



جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

إعداد

تالا منجد عبد علاوني

إشراف

د. علاء الدين دويكات

د. غسان دعاس

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في برنامج المنازعات الضريبية والمالية، من كلية الدراسات العليا، في جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين.

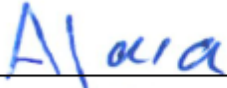
2025

أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

إعداد

تالا منجد عبد علاوني

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2025/05/26م، وأجيزت:



التوقيع

د. علاء الدين دويكات

المشرف الرئيسي



التوقيع

د. غسان دعاس

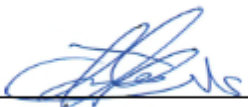
المشرف الثاني



التوقيع

د. محمد صالح

المشرف الخارجي



التوقيع

د. معز أبو عليا

المشرف الداخلي

الإهداء

﴿وَعَاخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ﴾ [يونس: 10]

الحمد لله عند البدء وعند الختام، فما تناهى درب، ولا ختم جهد، ولا تم سعي إلا بفضلته.

ولله الشكر كله إن وفقني لهذه اللحظة، لم تكن الرحلة قصيرة ولا الطريق محفوفة بالتسهيلات لكنني فعلتها فاللهم لك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، لأنك وفقتنا على إتمام هذا النجاح وتحقيق حلمنا. وبكل حب أهدي ثمرة نجاحي:

إلى نفسي الطموحة والتي لم تخلني، فمن قال أنا لها نالها، ونحن لها وإن أبت رغماً عنها أتينا بها.

إلى رمز الفداء إلى العظيمة فلسطين والتي تسكن قلوبنا.

إلى من زكو بدمائهم في سبيل هذا الوطن الحبيب، إلى الأكرم منا جميعاً إلى شهداء فلسطين، وإلى أسرى الحرية القابعين في السجون الإسرائيلية، وإلى المرابطين والمدافعين عن شرف الأمة وكرامتها في زمن التخاذل أهلنا في غزة.

إلى من علمني أن الدنيا كفاح، وسلاحها العلم والمعرفة، إلى من غرس في روحي مكارم الأخلاق إلى داعمي الأول، إلى من تعجز أمام شكره الكلمات **أبي العزيز**.

إلى نموذج الزهرة وسيدة الحب، إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلي وأعز الحبايب **أمي العزيزة**.

إلى من وهبني الله نعمة وجودهم في حياتي إلى العقد المتين **أخت وإخوان**.

إلى من أنار قلبي حين كانت القلوب تائهة في عتمة اللهو ما رافقني يوماً إلا وكان أملاً يزهر، وطمأنينة تغمر، ونوراً يضيء، وسلاماً يحتويني. فكان مفتاح الفرج حين ضاعت المفاتيح في متاهات الحياة، لم تكن مجرد رحلة بل كانت أروع اختيار لمسار لم يكن مستقيماً. لا همّ في مكان يذكر فيه الله، فكيف بمكان تتلى فيه آياته. كل التقدير والامتنان لك " **مشرفتي في ملتقى القرآن أسلام الشامي** " أسأل الله أن يبارك في جهدك، وينير دربك ويجزيك عنا خير الجزاء.

إلى من آمن فيني حين فقدت إيماني بذاتي، إلى من أرشدني إلى طريق الصواب، إلى من جعلني أدرك عظمة ذاتي، إلى من أشعل نار الوعي بروحي، إلى من شجعني يوم كنت ممزقة وحيدة، إلى من جعلني أعرف قيمتي الحقيقية، إلى من تعجز الكلمات عن وصف شكري وأمتناني له، إلى أعظم معلم لم يعرف بين البشر.

إلى رفقاء السنين وأصحاب الشدائد إلى من سعوا معي في أتمام هذه المسيرة.

الشكر والتقدير

عن أبي هريرة رضي الله عنه، قال: قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

(من لا يشكر الناس لا يشكر الله).

إلى أولئك الذين أثاروا طريقنا بمعرفتهم، إلى من أعطوا وأجزلوا في العطاء بعلمهم وخبرتهم، إلى صناع التغيير، ومناة العلم، إلى شركاء الإنجاز، مشرفي البحث (الدكتور علاء الدين دويكات والدكتور غسان دعاس) اللذان لم يتوان في مد يد العون، وتقديم النصح والتوجيه في كل مراحل البحث، فلهما مني خالص الشكر والتقدير على دعمهما المستمر وجهودهما القيمة فكانا خير المرشد والموجه.

راجيين من الله تعالى أن ينفعا بما علمنا وأن يعلمنا ما نجهل ويجعله حجة لنا لا علينا، وأن يستخدمنا ولا يستبدلنا.

الإقرار

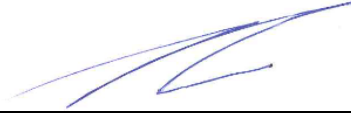
أنا الموقعة أدناه مقدمة الرسالة التي تحمل عنوان:

أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

تالا منجد عبد علاوني

اسم الطالبة:



التوقيع:

2025/05/26

التاريخ:

فهرس المحتويات

الإهداء	ج
الشكر والتقدير	د
الإقرار	هـ
فهرس المحتويات	و
فهرس الجداول	ح
فهرس الملاحق	ط
الملخص	ي
الفصل الأول: سياق الدراسة والإطار النظري	1
1.1 المقدمة	1
1.2 مشكلة الدراسة	4
1.3 أهداف الدراسة	6
1.4 أهمية الدراسة	6
1.5 الإطار النظري	9
1.5.1 مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات والإفصاح عنها Corporate Social Responsibility	9
1.5.2 مفهوم التجنب الضريبي Tax Avoidance	12
1.5.3 النظريات المفسرة لأثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على التجنب الضريبي	14
1.5.4 أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، ومجالاتها على التجنب الضريبي	21
الفصل الثاني: منهجية الدراسة	33
2.1 منهجية الدراسة	33
2.2 مجتمع وعينة الدراسة	33
2.3 مصادر البيانات والمعلومات	34
2.4 متغيرات الدراسة وقياسها	35
2.5 نماذج الانحدار	39

42	..... الفصل الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
42	..... 3.1 المقدمة
42	..... 3.2 الأساليب الإحصائية
59	..... الفصل الرابع: النتائج والتوصيات
59	..... 4.1 نتائج الدراسة
60	..... 4.2 توصيات الدراسة
62	..... 4.3 أوجه القصور
63	..... المصادر العلمية
75	..... الملاحق
b	..... Abstract

فهرس الجداول

- جدول (1): مقياس المتغيرات المستقلة والتابعة والضابطة المستخدمة في الدراسة..... 77
- جدول (2): الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة..... 45
- جدول (3): مصفوفة الارتباط لمتغيرات الدراسة..... 47
- جدول (4): نتائج الفرضيات..... 49

فهرس الملاحق

ملحق (أ): النموذج الذي تم تطويره لقياس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ومجالاتها 75

ملحق (ب): الجداول 77

أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

إعداد

تالا منجد عبد علاوني

إشراف

د. علاء الدين دويكات

د. غسان دعاس

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي، حيث أجريت هذه الدراسة بالتطبيق على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2013-2022). وتكونت عينة الدراسة من (37) شركة موزعة على مختلف القطاعات. وتم الاعتماد على التقارير السنوية للشركات وذلك لاستخراج البيانات المطلوبة، وتم قياس المسؤولية الاجتماعية للشركات ومجالاتها من خلال تحليل المحتوى، أما التجنب الضريبي تم قياسه من خلال استخدام معدل الضريبة الفعلي وهو أحد المقاييس الأكثر استخداماً في الأدبيات.

ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد بالإضافة لعدد من الأساليب الإحصائية من ضمنها التحليل الوصفي للمتغيرات، واختبار التداخل الخطي، ونموذج التأثيرات الثابتة المقدر بطريقة المربعات الصغرى الاعتيادية (OLS) لتحليل أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي، ومعامل التحديد المعدل لتقييم مدى ملائمة النموذج.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها وجود تأثير سلبي للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ومجالاتها (البيئية، الموارد البشرية، والمشاركة المجتمعية، وجودة المنتج وخدمة العملاء) على التجنب الضريبي. وجاءت نتائج دراستنا بما يتفق مع نظرية أصحاب المصلحة. حيث تشير إلى أن الشركات تسعى لتحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المختلفة. فهي تسعى لتعزيز صورتها أمام

أصحاب المصلحة من خلال سعيها للإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية والتي بدورها تعزز من المساهمة المجتمعية والامتثال الضريبي وبالتالي الحد من ممارسة التجنب الضريبي والذي يعكس توجه الشركة نحو الشفافية الضريبية والاستدامة في الأداء.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها ضرورة العمل على تعزيز الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية؛ نظراً لأثره السلبي على التجنب الضريبي وذلك من خلال بذل المزيد من الجهود في تطوير سياسات إفصاح واضحة عن أنشطتها الاجتماعية. لضمان الشفافية والتي هي الطريق الأمثل لضمان تصحيح الوضع الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية؛ التجنب الضريبي؛ التهرب الضريبي؛ الإفصاح البيئي؛ الإفصاح عن الموارد البشرية؛ الإفصاح عن المشاركة المجتمعية؛ الإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء.

الفصل الأول

سياق الدراسة والإطار النظري

1.1 المقدمة

في السنوات الأخيرة، حظيت المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) بأهتمام متزايد من قبل كلاً من الشركات والأكاديميين حتى أصحاب المصلحة أصبحوا أكثر وعياً وأدراكاً لأهميتها، وتطورت المسؤولية الاجتماعية للشركات من مسعى خيري إلى ضرورة استراتيجية للمنظمات التي تهدف إلى أحداث تأثير مجتمعي إيجابي (Abid & Dammak, 2022; Onyekwelu & Asuzu, 2024).

ووفقاً للأدبيات الموجودة فإن المسؤولية الاجتماعية تعني التزام الشركات بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال التوازن بين أربعة مجالات وهي المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة، والمسؤولية الاجتماعية تجاه الموظفين، والمسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع، والمسؤولية الاجتماعية تجاه المستهلك (Fakay & Buragohain, 2015).

تقوم الشركات بالمسؤولية الاجتماعية من خلال أنشطة محددة مثل مكافحة التلوث البيئي، والحفاظ على الموارد الطبيعية، والطاقة، والمحافظة على البيئة. والسلامة الوظيفية بما يضمن توفير فرص نمو للموظفين بما يشمل صنع القرار والعمل على رفاهيتهم. بالإضافة إلى الأنشطة الخاصة بدعم وتنمية المجتمع (Epstein & Freedman, 1994). فالمسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع تعتبر أحد المتنبئين الأقوياء لتعزيز التشريعات الاجتماعية والبيئية، إذ يلعب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات دوراً مهماً في تنفيذ المسؤولية الاجتماعية للشركات، وذلك من خلال تعزيز جودة الأعمال وخلق الخير والأنطباع الجيد لأصحاب المصلحة (Li et al., 2022).

تحاول معظم الشركات إبراز صورة للمسؤولية الاجتماعية للشركات غالباً من خلال استكمال تقاريرها المالية طوعاً بتقارير منفصلة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ولأن تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات

تمثل إفصاحات إضافية، فقد أصبح الباحثون في مجال المحاسبة مهتمين بشكل كبير بالدور الذي تلعبه هذه الإفصاحات في تقييم الشركات (Davis et al., 2016).

كما وتعتبر ممارسات الضرائب من القضايا الهامة والتي أثارت اهتماماً واسعاً في الأوساط الأكاديمية، ودوائر صناع السياسات، ووسائل الإعلام والمنظمات الغير حكومية، وغيرها من الجهات ذات التأثير الاجتماعي الأخرى؛ فالمدفوعات الضريبية للشركات تشكل مصدراً لتمويل النفقات العامة، كما وتعمل على التقليل من التوزيع غير المتكافئ للدخل مما يجعلها أداة فعالة في خدمة المجتمع بأسره. ومع ذلك، نادراً ما تعترف الشركات بوظائف الضرائب الاجتماعية، أو الأبعاد الأخلاقية المرتبطة بالامتثال الضريبي، إذ غالباً ما تعامل الضرائب كتكلفة تشغيلية يجب تقليلها بهدف تعظيم الربح (Scarpa & Signori, 2023).

وبما أن الضرائب تفرض كالتزام إلزامي من الدولة على الأفراد والشركات دون منفعة مباشرة مقابلة فإن بعض الشركات تسعى إلى تجنب دفعها من خلال ممارسات تعرف بالتجنب الضريبي فهو أحد الاستراتيجيات التي يستخدمها المديرون لتخفيف الأداء بعد الضريبي (Khan et al., 2017).

وعند تعريف التجنب الضريبي (Tax Avoidance) لا بد من التمييز بين السلوك الضريبي القانوني والسلوك الضريبي الغير قانوني، والسلوك الضريبي الاخلاقي والغير أخلاقي. إذ ينظر إلى التجنب الضريبي أو ما يعرف بالتخفيف الضريبي على أنه ممارسة قانونية مشروعة تهدف إلى تقليل العبء الضريبي باستخدام الوسائل القانونية المنصوص عليها في قوانين الضرائب لتقليل مبلغ الضريبة بناء على أحكام محددة في قانون الضرائب، كما ويعتبر جزءاً أساسياً من وظيفة التخطيط الضريبي للشركات، إذ يتيح لها تنظيم شؤونها المالية والضريبية بما يضمن تقليل التكاليف الضريبية إلى أدنى حد ممكن بطريقة مشروعة ومعقولة، وتجنب الضرائب هو سلوك أخلاقي. ومن ناحية أخرى فإن التهرب الضريبي على الرغم من ارتباطه بالتجنب الضريبي إلى حد ما، إلا أنه عكس التجنب الضريبي تماماً فهو عدم دفع الضريبة بوسائل غير قانونية كما هو موضح في اقتباس (Payne & Raiborn, 2018). لأنه عادة ما ينطوي

على تحريف متعمد أو إخفاء الطبيعة الحقيقية للأمر لتقليل الالتزام الضريبي الإجمالي وهو سلوك غير أخلاقي (Akhtar et al., 2017).

نرى نحن أن التجنب الضريبي عملية استخدام للوسائل القانونية لتقليل الالتزام الضريبي الحقيقي إلى أقل مبلغ ممكن بموجب الإطار القانوني، وبالتالي هو سلوك قانوني وغير أخلاقي لأنه يتضمن استغلال لشغرات القانون الضريبي والمناطق الرمادية بالقانون، وتعريفنا ينسجم مع ما أشار إليه (Hansen, 2015). بينما التهرب الضريبي هو ممارسة غير قانونية تقوم فيها الشركات بإخفاء الدخل أو الكذب أو التلاعب في المعلومات لتقليل المبلغ المستحق عليها من الضرائب، وبالتالي هو غير قانوني وغير أخلاقي لأنه ينطوي عليه خرق صريح للقانون الضريبي فهو يتضمن التلاعب والاحتيال والغش ومن أمثلة ممارساته والتي وضحها (Watson, 2015) عدم الإبلاغ عن الدخل الكامل أو تقديم فواتير مزيفة أو عدم تقديم الأقرار الضريبي.

وعليه يعد سداد الشركات لضرائبها بمثابة اختباراً حقيقياً يعكس مدى التزامها بالسلوك المؤسسي المسؤول، ويشكل مؤشراً قوياً على تصرفاتها كمواطن مؤسسي فاعل (Alsaadi, 2020). إذ ينظر العديد من أصحاب المصلحة إلى التجنب الضريبي باعتباره ممارسة نشاطاً غير مسؤول اجتماعياً يؤدي إلى تقييد النمو الاقتصادي والتنمية المجتمعية (Wu et al., 2012).

وعلى الرغم من تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بدراسة أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على التجنب الضريبي. إلا أن الأدبيات السابقة أظهرت نتائج متباينة، تعكس عدم وجود توافق واضح حول طبيعة هذا الأثر. فقد أظهرت بعض الدراسات أن الشركات التي تتبنى ممارسات عالية في الأداء الاجتماعي والبيئي تميل إلى تقليل سلوكيات التجنب الضريبي، انطلاقاً من التزامها بمعايير الشفافية والمساءلة تجاه المجتمع. فعلى سبيل المثال توصلت دراسة (Salhi et al., 2020) إلى أن المسؤولية الاجتماعية للشركات تلعب دور الوسيط في العلاقة بين حوكمة الشركات والتجنب الضريبي، إذا كانت

الوساطة كاملة في عينة من الشركات البريطانية، وجزئية في الشركات الفرنسية. مما يشير إلى اختلاف تأثير البيئة التنظيمية والثقافية. كما وأظهرت دراسة González et al. (2019) أن الأداء الاجتماعي والبيئي يرتبط سلباً بالتجنب الضريبي، إلا أن هذا التأثير كان أقل وضوحاً في الشركات العائلية؛ مما يعكس تعقيد الأثر عند وجود دوافع اجتماعية وعاطفية مرتبطة بالملكية. في المقابل، كشفت دراسات أخرى عن اتجاه معاكس، حيث وجدت دراسة Abdelfattah & Aboud (2020) أن هنالك أثر إيجابي بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وسلوك التجنب الضريبي، موضحة أن بعض الشركات قد تلجأ إلى توسيع الإفصاح الاجتماعي بهدف تحسين صورتها العامة والتقليل من الانتقادات المرتبطة بممارساتها الضريبية، وهو يدعم تفسير "إدارة المخاطر" كدافع استراتيجي وراء الإفصاح الغير مالي.

1.2 مشكلة الدراسة

أصبح الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من الركائز الأساسية في تقييم أداء الشركات؛ إذ يعكس مدى التزامها تجاه المجتمع والبيئة والموارد البشرية، ويعد عنصراً استراتيجياً تتبناه كبرى الشركات ذات السمعة الطيبة لتعزيز استدامتها، وزيادة قيمتها السوقية ومكانتها الائتمانية، في ظل بيئة تنافسية تسعى فيها المنظمات إلى تعظيم سمعتها وتحقيق ميزة تنافسية طويلة الأمد (Salehi et al., 2022).

أن دوافع الإفصاح الاجتماعي تختلف بين الدول، قد تكون سياسية او اقتصادية او استراتيجية، بل وقد تختلف الاسباب داخل نفس الشركة من بند لآخر. هذه التباينات تؤدي إلى نتائج متباينة في الأبحاث، وتصعب من التوصل إلى استنتاج موحد مما يستدعي تحليل كل نوع من أنواع الإفصاح بشكل منفصل (Epstein & Freedman, 1994).

من جانب آخر تعتبر الضرائب أداة أساسية في تمويل النفقات الحكومية العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. حيث تؤثر على سلوك الافراد والشركات، ويلاحظ انعكاس أثرها على معدلات الاستثمار والادخار وفرص العمل. إلا أن هذا التأثير قد يكون مزدوجاً، فبينما تسهم الضرائب في تمويل

الخدمات العامة، فإن ارتفاع العبء الضريبي قد يدفع بعض الشركات إلى ممارسات التجنب الضريبي (علاونة، وآخرون، 2022)، مما يستدعي دراسة العوامل التي قد تحد من هذه الظاهرة.

أما في السياق الفلسطيني، فتبرز خصوصية الحالة نتيجة الأوضاع السياسية والاقتصادية المعقدة باعتبارها دولة غير مستقلة تخضع للاحتلال الإسرائيلي، وتعاني من حالة مستمرة من عدم الاستقلال والأمان منذ عقود من الزمن. بالإضافة إلى ضعف الحكومة وعدم تنظيمها، إلى جانب تعقيد النظام الضريبي نسبياً وحجز أموال المقاصة من قبل الاحتلال الإسرائيلي وارتفاع المديونية، مما يضعف من قدرة الحكومة على تقديم الخدمات العامة. وفي ظل هذه البيئة تزداد الحاجة إلى دراسة أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على سلوك الشركات الضريبي، وتحديد ما يتعلق بالتجنب الضريبي لفهم التحديات التي تواجه النظام الضريبي الفلسطيني واستكشاف سبل دعم السياسات الضريبية وتحسين الأداء المالي للدولة.

على ضوء ما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة عن الأسئلة التالية:

1. ما هو أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
2. ما هو أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية على التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
3. ما هو أثر الإفصاح عن الموارد البشرية على التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
4. ما هو أثر الإفصاح عن المشاركة المجتمعية على التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
5. ما هو أثر الإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء على التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

1.3 أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الهدف الرئيسي والذي يتمثل في بيان أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين. وذلك بهدف فهم العلاقة بين الشفافية في المعلومات المعلن عنها والسلوك الضريبي للشركات، فمن خلال هذه الدراسة يمكن استكشاف كيف يؤثر الإفصاح الاجتماعي على قرارات الشركات بخصوص تجنب الضرائب أو الالتزام بها. كما تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

1. بيان أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
2. بيان أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية على التجنب الضريبي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
3. بيان أثر الإفصاح عن الموارد البشرية على التجنب الضريبي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
4. بيان أثر الإفصاح عن المشاركة المجتمعية على التجنب الضريبي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
5. بيان أثر الإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء على التجنب الضريبي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

1.4 أهمية الدراسة

تميزت هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات بأنها اعتمدت على أربعة مجالات للمسؤولية الاجتماعية (المعلومات البيئية، الموارد البشرية، والمشاركة المجتمعية، وجودة المنتج وخدمة العملاء)، حيث تقوم على دراسة أثر كل مجال من المجالات الأربعة لأنشطة المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي على حدة، بالإضافة لأثر مجموع المجالات الأربعة والمتمثل في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على

التجنب الضريبي. بدلاً من الاكتفاء بدراسة أثر المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي كما في دراسة (دويكات، 2021).

كما أنها تختلف عن الدراسات الأخرى الأجنبية مثل دراسة (Col & Patel، 2019؛ Lanis & Richardson، 2015) باستخدامها لأسلوب تحليل المحتوى لجمع البيانات بدلاً من قاعدة بيانات KID، مما يتيح جمع بيانات أكثر تفصيلاً وارتباطاً بسياق الدراسة.

