

دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي -

دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بسوق الاوراق المالية في مصر

د. عمرو السيد زكي محمود¹

١ - المقدمة:

تعد الضرائب أحد أهم الأدوات الاقتصادية والمالية للدولة، والتي تستطيع من خلالها التأثير في الحياة الاقتصادية للمجتمع، فلم يعد الهدف الوحيد للضرائب هو الحصول على أكبر حصيلة مالية ممكنة فحسب، بل توسعت هذه الأهداف وامتدت لتشجيع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق التوازن المستهدف على المستوى المحلى للاقتصاد الكلى. ولأن الضريبة تمثل عبء ضريبيا يتم اقتطاعه من ايرادات الشركة، لذلك تلجأ بعض الشركات إلى ترتيب الأمور المالية ومعالجتها بطرق تؤدي إلى تخفيض ذلك العبء بطرق مختلفة بعضها، قانوني والآخر غير قانوني. وأصبح من الشائع لدى الشركات تصميم وتنفيذ اجراءات ادارية للحد من المدفوعات الضريبية عن طريق أنشطة التجنب الضريبي (Lanis and Richardson, 2015).

تتداخل المسؤولية الاجتماعية للشركات مع المسؤوليات الاقتصادية والقانونية والبيئية والاخلاقية عند قيام الشركات باتخاذ القرارات وتحقيق أهدافها. وتهتم المسؤولية الاجتماعية للشركات بضرورة الأخذ في الاعتبار أصحاب المصالح بالمفهوم الواسع، وعدم الاهتمام فقط بالمساهمين (Watson, 2014).

ومن وجهة نظر المسؤولية الاجتماعية للشركات تعتبر السلطات الضريبية أحد أهم أصحاب المصالح في المشروع، فساد الضرائب يتضمن أثار اجتماعية على المجتمع لأن الحصيلة الضريبية للدولة تمثل عامل أساسي لتمويل التعليم والرعاية الصحية وغيرها، وعندما تمارس الشركات أنشطة التجنب الضريبي يكون له أثار سلبية على المجتمع، ففي هذه الحالة لا تقوم الشركة بدفع نصيبها العادل من الضرائب مما يترتب عليه خسارة كبيرة وطويلة المدى على المجتمع ككل، وبالمثل يترتب عليه ضرر بسمعة الشركة بالنسبة لعلاقتها مع أصحاب المصالح (Friese et al., 2008).

وبالرغم من أن السياسة الضريبية للشركات غالباً ما تبدو منفصلة عن سياسة المسؤولية الاجتماعية للشركات، إلا أنه في ظل الأحوال الاقتصادية التي تمر بها اقتصاديات الدول، وبصفة خاصة الدول النامية، أصبح هناك تأثير وعلاقة بين الأداء الاجتماعي للشركات وممارسات التجنب الضريبي. ويعتقد البعض (e.g. Hasseldine and Morris, 2013; Duhigg and Kocieniwsk, Peters, 2011; Peters, 2011) أن ممارسات التجنب الضريبي للشركات من الممارسات غير المسؤولة اجتماعياً، ومن ثم فإنه من المتوقع أن الشركات المسؤولة اجتماعياً تكون أقل تجنباً للضريبة مقارنة بالشركات غير المسؤولة اجتماعياً.

¹ مدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة-جامعة الاسكندرية

وفي الوقت الراهن، تشهد مصر مرحلة للتنمية الاقتصادية وتدعيم المشروعات القومية والبنية التحتية على مستوى الدولة، وتولى منظمات الأعمال المصرية اهتماماً متزايداً بالمسؤولية الاجتماعية من خلال الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية الخاصة بها. وبالرغم من ذلك، فمن الممكن أن تتورط الشركات في أنشطة أو ممارسات التهرب الضريبي والتجنب الضريبي على نطاق واسع، مما يؤدي لخسارة المجتمع الإيرادات الضريبية التي كان من الممكن أن تغير من المستوى المعيشي لحياة ملايين من أفراد المجتمع. وهكذا فإن الاستراتيجيات الضريبية المسؤولة للشركات يمكن أن تتكامل بنجاح مع مسؤوليتها الاجتماعية لتعزيز ثقة المتعاملين معها وأصحاب المصالح بها.

٢ - مشكلة البحث:

يعتبر موضوع المسؤولية الاجتماعية للشركات من القضايا المثيرة للجدل ، فلم يتم التوصل لمفهوم كامل لهذا المصطلح بالرغم من أنه يشمل على ثلاثة جوانب هي البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، كما أن هذا المفهوم يتغير ويتطور عبر الزمن مع التطور والتغير في المجتمع وتغير متطلبات أصحاب المصالح، فبعض الجوانب التي كانت تعتبر في الماضي أحد جوانب المسؤولية الاجتماعية أصبحت في الوقت الحاضر التزاماً قانونياً على الشركات ، هذا بالإضافة إلى أن القيم المجتمعية قد تتعارض أو تتدخل في بعض الأحيان ولكنها دائماً متغيرة (Knuutinen, 2013)، وأصبح للشركات مسؤوليات ليس فقط تجاه أصحاب المصالح الداخليين ولكن أيضاً تجاه أصحاب المصالح الخارجيين والمجتمع بشكل عام، وفيما يتعلق بقيام الشركات بدفع نصيبها العادل من الضريبة يمكن ربطه بالمسؤولية الاجتماعية للشركات، فإذا كان دفع الضرائب هو مجرد عملية تجارية وأحد عناصر التكاليف للشركات، ففي هذه الحالة سيكون الهدف هو محاولة تندية هذه التكاليف كلما أمكن وتقليل مقدار الضريبة المستحقة الدفع، ولكن من وجهة نظر المسؤولية الاجتماعية للشركات عند قيام الشركات بدفع الضرائب ووضع الاستراتيجية الضريبية للشركة، سيكون على إدارة الشركات الأخذ في الاعتبار عدة اعتبارات أخلاقية واجتماعية واعتبارات أخرى خاصة بأصحاب المصالح، فالجمهور والمستهلكين والمتعاملين مع الشركة سيكون لهم مصلحة في معرفة ما إذا كانت الشركة مواطناً صالحاً ويقوم بدفع نصيبها العادل من الضرائب، وبالتالي يتضمن سداد الضرائب أثراً اجتماعياً على المجتمع بصفة عامة (Lanis and Richardson, 2015).

ويمكن النظر إلى الجانب الأخلاقي لممارسات التجنب الضريبي باعتباره سلوك غير أخلاقي أو غير مشروع من وجهة النظر الاجتماعية، حيث تهدف المسؤولية الاجتماعية للشركات إلى الحد من الآثار السلبية وتعظيم الأثر الإيجابي للشركات على المدى الطويل على المجتمع، وباعتبار أن المدفوعات الضريبية تعتبر هامة لرفاهية المجتمع، ومن ثم ينبغي النظر إلى موضوع التجنب الضريبي في إطار المسؤولية الاجتماعية للشركات (Eichinger, 2016).

وبالرغم من ذلك، نادراً ما تكون السياسة الضريبية للشركة جزءاً من تقارير المسؤولية الاجتماعية الخاصة بها. وبناء عليه فقد يكون لبعض الشركات انجازات وأنشطة ايجابية وملموسة فى مجال المسؤولية الاجتماعية ولكن فى الوقت نفسه تتورط هذه الشركات فى ممارسات التجنب الضريبي ، فعلى سبيل المثال تقوم شركة كوكاكولا بتجنب الضرائب باستخدام الملاذ الضريبي Tax heaven ، وقدرت تلك المبالغ بحوالي ١٣,٩ بليون دولار، وفى نفس الوقت حصلت الشركة على العديد من الجوائز فى مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات مثل الفوز بجائزة المسؤولية الاجتماعية للشركات فى النرويج عام ٢٠١٢، بالإضافة لاستثمار ما يزيد عن ٢٣ مليون دولار فى مشروعات للحد من التلوث البيئي (Hansen, 2015)، وبالتالي يجب المقارنة بين النتائج الاجتماعية الايجابية لأنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات والنتائج الاجتماعية السلبية لقيام تلك الشركات بالتجنب الضريبي.

وتأسيساً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث فى صورة مجموعة التساؤلات على النحو التالي:

- ما المقصود بالمسؤولية الاجتماعية للشركات؟
- ما المقصود بالتجنب الضريبي؟
- هل يعتبر التجنب الضريبي نشاط غير مسئول اجتماعياً؟
- هل تعد المدفوعات الضريبية للشركات (الالتزام الضريبي) أحد جوانب الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية للشركات؟
- هل يمكن النظر للمسؤولية الاجتماعية للشركات على أنها استراتيجية تستخدمها الشركات لدعم موقفها الضريبي؟
- ما هي النظريات المفسرة للعلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والتجنب الضريبي؟
- هل تعتبر أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات والمدفوعات الضريبية للشركات بدائل أم مكملات لبعضهم البعض؟
- إلى أي مدى يدعم الدليل التجريبي للشركات المصرية امكانية تطبيق النماذج النظرية لتفسير العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي والمسؤولية الاجتماعية للشركات في احد اسواق رأس المال الناشئة مثل سوق رأس المال المصري؟

٣- أهداف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل واختبار العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي، وما إذا كانت الشركات المسؤولة اجتماعياً تعتبر أقل عدوانية من الناحية الضريبية مقارنة بغيرها من الشركات الأقل التزاماً بمسئوليتها الاجتماعية.

٤- أهمية ودوافع البحث:

تتمثل أهمية ودوافع البحث فى عدة جوانب أهمها قلة البحوث المحاسبة التى تناولت العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي، فبالرغم من أهمية الموضوعين، إلا أن الجهود المبذولة فى هذين المجالين مستقلة إلى حد كبير، فحلقة الربط بينهما مازالت مفقودة . بالإضافة

إلى ذلك تتمثل أهمية البحث في توفير دليل تجريبي من البيئة المصرية علي هذه العلاقة نظراً لاختلاف البيئة الثقافية والمؤسسية التي تمت فيها الدراسات السابقة.

ومن ناحية أخرى، ترجع أهمية البحث إلى الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها الاقتصاد المصري، بما يتطلب من منظمات قطاع الأعمال أن تتحمل مسؤوليتها وتلعب دورها بكفاءة في تنمية المجتمع، هذا إلى جانب ظهور المستهلكين والمستثمرين ذوي الوعي الاجتماعي، والذين يتسمون بالعقلانية والرشد، وامكانية التمييز بين الشركات المسؤولة اجتماعياً والشركات غير المسؤولة اجتماعياً من ناحية، والشركات التي تمارس أنشطة غير مرغوبة ضريبياً والشركات الملتزمة ضريبياً. كما تعتبر نتائج الدراسة ذات أهمية نسبية للإدارة الضريبية، حيث تساعد الدراسة الإدارة الضريبية على تحديد الظروف التي في ظلها يزيد خطر الممارسات الضريبية العدوانية مما يساعد في صياغة أنظمة ضريبية فعالة تعمل على تحسين مستوى الالتزام الضريبي للشركات.

٥ - حدود البحث:

يركز البحث على دراسة واختبار العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي في الشركات المقيدة بالبورصة والمدرجة ضمن المؤشر المصري لمسئولية الشركات خلال الفترة من عام ٢٠١٠ حتى عام ٢٠١٥. وبالتالي يخرج عن نطاق البحث ممارسات التهرب الضريبي وتأثيرها على المسؤولية الاجتماعية للشركات. كما يخرج عن نطاق البحث الشركات غير المقيدة بسوق الاوراق المصرية، وكذلك الشركات غير المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات خلال الفترة من ٢٠١٠ حتى ٢٠١٥. وأخيراً، فإن قابلية النتائج للتعميم ستكون مشروطة بحدود البحث وتحديد مجتمع وعينة الدراسة.

٦ - خطة البحث:

وفقاً لهدف وحدود البحث ولكي يتم تناول مشكلته بصورة علمية منطقية، سوف يستكمل البحث علي النحو التالي:

- ١/٦ المسؤولية الاجتماعية للشركات من المنظور المحاسبي.
- ٢/٦ الإطار المفاهيمي للتجنب الضريبي.
- ٣/٦ النظريات المفسرة لممارسات التجنب الضريبي في ضوء المسؤولية الاجتماعية للشركات.
- ٤/٦ تحليل العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي والمسئولية الاجتماعية للشركات واشتقاق فروض البحث.
- ٥/٦ منهجية البحث.
- ٦/٦ النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

١/٦ المسؤولية الاجتماعية للشركات من المنظور المحاسبي:

ترتبط الوحدة الاقتصادية^١ بالمجتمع الذي تعمل من خلاله بعلاقتين ، العلاقة الأولى هي العلاقة الاقتصادية، وتتشأ من قيام الوحدة الاقتصادية بإنتاج السلع أو تقديم الخدمات للغير، والعلاقة الثانية

^١ يستخدم الباحث لفظ الوحدة الاقتصادية Economic Unit، والشركة Company، والمنشأة Firm كترادفات ليعني بها ذلك التنظيم الذي يستهدف تحقيق مستوي مرضي من الربح في المقام الأول.

تتمثل فى العلاقة الاجتماعية والبيئية نتيجة الآثار الاجتماعية والبيئية لأنشطة وعمليات الوحدة الاقتصادية على المجتمع (Stephenson and Vracheva, 2016).

ومع تطور الفكر الاقتصادي، تطور مفهوم الوحدة الاقتصادية باعتبارها نظام اجتماعي فرعي داخل نظام اجتماعي أكبر، يجب أن يعمل من أجل تحقيق التوازن معه لضمان الاستمرار. ولم يعد هدف تعظيم الربح هو الهدف الأساسي للوحدة الاقتصادية، بل أصبح تحقيق مستوى مرضى من الأرباح مع تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية هو الفكر السائد لإدارة الوحدات الاقتصادية وضمان بقاءها واستمرارها فى المجتمع (عثمان، 1999).

ويمكن تناول المسؤولية الاجتماعية للشركات من المنظور المحاسبي علي النحو التالي:

١/١/٦ تطور مفهوم الوحدة الاقتصادية وعلاقته بالمسؤولية الاجتماعية للشركات:

مع تطور الفكر الاقتصادي تطور مفهوم الوحدة الاقتصادية، ويمكن القول أن هذا التطور قد مر بعدة مراحل تتمثل فى الآتي:

أ- نظرية الوحدة الاقتصادية:

وفقا لهذه النظرية يتمثل الهدف الأساسي من وجود الوحدة الاقتصادية فى تحقيق الأهداف الاقتصادية، والمتمثلة فى تعظيم الربح وتحقيق رفاهية المساهمين أو الملاك. وتتحصر وسائل تحقيق هذه الأهداف فى الأنشطة الاقتصادية التى تختص بعمليات الانتاج والاستهلاك والتبادل. (Lanis and Richardson, 2012). ويتمثل جوهر الوحدة الاقتصادية وفقا لهذه النظرية فى منطقة المصلحة الاقتصادية، ويمثل هدف الربح هو الدافع الأساسي لتحقيق المصلحة الاقتصادية الخاصة، هذا بالإضافة إلى أن استمرار وبقاء الوحدة الاقتصادية مرهوناً بقدرتها على تحقيق الأرباح، وتتحصر منطقة أصحاب المصالح فى فئة الملاك أو المساهمين، فأصول الوحدة هي ملك لهم، وتعهدات الوحدة تجاه الغير هي دين عليهم. وبالإضافة لذلك، يتمثل المعيار الأساسي لأداء المشروع فى كفاءته الاقتصادية من خلال تعظيم المصلحة الذاتية للملاك باعتبارها المسؤولية الأساسية للإدارة. وقد ترتب على هذا المفهوم للوحدة الاقتصادية، اهتمام الفكر المحاسبي وتركيزه على النتائج التى تحقق مصالح الملاك وإهمال أي نتائج أخرى لا تدخل فى دائرة تلك المصالح، حيث يهتم القياس المحاسبي بقياس نتائج الأنشطة الاقتصادية وتحديد ما يطرأ من تغييرات على حقوق الملاك (Salihu et al., 2013).

ب- نظرية أصحاب المصالح:

تقوم هذه النظرية على اعتبار أن الملاك (المساهمين) هم أحد أصحاب المصالح فى المشروع، وأن هناك أطراف أخرى لها مصالح فى المشروع، فهناك أصحاب المصالح الداخليين (مثل المساهمين، العاملين، الإدارة) وأصحاب المصالح الخارجيين (مثل المستهلكين، الحكومة، الجمهور)، وينظر إلى فئات المجتمع باعتبارهم أصحاب مصالح فى الوحدة الاقتصادية، وفرت الموارد المالية والمادية والبشرية وغيرها من الموارد اللازمة للوحدة الاقتصادية لكي تزاول نشاطها وتحقق أهدافها، وفى المقابل يكون على الوحدة الاقتصادية أن تفي بمسئوليتها تجاه أصحاب المصالح فيها، وتحقيق التوازن بين أهداف أصحاب المصالح أكثر من مسئوليتها عن السعي إلى زيادة ثروة ملاك الوحدة الاقتصادية. ولم يعد

هدف تعظيم الربح هو الهدف الأساسي للوحدة الاقتصادية، بل أصبح هدف الوحدة الاقتصادية هو تحقيق مستوى مرضى من الأرباح بما يتسق مع تحقيق الأهداف الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية. (McWilliams and Siegel, 2001)

ج- نظرية الشرعية:

ظهرت نظرية الشرعية امتداداً لنظرية أصحاب المصالح، وتدعيماً لمفهوم المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية، حيث تفترض هذه النظرية أن الوحدة الاقتصادية تعمل في ظل العقد الاجتماعي بين الوحدة الاقتصادية وأطراف المجتمع، وتحاول إدارة الوحدة الاقتصادية الحفاظ على شرعية الوحدة الاقتصادية من خلال الإفصاح الاجتماعي والبيئي عن آثار عملياتها وأنشطتها على المجتمع الذي تعمل فيه. وتعرف شرعية الشركة بأنها حالة من التوافق بين نظام القيم والمعايير في الشركة ونظام القيم والمعايير في المجتمع الذي تعمل فيه، وعندما يوجد اختلاف بين النظامين يوجد تهديد لشرعية الشركة. (Eichinger, 2016).

د- نظرية المنظمة في ظل مفهوم التنمية المستدامة:

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD, 2008) التنمية المستدامة بأنها التنمية التي تتضمن إدماج الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع، من أجل تعظيم رفاهية الإنسان في الوقت الحاضر، دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على الوفاء باحتياجاتها.

وعلى مستوى الوحدة الاقتصادية، يمكن النظر إلى الوحدة الاقتصادية باعتبارها جزء من نظام اجتماعي واقتصادي أكبر، وتؤثر عملياتها على المجتمع المحيط بها. وتعرف استدامة الشركات بأنها استراتيجية أعمال تسعى لاستخدام أفضل ممارسات للأعمال، بما يحقق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين. وتبعاً لذلك فإن أداء استدامة الشركات يقيس إلى أي مدى تدمج الشركات العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية داخل عملياتها وبالتالي تأثيرها على المنشأة نفسها والمجتمع. (Artiach et al., 2010).

٢/١/٦ مفهوم ومجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات من منظور الدراسات السابقة:

خلال السنوات الماضية زاد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR)، وأصبحت من القضايا الهامة محل النقاش. وعلى الرغم من الاهتمام الكبير الذي حظى به موضوع المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الهيئات العلمية والمهنية، إلا أنه لا يوجد اتفاق حول مفهوم المسؤولية الاجتماعية، فهذا المفهوم يتغير ويتطور عبر الزمن مع التطور والتغير في المجتمع بصفة عامة، وبعض الجوانب التي كانت تعتبر في الماضي أحد جوانب المسؤولية الاجتماعية أصبحت في الوقت الحاضر التزاماً قانونياً على الشركات، هذا بالإضافة إلى أن القيم والمعايير المجتمعية قد تتعارض أو تتداخل في بعض الأحيان ولكنها دائماً تتغير (Knuutinen, 2013).

