



أثر عدم تماثل سلوك التكاليف على التجنب الضريبي " دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية "

إعداد

د. جيهان السيد أحمد منصور

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الزقازيق

drgeanmm20@gmail.com

د. إبراهيم محمد علي إبراهيم

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة الزقازيق

ibrahimali2531@gmail.com

هبة صلاح منصور محمد

باحثة ماجستير محاسبة

كلية التجارة - جامعة الزقازيق

heba2020salah@gmail.com

مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد السابع والأربعون - العدد الثاني أبريل 2025

رابط المجلة: <https://zcom.journals.ekb.eg/>

الملخص:

هدف البحث: يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في دراسة أثر عدم تماثل سلوك التكاليف على التجنب الضريبي. منهجية البحث: تحقيقاً لهدف البحث وإجراء الدراسة الاختبارية استعانت الباحثة بعينة ميسرة مكونة من (120) شركة مقيدة بالبورصة المصرية بمختلف قطاعاتها، من خلال سلسلة زمنية مكونة من تسع سنوات في الفترة من عام 2015 م وحتى عام 2023 م بالإضافة إلى عام (2014 م) باعتبارها سنة أساس اعتمدت عليها الباحثة في التوصل الى البيانات اللازمة لقياس بعض متغيرات الدارسة خلال عام 2015 م بواقع (953) مشاهدة موزعة على (14) قطاع اقتصادي من إجمالي (18) قطاع رئيسي، وباستخدام اسلوب الانحدار المتعدد بطريقة المربعات الصغرى.

نتائج البحث: تشير النتائج التي توصل اليها:

- وجود تأثير معنوي لعدم تماثل سلوك تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي والفروق الضريبية الاجمالية والفروق الضريبية المؤقتة.
- وجود تأثير معنوي لعدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والإدارية على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي والفروق الضريبية الاجمالية والفروق الضريبية المؤقتة.
- وجود تأثير معنوي لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي والفروق الضريبية المؤقتة.
- عدم وجود تأثير معنوي لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الإجمالية.

الكلمات الدالة: عدم تماثل سلوك التكاليف - التجنب الضريبي - لزوجة التكاليف.

مقدمة، ومشكلة البحث

يشير سلوك التكاليف إلى طريقة استجابة التكاليف للتغيرات في حجم النشاط (محمد، 2022)، وفقًا لوجهة النظر التقليدية المتعلقة بسلوك التكاليف يُفترض وجود علاقة خطية وتناسبية بين التكاليف وحجم النشاط، حيث يمكن تقسيم التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى تكاليف ثابتة لا تتغير مع التغير في حجم النشاط في حدود الطاقة المتاحة، وتكاليف متغيرة تتغير مع التغير في حجم النشاط، تزيد وتنقص مع الزيادة والنقصان في حجم الإنتاج وبنفس النسبة (Özkaya, 2021)، حيث اتفق الباحثون على أن هناك بعض بنود التكاليف تكون نسبة زيادتها مع زيادة حجم النشاط لا تساوي نسبة انخفاضها مع حدوث انخفاض مكافئ في حجم النشاط، فقد تزداد التكلفة مع زيادة حجم النشاط بنسبة أكبر من انخفاضها مع انخفاض مكافئ في حجم النشاط، وفي هذه الحالة يظهر ما يُسمى بسلوك التكلفة غير المتماثل لأعلى "لزوجة التكاليف"، وذلك نتيجة اتخاذ المديرين قرارات بزيادة الموارد مع زيادة حجم النشاط (Anderson et al., 2003) وفي حالات أخرى تكون نسبة انخفاض التكلفة مع انخفاض حجم النشاط أكبر من نسبة زيادتها مع حدوث زيادة مكافئة في حجم النشاط، وعندئذ يظهر ما يُسمى بالسلوك غير المتماثل لأسفل، وذلك نتيجة اتخاذ المديرين قرارات تتعلق بالتخلص من الموارد غير المستغلة عند انخفاض حجم النشاط والتأخير في زيادة الموارد مع تحسن حجم النشاط، وبالتالي فإن فهم سلوك التكاليف هو أمر جوهري للمديرين لاستخدام المعلومات في عمليات اتخاذ القرارات (Wiess, 2010). وعلى العكس من وجهة النظر التقليدية لسلوك التكاليف فقد أشارت العديد من الدراسات على سبيل المثال (Anderson et al., 2003; Banker et al., 2013) إلى أن التكلفة لا تستجيب بشكل متماثل للتغيرات في حجم النشاط صعودًا وهبوطًا حيث تزداد التكلفة مع زيادة حجم النشاط بمعدل أكبر أو أقل من معدل انخفاضها مع حدوث انخفاض مكافئ في حجم النشاط وهو ما يعرف بالسلوك غير المتماثل أو السلوك الثنائي للتكلفة.

يعد عدم تماثل سلوك التكاليف من الأمور التي نالت إهتمام كثير من قبل الباحثين، وتعتبر دراسة (Anderson et al., 2003) أولى الدراسات التي توصلت إلى أدلة تطبيقية حول وجود السلوك غير المتماثل للتكلفة، حيث توصلت إلى أن المصروفات البيعية والإدارية تزيد بنسبة 0.55% مع زيادة المبيعات بنسبة 1% بينما تنخفض تلك المصروفات بنسبة 0.35% مع انخفاض المبيعات بنسبة 1%، وقد أطلقت هذه الدراسة على هذه الظاهرة السلوك غير المتماثل للتكلفة.

وبناء على ما سبق يمكن القول بأنه يُمكن للشركات تحقيق وفورات ضريبية من خلال استخدام السلوك غير المتماثل للتكاليف، حيث يمكنها تقليل الوعاء الضريبي نتيجة انخفاض الإيرادات بنسبة أكبر من انخفاض التكاليف واجبة الخصم، مما يؤدي إلى تخفيض الضرائب المستحقة في الفترة الحالية وتأجيل دفعها مما يزيد من احتمال ممارسة سلوك التجنب الضريبي.

على الجانب الآخر أدت الزيادة الكبيرة في معدلات الضريبة الفعلية على أرباح الشركات والتي أصبحت تمثل نسبة كبيرة من التدفقات النقدية الخارجة للشركات الهادفة للربح، خاصة في ظل التعديلات التشريعية الضريبية المتلاحقة خلال الفترة الماضية في مصر (زيادة أسعار الضريبة أو تعديل الإعفاءات الضريبية)، إلى قيام معظم الشركات بتحفيز مديريها للقيام باستراتيجيات التجنب الضريبي لتعظيم القيمة من خلال تخفيض المدفوعات الضريبية للشركة (شاهين، 2022).

يشير التجنب الضريبي إلى مجموعة من الممارسات والاستراتيجيات القانونية التي تهدف إلى تخفيض الالتزامات الضريبية للشركات والأفراد إلى أدنى حد ممكن على عكس التهرب الضريبي الذي يعد غير قانوني، فإن التجنب الضريبي يعمل ضمن إطار القانون، مستغلاً الثغرات والاستثناءات في النظام الضريبي، تلجأ العديد من الشركات إلى ممارسات التجنب الضريبي بهدف زيادة أرباحها الصافية وتحسين تدفقاتها النقدية، وتتراوح هذه الممارسات من استخدام الإعفاءات والحوافز الضريبية المتاحة، إلى هيكلة المعاملات المالية بطرق تقلل من العبء الضريبي، وصولاً إلى استراتيجيات أكثر تعقيداً مثل نقل الأرباح إلى مناطق ذات معدلات ضريبية منخفضة (Li, 2024).

يمكن أن يلعب عدم تماثل سلوك التكاليف دوراً في التأثير على قرار الشركة بالمشاركة في أنشطة التجنب الضريبي، فعندما تواجه الشركة لزوجة تكاليف فقد يكون من المرجح أن تشارك في أنشطة التجنب الضريبي لتقليل عبئها الضريبي، وذلك لأن الشركة قد تحملت بالفعل هذه التكاليف ولا يمكنها تعديلها (تخفيضها) بسهولة في المدى القصير، مما يجعل من الصعب تعديل ربحيتها وبالتالي قد تكون الشركة أكثر عرضة للتركيز على تقليل التزاماتها الضريبية كوسيلة لتحسين أدائها المالي.

أشارت دراسة (Chalevas, 2024) إلى أن عدم تماثل سلوك التكلفة في الفترة السابقة يرتبط بشكل إيجابي بتجنب الضريبة في الفترة الحالية، يرتبط عدم تماثل سلوك التكلفة بشكل إيجابي بتكاليف التعديل وبالتالي بتكاليف الصيانة التي تستهلك جزءاً من التمويل المتاح في الفترة الحالية، بالإضافة إلى ذلك، فإن تكاليف التعديل الأعلى مسؤولة عن استجابة غير متكافئة أكثر كثافة (عدم تماثل سلوك التكلفة)

للتدفق النقدي من العمليات عندما تنخفض إيرادات المبيعات، ونتيجة لذلك، يرتبط عدم تماثل سلوك التكلفة المرتفع في الفترة السابقة بمتطلبات أعلى لتمويل الأنشطة التشغيلية في الفترة السابقة، ويزيد من احتمالية وجود قيود مالية أكثر كثافة في السنوات المالية المستقبلية، واستجابة لهذه القيود قد تلجأ الشركات إلى توفير النقد من خلال التجنب الضريبي كمصدر للتمويل الداخلي.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة السؤال البحثي كالتالي:

هل يؤثر عدم تماثل سلوك التكاليف على التجنب الضريبي في الشركات المساهمة المصرية؟

ثانياً: هدف البحث

يهدف البحث بشكل أساسي إلى اختبار أثر عدم تماثل سلوك التكاليف على التجنب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية، وبالتالي اختبار النموذج الكمي لتحديد أثر عدم تماثل سلوك التكاليف على التجنب الضريبي.

ثالثاً: أهمية البحث

تكمن أهمية هذا البحث في كونه يتناول موضوعاً حيوياً في مجال المحاسبة والضرائب، وهو العلاقة بين عدم تماثل سلوك التكاليف والتجنب الضريبي، وتبرز أهميتها من خلال النقاط التالية:

- يسعى هذا البحث إلى سد فجوة في الأدبيات المحاسبية من خلال استكشاف أثر عدم تماثل سلوك التكاليف على ممارسات التجنب الضريبي، وهو موضوع لم يحظ باهتمام كافٍ في الدراسات السابقة.

- يستكشف الدوافع وراء قرارات إدارة التكاليف وعلاقتها بالتجنب الضريبي.

- يسلط الضوء على كيفية اتخاذ المديرين للقرارات المتعلقة بالتكاليف في ظل الاعتبارات الضريبية.

- يسلط البحث الضوء على تأثير قرارات إدارة التكاليف على الالتزامات الضريبية للشركات، مما قد يكون له آثار مهمة على الإيرادات الحكومية والاقتصاد ككل.

- يساهم البحث الحالي في توفير إطار نظري عن طبيعة ومحددات السلوك غير المتماثل للتكاليف وتأثيره على ممارسات التجنب الضريبي.

رابعاً: حدود البحث

وفقاً لأهداف البحث ومشكلته سيقصر هذا البحث على دراسة أثر عدم تماثل سلوك التكاليف على التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على الشركات غير المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من 2015 م – 2023 م، وتم استبعاد الشركات التي تنتمي لقطاعي البنوك والخدمات المالية والتي تعمل بنظام المناطق الحرة (قطاع الاعلام) نظراً لاختلاف طبيعة عملها وخضوعها لقوانين خاصة تختلف عن باقي القطاعات الأخرى.

خامساً: مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة المصرية بمختلف قطاعاتها وذلك خلال الفترة من عام 2015 م حتى عام 2023 م، تتمثل عينة البحث العملية في الشركات الصناعية المقيدة في سوق الأوراق المالية وبلغ عددها (120) شركة موزعة على 14 قطاع اقتصادي من إجمالي 18 قطاع رئيسي.