وتكتسب أهميتها العلمية والعملية للأسباب التالية:

الأهمية العلمية:

1. أن الدراسات التي تناولت موضوع الإفصاح الاجتماعي والتجنب الضريبي في فلسطين محدودة للغاية فحسب علم الباحثة توجد دراسة واحدة تبحث في أثر المسؤولية الاجتماعية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين على التجنب الضريبي للباحث بسام عبد الجليل دويكات والتي أجريت في عام 2021 م وهي تدرس أثر المسؤولية الاجتماعية بدون إفصاح تفصيلي على التجنب الضريبي، و أثر المسؤولية الاجتماعية والإفصاح الإجمالي على التجنب الضريبي، وأثر المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية بالتفصيل على التجنب الضريبي حيث أن الفترة التي تغطيها الدراسة من 2006-2018م. وبالتالي فإن هذه الدراسة سوف تساهم في سد الفجوة البحثية بحيث تتضمن فترة زمنية حديثة من 2013-2022م.

2. توفير رؤية حديثة لأوضاع هذه الشركات من الناحية الضريبية ومن الناحية الاجتماعية، وبالتالي تقديم أدلة إضافية تدعم النموذج الناشئ بينهما والذي يساعد في توسيع الأدبيات الموجودة.

الأهمية العملية:

1. تأتي هذه الدراسة في الوقت المناسب؛ نظراً للدور المحوري الذي تلعبه المسؤولية الاجتماعية للشركات، خاصة في ظل البيئة الفلسطينية التي تعاني من تحديات اقتصادية وسياسية معقدة، وارتفاع البطالة، لا سيما بين فئة الشباب؛ إذ تعد المسؤولية الاجتماعية للشركات أداة فعالة ليس فقط لتحسين أداء الشركات ورفع قيمتها السوقية وتعزيز سمعتها، بل أيضاً للمساهمة في معالجة القضايا المجتمعية الملحة مثل البطالة والفقر. كما أنها تمثل عنصر جذب مهم للمستثمرين المحليين والدوليين الذين يولون اهتماماً متزايداً بممارسات الحوكمة والاستدامة، مما يعزز فرص النمو والاستقرار في الاقتصاد الفلسطيني.

2. توفر وسيلة لوضع تصور للمسؤولية الاجتماعية للشركات وتجنب الضرائب في "الأسواق الناشئة والمتقلبة مثل فلسطين"، والتي تمتاز بظروف اقتصادية وسياسية صعبة، والتي تحتاج لإيرادات الضرائب للتغطية نفقاتها العامة، خاصة في ظل الأوضاع الاقتصادية الراهنة وقيام إسرائيل بحجز أموال المقاصة، واستخدامها كوسيلة ضغط على السلطة الوطنية الفلسطينية. إذ لا بد من العمل على إجراء إصلاحات ضريبية عبر معالجة الفجوات الضريبية والمتمثلة في (التجنب الضريبي) من أجل زيادة حصيلة الإيرادات العامة.

3. توفر رؤية مهمة لصانعي السياسات الضريبية تساعدهم في تحديد الظروف التي يكون فيها خطر التجنب الضريبي أعلى وتقديم معلومات فريدة ومفيدة لأصحاب المصلحة ومديري الأعمال بهدف معالجة العوامل التي تعزز حوافز الشركات للانخراط في ممارسات التجنب الضريبي.

4. مساعدة الشركات في معرفة أبعاد المسؤولية الاجتماعية التي تحتاج منها إلى بذل المزيد من المساهمات لتحقيق التنمية المجتمعية.

1.5 الإطار النظري

يتناول هذا الجزء المفاهيم الرئيسية والنظريات المرتبطة بالموضوع قيد الدراسة، كما ويستعرض الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع. والتي بناء عليها يتم تطوير الفرضيات.

1.5.1 مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات والإفصاح عنها Corporate Social Responsibility

لقد أصبحت المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) سياسة استراتيجية مهمة للمنظمات، وقد تم إيلاء قدر كبير من الاهتمام لتعريف المسؤولية الاجتماعية للشركات من العديد من التخصصات الأكاديمية والممارسين في جميع أنحاء العالم (Dwekat et al., 2020).

إن مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات هو مفهوم راسخ منذ سنوات، وكانت هناك محاولات عديدة لتعريفه بمصطلحات محددة يمكن قياسها وتقييمها لوضعه موضع التنفيذ. حقيقة أنه لا يوجد تعريف أو تقييم للمسؤولية الاجتماعية للشركات يجعلها أحد التحديات الرئيسية في تطبيقه؛ نظراً لاختلاف تصورات المسؤولية الاجتماعية للشركات بشكل كبير بين الشركات والمديرين والأشخاص العاديين (Galant & Cadez, 2017).

كما أنه لا يوجد اتفاق على الأبعاد الأكثر أهمية للمسؤولية الاجتماعية أو كيفية تحديدها كمياً تسبب في بعض الارتباك من الناحية النظرية والتجريبية؛ لأن الكتاب والممارسين المختلفين قد أسسوا العديد من الأبعاد للمسؤولية الاجتماعية للشركات، مما نتج عنه وفرة العديد من أطر تقييم المسؤولية الاجتماعية للشركات والمؤشرات والأدوات والتي يمكن استخدامها في تحديد وتقييم المسؤولية الاجتماعية للشركات (Kharabsheh et al., 2023). تم تعريف المسؤولية الاجتماعية للشركات بعدة طرق من قبل المؤلفين،

نتيجة للتطور في مفهومها مع مرور الزمن نذكر منها:

عرف Geva (2008) المسؤولية الاجتماعية للشركات بأنها تقوم على فكرة أساسية والتي تتمثل في التزام الشركات التجارية بالعمل من أجل تحسين المجتمع، وذلك من خلال تحمل أنواع مختلفة من المسؤولية الاجتماعية وهي الاقتصادية والقانونية والخيرية والأخلاقية.

يعتبر Carroll أحد المؤلفين الأكثر مساهمة في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات ويبدو أنه قدم التعريف الأشمل والأعم للمسؤولية الاجتماعية للشركات. من خلال تمييزه بين أربع مجالات للمسؤولية الاجتماعية للشركات والتي تتمثل في الجانب الاقتصادي مثل (خلق فرص عمل ودفع أجور عادلة)، والجانب القانوني مثل (الامتثال القانوني)، والجانب الأخلاقي مثل (الأخلاق والقيام بما هو صحيح وعادل)، والجانب التقديري مثل (المساهمات والتبرعات الخيرية الطوعية). والتي يتعين على أي منظمة الالتزام بها حتى تعتبر مسؤولة اجتماعياً. ومن الجدير بالذكر أن Carrol رأى إن سعي الشركات لتحقيق الربح لا يتعارض مع مسؤوليتها الاجتماعية، بل ينظر إليه كجزء متكامل من دورها في المجتمع. فالشركات التي تحقق نجاحاً مالياً تساهم بشكل مباشر في تعزيز رفاة المجتمع. والمشاركة في التنمية المستدامة، فهما هدفين متكاملين يعززان بعضهما البعض لصالح الشركات والمجتمع على حد سواء (Carroll, 1979).

عرف Salehi et al. (2022) المسؤولية الاجتماعية للشركات بأنها نمط أداري مهني لأدارة الشركات وهي جزء من الاستراتيجية المؤسسية والتجارية، وهي تتجاوز ما كانت تعنيه سابقاً (توفير المال للمساهمين) بل أصبحت تعني أن على الشركات أن تكون مسؤولة أمام المستفيدين (المساهمين، العملاء، الموظفين، موردي السلع، البنوك، البيئة والمجتمع)، وتقوم على التزام الشركات بمجموعة من الواجبات التي يتعين عليها الوفاء بها للحفاظ على المجتمع الذي تعمل ضمنه، وتشمل هذه المسؤوليات على المسؤولية الاقتصادية والاجتماعية التي تتحملها الشركات تجاه المجتمع.

أشار Sikka (2010) إلى أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات أوسع من مجرد الامتثال للقانون. فغالباً ما ترتبط المسؤولية الاجتماعية للشركات بعود السلوك الأخلاقي، والمسؤول اجتماعياً من قبل الشركات

ويتسع نطاقها بشكل متزايد، وأن دفع الضرائب يشكل محورياً لأي فكرة عن المواطنة المسؤولة وأن مزاعم المسؤولية الاجتماعية تشكل جزءاً من السياسة التي تمكن الطبقة المهيمنة من تعزيز هيمنتها من خلال الموافقة وليس القوة الغاشمة. فدفع الضرائب اختبار حاسم لمطالبات الشركات بالمسؤولية الاجتماعية.

بينما عرف Tasnia et al. (2020) المسؤولية الاجتماعية للشركات على أنها استراتيجية عمل تتطوي على استثمار طويل الأجل وهي تقلل من الربحية على المدى القصير بسبب المشاركة في أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات، ولكن على المدى الطويل تخلق المسؤولية الاجتماعية قيمة لشركة ينجم عنها ازدياد سمعتها وربحيتها.

حدد Usman & Amran (2015) أربعة مجالات للمسؤولية الاجتماعية للشركات على النحو التالي:

1. **مجال حماية البيئة:** وتتمثل في الأنشطة التي تتعلق بالمحافظة على البيئة من خلال السياسة البيئية، والاهتمام البيئي، وسياسة الاستثمار البيئي، وإعادة تدوير النفايات، والسيطرة على تلوث الهواء والماء والتعليم البيئي.
2. **مجال الموارد البشرية:** وتتمثل في الأنشطة التي تتعلق بنشر المعلومات للموظفين، والمعاشات التقاعدية والمكافآت، وصحة وسلامتهم، ورعاية الموظفين، وتدريب الموظفين، ومكافآت الموظفين ومواءمة أولوية الموظفين مع هدف العمل وإشراك الموظفين.
3. **مجال التعامل مع المجتمع:** ويتمثل في الأنشطة التي تقوم بها الشركة لخدمة المجتمع بصفة عامة مثل المساهمة في توفير الدعم للأشخاص ذوي الإعاقة والتبرعات ودعم التعليم، ودعم خدمات الرعاية الصحية، وإمدادات المياه، وتدريب اكتساب المهارات، ورعاية المرافق الترفيهية ومكافحة الفساد والمنح الدراسية.
4. **مجال جودة المنتج وخدمة العملاء:** ويتمثل في الأنشطة التي تتعلق بالاهتمام بالمنتج الذي تقدمه الشركة ومن أمثلتها جودة المنتج والابتكار، ورضا العملاء، وبتثقيف العملاء، والامتثال لأخلاقيات العمل.

حتى وقتنا الراهن، لم يتم تعريف المسؤولية الاجتماعية بشكل قاطع يكتسب بموجبه قوة ملزمة قانونياً ووطنياً ودولياً. فمن حيث الجوهر لا يوجد اختلاف بين تعريفات الأدبيات للمسؤولية الاجتماعية غير أن التطور بين سياق الدول المتقدمة بعضها مع بعض والظروف الاقتصادية المختلفة يقودنا إلى تفسيرات مختلفة حول ما يمكن أن تكون الشركات مسؤولة عنه (معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، 2019). ومن بين تلك المحاولات لتعريفه في ظل السياق الفلسطيني جاءت محاولة جهاز الإحصاء المركزي الفلسطيني والذي عبر فيه عن ثقافة الالتزام بالمسؤولية ضمن أولويات التخطيط الاستراتيجي للمؤسسات، وتوفير الدعم والمساندة تجاه التنمية المستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية أي أن المسؤولية الاجتماعية هي نهج استراتيجي للقيام بالأعمال التجارية في مجتمعنا بطريقة مستدامة ومسؤولة (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2009).

1.5.2 مفهوم التجنب الضريبي Tax Avoidance

تعد الضرائب أحد أهم أدوات السياسة المالية والتي تؤثر على الأنفاق الحكومي، والتي نستطيع من خلالها تحقيق العدالة الاجتماعية والتأثير في الحياة الاقتصادية للمجتمع، فلم يعد الهدف الوحيد للضرائب هو الحصول على أكبر حصيلة مالية ممكنة فحسب، بل توسعت وامتدت نحو تشجيع التنمية الاقتصادية وتحقيق التوازن المستهدف على المستوى المحلي للاقتصاد الكلي (Lanis & Richardson, 2015).

أن قرار الضرائب هو قرار إداري مهم، لكلاً من المديرين والمساهمين وللشركات وعند هذه النقطة فإن المزيد من التجنب الضريبي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة في تكلفة (غير ضرائب) من أجل تجنب الضرائب، في حين أن تجنب الضرائب الأقل من شأنه أن يؤدي إلى زيادة في تكلفة دفع الضرائب يتجاوز فوائد دفع الضرائب (Kovermann & Velte, 2019). وذلك من خلال ما يفرضه في الحالتين من تكاليف باهظة على الشركات كالتدقيق الحكومي والضغط الجمهوري والإعلامي مما قد يضر بسمعتها (Zeng, 2019).

ومن هنا دارت طبيعة الدعوات إلى الإصلاح الضريبي وزيادة التنظيم، والتي دافع عنها بارز نشطاء الضرائب، والمنظمات غير الحكومية فالشفافية هي طريق محتمل لتصحيح تجنب الضرائب، ففي السنوات الأخيرة أصبح تجنب الضرائب مصطلحاً معقداً ويعني أشياء مختلفة للأطراف المختلفة؛ فهو ظاهرة متنازع عليها، وقد يتغير نطاقها بمرور الوقت ولا تزال مستمرة. لذلك نجد عدة تعريفات للتجنب الضريبي تختلف فيما بينها في بعض الجوانب (Oats & Tuck, 2019) نذكر منها:

أشار Otusanya (2011) إلى أن هنالك ممارستين يتم استعمالهم لتقليل من الالتزامات الضريبية، وهما التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، حيث أن التهرب الضريبي ممارسة غير قانونية تؤدي إلى خفض الإيرادات الحكومية اللازمة لتوفير البنى التحتية والمرافق العامة، أما التجنب الضريبي فهو ممارسة قانونية له نفس التأثير. حيث أن كلتا الممارستين مدفوعتان بعوامل مختلفة وتتضمنان مجموعة مختلفة من الأساليب، وأشار إلى أنه ينظر لتهرب الضريبي والتجنب الضريبي من وجهات نظر عديدة مثل القانونية والأخلاقية والاقتصادية لذلك نجد اختلاف في التعريفات لهذه المفاهيم.

في حين أن Cooper & Nguyen (2020) عرف التجنب الضريبي بأنه ترتيب الشؤون المالية لتقليل المسؤولية الضريبية ضمن القانون، بينما التخطيط الضريبي استخدام العديد من الاستراتيجيات لتقليل الضرائب بشكل قانوني حيث أصبح مصطلح التخطيط الضريبي أكثر استخداماً مؤخراً، وهو يهدف إلى تغطية مجموعة واسعة من الأنشطة التي تقوم بها الشركات التي تنفذ نهجاً استراتيجياً لتقليل فاتورة الضرائب الخاصة بها مع البقاء ضمن حدود ما هو مقبول قانوناً.

يعتبر التخطيط الضريبي للشركات نشاطاً بالغ الأهمية فهو المصدر الرئيسي لفجوة ضريبية الشركات، فعلى الرغم من أن التخطيط الضريبي يؤثر على الربح بعد الضريبة، إلا أن الدافع الكامن وراءه أصبح موضع تساؤل مؤخراً (Wahab & Holland, 2012). حيث تؤثر الضرائب على الأعمال التجارية، وبالنسبة للعديد من الشركات بما في ذلك الشركات متعددة الجنسيات فهي أكبر فاتورة

ستدفعها في كل عام، إضافة إلى تأثيرها بأماكن إجراء الاستثمارات ومقدار الاستثمار وكيفية تمويل هذه الاستثمارات، ومكان تسجيل الأرباح، ومعدلات الضرائب، والأنظمة الضريبية التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات (Hong & Smart, 2010). ونرى أنه يميل استخدام مصطلح التخطيط الضريبي (Tax Planning) والتجنب الضريبي (Tax Avoidance) إلى أن يكونا متبادلين في الأدبيات.

بالنسبة للمشرع الفلسطيني لم يضع تعريفاً واضحاً وصريحاً للتهرب الضريبي أو التجنب الضريبي ويلاحظ ذلك عند النظر إلى قرار بقانون الخاص بضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 سنة 2011 وتعديلاته، حيث أكتفي بذكر الأفعال والأعمال المخالفة للقانون الضريبي، والتي تفرض عليها عقوبات قانونية سواء تم ممارستها بشكل كامل أو جزئي فهي تفرض على كل من تهرب أو حاول أو حرض أو أتفق أو ساعد غيره في القيام بأي من هذه الأفعال (حبابية و عبادي، 2023). وبالتالي فأنا نستنتج ضمناً بأن التهرب الضريبي هو مخالفة للقانون من خلال ممارسة هذه الأفعال، بينما لم يتم التطرق لمفهوم التجنب الضريبي والذي هو بدوره يعد ممارسة قانونية تهدف إلى تقليل العبء الضريبي من خلال استغلال ثغرات أو مرونة القانون الضريبي دون خرقه.

1.5.3 النظريات المفسرة لأثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على التجنب الضريبي

حاولت العديد من النظريات تفسير وشرح أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على التجنب الضريبي وفيما يلي عرض لهذه النظريات:

1. نظرية الوكالة Agency Theory:

أن نظرية الوكالة من النظريات السائدة وهي ليست مفهوم جديد بل تقدم تدريجي مع مرور الوقت وتتأثر بالأحداث والأشخاص وهي مجموعة من العلاقات والأفكار وتعتبر إحدى المشاكل القديمة التي استمرت منذ ظهور الشركات المساهمة، وتناقش نظرية الوكالة المشاكل التي تظهر في الشركات بسبب فصل الملكية عن السيطرة (Benedickson et al., 2010). أي الانفصال بين المالكين والمديرين وتفضيلات

المخاطر المختلفة، والمعلومات وعدم تناسقها، والمخاطر الأخلاقية والتي لا يمكن تجاهلها في كل منظمة (Jensen & Meckling, 2012).

نظرية الوكالة نظرية مهمة وتستند على سبعة افتراضات أساسية وهي: المصلحة الذاتية، وتضارب الأهداف، والعقلانية المحدودة، وعدم تناسق المعلومات بين الأطراف، وتوق الكفاءة، والنفور من المخاطرة والمعلومات كسلعة هذه الافتراضات تتداخل وتبني عليها العديد من المقالات والنظريات البارزة (Heath, 2011). كما وأنها تستند على بديهيتين أساسيتين هما أن الأفراد لديهم أهداف فردية، وأن المديرين والوكلاء لديهم معلومات غير كاملة عن بعضهم البعض (Wiseman et al., 2012).

لقد تم استخدام نظرية الوكالة على نطاق واسع عبر مجموعة متنوعة من التخصصات منذ نشأتها، ويوفر مفهومها إطاراً نظرياً غنياً لفهم العمليات في الشركة من منظور الوكيل الرئيسي، ولا يوجد خلاف حول مفهوم نظرية الوكالة حيث تدرس نظرية الوكالة الشكل الأمثل للعقد للتحكم بالعلاقات التي يفوض فيها أحد الأطراف الرئيسية العمل إلى طرف آخر، حيث تعرف علاقة الوكالة بأنها علاقة تعاقدية يقوم فيها شخص أو أكثر (الأصيل) بتوظيف شخص أو أكثر (وكيل) للقيام ببعض الأعمال لصالحه (Fiorini et al., 2018).

وبالتالي سوف يفوض الأصيل سلطة اتخاذ القرار للوكلاء، ويتوقع أن يقوم الوكلاء بأداء أعمال معينة مقابل مكافأة. يعتبر الأصليون والوكلاء أشخاص اقتصاديين عقلانيين مدفوعين بالمصلحة الذاتية والتي قد تختلف حسب التفضيل والقناعة، والمعلومات حيث من المتوقع أن يوفر الأصيل رأس المال ويتحمل المخاطر بينما من المتوقع أن يقوم الوكيل بأداء المهام واتخاذ قرار لصالح الأصيل، وتحمل المخاطر أيضاً (Parker et al., 2018).

ونظراً لأن مصالح الأصيل والوكيل تميل إلى التباعد فإن تفويض السلطة من الأصيل إلى الوكيل يسمح بدرجة من عدم الوفاء برغبات الأصيل من قبل الوكيل وهو ما يطلق عليه خسارة الوكيل. ومن

هنا تنشأ الصعوبات بسبب الفرص المتاحة لأحد الطرفين لتحقيق مصالحه على حساب الآخر وخاصة الخداع والافتراض الأساسي الكامن وراء نظرية الوكالة هو أن الوكلاء انتهازيون أنانيون في الأساس وسوف يستغلون مديريهم ما لم يتم مراقبتهم بشكل فعال والتحكم فيهم أو تحفيزهم على عدم القيام بذلك (Mburu & Kagiri, 2015).

وعلى هذا فإن المدير ينظر إليه باعتباره فرداً يتمتع بميل فطري إلى التهرب، والانتهازية وتعظيم المصلحة الذاتية و التصرف بالخداع والتصرف بطرق تشكل خطراً أخلاقياً، وعادة ما تحمل هذه المصطلحات تقييمات سلبية في مجتمعنا (Donaldson, 1990). وعلى الرغم من أن العديد من الشركات تصدر تقارير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات فيما يخص سياساتها وممارساتها وأدائها الاجتماعي والبيئي، إلا أن هذه الإفصاحات قد لا تكون أكثر من مجرد استجابة استراتيجية للأزمات الناجمة عن مشاكل الوكالة بدلاً من كونها مجرد جهوداً فردية حقيقية (Zhang & Yang, 2021).

لذلك تقترح نظرية الوكالة أن الشركات تقدم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لتقليل من مشاكل الوكالة، وذلك من خلال تخفيض تكاليف الوكالة وإظهار إنها مسؤولة عن استخدام موارد الشركة بالطريقة الصحيحة للمساهمين. أي أن هنالك علاقة إيجابية بين الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات والتجنب الضريبي حسب هذه النظرية (Sun et al., 2010).