ونشأ مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات منذ أوائل ثلاثينات القرن الماضي، ويعتبر العديد من الباحثين أن كتابات Howard Bowen هي بداية العصر الحديث للمسؤولية الاجتماعية للشركات حيث حددت المسؤوليات الاجتماعية لرجال الأعمال (Khan et al., 2014)، وقد عرفها (Bowen,1953) بأنها التزامات رجال الأعمال بمواصلة سياسات واستراتيجيات مرغوبة من حيث الأهداف والقيم للمجتمع (Carroll, 1999) .

ومنذ ذلك الوقت تعددت تعريفات المسؤولية الاجتماعية للشركات بإضافة أبعاد أخرى، وقد لاقى تعريف (Carroll,1991) قبولاً من معظم الباحثين، حيث أشار إلى أن المسؤولية الاجتماعية للشركات تشمل التوقعات الاقتصادية والقانونية والاخلاقية والاختيارية التي يتوقعها المجتمع من تلك الشركات. ويعد هذا التعريف تعريفاً ديناميكياً يتيح لقضايا المسؤولية الاجتماعية للشركات أن تتغير بمرور الزمن وأن يتم إعادة تقييمها على أساس توقعات المجتمع.

ويتفق (عثمان، ١٩٩٩؛ Hopkins,1998) على تعريف المسؤولية الاجتماعية للشركات بأنها قيام الوحدة الاقتصادية بالأنشطة الاختيارية والاجبارية معاً، وذلك نتاج لمجموعة العلاقات والقواعد التي يقبلها أفراد المجتمع (العقد الاجتماعي)، وذلك للحد من الآثار السلبية لنشاطها، بجانب القيام بالأنشطة التي يترتب عليها تحقيق الرفاهية الاجتماعية. ومن ثم فالمسؤولية الاجتماعية للشركات تعرف بأنها تعهد الشركات بأن تكون مسؤولة عن جميع أعمالها وأنشطتها أمام جميع أصحاب المصالح المرتبطين بالشركة وذلك بشكل أخلاقي، مع محاولة تحقيق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح وهدفها نحو تحقيق الربح، وتتعدى المسؤولية الاجتماعية للشركات ما يتطلبه القانون، وتتضمن أيضاً مجموعة من الممارسات التي تضمن تدنية التأثيرات السلبية لعملياتها مع تعظيم تأثيراتها الموجبة، ووضع معايير أفضل لرفاهية المجتمع مع الحفاظ على ربحية الشركة (Dahlsurd,2006) .

ويعرفها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة (World business council for sustainable development,1999) بأنها تعهد الشركات بالمساهمة في التنمية الاقتصادية المستدامة من خلال العمل مع العاملين وعائلاتهم والمجتمع المحلي الإقليمي لتحسين مستوى المعيشة للقوى العاملة وعائلاتهم والمجتمع ككل، وذلك بالإضافة إلى الالتزام المستمر من قبل الشركات بأن تسلك سلوكاً أخلاقياً.

ومن ناحية أخرى يتناول (Khoury,1999) المسؤولية الاجتماعية للشركات من خلال علاقة الشركة بأصحاب المصالح من عملاء وموظفين والمجتمع المحلي والملاك والمستثمرين والحكومة والموردين والمنافسين وغيرهم، وتشتمل عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات الاستثمار في توعية المجتمع والمحافظة على البيئة والحفاظ على العمالة والحفاظ على الأداء المالي للشركة.

ومن منظور نظرية الوكالة التقليدية، فإن المشاركة في المسؤولية الاجتماعية للشركات قد تتعارض مع مصالح المساهمين أو الملاك وبصفة خاصة في حالة عدم توافر الموارد الكافية للشركات، حيث يرى (McWilliams and Siegel, 2001) أن قيام الشركات بأنشطة المسؤولية الاجتماعية يتضمن ظهور مشكلة وكالة بين المديرين والمساهمين، حيث يستخدم المديرين هذه الأنشطة كوسيلة لتحقيق

أهداف اجتماعية وسياسية على حساب المساهمين، ولكن هذا المنظور يأخذ وجهة النظر قصيرة الأجل ويهمل التأثير على المدى الطويل على الشركة ذاتها والمجتمع بصفة عامة.

وعلى العكس، تؤكد لجنة المجتمعات الأوروبية (Commission of the European communities, 2001) أن المسؤولية الاجتماعية للشركات مفهوم هام ويتضمن أن تساهم الشركات طواعية في خلق مجتمع أفضل وبيئة نظيفة، وأن تدمج الشركات الجوانب البيئية والاجتماعية في أعمالها التجارية ومعاملاتها مع أصحاب المصالح وذلك بشكل اختياري .
وتشير بعض الدراسات (Snider et al., 2003; Kotler and Lee, 2005; Dahlsrud, 2006) إلى أن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي التزام الشركات باستخدام مواردها بصورة يمكن أن تكون مفيدة للمجتمع وكافة الأطراف ذات المصالح فيها. فالمسؤولية الاجتماعية للشركات تتمثل في قيام الشركات بمساهمات إضافية خلاف ما ينص عليها القانون للوفاء بأهداف اقتصادية واجتماعية مرتبطة بالتنمية المستدامة، وبهذا فهي مفهوم واسع يغطي أنواع عديدة من الممارسات والمواقف التي تقوم بها الشركات بالإضافة إلى السياسات والأهداف والاستراتيجيات التي تحقق مصالح المساهمين.
ويتفق (Mackey et al., 2007) مع التعريفات السابقة، حيث يعرف المسؤولية الاجتماعية للشركات بأنها تصرفات اختيارية للشركات من أجل تحسين الظروف الاجتماعية والبيئية للمجتمع الذي تعمل من خلاله.

وتؤكد بعض الدراسات (Huseynov and Klamm, 2012; Knuutinen, 2013) أن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي مسبب لخلق القيمة في المستقبل ولضمان الاستدامة وتحسين أداء الشركات، فالشركات لديها مسؤولية ليس فقط تجاه أصحاب المصالح الداخليين ولكن أيضاً تجاه أصحاب المصالح الخارجيين والمجتمع بشكل عام. وبالتالي تمتد المسؤولية الاجتماعية لأبعد من المتطلبات القانونية من أجل قيام الشركات بإدارة تأثيرات عملياتها على المجتمع والبيئة.
وتطبق دراسة (Hoi et al., 2013) المنظور الواسع لتقييم أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات، حيث تعرف أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات بأنها تصرفات تقوم بها الشركات وتؤثر على كافة الأطراف أصحاب المصالح في الشركة، بما في ذلك المساهمين والعمال والحكومة والعملاء وغيرهم، ووفقاً لهذا المفهوم فإن الأنشطة غير المسؤولة اجتماعياً للشركات (عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية) تتضمن تصرفات للشركات تضر على نطاق واسع بحوكمة الشركات وعلاقات الموظفين والصحة العامة وحقوق الإنسان والبيئة وغيرها.

وتتفق الدراسات الحديثة (Zeng, 2016; Amidu et al., 2016; Eichinger, 2016) على تعريف المسؤولية الاجتماعية للشركات بأنها تعهد أو ارتباط الوحدة الاقتصادية بأنشطة معينة استجابة للتوقعات الاقتصادية والقانونية والأخلاقية وكذلك التوقعات الأخرى من أصحاب المصالح من

المستهلكين والموردين والحكومة والموظفين والمجتمع بشكل عام، وذلك من خلال تبنى وتنفيذ برامج واستراتيجيات، تستطيع من خلالها الشركة بناء سمعة جيدة لها في المجتمع، وتمييز منتجاتها عن المنافسين وتحسين صورتها وتمييزها عن الآخرين وكسب رضا المستهلكين. وبالتالي يطلق علي المسؤولية الاجتماعية للشركات مواطنة الشركات وتعرف بأنها دمج الجوانب الاجتماعية والبيئية والأخلاقية وحقوق الانسان والجوانب المتعلقة بالمستهلكين في العمليات التجارية للشركات واستراتيجياتها الأساسية، مع التعاون الوثيق مع أصحاب المصالح وتخطى حدود الالتزام بالمسؤولية القانونية والاستثمار بشكل أكبر في رأس المال البشرى والبيئة والعلاقات مع أصحاب المصالح.

وفيما يتعلق بمجالات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات، فقد حددت دراسة (Hoi et al., 2013) سبعة فئات أو مجالات للمسؤولية الاجتماعية تتمثل في حوكمة الشركات، العلاقات مع الموظفين، البيئة، المجتمع، التنوع، حقوق الإنسان، وجودة المنتجات والأمان. بينما اقتصرَت دراسة (Huseynov and Klamm, 2012) على ثلاثة فئات أو مجالات هي الحوكمة والمجتمع والتنوع. اما (بدوى، ٢٠١٦) فيري ان هناك أربعة مجالات للمسؤولية الاجتماعية للشركات وهي ، مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية، و مجال المساهمات العامة، ومجال الموارد البشرية، واخيرا مجال مساهمات المنتج أو الخدمة.

وبناء على ما سبق، يخلص الباحث إلى أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات يعتبر مفهوماً مثيراً للجدل ومازال محل اهتمام ودراسة في مجال الفكر المحاسبي، وانه قابل للتغيير على مر الزمن استجابة للتغيرات في القيم والمعايير المجتمعية والبيئية التي تواجه الوحدات الاقتصادية. وبصفة عامة يمكن القول أن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي اطار عمل لتقييم ممارسات الشركات، وتتضمن عدة أبعاد منها البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي وحوكمة الشركات والتنمية المستدامة، بما يضمن للشركات خلق القيمة في المستقبل وتحقيق مصالح المساهمين بصفة خاصة وأصحاب المصالح الأخرى بما فيها المجتمع بصفة عامة، وذلك خلال استجابة الشركات للتوقعات الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والاجتماعية من قبل أصحاب المصالح بما يضمن لها ادارة المخاطر وبناء سمعة جيدة وتحسين صورتها العامة وتمييزها عن الآخرين.

كما يخلص الباحث إلى وجود اتجاهات متباينة في تحديد مجالات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات وتبويبها في مجموعات متجانسة. ويمكن إرجاع السبب وراء ذلك إلى أن تلك الأنشطة الاجتماعية تتصف بطبيعتها المتغيرة والديناميكية، فهي تتغير من زمن لآخر، نتيجة تغير واختلاف المناخ الاجتماعي وتوقعات المجتمع، فما يمكن ان يعتبر نشاطا اجتماعيا اختياريا في الوقت الحاضر قد يصبح الزاميا وقانونيا مستقبلا.

٢/٦ الإطار المفاهيمي للتجنب الضريبي:

تعد الضريبة فريضة نقدية إلزامية، وبالتالي فإنها تمثل عبء على دافعيها غالباً ما يسعى إلى تجنبها عند اتخاذها للقرارات الإدارية. ولأن العديد من تلك القرارات سوف تتأثر ضريبياً، فإن متخذي القرارات عليهم الأخذ في الاعتبار الآثار الضريبية لما يتخذونه من قرارات، ومن هنا يظهر دور التجنب الضريبي. وقد أصبحت الطرق والأساليب التي تتبعها الشركات من أجل التجنب الضريبي أكثر تعقيداً في السنوات الأخيرة (بدوى وزكي، ٢٠١٦). ويمكن تناول الإطار المفاهيمي للتجنب الضريبي من خلال الفرعيات التالية:

١/٢/٦ مفهوم التجنب الضريبي: Tax Avoidance

تعتبر ممارسات التجنب الضريبي قديمة قدم الضرائب ذاتها، وأصبحت الطرق والأساليب التي تتبعها الشركات من أجل التجنب الضريبي أكثر تعقيداً في السنوات الأخيرة، ومن خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التجنب الضريبي يمكن القول أن هناك تعدد وعدم اتفاق على تعريف محدد لمفهوم التجنب الضريبي، حيث اختلف الباحثون في تعريفهم له. ومن أهم التعريفات ما يلي:

تعرف بعض الدراسات (Dyrenge et al., 2008; Salihu et al., 2013) التجنب الضريبي بأنه قدرة الممول على دفع مبلغ منخفض من الضريبة لكل دولار من الدخل المحاسبي المالي المفصح عنه للإدارة الضريبية. ومن ثم فالتجنب الضريبي هو تخفيض في الالتزامات الضريبية الصريحة للممول. كما تتفق بعض الدراسات السابقة (Frank et al., 2009; Hanlon and Heitzman, 2010) التجنب الضريبي على أنه تخفيض للدخل الضريبي من خلال التخطيط الضريبي، ومن ثم ينظر للتجنب الضريبي على أنه يشمل أنشطة التخطيط الضريبي التي تعتبر قانونية أو قد تقع في المنطقة الرمادية للقانون الضريبي. فالتجنب الضريبي بأنه سلسلة متصلة من استراتيجيات التخطيط الضريبي، مما يترتب عليه تخفيض واضح في المدفوعات الضريبية للشركة.

بينما يعرف البعض (Huseynov and Klamm, 2012; Hoi et al. 2013) التجنب الضريبي بأنه قيام الممول بتخفيض واضح للمدفوعات الضريبية، ويشمل إدارة الضرائب، والتخطيط الضريبي، وعدوانية الضرائب tax aggressive، والتهرب الضريبي، والتأجيل الضريبي. ومن ثم يعرف التجنب الضريبي على أنه سلسلة متصلة من استراتيجيات التخطيط الضريبي تبدأ بتصرف معين وتتضمن مصطلحات مثل "عدم الالتزام"، و"التهرب الضريبي"، و"العدوانية" هي الأقرب في نهاية السلسلة.

وتعرف دراسة (Knuutinen, 2013) التجنب الضريبي بأنه سلوك للممولين يتضمن استخدام قانوني ومشروع للنظام الضريبي لتدنية مقدار الضريبة بطرق قانونية لتحقيق مزايا ضريبية، وبالرغم من حقيقة أن تلك التصرفات والأعمال قانونية، إلا أنها تخالف الغرض من القانون الضريبي، حيث الغرض النهائي أو الحقيقي لتلك التصرفات عادة ما يكون خفي.

وتؤكد دراسة (Hansen,2015) أنه عند تعريف التجنب الضريبي يجب التمييز بين السلوك الضريبي القانوني والسلوك الضريبي غير الأخلاقي، فعلى الرغم من أنه عادة ما تعتبر ممارسات التجنب الضريبي من الممارسات المشروعة والقانونية، إلا أنه سلوك غير أخلاقي يتضمن استغلال ثغرات القانون الضريبي والمناطق الرمادية بالقانون، بينما على الجانب الآخر يعرف التهرب الضريبي على أنه سلوك غير قانوني يتضمن التلاعب والاحتيايل والغش من جانب الممول.

وتعرف دراسة (Eichinger,2016) التجنب الضريبي بأنه يشير إلى معاملة مالية لا نستطيع ربطها بالاقتصاد الحقيقي ولكنها تخدم فقط الممول، بمعنى أن أي معاملة يمكن تصنيفها على أنها تجنب ضريبي عدواني إذا كان هدفها أو غرضها الأساسي هو تخفيض العبء الضريبي وليس لها أي هدف اقتصادي.

وتأسيساً على ما سبق، يمكن القول أن هناك عدة مصطلحات تستخدم ويجب الفصل بينها وتحديد الاختلاف الرئيسي بينها منها التجنب الضريبي، والتهرب الضريبي، والتخطيط الضريبي، ويمكن التفرقة بين المفاهيم الثلاثة على النحو التالي:

أ- التخطيط الضريبي Tax Planning

يتضمن جوهر التخطيط الضريبي في اعتباره وسيلة لتحقيق منافع (وفورات) ضريبية للممول تؤدي إلى تعظيم العائد إلى تعظيم العائد بعد الضريبة، وذلك بتنظيم أوضاع الممول على المدى الطويل، من خلال استراتيجيات بعيدة المدى لا تجرمها القوانين، ولكن باتباع كافة الأحكام القانونية والإدارية التي تنظم عملية التحاسب الضريبي (بدوى وزكي، ٢٠١٦).

وبناء عليه فإن التخطيط الضريبي لا يتعارض مع الهدف من القانون الضريبي، على سبيل المثال اختيار الشكل القانوني للمشروع بما يترتب عليه التزامات ضريبية مختلفة، ومن ثم فالتخطيط الضريبي يكون مقبولاً من حيث المبدأ، ولكن فرص التخطيط الضريبي ليست واحدة لكل الممولين، ومن ثم فقد يؤدي التخطيط الضريبي لتوزيع غير عادل للعبء الضريبي، فقد يؤدي لزيادة العبء الضريبي على أحد الممولين، كما قد يؤدي إلى عدم كفاءة اقتصادية.

ويمكن تقسيم أنشطة التخطيط الضريبي لمجموعتين إحداهما التخطيط الضريبي المقبول (الطبيعي)، والأخر التخطيط الضريبي غير المقبول (العدواني)، فعلى المستوى الدولي، يتضمن التخطيط الضريبي العدواني الاستخدام الكثيف للأدوات المالية واستخدام الملاذ الضريبية وهياكل رأس المال غير المتوازنة وأسعار التحويل، وتعتبر أنشطة التخطيط الضريبي العدواني أنشطة غير مسؤولة اجتماعياً من وجهة نظر أصحاب المصالح (Knuutinen, 2013)، وتعرف اللجنة الأوروبية التخطيط الضريبي العدواني بأنه ممارسات تنشأ من الاستفادة من النظام الضريبي أو عدم التطابق بين نظامين ضريبيين أو أكثر، بهدف تخفيض الالتزام الضريبي وذلك من خلال ترتيبات قانونية تتعارض مع الهدف من القانون الضريبي (Eichinger, 2016).

ب- التجنب الضريبي Tax Avoidance

يتضمن التجنب الضريبي استخدام الممول لأساليب مشروعة قانوناً بهدف تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه، دون الالتجاء لآلية عمليات مخططة، حيث لا ينظم أوضاع الممول على المدى الطويل، بل يعمل على تجنب الوقائع الضريبية فيقتصرها غالباً على بعض المعاملات دون البعض الآخر (بدوى وزكي، ٢٠١٦). وبالتالي يشير مصطلح التجنب الضريبي إلى تخفيض المدفوعات الضريبية بصورة قانونية، وتعتمد ممارسات التجنب الضريبي على عدم التأكد الذي يحيط بالقوانين الضريبية، بالإضافة إلى قيام المهنيين الضريبيين باستغلال عدم التأكد أو ما يطلق عليه المنطقة الرمادية في القانون الضريبي والتي تخلق الدافع للممولين لممارسة التجنب الضريبي. وبالرغم من أن التجنب الضريبي هو سلوك يتضمن استخدام قانوني ومشروع للقانون الضريبي، إلا أن هذا السلوك يخالف الغرض من القانون الضريبي، فإذا كان التجنب الضريبي غير مجرم، إلا أن القانون الضريبي يعمل على مكافحة التجنب الضريبي (Knuutinen, 2013)، لذلك فمن الواضح أن الأنشطة المرتبطة بالتجنب الضريبي ليست أنشطة مسؤولة اجتماعياً، فالتجنب الضريبي لا يجعل الممول في وضع أفضل أو أسوأ حالاً، ولكنه يجعل الحصيلة الضريبية للدولة في وضع أسوأ (Alt et al., 2015).

ج- التهرب الضريبي Tax evasion

يعرف التهرب الضريبي بأنه تصرف أو سلوك أو عمل مخالف للقانون الضريبي، يقوم على تقديم بيانات غير صحيحة لغرض التهرب من دفع الضريبة بما يعرضه في حالة اكتشافه إلى عقوبات مالية وأحياناً جنائية (بدوى وزكي، ٢٠١٦)، وبالتالي يتضمن التهرب الضريبي تخفيض المدفوعات الضريبية بشكل غير قانوني من خلال إخفاء البيانات أو الخداع أو تدمير السجلات أو تقديم اقرار ضريبي خاطئ، وبالتالي فهو سلوك غير قانوني وغير أخلاقي. وفي ضرائب الدخل يعنى التهرب الضريبي الإفصاح عن دخل أقل مقارنة بالدخل الحقيقي المكتسب أو تضخيم التكاليف الواجبة الخصم، ويحاول المتهرب تحقيق هذا الهدف من خلال إخفاء الحقائق أو تزيفها، ويعتبر التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون (Knuutinen, 2013) وبالتالي فإن أنشطة التهرب الضريبي تعتبر أنشطة غير مسؤولة اجتماعياً.