سادساً: خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، فإنه يمكن تقسيم البحث على النحو التالي:

- الإطار العام للبحث.
- الفصل الأول: الإطار النظري للبحث، ويتناول ما يلي:
 - المبحث الأول: الإطار الفكري لعدم تماثل سلوك التكاليف.
 - المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لممارسات التجنب الضريبي .
 - المبحث الثالث: أثر عدم تماثل سلوك التكاليف على التجنب الضريبي.
- الفصل الثاني: الدراسة الاختبارية.
 - المبحث الأول: مراجعة الدراسات السابقة، واشتقاق فروض الدراسة.
 - المبحث الثاني: تصميم الدراسة الاختبارية.
 - المبحث الثالث: اختبار فروض الدراسة، و تحليل النتائج.
- خلاصة البحث.
- المراجع.
- الملاحق.

القسم الأول: الإطار النظري للبحث

نظراً لأهمية رقم التكاليف بالشركات وما قد يترتب عليه من قرارات هامة ومؤثرة في استمرارية الشركة انصب الاهتمام نحو تأصيل مفهوم السلوك غير المتمثل للتكاليف، حيث يشير عدم التماثل في سلوك التكلفة إلى الظاهرة التي تصف التفاعل غير المتكافئ للمديرين مع تعديل الموارد (Hartlieb, 2020; Loy & Eierle, 2020)، وتتنظر الشركات إلى الضريبة على أنها عبء أو تكاليف وذلك لأنها تمثل مورد مالي يمكن أن يزيد من قيمة الشركة ومن ثم المساهمين، ولذلك تلجأ الشركات لممارسات التجنب الضريبي لضمان بقاء هذه الموارد المالية داخل الشركة (Wang et al., 2020).

1- الإطار الفكري لعدم تماثل سلوك التكاليف

يتمثل السلوك غير المتمثل للتكلفة في أن بعض عناصر التكلفة لا تستجيب بشكل متماثل للتغيرات في حجم النشاط (Anderson et al., 2003).

1/1 ماهية السلوك غير المتمثل للتكاليف:

أشارت العديد من الدراسات في الأدب المحاسبي على سبيل المثال (Anderson et al., 2003; Banker et al., 2013) إلى أن السلوك غير المتمثل للتكلفة يحدث عندما تكون استجابة التكلفة للتغير في حجم النشاط عند زيادته تختلف عن سلوكها عند حدوث انخفاض مماثل في حجم النشاط، حيث تزداد التكلفة مع زيادة حجم النشاط بمعدل أكبر (أو أقل) من معدل انخفاضها عند حدوث انخفاض مماثل في حجم النشاط، وهو ما يعرف بالسلوك غير المتمثل للتكلفة.

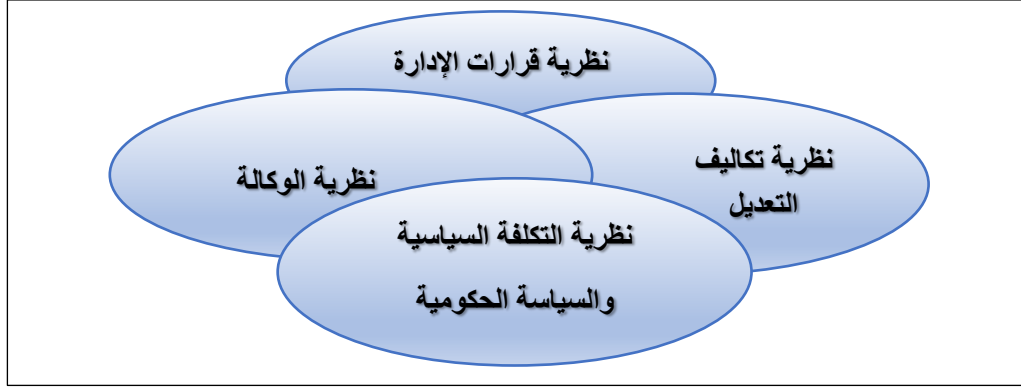
مما سبق يتضح أن السلوك غير المتمثل للتكلفة يأتي كمحصلة لقرارين: إما الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة كما هي أو خفضها إلى مستوى أقل، ويعتمد هذا القرار على المقارنة بين نوعين من التكاليف هما تكاليف التعديل وتكاليف الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة.

٢/١ بنود التكلفة التي تسلك سلوك التكاليف غير المتماثلة:

هناك أنواع من التكاليف تسلك السلوك المتمثل للتكاليف وأنواع تسلك السلوك غير المتمثل، وبتتبع الدراسات السابقة نجد أن هناك بنود تكاليف تكررت في معظم الدراسات وهي: التكاليف البيعية العمومية والإدارية وتكلفة البضاعة المباعة وتكاليف التشغيل وتكلفة العمالة وتكلفة البحث والتطوير وتكلفة الإنفاق على الممتلكات والمعدات والآلات الرأسمالية.

٣/١ النظريات المفسرة لظاهرة عدم تماثل سلوك التكاليف:

اهتمت الدراسات السابقة بتفسير السلوك غير المتماثل للتكاليف من خلال أربع نظريات كما يلي:-



الشكل رقم (١) النظريات المفسرة لظاهرة عدم تماثل سلوك التكاليف

المصدر: إعداد الباحثة

٤/١ محددات السلوك غير المتماثل للتكاليف:

تتناول الباحثة أهم العوامل التي قد تؤثر على درجة واتجاه السلوك غير المتماثل للتكاليف، ومن الاستقراء التحليلي للدراسات السابقة يمكن للباحثة تبويبها في ثلاث مجموعات رئيسية على النحو التالي:



الشكل رقم (٢) محددات السلوك غير المتماثل للتكاليف

المصدر: إعداد الباحثة

٢- الإطار المفاهيمي لممارسات التجنب الضريبي

يمثل التجنب الضريبي أحد الممارسات التي قد تبدو للكثيرين وخاصة الإدارة أن لها العديد من الآثار الإيجابية لما يتبعها من تخفيض الالتزامات الضريبية ومن ثم تحقيق وفورات نقدية يمكن استخدامها في زيادة توزيعات الأرباح أو التوسع في الاستثمارات بغض النظر عن الآثار السلبية المتعددة للتجنب الضريبي والتي قد تؤدي إلى إلحاق الضرر بسمعة الشركة ومن ثم قيمتها.

١/٢ مفهوم التجنب الضريبي للشركات.

يُعد التجنب الضريبي من المفاهيم الجدلية التي لا يوجد لها تعريف موحد متفق عليه ومقبول عالمياً على الرغم من انتشار مفاهيم التجنب الضريبي على نطاق واسع، وهو ما أكدته دراسة (Ginesti et al., 2020) حيث أشارت إلى أنه ليس من السهل وضع مفهوم محدد للتجنب الضريبي، ورغم ذلك تناول الفكر المحاسبي مفاهيم عدة للتجنب الضريبي ويمكن عرض بعضها من هذه المفاهيم فيما يلي:

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) التجنب الضريبي بأنه من المفاهيم التي يصعب تحديدها بدقة، ولكنه يستخدم بشكل عام للإشارة إلى ممارسات تقليل الالتزام الضريبي، وأنه على الرغم من أن هذه الممارسات قد تبدو أنها تتفق مع القانون إلا أنها قد تتعارض عادة مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون.

كما عرف (مصطفى، 2023) التجنب الضريبي بأنه قيام إدارة الشركة باتباع أساليب قانونية غير أخلاقية لتقليل المبالغ المفروضة عليهم من الدولة أي استخدام الأفراد أو الشركات الطرق القانونية لتحقيق نفس الهدف، أي تقليل الضريبة المستحقة، ولكن هذه الطرق قد تكون قانونية من الناحية الفنية لكنها قد تُعتبر غير أخلاقية إذا كانت تستغل ثغرات أو فجوات في التشريعات الضريبية.

وبناءً على ما سبق يمكن للباحثة تعريف التجنب الضريبي بأنه:

مفهوم جدلي ولكنه يستخدم بشكل عام للإشارة إلى كل نشاط أو إجراء تقوم به الإدارة يؤدي إلى تخفيض الضريبة على الدخل المحاسبي إلى أقل عبء ممكن باستخدام استراتيجيات تتوافق مع القوانين الضريبية ومن خلال استغلال الفجوات والثغرات الموجودة دون الرجوع إلى تفسير النصوص الضريبية أو كيفية تطبيقها، وتلجأ إليه الشركات لزيادة الرغبة في تحقيق معدلات أعلى للأرباح وذلك من خلال تقليل الالتزامات الضريبية أو لمحاولة الحفاظ على تنافسيتها في السوق وذلك في حالة وجود شركات أخرى تلجأ لهذه الأساليب للاستفادة من الثغرات القانونية الموجودة في التشريعات الضريبية.

2/2 المفاهيم ذات العلاقة بالتجنب الضريبي

تناول الفكر المحاسبي بعض المفاهيم المشابهة للتجنب الضريبي والتي قد يحدث خلط بينها وبين التجنب الضريبي، ومنها: التخطيط الضريبي والتهرب الضريبي والتأجيل الضريبي وإدارة الضريبة.

3/2 النظريات المفسرة للتجنب الضريبي.

(أ) التجنب الضريبي في ضوء نظرية الوكالة:

يرى بعض الباحثين أنه ربما تساعد زيادة مشكلات الوكالة على زيادة ممارسات أنشطة التجنب الضريبي كأداة إدارية انتهازية مثل التلاعب بالأرباح وتحويل الثروة بشكل صريح، وأكد (Gunn et al., 2020) أن تكاليف الوكالة هي الدافع الرئيسي للجوء إدارة الشركات لممارسات التجنب الضريبي.

(ب) التجنب الضريبي في ضوء نظرية الشرعية:

تفترض النظرية أن أنشطة الشركة وممارساتها يجب أن تحظى بالشرعية في مجتمع ممارسة النشاط، وأن أي تناقض فعلى أو محتمل بين القيم الاجتماعية المرتبطة بأنشطة الشركة والقيم التي يقبلها المجتمع يهدد بقاء الشركة واستمراريتها (محمود، 2017)، ولذلك تقوم الشركة بتخفيض ممارسات التجنب الضريبي لإضفاء الشرعية على أنشطتها، (Wang et al., 2020).

(ج) التجنب الضريبي في ضوء نظرية أصحاب المصالح:

يوصف أصحاب المصالح على أنهم مجموعات أو أفراد يؤثرون أو يتأثرون بتحقيق الشركة لأهدافها، تشير النظرية إلى أن نجاح الشركات لا يعتمد فقط على المساهمين بل يعتمد على دمج جهود جميع فئات أصحاب المصالح (مثل: الدائنين والمساهمين والجهات الحكومية والموظفين والعملاء)، ووفقاً لهذه النظرية تميل الشركة إلى تخفيض أنشطة التجنب الضريبي، إذ تسعى الشركة إلى تلبية احتياجات كافة أصحاب المصالح، ومن ثم إذا تم اكتشاف قيام الشركة بممارسة التجنب الضريبي سوف يدرك المجتمع عدم ولاء الشركة بمسئوليتها الاجتماعية (محمد، 2019).

(د) التجنب الضريبي ونظرية التكلفة السياسية:

وفقاً لنظرية التكلفة السياسية فإن مبلغ الضريبة المدفوع هو أهم عنصر من عناصر التكلفة السياسية، خاصة في الشركات الكبيرة التي ترتفع فيها سيطرة الدولة المباشرة والرقابة العامة غير المباشرة، لذلك فإن هذه الشركات أقل عرضة للتجنب الضريبي، وبالتالي فإن العلاقة بين التكلفة السياسية وحجم الشركة هي علاقة طردية وتنعكس إيجابياً على انخفاض سلوك التجنب الضريبي (الباز، 2021).