ويمكن أن تسبب صراعات الوكالة في دفع الوكيل إلى اختيار مستوى من التجنب الضريبي مختلف تماماً عن المستوى الذي يفضلهُ المديرون. قد يفضل المديرون مستوى مرتفعاً من التجنب الضريبي مما يؤدي لزيادة التدفق النقدي بعد الضريبة أو مستوى أقل من التجنب الضريبي مما يؤدي إلى انخفاض مخاطر الشركة (Kovermann & Velte, 2019). إذ أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح المحاسبي عنها يعتبر في ظل هذه النظرية أده أو استراتيجية لإدارة المخاطر وهي بذلك ترتبط بنظرية إدارة المخاطر كنهج تتبعه الشركات.

فكما أشار Godfrey (2005) من الممكن أن تستخدمها الشركات كتأمين من الأحداث السلبية وأن مزاعم التجنب الضريبي هي واحدة من هذه الأحداث. فنشاط المسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى تأثير إيجابي على نسب من أصحاب المصلحة (أصحاب المصلحة الثانويين للشركة أو المجتمع ككل) الذين يخفون بعد ذلك من أحكامهم السلبية وعقوباتهم تجاه الشركات بسبب هذه النية الحسنة.

2. نظرية أصحاب المصلحة Stakeholder Theory:

تقوم هذه النظرية على اعتبار أن الملاك (المساهمين) هم أحد أصحاب المصالح في المشروع، وأن هناك أطراف أخرى لها مصالح في المشروع فهناك أصحاب المصلحة الداخليين مثل (المساهمين، والعاملين، والإدارة)، وأصحاب المصلحة الخارجيين مثل (المستهلكين، والحكومة، والجمهور)، وينظر إلى فئات المجتمع باعتبارهم أصحاب مصالح في الوحدة الاقتصادية ساهموا في توفير الموارد المالية والبشرية والمادية اللازمة للوحدة الاقتصادية لكي تزاول عملها وتحقق أهدافها، وبالتالي على الوحدة الاقتصادية أن تفي بمسؤولياتها تجاه أصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال تحقيق التوازن بين أهداف أصحاب المصالح أكثر من مسؤولياتها عن السعي إلى زيادة ثروة ملاك الوحدة الاقتصادية (McWilliams et al., 2006).

إن المعنى الضمني لحجة أصحاب المصلحة هو أنه عند إدارة الأعمال يجب على المديرين تقييم مصالح وتوقعات جميع أصحاب المصلحة وتحقيق التوازن بينهما بدلاً من أن يكونوا وكلاء للمساهمين فقط، لذلك حتى لو كانت الشركة تسعى إلى تحقيق الربح لخدمة مصالح مساهميها فمن المرجح أن يتأثر نجاحها في القيام بذلك بأصحاب المصلحة الآخرين (Foster & Jonker, 2005).

حيث يقع على عاتق الشركات التزام معياري (أخلاقي) جوهري تجاه أصحاب المصلحة، أن هذا الالتزام يشكل جزء من استراتيجية الشركة، ويؤثر على الأداء المالي لها فهم يمتلكون ثلاث سمات وهي القوة والشرعية والإلحاح (Harrison & Freeman, 1999). وعليه فهم في غاية الأهمية لبقاء الشركة ونجاحها (Mia & Mamun, 2011)، وهذا يعني أن على الشركة أن تأخذ بعين الاعتبار مصالح جميع

أصحاب المصلحة مما قد يؤدي في بعض الأحيان إلى أن تشارك في أنشطة اجتماعية لا تهدف إلى زيادة الربح للمساهمين (Davis et al., 2016).

فتبني النهج الأخلاقي والمسؤول اجتماعياً يرتبط بشكل إيجابي بمدى الإفصاح الطوعي عن رأس المال البشري والذي يتضمن مهارات الموظفين و العلاقات مع العملاء و التكنولوجيا الحديثة المستخدمة والسمعة في سوق العمل، فالإفصاح الطوعي هو عامل محرك للقيمة الدائمة من خلال تطبيق المبادئ الأخلاقية والاجتماعية والتي تحسن من الثقة بالمعلومات وتقلل من تضارب المصالح (Rossi et al., 2021).

وهو بذلك نهج شامل يضم مجالات متداخلة مختلفة مثل المواطنة المؤسسية، وأخلاقيات العمل، والاستدامة المؤسسية. وترتبط فكرة المسؤولية الاجتماعية للشركات بفكرة فعل الخير ومع ذلك وإلى جانب فعل الخير تتحمل الشركات تجنب الشر من أجل منع عدم المسؤولية الاجتماعية للشركات مثل خداع العملاء أو انتهاك حقوق الإنسان أو الأضرار بالبيئة، وبالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية تستلزم فعل الخير وتجنب الشر في الوقت نفسه (Hi & Müller, 2013).

وعلى الرغم من ذلك، تشارك بعض الشركات في الإفصاح عن أنشطتها الاجتماعية، من أجل أخفاء التأثيرات السلبية الناتجة عن ممارسات إعداد التقارير المالية المشوهة أو لتضليل تصورات المستثمرين المحتملين للقيمة الحقيقية والفعلية للشركة (Sun et al., 2010).

أن استغلال الشركة للثغرات القانونية من أجل تجنب الضرائب هو سلوك غير أخلاقي؛ فالضرائب هي الوسيلة العملية الوحيدة لزيادة الإيرادات اللازمة لتمويل الأنفاق الحكومي على الخدمات (مثل التعليم، والبنية التحتية، والرعاية الصحية)؛ وقد يتأثر بذلك أصحاب المصلحة، فأصحاب المصلحة لهم حقوق معينة، بما يشمل الاحترام، والمعاملة بنزاهة، والحماية وفقاً للمعايير، ومنح الشفافية في التعاملات بين الأطراف، والمساءلة. وبالتالي ينبغي على المديرين عند اتخاذ القرارات و ممارسة أنشطة الرقابية، أن

يأخذوا بالاعتبار كيفية تأثير أفعالهم على الآخرين سواء داخل الشركة أو خارجها، وعليه، فإن هدف تعظيم الربح مقيد بأن يتم تحقيقه من خلال وسائل أخلاقية (Payne & Raiborn, 2018).

حيث من الممكن أن تسبب هذه المواقف في زيادة الشعور بالشك وانعدام الثقة في مصداقية المسؤولية الاجتماعية. فاستخدام المسؤولية الاجتماعية كاستراتيجية لتحويل الانتباه بعيداً عن السلوك الغير أخلاقي من خلال موازنة وتعويض السلوك الغير مسؤول اجتماعياً باستخدام المسؤولية الاجتماعية للشركات لأبرز صورة أفضل للشركات خلافاً لصورتها الحقيقية، وذلك من أجل زيادة المصداقية والسمعة لدى مجموعة أصحاب المصالح هي في المحصلة سلوكيات غير مقبولة أخلاقياً من وجهة نظر هذه النظرية (Riera & Iborra, 2017).

3. نظرية إدارة المخاطر Risk Management Theory:

وفقاً لنظرية إدارة المخاطر، فإن الشركات ليست مدفوعة بطبيعتها للانخراط في المسؤولية الاجتماعية للشركات من أجل جميع المصالح. ومع ذلك، فإن الشركات تشارك في المسؤولية الاجتماعية لبناء حماية شبيهة بالتأمين من أجل التخفيف من مخاطر السمعة المحتملة التي تزداد مع ممارستها لتجنب الضرائب المستحقة عليها (Overesch & Willkomm, 2024).

يبدو أن تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات تستخدم أيضاً كأداة تجميلية وتعويضية للشركات لتحقيق أهدافها الذاتية، أو لتلميع صورتها، أو للتخفيف من مخاطر السمعة والقلق العام الناتج عن أفعالها غير المسؤولة اجتماعياً (Montenegro, 2021).

فأنظمة إدارة المخاطر الفعالة يعتقد بأنها تعمل على تحسين الأداء، وذلك من خلال تقليل التعرض للمخاطر؛ لأنها تساعد الشركات على تجنب الخسائر والافلاس. فأدائه المخاطر للشركات هي عبارة عن خلق ثروة وقيمة للشركات عبر تحسين الأرباح والتي تنتهي في تحسين قيمة هذه الشركات (Florio & Leoni, 2017; Rjiba et al., 2020).

أن التحوط من أي مخاطر قد تتعرض لها الشركة من الممكن أن يؤدي إلى تعظيم قيمتها خاصة عندما تعاني من ضائقة مالية. والضائقة المالية هي حالة التدفق النقدي المنخفض والتي تتكبد فيها الشركة خسائر دون أن تكون معسرة مالياً، فأداره المخاطر هي وسيلة تستخدم قبل وقوع أي مخاطر. ينشأ دافع المخاطر من التكاليف التي تتكبدتها الشركات في الحالات التي تصل فيها الشركة إلى حاجز الضائقة المالية (Purnanandam, 2008). وهذه النظرية تنتبأ بوجود علاقة إيجابية بين تصنيفات المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب الضريبي (Minor & Morgan, 2011) .

4. النظرية الشرعية Legitimacy Theory:

بالنسبة لشركات أن التركيز على الشرعية يعني أن كلاً من مؤسسات الأعمال والشركات الفردية لا وجود لها؛ الا لأنها تقدم خدمات قيمة للمجتمع. وإذا ما فشلت فإنه يتم ألغاء وجودها، وتماشياً مع الشرعية كأحد الأبعاد التي تجعل الشركات تولي اهتماماً متزايداً للتأثيرات الخارجية الاجتماعية والبيئية هو الرغبة في بناء الشركة، فالإبلاغ الاجتماعي والبيئي أحد أدوات الشركة في ممارسة أفعالها عن مسؤوليتها الاجتماعية وكسب القبول العام (Preuss, 2010) .

ظهرت النظرية الشرعية امتداداً لنظرية أصحاب المصالح، وتدعيماً لمفهوم المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية. كما أنها تشترك مع نظريات الوكالة في أنها تؤكد جميعها على أن الشركات تشارك في التقارير الاجتماعية للشركات للتأثير على تصورات الجمهور. إن مفهوم العقد الاجتماعي يشكل جوهر النظرية 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 على أنها حالة التوافق بين نظام القيم والمعايير في الشركة ونظام القيم والمعايير في المجتمع الذي تعمل فيه، وعندما يوجد اختلاف بين النظامين يوجد تهديد لشرعية الشركة (Reggy Hooghiemstra, 2000).

وبما أن الحدود والمعايير المجتمعية قد تتغير بمرور الوقت فإن المنظمة لا بد وأن تثبت باستمرار أن أفعالها مشروعة وأنها تتصرف كمواطن صالح وذلك من خلال المشاركة في أعداد التقارير الاجتماعية للشركات، فالتقارير الاجتماعية للشركات هي في المقام الأول بمثابة رد فعل للعوامل المحيطة ببيئة الشركة وبالأخص الضغوطات الاجتماعية (Hooghiemstra, 2000). وهي مدفوعة برغبة من جانب الإدارة في إضفاء الشرعية في جوانب مختلفة من منظماتها. وبالتالي يمكن النظر إلى الكشف عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على أنه أداة لإضفاء الشرعية بدلاً من المساءلة (Deegan, 2002).

فالشركات تكشف عن المزيد من المعلومات حول المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها السنوية لتخفيف من القلق العام المحتمل بشأن التأثير السلبي المجتمعي نتيجة سلوكها الضريبي والمتمثل في تجنبها للضرائب، فهي بهذه الطريقة تلبية توقعات المجتمع بطرق أخرى تخفف من حدة التأثير السلبي خلال فترات تزايد اهتمام وسائل الإعلام حال حدوث أي من الملاحظات القضائية (Lanis & Richardson, 2013).

فالتغطية الإعلامية عبر وسائل الإعلام هي بمثابة مراقب خارجي يمكن أن تسهم في زيادة التدقيق العام على الشركات وإبراز العيوب ونقاط الضعف في السمعة التجارية لها من خلال تسليط الضوء على ممارساتها المثيرة للجدل أو التي لا تتماشى مع توقعات المجتمع (Menicacci & Simoni, 2024).

1.5.4 أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، ومجالاتها على تجنب الضريبي

على الرغم من الاهتمام الأكاديمي والإداري المتضافر في الخمسينيات من القرن الماضي بالمسؤولية الاجتماعية للشركات فإن تنفيذها لا يزال موضوعاً متنامياً حيث لا يزال معظمها غير مستكشف أكاديمياً ومع استمرار المسؤولية الاجتماعية للشركات في ترسيخ موطئ قدم أقوى في الاستراتيجيات التنظيمية فإن فهم تنفيذها ضرورياً لكل من الأوساط الأكاديمية والصناعة (Fatima & Elbanna, 2023).

لا شك أن تعدد المجالات، وما يترتب عليها من تركيز بعض الشركات على أحد المجالات دون الآخر طبقاً لخصائص محددة تتميز بها وطبقاً لعلاقتها بالبيئة المحيطة بها قد يقودنا إلى تباين في درجات

الإفصاح الاجتماعي بين الشركات، كما أنه لا يوجد مقياس صالح موثوق به لقياس الإفصاح الاجتماعي لشركات؛ وذلك كون الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هي أنشطة طوعية لإدراج أو دمج المخاوف الاجتماعية والبيئية في الأعمال التجارية، وفي التفاعلات مع جميع أطراف أصحاب المصلحة (Marrewijk, 2017). لذلك أختبرنا أختبار أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي بالإضافة لأختبار أثر كل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي على حدة لمعرفة طبيعة هذا التأثير في ظل البيئة الفلسطينية.

أولاً: المسؤولية الاجتماعية للشركات

قامت مجموعة كبيرة ومتنامية من المؤلفات في البحث في طبيعة العلاقة بين الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات والتجنب الضريبي، وتأثير كل منهما على الآخر، وأشارت العديد من المحاولات إلى وجود علاقة بين الإفصاح الاجتماعي للشركات والتجنب الضريبي بغض النظر عن طبيعة هذه العلاقة.

أشارت دراسة Abid & Dammak (2022) إلى أن الشركات التي لديها درجات عالية من المسؤولية الاجتماعية هي أكثر عرضة للانخراط في التجنب الضريبي، وهي تتوافق مع نظرية إدارة المخاطر والتي تشير إلى تحوط الشركة ضد أي مخاطر تتعلق بالسمعة قد تنشأ عن تجنب الضرائب عن طريق الانخراط في المزيد من أنشطة المسؤولية الاجتماعية حيث تصور نفسها على أنها بطلّة عند التعامل مع القضايا الاجتماعية والبيئية ولكنها تشارك في الوقت نفسه في أنشطة التجنب الضريبي بهدف تعظيم الربح .

أظهرت نتائج دراسة أجراها Rudyanto & Pirzada (2020) حول التأثير المعتدل لتقارير الاستدامة على العلاقة بين التجنب الضريبي وقيمة الشركة، إلى أن التفاعل بين التجنب الضريبي وتقارير الاستدامة للشركات له تأثير سلبي على قيمة الشركة، وأظهرت النتائج أن تقارير الاستدامة تخفف من حدة العلاقة بين التجنب الضريبي وقيمة الشركة. ويعد تقرير الاستدامة تقرير طوعياً منفصلاً عن التقرير السنوي نظراً لأن تقرير الاستدامة طوعي فإن الشركات تحتاج إلى المزيد من الموارد لإنتاج تقارير الاستدامة إذا لم تكن

وأنقرة من أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات استثنائياً فلن تقدم تقارير الاستدامة. وتشير نظرية الإشارة إلى أن التكلفة التي يفرضها المجتمع على الشركات التي لا تقدم تقارير صادقة عن أنشطتها في مجال المسؤولية تشكل رادعاً كافياً بحيث يقل احتمالية قيام الشركات التي لا تتمتع بأداء متفوق في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات بإعداد تقارير طوعية عن المسؤولية الاجتماعية للشركات. تدعم هذه النتائج نظرية الوكالة ونظرية الإشارة. حيث يمكن أن يقلل الأبلاغ الطوعي عن الاستدامة من عدم تناسق المعلومات حول معلومات المسؤولية الاجتماعية للشركات.

توصلت دراسة Inger Vansant (2019) إلى أن أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات والتجنب الضريبي هما إجراءان غير متسقين مع بعضهما البعض عند القيام بهما في وقت واحد، حيث يؤدي النشاط المتزايد لاحدهما إلى تقليل قيمة الآخر. حيث أظهرت نتائجه باستخدام عينة من الشركات العامة الأمريكية وجود تفاعل سلبي بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وتجنب الضرائب. وفسر ذلك بأن المستثمرون يرون أن التجنب الضريبي يتعارض مع استراتيجية بناء سمعة الشركة كما أنه من المحتمل أن يؤثر على الأرباح المستقبلية الناتجة عن تحسين السمعة لدى أصحاب المصلحة الآخرون في الشركة.

تتوافق دراسة Col & Patel (2019) مع نظرية إدارة المخاطر، والتي زعم فيها أن الشركات تتحوط ضد العواقب السلبية المحتملة لممارسات تجنب الضرائب من خلال زيادة أنشطة المسؤولية الاجتماعية الإيجابية استجابة لذلك.

وجدت دراسة Gulzar et al. (2018) أن الشركات المسؤولة اجتماعياً أكثر انخراطاً في تجنب الضرائب مقارنة بالشركات الأقل مسؤولية، فعندما تقلل الشركة من نفقاتها الضريبية فأنها ستخدم المساهمين في الأمد القريب وتزيد من تعويضات المدراء، لذلك سيعمل المدراء على تنفيذ هذا السلوك على نحو منظم. ومع ذلك سيؤثر ذلك على مصالح الشركة في الأمد الطويل مثل التفاضل وسمعة الشركة، ومن أجل تجنب هذه المشاكل سيكون حماية مكانة الشركة أكثر أهمية عن أي وقت مضى. فمجرد ممارسة التجنب

الضريبي سيعمل المساهمين على تأمين ذلك من خلال التأمين على سمعة الشركة من خلال الكشف عن أنشطتها الاجتماعية الإيجابية مما يعزز من صورة الشركة أمام مجتمعها. فالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هو إدارة للمخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها الشركة من خلال التحوط ضد المشاعر العامة السلبية بشأن مسائل تجنب الضرائب عند مقارنتها بمنافسيها في الصناعة.

بينما قامت دراسة Watson (2015) بالتحقيق في تأثير أداء الأرباح قبل الضريبة على العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وتجنب الضرائب لعينة من الشركات الأمريكية وتوصلت إلى أنه ترتبط المسؤولية الاجتماعية المنخفضة بالتجنب الضريبي في الشركات التي لديها أداء منخفض في الأرباح الحالية أو المستقبلية ويتضاءل التأثير عندما يكون أداء الأرباح الحالية والمستقبلية مرتفعاً مبررين ذلك بالاعتماد على نظرية الموارد المترهلة إلى أن الاهتمام بمطالب أصحاب المصلحة غير المساهمين يتضاءل عندما تواجه الشركات ندرة الموارد فعندما تكون الموارد شحيحة بسبب ضعف أداء الأرباح وبالتالي فإن التجنب الضريبي يكون ضروري للحفاظ على ما تبقى من الأرباح القليلة التي تحققها الشركة بعد الضريبة، ومن المرجح أن تكون نفقات المسؤولية الاجتماعية للشركات أكثر ثباتاً من التجنب الضريبي لأن برامج المسؤولية الاجتماعية للشركات على العكس من التجنب الضريبي لا ترتبط بالدخل وغالباً ما تتطلب التزامات طويلة الأجل وبالتالي في ظل الموارد الشحيحة من المرجح أن يتم تعديل التجنب الضريبي بدرجة أكبر من المسؤولية الاجتماعية للشركات.

أشارت نتائج دراسة Hoi et al. (2013) إلى أن الشركات غير المسؤولة اجتماعياً أكثر عرضة لتجنب الضرائب باستخدام عينة من الشركات الأمريكية للفترة من 2003 إلى 2009، مبرراً ذلك بفكرة أن ثقافة الشركات تلعب دوراً حاسماً في توجيه ممارساتها المالية بما في ذلك الامتثال الضريبي أو تجنب الضرائب. فالشركات ذات الثقافة القائمة على الشفافية والمسؤولية الاجتماعية تميل إلى الامتثال للضرائب؛ لأنها ترى

في ذلك التزاما تجاه المجتمع في المقابل، فإن الشركات التي تشجع السلوك النفعي القائم على تقليل الضرائب قد تعتمد استراتيجيات تجنب الضرائب بطرق قانونية غير أخلاقية.

أظهرت دراسة Lanis & Richardson (2015) ارتباطاً سلبياً و ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وتجنب الضرائب. فكلما ارتفع مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، أنخفض التجنب الضريبي. ويعود ذلك إلى التزام الشركة بالعلاقات المجتمعية والأخلاقيات والتي هي عناصر مهمة بشكل خاص لأداء المسؤولية الاجتماعية للشركات والتي تقلل من تجنب الضرائب.

قد يختلف تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تجنب الضرائب عبر البلدان تبعاً لاختلاف البيئات القانونية والمؤسسية. ونتيجة لهذا التباين، تظل النتائج غير حاسمة. مما يستدعي منا بذل المزيد من الجهود لدراسة هذا الأثر وتفسيره بشكل أكثر دقة وبناء على ما سبق يمكن صياغة الفرضية الأولى على النحو التالي:

الفرضية الأولى: يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

ثانياً: أنشطة المسؤولية الاجتماعية الخاصة في البيئة:

رغم الجهود المبذولة على مدار سنوات عديدة فإن حالة البيئة والتنمية تتطور بشكل تدريجياً. ومع ذلك، ومع كميات كبيرة من الملوثات المسربة على مستوى البلاد فإن التلوث يظل خطيراً إلى حد ما بسبب أنه لا يزال خارج نطاق السيطرة الفعالة. مما يتطلب اتخاذ تدابير وإجراءات متكاملة لمواجهة التحديات البيئية والقضايا المعقدة مثل تقليل الانبعاثات الخطيرة، والحفاظ على المياه، والبيئة. وهذا يتطلب الانتقال من تبني حماية البيئة كسياسة أساسية للدولة إلى استراتيجية التنمية المتقدمة والتي تركز على الحوكمة البيئية الإقليمية (Zhang & Wen, 2008).

