة حتى تحقق أرباح سريعة في المدي القصير متجاهلة التأثير السلبي لهذه الأنشطة على المدي الطويل، وذلك من خلال استخدامها لمجموعة

من الممارسات القانونية لتخفيض التزاماتها الضريبية. وقد سعت العديد من الدول للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لان التقارب من الممكن أن يساهم في تحقيق الشفافية ويحد من مشكلة الوكالة ومن مشكلة عدم تماثل المعلومات ويزيد من قابلية القوائم المالية للمقارنة وبالتالي يمكن التحقق من المعلومات المتاحة مما يساهم في الحد من ممارسة أنشطة التجنب الضريبي، ويجب على المديرين الذين يسعون لممارسة أنشطة التجنب الضريبي الموازنة بين التكلفة والمنفعة العائدة على المنشأة حيث ان هذه الممارسات من الممكن ان تؤثر على استمرار المنشأة وسمعتها.

من العرض السابق يستنتج الباحث ان التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) سلاح ذو حدين، فتطبيق بعض المعايير الان من الممكن ان يكون له ابعاد سلبية على بيئة الأعمال المصرية، ولكن على الجانب الاخر فان التقارب يحسن من جودة المعلومات المحاسبية والشفافية والقابلية للمقارنة ومن الممكن أيضاً ان يحد من ممارسات التجنب الضريبي، حيث ان قابلية القوائم المالية للمقارنة من الممكن ان تحد من ممارسات التجنب الضريبي عن طريق زيادة التحقق من المعلومات المتاحة مما يزيد من ثقة المستثمرين. وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية: -

- هل هناك أثر للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي قابلية القوائم المالية للمقارنة؟
- هل هناك أثر للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي؟
- هل هناك أثر لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي؟
- هل هناك أثر للعلاقة بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي؟
- هل هناك أثر للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي من خلال قابلية القوائم المالية للمقارنة؟

**٢- هدف البحث:**

يهدف البحث بشكل رئيسي الى توضيح أثر العلاقة بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي وذلك من خلال تناول:

- أثر التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- أثر التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي قابلية القوائم المالية للمقارنة.
- أثر التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي.
- أثر التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي.

**٣- أهمية البحث:**

يستمد البحث أهميته من موضوعه ومجال تطبيقه ويمكن ايضاح ذلك من خلال:

**١/٣ الأهمية العلمية للبحث:**

تنبع أهمية البحث العلمية من أهمية موضوع البحث الذي يتطرق إلى العلاقة بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي من خلال تقديم رؤية مناسبة عن المتغيرات البحثية وتوضيح أهمية وجود معايير موحدة على المستوي الدولي يتم تبنيها او التقارب منها لإعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة للحد من ممارسات التجنب الضريبي.

**٢/٣ الأهمية العملية للبحث:**

يعتبر هذا البحث امتداداً للعديد من الابحاث التي تناولت التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية او التجنب الضريبي او قابلية القوائم المالية للمقارنة لكنه يمتد ليتناول محاولة تقديم دليل تطبيقي من خلال المؤشرات، المقاييس والنماذج التي يمكن تبنيها وتفعيلها لمساعدة المستثمرين في فهم دور التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية، وأيضاً توضيح مدى تأثير كلاً من التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي.

**٤- حدود البحث:**

في ضوء هدف ومنهجية البحث يمكن ايضاح حدود البحث وهي كالتالي:

- يتناول البحث التجنب الضريبي وليس التهرب الضريبي.
- تتم الدراسة التطبيقية على عينة من المنشآت المقيدة بالبورصة المصرية من عام ٢٠١٤ إلى عام ٢٠٢١ والتي تحقق ربحية موجبة لثلاث سنوات على الأقل خلال فترة الدراسة.

**٥- خطة البحث:**

تحقيقاً لهدف البحث والتزاماً بحدود البحث يقترح الباحث تقسيم باقي اجزاء البحث كما يلي:

**القسم الاول:** تحليل الدراسات السابقة لتحديد الفجوة البحثية واشتقاق فرضيات البحث.

**القسم الثاني**: تحليل العلاقة بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة وأثرها على التجنب الضريبي.

**القسم الثالث**: الدراسة التطبيقية.

**القسم الرابع**: النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية.

**٦- قائمة المراجع.**

**٧- الملاحق.**

**القسم الاول: تحليل الدراسات السابقة لتحديد الفجوة البحثية واشتقاق فرضيات البحث:**

- **دراسات تناولت التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS:**

تناولت دراسة Ebaid, (2016) الإجابة على التساؤل التالي هل تطبيق IFRS ببيئة الأعمال المصرية يحسن من جودة المحاسبة باستخدام مؤشر إدارة الأرباح؟ وذلك بالتطبيق على ٧٤ منشأة مقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من عام ٢٠٠٠ إلى عام ٢٠٠٦ أي قبل تطبيق IFRS ومن عام ٢٠٠٦ إلى عام ٢٠٠٩ أي بعد تطبيق IFRS، وقد توصلت الدراسة إلى انه حدث انخفاض في إدارة الأرباح في المنشآت التي طبقت IFRS ولكن الجهات المنوطة بالمعايير في جمهورية مصر العربية لم تهيئ المناخ الملائم لتطبيق IFRS. بينما هدفت دراسة هلالي، (٢٠١٨)

إلى التحقق الميداني من مدي ملائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيئة المصرية من خلال المتعاملين في السوق المالي المصري، وقد توصلت الدراسة إلى انه لا توجد فروق معنوية في اراء المستقصي منهم بشأن قصور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الحد من إدارة الربحية وعدم مناسبة تطبيق IFRS في الوقت الحالي وأهمية التطبيق التدريجي بين المعايير. اما دراسة عبد الرحمن والملحم (٢٠١٨) فقد تناولت العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحسين الشفافية والافصاح ومستوي الحوكمة في المنشآت، وذلك من خلال اجراء الدراسة على ٤٠ منشأة سعودية مساهمة في سوق المال السعودي، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحسين الشفافية والافصاح ومستوي الحوكمة في المنشآت، وأيضاً اشارت الدراسة إلى انه بعد تطبيق IFRS ارتفع نصيب السهم في الأرباح. وقد هدفت دراسة العمري، (٢٠١٩) إلى معرفة الفوائد المحققة من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المملكة العربية السعودية وما هي المعوقات التي من الممكن مواجهتها عند التطبيق، وقد توصلت الدراسة إلى ان تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالمملكة العربية السعودية يحسن من نوعية المعلومات المحاسبية ويزيد من ثقة المستثمرين بالتقارير المالية، ولكن تطبيق بعض المعايير في الوقت الحالي له أبعاد سلبية على بيئة الأعمال السعودية. بينما دراسة براهمة وبوراس، (٢٠٢١) فقد تناولت أثر تطبيق IFRS على جودة المعلومات المالية، وتم تحليل البيانات باستخدام نموذج الانحدار الخطي من خلال برنامج SPSS، وقد توصلت الدراسة إلى ان تطبيق IFRS له دلالة إحصائية علي جودة المعلومات المالية. وقد تناولت دراسة Saidani et al , (2021) كيفية تعامل المنشآت الهندية مع فكرة التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ودور الحكومة في تحقيق هذا التقارب وما هي المنافع والفرص والتهديدات التي تواجه المنشآت الهندية عند تفعيل هذا التقارب ، وقد تم اجراء الدراسة في الفترة من عام ٢٠٠٦ إلي عام ٢٠٢٠، وقد

توصلت الدراسة إلي وجود علاقة طردية بين جودة التقارير المالية والتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكن هناك تحديات يجب التغلب عليها.

- **دراسات تناولت قابلية القوائم المالية للمقارنة:**

تناولت دراسة Matthew,(2017) دور قابلية القوائم المالية للمقارنة في حساسية أسعار الأسهم تجاه الاخبار الخاصة بالأرباح ، وقد توصلت الدراسة إلى ان المنشآت التي لديها قابلية للمقارنة يكون محتوي المعلومات الخاص بالأرباح مرتفع مقارنة بالمنشآت التي ليس لديها قابلية للمقارنة، وذلك يشير إلى أن القابلية للمقارنة تساهم في قرارات المستثمرين الخاصة بتقييم حقوق الملكية وأيضاً تؤثر القابلية للمقارنة في المنشآت الصغيرة والمنشآت ذات التقلبات السريعة والمنشآت ذات العائد المنخفض مما يؤثر على حساسية أسعار الأسهم المضاربة. **اما دراسة حسن، (٢٠١٧) فقد تناولت علاقة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بقابلية القوائم المالية للمقارنة بشكل غير مباشر** فقد تناولت الدراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المستندة علي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي قابلية القوائم المالية للمقارنة وذلك عن الفترة من عام ٢٠٠٣ إلي عام ٢٠١٠ بإجمالي عدد مشاهدات يقدر ٦٩٢ مشاهدة ، وقد توصلت الدراسة إلي ان تطبيق معايير المحاسبة المصرية ادي إلي انخفاض مستوي القابلية للمقارنة ، وذلك يشير إلي عدم ملاءمة هذه المعايير للتطبيق في البيئة المصرية نظراً لاختلاف القيم المجتمعية والمتغيرات البيئية والهياكل التنظيمية مع عدم وجود الزام او آليات للتطبيق. . بينما تناولت دراسة الصاوي، (٢٠١٩) الاجابة على تساؤل هام وهو هل الأنشطة الانتهازية لإدارة الأرباح تتأثر بقابلية القوائم المالية للمقارنة لمنشاتهم مع المنشآت الأخرى، وذلك باستخدام عينة من المنشآت غير المقيدة بالبورصة المصرية، وقد توصلت الدراسة إلى انه إذا زادت قابلية القوائم المالية للمقارنة زادت إدارة الأرباح الحقيقية للمديرين وتناقصت إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات. اما دراسة الحوشي ، (٢٠٢٠) فقد تناولت العلاقة بين تكلفة التمويل بالملكية وقابلية القوائم المالية للمقارنة بالإضافة إلي استخدام مدخل المراجعة المشتركة كمتغير معدل وطرق التطبيق الخاصة بذلك

المدخل علي العلاقة سابقة الذكر ، وذلك باستخدام عينة من المنشآت غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية من عام ٢٠١٣ إلي عام ٢٠١٨، وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة معنوية وسلبية بين تكلفة التمويل بالملكية وقابلية القوائم المالية للمقارنة وان هناك تأثير معنوي لمدخل المراجعة المشتركة علي علاقة التمويل بالملكية وقابلية القوائم المالية للمقارنة. وتناولت دراسة أبو العلا ، ( ٢٠٢١) دراسة واختبار تأثير قابلية القوائم المالية للمقارنة علي جهد المراجعة وأيضا تأثير بعض الخصائص التشغيلية للمنشآت كمتغيرات معدلة وذلك علي عينة مكونة من ١٠٥ منشأة من المنشآت غير المالية المدرجة بالبورصة المصرية بعدد مشاهدات ٤٢٠ مشاهدة من عام ٢٠١٦ إلي عام ٢٠١٩ باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد والبسيط ، وقد توصلت الدراسة إلي ان قابلية القوائم المالية للمقارنة لها تأثير معنوي وسلبي علي جهد المراجعة وهذا التأثير يختلف باختلاف بعض الخصائص التشغيلية ( المتغيرات المعدلة ) محل الاختبار. بينما دراسة يوسف ، (٢٠٢١) فقد تناولت دور نمط مكتب او شريك المراجعة في تعزيز القابلية للمقارنة للمنشآت الغير مقيدة بالبورصة وذلك في سياق المتغيرات التالية : حجم ايراد النشاط ، مستوي المديونية ، حجم المنشأة ومستوي التدفق النقدي التشغيلي وذلك من عام ٢٠١٥ الي عام ٢٠١٩ ، وقد توصلت الدراسة إلي انه يوجد تأثير إيجابي بين نمط مكتب او شريك المراجعة وبين القابلية للمقارنة بالإضافة إلي ان اختلاف حجم المنشأة والتدفق النقدي التشغيلي يزيدان من أثر شريك المراجعة علي القابلية للمقارنة بينما يقلل مستوي المديونية من هذا التأثير . اما دراسة Duonga et al , (2021) فقد تناولت دور قابلية القوائم المالية للمقارنة في رفع كفاءة قرارات الاستحواذ من خلال التحري عن وضع المنشآت التي تقوم بعمليات الاستحواذ، وهل هذه المنشآت تكون أكثر ربحية عندما يتوافر لديها بيانات مالية مقارنة للمنشآت المستهدفة (نظيرتها بالصناعة)، وقد قامت الدراسة علي استخدام العينة الأساسية المستخدمة في دراسة Chen et al,(2018) من عام ١٩٨٣ إلي عام ٢٠٠٩ واستكملت عليها البيانات من عام ١٩٨٣ إلي عام ٢٠١٦ وذلك باستخدام معدل العائد علي الأصول. وقد توصلت الدراسة إلى أن المنشآت المستحوذة

التي لديها بيانات مالية قابلة للمقارنة يكون اداؤها التشغيلي أفضل وكفاءة أعلي في تخصيص رأس المال.

- **دراسات تناولت التجنب الضريبي:**

تناولت دراسة Ji,R.,(2019) التأثير الشامل للتجنب الضريبي بالمنشآت علي حساسية التدفق النقدي للاستثمار، وتم اختيار عينة الدراسة من مجموعة من المنشآت المدرجة في بورصات شنزن وشنغهاي خلال الفترة من عام ٢٠٠٩ إلي عام ٢٠١٥ لاكتشاف أثر التجنب الضريبي علي التدفق النقدي الحر للمنشآت وذلك في ضوء الدراسات السابقة وانشاء نموذج لحساسية التدفق النقدي للاستثمار القائم علي الفروق الضريبية وقد خضعت العينة لتحليل الانحدار، وتوصلت الدراسة إلي ان المنشآت ذات المستوي المرتفع من التجنب الضريبي لديها سيولة مرتفعة وحساسية للتدفق النقدي بالإضافة إلي ان التجنب الضريبي من الممكن ان يؤدي مباشرة إلي زيادة في التدفق النقدي، وللحد من التدفق النقدي الناتج عن التجنب الضريبي فمن الممكن رفع تكلفة التمويل المؤجل. **اما دراسة Zeng,(2019) فقد تناولت علاقة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بالتجنب الضريبي بشكل غير مباشر** فقد تناولت الدراسة أثر الحوكمة ومعايير المحاسبة علي التجنب الضريبي من خلال اجراء هذه الدراسة علي عينة من المنشآت المدرجة بالبورصة في ٣٦ دولة، وقد توصلت هذه الدراسة إلي ان الدول التي بها مستوي مرتفع من الحوكمة تنخفض بها ممارسات التجنب الضريبي بالإضافة إلي ان المنشآت التي تتبني او تتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنخفض بها ممارسات التجنب الضريبي مقارنة بالمنشآت التي تتبني المعايير المحلية. بينما دراسة Asiri et al , (2020) فقد تناولت العلاقة بين التجنب الضريبي وكفاءة الاستثمار وذلك باستخدام عينة كبيرة من المنشآت الامريكية خلال الفترة من عام ١٩٩٣ إلي عام ٢٠١٦ لإجراء الدراسة وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة طردية بين أنشطة التجنب الضريبي وعدم كفاءة الاستثمار وذلك في ضوء المتغيرات الوسيطة المتمثلة في المنافسة بالأسواق الإنتاجية وقابلية القوائم المالية للمقارنة. **في حين ان دراسة فرج ومحمود ، ( ٢٠٢١ ) قد**

**تناولت أيضاً علاقة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بالتجنب الضريبي بشكل غير مباشر** عن طريق تحديد الجوانب المحاسبية التي نتجت عن قيام المنشأة بتطبيق IFRS ( المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ) علي الأداء المالي ، وذلك في ظل التطور المستمر لمعايير المحاسبة والضغوط الشديدة لجذب المستثمرين ، وقد توصلت الدراسة إلي ان قيام المنشآت بتطبيق IFRS ( المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ) سوف ينتج عنه تأثير محاسبي مثل انخفاض ممارسة إدارة الأرباح بالإضافة إلي انخفاض الغموض في التقارير المالية وانخفاض تقلبات السوق وزيادة جودة التقارير المالية مما ينعكس علي الأداء المالي للمنشأة بصورة إيجابية ، وذلك يؤدي إلي الحد من ممارسات التجنب الضريبي وزيادة آليات الحوكمة. اما دراسة السيد، (٢٠٢١) فقد تناولت تأثير دورة حياة المنشأة على العلاقة بين ملاءمة قيمة المعلومات المحاسبية وممارسات التجنب الضريبي، وتكونت عينة الدراسة من ٦٩ منشأة من المنشآت المقيدة بسوق الاورق المالية المصري في الفترة من عام ٢٠١٥ إلى عام ٢٠١٩، وقد توصلت الدراسة إلى ان مرحلة النمو ومرحلة النضج يؤديان إلى ضعف التأثير السلبي للتجنب الضريبي على ملاءمة قيمة المعلومات المحاسبية بينما مرحلة التدهور تؤدي إلى ارتفاع التأثير السلبي للتجنب الضريبي على ملاءمة قيمة المعلومات المحاسبية. وقد تناولت دراسة عثمان، (٢٠٢١) دراسة واختبار تأثير العلاقة بين الممارسات الخاصة بالتجنب الضريبي ومعاملات الأطراف ذو العلاقة وتوزيع الأرباح النقدية المدفوعة بالإضافة إلى دراسة تأثير الملكية العائلية كمتغير معدل لهذه لعلاقة، وتكونت عينة الدراسة من مجموعة من المنشآت غير المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٤ إلى عام ٢٠١٩ وقد تم استخدام نموذج الانحدار الخطي لاختبار فروض الدراسة ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي معنوي للتجنب الضريبي على معاملات الأطراف ذو العلاقة وتوزيع الأرباح السنوية، وان الملكية العائلية كمتغير معدل لا تؤثر على العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي ومعاملات الأطراف ذو العلاقة. اما دراسة الأسداوي وآخرون، (٢٠٢١) ، فتوضح أثر هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة علي التجنب

الضريبي للمنشآت المساهمة المصرية ، وذلك باستخدام بيانات ٦٠٠ منشأة غير مالية لثمان قطاعات اقتصادية من عام ٢٠٠٩ إلي عام ٢٠١٦ ( ٣٦٦ مشاهدة) باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد وطريقة المربعات الصغرى ، وقد توصلت الدراسة إلي وجود تأثير ايجابي لفترة بقاء المدير التنفيذي علي ممارسات التجنب الضريبي ، ووجود تأثير سلبي لكل من الملكية الإدارية، حجم مجلس الإدارة والملكية المؤسسية علي ممارسات التجنب الضريبي، وعدم وجود تأثير لتركز الملكية واستقلال مجلس الإدارة علي ممارسات التجنب الضريبي. بينما دراسة خورشيد وآخرون، (٢٠٢١) فقد هدفت إلى توضيح العلاقة بين مستوي التجنب الضريبي وأغراض استخدام المشتقات المالية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين مستوي التجنب الضريبي وأغراض استخدام المشتقات المالية. اما دراسة حشاد، (٢٠٢١) فتناولت قياس أثر ممارسات التجنب الضريبي للمنشآت على تكلفة حقوق الملكية في ظل نظرية الوكالة ببيئة الأعمال المصرية كنموذج لاقتصاد الدول الناشئة من خلال فحص ٦٤ منشأة مساهمة في الفترة من عام ٢٠١٥ إلي عام ٢٠١٩ بإجمالي عدد مشاهدات ٣٢٠ مشاهدة، وذلك باستخدام نموذج الانحدار المتعدد التفاعلي ونموذج الانحدار الخطي من خلال برنامج SPSS، وقد توصلت الدراسة إلي وجود أثر سلبي ومعنوي لممارسات التجنب الضريبي علي تكلفة حقوق الملكية ، ووجد أيضاً ان تكاليف الوكالة تحسن من العلاقة بين تكلفة حقوق الملكية وممارسات التجنب الضريبي. اما دراسة بدر، (٢٠٢١) فتناولت علاقة التجنب الضريبي بالمحاسبة القضائية بالاعتماد على المسح الميداني لمكاتب المحاسبة والمراجعة والمراجعين والفاحصين الضريبيين بالمملكة العربية السعودية، وقد توصلت الدراسة إلى ان المحاسبة القضائية بأساليبها المبتكرة وإجراءاتها الدقيقة تساعد في الكشف عن ممارسات التجنب الضريبي. اما دراسة Katarzyna et al,(2022) فقد تناولت أثر التجنب الضريبي علي سلوك سوق الأسهم للشركات متعددة الجنسيات بالمملكة المتحدة ، وقد توصلت الدراسة إلى ان الشركات متعددة الجنسيات التي تأثرت بإصلاح سقف الديون العالمي في عام ٢٠١٠ بالمملكة المتحدة عوائد أسهمها أعلي من

