

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية وجودة أحكامهم وتصرفاتهم المهنية - دراسة تجريبية

The Relationship Between Auditors' Traits and Their Perception of Expansion Audit Client's in Tax Aggressiveness Practices and the Quality of Their Professional Judgments and Actions - An Experimental Study

د/ محمود موسى عبد العال متولى العيسوي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية الأعمال - جامعة الاسكندرية

mahmoud.metwally@alexu.edu.eg

د/ محمد سعد أحمد حسين

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية الأعمال - جامعة الاسكندرية

moh.saad@alex.edu.eg

ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين السمات الشخصية لمراقبي الحسابات - والمتمثلة في: خبرته، وتعليمه المهني المستمر وجنسه- ومستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية. وكذلك اختبار أثر إدراك مراقبي الحسابات للعدوانية الضريبية على جودة أحكامهم وتصرفاتهم المهنية ذات الصلة بتخطيط وتنفيذ عملية المراجع. وقد اشتمل البحث على خمسة فروض تعكس العلاقات المتوقعة بين متغيرات البحث. ومن خلال تجربة عملية وزعت على عينة من مراقبي الحسابات بصورة عشوائية، تمكن الباحثان من تجميع عدد ١٢٤ مشاهدة، صالحة للتحليل الاحصائي، شكلت عينة الدراسة.

ومن خلال تطبيق أسلوب اختبار مربع كاي، أسفرت النتائج عن وجود أثر إيجابي معنوي لكل من: خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المهني المستمر، على مستوى إدراكه للعدوانية الضريبية. وكذلك يؤثر إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية إيجاباً ومعنوياً على جودة أحكامه وتصرفاته المهنية. فقد تحسنت جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بتخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض، وكذلك تحسنت جودة التصرفات المهنية من خلال توسيع نطاق إجراءات المراجعة، وذلك بالنسبة لمراقبي الحسابات ممن أدركوا العدوانية الضريبية مقارنة بغيرهم من مراقبي الحسابات ممن لم يدركوا ذلك. ومن خلال تحليل الحساسية قام الباحثان بإعادة اختبار فروض البحث باستخدام نموذج الانحدار وأسفرت النتائج عن تأكيد ما توصلت إليه نتائج البحث في ظل التحليل الأساسي.

وأخيراً فقد انتهى التحليل الإضافي إلى نتيجة هامة تفيد إلى بوجود أثر إيجابي معنوي مباشر لخبرة مراقب الحسابات على كلا من جودة أحكامه وتصرفاته المهنية، في حين يوجد أثر إيجابي معنوي مباشر للتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات على جودة تصرفاته المهنية فقط.

الكلمات المفتاحية: خبرة مراقب الحسابات، التعليم المهني المستمر، جنس مراقب الحسابات، العدوانية الضريبية، الأحكام المهنية، التصرفات المهنية.

Abstract

The research aimed to study the relationship between auditors' traits - represented by his experience, continuing professional education and gender - and his perception of expansion audit client's in tax aggressiveness Practices. As well as testing the effect of the auditor's perception of tax aggressiveness on the quality of his judgments and professional actions related to planning and implementing the audit process. The research included five hypotheses that reflect the expected

relationships between the research variables. Through a experimental case that distributed to a random sample of auditors, the researchers were able to collect 124 observations, valid for statistical analysis, which formed the study sample.

By applying the Chi-square test method, the results showed a significant positive effect for each of the auditor's experience and continuing professional education, on the level of his perception of tax aggressiveness. Also, the auditor's perception of tax aggressiveness positively and significantly affects the quality of his professional judgments and actions. The quality of professional judgments related to planning the risks of non-detection at a low level, and the quality of professional actions improved by expanding the scope of audit procedures, for auditors who perceived tax aggressiveness compared to other auditors who did not perceived it. Through robustness test., the researchers test the research hypotheses using the regression model, and the results confirmed the findings of the research under the basic analysis.

Finally, the additional analysis concluded with an important result indicating that there is a direct positive significant effect of the auditor's experience on both the quality of his judgments and professional actions, while there is a direct positive significant effect of the auditor's continuing professional education on the quality of his professional actions only.

Key words: Auditor Experience -Continuing Professional Education -Auditor Gender -Tax Aggressiveness - Professional Judgment - Professional Action.

١ - مقدمة

تُعد الضرائب أهم مصادر تمويل الانفاق العام، ومن وجهة نظر دافعي الضرائب -وبصفة خاصة الشركات- تمثل الضريبة عبء بالنسبة للشركة، وتؤدي إلى تخفيض ثروة ملاكها، مما يدفع بعض الشركات لمحاولة تخفيض أو التخلص من ذلك العبء. وقد استخدمت الدراسات السابقة عدة مصطلحات للتعبير عن الاستراتيجيات المستخدمة من جانب الشركات لتقليل العبء الضريبي، وقد تم التركيز في السنوات الأخيرة على مصطلح **العدوانية الضريبية Tax Aggressiveness**. إذ ترتبط العدوانية الضريبية بالعديد من الممارسات التي يتم التخطيط لها وتنفيذها من جانب الإدارة بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة؛ ومن ثمَّ تخفيض أو التخلص من الضريبة المستحقة على الشركة (Chen et al., 2010; Hanlon and Heitzman, 2010). وتوصف تلك الممارسات بالعدوانية كونها تستهدف التخفيض المتعمد لعبء الضريبة، سواء باستخدام أنشطة قانونية أو غيرها من الممارسات غير المشروعة بالإضافة لبعض الممارسات التي يصعب في كثير من الأحيان تحديد مدى قانونيتها. ولذلك يعتقد البعض بأن العدوانية الضريبية تشير إلى الاستخدام المفرط لممارسات التخطيط والتهرب الضريبي معاً (Chan et al., 2013; Huang et al., 2018). وعلى الرغم مما تحقّقه الشركات من منافع نتيجة لتخفيض التزاماتها الضريبية، إلا أن العدوانية الضريبية ترتبط بالعديد من التبعات السلبية، والتي من أهمها تكلفة العقوبات المحتملة في حال اكتشاف تلك الممارسات، هذا بالإضافة إلى الآثار السلبية على سمعة الشركة، نتيجة للنظرة السلبية من جانب أصحاب المصالح. وأن كل هذا بدوره قد يؤدي إلى التأثير سلباً على قيمة الشركة، وقد تصل الشركة لوضع التعثر المالي (Hanlon and Heitzman, 2010; Kim et al., 2011; Kubick and Lockhart, 2017).

وفى ضوء ذلك، تتعدد دوافع مراقبي الحسابات للكشف عن ممارسات العدوانية الضريبية، بهدف الحد من تلك الممارسات قدر الأمكان. إذ أن الشركات التي تنخرط فى سلوكات ضريبية عدوانية غالبًا ما يكون لديها احتمالات أعلى لإعادة اصدار قوائمها المالية لأن المديرين يمكنهم استخدام حسابات الضرائب المختلفة فى عمليات إدارة الأرباح (Mulyadi and Anwar. 2015). هذا بالإضافة إلى أن التقارير المالية العدوانية للعميل مرتبطة بشكل إيجابى بزيادة مخاطر التقاضى بالنسبة لمراقبي الحسابات (Palmrose and Scholz, 2004) وكذلك فجانِب كبير من الشركات التى تتبنى ممارسات ضريبية أكثر عدوانية تزيد لديها مخاطر انهيار أسعار الأسهم (Kim et al. 2011).

وفى هذا الصدد يعتقد الباحثان بأن اكتشاف ممارسات العدوانية الضريبية من شأنه التأثير إيجابًا على جودة الأحكام والتصرفات المهنية ذات الصلة بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. إذ يسعى مراقبو الحسابات للتعامل مع المخاطر المرتفعة نتيجة تبني عملائهم الممارسات العدوانية الضريبية، من خلال تخطيط مخاطر عملية المراجعة عند مستوى منخفض وبما يعكس التخطيط من جانبهم لبذل المزيد من الجهد فى تنفيذ عملية المراجعة. وأن الأمر لا يقتصر فقط على ذلك بل يمتد الأمر إلى التوسع فى نطاق إجراءات المراجعة ذات الصلة بالحسابات الأكثر تعرضًا للمخاطر، وبما يشير إلى تحسن جودة التصرفات المهنية ذات الصلة. ويؤكد ذلك بأن جانب كبير من الدراسات أكدت على أن جودة المراجعة مقاسًا بحجم منشأة المراجعة وتخصصها الصناعى والأتعاب يساهم فى الحد من ممارسات العدوانية الضريبية (e.g. Sagala et al., 2024; Adams et al., 2024).

وفى السياق ذاته، يعتقد الباحثان بأن تفعيل دور مراقب الحسابات فى الحد من ممارسات العدوانية الضريبية يرتبط بقدرته على إدراك واكتشاف تلك الممارسات فى حالة وجودها، حيث توجد بعض المحددات التى تُشكل وتؤثر على قدرة مراقب الحسابات على القيام بذلك الدور. وأن جانب كبير من محددات إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية يرتبط بسماته الشخصية. إذ تعد خبرة مراقب الحسابات

كأحد القوة الداخلية المعززة لقدرته على إدراك التحديات المختلفة ذات الصلة بتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة. وفي الوقت نفسه يستمد مراقب الحسابات خبرته بمرور الزمن نتيجة لتعدد وكثرة أدائه لمهام المراجعة، أو من خلال الالتحاق ببرامج التعليم المهني المستمر. ولذلك يزعم البعض بأن خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المستمر أحد محددات جودة المراجعة (e.g. Wahidahwati and Asyik, 2022; Rahim et al., 2023; Chen et al., 2020). ويزعم آخرون بوجود تباين في جودة مخرجات عملية المراجعة بين مراقبي الحسابات من الذكور والإناث e.g. (Garcia-Blandon et al., 2019; Tong et al., 2022).

ويعد البحث الحالي امتداداً للبحوث المحاسبية في هذا الصدد، كونه يتناول دور سمات مراقب الحسابات كأحد محددات دعم وتعزيز قدرته على اكتشاف وإدراك مدى توسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية، وأثر ذلك الإدراك على جودة أحكامه وتصرفاته المهنية ذات الصلة بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لعملائهم ممن يتبنون ممارسات ضريبية عدوانية. ولذلك تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على التساولين البحثيين التاليين:

- هل تؤثر خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المهني المستمر وجنسه (النوع) على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في الممارسات العدوانية الضريبية؟
- هل يؤثر إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجع في ممارسات العدوانية الضريبية على جودة أحكامه وتصرفاته المهنية؟

ومن خلال الإجابة على التساولين السابقين، يحقق البحث أهدافه ودوافعه، والمتمثلة في دراسة واختبار أثر سمات مراقب الحسابات، والمتمثلة في خبرته وتعليمه المهني المستمر وجنسه، على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في تبني ممارسات العدوانية الضريبية. كما يهدف البحث إلى اختبار أثر إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية على جودة أحكامه وتصرفاته المهنية ذات الصلة بتخطيط مخاطر المراجعة وتنفيذ إجراءاتها. كما يقف وراء هذا البحث العديد من الدوافع من أهمها: التطرق لمجال بحثي يعاني من ندرة ملموسة، كونه يعكس جانب

هام من محددات جودة الأحكام والتصرفات المهنية ذات الصلة بالسمات الشخصية لمراقب الحسابات، بالإضافة إلى ايجاد دليل علمي على مدى صحة العلاقة الرئيسية محل الدراسة في بيئة الاعمال المصرية وفق منهجية بحثية علمية في محاولة لاستكمال البحوث المصرية المماثلة في هذا الصدد.

وتتبع أهمية البحث الأكاديمية كونه يعد امتدادًا للبحوث -القليلة نسبيًا- التي تتعرض بالدراسة لأثر السمات الشخصية لمراقبي الحسابات على إدراكهم لبعدها هام ذو صلة بمخاطر عملية المراجعة، وهو توسع عميل المراجعة في تبني ممارسات العدوانية الضريبية وخاصة في ظل ظروف اقتصادية وتنظيمية باتت تشكل ضغوط كبيرة على الشركات نحو الانخراط في مثل هذه الممارسات. هذا بالإضافة إلى أن هذا البحث بخلاف جانب كبير من البحوث السابقة والتي تناولت رد فعل أصحاب المصالح تجاه ممارسات العدوانية الضريبية، حيث يتناول البحث الحالي جانب من محددات إدراك مراقبي الحسابات لممارسات العدوانية الضريبية ورد فعلهم تجاه تلك الممارسات سواء فيما يتعلق بتخطيط وتنفيذ إجراءات عملية المراجعة. بالإضافة لذلك تتبع الأهمية العملية للبحث كونه يستهدف عينة فعلية من مراقبي الحسابات سواء من المنتمين إلى منشآت المراجعة الخاصة أو من العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأن مثل هذه البحوث التجريبية من شأنها لفت وتوجيه انتباه مراقبي الحسابات نحو مسببات مخاطر عملية المراجعة ومن ثم مساعدتهم على إدراك تلك المحددات والعمل على التعامل معها مستقبلاً.

وبالرغم من أهمية البحث وكثرة دوافعه، والتي من أهمها تضيق الفجوة البحثية في هذا المجال؛ إلا أن من حدود البحث اقتصره على اختبار العلاقات محل الدراسة باستخدام المدخل التجريبي، فهذا المدخل يتلائم مع طبيعة المتغيرات المستقلة محل الاختبار والتي تعكس جانب من السمات الشخصية لمراقبي الحسابات. وكذلك يعتبر من حدود البحث اقتصره على دراسة أثر بعض السمات الشخصية لمراقب الحسابات والمتمثلة في: خبرته، وتعليمه المهني المستمر، وجنسه (نوعه)، ودون التطرق لباقي سماته الشخصية أو لخصائص عملية المراجعة الأخرى. وكذلك يقتصر

البحث على اختبار أثر إدراك مراقبي الحسابات للعدوانية الضريبية على أحكامهم وتصرفاتهم المهنية فى سياق مراجعتهم للقوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة فقط. وعلى أن يقتصر الاختبار على الأحكام المهنية ذات الصلة بتخطيط مخاطر عدم الاكتشاف والتصرفات المهنية المتعلقة بتحديد نطاق إجراءات المراجعة، ودون غيرهما من الأحكام والتصرفات المهنية التى يتخذها مراقبو الحسابات.

وحتى يتم تحقيق أهداف البحث والإجابة على تساؤلاته، وفى ضوء حدوده، سيتم تنظيم البحث بحيث يتناول القسم الثانى، الإطار النظرى للبحث، حيث يتم تحليل كلا من، التأصيل النظرى لمفهوم العدوانية الضريبية ومحدداتها وتبعاتها، بالإضافة إلى الدراسات ذات الصلة بمحددات إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية وبصورة تمكن من اشتقاق فروض البحث من الأول إلى الثالث. وينتهى القسم الثانى بتحليل أثر إدراك العدوانية الضريبية على جودة الأحكام والتصرفات المهنية لمراقبي الحسابات وبما يمكن من اشتقاق الفرضين الرابع والخامس. بينما يتناول القسم الثالث، منهجية البحث، ويقدم الباحثان من خلاله وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى النماذج والأساليب الاحصائية المستخدمة، وكيفية قياس المتغيرات، والاحصاءات الوصفية. وقد خُصص القسم الرابع من البحث لعرض نتائج اختبار فروضه باستخدام بيانات أمكن الحصول عليها من خلال تجربة عملية خضع لها عينة من مراقبي الحسابات. ويتناول القسم الخامس بعض التحليلات الأخرى والتى يمكن من خلالها التحقق من صلاحية نتائج البحث، وتقديم نتائج إضافية تساهم فى تفسير نتائج اختبار الفروض فى ظل التحليل الأساسى. وأخيراً، يقدم الباحثان فى القسم السادس من البحث ملخصاً لأهم نتائجه وتوصياته ومجالات البحوث المستقبلية.

٢ - الإطار النظرى واشتقاق فروض البحث

تُعد الضرائب أهم مصادر الموارد العامة فى كافة الدول -وبصفة خاصة الدول النامية- وهى فريضة الزامية تستخدم فى تمويل الانفاق العام. ومن وجهة نظر دافعى الضرائب -وبصفة خاصة الشركات- فإن الضريبة تمثل عبء بالنسبة للشركة، وتؤدى إلى تخفيض ثروة ملاكها، مما يدفع بعض الشركات إلى محاولة تخفيض أو

التخلص من ذلك العبء. وقد استخدمت عدة مصطلحات للتعبير عن الاستراتيجيات المستخدمة من جانب الشركات لتقليل العبء الضريبي؛ مثل التخطيط الضريبي Tax Planning، والتجنب الضريبي Tax Avoidance، وإدارة الضرائب Tax Management، والتهرب الضريبي Tax Evasion. وقد تم التركيز في السنوات الأخيرة على مصطلح آخر وهو العدوانية الضريبية Tax Aggressiveness وقد تناولته دراسات عدة بالدراسة والاختبار في محاولة للتعرف على محددات ونتائج هذا السلوك وتأثيره على جودة التقارير المالية، ودور مهنة المراجعة في هذا الصدد.

٢-١ العدوانية الضريبية: المفهوم والمنافع والتكاليف والمحددات

فيما يتعلق بمفهوم العدوانية الضريبية يتفق البعض على أنها: مجموعة من الممارسات التي يتم التخطيط لها وتنفيذها من جانب الإدارة بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة؛ ومن ثم تخفيض أو التخلص من الضريبة المستحقة على الشركة (Frank et al., 2009; Chen et al., 2010; Hanlon and Heitzman, 2010). وتؤكد دراسة Lanis and Richardson, (2012) على توافر شرط التعمد عند قيام الإدارة بتلك الممارسات، حيث ترتبط العدوانية الضريبية بالتخفيض المتعمد للضريبة باستخدام أنشطة التخطيط الضريبي. وفي نفس السياق تربط دراسة Chan et al. (2013) مفهوم العدوانية الضريبية بالتهرب الضريبي، حيث يشير التهرب الضريبي إلى قيام الشركة بممارسات غير مشروعة لتخفيض أو عدم سداد الضريبة بينما العدوانية الضريبية تشير إلى الاستخدام المفرط لممارسات التهرب الضريبي، وبالتالي -وفقاً للدراسة- تقتصر العدوانية الضريبية على الممارسات غير المشروعة أو غير القانونية.

ويزعم آخرون بأن العدوانية الضريبية ترتبط بقيام الشركة بعملية تخطيط ضريبي يتم من خلالها تخفيض الربح الخاضع للضريبة بهدف تخفيض أو التخلص من الإلتزامات الضريبية، وفي سبيل القيام بذلك يتم تنفيذ العديد من الأنشطة بعضها قانوني والبعض الآخر أنشطة احتيالية غير قانونية، بالإضافة لأنشطة أخرى داخل المنطقة الرمادية حيث يصعب تحديد مدى قانونيتها (Abdul Wahab et al.,)

على هذا الاتجاه من البحوث توسع مفهوم ونطاق العدوانية الضريبية ليشمل العديد من ممارسات تخفيض الضريبة بغض النظر عن مدى قانونيتها. ويؤكد ذلك ما اشارت إليه دراسة (Lenz (2020 بأن الكثير من الشركات تنظر للضرائب المفروضة عليها باعتبار أنها عبء غير مرغوب فيه، كونه يخفض من أرباحها؛ مما يدفع الإدارة للبحث عن طرق لتخفيض ذلك العبء، وهو ما يجعل الشركة عدوانية ضريبياً وعند قيامها بالتخطيط الضريبي يتم اتباع بعض الاجراءات أو القيام بممارسات لتخفيض الربح الخاضع للضريبة اما باستخدام أساليب قانونية (تجنب ضريبي) أو أساليب غير قانونية (تهرب ضريبي).

ويعتقد الباحثان بوجود تعدد في المصطلحات المستخدمة للتعبير عن قيام الشركة بمحاولة تخفيض العبء الضريبي؛ مثل التخطيط أو التجنب أو التهرب الضريبي، إلا أن المصطلح الأكثر شمولية هو العدوانية الضريبية، فهذا المصطلح يعبر عن الفكر السائد لدى بعض الشركات باعتبار الضريبة عبء إضافي على الشركة ويجب التخلص منه، وبالتالي يكون الهدف الاساسي للتخطيط الضريبي هو محاولة التخلص من الضريبة أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، وفي سبيل القيام بذلك يتم أولاً اللجوء إلى الممارسات القانونية والمشروعة ضريبياً والتي قد يندرج بعضها تحت التجنب الضريبي، وبتزايد القيام بتلك الممارسات حتى يتم القيام بممارسات غير قانونية أو مخالفة للوائح الضريبية وهو ما يعد تهرباً ضريبياً، وبالتالي فممارسات العدوانية الضريبية جميعها ممارسات متعمدة إلا أنها تتراوح في حدتها بين الممارسات البسيطة غير المخالفة للقوانين إلى الممارسات الحادة المخالفة للقوانين.

وتناولت العديد من الدراسات **المنافع المحققة والتكاليف الناتجة عن قيام الشركة بممارسات العدوانية الضريبية**، حيث يتفق البعض على تحقيق الشركة لبعض المنافع من أهمها، انخفاض العبء الضريبي وتحقيق وفورات ضريبية حالية ومستقبلية، وبالتالي ارتفاع ربح الشركة بعد الضريبة، وهو ما يؤدي لآثار إيجابية على الشركة والإدارة، بالإضافة لتوفير التدفقات النقدية ومن ثمّ المساهمة في حل

جانب من مشاكل السيولة في حالة وجودها، مما يخفض من احتمالية وصول الشركة لوضع التعثر المالي (Faulkender and Wang, 2006; Desai and Dharmapala, 2009; Edwards et al., 2016; Maraya and Yendrawati, 2016; Evana, 2019; Gontara and Khelif, 2021).

وعلى الرغم من تحقيق العدوانية الضريبية لبعض المنافع، إلا أنها أيضا يترتب عليها بعض **التكاليف** التي تتحملها الشركة. إذ تشير دراسة (Chen et al. 2010) إلى ضرورة قيام الشركة بتحليل منافع وتكاليف العدوانية الضريبية، والتي من أهمها تكلفة العقوبات المحتملة في حالة قيام الشركة بممارسات عدوانية غير قانونية وخضوع الشركة للفحص الضريبي واكتشاف تلك الممارسات من السلطات المختصة. وقد تمتد تكاليف العدوانية الضريبية لتشمل ما تتحمله الشركة من تكاليف خاصة بما يتم اتخاذه من اجراءات لضمان اخفاء ممارسات العدوانية الضريبية غير القانونية عن السلطات الضريبية (Drake et al., 2019). وركز آخرون على الآثار السلبية على الشركة بعد اكتشاف قيامها بممارسات ضريبية غير قانونية، حيث تتأثر سمعة الشركة سلبًا نتيجة للنظرة السلبية لها من جانب أصحاب المصالح نتيجة لاحتيالها على السلطات الضريبية، وهو ما يؤدي لانخفاض ثقتهم بالشركة مما قد يعرض سعر سهمها للانخفاض، وقد تصل الشركة إلى وضع التعثر المالي (Hanlon and Heitzman, 2010; Kim et al., 2011; Kubick and Lockhart, 2017). وفي ضوء ذلك صنفت دراسة (Francis et al. 2022) تكاليف العدوانية الضريبية إلى تكاليف مباشرة متمثلة في تكلفة التخطيط الضريبي والتقاضى مع السلطات الضريبية والعقوبات والغرامات في حالة اكتشاف ممارسات غير قانونية، بالإضافة لتكاليف أخرى غير مباشرة ناتجة عن التأثير السلبى على سمعة الشركة والإدارة نتيجة قيامها بتلك الممارسات.

وفي السياق ذاته، تباينت نتائج الدراسات السابقة حول تأثير ممارسات **العدوانية الضريبية على قيمة الشركة** ومدى اعتبارها من المنافع أو التكاليف، حيث يزعم البعض بأن من أهم المنافع المحققة من ممارسات العدوانية الضريبية هي زيادة

أرباح الشركة، وهو ما يؤثر إيجابياً على قيمة الشركة (Desai and Dharmapala, 2009; Wilson, 2009; Drake et al., 2019). في حين يعتقد آخرون بأن التكاليف الناتجة عن ممارسات العدوانية الضريبية، ترتبط بالتقييم السلبي للشركة من جانب المستثمرين وهذا بدوره يؤثر سلباً على قيمة الشركة (Henry, 2018; Herron and Nahata, 2020; Arora and Gill, 2022). **ويعتقد الباحثان بأن** التأثير على قيمة الشركة قد يختلف من شركة لأخرى وفقاً للمنافع أو التكاليف الناتجة عن ممارسات العدوانية الضريبية، بالإضافة لقوة النظام الضريبي للدولة وقدرته على اكتشاف تلك الممارسات في حالة كونها غير قانونية ومدى العقوبات المفروضة على الشركة، حيث ترتبط تكاليف العدوانية الضريبية في المقام الأول بالقدرة على اكتشاف تلك الممارسات من قبل الإدارة الضريبية المختصة، وأن هذا يفسره تباين نتائج الدراسات التي أجريت في بيئات قانونية وتنظيمية مختلفة.