ساهم النمو الصناعي السريع في تعزيز التنمية الاقتصادية، لكنه تسبب في مشكلات بيئية عرضت مجتمع الأعمال لضغوطات هائلة ومتزايدة من قبل أصحاب المصلحة من أجل التصرف بمسؤولية تجاه المجتمع. حيث بدأ المجتمع أكثر أدراكاً لمدى أهمية الكشف عن الأنشطة البيئية التي يقوم بها مواطنو الشركات الملتزمون اجتماعياً، لذلك يكتسب الإفصاح الاجتماعي اهتماماً كبيراً في ساحة الأعمال العالمية والتنافسية اليوم مقارنة بما كان عليه في الماضي. حيث أصبحت ممارسات الإفصاح البيئي قضية أساسية في عملية التنمية لضمان حماية البيئة (Akhter, 2022).

تباينت نتائج الدراسات حول تأثير الإفصاح البيئي على التجنب الضريبي، بسبب اختلاف جودة وشمولية الإفصاحات بين الشركات. فغالبيتها لا تكشف عن جميع البنود المتعلقة بالجانب البيئي في تقاريرها البيئية بشكل كامل؛ ويعود ذلك إلى غياب معايير موحدة أو إلزامية للإفصاح البيئي معترف بها دولياً. مما يضعف المساءلة، كما أن الشركات رغم إدراكها لأهمية الإفصاح، إلا أنها لم تتفق بعد على مبدأ توجيهي أو معيار موحد (Adams, 2004).

أشارت نتائج دراسة Sastroredjo et al. (2025) إلى أن زيادة الأداء البيئي قد تؤدي، على نحو متناقض، إلى زيادة في أنشطة التجنب الضريبي. فالشركات المرتبطة بأداء بيئي أعلى هي أكثر عرضة للتجنب الضريبي. حيث أن المشاركات في المبادرات البيئية لا تحقق فوائد مالية فورية، مما يدفع المديرين إلى اللجوء إلى التجنب الضريبي لتعزيز الأرباح قصيرة الأجل.

أشارت دراسة Yu et al. (2021) إلى وجود علاقة إيجابية بين التنظيم البيئي والتجنب الضريبي، إذ أن التنظيم البيئي الصارم سيزيد بشكل كبير من أنشطة التجنب الضريبي لشركات المسببة لتلوث الصناعي. ووجد أن الاتصال السياسي قد يعزز أنشطة التجنب الضريبي للشركات في ظل ظروف بيئية صارمة، إذ يتوقع أن الحكومات المحلية والشركات المسببة للتلوث قد تشكل بعض من أنواع "التواطؤ السري" عن طريق التجنب الضريبي للتعامل مع التنظيم البيئي الصارم من الحكومة المركزية.

ومن جهة أخرى توصلت دراسة Ortas & Gallego-Álvarez (2020) الا أنه يرتبط الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمة سلباً بالتجنب الضريبي، ويتم تعديل الارتباط من خلال الثقافة الوطنية (يكون أكثر سلبية وأقوى في الثقافات التي تتميز بالفردية والتوجه طويل الأمد والتساهل، ويكون أقل سلبية وأضعف في الثقافات التي تتميز بمسافة القوة والتحيز والتمييز).

بينما بحثت دراسة Fallan & Fallan (2019) في العلاقة بين سلوك الشركات الضريبي والإفصاح البيئي الإلزامي والطوعي للشركات على التوالي وأشارت النتائج إلى أن الشركات التي تتمتع بأعلى مستوى من الامتثال الضريبي (أدنى مستوى من التجنب الضريبي) مبرراً هذه النتيجة بحجج نظرية الشرعية التنظيمية واستراتيجية الالتزام بالقواعد أذ لم يتم ملاحظة أي مقايضات عامة بين عنصري المسؤولية الاجتماعية للشركات فيما يتعلق بالإجراءات الإلزامية، وفي الوقت نفسه هناك مؤشرات على وجود مقايضات بين سلوك الشركات الضريبي والإفصاح البيئي الطوعي فالشركات التي لديها أكثر التقارير البيئية الطوعية شمولاً لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة لديها تتبنى أيضاً السلوك الأكثر لتجنب الضرائب وذلك لإرضاء مساهميها.

وأشارت نتائج دراسة Col & Patel (2019) إلى أن زيادة الجهود المتعلقة بالبيئة سيؤدي إلى الزيادة في أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات إيجابياً والتي ترتبط مع التجنب الضريبي إيجابياً.

بيدوا أن النتائج التي توصل إليها Kiesewetter & Manthey (2017) تتناقض مع ما سبق حيث وجدوا بأنه لا يوجد ارتباط بين البعد البيئي والتجنب الضريبي، كما أظهرت أيضاً نتيجة دراسة Lee (2024) أن البعد البيئي بالنسبة للشركات ذات الإدارة الجيدة والإدارة السيئة لا يرتبط بتجنب الضرائب. وقد يكون السبب المحتمل كما يصوره Situ & Tilt (2018) هو أن الإفصاح الطوعي غير كامل وغير مرض، حيث توجد أنظمة تنظيمية معقدة تشتمل على لوائح قانونية ولوائح إدارية ومبادئ توجيهية تؤثر جميعها على الإفصاح البيئي بطرق مختلفة. وغالباً ما يتم تجاهل الفروقات الدقيقة بين الأنظمة، مما يؤدي إلى تبسيط مفرط للقضية.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة الفرضية الثانية على النحو التالي:

الفرضية الثانية: يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن المعلومات البيئية على التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

ثالثاً: أنشطة المسؤولية الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية:

ومع تحول المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) إلى جزء أساسي من استراتيجيات الأعمال. أصبحت الموارد البشرية (HR) لاعباً رئيسياً في تعزيز وتنفيذ هذه الالتزامات الأخلاقية (Stahl et al., 2020).

وقد تزايد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للشركات والتي تركز على الموظفين والجوانب الأخلاقية لإدارة الموارد البشرية (Voegtlin & Greenwood, 2016). وأدرج أهداف الاستدامة في أنظمة الأداء والمكافآت من أجل تركيز انتباه الموظفين على الأهداف والأغراض ذات الصلة. حيث أن إشراك إدارة الموارد البشرية في أجنادات المسؤولية الاجتماعية للشركات والابتكار دفعهم إلى تطوير مجموعة كبيرة من التوصيات بشأن أفضل الممارسات من أجل مشاركة أكثر فعالية. فالمنظمات بحاجة إلى متابعة أهداف مجموعة متنوعة من أصحاب المصلحة؛ نتيجة للضغوطات التي تواجهها من قبل العملاء والمنظمات سواء الحكومية أو الغير حكومية لتصبح أكثر مسؤولية وتشارك على نحو أكثر نشاطاً في حل المخاوف الاجتماعية والبيئية (Podgorodnichenko et al., 2020).

هنالك نظرة تكاملية للمسؤولية الاجتماعية للشركات والموارد البشرية فالأساس النظري لها نظرية أصحاب المصلحة ونظريات إدارة الموارد البشرية حيث ترتبط المسؤولية الاجتماعية والموارد البشرية في الأداء وتعزز المسؤولية الاجتماعية للشركات في تراكم رأس المال البشري، ومن الممكن أن يصبح تراكم الموارد البشرية الناتج عن ممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركات ميزة تنافسية تؤدي إلى تحسين الأداء المالي (García et al., 2021).

تساهم المسؤولية الاجتماعية من رفع معايير العمل وتعزز من السلوك الأخضر (مجموعة من السياسات والممارسات والتي تهدف إلى تعزيز الاستدامة البيئية داخل المنظمة بما يشتمل على تشجيع الموظفين على اتباع سلوكيات صديقة للبيئة)، وفي منع وكشف سلوكيات العمل الفاسدة وكلها قضايا تنظيمية مهمة كانت موضع للنقاش والنقد الدولي نظراً لكون المسؤولية الاجتماعية للشركات و إدارة الموارد البشرية من المكونات التي لا استغناء عنها في الإدارة التنظيمية (Xiao et al., 2020).

تناولت دراسة Li et al. (2022) كيفية توسط ممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركات المستدامة العلاقة بين التجنب الضريبي وسلوك الموظفين والأداء التجاري المستدام و تظهر أن تجنب الضرائب وسلوك الموظفين في المسؤولية الاجتماعية للشركات تؤثر بشكل إيجابي على أداء الشركات التجارية وإن ممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركات المستدامة تخفف بشكل كبير من تأثير التجنب الضرائب على أداء الشركات التجارية، وأن الشركات المسؤولة اجتماعياً ستشارك أقل في سلوكيات التجنب الضريبي حيث أن دفع الضريبة المفروضة على الشركات التجارية يعد معلماً أساسياً لوقوف الشركة مع الشركات المسؤولة اجتماعياً ومع ذلك يتم اكتناز أموال الضرائب للحفاظ على التدفقات النقدية الإضافية وهامش الربح.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة الفرضية الثالثة على النحو التالي:

الفرضية الثالثة: يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن الموارد البشرية على التجنب الضريبي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

رابعاً: أنشطة المسؤولية الاجتماعية الخاصة بالمشاركة المجتمعية:

يعد الإفصاح عن إجراءات المشاركة المجتمعية جزءاً مهماً من الإفصاح الاجتماعي الذي تقوم به الشركات عند تقييم المسؤولية الاجتماعية للشركات. وقد لاحظ Nejadi & Ghasemi (2012) أن الإفصاح عن المشاركة المجتمعية ينظر إليه بطرق مختلفة يمكن للشركات من خلالها المساهمة في تحسين المجتمع من خلال دمج المعايير والقيم المجتمعية في استراتيجية الشركة. وتتراوح المبادرة المجتمعية من التبرعات

الخيرية، ودعم التعليم، ودعم رعاية الأنشطة الترفيهية ودعم خدمات الرعاية الصحية الطبية في قراراتهم التجارية.

وقد وجد Flammer (2015) أن تطبيق المسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى عائدات إعلانية إيجابية وأداء محاسبي متفوق يرتبط بزيادة إنتاجية العمل ونمو المبيعات، وبالتالي تعزيز قيمة الشركة. أن دفع الضرائب لدعم المجتمعات التي تعمل فيها هو مسؤولية قانونية وأخلاقية للشركات، ومع ذلك تعمل بعض الشركات على تجنب الضرائب الأمر الذي يدفع المجتمع إلى التشكيك في شرعيتها وتقدم العديد من الشركات تقارير عن أنشطتها في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات، وقد تساعد تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات الأكثر شفافية في استعادة فقدان الشرعية المرتبطة بالتجنب الضريبي (Xu et al., 2022).

وجد Huseynov & Klamm (2012) أن تأثير المشاركة المجتمعية على تجنب الضريبي سلبي، أي أنها تقلل من سلوك تجنب الضرائب، فالشركات تظهر التزام عالي تجاه المجتمع، وتميل إلى تبني سلوكيات أخلاقية، والتي من ضمنها دفع الضرائب بشكل عادل للحفاظ على سمعتها وتعزيز ثقة أصحاب المصلحة.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة الفرضية الرابعة على النحو التالي:

الفرضية الرابعة: يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التفاعل المجتمعي على تجنب الضريبي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

خامساً: أنشطة المسؤولية الاجتماعية الخاصة بجودة المنتج وخدمة العملاء:

ومن بين الدراسات تشمل المبادرات المشتركة الاستثمار في جودة المنتج، والكفاءة، ورضا العملاء، وتقديم الدعم للعملاء، وتوضيح وتبني الأخلاقيات التشغيلية، والمساهمة في المجتمع من أجل التغيير، والالتزام بالقوانين والأعراف (Rashid et al., 2013).

أن مبادرات أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات مرتبطة بشكل كبير و إيجابي بسمعة الشركة ورضا العملاء وثقتهم حيث قدمت دراسة (Islam et al., 2021) بالأعتماد على نظرية الموارد وأصحاب المصلحة أدلة تجريبية تشير إلى أن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي الاستراتيجية الصحيحة لإرضاء العملاء الحاليين الذين أصبحوا مخلصين فيما بعد. وعلاوة على ذلك فإن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي استراتيجية موثوقة لتعزيز سمعة الشركة، و أظهرت نتائج دراسته أيضاً أن رضا العملاء وسمعة الشركة، وثقة العملاء هي مقدمات رئيسية لولاء العملاء ونية الشراء.

ويمكن ملاحظة ذلك من خلال ما حصل مع شركة ستاربكس في المملكة المتحدة حيث واجهت أنتقادات حادة عام 2012 بسبب تجنبها دفع الضرائب الدخل من خلال تحويل الأرباح لشركات تابعة تفرض عليها ضرائب أقل. أدى هذا السلوك إلى خضوعها للتدقيق بسبب مثل هذا النشاط وشهدت رد فعل عنيف من المستهلكين، مما دفع ستاربكس لتعديل نهجها في المسؤولية الاجتماعية وإطلاق مبادرات تؤكد التزامها بالأخلاقيات، وبالجودة، وعلى معاملة بعضهم البعض بأحترام وكرامة، وممارسة التوريد الأخلاقي، وألتزامها بجهودها المجتمعية المبذولة (Campbell & Helleloid, 2016).

وجدت دراسة Zeng (2016) أن المسؤولية الاجتماعية للشركات مرتبطة سلباً بالتجنب الضريبي، وإن الشركات التي تسعى لتعظيم الربح مستعدة لتحمل التكاليف الإضافية في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات أي دفع المزيد من الضرائب طالما أنها تستطيع تميز منتجاتها عن الشركات التي لا تمارس المسؤولية الاجتماعية للشركات، وأن المشترون ذو الوعي الاجتماعي سيشترون المنتجات من الشركات التي تمارس المسؤولية الاجتماعية للشركات بأسعار أعلى من تلك التي تقدمها الشركات التي لا تمارس المسؤولية الاجتماعية للشركات. وأشار إلى أنه كلما أرتفع تصنيف المسؤولية الاجتماعية للشركات قل احتمال انخراط الشركة في التجنب الضريبي، كما وأشار إلى أن السمعة الطيبة للمسؤولية الاجتماعية للشركات ستعزز من القيمة السوقية للشركة.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرضية الخامسة على النحو التالي:

الفرضية الخامسة: يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء على

التجنب الضريبي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

الفصل الثاني

منهجية الدراسة

2.1 منهجية الدراسة

يوضح هذا الفصل منهج الدراسة المستخدم، ومجتمع الدراسة، وعينة الدراسة، وأداة الدراسة التي استخدمت، بالإضافة إلى متغيرات الدراسة وإجراءاتها والأساليب الإحصائية المناسبة والتي استخدمت في تحليل البيانات التي جمعت من عينة الدراسة.

تم استخدام المنهج الكمي وذلك من أجل اختبار أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي، ويعتمد المنهج الكمي على القياس والتحليل الإحصائي للبيانات بهدف اختبار الفرضيات والوصول إلى نتائج دقيقة قابلة للتعميم، يتميز هذا المنهج بموضوعيته؛ إذ يستخدم غالباً في الدراسات التي تهدف إلى قياس الأثر بين المتغيرات والتعرف على تأثير أحد المتغيرات على الآخر.

اعتمدت الدراسة بشكل رئيسي على البيانات الثانوية؛ وهي البيانات التي تم جمعها من التقارير السنوية للشركات، وتعد البيانات الثانوية خياراً مناسباً وفعالاً من حيث الوقت والجهد. تم تحليل هذه البيانات لاستخلاص مؤشرات كمية مثل مؤشر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، ومؤشر الإفصاح عن المعلومات البيئية، ومؤشر الإفصاح عن الموارد البشرية ومؤشر الإفصاح عن المشاركة المجتمعية، ومؤشر الإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء، ومعدل التجنب الضريبي، وحجم الشركة، والرفع المالي، والعائد على الأصول، واستقلالية مجلس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة.

2.2 مجتمع وعينة الدراسة

نظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة والمتمثل في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PXE)، والبالغ عددها 48 شركة حسب إحصائية عام 2022، فقد تم اعتماد كامل المجتمع كعينة للدراسة حيث بلغ عدد

الشركات التي تم تحليل بياناتها 37 شركة موزعة على خمسة قطاعات رئيسية وهي (الصناعة، الاستثمار التأمين، الخدمات، البنوك). وتم ذلك وفقاً لما أشار إليه Gujarati (2004) بأنه في حال كان حجم المجتمع صغير يفضل تحليل كامل المجتمع بدلاً من سحب عينة منه لضمان دقة النتائج وتمثيلها للواقع بشكل أفضل.

تضمنت عينة الدراسة الشركات المالية والغير مالية أستاذاً إلى أن متغيرات الدراسة (الرفع المالي، العائد على الأصول) لا تتأثر بشكل جوهري بطبيعة هيكل الشركة أو القطاع الذي تنتمي إليه. بل يمكن قياسها وتحليلها على مستوى جميع الشركات دون تحيز.

تم استبعاد عدد محدود من الشركات لصعوبة الوصول لبياناتها المالية خلال فترة الدراسة كونها أدرجت حديثاً في بورصة فلسطين (مثل مستشفى ابن سينا التخصصي 2023، مصرف الصفا عام 2022، شركة تمكين للتأمين عام 2021) أو لوجود نقص في البيانات المفصّل عنها والازمة لاحتماب مقياس تجنب الضرائب متمثلة في مصروف الضريبة مثل (الشركة الفلسطينية للاستثمار والتنمية، شركة موبايل الوطنية الفلسطينية للاتصالات، و المؤسسة العربية للفنادق، وشركة سجاير القدس، المستثمرون العرب، وشركة القدس للاستثمارات العقارية، وشركة فلسطين للصناعة اللدائن، وشركة فلسطين للكهرباء).

2.3 مصادر البيانات والمعلومات

تم الحصول على البيانات والمعلومات الازمة لقياس متغيرات الدراسة من خلال التقارير السنوية الإفصاحات الصادرة عنها خلال فترة الدراسة والمعلن عنها على موقع بورصة فلسطين (Palestine Exchange) بالإضافة إلى الاستعانة بالموقع الإلكتروني للشركات نفسها.

2.4 متغيرات الدراسة وقياسها

1. المتغير المستقل: الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات Corporate Social

Responsibility Disclosure

لا يوجد معايير موحدة لمبادرات الأنشطة الاجتماعية؛ وذلك بسبب الاهتمامات الاجتماعية المختلفة بين البلدان (Barakat et al., 2015). وكما أشار كلاً من (Hossain et al., 2017) يتوجب على الباحثين استخدام مقاييس لقياس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات CSRD على نحو يناسب البيئة المراد إجراء الدراسة عليها، حيث أن أغلب المقاييس المستخدمة هي مقاييس تم تطويرها في سياقات غربية أو أوروبية لقياس أنشطة المسؤولية الاجتماعية للمنظمات في سياقات ثقافية مختلفة عن منطقة الشرق الأوسط. فطبيعة بيئة الدول النامية تختلف عن طبيعة بيئة الدول المتقدمة، وبالتالي يتوجب علينا العمل على تطوير هذه المقاييس من خلال أخذ البنود المناسبة لبيئتنا، وحذف البنود الغير مناسبة مع بيئتنا والإضافة إليها.

وبناء على ذلك تم استخلاص الفئات والعناصر المناسبة للمسؤولية الاجتماعية والمتمثلة في المعلومات البيئية، والموارد البشرية، والمشاركة المجتمعية، وجودة المنتج وخدمة العملاء، بما يناسب ما يتم الإفصاح عنه في التقارير السنوية في ظل البيئة الفلسطينية والتي تعتبر من البلدان النامية، حيث تم تطوير قائمة مراجعة (Checklist) من 30 عنصر إفصاح بالاستعانة بالأبحاث السابقة في هذا المجال وهي (Alia & Mardawi, 2021؛ Barakat et al., 2015؛ Lanis & Richardson, 2012؛ Menassa, Branco & Rodrigues, 2010؛ Branco & Rodrigues, 2006) بعد القيام بإضافة العناصر الهامة وحذف العناصر غير ذات الصلة من أجل ضمان موضوعية عملية اختيار العناصر وانسجامها مع ما يتم الإفصاح عنه في التقارير السنوية للشركات، وبما يتناسب مع السياق الفلسطيني وقضاياه، حيث أن اختيار العناصر لا بد أن يراعي الظروف الاقتصادية والقوانين والبيئة في كل بلد يطبق عليه (Hang & Ngoc, 2018).

وعلى الرغم من أن الشركات قد تلجأ لوسائل اتصال أخرى لأثبات الإفصاح الاجتماعي إلا أن دراسة تركز على التقارير السنوية، بسبب الدرجة العالية من المصادقية المرتبطة بالمعلومات التي يتم الكشف عنها بهذه الطريقة. بالإضافة إلا أن أصحاب المصلحة يستخدمون التقارير السنوية كمصدر وحيد لبعض المعلومات.

ومن أجل قياس المسؤولية الاجتماعية للشركات ومجالاتها، ونظراً لعدم توافر البيانات بشكل مباشر في التقارير السنوية للشركات. استخدمت هذه الدراسة تحليل المحتوى وهو أسلوب لتدوين نص من الكتابة في مجموعات، أي فئات مختلفة اعتماد على معايير مختارة لجمع البيانات اللازمة، ومن ثم جمع بيانات المسؤولية الاجتماعية للشركات واستخراج درجة المسؤولية الاجتماعية للشركات. حيث يلتقط هذا المقياس تنوع الإفصاح عبر مجالات المسؤولية الاجتماعية، وهي طريقة مجدية لاستخراج المعلومات حول مبادرات المسؤولية الاجتماعية للشركات، كون تركيزنا ينصب على طبيعة الإفصاح بدلاً من أهمية العناصر التي يتم الإفصاح عنها، وبالتالي فإن نهجنا معقولاً.