٢/٢/٦ أهداف ممارسات التجنب الضريبي:

تمثل ضريبة الدخل عبء ضريبياً يتم اقتطاعه من الإيرادات التي تحققها الوحدة الاقتصادية، مما يؤدي إلى عدم القدرة على الاستفادة من ذلك الجزء المستقطع سواء بالاستثمار أو التمويل، لذلك تنشأ دوافع لدى الوحدات الاقتصادية لتخفيض ذلك العبء من خلال ممارسات التجنب الضريبي، ويمكن القول أن هناك ثلاثة دوافع أساسية لممارسات التجنب الضريبي (Khan et al., 2014; Armstrong et al., 2012) تتمثل في تخفيض المدفوعات الضريبية إلى أقل حد ممكن، وتأجيل استحقاق الضريبة كلما أمكن ذلك بتعجيل خصم قيمة التكاليف المسموح بخصمها في السنوات الأولى، خاصة في حالات

الاعفاء الضريبي، وأخيرا سداد الضرائب على الربح المفصح عنه في الدولة بدلاً من الربح الأصلي الذي تم اكتسابه في مكان آخر أو دولة أخرى .

٣/٢/٦ آليات التجنب الضريبي:

يتضمن التجنب الضريبي قيام إدارة الشركات باختيار السياسات والاستراتيجيات المؤدية إلى تخفيض العبء الضريبي واجبة الأداء قدر المستطاع بما لا يخالف احكام القانون الضريبي، وذلك من خلال ترتيب الأمور المالية ومعالجتها بطرق تؤدي إلى تخفيض ذلك العبء، وقد تتولت منظمة التعاون الدولي استراتيجيات التخطيط الضريبي في نشرتها "تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح" Base Erosion and profit Shifting BEPS حيث أوضحت ان الشركات تستغل الثغرات وعدم التطابق في الانظمة الضريبية علي المستوي الدولي لنقل أو تحويل الأرباح لمناطق لا يتم فرض ضرائب بها او منخفضة الضريبة مما يترتب عليه تخفيض الضريبة الاجمالية علي الشركة ، وبالرغم من ان الهدف الاساسي من الاتفاقيات الدولية الضريبية هو تجنب الازدواج الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات، الا ان استراتيجيات التخطيط الضريبي العدوانية استغلت مثل هذه الاتفاقيات لتحقيق وفر ضريبي مضاعف (OECD,2013b) علي المستوي الدولي. ومن أهم آليات أو استراتيجيات التجنب الضريبي، الملاذ الضريبية Tax heaven ، والتسعير التحويلي Transfer Pricing (Eichinger, 2016) ويمكن توضيح تلك الآليات على النحو التالي:

أ- الملاذ الضريبية:

أصبحت الملاذ الضريبية أحد أهم الأساليب المستخدمة في التجنب الضريبي (Henn, 2003) ، حيث يتم نقل الأرباح إلى مناطق ذات معدلات ضريبية منخفضة، أو غير خاضعة للضريبة، أو يوجد بها قصور في عملية تبادل المعلومات وعدم الوضوح، أي نقل الأرباح إلى أنظمة ضريبية تفضيلية Preferential tax regimes . وتعتبر هذه المشكلة أكثر حدة وخطورة في الدول النامية والتي تعتمد بصورة كبيرة على ضرائب الدخل من الشركات المتعددة الجنسيات، هذا بالإضافة إلى أن المنافع المفترضة والمتوقعة لدول الملاذ الضريبية عادة لا تؤثر على السكان الأصليين الذين يعانون من ارتفاع الأسعار، وجميع ما سبق يتناقض مع التزامات المسؤولية الاجتماعية للشركات (Palan et al., 2010) .

ويمكن القول أن قيام الشركات باستغلال الثغرات في القانون الضريبي وعدم التطابق في القواعد الضريبية في الأنظمة الضريبية الدولية أدى إلى اتجاه الشركات إلى نقل أو تحويل الأرباح لمناطق لا يتم فرض ضرائب بها أو ذات معدلات ضرائب منخفضة، ويطلق على تلك المناطق الملاذ الضريبية، مما يؤدي لتخفيض المدفوعات الضريبية الإجمالية لهذه الشركات، وهذه الترتيبات أو التصرفات تعتبر قانونية ومشروعة لأن تحركات رأس المال والأفراد لم يتم تغطيته في القانون الضريبي حتى الآن. ومن ثم يمكن ادراك حقيقة أن القواعد الضريبية الدولية فشلت في مواكبة العولمة والتغيرات التكنولوجية (OECD,2013b) ، فالاتفاقيات الدولية الضريبية تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي للشركات

متعددة الجنسيات، ولذلك فإن استراتيجيات التجنب الضريبي أصبحت عدوانية واستغلت مثل هذه الاتفاقيات لتحقيق تخفيض ضريبي مضاعف.

ب- التسعير التحويلي:

لاشك إن الطريقة التي تستخدم في تسعير التحويلات، التي تتم بين شركات المجموعة، تعد أحد أساليب التجنب الضريبي (OECD, 2015) وتستخدم طريقة أو استراتيجية التسعير التحويلي كوسيلة للتجنب الضريبي بصفة خاصة للأصول غير الملموسة، مثل حق الملكية الفكرية، أو الخدمات، لأنه يكون من الصعب مقارنة الأسعار بالنسبة لتلك العناصر، بالإضافة إلى عدم وجود طرف ثالث. ويمكن القول أن سعر التحويل لا يمثل مشكلة في حد ذاته، ولكن سعر التحويل المسيء abusive transfer pricing يمثل مشكلة خطيرة، حيث قد تستخدم الشركة أسعار تحويل غير صحيحة تستخدمها لتحويل البضاعة بين فروعها المختلفة في المواقع أو الدول المختلفة التي قد تختلف في الأنظمة الضريبية الخاضعة لها، وذلك من أجل تحويل الأرباح من الدول مرتفعة الضريبة إلى دول أخرى منخفضة الضريبة (Hansen, 2015).

٤/٢/٦ العوامل المؤثرة على ممارسات التجنب الضريبي:

تتعدد العوامل والمتغيرات التي تؤثر على ممارسات التجنب الضريبي، ويمكن اعتبار تلك العوامل بمثابة مجموعة من الاعتبارات التي يجب أن يأخذها كلا من الممول الضريبي والمشرع الضريبي، وتتضمن تلك العوامل كلا من، أنواع الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي، ومدى ارتفاع معدل الضريبة، ومدى وضوح أو تعقد التشريع الضريبي، وحجم الشركة، وأخيراً ممارسة الشركات لعمليات دولية في دول مختلفة (Mills et al., 1998).

٥/٢/٦ موقف المشرع الضريبي المصري من التجنب الضريبي:

بالرغم من أن التجنب الضريبي هو سلوك يتضمن استخدام قانوني ومشروع للنظام الضريبي لتدنية مقدرا الضريبة بطرق قانونية، أي استخدام طرق قانونية لتحقيق مزايا ضريبية، إلا أن هذا السلوك يخالف الغرض من القانون الضريبي، وذلك لأن الغرض الحقيقي أو النهائي لتلك التصرفات عادة ما يكون خفي (Knuutinen, 2013) وبالرغم من أن التجنب الضريبي غير مجرم قانوناً، إلا أن القانون الضريبي في الدول المختلفة يعمل على مكافحة التجنب الضريبي العدواني. وبالنسبة لموقف المشرع الضريبي المصري من التجنب الضريبي، نجد في قانون ضرائب الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المادة (٩٢ مكرر) المضافة بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ تنص على ما يلي:

" عند تحديد الربط الضريبي لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، ويستوى في ذلك أن تتم المعاملة

على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن يتم على مرحلة واحدة أو على مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة " .

وتحدد المادة المذكورة، أن الغرض الرئيسي للمعاملة أو أحد الأغراض الرئيسية يكون تجنب الضريبة، بصفة خاصة في الحالات الآتية:

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

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

(ج) إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض، أو يؤدي إلى الغاء بعضها البعض. وفي جميع الأحوال يقع على مصلحة الضرائب عبء اثبات أن الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة، وللممول أن يقدم الدليل على أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء اختياره أو إتمامه للمعاملة، وتشكل لجنة بقرار من وزير المالية برئاسة رئيس مصلحة الضرائب أو من ينييه للنظر في حالات التجنب الضريبي، ولا يجوز أخطار الممول بتوافر إحدى حالات تجنب الضريبة في شأنه إلا بعد موافقة تلك اللجنة.

وهو نفس النهج الذي اتبعه المشرع الضريبي الأمريكي، ففي الولايات المتحدة الأمريكية إذا كانت المعاملة التي تقوم بها الشركة غرضها التجنب الضريبي، وليس لها أي غرض بخلاف التجنب الضريبي، يكون للإدارة الضريبية الأمريكية في هذه الحالة الحق في إعادة تصنيف تلك المعاملة من خلال النظر الي جوهرها الاقتصادي وعدم الاعتراف بأي منافع ضريبية قد تتحقق للشركة من خلال هذه المعاملة (Lanis and Richardson,2015)

كما أن القانوني الضريبي في العديد من الدول مثل فنلندا يتضمن بند مكافحة التجنب الضريبي *general Anti-avoidance provision* يتم تطبيقه علي أي اتفاقية أو تصرف يكون الغرض الواضح منها هو التجنب الضريبي وبناء علي هذا البند لا يتم الاعتراف بأي منافع ضريبية لم تكن ستحدث لو لم تتم تلك العملية أو الاتفاقية (Knuutinen, 2013).

ومن ناحية أخرى، تعتبر إحدى آليات أو استراتيجيات التجنب الضريبي " التسعير التحويلي " وذلك بالنسبة للمبادلات أو التحويلات بين الشركة الأم وفروعها أو بين الشركات التابعة والفروع فيما بينها وبصفة خاصة للشركات متعددة الجنسيات، لذلك تنظر التشريعات الضريبية بحذر إلى المعاملات التي تتم بين هذه الشركة والكيانات المرتبطة بها القائمة خارج حدود الدولة، وذلك لما قد تؤدي هذه المعاملات من تخفيض العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن من خلال نقل الأرباح والاستفادة من المزايا الضريبية.

ومسايرة لما جرى عليه العمل في التشريعات الضريبية فقد استحدثت قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نصاً يعطى لمصلحة الضرائب الحق في تحديد السعر المحايد للمعاملات التي تتم بين الشركات المرتبطة، وذلك في المادة (٣٠) من القانون والتي تنص على ما يلي:

" إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص مرتبطين من شأنها تخفيض وعاء الضريبة، أو نقل عبئها من شخص خاضع إلى آخر معفى أو غير خاضع لها يكون لمصلحة الضرائب تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد وتحدد اللائحة التنفيذية طرق تحديد السعر المحايد.

وتنص المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يتم تحديد السعر المحايد المنصوص عليه في المادة (٣٠) من القانون طبقاً لأحدى الطرق الآتية:

(أ) طريقة السعر الحر المقارن:

وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين.

(ب) طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح:

وفقاً لهذه الطريقة يمكن تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة، ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف آخر مستقل في معاملات أخرى مشابهة.

(ج) طريقة سعر إعادة البيع:

وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

وقد أوضحت المادة رقم (٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون أن تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن، وفي حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الآخرين المنصوص عليهما في المادة السابقة، وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاثة المشار إليها في المادة السابقة، يجوز إتباع أي طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) أو أي طريقة أخرى ملائمة للممول، وفي جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد (سعر التحويل) عند تعامله مع الأطراف المرتبطة.

٦/٢/٦ المشاكل الأخلاقية لممارسات التجنب الضريبي:

تعتبر المسؤولية الأخلاقية أحد الأبعاد الأساسية للمسؤولية الاجتماعية للشركات. ويتضمن الجانب الأخلاقي للمسؤولية الاجتماعية للشركات ليس فقط ضرورة قيام الشركات بالتصرفات السليمة، ولكن أيضاً يتضمن مسؤوليات الشركة تجاه المجتمع الذي تعمل به (Carroll, 2006).

وقد أصبحت المسؤولية الأخلاقية للشركات وعلاقتها بالسلوك الضريبي للشركات أحد مؤشرات حساب درجة المسؤولية الاجتماعية للشركات وفقاً لمؤشر (KLD) ومؤشر (DJSI)، وذلك بعد تركيز العديد من الدراسات على الممارسات غير الأخلاقية للشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية (Stephenson and Vracheva, 2016).

وقد ظهرت عدة نظريات لتقييم ما إذا كان سلوك التجنب الضريبي سلوكاً أخلاقياً أم لا. ومن أهم تلك النظريات نظرية المنفعة Utilitarianism، وعلم الأخلاق deontology، ومبادئ الفضيلة virtue ethics، نظرية العدالة Justice، ونظرية الخير والإحسان beneficence (Preuss, 2013). وتتضمن نظرية المنفعة ضرورة تحليل نتائج كل تصرف وفقاً لتحليل المنفعة - التكلفة، وعند تحليل سلوك التجنب الضريبي وفقاً لتلك النظرية فإن هذا السلوك قد يحقق المنفعة لعدد محدود من أصحاب المصالح سواء المساهمين أو المديرين أو الاستشاريين المهنيين الضريبيين، بينما في المقابل سيعاني عدد كبير من أطراف المجتمع، نظراً لعدم قدرة الحكومة على تحصيل الإيرادات الضريبية الكافية اللازمة للإنفاق على الرعاية الاجتماعية والبنية التحتية والصحة والتعليم وغيرها، وبالتالي التأثير السلبي على رفاهية المجتمع بصفة عامة. وبناء عليه فإن سلوك التجنب الضريبي يعتبر سلوك غير أخلاقي من وجهة نظر المنفعة.

ومن ناحية أخرى، تفترض وجهة نظر علم الأخلاق أنه يجب معاملة البشر كغاية وليس وسيلة، وبناء عليه فإن الممارسات الضريبية العدوانية تنتهك القاعدة السابقة نتيجة تناقص الحصيلة الضريبية وعدم عدالة العبء الضريبي وعدم قدرة الحكومات على مواجهة الظروف الاقتصادية الصعبة، ومن ثم فإن ممارسات التجنب الضريبي وفقاً لنظرية علم الأخلاق تعتبر سلوك غير أخلاقي (Scheffer, 2013; Sikka, 2008).

وعلى الجانب الآخر، توصي مبادئ الفضيلة بتجنب السلوك والتصرفات المتطرفة ودعم السلوكيات الأخلاقية، وبناء عليه فإن ممارسات التجنب الضريبي تؤدي إلى نقل العبء الضريبي من الشركات إلى الأفراد والمستهلكين والذين يعانون من ارتفاع الأسعار وهذا يخالف مبادئ الفضيلة، ومن ثم يعتبر سلوك التجنب الضريبي غير أخلاقي من وجهة نظر مبادئ الفضيلة (Sikka, 2010). وبالتالي يجب أن يتسع الواجب الأخلاقي للمديرين فلا يجب أن يشمل فقط المسؤولية تجاه المساهمين بل يتسع ليشمل نطاقاً أوسع من أصحاب المصالح بما فيها أطراف المجتمع المختلفة. ومن ثم يصعب تبرير التجنب الضريبي وفقاً للمبادئ الأخلاقية، فتخفيض المدفوعات الضريبية لتحقيق مصلحة المساهمين على حساب غيرهم من أصحاب المصالح هو سلوك لا يمكن تبريره أخلاقياً (Preuss, 2013).

وتؤيد نظريات العدالة ونظرية الخير والإحسان وجهة النظر السابقة، حيث تؤيد نظرية العدالة أن التجنب الضريبي هو سلوك يؤدي إلى انتقال الأموال من المجتمع للمساهمين بما لا يحقق العدالة في المجتمع، وأيضاً نقل العبء الضريبي من الشركات التي تقوم بالتجنب الضريبي إلى المستهلكين وغيرهم

من المواطنين بما لا يحقق العدالة (Slemrod, 2004) بينما تشبه نظرية الخير والإحسان نظرية المنفعة مع اضافة عبارة "لا ضرر ولا ضرار" فى الاطار الضريبي (Dowling, 2014).
وتأسيساً على ما سبق، يمكن القول أن قيام الممولين بسداد الضرائب المستحقة عليهم هو تصرف سليم وسلوك أخلاقي وصحيح يجب فعله. وعلى العكس فإن التجنب الضريبي هو سلوك غير إخلافي بالرغم من أنه تصرف قانوني ومشروع، وذلك من وجهة نظر المسؤولية الأخلاقية للشركات (Christensen and Murphy, 2004).

وعلى العكس مما سبق، يعتقد المهنيون الضريبيون، وبعض مديري الشركات، أن سلوك التجنب الضريبي هو سلوك أخلاقي وأحد مسؤولياتهم تجاه المساهمين، حتى ولو كان هذا السلوك يتناقض مع معايير السلوك العامة وذلك طالما أنه سلوك مشروع وقانوني (Slemrod, 2004)
وبصورة عامة من وجهة النظر الأخلاقية، يجب تطبيق نظرية أصحاب المصالح للمحاسبة عن مسؤولية الشركة تجاه المجتمع والدولة فى المقام الأول كأحد أهم الأطراف ذات المصلحة فى الشركة (Dowling, 2014).

ومن ناحية أخرى، تؤكد العديد من الدراسات (Scheffer, 2013; Selmrod, 20004; Kim et al., 2012; Desai and Dharmapala, 2006; Sikka, 2010; Prior et al., 2008) أن سلوك التجنب الضريبي ينبع من السلوك الانتهازي للإدارة ورغبة المديرين فى زيادة حوافزهم من خلال زيادة ثروة المساهمين، فقد يعتمد هؤلاء المديرين على أنشطة المسؤولية الإجتماعية للشركات من أجل اعطاء المجتمع صورة جيدة اجتماعياً للشركة، فى الوقت نفسه الذى يبحث فيه هؤلاء المديرين على تعظيم مصلحتهم الذاتية فى شكل مكافآت وتأمين وظيفي وسمعة جيدة.

٧/٢/٦ دور مهنة المحاسبة فى انتشار ممارسات التجنب الضريبي:

أهتم البحث فى مجال التجنب الضريبي بالمهنيين الضريبيين ومنشآت المحاسبة التى تقوم بتصميم وتنفيذ خطط التجنب الضريبي وتسويقها إلى عملائها (Hansen et al., 1992)، فمن خلال تحديد أسعار التحويل الداخلى للشركات والكيانات المرتبطة بها وتحديد الرسوم والفوائد على القروض وسياسات الإقراض للشركات تعتبر استراتيجيات للتجنب الضريبي (Stephenson and Vacheva, 2016).
وقد اشتهرت بعض منشآت المحاسبة بإنشاء مراكز ربحية تتضمن ما يزيد عن ٥٠٠ خطة ضريبية (منتج ضريبي) ويتم تسويقها للعملاء الحاليين والمحتملين، وتقوم مكاتب المحاسبة الكبرى والمعروفة بالأربعة الكبار بتحديد حدود للمسؤولية الإجتماعية للشركات والمعايير الأخلاقية فى ظل تفسير القانون الضريبي (Sikka and Wilmott, 2013). هذا بالإضافة إلى أنه فى الوقت الحالى يمكن لمكاتب المحاسبة تقديم خدمات استشارية بجانب خدمات المراجعة مما يسهل لتلك المكاتب الوصول للإدارة العليا وبيع منتجاتها من خطط التجنب الضريبي، مما يعطى مثالا على دور المحاسبين والخبراء الضريبيين فى التوسع فى الممارسات الضريبية العدوانية من أجل تحقيق مكاسب شخصية ، وذلك لما

يتوافر لهم من معرفة تتعلق بحقائق ومفاهيم فى المجال الضريبي (معرفة صريحة)، بالإضافة إلى اكتسابهم المعرفة الوظيفية الخاصة بالمعرفة فى مجال العمليات التشغيلية وأنواع المعاملات التى يقوم بها المشروع محل التجنب الضريبي (Otusanya, 2011).