ويؤكد ذلك أن الكثير من الدراسات التي تناولت **محددات العدوانية الضريبية** من منظور تأثير البيئة القانونية الضريبية، وقد توصلت إجمالاً إلى وجود تأثير للوائح والاستراتيجيات الضريبية المتبعة في الدولة على قيام الشركات بممارسات عدوانية ضريبية، حيث اتبع الحكومة لاستراتيجيات ضريبية محفزة للشركات على السداد يؤدي لتحسين الالتزام الضريبي وتقليل احتمال القيام بممارسات عدوانية ضريبية. ومن جهة أخرى فإن زيادة قوة وصرامة اللوائح الضريبية وفرض عقوبات رادعة في حالة الممارسات المخالفة للقانون يؤدي أيضاً إلى انخفاض القيام بممارسات عدوانية ضريبية، إلا أنه في هذه الحالة قد تلجأ بعض الشركات إلى محاولة التهرب من سداد الضريبة من خلال اللجوء إلى ما يسمى بدولة ملاذ ضريبي (Tax Haven Country) والتي تفرض ضرائب بنسب منخفضة وتتمتع الشركات لديها بسرية حساباتها (Barros and Pádua, 2019; Lois et al., 2019; Pratama and Widarjo, 2022; Putri et al., 2024).

واستكمالاً **لمحددات العدوانية الضريبية**، فقد تناول البعض أثر الأداء المالي على احتمالات القيام بممارسات العدوانية الضريبية، حيث توصلت نتائج بعض

الدراسات إلى أن الشركات ذات مؤشرات الربحية المرتفعة قد تقوم بممارسات ضريبية عدوانية لمحاولة تخفيض تلك الأرباح وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة (Hamonangan, 2023; Nurhayati and Djaddang. 2023). في توصل البعض إلى وجود علاقة سلبية بين السيولة وممارسات العدوانية الضريبية، حيث يؤدي ارتفاع السيولة لدى الشركة إلى زيادة قدرتها على سداد الضرائب المستحقة مما يخفض من احتمال قيامها بممارسات عدوانية ضريبية (Erizon and Hasanuh. 2022; Nurhayati and Djaddang. 2023). أما فيما يتعلق بمعدل الرفع المالي فقد توصل البعض إلى وجود ارتباط إيجابي بين معدل الرفع المالي وممارسات العدوانية الضريبية، حيث كلما زاد عبء الديون على الشركة كلما اتجهت للقيام بممارسات ضريبية عدوانية كمحاولة لتوفير تدفقات نقدية لسداد تلك الديون (Annisa and Istihika. 2021; Hamonangan. 2023). وفي السياق ذاته أكد البعض على أن الحد من ممارسات العدوانية الضريبية يكون بدافع التزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية؛ إذ أن المسؤولية الاجتماعية للشركة تفرض عليها ضرورة الالتزام بالقوانين الضريبية، ومن ثم تظهر بصورة جيدة مجتمعياً باعتبارها ممول ملتزم بسداد التزاماته الضريبية، وأن أحد أهداف افصاح الشركة عن مسئوليتها الاجتماعية هو توصيل صورة إيجابية عنها للمجتمع وتحسين سمعتها، ويعد قيام الشركة بممارسات عدوانية ضريبية مخاطرة تشوه الصورة الإيجابية عنها وتظهرها بصورة سلبية امام المجتمع (Pratama and Widarjo, 2022; Widuri et al., 2024).

وتناول آخرون آليات حوكمة الشركات ضمن محددات العدوانية الضريبية، حيث يؤدي التزام الشركة باليات الحوكمة إلى انخفاض قيامها بممارسات العدوانية الضريبية، فاستقلالية لجنة المراجعة، وزيادة نسبة مشاركة الإناث في مجلس الإدارة، وحجم المجلس واستقلالية اعضاؤه، يخفض من قيام الشركة بممارسات عدوانية ضريبية، في حين يؤدي تركيز الملكية إلى ضعف في الآليات الرقابية مما يزيد من ممارسات العدوانية الضريبية (Pratama, 2017; Apriyanti and Arifin,)

2021; Boussaidi and Hamed-Sidhom, 2021; Prawira and Sandria, 2021; Francis et al., 2022; Shamil et al., 2024).

كما تناولت بعض الدراسات الدور الهام الذي يقوم به مراقب الحسابات – والذي يعد أحد آليات حوكمة الشركات الخارجية- في الحد من ممارسات العدوانية الضريبية. فقد اتفقت نتائج بعض الدراسات على تأثير جودة المراجعة مقاسة بحجم مكتب المراجعة على ممارسات العدوانية الضريبية مقاسة بكلا من الفروق الضريبية BTD ومعدل الضريبة الفعال ETR، وتوصلت نتائج تلك الدراسات إلى أن الشركات التي يتم مراجعتها من جانب منشآت مراجعة بخلاف المنشآت الأربعة الكبرى كانت أكثر عدوانية ضريبية مقارنة بتلك التي يراجعها منشآت المراجعة الكبرى (Suyono, 2018; Hartmann and Martinez, 2020; Da Silva et al., 2022). كما أكدت دراسة (Sagala et al., 2024) على أهمية جودة المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، والتي من أهمها المعلومات المتعلقة بالضرائب، واختبرت الدراسة تأثير جودة المراجعة على قيام الشركة بممارسات التهرب الضريبي مقاسة بمعدل الضريبة الفعال، وأشارت النتائج إلى وجود علاقة عكسية بين جودة المراجعة وقيام الشركة بممارسات لتخفيض أو التهرب من الضريبة، وبما يشير إلى أن الشركات التي ترتبط بمنشآت مراجعة تتصف بالجودة لديها مستويات منخفضة من التهرب الضريبي مقارنة بغيرها من الشركات.

ويعتقد الباحثان بأن تفعيل دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات العدوانية الضريبية يرتبط بقدرته على إدراك واكتشاف تلك الممارسات في حالة وجودها، حيث توجد بعض المحددات التي تشكل وتؤثر على قدرة مراقب الحسابات على القيام بذلك الدور. وهو ما يتعرض له الباحثان في الفرعية التالية وذلك تمهيد لاشتقاق بعض فروض البحث والتي تعكس محددات إدراك مراقبي الحسابات لممارسات العدوانية الضريبية.

2-2 تحليل العلاقة بين سمات مراقب الحسابات وإدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية واشتقاق فروض البحث الأول والثاني والثالث

يقوم مراقب الحسابات بدور هام يهدفه من خلاله إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات التي تحتويها، حيث يقدم مراقب الحسابات رأى فنى محايد بخصوص ما تتضمنه تلك القوائم من بيانات ومعلومات، وهو ما يلقي بعبء عليه لاكتشاف الغش أو التلاعب أو الأخطاء في القوائم المالية. ونتيجة لكون مخاطر الغش في التقارير المالية أحد أهم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة فقد تناولت العديد من المعايير المهنية (معيار المراجعة المصري (٢٤٠)؛ IAS, 240; SAS, 99) دور مراقب الحسابات المتعلق بمسؤوليته نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه، وتوفير مجموعة من المفاهيم والارشادات لزيادة قدرة مراقب الحسابات على القيام بذلك مع التركيز ايضا على دور مراقب الحسابات في اكتشافه الغش والتقرير عنه. إذ يعرف **الغش** في ضوء ما ورد بالمعايير المهنية ذات الصلة على أنه: "فعل متعمد يقوم به فرد أو عدة افراد من الإدارة أو العاملين أو أولئك المسؤولين عن الحوكمة أو غيرهم، ويتعلق هذا العمل باستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونية وغير مستحقة، وينتج عن الغش تحريف في التقارير المالية". وتتمثل محددات ارتكاب الغش في وجود **دوافع** لارتكابه و**فرص** متاحة للقيام به واخفائه وتحويله لمنافع مادية، وأخيرًا القدرة على **تبرير** ما تم اتخاذه من أفعال.

وبالرغم من تعدد دوافع ارتكاب الغش، إلا أن أهمها الدوافع المالية، ولذلك يزعم البعض بأن تخفيض الالتزامات الضريبية أحد دوافع ارتكاب الغش، وأن ممارسات العدوانية الضريبية مع هي إلا انعكاس لبعض عمليات التلاعب في حسابات الضرائب بهدف تحقيق تلك الدوافع (Kanagaretnam et al., 2016). وفي ضوء ذلك يخلص الباحثان إلى أن ممارسات العدوانية الضريبية أحد أشكال الغش التي تتخذها الإدارة بهدف الحد من التزاماتها الضريبية في الفترة الحالية والفترات المستقبلية. وأن الحد من ممارسات العدوانية الضريبية يرتبط بتنفيذ مسؤولية مراقب الحسابات بشأن

اكتشاف الغش والتقرير عنه. وفي الوقت نفسه فقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف ممارسات العدوانية الضريبية مرهون بقدرته على إدراك تلك الممارسات. وقدم البعض تبرير لضرورة اهتمام مراقب الحسابات بالحد من ممارسات العدوانية الضريبية، إذ أن الشركات التي تتوسع في ممارسات العدوانية الضريبية غالبًا ما تكون أكثر احتمالاً لوجود تحريفات بالقوائم المالية، وغالبًا ما تستخدم الإدارة حسابات ضريبة الدخل في عمليات إدارة الأرباح (Kanagaretnam et al., 2016). هذا بالإضافة إلى زيادة مخاطر التقاضي في حالة ارتباط مراقب الحسابات بعملاء مراجعة مما يتنبون ممارسات ضريبية أكثر عدوانية وتحديدًا مخاطر التقاضي الضريبي (Donelson et al., 2022)، حيث ترتبط تلك الممارسات بالتأثير الكبير على أسعار الأسهم وتزداد معها احتمالات زيادة مخاطر انهيار أسعار الأسهم. وأن جانب كبير من ممارسات العدوانية الضريبية يكون مدفوعًا بتوجهات من الإدارة العليا، وبما يشير ضمناً لضعف بيئة الرقابة الداخلية (Kanagaretnam et al., 2016; Donelson et al., 2022).

واستنادًا إلى مفاهيم النظرية المعرفية الاجتماعية (Social cognitive theory)، تؤثر السمات الشخصية وبيئة العمل على السلوك الفردي؛ وهو ما يؤثر بدوره على الأداء (Bandura, 1999) ومن ثمَّ فالأحكام والتصرفات المهنية لمراقب الحسابات سوف تتأثر بالعديد من العوامل، منها ما يرتبط ببيئة العمل وظروف العمل محل المراجعة، كذلك التي تعكس نوع الصناعة، وحجم منشأة العمل، والظروف الاقتصادية المحيطة. والبعض الآخر يرتبط بالسمات الشخصية لمراقب الحسابات، كالخبرة والتأهيل العلمي والعمر والنوع. ويتفق ذلك مع مفاهيم نظرية الإسناد/الاعزاء (Attribution Theory) والتي بموجبها يكون تفسير الشخص لحدث ما وسلوكه تجاه هذا الحدث في ضوء بعدين وهما: القوة الداخلية والقوة الخارجية، وبالتالي يتأثر أداء الشخص بقدراته الشخصية والتي ترتبط بالقوة الداخلية التي يمتلكها، ومنها على سبيل المثال، الشخصية والقدرة والخبرة والجهد (Wahidahwati and Asyik, 2022). ولذلك يستعرض الباحثان بعض من السمات الشخصية لمراقب الحسابات

والتي من شأنها التأثير على إدراكه لمدى لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية.

ويعتقد الباحثان بأن جزء كبير من محددات إدراك مراقب الحسابات، وقدرته على اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء بالقوائم المالية، والتي تتضمن ما يتم ارتكابه من ممارسات عدوانية ضريبية، يرتبط بسماته الشخصية والتي ترتبط بمستوى خبرته وتعليمه المهني وجنسه (النوع). ونظرًا لأهمية السمات الشخصية لمراقب الحسابات كونها تشكل جانب كبير من إدراكه. سيتم تناولها بشئ من التفصيل في الجزئية التالية، وذلك تمهيدًا لاشتقاق فروض البحث.

٢-٢-١ خبرة مراقب الحسابات

من منظور علم النفس المعرفي، تعمل الخبرة العملية المتراكمة على تعزيز قاعدة المعرفة لدى مراقبي الحسابات، وتحسين قدرتهم على إدراك ومعالجة المعلومات الهامة والتركيز عليها (Simnett, 1996). إذ تعد خبرة مراقب الحسابات أحد القوة الداخلية المعززة لقدرته على إدراك التحديات المختلفة ذات الصلة بتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة. ويمكن النظر إلى خبرة مراقب الحسابات على أنها: الإطار الزماني الذي يعبر عن مدى المام مراقب الحسابات بمقومات أداء مهام عملية المراجعة، والفهم المتعمق لطبيعة نشاط عميل المراجعة، والتحديات التشغيلية التي تواجه تلك الصناعة. وفرقت الدراسات في هذا الصدد بين نوعين لخبرة مراقب الحسابات؛ أولهما: الخبرة المتعلقة بالصناعة Industry expertise وهي تعكس المعرفة المكتسبة من خلال التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والتي تساهم بصورة إيجابية في زيادة المعرفة العامة المطلوبة لأداء عملية المراجعة في صناعة محددة. وثانيهما: الخبرة المتعلقة بالمهمة Task-specific expertise وهي المعرفة الخاصة باداء مهمة محددة أثناء تنفيذ عملية المراجعة مثل المهام المتعلقة بمراجعة حسابات ضريبة الدخل أو تقديرات القيمة العادلة أو تقدير وتقييم الشهرة، وغيرها من المهام (Goldman et al., 2022; Prianthara et al., 2023; Rahim et al., 2023; DeFond et al., 2024; Putera and Juliarto, 2024).

وفى سياق مراجعة القوائم المالية، توصلت نتائج بعض الدراسات على أن خبرة مراقب الحسابات وسماته الشخصية محدد رئيسى لتحقيق جودة المراجعة، حيث تدعم الخبرة قدرته على اكتشاف حالات الغش (e.g. Wahidahwati and Asyik, 2022; Rahim et al., 2023)، وترتبط الخبرة أيضًا بتحسين جودة التقارير المالية، فزوى الخبرة من مراقبى الحسابات يساهمون وبصورة كبيرة فى تقييد ممارسات إدارة الأرباح (e.g. Liu and Xu, 2021; Hsu and Liao, 2023). كما تؤثر خبرة مراقبى الحسابات إيجابًا على قدرتهم بشأن إدراك المخاطر ذات الصلة بعملية المراجعة وخاصة فيما يتعلق بتحديد أمور المراجعة الأساسية (Moubarak and Elamer, 2024). ويمكن تبرير النتائج السابقة من منظور الجهد المبذول فى عملية المراجعة، فقد توصل البعض إلى أن مراقبى الحسابات من ذوى الخبرة يبذلون المزيد من الجهد فى عملية المراجعة (Che et al., 2018; Contessotto et al., 2021).

وللتأكيد على أهمية الخبرة فى مجال مراجعة الحسابات الضريبية، توصلت دراسة (Goldman et al., ٢٠٢٢) إلى أن عملية مراجعة حسابات ضريبة الدخل تختلف عن مراجعة القوائم المالية بصفة عامة حيث تتطلب من مراقب الحسابات معرفة بطرق حساب الضريبة وقدرة على تحديد المشاكل الضريبية بغض النظر عن الصناعة التى تنتمى لها منشأة عميل المراجعة، وبالتالي فإن عملية مراجعة حساب ضريبة الدخل تعتمد بصورة اساسية على الخبرة المتعلقة بالمهمة أكثر من اعتمادها على الخبرة المتعلقة بالصناعة.

وفىما يتعلق بأثر خبرة مراقب الحسابات على مستوى إدراكه للعدوانية الضريبية وما يرتبط بها من تحريفات والتى غالبًا ما تكون ناتجة عن التلاعب فى حسابات الضرائب؛ فقد كانت الدراسات محدودة نسبيًا. وفى هذا الصدد، ومن خلال استخدام بيانات عينة من ٣١ دولة توصلت دراسة (Kanagaretnam et al., ٢٠١٦) إلى وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة (مقاسة بكل من حجم منشأة المراجعة وتخصصها الصناعى) والعدوانية الضريبية، وأن العلاقة السلبية بينهما ظهرت بصورة أوضح فى الدول التى تتصف بقوة آليات حماية المستثمرين واحتمالات

تعرض مراقب الحسابات لمخاطر التقاضي تكون أكبر. وفي السياق ذاته توصلت دراسة (Riguen et al. (2021 إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يساهم في الحد من ممارسات التجنب الضريبى.

ومن خلال تجربة عملية أجراها Goldman et al. (2022) وقد اشتملت على حالات لبعض الشركات التى تتضمن قوائمها المالية بيانات ضريبية خاطئة ترتبط بوجود ممارسات عدوانية ضريبية، ومن خلال عرض تلك القوائم على مراقبى حسابات من منشآت المراجعة الأربع الكبرى وغيرها، مع اجراء مقابلات شخصية معهم، توصلت نتائج الدراسة إلى أن مراقبى الحسابات الذين لديهم خبرة متعلقة بالمعرفة الضريبية أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء الضريبية وتحديد مدى قيام الشركة بممارسات عدوانية ضريبية، وتزداد تلك القدرة إذا توافر لدى مراقب الحسابات خبرة خاصة بالصناعة بالإضافة إلى خبرته الضريبية.

وتناولت دراسة (DeFond et al. (2024 تأثير الخبرة الضريبية لمراقبى الحسابات على الحد من قيام عميل المراجعة بممارسات عدوانية ضريبية، حيث تقوم بعض الشركات بممارسات عدوانية ضريبية باستخدام التخطيط الضريبى والذي يقوم به متخصصين فى الضرائب ومستشاريين ضريبيين قد تتجاوز مهاراتهم ومعرفتهم الضريبية مهارات ومعارف مراقبى الحسابات ذو الخبرة الضريبية المنخفضة. وبالتالي فإنه وعلى الرغم من توافر الحافز لدى مراقب الحسابات للحد من العدوانية الضريبية لارتباطها بنتائج سلبية مثل إدارة الأرباح وانخفاض جودتها وغموض التقارير المالية، إلا أن قدرة مراقبى الحسابات على منع أو اكتشاف قيام عميل المراجعة بممارسات عدوانية ضريبية تتفاوت تبعاً لمدى توافر الخبرة الضريبية لديهم والتي تُمكن مراقبى الحسابات من تحديد الاستراتيجيات الضريبية العدوانية التى يقوم بها عميل المراجعة وتؤدى لتلك النتائج السلبية. ومن خلال اجراء الدراسة على عينة من الشركات وتقسيمها من ناحية مدى توافر الخبرة الضريبية لدي مراقبى حساباتها، وقياس العدوانية الضريبية باستخدام الفروق الضريبية BTD، ومعدل الضريبة الفعال ETR، توصلت نتائج الدراسة إلى أن الخبرة الضريبية لدى مراقب الحسابات ترتبط

عكسياً بقيام عميل المراجعة بممارسات ضريبية عدوانية، حيث ينخفض السلوك الضريبي العدواني لدى الشركات التي يراجعها مراقبي حسابات لديهم خبرة ضريبية، كما توصلت نتائج الدراسة إلى أنه في حالة استبدال مراقب الحسابات بآخر لديه خبرة ضريبية يؤدي ذلك إلى انخفاض ممارسات العدوانية الضريبية.

ويخلص الباحثان مما سبق إلى أن خبرة مراقب الحسابات أحد أهم سماته الشخصية، والتي تؤثر جوهرياً على إدراكه للتحديات ذات الصلة بعملية المراجعة. وفي الوقت نفسه يعد توسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية واحداً من أهم هذه التحديات، حيث تعكس العدوانية الضريبية جانب من السلوك الانتهازي لإدارة الشركة، ويرتبط مردود هذا السلوك بانخفاض جودة التقارير المالية، نتيجة لعمليات التلاعب ذات الصلة بحسابات الضرائب. وفي ضوء ذلك **يعتقد الباحثان** بأن خبرة مراقب الحسابات أحد محددات إدراكه لمدى قيام عميل المراجعة بممارسات العدوانية الضريبية، خاصة وأن تلك الممارسات ترتبط بالتلاعب في الحسابات الضريبية والتي توصف بأنها من الحسابات الأقل موضوعية حيث يشوبها الكثير من التعقيد والتقدير. ومن ثمَّ يتوقع الباحثان أن يكون لخبرة مراقب الحسابات تأثير إيجابي معنوي على مستوى إدراكه لمدى قيام عميله بممارسات عدوانية ضريبية. وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث ليكون على النحو التالي:

H1: تؤثر خبرة مراقب الحسابات إيجاباً ومعنوياً على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية.

2-2-2 التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات

مراقب الحسابات شخص مهني، ويجب أن يمتلك من الخبرات والمعارف والمهارات ما يمكنه من أداء العديد من المهام والتي يصعب على الآخرين القيام بها، ويستمد تلك الخبرات من خلال مصادر عدة، لعل من أهمها التعليم والتدريب المهني. إذ يركز **التعليم المهني المستمر (Continuing Professional Education)** على تحسين معارف ومهارات وقدرات الشخص في أداء الأنشطة والخدمات المهنية (Alkhimenko et al., 2014). كما يزيد التعليم من المعرفة

العامّة والقدرة على تطبيق النظريات والمفاهيم في مواقف مختلفة. وتماشياً مع هذه الاتجاه، تعترف المنظمات المهنية بالدور الهام للتعليم في تطوير مهارات اتخاذ القرار والأحكام والتصرفات المهنية (IAASB, 2014). ولذلك برزت أهمية التعليم المهني المستمر؛ باعتباره مصدرًا هامًا يستطيع من خلاله مراقب الحسابات الإلمام بكل جديد في مجال المراجعة والتوكيد المهني.

بالإضافة لذلك، وفي ضوء المنظور الموجه بالموارد (Recourse Based

View) يعد رأس المال المادي والتنظيمي والبشري بمثابة موارد فريدة تسيطر عليها الشركة، ويصعب تقليدها، وبالتالي تؤثر على الأداء (Barney, 1991). وفي الوقت نفسه يرتبط رأس المال البشري بكل من التدريب والخبرة والعلاقات والتي تشكل جزء كبير من الكفاءة المهنية، وتساهم في خلق بعض المزايا التنافسية. واتساقاً مع ذلك تدعم افتراضات نظرية رأس المال البشري نتائج العديد من الدراسات التي تؤكد على أهمية ودور التعليم المهني المستمر باعتباره محرك مهم لأداء مراقبي الحسابات (e.g. Kang et al., 2017; Che et al., 2018; Ocak et al., 2022).

وأكد آخرون على أهمية التعليم المهني المستمر، حيث يكتسب مراقبو الحسابات بعض المعرفة والمهارة اللازمة لعملية المراجعة من خلال دراستهم في برامج البكالوريوس أو الماجستير أو الدكتوراه المتعلقة بمجال المحاسبة والمراجعة؛ إلا أن الدراسة الأكاديمية بمفردها تمنح الطلاب المعرفة النظرية فقط بدون تعليمهم المهارات العملية التي يحتاجوا إليها، وبالتالي فهي لا تلبي توقعات منشآت المراجعة مما يدفع تلك المنشآت للتركيز على التعليم المهني المستمر لتحسين كفاءة مراقبي الحسابات لديها وتحسين جودة عملية المراجعة، وأن كل هذا بدوره يؤثر إيجاباً على خبرة وسمعة منشأة المراجعة (Chen et al., 2020).

وفي سياق أهمية التعليم المهني المستمر كأحد محددات تحسين جودة المراجعة. أكدت بحوث عديدة على أهمية التأهيل العلمي لمراقب الحسابات باعتباره أحد محددات تحسين جودة المراجعة، إذ توصل البعض إلى أن مراقبي الحسابات ممن يحصلون على درجة الماجستير يبذلون مزيد من الجهد مقارنة بأولئك الحاصلون على

درجة البكالوريوس، وتزداد دقة أحكامهم المهنية (Che et al., 2018; Chen et al., 2020). بالإضافة لذلك يكون للتعليم المهني المستمر دورًا هامًا في دعم وتعزيز قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش والتقارير عنه (Nandemar, 2024; Husnah et al., 2024). إذ أكدت نتائج دراسة أجراها Yuniat and Banjarnahor على أهمية أن يكون مراقب الحسابات حاصل على شهادة جامعية في مجال المحاسبة، بالإضافة لاستمراره في التعليم بعد الجامعي والتدريب المهني، وأن هذا بدوره يؤثر إيجابًا على زيادة قدرته على اكتشاف الغش والتلاعب بالقوائم المالية. وباستخدام عينة من الشركات الصينية أكد (Chen et al. (2021 على تحسن جودة المراجعة بالنسبة لمراقبي الحسابات من المتخصصين في المحاسبة وكذلك الحاصلين على درجة الماجستير أو أعلى.

