دراسة واختبار أثر مستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات علي ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات EGX 30.

د. رضا محمود محمد عبد الرحيم

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة الإسكندرية والجامعة المصرية للتعلم الالكتروني.

البريد الالكتروني: reda.abdelrahim@alexu.edu.eg ، rmahmoud@eelu.edu.eg

ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة واختبار تأثير كل من مستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية على ممارسات التجنب الضريبي. بالاضافة إلي اختبار الأثر التفاعلي لكل من مستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات علي ممارسات التجنب الضريبي. ولتحقيق هدف البحث تم تحليل الدراسات المحاسبية السابقة لاشتقاق فروض البحث، ثم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات EGX 30 خلال الفترة من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٨. وخلص البحث إلى وجود تأثير سلبي معنوي لكل من مستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي. كما توصل إلي عدم وجود تأثير معنوي للأثر التفاعلي لمستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي. وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات الرقابية على المتغير التابع في سياق العلاقتين محل الدراسة، انتهى البحث إلى أن كل من حجم الشركة ومعدل العائد على الاصول له تأثير ايجابي غير معنوي، بينما مستوي الرفع المالي له تأثير سلبي معنوي.

الكلمات المفتاحية: التحفظ المحاسبي، المسئولية الاجتماعية للشركات، ممارسات التجنب الضريبي.

Studying and testing the impact of the level of accounting conservatism and corporate social responsibility on tax avoidance practices in companies listed in EGX 30.

Abstaract:

The research **aimed** to study and test the effect of both the level of accounting conservatism and social responsibility on tax avoidance practices. In addition to testing the interactive impact of each of the level of accounting conservatism and corporate social responsibility on tax avoidance practices, to achieve the goal of the research, previous accounting studies were analyzed to derive research hypotheses, then an applied study was conducted on a sample of companies listed in the Egyptian Corporate Responsibility Index during the period from 2014 to 2018.

The research **concluded** that there is a significant negative impact of each level of accounting conservatism and corporate social responsibility on tax avoidance practices. It also found that there was no significant effect of the interactive effect of the level of accounting conservatism and corporate social responsibility on tax avoidance practices.

Regarding the influence of the control variables on the dependent variable in the context of the two relationships under study, the research **concluded** that both the size of the company and ROA have a positive, insignificant effect, while the level of financial leverage has a significant negative effect.

Keywords: accounting conservatism, corporate social responsibility, tax avoidance.

(١-) المقدمة:

غالبا ما تعتبر الشركات الضريبة عبء يتم اقتطاعه من إيراداتها، لذلك تسعي إلي تخفيض الضرائب المستحقة لتحقيق وفورات ضريبية من خلال تقليل مدفوعاتها الضريبية إلي الدولة، وذلك بهدف الاحتفاظ بمعدلات ضريبية منخفضة ومستقرة علي المدي الطويل وتحقيق تدفقات نقدية موجبة للشركة يمكن إستغلالها في فرص النمو المستقبلية، سواء تم ذلك عن طريق ممارسات التجنب الضريبي من خلال استخدام أساليب ووسائل قانونية أو تم عن طريق ممارسات التهرب الضريبي من خلال استخدام أساليب ووسائل غير قانونية (Yuniarsih,2018; Guenther et al.,2019; Muhsin,2019; Sulistiyanti & Saputra,2020; Wang et al.,2020; Lismiyati & Herliansyah,2021).

ويؤثر استخدام التحفظ المحاسبي كمعتقد محاسبي بشكل سلبي علي جودة الأرباح المكتسبة من خلال إعداد قوائم مالية متحيزة تفتقر إلى الملاءمة مما يؤثر سلبا على ثبات واستمرارية الارباح، كذلك يؤدي تطبيق التحفظ المحاسبي للاعتراف بالخسائر في الفترات ذات المعدلات الضريبية المرتفعة وتحويل الأرباح إلى الفترات المستقبلية ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، وهذا يعني أنه من الممكن استخدام التحفظ المحاسبي كألية من اليات التجنب الضريبي. (Hansen et al.,2018; Sugiarto & Fachrurrozie, 2018; El-habashy,2019; Hsieh et al.,2019; Muhsin,2019; Guo et al.,2020; Lismiyati & Herliansyah,2021).

وتندمج المسئولية الاجتماعية للشركات مع المسئولية الاقتصادية والبيئية عند قيام الشركات بإتخاذ القرارت وتحقيق أهدافها. وتهتم المسئولية الاجتماعية للشركات بالمفهوم الواسع لأصحاب المصالح وعدم الاهتمام بالمساهمين فقط، وتعتبر مصلحة الضرائب من وجهة نظر مسئولية الشركات أحد أهم أصحاب المصالح في الشركات (شحاته،٢٠١٤ ; الصيرفي، ٢٠١٥ ; محمود، ٢٠١٧)، حيث تتضمن مدفوعات الضرائب أثار اجتماعية

علي المجتمع لأن الحصيلة الضريبية للدولة تمثل موردا اساسيا لتمويل الحاجات العامة للمجتمع من التعليم والأمن والعدالة والرعاية الصحية، وعندما تمارس الشركة ممارسات التجنب الضريبي يكون له أثار سلبية علي المجتمع حيث يترتب عليه تخفيض مدفوعاتها الضريبية وبالتالي حدوث خسارة كبيرة للمجتمع ككل وبالمثل يترتب عليه ضرر بسمعة الشركة بالنسبة لعلاقتها مع اصحاب المصالح. وبالرغم من أن السياسة الضريبية للشركات غالبا ما تبدو منفصلة عن سياسة المسئولية الاجتماعية للشركات، إلا أنه في ظل الاحوال الاقتصادية التي تمر بها اقتصاديات الدول، وبصفة خاصة الدول النامية، أصبح هناك تأثير وعلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي (Maqbool & Zameer,2018; Goerke,2019; Advantage,2020; Li,2020; Portney,2020; Anagnostopoulou et al.,2021; Rahman & Leqi,2021) .

ولقد اهتمت تلك الدراسات في بيئات الاعمال الاجنبية بدراسة واختبار العلاقة بين كل من مستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات من جهة، وممارسات التجنب الضريبي من جهة أخري، وتوصلت لنتائج متضاربة فما هو الوضع في مصر بشأن هاتين العلاقيتن؟ هذا ما سيجيب عنه البحث الحالي نظريا وعمليا.

(٢-) مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم تناول ووضوح العلاقة التأثيرية بين كل من مستوي التحفظ المحاسبي في القوائم المالية والمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي، وذلك نظرا لندرة الدراسات العلمية في هذا المجال، وبصفة خاصة في الدول النامية (Hsieh et al.,2019; Muhsin,2019; Li,2020; Guo et al.,2020; Lismiyati & Herliansyah,2021)، مما يفتح ذلك الباب أمام العديد من البحوث لاستكشاف الواقع في تلك الدول، وبالتالي تحاول هذه الدراسة الإجابة نظريا وعمليا على التساؤلات التالية:

هل يوجد تأثير لمستوي التحفظ المحاسبي على ممارسات التجنب الضريبي؟ هل يوجد تأثير للمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي؟ وأخيرا

هل يختلف تأثير وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية على ممارسات التجنب الضريبي باختلاف مستوي التحفظ المحاسبي؟.

(٣-) هدف البحث:

يهدف هذا البحث بصورة أساسية إلى دراسة واختبار أثر مستوى التحفظ المحاسبي على ممارسات التجنب الضريبي من جهة، ودراسة واختبار أثر المسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي من جهة أخري، وأخيرا دراسة واختبار الأثر التفاعلي لمستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات معا من جهة ثالثة على ممارسات التجنب الضريبي. وذلك في عينة من الشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات.

(٤-) أهمية ودوافع البحث:

تنبع **أهمية البحث من الناحية العلمية** إلي وجود ندرة علي المستوي الأكاديمي في الدراسات المتعلقة بممارسات التجنب الضريبي ومستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات، فعلي الرغم من تزايد اهتمام الدراسات المحاسبية بمستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات إلا أن تحليل واختبار أثرها مع ممارسات التجنب الضريبي ما زال يتسم بالندرة في الدراسات المحاسبية، بالإضافة لما سبق، **تنبع أهمية البحث عملياً** من تقديم دليل تطبيقي من البيئة المصرية عن أثر مستوي التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية والمسئولية الاجتماعية للشركات علي ممارسات التجنب الضريبي، مما يساهم في زيادة فهم وإدراك المستثمرين وأصحاب المصالح للمحادات التي تؤثر في ممارسات التجنب الضريبي. وتنبع أهمية الدراسة عمليا أيضا من خلال اختبار الاثر التفاعلي لمستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات علي ممارسات التجنب الضريبي.

ورغم كثرة دوفع البحث ألا أن أهمها أن العديد من الدراسات السابقة التي تختبر أثر مستوي التحفظ المحاسبي على ممارسات التجنب الضريبي لم تقدم نتائج حاسمة بشأن هذه العلاقة، لذلك فان دراسة هذه العوامل في البيئة المصرية قد يقدم

أدلة إضافية للباحثين وصناع السياسات الضريبية والمستثمرين والمديرين حول ممارسات التجنب الضريبي ويقلل الجدل المثار حولها.

(٥-) حدود البحث:

يقتصر البحث على دراسة أثر مستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي بالنسبة للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات ويخرج عنه الشركات الاخري غير المدرجة، وذلك خلال الفترة من ٢٠١٤ وحتى ٢٠١٨. كما يخرج عنه العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على ممارسات التجنب الضريبي (مثل إدارة الأرباح، والقدرة الادارية والثقة المفرطة للمديرين التنفيذيين)، ويخرج أيضا عن نطاق الدراسة أي متغيرات رقابية أخري بخلاف حجم الشركة ومعدل العائد على الأصول ومستوي الرفع المالي (مثل نهاية السنة المالية والقطاع الصناعي). وأخيراً، فإن قابلية النتائج للتعميم مشروطة بحدود البحث وضوابط اختيار مجتمع وعينة وفترة الدراسة.

(٦-) فروض البحث:

سوف يتم لاحقا اشتقاق الفروض التالية نظريا، لاختبارها عمليا بعد ذلك:

الفرض الأول (H_1): يؤثر مستوي التحفظ المحاسبي **معنويا** على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات.

الفرض الثاني (H_2): يؤثر وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية **سلبا ومعنويا** على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات.

الفرض الثالث (H3): يختلف التأثير السلبي المعنوي لوفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات **بإختلاف مستوي التحفظ المحاسبي**.

(٧-) خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته، في ضوء حدوده، سوف يستكمل البحث على النحو التالي:

(٧-١) تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي واشتقاق الفرض الأول للبحث.

(٧-٢) تحليل العلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي واشتقاق الفرضين الثاني والثالث للبحث.

(٧-٣) نموذج ومنهجية البحث.

(٧-٤) النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

(٧-١) تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي واشتقاق الفرض الأول للبحث.

(٧-١-١) التحفظ المحاسبي: المفهوم والأنواع والدوافع والمقاييس

تناول العديد من الدراسات (Hui et al.,2012; Ahmed & Duellman,2013; García Lara et al.,2014) مفهوم التحفظ المحاسبي. حيث قامت دراسة Hui et al., (2012) بتعريف التحفظ المحاسبي بأنه معيار للاختيار بين الطرق والسياسات والمبادئ المحاسبية والذي يؤدي إلى تدنية الأرباح التراكمية من خلال تأخير الإعتراف بالإيرادات، والاعتراف الوقتي بالمصروفات، والتقييم الأقل للأصول والايرادات، والتقييم المرتفع للإلتزامات والمصروفات. ومن ناحية أخري قامت دراسة Ahmed & Duellman (2013) بتعريف التحفظ المحاسبي على أنه الاعتراف المبكر بالأخبار السيئة مقارنة بالاعتراف بالأخبار الجيدة، حيث يُنظر إلى التحفظ المحاسبي على أنه آلية من آليات حوكمة الشركات المتضمنة في السياسة المحاسبية، والتي تهدف إلى الحد من مشاكل الوكالة، كما يُعرف التحفظ المحاسبي أيضاً، على أنه عدم توقع أى أرباح وتوقع كافة الخسائر المحتملة. إذ أنه يمثل رد فعل لحالة عدم التأكد لمحاولة ضمان أن عدم التأكد والمخاطر الملازمين لنشاط الشركة وأعمالها قد تم أخذهما في الاعتبار على نحو كاف (García Lara et al.,2014).

أما عن أنواع التحفظ المحاسبي، فقد قامت الدراسات السابقة (Li,2015; Mora & Walker, 2015;Ruch & Taylor,2015; Balakrishnanet al.,2016; Kim& Zhang, 2016; Lara et al.,2016; Mohammed et al.,2017; Zhong & Li, 2017) بتقسيم التحفظ المحاسبي الي نوعين وهما: أولاً: التحفظ

المحاسبى المشروط (Conditional conservatism)، وهو التحفظ اللاحق أو الذي يعتمد علي وقوع أحداث أو أخبار معينة، و يتمثل فى قيام الشركة بتخفيض القيم الدفترية لصافي الأصول فى ظل وقوع أحداث غير ملائمة أو حدوث اخبار غير جيدة مع عدم زيادة القيم الدفترية لصافي الأصول في ظل وقوع أحداث ملائمة أو حدوث اخبار جيدة إلا إذا توافر دليل على تحققها (Li,2015; Mora & Walker, 2015; Kim& Zhang, 2016). وهذا يعني إنه في ظل التحفظ المحاسبي المشروط يختلف توقيت الاعتراف بالاخبار الجيدة عن توقيت الاعتراف بالاخبار غير الجيدة في الربح المحاسبي وهذا ما يعرف بالتوقيت غير المتماثل، حيث يتطلب تأجيل الاعتراف بالاخبار الجيدة وتعجيل الاعتراف بالاخبار غير الجيدة، لذلك تعكس أرباح الشركة الخسائر المتوقعة بدرجة أسرع مقارنة بالمكاسب المتوقعة في فترة معينة (Lara et al.,2016). ومن أمثلة التحفظ المشروط تطبيق أسلوب التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة للمحاسبة عن المخزون، والاعتراف بخسائر التدهور فى قيم الأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة (Zhong & Li, 2017).

ثانياً: التحفظ المحاسبى غير المشروط (Unconditional conservatism)، وهو التحفظ السابق عن وقوع أحداث أو اخبار معينة والذي ينتج عن استخدام إجراءات محاسبية متحفظة لقياس وتسجيل الأصول بقيم دفترية تقل عن القيم السوقية لها على مدار عمرها الانتاجى وذلك دون الاستناد إلى وقوع أحداث أو اخبار معينة مما يترتب عليه ظهور شهرة متوقعة غير مسجلة(Ruch & Taylor,2015; Balakrishnanet al.,2016) . ومن أمثلة الإجراءات والممارسات المحاسبية المتحفظة معالجة تكلفة إنشاء وتشييد الأصول غير الملموسة داخلياً كمصروفات بدلاً من رسملتها، وإهلاك الأصول الثابتة بطرق الإهلاك المعجل مقارنة بإهلاكها الاقتصادى، والاستمرار فى تطبيق أساس التكلفة التاريخية للأصول(Mohammed et al.,2017) .

وتوجد العديد من الدوافع لوجود واستخدام التحفظ المحاسبي في القوائم المالية، حيث يتمثل الدافع الرئيسي للتحفظ المحاسبي في تحسين كفاءة التعاقدات التي تتم سواء بين المساهمين والإدارة (عقود مكافات الإدارة) أو بين المساهمين والدائنين (عقود

المديونية)، حيث يساعد استخدام التحفظ المحاسبي في ظل عقود مكافات الإدارة على الحد من السلوكيات الانتهازية للإدارة بشأن التلاعب في الأرباح، وتقليل فرص حصول المديرين على مكافات أو حوافز مبالغ فيها وتخفيض الخسائر المحتملة التي تنتج عن مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المساهمين والإدارة وزيادة قيمة الشركة، ويساهم أيضا استخدام التحفظ المحاسبي في تحسين قيمة الشركة وزيادة كفاءة عقود مكافات الإدارة من خلال إنتاج أرقام محاسبية منخفضة القيمة، لذلك يعد التحفظ المحاسبي أحد طرق علاج تطلعات الإدارة الانتهازية لتعظيم مكافاتها على حساب أصحاب المصالح الأخرى (Hansen et al.,2018)

ويساعد استخدام التحفظ المحاسبي من ناحية أخري في ظل عقود المديونية في تحسين كفاءة هذه العقود من خلال تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المقرضين والمقترضين، عن طريق توفير التحفظ المحاسبي لإشارات زمنية لمخاطر الإقراض من خلال الاعتراف بالخسائر في التوقيت المناسب، مما يساعد في حماية المقرضين من مخاطر الإقراض، ويساعد التحفظ المحاسبي أيضا علي تخفيض فجوة المعلومات بين المقرضين والمقترضين بتخفيض حدة التعارض في المصالح بين المساهمين والدائنين، مما يدفع ذلك المقرضين إلى تخفيض معدلات الفائدة على القروض ومن ثم سوف تنخفض تكلفة التمويل بالاقتراض، كما يساهم التحفظ المحاسبي في تحسين كفاءة عقود المديونية من خلال الحد من عدم الالتزام بشروط المديونية التي تتضمنها عقود المديونية بهدف منع قيام الإدارة بسلوكيات انتهازية يترتب عليها تحويل الثروة من الدائنين إلى المساهمين (Hansen et al.,2018; Sugiarto & Fachrurrozie,2018)

ومن ناحية أخري، عند قيام الشركة باستخدام التحفظ المحاسبي في إعداد القوائم والتقارير المالية يساهم ذلك في تخفيض مخاطر كل من الدعاوي القضائية Litigation Explanation التي من المحتمل أن تتعرض لها الشركة، حيث يزداد احتمالات تعرض الشركة لمخاطر التقاضي في حالة قيامها بالمبالغة في موقفها المالي من خلال وضع تقييمات مرتفعة للأرباح وصافي الأصول، بينما ينخفض احتمال

تعرض الشركة لمخاطر التقاضي في حالة استخدامها للتحفظ المحاسبي في إعداد التقارير المالية والذي يقوم على تأجيل الاعتراف بالمكاسب المنوقعة وتعجيل الاعتراف بالخسائر المتوقعة، وبالتالي اعتماد الشركات علي إعداد قوائم مالية أكثر تحفظا تعكس الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، يؤدي لتخفيض احتمالات قيام أصحاب المصالح برفع دعاوي قضائية على إدارة الشركة للحصول على تعويضات عن الخسائر التي تعرضت لها هذه الأطراف لو اعتمدت على قوائم مالية لا تعكس الأداء الحقيقي للشركة (Hsieh et al.,2019).