الشركات التي لم تتأثر بهذا الإصلاح، بالإضافة إلى ان المنشآت التي تتبع سياسة الملاذ الضريبي والتي تكون بها الحوكمة منخفضة تعاني من عوائد سلبية وانخفاض في شفافية المعلومات المتعلقة بها. بينما هدفت دراسة الركايبي ، (٢٠٢٢) إلي دراسة واختبار العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي وتركز الملكية بصفة عامة وأيضاً تركز الملكية العائلية ، تركز الملكية الإدارية ، تركز الملكية الحكومية ، تركز الملكية المؤسسية وتركز الملكية لأجنبية بصفة خاصة، وذلك علي عينة من المنشآت غير المالية المدرجة بالبورصة المصرية من عام ٢٠١٦ إلي عام ٢٠٢٠ ، وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة معنوية موجبة بين ممارسات التجنب الضريبي وتركز الملكية الإدارية، وتركز الملكية الحكومية وتركز الملكية بصفة عامة، وأيضاً وجود تأثير معنوي سلبي لتركز الملكية المؤسسية وتركز الملكية العائلية وتركز الملكية الأجنبية علي ممارسات التجنب الضريبي. اما دراسة توفيق ، (٢٠٢٢) فقد هدفت إلي اختبار وتحليل أثر ممارسات التجنب الضريبي علي كفاءة الاستثمار وتوضيح أثر التدفقات النقدية الحرة علي هذه العلاقة ، وذلك من خلال اجراء الدراسة علي عينة مكونة من ٤٤ منشأة مقيدة بالبورصة المصرية من عام ٢٠١٥ إلي عام ٢٠٢٠، وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة عكسية غير معنوية بين كفاءة الاستثمار وممارسات التجنب الضريبي ، وأيضاً وجود علاقة ذات أثر طردي معنوي بين كفاءة الاستثمار وحجم المنشأة وذلك ناتج عن زيادة قدرة المنشأة في الحصول علي خدمات إدارية بتمويل أقل وكفاءة أعلي.

- **دراسات تناولت قابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبي:**

تناولت دراسة Qingyuan et al,(2018) علاقة قابلية القوائم المالية للمقارنة بالتجنب الضريبي من خلال تحليل مشكلة الوكالة والتجنب الضريبي، وقد استخدمت هذه الدراسة بيانات المنشآت غير المالية المدرجة بالبورصة من عام ٢٠٠٥ إلي عام ٢٠١٥ لدراسة أثر قابلية القوائم المالية للمقارنة علي التجنب الضريبي ، وأيضاً وضحت الدراسة تأثير الحوكمة علي قابلية القوائم المالية للمقارنة من منظور ضريبي ، وقد توصلت الدراسة إلى انه كلما ارتفعت قابلية المعلومات

المحاسبية للمقارنة كلما انخفضت أنشطة التجنب الضريبي للمنشآت، بالإضافة إلي ان الحوكمة تؤثر علي العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبي. اما دراسة Majeed and Yan,(2019) فقد تساءلت عن وجود علاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبي بالإضافة إلي تناولها كيفية تأثير المنافسة وتغطية المحللين الماليين علي العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبي ، وقد توصلت الدراسة إلى ان قابلية القوائم المالية للمقارنة تقلل من عدم تناسق المعلومات وبالتالي تكون مراقبة الأنشطة الإدارية أكثر فعالية، وان تغطية المحللين الماليين تؤثر على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبي، بينما لا يوجد دليل قاطع على تأثير المنافسة على هذه العلاقة بينما من الممكن ذكر ان المنافسة تلعب دوراً مكملاً مع قابلية القوائم المالية للمقارنة للحد من أنشطة التجنب الضريبي. بينما دراسة Farhadi,(2020) فقد أشارت إلي أن المديرين يبحثون عن فرص لممارسة التجنب الضريبي بعيدا عن قابلية القوائم المالية للمقارنة وذلك يؤدي إلي انخفاض الشفافية بالتقارير المالية ، وتكونت عينة الدراسة من ٨٨ منشأة خلال الفترة من عام ٢٠١١ إلي عام ٢٠١٦ وقد تم تحليل هذه البيانات باستخدام E Views ، وقد توصلت الدراسة إلى انه في حالة وجود بيئة معلومات ضعيفة فان قابلية القوائم المالية للمقارنة تلعب دور كبير في الحد من أنشطة التجنب الضريبي.

**مما سبق يخلص الباحث إلى** ان عرض الدراسات السابقة ليس هدفاً في حد ذاته ، وانما تناولها يهدف إلى تحديد الفجوة البحثية وتوضيح كيفية اشتقاق فرضيات البحث ، فالدراسات السابقة التي تناولت التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ركزت معظمها علي الحد من ممارسة الأرباح او تحسين مستوي الحوكمة في المنشآت او تحسين جودة المعلومات المحاسبية دون التطرق لأثر التقارب علي خصائص المعلومات او علي ممارسات التجنب الضريبي، بينما الدراسات التي تناولت قابلية القوائم المالية للمقارنة فقد ركزت علي علاقة قابلية القوائم المالية للمقارنة بأسعار الأسهم او تكلفة التمويل بالملكية او علي جهد المراجعة ولا يوجد دراسة تشير الي علاقة التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية

القوائم المالية للمقارنة بشكل مباشر . اما فيما يخص التجنب الضريبي فقد تناولت الدراسات السابقة علاقة التجنب الضريبي بالتدفق الحر، او المشتقات المالية، او آليات الحوكمة، او المحاسبة القضائية دون التطرق للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير او قابلية القوائم المالية للمقارنة بشكل مباشر. وبناء علي ما سبق فان هناك دراسات تناولت التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير او قابلية القوائم المالية للمقارنة او التجنب الضريبي كلاً علي حدة، وفي بعض الأحيان تناولت العلاقة بين التجنب الضريبي وقابلية القوائم المالية للمقارنة ، وفي أحيان اخري تناولت علاقة التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بقابلية القوائم المالية للمقارنة او بالتجنب الضريبي بشكل غير مباشر ، فالدراسات السابقة لم تهتم بشكل كافي سواء بطريقة مباشرة او غير مباشرة بتوضيح علاقة التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة وتوضيح أثر هذه العلاقة علي التجنب الضريبي ، ولذلك سوف يقوم الباحث بدراسة العلاقة بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة علي التجنب الضريبي من خلال قياس التأثير المباشر لهذه العلاقة. **ومن العرض السابق أيضاً للدراسات السابقة يمكن اشتقاق فروض البحث وهي كالتالي:**

**H1: " توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية."**

**H2: " توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية."**

**H3: " توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتفاعل بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية."**

**H4:" توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية."**

**H5: " توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي من خلال قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية."**

**القسم الثاني: تحليل العلاقة بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة وأثرها على التجنب الضريبي:**

ان التطورات الكبيرة التي تشهدها دول العالم لتنمية استثماراتها مع اختلاف العوامل المحيطة بكل دولة ، جعل من الضروري وجود معايير محاسبية موحدة يتم تبنيها او التقارب معها للتعامل مع هذه الاختلافات ، ومن هنا كانت بداية سعي مجلس معايير المحاسبة المالية لإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للبحث عن أفضل الحلول للمشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة علي المستوي الدولي ، لذلك فان تقارب المعايير بشكل عام امر في غاية الأهمية ، اما بشكل خاص فان هناك أهمية كبيرة للتقارب بين معايير المحاسبة المصرية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك كون استخدام مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية تمكن المستثمرين من اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة ، وتقلل من المخاطر ، وتزيد من قابلية القوائم المالية للمقارنة ومن الممكن ان تحد من ممارسات التجنب الضريبي . وقد اشارت دراسة الجيار واخرون، (٢٠١٩: ٩٦) ان عدد الدول التي تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية كمرجعية وحيدة ١١٧ دولة، اما الدول التي التزمت كل او معظم منشأتها المحلية المقيدة بالبورصة بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٠١ دولة، اما الدول التي تسمح لمنشأتها المحلية بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دون الزامها بذلك فقد بلغ ١٠ دول، وأيضاً تبنت ١٤ دولة من أصل ١٩ دولة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من الدول العشرين الكبار (G20). ويرى الباحث ان ذلك يشير إلى ان العديد من الدول على مستوى العالم اتجهت إلى التبني او التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS لزيادة جودة تقاريرها المالية وقابلية قوائمها للمقارنة وذلك لأنها تعد وفقاً لمعايير محاسبية موحدة.

**٢/١ التقارب مع معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية:**

شهدت معايير المحاسبة المصرية تطورات جوهرية في السنوات الماضية ، حيث ان معايير المحاسبة المصرية لم تعد من قبل الجهات المنوطة عن وضع المعايير بجمهورية مصر العربية وانما تم ترجمة معايير المحاسبة الدولية في عام ١٩٩٧ بما

يتلاءم مع المناخ الاستثماري في جمهورية مصر العربية ، ثم في عام ٢٠٠٦ تم اصدار مجموعة جديدة من معايير المحاسبة المصرية حلت محل معايير عام ١٩٩٧ ، ونظراً للتطورات التي يمر بها الاقتصاد المصري فقد تم اصدار القرار الوزاري رقم ١١٠ لعام ٢٠١٥ بحيث تكون المعايير المصرية أقرب الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS . وقد قامت معايير المحاسبة المصرية بإصدار عدد ٢٤ معيار بموجب قانون رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ وصولاً الى عدد ٤٩ معياراً بالقرار الوزاري رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ (بتاريخ ٢٠١٩/٤/١٧). وقد ذكر إبراهيم ، (٢٠٢٢) ان عدد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد وصل الى ١٧ معياراً، وقد عرف Houqe et al, (2016) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بانها مجموعة مكملة للمعايير الدولية كي تخدم تفسير المعايير وايضاً هي مجموعة منتقاة تتميز بانها ذات جودة عالية وتتسم بالعرض الواضح وترتكز على المبادئ المحاسبية المقبولة في مختلف دول العالم بهدف اعداد تقارير مالية توفر معلومات عن التدفقات النقدية والاداء والمركز المالي لتسهيل عملية اتخاذ القرار. وفيما يلي مقارنة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وما يقابلها من المعايير المصرية:

**جدول (٢/١) مقارنة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وما يقابلها من المعايير المصرية**

| رقم المعيار المصري | اسم المعيار | معايير التقارير المالية الدولية IFRS |
|---|---|---|
| غير موجود ضمن معايير المحاسبة المصرية | تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة<br>First Time Adoption of International Financial Reporting Standards | IFRS (1) |
| (٣٩) | المدفوعات المبنية على أسهم<br>Share based payment | IFRS (2) |
| (٢٩) | تجميع الاعمال<br>Business combinations | IFRS (3) |

| | | |
|---|---|---|
| (٣٧) | عقود التأمين<br>Insurance contracts | IFRS (4) |
| (٣٢) | الاصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة<br>Noncurrent assets Held for sale and Discontinued operations | IFRS (5) |
| (٣٦) | التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية<br>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources | IFRS (6) |
| (٤٠) | الادوات المالية – الافصاحات<br>Financial instruments: Disclosures | IFRS (7) |
| (٤١) | القطاعات التشغيلية<br>Operating segments | IFRS (8) |
| (٤٧) | الادوات المالية<br>Financial Instruments | IFRS (9) |
| (٤٢) | القوائم المالية المجمعة<br>Consolidated financial statements | IFRS (10) |
| (٤٣) | الترتيبات المشتركة<br>Joint Arrangements | IFRS (11) |
| (٤٤) | الافصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى<br>Disclosure of interest in other entities | IFRS (12) |
| (٤٥) | قياس القيمة العادلة<br>Fair value measurement | IFRS (13) |
| غير موجود ضمن معايير المحاسبة المصرية | الحسابات النظامية المؤجلة<br>Regulatory Deferral Accounts | IFRS (14) |
| (٤٨) | الايراد من العقود مع العملاء<br>Revenue from contracts with customers | IFRS (15) |
| (٤٩) | الايجار<br>Leases | IFRS (16) |
| غير موجود ضمن معايير المحاسبة المصرية | عقود التأمين<br>Insurance contract | IFRS (17) |

**الجدول من اعداد الباحث بالرجوع الى إبراهيم ، (٢٠٢٢)**

ان قرار وزير الاستثمار ١١٠ لعام ٢٠١٥ يعتبر ثمرة جهود واضعي المعايير المصرية ( الهيئة العامة للرقابة المالية – الجهاز المركزي للمحاسبات –

الهيئة العامة للاستثمار – جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية – المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين - شعبة مزاولة المهنة بنقابة التجاريين ) ، وقد تم استحداث بعض التعديلات بالقرار الوزاري رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ على القرار ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بإضافة ثلاثة معايير جديدة ( معيار ٤٧ المقابل IFRS 9 الخاص بالأدوات المالية ، ومعيار ٤٨ المقابل IFRS 15 الخاص بالإيراد من العقود مع العملاء ومعيار ٤٩ المقابل IFRS 16 الخاص بالإيجار) وذلك في ضوء تقارب المعايير المصرية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

**جدول (٢/٢) يوضح مراحل تطور معايير المحاسبة المصرية للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**

| رقم القرار | معايير المحاسبة المصرية المصدرة | رقم الإصدار |
|---|---|---|
| القرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ | من معيار ١ – ٢٢ | الاصدار الأول |
| القرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ | بموجب هذا القرار حل معيار المحاسبة المصري رقم (١) محل المعايير المصرية رقم ١،٣،٩ وتم تعديل المعيار رقم (١٠) الاصول الثابتة واهلاكاتها وتم استحداث معيار (٢٣) المحاسبة عن الاصول غير الملموسة والغاء معيار (٦) الخاص بتكاليف البحوث والتطوير ليصبح عدد المعايير المصرية ٢٠ معياراً | الاصدار الثاني |
| القرار الوزاري رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ | وصل عدد المعايير إلى ٣٥ معياراً | الاصدار الثالث |
| خلال الفترة من عام ٢٠٠٦ إلى عام ٢٠١٤ اتسعت الفجوة بين المعايير الدولية والمعايير المصرية لان معايير المحاسبة المصرية لم تواكب تطور معايير المحاسبة الدولية | | |
| القرار الوزاري رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ | أصبح عدد معايير المحاسبة المصرية ٣٩ معياراً | الاصدار الرابع |

| | | |
|---|---|---|
| القرار الوزاري رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ | • استبدال معايير المحاسبة المصرية ١،٤،٢٥،٢٦،٣٤،٣٨،٤٠،٤٢ بالمعايير المرافقة لهذا القرار.<br>• تعديل معايير المحاسبة المصرية ١٥،١٧،١٨،٢٢،٢٤،٢٩،٣٠،٣١،٣٢،٤٤ على النحو المرافق لهذا القرار.<br>• اضافة معيار ٤٧،٤٨،٤٩ بالإضافة الى التفسير المحاسبي المصري رقم (١) الخاص بترتيبات امتيازات الخدمات العامة، كما تلغى معايير ٨،١١،٢٠ من معايير المحاسبة المصرية. | تعديل بعض احكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥. |

**الجدول من اعداد الباحث مع الرجوع إلى ملحق مجلة الوقائع المصرية (٢٠١٥)، (٢٠١٩)**

يساعد التقارب بين المعايير في فك شفرة القواعد المحاسبية وبالتالي توفير الجهد والوقت، وقد ذكر جلابة ولرباع، (٢٠١٧: ٦١٥) ان هناك أهمية كبيرة للتقارب المحاسبي بين المعايير وهي كالاتي:

- تناقل المعرفة والمهارات المحاسبية بين الدول المختلفة.
- عند القيام بعمليات الاستحواذ والاندماج فان التقارب يحسن من القرارات الاستراتيجية للمنشآت.
- يزيد التقارب من شفافية التقارير المالية وقابلتها للمقارنة بجميع الاسواق المالية.
- التقليل من نسبة المخاطر عن طريق استخدام محافظ مالية متنوعة.
- التخفيض من تكلفة رأس المال وتحسين الكفاءة.

لذلك فان الاتجاه نحو تطبيق IFRS (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) أصبح أمر لابد منه ولا يمكن تجاهله حيث ان الاسواق المالية تحتاج إلى معايير عالمية متسقة تمكنها من تخصيص استثماراتها ورؤوس أموالها، ولذلك سعت العديد من الدول إلى تطبيق استراتيجيات للتحول إلى استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وفيما يلي يقوم الباحث بتناول هذه الاستراتيجيات: -

**جدول (٢/٣) يوضح استراتيجيات التحول إلى استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**

| التقارب Convergence | التبني Adoption | المصادقة Endorsement | التقارب المدروس Condorsement |
|---|---|---|---|
| المعايير الخاصة بالدولة تظل كما هي مع محاولة تقريبها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خلال فترة معينة من الوقت وذلك لتقليل الاختلافات فيما بين المعايير المحلية وIFRS | ان التبني هنا يقصد به تحول الدولة كلية إلى استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعدم استخدام المعايير المحلية وهناك معيار IFRS 1 بعنوان تبنى معايير التقارير المالية للمرة الاولى، وتقوم المنشأة التي تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعرض قواعدها واجراءاتها ومتطلباتها الاساسية كأساس لإعداد القوائم المالية الخاصة بها وأيضاً ينص هذا المعيار على عرض كيف تتم معالجة الفروق الناتجة عن تبنى هذه المعايير | ان هذه الاستراتيجية تقوم على تضمين المعايير المحلية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن طريق مراجعة المعايير مع بعضها ثم دمجهم ويتم ذلك عن طريق التبني الجزئي او الكلى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتطبق دول الاتحاد الأوروبي هذه الاستراتيجية | تقوم هذه الاستراتيجية على دمج استراتيجية المصادقة واستراتيجية التقارب مع بعض وذلك عن طريق تطبيق المبادئ المحاسبية لل IFRS بارشادات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بدلاً من IASB |

**الجدول من اعداد الباحث مع الرجوع الى Christian and stere (2011) ، أحمد وعبدالعظيم (٢٠١٣)**

ويرى الباحث ان تقارب المعايير المحاسبية هو الالغاء التدريجي للاختلافات الموجودة بين المعايير والبحث عن أفضل حلول للمشاكل المحاسبية، وقد يشمل التقارب معالجات محاسبية جديدة غير موجودة بالمعايير القائمة وقد ينتج عن ذلك معايير محاسبية جديدة. وان تقارب معايير المحاسبة المصرية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كان أمراً لابد منه في ضوء مواكبة التطور الكبير في معايير المحاسبة، وقد تقاربت معايير المحاسبة المصرية الى الان مع ١٣ معياراً بعد استحداث بعض التعديلات وذلك بإضافة ثلاثة معايير جديدة بالقرار الوزاري رقم ٦٩

لسنة ٢٠١٩ ومن الممكن ان ينتج عن ذلك التقارب من وجهة نظر الباحث تحسين قابلية القوائم المالية للمقارنة والحد من أنشطة التجنب الضريبي.