٣/٦ النظريات المفسرة لممارسات التجنب الضريبي فى ضوء المسؤولية الاجتماعية للشركات:

يمكن تقسيم النظريات، التى تحاول تفسير ممارسات أو سلوك التجنب الضريبي فى ضوء المسؤولية الاجتماعية للشركات إلى خمس فئات أساسية الفئة الأولى تفترض أن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي جزء من ثقافة الشركة وبالتالي تؤثر على سلوك التجنب الضريبي، بينما تستند الفئة الثانية على مدخل إدارة المخاطر حيث ينظر للمسؤولية الاجتماعية للشركات كأحد آليات ادارة المخاطر لتجنب الاضرار التى قد تلحق بسمعة الشركة نتيجة أي احداث سلبية أو تصرفات سلبية خاصة بالشركة، والفئة الثالثة تأخذ فى الاعتبار الموارد العاطلة المتاحة للشركة وتقوم الشركة بتخصيصها على الأنشطة المتنافسة ومنها أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات. وتفترض النظرية الرابعة وهي نظرية القيمة المشتركة أن هناك اعتماداً متبادلاً بين الشركة والمجتمع وأن اختيارات الشركة تعتمد على مبدأ القيمة المشتركة، وأخيراً الفئة الخامسة تعتمد على نظرية الشرعية. وفيما يلي استعراض لتلك النظريات:

١/٣/٦ نظرية الثقافة المؤسسية Corporate Culture:

وفقاً لهذه النظرية، تتمثل فلسفة الشركة فى مجموعة من المعتقدات المشتركة داخل الشركة تتعلق بالسلوك أو التصرف السليم والأمثل للقيام بالأعمال، وتحديد سلوك الشركة الملائم والذي يمكن أن يخدم أو يحقق مصالح المساهمين من خلال المساعدة فى التنسيق داخل الشركة وتخفيض تكاليف المعاملات. وينتج عن الثقافة المؤسسية اتفاق حول ممارسات الأعمال داخل الشركة ولها دور فى رسم سياسات الشركة (Hoi et al., 2013).

وتفترض هذه النظرية أن المسؤولية الاجتماعية للشركة هي جزء من ثقافة الشركة، يتضمن معتقد مشترك داخل الشركة حول المسار الصحيح للعمل، الذى يأخذ فى الاعتبار ليس فقط النتائج الاقتصادية لأعمال وأنشطة وقرارات الشركة، ولكن يأخذ أيضاً فى الاعتبار التأثيرات الاجتماعية والبيئية لأنشطة الشركة. ونظراً لأن الثقافة المؤسسية للشركة تؤثر على قرارات الشركة، ومن ثم فالمسؤولية الاجتماعية للشركة سوف تؤثر على ممارسات الشركة، ومنها ممارسات التجنب الضريبي.

وبالرغم من أن دفع الضرائب هو وسيلة أساسية للشركات المساهمة فى رفاهية المجتمع، إلا أنه نادراً ما تصنف على أنها نشاط معنوي ضمن أنشطة المسؤولية الاجتماعية. وعلى العكس فإن ممارسات التجنب الضريبي المبالغ فيها ينظر إليها باعتبارها أنشطة غير مسؤولة اجتماعياً لما لها من تأثير سلبي على رفاهية المجتمع (Khan et al. 2014).

علاوة على ذلك، يمكن النظر لممارسات التجنب الضريبي المغالى فيها على أنها سلوك انتهازي من جانب الشركة، حيث يتضمن هذا السلوك قيام الشركات باستغلال العقد الضمني بين الشركة والمجتمع

على حساب المجتمع، مما يترتب عليه أن ممارسات التجنب الضريبي المبالغ فيها (العدوانية) لا تتفق مع المسؤولية الاجتماعية للشركات.

وبناء عليه، إذا كانت ثقافة الشركة تؤثر على سياستها، فإنه من المرجح وجود علاقة إيجابية بين الأنشطة غير المسؤولة اجتماعياً وممارسات التجنب الضريبي العدوانية.

٢/٣/٦ نظرية ادارة المخاطر:

وفقاً لهذه النظرية ينظر إلى المسؤولية الاجتماعية للشركات كأداة أو استراتيجية، لإدارة المخاطر وتجنب الأضرار، التي قد تلحق بسمعة الشركة، في حالة وجود أي تصرفات سلبية للشركة. وتفترض هذه النظرية أن الشركات تستطيع أن تحقق مصالح المساهمين عن طريق السمعة الإيجابية للمسؤولية الاجتماعية والتي تعتبر هامة جداً وبشكل خاص عندما تقع أحداث سلبية للشركات، وذلك لأنها توفر قدر من الحماية للشركة من خلال الحد من الأحكام السلبية والعقوبات التي قد تتعرض لها الشركة. فالأحداث السلبية المرتبطة بالشركات قد تحدث بشكل غير متوقع وعن غير قصد (تسرب بقعة زيت في البحر على سبيل المثال)، وكإجراء وقائي وكأحد استراتيجيات ادارة المخاطر يمكن للشركات أن تقوم بزيادة أنشطة المسؤولية الاجتماعية الخاصة بها أو الحد من الأنشطة ذات التأثير السلبي على مسؤوليتها الاجتماعية، وذلك من أجل تحسين السمعة الإيجابية لمسؤوليتها الاجتماعية ومن ثم الحد من مخاطر الأحداث السلبية، وتوفير بعض درجات الحماية ضد مخاطر السوق والعقوبات السياسية والتنظيمية والاجتماعية عند وقوع أحداث سلبية مرتبطة بالشركة (Hoi et al., 2013).

وفيما يتعلق بممارسات التجنب الضريبي العدوانية المغالى فيها فقد تؤدي إلى عقوبات سلبية كبيرة تجاه الشركة لأنها تعتبر مكلفة بالنسبة للمجتمع ككل وتمثل سلوك انتهازي يتعارض مع مصالح المجتمع (Moser and Martin, 2012; Fombrun et al., 2000)، ويجب على مديري الشركات أن يأخذوا في الاعتبار هذه العقوبات السلبية المحتملة لهذا السلوك الانتهازي عند اختيار استراتيجيات التجنب الضريبي. وبناء عليه فإن الشركات قد تقوم بإدارة أنشطة المسؤولية الاجتماعية لحمايتها من نتائج أنشطة التجنب الضريبي المغالى فيها، ومن ثم ترتبط أنشطة المسؤولية الاجتماعية السلبية (عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية) سلبياً بأنشطة التجنب الضريبي المغالى فيها، بينما ترتبط أنشطة المسؤولية الاجتماعية الإيجابية إيجابياً مع أنشطة التجنب الضريبي المغالى فيه وذلك لاستخدام أنشطة المسؤولية الاجتماعية الإيجابية كأداة لإدارة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة من أنشطة التجنب الضريبي المغالى فيه.

٣/٣/٦ نظرية الموارد العاطلة:

تفترض هذه النظرية أن قيام الشركة بتخصيص مواردها على أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركة يخلق تنافساً على الموارد المحدودة بين المساهمين، وغيرهم من اصحاب المصالح في الشركة. ووفقاً لهذه النظرية كلما زادت ربحية الشركة وزادت الموارد المتاحة لها، كلما سمح ذلك للشركات بتخصيص

الموارد لمقابلة جميع احتياجات أصحاب المصالح في الشركة، مما يؤدي إلى زيادة المنفق على أنشطة المسؤولية الاجتماعية والقيام بسداد الالتزامات الضريبية (Watson, 2014).

وعلى العكس عندما تكون الموارد المتاحة لدى الشركة موارد نادرة، ففي هذه الحالة سوف تحاول الشركات تخصيص موارد أقل على المسؤولية الاجتماعية والمدفوعات الضريبية. ولكن نظراً لأن المنفق على برامج المسؤولية الاجتماعية للشركات عادة ما يكون أكثر ثباتاً من المدفوعات الضريبية، حيث أن البرامج الاجتماعية عادة ما تكون برامج مستمرة عبر الزمن ولا ترتبط بالدخل المكتسب مثل الضرائب، هذا بالإضافة إلى أنه عندما تنخفض أرباح الشركة يقل الفحص أو الضغط السياسي، ومن ثم تنخفض التكاليف غير الضريبية المصاحبة للتجنب الضريبي في هذه الحالة. وبالتالي تفترض هذه النظرية أنه في حالة انخفاض أرباح الشركة يترتب عليه ظهور أولوية لاهتمام المديرين تجاه أصحاب المصالح بخلاف المساهمين يكون تجاه المسؤولية الاجتماعية وذلك على حساب المدفوعات الضريبية مما يؤدي لانخفاضها. وهكذا تفترض هذه النظرية أن الأرباح المستقبلية للشركات ومن ثم الموارد المتاحة لها يدير العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي. فالشركات ذات الربحية المرتفعة ومن ثم توافر الموارد، يكون لديها المزيد من الحرية لإنفاق مواردها الفائضة (العاطلة) على المسؤولية الاجتماعية والمدفوعات الضريبية. وعلى العكس عندما تواجه الشركات انخفاض ربحيتها ومن ثم نقص الموارد الفائضة (العاطلة). فقد تلجأ هذه الشركات لممارسات التجنب الضريبي بغض النظر عن مسؤوليتها الاجتماعية، وذلك نظراً لأن الشركات المنخفضة الربحية تواجه تكاليف سياسية منخفضة مما يسمح لها بالتورط في ممارسات التجنب الضريبي منخفضة التكاليف مقارنة بالشركات الأعلى ربحية، علاوة على ذلك تعتبر نفقات أنشطة المسؤولية الاجتماعية أكثر ارتباطاً بالشركة واستمراراً لأن برامج المسؤولية الاجتماعية عادة لا ترتبط بالأرباح وتتطلب التزامات طويلة الأجل، ومن ثم فإنه في ظل ندرة الموارد المتاحة للشركات يكون سلوك التجنب الضريبي أكثر عرضة للتعديل بصورة أكبر مقارنة بالمنفق على المسؤولية الاجتماعية للشركات (Watson, 2014).

٤/٣/٦ نظرية القيمة المشتركة Shared Value:

تفترض هذه النظرية أن المسؤولية الاجتماعية للشركات هو نشاط أعمال مشروع وأخلاقي وليست تكلفة على الشركة يجب تجنبها أو تدينها (Lanis and Richardson, 2015). حيث يجب النظر إلى وجود اعتماد متبادل بين الشركات والمجتمع يتضمن أن كلا من قرارات الأعمال للشركات وسياسات المجتمع يجب أن يتبع مبدأ القيمة المشتركة، وهكذا فالاختيارات يجب أن تكون مفيدة لكلا الجانبين، وبالعكس إذا كان كلا من الشركات والمجتمع يتبع سياسات وقرارات تقيد مصالح طرف على حساب الآخر، فإن المكسب المؤقت لأحد الأطراف سوف يحد من المكاسب على المدى الطويل لكل الأطراف (Porter and Kramer, 2006).

وتفترض هذه النظرية أن الشركة أو الوحدة الاقتصادية هي أكثر من كونها مجرد علاقة عقود، ولكن لها تأثير رئيسي يتعدى حدود المساهمين، فهي تمثل وحدة في عالم حقيقي يجب أن تستمر في السوق

في ظل بيئة أعمال تنافسية، ومن ثم يجب أن تطور الشركة سياساتها واستراتيجياتها وعملياتها مع المخرجات الملائمة في ظل بيئة أعمال معقدة، بحيث تأخذ في اعتبارها مصالح واحتياجات أصحاب المصالح بالمفهوم الواسع وليس المساهمين فقط. وبالتالي ينظر إلى المسؤولية الاجتماعية للشركات كنشاط أعمال شرعي وليس تكلفة عند تعظيم ثروة المساهمين، وان كل نشاط في سلسلة القيمة للشركة يترتب عليه آثار اجتماعية سواء إيجابية او سلبية، وإذا كانت الشركة تتبع سياسات تحقق مصلحتها فقط على حساب المجتمع فسوف تجد نجاحها وهمي ومؤقت. ووفقا لهذه النظرية توفر المسؤولية الاجتماعية للشركات مجموعة المبادئ التوجيهية والارشادية التي يمكن أن تستخدم لتحديد كيفية تطبيق المواقف الاخلاقية في مواقف الأعمال والتي تؤثر على أصحاب المصالح من غير المساهمين والمجتمع ككل. وبناء على هذه النظرية، فإن تورط الشركة في سلوك ضريبي غير أخلاقي يهدف فقط إلى تدنية العبء الضريبي يعتبر سلوك غير مسئول اجتماعياً، لما له من تأثير سلبي على الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، فالسلوك الضريبي المتمثل في التجنب الضريبي المغالى فيه أو العدوانية للشركة يكون له تأثير على استقرار المجتمع حيث يعوق تنمية المجتمع (Lanis and Richardson, 2015).

٥/٣/٦ نظرية الشرعية:

تركز هذه النظرية على شرعية المنظمة أو الوحدة الاقتصادية كأساس لوجودها ودورها في المجتمع ، فأبي اختلاف فعلى أو محتمل بين القيم الاجتماعية المرتبطة بأنشطة المنظمة ومعايير السلوك المقبولة قبولاً عاماً في المجتمع يمكن أن يشكل تهديداً لشرعية المنظمة (Preuss, 2010)، وتتنظر هذه النظرية إلى المدفوعات الضريبية للشركات باعتبارها مساهمة هامة لمجتمع وضرورية للحكومة الجيدة للشركات.

ولدعم شرعية المنظمة هناك مدخلين اساسين هما المدخل الاستراتيجي والمدخل المؤسسي. ويركز المدخل الاستراتيجي على مجموعة الخطوات الأساسية التي تتخذها وتتبنها الوحدة الاقتصادية لحماية ودعم أو اصلاح شرعيتها أما من خلال تعديل مخرجاتها أو طريقة عملها أو من خلال اعادة مواءمة نفسها مع المخرجات أو القيم التي يمكن اعتبارها شرعية، بينما يركز المدخل المؤسسي على الطرق التي من خلالها تؤدي قواعد السلوك والقيم المجتمعية السائدة في النظام المجتمعي إلى تغيير في عمليات الشركة وهياكلها التنظيمية واستراتيجياتها، وبمجرد أن تصبح الاستراتيجيات والهياكل وممارسات الشركة مقبولة قبولاً عاماً تظهر الشركة في صورة مقبولة اجتماعياً (Preuss, 2010).

وبناء عليه يكون لدى المجتمع توقعات لسلوك الملائم لمنشآت الأعمال، ومن ثم فالالتزام الضريبي من وجهة النظر هذه يعتبر أحد أدوات المسؤولية الاجتماعية للشركات لبناء شرعية الشركة في المجتمع.

٤/٦ تحليل العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي والمسئولية الاجتماعية للشركات واشتقاق فروض البحث:

تناولت العديد من الدراسات السابقة تحليل واختبار العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي والمسئولية الاجتماعية للشركات. ويمكن تحليل واستعراض ما توصلت إليه الدراسات السابقة على أساس تقسيمها إلى مجموعتين من الدراسات وذلك على النحو التالي:

المجموعة الأولى: دراسات أيدت وجود علاقة سلبية بين ممارسات التجنب الضريبي والمسئولية الاجتماعية للشركات:

تناولت دراسة (Christensen and Murphy, 2004) اختبار العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي والمسئولية الاجتماعية للشركات خلال فترة خمس سنوات (١٩٩٦ - ٢٠٠٠)، ووجدت الدراسة أن العديد من الشركات تستخدم استراتيجيات التجنب الضريبي لتدنية العبء الضريبي، ومنها على سبيل المثال شركة انرون وولدكم وتايكو Tyco، ويوكوس Yukos، وذلك من خلال أسعار التحويل والملاذ الضريبية، وصناديق خيرية مشبوهة، وسياسة اعادة الفواتير Re-invoicing وغيرها من آليات التجنب الضريبي.

ففي حالة شركة انرون، وجدت الدراسة أن هناك ما يقرب من ٨٨١ شركة خارجية تابعة لها منها ٦٩٢ شركة تأسست في جزر كايمان Cayman، تستخدم كأحد الملاذ الضريبية بصورة متعمدة، كما توضح الدراسة أنه على مدار السنوات الخمسة (١٩٩٦ - ٢٠٠٠) حققت شركة انرون أرباحاً قبل الضريبة تقدر بحوالي ١,٨ بليون دولار، ولكنها لم تقم بدفع أي ضرائب دخل فيدرالية، كما تبين ان شركة انرون دفعت لمستشارين ضريبيين مبلغاً ٨٨ مليون دولار على مدار عشر سنوات لتجنب دفع ضرائب قدرها ٢ بليون دولار. وتشير نتائج الدراسة أن العديد من مديري الشركات لا يعتبر دفع الضرائب جزء من المسئولية الاجتماعية للشركات، ومن ثم القيام بممارسات ضريبية عدوانية بهدف تعظيم الأرباح، وذلك من خلال قيام الشركات بتنظيم أعمالها وهيكلتها بصورة تمكنها من ممارسة التجنب الضريبي في الدول التي تعمل بها، وبالتالي فالتجنب الضريبي اتاح للشركات أن تكون راكبا مجانيا تتمتع بالمنافع والمزايا التي يحصل عليها أي مواطن بدون تحمل أي تكاليف مما يسبب تشوهات ضارة بالأسواق ونقل حصة أكبر من العبء الضريبي من الشركات إلى الممولين الأفراد. وبناء عليه خلصت الدراسة إلى أن مديري الشركات لا ينظرون للمدفوعات الضريبية كجزء من أنشطة المسئولية الاجتماعية.

وعلى وجه مشابه تناولت دراسة (Sikka, 2010) العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي والمسئولية الاجتماعية للشركات من منظور النظرية الأخلاقية للمسئولية الاجتماعية للشركات، فبالرغم من أن التجنب الضريبي يعتبر سلوكاً أو تصرف مقبول قانوناً، إلا أنه يعتبر سلوكاً مكلفاً للمجتمع ومن ثم ينظر إليه من قبل المجتمع وأصحاب المصالح كتصرف غير أخلاقي وتصرف غير مسئول اجتماعياً، فمن وجهة النظر الأخلاقية للمسئولية الاجتماعية للشركات، يجب على الشركات أن تأخذ

فى الاعتبار لىس فقط المنافع الاقصادىة ولكن الأثار الخارجىة لتصرفاتها وأنشطتها، وبالتالى فإن المدفوعات الضرىبىة للشركة تستخدم فى تدعىم البنىة التحتىة للمجتمع والبرامج الاجتماعىة، ومن ثم فاستراتىجىة الشركة تجاه التجنب الضرىبىى ربما تكون مفىدة للمساهمىن على المدى القصرى ولكن على حساب المجتمع، حىث تتمكن الشركات من خلال التجنب الضرىبىى التمتع بمنافع مواطنة الشركات دون تحمل تكالىف، ومن ثم نقل حصة كبرىة من العبء الضرىبىى للمولىن الأفراد والمستهلكىن، وبناء علىه ىعتبر سلوك التجنب الضرىبىى سلوك انتهازىى وعىر أخلاقىى، تستغل من خلاله الشركات العقد الضمنى بىن الشركة والمجتمع على حساب المجتمع، وبالتالى ىرتبط التجنب الضرىبىى إىجابىاً مع الأنشطة عىر المسؤلة اجتماعىاً.

وقد أىدت دراسة (Watson, 2011) الدراسات السابقة، حىث خلصت إلى أن الشركات التى ىنخفض فىها مستوى المسؤولىة الاجتماعىة للشركات تقوم بأنشطة ضرىبىة مبالغ فىها مثل وجود فروق دفترىة - ضرىبىة مرتفعة، ومعدلات ضرىبىة فعالة مرتفعة، والمزىد من أنشطة الوفر الضرىبىى. وعلى العكس وچدت الدراسة أن الشركات المسؤولة اجتماعىاً تجذب المستهلكىن والمستثمرىن الذىن لدهم معابىر وقىم متشابهة ووعى اجتماعىى، وبناء علىه تعمل على الحد من الممارسات الضرىبىة العدوانىة عىر المرغوبة اقصادىاً.