وعلي النقيض من ذلك يعتقد البعض أن التحفظ المحاسبي يساعد الادارة على القيام بممارسات إدارية انتهازية، حيث تستطيع الشركات من خلال تطبيق ممارسات محاسبية متحفظة عند إعداد القوائم المالية تخفيض قيمة المدفوعات الضريبية أو تأجيل هذه المدفوعات Tax avoidness Explanation، حيث يترتب على استخدام التحفظ المحاسبي انخفاض قيمة الأرباح المحاسبية، من خلال تعجيل الاعتراف بالخسائر المتوقعة وتأجيل الاعتراف بالأرباح المتوقعة، والذي سوف يؤدي إلى انخفاض قيمة الدخل الخاضع للضريبة وقيمة الضريبة المستحقة. لذلك تلجا العديد من الشركات إلى اتباع سياسات وإجراءات محاسبية متحفظة عند إعداد التقارير المالية لتخفيض حجم الأرباح المحاسبية وتقليل عبء الضريبة (Hansen et al.,2018; Hsieh et al.,2019).

ويخلص الباحث مما سبق إلى إنه نظرا للمنافع العديدة التي يمكن أن يحققها التحفظ المحاسبي للعديد من الأطراف مثل المستثمرين والمقرضين ومراجعي الحسابات وغيرهم، فقد أصبح التحفظ المحاسبي مطلبا أساسيا في الوقت الحالي من جانب هذه الأطراف، لذلك فإنه من الضروري أن تقوم الشركات بتطبيق التحفظ المحاسبي في حدود معقولة دون مغالاة في تطبيقه، حتى لا يؤدي ذلك إلى الإضرار بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

وأخيرا، فيما يتعلق بمقاييس التحفظ المحاسبي، فقد قدمت الدراسات السابقة (Bornemann,2018; Yuniarsih,2018; Muhsin,2019; Guo et al.,2020; Anagnostopoulou et al.,2021; Lismiyati & Herliansyah,

(2021 نماذج عديدة لقياس التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية المنشورة، منها **مقياس عدم تماثل توقيت الاعتراف بالأرباح والخسائر** الذي يقوم على أساس أن الأرباح في ظل استخدام التحفظ المحاسبي تعكس الأخبار السيئة بشكل أسرع من الأخبار الجيدة، ويعتبر هذا المقياس أول مقياس يربط بين عدم تماثل توقيت الاعتراف بالأرباح والخسائر باستخدام التحفظ المحاسبي، فكلما زادت درجة عدم تماثل توقيت الاعتراف بالأرباح مع توقيت الاعتراف بالخسائر، فإن ذلك يشير إلى ارتفاع مستوى التحفظ المحاسبي، وتم استخدام هذه الطريقة على نطاق واسع في الأبحاث والدراسات المحاسبية لبساطتها وسهولة فهمها (Muhsin,2019; Guo et al.,2020; Anagnostopoulou et al.,2021) ويعمل هذا المقياس على تحديد مستوى التحفظ المحاسبي من خلال **قسمة الأرباح على عوائد الأسهم** والتي تعكس كيفية استجابة الأرباح لوجود أخبار جيدة أو سيئة والمحددة من خلال عوائد الأسهم (Yuniarsih,2018; Anagnostopoulou et al.,2021) .

وأوضحت دراسات Bornemann,2018;Muhsin,2019;Lismiyati& Herliansyah, 2021) إنه يمكن استخدام نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية MTB كمؤشر للتحفظ المحاسبي، ويستند ذلك إلى نموذج (Beaver and Ryan, 2000) والذي يقوم على أن استخدام التحفظ المحاسبي يؤدي إلى انخفاض القيمة الدفترية لحقوق الملكية بالمقارنة بقيمتها السوقية، لذلك فإن ارتفاع نسبة القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية يشير إلى ارتفاع مستوى التحفظ المحاسبي، **ويتميز هذا المقياس بسهوله فهمه وتطبيقه وتفسيره**. ويمكن استخدام هذا النموذج إما بإيجاد **نسبة** القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية لحقوق الملكية، مع اعتبار انخفاض النسبة عن واحد دليلا على ممارسة التحفظ المحاسبي، أو باستخدام **نسبة** القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى قيمتها الدفترية. وتعد زيادة النسبة عن واحد دليلا على ممارسة التحفظ المحاسبي.

ويستخدم **مقياس التواء الأرباح أيضا** لقياس مستوى التحفظ المحاسبي المشروط والذي يقوم على أساس إنه في ظل التحفظ المشروط، يتم تعجيل الاعتراف

بالأخبار السيئة، بينما تأجيل الاعتراف بالأخبار الجيدة، ويترتب على ذلك أن يكون توزيع الأرباح ذا التواء سالب بمقارنة توزيع التدفقات النقدية، وأن زيادة الالتواء السالب لتوزيع الأرباح يشير إلى ارتفاع مستوى التحفظ المحاسبي. ويتطلب قياس التواء الأرباح والتدفقات النقدية توافر بيانات على مدار فترة زمنية تمتد لعدد من السنوات (Purwantini,2017; Lismiyati&Herliansyah, 2021).

وسوف يعتمد الباحث في قياس التحفظ المحاسبي على استخدام نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية MTB، حيث أن هذا النوع من المقاييس يعتمد على حساب التحفظ المحاسبي بشكل كلي، وليس الاقتصار على التحفظ المشروط فقط. إذ أنه وفقاً لهذا المقياس يكون التحفظ هو سبب اختلاف القيم السوقية عن القيم الدفترية لصافى حقوق الملكية والذي يقاس بمعامل تأثير القيمة الدفترية لصافى الأصول التشغيلية لإحدى الفترات على الأرباح التشغيلية غير العادية للفترة اللاحقة، حيث أن القيمة السوقية لحقوق الملكية = عدد الأسهم × سعر إقفال السهم.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن التحفظ المحاسبي يعبر عن حاجة المحاسبين إلى التوصل إلى درجة عالية من التحقق عند الاعتراف بالأرباح وذلك بالمقارنة بدرجة التحقق المطلوبة للاعتراف بالخسائر، وأن التحفظ المحاسبي يحقق العديد من المنافع كتحسين كفاءة عقود المديونية وعقود مكافات الإدارة، تخفيض احتمالات تعرض الشركة للدعاوي القضائية، تخفيض القيمة الحالية للمدفوعات الضريبية، تخفيض التكاليف السياسية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة في حالة قيامها بالمبالغة في قيم أرباحها. وانه يمكن قياسة باستخدام عدم تماثل توقيت الاعتراف بالأرباح والخسائر، نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية.

(٧-1-2) ممارسات التجنب الضريبي من منظور محاسبي.

قدمت الدراسات السابقة مفاهيم عديدة مختلفة للتجنب الضريبي، فقد عرفته بعض الدراسات (Sikka & Willmott, 2013; Gallemore & Labro,2015; Law & Mills, 2017; Riedel,2018) على أنه قدرة الشركة على دفع مبلغ منخفض من الضريبة عن الأرباح المحاسبية المحققة، بينما عرفته دراسات

(Inger,2014; Guenther et al.,2017; Bird & Davis-Nozemack,2018) بأنه تحقيق منافع ضريبية من خلال استغلال الفجوات والثغرات الموجودة في القوانين الضريبية، لذلك فإن هذه الأنشطة تتم في ظل الإلتزام التام بالقانون الضريبي. وعرفته أيضا دراسات أخرى (Dyreng et al.,2019; Guenther et al.,2019) بإنه انخفاض في الالتزامات الضريبية الصريحة باستخدام إستراتيجيات التخطيط الضريبي القانونية، أو حدوث انخفاض هائل في الالتزامات الضريبية باستخدام استراتيجيات التخطيط غير القانونية مثل التهرب الضريبي وعدم الالتزام الضريبي.

ويمكن التمييز بين مفاهيم التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي الفعال والتجنب الضريبي التعسفي والتهرب الضريبي التي استخدامتها معظم الدراسات السابقة (Inger,2014; Gallemore & Labro,2015 ;Guenther et al.,2017; Riedel,2018; Dyreng et al.,2019; Wang et al.,2020) كمصطلحات مترادفة كما يلي، **أولا، التخطيط الضريبى** ويعبر عن كافة الإجراءات التى قد تستعين بها الشركة أو الممول لتنظيم أوضاعه فى الأجل الطويل من أجل تخفيض الالتزامات الضريبية الواجب دفعها أو حتى تجنب الضريبة بالكامل دون أن تتعارض تلك الإجراءات مع القانون الضريبى. وعلى سبيل المثال، يترتب على اختيار الشكل القانونى للشركة إلتزامات ضريبية مختلفة (Guenther et al.,2017; Riedel,2018; Wang et al.,2020)

ثانيا، التجنب الضريبى الفعال والذي يهتم بتنظيم أوضاع الشركة أو الممول خلال مدى لا يصل إلى المدى الذى يبلغه التخطيط الضريبى، وبالتالى فهو قد يقتصر على بعض المعاملات دون غيرها وذلك لتخفيض الإلتزامات الضريبية من خلال تجنب القيام بالوقائع المنشئة للضرائب، ولكن باستخدام أساليب مشروعة قانوناً. وبهذا الشكل يعد **التجنب الضريبى مقبولاً** نظراً لأنه يتوافق مع روح القانون سواء من خلال الاستفادة من المزايا الضريبية أو الاستثمار فى مجالات معفاة أو منخفضة الضرائب. **ثالثا، التجنب الضريبي التعسفي** والذي يتطرق إلى الاستفادة من الثغرات الموجودة فى المنطقة الرمادية بالقانون

الضريبى والتى تخرج عن مقصده، وإنما جاءت تلك الثغرات نتيجة لتعارض بعض مواد القانون الضريبى أو لعدم وضوح صياغتها (Inger,2014; Dyreng et al.,2019; Wang et al.,2020). وبالتالى فإن التجنب الضريبى فى هذه الحالة يخرج عن هدف وروح القانون، ولكنه ما زال مشروع قانوناً. ومن الأمثلة على ذلك: استخدام ممارسات إدارة الأرباح لتخفيض الدخل المحاسبى الخاضع للضريبة، أو استخدام أسعار التحويل لتحويل الدخول بين فروع الشركات المنتسبة لتجمعات الأعمال أو فروع الشركة بالدول المختلفة (Wang et al.,2020)

وفيما يتعلق بالأسباب التي تدفع الإدارة للقيام بالتجنب الضريبي الفعال أو التجنب الضريبي التعسفي أشارت دراسة Sulistiyanti & Saputra,(2020) إلي أنه لايتمتع جميع المديرين بنفس الفرص للقيام بممارسات التجنب الضريبي الفعال، كون أن تلك الممارسات قد تعتمد علي قرارات تشغيلية وإستراتيجية يمكن ان يكون تم إتخاذها في فترة سابقة ولايمكن تغييرها بسهولة من خلال اتخاذ قرارات إستراتيجية جديدة من شأنها تغيير مزيج الصناعة، أو نقل الموقع، أو تغيير استراتيجيات البحث والتطوير، لذا قد تلجأ الإدارة إلي ممارسات التجنب الضريبي التعسفي.

وأخيرا، يقصد بمفهوم **التهرب الضريبى** تنظيم أوضاع الشركة أو الممول بشكل احتيالى لتخفيض قيمة الضرائب بطرق غير قانونية وذلك من خلال إخفاء الأرباح والمعلومات الهامة عن السلطات الضريبية أو الاعتراف بمصروفات غير حقيقية، أو التزوير في الالتزامات الضريبية. ومن ثم يعد التهرب الضريبى مخالفاً للتشريعات الضريبية، وسلوكاً يجرمه ويعاقب عليه القانون (Sulistiyanti & Saputra,2020; Wang et al.,2020).

ويخلص الباحث مما سبق الي أن التخطيط الضريبى يمثل المرحلة التى تسبق كل من التجنب والتهرب الضريبى. حيث يعد التخطيط الضريبى على أنه تجنب ضريبى إذا تم بوسائل قانونية مشروعة، أما إذا تم بوسائل غير قانونية فيعد تهرباً ضريبياً. وبالإضافة الي ذلك لا توجد فروق جوهرية بين التخطيط والتجنب الضريبي، حيث يستهدف كل منهما تخفيض الأعباء الضريبية من خلال تنظيم الشئون المالية

للشركة، أو تأجيل سداد الضريبة من خلال اختيار المعالجات أو السياسات المحاسبية التي تساعد على نقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، أو تأجيل الضريبة أو الاستفادة من فترة الإعفاء الضريبي. وان ذلك يتم دون مخالفة القوانين الضريبية المعمول بها وذلك باتباع طرق وإجراءات قانونية مع استغلال الفجوات والثغرات الموجودة في القوانين الضريبية. بينما توجد اختلافات جوهرية بينهما وبين التهرب الضريبي والذي يمثل أحد الممارسات غير المشروعة للتهرب من دفع الضريبة، حيث يقوم الممول في ظل التهرب الضريبي باستخدام وسائل وطرق غير مشروعة للتهرب من سداد الالتزامات الضريبية نهائيا وليس تخفيضها أو تأجيل سدادها.

من ناحية أخري، أبرزت العديد من الدراسات السابقة (Kim, J., & Im,2017; Gulzar et al.,2018; Mao,2019; Rahman & Leqi,2021) الطرق والممارسات والمعالجات المحاسبية التي يمكن الإعتماد عليها للقيام بممارسات التجنب الضريبي والتي من أهمها **أسعار التحويل**، حيث يمكن للشركة أن تتجنب الضرائب من خلال تسعير التحويلات الداخلية بين شركات المجموعة خاصة بالنسبة للأصول غير الملموسة ومنها حقوق الملكية الفكرية نظراً لصعوبة مقارنة الأسعار لتلك العناصر وصولاً للسعر المحايد لها. كما يمكن للشركة أن تستخدم أسعار تحويل غير مناسبة لتحويل البضاعة بين فروع شركات المجموعة المتواجدة فى العديد من الدول ذات الأنظمة الضريبية المختلفة لتحويل الدخل من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة.

وتعتبر **تأجيل الضرائب** أيضا من ممارسات التجنب الضريبي، حيث يمكن للشركة أن تقوم بتجنب الضرائب من خلال تأجيل سداد الضريبة لسنوات تالية وذلك من خلال زيادة معدلات استهلاك الأصول الثابتة، وبالتالى زيادة التكاليف واجبة الخصم خاصة فى السنوات الأولى، بما قد يعد تأجيلاً لدفع الضرائب المستحقة لسنوات قادمة. وكذلك يمكن تأجيل سداد الضرائب من خلال تأجيل حصول الشركة على الدخل لسنوات قادمة، ومن ثم تتاح للشركة فرص إضافية لاستثمار مبلغ الضرائب المؤجل دفعه، بالإضافة إلى أن مبلغ الضرائب المؤجل يتم دفعه بالقيمة

الزمنية للنقود، بما قد يتيح الاستفادة من القيمة الزمنية للنقود خاصة عندما تكون فوائد التأخير التى تتحملها الشركة وقت تأخير أداء الضريبة أقل من عائد استثمار مبلغ الضريبة فى الوقت الحالى(Mao,2019; Rahman & Leqi,2021) .

وكذلك يعتبر **تغيير الشكل القانوني** من ضمن ممارسات التجنب الضريبي، حيث يمكن للشركة أن تتجنب الضرائب من خلال تكوين كيانات قانونية مستقلة نابعة عن الشركة الأم باعتبارها الممول الأصلى، ويتم من خلالها نقل الأموال وإجراء التصرفات التى يترتب عليها تأجيل الضريبة المستحقة عن جميع الشركات التى تنتمي إلى تجمعات الأعمال. وتقوم تلك الكيانات المستقلة قانوناً بإبرام القروض بين شركات المجموعة (Gulzar et al.,2018; Rahman & Leqi,2021).

وأخيرا، يمكن للشركات القيام بممارسات التجنب الضريبي **باستغلال المزايا الضريبية** من خلال توجيه الاستثمارات إلى أنشطة أو مجالات يمنحها المشرع الضريبى حافزاً ضريبياً قد يتمثل فى إعفاء العائد المحقق فى تلك الأنشطة أو المجالات من الخضوع للضريبة، أو تخفيض سعر الضريبة وذلك للحد من إساءة استعمال الإعفاءات لتجنب الضرائب. كما قد تلجأ الشركات إلى قيد الأسهم بسوق الأوراق المالية قبل بيعها لتجنب خضوع أرباحها للضريبة (Kim, J., & Im,2017; Rahman & Leqi,2021).