وتتفق دراسة (Ocak et al. (2022 مع الدراسة السابقة وتشير الي وجود أربعة مجالات للتعليم المستمر يجب أن تكون محل اهتمام من قبل مراقبي الحسابات وهم المحاسبة المالية، والمراجعة، والضرائب، والقوانين واللوائح، حيث يجب توافر المعرفة لدى مراقب الحسابات بتلك المجالات. وبصفه خاصة إذا كان يقوم بأداء مهام مراجعة محددة؛ كتلك المهام التي تتعلق بمراجعة والتحقق من حسابات الضرائب فيجب أن تتوافر لديه معرفة ضريبية حتى يستطيع أداء المهمة المطلوبة بجودة عالية. وقد أوضحت نتائج الدراسة أن ساعات التعليم المهني المستمر تؤدي إلى زيادة المعرفة المكتسبة لدى مراقب الحسابات وتساعد على قضاء وقت أقل لأداء المهام المكلف بها، وبالتالي توجد علاقة إيجابية بين التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة مقاسة بجودة الاستحقاقات ودقة رأيه المهني بشأن الاستمرارية. وفي السياق ذاته توصلت نتائج دراسة (Chu et al. (٢٠٢٢ إلى وجود تحسن ملحوظ في جودة عملية المراجعة بالنسبة لمراقبي الحسابات من الحاصلين على شهادة جامعية متخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة وأيضا بالنسبة للحاصلين على شهادة جامعية تتضمن دراسة نظرية وعملية.

ويعتقد الباحثان بأنه يقف وراء أهمية التعليم المهني المستمر في مجال المراجعة العديد من الأسباب لعل من أهمها: أن مهنة المحاسبة والمراجعة تتوسع وتزداد تعقيداً يوماً بعد يوم، وذلك بسبب التعديلات التي يتم إدخالها على المعايير المحاسبية والمهنية ذات الصلة. وفي ضوء ذلك **يخلص الباحثان** إلى أن في ظل التغيرات التي تشهدها بيئة الممارسة المهنية؛ أصبح لزاماً على منشآت المراجعة السعي الدائم لتطوير مهارات ومعارف مراقبي الحسابات المنتمين لها. وبذلك يعد **التعليم المهني المستمر** أمراً أساسياً لتمكين مراقبي الحسابات من البقاء على اطلاع بالتغيرات في بيئة الممارسة المهنية. وأن التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات يكون له تأثير إيجابي على إدراكه لمدى توسع عميل المراجعة في تبنى ممارسات تتصف بالعدوانية الضريبية، وخاصة في ظل التغيرات المتلاحقة التي يشهدها النظام الضريبي المصري، سواء كان ذلك نتيجة للتغيرات في القوانين الضريبية السارية أو في التعليمات التنفيذية ذات الصلة بآليات التحاسب الضريبي المطبقة. وفي ضوء ذلك يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث على النحو التالي.

H2: يؤثر التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات إيجاباً ومعنوياً على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية.

٢-٢-٣ جنس (نوع) مراقب الحسابات

استناداً إلى مفاهيم نظرية التنشئة الاجتماعية للأدوار بين الجنسين، توصلت نتائج بعض الدراسات إلى أن الذكور والإناث يظهران عادةً صفات مختلفة تؤثر على استجاباتهم للمواقف المتماثلة، وبالتالي يتخذون القرارات بشكل مختلف. فقد وجد البعض اختلافات بين الجنسين في تفضيل المخاطرة (Charness and Gneezy, 2012)، وغالباً ما تكون الإناث أقل تحملاً للمخاطر مقارنة بالذكور، ويمكن أن يؤدي هذا إلى أن تكون الإناث أقل تسامحاً مع السلوك الإتهامي (Burke et al., 2018; Gravrok and Mjelve, 2023). ويمتد تأثير ذلك إلى أسلوب اتخاذ القرار والكتابة، وبما يشير إلى أن الذكور والإناث يتخذون القرارات بشكل مختلف، وخاصة فيما يتعلق بالتقرير عن الأخطاء الجوهرية، والمشاكل ذات الصلة بالاستمرارية

(Abdelfattah et al., 2021). إذ أن مراقبي الحسابات من الإناث يظهرن كفاءة أعلى في سيناريوهات اتخاذ القرارات المعقدة مقارنة بالذكور (Garcia-Blandon et al., 2019). وأن هذا بدوره يشير إلى أن التمثيل المتزايد للإناث في المراجعة يمكن أن يعزز من جودة المراجعة.

وبشكل أكثر تحديداً، وفيما يتعلق بمردود جنس مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة إجمالاً، وجودة الأحكام والتصرفات المهنية بصفة خاصة. فقد توصلت نتائج دراسة (Nekhili et al ٢٠٢١) إلى أن الإناث يبذلن المزيد من الجهد في تخطيط المراجعة، مما يؤدي إلى تنفيذ اختبارات وإجراءات مراجعة أكثر صرامة، مما يقلل من إدارة الأرباح ويحسن من جودة التقارير المالية. وفيما يتعلق ببيئة الممارسة المهنية في مصر، فقد توصلت نتائج الدراسة التجريبية التي أجراها يوسف والحويطي (٢٠٢٣) إلى وجود زيادة في متوسط جودة المراجعة لمراقبي الحسابات من الإناث وخاصة في حالة ارتفاع مستوى خطر التقاضي.

واستناداً إلى فرضية أساسية مفادها أن جنس مراقب الحسابات يؤثر علي العديد من السمات الشخصية له مثل الثقة وتحمل المخاطر ومهارات معالجة المعلومات والاجراءات التحليلية والالتزام باخلاقيات المهنة. استهدفت دراسة (Garcia-Blandon et al. (2019 تحديد تأثير جنس مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة مقاسة بجودة التقارير المالية، حيث تم تقسيم عينة الدراسة من الشركات بحسب جنس مراقب الحسابات ذكر أم انثى، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير للجنس على جودة عملية المراجعة، حيث ترتفع جودة التقارير المالية وبالتالي جودة مراجعة في حالة الاعتماد على مراقبي الحسابات من الإناث، وأيضاً تبدو جودة التقارير المالية أفضل في الحالات التي يتم فيها استبدال مراقب الحسابات من الذكور باناث. ويؤكد ذلك ما توصلت إليه نتائج دراسة (Tong et al. (٢٠٢٢ وقد توصلوا إلى أن مراقبو الحسابات من الإناث يطلبون تعديلات على الأرباح المحاسبية بصورة أكبر مقارنة بالذكور وبما يشير إلى تحسن جودة المراجعة.

وفي السياق ذاته توصلت نتائج دراسة (Bustos-Contell et al., 2022) أن إشراك الإناث في فريق المراجعة يكون له آثار إيجابية على جودة عملية المراجعة، حيث تساهم مراقبي الحسابات من الإناث في تطوير الاستراتيجيات المتبعة أثناء عملية المراجعة بصفة عامة وخاصة تخطيط عملية المراجعة، كما أنهم أكثر كفاءة في حالة مهام المراجعة الأكثر تعقيداً والتي تتطلب إجراءات تحليلية ومعالجة كمية كبيرة من المعلومات للوصول لحكم معين. وتشير نتائج الدراسة إلى أهمية تواجد الجنسين معاً في فريق المراجعة. وقد اتفقت دراسة (Hao et al., 2022) مع نتائج الدراسة السابقة، وقدم الباحثون تفسير لذلك بأن تحسن جودة المراجعة في ظل إشراك الإناث يرجع إلى إختلاف السمات الشخصية بين مراقبي الحسابات الذكور والإناث، حيث تميل الإناث إلى التحفظ وتجنب المخاطرة والالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة بصورة أكبر من الذكور، كما أن الإناث يكونون أكثر حرصاً على سمعتهم مما يدفعهن لبذل المزيد من الجهد في عملية المراجعة لتجنب التأثير السلبي على السمعة. وتتفق نتائج دراستي (Bustos-Contell et al., 2022; Hao et al., 2022) على أنه في حالة القيام بعملية المراجعة من خلال فرق عمل فإن الإناث يعملون معاً بشكل أفضل نتيجة لتفاهمهم وزيادة الثقة المتبادلة بينهم مقارنة بالذكور، وبالتالي فرق المراجعة التي تقودها الإناث تكون أكثر كفاءة وتؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة مقارنة بتلك التي يقودها الذكور.

ويتفق الباحثان مع توصلت إليه نتائج أغلب الدراسات التي أجريت في هذا الصدد، وأن التحسن في جودة المراجعة في ظل الاعتماد على مراقبي الحسابات من الإناث مرهون بإدراكهم للتحديات والمخاطر والصعوبات التي تواجه عملية تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة. ونظراً لأن مخاطر عملية المراجعة تبدو أكبر في ظل توسع عميل المراجعة في الاعتماد على الممارسات الضريبية العدوانية. وبالتالي فإن قدرة مراقبي الحسابات من الإناث على إدراك ذلك تبدو أفضل مقارنة بغيرهم من الذكور، وخاصة أنهم أقل تحملاً للمخاطر وأكثر تحفظاً مقارنة بمراقبي الحسابات من الذكور. وبناء على ذلك يعتقد الباحثان بأن إدراك مراقبي الحسابات لمدى توسع عميل

المراجعة في الممارسات العدوانية الضريبية يختلف تبعاً لجنس مراقب الحسابات، وفي ضوء ذلك يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث على النحو التالي.

H3: يؤثر جنس مراقب الحسابات معنوياً على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية.

3-2 تحليل العلاقة بين إدراك مراقبي الحسابات للعدوانية الضريبية وأحكامهم وتصرفاتهم المهنية واشتقاق الفرضين الرابع والخامس للبحث

تنطوي عملية المراجعة على قيام مراقب الحسابات باتخاذ مجموعة من الأحكام والتصرفات المهنية، وذلك بداية من مرحلة قبوله التكليف وحتى يتم إصدار رأيه الفني، ومرواً بمرحلتى تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة. إذ يتطلب التخطيط الفعال لعملية المراجعة ضرورة تصميم إستراتيجية عامة تُحدد نطاق وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة والموارد اللازمة لتنفيذها، وتُرشد في وضع خطة وبرنامج تفصيلي للمراجعة، وكل ذلك بهدف تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول نسبياً. كما يساعد التخطيط الجيد لعملية المراجعة على التأكد من أن أمور المراجعة الهامة قد نالت العناية المهنية الكافية في مرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة. وفي ضوء ذلك يمكن القول بأن عملية المراجعة ما هي إلا سلسلة من الأحكام المهنية. وعرف (Heyrani et al. (2016) **الأحكام المهنية** على أنها: "تفاعل

للخبرة والمعرفة في ضوء ما حددته المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني والمعايير الأخلاقية، وبما ينعكس على اتخاذ القرار المناسب بشأن قضية ما، وبما يتناسب أيضاً مع الظروف المحيطة بالتكليف، وذلك كله في ظل وجود إجراءات بديلة يمكن الاختيار بينها". وعرف نصر وآخرون (٢٠٢٣) الأحكام المهنية على أنها "عملية تتطلب تقييم شخصي وتشغيل ذهني من قبل شخص مهني لديه من الخبرة والمعرفة والمهارة ما يكفي لضمان بذل العناية المهنية الواجبة، وذلك من خلال الإدراك والتمييز والمقارنة بين البدائل، وتنتهي باستنتاج يتطلب اتخاذ قرار بتنفيذ الإجراء أو البديل الأمثل ومتابعته، بما يتماشى مع الظروف التي تطلبت إصدار الحكم المهني،

وذلك فى إطار من المعايير المهنية والسلوكية والأخلاقية والتشريعات والقوانين ذات الصلة". ويخلص الباحثان إلى أن الحكم المهني فى مجال مراجعة القوائم المالية ما هو إلا عملية تقييم شخصية تستند إلى مجموعة من المعارف والخبرات التى يمتلكها مراقب الحسابات والتى تتفاعل معًا لتشكل إدراكه بشأن عوامل الخطر المحتملة، ويتم اتخاذه بصورة مبدئية كمقدمة للتصرف أو الإجراء أو القرار، ومن شأنه أن يؤثر على جودة عملية المراجعة، حيث يرتبط تحسين جودة الأحكام المهنية بجودة مخرجاتها.

وتؤكد معايير المراجعة المصرية والدولية رقم (٢٠٠)، و(٣١٥) على ضرورة أن يمارس مراقب الحسابات الحكم المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، مراعيًا فى ذلك تطبيق نزعة الشك المهني، وأن يدرك أهمية تقييم الظروف والتى من شأنها أن تتسبب فى جعل القوائم المالية مُحرفة بشكل جوهري، ومنها مخاطر الغش باعتبارها أحد المكونات الأساسية لمخاطر المراجعة، وبالتالي تتطلب المعايير المهنية من مراقبي الحسابات بذل العناية المهنية فى تقييم مخاطر الغش وتحديد الاستجابة المناسبة تجاه تلك المخاطر. وفى سياق مراجعة القوائم المالية، يمكن تقسيم مجالات الأحكام والتصرفات المهنية لمراقب الحسابات، وفقًا للتسلسل المنطقي لعملية المراجعة، وذلك بداية من الأحكام والتصرفات المهنية ذات الصلة بمرحلة قبول التكليف، ومرورًا بمرحلتى التخطيط والتنفيذ، وحتى الوصول لمرحلة التقرير عن نتائج المراجعة، وابداء الرأى المهني.

ويعتبر التصرف المهني بشأن قبول التكليف، أحد أهم التصرفات المهنية التى يتخذها مراقب الحسابات باعتباره محدد جوهري فى نجاح عملية المراجعة إجمالاً. وتأكيدًا على أن ممارسات العدوانية الضريبية تشكل جانبًا كبير من اعتبارات تقييم مراقبي الحسابات لمخاطر المراجعة، وأن هذا التقييم له تأثيرًا جوهريًا على التصرفات المهنية لمراقبي الحسابات فى مرحلة قبول التكليف سواء كان ذلك مرتبط بقبول بعملاء جدد أو الاستمرار مع عملاء سابقين، حيث يستبعد مراقبو الحسابات العملاء المحفوفين بالمخاطر من محافظتهم ويقبلون عملاء جدد أقل خطورة من عملائهم المستمرين هذا الصدد (Johnstone and Bedard. 2004). وتوصلت

نتائج دراسة (2013) Goh et al. إلى أن توسع عميل المراجعة في استخدام ممارسات العدوانية الضريبية يرتبط إيجاباً بزيادة احتمالات اتخاذ مراقب الحسابات قرار بالانسحاب من مهمة الارتباط، وبرر الباحثون ذلك استناداً إلى مفاهيم الوكالة، حيث توسع عميل المراجعة في الممارسات العدوانية من شأنه زيادة مخاطر التقاضي ومخاطر فقدان السمعة بالنسبة لمراقب الحسابات. واتساقاً مع النتيجة السابقة، وباستخدام عينة من الشركات الكورية توصلت دراسة أجراها (2021) lee and Ha إلى أن مراقبي الحسابات يميلون للانسحاب من مهمة الارتباط في أعقاب الكشف عن قيام الشركة بممارسات احتيالية (الغش)، وظهر تأثير ذلك في زيادة معدلات دوران مراقبي الحسابات في أعقاب الكشف عن الغش.

واستكمالاً لما سبق، تشتمل **مرحلة التخطيط** على إصدار مراقب الحسابات للعديد من الأحكام المهنية والتي على أساسها يقوم بصياغة استراتيجية وخطة المراجعة، ويصدر مراقب الحسابات أحكامه في تلك المرحلة وفقاً لمسئوليته المحددة في ضوء متطلبات معيار المراجعة المصري والدولي (٣١٥)، والذي يتطلب ضرورة فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية وكذلك تحديد مستوى الأهمية النسبية، وتقييم مخاطر المراجعة. كما تؤكد المعايير المهنية والممارسة العملية على أن قرارات التخطيط التي يتخذها يجب أن تكون حساسة للمخاطر، ويزعم البعض بأن عملية المراجعة هي عملية متكررة لتقييم المخاطر القائمة على الأدلة والمبنية على المعتقدات (Bell et al., 2005).

وأكد معيار المراجعة الدولي (٢٠٠) على أن من ضمن الأهداف العامة للمراجعة هو الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات الملائمة لتخفيض خطر المراجعة^(١) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ويعد خطر المراجعة دالة في

(١) يعرف **خطر المراجعة** بأنه: "احتمال أن يفشل مراقب الحسابات في تعديل رأيه بشكل مناسب في القوائم المالية التي تحتوى تحريفات جوهرية". وتطبيقاً لنموذج **خطر المراجعة** الوارد بقائمة معايير المراجعة (AICPA، 145- SAS، 2021) يكون تقييم مراقب الحسابات لخطر المراجعة دالة في تقييمه لكل من الخطر المتلازم (IR) وخطر الرقابة (CR) وخطر عدم الاكتشاف (DR)، وبالتالي تكون استجابة مراقب الحسابات للزيادة المحتملة في كلٍ من

كلٍ من مخاطر التحريف الجوهرى ومخاطر عدم الاكتشاف، حيث تظهر مخاطر التحريف الجوهرى على مستويين، وهما: مستوى القوائم المالية ككل، ومستوى المعاملات أو أرصدة الحسابات. وتتكون مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى المعاملات وأرصدة الحسابات من مكونين، وهما: خطر الرقابة والخطر المتلازم. وتشتمل **العوامل المسببة للخطر المتلازم** على عوامل كمية أو/ و نوعية والتي منها: التعقد وعدم الموضوعية والتغير وعدم التأكد وتحيز الإدارة، وذلك بالإضافة إلى عوامل خطر الغش الأخرى. ونخلص من ذلك إلى أن تقييم مخاطر التحريف الجوهرى من قبل مراقب الحسابات يكون بهدف تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الضرورية والإضافية اللازمة لجعل مخاطر عدم الاكتشاف عند مستواها الأدنى.

ويعتقد الباحثان بأن ممارسات العدوانية الضريبية من أهم العوامل المسببة لزيادة الخطر المتلازم للعديد الحسابات؛ وأن تأثير العدوانية الضريبية لا يقتصر فقط على الحسابات الضريبية؛ بل يمتد الأمر إلى التأثير على جوانب عدة تكون محل اهتمام مراقب الحسابات وهو بصدد تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية. ويؤكد ذلك ما توصل إليه البعض بشأن انخفاض جودة التقارير المالية نتيجة للتوسع في ممارسات العدوانية الضريبية، فمثل هذه الممارسات تؤدي إلى تقديم تقارير مالية أقل شفافية وتنعكس في زيادة التعقيد المالى وزيادة عدم تماثل المعاملات (Balakrishnan et al., 2019)، وكذلك انخفاض القابلية للمقارنة (Baker et al., 2024)، كما يرتبط بزيادة العدوانية الضريبية زيادة فى المخالفات المحاسبية والمالية (Felixi and Teixeira, 2021). فى حين توصل آخرون إلى وجود ارتباط إيجابى وبصورة معنوية بين العدوانية الضريبية وممارسات إدارة الأرباح (Herusetya and Stefani, 2020; Delgada et al., 2023). وأن كل ذلك من شأنه التأثير على

المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة من خلال خفض المستوى المقبول لمخاطر عدم الاكتشاف، ويتطلب الأمر فى هذه الحالة بذل مراقبي الحسابات المزيد من الجهد فى تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

تقييم مراقبو الحسابات لمخاطر الارتباط⁽²⁾ بعميل المراجعة، وتعزيز نزعة الشك المهني في كافة مراحل عملية المراجعة.

ويعتقد الباحثان بأن زيادة مخاطر المراجعة نتيجة توسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية ما هو إلا انعكاس لزيادة مخاطر التقاضي الضريبي⁽³⁾. وبالتالي يتعين على مراقبي الحسابات اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة للحد من هذه المخاطر قدر الإمكان. ويؤكد ذلك نتائج العديد من الدراسات والتي تناولت بالدراسة والاختبار كيفية استجابة مراقبي الحسابات للمخاطر الضريبية الناتجة عن العدوانية الضريبية. بداية من دراسة (Heltzer and Shelton 2015) والتي جاءت بنتائج تشير إلى أن الفروق الدفترية الضريبية المبالغ فيها، وهي أحد انعكاسات الممارسات العدوانية، محدد رئيسي في تقييمات مراقبو الحسابات لمخاطر عملية المراجعة، وأن المراجعون يستجيبون لهذه المخاطر من خلال زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة. وفي السياق ذاته، وباستخدام معدل الضريبة الفعال كمقياس لممارسات العدوانية الضريبية توصل (Donohoe and Knechel 2014) إلى وجود ارتباط إيجابي بين العدوانية الضريبية وأتعاب المراجعة. فالشركات التي لديها معدلات ضريبة فعال أقل، على المدى الطويل، تدفع في المتوسط نحو ٦٪ أكثر مقابل خدمات المراجعة مقارنة بالشركات الأقل عدوانية. وباستخدام عينة اشتملت على مشاهدات من ٣٤ دولة توصلت دراسة (Kuo and Lee 2016) إلى انخفاض أتعاب المراجعة في الدول التي تتصف بوجود قدر أكبر من التوافق المحاسبي الضريبي (Book-Tax Conformity)، حيث يؤدي التوافق بين الأرباح المحاسبية والأرباح الخاضعة للضريبة إلى تبسيط الاستحقاقات الضريبية ويعكس زيادة الدور الرقابي للسلطات

(2) تعكس مخاطر الارتباط (Engagement Risk) كل المخاطر المرتبطة بعملية الارتباط وهي محصلة لكل من:

خطر المراجعة، ومخاطر أعمال العميل، ومخاطر منشأة المراجعة (Bradbury and Scott, 2022).

(3) يقصد بمخاطر التقاضي الضريبي: المخاطر المرتبطة باحتمال رفع دعاوى قضائية على المسؤولين بالشركات وذلك بشأن الموقف الضريبي للشركة، وذلك من قبل المستثمرين أو السلطات الضريبية أو الجهات التنظيمية الأخرى (Donelson et al., 2022).

الضريبية، مما يقلل من مخاطر المراجعة وكذلك الجهد المبذول، وساهم ذلك أيضاً في تخفيض احتمالات إعادة اصدار القوائم المالية، وعلى المستوى الجزئي فلم تكن النتائج مختلفة، حيث توصلت الدراسة إلى أن زيادة الفروق الدفترية الضريبية في الشركات يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة.

وباستخدام عينة من الشركات الكورية توصلت دراسة (Bao 2017) إلى وجود ارتباط إيجابي بين ممارسات التجنب الضريبي وعدد ساعات المراجعة، كمقياس للجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات، وذلك في محاولة منه تجاه الحد من زيادة مخاطر المراجعة، وبرر الباحث ذلك استناداً إلى زيادة تكاليف الوكالة وعدم تماثل المعلومات جراء توسع الشركات في تبني ممارسات التجنب الضريبي. وأكدت دراسة (Abernathy et al. ٢٠٢١) أيضاً على وجود علاقة إيجابية معنوية بين العدوانية الضريبية وأتعاب المراجعة (زيادة ١٪ في المخاطر الضريبية يترتب عليه زيادة في أتعاب المراجعة بنسبة تقترب من ٤٪)، كما توصل الباحثون أيضاً إلى زيادة في تأخر اصدار تقرير المراجعة، وزيادة في احتمالات تقرير مراقب الحسابات عن أوجه ضعف في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالجوانب الضريبية. ويرجع ذلك إلى أن مراقبي الحسابات يعيدون تقييمهم لمخاطر المراجعة بالنسبة لعملاء المراجعة ممن يرتكبون الغش (Lee and Ha, 2021). وباستخدام بيانات عينة من الشركات الأمريكية توصل (Nickpour et al. 2022) إلى زيادة في أتعاب المراجعة جراء التوسع في ممارسات العدوانية الضريبية.