ومن ناحىة أخرى تناولت دراسة (Huseynov and Klamm, 2012) اختبار تأثر ثلاثة مقاءىس للمسؤولىة الاجتماعىة للشركات، وهى الحوكمة والمجتمع والتنوع، على ممارسات التجنب الضرىبىى للشركات، بالإضافة إلى دراسة ما إذا كان هناك تأثر لقاءم مراقب الحسابات بتوفىر الخدمات الضرىبىة للشركة على معدل الضرىبىة الفعال. وقامت الدراسة بتصنىف كل مقاءىس للمسؤولىة الاجتماعىة للشركات إلى جوانب قوة وجوانب ضعف. كما تم قىاس التجنب الضرىبىى من خلال معدل الضرىبىة الفعال على المدى الطوىل. وقد خلصت الدراسة أن جوانب الضعف الخاصة بفئة المجتمع (مشاركة المجتمع المحلى) للمسؤولىة الاجتماعىة ارتبطت إىجاباً بمعدل الضرىبىة الفعال، بىنما جوانب القوة لفئة حوكمة الشركات وجوانب الضعف لفئة التنوع أثرت سلباً على معدل الضرىبىة الفعال. كما خلصت الدراسة إلى ارتىباط الأتعاب المدفوعة لمراقب الحسابات لتوفىر الخدمات الضرىبىة بارتقاء معدل الضرىبىة الفعال وفقاً للمبادئ المحاسبىة المقبولة، وذلك بالنسبة للشركات التى تزىد فىها جوانب الضعف الخاصة بفئة المجتمع. وأخىراً وچدت الدراسة أن تأثر الأتعاب الضرىبىة على معدل الضرىبىة الفعال ىعتمد هذا التأثير على مستوى المسؤولىة الاجتماعىة للشركات، فالشركات التى لدها جوانب قوة لحوكمة الشركات، مثل حدود مثلى لمكافآت المدىرىن، وافصاح اجتماعىى فعال، تستخدم الأتعاب المدفوعة لمراقب الحسابات بتوفىر خدمات ضرىبىة تقلل من ممارسات التجنب الضرىبىى. وعلى العكس الشركات التى لدها جوانب ضعف لحوكمة الشركات مثل مكافآت ادارىة مرتفعة، ووجود قضاىا ومنازعات ضرىبىة، والشركات دون تمثىل المرأة (ضعف التنوع) تستخدم الأتعاب الضرىبىة لمراقب الحسابات فى تقلىل العبء الضرىبىى

والمدفوعات الضريبية، ومن ثم التورط في ممارسات التجنب الضريبي. وبناء عليه خلصت الدراسة إلى أن الشركات الأكثر تحملاً لمسئوليتها الإجتماعية تكون من الأقل احتمالاً أن ترتبط بأنشطة تجنب ضريبي أي تكون أقل عدوانية ضريبية.

وقد أضافت دراسة (Muller and Kolk, 2012) بعداً آخر لدراسة العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي والمسئولية الإجتماعية للشركات، من خلال مقارنة الشركات المحلية بالشركات المتعددة الجنسيات العاملة في الهند. وقد وجدت الدراسة أن معدلات الضريبة الفعالة مرتفعة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات مقارنة بالشركات المحلية، كما وجدت الدراسة أن الشركات المتعددة الجنسيات المسؤولة اجتماعياً تدفع ضرائب بصورة أكبر مقارنة بالشركات الأقل التزاماً بالمسئولية الإجتماعية للشركات.

ومن ناحية أخرى استخدمت دراسة (Hoi et al., 2013) عينة من ٤٣٤ مفردة من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة (٢٠٠٣ - ٢٠٠٩). وقد وجدت الدراسة أنه كلما زادت الأنشطة غير المسؤولة اجتماعياً للشركة، وزاد عدم التزام الشركة وفقاً لمدخل المسئولية الإجتماعية للشركات كلما كانت الشركة أكثر عدوانية ضريبية في استخدام ممارسات التجنب الضريبي، بينما على العكس من وجهة نظر مدخل اداره المخاطر، يمكن النظر إلى أنشطة المسئولية الإجتماعية للشركات باعتبارها استراتيجية لإدارة المخاطر، تستخدمها الشركات للحفاظ على سمعتها وحماية الشركة ضد مخاطر العقوبات والغرامات الإجتماعية التي قد تفرض على الشركة في حالة الأحداث السلبية السياسية والاجتماعية والتنظيمية، ونظراً لأن ممارسات التجنب الضريبي المغالى فيها قد تعرض الشركة لعقوبات مثل فقدان السمعة، وزيادة الضغوط السياسية وضغوط وسائل الإعلام، لذلك قد تلجأ الشركة لزيادة أنشطة المسئولية الإجتماعية في حالة تورطها في ممارسات للتجنب الضريبي كوسيلة لإدارة المخاطر. وأوضحت دراسة (Gravelle, 2013) أن منظمات الأعمال الدولية تستطيع نقل الأرباح من المناطق ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى المناطق ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، وذلك باستخدام أساليب متنوعة مثل نقل الدين للمناطق المرتفعة الضريبة أو نقل الأرباح وزيادة معدلات الاقتراض في المناطق المرتفعة الضريبة واقتراض أقل في المناطق المنخفضة الضريبة، وبناء عليه خلصت الدراسة إلى أن الشركات التي لا تقي بأنشطة المسئولية الإجتماعية تكون أكثر عدوانية مقارنة بالشركات الأخرى فيما يتعلق بالتجنب الضريبي.

وعلى وجه مشابه وجدت دراسة (Landry et al., 2013) أن الشركات المسؤولة اجتماعياً يتوافر لديها الدافع للحفاظ على الصورة والسمعة الجيدة للشركة، حيث سمعة الشركة في مجال المسئولية الإجتماعية تشكل جانباً هاماً من سمعة الشركة ككل، وتؤثر عدوانية الضرائب سلباً على سمعة وصورة الشركة، لذلك الشركات المسؤولة اجتماعياً تكون أقل عدوانية ضريبياً. بالإضافة لذلك فقد تناولت الدراسة تأثير هيكل ملكية الشركات على العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي والمسئولية الإجتماعية

للشركات، ووجدت الدراسة أن الشركات العائلية تكون أقل عدوانية ضريبياً مقارنة بالشركات غير العائلية، وخلصت الدراسة أن هيكل الملكية يدير العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي، حيث يحدد هيكل الملكية حجم التجنب الضريبي وليس مدى التزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية.

ومن ناحية أخرى أوضحت دراسة (Fisher, 2014) أن التجنب الضريبي لا يضر فقط المساهمين ولكنه يضر المجتمع، فإدراك المستهلكين لأداء الشركة يتأثر بشكل كبير بالأخبار عن الأنشطة غير المسئولة اجتماعياً مقارنة بالمعلومات عن الأنشطة المسئولة اجتماعياً، ومن ثم فإن معلومات عن تورط الشركة في ممارسات التجنب الضريبي من المحتمل أن يكون لها تأثير ضار على سمعتها، هذا بالإضافة إلى أن بعض الشركات تكون أكثر سرعة في التأثير السلبي على سمعتها مقارنة بالآخرين.

وعلى الجانب الأخرى، تناولت دراسة (Khan et al., 2014) العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي من خلال نظرية الثقافة المؤسسية حيث يتم النظر إلى المسؤولية الاجتماعية للشركات كأحد جوانب الثقافة المؤسسية للشركة كـمعتقد عام يسود في أنشطة وعمليات الشركة، وبالتالي تؤثر على ممارسات التجنب الضريبي من خلال مكافحة هذا السلوك واعتباره سلوكاً أو تصرفاً غير أخلاقي.

ومن ناحية أخرى، قامت دراسة (Avi-Yonah, 2014) بدراسة العلاقة بين المدفوعات الضريبية والمسؤولية الاجتماعية للشركات من خلال تحديد النظريات المفسرة للوحدة الاقتصادية وتشمل، نظرية الكيان الاصطناعي *Artificial entity*، ونظرية الكيان الحقيقي *Real entity*، والنظرية الكلية *Aggregate Theory*، حيث لكل مدخل أو نظرية تأثير مختلف على العلاقة بين المدفوعات الضريبية والمسؤولية الاجتماعية للشركات. ففي ظل نظرية الكيان الاصطناعي، ينظر للوحدة الاقتصادية باعتبارها امتداد للدولة وتدين بوجودها للدولة ويتم منحها بعض الامتيازات حتى تكون قادرة على أداء وظائفها، ومن ثم فإن قيام الشركة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية يعتبر جزءاً من مهام الشركة ويعتبر سداد الضرائب طريقة للوفاء بالمسؤولية الاجتماعية للشركة. أما وفقاً لنظرية الكيان الحقيقي، فالشركة تشبه المواطن الفرد لها حقوق وعليها واجبات، وتتماثل مثل المواطن العادي لا يكون ملتزماً من الناحية القانونية بمساعدة غيره من المواطنين، ولكن يتم تشجيع والإشادة بهذا المواطن إذا قام بمثل هذه الأعمال الخيرية، وبالمثل فإن الشركات لا تكون ملتزمة قانوناً بالمشاركة في المسؤولية الاجتماعية للشركات، وفيما يتعلق بالضرائب فإن الشركة مثلها مثل أي مواطن فرد يجب مطالبتها بدفع الضرائب ويتوقع ألا تشارك في ممارسات ضريبية عدوانية لتدنية التزاماتها الضريبية. وأخيراً النظرية الكلية التي للوحدة الاقتصادية علي أنها كيان تعاقدية *nexus of contracts* حيث تتضمن مجموعة من التعاقدات ويجب عليها تعظيم ثروة ملاكها، وإدارة الشركة مسؤولة عن تعظيم أرباح المساهمين من خلال تدنية العبء الضريبي إلى أدنى حد ممكن.

وبناء عليه خلصت الدراسة أنه وفقاً لنظرية الكيان الاصطناعي تلتزم الشركة التزاماً إيجابياً بعدم التورط في ممارسة أنشطة تخطيط ضريبي عدوانية مصممة أساساً من أجل تلبية التزاماتها الضريبية، فالدولة تساهم في انشاء الشركات وتوفير الظروف الملائمة لعمل تلك الشركات بالسوق، وفي المقابل تتوقع الدولة من تلك الشركات عدم فرض أعباء إضافية على الدولة. بينما وفقاً لنظرية الكيان الحقيقي فإن الشركة عبارة عن كيان منفصل عن المساهمين والدولة، ووفقاً لمبدأ المواطنة فإن الشركات يجب عليها الالتزام بالقانون الضريبي، وأخيراً وفقاً للنظرية الإجمالية فإن الوظيفة الشرعية الوحيدة للشركات هي تعظيم الأرباح للمساهمين، وإذا تم النظر إلى الضرائب كتكلفة مثل أي تكاليف أخرى مفروضة على الشركة فإنه يتعين على الإدارة الحد وتلبية تلك التكاليف، إلا أن قيام الشركات بالسلوك الضريبي العدواني يترتب عليه عدم كفاية الإيرادات الضريبية التي تحصل عليها الدولة للوفاء بالتزاماتها.

وقد اعتمدت دراسة (Lanis and Richardson, 2015) على عينة من ٤٣٤ شركة في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة (٢٠٠٣ حتى ٢٠٠٩) ، ووجدت الدراسة أنه كلما ارتفع مستوى التزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية كلما انخفض احتمال ممارستها لأنشطة التجنب الضريبي. كما اتضح من نتائج الدراسة أن الفئات الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية مثل العلاقات المجتمعية والتنوع تعتبر من أهم فئات الأداء الاجتماعي أو المسؤولية الاجتماعية التي تحد من التجنب الضريبي.

ومن ناحية أخرى تناولت دراسة (Zeng, 2016) العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية وممارسات الضرائب العدوانية والقيمة السوقية للشركة. وقد أوضحت نتائج الدراسة أنه كلما ارتفع ترتيب الشركات بالنسبة لمسئوليتها الاجتماعية كلما انخفض احتمال تورط الشركة في ممارسات عدوانية ضريبية، كما أوضحت النتائج أن السمعة الإيجابية للشركة في مجال المسؤولية الاجتماعية تعزز من القيمة السوقية لها.

وبالمثل اختبرت دراسة (Amidu et al., 2016) العلاقة بين التجنب الضريبي للشركات وإدارة الأرباح والمسؤولية الاجتماعية للشركات وذلك في الاقتصاديات الناشئة. وقد خلصت الدراسة إلى أن زيادة أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات ترتبط بزيادة إدارة الأرباح، فالشركات ربما تستخدم أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات لتغطية سلوك انتهازي مثل إدارة الأرباح. كما أوضحت نتائج الدراسة أن هناك علاقة سلبية بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي، فالشركات التي تشترك في أنشطة المسؤولية الاجتماعية تقوم بتجنب ضريبي أقل.

ومن ناحية أخرى قامت دراسة (Davis et al., 2016) بفحص العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي وذلك وفقاً لاتجاه إدارة الشركات نحو المدفوعات الضريبية وما إذا كانت فلسفة الإدارة تجاه المدفوعات الضريبية تشبه فلسفة الإدارة تجاه أنشطة المسؤولية الاجتماعية، فعندئذ يكون كلا النشاطين مكملين لبعضهما البعض، وبالتالي علاقة إيجابية بين المدفوعات الضريبية للشركات ومقاييس المسؤولية الاجتماعية للشركات، على العكس من ذلك، إذا كانت فلسفة ورؤية إدارة الشركة تجاه المدفوعات الضريبية هو اعتبارها انتقاص من الرفاهية الاجتماعية، لأن المدفوعات الضريبية سوف تقلل من فرصة الشركة نحو الابتكار ونمو فرص الاستثمار والأداء المالي، عندئذ يتوقع

وجود علاقة سلبية بين المدفوعات الضريبية والمسئولية الاجتماعية للشركات ومن ثم يعتبرها بدائل، وبناء عليه إذا قامت الشركة باستخدام أنشطة التجنب الضريبي العدوانية عندئذ تقوم الشركة بزيادة أنشطتها في مجال المسئولية الاجتماعية للشركات لتعويض أي تأثير سلبي على سمعتها.

وقد اشارت الدراسة الي وجود تباين واختلاف في كيفية الإفصاح عن المدفوعات الضريبية بتقارير الاستدامة، فعملية الإفصاح عن المسئولية الاجتماعية للشركات اختيارية الي حد كبير وغير مؤكدة مما يثير المخاوف بشأن مدي امكانية الاعتماد عليها ومدي شموليتها (Jenkins and Newell, 2013)

، كما أن هناك عدم توحيد فيما يتعلق بالإفصاح عن تلك المعلومات في تقارير الاستدامة علي الرغم من ان ارشادات مبادرة التقارير العالمية (GRI) Global Reporting Initiative تؤكد بوضوح اهمية الإفصاح عن المعلومات الضريبية. فبعض الشركات التي تعتبر تقرير المسئولية الاجتماعية هاما بالنسبة لها لا تقوم بالإفصاح عن اي معلومات ضريبية بهذا التقرير اي قد تشير بتقريرها انها تقوم بالضغط من اجل اصدار تشريع لتخفيض الضرائب علي الشركات. وقامت الدراسة بدراسة وفحص ٤٠ تقرير استدامة تم اختيارها عشوائياً خلال الفترة (٢٠٠٩ - ٢٠١١)، وذلك بالنسبة للشركات التي يرتفع بها جودة تقارير الاستدامة، ووجدت الدراسة أن ٤٧,٥% من هذه التقارير لا تفصح عن المدفوعات الضريبية، كما وجدت الدراسة تفاوت واضح في مقدار وجودة المعلومات الضريبية التي تقوم كل شركة بالإفصاح عنها. كما وجدت الدراسة عبارات سلبية وإيجابية متعلقة بالمدفوعات الضريبية في تقارير الاستدامة التي تم فحصها. وركزت العبارات الايجابية عن الضرائب على أهمية المدفوعات الضريبية للرفاهية الاجتماعية للمجتمع، ومن ثم تعتبر المدفوعات الضريبية جزء مكمل للمسئولية الاجتماعية للشركات. ومن ناحية أخرى، وردت بتقارير الاستدامة بعض العبارات السلبية الخاصة بالضرائب، حيث أوضحت تلك العبارات أن معدلات الضريبة المرتفعة لا تشجع على الابتكار والاستثمار، ومن ثم تحد من قدرة الشركات على المساهمة في الرفاهية الاجتماعية للمجتمع. وبناء عليه خلصت الدراسة أن الشركات التي تعتبر المسئولية الاجتماعية موضوعاً جوهرياً قد تختلف معالجتها ووجهة نظرها للمدفوعات الضريبية، فقد تتعامل مع المدفوعات الضريبية على أنها عنصر ذو أهمية نسبية مقارنة بعناصر المسئولية الاجتماعية الأخرى بالتقرير أو قد لا تعتبرها ذات أهمية نسبية مرتفعة، ومن ثم لا يوجد دليل واضح وقاطع على وجود علاقة بين المسئولية الاجتماعية للشركات والمدفوعات الضريبية بالرغم من العلاقة الواضحة بين الإيرادات الضريبية التي تحصل عليها الحكومات ومقدرة تلك الحكومات على تمويل الخدمات العامة والاجتماعية (Davis et al., 2016).

المجموعة الثانية: دراسات أيدت وجود علاقة إيجابية بين ممارسات التجنب الضريبي والمسئولية الاجتماعية للشركات:

أوضحت دراسة (Godfrey, 2009) أن أنشطة المسئولية الاجتماعية للشركات يمكن النظر إليها واعتبارها بمثابة استراتيجية أو آلية لإدارة المخاطر، يمكن أن تستخدمها الشركات للحفاظ على سمعتها. ونظراً لأن ممارسات التجنب الضريبي العدوانية للشركات ربما يكون لها عقوبات عديدة على الشركات

مثل فقدان السمعة وزيادة التكاليف السياسية والضغط الاعلامية عندما يتم اكتشاف هذه الممارسات، وحتى تقوم الشركة بإدارة التكاليف المتوقعة المرتبطة بممارسة التجنب الضريبي تلجأ تلك الشركات إلى زيادة أنشطة المسؤولية الاجتماعية أو تدنية أي سلوك غير مسئول اجتماعياً.

وتتفق دراسة (Preuss, 2012) مع نتائج الدراسة السابقة، حيث أوضحت أن بعض الشركات قد تبدو مسئولة اجتماعياً بالرغم من أنها تتبنى سلوكيات عدوانية ضريبياً لتقليل أعبائها الضريبية، وتبرير ذلك هو نظر أو فلسفة إدارة الشركات للضرائب باعتبارها أحد عناصر التكاليف التي تتحملها الشركات وبالتالي يتوافر لدى الشركات الدوافع لتدنية العبء الضريبي من خلال ممارسات ضريبية عدوانية.

ومن ناحية أخرى، فقد وجدت دراسة (Kim et al, 2012) أن مؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات والمستخدم لتحديد الشركات المسؤولة اجتماعياً يرتبط سلبياً مع معدل الضريبة الفعال، ويتسق ذلك مع وجهة النظر التي ترى ان المدفوعات الضريبية والمسؤولية الاجتماعية للشركات يعتبران بدائل، وذلك لأن الشركات تنظر للمدفوعات الضريبية باعتبارها انتقاص من رفايتها الاجتماعية، ومن ثم تتشارك في أنشطة المسؤولية الاجتماعية لتعويض الآثار السلبية المرتبطة بانخفاض مدفوعاتها الضريبية.

وعلى وجه مشابه، وجدت دراسة (Davis et al., 2013) أن الشركات المسؤولة اجتماعياً تقوم بدفع ضرائب أقل. وعلى الجانب الآخر، وجدت دراسة (Laguir et al., 2015) أن الممارسات الضريبية العدوانية تعتمد على طبيعة أنشطة المسؤولية الاجتماعية، وبصورة أكثر تحديداً كلما ارتفع مستوى البعد الاجتماعي للشركات كلما ارتفع مستوى العدوانية الضريبية للشركات، في حين كلما ارتفع مستوى البعد الاقتصادي للمسؤولية الاجتماعية كلما زاد مستوى العدوانية الضريبية للشركات، بالإضافة لذلك وجدت الدراسة أنه كلما كانت أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات موجهة نحو الموارد البشرية وحقوق العمال في أماكن العمل ومشاركة المجتمع المحلي كلما انخفض مستوى العدوانية الضريبية لتلك الشركات.