ووفقاً للدراسات السابقة يتم قراءة التقرير السنوي كامل ومن ثم أتباع نهج ثنائي في تسجيل النقاط حيث يتم قياس الدرجات من خلال (0،1) ويشير الرقم 1 إلى وجود معلومات حول المسؤولية الاجتماعية للشركات والرقم 0 إذا كان خلاف ذلك، ولضمان الاتساق تم ترميز جميع التقارير السنوية وتم إنشاء قواعد الترميز الأساسية من قبل شخص واحد لضمان الموثوقية والصلاحية. ويتم قياس الدرجة لكل مجال من المجالات الأربعة من خلال إيجاد مجموع النقاط ومن ثم قسمتها على عدد العناصر المدرجة في بعد المسؤولية الاجتماعية للشركات، ومن ثم إيجاد النتيجة الإجمالية للمجالات الأربعة والمتمثلة في CSR. وبذلك يتم تحديد درجة المسؤولية الاجتماعية للشركات كنسبة مئوية تتراوح بين (0% - 100%)، وهذه الطريقة تعكس وجهة نظر متوازنة لأداء الشركات في المجالات البيئية والموارد البشرية والمشاركة المجتمعية وجودة المنتج

وخدمة العملاء (Haniffa & Cooke, 2005; Zeng, 2019). حيث يتم حساب درجة الإفصاح

الاجتماعية للشركات لكل تقرير سنوي في عام معين حسب النموذج التالي:

$$CSR D_t = \sum \text{Point of } \left(\frac{\text{Environment, Human Resources, Community Interaction, Product Quality and Customer Service}}{30} \right) \dots (1)$$

2. المتغير التابع: التجنب الضريبي Tax Avoidance

يعد قياس التجنب الضريبي في أبحاث الأعمال معقداً؛ بسبب سرية الإقرارات الضريبية المقدمة لمصلحة الضرائب؛ فهي غير متاحة للجمهور ولا يمنح حق الوصول إليها الا لفئة قليلة. كما أنه لا يوجد تعريف موحد لتجنب الضريبي فالمصطلح يعني أشياء مختلفة لأشخاص مختلفين. وللتغلب على ذلك، تستخدم مقاييس بديلة لقياس التجنب الضريبي يتم الحصول عليها من خلال البيانات المالية المتوفرة في التقارير السنوية لشركات وأفصاحات الحاشية التوضيحية الإضافية. وتشمل هذه البيانات الدخل الخاضع للضريبة، ومصروف ضريبة الدخل، والأصول والالتزامات الضريبية. ويمكن النظر إلى مصروف ضريبة الدخل على أنه مصروف قائم على الاستحقاق ومن المحتمل أن يتم التلاعب بأجزاء منه للتأثير على الأرباح بعد الضريبة (Hanlon & Heitzman, 2010).

يتم استخدام معدل الضريبة الفعلي Effective Tax Rate والذي يرمز له ETR فهو يستخدم عادةً كبديل جيد لالتقاط التجنب الضريبي حيث وجدت الأبحاث الضريبية التجريبية الحديثة أن ETR المقياس البديل الأكثر استخداماً لقياس التجنب الضريبي وهو يقيس قدرة الشركة على تقليل مسؤولياتها الضريبية الحالية نسبة إلى دخلها المحاسبي قبل الضريبة، وهو يشير إلى العبء الضريبي النسبي عبر الشركات. ونظراً لوجود فرق بين الدخل المحاسبي (الدفترى) والدخل الضريبي، فقد لا يمثل الربح المحاسبي (الدفترى) الدخل الفعلي الخاضع للضريبة الشركات. وبشكل عام تتمتع الشركات التي تستخدم أنشطة التخطيط الضريبي لتقليل دخلها الخاضع لضريبة مع الحفاظ على دخلها المحاسبي ب ETR أقل مما يجعل ETR مقياساً مناسباً للتجنب الضريبي (Laguir et al., 2015).

ويعرف معدل الضريبة الفعلي بأنه مصروف الضرائب مقسوماً على الدخل المحاسبي قبل الضريبة، ومع ذلك لا يزال تحديد البسط والمقام لهذه المعادلة بشكل مناسب موضوعاً للنقاش (Hope et al., 2013).

نحن نستخدم معدل الضريبة الفعلي وليس معدل الضريبة الفعلي النقدي CASH ETR10 لأن البيانات اللازمة لحساب معدل الضريبة النقدي لا يتم الإفصاح عنها في التقارير السنوية في ظل البيئة الفلسطينية. وبالتالي قد يكون من الصعب توثيق النتائج. يتم قياس المعدل الضريبي الفعلي النقدي للشركات على مدى عشر سنوات، من خلال قسمة مجموع الضرائب النقدية المدفوعة خلال هذه الفترة على مجموع الدخل الدفترية قبل الضريبة (باستثناء آثار البنود الخاصة) لنفس السنوات. ويعد هذا المقياس مؤشراً طويلاً الأجل على مستوى التزام الشركات الضريبي (Dyrenge & Maydew, 2005).

ويعبر عن معدل الضريبة الفعلي رياضياً بالنموذج التالي:

$$ETR_{it} = \frac{Tax Expense_{it}}{Pre Income_{it}} \dots\dots (2)$$

3. المتغيرات الضابطة: (حجم الشركة، الرفع المالي، العائد على الأصول، استقلالية مجلس الإدارة، حجم مجلس الإدارة)

ترتبط العديد من الخصائص المحددة للشركة مثل حجم الشركة، والرفع المالي، والعائد على الأصول، واستقلالية وحجم مجلس الإدارة بالتجنب الضريبي. علاوة على ذلك، أن نموذج الانحدار ذي التأثيرات الثابتة يوفر مواصفات متفوقة على نموذج المجمع البسيط للتحكم في التأثيرات الأخرى على التجنب الضريبي؛ لقد قمنا بتضمين العديد من متغيرات التحكم المستخدمة بشكل شائع في الأدبيات والتي من ضمنها حجم الشركة (Company Size) باعتباره اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول بالقيمة الدفترية (Lazar, 2014)، ويستخدم للتحكم في تأثيرات الحجم (Mafrolla & D'Amico, 2016).

كما وتم تضمين الرفع المالي (Financial Leverage) والذي يتم قياسه من خلال نسبة إجمالي الدين إلى إجمالي الأصول (Abid & Dammak, 2022; Lin et al., 2017; Zeng, 2019).

بالإضافة إلى العائد على الأصول (Return On Assets) وهو يظهر ربحية الشركة وقدرتها على توليد الأرباح خلال فترة من الزمن على مستوى معين من الأصول، ويتم قياسه من خلال الدخل قبل الضريبة مقسوم على إجمالي الأصول (Lin et al., 2017).

لقد قمنا أيضاً بتضمين عوامل حوكمة الشركات وهي (استقلالية مجلس الإدارة، وحجم مجلس الإدارة) كمتغيرات ضابطة؛ من أجل محاولة تفسير النتائج بشكل أدق؛ وذلك لأن الأبحاث السابقة أشارت إلى أن آليات حوكمة الشركات مرتبطة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات. أن التباين في آليات حوكمة الشركات الناشئة عن إصلاحات مجلس الإدارة الخارجية تفسر الاختلاف في مستوى التجنب الضريبي للشركات، حيث أن التجنب الضريبي للشركات ينخفض بشكل كبير بعد إصلاحات مجلس الإدارة الرئيسية على نحو خاص تعمل هذه الإصلاحات التي تتم في مجلس الإدارة والتي من ضمنها استقلالية مجلس الإدارة (Independence of the Board of Directors) على تقليل التجنب الضريبي (Q. Li et al., 2023). إضافة إلى حجم مجلس الإدارة (Board Size) والذي يتمثل في عدد أعضاء مجلس الإدارة (Col & Patel, 2019). يوضح الجدول (1) ملحق (ب) مقاييس المتغيرات المستقلة والتابعة والضابطة المستخدمة في الدراسة.

2.5 نماذج الانحدار

تتكون الدراسة من خمسة نماذج انحدار تم استخدامها لاختبار فرضيات الدراسات على النحو التالي:

نموذج الانحدار للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

$$ETR_t = \alpha + b1ENV + b2HR + b3CI + b4PI + b5Size + b6FLEV + b7ROA + b8BOIND + b9BOS + \epsilon$$

نموذج الانحدار للإفصاح عن المعلومات البيئية:

$$ETR_t = \alpha + b1ENV + b2Size + b3FLEV + b4ROA + b5BOIND + b6BOS + \epsilon$$

نموذج الانحدار للإفصاح عن الموارد البشرية:

$$ETR_t = \alpha + b1HR + b2Size + b3FLEV + b4ROA + b5BOIND + b6BOS + \epsilon$$

نموذج الانحدار للإفصاح عن المشاركة المجتمعية:

$$ETR_t = \alpha + b1CI + b2Size + b3FLEV + b4ROA + b5BOIND + b6BOS + \epsilon$$

نموذج الانحدار للإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء:

$$ETR_t = \alpha + b1PI + b2Size + b3FLEV + b4ROA + b5BOIND + b6BOS + \epsilon$$

حيث أن:

ETR: معدل الضريبي الفعلي.

ENV: المعلومات البيئية.

HR: الموارد البشرية.

CI: المشاركة المجتمعية.

PI: جودة المنتج وخدمة العملاء.

Size: حجم الشركة.

FLEV: الرفع المالي.

ROA: العائد على الأصول.

BOIND: استقلالية مجلس الإدارة.

BOS: حجم مجلس الإدارة.

T: الزمن.

B1...B9: معامل بيتا للمتغيرات.

E: الخطأ.

الفصل الثالث

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

3.1 المقدمة

يناقش هذا الجزء أهم النتائج الإحصائية لاختبار أثر الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للشركات على التجنب الضريبي، والمشاكل التي قد تتضمنها بيانات الدراسة أثناء التحليل وطرق اختبارها، بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة والأهداف المرتبطة بها.

3.2 الأساليب الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية، حيث تم استخدام الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics) في تحليل متغيرات الدراسة، والذي يصف القيمة العظمي والقيمة الصغرى والوسط الحسابي والانحراف المعياري وعدد المشاهدات لمتغيرات الدراسة. كما تم إجراء بعض الاختبارات للتحقق من توافق البيانات مع الافتراضات الأساسية لنموذج الانحدار. حيث تم استخدام مصفوفة الارتباط (Matrix of Correlations) لضمان صحة البيانات، من خلال التحقق من عدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة لتفادي مشكلة التداخل الخطي (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة، كما وتم استخدام اختبار التأثيرات الثابتة (Fixed Effects) من أجل التحكم في التأثيرات التي قد تؤثر على النموذج. إضافة إلى استخدام معامل التحديد المعدل (Adjusted R Squared) وهو يقيس مدى تفسير النموذج للمتغير التابع. القيم الأقرب إلى 1 تدل على قوة التفسير.

أولاً: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :Descriptive Statistic

يعرض هذا الجزء من التحليل نتائج الإحصاء الوصفي الذي تم إجراءه على بيانات الدراسة والمتمثل في الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والقيمة العظمي والقيمة الصغرى. يلاحظ من الجدول (2) أن متوسط مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية خلال فترة العينة (2013-2022) يبلغ 53.3% من المعلومات المحتواه في المؤشر، وانحراف معياري مقداره 25.6%. وقد بلغت أكبر قيمة لمستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية 92.9%. في حين كانت أقل قيمة لمستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تساوي 7.1%. يمكن اعتبار نسبة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية 53.3% نسبة متوسطة، ففي السياق الفلسطيني مازالت الشركات في مرحلة التطوير والتنفيذ لاستراتيجيات المسؤولية الاجتماعية. خاصةً في ظل النقص في المتطلبات القانونية والتشريعات التي تدعم أو تلزم الشركات بالإفصاح عن مسؤولياتها الاجتماعية. وعلى الرغم من ذلك، ما يزال هنالك مجال كبير أمام شركات العينة لتقوم بالعمل على تخصيص جزء من أرباحها للأنفاق على أنشطة المسؤولية الاجتماعية، خصوصاً فيما يتعلق بتعميق الإفصاح وضمان أن يكون مفيداً ومؤثراً في المجتمع.

يظهر الجدول (2) أن هنالك تفاوت في مستوى الإفصاح بين المجالات الأربعة للمسؤولية الاجتماعية. فقد حصل المجال المتعلق بالإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء على المرتبة الأولى بنسبة تبلغ 67.8%، وانحراف معياري 34.1%، وقد بلغت أكبر قيمة بنسبة 1% بينما أقل قيمة 0%. وأحد الأسباب المحتملة لتفسير هو أن الشركات تهتم بجودة منتجاتها وخدماتها؛ لكسب رضا العملاء وثقتهم والذي ينعكس إيجابياً على سمعتها واستدامتها واستمراريتها في أعمالها وذلك من خلال رفع القدرة التنافسية لها أمام منافسيها وبالتالي جني المزيد من الأرباح.

وفي المرتبة الثانية جاء المجال المتعلق بالتفاعل الاجتماعي أي المشاركة في الأنشطة المجتمعية حيث بلغ متوسط الإفصاح 58.4%، وانحراف معياري مقداره 31.1%، وقد بلغت أكبر قيمة بنسبة 1% وأقل

قيمة 0%. حيث ينظر إليه في ظل السياق الفلسطيني على أنه التزام وطني يقع على عاتق الشركات في ظل الاحتلال الإسرائيلي وهو استجابة لضغوطات أصحاب المصلحة (الحكومات، المنظمات الغير حكومية، العملاء، المواطنين) على الشركات. مما يتطلب من الشركات إعطاءه أولوية كبيرة والإفصاح عن مشاركتها المجتمعية نظراً لتأثيره بعيد المدى على التنمية المجتمعية والذي يعكس التزام الشركات تجاه المجتمع بشكل عام. ويتجلى ذلك في التقارير السنوية لعام 2020 و 2021 عندما حدثت جائحة كورونا، فقد أفصحت معظم الشركات عن مساهمتها (تبرعاتها) لدعم القطاع الصحي بالإضافة لمساهمتها في صندوق وقفه عز والذي يهدف إلى جمع التبرعات من شركات القطاع الخاص خلال فترة الطوارئ التي عاشها الشعب الفلسطيني.

بلغ متوسط الإفصاح عن الموارد البشرية 46.8%، وبانحراف معياري مقداره 27.9%، وقد بلغت أكبر قيمة بنسبة 89% بينما كانت أقل قيمة 0%، ولقد حصل الإفصاح عن الموارد البشرية على المرتبة الثالثة فالقوى العاملة هي محور عملية الإنتاج في الشركات وهي عنصر أساسي في نجاح أي شركة، وإن تأثيرها على المجتمع يكون أقل وضوحاً بالمقارنة مع المشاركة المجتمعية أو جودة المنتج وخدمة العملاء، حيث أن تحسين بيئة العمل أو تطوير الموظفين قد ينعكس تدريجياً على الأداء العام للشركة بينما المشاركة في المبادرات المجتمعية يكون لها تأثير ملموس فوراً على المجتمع. ومن ضمن الأنشطة التي تفصح عنها الشركات في تقاريرها السنوية بنود خاصة بالمزايا التي تقدمها لموظفيها من مكافآت، وتأمينات صحية، ومنح تعليمية لأبنائهم، والبرامج التدريبية والسلامة العامة.

وأخيراً فقد حصل الإفصاح عن المعلومات البيئية على المرتبة الرابعة حيث بلغ متوسط الإفصاح عن المعلومات البيئية 40.9%، وبانحراف معياري مقداره 34.5%، وقد بلغت أكبر قيمة بنسبة 90% بينما كانت أقل قيمة 0%، وربما يعود ذلك إلى الوعي البيئي المحدود من قبل الشركات والمجتمع، والاعتقاد بأن الاهتمامات البيئية هي على عاتق الدولة وحدها، بالإضافة إلى ذلك غياب القوانين والتشريعات الملزمة أو

المحفزة للإفصاح البيئي. على الرغم من ذلك، يعتبر الإفصاح البيئي في غاية الأهمية ويجب أن يكون في صلب اهتمامات الشركات في المستقبل لضمان التنمية المستدامة وحماية البيئة.

بالنسبة إلى قيمة التجنب الضريبي، يلاحظ من الجدول (2) أن متوسط نسبة التجنب الضريبي في شركات العينة وخلال فترة الدراسة 18.9%، وبانحراف معياري مقداره 14%. وقد بلغت أكبر قيمة بنسبة 51.4% بينما كانت أقل قيمة -4.3%. وهي نسبة غير مقبولة بالنظر إلى الظروف المحلية في فلسطين، نظراً لوجود تأثير لها على الإيرادات الضريبية للحكومة.

جدول (2)

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
ETR	370	0.189	0.14	-0.043	0.514
CSRD	370	0.533	0.256	0.071	0.929
ENV	370	0.409	0.345	0	0.90
HR	370	0.468	0.279	0	0.89
CI	370	0.584	0.311	0	1
PI	370	0.678	0.341	0	1
SIZE	370	17.924	1.68	15.258	21.008
FLEV	370	0.481	0.269	0.061	0.904
ROA	370	0.038	0.047	-0.064	0.146
BOIND	370	0.904	0.175	0	1
BOS	370	8.738	2.061	5	13

قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة، من الضروري إجراء بعض الاختبارات للتحقق من توافق البيانات مع الافتراضات الأساسية لنموذج الانحدار (Regression Model) وقد تم إجراء هذه الاختبارات كما يلي:

ثانياً: اختبار التداخل الخطي Multicollinearity:

استخدمت هذه الدراسة مصفوفة الارتباط (Matrix of Correlations) لضمان صحة البيانات، من خلال التحقق من عدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة لتفادي مشكلة التداخل الخطي (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة. حيث أن العلاقة الخطية المتعددة هي الموقف الغير مرغوب فيه، حيث تكون الارتباطات بين المتغيرات المستقلة قوية، وبالتالي، إذا كانت مشكلة التعدد الخطي موجودة بين المتغيرات المستقلة، فلن تقدم نتائج الانحدار نتائج صحيحة.

يحدث هذا التداخل عندما يكون هنالك ارتباط عالي بين متغيرات الدراسة المستقلة، وبالتالي يصعب تحديد أهمية كل متغير على حده ومدى تأثيره على المتغير التابع، ويحدث إذا كانت معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة تفوق أو تساوي 80% (Palaniappan, 2017). والجدول (3) يبين معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة حيث بلغ أعلى ارتباط 64% بين متغير الإفصاح عن أنشطة الموارد البشرية ومتغير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وبالتالي يمكننا أن نستنتج بأمان عدم وجود مشكلة التداخل الخطي (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة لدراسة.

جدول (3)

مصنوفة الارتباط لمتغيرات الدراسة

Variables	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
(1) ETR	1.000										
(2) CSR	-0.026	1.000									
(3) ENV	-0.087	0.537	1.000								
(4) HR	-0.107	0.643	0.467	1.000							
(5) CI	-0.052	0.604	0.552	0.563	1.000						
(6) PI	-0.019	0.624	0.377	0.458	0.548	1.000					
(7) SIZE	0.158	0.634	0.537	0.403	0.447	0.348	1.000				
(8) FLEV	0.321	0.243	0.129	0.168	0.355	0.134	0.543	1.000			
(9) ROA	-0.215	0.101	-0.000	0.095	0.053	0.161	-0.170	-0.380	1.000		
(10) BOIND	-0.028	0.158	0.017	0.114	0.122	0.263	0.214	0.090	0.167	1.000	

ثالثاً: التأثيرات الثابتة (Fixed Effects):

بعد عمل اختبار Hausman-Test تبين أن قيمة P Value $< 5\%$ حيث أن P Value = 0.000 تم بعدها أخذ التأثيرات الثابتة (Fixed Effects) بالاستعانة بالسنة، الشركة، والصناعة في النموذج كتأثيرات ثابتة لا تتغير مع الزمن، مما يساهم في تقدير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بدقة أكبر من خلال عزل تأثير هذه العوامل في النماذج الخمسة كما يظهر في الجدول (4).

رابعاً: معامل التحديد المعدل (Adjusted R Squared):

يظهر أن النماذج تفسر نسبة جيدة من التباين في البيانات عند مستوى الدلالة $5\% \leq P$ Value فالنموذج الأول للإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية يفسر حوالي 41.8% من التجنب الضريبي (المتغير التابع)، والنموذج الثاني للإفصاح عن أنشطة البيئة يفسر حوالي 41.5% من التجنب الضريبي، والنموذج الثالث للإفصاح عن أنشطة الموارد البشرية يفسر حوالي 41.5% من التجنب الضريبي، والنموذج الرابع للإفصاح عن أنشطة التفاعل المجتمعي يفسر حوالي 42.1% من التجنب الضريبي. وأخيراً النموذج الخامس للإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء يفسر حوالي 41.9% من التجنب الضريبي. كما يظهر في الجدول (4).

يوضح الجدول (4) التأثيرات الثابتة، ومعامل التحديد ونتائج الخمس نماذج على النحو التالي:

جدول (4)

نتائج الفرضيات

VARIABLES	(1) ETR	(2) ETR	(3) ETR	(4) ETR	(5) ETR
CSRD	-0.186** (0.128)	- -	- -	- -	- -
ENV	- -	-0.0311* (0.0443)	- -	- -	- -
HR	- -	- -	-0.0521* (0.0616)	- -	- -
CI	- -	- -	- -	-0.149** (0.0776)	- -
PI	- -	- -	- -	- -	-0.113* (0.0745)
Size	-0.0267** (0.0302)	-0.0359* (0.0308)	-0.0329* (0.0308)	-0.0261** (0.0303)	-0.0298 (0.0297)
FLEV	0.105** (0.0890)	0.109** (0.0919)	0.107** (0.0914)	0.106** (0.0883)	0.102** (0.0894)
ROA	0.188** (0.0923)	0.194** (0.0932)	0.192** (0.0935)	0.177* (0.0931)	0.201** (0.0885)
BOIND	-0.0230** (0.0985)	-0.0105* (0.101)	-0.0157* (0.0999)	-0.0236** (0.0976)	-0.0116* (0.100)
BOS	0.0768 (0.00920)	0.0596 (0.00934)	0.0579 (0.00925)	0.0323 (0.00921)	0.0870 (0.00923)
Year fe	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
Firm fe	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
Industry fe	Yes	Yes	Yes	Yes	Yes
Constant	0.976* (0.579)	0.975* (0.589)	0.988* (0.588)	0.928 (0.576)	0.975* (0.578)
Observations	370	370	370	370	370
Adj-R-squared	0.418	0.415	0.415	0.421	0.419

Note: Robust standard errors in parentheses.