(هـ) التجنب الضريبي ونظرية القوة السياسية:

وفقاً لنظرية القوة السياسية فإن الشركات الكبيرة، وخاصة تلك التي تقود القطاعات الاقتصادية للدولة، تتمتع بقوة ونفوذ سياسي معين، خاصة إذا كان أحد مؤسسيها أو المساهمين فيها يتمتع بعلاقات سياسية يمكنها التأثير على صانعي القرار في كل من السلطات التشريعية أو التنفيذية أو الإدارية أو الضريبية مما ينعكس إيجاباً على استعداد الشركات لممارسة التجنب الضريبي (أبو سالم، 2020).

4/2 محددات التجنب الضريبي:

يمكن تقسيم محددات التجنب الضريبي إلى مجموعتين:

المحددات الداخلية للشركة: وتتمثل في القيود المالية وقابلية التقارير المالية للمقارنة ونمط الملكية ودرجة تدويل الشركة وحجم الشركة وربحية الشركة وآليات حوكمة الشركات وضعف آليات الرقابة.

المحددات الخارجية للشركة: وتتمثل في حدة المنافسة وأخلاقيات العمل وفترة القيد بالبورصة.

3- أثر عدم تماثل سلوك التكاليف على التجنب الضريبي

قد وثقت الدراسات التجريبية السابقة (Anderson et al., 2003; Banker et al., 2013; Banker & Byzalov, 2014; Liu et al., 2019; Ballas et al., 2022) أن التكاليف المتغيرة تظهر سلوكاً غير متماثل؛ أي أن استجابة التكاليف لتغيرات النشاط ليست متماثلة. وبعبارة بسيطة، في أوقات زيادة المبيعات، تزداد التكاليف بشكل أسرع من انخفاضها في أوقات انخفاض المبيعات.

وقد أشارت الأدبيات السابقة إلى أن عدم تماثل سلوك التكلفة يرجع إلى قرارات المديرين المتعمدة بالاحتفاظ بالموارد غير المستغلة وتكاليف التعديل المرتبطة بها عندما يتغير حجم النشاط، حيث يوازن المديرون بين تكلفة الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة وتكلفة الاستغناء عنها، فإذا كانت تكاليف التعديل أعلى من تكاليف الاحتفاظ يقرر المديرون الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة، بالإضافة إلى تكاليف التعديل، هناك أسباب أخرى لعدم تماثل سلوك التكلفة وهي التوقعات الإدارية المتفائلة بشأن المبيعات المستقبلية وتكاليف التعديل المستقبلية وسلوك بناء الإمبراطورية (Banker et al., 2013).

حددت أدبيات المحاسبة الضريبية عوامل من المرجح أن تزيد من التجنب الضريبي، مثل مخاطر الأعمال الأعلى (Kim et al., 2011؛ Al-Hadi et al., 2022)، وسلوك بناء الإمبراطورية أعلى (Desai et al., 2007)، وتوقعات بعبء ضريبي أعلى بسبب الزيادة المتوقعة في النشاط التشغيلي (Haga et al., 2019)، وترتبط هذه العوامل نفسها بمستويات أعلى من عدم التماثل في التكاليف.

وقد استكشفت دراسة (Haga et al., 2019) سلوك التكلفة حول النقاط الزمنية لخفض معدلات الضرائب، وبناءً على تنبؤاتهم على حافز تحويل الدخل بين الفترات الزمنية، توقعوا أن تتحمل الشركات المزيد من التكاليف في السنوات المالية التي تسبق خفض معدل ضريبة الشركات، وتوصلت إلى أن الشركات تُظهر سلوكاً لتكاليف البيع والتوزيع والإدارة العامة يتناقض في الدخل قبل خفض معدلات الضرائب، وأن مدى هذا السلوك يتناسب مع حجم الانخفاض في معدل الضريبة.

تختلف المساهمة البحثية للدراسة الحالية عن دراسة (Xu and Zheng, 2020) حيث تهدف إلى دراسة أثر عدم التماثل في سلوك التكلفة في الماضي على التجنب الضريبي في المستقبل، وليس العلاقة بين التجنب الضريبي وسلوك التكلفة المتغيرة خلال نفس الفترة المالية كدراسة (Xu and Zheng, 2020) والتي درست كيف يؤثر التجنب الضريبي على عدم التماثل في التكلفة في نفس السنة المالية، مع التركيز على وفورات الضرائب النقدية كمصدر داخلي للتمويل، حيث إن المدخرات النقدية من التجنب الضريبي تساعد في تخفيف مخاوف المديرين بشأن تكلفة تعديلات الموارد خلال فترات انخفاض المبيعات وبالتالي تدفع المديرين إلى الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة عندما ينخفض حجم النشاط، ولأن هذه المدخرات الضريبية ستساعد الشركة على تغطية بعض تكاليف الحفاظ على الموارد الزائدة يجب أن تؤدي مثل هذه الإجراءات من قبل المديرين إلى علاقة إيجابية بين وفورات الضرائب النقدية وعدم التماثل في التكلفة، بدلاً من ذلك قد يستخدم المديرون المدخرات النقدية من التجنب الضريبي الأعلى لتغطية جزء من تكاليف التعديل في الفترات الحالية والمستقبلية، يجب أن يؤدي هذا البديل إلى علاقة سلبية بين وفورات الضرائب النقدية وعدم التماثل في التكلفة، وأشارت إلى أن التجنب الضريبي يؤثر على قرارات وأنشطة الاستثمار في الشركة، مما يؤثر بدوره على عدم تماثل سلوك في التكلفة، حيث أشار إلى وجود علاقة سلبية بين بين التجنب الضريبي وعدم تماثل سلوك التكلفة.

أما الدراسة الحالية تري أن عدم تماثل سلوك التكلفة يرتبط بشكل إيجابي بتكاليف التعديل وبالتالي بتكاليف الصيانة (Banker & Byzalov, 2014) التي تستهلك جزءاً من التمويل متاح في الفترة الحالية، ونتيجة لذلك يرتبط ارتفاع عدم تماثل سلوك التكاليف في الفترة السابقة بشكل إيجابي بمتطلبات أعلى لتمويل الأنشطة التشغيلية، ويزيد من احتمالية تعرض الشركة لقيود مالية أكثر في السنوات المالية المستقبلية واستجابة لهذه القيود، قد تلجأ الشركات إلى توفير النقد من خلال التجنب الضريبي كمصدر للتمويل الداخلي (Francis et al., 2021) وبالتالي فإن الشركة التي تعاني من عدم تماثل سلوك

التكاليف في الفترة السابقة تكون أكثر عرضة للمشاركة في التجنب الضريبي لتوفير المزيد من النقود وتقليل القيود النقدية (Chalevas et al., 2024)، كما ان ارتفاع تكاليف الفترة السابقة يعني أن الشركة لديها حاجة أكبر ومتطلبات أعلى لتمويل مستويات مواردها في الفترة السابقة، بالإضافة إلى ذلك، فإن الشركة التي لديها سلوك بناء إمبراطورية إدارية أعلى في الفترة السابقة من المرجح أن تشارك في التجنب الضريبي، حيث قد ينظر المديرون إلى المدخرات النقدية من خلال التجنب الضريبي كقناة داخلية لتمويل سلوك بناء الإمبراطورية، كذلك عندما يتوقع المديرون تحسن الأداء التشغيلي، فمن المرجح أيضاً أن يتوقعوا عبء ضريبي أعلى في المستقبل، يرتبط العبء الضريبي بشكل إيجابي بالدافع الإداري للمشاركة في التجنب الضريبي (Haga et al., 2019; Höglund et al., 2019).

مما سبق يتضح ان الشركات التي تعاني من تقلبات في الربحية بسبب عدم تماثل سلوك التكاليف تتجنب الضرائب بشكل أكبر من الشركات التي لا تعاني من هذه الظاهرة وذلك لأن عدم تماثل سلوك التكاليف لأعلى تعني أن الشركات تواجه صعوبة في تخفيض التكاليف وبالتالي فإنها تسعى جاهدة لتجنب الضرائب للحفاظ على المستوي المطلوب من الربحية، ويلعب عدم تماثل سلوك التكاليف دوراً في التأثير على قرار الشركة بالمشاركة في أنشطة التجنب الضريبي، فعندما تواجه الشركة لزوجة تكاليف فقد يكون من المرجح أن تشارك في أنشطة التجنب الضريبي لتقليل عبئها الضريبي وذلك لأن الشركة قد تحملت بالفعل هذه التكاليف ولا يمكنها تعديلها (تخفيضها) بسهولة في المدى القصير، مما يجعل من الصعب تعديل ربحيتها ونتيجة لذلك قد تكون الشركة أكثر عرضة للتركيز على تقليل التزاماتها الضريبية كوسيلة لتحسين أدائها المالي.

مما سبق، يتضح أن عدم تماثل سلوك التكاليف يعتبر أحد أهم محددات التجنب الضريبي حيث أن هناك علاقة إيجابية بين عدم تماثل سلوك التكاليف وزيادة التجنب الضريبي، بسبب أن امتلاك الشركات أصول غير ملموسة ضخمة يزيد من كمية الموارد غير المستغلة عند انخفاض حجم المبيعات، وترتفع تكاليف تسوية أو تعديل هذه الموارد مقارنة بتكاليف الاحتفاظ بها، الأمر الذي يجعل المديرين يلجأون إلى تحمل تكاليف الموارد غير المستغلة عند انخفاض حجم النشاط، للاستفادة منها عند زيادة حجم النشاط مستقبلاً، مع اقتناعهم بقدرة الشركة على استيعاب الموارد غير المستغلة، مما يدفعهم إلى تفضيل قرار الاحتفاظ بها، الأمر الذي يتسبب في زيادة درجة عدم تماثل سلوك التكاليف لأعلى.

القسم الثاني: مراجعة الدراسات السابقة واشتقاق فروض الدراسة

سيتم تناول بعض الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة الحالية بما يسهم في اشتقاق فروضها والإجابة عن تساؤلاتها.

1- مراجعة الدراسات السابقة

فيما يلي استعراض موجز للدراسات السابقة:

■ دراسة (Darabi & Zamani, 2017)

هدفت هذه الدراسة الي اختبار العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتمثل لإجمالي التكاليف، وذلك بالتطبيق على عينة من 112 شركة من الشركات المدرجة ببورصة طهران خلال الفترة من 2006-2015 م بعد استبعاد الشركات المالية، وتوصلت الي وجود علاقة طردية بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتمثل للتكلفة، وجود علاقة عكسية بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتمثل للتكلفة في ظل التقلبات المرتفعة في التدفقات النقدية التشغيلية.

■ دراسة (عوض وبغدادى، 2019)

هدفت هذه الدراسة الي دراسة العلاقة بين التجنب الضريبي وعدم التماثل في سلوك التكاليف فضلاً عن اختبار تأثير كل من التشتت في التدفقات النقدية والاحتفاظ بالنقدية على طبيعة تلك العلاقة، وذلك بالتطبيق على عينة من 130 شركة من الشركات غير المالية المدرجة بالسوق المصري خلال الفترة 2009-2018 م بإجمالي مشاهدات 1123، وتوصلت إلي وجود علاقة طردية معنوية بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتمثل للتكلفة، وضوح العلاقة بشكل أوضح في الشركات التي تواجه مستويات تشتت مرتفع في التدفقات النقدية التشغيلية، والشركات التي تتبع استراتيجية احتفاظ مرتفع بالنقدية.

■ دراسة (Xu & Zheng, 2019)

هدفت هذه الدراسة الي اختبار العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتمثل للمصروفات البيعية والعمومية والإدارية، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية الأمريكي وبلغت عدد المشاهدات 34977 خلال الفترة من 1990-2013 م بعد استبعاد الشركات المالية، وتوصلت إلي وجود علاقة عكسية بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتمثل للتكلفة حيث يكون عدم تماثل سلوك التكلفة أقل وضوحاً في ظل ارتفاع مستوى التجنب الضريبي، ووجود ارتباط

قوي وعكسي بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة في عينة الشركات التي تتمتع بخصائص تشتت مرتفع في التدفقات النقدية التشغيلية مقارنة بعينه الشركات التي تتمتع بخصائص تشتت منخفض في التدفقات النقدية التشغيلية، ووجود ارتباط قوي وعكسي بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة في عينة الشركات التي تتبع استراتيجية ريادة البحوث والتطوير مقارنة بعينة الشركات التي تتبع استراتيجية الدفاع عن التكلفة.