وبناء على استعراض وتحليل الدراسات السابقة يمكن القول أن هذه الدراسات قامت باختبار العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي استناداً إلى نظريات مختلفة لتفسير هذه العلاقة، بالإضافة إلى التطبيق على بيئات مختلفة، فمنها من اعتمد على الأسواق الناشئة ودراسات أخرى قامت بالتطبيق في أسواق متطورة، مما كان له تأثير في تباين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات. ولهذا يمكننا القول أن الخصائص المؤسسية والثقافية والبيئية التي تعمل بها الشركات بالإضافة لفلسفة إدارة الشركات وتوجهها لممارسات التجنب الضريبي ومدى قبوله اخلاقياً تؤثر على طبيعة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي العدوانية، وبناء عليه تلقى هذه الدراسة المزيد من الضوء على هذه العلاقة في واحد من الأسواق الناشئة مثل مصر، بما يوفر دليلاً تجريبياً يمكن أن يساعد الشركات ومصلحة الضرائب وغيرهم من أصحاب المصالح عند اتخاذ

القرارات المثلى، وذلك من خلال فهم العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي.

وبناء على ما سبق يمكن اشتقاق فرض البحث في شكله البديل على النحو التالي:
" تؤثر المسؤولية الاجتماعية للشركات سلباً على ممارسات التجنب الضريبي "

٥/٦ منهجية البحث

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرض البحث، لتحديد ما اذا كان هناك تأثير لالتزام الشركات بمسئوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذى تعمل به على ممارسات التجنب الضريبي التى قد تنتهجها تلك الشركات. ولتحقيق هذا الهدف سوف يتم استعراض كل من، مجتمع وعينة الدراسة، ومتغيرات الدراسة، وأسلوب جمع وتحليل البيانات، وأخيراً نتيجة اختبار فرض الدراسة وذلك على النحو التالي:

١/٥/٦ مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة الشركات المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، وقد تم اختيار عينة من تلك الشركات من أجل تحليل قوائمها المالية، حيث شملت العينة الشركات المصرية التى صنفت ضمن المؤشر المصري لمسئولية الشركات. وقد روعي فى اختيار العينة استبعاد بعض الوحدات الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة مثل البنوك والشركات العاملة فى مجال الاستثمارات المالية واستبعاد الشركات التى حققت خسائر دفترية قبل الضريبة لأنه من الصعب حساب معدل الضريبة الفعال بالنسبة لتلك الشركات من المعلومات المتاحة. وهو نفس المنهج المتبع فى الدراسات السابقة (Lanis and Richardson, 2012, Laguir et al. 2015; Gupta and Newberry, 1997; Graham and Mills,2008)

وقد اشتملت العينة على ٣٣ شركة، تم تحليل قوائمها المالية عن الفترة من ٢٠١٠ حتى ٢٠١٥ مع استبعاد سنة ٢٠١١ لعدم صدور تصنيف المؤشر المصري لمسئولية الشركات فى هذا العام. وقد تكونت العينة النهائية من ١١٠ قائمة مالية (شركة/ سنة) تم الحصول عليها من شركات العينة.

٢/٥/٦ متغيرات الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة فى المتغير التابع وهو ممارسات التجنب الضريبي بينما يتمثل المتغير المستقل فى المسؤولية الاجتماعية للشركات، بالإضافة إلى بعض المتغيرات الرقابية التى قد تؤثر على العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع وذلك على النحو التالي:

أ- المتغير التابع

يتمثل المتغير التابع فى الدراسة فى ممارسات التجنب الضريبي للشركات. وقد استخدمت العديد من الدراسات السابقة معدل الضريبة الفعال لقياس التجنب الضريبي، ويوضح معدل الضريبة الفعال العلاقة بين أرباح الشركة والضريبة الفعلية التى تحملتها (Huseynov and Klamm, 2012) . ومن ثم

زيادة معدل الضريبة القانوني عن معدل الضريبة الفعال ما هو إلا نتاج التخطيط الضريبي وممارسات التجنب الضريبي.

(Dyrenge et al., 2008; Lanis and Richardson, 2012; Rego, 2003; Minnick and Noga, 2010; Chen et al. 2010, Landry et al. 2013; Amidu et al., 2016)

ويتم حساب معدل الضريبة الفعال بقسمة مصروف ضريبة الدخل بحساب الأرباح والخسائر على صافي الربح الدفترى قبل الضريبي.

(Lanis and Richardson, 2012, Laguir et al. 2015; Gupta and Newberry, 1997; Graham and Mills, 2008)

ويعنى ارتفاع معدل الضريبة الفعال انخفاض تدنى ممارسات التجنب الضريبة للشركات، ومن ثم يتم ضرب معدل الضريبة الفعال في رقم سالب واحد للحصول على مقياس للتجنب الضريبي وهو نفس المدخل المستخدم في الدراسات السابقة.

(Landry et al. 2013; Lanis and Richardson, 2012)

ب- المتغير المستقل:

يتمثل المتغير المستقل بالدراسة في المتغير الخاص بالمسؤولية الاجتماعية للشركات. وقياساً على الدراسات السابقة التي اعتمدت على قاعدة بيانات

Kinder, Lydenberg and Domini Research and Analytics Inc. (KLD)

لقياس المسؤولية الاجتماعية للشركات

(Hoi et al., 2013; Watson, 2014; Lanis and Richardson, 2015, Kim et al., 2012)

كما استندت بعض الدراسات السابقة على تصنيف المسؤولية الاجتماعية للشركات اعتماداً على قاعدة بيانات الاستثمارات الاجتماعية الكندية Canadian Social Investment Database (CSID). (Landry et al., 2013)

بناء على ما سبق سوف يعتمد الباحث على المؤشر المصري لمسؤولية الشركات لقياس المسؤولية الاجتماعية للشركات. حيث صدر هذا المؤشر في مارس ٢٠١٠ (المركز المصري لمسؤولية الشركات، ٢٠١١). ويتم اعداد هذا المؤشر من قبل المركز المصري لمسؤولية الشركات وبالتعاون مع مركز المديرين المصري والبورصة المصرية وشركة مصر للمقاصة والايداع والقيود المركزي. كما تم الاستعانة بمؤسسة ستاندرد و بور Standard & Poor's عند بناء مكونات هذا المؤشر (المركز المصري لمسؤولية الشركات، ٢٠١١).

ويقىس المؤشر المصري لمسئولية الشركات حجم المعلومات التى تتيحها الشركات بشكل اختياري عن ممارستها، فيما يخص حوكمة الشركات والبيئة والعاملين والمسئولية الاجتماعية. ويتم تقييم الشركات المقيدة فى مؤشر EGX100 بشكل سنوي حتى يتسنى اختيار أفضل ثلاثين شركة لتحظى بالترتيب الذى تستحقه بالمؤشر. ويتم تقييم تلك الشركات من خلال ثلاثة مراحل (المركز المصري لمسئولية الشركات، ٢٠١١) وذلك على النحو التالي:

المرحلة الأولى: مرحلة التقييم الكمي

يتم فى هذه المرحلة تقييم الشركات على أساس ما تقوم بالإفصاح عنه للجمهور فى المجالات الرئيسية المختلفة التى تتضمن هيكل الملكية وحقوق المساهمين، والمعلومات المالية والتشغيلية، معلومات عن مجلس الادارة والادارة العليا، وحوكمة الشركات ومعالجة الفساد، وأخلاقيات العمل ومعالجة الفساد، وحماية البيئة، وحقوق العاملين، والمجتمع، والعملاء والمنتج. ومن ثم فهذه المجالات السابقة تمثل الجوانب الثلاثة الأساسية للمسئولية الاجتماعية للشركات وهى حوكمة الشركات والممارسات البيئية والمسئولية الاجتماعية للشركات.

المرحلة الثانية: مرحلة التقييم النوعي

وهى تتضمن تقييم الممارسات الفعلية للشركات عن طريق التحقق من الاخبار المتاحة بوسائل الاعلام المختلفة الموثوق بها والمجالات المتخصصة وتقارير المسئولية الاجتماعية للشركات بالإضافة للاتصال بالجهات الحكومية والمنظمات غير الحكومية لمعرفة أي مخالفات أو تجاوز قامت بها الشركة.

المرحلة الثالثة: مرحلة التقييم النهائي

وهى تتضمن التقييم النهائي لكل شركة من خلال التقييم الكمي الذى اعتمد على ثلاثة عوامل (حوكمة الشركات - المسئولية الاجتماعية - الممارسات البيئية)، وكذلك التقييم النوعي الذى اعتمد على مصادر مستقلة للمعلومات يتم احتساب نتيجة نهائية من خلال نقاط مجمعة لكل من التقييم الكمي والنوعي ومن ثم تحديد تصنيف كل شركة فى المؤشر بناء على نقاط تقييمها النهائية.

بناء على ما سبق تم الاعتماد على تصنيف الشركة فى المؤشر المصري لمسئولية الشركات (المركز المصري لمسئولية الشركات، ٢٠١٦) لقياس المسئولية الاجتماعية للشركات (المتغير المستقل) وفقاً للدرجة التى حصلت عليها الشركة وفقاً لتصنيف المؤشر، ولكن مرتبة عكسياً من أجل أغراض التحليل الإحصائي. فالشركة الأولى فى التصنيف تحصل على رقم (٣٠) حيث يتضمن المؤشر ثلاثين شركة كل عام، والشركة الثانية فى التصنيف تحصل على رقم (٢٩) وهكذا فكلما زادت الدرجة دل ذلك على ارتفاع درجة الشركة المتعلقة بأدائها لمسئوليتها الاجتماعية. والشركات التى تخرج من التصنيف تحصل على الرقم (صفر). وتم أخذ اللوغاريتم الطبيعي لهذه الأرقام بغرض تحويل المتغير من متغير ترتيبي إلى متغير كمي يتناسب مع المتغير التابع.

ج- المتغيرات الرقابية

تضمن نموذج الدراسة مجموعة من المتغيرات الضابطة التى قد تكون ذات تأثير محتمل على العلاقة بين المسئولية الاجتماعية والتجنب الضريبي. وتتمثل تلك المتغيرات فيما يلى:

ج/١ متغير حجم الشركة:

أوضحت الدراسات السابقة (Laguir et al., 2015; Cho et al., 2010; Johnson and Greening, 1999) أن حجم الشركة يرتبط إيجابياً مع ادائها الاجتماعي، فالشركات الأكبر حجماً من الأكثر احتمالاً أن توفر معلومات وتقارير سنوية بصورة كبيرة عن ادائها الاجتماعي مقارنة بالشركات الأصغر حجماً. كما أن حجم الشركة ربما يكون مؤثراً على أنشطة تدنية الضرائب، حيث ترى بعض الدراسات (Gupta and Newberry, 1997) أن الشركات الأكبر حجماً من الأكثر احتمالاً أن تكون عدوانية ضريبية مقارنة بالشركات الأقل حجماً لأنهم يملكون قوة اقتصادية وبشرية كبيرة مقارنة بالشركات الأصغر حجماً ومن ثم تكون أكثر قدرة على تخفيض عبئها الضريبي.

كما أكدت دراسات أخرى أن الشركات الكبيرة تتعرض لفحص عام مشدد من الإدارة الضريبية ومن ثم يحدث ما يسمى تكاليف سياسية في شكل ارتفاع معدل الضريبة الفعال (Zimmerman, 1983). وأوضحت دراسة (Laguir et al., 2015) أن الشركات الأكبر حجماً من الأقل احتمالاً أن تشترك في ممارسات عدوانية ضريبياً أو ممارسات تجنب ضريبي وتتفق هذه النتيجة مع نظرية التكاليف السياسية التي تشير إلى الشركات الكبيرة أكثر ظهوراً ووضوحاً في المجتمع ونموها بشكل كبير يجعلها عرضة للإجراءات التنظيمية الحكومية ونتيجة لذلك تحدث التكاليف السياسية في شكل الحاجة لتخفيض مستوى الممارسات العدوانية الضريبية مثل التجنب الضريبي.

وتماشياً مع الدراسات السابقة سوف يتم قياس متغير حجم الشركة باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لأجمالي الأصول (Lanis & Richardson, 2012; Laguir et al., 2015).

ج/٢ متغير الاداء المالي (الربحية):

قامت العديد من الدراسات السابقة بتحليل العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والاداء المالي للشركات. وقد وجدت بعض الدراسات علاقة إيجابية بين الاداء الاجتماعي للشركة وادائها المالي (e.g., Lu et al., 2014; Margolis and Walsh, 2003) بينما وجدت دراسات أخرى علاقة سلبية بينهما (Kashif et al., 2011). وأوضحت بعض الدراسات أن الاداء المالي يرتبط إيجابياً مع معدل الضريبة الفعال (Laguir et al., 2015)، بينما وجدت دراسة (Lanis and Richardson, 2012) علاقة إيجابية بين معدل العائد على الأصول والتجنب الضريبي. وتماشياً مع الدراسات السابقة يتم استخدام معدل العائد على الأصول (صافي الربح الدفترى قبل الضريبة مقسوماً على إجمالي الأصول) لقياس ربحية الشركات (Landry et al., 2013; Hoi et al., 2013, Watson, 2015).

ج/٣ متغير الرفع المالي:

وجدت العديد من الدراسات (Laguir et al., 2015; Gupta and Newberry, 1997; Hoi et al., 2013) أن ارتفاع نسبة الرفع المالي ترتبط بانخفاض معدل الضريبة الفعال ومن ثم ارتفاع العدوانية الضريبية وزيادة ممارسات التجنب الضريبي. ويرجع ارتباط الرفع المالي إيجابياً مع التجنب الضريبي إلى أن مصروف الفائدة يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ضريبياً. وقياساً على الدراسات

السابقة يتم قياس الرفع المالي بقسمة الالتزامات طويلة الأجل على إجمالي الأصول (Lanis and Richardson, 2015; Laguir et al., 2015).

ج/٤ متغير كثافة استخدام رأس المال:

وجدت عدة دراسات سابقة (Gupta and Newberry, 1997; Hoi et al., 2013; Lanis and Richardson, 2015) ارتباط ارتفاع نسبة كثافة رأس المال بانخفاض معدل الضريبة الفعال ومن ثم ارتفاع ممارسات التجنب الضريبي، وقد يرجع ذلك إلى ارتباط مصروف الاهلاك بالأصول الثابتة طويلة الأجل. وتماشيا مع الدراسات السابقة يتم قياس نسبة كثافة رأس المال بقسمة إجمالي الأصول الثابتة على إجمالي الأصول.

(Lanis and Richardson, 2015; Watson, 2015, Laguir et al., 2015).

٣/٥/٦ نموذج الدراسة

يفترض نموذج الدراسة أن التجنب الضريبي والممارسات الضريبية العدوانية هو دالة في السلوك الاجتماعي للشركة. ومن ثم لاختبار العلاقة بين المتغير التابع وهو التجنب الضريبي والمتغير المستقل وهو الاداء الاجتماعي للشركة تم وضع النموذج التالي حيث اشتمل النموذج على المتغير التابع والمستقل وعدد من المتغيرات الضابطة وذلك على النحو التالي:

$$TA_{it} = \beta_0 + \beta_1 (CSR)_{it} + \beta_2 (Size)_{it} + \beta_3 (ROA)_{it} + \beta_4 (Lev)_{it} + \beta_5 (CINT)_{it} + \varepsilon$$

حيث:

TA_{it} : التجنب الضريبي للشركة (i) في السنة المالية (t)، ويقاس بمعدل الضريبة الفعال مضروباً في سالب واحد.

$(CSR)_{it}$: المسؤولية الاجتماعية للشركة (i) في السنة المالية (t)، ويقاس وفقاً للوغاريتم الطبيعي لتصنيف الشركة في مؤشر المسؤولية المصري.

$(Size)_{it}$: حجم الشركة (i) في السنة في السنة المالية (t)، ويقاس وفقاً للوغاريتم الطبيعي لأجمالي أصول الشركة.

$(ROA)_{it}$: ربحية الشركة (i) في السنة المالية (t)، وتقاس بقسمة صافي الربح الدفترى قبل الضريبة على إجمالي أصول الشركة.

$(Lev)_{it}$: الرفع المالي للشركة (i) في السنة المالية (t)، وتقاس بقسمة إجمالي الالتزامات طويلة الأجل إلى إجمالي أصول الشركة.

$(CINT)_{it}$: نسبة كثافة رأس المال للشركة (i) في السنة المالية (t)، وتقاس بقسمة إجمالي الأصول الثابتة إلى إجمالي الأصول.

ε : حد الخطأ العشوائى .

β_0 : الحد الثابت للنموذج .

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$: معاملات النموذج .

٤/٥/٦ الأساليب المستخدمة في تحليل البيانات:

اعتمد الباحث على القوائم المالية المنشورة لشركات المساهمة المقيدة ببورصة الاوراق المصرية خلال فترة الدراسة، وذلك من خلال عدة مصادر منها: شركة مصر لنشر المعلومات (Egid)، موقع مباشر لنشر المعلومات (www.mubasher.info) ، وكتاب الافصاح السنوي الصادر عن البورصة المصرية. أما فيما يتعلق بإجراءات الدراسة، فتتمثل في الحصول على البيانات الفعلية الواردة بتقارير المراجعة والقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة ثم تفريغ هذه البيانات على برنامج أكسل تمهيدا لإجراء التحليل الإحصائي لهذه البيانات بهدف اختبار فروض الدراسة.

ولاختبار فروض البحث تم الاعتماد على أسلوب **Multiple linear Regression Model** وتدعيمه بحساب معامل الارتباط بيرسون بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي Minitab الاصدار رقم (١٧). ويعتمد رفض أو قبول فرض العدم على مستوى المعنوية المشاهد (P-Value) فيتم قبول أو رفض العدم بناء على مستوى المعنوية المشاهد، حيث نفترض أن مستوى المعنوية المقبول يساوى ٠,٠٥ (مستوى ثقة ٩٥%) والذي يشير إلى الحد الأقصى لقبول احتمال الوقوع في خطأ من النوع الأول أي رفض العدم وهو صحيح هو ٥%، ومن ثم فإذا كانت قيمة P-Value أقل من ٥% يتم رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل أي هناك تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع. أما إذا كانت قيمة P-Value أكبر من ٥% ففي هذه الحالة يتم قبول فرض العدم ومن ثم رفض الفرض البديل (مينكا وكورزيجا، ٢٠٠٦).

٥/٥/٦ نتائج الدراسة التطبيقية:

تظهر نتائج الاختبار الإحصائي في الملحق رقم (١) حيث تم عمل نموذج انحدار خطى بين المتغير التابع (التجنب الضريبي) والمتغير المستقل (المسؤولية الاجتماعية للشركات)، ويظهر نموذج الانحدار الاحصائي علي النحو التالي:

$$TA = -0.488 + 0.0338 CSR + 0.0792 ROA + 0.1241 CINT + 0.019 LEV + 0.00675 SIZE$$

ويمكن تلخيص نتائج الاختبار الإحصائي لنموذج الانحدار سواء قبل ادخال المتغيرات الرقابية أو بعد ادخال المتغيرات الرقابية علي النحو التالي :

جدول رقم (١)

نتائج الاختبار الاحصائي

تأثير المسؤولية الاجتماعية علي التجنب الضريبي				متغيرات النموذج
بعد ادخال المتغيرات الرقابية		قبل ادخال المتغيرات الرقابية		
P-Value	SE Coef	P-Value	SE Coef	
0.000	0.107	0.000	0.0270	الحد الثابت
0.001	0.0101	0.000	0.0102	CSR
0.347	0.0838	-----	-----	ROA
0.011	0.0478	-----	-----	CINT
0.887	0.133	-----	-----	LEV
0.163	0.00480	-----	-----	SIZE
15.32%		11.16%		R-sq(adj)
0.000		0.000		P-Value للنموذج

وتدل النتائج السابقة على معنوية نموذج الانحدار (٠,٠٠٠) أي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على معنوية نموذج الانحدار عند ٥%. وقد زادت القوة التفسيرية للنموذج بعد ادخال المتغيرات الرقابية من ١١,١٦% الي ١٥,٣٢% مما يدل على أن المسؤولية الاجتماعية للشركات والمتغيرات الرقابية تفسر ١٥,٣٢% من التغير في مستوى التجنب الضريبي.