## ٢/٢ قابلية القوائم المالية للمقارنة:

تقوم معايير المحاسبة بشكل عام بدور فعال في ضبط الممارسات المحاسبية وسعيها الدائم لحل المشاكل المتعلقة بالقياس والافصاح وذلك لزيادة منفعة المعلومات من خلال تحسين قابليتها للمقارنة. قد قامت العديد من الدول بالتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومنها جمهورية مصر العربية لتحسين خاصية قابلية المعلومات للمقارنة، والهدف الأساسي من خاصية القابلية للمقارنة هو عرض عناصر القوائم المالية بشكل صادق يعكس خصائص كل عنصر مما يسهم في زيادة منفعة وجودة المعلومات المحاسبية ومن ثم القوائم المالية. وقد اشار براهمة وبوراس، (٢٠٢١: ١٠١٦) الى مفهوم القابلية للمقارنة بانها القدرة على استخدام القوائم المالية لذات المنشأة لفترة ما مع مقارنتها للقوائم المالية لفترات سابقة أو لمنشآت أخرى وتتم المقارنة في ظل ثبات واتساق اساليب العرض والتصنيف والقياس مع افصاح المنشأة عن أي بدائل محاسبية تم استخدامها عند اعداد القوائم المالية ، وأيضاً عرف يوسف، (٢٠٢١ :٦) مفهوم القابلية للمقارنة بانه الخاصية النوعية المعززة لجودة المعلومات المحاسبية، وهذه الخاصية تمكن المستخدمين من فهم وتحديد اوجه التشابه والاختلاف بين العناصر المختلفة للقوائم المالية ، بينما هيئة التحرير لنادى التجارة ، (٢٠١٦ : ٣٠) فقد اشارت إلي ان القابلية للمقارنة من الخصائص النوعية التي من الممكن أن تحسن من فائدة المعلومات التي تتسم بالملاءمة والمعروضة بمصداقية ، وتكون المعلومات عن المنشأة المصدرة لقوائمها المالية اكثر فائدة اذا تم مقارنتها مع معلومات مماثلة صادرة عن منشآت أخرى او لنفس المنشأة في فترات اخرى ، وعلى عكس الخصائص النوعية الاخرى فان خاصية القابلية للمقارنة غير مرتبطة برقم واحد وانما ترتبط برقمين على الاقل ، وتعتبر هي الخاصية النوعية التي من خلالها يستطيع المستثمرين فهم وتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر بعضها البعض ، اما الثبات

فانه مرتبط بخاصية القابلية للمقارنة ويقصد به استخدام نفس الاساليب لنفس البنود ولذلك فان الثبات يساعد على القابلية للمقارنة .

وقد اشار الصاوي، (٢٠١٩: ٢١٩-٢٢٤) الى أهمية خاصية القابلية للمقارنة للعديد من الاطراف سواء داخل المنشأة او خارجها، وفيما يلي سيقوم الباحث باستعراض أهمية خاصية القابلية للمقارنة للأطراف ذو العلاقة كما يلي:

**جدول (٢/٤ ) يوضح أهمية خاصية القابلية للمقارنة للأطراف ذو العلاقة**

| | |
|---|---|
| **أهمية خاصية القابلية للمقارنة من وجهة نظر المحللين الماليين** | • **التعزيز من قدرة المحللين الماليين على التنبؤ بالأرباح للمنشأة.**<br>• **الخفض من تشتت التنبؤات مما يسهم في زيادة دقة التنبؤات للمحللين الماليين.**<br>• **الخفض من تكاليف الحصول على المعلومات.**<br>• **التقليل من عدم تماثل المعلومات.**<br>• **زيادة جودة المعلومات المحاسبية.** |
| **أهمية خاصية القابلية للمقارنة من وجهة نظر مراقبي الحسابات** | • **التحسين من كفاءة عملية المراجعة.**<br>• **دقة عملية المراجعة.**<br>• **التعزيز من إدراك المراجعين للمخاطر الفعلية المحيطة بهم.**<br>• **المساهمة في التخطيط لعملية المراجعة.**<br>• **المساهمة في التقييم الخاص بمخاطر نشاط العميل.** |
| **أهمية خاصية القابلية للمقارنة للأسواق المالية** | • **التحسين من منفعة المعلومات المتاحة لاتخاذ القرار.**<br>• **المساهمة في تطوير خدمات الافصاح الإلكتروني.**<br>• **مساعدة المستثمرين في اجراء تحليل مقارن للمنشآت المناظرة.** |

| | |
|---|---|
| **أهمية خاصية القابلية للمقارنة بسوق الإقراض** | • **المساهمة في زيادة المعلومات المتاحة.**<br>• **المساهمة في زيادة مرونة الضمانات المطلوبة.**<br>• **خفض تكلفة الاقراض.**<br>• **زيادة فترات الاستحقاق.**<br>• **خفض أخطار الائتمان.** |
| **أهمية خاصية القابلية للمقارنة من وجهة نظر المستثمرين** | • **المساهمة في فهم المعلومات المالية.**<br>• **المساهمة في تقييم الاداء المالي للمنشأة.**<br>• **المساهمة في زيادة دقة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.**<br>• **التقليل من أخطار المعلومات.** |
| **أهمية خاصية القابلية للمقارنة على مستوى الوحدة الاقتصادية** | • **المساهمة في زيادة سيولة الاسهم بالمنشأة.**<br>• **المساهمة في زيادة قيمة المنشأة.**<br>• **المساهمة في خفض تقلبات عوائد الاسهم.**<br>• **المساهمة في خفض تكلفة التمويل.**<br>• **المساهمة في خفض عدم تماثل المعلومات.** |
| **أهمية خاصية القابلية للمقارنة على مستوى الدولة** | • **تساهم في التكامل الاقتصادي بين الدول من خلال التبني او التقارب مع المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية.**<br>• **المساهمة في جذب الاستثمارات الاجنبية.**<br>• **المساهمة في زيادة الاستثمارات.**<br>❖ **وذلك بسبب ان العوامل المؤسسية الناتجة عن التقارب بين المعايير متشابهة بين الدول** |

**الجدول من اعداد الباحث بالرجوع إلى الصاوي، (٢٠١٩)**

اشارت دراسة الصاوي (٢٠١٩)، ودراسة Taplin, (2017) إلى ان هناك مدخلين لقياس خاصية القابلية للمقارنة، مدخل يعتمد على النماذج الإحصائية والأخر يعتمد على المؤشرات وكل منهما يقيس أبعاد مختلفة ولا يمكن استخدام أحدهما بالتبادل مع الاخر، وهما كالاتي:

## جدول (٥/ ٢) يوضح مداخل قياس خاصية القابلية للمقارنة

| مدخل قياس خاصية القابلية للمقارنة المعتمد على المؤشرات (المدخلات) | مدخل قياس خاصية القابلية للمقارنة المعتمد على نتائج العمليات (المخرجات) |
|---|---|
| • ويطلق عليه In puts Based comparability Approach<br>• يقوم هذا المدخل على اعطاء اوزان للفروق الناتجة عن اختيار البدائل المحاسبية ودمجها في مؤشر T-index وهو يضم مؤشرات تقيس خاصية القابلية للمقارنة داخل الدولة او بين الدول.<br>• يقوم هذا المدخل على معرفة الى أي مدى هناك تجانس بين الطرق المحاسبية المستخدمة في اعداد التقارير المالية.<br>المزايا: -<br>• سهولة حساب المؤشرات التي تقيس القابلية للمقارنة سواء على المستوى المحلى او الدولي.<br>المشاكل التي تواجه تطبيق هذا المدخل: -<br>• صعوبة الاختيار من البدائل المحاسبية التي يجب استعمالها في هذا المؤشر.<br>• صعوبة جمع البيانات لعدة دول لمجموعة كبيرة من البدائل المحاسبية لعدد كبير من المنشآت.<br>• الدقة في اختيار المنشآت.<br>• يجب ان تعمل المنشآت تحت نفس الظروف.<br>• يجب الافصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة. | • ويطلق عليه Out puts Based comparability Approach<br>• يقوم هذا المدخل باستخدام نماذج ارتباط بين مقاييس لتقييم الاحداث الاقتصادية بشكل محاسبي وعائد السهم.<br>• القوائم المالية تضم كل الاحداث الاقتصادية وتتحقق القابلية للمقارنة إذا كان بكل المنشآت نفس النظام المحاسبي.<br>• يتم استخدام الارباح كمؤشر للقوائم المالية (المخرجات).<br>• يتم استخدام عائد السهم كمؤشر لصافي اثار الاحداث الاقتصادية على المنشأة وذلك بشكل تقريبي.<br>• تقاس القابلية للمقارنة عن طريق الفرق بين المخرجات الاقتصادية التقديرية بين مجموعتين من المنشآت.<br>المزايا:<br>• المقاييس تتسم بالمرونة.<br>• سهولة الحصول على القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي).<br>• يتم استخدام هذا المدخل في العينات الكبيرة.<br>• توافر مصادر البيانات.<br>المشاكل التي تواجه تطبيق هذا المدخل: -<br>• يتم استخدام الارباح فقط للدلالة على القابلية للمقارنة.<br>• يعتمد هذا المدخل على الارباح التقديرية وليس الارباح الفعلية. |

**الجدول من اعداد الباحث مع الرجوع إلى (2011) ,wu and zhang، Gross and Perotti, (2017)، De franco et al., (2011)، Taplin, (2017)، الصاوي، عفت ابو بكر، (2019)**

ويرى الباحث ان مدخل قياس خاصية القابلية للمقارنة المعتمد على نتائج العمليات (المخرجات) هو المدخل المقبول للقياس حيث انه يعتمد على القوائم المالية وبذلك يعتبر أكثر موضوعية وملاءمة للمستخدمين نظراً لان هدفهم الأساسي هو مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية)، وتعتبر المعلومات التي يحصل عليها

المستثمرون من القوائم المالية أكثر دقة من حساب او فرض اوزان للبدائل المحاسبية بمقاييس المدخلات.

**٢/٣ التجنب الضريبي:**

تعتبر الضرائب من أهم موارد الموازنة العامة للدولة، ولكن بعض المنشآت تعتبر دفعها للضرائب استقطاع من إيراداتها، لذلك فمن الممكن ان تلجأ هذه المنشآت إلى ممارسات أخلاقية وقانونية تمكنها من ممارسة التجنب الضريبي. وقد عرف OECD, (2021) التجنب الضريبي بانه ترتيب من دافعي الضرائب لشئونهم بهدف التخفيض من التزاماتهم الضريبية، ومن الممكن ان يكون هذا الترتيب قانونياً، ولكنه يتعارض مع روح القانون من خلال استغلال الثغرات بالقانون الضريبي، وعرفه كامل والناغي ( ٢٠١٩ : ٧٨٩) بانه تخطي المكلف لروح القانون باستخدام سلسلة من الإجراءات القانونية شكلاً والغير متوقعة مضموناً والاستفادة من النصوص المتاحة من قبل القانون لتخفيض مقدار الضريبة المستحقة بصرف النظر عن الهدف الأساسي للقانون الضريبي من أجل الحصول علي أكبر قدر ممكن من المزايا الضريبية لتقليل العبء الضريبي دون تحمل أي مسئولية قانونية . وقد ذكر Dhawan et al., (2020) ان من أمثلة الممارسات القانونية التي تمارس من قبل دافعي الضرائب ترحيل الدخل لتخفيض الضريبة المستحقة، هيكل الملكية من خلال زيادة التمويل بالديون، التسعير التحويلي بما لا يتوافق مع الأسعار السوقية لتسعير المعاملات، تعجيل خصم التكاليف المستحقة والملاذات الضريبية أي المناطق التي تتميز بمعدلات ضريبية منخفضة. **ومن العرض السابق يمكن للباحث تعريف التجنب الضريبي بانه عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تستخدم بشكل قانوني لتخفيض المدفوعات لتحقيق وفورات ضريبية.**

تسعي العديد من المنشآت إلي محاولة استغلال الثغرات في اللوائح والقوانين لمحاولة تخفيض أو تجنب او التهرب من دفع الضرائب ، لذلك من الممكن تصنيف هذا الاجراء علي انه تجنب ضريبي او تهرب ضريبي او تخطيط ضريبي ، وقد اشارا

Aryotama and Firmansyah ,(2020) إلي ان الحد الفاصل بين هذه الأنشطة يكون من خلال استخدام وسائل قانونية او غير قانونية ، فالتجنب الضريبي يستخدم الثغرات المتاحة في القانون من خلال وسائل قانونية، اما التهرب الضريبي فيتجاهل القوانين الضريبية ويستخدم وسائل غير قانونية ، بينما التخطيط الضريبي فيقع في المنطقة الرمادية فمن الممكن ان تشمل انشطته وسائل تعتبر قانونية واخري غير قانونية، وفيما يلي سوف يقوم الباحث بتوضيح الفرق بين التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والتهرب الضريبي:

**جدول (٢/٦) يوضح الفرق بين التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي والتهرب الضريبي**

| التجنب الضريبي | التخطيط الضريبي | التهرب الضريبي |
|---|---|---|
| هو سلوك لا يتم تجريمه من قبل القانون. | هو سلوك لا يتم تجريمه من قبل القانون. | هو سلوك يتم تجريمه من قبل القانون. |
| التجنب الضريبي هو أحد أهداف التخطيط الضريبي، والتخطيط الضريبي هو الوسيلة لذلك. | | ---------- |
| يتم استخدام شكل قانوني لدفع ضرائب أقل او عدم دفعها | يتم استخدام خطط وإجراءات تمكن الممول من التعامل مع التشريعات الضريبية بأقل عبء ضريبي ممكن. | يتم استخدام شكل احتيالي لعدم دفع الضرائب او تخفيضها من قبل الممول. |
| يسعي الممول في التجنب الضريبي إلي تحسين ظروف نشاطه او منشاته. | ينظم التخطيط الضريبي أوضاع الممول على المدي البعيد لممارسة التجنب الضريبي او ليحقق مزايا غير عادية. | يسعي الممول إلى الاستفادة من ثغرات قوانين الضرائب. |
| يوجه الممول لتوضيح حقيقة المعاملة وفقاً للقانون، ولكن بطريقة تجعل المعاملة الضريبية للمشرع مختلفة. | يوجه الممول للاستمرار في مجالات او أنشطة مفضلة ضريبياً رغم ان عائدها منخفض او مخاطرها كبيرة. | يوجه الممول لتشويه طبيعة المعاملة او طمسها. |

**الجدول من اعداد الباحث بالرجوع إلى الشواربي، (٢٠١٢)، ابوزيد واخرون، (٢٠٢٠)**

وقد ذكر عوض وبغدادي، (2019: ٨ )، الركايبي ، ( ٢٠٢٢ : ٤٧٢ ) ان التجنب الضريبي ينقسم إلي نوعين، **النوع الأول** وهو التجنب الضريبي المقبول ( التجنب الضريبي غير الضار) ويقصد به مزج المنشآت للأنشطة القانونية لغرض تجنب سداد الضريبة مثل الاستثمار بالأنشطة المعفاة من الضريبة او الاستثمار في محفظة السندات المفضلة ضريبياً او اختيار افضل طرق للإهلاك الضريبي ، بينما **النوع الثاني** فهو التجنب

الضريبي التعسفي ( التجنب الضريبي الضار) وهو الذي لا يتوافق (يخرج) عن مقصد المشرع الضريبي القائم علي ان خفض العبء الضريبي هو السلوك ذو الأولوية والأكثر أهمية بالنسبة للممول مثل التسعير التحويلي بما لا يتوافق مع سعر السوق لتسعير المعاملات ، ويعتبر معيار الفصل بين التجنب الضريبي الضار والغير ضار هو الصفقات الضريبية التي تخضع للفحص الضريبي . فالصفقات الضريبية التي تخضع للفحص الضريبي (باحتمال أكبر من ٥٠%) تعتبر صفقات غير ضارة (مقبولة)، بينما الصفقات الضريبية التي تخضع للفحص الضريبي ( باحتمال أقل من ٥٠% ) تعتبر صفقات ضارة.

## ٢/٣/١ طرق قياس التجنب الضريبي:

لكي تتم عملية قياس التجنب الضريبي نحتاج إلى ثلاث معلومات أساسية عن:

١- القوائم المالية (متاحة ويمكن الحصول عليها بسهولة وخاصة للمنشآت المقيدة بالبورصة).
٢- الربح الخاضع للضريبة.
٣- الالتزامات الضريبية.

وقد ذكر عبد الرحمن، (٢٠١٩: ١٤٣) ان المعلومات المتعلقة بالالتزامات الضريبية وبالربح الخاضع للضريبة صعب الحصول عليها لأنها معلومات داخلية خاصة بالمنشأة. ويمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق المؤشرات والمقاييس التالية:

**جدول (٢/٧) يوضح طرق قياس التجنب الضريبي**

| المؤشر / المقياس/ النموذج | كيفية القياس |
|---|---|
| **اولاً مقاييس / مؤشرات تعتمد على معدل الضريبة الفعال: بشكل عام فإن معدل الضريبة الفعال سهل عند حسابه ويستخدم للمقارنة بين المنشآت المختلفة بنفس الصناعة وأيضاً بين السنوات المختلفة لنفس المنشأة، ويقدم نظرة عامة عن السياسات الضريبية التم يتم اتباعها من قبل المنشأة.** | **الصيغة العامة لمعادلة القياس:**<br>**الالتزامات الضريبية / صافي الربح قبل الضريبة.** |
| **١-معدل الضريبة الفعل وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.**<br>**بالنسبة لمعدل الضريبة الفعال وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإن اجمالي مصروف الضريبة الحالي واجمالي مصروف الضريبة المؤجل يمكن الممول من تقليص مصروف الضريبة الحالي ويزيد من مصروف الضريبة المؤجلة مما يؤدي إلى تأجيل جزء كبير من الضرائب، بالإضافة إلى ان استخدام الربح قبل الضريبة لا يقيس التأثير الضريبي لمصروف الفوائد.** | **يرمز له GAAP ETR**<br>**GAAP Effective Tax Rate**<br>**معادلة القياس:**<br>**(اجمالي مصروف الضريبة الحالي + اجمالي مصروف الضريبة المؤجل) / صافي الربح قبل الضريبة.** |

