

مدخل محاسبي مقترح للحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS وفق إصدارات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وفى إطار مبادئ حوكمة الشركات وأثره على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مع دراسة تطبيقية

**A Proposed Accounting Approach to Reduce Tax Base Erosion and Profit
Shifting (BEPS) According to OECD Guidelines, within the Framework of
Corporate Governance Principles, and Its Impact on the Quality of Financial
Statement Information, with an Applied Study**

دكتور

ياسر عبادى على حسن

مدرس المحاسبة

معهد العباسية للحاسبات الآلية والعلوم التجارية

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلى تقديم مدخل محاسبي مقترح للحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS) وفقاً للإصدارات الأخيرة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وفي إطار تطبيق مبادئ حوكمة الشركات. يتناول البحث كيفية تأثير هذه المبادئ على تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للشركات المدرجة في البورصات. يعتمد البحث على دراسة تطبيقية لتحليل آثار تطبيق هذه المبادئ على الشفافية الضريبية ومصداقية البيانات المالية، مع التركيز على تأثير الالتزام بالمعايير الدولية على تقليل الفجوات القانونية والضريبية. كما يستعرض التحديات التي تواجه الدول والشركات في تطبيق هذه المبادئ وتقديم حلول محاسبية تساهم في تعزيز الاستدامة المالية وتقوية الأنظمة الضريبية. يهدف البحث أيضاً إلى التأكد من دور هذه المعايير في تعزيز قدرة الجهات الرقابية على متابعة وتحليل الممارسات الضريبية وتحسين اتخاذ القرارات في الشركات.

الكلمات المفتاحية: تآكل الوعاء الضريبي، تحويل الأرباح، BEPS، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حوكمة الشركات، القوائم المالية، الشفافية الضريبية، الاستدامة المالية.

Abstract:

This research aims to propose an accounting approach to reduce base erosion and profit shifting (BEPS) in line with the latest OECD guidelines and within the framework of corporate governance principles. The study examines how these principles affect the quality of financial statement content for listed companies. Through an empirical study, the research analyzes the impact of applying these principles on tax transparency and the credibility of financial data, focusing on the role of international standards in reducing legal and tax gaps. The research also explores the challenges faced by countries and companies in implementing these principles, offering accounting solutions that contribute to financial sustainability and strengthening tax systems. Moreover, it investigates the role of these standards in enhancing the capacity of regulatory bodies to monitor and analyze tax practices, ultimately improving decision-making within companies.

Key Words: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), OECD, corporate governance, financial statements, tax transparency, financial sustainability.

1. مقدمة:

يشير مصطلح التآكل الضريبي ونقل الأرباح (BEPS) (Base Erosion and Profit Shifting) إلى استراتيجيات التخطيط الضريبي من جانب الشركات والمؤسسات التي تستغل الثغرات والتباين في القوانين والأنظمة الضريبية لنقل الأرباح بصورة صورية إلى أماكن ذات ضريبة منخفضة أو لا تفرض فيها ضريبة إطلاقاً، وهذا يقوض عدالة ونزاهة الأنظمة الضريبية.

لذلك كان لا بد من وجود تشريعات تحد من التهرب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات وضمان تحصيل الضرائب المستحقة مما يساعد في تنفيذ خطط التنمية لدفع عجلة الاقتصاد القومي، ذلك الأمر الذي دعا وزراء المالية بدول مجموعة العشرين (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية) (OECD) لوضع خطة عمل لمعالجة المشكلات المترتبة على تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

بناءً عليه فقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مجموعة من الإجراءات والتدابير من شأنها الحد من ظاهرة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح لمساعدة الدول والحكومات لمواجهة هذه الظاهرة والتي من ضمنها فرض ضريبة على الأرباح عندما تتم مزاولة الأنشطة الاقتصادية التي تدار فيها الأرباح. (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2023)

حيث تضمنت هذه التدابير وضع قواعد للإفصاح وتسعير التحويل، ووضع أدوات لتسوية المنازعات بطريقة أكثر فاعلية ووضع مستند متعدد الأطراف لتعديل الاتفاقيات الضريبية الثنائية، بهدف تنفيذ إجراءات تقليل تآكل الوعاء الضريبي بطريقة أكثر كفاءة، كما أن الالتزام بتلك التدابير يزيد من درجة الاعتماد على البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية، مما يساهم في الحد من تآكل الوعاء الضريبي.