■ دراسة (زكي، 2022)

هدفت هذه الدراسة الي قياس وتفسير العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة، وذلك بالتطبيق على عينة من 60 شركة مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية خلال الفترة 2015-2021 م بإجمالي مشاهدات 352، وتوصلت الي وجود علاقة ايجابية بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المباعة، حيث تزداد درجة عدم تماثل سلوك تكلفة البضاعة المباعة في ظل ممارسات التجنب الضريبي.

■ دراسة (Li et al., 2023)

هدفت هذه الدراسة الي دراسة أثر تكاليف العمالة على التجنب الضريبي، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الصينية عن الفترة من عام 2004 م حتى عام 2013 م، وتوصلت إلي أنه من المرجح أن يكون لدى الشركة حوافز لتجنب الضرائب بسبب ضغط التكلفة، قد يؤدي ارتفاع الحد الأدنى للأجور إلى تحفيز الشركة للقيام بممارسات التجنب الضريبي من خلال التأثير على تكاليف التشغيل والأرباح، كلاً من الشركات المملوكة للدولة وغير المملوكة للدولة لديها حوافز للمشاركة في التجنب الضريبي في حالة ارتفاع الحد الأدنى للأجور.

■ دراسة (Chalevas et al., 2024)

هدفت هذه الدراسة الي دراسة تأثير عدم تماثل سلوك التكاليف على تجنب الضرائب في المستقبل، وذلك بالتطبيق على عينة من 30923 ملاحظة سنوية للشركات المدرجة في الولايات المتحدة خلال الفترة 2000-2019 م، وتوصلت الي انه هناك علاقة ايجابية بين عدم تماثل سلوك التكاليف في الفترة السابقة وتجنب الضرائب في الفترة الحالية، وذلك بالنسبة للشركات ذات تكاليف التعديل العالية والشركات ذات التوقعات الإدارية العالية للمبيعات المستقبلية، يرتبط عدم تماثل سلوك التكاليف بشكل ايجابي بتكاليف التعديل، والتوقعات الإدارية الأكثر تفاؤلاً للأداء المستقبلي، وسلوك بناء الإمبراطورية

الإدارية المكثف، تؤدي تكاليف التعديل الأعلى إلى زيادة المتطلبات المستقبلية للتمويل الداخلي من خلال تجنب الضرائب، قد يعزز السلوك الإداري الأناني والتوقعات الإدارية بتحسين الأداء وزيادة العبء الضريبي دوافع المديرين للمشاركة في تجنب الضرائب.

التعليق على الدراسات السابقة:

- هناك ندرة - في حدود قراءات الباحثة - في الدراسات التي تناولت أثر عدم تماثل سلوك التكلفة على التجنب الضريبي حيث ركزت معظم الدراسات على تناول أثر التجنب الضريبي على عدم تماثل سلوك التكاليف (حيث اعتبرت السلوك غير المتماثل للتكلفة متغيرًا تابعًا، والتجنب الضريبي متغيرًا مستقلًا) وهو ما يمكن اعتباره فجوة بحثية تحاول الباحثة بحثها.
- فيما يخص العلاقة بين التجنب الضريبي وعدم تماثل التكاليف اختلفت نتائج الدراسات السابقة حول اتجاه العلاقة، حيث توصلت دراسة (Darabi & Zamani, 2017) إلى وجود علاقة طردية بين التجنب الضريبي وعدم تماثل سلوك التكاليف، حيث قد تساهم الوفورات النقدية الناتجة عن ممارسة التجنب الضريبي في تمسك الإدارة بالموارد غير المستغلة عند انخفاض حجم النشاط وتأجيل قرار التخلص منها لحين التأكد من استمرارية هذا الانخفاض، على الجانب الآخر توصلت دراسة (Xu & Zheng, 2019) إلى وجود علاقة عكسية بين التجنب الضريبي وعدم تماثل سلوك التكاليف، حيث قد تساهم الوفورات النقدية الناتجة عن ممارسة التجنب الضريبي في تخفيض مخاوف الإدارة بشأن تكاليف تعديل الموارد، حيث أنها قد تحث الإدارة على الإسراع في اتخاذ قرار التخلص من الموارد غير المستغلة عند انخفاض حجم النشاط دون الانتظار حتي التأكد من استمرارية هذا الانخفاض ومن ثم عدم التخوف من تحمل عبء تكاليف تعديل الموارد عند استعادة حجم الطلب وزيادته، أي أن التجنب الضريبي قد ينعكس سلبًا على عدم تماثل سلوك التكاليف ويجعله أقل وضوحًا.
- تضارب نتائج الدراسات السابقة التي حاولت اختبار العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة، فالبعض توصل إلى إيجابية العلاقة بين التجنب الضريبي ودرجة عدم تماثل سلوك التكلفة والبعض توصل إلى سلبية تلك العلاقة، لذا لم تقدم الدراسات السابقة أدلة حاسمة حول طبيعة العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة، ومن هنا تظهر الفجوة البحثية والتي تحاول الباحثة علاجها من خلال الإضافة البحثية لهذا البحث.

- تري الباحثة أن هذا التضارب قد يرجع إلى منطق العلاقة حيث أن الدراسات السابقة أخذت اتجاه واحد فقط وهو دراسة أثر التجنب الضريبي على عدم تماثل سلوك التكاليف، لذا ستقوم الباحثة بدراسة الاتجاه العكسي لهذه العلاقة (أثر عدم تماثل سلوك التكاليف على التجنب الضريبي).

2- اشتقاق فرض الدراسة

نُسب سلوك التكلفة غير المتماثل إلى قرارات الإدارة المتعلقة بالاحتفاظ بالموارد وتكاليف التعديل المرتبطة بها عندما يتغير حجم النشاط التشغيلي في اتجاهات مختلفة (Banker & Byzalov, 2014)، كما تؤثر تكاليف التعديل أيضاً على سلوك التدفقات النقدية من الأنشطة، حيث تكون تكاليف التعديل الأعلى مسؤولة عن استجابة غير متكافئة أكثر كثافة (عدم تماثل سلوك التكلفة) للتدفق النقدي من العمليات عندما تنخفض إيرادات المبيعات (Shust & Weiss, 2014)، بالإضافة إلى ذلك، يرتبط عدم تماثل سلوك التكلفة بشكل إيجابي بتكاليف الصيانة (Banker & Byzalov, 2014)، والتي تستهلك جزءاً من التمويل متاح للفترة الحالية. ونتيجة لذلك، يرتبط عدم تماثل سلوك التكلفة في الفترة السابقة بشكل إيجابي بمتطلبات التمويل للأنشطة التشغيلية للفترة السابقة، وتزيد من احتمالية مواجهة الشركة لقيود مالية أكثر كثافة في السنوات المالية المستقبلية، قد تستجيب الشركات للقيود المالية من خلال التجنب الضريبي، حيث توفر الشركات التي تقوم بالتجنب الضريبي المزيد من النقود (Francis et al., 2021).

في ضوء ما سبق يمكن صياغة الفرض الرئيسي للدراسة وما انبثق عنه من فروض فرعية في صورة فرض العدم على النحو التالي:

ف: لا يوجد أثر معنوي لعدم تماثل سلوك التكاليف على التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

لاختبار الفرض الرئيسي للدراسة تم اشتقاق ثلاث فروض ثانوية كما يلي:

ف1: لا يوجد أثر معنوي لعدم تماثل سلوك تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ف2: لا يوجد أثر معنوي لعدم تماثل سلوك التكاليف العمومية والإدارية على التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ف3: لا يوجد أثر معنوي لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

القسم الثالث: تصميم الدراسة الاختبارية

يستهدف هذا الجزء عرض منهج الدراسة الاختبارية الذي سوف يتبع للإجابة على تساؤلات البحث الحالية وتحقيقاً لأهدافه، وذلك على النحو التالي:

1- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع البحث في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة المصرية بمختلف قطاعاتها وذلك خلال الفترة من عام 2015 م حتى عام 2023 م بالإضافة إلى عام (2014 م) باعتبارها سنة أساس اعتمدت عليها الباحثة في التوصل إلى البيانات اللازمة لقياس بعض متغيرات الدراسة خلال عام 2015م، بينما تتمثل عينة الدراسة العملية في الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية وبلغ عددها (120) شركة بإجمالي مشاهدات بلغ عددها (953) مشاهدة موزعة على 14 قطاع اقتصادي من إجمالي 18 قطاع رئيسي وذلك بعد استبعاد الشركات الآتية: الشركات التي تنتمي لقطاع البنوك وقطاع الخدمات المالية غير المصرفية وبناءً على هذا المعيار تم استبعاد 48 بنك، والشركات التي تنتمي لقطاع الطاقة (البتروك والغاز) والخدمات المساندة وقطاع المرافق وبناءً على هذا المعيار تم استبعاد 3 شركات، والملاحظات الخاصة بالشركات التي حققت خسائر قبل حساب الضريبة لأنه من الصعب حساب معدل الضريبة النقدي، وبناءً على ذلك تم استبعاد 127 مشاهدة، والشركات التي تتمتع بإعفاء ضريبي يدخل ضمن فترة الدراسة.

وقامت الباحثة بتحديد حجم العينة وفقاً لنموذج Thompson باستخدام المعادلة الآتية:

$$n = \frac{Np(1-p)}{(N-1)\left(\frac{d^2}{z^2}\right) + p(1-p)} \quad n = \frac{171(50\%)(1-50\%)}{(171-1)\left(\frac{0.052}{1.962}\right) + 50\%(1-50\%)} = 118.5$$

حيث أن:

n: حجم العينة. N: حجم المجتمع. Z^2 : مربع الدرجة المعيارية عند مستوى الثقة 95% (1.96).

d^2 : مربع معدل الخطأ (0.05). P: الاحتمالية أو النسبة المتبقية (50%).

وفقاً لما تقدم يمكن تبويب عينة الدراسة حسب القطاعات، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (1) : توصيف شركات عينة الدراسة طبقا للتوزيع القطاعي للبورصة المصرية

م	القطاع	المشروعات	السنوات وعدد الشركات						العدد
			٢٠٢٣	٢٠٢٢	٢٠٢١	٢٠٢٠	٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد
١	الموارد الأساسية	٨٧	٨	٩	٨	١٠	١١	١٠	٩
٢	المقاولات والإنشاءات الهندسية	٧٨	٨	٩	٩	٩	٨	٩	٩
٣	العقارات	١٦٠	١٨	١٨	١٨	١٨	١٨	١٨	١٨
٤	مواد البناء	٦١	٧	٧	٥	٧	٧	٨	٧
٥	الخدمات التعليمية	٣٦	٤	٤	٤	٤	٤	٤	٤
٦	الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات	٣٦	٤	٤	٤	٤	٤	٤	٤
٧	الأغذية والمشروبات والتبغ	١٦٢	١٨	٢٠	١٩	١٨	١٨	١٧	١٨
٨	الرعاية الصحية والأدوية	١٢٠	١٣	١٤	١٣	١٢	١٣	١٤	١٣
٩	الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات	٣٤	٤	٣	٤	٤	٤	٤	٤
١٠	المنسوجات والسلع المعمرة	٤٥	٥	٤	٦	٦	٤	٣	٦
١١	التجارة والموزعون	٣١	٣	٤	٣	٣	٣	٣	٤
١٢	السياحة والترفيه	٥٤	٤	٧	٧	٦	٧	٧	٧
١٣	خدمات النقل والشحن	٢٦	٣	٢	٣	٣	٣	٣	٣
١٤	ورق ومواد التعبئة والتغليف	٢٣	٣	٢	٣	٢	٢	٣	٣
الإجمالي			٩٥٣	١٠٢	١٠٧	١١٠	١٠٧	١٠٧	١١٣
عدد الشركات المقيدة بالبورصة			٢٢١	٢٢٢	٢٢٢	٢٢٠	٢١٨	٢١٨	٢٢٤
عدد الشركات المستبعدة			٥٠	٥١	٥٢	٥٤	٤٧	٤٩	٥٣
عدد الشركات غير المالية المقيدة (مجتمع الدراسة)			١٧١	١٧١	١٧٠	١٦٦	١٧١	١٦٦	١٧١
نسبة شركات العينة إلى الشركات غير المالية المقيدة (المجتمع)			%٦٠	%٦٣	%٦٥	%٦٥	%٦٣	%٥٩	%٦٦

المصدر: إعداد الباحثة

2- مصادر الحصول على البيانات

اعتمدت الباحثة في الحصول على البيانات اللازمة على القوائم المالية المنشورة للشركات وإيضاحاتها المتممة والتي تم الحصول عليها من خلال المصادر التالية: الموقع الرسمي للبورصة المصرية، موقع معلومات مباشر مصر، موقع <https://sa.investing.com>، المواقع الإلكترونية الرسمية للشركات.