من ناحية أخري، أبرزت العديد من الدراسات (Law & Mills, 2017; Riedel,2018; Gulzar et al.,2018; Mao,2019; Li,2020; Rahman & Leqi,2021) أن قرار تبني الإدارة لممارسات التجنب الضريبي له منافعه وتكاليفه، حيث توجد العديد من المنافع المترتبة علي استخدام ممارسات التجنب الضريبي أهمها تحقيق وفورات ضريبية وتدفقات نقدية موجبة التي تنتج عن انخفاض المدفوعات الضريبية نتيجة القيام بهذه الممارسات، والتي يمكن إستغلالها في تمويل الفرص الإستثمارية المتاحة فضلا عن زيادة الحوافز والمكافات التي سوف يحصل عليها المديرون في حالة قيامهم بممارسات التجنب الضريبي بشكل فعال.

علي الجانب الأخر، توجد العديد من الأضرار المترتبة على القيام بممارسات التجنب الضريبي منها منها الغرامات المفروضة على الشركة من قبل السلطات الضريبية المختصة نتيجة تأخير أو تأجيل سداد الضرائب المستحقة، وتكلفة الخضوع للفحص من قبل مصلحة الضرائب، وتكاليف التقاضي نتيجة زيادة المخاطر السياسية والتنظيمية واحتمال التعرض لعقوبات مالية وإجتماعية وفقدان الشركة لسمعتها وشرعيتها. بعبارة أخري، ينظر البعض لممارسات التجنب الضريبي على أنها قرار له تكلفة مرتفعة أخلاقية وإجتماعية كونه يؤدي إلي تخفيض الحصيلة الضريبية للدولة التي تستخدمها للإنفاق علي البنية التحتية والتعليم والصحة وغيرها وبالتالي التأثير سلباً علي رفاهية المجتمع ككل (Gallemore & Labro,2015; Kim, J., & Im,2017; Riedel,2018; Gulzar et al.,2018; Mao,2019; Li,2020).

وأضافت دراسات Rahman & Leqi,(2021) أن قيام الشركة بممارسات التجنب الضريبي يؤدي لانخفاض الإيرادات الحكومية نتيجة القيام بهذه الممارسات مما يؤثر ذلك سلبا على قدرة الحكومة على الوفاء بمتطلبات واحتياجات المجتمع. وفي حالة اكتشاف هذه السلوكيات الانتهازية وقيام الشركة بممارسات التجنب الضريبي، سوف يدرك المجتمع في هذه الحالة عدم وفاء الشركة بمسئولياتها الاجتماعية، مما يؤدي ذلك إلى مقاطعة منتجات الشركة وانخفاض أرباح ومبيعات الشركة في المستقبل، بالإضافة إلى انخفاض قيمة الشركة والعائد على الاستثمارات.

ويخلص الباحث مما سبق، الي أن أهم المنافع المترتبة على القيام بممارسات التجنب الضريبي هي الوفورات النقدية الناتجة عن القيام بهذه الممارسات والتي يمكن استغلالها في القيام بمشاريع استثمارية جديدة تزيد من أرباح وقيمة الشركة، إلا إنه من ناحية أخرى، أن القيام بهذه الممارسات يمكن أن يعرض الشركة لمزيد من العقوبات والغرامات في حال اكتشاف هذه الممارسات من قبل السلطات الضريبية المختصة، فضلا عن مخاطر الإساءة إلى سمعة الشركة والتي سوف تؤثر بالسلب على قيمة الشركة وأسعار أسهمها، هذا وبالإضافة إلى مقاطعة منتجات الشركة وانخفاض أرباحها ومبيعاتها نتيجة عدم وفاء الشركة بمسئولياتها الاجتماعية.

وبشأن **مقاييس التجنب الضريبي** اتفق العديد من الباحثين (Li,2020;Sulistiyanti& Saputra, 2020;Wang et al.,2020; Lismiyati & Herliansyah,2021; Rahman & Leqi,2021) بوجود العديد من المقاييس التي يمكن استخدامها لتحديد مستوي التجنب الضريبي، والتي سوف يتم تناولها وشرح الإختلاف بينها بشيء من التفصيل من خلال جدول (١) التالي:

جدول (١): مقاييس التجنب الضريبي

معدل الضريبة الفعال **Effective Tax Rate (ETR)**	وهو المقياس الأبرز والأكثر شيوعاً وإستخداماً في الدراسات السابقة كونه أكثر المقاييس من حيث البساطة وسهولة في الحساب، والذي يعكس معدل الضريبة الفعلي الذي تدفعه الشركة، حيث إن انخفاض هذا المعدل يعكس ارتفاع معدل القيام بأنشطة التجنب الضريبي، وهناك عدة طرق لحسابه: – **معدل الضريبة النقدى الفعال Cash Effective Tax Rate (CETR)** وهو الصورة المبسطة ويتم حسابه من خلال قسمة ضريبة الدخل النقدية المدفوعة للشركة فى الفترة الحالية / صافى الدخل قبل الضرائب للشركة فى الفترة الحالية. ويتمتع هذا المقياس بأكبر قدر من القوة لاكتشاف كافة ممارسات التجنب الضريبي الدائمة والمؤقتة المحفوف بالمخاطر. – **معدل الضريبة المحاسبي الفعال GAAP ETR أو معدل الضريبة الحالي الفعال Current ETR** وهو المقياس الأبرز لأكتشاف الفروق الضريبية الدائمة، ولكن يعاب عليه عدم عكس الفروق المؤقتة، حيث يترتب على القيام بأنشطة التجنب الضريبي انخفاض مصروف ضريبة الدخل عن الفترة الحالية وزيادة مصروف ضريبة الدخل المؤجلة، ويتم حسابه من خلال قسمة (إجمالي مصروف ضريبة الدخل للشركة فى الفترة الحالية - مصروف الضرائب المؤجلة للشركة فى الفترة الحالية) / صافي الدخل قبل الضرائب للشركة فى الفترة الحالية.
الفروق الضريبة الدفترية **Book–Tax Difference (BTD)**	وهو المقياس الثاني الأبرز والذي يقيس الفرق بين صافى الدخل المحاسبى قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة بدلالة معدل الضريبة الأسمي، ويتم حساب من خلال قسمة { صافي الدخل المحاسبي قبل الضريبة – (مصروف ضريبة الدخل للشركة في الفترة الحالية / معدل الضريبة القانوني أو الأسمي)}/ إجمالي أصول الشركة في الفترة السابقة. وأشارت دراسة Wang et al(2020) إلي أنه تم تطوير المقياس السابق لإيجاد الفروق الضريبة الدفترية الدائمة ، حيث أن إجمالي الفروق الضريبية الدفترية (TBTD) تتكون من فروق دائمة Permanent Book Tax Differences ترجع إلي المصروفات غير القابلة للخصم وهي أحد أهم مقاييس ممارسات التجنب الضريبي، وفروق مؤقتة Temporary Book-Tax Differences ناتجة عن التقدير في الاستحقاقات المحاسبية غير الضريبية ويتم حساب الفروق الضريبة الدائمة (PBTD) من خلال طرح الفروق الضريبة المؤقتة من إجمالي الفروق الضريبية، ويمكن حساب الفروق الضريبة المؤقتة من خلال قسمة مصروف الضرائب المؤجلة على معدل الضريبة القانوني.
الفجوة بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة **(BTG) Book–Tax Gap**	وهو لايختلف في طريقة حسابه عن المقياس السابق، ولكنه الأبرز لقياس ممارسات التجنب الضريبي التعسفية، حيث إن الاختلافات الكبيرة بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة تظهر سلوكًا أكثر عدوانية تجاه الضرائب، ولكن يعاب على هذا المقياس إنه لا يعكس استراتيجية تأجيل الضريبة، بالإضافة إلى إمكانية تأثره بممارسات إدارة الأرباح. لذلك تم تطوير هذا المقياس من خلال استخدام الجزء غير المفسر من الفجوة ليعرف ببواقي الفجوة BTG Residual للتحكم في أنشطة إدارة الأرباح التي قد تكون مسؤولة عن فجوة الضرائب الدفترية.

وقامت دراسة محمود (٢٠١٧) بتوضيح أن المشرع المصري اهتم في الآونة الأخيرة بتطوير المنظومة الضريبية لزيادة الإيرادات الضريبية لتمويل عملية التنمية، وذلك من خلال قيام وزارة المالية بتطوير قانون الإجراءات الضريبة الموحد بهدف إصلاح الإدارة الضريبية، وتحديث ومكينة المنظومة الضريبية لمواجهة ممارسات التجنب والتهرب الضريبي. وتجسد ذلك الاهتمام بالتعاون بين وزراة المالية والعديد من الجهات الدولية مثل صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والذي تبلور بإنضمام مصر لمشروع مكافحة تأكل الوعاء الضريبي ونقل الارباح، للإستفادة من الخبراء الدوليين في هذا المجال.

وقد قاموا بانشاء اول إدارة خاصة بتسعير المعاملات الاقتصادية بين الاطراف المرتبطة والتي نجحت في فترة قصيرة في كشف العديد من محاولات التجنب الضريبي لشركات كبري تعمل في مصر. بالإضافة إلى إستحداث المشرع الضريبي المصري للمادة (٩٢) مكرر بالقانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤، تعديلاً لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والتي تنص علي أنه عند تحديد الربط الضريبي لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من اتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيله. وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة. ويكون الغرض الرئيسي للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبة، بصفة خاصة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيلاً بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة.

(ب) إذا أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التي يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة المعاملة.

(ج) إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض أو يؤدي إلى إلغاء بعضها البعض.

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلي أن الشركات تسعي إلى تخفيض العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن، مستخدمة في ذلك طرق وأساليب مختلفة منها

القانونية التي لا تخالف ولا تتعارض مع الأحكام الضريبية يطلق عليها التجنب الضريبي، وأخري طرق وأساليب غير قانونية يطلق عليها التهرب الضريبي، وما بينهما هو التجنب الضريبي التعسفي وهو شكل متطرف للتجنب الضريبي. وأنه عندما تكشف السلطات الضريبية عن وجود التهرب الضريبي فإنها تعاقب المتهرب وفقاً لما هو منصوص عليه قانوناً وتسترد حقوقها الضريبية، لكنها عندما تكشف عن وجود التجنب الضريبي فإنها لا تستطيع معاقبة الممول لأنه لم يخالف القانون.

(٧-1-3) تحليل أثر مستوي التحفظ المحاسبي على ممارسات التجنب الضريبي واشتقاق فرض البحث الأول:

تناول عدد قليل من الدراسات العلاقة التأثيرية بين مستوي التحفظ المحاسبي في القوائم المالية كمتغير مستقل وممارسات التجنب الضريبي كمتغير تابع، وقد تنوعت نتائج تلك الدراسات حيث هدفت دراسة Purwantini, (2017) الي اختبار التاثير المباشر وغير المباشر لمستوي التحفظ المحاسبي علي ممارسات التجنب الضربيبي بتوسيط الفروق الضريبية الدفترية، وذلك باستخدام عينة من ٢٣ شركة من الشركات الاندونيسية المقيدة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠١٣ حتي ٢٠١٥ وتوصلت الدراسة الي أن التحفظ المحاسبي لا يؤثر على ممارسات التجنب الضريبي حيث أن قيمة (p-Value) ٠.٠٧٨ > ٠.٠١. ووجدت الدراسة ان التحفظ المحاسبي عند استخدامه في اعداد التقارير المالية ليس السبب وراء ممارسات التجنب الضريبي من قبل الشركات، كما توصلت الدرسة من خلال معامل التحديد (R^2) الي ان مستوي التحفظ المحاسبي والفروق الضريبية الدفترية يمكنها تفسير ١٣ % من التغيرات التي تحدث في ممارسات التجنب الضريبي وباقي نسبة التغيرات التي تحدث في ممارسات التجنب الضريبي ترجع الي متغيرات اخري لا يتضمنها النموذج.

وفي نفس السياق هدفت دراسة Yuniarsih, (2018) الي اختبار تأثير مستوي التحفظ المحاسبي وحوكمة الشركات علي ممارسات التجنب الضريبي وذلك باستخدام عينة من ١٢٣ شركة من الشركات الصناعية المقيدة في بورصة اندونسيا للاوارق المالية خلال الفترة من ٢٠١٤ حتي ٢٠١٦، وباستخدام تحليل

الانحدار المتعدد توصلت الدراسة الي أنه لا يوجد تأثير لمستوي التحفظ المحاسبي على ممارسة التجنب الضريبي حيث أن قيمة (p-Value) ٠.٧٧١ اكبر من مستوي المعنوية ٠.٠٥. وتم تفسير ذلك بأن مستوي التحفظ المحاسبي في القوائم المالية من العوامل التي لا تشجع الشركات دافعي الضرائب على التجنب الضريبي، وأن الحكومات تقوم باستخدام التحفظ المحاسبي لتعظيم إيراداتها الضريبية وتضييق المجال للشركات (دافعي الضرائب) على قيامها بممارسة التجنب الضريبي وتخفيض مدفوعاتها الضريبية. وهذا يشير الي أن استخدام التحفظ المحاسبي لن يزيد من ميل الشركات إلى تجنب الضرائب، لأنه مع وجود اللوائح الحكومية، فإن الميل إلى تجنب الضرائب سيكون أقل.

وقد اتفقت دراسة Trisusanti & Lasdi, (2018) مع ما سبق من الدراسات حيث هدفت الي فحص ووتحليل واختبار ما إذا كانت اليات حوكمة الشركات ومستوي التحفظ المحاسبي كمتغيرات مستقلة تؤثر على ممارسات التجنب الضريبي كمتغير تابع. وذلك باستخدام عينة عشوائية من الشركات الصناعية المقيدة ببورصة الاوراق المالية الاندونيسية خلال الفترة من ٢٠١٠ حتى ٢٠١٣ وتوصلت الدراسة باستخدام تحليل الانحدار المتعدد الي أنه لا يوجد تأثير معنوي لمستوي التحفظ المحاسبي في القوائم المالية على ممارسات التجني الضريبي حيث إن وجود القوانين الضريبية فيما يتعلق باستخدام التحفظ المحاسبي يحد من قيام الشركات بممارسات التجنب الضريبي من خلال مستوي التحفظ المحاسبي.

وعلي الجانب الاخر توصلت مجموعة من الدراسات إلي نتائج متعارضة مع الدراسات السابقة، حيث هدفت دراسة Bornemann. (2018) إلي اختبار تحليل العلاقة التأثيرية بين مستوي التحفظ المحاسبي والتخفيضات المستقبلية في معدل الضريبة، وباستخدام عينة من الشركات في ١٨ دولة خلال الفترة من ١٩٩٥ حتي ٢٠١٠ توصلت الدراسة إلي أن مستوي التحفظ المحاسبي المشروط يرتبط معنويا بشكل ايجابي مع التخفيضات المستقبلية لمعدل الضريبة عندما يكون الالتزام الضريبي

مرتفعً. ويظهر هذا التأثير بشكل خاص بالنسبة للشركات التي تركز غالبية عملياتها في البلد الذي يتم فيه خفض معدل الضريبة.

وفي نفس السياق اتفقت دراسة Gan,(2018) مع دراسة Bornemann. (2018) حيث هدفت الي اختبار العلاقة التأثيرية بين التحفظ المحاسبي المشروط وممارسات التجنب الضريبي المقاسة باستخدام معدل الضريبة النقدي الفعال، وباستخدام عينة الدراسة الشركات الامريكية المقيدة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠٠٩ حتي ٢٠١٦ أوضحت النتائج الرئيسية للدراسة أن الشركة تستطيع استخدام التحفظ المحاسبي المشروط كوسيلة لتخفيض عبء الضريبة الفعلي، كما خلصت الدراسة الي توفير مؤشر بأن تأثيرات تخفيض المدفوعات الضريبية سيتأثر بمستوي التحفظ المحاسبي وستكون اقل وضوحا عندما تتعرض الشركة لخسائر ضريبية مرحلة.

وفي نفس السياق اتفقت دراسة (Muhsin, 2019; Lismiyati & Herliansyah, 2021) مع الدراسات السابقة في وجود علاقة تأثيرية بين مستوي التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي بينما اختلفت معها في اتجاة هذه العلاقة، حيث هدفت دراسة Muhsin, (2019) الي اختبار تأثير كل من مستوي التحفظ المحاسبي وهيكل الملكية كمتغيرات مستقلة علي ممارسات التجنب الضريبي علي الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠١٢ حتي ٢٠١٦. وتتمثل عينة الدراسة من ١٩٤ مشاهدة تم الحصول عليها من ٤٩ شركة لفترة ٥ سنوات محل الدراسة وتوصلت الدراسة باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد إلي أن مستوي التحفظ المحاسبي لدية تأثير سلبي معنوي على ممارسات التجنب الضريبي.