2. الإطار النظري للبحث وتحليل وتقييم الدراسات السابقة:

1/2: تمهيد:

يعرض الباحث في هذا الجزء من البحث بعض الدراسات السابقة، والمرتبطة بموضوع البحث وذلك للاستفادة منها والبناء على ما انتهت إليه هذه الدراسات، بما يحقق التواصل والتكامل بينهم، وتحقيقاً لهذا الغرض سوف يقوم الباحث بتقسيم الدراسات السابقة على النحو التالي:

2/2: دراسات تناولت تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS:

استهدفت دراسة (العايب، 2020)، كشف السلوكيات الاحتياالية التي تمارس على نطاق دولي واسع من قبل الشركات متعددة الجنسيات، التي تعمل في مجال الاقتصاد الرقمي، بتشخيص سلوك التخطيط الضريبي العدواني للشركات متعددة الجنسيات الذي تسعى من خلاله الى تعزيز موقفها الضريبي مستخدمة في ذلك أدوات وأساليب المحاسبة المالية، وقد توصلت الدراسة الى ضعف ومحدودية الاحكام و القواعد الضريبية الدولية امام التحديات والمشكلات التي خلقها الاقتصاد الرقمي داخل البيئة الضريبية، الأمر الذي يتيح مزيد من فرص التهرب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات، وذكرت الدراسة ان مقدار التجنب الضريبي للشركات الدولية الأمريكية قد بلغ في عام 2017 ما قيمته 2,6 ترليون دولار، كما استطاعت شركة Apple تجنب فاتورة ضريبية بقيمة 78,5 مليار دولار وذلك لحماية أرباح مقدرة بقيمة 252,3 مليار دولار من الخضوع الضريبي في كلا من الولايات المتحدة وايرلندا.

في حين تناولت دراسة (حامد، 2020)، التحديات الضريبية للرقمنة الاقتصادية، وتقويم مقترحات الإصدار الثاني من مشروع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS) لتطوير الإطار الضريبي الدولي لمواجهة هذه التحديات، والصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خلال عام 2019، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل الدراسات السابقة وبيان مشكلات الإطار الضريبي الدولي الحالي في ظل الاقتصاد الرقمي، وقد توصل الباحث الى ان طبيعة الاقتصاد الرقمي قد اوجدت مجموعة من التحديات للقواعد الضريبية الدولية الحالية، مما يستلزم احداث تغيير جذري في الإطار الضريبي الحالي من خلال إقرار خطة عمل تعتمد على ركيزتين أساسيتين، الأولى اقتراح مدخل موحد لإعادة توزيع الحقوق الضريبية، الثاني إقرار معدل ادني للضريبة على أرباح الشركات في مكافحة المنافسة الضريبية الضارة.

تناولت دراسة (Cools, M, 2021) مدي اعتماد الشركات متعددة الجنسيات على مستشارو الضرائب الخارجيين في تسعير أسعار التحويلات، ومدى تأثيرها في تحويل الأرباح تجنباً للخضوع للضريبة بسعر مرتفع، خاصة الشركات التي تعمل في صناعة البترول، وأشارت الدراسة الى ان قواعد حوكمة الشركات لها دور كبير في

الحد من الآثار السلبية الناتجة من أسعار التحويلات، وأوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات وخاصة متعددة الجنسيات بضرورة تطبيق قواعد حوكمة الشركات لما لها من أثر إيجابي في الحد من التجنب الضريبي العدواني. في حين تناولت دراسة (Grant & Grantley, 2015)، الممارسات المحاسبية لبعض الشركات الأمريكية الدولية في استخدام أسعار خاصة للتحويل بغرض تحويل الأرباح لدول الملاذ الضريبي، كأحد أساليب التجنب الضريبي، وقد انتهت الدراسة الى انه إذا كانت الدول تسعى لمكافحة التجنب الضريبي فيجب عليها الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وفقا لإصدارات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بغرض الحفاظ على الوعاء الضريبي.