3- التعريف الإجرائي وقياس متغيرات الدراسة

استنادًا الى فرض الدراسة الرئيسي وما انبثق عنه من فروض فرعية يمكن للباحثة توصيف متغيرات الدراسة وتوضيح التعريفات الإجرائية ونماذج قياسها على النحو التالي :

جدول رقم (2): التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة

اسم المتغير	قياس متغيرات الدراسة والتعريف الإجرائي لها
السلوك غير المتمثل للتكاليف	سيتم الاعتماد على نموذج (Anderson et al., 2003) $\text{Log} (\text{Cost}_{i,t} / \text{Cost}_{i,t-1}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Log} (\text{Rev}_{i,t} / \text{Rev}_{i,t-1}) + \beta_2 \text{DEC}_t \text{Log} (\text{Rev}_{i,t} / \text{Rev}_{i,t-1}) + e_{i,t}$ Log (Cost_{i,t} / Cost_{i,t-1}): اللوغاريتم الطبيعي لبند التكلفة المراد قياس سلوكه للشركة i في الفترة t منسوبا إلى الفترة السابقة (t-1). Log (Rev_{i,t} / Rev_{i,t-1}): اللوغاريتم الطبيعي لإيراد المبيعات للشركة i في الفترة t منسوبا إلى الفترة السابقة (t-1). DEC_t: متغير وهمي يشير إلى انخفاض إيراد المبيعات للشركة i في الفترة t حيث يأخذ القيمة 1 عند انخفاض إيراد مبيعات الفترة t عن الفترة t-1 والقيمة صفر عند زيادة إيراد المبيعات. e_{i,t}: الخطأ العشوائي. β₀: ثابت الانحدار. β₁: يعبر عن نسبة الزيادة في التكاليف الناتجة عن زيادة إيراد المبيعات بنسبة 1٪. β₂: يعبر عن درجة عدم تماثل سلوك التكلفة استجابة لانخفاض المبيعات مقارنة بزيادة المبيعات. β₁ + β₂: تعكس نسبة الانخفاض في التكلفة مع انخفاض المبيعات 1٪. - تشير الإشارة السالبة لمعامل الانحدار β₂ إلى حدوث لزوجة التكلفة، حيث مع انخفاض المبيعات بنسبة 1٪ تنخفض التكاليف بنسبة β₁ + β₂ وهي أقل من β₁ والتي تمثل نسبة زيادة التكاليف مع زيادة المبيعات بنسبة 1٪. - تشير الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار β₂ إلى حدوث اللزوجة العكسية للتكلفة، حيث مع انخفاض المبيعات بنسبة 1٪ تنخفض التكاليف بنسبة β₁ + β₂ وهي أكبر من β₁ والتي تمثل نسبة زيادة التكاليف مع زيادة المبيعات بنسبة 1٪.
	المتغير التابع سيتم الاعتماد على المقياس المباشر والأكثر شيوعا لقياس مدى وجود ممارسات التجنب الضريبي في الشركات وهو معدل الضريبة الفعال ETR استنادًا إلى العديد من الدراسات السابقة. (Khurana et al., 2018; Koester et al., 2017) سوف يتم الاعتماد على ثلاث مقاييس وهم: ١- معدل الضريبة النقدي الفعال (CETR) (Cash Effective Tax Rate) $\text{CETR}_{i,t} = (\text{Cash Tax Paid}_{i,t} / \text{Pre Tax Income}_{i,t})$ CETR_{i,t}: معدل الضريبة النقدي الفعال للشركة (i) في الفترة (t) Cash Tax Paid_{i,t}: ضريبة الدخل النقدية المدفوعة للشركة (i) في الفترة (t) Pre Tax Income_{i,t}: صافي الدخل قبل الضرائب للشركة (i) في الفترة (t) ويتم مقارنته مع معدل الضريبة القانوني (الإسمي) Statutory Tax Rate (STR) المطبق بالدولة، حيث يبلغ معدل الضريبة القانوني للدولة وفقا للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ما قيمته ٢٢,٥٪ ابتداءً من عام ٢٠١٥ م حتى عام ٢٠١٩ م. وفي ضوء المعادلة السابقة كلما انخفض معدل الضريبة النقدي الفعال كلما زادت احتمالية القيام بممارسات التجنب الضريبي، وتوافقا مع الدراسات السابقة يتم ضرب الفرق بين معدل الضريبة النقدي الفعال والقانوني في (-١) لتعكس زيادة الفرق في أنشطة التجنب الضريبي. (فودة، ٢٠٢٠) ٢- الفروق الضريبة الإجمالية Total LTD $\text{Total LTD}_{i,t} = \text{Pre Tax Income}_{i,t} - (\text{Current Tax Expense}_{i,t} / \text{Statutory Tax Rate}_{i,t})$ حيث أن: Current Tax Expense_{i,t}: مصروف الضريبة الحالي للشركة (i) في الفترة (t) Statutory Tax Rate_{i,t}: معدل الضريبة القانوني للشركة (i) في الفترة (t)

Pre-Tax Income : صافي الدخل قبل الضرائب للشركة (i) في الفترة الحالية (t) الفروق الضريبية المؤقتة Temporary BTD $\text{Temporary BTD}_{i,t} = \text{Deferred Tax Expense}_{i,t} / \text{Statutory Tax Rate}_{i,t}$ Deferred Tax Expense _{i,t} : مصروف الضرائب المؤجلة للشركة (i) في الفترة (t)	
المتغيرات الضابطة	
الرافعة المالية	تقاس من خلال قسمة إجمالي الالتزامات (المتداولة وغير المتداولة) على إجمالي القيمة الدفترية لأصول الشركة i في نهاية الفترة t.
فرص النمو	يتم قياسها من خلال معدل التغير في الإيرادات = $\frac{\text{إيرادات الفترة الحالية} - \text{إيرادات الفترة السابقة}}{\text{إيرادات الفترة السابقة}}$
الربحية	يتم قياسها من خلال قسمة صافي الربح قبل الضرائب على إجمالي القيمة الدفترية لأصول الشركة i في نهاية الفترة t.
كثافة الأصول	يُقاس من خلال (إجمالي الأصول ÷ إجمالي المبيعات).
كثافة المخزون	يتم قياسه من خلال قسمة إجمالي المخزون في نهاية الفترة t على إجمالي القيمة الدفترية لأصول الشركة i في نهاية الفترة t.
حجم الشركة	يُقاس من خلال اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة في نهاية السنة المالية.
أزمة كورونا	متغير وهمي يأخذ القيمة 1 في سنوات كورونا والقيمة صفر خلاف ذلك.

4- النماذج الإحصائية المستخدمة لاختبار فروض الدراسة

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لتوفير المعلومات اللازمة لاختبار فروض الدراسة وذلك باستخدام حزمة البرامج الإحصائية **E-views 10**، كما اعتمد البحث على (F-Test) للحكم على صلاحية نموذج البحث، كما تم استخدام معامل التحديد (R Square) للحكم على القدرة التفسيرية لنموذج البحث.

وقد تم الاعتماد على عدة نماذج للانحدار لاختبار فروض الدراسة كالتالي:

تعتمد الباحثة في اختبار فرض الدراسة الأول على نموذج الانحدار التالي:

$$TA_{(i,t)} = \beta_0 + \beta_1 COGS_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 GRO_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 CAPINT_{it} + \beta_6 INVINT_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 CORONA_{it} + \varepsilon_{i,t}$$

تعتمد الباحثة في اختبار فرض الدراسة الثاني على نموذج الانحدار التالي:

$$TA_{(i,t)} = \beta_0 + \beta_1 SG_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 GRO_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 CAPINT_{it} + \beta_6 INVINT_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 CORONA_{it} + \varepsilon_{i,t}$$

تعتمد الباحثة في اختبار فرض الدراسة الثالث على نموذج الانحدار التالي:

$$TA_{(i,t)} = \beta_0 + \beta_1 SD_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 GRO_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 CAPINT_{it} + \beta_6 INVINT_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 CORONA_{it} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث أن:

COGS: تكلفة البضاعة المباعة للشركة، SG: المصروفات العمومية والإدارية، SD: مصاريف البيع والتوزيع، TA: التجنب الضريبي، β_0 : ثابت الانحدار، β_1 : معامل الانحدار لمتغير التجنب الضريبي،

$\beta_2 - \beta_8$: معاملات الانحدار للمتغيرات الضابطة، ε_{it} : الخطأ العشوائي، CAPINT: كثافة الأصول، ROA: ربحية الشركة، GRO: فرص النمو، LEV: الرافعة المالية، INVINT: كثافة المخزون، SIZE: حجم الشركة، CORONA: أزمة كورونا.

5- اختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج

تتناول الباحثة عرضاً لما أسفر عنه تحليل النتائج الخاصة بالدراسة الاختبارية كما يلي:

1/5 الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

يوضح الجدول التالي بعض مقاييس النزعة المركزية Measure of Central Tendency.

الجدول رقم (3) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	المشاهدات	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المتغير التابع					
معدل الضريبة النقدي	843	0.000	99.9	16.66	21.9
الفروق الضريبية الإجمالية	953	-61244	1830000	399000000	12300000
الفروق الضريبية المؤقتة	953	0.000	2394733	445843.40	1889786
المتغير المستقل					
تكلفة البضاعة المباعة	890	-1.844	1.441	0.054	0.190
المصروفات العمومية والإدارية	933	-0.249	0.356	0.051	0.044
مصروفات البيع والتوزيع	524	-0.504	0.337	0.047	0.065
المتغيرات الضابطة					
حجم الشركة	951	3.454	11.128	8.898	0.954
ربحية الشركة	951	-0.059	54.034	0.203	1.926
الرافعة المالية	951	0.000	9.328	0.485	0.535
كثافة المخزون	950	0.000	5.097	0.152	0.285
كثافة الأصول	950	0.000	51999.6	265.4	2925.1
فرص النمو	944	-1.000	1155.1	1.988	38.980
أزمة كورونا	953	0.000	1.000	0.439	0.496

وبالقاء النظر على الإحصاءات الوصفية والمتضمنة بالجدول رقم (3) تلاحظ الباحثة مايلي :

بالنسبة المتغير التابع (التجنب الضريبي):

بلغ المتوسط الحسابي لمعدل الضريبة النقدي (CASH ERT) 16.66 وذلك يشير إلى انخفاض معدل الضريبة النقدي لعينة الدراسة عن معدل الضريبة الإسمي أو القانوني 22.5٪، وهذا يشير إلى زيادة ممارسات التجنب الضريبي لتلك الشركات، كما تلاحظ الباحثة وجود إختلاف كبير بين الحد

الأدنى والحد الأعلى لمعدل الضريبة النقدي الأمر الذي تستنتج منه الباحثة وجود تفاوت واضح في الأداء الضريبي للشركات.