ويخلص الباحثان إلى أن المحاسبة عن ضرائب الدخل ترتبط بزيادة في مخاطر التحريفات الجوهرية لعدة أسباب لعل من أهمها: أن الإدارة قد تسعى لاستغلال التعقيد في حسابات الضرائب -كون جانب كبير منها يخضع للتقدير- كأحد أدوات إدارة الأرباح. وأن جانب كبير من التسويات الضريبية يتم إجراؤها في نهاية الفترة المالية. وأن هذا بدوره يؤدي إلى صعوبة في تقييم الموقف الضريبي لعميل المراجعة في ظل الظروف العادية، ويزداد الأمر صعوبة في ظل تبني عميل المراجعة ممارسات ضريبية أكثر عدوانية. وإجمالاً يمكن القول بأن العدوانية

الضريبية مصدر رئيسي لزيادة مخاطر أعمال العميل من ناحية وزيادة الخطر المتلازم للحسابات والأرصدة ذات الصلة من ناحية أخرى. ونتيجة لذلك، نتوقع أن يسعى مراقب الحسابات إلى الحد من تلك المخاطر من خلال زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة، ويكون ذلك من خلال تقييمه لمخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض. وعلى الرغم من أن معايير المراجعة تشير إلى وجود علاقة مباشرة بين فهم مراقب الحسابات وتقييمه لمخاطر العملاء والإجراءات المخطط لها استجابةً لمثل هذه المخاطر المقدرة، إلا أن الباحثان يعتقدان بأن إدراك مراقب الحسابات هي عملية سابقة للفهم وهي المحدد الجوهرى فى كافة قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. وبالتالي يمكن صياغة الفرض الرابع للبحث على النحو التالى.

H4: يؤثر إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجعة فى ممارسات العدوانية الضريبية إيجاباً ومعنوياً على جودة حكمه المهني، من خلال تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض.

واستكمالاً لمجالات الحكم المهني، وحيث أنه بمجرد انتهاء مراقب الحسابات من صياغة خطة المراجعة. ننتقل إلى مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، وتحديدًا تنفيذ البرنامج التفصيلي المخطط، وفي هذه المرحلة يتخذ مراقب الحسابات العديد من الأحكام المهنية ترتبط فى المقام الأول بتقييمه لطبيعة لاختبارات الأساسية واختبارات التفاصيل، وذلك للتحقق من مدى ملائمتها وكفايتها. ويصدر مراقب الحسابات أحكامه المهنية فى تلك المرحلة -مرحلة التنفيذ- وفقا لمسئوليته المحددة فى ضوء متطلبات معيار المراجعة المصرى والدولى (٣٣٠) والتي تستلزم ضرورة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة لمواجهة مخاطر التحريفات الجوهرى التى تم تقييمها، وبما يسمح بتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول.

وفى سياق مماثل تعتبر العدوانية الضريبية من العوامل التى تشكل إدراك السلطة الضريبية للمخاطر المرتبطة بالتمويل مقدم الإقرار. وانطلاقاً من فرضية أساسية مفادها أن الفحص الضريبى الذى تجريه مصلحة الضرائب على الاقرارات المقدمة من الممولين، نوع من أنواع المراجعة ذات الأغراض الخاصة. فقد توصلت

دراسات عدة إلى أن السلطات الضريبية من المرجح أن تقوم بتطبيق الفحص الضريبي للشركات عندما يكون معدل الضريبة الفعال أقل، وتكون الفروق الدفترية الضريبية كبيرة نسبياً (Li et al., 2019). وتوصلت نتائج دراسة أجراها (Ojala et al., 2020) إلى أن الشركات التي تتصف تقريرها المالية بالعدوانية الضريبية تتلقى تعديلات كبيرة من قبل الإدارة الضريبية بشأن الأرباح المقر عنها للأغراض الضريبية، وذلك باستخدام عينة من الشركات الصغيرة الفنلندية.

وفي سياق تنفيذ إجراءات المراجعة، قدما (Mock and Turner (2005) أدلة ميدانية تثبت أن مراقبو الحسابات يقومون بتعديل طبيعة ومدى و/أو توقيت إجراءات المراجعة استجابة لمخاطر الغش التي يتم تقييمها، وقد تكون الاستجابة لمخاطر الغش من خلال تعيين أعضاء أكثر خبرة بفريق المراجعة أو إضافة أو حذف بعض من إجراءات المراجعة. وفي إحدى التجارب، أظهرت نتائج دراسة (Payne and Ramsa (2005) أن مراقبي الحسابات يطبقون قدراً أكبر من الشك المهني عندما يتم تقييم مخاطر الغش التي يتعرض لها عميل المراجعة بصورة أعلى. وباستخدام بيانات خاصة بشركات المراجعة الكبرى، أثبت (Bedard and Johnstone (2004 أن شركاء المراجعة يخططون لزيادة جهود المراجعة لعملائهم الحاليين الذين يعانون من مستوى مرتفع من مخاطر التلاعب بالأرباح. وتتفق هذه النتائج مع الأدلة التجريبية التي قدمها (Graham and Bedard (2003 والتي تؤكد أن مراقبي الحسابات يخططون لإجراء مراجعات واستفسارات مكثفة استجابة لمخاطر الغش المتزايدة ولإجراء اختبارات موضوعية أكبر في التعامل مع أنواع معينة من عوامل خطر الغش.

ويخلص الباحثان إلى أن إدراك مراقبي الحسابات لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية من شأنه أن يؤثر على تقييمهم لاحتمالات حدوث تحريف جوهرى عند مستوى مرتفع، وبالتالي تقييم مخاطر المراجعة عند مستوى منخفض مقبول نسبياً. ويستجيب مراقبو الحسابات للزيادة في مخاطر التحريف الجوهري، من خلال تغيير طبيعة وتوقيت ومدى/نطاق إجراءات المراجعة اللازمة

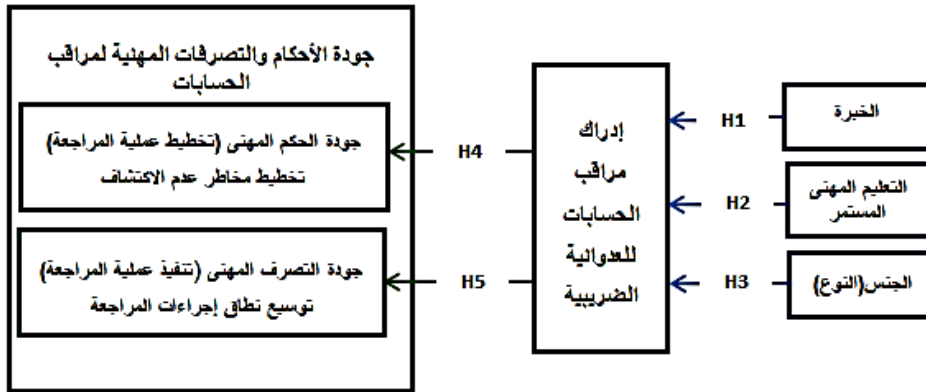
العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

للتحقق على مستوى المعاملات وأرصدة الحسابات أو الإفصاحات الهامة والمؤثرة. ويرتبط مدى/ نطاق إجراءات المراجعة بكمية الأدلة (أدلة مراجعة أكثر شمولاً وإقناعاً) أو بإجراءات المراجعة الإضافية. وبالتالي يمكن صياغة الفرض الخامس للبحث على النحو التالي.

H5: يؤثر إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية إيجاباً ومعنوياً على جودة تصرفه المهني، من خلال توسيع نطاق إجراءات المراجعة.

وفي ضوء ما سبق، يمكن تلخيص فروض البحث، والتي تعكس العلاقة المتوقعة بين متغيراته كما في الشكل رقم (١).



شكل رقم (١): متغيرات البحث في ضوء العلاقات المتوقعة وفقاً لفروض البحث

٣ - منهجية البحث:

يتناول الباحثان في هذه الفرعية منهجية البحث، والتي يقدمان من خلالها وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة التجريبية، وكيفية تجميع البيانات التي يتم من خلالها قياس المتغيرات، بالإضافة إلى تقديم وصف للتصميم التجريبي المستخدم، بالإضافة إلى توضيح لأهم الأساليب الإحصائية المستخدمة. فضلاً عن عرض لبعض

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

الاحصاءات الوصفية ونتائج اختبارات الاعتدالية والاعتمادية ذات الصلة بالمتغيرات محل الدراسة. وبصورة تمكن من الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها التعرف على محددات إدراك مراقبي الحسابات لتوسع عميل المراجعة في الممارسات العدوانية الضريبية، وأثر ذلك الإدراك على جودة أحكامهم وتصرفاتهم المهنية، وسيتم ذلك من خلال استعراض الجوانب التالية.

٣-١ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مراقبي الحسابات من العاملين بمنشآت ومكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، وكذلك مراقبي الحسابات من العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات. فقد قام الباحثان بتصميم التجربة في صورة الكترونية وأخرى ورقية⁽⁴⁾، وتم إرسالها إلى ٢٠٠ مفردة من مراقبي الحسابات من مجتمع الدراسة والذين تم اختيارهم بصورة عشوائية. ويوضح الجدول رقم (١) عدد الحالات التجريبية الموزعة، وكذا عدد ونسبة الحالات المستلمة والصالحة، والتي خضعت بالفعل للتحليل الإحصائي، وقد بلغ عددها ١٢٤ مفردة ونسبة ٦٢٪ من إجمالي الحالات الموزعة.

جدول رقم (١): الحالات الموزعة والمستلمة والصالحة

بيان	الإجمالي
عدد الحالات الموزعة	٢٠٠
عدد الحالات المستلمة	١٤٠
عدد الحالات الصالحة للتحليل الإحصائي	١٢٤
نسبة الحالات الصالحة إلى الحالات الموزعة	٦٢٪

3-2 قياس المتغيرات

اشتملت الدراسة التجريبية على جانبين، حيث يتناول الجزء الأول من البحث العلاقة بين سمات مراقب الحسابات ومستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في

(4) يتضمن ملحق البحث، التجربة المستخدمة في تجميع بيانات الدراسة، متضمنة أربع حالات، والتي صممت في صورة ورقية وأخرى إلكترونية عن طريق نماذج جوجل (Google Form).

ممارسات العدوانية الضريبية وذلك من خلال اختبار الفروض من الأول للثالث للبحث. في حين يتناول **الجزء الثاني** أثر إدراك مراقبي الحسابات للعدوانية الضريبية على جودة أحكامهم وتصرفاتهم المهنية، وذلك من خلال اختبار الفرضين الرابع والخامس للبحث.

٣-٢-١ متغيرات الفروض الأول والثاني والثالث للبحث

اشتمل الجزء الأول من البحث على ثلاثة فروض، تعكس العلاقة بين ثلاثة متغيرات مستقلة تعبر عن جانب من السمات الشخصية لمراقب الحسابات والتي توقع الباحثان بأنها سوف تؤثر على مدى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية كمتغير تابع. وقد تم قياس تلك المتغيرات على النحو التالي.

٣-٢-١ المتغيرات المستقلة: السمات الشخصية لمراقب الحسابات

انتهى الباحثان في الشق النظري من البحث إلى اشتقاق ثلاثة فروض ترتبط بالسمات الشخصية لمراقب الحسابات ويعتقد الباحثان بأنها تشكل جانب هام من محددات إدراكه لتوسع عميل المراجعة في الممارسات العدوانية الضريبية. وبما يشير إلى وجود ثلاث محددات رئيسية، والتي شكلت **المتغيرات المستقلة** بالجزء الأول من البحث. **أولهما: خبرة مراقب الحسابات**، والتي تُعد أحد أهم سماته الشخصية، والتي تؤثر جوهرياً على إدراكه للتحديات ذات الصلة بعملية المراجعة. وترتبط خبرة مراقب الحسابات بالفترة الزمنية التي يقضيها في أداء نفس المهمة والأداء السابق والمتكرر للمهام؛ ولذلك فقد قام الباحثان بقياس هذا المتغير من خلال متغير ثنائي يأخذ القيمة (١) للمشاركين ذوي الخبرة، والقيمة (صفر) للمشاركين الأقل خبرة. وذلك استناداً إلى عدد سنوات الخبرة التي يمتلكها مراقب الحسابات في مراجعة كلاً من الشركات المقيدة بالبورصة والشركات المساهمة، وقد تم احتساب متوسط سنوات الخبرة على مستوى العينة ككل وكانت ٩,٧٥ سنة، وبناء عليه تم تحديد فترة ١٠ سنوات أو أكثر لفئة المشاركين من ذوي الخبرة، وأقل من ذلك لفئة المشاركين الأقل خبرة، وذلك قياساً على (Asbahr and Ruhnke, 2019; DeFond et al. 2024).

وثانيهما: التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات، حيث يجب أن يمتلك مراقب الحسابات العديد من الخبرات والمعارف العلمية والعملية والمهارات والتي تمكنه من أداء العديد من المهام التي يصعب على الآخرين القيام بها، ويستمد مراقب الحسابات تلك الخبرات من خلال مصادر عدة، لعل من أهمها التعليم المهني المستمر في مراحل تالية للتعليم الجامعي. وفي بعض الحالات يكون ذلك التعليم شرطاً أساسياً لمزاولة المهنة أو الاستمرار فيها. ويُقاس أيضاً من خلال متغير ثنائي يأخذ القيمة (١) للمشاركين المؤهلين، وهم الحاصلين على مؤهل أكاديمي أو مهني في مرحلة ما بعد التعليم الجامعي، ويأخذ القيمة (صفر) للمشاركين غير المؤهلين (الأقل تأهيلاً) وهم الحاصلين على المؤهل الجامعي فقط، وذلك قياساً على (Fatmawati et al., 2018; Asbahr and Ruhnke, 2019).

وثالثهما: جنس (نوع) مراقب الحسابات، حيث يُعد جنس مراقب الحسابات من أهم محددات سماته الشخصية والتي قد يكون لها أثر كبير على كفاءته في أداء مهام عمله وإدراكه للعديد من الأمور ذات الصلة بعملية المراجعة. ويُقاس من خلال متغير ثنائي يأخذ القيمة (١) للمشاركين في التجربة من الذكور، ويأخذ القيمة (صفر) للمشاركين من الإناث، وذلك قياساً على (Bustos-Contell et al., 2022; Hao et al., 2022). وقد تمكن الباحثان من الحصول على البيانات اللازمة لقياس تلك المتغيرات من خلال البيانات الديموغرافية للمشاركين والمتضمنة بالجزء الأول من الحالة التجريبية.

٣-٢-١-٢ المتغير التابع: إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية

يتشكل الإدراك من مجموعة العمليات العقلية المتضمنة في اكتساب المعرفة والفهم، حيث تشمل عمليات التفكير، والمعرفة، والتذكر، والحكم، وحل المشكلات. وفي ضوء ذلك يقاس إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية بدلالة إجابة المشاركين على التساولين الأول والثاني في التجربة، حيث يُطلب منهم أثناء تقييمهم للمخاطر المتلازمة تحديد أكثر الحسابات تعرضاً للمخاطر في كلٍ من قائمتي المركز المالي والدخل، ويتم القياس باستخدام متغير ثنائي القيمة يأخذ القيمة (١) في حالة إدراك مراقب الحسابات لوجود ممارسات العدوانية الضريبية، ويأخذ القيمة (صفر)

في حالة عدم إدراك مراقب الحسابات لذلك، وذلك قياساً على ما ورد (Bhaskar et al., 2019; Cao and Coram, 2020).

٢-٢-٣ متغيرات الفرضين الرابع والخامس للبحث

في حين يتناول الجزء الثاني من البحث اختبار الفرضين الرابع والخامس للبحث، والذان يختبران أثر إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية على جودة الأحكام والتصرفات المهنية ذات الصلة بمرحلتى تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة. وبالتالي تشتمل الدراسة في هذا الجزء على متغير مستقل واحد، بالإضافة إلى متغيران تابعان وقد تم قياسهما على النحو التالي.

١-٢-٢-٣ المتغير المستقل: إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية

يستند اختبار الفرضين الرابع والخامس للبحث على متغير مستقل واحد، وهو إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية، والذي تم قياسه على النحو الوارد في الجزء الأول من البحث عن اختبار الفروض من الأول للثالث للبحث.

٢-٢-٢-٣ المتغيران التابعان: جودة الأحكام والتصرفات المهنية لمراقب الحسابات

الحكم المهني في مجال مراجعة القوائم المالية ما هو إلا عملية تقييم شخصية تستند إلى مجموعة من المعارف والخبرات التي يمتلكها مراقب الحسابات والتي تتفاعل معاً لتشكيل إدراكه بشأن عوامل الخطر المحتملة، ويتم اتخاذه بصورة مبدئية كمقدمة للتصرف. وبالتالي يعكس التصرف المهني تغيراً في سلوك مراقب الحسابات نتيجة لإصداره حكماً مهنية. وتقاس جودة الأحكام والتصرف المهنية، ذات الصلة بمرحلتى تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، بجودة مخرجاتها. إذ يتمثل أولهما في **جودة الأحكام المهنية** لمراقب الحسابات أثناء تخطيط عملية المراجعة، ويقاس بدلالة **تخطيط مراقب الحسابات لمستوى مخاطر عدم الاكتشاف**، فمن المنطقي أن تتحسن جودة الحكم المهني عندما يقرر مراقب الحسابات الاستجابة لتوسع عميل المراجعة في الممارسات العدوانية من خلال تقييمه لمخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض. وبالتالي فقد تم قياس تقييم مراقب الحسابات لمخاطر عدم الاكتشاف من خلال الإجابة

على السؤال الثالث الموجه للمشاركين بشأن تقييمهم لتلك المخاطر، وتكون الإجابة عليه باستخدام مقياس يتراوح بين تقييم منخفض (حتى ٢٠٪) ويأخذ القيمة (٥) وذلك كدلالة عن تحسن جودة الحكم المهني، وتقييم مرتفع (أكبر من ٨٠٪) ويأخذ القيمة (١) وبما يعكس انخفاض جودة الأحكام المهنية، وذلك قياساً على ما ورد (Bhaskar et al., 2019; Cao and Coram, 2020).

وثانيهما، جودة التصرفات المهنية لمراقب الحسابات أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ويقاس بدلالة توسيع نطاق إجراءات المراجعة. ويتم قياسها من خلال إجابة السؤال الرابع الموجه للمشاركين حيث يُعرض عليهم ستة إجراءات مراجعة ويُطلب من كل منهم اختيار ثلاثة إجراءات مراجعة فقط يراها ملائمة وأكثر فاعلية في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف، حيث يتضمن السؤال الرابع ٦ إجراءات مراجعة منها ٣ إجراءات تشكل إجراءات مراجعة أكثر فعالية، وتعكس توسع أكبر من قبل مراقب الحسابات في نطاق عملية المراجعة، وبما يشير بصورة ضمنية إلى تحسن جودة التصرفات المهنية. ويتم قياس هذا المتغير من خلال مقياس ترتيبى يتراوح بين القيمة (١) في حالة اختيار إجراء مراجعة واحد صحيح، القيمة (٢) وذلك في حالة اختيار إجرائين صحيحين، والقيمة (٣) في حالة اختيار ثلاثة إجراءات مراجعة صحيحة. وذلك قياساً على ما ورد (Adikaram and Higgs, 2024).

3-3 التصميم التجريبي

في سبيل تحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، اعتمد الباحثان بصورة أساسية على المدخل التجريبي (Experimental Approach)، من خلال تصميم تجربة عملية، وقد خصص القسم الأول منها في تجميع بيانات عن المشاركين تتضمن النوع وجهة العمل وسنوات الخبرة والمؤهلات الدراسية والشهادات المهنية الحاصلين عليها والعضوية في الجمعيات المهنية. في حين اشتمل القسم الثاني على حالة افتراضية لشركة مساهمة (عميل المراجعة) وقد سبق وقام مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية لتلك الشركة منذ ثلاثة سنوات. ولم يتم اكتشاف أية أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية في الفترات السابقة، واقتصرت نتائج المراجعة في

الفترات الماضية على اكتشاف تحريفات محدودة وغير جوهرية وغير مهمة نسبياً، وقد قامت الإدارة بتصويبها. وبالتالي قام مراقب الحسابات بإصدار رأياً غير معدل (نظيف) في الفترات السابقة. وفي الوقت نفسه تظهر القوائم المالية عن الفترة الحالية تبني بعض الممارسات بهدف تخفيض مصروف ضريبة الدخل المحمل لإيرادات الفترة وبما يعكس قدر أكبر من العدوانية الضريبية مقارنة بالفترة السابقة.

وقد كانت الحالة العملية مصحوبة بخمسة أسئلة. **خصص السؤالين الأول والثاني** منهم لتحديد ما إذا كان مراقبو الحسابات قد إدركوا قيام الإدارة بممارسات عدوانية ضريبية أم لا. إذ يُطلب منهم الإجابة عن سؤالين عند قيامهم بتقييم المخاطر المتلازمة، حيث يتعلق السؤال الأول بتحديد أكثر حسابات قائمة المركز المالي تعرضاً للمخاطر، ويتم الاختيار من بين خمس حسابات وهم: (الأصول غير المتداولة، الأصول المتداولة، حقوق الملكية، الالتزامات غير المتداولة، الالتزامات المتداولة). في حين يتعلق السؤال الثاني بتحديد أكثر حسابات قائمة الدخل تعرضاً للمخاطر، ويتم الاختيار من بين خمس حسابات (المبيعات، تكلفة المبيعات، الإيرادات الأخرى، المصروفات الإدارية والعمومية، ضريبة الدخل). ومن خلال إجابة المشاركين عن السؤال الأول والثاني، يتم تحديد مستوى إدراكهم لقيام الإدارة بممارسات العدوانية الضريبية.

وقد **خصص السؤال الثالث** لقياس **جودة الأحكام المهنية، ذات الصلة بتخطيط مستوى مخاطر عدم الاكتشاف**. فمن خلاله تم سؤال المشاركين بأنه في ضوء تقييمك للمخاطر المتلازمة على مستوى الحسابات، وكان مستوى خطر الرقابة الداخلية منخفضاً، وبالطبع تريد أن يكون خطر المراجعة الكلي عند حده الأدنى، فما هو تقييمك لمخاطر عدم الاكتشاف المخططة؟ ويتم الاختيار من بين خمس إجابات هي منخفض (حتى ٢٠٪)، أقل من المتوسط (٢٠٪ إلى ٤٠٪)، متوسط (٤٠٪ إلى ٦٠٪)، أزيد من المتوسط (٦٠٪ إلى ٨٠٪)، عالي (أزيد من ٨٠٪). وقد **خصص السؤال الرابع** لاكتشاف الردود التي تعكس تباين في إجابات المشاركين في التجربة،

وقد أسفر ذلك عن استبعاد عدد ١٦ مشاهدة من الردود المستلمة والتي تعكس عدم اتساق في إجابات المشاركين في التجربة.

وأخيرًا فقد تم تخصيص السؤال الخامس لقياس جودة التصرفات المهنية، ذات الصلة بتوسيع نطاق إجراءات المراجعة. فمن خلاله قُدم للمشاركين ستة إجراءات للمراجعة وهم:

- إجراء استفسارات إضافية من الإدارة والموظفين.
 - إجراء فحص وتقييم مستقل للحسابات ذات المخاطر الأعلى.
 - تغيير توقيت إجراءات المراجعة ليكون أقرب إلى نهاية الفترة.
 - توسيع نطاق الإجراءات للحصول على أدلة أكثر إقناعاً من خلال زيادة حجم العينة.
 - استخدام الإجراءات التحليلية كاختبار موضوعي
 - توسيع نطاق الاختبار من خلال الحصول على أدلة مؤيدة إضافية.
- وطُلب منهم اختيار ثلاثة فقط من إجراءات المراجعة السابقة والتي يعتقد مراقب الحسابات من وجهة نظره بأن تلك الإجراءات سوف تكون ملائمة وأكثر فاعلية في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف. إذ تتحسن جودة التصرفات المهنية في حالة اختيار مراقب الحسابات إجراءات المراجعة أرقام (٢ و ٤ و ٦) الواردة بالقائمة السابقة كونها إجراءات مراجعة أكثر تشددًا وتعكس توسيع في نطاق إجراءات المراجعة مقارنة بغيرها من الإجراءات.

٣-٤ الاحصاءات الوصفية واختبارى الاعتدالية والاعتمادية

يعرض الجدول رقم (٢) وصف لبيانات الدراسة عن طريق احتساب أقل وأكبر قيمة والوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل متغيرات الدراسة. ففيما يتعلق بكلٍ من الخبرة والتعليم المهني المستمر وجنس (نوع) مراقب الحسابات فقد كانت أقل قيمة (صفر) وأكبر قيمة (١)، وقدر الانحراف المعياري بقيم أقل من الوسط الحسابي بالنسبة للثلاثة متغيرات بما يشير إلى تشتت أقل بين مفردات عينة الدراسة. وفيما يتعلق بإدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية فقد كان الانحراف المعياري

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

٠,٥٠١ وهو يزيد قليلاً عن الوسط الحسابي والذي بلغت قيمته ٠,٤٨٠ مما يشير إلى تقارب عدد المشاركين الذين ادركوا وجود ممارسات العدوانية الضريبية مع عدد المشاركين الذين لم يدركوا وجود تلك الممارسات. وفيما يتعلق بمتغير جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات (تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف) فقد كانت أقل قيمة (١) وأكبر قيمة (٥) والوسط الحسابي ٢,٦٩ وبانحراف معياري ١,٦٥٩. وبخصوص المتغير الذي يعكس جودة التصرفات المهنية لمراقب الحسابات (نطاق إجراءات المراجعة) فقد كانت أقل قيمة (١) وأكبر قيمة (٣) والوسط الحسابي ٢,١ وبانحراف معياري ٠,٨٧٨.