وقد هدفت أيضا دراسة Lismiyati & Herliansyah. (2021) إلي ايجاد دليل تجريبي علي اختبار تأثير التحفظ المحاسبي وكثافة راس المال كمتغيرات مستقلة علي التجنب الضريبي كمتغير تابع وكذلك اختبار دور استقلال مجلس الادارة كمتغير معدل Moderator (للعلاقة بين التحفظ المحاسبي وكثافة راس المال والتجنب الضريبي). وتم ذلك باستخدام عينة من ٣٠ بنك من البنوك المقيدة في بورصة اندونيسا للاوراق المالية خلال الفترة من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٧ وتم تحليل البيانات

باستخدام تحليل الانحدار المتعدد وتوصلت الدراسة إلي وجود تأثير معنوي لمستوي التحفظ المحاسبي على الممارسات التجنب الضريبي حيث أن قيمة (p-Value=0.000) أقل من مستوي المعنوية ٠.٠٥. وخلصت الي ان مستوي التحفظ المحاسبي يمكنه تفسير ٤٥ % من التغيرات التي تحدث في ممارسات التجنب الضريبي وباقي نسبة التغيرات التي تحدث في ممارسات التجنب الضريبي ترجع الي متغيرات اخري لا يتضمنها النموذج. وتم تفسير ذلك بأن التحفظ المحاسبي لديه تأثير على تخفيض أرباح الشركات وان هذه الارباح تستخدم في تحديد الالتزامات الضريبية ومع وجود الحد الادني من الارباح فان الالتزامات الضريبية التي سيتم سدادها ستكون ايضا منخفضة مما يجعل مديري الشركات الرابحة يخفضون القيمة الحالية لضرائبهم ويزيدون من قيمة الشركة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن العلاقة التأثيرية بين مستوي التحفظ المحاسبي كمتغير مستقل وممارسات التجنب الضريبي كمتغير تابع، يصعب التنبؤ بها في ضوء استخدام نتائج الدراسات السابقة التي تناولت هذه العلاقة، حيث توصلت هذه الدراسات إلى نتائج متعارضة فمنهم من توصل لعدم وجود تأثير معنوي (Purwantini,2017;Yuniarsih, 2018; Trisusanti & Lasdi,2018) ومنهم من توصل لوجود تأثير معنوي ايجابي أو سلبي (Bornemann, 2018; Gan, 2018; Muhsin, 2019; Lismiyati & Herliansyah, 2021) ، **وبالتالي يمكن إشتقاق الفرض الأول للبحث (دون تبني اتجاة معين للعلاقة) على النحو التالي:**

الفرض الأول (H_1): يؤثر مستوي التحفظ المحاسبي **معنويا** على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات.

(٧-٢) تحليل العلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي واشتقاق الفرضين الثاني والثالث للبحث.:

(٧-٢-١) المسئولية الاجتماعية للشركات من منظور محاسبي

تعرف دراسة Tai & Chuang. (2014) المسئولية الاجتماعية علي أنها "مجموعة النشاطات التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال

وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في إتخاذ القرارات وتقييم الأداء الإجتماعي لتلك المنظمات" حيث يبرز هذا التعريف إهتمام المحاسبة الإجتماعية بوظيفتي قياس الأداء الإجتماعي للشركات والتقرير عن نتائج القياس بما يكفل إجراء تقييم للأداء الإجتماعي لأي منظمة من قبل المجتمع. بالإضافة إلى ما قدمته دراسة الصيرفي، (٢٠١٥) والتي عرفت فيها الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية بأنه "يهدف إلى توفير المعلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي الفعلي والمتوقع والمتعلقة بإستراتيجية الشركة والمسئوليات والإلتزامات البيئية والإجتماعية، والتي تنشأ نتيجة ممارسة الشركة لأنشطتها التشغيلية، ويكون لها تأثير على البيئة وأطراف المجتمع المحلي والعاملين والمستثمرين والعملاء والمجموعات الأخرى لأصحاب المصالح بإتباع أسلوب معين متفق عليه يصلح لهذا النوع من الإفصاح".

ويأتى الاهتمام بمفهوم المسئولية الاجتماعية للشركات فى مصر بعد الانضمام رسميا في عام ٢٠٠٤ الي الميثاق العالمى (UN Global Compact) الصادر عن منظمة الأمم المتحدة بهدف تعزيز مفهوم المسئولية الاجتماعية والمواطنة لدى قطاع الأعمال والمجتمع المدنى لتصبح مصر بذلك أول دولة عربية تعلن انضمامها فى هذا المجال. كما تزايد الاهتمام بهذا المفهوم مع صدور دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بمصر باصدارته المختلفة حيث أشار ضمن قواعده علي أنه يجب على إدارات الشركات المساهمة أن تفصح للمساهمين ولجمهور المتعاملين معها والعاملين لديها مرة على الأقل سنوياً عن السياسات الاجتماعية والبيئية للمنشأة، وتلك المتعلقة بالسلامة والصحة المهنية، ويراعى أن تكون السياسات المعلن عنها واضحة وغير مضللة وأن تتضمن ما تنوى الشركة القيام به من تطوير أو تغيير فى العمالة أو تدريبها ، وبرامجها للرعاية الاجتماعية سواء داخل الشركة أو فى المجتمع المحيط بها **(شرف، ٢٠١٥).**

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أن مسئولية الشركات لم تعد تقتصر فقط على كل من مسئوليتها الاقتصادية (تحقيق الربح) ومسئوليتها القانونية (الالتزام بالقوانين والتشريعات المفروضة عليها) بل تتسع لتشمل مسئوليات أخلاقية بجانب مسئولياتها فيما يتعلق بزيادة رفاهية المجتمع. **ومن ثم يمكن تعريف المسئولية الاجتماعية بأنها**

سلوك أخلاقى من جانب الشركة لتلبية توقعات كافة أصحاب المصلحة ويساهم في تحقيق التنمية المستدامة.

من المتفق عليه محاسبياً، أن عملية القياس المحاسبي تبدأ بالاعتراف بالبنود المراد قياسها والناتجة عن وفاء الشركة بمسئوليتها الاجتماعية. ويتضمن الاعتراف توصيفا للبند باستخدام الكلمات والأرقام، على أن يتم تضمين قيمة هذه البنود فى القوائم المالية، هذا يعنى أن المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية تبدأ بقرار الاعتراف بالاثار المرتبطة على وفاء الشركة بمسئوليتها الاجتماعية، وما إذا كان سيتم الاعتراف بها فى صلب القوائم المالية أو خارجها. ثم تأتى مرحلة القياس حيث يعرف القياس المحاسبى بأنه" عملية تحديد القيم المالية للعناصر فى القوائم المالية، والتى تم الاعتراف بها والتقرير عنها فى قائمة المركز المالى أو قائمة الدخل (McWilliams,2015)، أى أن القياس يتم على مرحلتين، الأولى تحديد العناصر التى يراد قياسها والثانية تحديد نظام القياس، والذى يتطلب تعيين وحدة القياس وقواعد التعبير الكمى عن تلك العناصر المراد قياسها (Lau et al.,2016)، وللوصول إلى معلومات حول التكاليف والعوائد الاجتماعية بشكل صحيح فلابد من الحصول عليها من خلال قياس الأنشطة الاجتماعية بشكل دقيق (Wang et al.,2016).

ويستنتج الباحث أن المشكلة فى القياس المحاسبى لتكاليف المسئولية الاجتماعية تكمن فى المرحلتين على السواء، نظراً لتعدد العناصر التى يراد قياسها للتعبير عن وفاء الشركة بتلك المسئولية، بالإضافة إلى مشكلة تحديد نموذج المحاسبة لقياس كل من التكاليف والمنافع للمسئولية الاجتماعية، حيث إن بعض هذه الأنشطة ليس لها قيمة مالية، مما يؤدى لصعوبة قياسها واللجوء إلى الإفصاح الوصفى عنها. ويعد تحديد نطاق أنشطة المسئولية الاجتماعية ضرورياً من أجل التوصل إلى نموذج محاسبة لقياس هذه الأنشطة والتقرير عنها.

من المتفق عليه محاسبياً أيضا، أن الإفصاح المحاسبى يمثل الإداة الرئيسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لأصحاب المصلحة فى الوحدة الإقتصادية لمساعدتهم فى إتخاذ القرارات. ومن ضمن الإفصاح المحاسبي الإفصاح عن المسئولية

الاجتماعية الذي يعرف على أنه العملية التى من خلالها يتم توصيل الآثار البيئية والاجتماعية الناتجة عن الأنشطة الاقتصادية للشركات إلى مختلف جماعات أصحاب المصالح في المجتمع". وتقوم الشركات بالتوسع فى الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية لها كمكمل للإفصاح المالى لتغطية كافة جوانب الشركة (الإقتصادية والإجتماعية)، بحيث تشتمل القوائم والتقارير المالية على العديد من المعلومات المالية وغير المالية التي تسهل فهم حقيقة المركز المالي، ونتائج أعمال المنشأة وتزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تمكنهم من إتخاذ قرارات إقتصادية سليمة (Scherer et al.,2016).

إلا أن الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية للشركات غير كافي بما يؤدي الي العديد من المشكلات لمستخدمى القوائم المالية؛ منها أن المعلومات الوصفية تكون أكثر صعوبة فى إتخاذ القرارات بالمقارنة بالمعلومات الكمية فى القوائم المالية، أو قد يصعب معرفة أثر تلك المعلومات على المركز المالى ونتيجة الاعمال وخاصة بالنسبة لغير المتخصصين ماليا، وبالتالى تثير صعوبة فى إمكانية المقارنة بين الفرص الاستثمارية والتمويلية المختلفة فى ظل المنافسة الشديدة في بيئة الأعمال(Tilt,2016) .

ويمكن تفسير أهمية لجوء الشركات إختيارياً إلى الإفصاح عن مسئوليتها الاجتماعية في ضوء مجموعة من النظريات المفسرة لسلوك ذلك الإفصاح: **أولا، نظرية أصحاب المصالح Stakeholder Theory** والتي تعتبر جزء أساسي من النظام الإجتماعي الواسع من مجموعات أصحاب المصالح المتنوعين، وبالتالي فإن النشاطات المختلفة للمسئولية الاجتماعية للشركات التي تتخذها الشركة بما في ذلك التقارير العامة تكون ذات صله مباشرة لتوقعات مجموعة معينة من أصحاب المصالح، وبالتالي يجب أن تقوم الشركة بتوفير المعلومات المالية بالإضافة إلي معلومات عن مسئوليتها الإجتماعية كإستجابة منها لتلبية إحتياجات جميع أصحاب المصالح. وبالتالي فإن هذه النظرية تشير إلى ضرورة التوسع في الإفصاح البيئي والاجتماعي لتوضيح ما إذا كانت نشاطات الشركة تدعم وتحسن من مسئوليتها الاجتماعية (Lau et al.,2016; Scherer et al.,2016; Tilt,2016; Wang et

al.,2016; Ali et al.,2017; Liang & Renneboog,2017; Bhardwaj et al.,2018; Maqbool & Zameer,2018)

ثانيا، نظرية الشرعية Legitimacy Theory والتي تفترض أن الشركات تحاول بإستمرار أن تؤكد على أنها تعمل في ظل حدود وقواعد المجتمع، وهي مبنية على فكرة أنه يوجد عقد إجتماعي بين الشركة ومجتمعها يلزمها أن تفصح إختياريا عن النشاطات المحددة المتوقعة من جانب المجتمع، بمعنى أن الشركة جزء او طرف من النظام الإجتماعي الكبير ولإستمرار عمليات الشركة ونجاحها يعتمد على إلتزامها وإمتثالها لتوقعات المجتمع الذي تعمل فيه وإتساق قيم هذه الشركات مع المجتمع. يستخدم الإفصاح وفقا لهذه النظرية كأداة للشركات لتوضح أنها تعمل بما يتفق مع قيم المجتمع ولتقدم صورة حول مسئوليتها الاجتماعية ولتحقيق والحفاظ على الشرعية المجتمعية. بما يفسر سلوك الإدارة تجاه الإفصاح عن مسئوليتها الإجتماعية كون الشركات ليست قاصرة في عملها على مستثمريها، ولكن تنظر بشكل أوسع للجمهور أو أصحاب المصالح المتنوعين (Liang & Renneboog,2017; Bhardwaj et al.,2018; Advantage,2020).

ثالثا، نظرية الوكاله Agency theory والتي تقوم على فكرة أن الشركة هي مجموعة من العلاقات التعاقدية الصريحة والضمنية بين الأطراف ذات المصالح المتعارضة سواء داخل أو خارج الشركة، وذلك بإعتبار أن الشركة لها شخصية قانونية إعتبارية مستقلة عن شخصية ملاكها. وتستخدم نظرية الوكالة لشرح وتوقع والتنبؤ بسلوك مختلف الأطراف داخل الشركة. فنظرا لتعارض المصالح بين المديرين (الوكلاء) والمساهمين (الأصيل)، فإنه يتم إبرام تعاقدات بينهم لا تتيح للمديرين حرية إستغلال المعلومات الخاصة لديهم فى تحقيق عوائد إضافية. وذلك يخلق الدافع لدى الإدارة من منطلق المصلحة الشخصية أن تفصح إختياريا عن المعلومات المحاسبية حيث إن مخالفة تلك التعاقدات المبرمة يعرض المديرين للتقاضى من جانب الملاك. وفسرت هذه النظرية سعي الشركات إلي التوسع في الإفصاح المحاسبي بأنه يهدف

إلـي تخفـيض تكـاليف الوكالـة (Bhardwaj et al.,2018; Maqbool & Zameer,2018; Advantage,2020).

ويعتقد الباحث أن التوسع في مستوي الإفصـاح المحاسبي من خـلال الإفصـاح عـن المعلومـات غيـر الماليـة والتـي تغطـي جوانـب وأبعـاد أخـرى بخـلاف الجانـب الإقتصادي للشركة يمكن أن يساعد علي حل المشاكل السابقة من خـلال تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وكافة جماعات المصالح الأخرى.

رابعا، نظريـة الإشـارات Signaling Theory وفقـا لهذه النظريـة تسـعي الإدارة إلـي الإفصـاح عن الأخبـار الجيدة حتـى تميز نفسـها عن الشركات التـي لـديها أخبار غير جيده بما ينعكس إيجابا على أسعار الأسهم لها. ولن تستطيع الشركات التـي لـديها أخبـار غيـر جيـده إخفائهـا حتـى لا تتـأثر قيمتهـا السـوقية إذا مـا ثبـت أنهـا قامـت بالإفصـاح عـن معلومـات غيـر صـادقة (Advantage,2020). بمعنـى أن الإدارة تحـاول دائمـا الإفصـاح عـن المعلومـات الخاصـة التـي تعتبـر جذابـة للمسـتثمرين والمساهمين، وتحديد عندما تكون المعلومات المستلمة تحتوي أخبار جيدة. وسوف تكون الإدارة على إستعداد للإفصاح عن المعلومات التي يمكن أن تعزز مصداقيتها ونجاح الشركة على الرغم من أنها ليست إلزامية (Portney,2020).

ويخلـص الباحـث ممـا سـبق الـي أنـه لا يوجـد إخـتلاف جـذري جـوهري بـين النظريـات السـابقة حيـث تقـوم نظريـة الشـرعية علـى فكـرة "العقـد الاجتمـاعي" بـين الشركة والمجتمع، حيث يوافق المجتمع أن تدعم نشاطات الشركة العائد الاجتماعي المطلوب لسلوك الاعمال بما يتوافق مع نظريـة أصـحاب الصـالح التـي تـري أن جميـع أصـحاب المصـلحة لهـم حقـوق متسـاوية للحصـول علـى معلومـات مفيـدة وأن تكـون الشركات مسئولة عن كل أصـحاب المصـلحة دون تحديد أولويـات لجماعـات مصـالح معينـة. وكلاهمـا يعتقد أن هنـاك مجموعـات مختلفـة مـن أصـحاب المصـالح داخـل أو خارج الشركة بما يتفق مع مضمون نظرية الوكالة.

وبنـاءا علـى ماسـبق، ووفقـا لدراسـات (Scherer et al.,2016; Tilt,2016; Wang et al.,2016; Bhardwaj et al.,2018; Maqbool & Zameer,2018;

Advantage,2020; Portney,2020) يهدف الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية للشركات إلى توفير معلومات تساعد على تحديد وقياس صافي المساهمة الإجتماعية للشركة التي لا تشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للشركة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الإجتماعية).

واتفقت غالبية الدراسات السابقة علي قياس الافصاح عن المسئولية الاجتماعية للشركات من خلال إما **بناء مؤشر للمسئولية الاجتماعية** قياسا علي (الصيرفي، ٢٠١٥) أو **استخدام مؤشرات** المسئولية الاجتماعية المعدة من خلال بعض الهيئات التنظيمية والمنظمة لأسواق المال في العديد من الدول (Stephenson & Vracheva,2015; Kim & Im,2017; Gulzar et al.,2018; Col & Patel,2019; Rahman & Leqi,2021) ويتم قياس مستوي الافصاح عن المسئولية الاجتماعية إما باستبيان عينة من اصحاب المصلحة في الشركة عن مدي وفاء الشركة بالعناصر المكونة لمؤشر المسئولية الاجتماعية للشركات قياسا علي (Afrizal et al.,2020) أو من خلال إجراء تحليل المحتوي للتقارير المالية لشركات العينة قياسا علي (Lanis & Richardson,2015; Park,2017; Wiratmoko,2018; Pratiwi & Siregar,2019; Li,2020) وفي ظل تلك القياسات يتم أعطاء القيمة (١) عند افصاح الشركة عن العنصر، والقيمة (صفر) في حالة عدم افصاح الشركة عن العنصر وبقسمة مجموع القياس علي عدد عناصر المؤشر يتم التوصل لمستوي افصاح الشركة عن المسئولية الاجتماعية للشركات، **وأخيرا** يمكن قياس مدي وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية **باستخدام تصنيف المؤشر للشركات المدرجة بداخله** وذلك عندما تكون شركات العينة المراد قياس مستوي الافصاح عن المسئولية الاجتماعية لها داخل المؤشر قياسا علي (عبد الحليم،٢٠١٨) وبالات**ساق مع نلك الدراسات يقوم الباحث باستخدام تصنيف الشركات في المؤشر المصري لمسئولية للشركات (EGX Index)** والذي يهدف الي تقييم ممارسات الشركات، قيما يتعلق بالشفافية والافصاح ، بالاضافة الي الاداء الفعلي فيما يتعلق بالبرامج والانشطة والمبادرات البيئية والاجتماعية والحوكمية،

والذي يتكون من أفضل ٣٠ شركة من اجمالي ١٠٠ شركة هي الانشط في السوق المصرية، حيث يكون التصنيف من (١) ، (٣٠) حيث القيمة الاقل تعني مسئولية اجتماعية افضل قياسا علي (علي، ٢٠٢٠).