وتتراوح الفروق الضريبية الإجمالية (Total BTD) ما بين (- 61244 ، 183000000000) حيث يمثل الحد الأدنى -61244، وهذا معناه أن هذه الشركات لديها أصل ضريبي مؤجل ناتج عن الفروق الضريبية المؤقتة يمثل حقوق ضريبية للشركة من قبل مصلحة الضرائب، نتيجة اتباع معدلات إهلاك ضريبية أقل من معدلات الإهلاك المحاسبي، مما يؤدي إلى نقص إهلاك السنة الحالية ضريبياً ونقص إهلاك السنوات التالية.

أما الفروق الضريبية المؤقتة (Temporary BTD) تتراوح ما بين (0 ، 23947333) بمتوسط 445843.4، وإنحراف معياري 1889786 مما يشير إلى ارتفاع مستوى التجنب الضريبي.

بالنسبة للمتغير المستقل (عدم تماثل سلوك التكاليف)

فيما يتعلق بالسلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المباعة، بلغ المتوسط الحسابي ٠,٠٥٤، كما بلغ الحد الأدنى (-١,٨٤٤) والحد الأقصى (١,٤٤١)، بانحراف معياري قدره (٠,١٩٠)، وقد يرجع هذا التفاوت إلى قرارات المديرين المتعلقة بالاحتفاظ بالموارد غير المستغلة أو الاستغناء عنها الأمر الذي تستنتج منه الباحثة وجود عدم تماثل في سلوك التكاليف للشركات.

فيما يتعلق بالسلوك غير المتماثل للمصروفات العمومية والإدارية، بلغ المتوسط الحسابي ٠,٠٥١، كما بلغ الحد الأدنى (-٠,٢٤٩) والحد الأقصى (٠,٣٥٦)، بانحراف معياري قدره (٠,٠٤٤)، وقد يرجع هذا التفاوت إلى قرارات المديرين المتعلقة بالاحتفاظ بالموارد غير المستغلة أو الاستغناء عنها الأمر الذي تستنتج منه الباحثة وجود عدم تماثل في سلوك التكاليف للشركات.

فيما يتعلق بالسلوك غير المتماثل لمصروفات البيع والتوزيع، بلغ المتوسط الحسابي ٠,٠٤٧، كما بلغ الحد الأدنى (-٠,٥٠٤) والحد الأقصى (٠,٣٣٧)، بانحراف معياري قدره (٠,٠٦٥)، وقد يرجع هذا التفاوت إلى قرارات المديرين المتعلقة بالاحتفاظ بالموارد غير المستغلة أو الاستغناء عنها الأمر الذي تستنتج منه الباحثة وجود عدم تماثل في سلوك التكاليف للشركات.

بالنسبة للمتغيرات الرقابية:

- تفاوت أحجام شركات العينة خلال فترة الدراسة مقومًا باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول، حيث تراوحت أحجام شركات العينة خلال فترة الدراسة مابين (٣,٥ - ١١,١) بإنحراف معياري ٠,٩٥٤.

- تفاوت معدلات ربحية الشركات لعينة الدراسة حيث بلغت أعلى قيمة ٥٤، بينما بلغت أقل قيمة - ٠,٥٩، بإنحراف معياري قدره ١,٩٢٦، وبلغ المتوسط ٠,٢٠٣، وهذا يعني أن متوسط نسبة صافي الربح قبل الفوائد والضرائب إلى إجمالي الأصول خلال فترة الدراسة تمثل ٠,٢٠٣.
- بلغ متوسط الرافعة المالية لشركات العينة ٤٩٪ من إجمالي الأصول تقريباً وهي تمثل نسبة جيدة، لأن هذا يعني أن ٥١٪ من إجمالي الأصول تم تمويله بالملكية و ٤٩٪ تم تمويله عن طريق الديون.
- بلغ متوسط كثافة المخزون على مستوى شركات العينة خلال فترة الدراسة ٠,١٥٢، بمدى يتراوح بين (٠ ، ٥) وانحراف معياري قدره ٠,٢٨٥.
- بلغ متوسط فرص النمو على مستوى شركات العينة خلال فترة الدراسة ١,٩٨٨، بمدى يتراوح بين (١ ، ١٣٦,١١٥٥) وانحراف معياري قدره ٣٨,٩٨٠.
- بلغ متوسط أزمة كورونا CORONA على مستوى شركات العينة خلال فترة الدراسة ٠,٤٣٩، بمدى يتراوح بين (٠ ، ١) وانحراف معياري قدره ٠,٤٩٦.

٢/٥ اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

تم التحقق من مدى اقتراب البيانات من توزيعها الطبيعي كما في الجدول التالي:

جدول رقم (4) اختبائي الالتواء والتفلطح لقياس اعتدالية توزيع متغيرات الدراسة

N	Std. Error	Kurtosis	Std. Error	Skewness	
843	0.158	4.840	0.079	1.530	معدل الضريبة الفعلي النقدي
953	0.158	74.259	0.079	7.230	الفروق الضريبية الإجمالية
953	0.158	72.341	0.079	7.710	الفروق الضريبية المؤقتة
890	0.158	22.983	0.079	-0.860	السلوك غير المتمثل لتكلفة البضاعة المباعة
933	0.158	17.067	0.079	1.538	السلوك غير المتمثل للمصروفات العمومية والإدارية
524	0.158	24.066	0.079	-3.526	السلوك غير المتمثل لمصروفات البيع والتوزيع
951	0.158	12.131	0.079	-1.993	حجم الشركة
951	0.158	668.543	0.079	25.053	ربحية الشركة
951	0.158	144.485	0.079	10.227	الرافعة المالية
950	0.158	173.781	0.079	10.697	كثافة المخزون
950	0.158	220.745	0.079	14.18435	كثافة الأصول
944	0.158	817.322	0.079	28.007	فرص النمو

بالنظر إلى الجدول السابق نجد أن متغيرات الدراسة معدل الضريبة النقدي (ETR Cash)، وحجم الشركة (Size)، السلوك غير المتمثل للمصروفات العمومية والإدارية (SG)، تتبع التوزيع الطبيعي

Kurtosis، أما بالنسبة لكل من الفروق الضريبية الإجمالية TOTAL BTd، والفروق الضريبية المؤقتة (Temporary BTd)، السلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المباعة (COGS)، السلوك غير المتماثل لمصروفات البيع والتوزيع (SG)، ربحية الشركة (ROA)، الرافعة المالية (LEV)، كثافة المخزون (INVINT)، فرص النمو (GRO)، نجد أنهم لا يتبعوا التوزيع الطبيعي لأنهم يتعدوا القيم التي حددها الاختبار، ولحل هذه المشكلة قامت الباحثة باستخدام أسلوب (Winsorizing) لتحويل القيم الشاذة إلى أقرب قيم مقبولة.

٣/٥ تحليل الارتباط واختبار الازدواج الخطي بين المتغيرات التفسيرية

تم استخدام مصفوفة ارتباط بيرسون (Person correlation Matrix)، لتحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة، والذي يبين نتائج تحليل الارتباط على مستوى شركات عينة الدراسة يتضح التالي:

الجدول رقم (5) يوضح مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	CASH_ETR_TAX	BTD_TAX	TEMPORARY BTd_TAX	COGS	SG	SD	SIZE	ROA	LEV	INVINT	CAPINT	GRO	CORONA01
CASH_ETR_TAX	1												
BTD_TAX	0.0405	1											
TEMPORARY BTd_TAX	-0.0459	0.3972**	1										
COGS	-0.1008**	0.0761	0.0470	1									
SG	-0.1199**	0.0691	0.0342	0.9596***	1								
SD	-0.0657	0.0717	0.0550	0.9284***	0.7941***	1							
SIZE	0.1400**	0.4492**	0.3908***	0.0771*	0.0804*	0.0589	1						
ROA	0.1659**	0.3266**	-0.0262	0.1677***	0.1604***	0.1574***	0.0098	1					
LEV	-0.0128	-0.0170	0.0291	0.0295	0.0316	0.0190	0.0348	0.2197***	1				
INVINT	0.0180	-0.0687	-0.0745	0.0052	-0.0104	0.0233	-0.2738***	0.3130***	0.4566***	1			
CAPINT	0.092626**	-0.018129	-0.017190	0.148954***	0.108034*	-0.183***	0.0360	-0.04547	0.081665*	-0.038	1		
GRO	-0.0250	0.0378	-0.0122	0.0172	0.0146	0.0192	0.0792*	-0.0131	0.0177	-0.0197	0.0046	1	
CORONA01	0.0366	0.0947**	0.0414	-0.0240	-0.0140	-0.0332	0.0630	0.0159	-0.013	0.0354	0.06068	0.0513	1
*ارتباط معنوي عند مستوى معنوية 10%.													
** ارتباط معنوي عند مستوى معنوية 5%.													
*** ارتباط معنوي عند مستوى معنوية 1%.													

وتظهر مصفوفة الارتباط في الجدول (٥) مايلي:

- توجد علاقة سالبة بين السلوك غير المتمثل لتكلفة البضاعة المباعة للشركات ومعدل الضريبة النقدي عند مستوى معنوية ٥٪.
- توجد علاقة سالبة بين السلوك غير المتمثل للمصروفات العمومية والإدارية للشركات ومعدل الضريبة النقدي عند مستوى معنوية ٥٪.
- توجد علاقة موجبة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي مقاساً بـ (معدل الضريبة النقدي، والفروق الضريبية المؤقتة، الفروق الضريبية الإجمالية) عند مستوى معنوية ١٪.
- توجد علاقة موجبة بين الربحية ومعدل الضريبة الفعلي النقدي عند مستوى معنوية ١٪، بالإضافة إلى وجود علاقة معنوية موجبة بين الربحية والفروق الضريبية الإجمالية عند مستوى معنوية ١٪.
- توجد علاقة موجبة بين كورونا والتجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الإجمالية عند مستوى معنوية ٥٪.
- عدم وجود ارتباط معنوي بين الرافعة المالية وكثافة المخزون وفرص النمو وأي من مقاييس التجنب الضريبي.

٤/٥ اختبار الفرض الأول للدراسة:

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الأول للدراسة وكانت نتائج الاختبار كما يلي:

جدول (6) أثر تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي.

لا يوجد أثر لتكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي				الفرض
$CASH ETR_{(i,t)} = \beta_0 + \beta_1 COGS_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 GRO_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 CAPINT_{it} + \beta_6 INVINT_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 CORONA_{it} + \varepsilon_{it}$				النموذج المستخدم
معامل التضخم VIF	الدلالة Sign	قيمة t	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
2.475258	0.0007***	-3.38929	-40.7029	C
1.03751	0.002***	-3.105779	-64.85092	COGS
1.053235	0.6497	0.454426	1.366689	LEV
1.005504	0.7005	-0.384761	-0.012326	GRO
1.017895	0.1233	1.543142	2.636831	ROA
1.008159	0.0717*	1.80414	0.000771	CAPINT
1.178703	0.0005***	-3.489369	-8.909988	INVINT
1.139851	0***	6.184661	7.917433	SIZE
1.215874	0***	-6.87831	-14.49343	CORONA

0.229788=R ²	0.219671= (Adjusted) R ²
.0000 = F دلالة	قيمة F المحسوبة = 22.71148
1.966259 = (Durbin – Watson) قيمة اختبار	ن (عدد الشركات) ١٢٠

جدول (7) أثر تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي مقياساً بالفروق الضريبية الإجمالية.

لا يوجد أثر لتكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي مقياساً بالفروق الضريبية الإجمالية				الفرض
BTD _(i,t) = β ₀ + β ₁ COGS _{it} + β ₂ LEV _{it} + β ₃ GRO _{it} + β ₄ ROA _{it} + β ₅ CAPINT _{it} + β ₆ INVINT _{it} + β ₇ SIZE _{it} + β ₈ CORONA _{it} + ε _{it}				النموذج المستخدم
معامل التضخم VIF	الدلالة Sign	قيمة t	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
1.326086	0.0000***	-11.90419	-4570000000	C
1.033822	0.0055***	2.786755	1880000000	COGS
1.049995	0.5138	0.653341	64585638	LEV
1.004863	0.8336	0.210154	227261	GRO
1.016226	0.1425	1.468402	84558596	ROA
1.008276	0.3412	-0.952453	-13694	CAPINT
1.173632	0.3504	-0.934459	-79806287	INVINT
1.111564	0.0000***	12.85037	528000000	SIZE
1.178687	0.0059***	2.76424	184000000	CORONA
0.214354= R ²			0.205097= (Adjusted) R ²	
.0000 = F دلالة			قيمة F المحسوبة = 23.15711	
0.7477295 = (Durbin – Watson) قيمة اختبار			ن (عدد الشركات) ١٢٠	

جدول (8) أثر تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي مقياساً بالفروق الضريبية الموقته.