جدول رقم (٢): الإحصاءات الوصفية

المتغير	أقل قيمة	أكبر قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
خبرة مراقب الحسابات	0	1	٠.52	٠.502
التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات	0	1	٠.52	٠.501
جنس (نوع) مراقب الحسابات	0	1	٠.65	٠.478
إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية	0	1	٠.48	٠.501
تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف	1	5	2.69	1.659
نطاق إجراءات المراجعة	1	3	2.10	٠.878

ومن أجل تحديد طبيعة الأساليب الإحصائية التي سيتم الاعتماد عليها في اختبار فروض البحث. قام الباحث بإجراء اختبار الاعتدالية (**Test of Normality**) وذلك للتحقق من ما إذا كان المجتمع الذي سحبت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً أم لا، وذلك من خلال اختبارى Kolmogorov-Smirnov و Shapiro-Wilk. وكما يظهر بالجدول رقم (٣) تشير نتائج الاختبارين إلى عدم صحة الفرض القائل أن البيانات مسحوبة من مجتمع يتبع التوزيع الطبيعي، وعليه سوف يعتمد الباحث على أحد الاختبارات اللامعلمية من أجل اختبار فروض البحث.

جدول رقم (٣): نتائج اختبار الاعتدالية

Shapiro-Wilk		Kolmogorov-Smirnov		المتغير التابع
Sig.	Statistic	Sig.	Statistic	
.000	٠.636	.000	٠.353	إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية
.000	٠.794	.000	٠.240	تخطيط مخاطر عدم مخاطر الاكتشاف
.000	٠.754	.000	٠.284	نطاق إجراءات المراجعة

وأخيراً يعرض الجدول رقم (٤) نتائج اختبار الثبات (الاعتمادية) (Reliability)؛ حيث يتحقق الثبات في حال قدرة المقياس المستخدم على الوصول إلى نفس النتائج إذا تم استخدامه لأكثر من مرة لنفس العينة وفي نفس الظروف، ومن ثمّ يمكن الاعتماد عليه. وفي سبيل التحقق من ذلك قام الباحث باحتساب معامل (كرونباخ ألفا) للإجابات على التساؤلات الخامسة والمستخدم في قياس المتغيرات التابعة محل الدراسة. وهم المتغير التابع في ظل الثلاثة فروض الأولى للبحث وهو، إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية. والمتغيران التابعان في ظل الفرضين الرابع والخامس للبحث وهما، تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف، ونطاق إجراءات المراجعة، على التوالي. وكما هو وارد بالجدول رقم (٤) تتجاوز قيمة معامل كرونباخ ألفا النسبة المتعارف عليها وهي في حدود (٠,٦٠) (Hair et al., 1995).

جدول رقم (٤): نتائج اختبار الثبات (الاعتمادية)

عدد الأسئلة	معامل Cronbach's alpha
٥	0.795

٤ - نتائج اختبار فروض البحث

يتناول الباحثان في هذه الجزئية نتائج التحليل الإحصائي لاختبار فروض البحث. وقد اعتمد الباحثان على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS:25). إذ قام الباحثان باختبار فروض البحث عن طريق تطبيق اختبار مربع كاي (Chi-Square)، وهو الاختبار اللامعلمي الملائم للكشف عن مدى استقلالية العلاقة بين متغيرين، باعتباره أداه يمكن من خلالها التحقق مما إذا كانت القيم المتوقعة تختلف جوهرياً عن القيم المشاهدة بالنسبة لمجموعتين أو أكثر من المشاهدات، وذلك في ظل القياس الفئوي للمتغيرات محل الدراسة.

٤-١ نتيجة اختبار الفرض الأول (H1)

يختبر **الفرض الأول (H1)** تأثير خبرة مراقب الحسابات على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية. وعلى المستوى الاحصائي يحاول الباحثان إيجاد إجابة للتساؤل التالي: هل يختلف عدد المشاركين من مراقبي الحسابات الذين أدركوا وجود ممارسات العدوانية الضريبية باختلاف مستوى خبراتهم؟. ويعرض الجدول رقم (٥) احصاءات الاختبار وقيمة كا^٢ (Chi-Square) ومعامل حجم التأثير لـ (Cramer's) ومستوي الدلالة (Sig).

ويتضح من الجدول رقم (٥) أن مراقبو الحسابات الذين أدركوا توسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية يبلغ عددهم ٥٩ وبما يعادل تقريباً ٤٨٪ من إجمالي العينة، منهم فقط ٢٠ مشاهدة من منخفضى الخبرة وبنسبة ١٦٪ من إجمالي العينة. في حين أن عدد ٣٩ مشارك ممن أدركوا تبني عميل المراجعة لممارسات العدوانية الضريبية كانوا من ذوى الخبرة وبنسبة ٣٢٪ من إجمالي العينة. بالإضافة لذلك فإن عدد المشاركين من ذوى الخبرة ممن أدركوا ممارسات العدوانية الضريبية والذي بلغ عددهم ٣٩ مشارك، وهو يزيد عن العدد المتوقع وهو ٣٠. وحيث قدرت قيمة كا^٢ ٩,٤٦١، وبمستوي معنوية أقل من ٠,٠٠٢. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحصائية Cramer's ما قيمته ٠,٢٧٦ وهو مؤشر مقبول احصائياً كونه يتخطى النسب المتعارف عليها في البحوث الاجتماعية. وبالتالي **يخلص الباحثان** إلى وجود علاقة معنوية بين خبرة مراقب الحسابات وإدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية، إذ أن مراقبي الحسابات ذو الخبرة المرتفعة أكثر إدراكاً لقيام عميل المراجعة بالتوسع في تلك الممارسات مقارنة بغيرهم من المشاركين الأقل خبرة.

ومما سبق عرضه، **يخلص الباحثان إلى قبول الفرض الأول (H1)**، حيث تؤثر خبرة مراقب الحسابات إيجاباً ومعنوياً على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية. وتتفق تلك النتيجة مع نتائج اتجاه بحثي هام، تؤكد نتائجها على أن خبرة مراقب الحسابات أحد محددات جودة المراجعة (e.g. Wahidahwati and Asyik, 2022; Rahim et al., 2023; Hsu and Liao, 2023). بالإضافة لذلك فقد كان للخبرة الضريبية دوراً هاماً في الحد من قيام عميل

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

المراجعة بممارسات عدوانية ضريبية (Defond et al., 2024). وبما يتفق أيضًا مع ما توصلت إليه الدراسة التجريبية التي أجراها Goldman et al. (٢٠٢٢) وقد خلصوا إلى أن مراقبي الحسابات الذين لديهم خبرة متعلقة بالمعرفة الضريبية أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء الضريبية. ويمكن أن يضيف الباحثان إلى ذلك أن الخبرة كأحد السمات الشخصية لمراقبي الحسابات باتت أحد محددات إدراكهم للمخاطر الضريبية ذات الصلة ببيئة اعداد التقارير المالية، وأنه في ظل الظروف التي تشير إلى التوسع في ممارسات العدوانية الضريبية ينبغي اسناد مهام المراجعة ذات الصلة بالحسابات الضريبية لأعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة.

جدول رقم (٥): نتيجة اختبار الفرض الأول

Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi-Square	إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية		العدد	المتغير	
			لم يدرك (٠)	إدراك (١)			
0.002	٠,٢٧٦	٩,٤٦١	٣٤	٣٠	العدد المتوقع	نو خبرة	خبرة مراقب الحسابات
			٢٥	٣٩	العدد المشاهد		
			%٢٠	%٣٢	نسبة العدد المشاهد		
			٣١	٢٩	العدد المتوقع	أقل خبرة	
			٤٠	٢٠	العدد المشاهد		
			%٣٢	%١٦	نسبة العدد المشاهد		
			٦٥	٥٩	العدد المشاهد	الإجمالي	
			%٥٢	%٤٨	نسبة العدد المشاهد		

٤-٢ نتيجة اختبار الفرض الثاني (H2)

يختبر الفرض الثاني (H2) تأثير التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات على مستوي إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية. وعلى المستوى الاحصائي يحاول الباحثان إيجاد إجابة للتساؤل التالي: هل يختلف عدد المشاركين من مراقبي الحسابات الذين أدركوا وجود ممارسات العدوانية الضريبية باختلاف مستوى تعليمهم المهني المستمر؟. ويعرض الجدول رقم (٦) احصاءات الاختبار وقيمة كاي-^٢ (Chi-Square) ومعامل حجم التأثير لـ (Cramer's) ومستوي الدلالة (Sig).

ويتضح من الجدول رقم (٦) أن مراقبو الحسابات الذين أدركوا توسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية يبلغ عددهم ٥٩ وبما يعادل تقريباً ٤٨٪ من إجمالي العينة، منهم فقط ١٩ مشاهدة من من غير المؤهلين ونسبة ١٦٪ من إجمالي العينة. في حين أن عدد ٤٠ مشارك ممن أدركوا تبني عميل المراجعة لممارسات العدوانية الضريبية كانوا من المؤهلين علمياً ونسبة ٣٢٪ من إجمالي العينة. بالإضافة لذلك فإن عدد المشاركين من ذوى الخبرة ممن أدركوا ممارسات العدوانية الضريبية والذي بلغ عددهم ٤٠ مشارك، وهو يزيد عن العدد المتوقع وهو ٣١. وحيث قدرت قيمة كا^٢ ١٠,٦٧١، وبمستوى معنوية أقل من ٠,٠٠١. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحصائية Cramer's ما قيمته ٠,٢٩٣. وبالتالي يخلص الباحثان إلى وجود علاقة معنوية بين التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات وإدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية، إذ أن مراقبي الحسابات من المؤهلين علمياً أكثر إدراكاً لقيام عميل المراجعة بالتوسع في تلك الممارسات مقارنة بغيرهم من المشاركين.

ومما سبق عرضه، يخلص الباحثان إلى قبول الفرض الثاني (H2)، حيث يؤثر التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات إيجاباً ومعنوياً على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية. وتتفق تلك النتيجة مع الاتجاه التي تتبناه المنظمات المهنية بشأن أهمية التعليم المهني المستمر في مرحلة ما بعد التعليم الجامعي، بل يعتبر في كثيرًا من الدول شرطاً أساسياً للاستمرار في مزاولة المهنة. كما تتفق تلك النتيجة مع نتائج عدد من الدراسات التجريبية والتي أشارت إلى أن التعليم المهني المستمر أحد محددات جودة المراجعة، ويدعم ويحسن من قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف الغش والأخطاء (e.g. Che et al., 2018; Chen et al., 2020; Yuniat and Banjarnahor, 2021; Husnah et al., 2024).

ويمكن أن يضيف الباحثان إلى ذلك بأن التعليم المهني المستمر بات يشكل جانب هام من محددات إدراك مراقبي الحسابات للتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة. إذ يتعرض مراقبو الحسابات، من خلال التعليم المستمر في المراحل

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

التالية للتعليم الجامعي، لدراسات موضوعات أكثر تقدماً تتعلق بتطبيقات محاسبية أكثر تخصصاً، كتلك التي تتعلق بمعايير المحاسبة عن ضرائب الدخل. بالإضافة لذلك فإن التعليم المهني المستمر يجعل مراقبي الحسابات أكثر المأماً بالتعديلات التي أدخلت على المعايير المحاسبية، وأكثر إطلاعاً بالتغيرات والتعديلات التي أدخلت على القوانين الضريبية السارية، وبالتالي تزداد قدراتهم على إدراك الممارسات الضريبية التي يتبناها عملاء المراجعة.

جدول رقم (٦): نتيجة اختبار الفرض الثاني

Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi-Square	إدراك مراقبي الحسابات للعدوانية الضريبية		العدد	المتغير	
			لم يدرك (٠)	إدرك (١)			
0.001	٠,٢٩٣	١٠,٦٧١	٣٤	٣١	العدد المتوقع	مؤهل	التعليم المهني المستمر
			٢٥	٤٠	العدد المشاهد		
			٪٢٠	٪٣٢	نسبة العدد المشاهد		
			٣١	٢٨	العدد المتوقع		
			٤٠	١٩	العدد المشاهد	غير مؤهل	
			٪٣٢	٪١٦	نسبة العدد المشاهد		
			٦٥	٥٩	العدد المشاهد		
			٪٥٢	٪٤٨	نسبة العدد المشاهد	الإجمالي	

٤-٣ نتيجة اختبار الفرض الثالث (H3)

يختبر الفرض الثالث (H3) تأثير جنس (نوع) مراقبي الحسابات على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية. وعلى المستوى الاحصائي يحاول الباحثان إيجاد إجابة للتساؤل التالي: هل يختلف عدد المشاركين من مراقبي الحسابات الذين أدركوا وجود ممارسات العدوانية الضريبية باختلاف الجنس؟. ويعرض الجدول رقم (٧) احصاءات الاختبار وقيمة كا^٢ (Chi-Square) ومعامل حجم التأثير لـ (Cramer's) ومستوي الدلالة (Sig).

ويتضح من الجدول رقم (٧) أن مراقبو الحسابات الذين أدركوا توسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية يبلغ عددهم ٥٩ وبما يعادل تقريباً ٤٨٪ من إجمالي العينة، منهم فقط ٣٧ مشاهدة من من الذكور وعدد ٢٢ من الإناث، وهي قيم قريبة بشكل كبير إذ ما تم مقارنتها بالأعداد المتوقعة والتي قدرت بقيمة ٣٨ و ٢١ لكلا المجموعتين من الذكور والإناث على التوالي. وحيث قدرت قيمة كا^٢ ٣٣٩,٠٠، وبمستوي معنوية أقل من ٠,٥٦١. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحتصائية

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

Cramer's ما قيمته ٠,٠٥٢. وبالتالي يخلص الباحثان إلى **عدم وجود علاقة معنوية** بين جنس (نوع) مراقب الحسابات وإدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية، إذ أن مراقبي الحسابات من الذكور والإناث لم يختلف مستوى إدراكهم لتوسع عميل المراجعة في الممارسات العدوانية الضريبية بصورة معنوية. ومما سبق عرضه، **يخلص الباحثان إلى عدم قبول الفرض الثالث (H3)**، حيث لم يكن هناك اختلاف معنوي في مستويات الإدراك بالنسبة لعينتي الدراسة من الذكور والإناث. وتختلف تلك النتيجة مع توقعات البحث، وأيضاً مع ما توصلت إليه نتائج عدد كبير من الدراسات، تزعّم بأن الإناث من مراقبي الحسابات يقدمون خدمات المراجعة بجودة أفضل (e.g, Garcia-Blandon et al., 2019; Nekhili et al., 2021; Tong et al., 2022). ويمكن للباحثين تبرير النتيجة السابقة بأن أغلب الدراسات التي أجريت في هذا الصدد قد اتبعت المنهج التجريبي، حيث اهتمت بالمنتج النهائي لعملية المراجعة سواء كان ذلك مرتبط بجودة التقارير المالية، أو جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات. في حين ترتبط جودة المراجعة ببعدين مهمين وهما القدرة على إدراك واكتشاف الأخطاء والتحريف من ناحية، والتقارير عن تلك التحريفات إذ لزم الأمر من ناحية أخرى. وبالتالي فعدم وجود تباين بين الإناث والذكور فيما يتعلق بالبعد الأول ذو الصلة بالجوانب الإدراكية لكل منهما، وأن الاختلاف في جودة المراجعة تبعاً لجنس مراقب الحسابات قد يكون أكثر ارتباطاً بالبعد الثاني حيث تميل الأنثى إلى التحفظ وتجنب المخاطرة والالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة، بالإضافة لكونهم أكثر حرصاً بشأن النتائج النهائية لعملية المراجعة مقارنة بغيرهم من الذكور.

جدول رقم (٧): نتيجة اختبار الفرض الثالث

Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi-Square	إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية		العدد	المتغير	
			لم يدرك (٠)	إدرك (١)		ذكور	جنس مراقب الحسابات
0.561	٠,٠٥٢	٠,٣٣٩	٤٣	٣٨	العدد المتوقع	٤٤	نك
			٤٤	٣٧	العدد المشاهد		
			٪٢٠	٪٣٢	نسبة العدد المشاهد		
			٢٢	٢١	العدد المتوقع	٢١	إناث
			٢١	٢٢	العدد المشاهد		
			٪٣٢	٪١٦	نسبة العدد المشاهد		
			٦٥	٥٩	العدد المشاهد	الإجمالي	
			٪٥٢	٪٤٨	نسبة العدد المشاهد		

٤-٤: نتيجة اختبار الفرض الرابع (H4)

يختبر الفرض الرابع (H4) أثر إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية على جودة حكمه المهني، ذات الصلة بتخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض. وقد توقع الباحثان علاقة إيجابية بينهما، وبما يشير إلى تحسن جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بتقييم مخاطر المراجعة في حال إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية. وعلى المستوى الاحصائي يحاول الباحثان إيجاد إجابة للتساؤل التالي: هل يختلف تخطيط مراقبي الحسابات لمخاطر عدم الاكتشاف باختلاف إدراكهم للعدوانية الضريبية من عدمه؟. ويعرض الجدول رقم (٨) احصاءات الاختبار وقيمة كا^٢ (Chi-Square) ومعامل حجم التأثير لـ (Cramer's) ومستوي الدلالة (Sig).

ويتضح من الجدول رقم (8) أن مراقبو الحسابات الذين أدركوا توسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية ويبلغ عددهم ٥٩ وبما يعادل تقريباً ٤٨٪ من إجمالي العينة، منهم 44 قد قاموا بتقييم مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض، وعدد ١٥ قاموا بتقييم المخاطر عند مستوى أقل من المتوسط، وهي قيم تزيد بشكل كبير عن مثيلتها بالنسبة للمشاركين ممن لم يدركوا الممارسات العدوانية. بالإضافة لذلك فهذه الاعداد تزيد بشكل كبير أيضاً إذ ما تم مقارنتها بالأعداد المتوقعة والتي قدرت بقيمة ٢٣ و ١٥ على التوالي. وحيث قدرت قيمة كا^٢ ٩٣,٣٣٧، وبمستوى معنوية أقل من ٠,٠٠٠. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحصائية Cramer's ما قيمته ٠,٨٦٨. وبالتالي يخلص الباحثان إلى وجود علاقة معنوية بين إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية وجودة الأحكام المهنية (تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض) وبما يعكس علاقة إيجابية بينهما، وأن ذلك يشير إلى تحسن جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بتخطيط خطر المراجعة في ظل إدراك مراقبي الحسابات للعدوانية الضريبية.

ومما سبق عرضه، يخلص الباحثان إلى قبول الفرض الرابع (H4)، حيث ساهم إدراك مراقب الحسابات بصورة كبيرة في تحسين جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بتخطيط مخاطر عدم الاكتشاف، حيث ظهرت قيمة معامل التأثير بقيمة

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

مرتفعة. ويتفق ذلك مع نتائج بعض البحوث والتي أكدت على أن ممارسات العدوانية الضريبية محدد رئيسي في تقييم مراقبو الحسابات لمخاطر عملية المراجعة (Heltzer and Shelton, 2015; Abernathy et al., 2021)، وأن مراقبو الحسابات يستجيبون للزيادة في المخاطر الضريبية لعمل المراجعة عن طريق زيادة أتعاب المراجعة وذلك تعويضاً عن الجهد المبذول في عملية المراجعة (Donohoe and Knechel, 2014; Abernath et al., 2021; Nickpour et al., 2022). **ويضيف الباحثان** إلى ذلك بأن تبني عميل المراجعة ممارسات ضريبية عدوانية يؤدي إلى زيادة مخاطر أعمال العميل من ناحية وزيادة الخطر المتلازم للحسابات والأرصدة الضريبية من ناحية أخرى، خاصة وأن جانب كبير من هذه الحسابات يستند في قياسه إلى تقديرات الإدارة والتي تعكس توقعاتها المستقبلية بخصوص الأرباح الخاضعة للضريبة في الفترات التالية. وفي مثل هذه الظروف يستجيب مراقبو الحسابات لذلك من خلال تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض وبصورة تعكس زيادة في الجهد المخطط لتنفيذ عملية المراجعة.

جدول رقم (٨): نتيجة اختبار الفرض الرابع

Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi-Square	جودة الحكم المهني تخطيطي مخاطر عدم الاكتشاف					العدد	المتغير	
			(١) عالي	(٢) أزيد من المتوسط	(٣) متوسط	(٤) أقل من المتوسط	(٥) منخفض			
0.000	٠,٨٦٨	٩٣,٣٣٧	١٥	١٠	٤	١٠	٢٦	العدد المتوقع	لم يدرك (٠)	إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية
			٢٩	٢٠	٧	٤	٥	العدد المشاهد		
			%٢٣	%١٦	%٦	%٣	%٤	نسبة العدد المشاهد		
			١٤	١٠	٣	٩	٢٣	العدد المتوقع	أدرك (١)	
			٠	٠	٠	١٥	٤٤	العدد المشاهد		
			%٠	%٠	%٠	%١٢	%٣٦	نسبة العدد المشاهد		
			٢٩	٢٠	٧	١٩	٤٩	العدد المشاهد	الإجمالي	
			%٢٣	%١٦	%٦	%١٥	%٤٠	نسبة العدد المشاهد		

٤-٥ نتيجة اختبار الفرض الخامس (H5)

يختبر الفرض الخامس (H5) أثر إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية على جودة تصرفه المهني، وذلك من خلال توسيع نطاق إجراءات المراجعة. وقد توقع الباحثان علاقة إيجابية بينهما وبما يشير إلى تحسن جودة التصرفات المهنية ذات الصلة بتنفيذ إجراءات المراجعة في حال إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية. وعلى المستوى الاحصائي يحاول الباحثان إيجاد إجابة للسؤال التالي: هل يختلف نطاق إجراءات المراجعة المنفذة من مراقبي الحسابات باختلاف إدراكهم للعدوانية الضريبية من عدمه؟. ويعرض الجدول رقم (٩) احصاءات الاختبار وقيمة كا^٢ (Chi-Square) ومعامل حجم التأثير لـ (Cramer's) ومستوي الدلالة (Sig).

ويتضح من الجدول رقم (٩) أن مراقبو الحسابات الذين أدركوا توسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية ويبلغ عددهم ٥٩ وبما يعادل تقريباً ٤٨٪ من إجمالي العينة، منهم ٥٤، وذلك بنسبة ٤٤٪، قد قاموا باختيار ثلاثة من الإجراءات تعكس التوسع في نطاق المراجعة. بالإضافة لذلك فهذه الاعداد تزيد بشكل كبير أيضاً إذ ما تم مقارنتها بالأعداد المتوقعة والتي قدرت بقيمة ٢٦ مشاهدة. وفي المقابل فإن مراقبي الحسابات ممن لم يدركوا العدوانية الضريبية فقد اقتصرت اختياراتهم على إجراء واحد أو اثنان من تلك الإجراءات التي تعكس التوسع في نطاق المراجعة وأن منهم عدد ٢ فقط من المشاركين قد قاموا باختيار ثلاثة من إجراءات المراجعة التي تعكس التوسع في نطاق المراجعة. ونخلص من ذلك أن عدد مراقبي الحسابات الذين اختاروا ثلاثة إجراءات تعكس التوسع في نطاق المراجعة قد بلغ ٥٦ وأن منهم ٥٤ ممن أدركوا العدوانية الضريبية، واثنان فقط ممن لم يدركوا. وحيث قدرت قيمة كا^٢ ١٠٧,٥٣٣، وبمستوي معنوية أقل من ٠,٠٠٠. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحصائية Cramer's ما قيمته ٠,٩٠١. وبالتالي يخلص الباحثان إلى وجود علاقة معنوية بين إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية وتوسيع نطاق المراجعة وبما يعكس علاقة إيجابية بينهما، وأن ذلك يشير إلى تحسن في جودة التصرفات المهنية ذات الصلة بتنفيذ إجراءات المراجعة.