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

يتكون الجدول أعلاه من 5 نماذج، فالنموذج الأول يظهر أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية CSRD

على التجنب الضريبي، أما النموذج الثاني فيظهر أثر الإفصاح عن المجال البيئي على التجنب الضريبي،

ويظهر النموذج الثالث أثر الإفصاح عن الموارد البشرية على التجنب الضريبي. كما يظهر النموذج الرابع أثر الإفصاح عن المشاركة المجتمعية على التجنب الضريبي. أما النموذج الخامس والأخير فيظهر أثر الإفصاح عن أنشطة جودة المنتج وخدمة العملاء على التجنب الضريبي. قمنا باستخدام 5 نماذج لتقادي مشكلة التداخل الخطي (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة.

كما وقمنا باستخدام اختبار الأخطاء المعيارية القوية Robust standard errors in parentheses لضبط مشكلة عدم تجانس البيانات (التباين) Heteroscedasticity.

اختبار الفرضية الأولى:

توضح النتائج وجود أثر سلبي للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على تجنب الضرائب، فهو دال إحصائياً عند مستوى الدلالة 5%، حيث أن قيمة معامل بيتا Beta Coefficient (-0.186) ، $P \text{ Value} \leq 5\%$ وبالتالي فأننا نقبل الفرضية الأولى. وهذا يعني أن الشركات ذات المستوى الأعلى من الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية أقل احتمالية لعدم دفع الضرائب، وبالتالي هي أقل قابلية للمشاركة في تجنب الضرائب.

قامت دراسة Khan et al. (2017) على تعزيز وجهة النظر الحالية حول أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على التجنب الضريبي، حيث وجدوا أن نشاط التجنب الضريبي غير آمن ومن المتوقع أن توازن الشركات الفوائد التي من الممكن أن تحققها من تجنب الضرائب مع تكاليف التنفيذ المحتمل والعقوبات، وخسارة السمعة لشركة، إذا ما تم الإبلاغ عن الاستراتيجية التي تتبعها من قبل السلطات الضريبية، كما وتتفق نتيجتنا مع دراسة Cahan et al. (2016) والتي يزعم فيها من خلال دراسته لـ 21 دولة إلى أن المؤسسات تتعامل مع المسؤولية الاجتماعية على أنها تؤدي إلى أداء مالي أقوى وتسمح للمؤسسات بترسيخ وتثبيت نفسها في مكانة قيادية مميزة. فعندما تكون المسؤولية الاجتماعية

للشركات تمتاز بالشفافية، فمن غير المرجح أن تتخرب في أنشطة التجنب الضريبي مستغلة الإفصاح الاجتماعي كستار دخان لإخفاء سلوكها الضريبي الأساسي.

ويلاحظ ذلك خاصة في ظل الظروف السياسية والاقتصادية الصعبة التي يعيشها الشعب الفلسطيني، إذ تتركز الأنظار على شركات القطاع الخاص، خاصة فيما يتعلق بدورها التنموي وتحملها للمسؤولية الاجتماعية وامثالها الضريبي. حيث تعد الضرائب جزءاً لا يتجزأ من هذه المسؤولية، وقد بدأت الشركات الفلسطينية الخاصة مؤخراً بإيلاء هذا الموضوع اهتماماً متزايداً نظراً لأن الثقافة الوطنية تتطلب هذا الاهتمام فنجد أن الشركات أصبحت تدرج الإفصاح الاجتماعي في تقاريرها السنوية، بل إن بعضها خصص أقساماً مستقلة من هذه التقارير تحت مسمى " المسؤولية الاجتماعية". بالإضافة إلى ذلك، تقوم الشركات بالإعلان عن أنشطتها الاجتماعية عبر مواقعها الإلكترونية، نظراً لقناعتها في تأثير هذه الإفصاحات من ناحية إيجابية على أصحاب المصلحة ومساهمتها في تكوين صورة ودية عن الشركة أمام مجتمعها والتحسين من سمعتها العامة. وهذا يتفق مع Armstrong et al. (2012) في أن ثقافة الشركة لها تأثير كبير فيما يتعلق بالمسار الأمثل للعمل بما يشمل وظيفة الضرائب. بالإضافة إلى ما أشار إليه (Atwood et al., 2012). وهو أن الشركات تتجنب الضرائب بشكل أقل عندما يكون الامتثال الضريبي المطلوب أعلى. فالشركات لديها عقد اجتماعي مع المجتمع، فهي تعمل على توفير مستوى أعلى من الإفصاح الطوعي من أجل ضمان الامتثال للوائح وأخلاقيات ذلك المجتمع حيث لا يكون الإفصاح الإلزامي كافياً فالنظرية الشرعية تستند على تصور المجتمع، فيجب على الإدارة أن تكشف عن المعلومات التي من شأنها أحداث تأثير وتغيير على رأي المستخدمين الخارجيين حول شركتهم (Elfeky, 2017).

كما أنه كلما ازدادت الثقافة المجتمعية والثقة في الحكومة وأنفاذ القانون إلى جانب ارتفاع التدين السائد بين الأفراد قلت معدلات التجنب الضريبي، فهذه العوامل تعزز الالتزام الطوعي بدفع الضرائب. إذ يشعر الأفراد بمسؤوليتهم تجاه المجتمع وثقتهم في عدالة توزيع الإيرادات العامة (Richardson, 2008).

بالإضافة إلى ذلك تظهر النتائج أثر سلبي ذا دلالة إحصائية لحجم الشركة على تجنب الضريبي عند مستوى الدلالة 5%، حيث أن قيمة معامل بيتا (Beta Coefficient) (-0.0267)، $P \text{ Value} \leq 5\%$ وهو يعني أن الشركات الأكبر حجماً أكثر التزاماً بالقوانين الضريبية وأقل احتمالاً للانخراط في ممارسات تجنب الضرائب مقارنة بالشركات الأصغر حجماً. وقد يكون سبب ذلك زيادة الرقابة والتدقيق بالشركات الأكبر حجماً تخضع لرقابة أكبر من قبل الجهات التنظيمية والمستثمرين كما أن الهيئات الضريبية غالباً ما تركز على الشركات الأكبر حجماً نظراً لكبر حجم إيراداتها وتأثيرها الاقتصادي. كما أن الشركات الكبيرة تعتمد على مصادر دخل متنوعة عبر أسواق مختلفة مما يجعل من عملية تجنب الضرائب أمراً معقداً لاسيما مقارنة بالشركات الأصغر حجماً والتي تكون أكثر مرونة في استخدام استراتيجيات ضريبية أقل وضوحاً. بالإضافة إلى ذلك الشركات الأكبر حجماً تسعى إلى الحفاظ على سمعتها وتعزيز صورتها أمام المستثمرين والعملاء وبالتالي فإن الانخراط في ممارسات تجنب الضرائب قد يؤدي إلى تداعيات سلبية تؤثر على علاقتها مع أصحاب المصلحة.

وتظهر النتائج أثر إيجابي ذا دلالة إحصائية للرفع المالي على تجنب الضرائب عند مستوى الدلالة 5% حيث أن قيمة معامل بيتا (Beta Coefficient) (0.105)، $P \text{ Value} \leq 5\%$ وهذا يعني أن الشركات التي تعتمد بشكل أكبر على الرفع المالي تميل أيضاً إلى زيادة تجنبها الضريبي وهذا قد يكون سببه أن الشركات التي تتحمل مستويات عالية من الديون تسعى إلى تقليل أعبائها المالية. بما يشمل الضرائب من أجل تحسين قدرتها المالية وأدائها المالي على السداد.

وفي المحصلة النهائية يمكن أن تؤدي أنشطة تجنب الضريبي إلى زيادة التوفيرات الضريبية للشركة وتقليل اعتمادها على الروافع المالية (Hasan et al., 2014).

كما وتظهر النتائج أثر إيجابي ذا دلالة إحصائية للعائد على الأصول على تجنب الضرائب عند مستوى الدلالة 5%. حيث أن قيمة معامل بيتا (Beta Coefficient) (0.188)، $P \text{ Value} \leq 5\%$ ، وهذا يعني كلما زادت ربحية الشركة من خلال العائد على الأصول كلما زاد تجنبها للضرائب.

فكما أشار Salhi et al. (2020) أن الشركات تشارك في تجنب الضرائب لتحسين الأداء أي التحكم في الأداء العام. فمن خلال خفض العبء الضريبي تزداد الأرباح المحتجزة الأمر الذي يتيح للشركات إعادة استثمار هذه الأموال في أنشطتها التشغيلية أو توزيعها على المساهمين. وبالتالي تعزيز الأداء العام للشركة. لذلك تلجأ الشركات إلى التجنب الضريبي؛ من أجل تحسين الأداء. فكما يزعم Chen et al. (2010) أن الضرائب ذات تكلفة كبيرة على الشركة و المساهمين، ومن المتوقع عموماً أن يفضل المساهمون التجنب الضريبي فالشركات ذات المستويات الأعلى من الخسائر المنقولة لديها حافز لإجراء استراتيجيات ضريبية أكثر من الشركات ذات المستويات المنخفضة من الخسائر المنقولة.

بالنسبة لاستقلالية مجلس الإدارة هنالك أثر سلبي ذا دلالة إحصائية لاستقلالية مجلس الإدارة على التجنب الضريبي. ويلاحظ عند مستوى دلالة 5%، حيث أن قيمة معامل بيتا (Beta Coefficient) (-0.0230)، $P \text{ Value} \leq 5\%$ ، فكلما ازدادت استقلالية مجلس الإدارة كلما أنخفض التجنب الضريبي. حيث تدعم استقلالية مجلس الإدارة تحسين الشفافية في عملية صنع القرار في مجلس الإدارة (Malik & Makhdoom, 2016).

بالنسبة لحجم مجلس الإدارة فهو غير دال إحصائياً أي لا يوجد أثر لحجم مجلس الإدارة على تجنب الضرائب. وهذه النتيجة تتناقض مع ما توصل له Liao et al. (2018) حيث وجدوا أن هنالك تأثير لحجم مجلس الإدارة في عملية التحكم في التقارير المالية ومراقبتها فالشركات التي لديها حجم مجلس إدارة كبير أكثر عرضة للانخراط في ضمان المسؤولية الاجتماعية للشركات.

اختبار الفرضية الثانية:

بالنسبة لأثر الإفصاح عن أنشطة المعلومات البيئية على التجنب الضريبي. فهو دال إحصائياً عند مستوى الدلالة 10% حيث تبلغ قيمة معامل بيتا Coefficient (-0.0311)، $P \text{ Value} \leq 10\%$ وهذا يعني وجود أثر سلبي للإفصاح عن أنشطة المعلومات البيئية على التجنب الضريبي، وبناء على ذلك فأنا نقبل الفرضية الثانية.

ويعود ذلك إلى أن ممارسات الإفصاح البيئي للشركات ضئيلة، ويتم حالياً تحقيق تقدم محدود في هذا المجال المهم. وهذا يعني أن مستوى الشفافية والوضوح والإفصاح عن التأثيرات البيئية منخفض حيث أنها لم تصل بعد إلى مستوي النضج المطلوب، ونتيجة لذلك فإن عدد الشركات التي تولي اهتماماً كبيراً لممارسات الإبلاغ البيئي قليل. وعلى الرغم من أهمية المعلومات البيئية لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة من هذه المعلومات، فإن الشركات، ربما بسبب الخوف من الانتقام القانوني المحتمل، لا تقدم عموماً سوى إفصاحات وتقارير بيئية محدودة خوفاً من المحاسبة القانونية (T. M. Lee & Hutchison, 2005). كما ويعزى التنفيذ غير الكافي للإفصاح البيئي إلى مجموعة من الأسباب كما وضحها Wang et al. (2020) وأحد الأسباب الرئيسية هي ضعف البيئة التشريعية للإفصاح البيئي هو إفصاح غير إلزامي، إلى جانب الآليات التنظيمية الغير فعالة، وضعف المشاركة العامة وقصور الأشراف العام. كما وتواجه الشركات تحديات تجاه قضايا التكلفة والفائدة المترتبة على الإفصاح عن المعلومات البيئية وإدارتها. بالإضافة إلى ذلك فإن المعلومات الخاصة بعدم كفاءة العمليات والمبادرات البيئية المتاحة للمنافسين تؤثر سلباً على قدرتها التنافسية وأدائها المالي إذ تعمل على أضعافهما. إذ تؤدي المعلومات المضللة والأخطاء في التقارير إلى زيادة المساءلة بشكل كبير. مما يجعل الشركات تتردد في الإفصاح البيئي ما لم تكن متأكدة من تحقيق منفعة تعادل أو تفوق تكلفته.

ويمكن ملاحظة جميع ما سبق في البيئة الفلسطينية والتي تعاني من غياب النظم القانونية البيئية التي تلزم الشركات على تحمل مسؤوليتها تجاه البيئة، بالإضافة إلى ضعف الرقابة والأشراف العام عليها بسبب الأوضاع الاقتصادية والسياسية الغير مستقرة في فلسطين والتي تشتت التركيز نحو قضايا أكثر إلحاحاً مثل الأمن والاقتصاد والتعليم والصحة مما يجعل القضية البيئية أولوية ثانوية.

وهذا يعني أن الشركات لا تعتبر الإفصاح عن المعلومات البيئية وسيلة أساسية لحماية نفسها من المخاطر المحتملة المرتبطة بممارسات التجنب الضريبي. مما يشير إلى أن استراتيجيات الإفصاح الاجتماعي التي تتبناها الشركات في المجال البيئي لا تركز على تخفيف المخاطر الناجمة عن سياساتها الضريبية.

اختبار الفرضية الثالثة:

توضح نتائج الدراسة وجود أثر سلبي للإفصاح عن أنشطة الموارد البشرية على التجنب الضريبي عند مستوى دلالة 10% وتبلغ قيمة معامل بيتا (Beta Coefficient) (-0.0521)، و $P\ Value \leq 10\%$ وهذا يعني وجود أثر سلبي للإفصاح عن أنشطة الموارد البشرية على تجنب الضرائب وبناء على ذلك فأنا نقبل الفرضية الثالثة. ويعني ذلك أن الشركات لا تعتمد الإفصاح عن أنشطة الموارد البشرية كأستراتيجية دفاعية لأداره المخاطر الناجمة عن ممارسات التجنب الضريبي.

ويعزى هذا الأثر إلى أن رأس المال البشري يعد أحد أهم مصادر خلق القيمة في الشركات المعاصرة، مما يدفع بعض الشركات إلى الاعتراف بأهميته عبر الإفصاح عنه ضمن تقاريرها ولو بشكل طوعي.

أن الإفصاح عن أنشطة الموارد البشرية لا يستخدم فعلياً كأداة دفاعية لإدارة المخاطر المرتبطة بالتجنب الضريبي، ويرجع ذلك إلى الطبيعة الطوعية لهذه الإفصاحات وعدم وجود إطار إلزامي للإفصاح عنها في التقارير السنوية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في معظم البلدان (Jindal & Kumar, 2012) بما في ذلك فلسطين.

وتتماشي هذه النتيجة مع ما توصل إليه (Liao et al., 2019) حيث أشاروا إلى أن الطبيعة الطوعية وغير الإلزامية لإفصاحات الموارد البشرية تعكس التزام الشركات بمنظوراً أخلاقياً. فمن المفترض أن الشركات المسؤولة اجتماعياً أكثر اهتماماً بتعزيز علاقتها مع أصحاب المصلحة وهي تسعى إلى اتباع ممارسات أخلاقية لتحقيق الرفاهية الإجتماعية، مما يقلل من حوافزها للانخراط في الاحتيال المؤسسي.

اختبار الفرضية الرابعة:

توضح النتائج وجود أثر سلبي للإفصاح عن أنشطة المشاركة المجتمعية على تجنب الضرائب، عند مستوى الدلالة 5%، حيث تبلغ قيمة معامل بيتا Beta Coefficient (-0.149)، $P \text{ Value} \leq 5\%$ وبالتالي فأنا نقبل الفرضية الرابعة. وهذا يعني أن الشركات ذات المستوي الأعلى من الإفصاح عن التفاعل المجتمعي أقل احتمالية لعدم دفع الضرائب، وبالتالي هي أقل قابلية للمشاركة في تجنب الضرائب. وقد يعزى ذلك إلى أن هذه الشركات تنظر إلى المشاركة المجتمعية كونها التزاماً أخلاقياً يشمل الشفافية الضريبية وليس أداة تسويقية.

أصبحت الشركات مدركة أنه من أجل البقاء في بيئة سريعة التغير، يجب أن تصبح مسؤولة اجتماعياً. وبالتالي، هنالك طلب وتوقع متزايد من أصحاب المصلحة المختلفين الذين يتوقعون من الشركات أن تتجاوز أجندة الربح الخاصة بها وأن تكون مسؤولة اجتماعياً. بالإضافة إلى تحقيق الربح للمساهمين يجب على الشركات التجارية أيضاً أن تخدم مصالح جميع أصحاب المصلحة الآخرين، ويتم ذلك عبر الاستراتيجيات التي تدير بها الشركات أعمالها بطريقة أخلاقية وصديقة للمجتمع ومفيدة للتنمية المجتمعية (Masum et al., 2020). فتجنب الضرائب سلوك يرتبط بالفساد المالي يعمل على أضعاف النسيج الاجتماعي، وبالتالي تؤثر هذه الممارسات على التنمية المجتمعية والاقتصادية (Otusanya, 2011). أذ يشكل دفع الضرائب مساهمة حاسمة للشركات في المجتمع وضرورة للحكومة الرشيدة (Preuss, 2010)، وبالتالي فإن إجراءات تجنب الضرائب هي إجراءات غير مسؤولة اجتماعياً، فالشركات المسؤولة اجتماعياً

بطبيعتها أقل تجنباً لضرائب نظراً لأن الشركة تتخذ موقفاً أخلاقياً فيما يخص أعمالها، فالمسؤولية الاجتماعية توفر للشركات مجموعة من المبادئ التوجيهية التي يمكن استخدامها للمساهمة في ثروتها الخاصة وثروة المجتمع الأوسع. فحسب نظرية ثقافة الشركات يجب أن تعكس القرارات التي تتخذها الشركات اعتقاداً مشتركاً في السلوك الصحيح وتعكس ثقافة الشركة مجموعة من القيم المشتركة داخل الشركة حول السلوك الصحيح للشركات (Montenegro, 2021). كما أن الإفصاح الاجتماعي يؤثر على سمعة الشركات وعلى مستوى قبول المجتمع لها، وتوفير فوائد طويلة الأجل للمجتمع (Fordham et al., 2018). ومع ذلك فإن فهم العوامل التي تؤثر على قرار الكشف الاجتماعي أمر مهم بالنسبة لأولئك الذين يرغبون في رؤية تحسينات في مدى ملائمة واكتمال وموضوعية مثل هذه المعلومات. فالكشف الطوعي لا يقتصر على نشاط التجنب الضريبي فقد يكون الغاية منه تقليل المطالب الخارجية أو العامة وتقليل من الضوابط المفروضة على حرية عمل الشركات، و قد تستفيد الحكومة من هذه الإفصاحات وذلك من خلال استخدامها كمبرر لعدم إدخال المزيد من التشريعات واللوائح القانونية (Adams et al., 1998).

اختبار الفرضية الخامسة:

توضح نتائج الدراسة وجود أثر سلبي للإفصاح عن أنشطة جودة المنتج وخدمة العملاء على التجنب الضريبي عند مستوى دلالة 10% حيث تبلغ قيمة معامل بيتا Beta Coefficient (-0.113) حيث أن $P \text{ Value} \leq 10\%$ ، ويشير هذا إلى أنه كلما ارتفع مستوى الإفصاح في هذا المجال، انخفضت مستوى التجنب الضريبي، وبناء على ذلك فأنتنا نقبل الفرضية الخامسة.

وتعكس هذه النتيجة أن الإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء لا يستخدم من قبل الشركات كأداة دفاعية للحد من المخاطر المرتبطة بممارسات التجنب الضريبي، بل يأتي هذا النوع من الإفصاح مدفوعاً في المقام الأول برغبة الشركات في تعزيز مكانتها السوقية، وتحسين صورتها أمام العملاء وأصحاب المصلحة بما في ذلك المستثمرون والمستهلكون، ويظهر هذا السلوك أن بعض الشركات تركز على بناء ثقة الجمهور وتعزيز

ولاء العملاء من خلال تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة، لما لها من تأثير على السمعة المؤسسية، الأمر الذي يجعل أثرها على التجنب الضريبي غير ناتج عن استراتيجية واعية لإدارة الضريبة بل نتيجة لعوامل تتعلق بالمسؤولية تجاه أصحاب المصلحة. ويعني ذلك أن الشركات لا تعتمد الإفصاح عن أنشطة جودة المنتج وخدمة العملاء كاستراتيجية دفاعية لأداره المخاطر الناجمة عن ممارسات التجنب الضريبي. مما يعكس اهتمام الشركات بتعزيز سمعتها وعلاقاتها على حساب تجنب الضرائب.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

4.1 نتائج الدراسة

هدفت الدراسة إلى بيان أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على التجنب الضريبي. أجريت الدراسة على عينة مكونة من 37 شركة من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. وقد تم استخدام تحليل المحتوى لاستخراج البيانات المطلوبة من التقارير السنوية للشركات خلال الفترة من (2013-2022). وتم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي STATA لإجراء التحليل الازم.