ولاختبار وفحص التداخل الخطي بين المتغيرات (multi colinearity) تم احتساب معامل (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة، والمتغيرات الرقابية، ومن ثم إيجاد معامل Variance Inflation Factor (VIF)، حيث يعد بمثابة مقياساً لتأثير الارتباط بين المتغيرات المستقلة، ويتضح من الملحق رقم (١) أن قيمة (VIF) لكافة متغيرات الدراسة لم تتجاوز (خمسة) ، لذلك فإن نموذج الدراسة لا يعاني من مشكلة التداخل الخطي بين المتغير المستقل والمتغيرات الضابطة ، وهذا يدل على قوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على المتغير التابع.

كما تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين المتغير المستقل والمتغيرات الضابطة والمتغير التابع ويمكن تلخيص النتائج في الجدول التالي:

جدول رقم (٢)

معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	المتغير المستقل والمتغيرات الضابطة
0.000	0.346	المسئولية الاجتماعية للشركات
0.211	0.120	الربحية
0.004	0.211	كثافة استخدام رأس المال
0.857	0.017	الرفع المالي
0.247	0.111	الحجم

وبناء على ما سبق يمكن عرض نتائج الاختبار الإحصائي المتعلق بفرض الدراسة على النحو التالي: استهدف هذا الفرض بحث ما إذا كانت المسئولية الاجتماعية للشركات تؤثر سلبا على ممارسات التجنب الضريبي للشركات . وبالتالي تم حساب معامل ارتباط بيرسون بين المسئولية الاجتماعية للشركات والتجنب الضريبي لتلك الشركات. وأوضحت النتائج الإحصائية أن قيمة معامل الارتباط (+0,٣٤٦) بمستوية معنوية 0.000 مما يعنى أن العلاقة بين المتغيرين علاقة طردية وليست عكسية، أي أن المسئولية الاجتماعية للشركات ذات تأثير إيجابي على ممارسات التجنب الضريبي، فكلما زاد التزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية وزاد اهتمامها بأنشطة المجال البيئي والاجتماعي كلما زاد تجنبها من دفع الضرائب. كما جاءت نتائج نموذج الانحدار الخطى لتؤكد النتائج السابقة حيث وجدت أن معامل المسئولية الاجتماعية للشركات (CSR) يعادل (+0,٠٣٣٨) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يؤكد العلاقة الطردية بين المسئولية الاجتماعية للشركات واتجاه الشركات نحو التجنب الضريبي أي كلما زاد تصنيف الشركة في مجال المسئولية الاجتماعية للشركات كلما انخفض معدل الضريبة الفعال (وقد ظهرت العلاقة طردية لأن معدل الضريبة الفعال مضروب في سالب واحد) زاد تجنبها من دفع الضرائب . مما يعني عدم قبول الفرض البديل بوجود علاقة عكسية بين المتغيرين وقبول وجود علاقة طردية بينهما مما يعني ان الشركات المصرية تنظر الي المسئولية الاجتماعية ودفع الضرائب كبدايل وليس كمكاملات لبعضهما البعض ومن ثم لا تعتقد الشركات المصرية أن دفع نصيها العادل من الضرائب جزء من مسئوليتها الاجتماعية . وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة

(Godfrey, 2009; Preuss, 2012; Davis et al., 2013; Kim et al, 2012; Laguir et al., 2015)

بناء علي ما سبق يتضح أن المسؤولية الاجتماعية للشركات تؤثر ايجابا علي ممارسات التجنب الضريبي التي تنتهجها تلك الشركات مما يعني رفض الفرض البديل القائل بأن :
" تؤثر المسؤولية الاجتماعية للشركات سلباً على ممارسات التجنب الضريبي ."

وبالنسبة للمتغيرات الضابطة جاءت نتائج الاختبار الاحصائي علي النحو التالي

- **بالنسبة للأداء المالي** المقاس بالعائد علي الاصول ، جاءت نتائج الاختبار الاحصائي لتؤكد وجود علاقة ايجابية بين ربحية الشركات وممارسات التجنب الضريبي فمعامل الربحية بنموذج الانحدار يبلغ + ٠,٠٧٩٢ ولكنه غير معنوي حيث بلغ مستوي المعنوية ٠,٣٤٧، وقد أكد معامل ارتباط بيرسون هذه النتيجة حيث جاءت نتائج الاختبار الاحصائي لتؤكد وجود علاقة طردية ايجابية بين الربحية وممارسات التجنب الضريبي بمعامل ارتباط + ٠,١٢٠. مما يعني أن الشركات الاكثر ربحية قد تلجأ لاستخدام ممارسات تجنب ضريبي وبالنظر الي معامل ارتباط الربحية مع المسؤولية الاجتماعية للشركات نجده + ٠,١٢٥ مما يعني ان العلاقة بينهما ايجابية مما يفسر العلاقة الايجابية بين الربحية واتجاه الشركات نحو التجنب الضريبي نظرا لأن تلك الشركات تنظر للمسؤولية الاجتماعية والمدفوعات الضريبية علي أنها بدائل ، فالشركات المسؤولية اجتماعيا تعمل علي تدنية مدفوعاتها الضريبية فتلجأ للتجنب الضريبي وتتفق هذه النتائج مع ما توصلت اليه دراسة (Lanis and Richardson, 2012).
- **بالنسبة لكثافة استخدام رأس المال** ، جاءت نتائج الاختبار الاحصائي لتؤكد وجود علاقة ايجابية بين ربحية الشركات وممارسات التجنب الضريبي فمعامل كثافة استخدام رأس المال بنموذج الانحدار يبلغ + ٠,١٢٤١ ومقبول احصائيا معنويا حيث بلغ مستوي المعنوية ٠,٠١١ أقل من ٠,٠٥، وقد أكد معامل ارتباط بيرسون هذه النتيجة حيث جاءت نتائج الاختبار الاحصائي لتؤكد وجود علاقة طردية ايجابية بين الربحية وممارسات التجنب الضريبي بمعامل ارتباط + ٠,٢٧٢ بمستوي معنوية ٠,٠٠٤ مما يعني ان الشركات الاكثر استخداما للأصول الثابتة قد تلجأ لاستخدام ممارسات تجنب ضريبي، وهو ما يتفق مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة التي وجدت ارتباط ارتفاع نسبة كثافة رأس المال بانخفاض معدل الضريبة الفعال ومن ثم ارتفاع ممارسات التجنب الضريبي، وقد يرجع ذلك إلى ارتباط مصروف الاهلاك بالأصول الثابتة طويلة الأجل (Gupta and Newberry, 1997; Hoi et al., 2013; Lanis and Richardson, 2015).

- **بالنسبة للرفع المالي** ، جاءت نتائج الاختبار الاحصائي لتؤكد وجود علاقة ايجابية بين الرفع المالي للشركات وممارسات التجنب الضريبي ولكن غير معنوية، فمعامل الرفع المالي بنموذج الانحدار يبلغ + ٠,٠١٩ ولكنه غير معنوي حيث بلغ مستوي المعنوية ٠,٨٨٧، وقد أكد معامل ارتباط بيرسون هذه النتيجة حيث جاءت نتائج الاختبار الاحصائي لتؤكد وجود علاقة

طردية ايجابية بين الرفع المالي للشركات وممارسات التجنب الضريبي بمعامل ارتباط $+0.017$. مما يعني ان الشركات الاكثر ربحية قد تلجأ لاستخدام ممارسات تجنب ضريبي وبالنظر الي معامل ارتباط الربحية مع المسؤولية الاجتماعية للشركات نجده $+0.125$ ، مما يعني ان ارتفاع نسبة الرفع المالي ترتبط بانخفاض معدل الضريبة الفعال ومن ثم ارتفاع العدوانية الضريبية وزيادة ممارسات التجنب الضريبي . ويرجع ارتباط الرفع المالي ايجاباً مع التجنب الضريبي إلى أن مصروف الفائدة يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ضريبياً، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه الدراسات السابقة (Laguir et al., 2015; Gupta and Newberry, 1997; Hoi et al., 2013)

- بالنسبة لحجم الشركة، جاءت نتائج الاختبار الاحصائي لتؤكد وجود علاقة ايجابية بين حجم الشركات وممارسات التجنب الضريبي ولكن غير معنوية، فمعامل حجم الشركة بنموذج الانحدار يبلغ $+0.00675$ ولكنه غير معنوي حيث بلغ مستوي المعنوية 0.163 ، وقد اكد معامل ارتباط بيرسون هذه النتيجة حيث جاءت نتائج الاختبار الاحصائي لتؤكد وجود علاقة طردية ايجابية بين الربحية وممارسات التجنب الضريبي بمعامل ارتباط $+0.111$. مما يعني ان الشركات الاكبر حجماً من الأكثر احتمالاً أن تكون عدوانية ضريبية مقارنة بالشركات الأقل حجماً لأنهم يملكون قوة اقتصادية وبشرية كبيرة مقارنة بالشركات الأصغر حجماً ومن ثم تكون أكثر قدرة على تخفيض عبئها الضريبي . وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه الدراسات السابقة (Laguir et al., 2015; Cho et al., 2010; Johnson and greening, 1999)

٦/٦ النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

يمكن استعراض أهم النتائج التي توصل إليها البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة على النحو التالي:

١/٦/٦ نتائج البحث

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي، وذلك في أحد الأسواق الناشئة وهو سوق رأس المال المصري. ويمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقيه النظري والتطبيقي علي النحو التالي:

- يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات مفهوماً مثيراً للجدل ومازال محل اهتمام ودراسة في مجال الفكر المحاسبي، وانه قابل للتغيير على مر الزمن استجابة للتغيرات في القيم والمعايير المجتمعية والبيئية التي تواجه الوحدات الاقتصادية، وبصفة عامة يمكن القول أن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي اطار عمل لتقييم ممارسات الشركات، وتتضمن عدة أبعاد منها البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي وحوكمة الشركات والتنمية المستدامة، بما يضمن للشركات خلق القيمة في المستقبل وتحقيق مصالح المساهمين بصفة خاصة وأصحاب المصالح الأخرى

بما فيها المجتمع بصفة عامة، وذلك خلال استجابة الشركات للتوقعات الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والاجتماعية من قبل أصحاب المصالح بما يضمن لها ادارة المخاطر وبناء سمعة جيدة وتحسين صورتها العامة وتمييزها عن الآخرين.

- هناك اتجاهات متباينة في تحديد مجالات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات وتبويبها في مجموعات متجانسة، ويمكن ارجاع السبب وراء ذلك إلى أن تلك الأنشطة الاجتماعية تتصف بطبيعتها المتغيرة والمتحركة، فهي تتغير من زمن لآخر نتيجة تغير واختلاف المناخ الاجتماعي وتوقعات المجتمع، فما يمكن ان يعتبر نشاط اجتماعي في الوقت الحاضر قد يصبح الزامى وقانوني مستقبلا.

- يتضمن التجنب الضريبي استخدام الممول لأساليب مشروعة قانوناً بهدف تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه دون الالتجاء لأية عمليات مخططة، حيث لا ينظم أوضاع الممول على المدى الطويل، بل يعمل على تجنب الوقائع الضريبية فيقتصرها غالباً على بعض المعاملات دون البعض الآخر، وبالتالي يشير مصطلح التجنب الضريبي إلى تخفيض المدفوعات الضريبية بصورة قانونية ، وتعتمد ممارسات التجنب الضريبي على عدم التأكد الذى يحيط بالقوانين الضريبية، بالإضافة إلى قيام المهنيين الضريبيين باستغلال عدم التأكد أو ما يطلق عليه المنطقة الرمادية فى القانون الضريبي والتي تخلق الدافع للممولين لممارسة التجنب الضريبي، ويتم تبرير هذا السلوك بأنه لا يمثل أي مشكلة بل هو ناتج من فشل المشرع الضريبي فى جعل مثل هذه الممارسات غير قانونية، بل على العكس ترى بعض ادارات الشركات أن التجنب الضريبي هو سلوك إجباري يدخل ضمن مسؤولياتهم وواجباتهم تجاه المساهمين لتخفيض التكاليف الضريبية إلى أدنى حد يسمح به القانون الضريبي.

- تمثل ضريبة الدخل عبء ضريبي يتم اقتطاعه من الايرادات التي تحققها الوحدة الاقتصادية، مما يؤدي إلى عدم القدرة على الاستفادة من ذلك الجزء المستقطع سواء بالاستثمار أو التمويل، لذلك تنشأ دوافع لدى الوحدات الاقتصادية لتخفيض ذلك العبء من خلال ممارسات التجنب الضريبي، ويمكن القول أن هناك ثلاثة دوافع أساسية لممارسات التجنب الضريبي تتمثل في تخفيض المدفوعات الضريبية إلى أقل حد ممكن، وتأجيل استحقاق الضريبة كلما امكن ذلك بتعجيل خصم قيمة التكاليف المسموح بخصمها فى السنوات الأولى خاصة فى حالات الاعفاء الضريبي، وأخيراً سداد الضرائب على الربح المفصح عنه فى الدولة بدلاً من الربح الأصلي الذى تم اكتسابه فى مكان آخر أو دولة أخرى .

- يتضمن التجنب الضريبي قيام إدارة الشركات باختيار السياسات والاستراتيجيات المؤدية إلى تخفيض العبء الضريبي واجبة الأداء قدر المستطاع بما لا يخالف احكام القانون الضريبي، وذلك من خلال ترتيب الأمور المالية ومعالجتها بطرق تؤدي إلى تخفيض ذلك العبء، ومن أهم آليات أو استراتيجيات التجنب الضريبي الملاذ الضريبية، والتسعير التحويلي.

- تتعدد العوامل والمتغيرات التي تؤثر على ممارسات التجنب الضريبي، ويمكن اعتبار تلك العوامل بمثابة مجموعة من الاعتبارات التي يجب أن يأخذها كلا من الممول الضريبي والمشرع الضريبي، من أهمها أنواع الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي، ومعدل الضريبة، والتشريع الضريبي، وحجم الشركة، والشركات التي تمارس عمليات دولية.
- أن قيام الممولين بسداد الضرائب المستحقة عليهم هو تصرف سليم وسلوك أخلاقي وصحيح يجب فعله، وعلى العكس فإن التجنب الضريبي هو سلوك غير إخلافي بالرغم من أنه تصرف قانوني ومشروع، وذلك من وجهة نظر المسؤولية الأخلاقية للشركات .
- يمكن تقسيم النظريات التي تحاول تفسير ممارسات أو سلوك التجنب الضريبي في ضوء المسؤولية الاجتماعية للشركات إلى خمسة فئات أساسية الفئة الأولى تفترض أن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي جزء من ثقافة الشركة وبالتالي تؤثر على سلوك التجنب الضريبي، بينما تستند الفئة الثانية على مدخل إدارة المخاطر حيث ينظر للمسؤولية الاجتماعية للشركات كأحد آليات إدارة المخاطر لتجنب الاضرار التي قد تلحق بسمعة الشركة نتيجة أي أحداث سلبية أو تصرفات سلبية خاصة بالشركة، والفئة الثالثة تأخذ في الاعتبار الموارد العاطلة المتاحة للشركة وتقوم الشركة بتخصيصها على الأنشطة المتنافسة ومنها أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات. وتفترض النظرية الرابعة وهي نظرية القيمة المشتركة أن هناك اعتماد متبادل بين الشركة والمجتمع وأن اختيارات الشركة تعتمد على مبدأ القيمة المشتركة، وأخيراً الفئة الخامسة تعتمد على نظرية الشرعية.
- بناء على استعراض وتحليل الدراسات السابقة يمكن القول أن هذه الدراسات قامت باختبار العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي استناداً إلى نظريات مختلفة لتفسير هذه العلاقة، بالإضافة إلى التطبيق على بيانات مختلفة، فمنها من اعتمد على الأسواق الناشئة ودراسات أخرى قامت بالتطبيق في أسواق متطورة، مما كان له تأثير في تباين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات. ولهذا يمكننا القول أن الخصائص المؤسسية والثقافية والبيئية التي تعمل بها الشركات بالإضافة فلسفة إدارة الشركات وتوجهها لممارسات التجنب الضريبي ومدى قبوله اخلاقياً تؤثر على طبيعة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي العدوانية.
- تم اشتقاق فرض البحث في شكله البديل على النحو التالي:
" تؤثر المسؤولية الاجتماعية للشركات سلباً على ممارسات التجنب الضريبي " .

- تم وضع نموذج الدراسة لاختبار فرض البحث، حيث يقيس النموذج العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي. وقد ايدت نتائج الدراسة التطبيقية رفض فرض الدراسة وقبول فرض العدم وهو وجود علاقة ايجابية بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي.

٢/٦/٦ توصيات البحث:

استنادا إلي ما توصلت إليه هذه الدراسة، يوصي الباحث بما يلي:

- ضرورة اهتمام الشركات بوضع رؤية لمسئوليتها الاجتماعية لدعم دورها الاجتماعي في المجتمع، الأمر الذي سوف ينعكس علي ممارسات التجنب الضريبي التي قد تنتهجها ادارات تلك الشركات من خلال الحد من حرية التصرف الاداري التي تكون مقيدة برؤية الشركة ودورها الاجتماعي والعمل علي تحقيق مصالح اصحاب المصالح بالمفهوم الواسع.
- ضرورة التوعية في وسائل الاعلام المختلفة بأهمية الإيرادات الضريبية في تمويل الاحتياجات الأساسية للمواطنين وتمويل مشروعات البنية التحتية، ومن ثم يجب التوعية في وسائل الاعلام المختلفة بأن سداد ضرائب هو جزء من المسؤولية الاجتماعية لكل شركة وليس بديلا لها مما يعني ضرورة عدم اشتراك الشركات في خطط تجنب ضريبي عدوانية مما لها من اثر سلبي علي المجتمع ككل.
- يجب علي جهات الاشراف والرقابة على سوق الاوراق المالية ان تلزم جميع الشركات المقيدة بسوق الاوراق المالية ان تقدم تقرير المسؤولية الاجتماعية علي ان يتضمن جزء واضحا يخصص للمبالغ الضريبية التي قامت الشركة بدفعها موضحة معدل الضريبة الفعال لكل شركة حتي يتسنى للمستثمرين الحاليين والمحتملين تقييم اداء الشركة الاجتماعي الكلي ومن ثم قد يتم مكافأة الشركة من قبل المجتمع او معاقبتها.
- يجب علي الادارة الضريبية عقد ندوات وورش عمل للممولين والمحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة للتوعية بأضرار ممارسات التجنب الضريبي العدواني علي المجتمع والدولة ككل بالرغم من كونه نشاطا مشروعاً إلا أنه قد يتسبب في خسارة الدولة لمبالغ طائلة من الإيرادات الضريبية التي تعتبر ايرادا اساسيا وقد تساهم مساهمة مباشرة في الرفاهية الاجتماعية للمجتمع الذي تعمل به هذه الشركات.
- يجب علي المشرع الضريبي تغليب العقوبة علي الممولين المتورطين في ممارسات تجنب ضريبي عدوانية بصورة متكررة ومعاقبة المحاسبين القانونيين المهنيين الذين يروجون لمثل هذه الممارسات. كما يجب علي الادارة الضريبية الافصاح العلني في وسائل الاعلام عن الممولين الذين يقومون بأفعال ليس الغرض منها تجاري أو اقتصادي وإنما بهدف التجنب الضريبي فقط وذلك للتأثير سلبا علي السمعة الاجتماعية لهؤلاء الممولين.
- ضرورة اعادة النظر في مكونات المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية، بحيث يتضمن بشكل صريح بند يركز علي أهمية المدفوعات الضريبية، كأحد المكونات الأساسية للمسئولية الاجتماعية للشركات.
- ضرورة اعادة النظر فيما تتمتع به المناطق الحرة من امتيازات ضريبية مما جعلتها حافزا لاتجاه العديد من الشركات لممارسات التجنب الضريبي باعتبارها ملاذا ضريبيا مما ادي لخسارة الدولة لمليارات الجنيهات سنويا

٣/٦/٦ مجالات البحث المقترحة

من أهم المجالات البحثية المقترحة مستقبلا ما يلي:

- دراسة العلاقة بين ممارسات التجنب الضريبي للشركات والقيمة السوقية لتلك الشركات في سوق الأوراق المالية.
- دور المحاسبين القانونيين في انتشار ممارسات التجنب الضريبي بين الشركات، والحد منها.
- دور المشرع الضريبي المصري في الحد من ممارسات التجنب الضريبي العدوانية.
- دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات متعددة الجنسيات ومدى استفادتها من ممارسات التجنب الضريبي.