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

ومما سبق عرضه، يخلص الباحثان إلى قبول الفرض الخامس (H5)، حيث ساهم إدراك مراقب الحسابات بصورة كبيرة ومعنوية في تحسين جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بتنفيذ إجراءات المراجعة، حيث ظهرت قيمة معامل التأثير بقيمة مرتفعة. ويتفق ذلك مع نتائج بعض البحوث والتي قدمت نتائجها أدلة تشير إلى أن مراقبي الحسابات يستجيبون لزيادة احتمالات وجود الغش بالتقارير المالية من خلال تعديل طبيعة ونطاق إجراءات المراجعة وتوقيت تنفيذها (Mock and Turner, 2005)، وبصورة تعكس زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة (Bedard and Johnstone, 2004). بالإضافة لذلك يعتقد الباحثان بأن مراقبي الحسابات عندما يدركون بالفعل أن عميل المراجعة يتبنى ممارسات ضريبية عدوانية، فإن ذلك ينعكس على تقييمهم لمخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى مرتفع. وبالتالي يسعى مراقبو الحسابات للتعامل مع ذلك عن طريق زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة بشأن الحسابات الأكثر تعرضاً للمخاطر ويكون ذلك من خلال إجراء تقييم مستقل لتلك الحسابات وتوسيع نطاق الإجراءات للحصول على أدلة اثبات إضافية أكثر إقناعاً.

جدول رقم (٩): نتيجة اختبار الفرض الخامس

Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi-Square	جودة التصرف المهني			العدد	المتغير	
			التوسع في نطاق إجراءات المراجعة					
0.000	٠,٩٠١	١٠٧,٥٣٣	(١)	(٢)	(٣)	العدد المتوقع	لم يدرك (٠)	إدراك مراقبي الحسابات للعوانية الضريبية
			٢٢	١٥	٢٨	العدد المشاهد		
			٤٢	٢١	٢	نسبة العدد المشاهد		
			٪٣٤	٪١٧	٪١	العدد المتوقع	أدرك (١)	
			٢٠	١٣	٢٦	العدد المشاهد		
			٠	٥	٥٤	نسبة العدد المشاهد		
			٪٠	٪٤	٪٤٤	العدد المتوقع	الإجمالي	
			٤٢	٢٦	٥٦	العدد المشاهد		
			٪٣٤	٪٢١	٪٤٥	نسبة العدد المشاهد		

وفي ضوء ما سبق عرضه بشأن نتائج اختبار الفروض يعرض الجدول رقم (١٠) ملخصاً لنتائج اختبار فروض البحث.

جدول رقم (١٠): ملخص نتائج اختبار فروض البحث

الفرض		نتيجة الاختبار
H1	تؤثر خبرة مراقب الحسابات إيجاباً ومعنوياً على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية.	قبول
H2	يؤثر التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات إيجاباً ومعنوياً على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في	قبول

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

	ممارسات العدوانية الضريبية.	
عدم قبول	يؤثر جنس مراقب الحسابات مغنوياً على مستوى إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية.	H3
قبول	يؤثر إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية إيجاباً ومغوياً على جودة حكمه المهني، من خلال تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض.	H4
قبول	يؤثر إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية إيجاباً ومغوياً على جودة تصرفه المهني، من خلال توسيع نطاق إجراءات المراجعة.	H5

٥ - التحليلات الأخرى

تتمثل أهمية التحليلات الأخرى في اختبار مدى صلاحية نموذج البحث المقترح وقدرته على تقديم نتائج يمكن الاعتماد عليها، وذلك في حال أن تحقق الباحث من مستوى دقة نتائج اختبار الفروض، وذلك في ظل تغيير طرق قياس واحد أو أكثر من المتغيرات محل الدراسة أو تغيير الأسلوب الإحصائي المستخدم في اختبار فروضه وهو ما يتناوله الباحثان من خلال تحليل الحساسية. كما تشتمل التحليلات الأخرى على تحليلاً إضافياً يستهدف من خلاله الباحث زيادة المقدرة التفسيرية بشأن العلاقات محل الاختبار، ويمكن من خلاله توجيه انتباه الباحثون نحو مجالات بحثية مستقبلية ذات صلة، لم يتطرق لها البحث الحالي بصورة تفصيلية.

٥-١ تحليل الحساسية: الاختبارات المعلمية لفروض البحث

يُعد تحليل الحساسية أحد المنهجيات التي يمكن الاعتماد عليها للتحقق من مدى قوة ومثانة النتائج التي تم التوصل إليها في ظل التحليل الأساسي لفروض البحث. وفي سبيل التحقق من صلاحية نتائج اختبار الفروض، ونظراً لكبر حجم العينة محل الدراسة إلى حدٍ ما، فقد قام الباحثان باختبار الفروض من خلال تطبيق أحد الاختبارات المعلمية والتي تلائم القياسات المستخدمة في البحث. وبالتالي يسعى الباحثان من خلال تحليل الحساسية إلى الإجابة عن التساؤل التالي: هل تختلف النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق باختبار فروض البحث في ظل التحليل الأساسي باختلاف الأسلوب الإحصائي المستخدم؟ وللإجابة عن هذا التساؤل تم إعادة اختبار فروض البحث بالاعتماد على عدة نماذج للانحدار، وبصفة عامة يعتبر الانحدار

أسلوبًا ملائمًا لاختبار ووصف العلاقات وبناء النماذج، عن طريق صياغة معادلة رياضية تربط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة محل الدراسة.

١-١-٥ نتيجة اختبار الفروض الثلاثة الأولى للبحث

تختبر الفروض الثلاثة الأولى للبحث أثر كلٍ من خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المهني المستمر وجنسه (نوعه) كمتغيرات مستقلة، على إدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية كمتغير تابع. وقد اعتمد الباحثان على أسلوب الانحدار اللوجيستي الثنائي (Binary Logistic Regression) لملائمته لطبيعة قياس المتغير التابع؛ فهو متغير نوعي ثنائي، يتم التعبير عنه كمتغير وهمي؛ يأخذ القيمة (١) باحتمال (P)، و يأخذ القيمة (٠) باحتمال (1-P). وسبق استخدامه في العديد من البحوث المحاسبية ذات الصلة (e.g. Khaksar et al., 2022; Hou et al., 2021; Cassell et al., 2019). وفي ضوء ذلك يظهر نموذج الانحدار اللوجيستي المستخدم في اختبار الفروض الثلاثة الأولى للبحث على النحو الوارد بالمعادلة رقم (١).

$$APTA = \beta_0 + \beta_1 EXP + \beta_2 CPE + \beta_3 Gen + E \quad (1)$$

حيث أن:

APTA: إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية (Auditor Perception of Tax Aggressiveness).

EXP: خبرة مراقب الحسابات.

CPE: التعليم المهني المستمر (Continuing Professional Education) لمراقب الحسابات.

Gen: جنس (نوع) مراقب الحسابات.

حيث أن:

APTA: إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية (Auditor Perception of Tax Aggressiveness).

EXP: خبرة مراقب الحسابات.

CPE: التعليم المهني المستمر (Continuing Professional Education) لمراقب الحسابات.

Gen: جنس (نوع) مراقب الحسابات.

ويتضمن الجدول رقم (١١) نتائج نموذج الانحدار اللوجيستي وذلك على النحو الوارد بالمعادلة رقم (١). إذ تشير النتائج أن قيمة $\chi^2 = 20.484$ ، وذلك بمستوى معنوية ($P\text{-value} < 0.000$)، وهذا يعني أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية (معنوي)، وأن واحدًا على الأقل من المتغيرات المستقلة الموجودة بالنموذج له تأثير على المتغير التابع محل الدراسة وهو إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية. كما تشير النتائج إلى أن نموذج الانحدار المستخدم يمكنه تفسير ٣,٢٠٪ من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع استنادًا إلى معامل (R^2 Nagelkerke)، في حين أن باقى التغيرات ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتضمنها النموذج.

كما يتضح من الجدول رقم (11)، أن معامل الانحدار للمتغير المستقل خبرة مراقب الحسابات (EXP) إيجابي ومعنوي حيث كانت ($B = + 1.196$ ، $P = 0.003$)، وكذلك قدر معامل الانحدار لمتغير التعليم المهني المستمر (CPE) إيجابي ومعنوي حيث كانت ($B = + 1.170$ ، $P = 0.003$) وأن ذلك يشير إلى أن خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المهني المستمر محددان رئيسيان لإدراكه للعدوانية الضريبية. وفي المقابل قدر معامل الانحدار للمتغير الخاص بجنس (نوع) مراقب الحسابات (Gen) سلبى ولكنه غير معنوي حيث كانت ($B = - 0.611$ ، $P = 0.158$)، وبما يشير إلى أن الإناث أكثر إدراكًا للعدوانية الضريبية من الذكور ولكن ظهر تأثير ذلك بصورة غير معنوية. وتتفق النتائج مع ما سبق وأن توصلا إليه الباحثان بشأن قبول الفرضين الأول والثانى، وعدم قبول الفرض الثالث للبحث.

جدول رقم (١١): الاختبار المعلمي للفروض الثلاثة الأولى للبحث أثر السمات الشخصية لمراقب الحسابات على إدراكه للعدوانية الضريبية

المتغيرات المستقلة	(B) معاملات الانحدار	S.E الخطأ المعياري	احصائية Wald	Sig معنوية المعاملات	Exp (B) حدود الثقة
خبرة مراقب الحسابات (EXP)	***١,١٩٦	.409	8.561	.003	3.305
التعليم المهني المستمر (CPE)	***١,١٧٠	.395	8.794	.003	3.222
جنس (نوع) مراقب الحسابات (GEN)	٠,٦١١ -	.433	1.994	.158	.543
Constant	٠,٩٤٤ -	.409	5.320	.021	.389
عدد المشاهدات (N)	١٢٤				

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

152,381	Chi-square (2)
151	Log likelihood
0,000	P-Value
15,2%	(R ²) Cox & Snell
20,3%	(R ²) Nagelkerke
**** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (1%) ** التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (5%) * التأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من (10%)	

٥-١-٢ نتيجة اختبار الفرضين الرابع والخامس للبحث

يختبر الفرضين الرابع والخامس للبحث أثر إدراك مراقب الحسابات لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية كمتغير مستقل، على جودة حكمه وتصرفه المهني بشأن تخطيط وتنفيذ عملية، كمتغيران تابعان. وقد تم اعتمد الباحثان على أسلوب الانحدار البسيط. إذ يظهر نموذجي الانحدار المستخدمان في اختبار الفرضين الرابع والخامس على النحو الوارد بالمعادلتين رقم (٢)، (٣) على التوالي.

$$PJQ = \beta_0 + \beta_1 APTA + E \quad (2)$$

$$PAQ = \beta_0 + \beta_1 APTA + E \quad (3)$$

حيث أن:

APTA: إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية (Auditor Perception of Tax Aggressiveness).

PJQ: جودة الحكم المهني (Professional Judgment Quality).

PAQ: جودة التصرف المهني (Professional Action Quality).

ويتضمن الجدول رقم (١٢) نتائج نموذج الانحدار البسيط وذلك على النحو الوارد بالمعادلة رقم (٢). إذ يفسر المتغير المستقل المتضمن بالنموذج ٦٨٪ من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع وذلك بمستوى معنوية (P-value = 0,000 > 0,01)، في حين أن باقي التغيرات في المتغير التابع ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتضمنها النموذج. ويعنى هذا أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية (معنوي). بالإضافة إلى ذلك تشير النتائج إلى صلاحية بيانات نموذج الانحدار للاختبار، فقد ظهر معامل تضخم التباين (VIF) بقيمة منخفضة (أقل من ١٠)، وقد قدر مؤشر التباين المسموح به Tolerance بقيمة أكبر من (٠,١). كما يتضح من الجدول رقم (12)، أن معامل الانحدار للمتغير المستقل إدراك مراقب الحسابات للعدوانية

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

الضريبية (APTA) إيجابي ومعنوى حيث كانت ($P = 0.000$ ، $B = + 2.730$). وبما يشير إلى أن إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية يدعم ويحسن من جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بتخطيط عملية المراجعة، وذلك من خلال تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض وذلك مقارنة بمراقبي الحسابات ممن لم يدركوا العدوانية الضريبية. وبما يشير إلى **قبول الفرض الرابع للبحث** ويتسق مع ما توصل إليه الباحثان في ظل التحليل الأساسي للبحث.

جدول رقم (١٢): الاختبار المعلمي للفرض الرابع للبحث أثر إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية على جودة حكمه المهني

جودة الأحكام المهنية (تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف منخفضاً)				المتغير التابع	
Collinearity Statistics		Sig معنوية المعاملات	احصائية (t)	(B) معاملات الانحدار	المتغير المستقل
VIF	Tolerance				
١,٠٠	١,٠٠	٠,٠٠٠	١٦,١٣	٢,٧٣٠	إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية (APTA)
—	—	٠,٠٠٠	٣٤,١١	٣,٩٨٥	Constant
٢٦٠					احصائية (F)
٠,٦٨					معامل التحديد المعدل (R2)
٠,٠٠٠					P- value
١٢٤					عدد المشاهدات (N)

ويتضمن الجدول رقم (١٣) نتائج تشغيل نموذج الانحدار البسيط وذلك على النحو الوارد بالمعادلة رقم (٣). إذ يفسر المتغير المستقل المتضمن بالنموذج ٧٩٪ من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع وذلك بمستوى معنوية ($P\text{-value} = ٠,٠٠٠ > ٠,٠١$)، في حين أن باقي التغيرات في المتغير التابع ترجع إلى متغيرات أخرى لم يتضمنها النموذج. ويعنى هذا أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية (معنوى). بالإضافة إلى ذلك تشير النتائج إلى صلاحية بيانات نموذج الانحدار للاختبار، فقد ظهر معامل تضخم التباين (VIF) بقيمة منخفضة (أقل من ١٠)، وقد قدر مؤشر التباين المسموح به Tolerance بقيمة أكبر من (٠,١). كما يتضح من الجدول رقم (13)، أن معامل الانحدار للمتغير المستقل إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية (APTA) إيجابي ومعنوى حيث كانت ($P = 0.000$ ، $B = + 1.561$). وبما يشير إلى أن إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية يدعم ويحسن من جودة

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

التصرفات المهنية ذات الصلة بتنفيذ عملية المراجعة، وذلك من خلال التوسع في نطاق إجراءات المراجعة، وذلك مقارنة بمراقبي الحسابات ممن لم يدركوا العدوانية الضريبية. وبما يشير إلى قبول الفرض الخامس للبحث ويتسق مع ما توصل إليه الباحثان في ظل التحليل الأساسي للبحث.

جدول رقم (١٣): الاختبار المعلمي للفرض الخامس للبحث أثر إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية على جودة تصرفه المهني

جودة التصرفات المهنية (التوسع في نطاق إجراءات المراجعة)					المتغير التابع المتغير المستقل
Collinearity Statistics		Sig معنوية المعاملات	احصائية (t)	(B) معاملات الاتحاد	
VIF	Tolerance				
١,٠٠	١,٠٠	٠,٠٠٠	٢١,٧٥	١,٥٦١	إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية (APTA)
————	————	٠,٠٠٠	٢٧,٣٥	١,٣٥٤	Constant
٤٣٧					احصائية (F)
٠,٧٩					معامل التحديد المعدل (R2)
٠,٠٠٠					P- value
١٢٤					عدد المشاهدات (N)

٥-٢ التحليل الإضافي (الأثر المباشر للسمات الشخصية لمراقب الحسابات على جودة حكمه وتصرفه المهني)

خلص الباحثان من اختبار فروض البحث إلى أن إدراك مراقب الحسابات للعدوانية يتوسط العلاقة بين كل من خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المهني المستمر من ناحية، وجودة أحكامه وتصرفاته المهنية من ناحية أخرى وبما يعكس أثر غير مباشر بين اثنان من السمات الشخصية لمراقب الحسابات وجودة الأحكام والتصرفات المهنية. ولذلك يحاول الباحثان في هذه الفرعية اختبار الأثر المباشر للسمات الشخصية لمراقب الحسابات، والمتمثلة في، الخبرة والتعليم المهني والجنس، على جودة الأحكام والتصرفات المهنية. وذلك من خلال الإجابة على التساولين الإضافيين التاليين:

أ. هل يوجد أثر معنوي مباشر لكل من خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المهني المستمر وجنسه على جودة حكمه المهني، بشأن تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف؟

ب. هل يوجد أثر معنوي مباشر لكل من خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المهني المستمر وجنسه على جودة تصرفه المهني، بشأن توسيع نطاق إجراءات المراجعة؟

وللإجابة على السؤال الإضافي الأول يختبر الباحثان أثر كل من خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المهني المستمر وجنسه باعتبارها ثلاث متغيرات مستقلة يحتمل أن يكون لها أثر مباشر على جودة الحكم المهني من خلال تخطيط مراقب الحسابات لمخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض. ومن خلال الجدول رقم (١٤) يحاول الباحثان التعرف على ما إذا كانت جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات سوف تختلف باختلاف مستوى خبراتهم أم لا؟. إذ يوضح الجدول احصاءات الاختبار وقيمة كا^٢ (Chi-Square) ومعامل حجم التأثير لـ (Cramer's) ومستوي الدلالة (Sig). ويتضح من الجدول رقم (١٤) أن مراقبي الحسابات الذين قاموا بتخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض، وقد بلغ عددهم ٤٩ مشارك، وأن منهم فقط ١٨ مشارك من منخفضي الخبرة وبنسبة ١٥٪ من إجمالي العينة. في حين أن عدد ٣١ مشارك كانوا من ذوي الخبرة وبنسبة ٢٥٪ من إجمالي العينة. بالإضافة لذلك فإن عدد المشاركين من ذوي الخبرة ممن قاموا بتخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض وعددهم ٣١ مشارك، وهو يزيد عن العدد المتوقع وهو ٢٥. وحيث قدرت قيمة كا^٢ ٢٦,٥٣٦، وبمستوي معنوية أقل من ٠,٠٠٠. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحصائية Cramer's ما قيمته ٠,٤٦٣. وبالتالي يخلص الباحثان إلى وجود علاقة معنوية إيجابية مباشرة بين خبرة مراقب الحسابات وجودة حكمه المهنية. إذ تزداد جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات من ذوي الخبرة مقارنة بغيرهم من مراقبي الحسابات الأقل خبرة.

جدول رقم (١٤): أثر خبرة مراقب الحسابات على جودة الحكم المهني

Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi- Square	جودة الحكم المهني تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف					العدد	المعتبر
			(١) عالي	(٢) ازيد من المتوسط	(٣) متوسط	(٤) أقل من المتوسط	(٥) منخفض		

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

خبرة مراقبي الحسابات	ذو خبرة	العدد المتوقع	٢٥	١٠	٤	١٠	١٥
		العدد المشاهد	٣١	١٥	١	١٢	٥
		نسبة العدد المشاهد	٪٢٥	٪١٢	٪١	٪١٠	٪٤
	أقل خبرة	العدد المتوقع	٢٤	٩	٣	١٠	١٤
		العدد المشاهد	١٨	٤	٦	٨	٢٤
		نسبة العدد المشاهد	٪١٥	٪٣	٪٥	٪٦	٪١٩
		العدد المتوقع	٤٩	١٩	٧	٢٠	٢٩
خبرة مراقبي الحسابات	الإجمالي	العدد المتوقع	٤٠	١٥	٦	١٦	٢٣
		العدد المشاهد	٤٠	١٥	٦	١٦	٢٣
		نسبة العدد المشاهد	٪٤٠	٪١٥	٪٦	٪١٦	٪٢٣
		العدد المتوقع	٤٠	١٥	٦	١٦	٢٣
		العدد المشاهد	٤٠	١٥	٦	١٦	٢٣
		نسبة العدد المشاهد	٪٤٠	٪١٥	٪٦	٪١٦	٪٢٣

ويتضح من الجدول رقم (١٥) أن مراقبي الحسابات الذين قاموا بتخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض، وقد بلغ عددهم ٤٩ مشارك، وأن منهم فقط 16 مشارك من مراقبي الحسابات الأقل تأهيلاً ونسبة ١٣٪ من إجمالي العينة. في حين أن عدد ٣٣ مشارك كانوا من المؤهلين علمياً ونسبة ٢٧٪ من إجمالي العينة. وحيث قدرت قيمة كاسكا ٨٣،٤٧، وبمستوي معنوية أقل من ٠،١١٢. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحتصائية Cramer's ما قيمته ٠،٢٤٦. وبالتالي يخلص الباحثان إلى وجود علاقة غير معنوية بين التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات وجودة حكمه المهنية. وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن مستوى جودة الأحكام المهنية لم يختلف بصورة معنوية تبعاً لاختلاف مستوى التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات.

جدول رقم (١٥): أثر التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات على جودة

الحكم المهني

Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi- Square	جودة الحكم المهني تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف					العدد	المتغير	
			(١) عالي	(٢) أزيد المتوسط	(٣) متوسط	(٤) أقل من المتوسط	(٥) منخفض			
0.112	٠,٢٤٦	٧,٤٨٣	15	10	٤	١٠	26	العدد المتوقع	مؤهل	التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات
			12	8	3	9	3٣	العدد المشاهد		
			٪١٠	٪٦	٪٣	٪٧	٪٢٧	نسبة العدد المشاهد		
			١٤	١٠	٣	٩	٢٣	العدد المتوقع	غير مؤهل	
			١٧	١٢	٤	١٠	١٦	العدد المشاهد		
			٪١٣	٪١٠	٪٣	٪٨	٪١٣	نسبة العدد المشاهد		
			٢٩	٢٠	٧	١٩	٤٩	العدد المشاهد	الإجمالي	
			٪٢٣	٪١٦	٪٦	٪١٥	٪٤٠	نسبة العدد المشاهد		

ويتضح من الجدول رقم (١٦) أن مراقبي الحسابات الذين قاموا بتخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض، وقد بلغ عددهم ٤٩ مشارك، وأن منهم فقط 30 مشارك من مراقبي الحسابات الذكور وبنسبة ٢٤٪ من إجمالي العينة. في حين أن عدد ١٩ مشارك كانوا من الإناث وبنسبة ١٥٪ من إجمالي العينة. وحيث قدرت قيمة كا^٢ ٢,٠٥٧، وبمستوي معنوية أقل من ٠,٠٧٢٥. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحتصائية Cramer's ما قيمته ٠,١٢٩. وبالتالي يخلص الباحثان إلى وجود علاقة غير معنوية بين جنس (نوع) مراقب الحسابات وجودة حكمه المهنية. وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن مستوى جودة الأحكام المهنية لم يختلف بصورة معنوية بين مراقبي الحسابات من الذكور والإناث.

جدول رقم (١٦): أثر جنس (نوع) مراقب الحسابات على جودة الحكم المهني

Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi-Square	جودة الحكم المهني تخطيط مخاطر عدم الاكتشاف					العدد	المتغير	
			(١) عالي	(٢) أزيد من المتوسط	(٣) متوسط	(٤) أقل من المتوسط	(٥) منخفض			
0.725	٠,١٢٩	٢,٠٥٧	19	13	٥	١٢	٣٢	العدد المتوقع	ذكور	جنس (نوع) مراقب الحسابات
			18	14	٦	١٣	3٠	العدد المشاهد		
			٪١٥	٪١١	٪٥	٪١١	٪٢٤	نسبة العدد المشاهد		
			١٠	٧	٢	٧	١٧	العدد المتوقع	إناث	
			١١	٦	١	٦	١٩	العدد المشاهد		
			٪١٣	٪١٠	٪٣	٪٨	٪١٥	نسبة العدد المشاهد		
			٢٩	٢٠	٧	١٩	٤٩	العدد المشاهد	الإجمالي	
			٪٢٣	٪١٦	٪٦	٪١٥	٪٤٠	نسبة العدد المشاهد		

وبالتالي يخلص الباحثان مما سبق عرضه إلى أن جودة الحكم المهني، والتي تتحقق في حال تخطيط مراقبي الحسابات لمخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض، تتأثر بصورة مباشرة بخبرة مراقب الحسابات. وبما يتفق مع نتائج اختبار فروض البحث، وبالتالي نخلص إلى أن خبرة مراقب الحسابات تؤثر بصورة مباشرة وغير مباشرة على جودة الحكم المهني، في حين أن التعليم المهني المستمر يؤثر على جودة الأحكام المهنية بصورة غير مباشرة فقط، حيث يتوسط إدراك مراقب

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

الحسابات العلاقة بينهما. وأخيراً فإن جنس مراقب الحسابات لم يكن مؤثراً على جودة الأحكام المهنية.

وللإجابة على السؤال الإضافي الثاني يختبر الباحثان أثر كل من خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المهني المستمر وجنسه باعتبارها ثلاث متغيرات مستقلة يحتمل أن يكون لها أثر مباشر على جودة التصرف المهني من خلال توسيع نطاق إجراءات المراجعة. ومن خلال الجدول رقم (١٧) يحاول الباحثان التعرف على ما إذا كانت جودة التصرف المهني لمراقبي الحسابات سوف تختلف باختلاف مستوى خبراتهم أم لا؟. إذ يوضح الجدول احصاءات الاختبار وقيمة كاي^٢ (Chi-Square) ومعامل حجم التأثير لـ (Cramer's) ومستوي الدلالة (Sig).