توصلت الدراسة إلى أن متوسط الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين قد بلغ 53.3% وهي نسبة متوسطة حيث ما زالت الشركات في مرحلة تطوير استراتيجياتها الاجتماعية. وبلغ متوسط الإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء 67.8%، بينما بلغ متوسط الإفصاح عن التفاعل المجتمعي (المشاركة المجتمعية) 58.4%، وبلغ متوسط الإفصاح عن الموارد البشرية 46.8%، كما وبلغ متوسط الإفصاح عن المعلومات البيئية 40.9%. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر سلبي للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على التجنب الضريبي عند مستوى دلالة 5% حيث أن الزيادة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تؤدي إلى انخفاض في التجنب الضريبي، وانخفاض الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى زيادة التجنب الضريبي. فهما إجراءان غير متسقين مع بعضهما البعض. كما وتوصلت إلى وجود أثر سلبي للإفصاح عن أنشطة المعلومات البيئية على تجنب الضرائب عند مستوى الدلالة 10%. كما وتوصلت إلى وجود أثر سلبي للإفصاح عن أنشطة الموارد البشرية على تجنب الضرائب عند مستوى الدلالة 10%. كما وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر سلبي للإفصاح عن أنشطة المشاركة المجتمعية على تجنب الضرائب عند مستوى دلالة 5%، وهذا يعني أن الشركات ذات المستوي الأعلى من الإفصاح عن المشاركة المجتمعية أقل احتمالية لعدم دفع الضرائب،

وبالتالي هي أقل قابلية للمشاركة في تجنب الضرائب. كما وتوصلت إلى وجود أثر سلبي للإفصاح عن أنشطة جودة المنتج وخدمة العملاء على التجنب الضريبي عند مستوى الدلالة 10% ويعني ذلك أن الشركات لا تعتمد الإفصاح عن أنشطة جودة المنتج وخدمة العملاء كاستراتيجية دفاعية لأداره المخاطر الناجمة عن ممارسات التجنب الضريبي. وبالتالي فإن مبادرات المسؤولية الاجتماعية للشركات المتعلقة بجودة المنتج والخدمات المقدمة ليس لها تأثير على ممارسات التجنب الضريبي. وجاءت نتائج دراستنا بما يتفق مع نظرية أصحاب المصلحة. حيث تشير إلى أن الشركات تسعى لتحقيق توازن بين مصالح الأطراف المختلفة. فهي تسعى لتعزيز صورتها أمام أصحاب المصلحة من خلال سعيها للإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية والتي بدورها تحد من ممارسة التجنب الضريبي ويعكس توجه نحو الشفافية الضريبية والاستدامة في الأداء.

4.2 توصيات الدراسة

1. نوصى بتعزيز الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية؛ نظراً لأثرها السلبي على التجنب الضريبي، وذلك من خلال بذل المزيد من الجهود من قبل الشركات في تطوير سياسات إفصاح واضحة بما يتضمن الإفصاح عن المجالات الأربعة (البيئية، الموارد البشرية، المشاركة المجتمعية، وخدمة العملاء وجودة المنتج) وعدم قصرها على المجالات التي تحقق لها فوائد مباشرة. بالإضافة إلى تضمينها مجتمعة في قسم من تقريرها السنوي بدلاً من تواجدها متفرقة جزء منها ضمن التقرير السنوي والجزء الآخر في المواقع الإلكترونية الأخرى، وذلك كون التقرير السنوي هو المصدر الرئيسي للمعلومات لأصحاب المصلحة.

2. نوصي بضرورة تدخل الجهات التنظيمية مثل (بورصة فلسطين، وهيئة سوق رأس المال الفلسطينية، والجهات التنظيمية والقانونية الأخرى) من أجل العمل على تحديد تعريف للمسؤولية الاجتماعية بما يتناسب مع البيئة الفلسطينية ومن ثم العمل على حصر أبعادها الأكثر أهمية بما يتكيف مع طبيعة

عمل الشركات وأنشطتها والظروف الاجتماعية والبيئية المحيطة بها والعمل على حصر كيفية تحديدها كميّاً بالإضافة إلى إصدار متطلبات إلزامية أكثر صرامة للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات، لضمان الشفافية والتي هي الطريق الأمثل لضمان تصحيح الوضع الضريبي. وكذلك العمل على تطوير مؤشر محلي لقياس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات لإتاحة المجال لأصحاب المصلحة لتقييم الشركات الفلسطينية والمقارنة فيما بينها من حيث الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية وإفصاحاتها.

2. نوصى بتحسين الإفصاح عن المعلومات البيئية، نظراً لأن نسبته الإفصاح قد بلغت 40.9% وهي لا تتجاوز الـ 50% فعلى الشركات أن تعمل على دمج الإفصاحات البيئية في تقاريرها السنوية وذلك لتعزيز المصداقية أمام أصحاب المصلحة بما فيهم المستثمرين وصناع القرار، وينبغي على الحكومة الفلسطينية تقديم حوافز ضريبية للشركات التي تلتزم بالإفصاح البيئي. مما يشجعها على تبني الممارسات البيئية والتنمية المستدامة.

3. نوصى بتعزيز الإفصاح عن الموارد البشرية البشرية، نظراً لأن نسبته 46.8% وهي لا تتجاوز نسبة 50% حيث أظهرت الدراسة أن الإفصاح عن أنشطة الموارد البشرية لا يستخدم كاستراتيجية دفاعية ضد مخاطر تجنب الضرائب. لذلك يجب على الشركات إدراج هذا النوع من الإفصاح في تحسين صورتها العامة وتعزيز علاقاتها مع الجهات الضريبية ويتم ذلك عبر إلزام الشركات بإدراج سياسات الموارد البشرية في تقاريرها السنوية بما في ذلك سياسات التوظيف، الأجور والتدريب. وتشجيعها على الإفصاح عن الإجراءات المتخذة لضمان عدالة الأجور مما يخلق بيئة عمل أكثر شفافية ومسؤولة اجتماعياً، ويحد من أي ممارسات قد تفسر على أنها ممارسات تجنب ضريبي. فبالأماكن وضع معايير موحدة للإفصاح عن برامج التدريب والتطوير مما يحسن من صورة الشركة وزيادة ثقة

المستثمرين بها. بالإضافة إلى تعزيز دور الجهات الرقابية في مراجعة الإفصاحات المتعلقة بالموارد البشرية لضمان أنها ليست شكلية.

4. نوصى بتعزيز الإفصاح عن المشاركة المجتمعية حتى تستمر الشركات في التفاعل مع مجتمعها، حيث يمكن أن تعمل الحكومة على وضع سياسات تكافئ بها الشركات التي تساهم في التنمية المجتمعية عبر منحها مزايا ضريبية أو تسهيلات تنظيمية مما يعزز من امتثالها الضريبي.

5. نوصى بتطوير إطار تنظيمي للإفصاح عن جودة المنتج وخدمة العملاء، بحيث يتوجب على الشركات إعادة النظر في استراتيجيات الإفصاح في هذا المجال بحيث تساهم في تعزيز الشفافية. كما ويمكن للجهات التنظيمية إنشاء معايير موحدة للإفصاح عن جودة المنتج تتضمن شهادات الجودة ومعايير السلامة ورضا العملاء. مما قد يعكس في تحسين التزام الشركات بالمسؤولية الاجتماعية ومن امتثالها الضريبي والذي هو جزء من مسؤوليتها الأخلاقية.

4.3 أوجه القصور

استخدمت الدراسة تحليل المحتوى لاستخراج بيانات الإفصاح الاجتماعي معتمدة على التقارير السنوية للشركات فقط. وهو نهج قد يكون ذاتياً ويعتمد على مدى دقة التقارير السنوية ومدى شمولية المعلومات الواردة فيها. حيث أن هنالك بعض الأنشطة الخاصة بالإفصاح الاجتماعي قد لا تتضمنها التقارير السنوية بل ويتم الإفصاح عنها عبر وسائل الإعلام الأخرى مثل الموقع الإلكتروني للشركة أو عبر صفحة الفيسبوك الخاصة بها؛ وذلك لأن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هو إفصاح طوعي لا يتوفر له قواعد وتعليمات محددة. وبالتالي فإنه بالأماكن مستقبلاً أستخدم طرق أكثر شمولية كالاستبيان أو المقابلات مع مديري الشركات للحصول على فهم أعمق لمدى التزام الشركات بالإفصاح. كما واقتصرت الدراسة على 37 شركة فقط من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لذلك نقترح توسيع نطاق عينة الدراسة مستقبلاً لتشمل الشركات الغير مدرجة أيضاً.

المصادر العلمية

- Abdelfattah, T., & Aboud, A. (2020). Tax avoidance, corporate governance, and corporate social responsibility: The case of the Egyptian capital market. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 38, 100304. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2020.100304>.
- Abdul Wahab, N. S., & Holland, K. (2012). Tax planning, corporate governance and equity value. *British Accounting Review*, 44(2), 111–124. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2012.03.005>.
- Abid, S., & Dammak, S. (2022). Corporate social responsibility and tax avoidance: the case of French companies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20(3–4), 618–638. <https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2020-0119>.
- Adams, C. A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. In *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (Vol. 17, Issue 5). <https://doi.org/10.1108/09513570410567791>.
- Adams, C. A., Hill, W. Y., & Roberts, C. B. (1998). Corporate social reporting practices in western europe: Legitimizing corporate behaviour? *British Accounting Review*, 30(1), 1–21. <https://doi.org/10.1006/bare.1997.0060>.
- Akhtar, S., Akhtar, F., John, K., & Wong, S. (2017). *Multinationals ' tax evasion : A financial and governance perspective*. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2017.11.009>.
- Akhter, F. (2022). *Environmental disclosures and corporate attributes , from the lens of legitimacy theory : a longitudinal analysis on a developing country*. <https://doi.org/10.1108/EJMBE-01-2021-0008>.
- Alia, M. J. A., & Mardawi, Z. M. (2021). The impact of ownership structure and board characteristics on corporate social responsibility disclosed by palestinian companies. *Jordan Journal of Business Administration*, 17(2), 254–277. <https://doi.org/10.35516/0338-017-002-006>.
- Alsaadi, A. (2020). Financial-tax reporting conformity, tax avoidance and corporate social responsibility. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(3), 639–659. <https://doi.org/10.1108/JFRA-10-2019-0133>.
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., & Larcker, D. F. (2012). The incentives for tax planning. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1–2), 391–411. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.04.001>.
- Atwood, T. J., Drake, M. S., Myers, J. N., & Myers, L. A. (2012). Home country tax system characteristics and corporate tax avoidance: International evidence. *Accounting Review*, 87(6), 1831–1860. <https://doi.org/10.2308/accr-50222>.
- Barakat, F. S. Q., López Pérez, M. V., & Rodríguez Ariza, L. (2015). Corporate social responsibility disclosure (CSR) determinants of listed companies in Palestine

- (PXE) and Jordan (ASE). *Review of Managerial Science*, 9(4), 681–702. <https://doi.org/10.1007/s11846-014-0133-9>.
- Benedickson, J., Muldoon, J., Eric Liguori, & E. Davis, P. (2010). Agency theory: the times are changing. *Management Decision*, 54(1), 174–193.
- Branco, M. C., & Rodrigues, L. L. (2006). Communication of corporate social responsibility by Portuguese banks: A legitimacy theory perspective. *Corporate Communications*, 11(3), 232–248. <https://doi.org/10.1108/13563280610680821>.
- Cahan, S. F., De Villiers, C., Jeter, D. C., Naiker, V., & Van Staden, C. J. (2016). Are CSR Disclosures Value Relevant? Cross-Country Evidence. *European Accounting Review*, 25(3), 579–611. <https://doi.org/10.1080/09638180.2015.1064009>.
- Campbell, K., & Helleloid, D. (2016). Starbucks: Social responsibility and tax avoidance. *Journal of Accounting Education*, 37, 38–60. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2016.09.001>.
- Carroll, A. B. (1979). A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. *Academy of Management Review*, 4(4), 497–505. <https://doi.org/10.5465/amr.1979.4498296>. <https://search-proquest-com.bibliotecadigital.uic.es:9443/docview/230015653?pq-origsite=summon>.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41–61. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2009.02.003>.
- Col, B., & Patel, S. (2019). Going to Haven? Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance. *Journal of Business Ethics*, 154(4), 1033–1050. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3393-2>.
- Cooper, M., & Nguyen, Q. T. K. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. *International Business Review*, 29(3), 101692. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2020.101692>.
- Davis, A. K., Guenther, D. A., Krull, L. K., & Williams, B. M. (2016). Do socially responsible firms pay more taxes? *Accounting Review*, 91(1), 47–68. <https://doi.org/10.2308/accr-51224>
- de Camargo Fiorini, P., Roman Pais Seles, B. M., Chiappetta Jabbour, C. J., Barberio Mariano, E., & de Sousa Jabbour, A. B. L. (2018). Management theory and big data literature: From a review to a research agenda. *International Journal of Information Management*, 43(July), 112–129. <https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2018.07.005>
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>.

- Donaldson, L. (1990). Ethereal Hand: Organizational Economics and Management Theory University of New South Wales The Organizational Economics and Management. *The Academy of Management Review*, 15(3), 369–381.
- Dwekat, A., Seguí-Mas, E., & Tormo-Carbó, G. (2020). The effect of the board on corporate social responsibility: bibliometric and social network analysis. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 33(1), 3580–3603. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2020.1776139>.
- Dyreng, S., & Maydew, E. L. (2005). Long-Run Corporate Tax Avoidance. *The Accounting Review*, 83(1), 61–82.
- Elfeky, M. I. (2017). The extent of voluntary disclosure and its determinants in emerging markets: Evidence from Egypt. *Journal of Finance and Data Science*, 3(1–4), 45–59. <https://doi.org/10.1016/j.jfds.2017.09.005>.
- Epstein, M. J., & Freedman, M. (1994). Social Disclosure and the Individual Investor. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(4), 94–109. <https://doi.org/10.1108/09513579410069867>.
- Fakay, Y., & Buragohain, B. (2015). Corporate Social Responsibility: A Review of Literature. *Indian Journal of Research*, 4(2), 26–35.
- Fallan, E., & Fallan, L. (2019). Corporate tax behaviour and environmental disclosure: Strategic trade-offs across elements of CSR? *Scandinavian Journal of Management*, 35(3), 101042. <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2019.02.001>.
- Fatima, T., & Elbanna, S. (2023). Corporate Social Responsibility (CSR) Implementation: A Review and a Research Agenda Towards an Integrative Framework. *Journal of Business Ethics*, 183(1), 105–121. <https://doi.org/10.1007/s10551-022-05047-8>.
- Flammer, C. (2015). Does corporate social responsibility lead to superior financial performance? A regression discontinuity approach. *Social Responsibility Journal*, 61(11), 2549–2568. <https://doi.org/10.1287/mnsc.2014.2038>.
- Florio, C., & Leoni, G. (2017). Enterprise risk management and firm performance: The Italian case. *British Accounting Review*, 49(1), 56–74. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2016.08.003>.
- Fordham, A. E., Robinson, G. M., & Van Leeuwen, J. (2018). Developing community based models of Corporate Social Responsibility. *Extractive Industries and Society*, 5(1), 131–143. <https://doi.org/10.1016/j.exis.2017.12.009>.
- Foster, D., & Jonker, J. (2005). Stakeholder relationships: The dialogue of engagement. *Corporate Governance*, 5(5), 51–57. <https://doi.org/10.1108/14720700510630059>
- Galant, A., & Cadez, S. (2017). Corporate social responsibility and financial performance relationship: A review of measurement approaches. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 30(1), 676–693. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2017.1313122>.

- Geva, A. (2008). Three models of corporate social responsibility: Interrelationships between theory, research, and practice. *Business and Society Review*, 113(1), 1–41. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8594.2008.00311.x>.
- Godfrey, P. C. (2005). The relationship between corporate philanthropy and shareholder wealth: A risk management perspective. *Academy of Management Review*, 30(4), 777–798. <https://doi.org/10.5465/AMR.2005.18378878>.
- Gulzar, M. A., Cherian, J., Sial, M. S., Badulescu, A., Thu, P. A., Badulescu, D., & Khuong, N. V. (2018). Does corporate social responsibility influence corporate tax avoidance of Chinese listed companies? *Sustainability (Switzerland)*, 10(12). <https://doi.org/10.3390/su10124549>.
- Hang, T. T. T., & Ngoc, B. T. (2018). Effect of Corporate Social Responsibility Disclosure on Financial Performance. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 10(1), 40. <https://doi.org/10.5296/ajfa.v10i1.12592>.
- Haniffa, R. M., & Cooke, T. E. (2005). The impact of culture and governance on corporate social reporting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(5), 391–430. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2005.06.001>.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 127–178. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>.
- Harrison, J. S., & Freeman, R. E. (1999). Stakeholders, social responsibility, and performance: Empirical evidence and theoretical perspectives. *Academy of Management Journal*, 42(5), 479–485. <https://doi.org/10.2307/256971>.
- Hasan, I., Hoi, C. K. (Stan), Wu, Q., & Zhang, H. (2014). Beauty is in the eye of the beholder: The effect of corporate tax avoidance on the cost of bank loans. *Journal of Financial Economics*, 113(1), 109–130. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2014.03.004>.
- Heath, J. (2011). Agency Theory. *Finance Ethics: Critical Issues in Theory and Practice*, 14(1), 125–142. <https://doi.org/10.1002/9781118266298.ch7>.
- Hoi, C. K., Wu, Q., & Zhang, H. (2013). Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. *Accounting Review*, 88(6), 2025–2059. <https://doi.org/10.2308/accr-50544>.
- Hong, Q., & Smart, M. (2010). In praise of tax havens: International tax planning and foreign direct investment. *European Economic Review*, 54(1), 82–95. <https://doi.org/10.1016/j.eurocorev.2009.06.006>.
- Hope, O. K., Ma, M. S., & Thomas, W. B. (2013). Tax avoidance and geographic earnings disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 56(2–3), 170–189. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.06.001>.
- Hossain, M. M., Momin, M. A., Rowe, A. L., & Quaddus, M. (2017). *Article information : Corporate social and environmental reporting practices : A case of listed companies in Bangladesh*. 8(2), 138–165.

- Huseynov, F., & Klamm, B. K. (2012). Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility. *Journal of Corporate Finance*, 18(4), 804–827. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2012.06.005>.
- Inger Vansant, K. K. B. (2019). Market valuation consequences of avoiding taxes while also being socially responsible. *Journal of Management Accounting Research*, 31(2), 75–94. <https://doi.org/10.2308/jmar-52169>.
- Islam, T., Islam, R., Pitafi, A. H., Xiaobei, L., Rehmani, M., Irfan, M., & Mubarak, M. S. (2021). The impact of corporate social responsibility on customer loyalty: The mediating role of corporate reputation, customer satisfaction, and trust. *Sustainable Production and Consumption*, 25, 123–135. <https://doi.org/10.1016/j.spc.2020.07.019>.
- Jensen, M., & Meckling, W. (2012). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *The Economic Nature of the Firm: A Reader, Third Edition*, 283–303. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511817410.023>.
- Jindal, S., & Kumar, M. (2012). The determinants of HC disclosures of Indian firms. *Journal of Intellectual Capital*, 13(2), 221–247. <https://doi.org/10.1108/14691931211225049>.
- Khan, M., Srinivasan, S., & Tan, L. (2017). Institutional ownership and corporate tax avoidance: New evidence. *Accounting Review*, 92(2), 101–122. <https://doi.org/10.2308/accr-51529>.
- Kharabsheh, B., Al-Shammari, H., & Bataineh, K. (2023). Research on Corporate Social Responsibility: Insights and Future Directions. *Administrative Sciences*, 13(2). <https://doi.org/10.3390/admsci13020064>.
- Kiesewetter, D., & Manthey, J. (2017). Tax avoidance, value creation and CSR – a European perspective. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 17(5), 803–821. <https://doi.org/10.1108/CG-08-2016-0166>.
- Kovermann, J., & Velte, P. (2019). The impact of corporate governance on corporate tax avoidance—A literature review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36, 100270. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.100270>.
- Laguir, I., Staglianò, R., & Elbaz, J. (2015). Does corporate social responsibility affect corporate tax aggressiveness? *Journal of Cleaner Production*, 107, 662–675. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.05.059>.
- Lanis, R., & Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86–108. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.006>.
- Lanis, R., & Richardson, G. (2013). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: A test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(1), 75–100. <https://doi.org/10.1108/09513571311285621>.

- Lanis, R., & Richardson, G. (2015). Is Corporate Social Responsibility Performance Associated with Tax Avoidance? *Journal of Business Ethics*, *127*(2), 439–457. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2052-8>.
- Lazar, S. (2014). Determinants of the variability of corporate effective tax rates: Evidence from romanian listed companies. *Emerging Markets Finance and Trade*, *50*, 113–131. <https://doi.org/10.2753/REE1540-496X5004S4007>.
- Lee, H. A. (2024). Exploring the Relationship Between Environmental, Social, and Governance and Tax Avoidance Strategies. *SAGE Open*, *14*(4), 1–17. <https://doi.org/10.1177/21582440241298089>.
- Lee, T. M., & Hutchison, P. D. (2005). The Decision to Disclose Environmental Information: A Research Review and Agenda. *Advances in Accounting*, *21*(05), 83–111. [https://doi.org/10.1016/S0882-6110\(05\)21004-0](https://doi.org/10.1016/S0882-6110(05)21004-0).
- Li, H., Kuo, Y. K., Mir, M. M., & Omar, M. (2022). Corporate social responsibility and environmental sustainability: achieving firms sustainable performance supported by plant capability. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, *35*(1), 4580–4602. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2021.2015612>.
- Li, Q., Maydew, E. L., Willis, R. H., & Xu, L. (2023). Taxes and director independence: evidence from board reforms worldwide. *Review of Accounting Studies*, *28*(2), 910–957. <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09660-2>.
- Li, Y., Al-Sulaiti, K., Dongling, W., Abbas, J., & Al-Sulaiti, I. (2022). Tax Avoidance Culture and Employees' Behavior Affect Sustainable Business Performance: The Moderating Role of Corporate Social Responsibility. *Frontiers in Environmental Science*, *10*(July), 1–14. <https://doi.org/10.3389/fenvs.2022.964410>.
- Liao, L., Chen, G., & Zheng, D. (2019). Corporate social responsibility and financial fraud: evidence from China. *Accounting and Finance*, *59*(5), 3133–3169. <https://doi.org/10.1111/acfi.12572>.
- Liao, L., Lin, T. P., & Zhang, Y. (2018). Corporate Board and Corporate Social Responsibility Assurance: Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, *150*(1), 211–225. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3176-9>.
- Lin-Hi, N., & Müller, K. (2013). The CSR bottom line: Preventing corporate social irresponsibility. *Journal of Business Research*, *66*(10), 1928–1936. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2013.02.015>.
- Lin, K. Z., Cheng, S., & Zhang, F. (2017). Corporate Social Responsibility, Institutional Environments, and Tax Avoidance: Evidence from a Subnational Comparison in China. *International Journal of Accounting*, *52*(4), 303–318. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2017.11.002>.
- López-González, E., Martínez-Ferrero, J., & García-Meca, E. (2019). Does corporate social responsibility affect tax avoidance: Evidence from family firms. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *26*(4), 819–831. <https://doi.org/10.1002/csr.1723>.