(٧-٢-٢) تحليل أثر المسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي واشتقاق الفرضين الثاني والثالث للبحث:

هدفت دراسة Sikka. (2010) إلي اختبار العلاقة التأثيرية بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي من منظور المسئولية الاخلاقية للمسئولية الاجتماعية للشركات ، حيث لا يمكن للشركات التي تقوم بممارسات التجنب الضريبي - والذي يعتبر تصرف مقبول قانونا – المشاركة في انشطة المسئولية الاجتماعية للشركات. حيث ان ممارسات التجنب الضريبي تعتبر سلوك مكلف للمجتمع وينظر إليه من قبل المجتمع على أنه تصرف غير اخلاقي. حيث تتمكن الشركات من خلال ممارسات التجنب الضريبي من نقل جزء كبير من العبء الضريبي للافراد والمستهلكين وبالتالي يعتبر سلوك انتهازي برتبط ايجابيا مع النشاطات غير المسئولة اجتماعيا.

وتناولت دراسة Hoi et al.,(2013) اختبار العلاقة التجريبية بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي، باستخدام عينة من ٢٦٢٠ شركة من الشركات الامريكية خلال الفترة من ٢٠٠٣ حتي ٢٠٠٩، توصلت إلي وجود علاقة سلبية بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي ويتم تفسير تلك النتيجة علي أن ممارسات التجنب الضريبي تعد مؤشرا لثقافة الشركة التي ترتبط بانخفاض المسئولية الاجتماعية للشركات وبالتالي الشركات الأقل مشاركة في المسؤولية الاجتماعية للشركات تميل إلى المشاركة في ممارسات التجنب الضريبي.

وقد اختلفت دراسة Watson. (2015) مع دراسة Hoi et al.,(2013) والتي هدفت لاختبار أثر الاداء الحالي والمستقبلي للارباح علي العلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي وذلك باستخدام عينة كبيرة من الشركات الامريكية توصلت الدراسة إلي وجود تأثير ايجابي للشركات التي تفتقر إلي

وجود المسئولية الاجتماعية علي ممارسات التجنب الضريبي لكن هذا التأثير يتضاءل عندما يكون أداء الأرباح الحالية أو المستقبلية مرتفعًا.واتفقت تلك الدراسة مع دراسة Davis et al.(2015) التي توصلت لوجود علاقة ايجابية بين المسئولية الاجتماعية للشركات والتجنب الضريبي وخلصت إلى أن الشركات لا تنظر إلى ممارسات التجنب الضريبي كجزء من المسؤولية الاجتماعية للشركات.

ومن ناحية أخري استهدفت دراسة Lanis & Richardson. (2015) اختبار ما اذا كان اداء المسئولية الاجتماعية للشركات ترتبط بممارسات التجنب الضريبي للشركات وباستخدام عينة مطابقة من ٤٣٤ مشاهدة من الشركات مقسمة الي ٢١٧ مشاهدة لشركات تمارس التجنب الضريبي و ٢١٧ مشاهدة لشركات ليس لديها ممارسات للتجنب الضريبي خلال الفترة من ٢٠٠٣ حتي ٢٠٠٩ من خلال نماذج الانحدار توصلت الدراسة وجود علاقة معنوية سلبية بين اداء المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي، حيث وجدوا أن الشركات التي لديها إفصاحات عالية للمسؤولية الاجتماعية للشركات يكون لديها ممارسات أقل للتجنب الضريبي أو تخفيض الضرائب، واظهرت النتائج أيضا من خلال التحليل الاضافي أن العلاقات المجتمعية لفئات المسؤولية الاجتماعية للشركات والتنوع تمثل عناصر مهمة بشكل خاص في أداء المسؤولية الاجتماعية للشركات التي تقلل من ممارسات التجنب الضريبي.

وفي نفس السياق هدفت دراسة Park (2017) إلي اختبار العلاقة بين نشاطات المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي باستخدام الفروق الدفترية الضريبة وباستخدام عينة من ١١٤٨ شركة من الشركات المقيدة بالبورصة الكورية خلال الفترة من ٢٠٠٤ حتي ٢٠٠٩ توصلت الدراسة وجود علاقة سلبية بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي حيث ان الشركات التي يزداد لديها انشطة المسئولية الاجتماعية للشركات من المحتمل ان تكون اقل في ممارسات التجنب الضريبي، وتوصلت ايضا الي ان انشطة المسئولية الاجتماعية المتمثلة في الخدمات الاجتماعية ورضا العاملين والمساهمة في التنمية الاقتصادية ترتبط سلبيا مع ممارسات التجنب الضريبي.

واتفق البعض (Gulzar et al. ,2018; Kim and Im,2017) على أن الشركات التي لديها ثقافة مؤسسية أكثر مسؤولية ستكون أقل عرضة للمشاركة في القيام بممارسات التجنب الضريبي. حيث استهدفت دراسة Kim & Im. (2017) اختبار وفحص العلاقة بين أنشطة المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي وذلك باستخدام عينة من ٤٩١ شركة من الشركات الكورية المقيدة بالبورصة خلال افلترة من ٢٠٠٥ حتي ٢٠٠٧ وتوصلت الدراسة باستخدام نماذج الانحدار المتعدد الي أن الشركات التي تشارك بنشاطات المسؤولية الاجتماعية للشركات تمنع ممارسات التجنب الضريبي، كما توصلت الدراسة الي أنه يمكن تخفيض ممارسات التجنب الضريبي للشركات من خلال تشجيعهم على الانخراط في أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات.

وفي نفس السياق استهدفت دراسة Gulzar et al.,2018 اختبار ما اذا كان المسئولية الاجتماعية للشركات تؤثر علي ممارسات التجنب الضريبي للشركات الصينية المقيدة بالبورصة باستخدام عينة من ٣٤٨١ مشاهدة لمجموعة من الشركات الصينية المقيدة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠٠٩ حتي ٢٠١٥ وتوصلت الدراسة الي ان المسؤولية الاجتماعية للشركات ترتبط ارتباطًا سلبيًا بمعدل الضريبة الحالي والنقدي الفعال (كمقياس للتجنب الضريبي للشركات) ، مما يشير إلى أن الشركات المسؤولة أقل انخراطًا في ممارسات التجنب الضريبي مقارنة بالشركات الأقل مسؤولية

وقد استهدفت دراسة Wiratmoko (2018) الي اختبار تأثير كل من حوكمة الشركات والمسئولية الاجتماعية للشركات والاداء المالي كمتغيرات مستقله على ممارسات التجنب الضريبي والمقاس من خلال المعدل الضريبي النقدي الفعال كمتغير تابع، وباستخدام عينة من الشركات الصناعية الاندونيسية خلال الفترة من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٦ من خلال نماذج الانحدار المتعدد توصلت الدراسة الي وجود علاقة سلبية لتأثير للمسئولية الاجتماعية للشركات علي ممارسات التجنب الضريبي.

كما استهدفت دراسة Col & Patel. (2019) الي اختبار العلاقة الذاتية بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي من خلال التركيز علي

الاستراتيجية المشتركة للتجنب الضريبي للشركات باستخدام عينة من الشركات الامريكية خلال الفترة من ١٩٩٥ حتي ٢٠١٢ توصلت الدراسة الي ان استخدام أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات يؤدي للتحوط من الدلالة السلبية المرتبطة بأنشطة التجنب الضريبي

وفي نفس السياق استهدفت دراسة López-González et al., (2019) إلي اختبار تأثير اداء المسئولية الاجتماعية للشركات علي ممارسات التجنب الضريبي وكذلك اختبار تأثير ملكية الشركة كمتغير تفاعلي علي العلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي باستخدام عينة دولية من ٦٤٤٢ شركة خلال الفترة من ٢٠٠٦ حتي ٢٠١٤ وباستخدام نماذج تحليل الانحدار توصلت الدراسة إلي أن الاداء البيئي والاجتماعي يرتبط سلبيا بممارسات التجنب الضريبي، لذلك الشركات التي لديها مزيد من اداء المسئولية الاجتماعية تظهر انخفاض في ممارسات التجنب الضريبي. ولكن وجدت الدراسة أن العلاقة السلبية تنخفض في الشركات المملوكة ملكية عائلية حيث يشير ذلك إلي أنه بالرغم من أن الشركات العائلية تظهر سلوكًا مسؤولًا اجتماعيًا أكبر يهدف إلى الحفاظ على موهبتها الاجتماعية والعاطفية، فإن ملكية الأسرة مرتبطة بشكل إيجابي بممارسات التجنب الضريبي.

وقد اتفقت دراسة كل من Mao. (2019) ، Goerke. (2019) إلي اختبار تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي للشركات، وذلك لعينة من الشركات الصينية المقيدة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠٠٩ حتي ٢٠١٦ توصلت الدراسة إلي أن الشركات التي لديها انشطة مسئولية اجتماعية لديها فروق ضريبية دفترية أعلي ومعدلات ضريبية فعالية أقل ويشير ذلك إلي أن الشركات التي لديها انشطة مسئولية اجتماعية أكثر عدوانية في تجنب المدفوعات الضريبية وكذلك ان الشركات تشارك في انشطة المسئولية الاجتماعية كاستراتيجية لادارة المخاطر.

ومن ناحية أخري، فقد استهدفت دراسة Pratiwi & Siregar. (2019) إلي اختبار العلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي من منظور نظرية الاخلاق، وباستخدام جميع الشركات الاندونيسية المقيدة بالبورصة

خلال الفترة من ٢٠١٤ حتي ٢٠١٦ ، وتحليل محتوي المكتبة الالكترونية لاسواق راس المال الاندونيسية، والتقرير السنوية للشركات لتحديد الافصاح عن المسئولية الاجتماعية للشركات علي أساس اطار GRI G4 وتوصلت الدراسة الي وجود تأثير ايجابي معنوي لانشطة المسئولية الاجتماعية للشركات علي ممارسات التجنب الضريبي هذه النتيجة غير متوافقة مع الأسئلة الأخلاقية التي تشير إلى أن الشركات التي تركز على المسؤولية الاجتماعية للشركات ستقلل من التدابير الانتهازية مثل التجنب الضريبي لأنها تتعارض مع الأخلاق والمعايير السائدة في المجتمع.

واخيرا، استهدف دراسة Rahman & Leqi. (2021) استكشاف واختبار العلاقة بين النسب المالية وممارسات التجنب الضريبي في الشركات التي تشارك في نشاطات المسئولية الاجتماعية للشركات. وباستخدام نماذج الارتباط والانحدار على عينة من ٣٦٥ شركة من الشركات الصينية المقيدة بالبورصة توصلت الدراسة إلي أن انشطة المسئولية الاجتماعية تخفض من ممارسات التجنب الضريبي وتحديدا في الشركات التي تشارك بفاعلية في انشطة المسئولية الاجتماعية كما توصلت الدراسة الي ان الشركة التي لدليها مستويات مرتفعة من الربحية والتدفق النقدي ونمو المبيعات لديها مزيد من المشاركة في ممارسات التجنب الضريبي. وعلي العكس الشركات التي لديها مستويات مرتفعة من السيولة تنخفض فيها ممارسات التجنب الضريبي. علي اساس هذه الدراسة تتوقع مصلحة الضرائب ان الشركات الصينية سوف تشارك في ممارسات التجنب الضريبي في المستقبل بالاشارة الي نسبها المالية بالاضافة الي ان مصلحة الضرائب يمكنها استخدام انشطة المسئولية الاجتماعية للشركات في تشجيع الشركات على سداد مدفوعاتهم الضريبية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه تم الاعتماد على مجموعة من النظريات وبيئات وأسواق تطبيق مختلفة لاختبار العلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات مقاسة بالخصائص المؤسسية والثقافية والبيئية والاخلاقية التي تعمل بها الشركات وممارسات التجنب الضريبي ومدي قبولة اخلاقيا مما كان له تأثير على تنوع النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسات السابقة. وبناءا عليه يتوقع الباحث وجود تأثير سلبي

لوفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية على ممارسات التجنب الضريبي، لذا سوف يركز الباحث علي اختبار مدي انتشار ممارسات التجنب الضريبي في الشركات التي تفي بمسئوليتها الاجتماعية وفقا للمؤشر المصري لمسئولية الشركات، وفي ضوء ما سبق يُمكن صياغة الفرض الثاني للدراسة كما يلي:

الفرض الثاني (H_2): يؤثر مدي وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية سلبا ومعنويا على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات.

وفي ظل تعارض نتائج الدراسات السابقة والجدل المحاسبي القائم حول العلاقات المتشابكة بين المتغيرات محل الدارسة، يسعي الباحث إلي اختبار الأثر المشترك (التفاعلي) بين المتغيرات الرئيسين محل الدارسة، وذلك من خلال اختبار تأثير مستوي التحفظ المحاسبي علي العلاقة السلبية بين وفاء الشركات بمسوليتها الإجتماعية وممارسات التجنب الضريبي، حيث يعتقد الباحث أن وفاء الشركات بمسئوليتها الإجتماعية يتأثر بمستوي التحفظ المحاسبي المطبق داخل الشركة، حيث أن انخفاض مستوي التحفظ المحاسبي يؤدي إلي زيادة الارباح المحاسبية مما يزيد من الضغوط من جانب الدولة وجماعات المصالح في المجتمع علي الإدارة للوفاء بمسئولية الشركة الإجتماعية الأمر الذي ينعكس في النهاية علي ممارسات التجنب الضريبي داخل الشركة.

علاوة علي ما سبق، يزيد التحفظ المحاسبي من شفافية ممارسات الاعتراف والقياس بعناصر قائمة الدخل مما يحسن من جودة الارباح وجودة القوائم المالية، علي الجانب الأخر فإن قيام الشركات بانشطة المسئولية الاجتماعية يحسن من ممارسات الافصاح للشركة رغبة من الشركات في الافصاح عن قيامها بمسوليتها تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وبالتالي فإن زيادة جودة التقارير المالية قد يخفض من رغبة الإدارة في القيام بالممارسات الإنتهازية علي غرار ممارسات التجنب الضريبي (Guo et al.,2020; Anagnostopoulou et al.,2021). وفي ضوء ما سبق، يمكن إشتقاق الفرض الثالث للدراسة على النحو التالي:

الفرض الثالث (H_3): يختلف التأثير السلبي المعنوي لوفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات **بإختلاف مستوي التحفظ المحاسبي المطبق داخل الشركة.**

(٧-٢-٣) المتغيرات الرقابية المؤثرة على ممارسات التجنب الضريبي في سياق العلاقة الرئيسية محل الدراسة.

هناك العديد من المتغيرات التي أتفقت غالبية الدراسات (Lanis & Richardson, 2015; Park, 2017; Kim & Im ,2017; Wiratmoko ,2018; Mao,2019; Pratiwi & Siregar,2019) ، علي تأثير المعنوي سواء إيجابا أو سلبا علي ممارسات التجنب الضريبي منها حجم الشركة ومستوي الرفع المالي ومعدل العائد علي الاصول، وسوف يتم تناولهم بإيجاز فيما يلي:

- **حجم الشركة Firm Size:**

هناك العديد من الدراسات (Kim & Im ,2017; Wiratmoko ,2018; Mao,2019; Pratiwi & Siregar,2019) التي توصلت لوجود علاقة معنوية ايجابية بين حجم الشركة وممارسات التجنب الضريبي وتم تفسير بأنه كلما زاد إجمالي الأصول، زاد حجم الشركة مما يترتب عليه تنفيذ المزيد من المعاملات، وسيؤدي تعقيد المعاملات التي تنفذها الشركات إلى خلق فجوة للشركات لتنفيذ التجنب الضريبي من خلال التعامل مع الشركات التي لديها مبالغ ضريبية حتى لا تضطر الشركات إلى دفع الضرائب، **ويتوقع الباحث** وجود علاقة معنوية ايجابية بين حجم الشركة وممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات، وبالتالي يمكن طرح السؤال التالي:

Q1: هل يؤثر حجم الشركة علي ممارسات التجنب الضريبي في سياق العلاقة بين التحفظ المحاسبي ووفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية من جهة وممارسات التجنب الضريبي من جهة أخري؟

• **مستوى الرفع المالى Leverage:**

يستخدم الرفع المالي كنسبة لقياس ديون الشركات لتمويل أصول الشركة. ويوضح المستوى العالي للرفع المالي أن الشركة تكون أكثر اعتمادًا على الديون لتمويل أصولها ويؤدي ذلك الي ارتفاع تكاليف الفائدة. حيث كلما زاد الدين الذي تحتفظ به الشركة، زادت مصروفات الفائدة التي تدفعها الشركة. ويمكن أن تقلل مصاريف الفائدة المرتفعة من أرباح الشركة عن طريق خصم مصروفات الفائدة من عبء ضريبة دخل الشركة، وبالتالي فإن مقدار العبء الضريبي الذي يجب أن تدفعه الشركة يقل أيضًا. ومن خلال قرارات هيكل رأس مال الشركة الصحيحة، يمكن للشركة الحصول على مزايا ضريبية عن طريق تقليل مصروفات الفائدة، بحيث يمكن تقليل جهود التجنب الضريبي للشركة. تتفق الدراسات السابقة (Lanis & Richardson, 2015; Park, 2017; Kim & Im ,2017; Wiratmoko ,2018; Mao,2019; Pratiwi & Siregar,2019) علي أن مستوي الرفع المالي يؤثر معنويا وسلبيا علي ممارسات التجنب الضريبي. **ويتوقع الباحث مما سبق** وجود علاقة معنوية سلبية بين مستوي الرفع المالي وممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات، وبالتالي يمكن طرح السؤال التالي:

Q2: هل يؤثر مستوي الرفع المالي علي ممارسات التجنب الضريبي في سياق العلاقة بين التحفظ المحاسبي وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية من جهة وممارسات التجنب الضريبي من جهة أخري؟