ويتضح من الجدول رقم (١٧) أن مراقبي الحسابات الذين قاموا بتوسيع نطاق إجراءات المراجعة وقد بلغ عددهم ٥٤ مشارك، وأن منهم فقط ١٩ مشارك من منخفضي الخبرة وبنسبة ١٥٪ من إجمالي العينة. في حين أن عدد ٣٥ مشارك كانوا من ذوي الخبرة وبنسبة ٢٨٪ من إجمالي العينة. بالإضافة لذلك فإن عدد المشاركين من ذوي الخبرة ممن قاموا بالتوسع في نطاق إجراءات المراجعة وعددهم ٣٥ مشارك، وهو يزيد عن العدد المتوقع وهو ٢٨. وحيث قدرت قيمة كاي^٢ ٧,١٤٣، وبمستوي معنوية أقل من ٠,٠٢٨. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحتصائية Cramer's ما قيمته ٠,٢٤٠. وبالتالي يخلص الباحثان إلى وجود علاقة معنوية إيجابية مباشرة بين خبرة مراقب الحسابات وجودة تصرفه المهنية. إذ تزداد جودة التصرفات المهنية لمراقبي الحسابات من ذوي الخبرة مقارنة بغيرهم من مراقبي الحسابات الأقل خبرة.

جدول رقم (١٧): أثر خبرة مراقب الحسابات على جودة التصرف المهني

Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi- Square	جودة التصرف المهني			العدد	المتغير	
			التوسع في نطاق إجراءات المراجعة					
0.028	٠,٢٤٠	٧,١٤٣	(١)	(٢)	(٣)	العدد المتوقع	ذو خبرة	خبرة مراقب الحسابات
			٢٢	١٥	٢٨	العدد المشاهد		
			١٦	١٣	٣٥	نسبة العدد المشاهد		
			%١٣	%١٠	%٢٨	العدد المتوقع	أقل خبرة	

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

			٢٦	١٥	١٩	العدد المشاهد	الإجمالي
			%٢١	%١٢	%١٥	نسبة العدد المشاهد	
			٤٢	٢٨	٥٤	العدد المشاهد	
			%٣٤	%٢٣	%٤٣	نسبة العدد المشاهد	

ومن خلال الجدول رقم (١٨) يحاول الباحثان التعرف على ما إذا كانت جودة التصرف المهني لمراقبي الحسابات سوف تختلف باختلاف مستوى تعليمهم المهني المستمر؟. ويتضح من الجدول رقم (١٨) أن مراقبي الحسابات الذين قاموا بتوسيع نطاق إجراءات المراجعة وقد بلغ عددهم ٥٤ مشارك، وأن منهم فقط ١٦ مشارك من الأقل تأهيلاً ونسبة ١٣٪ من إجمالي العينة. في حين أن عدد ٣٨ مشارك كانوا من المؤهلين ونسبة ٣١٪ من إجمالي العينة. بالإضافة لذلك فإن عدد المشاركين من المؤهلين ممن قاموا بالتوسع في نطاق إجراءات المراجعة وعددهم ٣٨ مشارك، وهو يزيد عن العدد المتوقع وهو ٢٨. وحيث قدرت قيمة كا^٢ ١٣,٥١٤، وبمستوي معنوية أقل من 0.001. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحصائية Cramer's ما قيمته ٠,٣٣٠. وبالتالي يخلص الباحثان إلى وجود علاقة معنوية إيجابية مباشرة بين التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات وجودة تصرفه المهنية. إذ تزداد جودة التصرفات المهنية لمراقبي الحسابات من المؤهلين علمياً مقارنة بغيرهم من مراقبي الحسابات الأقل تأهيلاً.

جدول رقم (١٨): أثر التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات على جودة التصرف المهني

Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi- Square	جودة التصرف المهني التوسع في نطاق إجراءات المراجعة			العدد	المتغير	
			(١)	(٢)	(٣)			
0.001	٠,٣٣٠	١٣,٥١٤	٢٢	١٥	٢٨	العدد المتوقع	مؤهل	التعليم المهني لمراقبي الحسابات
			١٤	١٣	٣٨	العدد المشاهد		
			٪١١	٪١٠	٪٣١	نسبة العدد المشاهد		
			٢٠	١٣	٢٦	العدد المتوقع	غير مؤهل	
			٢٨	١٥	١٦	العدد المشاهد		
			٪٢٣	٪١٢	٪١٣	نسبة العدد المشاهد		
			٤٢	٢٨	٥٤	العدد المشاهد	الإجمالي	
			٪٣٤	٪٢٣	٪٤٤	نسبة العدد المشاهد		

ومن خلال الجدول رقم (١٩) يحاول الباحثان التعرف على ما إذا كانت جودة التصرف المهني لمراقبي الحسابات سوف تختلف باختلاف الجنس (النوع)؟. ويتضح من الجدول رقم (١٩) أن مراقبي الحسابات الذين قاموا بالتوسع في نطاق إجراءات المراجعة، وقد بلغ عددهم ٥٤ مشارك، وأن منهم فقط ٣٣ مشارك من مراقبي الحسابات الذكور وبنسبة ٢٦٪ من إجمالي العينة. في حين أن عدد ٢١ مشارك كانوا من الإناث وبنسبة ١٧٪ من إجمالي العينة. وحيث قدرت قيمة χ^2 كـ ٢,٨٠٩، وبمستوي معنوية أقل من ٠,٢٤٥. وبلغت قيمة معامل حجم التأثير وفقاً لاحتوائية Cramer's ما قيمته ٠,١٥١. وبالتالي يخلص الباحثان إلى وجود علاقة غير معنوية بين جنس (نوع) مراقب الحسابات وجودة حكمه المهنية. وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن مستوى جودة الأحكام المهنية لم يختلف بصورة معنوية بين مراقبي الحسابات من الذكور والإناث.

جدول رقم (١٩): أثر جنس (نوع) مراقب الحسابات على جودة التصرف المهني

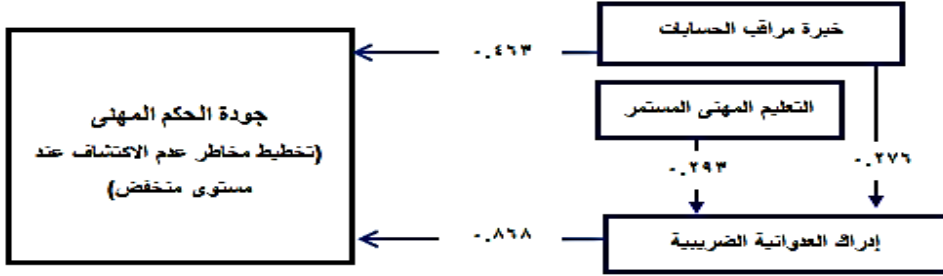
Sig.	معامل Cramer's	Pearson Chi- Square	جودة التصرف المهني التوسع في نطاق إجراءات المراجعة			العدد	المتغير	
			(١)	(٢)	(٣)			
0.245	٠,١٥١	٢,٨٠٩	٢٧	١٨	٣٥	العدد المتوقع	ذكور	جنس مراقب الحسابات (نوع)
			٢٦	٢٢	٣٣	العدد المشاهد		
			%21	%١٨	%٢٦	نسبة العدد المشاهد		
			١٥	١٠	19	العدد المتوقع		
			١٦	٦	٢١	العدد المشاهد	إناث	
			%١٣	%٥	%١٧	نسبة العدد المشاهد		
			٤٢	٢٨	٥٤	العدد المشاهد		
			%٣٤	%٢٣	%٤٣	نسبة العدد المشاهد		
						الإجمالي		

وفي ضوء ما انتهى إليه البحث في التحليلين الأساسيين والإضافيين، يخلص الباحثان إلى أن جنس (نوع) مراقب الحسابات لم يكن مؤثراً سواء كان ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة على جودة الأحكام والتصرفات المهنية. وفي المقابل فقد كان لخبرة مراقب الحسابات أثر إيجابي مباشر على جودة الأحكام والتصرفات المهنية، وكذلك أثر إيجابي غير مباشر من خلال إدراك مراقب الحسابات للعدوانية الضريبية. وأخيراً وفيما يتعلق بالتعليم المهني المستمر فقد أثر إيجاباً وبصورة غير مباشرة على جودة الأحكام والتصرفات المهنية من خلال إدراك العدوانية الضريبية كمتغير وسيط. في حين اقتصر الأثر المباشر للتعليم المهني المستمر على جودة التصرفات المهنية لمراقب الحسابات. ويخلص الشكل رقم (٢) محددات

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

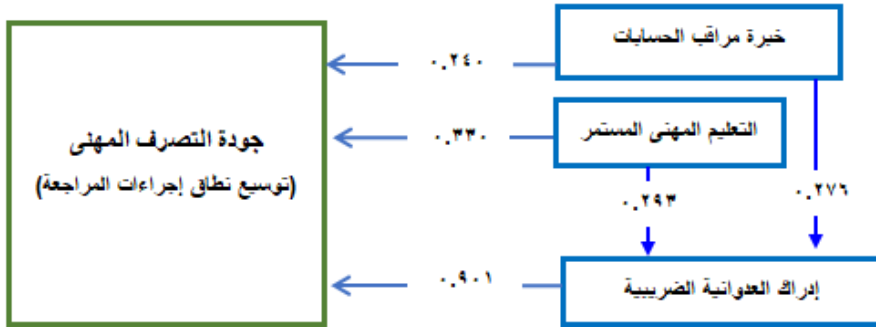
د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

جودة الأحكام المهنية متضمنًا معاملات التي تعكس حجم التأثير وذلك في ظل ما أسفرت عنه نتائج التحليلين الأساسى والإضافى.



شكل رقم (٢): محددات جودة الأحكام المهنية

كما يلخص الشكل رقم (٣) محددات جودة التصرفات المهنية متضمنًا معاملات التي تعكس حجم التأثير وذلك في ظل ما أسفرت عنه نتائج التحليلين الأساسى والإضافى.



شكل رقم (٣): محددات جودة التصرفات المهنية

٦ - النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية

تعرض البحث الحالي إلى قضية بحثية هامة، تختبر العلاقة بين السمات الشخصية لمراقب الحسابات ومستوى إدراكه لتوسع عميله في ممارسات العدوانية الضريبية، بالإضافة إلى اختبار أثر هذا الإدراك على جودة الأحكام والتصرفات المهنية. وبالتالي يعد البحث الحالي امتداداً للبحوث ذات الصلة بمحددات جودة المراجعة. وفي الوقت نفسه يستمد البحث أهميته كونه اعتمد على مؤشرات أكثر اتساقاً مع مفاهيم جودة مخرجات عملية المراجعة، كما أن هذه المؤشرات ترتبط بصورة وثيقة مع ما يتخذه مراقبي الحسابات من أحكام وتصرفات مهنية. هذا بالإضافة إلى الاعتماد على المدخل التجريبي للتحقق من العلاقات محل الاختبار، وذلك بخلاف عدد كبير من الدراسات السابقة، والتي اعتمدت بصورة أساسية على المدخل التجريبي.

وقد **خلص البحث في شقه النظري** إلى أن مصطلح العدوانية الضريبية هو الأكثر تعبيراً عن السلوك الذي تتبناه إدارات الشركات بهدف الحد من التزاماتها الضريبية سواء كان ذلك باستخدام أساليب مشروعة أو غير مشروعة، وأن كلاهما يغلب عليه صفة التعمد من قبل الإدارة. وأن العدوانية الضريبية أحد مشاكل الوكالة التي ترتبط بعدم تماثل المعلومات بين الإدارة من ناحية والسلطات الضريبية وباقي أصحاب المصالح من ناحية أخرى، وغالباً ما تتبنى الإدارة ممارسات العدوانية الضريبية بدافع انتهازي. وأن كل هذا بدوره يلقي بعبء مهني كبير على عاتق مراقبي الحسابات وبالتالي باتت السمات الشخصية لمراقب الحسابات أمراً هاماً يدعم ويحسن من قدرته على اكتشاف وإدراك ممارسات العدوانية الضريبية، والتعامل مع تلك الممارسات كأحد أهم مسببات مخاطر المراجعة. بالإضافة لذلك فقد خلص البحث إلى أن السمات الشخصية لمراقب الحسابات والمتمثلة في خبرته وتعليمه المهني المستمر أحد محددات جودة المراجعة بصفة عامة، وجودة الأحكام والتصرفات المهنية بصفة خاصة. بالإضافة لذلك تدعم نتائج الدراسات السابقة دور الإناث من مراقبي الحسابات في تحسين جودة المراجعة، لأنهم أكثر تحفظاً ويميلون إلى رفض السلوك الانتهازي من قبل الإدارة.

وقد أسفر استقراء وتحليل الدراسات السابقة عن اشتقاق ثلاثة فروض، يمكن من خلالهم اختبار العلاقة بين السمات الشخصية لمراقب الحسابات والمتمثلة في خبرته، وتعليمه المهني المستمر، وجنسه (نوعه) من ناحية وإدراكه لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية من ناحية أخرى. بالإضافة لذلك فقد انتهى البحث في شقه التحليلي عن اشتقاق الفرضين الرابع والخامس، والذان يختبران أثر إدراك مراقبي الحسابات لتوسع عميله في الممارسات الضريبية العدوانية على كلا من جودة أحكامه وتصرفاته المهنية ذات الصلة بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. واستناداً إلى المدخل التجريبي، ومن خلال الحالة التجريبية المقدمة لعينة من مراقبي الحسابات، بعضهم من المنتمين لمنشآت المراجعة الخاصة، والبعض الآخر من العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات. وفي ضوء ذلك تمكن الباحثان من استخلاص البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، وذلك لعدد ١٢٤ مشاهدة شكلت عينة الدراسة، والتي خضعت بالفعل للتحليل الإحصائي.

وقد أسفر التحليل الأساسي لاختبار فروض البحث - في ظل تطبيق اختبار مربع كاي (Chi-Square)، باعتباره الاختبار اللامعلمي الملائم للكشف عن مدى استقلالية العلاقة بين متغيرين- عن قبول الفرضين الأول والثاني للبحث، وبما يشير إلى أن خبرة مراقب الحسابات وتعليمه المهني المستمر من محددات إدراكه لتوسع عميل المراجعة في العدوانية الضريبية، وأن مراقبي الحسابات ذوي الخبرة والأكثر تأهيلاً لديه قدرة أكبر على اكتشاف وإدراك الممارسات العدوانية. كما أنتهت نتائج التحليل الإحصائي إلى عدم قبول الفرض الثالث للبحث، حيث لم يختلف مستوى إدراك مراقبي الحسابات للعدوانية الضريبية باختلاف جنسهم، أو بمعنى آخر لم يكن هناك اختلاف معنوي بين الذكور والإناث من مراقبي الحسابات.

بالإضافة لذلك انتهى التحليل الإحصائي في الجزء الثاني منه، إلى قبول الفرضين الرابع والخامس للبحث، وبما يشير إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين إدراك مراقبي الحسابات للعدوانية الضريبية من ناحية وجودة الأحكام والتصرفات المهنية من ناحية أخرى. حيث أظهرت النتائج أن مراقبي الحسابات ممن أدركوا

الممارسات العدوانية قد قاموا بتخطيط مخاطر عدم الاكتشاف عند مستوى منخفض، وقاموا بتوسيع نطاق إجراءات المراجعة، وذلك مقارنة بغيرهم من مراقبي الحسابات ممن لم يدركوا العدوانية الضريبية. ومن خلال تحليل الحساسية تمكن الباحثان من إعادة اختبار فروض البحث باستخدام نماذج الانحدار، كأحد أساليب الاحصاء المعلى الملائمة لاختبار العلاقات بين المتغيرات، وقد أكدت نتائج تحليل الحساسية ما توصل إليه البحث فى تحليله الأساسى. وأخيرًا فقد أسفر التحليل الإضافى عن وجود أثر إيجابى معنوى مباشر لخبرة مراقب الحسابات على كلا من جودة أحكامه وتصرفاته المهنية، فى حين يوجد أثر إيجابى معنوى مباشر للتعليم المهنى المستمر لمراقب الحسابات على جودة تصرفاته المهنية فقط.

وإجمالاً يخلص البحث، إلى أنه فى سياق مراجعة القوائم المالية أو أداء أى من الخدمات التوكيدية ذات الصلة؛ بات تقييم الممارسات الضريبية التى يتبناها عملاء المراجعة من قبل مراقب الحسابات وفريق عمله، أمرًا بالغ الأهمية. وأن الأمر يستلزم الاستعانة بمراقبي الحسابات من ذوى الخبرة والمؤهلين علميًا وعمليًا للتعامل من الحسابات الأكثر تأثيرًا بتلك الممارسات. بالإضافة لذلك يخلص الباحثان إلى أهمية الجانب المعرفى لمراقب الحسابات والمكتسب من الخبرة الناتجة عن عدد سنوات العمل، والمستمد أيضًا من التحاقه ببرامج التعليم المهنى، وأن هذه العوامل تشكل جانب هام من محددات تحسين جودة المراجعة. كما يؤكد الباحثان على أنه فى ظل التغيرات التى تشهدها بيئة الممارسة المهنية؛ أصبح لزامًا على منشآت المراجعة السعى الدائم لتطوير مهارات ومعارف مراقبي الحسابات المنتمين لها. كما يتفق الباحثان مع الاتجاه الذى تتبناه بعض الجهات المهنية والتنظيمية، خاصة فى الدول المتقدمة، والتى تستلزم الالتحاق ببرامج التعليم والتدريب المهنى المستمر كمتطلبًا أساسيًا للاستمرار فى مزاوله المهنة.

وفى ضوء ما انتهى إليه البحث من نتائج، ومن منظور مهنى يوصى الباحثان منشآت المحاسبة والمراجعة، وكذلك الجهاز المركزى للمحاسبات بضرورة الاهتمام ببرامج التعليم والتدريب المستمر. كما يوصى الباحثان الجهات المهنية المصرية،

ممثلة في كلٍ من جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وشعبة مزاوله المهنة، بضرورة عقد وتنظيم البرامج التدريبية التي من شأنها تزويد مراقبي الحسابات بمستجدات بيئة الممارسة المهنية. وأخيرًا يوصى الباحثان بضرورة العمل على تطوير قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر. ويقترح الباحثان انشاء المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة والذي سيكون له دورًا هامًا في هذا الصدد في حال انشائه وتفعيل دوره. ومن منظور أكاديمي يوصى الباحثان بضرورة تطوير برامج التعليم المهني المستمر، وأن تمتد تلك البرامج لتشمل مزيج من المعارف النظرية المصحوبة بالنواحي التطبيقية، وعلى أن يتم الاستعانة بالخبرات العملية والتي يمكن من خلالها ربط الواقع العملي بالدراسة النظرية. ومن منظور أكاديمي يوصى الباحثان بمزيد من البحوث المستقبلية والتي من أهمها:

- دراسة واختبار أثر السمات الشخصية لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية.
- دراسة تحليلية لدور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات العدوانية الضريبية، وأثر ذلك على قيمة الشركة.
- أثر التوسع في ممارسات العدوانية الضريبية على قابلية القوائم المالية للمقارنة- في ظل الدور المعدل لحجم منشأة المراجعة.
- أثر السمات الشخصية لمراقب الحسابات على جودة الأحكام والتصرفات المهنية - دراسة تجريبية مقارنة بين منشآت المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات.

المراجع

المراجع باللغة العربية

- وزارة الاستثمار. (٢٠٠٨). معيار المراجعة المصري (٢٤٠) مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية. متاح على: https://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/efsa_pages/main_efsa_page.htm
- نصر، عبد الوهاب، شحاته، السيد، محمود. (٢٠٢٣). أثر درجة الملاءمة المهنية لمنشآت مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية: دليل من مصر- دراسة تجريبية. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، ٧(١)، ٣٧٨-٢٨٤.

يوسف، ايمن يوسف محمود، الحويطي، امال إبراهيم. (٢٠٢٣). أثر خطر التقاضي وآليات إدارة مخاطر المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات على جودة المراجعة في ظل الدور المعدل لحجم المكتب ونوع مراقب الحسابات: دراسة تجريبية. *مجلة البحوث المحاسبية*، ١٠ (٤)، ٨٠-١٠١.

المراجع باللغة الأجنبية

- Abdelfattah, T., Elmahgoub, M., & Elamer, A. A. (2021). Female audit partners and extended audit reporting: UK evidence. *Journal of Business Ethics*, 174(1), 177-197.
- Abdul Wahab, E. A., Ariff, A. M., Madah Marzuki, M., & Mohd Sanusi, Z. (2017). Political connections, corporate governance, and tax aggressiveness in Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 25(3), 424-451.
- Abernathy, J. L., Finley, A. R., Rapley, E. T., & Stekelberg, J. (2021). External auditor responses to tax risk. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 36(3), 489-516.
- Adams, C., Miko, N. U., & Musa, S. U. (2024). Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management of listed consumer goods firms in Nigeria. *International Journal of Accounting, Finance and Administrative Research*, 1(4), 20-40.
- Adikaram, R., & Higgs, J. (2024). Cognitive dissonance and auditor professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 39(1), 71-110.
- Alkhimenko, O. N., Asaliev, A. M., & Kuksova, O. D. (2014). Human capital on the knowledge economy: the role of continuing education. *Review of European Studies*, 6(4), 277.
- Annisa, E. K., & Isthika, W. (2021). Pengaruh capital intensity, profitabilitas, leverage dan manajemen laba pada agresivitas pajak studi empiris pada perusahaan pertambangan yang terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016-2019. *Proceeding SENDIU*, 2018: 978-979.
- Apriyanti, H. W., & Arifin, M. (2021). Tax aggressiveness determinants. *Journal of Islami Accounting and Finance Research*, 3(1), 27-52.

- Arora, T. S., & Gill, S. (2022). Impact of corporate tax aggressiveness on firm value: evidence from India. *Managerial Finance*, 48(2), 313-333.
- Asbahr, K., & Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165-180.
- Bae, S. H. (2017). The association between corporate tax avoidance and audit efforts: evidence from Korea. *Journal of Applied Business Research*, 33(1), 153.
- Baker, P. L., Lyu, P., & Perotti, P. (2024). Does tax avoidance impair accounting comparability?. *Journal of Accounting Literature*, 46(4), 510-538.
- Balakrishnan, K., Blouin, J. L., and Guay, W. R. (2019). Tax aggressiveness and corporate transparency. *The Accounting Review*, 94(1), 45-69.
- Bandura, A. (1999). Social cognitive theory: An agentic perspective. *Asian journal of social psychology*, 2(1), 21-41.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of management*, 17(1), 99-120.
- Barros, V., & Pádua, H. (2019). Can green taxation trigger plug-in hybrid electric vehicle acquisition?. *EuroMed Journal of Business*, 14(2), 168-186.
- Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 79(2), 277-304.
- Bell, T., Peecher, M., & Solomon, I. (2005). The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology. Available at: <http://www.business.illinois.edu/kpmg-uiuccases/monograph2.pdf>.
- Bhaskar, L. S., Hopkins, P. E., & Schroeder, J. H. (2019). An investigation of auditors' judgments when companies release earnings before audit completion. *Journal of Accounting Research*, 57(2), 355-390.

- Boussaidi, A., & Hamed-Sidhom, M. (2021). Board's characteristics, ownership's nature and corporate tax aggressiveness: new evidence from the Tunisian context. *EuroMed Journal of Business*, 16(4), 487-511.
- Bradbury, M. E., & Scott, T. (2022). Auditor's responses to changes in risk. *International Journal of Auditing*, 26(4), 405-419.
- Burke, J., Hoitash, R., & Hoitash, U. (2018). The use and characteristics of component auditors: Implications from US Form AP filings. Available at: https://www.researchgate.net/publication/327852277_The_Use_and_Characteristics_of_Component_Auditors_Implications_for_US_Audits.
- Bustos-Contell, E., Porcuna-Enguix, L., Serrano-Madrid, J., & Labatut-Serer, G. (2022). Female audit team leaders and audit effort. *Journal of Business Research*, 140, 324-331.
- Cao, J., & Coram, P. J. (2020). Auditors' response to different reporting environments: Experimental evidence from the quantity and quality of auditors' evidence demands in China. *International Journal of Auditing*, 24(1), 73-89.
- Chan, K. H., Mo, P. L., & Zhou, A. Y. (2013). Government ownership, corporate governance and tax aggressiveness: evidence from China. *Accounting & Finance*, 53(4), 1029-1051.
- Charness, G., & Gneezy, U. (2012). Strong evidence for gender differences in risk taking. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 83(1), 50-58.
- Che, L., Langli, J. C., & Svanström, T. (2018). Education, experience, and audit effort. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(3), 91-115.
- Chen, H., Tan, X., & Cao, Q. (2021). Air pollution, auditors' pessimistic bias and audit quality: evidence from China. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 12(1), 74-104.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms?. *Journal of financial Economics*, 95(1), 41-61.