| | |
|---|---|
| ٢-معدل الضريبة الفعال الحالي.<br>بالنسبة لمعدل الضريبة الفعال الحالي فيبالغ في مصروف الضرائب الحالية بعد استبعاد الضرائب المؤجلة. | يرمز له CETR<br>Current Effective Tax Rate<br>معادلة القياس:<br>مصروف الضريبة الحالي / صافي الربح قبل الضريبة. |
| ٣-معدل الضريبة الفعال النقدي.<br>لا يوجد تطابق في معدل الضريبة الفعال النقدي بين البسط والمقام حيث ان البسط يحتوي على قيم جارية بينما المقام يحتوي على قيم تاريخية. | يرمز له Cash ETR<br>Cash Effective Tax Rate<br>معادلة القياس:<br>مصروف الضريبة النقدي الفعلي / صافي الربح قبل الضريبة |
| ٤-معدل الضريبة الفعال طويل الأجل.<br>بالنسبة لمعدل الضريبة الفعال طويل الاجل فانه يقلل من التقلبات السنوية، ولكن لا يقضي على التحيز الناتج عن استبعاد سنوات الخسارة وعدم التفرقة بين التجنب الضريبي والتجنب الضريبي التعسفي. | يرمز له Long Run ETR<br>Long Run Effective Tax Rate<br>معادلة القياس:<br>(قيمة الضريبة المدفوعة نقداً لعدد معين من السنوات / صافي الدخل قبل الضرائب لعدد معين من السنوات) اما ٥ سنوات او ١٠ سنوات.<br>مثل:<br>مجموع اجمالي الضرائب الحالية والمؤجلة خلال ٥ سنوات / مجموع صافي الربح قبل الضرائب ل ٥ سنوات. |
| ٥- معدل الضريبة الفعال المعتمد على ضريبة الدخل.<br>في هذا المؤشر تم استبدال الربح المحاسبي بالتدفقات النقدية التشغيلية ليعكس العبء الضريبي الفعلي. | معادلة القياس:<br>مصروف ضريبة الدخل / التدفقات النقدية التشغيلية |
| ٦- معدل الضريبة الفعال المعتمد على قيمة الضريبة المدفوعة نقداً.<br>لا يستخدم هذا المؤشر محاسبة الاستحقاقات لقياس أنشطة التجنب الضريبي | معادلة القياس:<br>قيمة الضريبة المدفوعة نقداً / التدفقات النقدية التشغيلية |
| ثانياً: مقاييس / مؤشرات تعتمد على الفروق الضريبية:<br>- تعكس الفروق الضريبية الاختلاف بين القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية.<br>- تعكس الفروق الضريبية أنشطة التجنب الضريبي. | Book Tax Differences (BTD)<br>ويقصد بالفروق الضريبية الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي (الفرق بين الربح قبل الضريبة المعد طبقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها وبين الربح الضريبي وفقاً لقوانين الضرائب). |
| ١-فروق ضريبية اجمالية.<br>بالنسبة للفروق الضريبية الاجمالية فان صيغة القياس تستخدم في قياس إدارة الأرباح وبالتالي فان المديرين يسعون إلى تضخيم الأرباح عن طريق استخدام هذه الصيغة مما يؤدي إلي زيادة قيمة هذا المؤشر. | يرمز لها Total BTD<br>Total Book Tax Differences<br>معادلة القياس:<br>الدخل قبل الضريبة – (مصروف الضرائب الحالي/ معدل الضريبة القانوني) |
| ٢-فروق الضريبة الاختيارية.<br>بالنسبة للفروق الضريبية الاختيارية يتم استخدامها كمقياس تقريبي وليس فعلي للتجنب الضريبي. | يرمز له Discretionary BTD<br>Discretionary Book Tax Differences<br>معادلة القياس:<br>الفروق الضريبية / اجمالي الأصول = E + اجمالي الأصول / $TA * {}^{B}1 + {}^{B}0$<br>وهنا تم استخدام الثابت + المتغيرات العشوائية كجزء من الفروق الضريبية غير المرتبطة بإدارة الربح ويتم استخدامها كمقياس تقريبي للتجنب الضريبي.<br>الفروق الضريبية الاختيارية = $E + {}^{B}0$ |

| | |
|---|---|
| ٣-الفروق الضريبية المؤقتة والفروق الضريبية الدائمة.<br>يتم فصل الفروق الضريبية الدائمة عن الفروق الضريبية المؤقتة بسبب ان الفروق الضريبية المؤقتة تفسر أنشطة التجنب الضريبي. | اجمالي الفروق الضريبية الدائمة:<br>Permanent Book Tax Differences<br>= اجمالي الفروق الضريبية – الفروق الضريبية المؤقتة.<br><br>اجمالي الفروق الضريبية المؤقتة:<br>Temporary Book Tax Differences<br>= مصروف الضريبة المؤجلة / معدل الضريبة القانوني. |
| ثالثاً: مقاييس / مؤشرات أخري غير متداولة يتم استخدامها لقياس التجنب الضريبي: | |
| ١-نموذج المشاركة في أنشطة الملاذات الضريبية | Tax Shelters Participation<br>ويقوم هذا المؤشر على التنبؤات من خلال مجموعة من المنشآت المعروفة بمشاركتها في أنشأ ملاذات ضريبية وذلك باستخدام المعادلة التالية:<br>$SHELTER_PROBIT = -4.86 + 5.20*BTD_{it} + 4.08*DA_{it} - 0.41*LEV_{it} + 0.76*AT_{it} + 3.51*ROA_{it} + 1.72*FL_{it} + 2.43*R\&D$ . (Wilson,2009) |
| ٢-نموذج المنافع الضريبية غير المعترف بها | Unrecognized Tax Benefits (UTB)<br>ويقوم هذا المؤشر بالتنبؤ بالمنافع الضريبية غير المعترف بها<br>Pred_ UTB= - 0.004+0.011*ROA +0.001*SIZE +0.010*FOREIGN SALES+0.092*R&D –0.002*DA +0.003*LEV +0.014*SG&A-0.018*SALES GROWTH. (Rego and Wilson,2012) |
| ٣-مقياس هنري وسانسنج للتجنب الضريبي | Henry and Sansing HS Measure<br>وقام هذا المقياس بتطوير مقياس معدل الضريبة الفعال النقدي وقد تم الاعتماد على MVA (القيمة السوقية للأصول) كأساس للأرباح بدلاً من الدخل الخاضع للضريبة.<br>Cash Taxes Paid – t * (Pre-Tax Income) / MVA |
| ٤-المقياس المركب للتجنب الضريبي المعتمد على الفروق الضريبية المحاسبية. | Composite Measure of Tax Avoidance (CMTA)<br>وقد أشار كامل والناغي ، (٢٠١٩) إلى ان هذا المقياس يستند لفكرة مضمونها انه لحساب الفروق الضريبية المحاسبية هناك ثلاثة عناصر يتم الاعتماد عليهم وذلك طبقاً للمعادلة التالية:<br>المقياس المركب للتجنب الضريبي = (النسبة المئوية لإجمالي الفروق الضريبية للمنشأة i في السنة t + النسبة المئوية للقيمة الناتجة عن معامل الانحدار + النسبة المئوية للفروق الضريبية المحاسبية غير الطبيعية الناتجة عن معامل الانحدار.<br>$CMTA = (\text{Percentile rank } BTD_{it} + \text{Percentile rank } DTAX_{it} + \text{Percentile rank ABN } BTD_{it})$ |

**الجدول من اعداد الباحث بالرجوع إلي (2014), Henry et al ، (2012) Rego et al , ، كامل والناغي ، ( ٢٠١٩) ، Wilson , (2009) ، موسي ، (٢٠٢٠) ، عبدالرحمن ، (٢٠١٩)**

ويستنتج الباحث من العرض السابق ان التجنب الضريبي يعتبر من المشاكل الهامة التي تواجه الدول، حيث ان التجنب الضريبي يمكن الممول من استخدام الطرق القانونية التي تحتوي على بعض الأساليب التي تمكنه من الخروج عن مقصد

المشرع، ولكن لا تخرج عن التشريع الضريبي. والتجنب الضريبي يعتبر من الممارسات المفضلة لدي العديد من المنشآت كونه يوفر تدفقات نقدية ينتج عنها سيولة في المدي القصير، بينما على مستوي الدولة فينتج عنه العديد من المشاكل مثل ارتفاع الدين العام مما يؤدي إلى عجز الموازنة، وأيضاً يقلل التجنب الضريبي من إيرادات الدولة وبالتالي تقل قدرة الدولة علي الانفاق العام بالإضافة إلى عدم وجود عدالة ضريبية داخل المجتمع.

## ٢/٤ علاقة التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بقابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبى:

ان التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعتبر أحد أهم العوامل الداعمة للإفصاح والشفافية وللقابلية للمقارنة ولزيادة جودة التقارير المالية وللحد من ممارسات التجنب الضريبي، ولكن هناك تحديات تواجه هذا التقارب منها كما أشار فرج ومحمود ، ( ٢٠٢١: ٢٥٠) العوامل البيئية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية ، فقد تم اعداد هذه المعايير وفقاً لقيم ومتطلبات الدول المتقدمة وتم تجاهل قيم ومتطلبات الدول النامية ، بالإضافة إلي تضمين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ببدائل كثيرة كبدائل الاعتراف والقياس مع السماح بحرية الاختيار وافتقار بعض المعايير لوجود إرشادات تفسيرية عند التطبيق . وأيضاً أشار عبد المنعم ، (٢٠١٦ : ١٠٨ ) إلي ان هناك منافع وعقبات تواجه تقارب المعايير المصرية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، فالمنافع تكمن في علاج مشكلة عدم تماثل المعلومات بين صغار وكبار المساهمين والحد من مشكلة الوكالة وتشجيع الشركات متعددة الجنسيات علي الاستثمار بجمهورية مصر العربية نتيجة سهولة تحديد التقدير الضريبي للدخل الأجنبي وقابلية القوائم المالية للمقارنة بين البلدان ، فالبيانات الموحدة تكون سهلة في فهمها وصياغتها واعدادها في قوائم مالية موحدة ، بينما العقبات فتتمثل في انخفاض مستوي التدريب علي تطبيق تلك المعايير بالإضافة إلي التكاليف الناتجة عن تطبيق هذه المعايير وغالباً ما توجد معايير غير مرنة تميل لتطبيق طرق معينة لا تتناسب مع

البيئة المصرية ، واحياناً يوجد تعارض بين بعض الأسس الضريبية وبين تلك المعايير. وبناء على ما سبق يري الباحث ان موقف جمهورية مصر العربية من التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وعدم تبني هذه المعايير كما حدث من قبل مع المعايير الدولية يعتبر هو الاجراء الصحيح، حيث انها تتقارب مع المعايير التي تتماشي طبيعتها مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والثقافية للدولة، وتقوم الجهة المنوطة بوضع المعايير المصرية بإجراء بعض التعديلات على بعض المعايير بما يلائم بيئة الأعمال المصرية.

**٢/٤/١ توضيح علاقة التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بالتجنب الضريبى:**

ان معايير المحاسبة بشكل عام تؤثر على الأمور الضريبية وذلك كون الدخل المحاسبي هو نقطة البداية لحساب الضريبة على الرغم من اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الضريبية، ولذلك فان التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS من الممكن ان يساهم في حل المنازعات القضائية والحد من ممارسات التجنب الضريبي حيث ان هذا التقارب يتطلب شفافية وافصاح أكبر من قبل المنشآت المنفذة لهذه المعايير وبالتالي يكون من الصعب إخفاء ممارسات التجنب الضريبي وتصبح المنشآت أكثر التزاماً بدفع ضرائبها. ومن الممكن ايضاً ان يؤدي التقارب إلي زيادة العبء الضريبي على المنشآت فتميل إلى ممارسة أنشطة التجنب الضريبي لتحقق وفورات ضريبية تساعدها في توفير السيولة وسد التزاماتها في الاجل القصير. وقد أشار العربي ، (٢٠١٦) إلي ان قوانين الضرائب تتضمن ثغرات تساعد الممولين في اتباع طرق ملتوية للتجنب او التهرب الضريبي مثل اللجوء إلي مكاتب وهمية ، التسجيل بدول في الخارج والقيد في البورصة ثم التخارج منها ، وقد قدر صندوق النقد الدولي هذه الممارسات بجمهورية مصر العربية حتي عام ٢٠١٦ بنحو ٣٥٠ مليار جنية مصري وهو ما يمثل اضعاف العجز في الموازنة ، وقد أشار أيضاً الجيوشي و ابوالعنين ، (٢٠٢٢ : ٨٨ ) إلي ان ممارسات التجنب الضريبي في

جمهورية مصر العربية قد ارتفعت من ١,٧١% إلي ٢,١٤% خلال الفترة من عام ٢٠١٥ إلي عام ٢٠١٩ علي الرغم من اصدار المشرع المصري للمادة ٩٢ مكرر المضافة للقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، وفيما يلي سوف يقوم الباحث بعرض أهم التشريعات الضريبية بجمهورية مصر العربية لمكافحة التجنب الضريبي:

**جدول ( ٢/٨) يوضح أهم التشريعات الضريبية بجمهورية مصر العربية لمكافحة التجنب الضريبي**

| التشريع الضريبي | المحتوي |
|---|---|
| مادة ٩٢ مكرر من القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ | تم استحداث هذه المادة كتعديل لبعض الاحكام بقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الضريبة على الدخل والتي أشارت إلى انه لا يعتد بالأثر الضريبي للمعاملات التي يكون أحد أغراضها التجنب الضريبي والعبرة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة. |
| مادة ٣٠ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ | تضمنت هذه المادة حق مصلحة الضرائب في تحديد الربح الخاضع للضريبة بالسعر المحايد لمعاملات المنشآت المرتبطة بشروط للمعاملات المالية او التجارية، وتختلف هذه الشروط بالنسبة للمعاملات التي تتم بين المنشآت لتخفيض الوعاء الضريبي أو نقل هذا العبء لشخص غير خاضع للضريبة او معفي. |
| مادة ٣٩ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ | اشارت هذه المادة إلى انه يتم تحديد السعر المحايد باستخدام طريقة السعر الحر المقارن، طريقة التكلفة الاجمالية مضاف اليها هامش الربح، طريقة سعر إعادة البيع. |
| مادة ٤٠ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ | اشارت هذه المادة إلى انه عند تحديد السعر المحايد تكون أولوية التطبيق لطريقة السعر الحر المقارن، وفي حالة عدم توافر البيانات للتطبيق يتم استخدام باقي الطرق التي تم الإشارة اليها في مادة ٣٩ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ |
| اصدار التعليمات الاسترشادية المصرية عام ٢٠١٠ لتسعير المعاملات وقد تم التحديث في عام ٢٠١٨ | في عام ٢٠١٨ تم تحديث التعليمات الاسترشادية المصرية التي تم إصدارها عام ٢٠١٠ والخاصة بتسعير المعاملات، وتم اصدار الدليل التطبيقي لقواعد التسعير طبقاً لمادة ٣٠ من قانون الضريبة على الدخل لسنة ٢٠٠٥، والمواد المعدلة من اللائحة التنفيذية ٣٨،٣٩،٤٠. |

**الجدول من اعداد الباحث بالرجوع إلي السيد، (٢٠٢١)**

ومما سبق فان وجود معايير دولية موحدة لإعداد التقارير المالية من الممكن ان يقلل من ممارسات التجنب الضريبي لان احتواء القوائم المالية للمنشأة علي آليات وطرق محاسبية مختلفة يؤدي إلي تلاعب وغش بهذه القوائم ينتج عنها ربح محاسبي غير حقيقي، وقد ذكر كامل والناغي ، ( ٢٠١٩ : ٧٩٥) ان من الطرق والآليات المحاسبية التي من الممكن استخدامها في ممارسات التجنب الضريبي ( الاهلاك المعجل – خلق الخسارة عن طريق خسائر وهمية ناتجة من معاملات اقتصادية لنفس المجموعة الاقتصادية او عن طريق التلاعب في أسعار التحويل – التلاعب في قيم الأصول المتداولة – المفاضلة بين الايجار والامتلاك – بدائل معالجة المخزون – الديون المعدومة و التلاعب في قائمة الدخل).

## ٢/٤/٢ توضيح علاقة التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بقابلية القوائم المالية للمقارنة:

هناك العديد من التحديات التي تواجه تقارب المعايير بين الدول حيث ان اختلاف العوامل الاقتصادية والبيئية والثقافية والقانونية يؤدى الى معالجات وتفسيرات محاسبية مختلفة لنفس الاحداث الاقتصادية، ومن هنا جاءت فكرة وجود مجموعة واحدة من المعايير (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) يتم تطبيقها بطريقة موحدة مما يؤدى إلى زيادة التوافق بين الممارسات المحاسبية المختلفة. وتعد خاصية القابلية للمقارنة احدى الخصائص النوعية للمعلومات المدرجة بالإطار المفاهيمي للمشروع المشترك بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الامريكية لتحقيق التقارب بين المعايير. ويري الباحث ان تقارب معايير المحاسبة المصرية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS يحسن من جودة المعلومات المحاسبية ويحسن أيضاً من قابلية القوائم المالية للمقارنة وبالتالي تزداد جودة القوائم المالية سواء بين المنشآت داخل حدود الدولة او مع المنشآت الخارجية مما يساعد في تخفيض عدم تماثل المعلومات وتكلفة راس المال وتكلفة اعداد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات. وفيما يلي سوف يقوم الباحث بتوضيح أوجه التقارب وأثرها علي قابلية القوائم المالية للمقارنة **بين** معايير المحاسبة المصرية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

## جدول (٢/٩) يوضح أثر التقارب على قابلية القوائم المالية للمقارنة

| رقم المعيار | اسم المعيار | اوجه التقارب وأثرها على قابلية القوائم المالية للمقارنة بين معايير المحاسبة المصرية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية |
|---|---|---|
| مصري (٢٩) =IFRS 3 | تجميع الاعمال | يهدف المعيار الى تحسين قدرة المنشأة على المقارنة ودرجة الملاءمة المفصح عنهم من قبل المنشآت بقوائمها المالية. |
| مصري (٣٦) =IFRS 6 | التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية | اشار المعيار ان المنشأة عليها الثبات في تبويب اصول التنقيب والتقييم كأصول غير ملموسة او كأصول ملموسة حسب طبيعة الاصول المنتقاة. |
| مصري (٤٠) =IFRS 7 | الادوات المالية – الافصاحات | اشار المعيار إلى ان المنشآت يجب عليها الافصاح عن القيم العادلة لكل فئة من فئات الاصول والالتزامات المالية بشكل يسمح بمقارنتها مع رصيدها الدفتري. |
| مصري (٤٢) =IFRS 10 | القوائم المالية المجمعة | اشار المعيار إلى انه يجب اعداد المنشأة الام بقوائمها المالية المجمعة عن طريق استخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المماثلة والاحداث الاخرى بالظروف المماثلة. |
| مصري (٤٥) =IFRS 13 | قياس القيمة العادلة | اشار المعيار انه يجب ان يتم تطبيق الاساليب المستخدمة في التقييم لقياس القيمة العادلة بثبات وأيضاً اشار المعيار انه لزيادة القابلية للمقارنة والثبات يتم تحديد تسلسل القيمة العادلة بتصنيف مدخلات تقييم اساليب القياس المستخدمة للقيمة العادلة ضمن مستوى المدخلات الملحوظة للأصول او الالتزامات بخلاف السعر المعلن او ضمن الاسعار المعلنة بسوق نشط للأصول او استخدام مدخلات غير ملحوظة. |
| مصري (٤٨) =IFRS 15 | الايراد من العقود مع العملاء | اشار المعيار الى انه يجب على المنشأة ان تطبق هذا المعيار بما في ذلك من استخدام أي وسائل عملية ملاءمة بثبات على العقود ذات الخصائص المتشابهة والتي أبرمت في ظروف متشابهة. |
| مصري (٤٩) =IFRS 16 | الايجار | اشار المعيار الى انه يجب على المنشأة ان تطبق هذا المعيار على العقود التي لها خصائص متشابهة وظروف متشابهة بصورة ثابتة. |

**الجدول من اعداد الباحث مع الرجوع الى معايير المحاسبة المصرية (٢٠١٩)، وهلالي (٢٠١٨)**

ويرى الباحث ان معايير المحاسبة المصرية او المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تدعم خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة عن طريق توحيد السياسات المحاسبية للأحداث المتشابهة وثبات واتساق المعالجات المحاسبية، والثبات يساعد على القابلية للمقارنة لاستخدامه لنفس الاساليب لنفس البنود ولذلك فان التقارب يدعم قابلية القوائم المالية للمقارنة.