- Mafrolla, E., & D'Amico, E. (2016). Tax aggressiveness in family firms and the non-linear entrenchment effect. *Journal of Family Business Strategy*, 7(3), 178–184. <https://doi.org/10.1016/j.jfbs.2016.08.003>.
- Malik, M. S., & Makhdoom, D. D. (2016). Does corporate governance beget firm performance in Fortune Global 500 companies? *Corporate Governance (Bingley)*, 16(4), 747–764. <https://doi.org/10.1108/CG-12-2015-0156>.
- Marrewijk, M. Van. (2017). Concepts and definitions of CSR and corporate sustainability: Between agency and communion. *Corporate Social Responsibility*, 245–255.
- Masum, A., Hanan, H., Awang, H., Aziz, A., & Ahmad, M. H. (2020). Corporate Social Responsibility and its Effect on Community Development: An Overview. *Journal of Business and Management*, 22(1), 35–40. <https://doi.org/10.9790/487X-2201053540>.
- Mburu, H., & Kagiri, D. A. (2015). Effects of Board Composition on Financial Performance of Banking Institutions Listed at Nairobi Securities Exchange Waweru. *Semantic Scholar*, 1(1), 1–8.
- McWilliams, A., Siegel, D. S., & Wright, P. M. (2006). Corporate social responsibility: A theory of the firm perspective. *Journal of Management Studies*, 43(1), 1–18.
- Menassa, E. (2010). Corporate social responsibility: An exploratory study of the quality and extent of social disclosures by lebanese commercial banks. *Journal of Applied Accounting Research*, 11(1), 4–23. <https://doi.org/10.1108/09675421011050009>.
- Menicacci, L., & Simoni, L. (2024). Negative media coverage of ESG issues and corporate tax avoidance. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 15(7), 1–33. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-01-2023-0024>.
- Mia, P., & Mamun, A.-A.-. (2011). Corporate Social Disclosure during the Global Financial Crisis. *International Journal of Economics and Finance*, 3(6), 174–187. <https://doi.org/10.5539/ijef.v3n6p174>.
- Minor, D., & Morgan, J. (2011). CSR as Reputation Insurance: Primum Non Nocere *Management*. 53.
- Montenegro, T. M. (2021). Tax evasion, corporate social responsibility and national governance: a country-level study. *Sustainability (Switzerland)*, 13(20). <https://doi.org/10.3390/su132011166>.
- Nejati, M., & Ghasemi, S. (2012). Corporate social responsibility in Iran from the perspective of employees. *Social Responsibility Journal*, 8(4), 578–588. <https://doi.org/10.1108/17471111211272552>.
- Njideka Phina Onyekwelu, Catherine Ezeafulukwe, Oluwaseyi Rita Owolabi, Onyeka Franca Asuzu, Binaebi Gloria Bello, & Somtochukwu Cynthia Onyekwelu. (2024). Ethics and corporate social responsibility in HR: A comprehensive review of policies and practices. *International Journal of Science and Research Archive*,

11(1), 1294–1303. <https://doi.org/10.30574/ijrsra.2024.11.1.0216>

- Oats, L., & Tuck, P. (2019). Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution? *Accounting and Business Research*, 49(5), 565–583. <https://doi.org/10.1080/00014788.2019.1611726>.
- Ortas, E., & Gallego-Álvarez, I. (2020). Bridging the gap between corporate social responsibility performance and tax aggressiveness: The moderating role of national culture. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(4), 825–855. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2017-2896>.
- Otusanya, O. J. (2011). The role of multinational companies in tax evasion and tax avoidance: The case of Nigeria. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(3), 316–332. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.10.005>.
- Overesch, M., & Willkomm, S. (2024). The relation between corporate social responsibility and profit shifting of multinational enterprises. *International Tax and Public Finance*. <https://doi.org/10.1007/s10797-024-09850-z>.
- Palaniappan, G. (2017). Determinants of corporate financial performance relating to board characteristics of corporate governance in Indian manufacturing industry: An empirical study. *European Journal of Management and Business Economics*, 26(1), 67–85. <https://doi.org/10.1108/EJMBE-07-2017-005>.
- Parker, D. W., Dressel, U., Chevers, D., & Zeppetella, L. (2018). Agency theory perspective on public-private-partnerships: international development project. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 67(2), 239–259. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-09-2016-0191>.
- Payne, D. M., & Raiborn, C. A. (2018). Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 469–487. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2978-5>.
- Podgorodnichenko, N., Edgar, F., & McAndrew, I. (2020). The role of HRM in developing sustainable organizations: Contemporary challenges and contradictions. *Human Resource Management Review*, 30(3), 0–1. <https://doi.org/10.1016/j.hrmr.2019.04.001>.
- Preuss, L. (2010). Tax avoidance and corporate social responsibility: You can't do both, or can you? *Corporate Governance*, 10(4), 365–374. <https://doi.org/10.1108/14720701011069605>.
- Purnanandam, A. (2008). Financial distress and corporate risk management: Theory and evidence. *Journal of Financial Economics*, 87(3), 706–739. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2007.04.003>.
- Rashid, M., Abdeljawad, I., Ngali, S. M., & Hassan, M. K. (2013). Customer-centric corporate social responsibility: A framework for Islamic banks on ethical efficiency. *Management Research Review*, 36(4), 359–378. <https://doi.org/10.1108/01409171311314978>.

- Rasmus Torpe Hansen. (2015). Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance in Sub-Saharan Africa: A Case Study of the Beverage Manufacturing Sector. *Integrated Master Thesis in International Development and Business Studies, Roskilde University (RUC), June*, 1–94. [http://rudar.ruc.dk/bitstream/1800/23817/1/TAX_AVOIDANCE_AND_CSR_IN_SUB-SAHARAN_AFRICA - R.T.HANSEN - MASTER THESIS - JUNE2015 - FINAL.pdf](http://rudar.ruc.dk/bitstream/1800/23817/1/TAX_AVOIDANCE_AND_CSR_IN_SUB-SAHARAN_AFRICA_-_R.T.HANSEN_-_MASTER_THESIS_-_JUNE2015_-_FINAL.pdf).
- Reggy Hooghiemstra. (2000). Corporate communication and impression management - new perspectives: why companies engage in corporate social reporting. *Journal of Business Ethics*, 27(1), 55–68.
- Richardson, G. (2008). The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17(2), 67–78. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2008.07.002>.
- Riera, M., & Iborra, M. (2017). Corporate social irresponsibility: review and conceptual boundaries. *European Journal of Management and Business Economics*, 26(2), 146–162. <https://doi.org/10.1108/EJMBE-07-2017-009>.
- Rjiba, H., Jahmane, A., & Abid, I. (2020). Corporate social responsibility and firm value: Guiding through economic policy uncertainty. *Finance Research Letters*, 35, 101553. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2020.101553>.
- Rossi, M., Festa, G., Chouaibi, S., Fait, M., & Papa, A. (2021). The effects of business ethics and corporate social responsibility on intellectual capital voluntary disclosure. *Journal of Intellectual Capital*, 22(7), 1–23. <https://doi.org/10.1108/JIC-08-2020-0287>.
- Rudyanto, A., & Pirzada, K. (2020). The role of sustainability reporting in shareholder perception of tax avoidance. *Social Responsibility Journal*, 17(5), 669–685. <https://doi.org/10.1108/SRJ-01-2020-0022>.
- Salehi, M., Dashtbayaz, M. L., & Abdulhadi, K. H. (2022). The relationship between managerial entrenchment and firm risk-taking on social responsibility disclosure. *Journal of Public Affairs*, 22(3). <https://doi.org/10.1002/pa.2511>.
- Salhi, B., Riguen, R., Kachouri, M., & Jarboui, A. (2020). The mediating role of corporate social responsibility on the relationship between governance and tax avoidance: UK common law versus French civil law. *Social Responsibility Journal*, 16(8), 1149–1168. <https://doi.org/10.1108/SRJ-04-2019-0125>.
- Sastroredjo, P. E., Ausloos, M., & Khrennikova, P. (2025). Environmental Performance, Financial Constraints, and Tax Avoidance Practices: Insights from FTSE All-Share Companies. *Entropy*, 27(1), 1–25. <https://doi.org/10.3390/e27010089>.
- Scarpa, F., & Signori, S. (2023). Understanding corporate tax responsibility: a systematic literature review. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(7), 179–201. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-04-2022-0200>.
- Sikka, P. (2010). Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. *Accounting Forum*, 34(3–4), 153–168. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2010.05.002>

- Situ, H., & Tilt, C. (2018). Mandatory? Voluntary? A Discussion of Corporate Environmental Disclosure Requirements in China. *Social and Environmental Accountability Journal*, 38(2), 131–144. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2018.1469423>.
- Stahl, G. K., Brewster, C. J., Collings, D. G., & Hajro, A. (2020). Enhancing the role of human resource management in corporate sustainability and social responsibility: A multi-stakeholder, multidimensional approach to HRM. *Human Resource Management Review*, 30(3), 100708. <https://doi.org/10.1016/j.hrmr.2019.100708>.
- Sun, N., Salama, A., Hussainey, K., & Habbash, M. (2010). Corporate environmental disclosure, corporate governance and earnings management. *Managerial Auditing Journal*, 25(7), 679–700. <https://doi.org/10.1108/02686901011061351>.
- Tasnia, M., Syed Jaafar AlHabshi, S. M., & Rosman, R. (2020). The impact of corporate social responsibility on stock price volatility of the US banks: a moderating role of tax. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 19(1), 77–91. <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2020-0020>.
- Úbeda-García, M., Claver-Cortés, E., Marco-Lajara, B., & Zaragoza-Sáez, P. (2021). Corporate social responsibility and firm performance in the hotel industry. The mediating role of green human resource management and environmental outcomes. *Journal of Business Research*, 123(June 2020), 57–69. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.09.055>.
- Usman, A. B., & Amran, N. A. B. (2015). Corporate social responsibility practice and corporate financial performance: Evidence from Nigeria companies. *Social Responsibility Journal*, 11(4), 749–763. <https://doi.org/10.1108/SRJ-04-2014-0050>.
- Voegtlin, C., & Greenwood, M. (2016). Corporate social responsibility and human resource management: A systematic review and conceptual analysis. *Human Resource Management Review*, 26(3), 181–197. <https://doi.org/10.1016/j.hrmr.2015.12.003>.
- Wang, S., Wang, H., Wang, J., & Yang, F. (2020). Does environmental information disclosure contribute to improve firm financial performance? An examination of the underlying mechanism. *Science of the Total Environment*, 714(96), 136855. <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2020.136855>.
- Watson, L. (2015). Corporate social responsibility, tax avoidance, and earnings performance. *Journal of the American Taxation Association*, 37(2), 1–21. <https://doi.org/10.2308/atax-51022>.
- Wiseman, R. M., Cuevas-Rodríguez, G., & Gomez-Mejia, L. R. (2012). Towards a social theory of agency. *Journal of Management Studies*, 49(1), 202–222. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2011.01016.x>.
- Wu, W., Wu, C., Zhou, C., & Wu, J. (2012). Political connections, tax benefits and firm performance: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(3), 277–300. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.005>.

- Xiao, M., Cooke, F. L., Xu, J., & Bian, H. (2020). To what extent is corporate social responsibility part of human resource management in the Chinese context? A review of literature and future research directions. *Human Resource Management Review*, 30(4), 100726. <https://doi.org/10.1016/j.hrmmr.2019.100726>.
- Xu, S., Wang, F., Cullinan, C. P., & Dong, N. (2022). Corporate Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility Disclosure Readability: Evidence from China. *Australian Accounting Review*, 32(2), 267–289. <https://doi.org/10.1111/auar.12372>.
- Yu, H., Liao, L., Qu, S., Fang, D., Luo, L., & Xiong, G. (2021). Environmental regulation and corporate tax avoidance : A quasi-natural experiments study based on China's new environmental protection law. *Journal of Environmental Management*, 296(June), 113160. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2021.113160>.
- Zeng, T. (2016). Corporate Social Responsibility, Tax Aggressiveness, and Firm Market Value. *ACCOUNTING PERSPECTIVES*, 15(1), 7–30. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12090>.
- Zeng, T. (2019). Relationship between corporate social responsibility and tax avoidance: international evidence. *Social Responsibility Journal*, 15(2), 244–257. <https://doi.org/10.1108/SRJ-03-2018-0056>.
- Zhang, K., & Wen, Z. (2008). *Review and challenges of policies of environmental protection and sustainable development in China*. 88, 1249–1261. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2007.06.019>.
- Zhang, Y., & Yang, F. (2021). Corporate social responsibility disclosure: Responding to investors' criticism on social media. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 18(14). <https://doi.org/10.3390/ijerph18147396>.

المراجع العربية

- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني. (2009). *مسح المسؤولية الاجتماعية للقطاع الخاص في الأراضي الفلسطينية*. رام الله - نابلس: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني.
- حبايبة، ميرفت محمد، وعبادي، ضرار أحمد. (2023). جريمة التهرب الضريبي في فلسطين. *المجلة العصرية للدراسات القانونية*، 01(02)، ص311 - ص334.
- دويكات، بسام عبد الجليل. (19، 1، 2021). *أثر المسؤولية الاجتماعية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين على التجنب الضريبي*. رسالة ماجستير غير منشورة، ص1 - ص86.

علاونة، عاطف، وجميل، مسيف، و مرار، رابح، وصادق، طارق، وإسماعيل، مهند، وأبو هشيش، أروى، ويعاقية، صبري. (2022). سيناريوهات إصلاح شرائح ونسب ضريبية الدخل: التأثيرات الاقتصادية الكلية والسياسات المطلوبة. فلسطين: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس).

قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011م ضريبية الدخل. فلسطين.

معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس). (2019). واقع المسؤولية الاجتماعية للشركات الفلسطينية وسبل توجيهها نحو دعم التنمية الاجتماعية. رام الله - نابلس: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس).

الملاحق

ملحق (أ)

النموذج الذي تم تطويره لقياس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ومجالاتها

نموذج قياس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية	
البيان	
المعلومات البيئية	
1	السياسات البيئية أو اهتمام الشركة بالبيئة بما يشمل مكافحة التلوث (الهواء، الماء، الخ)
2	أنشطة وتبرعات لنشر الوعي البيئي
3	المشاركة في المنظمات البيئية (على سبيل المثال لجان الصناعة)
4	شهادة ISO 14001
5	مصنع إعادة تدوير النفايات
6	الحفاظ على الموارد الطبيعية عبر ترشيد الاستهلاك لكل من المياه والكهرباء
7	معلومات حول التخلص الصحيح من النفايات الصلبة والمياه
8	مشاريع التشجير وبناء الحدائق
9	مكافحة التلوث في إدارة العمليات التجارية
الموارد البشرية	
1	عدد الموظفين
2	مكافأة نهاية الخدمة
3	الإفصاح عن المستوى التعليمي للموظفين
4	مساعدة الموظفين من خلال المزايا التي تقدم لهم في سبيل رعايتهم (كسكن، مساهمة في المواصلات، ووجبات الطعام)
5	الأقليات في القوى العاملة
6	التأمين الصحي للموظفين
7	التعليم والتدريب
8	التعاون مع النقابات العمالية
9	مراعاة معنويات الموظفين من خلال العمل على توفير الأنشطة والمرافق الترفيهية
10	السلامة في مكان العمل

التفاعل الاجتماعي	
1	التبرعات والمساعدات الخيرية
2	دعم التعليم
3	دعم الصحة العامة
4	توفير دورات تدريبية للطلاب
5	رعاية المشاريع والهوايا الرياضية أو الترفيهية
6	التبرعات والمساعدات الخيرية لقطاع غزة
جودة المنتج وخدمة العملاء	
1	معلومات جودة المنتج / الخدمات
2	تحسين المنج / الخدمات عبر البحث والتطوير والابتكار
3	تحسين خدمة العملاء
4	نظام الشكاوى
5	سلامة المنتجات / الخدمات

ملحق (ب)

الجدول

جدول (1)

مقاييس المتغيرات المستقلة والتابعة والضابطة المستخدمة في الدراسة

اسم المتغير	الرمز	طريقة القياس	المرجع
المتغير المستقل			
الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية	CSR D	يقاس بإجمالي نقاط (البيئة، الموارد البشرية، المشاركة المجتمعية، جودة المنتج وخدمة العملاء) /30. يكون إجمالي البنود التي سوف تستخدم 30 بند.	(Alia & Mardawi, 2021) (Barakat et al., 2015)
المعلومات البيئية	ENV	متغير وهمي تعطى قيمة 1 إذا كان تفصح عن معلومات بيئية وتعطى قيمة 0 إذا كان خلاف ذلك ومن ثم إيجاد مجموع النقاط مقسومة على عدد البنود. تم استخدام 9 بنود لقياس الإفصاح الاجتماعي عن المعلومات البيئية.	(Alia & Mardawi, 2021) (Barakat et al., 2015)
الموارد البشرية	HR	متغير وهمي تعطى قيمة 1 إذا كان تفصح عن الموارد البشرية وتعطى قيمة 0 إذا كان خلاف ذلك ومن ثم إيجاد مجموع نقاط مقسومة على عدد البنود. تم استخدام 10 بنود لقياس الإفصاح الاجتماعي عن الموارد البشرية.	(Alia & Mardawi, 2021) (Barakat et al., 2015) (Branco & Rodrigues, 2006)
المشاركة المجتمعية	CI	متغير وهمي تعطى قيمة 1 إذا كان تفصح عن التفاعل الاجتماعي وتعطى قيمة 0 إذا كان خلاف ذلك ومن ثم إيجاد مجموع نقاط مقسومة على عدد البنود. تم استخدام 6 بنود لقياس الإفصاح الاجتماعي عن التفاعل الاجتماعي.	(Barakat et al., 2015) (Lanis & Richardson, 2012) (Menassa, 2010)
جودة المنتج وخدمة العملاء	PI	متغير وهمي تعطى قيمة 1 إذا كان تفصح عن جودة المنتج وخدمة العملاء وتعطى قيمة 0 إذا كان خلاف ذلك ومن ثم إيجاد مجموع نقاط مقسومة على عدد البنود. تم استخدام 5 بنود لقياس الإفصاح الاجتماعي عن جودة المنتج وخدمة العملاء.	(Hossain et al., 2017) (Menassa, 2010)

المتغير التابع (التجنب الضريبي)			
(Abdelfattah & Aboud, 2020)	نسبة إجمالي مصاريف الضرائب إلى الدخل قبل الضرائب.	ETR	معدل الضريبة الفعلي
المتغيرات الضابطة			
(Col & Patel, 2019) (Zeng, 2019) (Salhi et al., 2020) (Abdelfattah & Aboud, 2020) (Lin et al., 2017)	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.	Size	حجم الشركة
(Zeng, 2019) (Abid & Dammak, 2022) (Lin et al., 2017)	نسبة إجمال الدين إلى إجمالي الأصول.	FLEV	الرافع المالية
(Zeng, 2019) (Salhi et al., 2020) (Lin et al., 2017)	ويتم قياسها من خلال الدخل قبل الضريبة مقسوم على إجمالي الأصول.	ROA	العائد على الأصول
(Li et al., 2023)	وهي النسبة المئوية للمديرين الغير تنفيذيين في مجلس الإدارة.	BOIND	استقلالية مجلس الإدارة
(Liao et al., 2018) (Alia & Mardawi, 2021)	عدد أعضاء مجلس الإدارة	BOS	حجم مجلس الإدارة



**An- Najah National University
Faculty of Graduates Studies**

**THE IMPACT OF CORPORATE SOCIAL
RESPONSIBILITY DISCLOSURE ON TAX
AVOIDANCE COMPANIES LISTED ON THE
PALESTINE EXCHANGE**

**By
Tala Munjed Abed Alawneh**

**Supervisors
Dr. Aladdin Dwekat
Dr. Ghassan Daas**

**This complete set of requirements is submitted for the Master's DEGREE IN
Financial and Financial Disputes, at the Faculty of Graduate Studies, An-Najah
National University, Nablus Palestine.**

2025

THE IMPACT OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY DISCLOSURE ON TAX AVOIDANCE COMPANIES LISTED ON THE PALESTINE EXCHANGE

By

Tala Munjed Abed Alawneh

Supervisors

Dr. Aladdin Dwekat

Dr. Ghassan Daas

Abstract

This study aimed to examine the influence of corporate social responsibility (CSR) disclosure on tax avoidance. The research was conducted on companies listed on the Palestine Exchange over the period from 2013 to 2022. The sample comprised 37 companies across various sectors. Data were extracted from the companies' annual reports. CSR and its associated domains were assessed through content analysis, while tax avoidance was quantified using the effective tax rate, which is one of the most commonly utilized measures in the existing literature.

To accomplish the objectives of the study, multiple regression analysis was employed alongside various statistical techniques, including descriptive analysis of variables, testing for linear interactions, and a fixed effects model estimated through the ordinary least squares (OLS) method. This approach was utilized to examine the influence of corporate social responsibility disclosure on tax avoidance. The adjusted coefficient of determination was applied to evaluate the model's adequacy.

The study yielded a series of findings, the most significant of which was the detrimental effect of corporate social responsibility (CSR) disclosure and its associated domains—namely, environmental practices, human resource management, community engagement, product quality, and customer service—on tax avoidance. The results of this research align with stakeholder theory, suggesting that companies endeavor to reconcile the interests of diverse stakeholders. By disclosing their CSR initiatives, firms aim to improve their reputation among stakeholders, which subsequently fosters community contributions and enhances tax compliance, thereby mitigating tax avoidance. This underscores the organization's commitment to tax transparency and sustainable performance.

The study culminated in a series of recommendations, with the foremost being the necessity to improve social responsibility disclosure due to its detrimental effect on tax avoidance. This objective can be realized through increased efforts to establish clear disclosure policies pertaining to social activities. Such measures will promote transparency, which is the most effective means of rectifying the tax situation.

Keywords: corporate social responsibility, tax avoidance, Palestine Exchange, stakeholder theory, disclosure transparency, effective tax rate