• **معدل العائد علي الاصول Return on Asset :**

تصف الربحية التي تظهر من خلال العائد على الأصول (ROA) قدرة الشركة على جني الأرباح من خلال الاستخدام الفعال لأصولها. كلما زادت أرباح الشركة، زاد مبلغ الضريبة الواجب دفعها. مع هذا الربح المرتفع، لا ترغب الشركة بالطبع في دفع مبلغ كبير من الضرائب، لذلك تميل الشركة إلى التجنب الضريبي. تتفق الدراسات السابقة (Lanis & Richardson, 2015; Kim & Im ,2017; Wiratmoko ,2018; Pratiwi & Siregar,2019) علي أن العائد على الأصول يؤثر معنويا

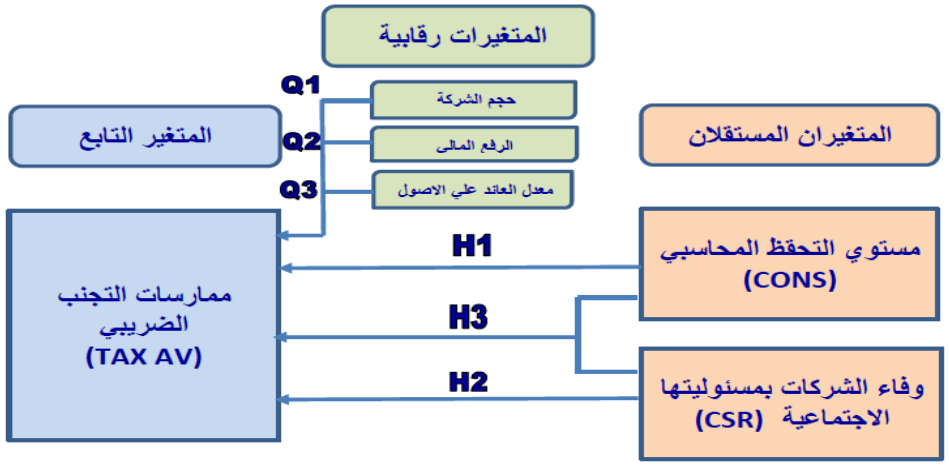
وايجابيا على ممارسات التجنب الضريبي. **ولذلك يتوقع الباحث** أن تكون هناك علاقة ذات دلالة معنوية ايجابية بين معدل العائد على الاصول وممارسات التجنب الضريبي، وبالتالي يمكن طرح السؤال التالي:

Q3: هل يؤثر معدل العائد علي الاصول علي ممارسات التجنب الضريبي في سياق العلاقة بين التحفظ المحاسبي ووفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية من جهة وممارسات التجنب الضريبي من جهة أخري؟

(٧-٣) نموذج ومنهجية البحث.

(٧-٣-١) نموذج البحث:

يظهر نموذج البحث كالتالي:



شكل (1): نموذج البحث

شكل (١): نموذج البحث

(المصدر: إعداد الباحث)

(٧-٣-٢) منهجية البحث:

لعرض منهجية البحث سوف يعرض الباحث لكل من، هدف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، أدوات وإجراءات الدراسة، توصيف وقياس المتغيرات، النماذج الأحصائية المستخدمة لاختبار فروض الدراسة، ونتائج اختبار فروضه على النحو التالي:

(٧-٣-٢-١) هدف الدراسة التطبيقية:

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فروض البحث، ومن ثم اختبار أثر كل من مستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات قياسا على (عبد الحليم،٢٠١٨; علي، ٢٠٢٠)

(٧-3-٢-٢) مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات خلال الفترة من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٨. وقد تم إستبعاد الشركات الاخري غير المدرجة بالمؤشر لعدم توافر المعلومات المطلوبة وتحديدا المتعلقة بقياس مدي وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية وذلك قياسا علي (علي، ٢٠٢٠)، وقد بلغ عدد شركات العينة محل الدراسة (٤٩ شركة) التي ادرجت ضمن المؤشر خلال فترة الدراسة، بحجم مشاهدات (٢٤٥) مشاهدة، وقد تم استبعاد عدد ٧ مشاهدات عن سنة ٢٠١٤ لشركات: القابضة المصرية الكويتية، نعيم القابضة، القناة للتوكيلات الملاحية، الاهلي للاستثمار والتنمية، شركة البويات والصناعات الكيماوية (باكين)، الاسكندرية لتداول الحاويات، والصناعات الكيماوية المصرية وذلك لعدم توافر معلومات قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لتصل عينة الدراسة النهائية الي ٢٣٨ مشاهدة. وقد اختار الباحث عينة الدراسة وفقا للشروط التالية: (١) توافر التقارير المالية خلال تلك الفترة، (٢) توافر المعلومات اللازمة لحساب متغيرات الدراسة، وذلك قياسا على (Afrizal et al.,2020, Rahman & Leqi,2021).

(٧-3-٢-٣) توصيف وقياس المتغيرات:

يوضح الجدول التالي توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

جدول (٢): توصيف وقياس متغيرات البحث

المتغير	نوعه	توصيفه وقياسه	علاقته المتوقعة
مستوي التحفظ المحاسبي (CONS)	**متغير مستقل**	عرف محاسبي خاص بتطبيق الطرق والسياسات المحاسبية التي تعترف بأثر الاخبار السئية على الأرباح المحاسبية، حيث يتبني ضوابط أكثر صرامة عند الاعتراف بالاخبار الجيدة مقارنة بالاخبار السئية. وسوف يتم قياس التحفظ المحاسبي وفقا لنموذج (Beaver & Ryan,2000) بالقيمة الدفترية التي يتم التعبير عنها بصافي حقوق المساهمين الي القيمة السوقية معبرا عنها بحاصل ضرب عدد الأسهم المتداولة والقيمة السوقية للأسهم ، فإذا كانت نسبة القيمة السوقية لحقوق الملكية الي القيمة الدفترية لصافي الأصول أكبر من الواحد الصحيح يكون مؤشرا على تزايد مستوي التحفظ المحاسبي قياسا على (Zhang et al.,2019).	+ أو -

وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية (CSR)	**متغير مستقل**	اعتمد الباحث علي تصنيف الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات لقياس المسئولية الاجتماعية للشركات وفقا للدرجة التي حصلت عليها الشركة وفقا لتصنيف المؤشر، ولكن مرتبة وفقا لمقياس ليكرت سباعي من أجل أغراض التحليل الاحصائي، فالشركة الخمس الاولي في التصنيف تحصل علي رقم (٦) ، والشركات الخمس التي تليها تحصل علي رقم (٥) ، والشركات الخمس التي تليها تحصل علي رقم (٤) ، والشركات الخمس التي تليها تحصل علي رقم (٣) ، والشركات الخمس التي تليها تحصل علي رقم (٢) ، والشركات الخمس التي تليها تحصل علي رقم (١) والشركات التي تخرج من التصنيف تحصل علي الرقم (صفر) حيث يتضمن المؤشر ثلاثين شركة كل عام ، وهكذا فكلما زادت الدرجة دل ذلك علي ارتفاع درجة الشركة المتعلقة بالوفاء بمسئوليتها الاجتماعية. وذلك قياسا على (Afrizal et al.,2020)	-
التجنب الضريبي (TaxAVi,t)	**متغير تابع**	اعتمد الباحث علي المقياس المباشر والأكثر شيوعاً لقياس مدي وجود ممارسات التجنب الضريبي في الشركات وهو معدل الضريبة الفعال ETR قياسا على الباحثين (Li,2020;Sulistiyanti& Saputra, 2020;Wang et al.,2020; Lismiyati & Herliansyah,2021; Rahman & Leqi,2021) والذي يتم وفقا للخطوات التالية: ١- تحديد معدل الضريبة النقدى الفعال Cash Effective Tax Rate (CETR) CETRi,t = (Cash Tax Paidi,t / Pre Tax Income i,t) حيث أن: CETRi,t : معدل الضريبة النقدى الفعال للشركة (i) فى الفترة الحالية.(t) Cash Tax Paidi,t : ضريبة الدخل النقدية المدفوعة للشركة (i) فى الفترة الحالية.(t) Pre Tax Incomei,t: صافى الدخل قبل الضرائب للشركة (i) فى الفترة الحالية (t). ٢- ويتم مقارنته مع معدل الضريبة القانونى (الإسمى) Statutory Tax Rate (STR) المطبق بالدولة، حيث يبلغ معدل الضريبة القانونى (الإسمى) للدولة وفقاً للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ما قيمته ٢٢.٥% ابتداءاً من عام ٢٠١٤ حتى عام ٢٠١٨. وسوف يكون معدل الضريبة الفعال مساويا لصفر عندما يكون هناك خسارة أو أن صافي الربح الضريبي بالسالب للشركة. وفى ضوء المعادلة السابقة كلما انخفض معدل الضريبة النقدى الفعال كلما زادت احتمالية القيام بممارسات التجنب الضريبى.	
حجم الشركة (SIZE i,t)	رقابي	يعبر عن القدرات والإمكانيات والموراد المادية والبشرية والتكنولوجية المتاحة للشركة ويكون لدي الشركات الكبري حوافز أكبر للإنخراط في ممارسات التجنب الضريبي لتخفيض عبء الضريبة المرتفع عليها، ويقاس باللوغاريتم الطبيعى لإجمالى القيمة الدفترية للأصول الشركة t فى نهاية السنة المالية i. قياساً علي (Wiratmoko ,2018; Pratiwi & Siregar,2019)	+
الرفع المالي (LEV i,t)	رقابي	ويوضح المستوى العالي للرفع المالي أن الشركة تكون أكثر اعتمادًا على الديون لتمويل أصولها ويؤدي ذلك الي ارتفاع تكاليف الفائدة. حيث كلما زاد الدين الذي تحتفظ به الشركة، زادت مصروفات الفائدة التي تدفعها الشركة. وبالتالي فإن ينخفض مقدار العبء الضريبي الذي يجب أن تدفعه الشركة ويقاس بإجمالي الإلتزامات / إجمالي الأصول. قياساً علي (Park, 2017; Kim & Im ,2017; Wiratmoko ,2018; Mao,2019)	-
معدل العائد على الاصول (ROA i,t)	رقابي	يعبر عن قدرة الشركة على إستخدام أصولها فى تحقيق الأرباح والتي تعد أحد المؤشرات على انخفاض ممارسات التجنب الضريبي ويقاس بنسبة صافي الدخل بعد الضريبة t نهاية السنة i إلى إجمالى الأصول. قياساً على (Lanis & Richardson, 2015; Park, 2017;Pratiwi & Siregar,2019)	+

(المصدر إعداد الباحث)

(٧-٣-٢-٤) أدوات وإجراءات الدراسة:

وبشأن أدوات الدراسة التطبيقية فقد أعتمد الباحث عند إجراء الدراسة التطبيقية علي البيانات الثانوية الفعلية الواردة القوائم والتقارير المالية لشركات عينة الدراسة خلال الفترة من ٢٠١٤ حتي ٢٠١٨، بالإضافة الي الاستعانة بالبيانات المتاحة علي الموقع الالكتروني مباشر مصر (www.mubasher.info/egx) ومواقع الشركات الالكترونية وذلك للحصول علي المعلومات المتعلقة بمتغيرات التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات والتجنب الضريبي وكذلك المعلومات المتعلقة بالمتغيرات الرقابية وهي حجم الشركة والرفع المالي ومعدل العائد علي الاصول، وذلك قياسا علي Wiratmoko)

,2018; Pratiwi & Siregar,2019; Rahman & Leqi, 2021; Lismiyati & Herliansyah, 2021)

(٧-٣-٢-٥) النماذج الاحصائية المستخدمة لاختبار فروض الدراسة:

يعتمد الباحث في اختبار فروض البحث على استخدام كل من البرنامج الاحصائي **SPSS** الإصدار رقم (٢٦) لاختبار تأثير كل من مستوي التحفظ المحاسبي والمسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي وذلك باستخدام نماذج الانحدار المتعدد، نظرا لاهميتها في التنبؤ بتغيرات المتغير التابع الذي يؤثر فيه عدة متغيرات مستقلة. وكذلك في شرح العلاقة التاثيرية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع للبحث قياسا على (Yuniarsih,2018).

ولاختبار الفرض الأول (H_1)، والذي يتناول تأثير مستوي التحفظ المحاسبي على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات. سوف يتم إستخدام نموذج الانحدار المتعدد التالي:

$$TAXAV = \beta_0 + \beta_1 CONS + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 ROA + \varepsilon \quad ①$$

حيث، **TAXAV**: ممارسات التجنب الضريبي، **CONS**: مستوي التحفظ المحاسبي، **SIZE**: حجم الشركة، **LEV**: مستوي الرفع المالي، **ROA**: مستوي الرفع المالي، β_0: الجزء الثابت، والذي يمثل القيمة المتوقعة لممارسات التجنب الضريبي (المتغير التابع) في حالة حصول المتغيرات المستقلة على القيمة صفر، **β_1: β_4: معاملات الإنحدار للمتغيرات، ε: الخطاء العشوائي.**

ولاختبار الفرض الثاني (H_2)، والذي يتناول التأثير السلبي المعنوي لوفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية على **ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات**، سوف يتم إستخدام نموذج الانحدار المتعدد التالي التالي:

$$TAXAV = \beta_0 + \beta_1 CSR + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 ROA + \varepsilon \quad ②$$

حيث: **CSR**: المسئولية الاجتماعية للشركات، **وباقي المتغيرات كما هو في نموذج (١).**

ولاختبار الفرض الثالث (H_3)، والذي يتناول اختلاف التاثير السلبي لوفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات بإختلاف مستوي التحفظ المحاسبي المطبق داخل الشركة، سوف يتم إستخدام نموذج الانحدار المتعدد التالي:

$$TAXAV = \beta_0 + \beta_1 CONS + \beta_2 CSR + \beta_3 CONS*CSR + \beta_4 SIZE + \beta_5 LEV + \beta_6 ROA + \varepsilon \quad ③$$

حيث: المتغيرات كما بالنموذج (١) ، (٢).

(٧-3-٢-٦) نتائج الدراسة التطبيقية:

وفيما يلي عرض لنتائج الدراسة التطبيقية:

(أولا): الاحصاءات الوصفية:

يوضح الجدول رقم (٣) الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة والتي تتمثل في الوسط الحسابي والإنحراف المعياري، وأدني قيمة وأقصي قيمة. والذي يتضح من خلاله انخفاض إقبال شركات العينة محل البحث على تطبيق ممارسات التجنب الضريبى وفقاً لمعدل الضريبة النقدى الفعال (Tax Avoidance: CETR) وذلك بمتوسط عام قدره (٠.٠٥٤٠) وبمدى تتروح قيمته فيما بين (-١.٣٤) و(١.٨١) وبانحراف معيارى قدره (0.277) ويدل صغر الانحراف المعياري علي تركز شركات العينة حول المتوسط الحسابي.

جدول رقم (٣) نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	رمز المتغير	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	أقل قيمة	أكبر قيمة
ممارسات التجنب الضريبي	TAXAV	0.0540	0.277	- 1.34	١.٨١
مستوي التحفظ المحاسبي	CONS	١.٦٦٤	٣.٥١٧	- 12.08	٣٨.٢٤
وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية	CSR	٣.١٦٤	٢.٢٦٤	٠	٦
حجم الشركة	SIZE	٢٢.٤٧٦	١.٨٠٢	١٧.٠٤	٢٦.٥٦
مستوي الرفع المالي	LEV	٠.٦٢٣	٠.٥٤٧	٠.٠٤	٥.٨٦
معدل العائد على الأصول	ROA	٠.٠٥١١	٠.١٧١	- 1.17	١.١٣

(المصدر: التحليل الإحصائي للبيانات)

ويوضح جدول (٣) أيضا أن متوسط مستوي التحفظ المحاسبي في التقارير المالية (CONS) خلال فترة الدراسة يبلغ (1.664) بإنحراف معياري (3.517) ويعني كبر الانحراف المعياري لمستوي التحفظ المحاسبي عن المتوسط الحسابي إلي تباين مستوي التحفظ المحاسبي في القوائم المالية لشركات العينة، وهو وضع طبيعي حيث تشمل العينة ٤٩ شركة (٢٣٨ مشاهدة) في قطاعات مختلفة عن سنوات مختلفة من الازدهار والركود، كما بلغت أقل قيمة لمستوي التحفظ المحاسبي (12.08-) وأعلى قيمة (38.24) ويقع الوسط الحسابي لمستوي التحفظ المحاسبي بين الحدين الحد الأعلى والأدنى وهو ما يشير إلى أنه يوجد تجانس في البيانات.

وكذلك **ويوضح جدول (٣)** أن متوسط متغير وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية (CSR) خلال فترة الدراسة يبلغ (3.164) بانحراف معياري (2.264) ، كما بلغت أقل قيمة لوفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية (0) والتي تعني أقل قيمة لوفاء الشركة بمسئوليتها الاجتماعية من خلال خروجها من ضمن أفضل ٣٠ شركة للوفاء بمسئوليتها الاجتماعية، بينما بلغت أكبر قيمة لوفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية (6) والتي تعني افضل الشركات وفاءا بمسئوليتها الاجتماعية من خلال تحقق معظم المتطلبات والمعايير التي يتطلبها المؤشر.