**٢/٤/٣ توضيح أثر التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مع قابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي:**

يستنتج الباحث مما سبق ان هناك مجموعة مشتركة من العناصر تؤثر في هذه العلاقة (جودة التقارير المالية – الشفافية – عدم تماثل المعلومات – تحسين جودة المعلومات المحاسبية – مشكلة الوكالة)، ان التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحسن من جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي يحسن من خصائصها النوعية سواء كانت أساسية او ثانوية ، ومن الأهداف الرئيسية للتقارب زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة لتحقيق رغبات واحتياجات المستخدمين وبالتالي يجب أن تخلو تلك القوائم من التضليل او التحريف ويتم اعدادها في ضوء السياسات المحاسبية المتبعة بالمعايير لكي تقلل من مشكلة عدم تماثل المعلومات وتحد من أخطار مشكلة الوكالة ومن ممارسات التجنب الضريبي وتعبر بصدق وشفافية عن حقيقة الأداء الاقتصادي للمنشأة. وتعتبر التقارير المالية هي الوسيلة الأساسية للاتصال بين المنشأة والأطراف ذو العلاقة فيجب ان تتسم المعلومات الواردة بتلك التقارير بالمصداقية والشفافية والقابلية للمقارنة حتي تحقق تلك التقارير غايتها والهدف منها وهو ما يتحقق بالتقارب ، وقد ذكر إبراهيم ، ( ٢٠١٨) ان الشفافية وجودة التقارير المالية يعدان عاملان مؤثران في سلامة تحديد الوعاء الضريبي مما يؤدي إلي اطمئنان الإدارة الضريبية واعتماد الوعاء الضريبي عند الفحص ، وذلك ينتج عنه خفض في تكلفة الربط والفحص والتحصيل وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية في الحد من ممارسات التجنب الضريبي عند قياس الوعاء الضريبي. ومن المشاكل أيضاً التي يستطيع

التقارب التعامل معها في ظل العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبي مشكلة الوكالة ، فتعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين ينشأ عنها عمليات التربح الإداري، وقد ذكر Mulya and Kristian,(2020) ان عمليات التربح الإداري تنشأ عن قيام المديرين بممارسات انتهازية لتحويل الثروة لأنفسهم بدلاً من اتخاذ قرارات ضريبية فعالة ، وبالتالي فان عدم تماثل المعلومات الناتج عن سيطرة المديرين ومقدرتهم علي تبرير الغموض والتعقيد الملازم لممارسات التجنب الضريبي يصعب من اكتشاف هذه الممارسات من قبل مصلحة الضرائب ، وبناء علي ذلك فانه يجب علي المنشآت ومديريها المحافظة علي العلاقة الجيدة مع مصلحة الضرائب والامتثال للقوانين الضريبية وعدم السعي إلي تحقيق وفورات نقدية من الممكن استخدامها في سداد الالتزامات والديون في الاجل القصير ولكن ذلك قد يهدد بقاء المنشأة واستمرارها نتيجة الاضرار بسمعة المنشأة ، حيث ان ممارسات التجنب الضريبي قد تختلف من منشأة إلي اخري حسب درجة مشروعيتها ، فالنقص المستمر في الايراد الخاضع للضريبة يثير الشك والتحفز تجاه الممول وخاصة ان هذه المبالغ موجهة للمنفعة العامة ، وذلك ما حدث بالفعل لشركة Apple كما ذكر الجيوشي وأبو العنين ، ( ٢٠٢٢ : ٩٠) حين اخطرت مستثمريها بان الاتحاد الأوروبي قد يفرض عليها غرامة تصل إلي ٢,٥ مليار دولار نتيجة ممارسة أنشطة التجنب الضريبي في ايرلندا، وقد يؤدي هذا الخبر أيضاً إلي التأثير السلبي علي أسعار أسهمها بالإضافة إلي الغرامة ، وبالتالي يجب علي أي منشأة ان توازن بين منفعة وتكلفة التجنب الضريبي .

وبالتالي يستنتج الباحث ان التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يوثر على كل من قابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبي ويؤثر ايضاً على العلاقة بينهما، فالتقارب يزيد من جودة المعلومات المحاسبية فيحسن من الخصائص النوعية التي من ضمنها قابلية القوائم المالية للمقارنة فتتحسن جودة التقارير المالية وتزداد الشفافية فينخفض عدم تماثل المعلومات وبالتالي يمكن الحد من مشكلة الوكالة ومن ممارسات التجنب الضريبي والعكس صحيح بمعني انه مع عدم وجود تقارب والتزام كل دولة بتطبيق معاييرها المحلية فلن تكون هناك قابلية للمقارنة بين القوائم

بسبب اختلاف المعايير وممارستها مما يفتح مجال لزيادة ممارسة أنشطة التجنب الضريبي ، وايضاً زيادة قابلية القوائم المالية تحد من أنشطة التجنب الضريبي ، وزيادة أنشطة التجنب الضريبي ينتج عنها انخفاض في جودة التقارير المالية ، وبالتالي هناك علاقة طردية بين التقارب مع المعاير الدولية لإعداد التقارير المالية وبين قابلية القوائم لمالية للمقارنة ، وهناك علاقة عكسية بين التقارب مع المعاير الدولية لإعداد التقارير المالية و قابلية القوائم المالية للمقارنة وبين التجنب الضريبي وذلك علي المستوي الإجمالي ، بينما علي مستوي العناصر فكلما ازدادت قابلية القوائم المالية للمقارنة مع وجود التقارب كلما زادت جودة المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية والشفافية وانخفضت مشكلة عدم تماثل المعلومات ومشكلة الوكالة والحد من ممارسات التجنب الضريبي لان الحد من هذه الممارسات يخفض من مشكلة الوكالة ، اما اذا زادت ممارسات التجنب الضريبي فتقل جودة المعلومات المحاسبية وشفافية وجودة التقارير المالية وترتفع مشكلة عدم تماثل المعلومات وتزداد مشكلة الوكالة . وفيما يلي سوف يقوم الباحث بإجراء الدراسة التطبيقية كمحاولة لتقديم دليل تطبيقي يتفق او يختلف عما توصلت اليه الدراسة النظرية ويساعد أيضاً في فهم علاقة التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية التقارب وقابلية القوائم المالية للمقارنة ومدى تأثير هذا العلاقة على التجنب الضريبي.

## القسم الثالث: الدراسة التطبيقية:

### ٣/١ تصميم الدراسة:

- **٣/١/١ فروض الدراسة:** يهدف هذا البحث إلى اختبار خمسة فروض أساسية:

**الفرض الأول:**

" توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية."

**الفرض الثاني:**

" توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية."

**الفرض الثالث:**

" توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتفاعل بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية."

**الفرض الرابع:**

" توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية."

**الفرض الخامس:**

" توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي من خلال قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية."

- **نماذج الدراسة:**

**لاختبار فروض الدراسة السابقة قد تم تصميم هذه النماذج:**

يتم قياس تأثير التقارب مع IFRS وقابلية القوائم المالية للمقارنة والتفاعل بينهم على التجنب الضريبي من خلال النموذج التالي:

$$TAR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CompAcct_{i,t} + \beta_2 IFRS_{i,t} + \beta_2 IFRS * CompAcct_{i,t} + \beta_4^N CONTROL_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad \rightarrow \textbf{M1}$$

يتم قياس التأثير المباشر للتقارب مع IFRS على قابلية القوائم المالية للمقارنة من خلال النموذج التالي:

$$CompAcct_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{i,t} + \beta_2^N CONTROL_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad \rightarrow \textbf{M2}$$

يتم قياس التأثير غير المباشر للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي من خلال قابلية القوائم المالية للمقارنة كمتغير وسيط كما يلي:

$$TAR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CompAcct_{i,t} + \beta_2 IFRS_{i,t} + \beta_3 (\beta_{CompAcct} * \beta_{IFRS})_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad \rightarrow \textbf{M3}$$

- **عينة الدراسة:**

تمثل عينة الدراسة عينة تحكمية يتم اختيارها من بين المنشآت المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة الزمنية (2014 – ٢٠٢١) على ان تتوافر في تلك المنشآت الشروط التالية:

- استبعاد السنوات التي تحقق فيها المنشآت صافي ربح قبل الضرائب سالب.
- تحقق المنشأة ربحية موجبة ثلاثة سنوات على الأقل خلال فترة الدراسة (٢٠١٤-٢٠٢١).
- ان تكون المنشآت المختارة ضمن قطاعات البورصة المصرية التي لا يقل عدد المنشآت بها عن ١٠ منشآت، حيث ان البحث مهتم بقابلية القوائم المالية للمقارنة.
- أن تتوافر البيانات الكاملة لكل متغيرات الدراسة الخاصة بقابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبي.

ووفقا للشروط السابقة أصبح حجم عينة الدراسة ٧١ منشأة مقيدة في البورصة المصرية خلال الفترة (٢٠١٤-٢٠٢١) وتتوافر بها الشروط السابقة.

- **قياس المتغيرات:**

**جدول (٣/١) يوضح كيفية قياس المتغيرات البحثية**

| المتغير | القياس | المؤلف |
|---|---|---|
| التجنب الضريبي | معدل الضريبة الفعال<br>= معدل الضريبة القانوني – معدل الضريبة الحقيقي<br>معدل الضريبة الحقيقي = مصروف الضرائب / الدخل قبل الضريبة<br>معدل التجنب الضريبي = معدل الضريبة الفعال * -١ | Guenther, ) (2014 |
| قابلية القوائم المالية للمقارنة | تم استخدام نموذج (De Franco et al., 2011)<br>وفقا للخطوات التالية:<br>١- تقدير معلمات النظام المحاسبي الخاص بكل شركة<br>$E(Earning)_{iit} = \hat{\alpha}_i + \hat{\beta}_i Return_{it}$<br>٢- تقدير الأرباح الخاص بكل شركة بدلالة معلمات النظراء في القطاع<br>$E(Earning)_{ijt} = \hat{\alpha}_j + \hat{\beta}_j Return_{it}$ | De Franco ) et al., 2011, Qingyuan and Lumeng, (2018 |

| | | |
|---|---|---|
| | ٣- حساب قابلية القوائم المالية للمقارنة<br>$CompAcct_{it} =$<br>$\frac{-1}{16}\sum_{t-15}^{t} \left\| E(Earning)_{iit}\, E(Earning)_{ijt} \right\|$<br>حيث ان:<br>$E(Earning)_{iit}$: الأرباح المقدرة للشركة(i) عن الفترة (t) باستخدام النظام المحاسبي للشركة(i) عن الفترة (t)<br>$E(Earning)_{ijt}$: الأرباح المقدرة للشركة(i) بدلالة الشركات داخل القطاع (j) في السنة (t) | |
| التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS | متغير صوري يأخذ القيمة (١) للتعبير عن سنوات التقارب للمعايير المصرية مع IFRS والقيمة (٠) للسنوات قبل التقارب مع IFRS | Yip and ) Young, (2012 |
| المتغيرات الرقابية: | | |
| حجم الشركة | اللوغاريتم الطبيعي لحجم الأصول | Qingyuan ) and Lumeng, (2018 |
| عمر الشركة | عدد السنوات منذ الادراج بالبورصة | Callao et ) (al., 2007 |
| الرافعة المالية | اجمالي الالتزامات / اجمالي الأصول | Qingyuan ) and Lumeng, (2018 |
| ربحية السهم | صافي الربح / عدد الأسهم المتداولة | Callao et ) (al., 2007 |

| | | |
|---|---|---|
| **الاحتفاظ بالنقدية** | النقدية وما في حكمها / اجمالي الأصول | **Callao et ) (al., 2007** |
| **هيكل الأصول** | الأصول الثابتة / اجمالي الأصول | **Qingyuan ) and Lumeng, (2018** |
| **الوفر الضريبي بسبب الاهلاك** | الاهلاك / اجمالي الأصول | **Callao et ) (al., 2007** |
| **العائد على الأصول** | صافي الربح / اجمالي الأصول | **Qingyuan ) and Lumeng, (2018** |
| ***تم تجميع جميع البيانات المطلوبة من قاعدة البيانات Eikon Reuters** | | |

## ١. اختبار نماذج وفروض الدراسة:

يهدف هذا الجزء إلى تحليل بيانات المنشآت بعينة الدراسة واختبار مدى صحة فروض ونماذج الدراسة وذلك للظاهرة موضوع الدراسة وهي قياس تأثير العلاقة بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي.

### الاحصاء الوصفي:

تمثل الإحصاء الوصفي أهمية بالغة لما لها من دور هام في الفهم المتعمق للظاهرة محل الدراسة والابعاد المرتبطة بها وكذلك رصد القيم التي قد تكون غير منطقية في المجال ولها تفسيرات مختلفة وتتمثل هذه المرحلة في:

| جدول (٣/٢) الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Variable** | | **Mean** | **Std. dev.** | **Min** | **Max** | **Observations** |
| **TAR** | overall | -0.208 | 0.142 | -0.939 | 0.000 | N = 462 |
| | between | | 0.095 | -0.481 | 0.000 | n = 71 |
| | within | | 0.109 | -0.827 | 0.092 | T-bar = 6.50704 |
| **CompAcct** | overall | -0.024 | 0.007 | -0.039 | -0.011 | N = 462 |
| | between | | 0.007 | -0.039 | -0.013 | n = 71 |
| | within | | 0.003 | -0.040 | -0.009 | T-bar = 6.50704 |
| **SIZE** | overall | 20.798 | 1.541 | 17.496 | 24.130 | N = 462 |
| | between | | 1.542 | 17.498 | 24.067 | n = 71 |
| | within | | 0.292 | 19.436 | 21.918 | T-bar = 6.50704 |
| **LEV** | overall | 0.505 | 0.229 | 0.022 | 1.081 | N = 462 |
| | between | | 0.214 | 0.086 | 1.081 | n = 71 |
| | within | | 0.083 | 0.100 | 0.881 | T-bar = 6.50704 |
| **TANG** | overall | 0.257 | 0.217 | 0.000 | 0.847 | N = 462 |
| | between | | 0.210 | 0.001 | 0.847 | n = 71 |
| | within | | 0.065 | -0.160 | 0.634 | T-bar = 6.50704 |
| **ROA** | overall | 0.068 | 0.074 | -0.086 | 0.213 | N = 462 |
| | between | | 0.062 | -0.086 | 0.210 | n = 71 |
| | within | | 0.040 | -0.139 | 0.216 | T-bar = 6.50704 |
| **NDTS** | overall | 0.018 | 0.016 | 0.000 | 0.055 | N = 462 |
| | between | | 0.015 | 0.000 | 0.055 | n = 71 |
| | within | | 0.007 | -0.014 | 0.042 | T-bar = 6.50704 |
| **EPS** | overall | 1.010 | 1.378 | -2.058 | 3.838 | N = 462 |
| | between | | 1.239 | -2.058 | 3.838 | n = 71 |
| | within | | 0.627 | -1.761 | 3.418 | T-bar = 6.50704 |
| **AGE** | overall | 21.011 | 4.369 | 13.000 | 30.000 | N = 462 |
| | between | | 3.980 | 12.750 | 27.893 | n = 71 |
| | within | | 1.910 | 17.154 | 24.868 | T-bar = 6.50704 |
| **CH** | overall | 0.017 | 0.025 | 0.000 | 0.066 | N = 462 |
| | between | | 0.021 | 0.000 | 0.066 | n = 71 |
| | within | | 0.014 | -0.038 | 0.074 | T-bar = 6.50704 |

**من الجدول السابق نجد أن:**

- بلغ متوسط معدل التجنب الضريبي TAR ٠,٢٠٨، نجد ارتفاع الانحراف المعياري على مستوي المشاهدات وبين المنشآت وخلال فترة الدراسة مما يشير إلى عدم تجانس ممارسات التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- نجد انخفاض في الانحراف المعياري لقابلية القوائم المالية للمقارنة CompAcct على مستوي المشاهدات وبين المنشآت وخلال فترة الدراسة مما يشير إلى تجانس ظاهرة قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- بلغ متوسط حجم الشركة SIZE 20.8، نجد انخفاض في الانحراف المعياري على مستوي المشاهدات وبين المنشآت وخلال فترة الدراسة مما يشير إلى تجانس حجم المنشآت عينة الدراسة في المدرجة بالبورصة المصرية.
- متوسط الرافعة المالية LEV ٠,٥٠٥، مما يشير إلى زيادة الاعتماد على الديون على الديون في تمويل الاستثمارات وان المنشآت يتم يمكن لها ممارسة التجنب الضريبي لديها مستويات مرتفعة من الاعتماد على الديون. نجد ان هناك انخفاض في الانحراف المعياري على مستوى المشاهدات وبين المنشآت ولكل منشأة على حدة خلال فترة الدارسة مما يشير إلى تجانس زيادة الاعتماد على الديون، ونجد ان الحد الأقصى أكبر من واحد صحيح ١,٤٣ مما يشير ويؤكد ان هناك منشآت لديها خسائر مرحلة أكبر من حقوق الملكية الدفترية مما جعل الالتزامات أكبر من حجم أصول المنشأة.
- بلغ متوسط هيكل الأصول TANG ٠,٢٥٧ من حجم الأصول مستثمر في الأصول الثابتة، نجد ارتفاع الانحراف المعياري على مستوي المشاهدات وبين المنشآت وخلال فترة الدراسة مما يشير إلى عدم تجانس هيكل الأصول والاختلافات الكبيرة بين المنشآت.

- بلغ متوسط العائد على الأصول ROA ٠,٠٦٨، نجد ارتفاع الانحراف المعياري على مستوي المشاهدات وبين المنشآت وخلال فترة الدراسة مما يشير إلى عدم تجانس ربحية المنشآت المدرجة في البورصة المصرية وعدم تجانس كفاءة هذه المنشآت.
- بلغ متوسط الوفر الضريبي بسبب الاهلاك NDTS ٠,٠١٨، نجد ارتفاع الانحراف المعياري على مستوي المشاهدات وبين المنشآت وخلال فترة الدراسة مما يشير إلى عدم تجانس الوفر الضريبي بسبب الاهلاك في المنشآت المدرجة في البورصة المصرية.
- بلغ متوسط ربحية السهم EPS ١,٠١ جنية لكل سهم، نجد ارتفاع الانحراف المعياري على مستوي المشاهدات وبين المنشآت وخلال فترة الدراسة مما يشير إلى عدم تجانس ربحية السهم والاختلافات الكبيرة بين المنشآت.
- بلغ متوسط عمر الشركات في البورصة المصرية AGE ٢١ منذ الادراج، نجد انخفاض في الانحراف المعياري على مستوي المشاهدات وبين المنشآت وخلال فترة الدراسة مما يشير إلى تجانس عمر المنشآت عينة الدراسة في المدرجة بالبورصة المصرية.
- بلغ متوسط العائد على الأصول ROA ٠,٠٦٨، نجد ارتفاع الانحراف المعياري على مستوي المشاهدات وبين المنشآت وخلال فترة الدراسة مما يشير إلى عدم تجانس ربحية المنشآت المدرجة في البورصة المصرية وعدم تجانس كفاءة هذه ا المنشآت.
- بلغ متوسط الاحتفاظ بالنقدية 0.017 من اجمالي الأصول، نجد ارتفاع الانحراف المعياري على مستوي المشاهدات وبين المنشآت وخلال فترة الدراسة مما يشير إلى عدم تجانس مستويات الاحتفاظ بالنقدية في المنشآت المدرجة في البورصة المصرية.

**ويمكن توضيح الإحصاء الوصفي لمتغير التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما يلي:**

| جدول (٣/٣) تكرارات التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية | | | |
|---|---|---|---|
| **IFRS** | **Freq.** | **Percent** | **Cum.** |
| **0** | **189** | **40.91** | **40.91** |
| **1** | **273** | **59.09** | **100.00** |
| **Total** | **462** | **100.00** | |

مما سبق نجد ان نسبة المشاهدات للمنشآت بعد التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٥٩,٠٩% من اجمالي المشاهدات لعينة الدراسة.