لا يوجد أثر لتكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي مقياساً بالفروق الضريبية الموقته				الفرض الأول
TEM BTD _(i,t) = β ₀ + β ₁ COGS _{it} + β ₂ LEV _{it} + β ₃ GRO _{it} + β ₄ ROA _{it} + β ₅ CAPINT _{it} + β ₆ INVINT _{it} + β ₇ SIZE _{it} + β ₈ CORONA _{it} + ε _{it}				النموذج المستخدم
معامل التضخم VIF	الدلالة Sign	قيمة t	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
1.090223	0.0001***	-3.886463	-2658218	C
2.20743	0.0149**	2.441048	4468945	COGS
2.784177	0.0026***	3.025775	536069.9	LEV
7.7469	0.0002***	-3.749065	-703.303	GRO
8.511396	0.0755*	1.780425	1093537	ROA
1.089991	0.0147**	-2.446729	-20.47526	CAPINT
1.70353	0.2637	1.118729	124766.6	INVINT
4.56629	0.0004***	3.542004	287069.9	SIZE
4.077415	0.0183**	-2.364536	-198513.7	CORONA
0.536036= R ²			0.530569= (Adjusted) R ²	
.0000 = F دلالة			قيمة F المحسوبة = 98.05929	
0.917524 = (Durbin – Watson) قيمة اختبار			ن (عدد الشركات) ١٢٠	

تفسير نتائج نموذج الانحدار الأول والخاص بالفرض الأول:

- تشير نتائج نموذج الانحدار الموضحة بالجدول (6)، والذي يختبر أثر عدم تماثل سلوك تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي إلى أن القوة التفسيرية (0.219) وهذا يعني أن المتغيرات المتجمعة تفسر 22% من التغيرات في المتغير التابع، هذا بالإضافة إلى معنوية نموذج الانحدار ككل بإستخدام اختبار (F-Test)، حيث تبلغ دلالة F 0.0000. وذلك عند مستوى معنوية (1%). كما أشارت النتائج الي وجود أثر معنوي لعدم تماثل سلوك تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي، بالنسبة للمتغيرات الضابطة تظهر نتائج الانحدار وجود علاقة معنوية موجبة بين (كثافة الأصول، حجم الشركة) والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج وجود علاقة معنوية سالبة بين (كثافة المخزون، أزمة كورونا) والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين (الرافعة المالية، فرص النمو، الربحية) والتجنب الضريبي.
- كما أشارت نتائج نموذج الانحدار الموضحة بالجدول (7)، والذي يختبر أثر عدم تماثل سلوك تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الاجمالية إلى أن القوة التفسيرية (0.205) وهذا يعني أن المتغيرات المتجمعة تفسر 21% من التغيرات في المتغير التابع، هذا بالإضافة إلى معنوية نموذج الانحدار ككل بإستخدام اختبار (F-Test)، حيث تبلغ دلالة F 0.0000. وذلك عند مستوى معنوية (1%). كما أشارت النتائج الي وجود أثر معنوي لعدم تماثل سلوك تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي، بالنسبة للمتغيرات الضابطة تظهر نتائج الانحدار وجود علاقة معنوية موجبة بين (أزمة كورونا، حجم الشركة) والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين (الرافعة المالية، فرص النمو، الربحية، كثافة الأصول، كثافة المخزون) والتجنب الضريبي.
- كما أشارت نتائج نموذج الانحدار الموضحة بالجدول (8)، والذي يختبر أثر عدم تماثل سلوك تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية المؤقتة إلى أن القوة التفسيرية (0.530) وهذا يعني أن المتغيرات المتجمعة تفسر 53% من التغيرات في المتغير التابع، هذا بالإضافة إلى معنوية نموذج الانحدار ككل بإستخدام اختبار (F-Test)، حيث تبلغ دلالة F 0.00. وذلك عند مستوى معنوية (5%). كما أشارت النتائج الي وجود أثر معنوي لعدم

تماثل سلوك تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي، بالنسبة للمتغيرات الضابطة تظهر نتائج الانحدار وجود علاقة معنوية موجبة بين (الرافعة المالية، الربحية، حجم الشركة) والتجنب الضريبي، ووجود علاقة معنوية سالبة بين فرص النمو كثافة الأصول وأزمة كورونا والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين كثافة المخزون والتجنب الضريبي.

وفي ضوء ما سبق يتضح إمكانية رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الذي يقتضى بأنه يوجد تأثير

معنوي لعدم تماثل سلوك تكاليف البضاعة المباعة على التجنب الضريبي.

٢/٤/٥ اختبار الفرض الثاني للدراسة:

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثاني للدراسة وكانت نتائج الاختبار كما يلي:

جدول (9) أثر عدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والإدارية على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي

الفرض	لا يوجد أثر لعدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والإدارية على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي			
النموذج	$CASH ETR_{(i,t)} = \beta_0 + \beta_1 SG_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 GRO_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 CAPINT_{it} + \beta_6 INVINT_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 CORONA_{it} + \varepsilon_{it}$			
المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	قيمة t	الدلالة Sign	معامل التضخم VIF
C	-24.81627	-2.585695	0.0099***	2.35006
SG	-36.80266	-2.633605	0.0086***	1.596593
LEV	-1.547829	-1.030274	0.3032	1.063747
GRO	0.094356	2.203207	0.0279**	1.324384
ROA	0.065423	1.022564	0.3068	6.784101
CAPINT	0.000668	2.157691	0.0312**	1.241423
INVINT	15.06857	2.238849	0.0254**	1.837113
SIZE	4.465872	4.496215	0**	5.150289
CORONA	-0.584123	-0.321351	0.748	1.487234
$0.152652 = (Adjusted) R^2$		$0.160879 = R^2$		
قيمة F المحسوبة = 19.55576		دلالة F = 0.0000		
ن (عدد الشركات) 120		قيمة اختبار (Durbin – Watson) = 1.378528		

جدول (10) أثر عدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والإدارية على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الإجمالية

الفرض	لا يوجد أثر للمصروفات العمومية والإدارية على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الإجمالية			
النموذج	$BTD_{(i,t)} = \beta_0 + \beta_1 SG_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 GRO_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 CAPINT_{it} + \beta_6 INVINT_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 CORONA_{it} + \varepsilon_{it}$			
المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	قيمة t	الدلالة Sign	معامل التضخم VIF
C	-3620000000	-11.47043	0***	2.088739
SG	3370000000	2.60663	0.0093***	1.06769
LEV	-9655868	-0.120176	0.9044	1.084957

1.004784	0.706	0.377414	365193	GRO
1.0124	0.1191	1.559923	54782687	ROA
1.005014	0.4184	-0.809531	-15073	CAPINT
1.088386	0.9729	0.033986	4275181	INVINT
1.024242	0***	12.11306	425000000	SIZE
1.034607	0.1016	1.638981	109000000	CORONA
0.158823= R ²			0.151176 =(Adjusted)R ²	
.0000 = F دلالة			20.76911 = قيمة F المحسوبة	
0.794464 = (Durbin – Watson) قيمة اختبار			120 ن (عدد الشركات)	

جدول (11) أثر عدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والإدارية على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية المؤقتة

لا يوجد أثر لعدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والإدارية على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية المؤقتة				الفرض
TEM BTD _(i,t) = β ₀ + β ₁ SG _{it} + β ₂ LEV _{it} + β ₃ GRO _{it} + β ₄ ROA _{it} + β ₅ CAPINT _{it} + β ₆ INVINT _{it} + β ₇ SIZE _{it} + β ₈ CORONA _{it} + ε _{it}				النموذج
معامل التضخم VIF	الدلالة Sign	قيمة t	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
4.726694	0***	-5.162613	-5373980	C
1.609852	0.0113**	-2.539581	-1690907	SG
1.368976	0.41	0.824374	61642.8	LEV
1.155443	0.0308**	-2.16289	-874.9655	GRO
5.08969	0***	4.737886	30338.16	ROA
1.292117	0.0231***	-2.274975	-25.88612	CAPINT
1.689163	0.6773	-0.416256	-45651.56	INVINT
3.85857	0***	5.337831	656523.7	SIZE
1.359916	0.1446	1.46032	174033.6	CORONA
0.112395= R ²			0.104326 = (Adjusted) R ²	
.0000 = F دلالة			13.92905 = قيمة F المحسوبة	
1.053004 = (Durbin – Watson) قيمة اختبار			120 ن (عدد الشركات)	

تفسير نتائج نموذج الانحدار الثاني والخاص بالفرض الثاني:

- كما أشارت نتائج نموذج الانحدار الموضحة بالجدول (9)، والذي يختبر أثر عدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والإدارية على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي إلى أن القوة التفسيرية (0.152) وهذا يعني أن المتغيرات المتجمعة تفسر 15% من التغيرات في المتغير التابع، هذا بالإضافة إلى معنوية نموذج الانحدار ككل بإستخدام اختبار (F-Test)، حيث تبلغ دلالة F 0.0000. وذلك عند مستوى معنوية (5%)، كما أشارت النتائج الي وجود أثر معنوي لعدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والإدارية على التجنب الضريبي، بالنسبة

للمتغيرات الضابطة تظهر نتائج الانحدار وجود علاقة معنوية موجبة بين (فرص النمو، كثافة الأصول، كثافة المخزون، حجم الشركة) والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين (الرافعة المالية، الربحية، أزمة كورونا) والتجنب الضريبي.

- تشير نتائج نموذج الانحدار الموضحة بالجدول (10)، والذي يختبر أثر عدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والادارية على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الاجمالية إلى أن القوة التفسيرية (0.151) وهذا يعني أن المتغيرات المتجمعة تفسر 15% من التغيرات في المتغير التابع، هذا بالإضافة إلى معنوية نموذج الانحدار ككل بإستخدام اختبار (F-Test)، حيث تبلغ دلالة F 0.0000. وذلك عند مستوى معنوية (1%)، كما أشارت النتائج الي وجود أثر معنوي لعدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والادارية على التجنب الضريبي، **بالنسبة للمتغيرات الضابطة** تظهر نتائج الانحدار وجود علاقة معنوية موجبة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين (الرافعة المالية، فرص النمو، الربحية، كثافة الأصول، كثافة المخزون، أزمة كورونا) والتجنب الضريبي.

- كما أشارت نتائج الانحدار بالجدول (11)، والذي يختبر أثر عدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والادارية على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية المؤقتة إلى أن القوة التفسيرية (0.104) وهذا يعني أن المتغيرات المتجمعة تفسر 10% من التغيرات في المتغير التابع، معنوية نموذج الانحدار ككل بإستخدام اختبار (F-Test)، حيث تبلغ دلالة F 0.00. وذلك عند مستوى معنوية (5%)، كما أشارت النتائج الي وجود أثر معنوي لعدم تماثل سلوك المصروفات العمومية والادارية على التجنب الضريبي، **بالنسبة للمتغيرات الضابطة** تظهر نتائج الانحدار وجود علاقة معنوية موجبة بين (الربحية، حجم الشركة) والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج وجود علاقة معنوية سالبة بين فرص النمو، كثافة الأصول والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين (الرافعة المالية، كثافة المخزون، أزمة كورونا) والتجنب الضريبي، وفي ضوء ماسبق يتضح إمكانية رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل الذي يقتضى بأنه يوجد تأثير معنوى لعدم تماثل سلوك تكاليف المصروفات العمومية والادارية على التجنب الضريبي.