وأخيرا، بالنسبة للمتغيرات الرقابية أوضح جدول (٣) أن متوسط اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة ببلغ (22.476) بإنحراف معياري (1.802)، وأن متوسط مستوي الرفع المالي يبلغ (0.623) بانحراف معياري (0.547)، وأخيرا بلغ متوسط العائد علي الأصول (0.0511) بانحراف معياري (0.171) كما بلغت أقصى قيمة لمتوسط العائد على الأصول (1.13) بينما اقل قيمة للعائد علي الأصول يبلغ (1.17-)

(ثانيا): نتائج اختبار فروض البحث

أ- نتائج اختبار الفرض الأول (H_1):

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان هناك تأثير معنوي لمتغير مستوي التحفظ المحاسبي (CONS) كمتغير مستقل على ممارسات التجنب الضريبي

للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات (TAXAV) كمتغير تابع، ولاختبار هذا الفرض تم تحويله الي صيغة الفرض العدم كالتالي:

H_0 : لا يؤثر مستوي التحفظ المحاسبي **معنويا** علي ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات.

وتم اختباره بالاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد وفقا للمعادلة التالية:

$$TAXAV = \beta_0 + \beta_1 CONS + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 ROA + \varepsilon \quad ①$$

ويوضح الجدول رقم (4) نتائج نموذج إنحدار رقم (1):

جدول رقم (4) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار العلاقة محل الفرض (H_1)

Variables	*β*	*Std. Error*	*T*	*Sig*	*Collinearity Statistics*	
					Tolerance	*VIF*
CONS	*- 0.٣٠١*	*0.005*	*- 4.730*	*0.000*	*0.965*	*1.037*
SIZE	*0.٢١4*	*0.010*	*0.392*	*0.696*	*0.966*	*1.036*
LEV	*-0.031*	*0.044*	*-0.707*	*0.٠٤١*	*0.521*	*1.919*
ROA	*0.163*	*0.139*	*- 1.75*	*0.2٣١*	*0.503*	*1.989*
R^2 = 0.107		*R = 0.327*				
F = 6.831				*0.000*	*N = 238*	

يتضح من الجدول السابق عدم وجود المشكلة الأحصائية المعروفة بالإرتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة عند إجراء تحليل الإنحدار، لأن معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات المستقلة أقل من (١٠)، وأن قيم مؤشر التباين المسموح به (Tolerance) لهذه المتغيرات تزيد عن (٠.٠٥)، وذلك قياسا على (Haslwanter,2016). مما يشير إلى عدم وجود إرتباط خطي بين المتغيرات المستقلة.

وبالنسبة لاختبار مدى معنوية النموذج ككل يستخدم تحليل التباين ANOVA لاختبار فرض العدم القائل بأن جميع معلمات الإنحدار تساوى الصفر، في مقابل الفرض البديل القائل بأنه على الأقل واحدة من معلمات الإنحدار لا تساوى الصفر. ويعني قبول فرض العدم أن نموذج الانحدار لا يفسر معنويا التغيرات في المتغير التابع وبالتالي تنعدم قيمة هذا النموذج. كما أن رفض فرض العدم يعني أن النموذج يمكنه معنويا تفسير التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، رغم إمكانية عدم معنوية

بعض معلمات الانحدار(Chatfield, 2018) . وعند تطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد بلغت إحصائية الاختبار F (6.831) وكان النموذج معنويا (Sig.=0.000) عند مستوي معنوية 0.05، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو ما يشير إلى أن النموذج يمكنه معنويا تفسير التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع.

بلغ معامل التحديد يبلغ (R^2=0.107) وهو يشير إلى القدرة التفسيرية المقبولة للنموذج حيث أن فقط 10.7% من إجمالي التغيرات التي تحدث في ممارسات التجنب الضريبي (المتغير التابع) يمكن تفسيرها من خلال مستوي التحفظ المحاسبي في القوائم المالية (المتغير المستقل) والمتغيرات الرقابية (حجم الشركة والرفع المالي ومعدل العائد علي الاصول) وباقي التغيرات وقدرها 89.3% ترجع إلي الخطا العشوائي في التقدير، أو لعدم إدارج متغيرات مستقلة أخري كان من الممكن إدراجها ضمن النموذج ويكون لها تأثير علي العلاقة.

كما كان مستوي التحفظ المحاسبي في القوائم المالية (المتغير المستقل) معنويا بإستخدام إحصائية الأختبارT، حيث تبين **وجود تأثير سلبي معنوي** (sig.=0.000) لمستوي التحفظ المحاسبي في القوائم المالية (CONS) علي ممارسات التجنب الضريبي في الشركات (TAXAV) وبلغ معامل إنحدار المتغير المستقل (β1= - 0.301). مما يعني انخفاض ممارسات التجنب الضريبي في حالة استخدام التحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، **وعليه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بوجود تأثير معنوي لمستوي التحفظ المحاسبي على ممارسات التجنب الضريبي للشركات ومن ثم قبول الفرض الأول للبحث (H_1).**

وتتفق هذه النتيجة مع دراسات (Muhsin. (2019); Lismiyati & Herliansyah. (2021)) وتتعارض مع دراسات (Purwantini, (2017); Bornemann. (2018); Gan. (2018); Trisusanti & Lasdi, (2018); Yuniarsih, (2018))

يرجع الباحث هذه النتيجة إلى اعتماد الشركات على واستخدامها للتحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية في تخفيض المدفوعات الضريبية الحقيقية أو تأجيل هذه المدفوعات، حيث يتم تعجيل الاعتراف بالخسائر المتوقعة وتأجيل الاعتراف بالأرباح

المتوقعة في ظل استخدام التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية، مما يترتب على ذلك تخفيض حجم الأرباح المحاسبية وبالتالي تقليل عبء الضريبة.ويتم تفسير ذلك بأن التحفظ المحاسبي لديه تأثير علي تخفيض أرباح الشركات وان هذه الارباح تستخدم في تحديد الالتزامات الضريبية ومع وجود الحد الادني من الارباح فان الالتزامات الضريبية التي سيتم سدادها ستكون ايضا منخفضة مما يجعل مديري الشركات الرابحة يخفضون القيمة الحالية لضرائبهم ويزيدون من قيمة الشركة.

ومن ناحية أخري، تبين وجود تأثير إيجابي (β2=0.214) غير معنوي لحجم الشركة (sig.=0.696) عند مستوي معنوية 5%، وهو ما يتفق مع بعض الدراسات (Kim & Im ,2017; Wiratmoko ,2018; Mao,2019; Pratiwi & Siregar,2019) حيث أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت عملياتها وتعقدت مهامها مما يؤدي لخلق فجوة للشركات لتنفيذ ممارسات التجنب الضريبي من خلال التعامل مع الشركات التي لديها مبالغ ضريبية حتى لا تضطر الشركات إلى دفع الضرائب ، كما تبين أيضا وجود تأثير سلبي (β3=*-0.031*) معنوي (sig.=0.041) لمستوي الرفع المالي حيث الشركات التي لديها مستويات مرتفعة من الرفع المالي تؤدي الي زيادة أعباء الفائدة مما يؤدي لتقليل أرباح الشركة وبالتالي تخفيض مقدار العبء الضريبي الذي يجب أن تدفعه الشركة ويتفق ذلك مع (Lanis & Richardson, 2015; Park, 2017; Kim & Im ,2017; Wiratmoko ,2018; Mao,2019; Pratiwi & Siregar,2019) ، وأخيراً، تبين وجود تأثير ايجابي (β4=*0.163*) غير معنوي (sig.=0.231) لمعدل العائد علي الاصول وهو ما يتفق مع دراسات (Lanis & Richardson, 2015; Kim & Im ,2017; Wiratmoko ,2018; Pratiwi & Siregar,2019) التي توصلت لوجود علاقة إيجابية معنوية بين معدل العائد علي الاصول وممارسات التجنب الضريبي.

ب- نتائج اختبار الفرض الثاني (H_2):

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان هناك تأثير سلبي معنوي لوفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية (CSR) كمتغير مستقل على ممارسات التجنب

الضريبي للشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات (TAXAV) كمتغير تابع، ولاختبار هذا الفرض تم تحويله الي صيغة الفرض العدم كالتالي:

H_0 : لا **يؤثر** وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية **سلبا** ومعنويا علي ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات.

وتم اختباره بالاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد وفقا للمعادلة التالية:

$$\mathbf{TAXAV = \beta_0 + \beta_1\ CSR + \beta_2\ SIZE + \beta_3\ LEV + \beta_4\ ROA + \varepsilon} \quad ②$$

ويوضح الجدول رقم (٥) نتائج نموذج إنحدار رقم (٢):

جدول رقم (٥) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار الفرض (H_2)

Variables	*β*	*Std. Error*	*T*	*Sig*	*Collinearity Statistics*	
					Tolerance	*VIF*
CSR	*- 0.١٨٣*	*0.00٦*	*١١.٨١٨*	*0.000*	*0.934*	*1.071*
SIZE	*0.٣22*	*0.011*	*0.767*	*0.444*	*0.912*	*1.096*
LEV	*-0.046*	*0.046*	*-1.001*	*0.034*	*0.523*	*1.911*
ROA	*0.256*	*0.144*	*- 1.794*	*0.074*	*0.513*	*1.948*
R^2 = 0.٣٧٢		*R = 0.٦١٠*				
F = ١٣٩.٦٥٥				*0.0٠٠*	*N = 238*	

(المصدر: التحليل الإحصائي للبيانات)

يتضح من الجدول السابق أيضا عدم وجود المشكلة الأحصائية المعروفة بالإرتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة عند إجراء تحليل الإنحدار، لأن معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات المستقلة أقل من (١٠)، وأن قيم مؤشر التباين المسموح به (Tolerance) لهذه المتغيرات تزيد عن (٠.٠٥)، مما يشير إلى عدم وجود إرتباط خطي بين المتغيرات المستقلة.

عند تطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد في ظل وجود متغيرات رقابية بلغت إحصائية الاختبار F (139.655) وكان النموذج معنويا (Sig.=0.000) عند مستوي معنوية 0.05، وبلغ معامل التحديد يبلغ (R^2=0.372) وهو يشير إلى القدرة التفسيرية المتوسطة للنموذج حيث أن فقط ٣٧.٢ % من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (ممارسات التجنب الضريبي) يمكن تفسيرها من خلال أنشطة

المسئولية الاجتماعية للشركات (المتغير المستقل) والمتغيرات الرقابية (حجم الشركة والرفع المالي ومعدل العائد علي الاصول) وباقي التغيرات وقدرها ٦٢.٨ % ترجع إلى الخطا العشوائي في التقدير، أو لعدم إدارج متغيرات مستقلة أخري كان من الممكن إدراجها ضمن النموذج ويكون لها تأثير على العلاقة.

وبإستخدام إحصائية الأختبارT تبين وجود تأثير سلبي معنوي (sig.=0.000) لانشطة المسئولية الاجتماعية للشركات (CSR) على ممارسات التجنب الضريبي بالشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات (TAXAV) حيث بلغ معامل إنحدار انشطة المسئولية الاجتماعية للشركات (- β_1= 0.183). **وعليه فقد تم رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل القائل بوجود تأثير سلبي معنوي لوفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات، ومن ثم قبول الفرض الثاني للبحث (H_2).**

وتتفق هذه النتيجة مع دراسات (Hoi et al., (2013) ; Lanis & Richardson. (2015); Park (2017); Gulzar et al. (2018); Wiratmoko (2018); López-González et al., (2019); Rahman & Leqi. (2021) وتتعارض مع دراسات (Watson. (2015); Davis et al.(2015); Pratiwi & Siregar. (2019))

يرجع الباحث ذلك إلي الاعتقاد السائد بأن الدافع وراء القيام بانشطة المسئولية الاجتماعية يعتمد على السلوك الاخلاقي للشركات حيث تنظر الشركات الي ممارسات التجنب الضريبي بإعتباره جزءا من مسئوليتها الاجتماعية وهو ما يتفق مع منظور أصحاب المصلحة مما يحد من استغلال الشركات لممارسات المسئولية الاجتماعية للتغطية على سلوكها الضريبي، وبالتالي نجد أن الشركات التي لديها إفصاحات عالية للمسؤولية الاجتماعية للشركات يكون لديها ممارسات أقل للتجنب الضريبي أو تخفيض الضرائب. وكذلك الشركات التي تفي بمسئوليتها الاجتماعية تعتقد أن ممارسات التجنب الضريبي سلوك غير اخلاقي قد يؤثر سلبا على وجهة النظر الخاصة بالمجتمع تجاهها، لذلك لا تنخرط في تلك الممارسات الإدارية الإنتهازية.

ولم يختلف تأثير المتغيرات الرقابية علي ممارسات التجنب الضريبي في الفرض الثاني عما كان عليه في الفرض الأول، حيث تبين وجود تأثير إيجابي (β2=0.222) غير معنوي لحجم الشركة (sig.=0.444) مستوي معنوية 5%، ووجود تأثير سلبي (β3=*-0.046*) معنوي (sig.=0.034) لمستوي الرفع المالي وأخيراً، تبين وجود تأثير ايجابي (β4=*0.256*) غير معنوي (sig.=0.074) لمعدل العائد علي الاصول.

ج- نتائج اختبار الفرض الثالث (H_3):

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان هناك تأثير لمستوي التحفظ المحاسبي (CONS) على العلاقة بين وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية (CSR) وممارسات التجنب الضريبي (TAXAV) للشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات، ولاختبار هذا الفرض تم تحويله الي صيغة الفرض العدم كالتالي:

H_0: لا **يختلف التأثير السلبي المعنوي** لوفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية علي ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات **بإختلاف مستوي التحفظ المحاسبي.**

وتم اختباره بالاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد وفقا للمعادلة التالية:

$$TAXAV = \beta_0 + \beta_1 CONS + \beta_2 CSR + \beta_3 CONS*CSR + \beta_4 SIZE + \beta_5 LEV + \beta_6 ROA + \varepsilon \quad ③$$

ويوضح الجدول رقم (٦) نتائج نموذج إنحدار رقم (٣):

جدول رقم (٦) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لاختبار الفرض (H_3)

Variables	β	Std. Error	T	Sig
CONS	*- 0.٠١١*	*0.00٧*	*- ١.٦20*	*0.١٠٧*
CSR	*- 0.٠.٠٧٣*	*0.00٧*	*١٠.٠٠٤*	*0.048*
*CONS*CSR*	*-0.002*	*0.002*	*-0.958*	*0.339*
SIZE	*0.008*	*0.008*	*1.002*	*0.317*
LEV	*-0.030*	*0.036*	*0.828*	*0.409*
ROA	*0.066*	*0.116*	*0.569*	*0.570*
R^2 = 0.٤٠٣ *R = 0.٦٣٥*				
F = ٢٥.٥٧٥				*0.0٠٠*

(المصدر: التحليل الإحصائي للبيانات)

عند اجراء تحليل الانحدار مع تضمين المتغيرات الرقابية (جدول ٦) وجد الباحث معنوية النموذج في تفسير التغير في ممارسات التجنب الضريبي عند مستوي معنوية 0.05 (Sig.=0.000) كما ان المتغيرين المستقلين والمتغيرات الرقابية يمكنهم تفسير ٤٠.٣% من التغير في ممارسات التجنب الضريبي، **وظلت هناك علاقة سلبية معنوية عند مستوي معنوية ٠.٠٥ (Sig.= 0.048) بين وفاء الشركات بمسوليتها الاجتماعية وبين ممارسات التجنب الضريبي، وكذلك عدم وجود علاقة معنوية عند مستوي معنوية ٠.٠٥ (Sig.= 0.107) بين مستوي التحفظ المحاسبي وممارسات التجنب الضريبي رغم كونه آلية للاعتراف بالخسائر في الفترات ذات المعدلات الضريبية المرتفعة وتحويل الأرباح إلى الفترات المستقبلية ذات المعدلات الضريبية المنخفضة.**

أما **بالنسبة للتأثير المشترك او التفاعلي**، فعلي عكس المتوقع لم تكن هناك علاقة معنوية عند مستوي معنوية ٠.٠٥ (Sig.= 0.339) بين كل من التحفظ المحاسبي والوفاء بالمسئولية الإجتماعية وممارسات التجنب الضريبي، وذلك علي الرغم من ارتفاع R^2 للنموذج ككل، **ويمكن ان يرجع الباحث ذلك** إلي أن الشركات في الدول النامية ومنها مصر تفي بمسئوليتها الاجتماعية للاستجابة للقوانين واللوائح والضغوط الحكومية، وليس لمواجهة ضغوط المجتمع، كما أن هناك آليات أخري للقيام بممارسات التجنب الضريبي بخلاف التحفظ المحاسبي والذي يمكن أن يؤثر سلبا علي قيمة الشركة .وعليه فقد تم **قبول فرض العدم ومن ثم رفض الفرض البديل باختلاف التأثير السلبي لووفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية على ممارسات التجنب الضريبي للشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات باختلاف مستوي التحفظ المحاسبي داخل الشركة، ومن ثم رفض الفرض الثالث للبحث (H_3).**

(٧-٤) النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

استهدف البحث دراسة واختبار أثر مستوي التحفظ المحاسبي في القوائم المالية ووفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات، **وخلص الباحث إلي:**

- **خلص البحث في شقه النظري** إلى اختلاف نتائج الدراسات حول تأثير استخدام التحفظ المحاسبي على مستوى التجنب الضريبي، وذلك لاختلاف البيئات التي تم فيها إجراء هذه الدراسات من حيث درجة كفاءة الأسواق المالية ومستوى العقوبات والغرامات التي تفرضها السلطات الضريبية المختصة على المنشآت في حال اكتشافها ممارسة هذه الشركات لممارسات التجنب الضريبي. علاوة على ذلك، اختلاف الدراسات فيما بينها من حيث المتغيرات واختيار العينات. **بينما خلص البحث في شقه التطبيقي** إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي للتحفظ المحاسبي على معدل الضريبة النقدي الفعال، ويرجع انخفاض مستوي ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات الي أن الشركات التي تفي بمسئوليتها الاجتماعية تميل الي تطبيق ممارسات محاسبية متحفظة، تؤدي إلى تخفيض المدفوعات الضريبية الحقيقية أو تأجيل هذه المدفوعات، حيث يتم تعجيل الاعتراف بالخسائر المتوقعة وتأجيل الاعتراف بالأرباح المتوقعة في ظل استخدام التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية
- **وخلص البحث أيضا في شقه النظري** إلي أن الدراسات السابقة قامت باختبار تأثير انشطة المسئولية الاجتماعية للشركات على ممارسات التجنب الضريبي اعتمادا على نظريات مختلفة، بالاضافة إلي التطبيق على بيئات مختلفة مما أدي إلى تباين النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسات التي خلصت إلى أن الخصائص الثقافية والبيئية التي تعمل بها الشركات بالاضافة إلى فلسفة إدارة الشركات وتوجهها لممارسات التجنب الضريبي ومدي قبوله اخلاقيا تؤثر علي العلاقة التأثيرية بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي. **بينما خلص البحث في شقه التطبيقي** إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي لانشطة المسئولية الاجتماعية للشركات على معدل الضريبة النقدي الفعال، وبالتالي يمكن القول إن انخفاض ممارسات التجنب الضريبيي في عينة الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات يرجع الي أن وفائها بمسئوليتها

الاجتماعية هي إحدى اليات الحدد من ممارسات التجنب الضريبي وتشجيع الشركات علي الممارسات الاخلاقية.