- **اختبار ديناميكية التجنب الضريبي:**

| جدول (٣/٤) اختبار ديناميكية متغيرات سيولة الأسهم | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Lag** | **LL** | **LR** | **df** | **P** | **FPE** | **AIC** | **HQIC** | **SBIC** |
| **0** | **99.2969** | | | | **0.016335** | **-1.27658** | **-1.26857** | **-1.25686** |
| **1** | **112.789** | **26.984** | **1** | **0** | **0.013889** | **-1.43881** | **-1.42279** | **-1.39937** |
| **2** | **119.806** | **14.034*** | **1** | **0** | **0.012845** | **-1.51696** | **-1.49292** | **-1.45779*** |
| **3** | **121.475** | **3.3397** | **1** | **0.068** | **.012733*** | **-1.52565*** | **-1.49361*** | **-1.44677** |
| **4** | **122.361** | **1.7711** | **1** | **0.183** | **0.012753** | **-1.52417** | **-1.48412** | **-1.42557** |

تشير النتائج السابقة ان معدل التجنب الضريبي بالمنشآت المصرية المدرجة بالبورصة المصرية تعبر عن ظاهرة ديناميكية، مما يشير أن المستويات الحالية للتجنب الضريبي تتأثر بالمستويات السابقة لها، حيث ان مؤشرات فترات الابطاء المثلي HQIC/SBIC عند فترتين ابطاء وثلاث فترات.

- **مصفوفة الارتباط:**

| Variables | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6) | (7) | (8) | (9) | (10) | (11) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| (1) TAR | 1.000 | | | | | | | | | | |
| (2) CompAcct | -0.134*** | 1.000 | | | | | | | | | |
| | (0.004) | | | | | | | | | | |
| (3) IFRS | 0.088* | -0.212*** | 1.000 | | | | | | | | |
| | (0.059) | (0.000) | | | | | | | | | |
| (4) SIZE | -0.128*** | 0.136*** | 0.115** | 1.000 | | | | | | | |
| | (0.006) | (0.003) | (0.013) | | | | | | | | |
| (5) LEV | -0.039 | -0.246*** | 0.082* | 0.261*** | 1.000 | | | | | | |
| | (0.407) | (0.000) | (0.078) | (0.000) | | | | | | | |
| (6) TANG | -0.015 | -0.201*** | -0.057 | -0.027 | -0.254*** | 1.000 | | | | | |
| | (0.741) | (0.000) | (0.219) | (0.568) | (0.000) | | | | | | |
| (7) ROA | -0.110** | -0.048 | 0.024 | 0.193*** | -0.312*** | -0.168*** | 1.000 | | | | |
| | (0.019) | (0.300) | (0.607) | (0.000) | (0.000) | (0.000) | | | | | |
| (8) NDTS | -0.036 | -0.254*** | 0.056 | 0.065 | -0.127*** | 0.620*** | -0.026 | 1.000 | | | |
| | (0.443) | (0.000) | (0.233) | (0.160) | (0.006) | (0.000) | (0.572) | | | | |
| (9) EPS | -0.156*** | -0.289*** | 0.100** | 0.204*** | 0.096** | -0.027 | 0.524*** | 0.016 | 1.000 | | |
| | (0.001) | (0.000) | (0.031) | (0.000) | (0.038) | (0.557) | (0.000) | (0.727) | | | |
| (10) AGE | 0.080* | -0.172*** | 0.360*** | -0.035 | -0.023 | -0.004 | 0.094** | 0.110** | 0.115** | 1.000 | |
| | (0.087) | (0.000) | (0.000) | (0.459) | (0.627) | (0.924) | (0.044) | (0.018) | (0.014) | | |
| (11) CH | 0.091** | 0.038 | 0.044 | 0.063 | -0.214*** | -0.155*** | 0.194*** | -0.096** | 0.087* | 0.081* | 1.000 |
| | (0.049) | (0.416) | (0.340) | (0.174) | (0.000) | (0.001) | (0.000) | (0.039) | (0.060) | (0.083) | |

**** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1*

- **نموذج التجنب الضريبي:**

- توجد علاقة عكسية معنوية عند مستوى معنوية ١% بين قابلية القوائم المالية للمقارنة والتجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- توجد علاقة طردية معنوية عند مستوى معنوية ١٠% بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- توجد علاقة عكسية معنوية عند مستوى معنوية ١% بين حجم الشركة والتجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الرافعة المالية وهيكل والأصول والوفر الضريبي بسبب الاهلاك وبين التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- توجد علاقة عكسية معنوية عند مستوى معنوية ٥% بين ربحية الشركات والتجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- توجد علاقة عكسية معنوية عند مستوى معنوية ١% بين ربحية السهم والتجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.

- توجد علاقة طردية معنوية عند مستوى معنوية ١٠% بين عمر الشركة والتجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- توجد علاقة طردية معنوية عند مستوى معنوية ٥% بين التقارب مع مستويات الاحتفاظ بالنقدية والتجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.

- **نموذج قابلية القوائم المالية للمقارنة:**

- توجد علاقة عكسية معنوية عند مستوى معنوية ١% بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- توجد علاقة طردية معنوية عند مستوى معنوية ١% بين حجم الشركة وقابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- توجد علاقة عكسية معنوية عند مستوى معنوية ١% بين الرافعة المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- توجد علاقة عكسية معنوية عند مستوى معنوية ١% بين هيكل الأصول وقابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ربحية الشركات والاحتفاظ بالنقدية وبين قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- توجد علاقة عكسية معنوية عند مستوى معنوية ١% بين الوفر الضريبي بسبب الاهلاك وقابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- توجد علاقة عكسية معنوية عند مستوى معنوية ١% بين ربحية السهم وقابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.

- توجد علاقة عكسية معنوية عند مستوى معنوية ١٠% بين عمر الشركة وقابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.

**اختبار الفروض ونماذج الدراسة:**

يتم اختبار فروض ونماذج الدراسة من خلال طريقة التأثيرات الثابتة والعشوائية للتأكيد من صحة الفروض وامكانية تعميم النتائج والاستفادة منها على مستوى الادارة والمستثمرين والجهات المنظمة للسوق المالي:

- **اختبار نموذج تأثير التقارب مع IFRS، وقابلية القوائم المالية للمقارنة والتفاعل بينهم على التجنب الضريبي بطريقة التأثيرات الثابتة والعشوائية:**

يوضح الجدول التالي جودة نتائج وافتراضات طريقة التأثيرات الثابتة والعشوائية، ويمكن الكشف عن مشاكل القياس كما يلي:

**جدول (٣/٥) اختبار جودة النتائج لطريقة FE/RE للنموذج الأول**

| TAR | FE/RE |
|---|---|
| | **TAR** |
| **Hausman test** | 0.043 |
| **FE/RE** | FE |
| **Heteroskedasticity** | 0.000 |
| **Auto-correlation** | 0.3844 |

**تشير نتائج الجدول التالي إلى:**

- **اختبار Hausman للمفاضلة بين نموذج التأثيرات الثابتة FE ونموذج التأثيرات العشوائية Re:**

تشير نتيجة اختبار Hausman Test للمفاضلة بين نموذج التأثيرات الثابتة ونموذج التأثيرات العشوائية إلى رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل والذي يشير إلى صلاحية نموذج التأثيرات الثابتة مقارنة بنموذج التأثيرات العشوائية في نموذج الدراسة الأول، حيث ان قيمة p-value أقل من ٥%.

- **اختبار عدم تجانس التباين Heteroskedasticity:**

- تشير نتائج اختبار Breusch–Pagan/Cook–Weisberg test for heteroskedasticity إلى وجود مشكلة عدم ثبات التباين في نموذج الدراسة

الأول، مما يؤشر على عدم تجانس منشآت عينة الدراسة، حيث قيمة p-value أقل من ٥% في النموذج.

- **اختبار الارتباط الذاتي Serial Correlation:**
- تشير نتائج اختبار Wooldridge test إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي للأخطاء في نموذج الدراسة الأول، حيث قيمة p-value أكبر من ٥% في النموذج.
- ويمكن علاج مشاكل القياس والوصول إلى النتائج التالية من خلال استخدام Panel Corrected Standard Error لعلاج عدم تجانس التباين وذلك كما يلي:

**جدول (٣/٦) اختبار نموذج تأثير التقارب مع IFRS، وقابلية القوائم المالية للمقارنة والتفاعل بينهم على التجنب الضريبي**

| TAR | PCSE | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Coef. | St.Err. | t-value | p-value | Sig |
| CompAcct | -2.484 | 1.216 | -2.04 | .041 | ** |
| IFRS | .046 | .041 | 1.13 | .259 | |
| IFRS*CompAcct | 2.3 | 1.339 | 1.72 | .086 | * |
| SIZE | -.002 | .005 | -0.37 | .711 | |
| AGE | .002 | .002 | 1.10 | .27 | |
| LEV | -.057 | .03 | -1.88 | .06 | * |
| ROA | -.01 | .094 | -0.11 | .913 | |
| CH | .504 | .187 | 2.69 | .007 | *** |
| L.TAR | .262 | .086 | 3.07 | .002 | *** |
| Number of obs | 373 | | | | |
| R-squared | 0.586 | | | | |
| Prob > F | 0.0000 | | | | |
| Year fixed effect | Included | | | | |
| *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1. | | | | | |

**تشير نتائج الجدول السابق:**

- قبول النموذج المفسر للتجنب الضريبي؛ حيث ان قيمة Prob > F أقل من ٥% في نموذج الدراسة.

- تفسر متغيرات الدراسة ٥٨,٦% من ممارسات التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- يوجد تأثير عكسي مباشر معنوي لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية. مما يشير بوجود تأثير ايجابي لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- لا يوجد تأثير طردي مباشر معنوي للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- يوجد تأثير طردي للتفاعل بين قابلية القوائم المالية للمقارنة والتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويحد هذا التفاعل من التأثير العكسي الإيجابي لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي.
- تتأثر مستويات التجنب الضريبي الحالي بشكل معنوي طردي بمستويات التجنب الضريبي السابق، مما يشير أن التجنب الضريبي هو عملية تراكمية ديناميكية.

- **اختبار تأثير التقارب مع IFRS على قابلية القوائم المالية للمقارنة بطريقة التأثيرات الثابتة والعشوائية:**

يوضح الجدول التالي جودة نتائج وافتراضات طريقة التأثيرات الثابتة والعشوائية، ويمكن الكشف عن مشاكل القياس كما يلي:

**جدول (٣/٧) اختبار جودة النتائج لطريقة FE/RE للنموذج الأول**

| FE/RE | CompAcct |
|---|---|
| | **CompAcct** |
| **Hausman test** | 0.000 |
| **FE/RE** | FE |
| **Heteroskedasticity** | 0.000 |
| **Auto-correlation** | 0.000 |

**تشير نتائج الجدول إلي التالي:**

- **اختبار Hausman للمفاضلة بين نموذج التأثيرات الثابتة FE ونموذج التأثيرات العشوائية Re:**

- تشير نتيجة اختبار Hausman Test للمفاضلة بين نموذج التأثيرات الثابتة ونموذج التأثيرات العشوائية إلى رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل والذي يشير إلى صلاحية نموذج التأثيرات الثابتة مقارنة بنموذج التأثيرات العشوائية في نموذج الدراسة الثاني، حيث ان قيمة p-value أقل من ٥%.

- **اختبار عدم تجانس التباين Heteroskedasticity:**

- تشير نتائج اختبار Breusch–Pagan/Cook–Weisberg test for heteroskedasticity إلى وجود مشكلة عدم ثبات التباين في نموذج الدراسة الثاني، مما يؤشر على عدم تجانس منشآت عينة الدراسة، حيث قيمة p-value أقل من ٥% في النموذج.

- **اختبار الارتباط الذاتي Serial Correlation:**

- تشير نتائج اختبار Wooldridge test إلى وجود مشكلة الارتباط الذاتي للأخطاء في نموذج الدراسة الثاني، حيث قيمة p-value أقل من ٥% في النموذج.

- ويمكن علاج مشاكل القياس والوصول إلى النتائج التالية من خلال استخدام Panel Corrected Standard Error لعلاج عدم تجانس التباين وذلك كما يلي:

**جدول (٣/٨) اختبار تأثير التقارب مع IFRS على قابلية القوائم المالية للمقارنة بطريقة التأثيرات الثابتة والعشوائية:**

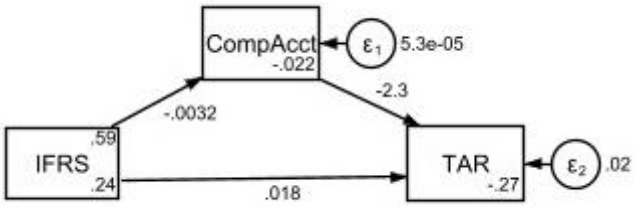
| CompAcct | PCSE | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Coef. | St.Err. | t-value | p-value | Sig |
| IFRS | -.001 | 0 | -2.68 | .007 | *** |
| SIZE | .001 | 0 | 4.28 | .000 | *** |
| LEV | -.007 | .001 | -4.97 | .000 | *** |
| TANG | -.003 | .001 | -2.42 | .016 | ** |
| AGE | 0 | 0 | -5.13 | .000 | *** |
| NDTS | -.034 | .018 | -1.87 | .061 | * |
| EPS | -.001 | 0 | -3.71 | .000 | *** |
| CH | .002 | .007 | 0.27 | .788 | |
| **Number of obs** | **462** | | | | |
| **R-squared** | **0.626** | | | | |
| **Prob > F** | **0.0000** | | | | |
| ***** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1.** | | | | | |

**تشير نتائج الجدول السابق:**

- قبول النموذج المفسر لقابلية القوائم المالية للمقارنة؛ حيث ان قيمة Prob > F أقل من ٥% في نموذج الدراسة.
- تفسر متغيرات الدراسة ٦٢,٦% من قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- يوجد تأثير عكسي مباشر وكلي معنوي للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية. مما يشير بوجود تأثير سلبي أيضا للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة وقد يكون ذلك نتيجة التقارب الجزئي للمعايير المصرية لإعداد التقارير المالية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- **اختبارات تأثير التقارب مع IFRS على التجنب الضريبي من خلال قابلية القوائم المالية للمقارنة كمتغير وسيط من خلال نمذجة المعادلة الهيكلية SEM:**

**جدول (٣/٩) اختبار المسارات للنموذج الثالث**




| Path | Direct | Indirect | Total |
|---|---|---|---|
| **IFRS → TAR** | **0.0179** | | **0.0253*** |
| **IFRS → CompAcct** | **-0.0023***** | | **-0.00232***** |
| **CompAcct → TAR** | **-2.288**** | | **-2.288**** |
| **IFRS→ CompAcct → TAR** | | **0.0074**** | |
| *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1. | | | |

**تشير نتائج الجدول السابق:**

- لا يوجد تأثير طردي مباشر معنوي للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي بينما يوجد تأثير كلي معنوي، مما يشير ان التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية له تأثير سلبي على ممارسات التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- يوجد تأثير عكسي مباشر وكلي معنوي للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية. مما يشير بوجود تأثير سلبي أيضا للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة وقد يكون ذلك نتيجة التقارب الجزئي للمعايير المصرية لإعداد التقارير المالية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- يوجد تأثير عكسي مباشر وكلي معنوي لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية. مما يشير بوجود تأثير ايجابي لقابلية القوائم المالية للمقارنة على ممارسات التجنب الضريبي.
- يوجد تأثير طردي غير مباشر معنوي لتقارب المعايير المصرية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي من خلال قابلية القوائم المالية للمقارنة كمتغير وسيط المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.

**جدول(٣/١٠) جودة نتائج نمذجة المعادلة الهيكلية SEM للنموذج الثالث**

| Fit index | Model fit | Benchmark |
|---|---|---|
| **Prob > chi2** | 0.٠٠٠0 | > 0.05 |
| **RMSEA** | 0.0000 | < 0.08 |
| **CFI** | 1 | > 0.90 |
| **TLI** | 1 | > 0.90 |
| **SRMR** | 0.000 | < 0.08 |

تشير نتائج الجدول السابق إلى جودة جميع مؤشرات نمذجة المعادلة الهيكلية SEM وبالتالي يمكن تفسير الظاهرة وفقا لجدول اختبار المسارات.

**٢. ملخص النتائج:**

**جدول (٣/١١) يوضح ملخص نتائج الدراسة التطبيقية**

| | الفرض | نتيجة الفرض | نوع التأثير |
|---|---|---|---|
| ١ | " توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية." | قبول | - |
| ٢ | " توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية." | رفض | لا يوجد |
| ٣ | " توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتفاعل بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية." | قبول | + |
| ٤ | " توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية." | قبول | - |
| ٥ | " توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي من خلال قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية." | قبول | + |

## القسم الرابع: النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية:

### نتائج البحث:

في ضوء ما تناوله البحث في الدراسة النظرية وما تم التوصل اليه في الدراسة التطبيقية فانه يمكن عرض النتائج فيما يلي:

- يوجد تأثير طردي للتفاعل بين التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقابلية القوائم المالية للمقارنة، ويحد هذا التفاعل من التأثير العكسي الإيجابي لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي.
- تتأثر مستويات التجنب الضريبي الحالي بشكل معنوي طردي بمستويات التجنب الضريبي السابق، مما يشير أن التجنب الضريبي هو عملية تراكمية ديناميكية.
- يوجد تأثير عكسي مباشر وكلي معنوي للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية. مما يشير بوجود تأثير سلبي أيضا للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قابلية القوائم المالية للمقارنة وقد يكون ذلك نتيجة التقارب الجزئي للمعايير المصرية لإعداد التقارير المالية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- لا يوجد تأثير طردي مباشر معنوي للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي بينما يوجد تأثير كلي معنوي، مما يشير ان التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية له تأثير سلبي على ممارسات التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- يوجد تأثير عكسي مباشر وكلي معنوي لقابلية القوائم المالية للمقارنة على التجنب الضريبي في المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية. مما يشير بوجود تأثير ايجابي لقابلية القوائم المالية للمقارنة على ممارسات التجنب الضريبي.
- يوجد تأثير طردي غير مباشر معنوي لتقارب المعايير المصرية لإعداد التقارير المالية على التجنب الضريبي من خلال قابلية القوائم المالية للمقارنة كمتغير وسيط المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.

**في ضوء النتائج السابقة هناك عدد من التوصيات وهي كما يلي:**

- اهتمام الجهات المنوطة بوضع المعايير بإجراء دورات تدريبية الزامية لدراسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للأطراف ذو العلاقة وتوضيح كيفية تطبيقها بما يتلاءم مع البيئة المصرية وما هي المشاكل التي من ممكن مواجهتها عند التطبيق مع تقديم حلول استرشادية لهذه المشاكل.
- فرض عقوبات وغرامات صارمة على المنشآت التي تمارس أنشطة التجنب الضريبي.
- تطبيق آليات الحوكمة للحد من أنشطة التجنب الضريبي.
- محاولة اصدار لوائح وتشريعات ضريبية اضافية تساعد في سد الثغرات الخاصة بممارسات التجنب الضريبي بقانون الضرائب.
- المحافظة على التقارب التدريجي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بما يتلاءم مع البيئة المصرية.

**البحوث المستقبلية:**

في ضوء ما توصل اليه الباحث من نتائج فانه يمكن اقتراح مجموعة من البحوث المستقبلية مثل:

- أثر التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية.
- أثر التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قيمة المنشآت المدرجة بالبورصة المصرية.
- تحليل العلاقة بين هياكل الملكية وممارسات التجنب الضريبي.
- أثر آليات حوكمة الشركات على ممارسات التجنب الضريبي.
- أثر قابلية القوائم المالية للمقارنة على الحد من إدارة الأرباح.
- تحليل العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة والخصائص التشغيلية وأثر تلك العلاقة علي جودة التقارير المالية.

## قائمة مراجع البحث:

## المراجع العربية:

١. أبو العلا، أسامة مجدي، (٢٠٢١)، " أثر الخصائص التشغيلية للشركات على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وجهد المراجعة دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية، كلية تجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٥، ع ٢، ١-٧٢.