٣/٤/٥ اختبار الفرض الثالث للدراسة:

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثالث للدراسة وكانت نتائج الاختبار كما يلي:
جدول (12) أثر عدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي

لا يوجد أثر لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي				
الفرض				النموذج
$CASH\ ERT_{(it)} = \beta_0 + \beta_1 SD_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 GRO_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 CAPINT_{it} + \beta_6 INVINT_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 CORONA_{it} + \varepsilon_{it}$				
المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	قيمة t	الدلالة Sign	معامل التضخم VIF
C	-15.29794	-1.126918	0.2604	1.11516
SD	-32.64703	-1.771222	0.0772*	1.145155
LEV	-3.795101	-1.185895	0.2363	3.564223
GRO	-0.012644	-5.724003	0***	4.79822
ROA	58.40316	3.630373	0.0003***	4.258231
CAPINT	0.000567	2.686661	0.0075***	1.114553
INVINT	-8.512478	-1.569047	0.1173	9.023772
SIZE	3.612656	2.398363	0.0169*	4.096417
CORONA	-0.115431	-0.052416	0.9582	2.122497
$0.097073 = (Adjusted) R^2$		$112776 = R^2$		
قيمة F المحسوبة = 7.18178		دلالة F = 0.0000		
ن (عدد الشركات) 120		قيمة اختبار (Durbin – Watson) = 1.411308		

جدول (13) أثر عدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الاجمالية

لا يوجد أثر لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الاجمالية				
الفرض				النموذج
$BTD_{(i,t)} = \beta_0 + \beta_1 SD_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 GRO_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 CAPINT_{it} + \beta_6 INVINT_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 CORONA_{it} + \varepsilon_{it}$				
المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	قيمة t	الدلالة Sign	معامل التضخم VIF
C	-8470000000	-12.24651	0***	1.661619
SD	-211000000	1.095851	0.7995	1.095851
LEV	-214000000	1.1676	0.0722*	1.1676
GRO	-42152	1.007835	0.9673	1.007835
ROA	4210000000	1.145013	0***	1.145013
CAPINT	-10589	1.04508	0.4974	1.04508
INVINT	-54417745	1.339309	0.7566	1.339309
SIZE	937000000	1.143478	0***	1.143478
CORONA	190000000	1.018923	0.0713*	1.018923
$0.343913 = (Adjusted) R^2$		$0.353968 = R^2$		
قيمة F المحسوبة = 35.20326		دلالة F = 0.0000		
ن (عدد الشركات) 120		قيمة اختبار (Durbin – Watson) = 0.501867		

جدول (14) أثر عدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية المؤقتة

الفرض				لا يوجد أثر لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية المؤقتة
النموذج				$TEM\ BTD_{(i,t)} = \beta_0 + \beta_1 SD_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 GRO_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 CAPINT_{it} + \beta_6 INVINT_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 CORONA_{it} + \varepsilon_{it}$
المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	قيمة t	الدلالة Sign	معامل التضخم VIF
C	-12040429	-4.880489	0***	2.132912
SD	1024848	1.835493	0.067**	1.544633
LEV	-1306.193	-0.013446	0.9893	2.145192
GRO	-2001.005	-5.491461	0***	3.53834
ROA	-191301.5	-0.246986	0.805	2.161884
CAPINT	-22.76005	-3.421818	0.0007***	1.909295
INVINT	415608.5	1.576702	0.1155	2.638338
SIZE	1374700	4.902274	0***	6.18801
CORONA	107603.3	0.583192	0.56	3.736087
0.175409=(Adjusted)R ²		0.188047= R ²		
قيمة F المحسوبة =14.88015		دلالة F = 0.0000		
ن (عدد الشركات) 120		قيمة اختبار (Durbin – Watson) = 0.956254		

تفسير نتائج نموذج الانحدار الثالث والخاص بالفرض الثالث:

- تشير نتائج نموذج الانحدار الموضحة بالجدول (12)، والذي يختبر أثر عدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بمعدل الضريبة النقدي إلى أن القوة التفسيرية (0.097) وهذا يعني أن المتغيرات المتجمعة تفسر 10% من التغيرات في المتغير التابع، هذا بالإضافة إلى معنوية نموذج الانحدار ككل بإستخدام اختبار (F-Test)، حيث تبلغ دلالة F 0.0000. وذلك عند مستوى معنوية (10%)، كما أشارت النتائج الى وجود أثر لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي، بالنسبة للمتغيرات الضابطة تظهر نتائج الانحدار وجود علاقة معنوية موجبة بين (الربحية، كثافة الأصول، حجم الشركة) والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج وجود علاقة معنوية سالبة بين فرص النمو والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين (الرافعة المالية، كثافة المخزون، أزمة كورونا) والتجنب الضريبي.
- كما أشارت نتائج نموذج الانحدار الموضحة بالجدول (13)، والذي يختبر أثر عدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية الاجمالية إلى أن القوة التفسيرية (0.344) وهذا يعني أن المتغيرات المتجمعة تفسر 34% من التغيرات في

المتغير التابع، هذا بالإضافة إلى معنوية نموذج الانحدار ككل باستخدام اختبار (F-Test)، حيث تبلغ دلالة F 0.0000. وذلك عند مستوى معنوية (1%)، كما أشارت النتائج الى عدم وجود أثر لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي، بالنسبة للمتغيرات الضابطة تظهر نتائج الانحدار وجود علاقة معنوية موجبة بين (الربحية، أزمة كورونا، حجم الشركة) والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج وجود علاقة معنوية سالبة بين الرافعة المالية والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين (فرص النمو، كثافة الأصول، كثافة المخزون) والتجنب الضريبي.

- كما أشارت نتائج نموذج الانحدار الموضحة بالجدول (14)، والذي يختبر أثر عدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي مقاساً بالفروق الضريبية المؤقتة إلى أن القوة التفسيرية (0.175) وهذا يعني أن المتغيرات المتجمعة تفسر 18 % من التغيرات في المتغير التابع، هذا بالإضافة إلى معنوية نموذج الانحدار ككل باستخدام اختبار (F-Test)، حيث تبلغ دلالة F 0.0000. وذلك عند مستوى معنوية (5%)، كما أشارت النتائج الى وجود أثر لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي، بالنسبة للمتغيرات الضابطة تظهر نتائج الانحدار وجود علاقة معنوية موجبة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج وجود علاقة معنوية سالبة بين (فرص النمو، كثافة الأصول) والتجنب الضريبي، كما أظهرت النتائج عدم وجود علاقة معنوية بين (الرافعة المالية، الربحية، كثافة المخزون، أزمة كورونا) والتجنب الضريبي.

وفي ضوء ما سبق يتضح إمكانية رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل في حالة استخدام معدل الضريبة النقدي والفروق الضريبية المؤقتة كمقياس للتجنب الضريبي الذي يقضى بأنه يوجد أثر معنوي موجب لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي، بينما يتم قبول فرض عدم في حالة استخدام الفروق الضريبية الاجمالية كمقياس للتجنب الضريبي، الذي يقتضي بأنه لا يوجد تأثير ذا دلالة معنوية لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي.

ويوفر الجدول (15) ملخصاً لنتائج اختبار فروض الدراسة على ضوء ما تم التوصل اليه من النتائج السابق عرضها:

الفروق الضريبية المؤقتة	الفروق الضريبية الاجمالية	معدل الضريبة النقدي	الفرض
تم رفض الفرض	تم رفض الفرض	تم رفض الفرض	ف ١ : لا يوجد أثر معنوي لعدم تماثل سلوك تكلفة البضاعة المباعة على التجنب الضريبي.
تم رفض الفرض	تم رفض الفرض	تم رفض الفرض	ف ١ : لا يوجد أثر معنوي لعدم تماثل سلوك التكاليف العمومية والإدارية على التجنب الضريبي.
تم رفض الفرض	تم قبول الفرض	تم رفض الفرض	ف ١ : لا يوجد أثر معنوي لعدم تماثل سلوك مصروفات البيع والتوزيع على التجنب الضريبي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أبو سالم، سيد سالم محمد. (2020). العلاقة بين حجم الشركة والتجنب الضريبي: نظرية التكلفة السياسية أم نظرية القوة السياسية: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية. **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 34 (3)، 1-40.

https://atasu.journals.ekb.eg/article_113305.html

فودة، السيد أحمد محمود. (٢٠٢٠). الأثر الوسيط للتجنب الضريبي على العلاقة بين القيود المالية للشركات والاحتفاظ بالنقدية: دراسة اختبارية. **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية الأعمال، جامعة الإسكندرية، 4 (2)، 172.

<https://www.google.com/url>

محمد، دلال محمد إبراهيم. (2022). التأثير المعدل لحوكمة الشركات في علاقة الثقة الإدارية المفرطة بالتحفظ المحاسبي عبر لزوجة التكاليف: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية، **المجلة العلمية للدراسات المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 4 (1)، 160-241.

<https://www.google.com/url>

محمد، محمد محمود سليمان، أحمد بغدادي أحمد. (2019). العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة. **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 23 (3)، 787-848.

<https://www.google.com/url>

مصطفى، هناء هاشم محمد. (2023). أثر التجنب الضريبي على الإنفاق الاستثماري: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية. **مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 45 (3).

<https://www.google.com/url>

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

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

<https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-021-09587-8>

Anderson, M. C., Banker, R. D., & Janakiraman, S. N. (2003). Are selling, general, and administrative costs “sticky”? **Journal of accounting**

- research, 41(1), 47-63. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1475-679X.00095>
- Banker, R. D., & Byzalov, D. (2014). Asymmetric cost behavior. **Journal of Management Accounting Research**, 26 (2), 43-79. <https://publications.aaahq.org/jmar/article-abstract/26/2/43/572>
- Chalevas, C., Ntounis, D., & Vlismas, O. (2024). The effect of cost asymmetry on future tax avoidance. **International Accounting, Auditing and Taxation**. <https://kar.kent.ac.uk/107626>
- Haga, J., Höglund, H., & Sundvik, D. (2019). Cost behavior around corporate tax rate cuts. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 34, 1-11. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1061951818300284>
- Özkaya, H. (2021). Sticky cost behavior: evidence from small and medium sized enterprises in Turkey. **Eurasian Business Review**, 11(2), 349-369. <https://link.springer.com/article/10.1007/s40821-020-00156-8>
- Xu, S., Zheng, K., (2020), “Tax Avoidance and Asymmetric Cost Behavior “, **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 34 (1), 74-98, 2019. <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0148558X18793757>

The effect of asymmetric cost behavior on tax avoidance

"Experimental Study on Egyptian Joint Stock Companies"

Abstract

Objective

The main objective of the study was to study the effect of asymmetric cost behavior on tax avoidance.

Methodology

To achieve the study objective and conduct the experimental study, the researcher used a convenient sample consisting of (120) companies listed on the Egyptian Stock Exchange in various sectors, through a time series consisting of nine years in the period from 2015 to 2023 in addition to the year (2014) as a base year on which the researcher relied to reach the necessary data to measure some of the study variables during 2015 with (953) observations distributed over 14 economic sectors out of a total of 18 main sectors.

Results

The results reached by the study indicate:

- There is a significant effect of asymmetric cost of goods sold behavior on tax avoidance measured by the cash tax rate, total tax differences, and temporary tax differences.
- There is a significant effect of the asymmetry of the behavior of general and administrative expenses on tax avoidance measured by the cash tax rate, total tax differences and temporary tax differences.
- There is a significant effect of the asymmetry of the behavior of sales and distribution expenses on tax avoidance measured by the cash tax rate and temporary tax differences.
- There is no significant effect of the asymmetry of the behavior of sales and distribution expenses on tax avoidance measured by the total tax differences.

Keywords: Asymmetric cost behavior - Tax avoidance - Cost stickiness