- **وعليه، يوصي الباحث بالآتي:**
- ضرورة قيام الإدارة الضريبية المختصة بإعادة النظر في القانون الضريبي المصري، خاصة فيما يتعلق بالامتيازات والاعفاءات الضريبية الممنوحة لقطاعات معينة، والتي يتم استغلالها في القيام بممارسات التجنب الضريبي، مما تسبب في خسارة الدولة لمبالغ كبيرة من الإيرادات الضريبية، مع مراعاة أن يتم صياغة القوانين الضريبية بدقة عالية حتى لا يتواجد بها ثغرات أو فجوات يتم استخدامها في القيام بممارسات التجنب الضريبي، وبالتالي تنخفض الحصيلة الضريبية للدولة والتي تعد أهم مصدر من مصادر إيرادات الدولة.
- ضرروة اهتمام جهات إصدار المعايير المحاسبية في مصر بمفهوم التحفظ المحاسبي، مع ضرورة إلزام كافة الشركات بتطبيق مستوى معقول من التحفظ المحاسبي في التقارير المالية، مع إجراء رقابة دورية من قبل الجهات المسئولة عن أسواق المال للتحقق من التطبيق السليم للتحفظ المحاسبي لتجنب قيام الشركات بممارسات التجنب الضريبي.
- ضرورة تعزيز ثقافة وقيم الشركات تجاة المجتمع من خلال النظر الي المدفوعات الضريبية باعتبارها عنصرا من عناصر المسئولية الاجتماعية.
- ضرورة قيام هيئة الرقابة المالية بإلزام جميع الشركات المقيدة في البورصة أن تقدم تقرير للمسئولية الاجتماعية يشتمل على قسم مخصص للمبالغ الضريبية التي قامت الشركة بدفعها موضحة معدل الضريبة الفعال لكل شركة حتى يتنسني لاصحاب المصالح تقييم الاداء الاجتماعي للشركة ومن ثم تطبيق سياسة الثواب والعقاب من قبل المجتمع.

- ضرورة قيام مركز المديرين المصري باعادة تقييم مكونات المؤشر المصري لمسئولية الشركات بحيث يشتمل على عنصر صريح يركز على اهمية المدفوعات الضريبية كأحد المكونات الاساسية للمسئولية الاجتماعية للشركات.
- **وأخيراً، فيما يتعلق بمجالات البحث المقترحة، يقترح الباحث المجالات البحثية التالية:**
- أثر جودة المراجعة المدركة على ممارسات التجنب الضريبي – دراسة تطبيقية.
- الدور المعدل لادارة المخاطر على العلاقة بين مستوي الاحتفاظ بالنقدية وممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية – دراسة تطبيقية
- دراسة واختبار أثر فعالية هيكل الرقابة الداخلية على ممارسات التجنب الضريبي– دراسة تطبيقية.
- الدور المعدل لقوة وسلطة المديرين التنفيذيين على العلاقة بين مستوي التحفظ المحاسبي وممارسات الإرباح في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية – دراسة تطبيقية
- أثر القدرة الإدارية والثقة المفرطة للمدير التنفيذي على ممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية–دراسة تطبيقية.
- أثر الافصاح الفوري عن المسئولية الاجتماعية على قيمة الشركات المقيدة بالبورصة – دراسة تطبيقية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الصيرفي، أسماء أحمد. (٢٠١٥). أثر مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الإجتماعية ومستوى إلتزام محاسبيها الماليين أخلاقيا على جودة تقاريرها المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **رسالة دكتواره غير منشورة - كلية التجارة – جامعة دمنهور**.

شحاته، السيد شحاته. (٢٠١٤). أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئوليتها الإجتماعية على قراري الإستثمار ومنح الائتمان دراسة ميدانية وتجريبية. **مجلة المحاسبة والمراجعة – AUJAA**، العدد الاول – المجلد الثاني، ص ١٢٧: ١٨٥.

شرف، إبراهيم أحمد. (٢٠١٥). أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة على خلق القيمة – دراسة ميدانية وتجريبية. **رسالة دكتواره غير منشورة - كلية التجارة – جامعة دمنهور.**

عبد الحليم، أحمد حامد محمود ،٢٠١٨، قياس أثر الافصاح المحاسبى عن المسؤولية الاجتماعية على تكلفة رأس المال وقيمة الشركة: أدلة عملية من الشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤوليةES ، **مجلة البحوث المحاسبية جامعة طنطا – كلية التجارة – قسم المحاسبة**، العدد الثاني، ص: ٣٩٤ – ٤٦٣.

علي، عرفات حمدي عبد النعيم، ٢٠٢٠، العلاقة بين ممارسات المسؤولية الاجتماعية والتجنب الضريبى من منظور خصائص الشركات وأثرها على القيمة السوقية لحقوق الملكية: دراسة تطبيقية" **مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة جامعة عين شمس** - المجلد رقم (٦) - العدد رقم (٤) ص: ٢٦٢ – ٣٠٦.

محمود، عمرو السيد زكي، (٢٠١٧) " دراسة العلاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر" **مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة جامعة عين شمس**، العدد ١٢ الجزء الأول، ص ٣٠٧ – ٣٦١.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Advantage, C. (2020). Corporate Social Responsibility. CSR and Socially Responsible Investing Strategies in Transitioning and Emerging Economies, 65.

Afrizal, A., Eka Putra, W., Yuliusman, Y., & Hernando, R. (2020). The effect of accounting conservatism, CSR disclosure and tax

avoidance on earnings management: Some evidence from listed companies in INDONESIA. Afrizal, Putra, WE, Yuliusman, & Hernando, 1441-1456.

Ahmed, A. S., & Duellman, S. (2013). Managerial overconfidence and accounting conservatism. **Journal of accounting research**, 51(1), 1-30.

Ali, W., Frynas, J. G., & Mahmood, Z. (2017). Determinants of corporate social responsibility (CSR) disclosure in developed and developing countries: A literature review. **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, 24(4), 273-294.

Anagnostopoulou, S. C., Tsekrekos, A. E., & Voulgaris, G. (2021). Accounting conservatism and corporate social responsibility. **The British Accounting Review**, 53(4), 100942.

Balakrishnan, K., Watts, R., & Zuo, L. (2016). The effect of accounting conservatism on corporate investment during the global financial crisis. **Journal of Business Finance & Accounting**, 43(5-6), 513-542.

Bhardwaj, P., Chatterjee, P., Demir, K. D., & Turut, O. (2018). When and how is corporate social responsibility profitable? **Journal of Business Research**, 84, 206-219.

Bird, R., & Davis-Nozemack, K. (2018). Tax avoidance as a sustainability problem. **Journal of Business Ethics**, 151(4), 1009-1025.

Bornemann, Tobia (2018)." Tax Avoidance and Accounting Conservatism",**Wu International Taxation Research Paper Series**,no.2018-04,pp.1-41.

Chatfield, C. (2018). Statistics for technology: a course in applied statistics. Routledge

Christensen, D. M., Dhaliwal, D. S., Boivie, S., & Graffin, S. D. (2015). Top management conservatism and corporate risk strategies: Evidence from managers' personal political

orientation and corporate tax avoidance. **Strategic Management Journal**, 36(12), 1918-1938.

Col, B., & Patel, S. (2019). Going to haven? Corporate social responsibility and tax avoidance. **Journal of Business Ethics**, 154(4), 1033-1050.

Dyreng, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2019). When does tax avoidance result in tax uncertainty? **The Accounting Review**, 94(2), 179-203.

El-habashy, H. A. (2019). The effect of corporate governance attributes on accounting conservatism in Egypt. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, 23(3), 1-18.

Gallemore, J., & Labro, E. (2015). The importance of the internal information environment for tax avoidance. **Journal of Accounting and Economics**, 60(1), 149-167.

Gan, Z. (2018). Conditional Conservatism and Tax Avoidance.

García Lara, J. M., Garcia Osma, B., & Penalva, F. (2014). Information consequences of accounting conservatism. **European Accounting Review**, 23(2), 173-198.

Goerke, L. (2019). Corporate social responsibility and tax avoidance. **Journal of Public Economic Theory**, 21(2), 310-331.

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

Guenther, D. A., Wilson, R. J., & Wu, K. (2019). Tax uncertainty and incremental tax avoidance. **The Accounting Review**, 94(2), 229-247.

Gulzar, M. A., Cherian, J., Sial, M. S., Badulescu, A., Thu, P. A., Badulescu, D., & Khuong, N. V. (2018). Does corporate social responsibility influence corporate tax avoidance of Chinese listed companies? **Sustainability**, 10(12), 4549.

Guo, J., Huang, P., & Zhang, Y. (2020). Accounting conservatism and corporate social responsibility. **Advances in accounting**, 51, 100501.

Hansen, J. C., Hong, K. P., & Park, S. H. (2018). Accounting conservatism: A life cycle perspective. **Advances in Accounting**, 40, 76-88.

Haslwanter, T. (2016). An Introduction to Statistics with Python. With applications in the life sciences. Switzerland: **Springer International Publishing**.

Hoi, C. K., Wu, Q., & Zhang, H. (2013). Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. **The Accounting Review**, 88(6), 2025-2059.

Hsieh, C. C., Ma, Z., & Novoselov, K. E. (2019). Accounting conservatism, business strategy, and ambiguity. **Accounting, Organizations and Society**, 74, 41-55.

Hui, K. W., Klasa, S., & Yeung, P. E. (2012). Corporate suppliers and customers and accounting conservatism. **Journal of Accounting and Economics**, 53(1-2), 115-135.

Inger, K. K. (2014). Relative valuation of alternative methods of tax avoidance. **The Journal of the American Taxation Association**, 36(1), 27-55.

Kim, J. B., & Zhang, L. (2016). Accounting conservatism and stock price crash risk: Firm-level evidence. **Contemporary accounting research**, 33(1), 412-441.

Kim, J., & Im, C. (2017). Study on corporate social responsibility (CSR): Focus on tax avoidance and financial ratio analysis. **Sustainability**, 9(10), 1710.

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

Lara, J. M. G., Osma, B. G., & Penalva, F. (2016). Accounting conservatism and firm investment efficiency. **Journal of Accounting and Economics**, 61(1), 221-238.

Lau, C., Lu, Y., & Liang, Q. (2016). Corporate social responsibility in China: A corporate governance approach. **Journal of Business Ethics**, 136(1), 73-87.

Law, K. K., & Mills, L. F. (2017). Military experience and corporate tax avoidance. **Review of Accounting Studies**, 22(1), 141-184.

Li, L. (2020). Corporate social responsibility (CSR): Focus on tax avoidance and financial ratio analysis (Doctoral dissertation).

Li, X. (2015). Accounting conservatism and the cost of capital: An international analysis. **Journal of Business Finance & Accounting**, 42(5-6), 555-582.

Liang, H., & Renneboog, L. (2017). On the foundations of corporate social responsibility. **The Journal of Finance**, 72(2), 853-910.

Lismiyati, N., & Herliansyah, Y. (2021). The effect of accounting conservatism, capital intensity and independent commissionerson tax avoidance, with independent commissioners as moderating variables (empirical study on banking companies on the IDX 2014-2017**). Dinasti International Journal of Economics, Finance & Accounting**, 2(1), 55-76.

López-González, E., Martínez-Ferrero, J., & García-Meca, E. (2019). Does corporate social responsibility affect tax avoidance: Evidence from family firms. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 26(4), 819-831.

Mao, C. W. (2019). Effect of corporate social responsibility on corporate tax avoidance: evidence from a matching approach. Quality and Quantity, 53(1), 49-67.

Maqbool, S., & Zameer, M. N. (2018). Corporate social responsibility and financial performance: An empirical analysis of Indian banks. **Future Business Journal**, 4(1), 84-93.

McWilliams, A. (2015). Corporate social responsibility. Wiley encyclopedia of management, 1-4.

Mohammed, N. F., Ahmed, K., & Ji, X. D. (2017). Accounting conservatism, corporate governance, and political connections. **Asian Review of Accounting**.

Mora, A., & Walker, M. (2015). The implications of research on accounting conservatism for accounting standard setting. **Accounting and Business Research**, 45(5), 620-650.

Muhsin, M. S. K. (2019). Looking for Empirical Evidence Between Accounting Conservatism and Ownership Structure Towards the Aggressive Tax Avoidance in Public Listed Companies of Indonesia.

Mushin, Mustaruddin Saleh Kurniaty (2015)." Looking for Empirical Evidence Between Accounting Conservatism and Ownership Structure towards The Aggressive Tax Avoidance in Public Listed Companies of Indonesian ", **Research Journal of Finance and Accounting**, vol.10, no.10, pp.21-26.

Park, S. (2017). Corporate social responsibility and tax avoidance: Evidence from Korean firms. **Journal of Applied Business Research** (JABR), 33(6), 1059-1068.

Portney, P. R. (2020). The (not so) new corporate social responsibility: An empirical perspective.

Pratiwi, I. S., & Siregar, S. V. (2019). The effect of corporate social responsibility on tax avoidance and earnings management: the moderating role of political connections. **International Journal of Business**, 24(3), 229-248.

Purwantini, H. (2017). Minimizing tax avoidance by using conservatism accounting through book tax differences (case study in Indonesia). **International Journal of Research in Business and Social Science**, 6(5), 55-67.

Rahman, J. M., & Leqi, L. I. (2021). Corporate Social Responsibility (CSR): Focus on Tax Avoidance and Financial Ratio Analysis [enter Paper Title]. **Accountancy Business and the Public Interest**.

Riedel, N. (2018). Quantifying international tax avoidance: A review of the academic literature. **Review of Economics**, 69(2), 169-181.

Ruch, G. W., & Taylor, G. (2015). Accounting conservatism: A review of the literature. **Journal of Accounting Literature**, 34, 17-38.

Scherer, A. G., Rasche, A., Palazzo, G., & Spicer, A. (2016). Managing for political corporate social responsibility: new challenges and directions for PCSR 2.0. **Journal of Management Studies**, 53(3), 273-298.

Sikka, P. (2010, September). Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. **In Accounting forum** (Vol. 34, No. 3-4, pp. 153-168). No longer published by Elsevier.

Sikka, P., & Willmott, H. (2013). The tax avoidance industry: accountancy firms on the make. **Critical perspectives on international business**.

Stephenson, D., & Vracheva, V. (2015). Corporate social responsibility and tax avoidance: A literature review and directions for future research. Available at SSRN 2756640.

Sugiarto, H. V. S., & Fachrurrozie, F. (2018). The determinant of accounting conservatism on manufacturing companies in Indonesia. **Accounting Analysis Journal**, 7(1), 1-9.

Sulistiyanti, U., & Saputra, A. D. (2020). Determinants of tax avoidance: Evidence from Indonesian mining industry. **Journal of Contemporary Accounting**, 2(3), 165-174.

Tai, F. M., & Chuang, S. H. (2014). Corporate social responsibility. Ibusiness, 6(03), 117.

Tilt, C. A. (2016). Corporate social responsibility research: the importance of context. **International journal of corporate social responsibility**, 1(1), 1-9.

Trisusanti, D., & Lasdi, L. (2018). THE EFFECT OF CORPORATE GOVERNANCE MECHANISM AND ACCOUNTING CONSERVATIONS ON TAX AVOIDANCE. RIMA-**Research in Management and Accounting**, 1(2), 114-124.

Wang, F., Xu, S., Sun, J., & Cullinan, C. P. (2020). Corporate tax avoidance: A literature review and research agenda. **Journal of Economic Surveys**, 34(4), 793-811.

Wang, H., Tong, L., Takeuchi, R., & George, G. (2016). Corporate social responsibility: An overview and new research directions: **Thematic issue on corporate social responsibility.**

Watson, L. (2015). Corporate social responsibility, tax avoidance, and earnings performance. **The Journal of the American Taxation Association**, 37(2), 1-21.

Wiratmoko, S. (2018). The effect of corporate governance, corporate social responsibility, and financial performance on tax avoidance. **The Indonesian Accounting Review**, 8(2), 241-253.

Yuniarsih, N. (2018). The Effect of Accounting Conservatism and Corporate Governance Mechanism on Tax Avoidance. **Academic Research International**, 9(3), 68-76.

Zhang, X., Gao, S., & Zeng, Y. (2019). An empirical study of the relationship between accounting conservatism and executive compensation-performance sensitivity. **International Journal of Accounting & Information Management.**

Zhong, Y., & Li, W. (2017). Accounting conservatism: A literature review. **Australian Accounting Review**, 27(2), 195-213.