مراجع البحث

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- المركز المصري لمسئولية الشركات ٢٠١١، المؤشر المصري لمسئولية الشركات Available online at http://www.eiod.org/NewsDetails_AR.aspx?ID=19.
 - المركز المصري لمسئولية الشركات. ٢٠١٦. المؤشر المصري لمسئولية الشركات Available online at <http://www.ecrc.org.eg/ESGIndex.aspx>
 - بدوي، محمد عباس. ٢٠١٦. المحاسبة البيئية والاجتماعية من منظور التنمية المستدامة. دار المعرفة الجامعية. الاسكندرية.
 - _____، زكي، عمرو السيد. ٢٠١٦. دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية. الناشر قسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
 - عثمان، الأميرة ابراهيم. ١٩٩٩، الافصاح عن معلومات المسئولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، ص ٣٥٣-٤٠٤
 - قانون ضرائب الدخل المصري، رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ Available online at <http://www.incometax.gov.eg/pdf/Law-53-2014.pdf>
 - _____، رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ Available online at <http://www.incometax.gov.eg/pdf/new-law.pdf>.
 - منيكا، إدوارد، وكورزيجا زوريان. ٢٠٠٦. الإحصاء في الإدارة مع التطبيق على الحاسب الآلي، تعريب سرور على إبراهيم سرور، دار المريخ للنشر.
- ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:
- Alt, J. 2015. Concepts and Context of the research. Available Online at <http://tinyurl.com>.
 - Amidu, M., Kwakye, T.,O., Harvey, S., and Yorke, S., M. 2016. Do firms manage earnings and avoid tax for corporate social responsibility?. **Journal of Accounting and Taxation 8 (2):11-27.**
 - Armstrong, C.S., Blouin, J.L., and Larcker, D.F.2012. The incentives for tax planning. **Journal of Accounting and Economics 53(1-2): 391-411.**
 - Artiach, T.D. Lee, D. Nelson, and J. Walker. 2010. The Determinates of Corporate sustainability performance. **Accounting and Finance 50: 31-51**
 - Avi-yonah,R.S.2008. Corporate Social responsibility and Strategic tax behavior. **Tax and Corporate Governance: 183- 198.**
 - _____.2014. Corporate Taxation and Corporate Social responsibility. **Journal of Law and Business 11(1): 1-29.**

- Carroll, A. 1999. Corporate Social Responsibility Evolution of a Definitional Construct. **Business and Society** 38(3):268-295.
- _____. 2006. Corporate Social responsibility: A historical perspectives. **The Accountable Corporation** (3): 3-30.
- Chen, S., Chen, Q., and Shevlin, T. 2010. Are family firms more tax aggressive than non-family firms?. **Journal of financial Economics** 95(1): 41-61.
- Cho, C., Roberts, R., Patten, D. 2010. The Language of U.S. Corporate Environmental disclosure. **Accounting, organization and Society** 35(4): 431 – 443.
- Christensen, J., and Murphy, R. 2004. The Social irresponsibility of corporate tax avoidance: Taking CSR to the bottom line. **Development** 74(3): 37-44.
- Commission of the European communities. 2001. Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibilities. Available online at: www.europa.eu/rapid/press-release_DOC-01-9_en.pdf
- Dahlsrud, A. 2006. How Corporate Social responsibility is defined: an analysis of 37 definitions. **Corporate Social Responsibility and Environmental Management** 15(1): 1-13.
- Davis, A., Guenther, D., Krull, L., and Williams, B. 2013. Taxes and Corporate sustainability reporting: Is paying taxes viewed as socially responsible?. Available Online at <http://www.ssrn.com/abstract=2275633>.
- _____. 2016. Do Socially responsible Firms pay more Taxes?. Available Online at <http://www.ssrn/abstract=2275633>.
- Desai, M., and Dharmapala, D. 2006. Corporate tax avoidance and high powered incentives. **Journal of Financial Economics** (79):145-179.
- Dowling, G.R. 2014. The Curious case of corporate tax avoidance: Is it socially irresponsible?. **Journal of Business Ethics** (124): 173 – 184.
- Duhigg, C., and Kocieniewski, D. 2012. How apple sidesteps billions in taxes. Available Online at <http://www.nytimes.com>.
- Dyreng, S.D., Hanlon, M., and Maydew E.L. 2008. Long-run Corporate tax avoidance. **The Accounting Review** 83(1):61-82.

- Eichinger, C. 2016. Corporate Social responsibility and Corporate tax Strategies: Contradiction or Complementarity?. Available On line at <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>.
- Fisher, J.M. 2014. Fairer Shores: Tax havens, tax avoidance, and Corporate social responsibility. **Law Review** (94):337-365.
- Fombrun, C., N. Gardberg, and M. Barnett. 2000. Opportunity platforms and safety nets: Corporate citizenship and reputational risk. **Business and society Review** (105):85-106.
- Frank, M.M., Lynch, L.J., and Rego, S.O. 2009. Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. **The Accounting Review** 84(2): 467- 496.
- Friese, A., Link, S., and Mayer, S. 2008. Taxation and Corporate governance- The State of the art. **Tax and Corporate governance**: 357-425.
- Godfrey, P. C. Merrill, and J. Hansen. 2009. The relationship between corporate social responsibility and shareholder value: An empirical test of the risk management hypothesis. **Strategic Management Journal** (30): 425 – 445.
- Graham, J.R., and Mills, L.F. 2008. Using tax return data to simulate corporate marginal tax rates. **Journal of Accounting and Economics** 46(2-3): 366 – 388.
- Gupta, S., Newberry, K. 1997. Determinants of the variability of Corporate effective tax rates: Evidence from Longitudinal Data. **Journal of Accounting public policy** (16): 1-34.
- Gravelle, j.2013. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. Working paper available at: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>
- Hanlon, M., and Heitzman, S. 2010. A review of tax research. **Journal of Accounting and Economics** (50): 127 – 178.
- Hansen, D. Rick, L. and Doug, L.1992. Moral ethics v. tax ethics: The case of transfer pricing among multinational corporations. **Journal of Business Ethics** 11(9):679-686.
- Hansen, R. 2015. Corporate Social Responsibility and Tax avoidance in sub-Saharan Africa – A case study of the Beverage Manufacturing sector. *Working paper*. Roskilde university. Available online at: <http://rudar.ruc.dk/bitstream/.pdf>

- Hasseldine, J., and Morris, G. 2013. Corporate Social responsibility and tax avoidance: A Comment and reflection. **Accounting Forum** 37(1): 1-14.
- Henn, M. 2013. Tax Havens and the taxation of transnational corporations. **International policy Analysis** (June): 1-20.
- Hoi, C.K., Wu, Q. and Zhang, H. 2013. Is Corporate Social Responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CRS activities. **The Accounting Review** 88(6): 2025–2059.
- Huseynov, F., and Klamm, B.K. 2012. Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility. **Journal of Corporate Finance** (18) (4): 804 – 827.
- Jenkins, R., and Newell, P.2013. CSR, tax and development. **Third World Quarterly** 34(3): 378 – 396.
- Johnson, R. and Greening, D. 1999. The Effects of Corporate Governance and Institutional Ownership Types on Corporate Social Performance. **The Academy of Management Journal** 42(5):564-576.
- Kashif, H.; Akash; R., Asghar, M. and Ahmad, S. 2011. Corporate social performance, financial performance and market value behavior: An information asymmetry perspective. **African Journal of Business Management** 5(15), pp. 6342-6349
- Khan, M., Youssef Z., Khan, Z., and Yasir, M. 2014. Analysis of the relationship between CSR and Tax avoidance: An evidence from Pakistan. **The International of Business and Management** 2(7): 53- 57.
- Khoury G, Rostami J, Turnbull JP. 1999. Corporate Social Responsibility: Turning Words into Action. **Conference Board of Canada: Ottawa.**
- Kim, J. B., Li, Y., and Zhang, L. 2010. Corporate tax avoidance and Stock price Crash risk: Firm- Level analysis. **Journal of international Accounting, Auditing and Taxation** 7(1):47-48.
- Kim, Y., Park, M., and Wier, B. 2012. Is earnings quality associated with corporate social responsibility?. **The Accounting Review** 87(3): 761– 796.
- Knuutinen, R. 2013. International Tax planning, Tax avoidance and Corporate social responsibility. **Interdisciplinary Studies Journal** 3(1): 73- 84.

- Kotler, P. and Lee, N. 2005. Corporate Social Responsibility Doing the Most Good for Your Company and Your Cause . **John Wiley & Sons, Inc.** Available online at:
<http://tethys.eaprs.cse.dmu.ac.uk/rri/sites/default/files/obs-training-material/2005-33%20Seiten-CSR-Kotler%20Lee.pdf>.
- Laguir, I., Stagliano, R., and Jamal, E.2015. Does Corporate Social responsibility affect corporate tax aggressiveness?. **The Journal of cleaner production**: 1-32.
- Landry, S., Deslandes, M., Fortin, A. 2013. Tax aggressiveness, Corporate Social responsibility, and Ownership structure. **Journal of Accounting, Ethics and public policy** 14(3): 611 – 645.
- Lanis, R. and Richardson, G. 2012. Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. **Journal of accounting and public policy** 31 (1): 86-108.
- Lanis, R. and Richardson, G. 2015. Is corporate Social Responsibility performance Associated with tax avoidance?. **Journal of Business Ethics** (127): 439-457.
- Lu, w.; Chau, K.; Wang; H. Pan, W. 2014. A decade's debate on the nexus between corporate social and corporate financial performance: a critical review of empirical studies 2002–2011. **Journal of Cleaner Production** 79 (15): 195-206.
- Mackey, A., T. Mackey, and J. Barney. 2007. Corporate Social responsibility and firm performance: Investor preferences and corporate strategies. **The Academy of Management Review** 32 (3): 817-835.
- Margolis, J. and K. Walsh. 2003. Misery loves Companies: rethinking social initiatives by business. **Administrative science Quarterly** (48): 268-305.
- McWilliams, A., and D. Siegel. 2001. Corporate Social responsibility: A theory of the firm perspective. **Academy of Management Review** 26 (1): 117-127.
- Mills, L., M. Erickson, and E. Maydew. 1998. Investments in tax planning. **Journal of American Taxation Association** 20 (1): 35-47.
- Minnick, K., and Noga, T. 2010. Do Corporate governance characteristics influence tax management?. **Journal of corporate Finance** 16 (5): 703-718.

- Moser, D., and Martin, P. 2012. A broader perspective on corporate social responsibility research in accounting. **The Accounting Review** 87 (3): 797-806.
- Muller, A., and Kolk, A. 2012. Responsible tax as corporate social responsibility: The case of multinational enterprises and effective tax in India. **Business and society** 54 (4): 435-463.
- OECD.2008. Sustainable Development: Linking economy, society, environment. Available Online at : <http://www.oecd.org/insights/sustainabledevelopmentlinkingeconomysocietynvironment.htm>.
- OECD. 2013b. Addressing Base Erosion and Profit shifting, **OECD Publishing**. Available Online at <http://www.dx.doiorg/1787/9789264192741>.
- OECD. 2015. Corporate responsibility: frequently asked questions. **Available online at <http://www.oecd.org>**.
- Otusanya, O. J. 2011. The role of multinational companies in tax evasion and tax avoidance: The case of Nigeria. **Critical perspectives on Accounting** (22): 316-322.
- Palan, R., Murphy, R. and Chavagneux, C. 2010. Tax havens: How globalization really works. **Working paper**. Ithaca university.
- Peters, B. (2011). U. S. Corporations evading federal taxes. **The New Political** (May) (11): 1-30.
- Porter. M. E. and Kramer, M. R. 2006. Strategy and Society: The link between competitive advantage and corporate social responsibility. **Harvard Business Review** 84 (12): 1-4.
- Preuss, L. 2010. Tax avoidance corporate social responsibility: you can't do both, or can you?. **Corporate Governance** 10 (4): 365-374.
- _____. 2012. Responsibility in paradise? The adoption of CSR tools by companies domiciled in tax havens. **Journal of Business Ethics** (110): 1-14.
- _____. 2013. Corporate tax avoidance: an ethical evaluation. In K. Haynes, M. Alan and J. Dillard (Eds.) **Corporate Social Responsibility: A research handbook**. Abingdon, Routledge
- Prior, D., Surroca, J., and Tribo, J. 2008. Are Socially responsible managers managers really ethical? Exploring The relationship between earnings

- management and social responsibility. **Corporate Governance** 16 (3): 160-177.
- Rego, S. 2003. Tax avoidance activities of U. S. multinational corporation. **Accounting Research** (20): 805-833.
 - Salihu, I., Obid, S. and Annuar, H. 2013. Measures of corporate tax avoidance: Empirical evidence from an emerging economy. **International Journal of Business and Society** 14 (3): 412-427.
 - Scheffer, D. 2013. The ethical imperative of curbing corporate tax avoidance. **Ethics and International Affairs** 27 (4): 361-369.
 - Sikka, P. 2008. Enterprise culture and accountancy firms: new masters of the universe. **Accounting, Auditing and Accountability Journal** 21(2): 268-295
 - _____. 2010. Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. **Accounting forum** (34): 135-168.
 - _____. and Willmott, H. 2013. The tax avoidance industry: accountancy firms on the make. **Critical perspectives on International Business** 9 (4): 415-443.
 - Slemrod, J. 2004. The economics of corporate tax selfishness. **National Tax Journal** 57 (4): 877-899.
 - Snider, J., Hill, R. P., and Martin, D. 2003. Corporate social responsibility in the 21st century: A view from the world's most successful firms. **Journal of Business Ethics**, 48(2): 175-187.
 - Stephenson, D., and Vacheva, V. 2016. Corporate social responsibility and tax avoidance: A Literature review and directions for Future research. Available online at <http://www.ssrn.com>.
 - Stoian, C., and Borza, A. 2011. Managing corporate social responsibility actions through tax avoidance practices. **Managerial challenges of contemporary society** (2): 296-299.
 - Watson, L. 2011. Social influence on aggressiveness accounting: The impact of corporate social responsibility on tax aggressiveness. **Working paper, at the American Accounting Association Annual Meeting , Denver .**
 - _____. 2015. Corporate Social responsibility, tax avoidance, and earnings performance. **Journal of the American Taxation Association** 2 (3): 51-64.

- World Business Council for Sustainable development. 1999. Corporate social Responsibility: Meeting changing Expectations. **World Business council for sustainable development: Geneva.**
- Zeng, T. 2016. Corporate Social Responsibility, Tax aggressiveness, and Firm market value. **Accounting perspectives** 15 (1): 7-30.
- Zimmerman, J. 1983. Taxes and firm size. **Journal of Accounting and Economics** 5:119-149.

ملحق رقم (١)

نتائج التحليل الإحصائي الخاص بنموذج الدراسة

الإحصاءات الوصفية:

Descriptive Statistics: TA, CSR, ROA, CINT, LEV, SIZE

Variable	N	N*	Mean	SE Mean	StDev	Minimum	Q1	Median	Q3	Maximum
TA	110	0	-0.1966	0.0128	0.1342	-0.7937	-0.2670	-0.1996	-0.1098	0.0000
CSR	110	0	2.374	0.114	1.192	0.000	1.792	2.653	3.219	4.401
ROA	110	0	0.1093	0.0139	0.1459	0.0003	0.0288	0.0645	0.1227	1.1216
CINT	110	0	0.5055	0.0240	0.2521	0.0423	0.3088	0.4658	0.7355	0.9407
LEV	110	0	0.08223	0.00880	0.09234	0.00000	0.01190	0.04496	0.13485	0.42147
SIZE	110	0	20.496	0.240	2.518	13.216	19.238	21.117	22.047	24.527

نتائج الاختبار الإحصائي لنموذج الانحدار

Regression Analysis: TA versus CSR, ROA, CINT, LEV, SIZE

Analysis of Variance

Source	DF	Adj SS	Adj MS	F-Value	P-Value
Regression	5	0.37676	0.075351	4.94	0.000
CSR	1	0.17083	0.170833	11.21	0.001
ROA	1	0.01361	0.013611	0.89	0.347
CINT	1	0.10251	0.102513	6.73	0.011
LEV	1	0.00031	0.000311	0.02	0.887
SIZE	1	0.03007	0.030067	1.97	0.163
Error	104	1.58498	0.015240		
Total	109	1.96173			

Model Summary

S	R-sq	R-sq(adj)	R-sq(pred)
0.123451	19.21%	15.32%	8.71%

Coefficients

Term	Coef	SE Coef	T-Value	P-Value	VIF
Constant	-0.488	0.107	-4.57	0.000	
CSR	0.0338	0.0101	3.35	0.001	1.04
ROA	0.0792	0.0838	0.95	0.347	1.07
CINT	0.1241	0.0478	2.59	0.011	1.04
LEV	0.019	0.133	0.14	0.887	1.07
SIZE	0.00675	0.00480	1.40	0.163	1.05

Regression Equation

$$TA = -0.488 + 0.0338 \text{ CSR} + 0.0792 \text{ ROA} + 0.1241 \text{ CINT} + 0.019 \text{ LEV} + 0.00675 \text{ SIZE}$$

Fits and Diagnostics for Unusual Observations

Obs	TA	Fit	Resid	Std Resid	
1	-0.1401	-0.0895	-0.0506	-0.45	X
22	-0.0140	-0.0517	0.0376	0.42	X
33	-0.5680	-0.2366	-0.3314	-2.73	R
54	-0.5289	-0.2538	-0.2751	-2.32	R
64	-0.5368	-0.2482	-0.2886	-2.44	R
65	-0.7937	-0.3068	-0.4869	-4.04	R
97	-0.5128	-0.1570	-0.3558	-2.98	R
101	0.0000	-0.3206	0.3206	2.71	R

R Large residual

X Unusual X

Regression Analysis: TA versus CSR

Analysis of Variance

Source	DF	Adj SS	Adj MS	F-Value	P-Value
Regression	1	0.2350	0.23499	14.70	0.000
CSR	1	0.2350	0.23499	14.70	0.000
Error	108	1.7267	0.01599		
Lack-of-Fit	63	1.1683	0.01854	1.49	0.079
Pure Error	45	0.5585	0.01241		
Total	109	1.9617			

Model Summary

S	R-sq	R-sq(adj)	R-sq(pred)
0.126445	11.98%	11.16%	7.10%

Coefficients

Term	Coef	SE Coef	T-Value	P-Value	VIF
Constant	-0.2891	0.0270	-10.72	0.000	
CSR	0.0390	0.0102	3.83	0.000	1.00

Regression Equation

$$TA = -0.2891 + 0.0390 \text{ CSR}$$

Fits and Diagnostics for Unusual Observations

Obs	TA	Fit	Resid	Std Resid	R
33	-0.5680	-0.2193	-0.3487	-2.77	R
54	-0.5289	-0.2590	-0.2699	-2.16	R
64	-0.5368	-0.2618	-0.2750	-2.21	R
65	-0.7937	-0.2773	-0.5164	-4.16	R
76	-0.0173	-0.2891	0.2717	2.20	R
77	-0.0184	-0.2891	0.2706	2.19	R
83	-0.0176	-0.2891	0.2715	2.20	R
97	-0.5128	-0.2193	-0.2935	-2.33	R
101	0.0000	-0.2891	0.2891	2.34	R

R Large residual

مصفوفة معاملات الارتباط

Correlation: TA, CSR, ROA, CINT, LEV, SIZE

	TA	CSR	ROA	CINT	LEV
CSR	0.346 0.000				
ROA	0.120 0.211	0.125 0.193			
CINT	0.272 0.004	0.131 0.171	0.058 0.548		
LEV	0.017 0.857	0.019 0.847	-0.153 0.111	0.128 0.183	
SIZE	0.111 0.247	0.032 0.738	-0.117 0.222	-0.056 0.560	-0.141 0.141

Cell Contents: Pearson correlation
P-Value