٢. إبراهيم، نبيل عبدالرءوف، (٢٠٢٢)، **" محاضرات عن المعايير "**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

٣. إبراهيم، نبيل عبدالرءوف، (٢٠١٨)، " إجراءات مقترحة للشركات الملتزمة بتطبيق المبادئ الستة لحوكمة الشركات من إصدارات OECD في لحد من التجنب الضريبي وعدم تأكل الوعاء BEPS: دراسة تجريبية ميدانية " ، **مجلة البحوث المالية والضريبية** ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ع ١١٤ ، ٦٦ - ١٠٤.

٤. أبو زيد، عيد محمود، ابن ناصر، محمد يوسف، براضيه، حكيم محمد، (٢٠٢٠)، " أثر مخاطر وربحية الشركات على التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية "، **مجلة رماح للبحوث والدراسات**، ع ٤١، ٢٤١ – ٢٦١.

٥. أحمد، ولاء ربيع، عبد العظيم، محمد حسن، (٢٠١٣)، " التجارب الدولية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للقوائم الإلكتروني النشر في ضوء IFRS"، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ١٧ عدد خاص، ١٢٣ – ١٦٥.

٦. الأسداوي، مصطفي السيد، سليم، ايمن عطوه، (٢٠٢١)، " أثر خصائص مجلس الإدارة وهيكل الملكية على التجنب الضريبي: دراسة اختبارية في البيئة المصرية"، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية**، جامعة قناة السويس، كلية تجارة، مج ٣، ع ٢، ٧٦- ١٢٥.

٧. الجيار، سارة رزق، (٢٠١٨)، " تقارب المعايير المحاسبية بهدف تدنية تكاليف معالجة المعلومات المحاسبية لتدعيم الاستثمارات الاجنبية في مصر – دراسة ميدانية "، **رسالة ماجستير**، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.

٨. الجيار، سارة رزق، الغنام، صابر حسن، النقيب، سحر عبد الستار، (٢٠١٩)، " تقارب المعايير المحاسبية بهدف تدنية معالجة المعلومات المحاسبية لتدعيم الاستثمارات الاجنبية في مصر: دراسة ميدانية "، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، جامعة بورسعيد، كلية تجارة، ع1 ، ٨٨ – ١٢٣.

٩. الجيوشي، أميمة رزق ، أبو العنين ، نسمة محمود ، ( ٢٠٢٢) ، " دراسة أثر جودة الرقابة الداخلية علي نشطة التجنب الضريبي في البيئة المصرية : دراسة تطبيقية " ، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية**، جامعة قناة السويس، كلية تجارة، مج ٤، ع ١، ٨٥- ١٥٩.

١٠. الحوشي، محمد محمود، (٢٠٢٠)، " العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وتكلفة التمويل بالملكية والأثر المعدل لتعيل مدخل المراجعة المشتركة على هذه العلاقة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية، كلية تجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٦، ع ١، ٤٦٣-٥١٢.

١١. الركايبي، محمد عبد السلام، (٢٠٢٢)، " أثر أنماط هيكل الملكية علي سلوك التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية علي الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية، كلية تجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٤، ع ٢، ١-٥٩.

١٢. السيد، محمد صابر، (٢٠٢١)، " أثر دورة حياة الشركة على تفسير العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي وملائمة قيمة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية"، **المجلة العلمية للبحوث التجارية**، جامعة المنوفية، كلية التجارة، س ٨، ع ٤، ٩ – ٩٢.

١٣. الشواربي، محمد عبد المنعم، (٢٠١٢)، " أثر آليات التنسيق الضريبي في لحد من أساليب التجنب الضريبي لتحسين المحاسبة الضريبية في الشركات الدولية "، **المؤتمر الثامن عشر نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢.

١٤. الصاوي، عفت ابو بكر، (٢٠١٩)، " أثر قابلية القوائم المالية للمقارنة على ممارسات ادارة الارباح: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة في بورصة الاوراق المالية في الفترة من ٢٠١٦ – ٢٠١٨ "، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، جامعة بنى سويف، كلية التجارة، ع١، ٢٠٦ – ٢٨٥.

١٥. العربي، أشرف، (٢٠١٦)، " رئيس مصلحة الضرائب الأسبق : رجال الاعمال يتهربون من سداد ٣٥٠ مليار جنيه سنوياً " ، **جريدة الفجر** ، http://www.elfagr.com/1979450

١٦. العمري، مرعي بن علي، (٢٠١٩)، " تطبيق معايير التقارير المالية والدولية في المملكة العربية السعودية"، **مجلة جامعة الباحة للعلوم الإنسانية**، ع ٢٠، ٣١٠ – ٣٢٩.

١٧. بدر، عصام علي، (٢٠٢١)، " دور المحاسبة القضائية في الكشف عن التجنب الضريبي في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية**، جامعة قناة السويس، كلية تجارة، مج ٣، ع ٤، ٤٩٦ – ٥٤٩.

١٨. براهمة، كنزة، بوارس، أحمد، (٢٠٢١)، " أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IAS IFRS/ على جودة المعلومات المالية – دراسة عينة من الأكاديميين والمهنين "، **مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي**، مج ٨، ع٢، ١٠١٠ – ١٠٢٦.
١٩. توفيق، أحمد محمد، (٢٠٢٢)، " أثر ممارسات التجنب الضريبي علي كفاءة الاستثمار في ظل التدفقات النقدية الحرة كمتغير معدل: دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية، كلية تجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٦، ع ١، ١-٥١.
٢٠. جلابة، على، لرباع، الهادي، (٢٠١٧)، " مستقبل المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الاعمال الامريكية: دراسة تحليلية "، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية**، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي – مخبر المالية والمحاسبة والجباية والتأمين، ع ٨، ٦١٢ – ٦٢٣.
٢١. حسن ، محمد مصطفي ، (٢٠١٧) ، " معايير المحاسبة المصرية وقابلية القوائم المالية للمقارنة : دراسة تطبيقية" ، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، جامعة الإسكندرية، كلية تجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٥٤، ع ١، ١-٣٠.
٢٢. حشاد، طارق محمد، (٢٠٢١)، " قياس أثر التجنب الضريبي للشركات على تكلفة حقوق الملكية في ضوء نظرية الوكالة: دراسة علمية في بيئة الأعمال المصرية "، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية، كلية تجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٥، ع ١، ١-٧٢.
٢٣. خورشيد، محمد محمود، محمود، منصور حامد، مصطفي، عبد العزيز السيد، (٢٠٢١)،" تأثير أغراض استخدام المشتقات المالية على مستوي التجنب الضريبي"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، جامعة بني سويف، كلية تجارة، ع ٢، ١٩٨ – ٢١٦.
٢٤. عبد الرحمن، أحمد رجب، الملحم، عبد الله محمد، (٢٠١٨)، " أثر التحول إلىIFRS علي تحسين مستوي حوكمة الشركات والافصاح والشفافية في المملكة العربية السعودية"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مج ٣٢، ع ١، ١ -١٦.
٢٥. عبد الرحمن، وليد محمد، (٢٠١٩)، " أثر التجنب الضريبي على قيمة ومستوي الاحتفاظ بالنقدية في الشركات المساهمة المصرية: دراسة اختبارية"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، جامعة بنها، كلية التجارة، س ٣٩، ع ٢، ١٢٧ – ١٨١.
٢٦. عبد المنعم ، تامر سعيد ، (٢٠١٦) ، " قياس أثر تحديث معايير المحاسبة المصرية في عام ٢٠١٥ في تحسين جودة القوائم المالية : دراسة تطبيقية" ، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٢٠ ، ع ٤، ٩١ – ١٦٠.

٢٧. عثمان، محمد أحمد، (٢٠٢١)،" دراسة واختبار تأثير هيكل الملكية العائلية على العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي ومعاملات الأطراف ذوي العلاقة وتوزيع الأرباح في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية، كلية تجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٥، ع ٢، ١-٦٥.

٢٨. عوض، محمد محمود، بغدادي ، أحمد بغدادي،(٢٠١٩) ، " العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة : دراسة اختبارية " ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٢٠ ، ع ٤، ٩١ – ١٦٠.

٢٩. فرج، سيد عبد الحليم، محمود، منصور حامد، ( ٢٠٢١) ، " دراسة تحليلية لانعكاسات الجوانب المحاسبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي تحسين الأداء المالي للشركات " ، **مجلة الدراسات المالية والتجارية** ، جامعة بني سويف ، كلية تجارة ، ع ٢ ، ٢٤١ – ٢٦٦.

٣٠. كامل، هبة هشام، الناغي، محمود السيد، (٢٠١٩)، " قياس مستوي الإفصاح في التقارير المالية في إطار تطبيق أساليب التجنب الضريبي "، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، جامعة بنها، كلية تجارة، س ٣٩، ع ٣، ٧٨٥ – ٨٠٠.

٣١. ملحق الوقائع المصرية (٢٠١٥)، **" وزارة الاستثمار قرار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ "**، العدد ١٥٨، تابع (أ).

٣٢. ملحق الوقائع المصرية (٢٠١٩)، **" وزارة الاستثمار والتعاون الدولي قرار رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض احكام معايير المحاسبة المصرية "**، العدد ٨١، تابع (أ).

٣٣. موسي، بوسي حمدي، (٢٠٢٠)، " أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، قسم لمحاسبة والمراجعة، مج ٤، ع ٣، ١ -٧٠.

٣٤. هلالى، اسامة أحمد، (٢٠١٨)، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وملاءمتها للتطبيق في البيئة المصرية من منظور المتعاملين مع سوق المال: دراسة تحليلية ميدانية "، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ٢٢، ع ١، ١٠-٨٤.

٣٥. هيئة التحرير لنادى التجارة، (٢٠١٦)، " دراسة لمعايير المحاسبة المصرية المستحدثة المعدلة لعام ٢٠١٥"، **مجلة المال والاعمال**، ع ٥٦١، ٢٨: ٤٧.

٣٦. ولد شيخنا، أحمد شريف، (٢٠١٤)، " المعايير المحاسبية الدولية بين العلمية والمشروعية والضرورة: مقارنة من أجل اعتماد مغاربي موحد"، **مجلة الفقه والقانون**، ع ٢٦، ١٠-٢٢.

٣٧. يوسف، أيمن يوسف، (٢٠٢١)، " دور نمط مكتب وشريك المراجعة في تعزيز قابلية القوائم المالية للمقارنة: دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية "، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج٥، ع١، ١-٤٦.

**المراجع الأجنبية:**

1. Aryotoma,P., and Firmansyah , A., (2020) ," The Association between Related Party Transaction and Tax Avoidance in Indonesia", Accounting Review , 4 (2) , 117 – 125.

2. Asiri, M., Al-Hadi,A.,Taylor,G.,and Dunog,L.,(2020),"Is Corporate Tax Avoidance associated with Investment Efficiency?",**North American Journal of Economics and Finance** , 52, www.elsevier.com/locate/najef.

3. Callao, S., Jarne, J., and Lainez, J., (2007), "Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting ", Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation, 16, 148-178

4. Chen,C.,Callins,T.,and Mergenthaler,R.,(2018)," Financial Statement Comparability and the efficiency of Acquistion Decision ", Contemporary Accounting Research , 35 (1),164-202.

5. Choi, J., Choi, S., Myers , L., and Ziebart , (2018), " Financial Statement Comparability and Informativeness of Stock Prices about Future Earnings ", Available at SSRN:http://ssrn.com/abstract = 233757

6. Christiane, O. and Steve, E., (2011), " IFRS Yes, no, maybe, what US companies Need to know", **Financial Executive**, Vol.27, October, 39 – 43.

7. De franco, G., Kothari,S., and Verdi, R., (2011), " the Benefits of financial statement comparability ", **Journal of Accounting Research**, (49) , 895 – 931 .

8. Dhawan,A.,Ma,L.,and Kim,M., (2020),"Effect of Corporate Tax Avoidance Activities on Firm Bankruptey Risk", **Journal of Contemporary Accounting and Economics,**Vol.16,No.1 &3,1-34.

9. Duong, L., and Truong, T., (2021), 'The Role of Financial Statement Comparability in the Efficiency of Takeover decisions", **Accounting and Finance**, 61,5731 – 5743.

10. Ebaid,I.,(2016)," International Accounting Standards and Accounting Quality in Code Law Countries : The Case of Egypt", **Journal of Financial Regulation and Compliance** " ,24 (1) ,41-59.

11. Farhadi,Z.,(2020),"The Impact of Financial Information Comparability on Aggressive Tax Avoidance with Respect to the information Environment", **PhD,** Faculty of Humanity Sciences, University of Bojnord.

12. Gross, C., and Perotti, P., (2017), " output-based measurement of accounting comparability: A survey of empirical proxies", **Journal of Accounting literature**, (39), 1 – 22.

13. Guenther, D., ( 2014) , "Measuring Corporate Tax Avoidance: Effective Tax Rates and Book-Tax Differences", Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2478952 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn. 2478952

14. Henry, E., and Sansing , R., (2014) , " Data truncation bias and the mismeasurement of Corporate Tax Avoidance", **SSRN, Electronic Journal**.

15. Houqe, M.,Monem,R.and Zjil,T.,(2016),"The economic consequences of IFRS adoption: Evidence From New Zealand", **Journal of International Accounting** , Auditing and Taxation,vol.27,40-48.

16. Irawan,F.,and Turwanto,T.,(2020), " The Effect of Tax Avoidance on Firm Value with Tax Risks as Moderating Variables ",**Test Engineering and Management**, Vol.83, 9696 – 9707.

**17.** Ji,R.,(2019)," Effect of Corporate Tax Avoidance On the Investment Cash Flow Sensitivity ", **Journal Of Phsics: Conf.Series 1237,doi:10.1088/1742-6596/1237/2/022050.**

18. Katarzyna, B.,Danjue,C.,and Yaxuan,Q.,(2022),"Tax Avoidance Regulations and Stock Market Responses", **Journal of International Financial Markets, Institutions Money,**77,www.elsevier.com/locate/intfin.
19. Majeed,M.,and Yan,C.,(2019),"Financial Statement Comparability and Corporate Tax Avoidance : Evidence From China", **Economic Research** , 32 ( 1),1813 – 1843.
20. Matthew ,S., (2017) "Financial Statement Comparability and Investor Responsiveness to Earnings News" , **Journal of Accounting and Finance**, 17(4), 73-97.
21. Mulya,A., and Kristian,K., (2020), "The Role of Indonesian Company Owners in Aggressive Tax Planning ", **Annual International Conference on Accounting Research** , 174 – 178.
22.Oganization For Economic Co – Operation and Development (OECD) , (2021) , " Glossary of Tax Terms, Retrieved from Centre of Tax Policy and Administration", Available at : http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T
23. Qingyuan, l., and Lumeng , W., (2018) , "Financial statement comparability and corporate tax avoidance ",**China Journal of Accounting Studies**, 6 (4) , 448 – 473.
24. Rego,S.,and Wilson,R., (2012) , " Equity Risk Incentives and Corporate Tax Aggressiveness ", **Journal of Accounting Research** , 50 (3) , 775 – 810.
25. Saidani, I., Bekkaye,A., and Zergoune,M.,(2021)," The Problems and Clashes of Shift Towards IFRS IN a Big Economics: India Experience as a Model during The Period 2006 – 2020" , **Scientific Review of Economics Future** , 109 (1),309 – 330.
26. Satoshi, S. and Greg, B., (2011), " Effects of Exposure to the International Education standards on perceived importance of the global Harmonization of Accounting Education among Japanese Accounting

Academics", **Advanced in Accounting incorporating Advances in international Accounting**, 27, 382 – 389.

27. Taplin, H., (2017), " Measuring the comparability of company Accounts conditionally: A Research Note, " **ABACUS**, 53 (4), 527 – 539.

28. Wilson,R.,(2009) ," An Examination of Corporate Tax Shelter Participants"**, The Accounting Review** , 84 (3), 969- 999

29. Wu, I., and Zhang, I., (2011), " Accounting Integration and comparability Evidence from Relative performance Evaluation Around IFRS Adoption working paper, " **Available at: http: // SSRN. Com / abstract = 1650782.**

30. YIP, R., and YOUNG, D., (2012),"Does mandatory IFRS adoption improve information comparability? ", **The Accounting Review**, 87, 1767-1789.

31. Zeng , T., (2019), "Country Level Governance , Accounting Standards and Tax Avoidance : Across Country Study" , **Asian Review of Accounting** , 27(3), 401 – 424.

## الملاحق:

ملحق (١) منشآت العينة:

| Identifier RIC | Company Name | GICS Sector Name |
|---|---|---|
| ABUK.CA | Abu Qir Fertilizers and Chemical Industries Co SAE | Materials |
| ACGC.CA | Arabia Cotton Ginning Co SAE | Consumer Discretionary |
| ACRO.CA | Acrowmisr for Metallic Scaffoldings and Frameworks SAE | Industrials |
| AFMC.CA | Alexandria Flour Mills and Bakeries Co SAE | Consumer Staples |
| AIVC.CA | Al Arafa for Investment and Consultancies SAE | Consumer Discretionary |
| ALUM.CA | Arab Aluminum Company SAE | Materials |
| AMOC.CA | Alexandria Mineral Oils Co SAE | Materials |
| AREH.CA | Real Estate Egyptian Consortium SAE | Real Estate |
| AUTO.CA | GB Auto SAE | Consumer Discretionary |
| CCRS.CA | Gulf Canadian Company for Arab Real Estate Investment SAE | Real Estate |
| CEFM.CA | Middle Egypt Flour Mills Co SAE | Consumer Staples |
| CERA.CA | Arab Ceramic Co SAE | Industrials |
| CSAG.CA | Canal Shipping Agencies Co SAE | Industrials |
| DAPH.CA | Development and Engineering Consultants Co SAE | Industrials |
| DCRC.CA | Delta Co for Construction and Rebuilding SAE | Real Estate |
| EAST.CA | Eastern Company SAE | Consumer Staples |
| ECAP.CA | Al Ezz Ceramic and Porcelain Co SAE | Industrials |
| EDFM.CA | East Delta Flour Mills Co SAE | Consumer Staples |
| EFIC.CA | Egyptian Financial & Industrial SAE | Materials |
| EGAL.CA | Egypt Aluminum Company SAE | Materials |
| EGCH.CA | Egyptian Chemical Industries SAE | Materials |
| EHDR.CA | Egyptians for Housing & Development Reconstruction Company SAE | Real Estate |
| EKHO.CA | Egypt Kuwait Holding Co SAE | Materials |
| ELEC.CA | Electro Cable Egypt Co SAE | Industrials |
| ELKA.CA | Cairo for Housing and Development Co SAE | Real Estate |
| ELSH.CA | El Shams Housing and Urbanization Co SAE | Real Estate |

| | | |
|---|---|---|
| ENGC.CA | Industrial Engineering Co for Construction and Development SAE | Materials |
| EPCO.CA | Egypt Poultry Company SAE | Consumer Staples |
| ESGI.CA | Egyptian Starch and Glucose Manufacturing Co SAE | Consumer Staples |
| ETRS.CA | Egyptian Transport and Commercial Services Co SAE | Industrials |
| GGCC.CA | Giza General Contracting and Real Estate Investment Co SAE | Real Estate |
| GIHD.CA | Islamic Gharbia Co for Developed Buildings SAE | Real Estate |
| GSSC.CA | General Company for Silos and Storage SAE | Industrials |
| HELI.CA | Heliopolis Company for Housing and Development SAE | Real Estate |
| IFAP.CA | International Co for Agricultural Corps SAE | Consumer Staples |
| INFI.CA | Ismailia National Company for Food Industries SAE | Consumer Staples |
| ISMA.CA | Ismailia Misr Poultry Co SAE | Consumer Staples |
| KZPC.CA | Kafr El Zayat Pesticides and Chemicals Co SAE | Materials |
| MBSC.CA | Misr Beni Suef Cement Co SAE | Materials |
| MCQE.CA | Misr Cement Company SAE | Materials |
| MFSC.CA | Egypt Free Shops Company SAE | Consumer Discretionary |
| MHOT.CA | Misr Hotels Company SAE | Consumer Discretionary |
| MICH.CA | Misr Chemical Industries Co SAE | Materials |
| MILS.CA | North Cairo Flour Mills Company SAE | Consumer Staples |
| MNHD.CA | Madinet Nasr for Housing and Development SAE | Real Estate |
| MPCO.CA | Mansoura Poultry Co SAE | Consumer Staples |
| NCCW.CA | Nasr Company for Civil Works SAE | Industrials |
| NEDA.CA | North Upper Egypt Development and Agricultural Production Co SAE | Consumer Staples |
| OCDI.CA | Sixth of October Development and Investment Co SAE | Real Estate |
| ORWE.CA | Oriental Weavers Carpet Co SAE | Consumer Discretionary |
| PACH.CA | Paints and Chemical Industries Co SAE | Materials |
| PHTV.CA | Pyramisa Hotels and Resorts SAE | Consumer Discretionary |
| POUL.CA | Cairo Poultry Company SAE | Consumer Staples |
| PRCL.CA | General Company for Ceramic and Porcelain Products SAE | Consumer Discretionary |
| RAKT.CA | General Company for Paper Industry SAE | Materials |
| RAYA.CA | Raya Holding for Financial Investment SAE | Industrials |

| | | |
|---|---|---|
| RREI.CA | Arab Real Estate Investment Co SAE | Real Estate |
| RTVC.CA | Remco Tourism Villages Construction SAE | Consumer Discretionary |
| SCEM.CA | Sinai Cement Co SAE | Materials |
| SKPC.CA | Sidi Kerir Petrochemicals Company SAE | Materials |
| SUGR.CA | Delta Sugar Co SAE | Consumer Staples |
| SVCE.CA | South Valley Cement Co SAE | Materials |
| SWDY.CA | El Sewedy Electric Co SAE | Industrials |
| TRTO.CA | Trans Oceans Tours SAE | Consumer Discretionary |
| UASG.CA | United Arab Stevedoring Co SAE | Industrials |
| UEFM.CA | Upper Egypt Flour Mills SAE | Consumer Staples |
| UEGC.CA | El-Saeed Contracting & Real Estate Investment Co | Industrials |
| UNIP.CA | Universal Co for Packaging Materials and Paper SAE | Materials |
| UNIT.CA | United Company for Housing and Development SAE | Real Estate |
| WCDF.CA | Middle and West Delta Flour Mills SAE | Consumer Staples |
| ZMID.CA | Zahraa Maadi Investment and Development SAE | Real Estate |