- Chen, Y. S., Yang, C. C., & Yang, Y. F. (2020). Higher academic qualifications, professional training and operating performance of audit firms. *Sustainability*, 12(3), 1254.
- Chu, J., Florou, A., & Pope, P. F. (2022). Auditor university education: does it matter?. *European Accounting Review*, 31(4), 787-818.
- Contessotto, C., Knechel, W. R., & Moroney, R. (2021). How do audit team industry and client-specific experience impact audit effort and audit fees?. *International journal of Auditing*, 25(1), 249-268.
- Da Silva Marinho, L. L., Rodrigues de Almeida, L. M., & Souza Machado, L. D. (2022). An influência da qualidade de auditora da Tax Avoidance de empresas brasileiras listadas na B3. *Revista de Contabilidade & Controladoria*, 14(1).
- DeFond, M., Qi, B., Si, Y., & Zhang, J. (2024). Do signatory auditors with tax expertise facilitate or curb tax aggressiveness?. *Journal of Accounting and Economics*, 101715.
- Delgado, F. J., Fernández-Rodríguez, E., García-Fernández, R., Landajo, M., & Martínez-Arias, A. (2023). Tax avoidance and earnings management: a neural network approach for the largest European economies. *Financial Innovation*, 9(1), 19.
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2009). Corporate tax avoidance and firm value. *The Review of Economics and Statistics*, 91(3), 537-546.
- Dhamara, G. P., & Violita, E. S. (2017, August). The influence of financial distress and independence of board of commissioners on tax aggressiveness. *In 6th International Accounting Conference (IAC 2017)*, 81-86.
- Donelson, D. C., Glenn, J. L., & Yust, C. G. (2022). Is tax aggressiveness associated with tax litigation risk? Evidence from D&O insurance. *Review of Accounting Studies*, 27(2), 519-569.

- Donohoe, M. P., & Knechel, W. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing?. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308.
- Drake, K. D., Lusch, S. J., & Stekelberg, J. (2019). Does tax risk affect investor valuation of tax avoidance?. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 34(1), 151-176.
- Edwards, A., Schwab, C., & Shevlin, T. (2016). Financial constraints and cash tax savings. *The Accounting Review*, 91(3), 859-881.
- Erizon, Y. M., & Hasanuh, N. (2022). Pengaruh Capital Intensity Dan Likuiditas Terhadap Agresivitas Pajak Di Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di BEI Sub Sektor Makanan Dan Minuman Tahun 2016-2020. *Jurnal Maneksi (Management Ekonomi Dan Akuntansi)*, 11(1), 281-286.
- Evana, E. (2019). The effect of state ownership structure, investment decision, and fiscal tax loss compensation toward tax avoidance on manufacturing companies listed on IDX in 2015. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 8, 202-216.
- Fatmawati, D., Mustikarini, A., & Fransiska, I. P. (2018). Does accounting education affect professional skepticism and audit judgment. *Jurnal Pengurusan*, 52, 221-233.
- Faulkender, M., & Wang, R. (2006). Corporate financial policy and the value of cash. *The Journal of Finance*, 61(4), 1957-1990.
- Felix, C. H. R., & Teixeira, A. (2021). Tax Aggressiveness and Accounting and Financial Irregularities in Brazil. *New Challenges in Accounting and Finance*, 5, 50-66.
- Francis, B. B., Sun, X., Weng, C. H., & Wu, Q. (2022). Managerial ability and tax aggressiveness. *China Accounting and Finance Review*, 24(1), 53-75.
- Frank, M. M., Lynch, L. J., & Rego, S. O. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *The Accounting Review*, 84(2), 467-496.

- Garcia-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M., & Ravenda, D. (2019). Is there a gender effect on the quality of audit services?. *Journal of Business Research*, 96, 238-249.
- Goh, B. W., Zang, Y., Lim, C. Y., & Shevlin, T. (2013). Tax aggressiveness and auditor resignation. Available at: https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/1125.
- Goldman, N. C., Harris, M. K., & Omer, T. C. (2022). Does task-specific knowledge improve audit quality: Evidence from audits of income tax accounts. *Accounting, Organizations and Society*, 99, 101320.
- Gontara, H., & Khlif, H. (2021). Tax avoidance and audit report lag in South Africa: the moderating effect of auditor type. *Journal of Financial Crime*, 28(3), 732-740.
- Graham, L., & Bedard, J. C. (2003). Fraud risk and audit planning. *International Journal of Auditing*, 7(1), 55-70.
- Gravrok, A. W., & Mjelve, L. M. H. (2023). Audit quality and partner characteristics Partner characteristics and their impact on audit quality for the telecommunications industry in Norway (Master's thesis, OsloMet-Storbyuniversitetet). Available at: <https://oda.oslomet.no/oda-xmlui/handle/11250/3107137>.
- Hair, J., R. Anderson, and R. Tatham. 1995. Multivariate data analysis with readings. Fourth Edition. Prentice-Hall.
- Hamonangan, S. (2023). Influencing factors tax aggressiveness: liquidity, leverage, and profitability. *Gema Wiralodra*, 14(3), 1124-1132.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
- Hao, J., Pham, V., & Guo, M. (2022). The gender effects of audit partners on audit outcomes: evidence of rule 3211 adoption. *Journal of Business Ethics*, 177(2), 275-304.

- Hartmann, C. F., & Martinez, A. L. (2020). Tax aggressiveness and Big4 audit firms. *REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade*, 10(3), 37-46.
- Heltzer, W., & Shelton, S. W. (2015). Book-tax differences and audit risk: Evidence from the United States. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, 16(4).
- Henry, E. (2018). The information content of tax expense: A discount rate explanation. *Contemporary Accounting Research*, 35(4), 1917-1940.
- Herron, R., & Nahata, R. (2020). Corporate tax avoidance and firm value discount. *Quarterly Journal of Finance*, 10(02), 2050008.
- Herusetya, A., & Stefani, C. (2020). The association of tax aggressiveness on accrual and real earnings management. *Journal of Accounting and Investment*, 21(3), 434-451.
- Heyrani, F., Banimahd, B., and Roudposhti, F. (2016). Investigation of the effect of auditors' professionalism levels on their judgment to resolve the conflict between auditor and management. *Procedia Economics and Finance*, 36(1), 177-188.
- Hsu, A. W. H., & Liao, C. H. (2023). Auditor industry specialization and real earnings management. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 60(2), 607-641.
- Huang, W., Ying, T., & Shen, Y. (2018). Executive cash compensation and tax aggressiveness of Chinese firms. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 51, 1151-1180.
- Husnah, H. N., Sari, R., & Mapparenta, M. (2024). The Effect of Professional Skepticism on Fraud Detection with Auditor Training as a Moderating Variable. *Managerial Auditing Research*, 2(3), 144-156.
- ISA 240 The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements, IAASB.

- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2016). Relation between auditor quality and tax aggressiveness: Implications of cross-country institutional differences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 105-135.
- Kang, M., Lee, H. Y., Son, M., & Stein, M. (2017). The association between human resource investment by audit firms and their audit quality. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(3-4), 249-271.
- Kim, J. B., Li, Y., & Zhang, L. (2011). Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of financial Economics*, 100(3), 639-662.
- Kubick, T. R., & Lockhart, G. B. (2017). Corporate tax aggressiveness and the maturity structure of debt. *Advances in Accounting*, 36, 50-57.
- Kuo, N. T., & Lee, C. F. (2016). A potential benefit of increasing book-tax conformity: Evidence from the reduction in audit fees. *Review of Accounting Studies*, 21, 1287-1326.
- Lanis, R., & Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public policy*, 31(1), 86-108.
- Lee, E. Y., & Ha, W. (2021). Auditors' response to corporate fraud: evidence from audit fees and auditor turnover. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 405-436.
- Lenz, H. (2020). Aggressive tax avoidance by managers of multinational companies as a violation of their moral duty to obey the law: A Kantian rationale. *Journal of Business Ethics*, 165(4), 681-697.
- Li, W., Pittman, J. A., & Wang, Z. T. (2019). The determinants and consequences of tax audits: Some evidence from China. *The Journal of the American Taxation Association*, 41(1), 91-122.

- Liu, C., & Xu, C. (2021). The effect of audit engagement partner professional experience on audit quality and audit fees: early evidence from Form AP disclosure. *Asian Review of Accounting*, 29(2), 128-149.
- Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A., & Chlorou, A. (2019). Tax compliance during fiscal depression periods: the case of Greece. *EuroMed Journal of Business*, 14(3), 274-291.
- Maraya, A. D., & Yendrawati, R. (2016). Pengaruh corporate governance dan corporate social responsibility disclosure terhadap tax avoidance: studi empiris pada perusahaan tambang dan CPO. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 20(2), 147-159.
- Mock, T. J., & Turner, J. L. (2005). Auditor identification of fraud risk factors and their impact on audit programs. *International Journal of Auditing*, 9(1), 59-77.
- Moubarak, H., & Elamer, A. A. (2024). Navigating uncertainty: the role of auditor demographics in key audit matters reporting amid COVID-19 in Egypt. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. Available at: <https://www.emerald.com/insight/1985-2517.htm>.
- Mulyadi, M. S., & Anwar, Y. (2015). Corporate governance, earnings management and tax management. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 177, 363-366.
- Nandemar, D. (2024, May). Enhancing the Performance of Fraud Risk Judgments by Indonesian State Auditors through Continuous Learning and Development. In 8th International Conference on Accounting, Management, and Economics (ICAME 2023), 29-44. Atlantis Press.
- Nekhili, M., Boukadhaba, A., & Nagati, H. (2021). The ESG–financial performance relationship: Does the type of employee board representation matter?. *Corporate Governance: An International Review*, 29(2), 134-161.
- Nickpour, A., Neimi, L., Ojala, H., & Saastamoinen, J. (2022). Is tax risk a critical audit matter? Empirical evidence on the association between tax risk,

- critical audit matters, and audit fees. *Working paper, Aalto University and the University of Eastern Finland*.
- Nurhayati, I., & Djaddang, S. (2023). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, Likuiditas Dan Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak Dengan Kualitas Audit Sebagai Pemoderasi: Studi pada Sektor Energi Perusahaan Terbuka tahun 2017-2021. *Journal Ekonomi, Management, Bisnis, Dan Social (EMBISS)*, 3(4), 430-439.
- Ocak, M., Ozkan, S., & Can, G. (2022). Continuing professional education and audit quality: evidence from an emerging market. *Asian Review of Accounting*, 30(4), 432-464.
- Ojala, H., Kinnunen, J., Niemi, L., Troberg, P., & Collis, J. (2020). What turns the taxman on? Tax aggressiveness, financial statement audits, and tax return adjustments in small private companies. *The International Journal of Accounting*, 55(3), 2050011.
- Palmrose, Z. V., & Scholz, S. (2004). The circumstances and legal consequences of non-GAAP reporting: Evidence from restatements. *Contemporary Accounting Research*, 21(1), 139-180.
- Payne, E., and Ramsay, R. (2005). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*. 20(3):321-330.
- Pratama, A. (2017). Company characteristics, corporate governance and aggressive tax avoidance practice: A study of Indonesian companies. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 6(4), 70-81.
- Pratama, G., & Widarjo, W. (2022). Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness. *Journal of Economics, Finance and Accounting Studies*, 4(2), 35-43.
- Prawira, I. F. A., & Sandria, J. (2021). The determinants of corporate tax aggressiveness. *Studies of Applied Economics*, 39(4), 1-9.

- Prianthara, I. B. T., Setini, M., & Munidewi, I. A. B. (2023). Effect of auditor experience, independence, professional skepticism, and ability to detect fraud on capital spirituality audit results quality as moderating factors. *International Journal of Intellectual Property Management*, 13(2), 101-129.
- Putera, D. W., & Juliarto, A. (2024). The Impact of Auditor's Experience, Auditor's Ethics, Professional Skepticism and Personality Type Of Auditors On Auditor's Ability To Detect Fraud In Public Accountants In DKI Jakarta. Diponegoro. *Journal of Accounting*, 13(4), 1-15.
- Putri, N., Buulolo, E. S., Deliana, D., & Raja, W. C. L. (2024). Literature Review On Tax Aggressiveness Research. *Prosiding Simposium Ilmiah Akuntansi*, 1(1), 861-873.
- Rahim, S., Ahmad, H., Widya, A., Wahyuni, N., & Junaidi, J. (2023). Auditors' experience in financial statement fraud detection: the role of professional scepticism and idealism. *Management & Accounting Review (MAR)*, 22(3), 202-222.
- Rahim, S., Muslim, M., & Muftihaturrahmah, M. (2023). The Influence Of Work Experience And Educational Level On The Auditor's Ability To Detect Fraud Through Professional Skeptism Auditors (Study at the Public Accounting Office of Makassar City). *Jurnal Info Sains: Informatika dan Sains*, 13(03), 664-679.
- Riguen, R., Salhi, B., & Jarboui, A. (2021). The impact of audit characteristics on corporate tax avoidance: the moderating role of gender diversity. *Scientific Annals of Economics and Business*, 68(1), 97-114.
- Sagala, Y. H. O., Pangaribuan, H., & Siagian, H. L. (2024). The influence of audit quality, company size, profitability, and inventory intensity on tax avoidance in manufacturing companies registered on the IDX in 2020-2022. *Jurnal Mantik*, 8(1), 111-121.
- Shamil, M. M., Gooneratne, D. W., Gunathilaka, D., & Shaikh, J. M. (2024). The effect of board characteristics on tax aggressiveness: the case of listed entities

- in Sri Lanka. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 14(4), 747-770.
- Simnett, R. (1996). The effect of information selection, information processing and task complexity on predictive accuracy of auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 21(7-8), 699-719.
- Suyono, E. (2018). External auditors' quality, leverage, and tax aggressiveness: Empirical evidence from the Indonesian stock exchange. *Media Ekonomi Dan Manajemen*, 33(2), 99-112.
- Tong, L., Wu, B., & Zhang, M. (2022). Do auditors' early-life socioeconomic opportunities improve audit quality? Evidence from China. *The British Accounting Review*, 54(2), 101040.
- Wahidahwati, W., & Asyik, N. F. (2022). Determinants of auditor's ability in fraud detection. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2130165.
- Widuri, R., Subroto, B., Saraswati, E., & Rusydi, M. K. (2024). Is Tax Aggressiveness Affected Corporate Social Responsibility Disclosure? A Meta-Analytical Review. *Educational Administration: Theory and Practice*, 30(4), 3403-3411.
- Wilson, R. J. (2009). An examination of corporate tax shelter participants. *The Accounting Review*, 84(3), 969-999.
- Yuniati, T., & Banjarnahor, E. (2021). Determinant Factors Affecting Fraud Detection Capabilities to The External Auditor in Jakarta. *Indonesian Management and Accounting Research*, 18(2), 127-142.
-

ملحق البحث

(التجربة العملية)

السيد الأستاذ/ -----

هذه التجربة هي جزء من بحث علمي يقوم به الباحثان، ويتناول جانب من محددات ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني اثناء تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ولن تستغرق الإجابة على الحالة أكثر من خمس دقائق، فهي تتضمن سبعة أسئلة فقط، وتعد مشاركتك في هذه التجربة بمثابة إثراء للمعرفة في مجال المراجعة الخارجية. ولذا فإن الباحث يشكر لك تعاونك في هذا الصدد.

وللعلم لا توجد إجابات "صحيحة" أو "غير صحيحة" لهذه الحالة، حيث ستكون إجاباتك بناء على ممارستك للحكم المهني. حيث يتطرق هذا البحث إلى بعض الأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات. ويفضل منك عدم استشارة أحد في الإجابة على التساؤلات الواردة وستظل إجابتك سرية ولن يتم الإفصاح عنها. ولذلك فمن الممكن عدم ذكر أسم حضرتك تمامًا.

شكراً جزيلاً لمساهمتكم في إثراء البحث العلمي

الباحثان

الدكتور/ محمد سعد أحمد
مدرس المحاسبة المراجعة
تليفون: ٠١٠٠٥٤٠٩٤٨٠

moh.saad@alex.edu.eg

الدكتور/ محمود موسى عبدالعال
استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
تليفون: ٠١٢٢٤٥٠٥١٢٤

mahmoud.metwally@alexu.edu.eg

القسم الأول: بيانات عن المشاركين

١. الأسم: ----- (اختياري)
٢. السن: ----- (اختياري)
٣. النوع: -----
٤. جهة العمل: (ضع علامة √)
 - أ- مكاتب (منشآت) المحاسبة الخاصة ()
 - ب- الجهاز المركزي للمحاسبات ()
 ٥. ما هي عدد سنوات الخبرة التي تمتلكها في مجال:
 - أ- مراجعة حسابات الشركات المساهمة (---) سنة
 - ب- مراجعة حسابات الشركات المقيدة بالبورصة (---) سنة

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولى العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

٦. ما هي وظيفتك في مكتب (منشأة) المحاسبة الذي تعمل به؟ (ضع علامة √)

- شريك بالمكتب ()

- مدير مراجعة ()

- مراجع حسابات أول ()

- مراجع ()

- محاسب تحت التمرين ()

- أخرى (يرجى تحديد ذلك -----) ()

٧. يرجى الإشارة إلى آخر مؤهل علمي حصلت عليه: (ضع علامة √)

- بكالوريوس المحاسبة والمراجعة () سنة التخرج -----

- دبلوم دراسات عليا في المحاسبة والمراجعة ()

- ماجستير في المحاسبة والمراجعة ()

- دكتوراه في المحاسبة والمراجعة ()

- أخرى (أذكره -----) ()

٨. يرجى الإشارة إلى أي من الشهادات المهنية حصلت عليها: (ضع علامة √)

- شهادة CPA ()

- شهادة CMA ()

- أخرى (أذكرها -----) ()

٩. يرجى الإشارة إلى أي من الجمعيات المهنية التي تتمتع بعضويتها/ أو زمالتها: (ضع علامة √)

- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ()

- زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ()

- عضو جمعية الضرائب المصرية ()

- زميل جمعية الضرائب المصرية ()

القسم الثاني: حالة افتراضية

الشركة (س) شركة مساهمة صناعية مقيدة بالبورصة، وخاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١. حققت أرباح في آخر خمس سنوات. ويقوم مكتبكم بمراجعة القوائم المالية لتلك الشركة منذ ثلاثة سنوات. ولم يتم اكتشاف أية أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية في الفترات السابقة، واقتصرت

العلاقة بين سماعة مراقبى الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة فى ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولى العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

نتائج المراجعة فى الفترات الماضية على اكتشاف تحريفات محدودة وغير جوهرية وغير مهمة نسبياً، وقامت الإدارة بتصويبها استجابة لطلبكم. وبالتالي اصدرت رأياً غير معدل (نظيف). وقد توافرت لديكم البيانات التالية:

فيما يلي ملخص للقوائم المالية للشركة (س) عن الفترة المنتهية فى ٢٠٢٣/١٢/٣١، والتي تم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، والقوانين واللوائح السارية ذات الصلة، مع العلم بأن السياسات المحاسبية المطبقة فى هذه الفترة متفقة مع السياسات المحاسبية المطبقة فى العام السابق.

أولاً: ملخص قائمة المركز المالي فى ٢٠٢٣/١٢/٣١

٢٠٢٢/١٢/٣١	٢٠٢٣/١٢/٣١	بيان
		الأصول غير المتداولة:
١,٧٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	الأصول الثابتة
٤٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠	الاستثمارات فى الأوراق المالية
٢,١٠٠,٠٠٠	٢,١٠٠,٠٠٠	
		الأصول المتداولة:
٣٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	نقدية
٦٠٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠	أرصدة مدينة
٤٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠	مخزون
١,٣٠٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠	
٣,٤٠٠,٠٠٠	٣,٧٠٠,٠٠٠	إجمالي الأصول
		حقوق الملكية
٢,٠٠٠,٠٠٠	٢,٦٠٠,٠٠٠	
٨٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	الإلتزامات غير المتداولة (الالتزامات ضريبية موجلة)
٦٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠	الإلتزامات المتداولة (دائنون وتسهيلات انتمائية)
٣,٤٠٠,٠٠٠	٣,٧٠٠,٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية والإلتزامات

ثانياً: ملخص قائمة الدخل عن الفترة المنتهية فى ٢٠٢٣/١٢/٣١

٢٠٢٢/١٢/٣١	٢٠٢٣/١٢/٣١	بيان
١,٥٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	المبيعات
(١,٠٠٠,٠٠٠)	(١,٥٠٠,٠٠٠)	(-) تكلفة المبيعات
٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	مجموع الربح
١٥٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	+ إيرادات أخرى
(٢٥٠,٠٠٠)	(٢٥٠,٠٠٠)	(-) مصروفات إدارية وعمومية
٤٠٠,٠٠٠	٤٥٠,٠٠٠	صافى الربح المحاسبى قبل ضريبة الدخل
(١٠٠,٠٠٠)	(١٥٠,٠٠٠)	(-) ضريبة الدخل الجارية
١٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	+ ضريبة الدخل المؤجل
٤٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠	صافى الربح بعد ضريبة الدخل

ولأغراض قيامكم بتخطيط وتنفيذ عملية مراجعة القوائم المالية للشركة (س) عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٣/١٢/٣١، فقد تم تحديد الأهمية النسبية بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه للقوائم المالية إجمالاً.

بصفتك مراقب الحسابات المسئول عن هذا التكليف، فى رأيك:

فى ضوء البيانات المتاحة، وعند تقييمك للمخاطر المتلازمة، وفى وجهة نظرك ما هى أكثر حسابات قائمة المركز المالي التى تكون أكثر تعرضاً للمخاطر؟
(ضع علامة √)

العلاقة بين سمات مراقبي الحسابات وإدراكهم لتوسع عميل المراجعة في ممارسات العدوانية الضريبية

د/ محمود موسى محمد العال متولي العيسوي & د/ محمد سعد أحمد حسين

الاصول غير المتداولة	الاصول المتداولة	حقوق الملكية	الالتزامات غير المتداولة	الالتزامات المتداولة

١. في ضوء البيانات المتاحة، وعند تقييمك للمخاطر المتلازمة، ففي وجهة نظرك ما هي أكثر حسابات قائمة الدخل التي تكون أكثر تعرضاً للمخاطر؟
(ضع علامة √)

المبيعات	تكلفة المبيعات	الإيرادات الأخرى	المصروفات الإدارية والعمومية	ضريبة الدخل

٢. في ضوء تقييمك للمخاطر المتلازمة على مستوى الحسابات، وكان مستوى خطر الرقابة الداخلية منخفضاً، وبالطبع تريد أن يكون خطر المراجعة الكلي عند حده الأدنى، فما هو تقييمك لمخاطر عدم الاكتشاف المخطط؟
(ضع علامة √)

منخفض (حتى ٢٠٪)	أقل من المتوسط (٢٠٪ إلى ٤٠٪)	متوسط (٤٠٪ إلى ٦٠٪)	أزيد من المتوسط (٦٠٪ إلى ٨٠٪)	عالي (أزيد من ٨٠٪)

٣. بأفتراض بأن عملية المراجعة التي قمت بتنفيذها العام الماضي، قد استغرقت من فريق العمل ما يقرب من ١٠٠ ساعة عمل إجمالاً، فما هو عدد الساعات المتوقع أن تستغرقه عملية المراجعة في العام الحالي؟
(ضع علامة √)

أقل من ٨٠ ساعة	من ٨٠ إلى ٩٠ ساعة	من ٩٠ إلى ١٠٠ ساعة	من ١٠٠ إلى ١١٠ ساعة	أزيد من ١١٠ ساعة

٤. فيما يلي عدد ٦ إجراءات للمراجعة ممكن استخدام أى منها في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف فيما يتعلق بالحسابات الأكثر تعرضاً للمخاطر، والمطلوب منك اختيار ثلاثة فقط من إجراءات المراجعة التالية والتي تعتقد من وجهة نظرك أنها سوف تكون ملائمة وأكثر فاعلية في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف؟
(ضع علامة √)

- ١- إجراء استفسارات إضافية من الإدارة والموظفين. ()
- ٢- إجراء فحص وتقييم مستقل للحسابات ذات المخاطر الأعلى. ()
- ٣- تغيير توقيت إجراءات المراجعة ليكون أقرب إلى نهاية الفترة. ()
- ٤- توسيع نطاق الإجراءات للحصول على أدلة أكثر إقناعاً من خلال زيادة حجم العينة. ()
- ٥- استخدام الإجراءات التحليلية كاختبار موضوعي. ()
- ٦- توسيع نطاق الاختبار من خلال الحصول على أدلة مؤيدة إضافية. ()