## ملحق (٢) اختبار ديناميكية التجنب الضريبي:

**Lag-order selection criteria**

**Sample: 6 thru 652, but with gaps** **Number of obs = 154**

| Lag | LL | LR | df | p | FPE | AIC | HQIC | SBIC |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١,٢٥٦٨٦- | ١,٢٦٨٥٧- | ١,٢٧٦٥٨- | ٠١٦٣٣٥. | | | | ٩٩,٢٩٦٩ | ٠ |
| ١,٣٩٩٣٧- | ١,٤٢٢٧٩- | ١,٤٣٨٨١- | ٠١٣٨٨٩. | ٠,٠٠٠ | ١ | ٢٦,٩٨٤ | ١١٢,٧٨٩ | ١ |
| *١,٤٥٧٧٩- | ١,٤٩٢٩٢- | ١,٥١٦٩٦- | ٠١٢٨٤٥. | ٠,٠٠٠ | ١ | *١٤,٠٣٤ | ١١٩,٨٠٦ | ٢ |
| ١,٤٤٦٧٧- | *١,٤٩٣٦١- | *١,٥٢٥٦٥- | *٠١٢٧٣٣. | ٠,٠٦٨ | ١ | ٣,٣٣٩٧ | ١٢١,٤٧٥ | ٣ |
| ١,٤٢٥٥٧- | ١,٤٨٤١٢- | ١,٥٢٤١٧- | ٠١٢٧٥٣. | ٠,١٨٣ | ١ | ١,٧٧١١ | ١٢٢,٣٦١ | ٤ |

*** optimal lag**

**Endogenous: TAR**

**Exogenous: _cons**

**ملحق (3) اختبارات تأثير التقارب مع IFRS، وقابلية القوائم المالية للمقارنة والتفاعل بينهم على التجنب الضريبي بطريقة التأثيرات الثابتة والعشوائية:**

## Fixed Effect:

| TAR | Coef. | St.Err. | t-value | p-value | [95% Conf | Interval] | Sig |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| CompAcct | -.144 | 2.135 | -0.07 | .946 | -4.342 | 4.054 | |
| IFRS | .045 | .041 | 1.09 | .277 | -.036 | .126 | |
| IFRS*CompAcct | 1.607 | 1.674 | 0.96 | .338 | -1.684 | 4.898 | |
| SIZE | -.018 | .026 | -0.71 | .48 | -.07 | .033 | |
| AGE | .007 | .005 | 1.30 | .195 | -.004 | .017 | |
| LEV | -.004 | .079 | -0.05 | .959 | -.159 | .151 | |
| ROA | .217 | .15 | 1.45 | .148 | -.078 | .512 | |
| CH | .077 | .403 | 0.19 | .848 | -.714 | .869 | |
| Constant | .01 | .499 | 0.02 | .983 | -.971 | .992 | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Mean dependent var | -0.208 | SD dependent var | 0.142 |
| R-squared | 0.021 | Number of obs | 462 |
| F-test | 1.051 | Prob > F | 0.374 |
| Akaike crit. (AIC) | -733.546 | Bayesian crit. (BIC) | -696.326 |

*** *p<.01, ** p<.05, * p<.1*

## Random Effect:

| TAR | Coef. | St.Err. | t-value | p-value | [95% Conf | Interval] | Sig |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| CompAcct | -2.512 | 1.57 | -1.60 | .11 | -5.588 | .565 | |
| IFRS | .045 | .039 | 1.13 | .258 | -.033 | .122 | |
| IFRS*CompAcct | 1.228 | 1.621 | 0.76 | .449 | -1.948 | 4.404 | |
| SIZE | -.01 | .007 | -1.44 | .15 | -.024 | .004 | |
| AGE | .002 | .002 | 0.68 | .496 | -.003 | .006 | |
| LEV | -.032 | .045 | -0.71 | .477 | -.121 | .057 | |
| ROA | -.094 | .116 | -0.81 | .42 | -.321 | .134 | |
| CH | .457 | .316 | 1.44 | .149 | -.164 | 1.077 | |
| Constant | -.083 | .153 | -0.54 | .588 | -.383 | .217 | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Mean dependent var | -0.208 | SD dependent var | 0.142 |
| Overall r-squared | 0.058 | Number of obs | 462 |
| Chi-square | 14.470 | Prob > chi2 | 0.070 |
| R-squared within | 0.008 | R-squared between | 0.175 |

*** *p<.01, ** p<.05, * p<.1*

## Hausman (1978) specification test:

| | Coef. |
|---|---|
| Chi-square test value | 15.923 |
| P-value | .043 |

## Robust fixed effect:

| TAR | Coef. | St.Err. | t-value | p-value | [95% Conf | Interval] | Sig |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| CompAcct | -.144 | 1.868 | -0.08 | .939 | -3.87 | 3.582 | |
| IFRS | .045 | .034 | 1.32 | .191 | -.023 | .113 | |
| IFRS*CompAcct | 1.607 | 1.205 | 1.33 | .187 | -.796 | 4.01 | |
| SIZE | -.018 | .021 | -0.88 | .382 | -.06 | .023 | |
| AGE | .007 | .004 | 1.60 | .114 | -.002 | .016 | |
| LEV | -.004 | .077 | -0.05 | .958 | -.157 | .149 | |
| ROA | .217 | .192 | 1.13 | .262 | -.166 | .6 | |
| CH | .077 | .232 | 0.33 | .739 | -.385 | .539 | |
| Constant | .01 | .39 | 0.03 | .979 | -.767 | .788 | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Mean dependent var | -0.208 | SD dependent var | 0.142 |
| R-squared | 0.021 | Number of obs | 462 |
| F-test | 1.344 | Prob > F | 0.243 |
| Akaike crit. (AIC) | -735.546 | Bayesian crit. (BIC) | -702.461 |

*** *p<.01, ** p<.05, * p<.1*

Modified Wald test for groupwise heteroskedasticity
in fixed effect regression model
H0: sigma(i)^2 = sigma^2 for all i
chi2 (71) = 2.3e+05
Prob>chi2 = 0.0000

Wooldridge test for autocorrelation in panel data
H0: no first-order autocorrelation
F( 1, 70) = 0.766
Prob > F = 0.3844

## Praisâ€“Winsten regression, heteroskedastic panels corrected standard errors:

| TAR | Coef. | St.Err. | t-value | p-value | [95% Conf | Interval] | Sig |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| CompAcct | -2.484 | 1.216 | -2.04 | .041 | -4.866 | -.101 | ** |
| IFRS | .046 | .041 | 1.13 | .259 | -.034 | .127 | |
| IFRS*CompAcct | 2.3 | 1.339 | 1.72 | .086 | -.324 | 4.924 | * |
| SIZE | -.002 | .005 | -0.37 | .711 | -.013 | .009 | |
| AGE | .002 | .002 | 1.10 | .27 | -.002 | .006 | |
| LEV | -.057 | .03 | -1.88 | .06 | -.115 | .002 | * |
| ROA | -.01 | .094 | -0.11 | .913 | -.194 | .174 | |
| CH | .504 | .187 | 2.69 | .007 | .137 | .871 | *** |
| L | .262 | .086 | 3.07 | .002 | .095 | .43 | *** |
| 2015b | 0 | . | . | . | . | . | |
| 2016 | -.003 | .017 | -0.16 | .872 | -.035 | .03 | |
| 2017 | .008 | .022 | 0.37 | .715 | -.035 | .051 | |
| 2018 | -.007 | .021 | -0.35 | .728 | -.049 | .034 | |
| 2019 | -.023 | .02 | -1.18 | .239 | -.062 | .015 | |
| 2020 | -.008 | .019 | -0.44 | .662 | -.045 | .028 | |
| 2021o | 0 | . | . | . | . | . | |
| Constant | -.193 | .137 | -1.40 | .16 | -.461 | .076 | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Mean dependent var | -0.204 | SD dependent var | 0.138 |
| R-squared | 0.586 | Number of obs | 373 |
| Chi-square | 40.860 | Prob > chi2 | 0.000 |

**** p<.01, ** p<.05, * p<.1*

## ملحق (4) اختبارات تأثير التقارب مع IFRSعلى قابلية القوائم المالية للمقارنة بطريقة التأثيرات الثابتة والعشوائية:

## Fixed Effect:

| CompAcct | Coef. | St.Err. | t-value | p-value | [95% Conf | Interval] | Sig |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| IFRS | 0 | .001 | -0.21 | .837 | -.001 | .001 | |
| SIZE | -.001 | .001 | -1.60 | .111 | -.003 | 0 | |
| LEV | -.001 | .002 | -0.65 | .514 | -.005 | .003 | |
| TANG | 0 | .002 | -0.09 | .929 | -.005 | .004 | |
| AGE | -.001 | 0 | -5.25 | 0 | -.001 | 0 | *** |
| NDTS | -.032 | .023 | -1.42 | .158 | -.077 | .013 | |
| EPS | -.001 | 0 | -3.17 | .002 | -.001 | 0 | *** |
| CH | .015 | .011 | 1.44 | .15 | -.006 | .036 | |
| Constant | .017 | .014 | 1.23 | .219 | -.01 | .044 | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Mean dependent var | -0.024 | SD dependent var | 0.007 |
| R-squared | 0.273 | Number of obs | 462 |
| F-test | 17.991 | Prob > F | 0.000 |
| Akaike crit. (AIC) | -4096.993 | Bayesian crit. (BIC) | -4059.772 |

**** p<.01, ** p<.05, * p<.1*

## Random Effect:

| CompAcct | Coef. | St.Err. | t-value | p-value | [95% Conf | Interval] | Sig |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| IFRS | -.001 | 0 | -2.39 | .017 | -.002 | 0 | ** |
| SIZE | .001 | 0 | 1.42 | .155 | 0 | .001 | |
| LEV | -.005 | .002 | -3.11 | .002 | -.009 | -.002 | *** |
| TANG | -.003 | .002 | -1.36 | .174 | -.007 | .001 | |
| AGE | -.001 | 0 | -5.26 | 0 | -.001 | 0 | *** |
| NDTS | -.044 | .021 | -2.12 | .034 | -.086 | -.003 | ** |
| EPS | -.001 | 0 | -4.43 | 0 | -.001 | -.001 | *** |
| CH | .012 | .01 | 1.15 | .248 | -.008 | .032 | |
| Constant | -.018 | .008 | -2.31 | .021 | -.033 | -.003 | ** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Mean dependent var | -0.024 | SD dependent var | 0.007 |
| Overall r-squared | 0.219 | Number of obs | 462 |
| Chi-square | 144.787 | Prob > chi2 | 0.000 |
| R-squared within | 0.251 | R-squared between | 0.201 |

**** p<.01, ** p<.05, * p<.1*

## Hausman (1978) specification test:

| | Coef. |
|---|---|
| Chi-square test value | 32.543 |
| P-value | 0 |

## Robust Fixed Effect:

| CompAcct | Coef. | St.Err. | t-value | p-value | [95% Conf | Interval] | Sig |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| IFRS | 0 | .001 | -0.15 | .879 | -.001 | .001 | |
| SIZE | -.001 | .002 | -0.72 | .471 | -.004 | .002 | |
| LEV | -.001 | .004 | -0.36 | .717 | -.009 | .006 | |
| TANG | 0 | .003 | -0.07 | .945 | -.006 | .006 | |
| AGE | -.001 | 0 | -3.21 | .002 | -.001 | 0 | *** |
| NDTS | -.032 | .033 | -0.97 | .334 | -.098 | .034 | |
| EPS | -.001 | 0 | -2.21 | .03 | -.002 | 0 | ** |
| CH | .015 | .011 | 1.40 | .167 | -.007 | .037 | |
| Constant | .017 | .031 | 0.54 | .592 | -.045 | .079 | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Mean dependent var | -0.024 | SD dependent var | 0.007 |
| R-squared | 0.273 | Number of obs | 462 |
| F-test | 5.208 | Prob > F | 0.000 |
| Akaike crit. (AIC) | -4098.993 | Bayesian crit. (BIC) | -4065.908 |

**** p<.01, ** p<.05, * p<.1*

Modified Wald test for groupwise heteroskedasticity
in fixed effect regression model
H0: sigma(i)^2 = sigma^2 for all i
chi2 (71) = 13323.47
Prob>chi2 = 0.0000

Wooldridge test for autocorrelation in panel data
H0: no first-order autocorrelation
F( 1, 70) = 459.507
Prob > F = 0.0000

**Praisâ€“Winsten regression, heteroskedastic panels corrected standard errors:**

| CompAcct | Coef. | St.Err. | t-value | p-value | [95% Conf | Interval] | Sig |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| IFRS | -.001 | 0 | -2.68 | .007 | -.002 | 0 | *** |
| SIZE | .001 | 0 | 4.28 | 0 | .001 | .002 | *** |
| LEV | -.007 | .001 | -4.97 | 0 | -.01 | -.004 | *** |
| TANG | -.003 | .001 | -2.42 | .016 | -.006 | -.001 | ** |
| AGE | 0 | 0 | -5.13 | 0 | -.001 | 0 | *** |
| NDTS | -.034 | .018 | -1.87 | .061 | -.07 | .002 | * |
| EPS | -.001 | 0 | -3.71 | 0 | -.001 | 0 | *** |
| CH | .002 | .007 | 0.27 | .788 | -.011 | .015 | |
| Constant | -.031 | .005 | -5.57 | 0 | -.041 | -.02 | *** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Mean dependent var | -0.024 | SD dependent var | 0.007 |
| R-squared | 0.626 | Number of obs | 462 |
| Chi-square | 95.620 | Prob > chi2 | 0.000 |

*** p<.01, ** p<.05, * p<.1

**ملحق (5) اختبارات تأثير التقارب مع IFRS على التجنب الضريبي من خلال قابلية القوائم المالية للمقارنة كمتغير وسيط من خلال نمذجة المعادلة الهيكلية SEM:**

```
Fitting target model:
Iteration 0:   log likelihood =  1542.2737
Iteration 1:   log likelihood =  1542.2737
Structural equation model                       Number of obs = 462
Estimation method: ml
Log likelihood = 1542.2737
------------------------------------------------------------------------------
             |                 OIM
             | Coefficient  std. err.      z    P>|z|     [95% conf. interval]
-------------+----------------------------------------------------------------
Structural   |
  CompAcct   |
        IFRS |  -.0032329   .0006917    -4.67   0.000    -.0045886   -.0018771
       _cons |  -.021745    .0005317   -40.89   0.000    -.0227871   -.0207028
-------------+----------------------------------------------------------------
  TAR        |
    CompAcct |  -2.287768   .8905671    -2.57   0.010    -4.033247   -.5422884
        IFRS |   .0178796   .0135503     1.32   0.187    -.0086786    .0444378
       _cons |  -.2726191   .0218773   -12.46   0.000    -.3154978   -.2297404
-------------+----------------------------------------------------------------
var(e.CompAcct)|   .0000534   3.52e-06                      .000047    .0000608
   var(e.TAR)|   .0195803   .0012883                      .0172114    .0222754
------------------------------------------------------------------------------
LR test of model vs. saturated: chi2(0) = 0.00                Prob > chi2 = .
```

**Direct effects**

| | OIM | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Coefficient | std. err. | z | P>\|z\| | [95% conf. interval] |
| **Structural** | | | | | |
| **CompAcct** | | | | | |
| **IFRS** | -.0032329 | .0006917 | -4.67 | 0.000 | -.0045886 -.0018771 |
| **TAR** | | | | | |
| **CompAcct** | -2.287768 | .8905671 | -2.57 | 0.010 | -4.033247 -.5422884 |
| **IFRS** | .0178796 | .0135503 | 1.32 | 0.187 | -.0086786 .0444378 |

**Indirect effects**

| | OIM | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Coefficient | std. err. | z | P>\|z\| | [95% conf. interval] |
| **Structural** | | | | | |
| **CompAcct** | | | | | |
| **IFRS** | 0 (no path) | | | | |
| **TAR** | | | | | |
| **CompAcct** | 0 (no path) | | | | |
| **IFRS** | .007396 | .0032853 | 2.25 | 0.024 | .0009569 .0138351 |

**Total effects**

| | OIM | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Coefficient | std. err. | z | P>\|z\| | [95% conf. interval] |
| **Structural** | | | | | |
| **CompAcct** | | | | | |
| **IFRS** | -.0032329 | .0006917 | -4.67 | 0.000 | -.0045886 -.0018771 |
| **TAR** | | | | | |
| **CompAcct** | -2.287768 | .8905671 | -2.57 | 0.010 | -4.033247 -.5422884 |
| **IFRS** | .0252756 | .0133352 | 1.90 | 0.058 | -.0008608 .0514121 |

| Fit statistic | Value | Description |
|---|---|---|
| **Likelihood ratio** | | |
| chi2_ms(0) | 0.000 | model vs. saturated |
| p > chi2 | . | |
| chi2_bs(3) | 31.473 | baseline vs. saturated |
| p > chi2 | 0.000 | |
| **Population error** | | |
| RMSEA | 0.000 | Root mean squared error of approximation |
| 90% CI, lower bound | 0.000 | |
| upper bound | 0.000 | |
| pclose | 1.000 | Probability RMSEA <= 0.05 |
| **Information criteria** | | |
| AIC | -3070.547 | Akaike's information criterion |
| BIC | -3041.598 | Bayesian information criterion |
| **Baseline comparison** | | |
| CFI | 1.000 | Comparative fit index |
| TLI | 1.000 | Tucker–Lewis index |
| **Size of residuals** | | |
| SRMR | 0.000 | Standardized root mean squared residual |
| CD | 0.049 | Coefficient of determination |