أما دراسة (عمارة، 2017)، فقد استهدفت دراسة تأثير هيكل ملكية الشركات على مستوى التخطيط الضريبي في ضوء مدى توافر سمعة لتلك الشركات؛ فالدور الرقابي لهيكل الملكية كأحد آليات حوكمة الشركات يساهم في تحقيق التوازن بين الحقوق والواجبات، وفى سبيل تحقيق ذلك الهدف اعتمد الباحث على نظريتي الوكالة و أصحاب المصالح لتفسير علاقة هيكل الملكية بمستوى التخطيط الضريبي؛ حيث توصلت الى انه على الرغم من اختلاف نتائج بعض الدراسات بشأن تأثير هيكل الملكية على مستوى التخطيط الضريبي، الا انها قد تقود جميعها الى تخفيض التخطيط الضريبي التعسفي خاصة عند مراعاة سمعة الشركة.

في حين استهدفت دراسة (مراد، 2017)، تسليط الضوء على الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية؛ حيث تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية الى تآكل الأوعية الضريبية بسبب غياب اخلاقيات العمل المحاسبي عند البعض، الأمر الذى يؤدي الى التلاعب في بعض البيانات او المعلومات، وتوصلت الدراسة الى ان اكثر حالات ممارسات المحاسبة الإبداعية في تعاملات الأطراف المرتبطة و الأرباح الرأسمالية الناتجة عن حالات تغير الشكل القانوني، كما توصلت الدراسة أيضا الى ان احد اهم الاتجاهات الحديثة للكشف و الحد من أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية هي مبادئ وأساليب الحوكمة ولجان المراجعة بالإضافة الى عدم تغير السياسات المحاسبية.

وتناولت دراسة (محمود، 2016)، دور التخطيط الضريبي في إدارة الأرباح وتحقيق وفورات ضريبية؛ حيث ان اتباع سياسات و استراتيجيات التخطيط الضريبي تساعد الممولين في تخفيض قيمة الضريبة المستحقة قدر المستطاع بما لا يخالف القوانين مستفيدا من الثغرات القانونية و المزايا و الحوافز الضريبية المنصوص عليها في القانون، وقد تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بما فيها أرباح الاستحواذ في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ويكون له حق تأجيل الخضوع للضريبة بشرط اثبات الأصول و الالتزامات بقيمتها الدفترية، وتوصلت الدراسة الى توضيح الفرق بين التخطيط الضريبي و التجنب الضريبي و التهرب الضريبي وأساسيات التخطيط الضريبي وبعض المجهودات الدولية للحد من التخطيط الضريبي التعسفي وخطوات عمل OECD التي تحتاجها الحكومات لتحديد الصعوبات التي تواجهها، وخلصت الدراسة الى ان التقارير النهائية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بشأن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح أصبحت ملزمة لكافة الدول.

في حين نجد دراسة (الزروالي، 2020)، قد استهدفت أثر تبادل المعلومات الضريبية بين الدول المتعاقدة في إطار الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب و الازدواج الضريبي على تحقيق التعاون وتعزيز مبدأ الشفافية وتبادل المعلومات؛ وقد كانت منظمتي الأمم المتحدة و التعاون و التنمية الاقتصادية سابقين في هذا المجال حيث قاموا بوضع حجر الأساس لتقنيات تبادل المعلومات بالإضافة الى تشريعات الدول الداخلية التي تنص على سن قوانين تساهم في التطورات الضريبية الدولية، وقد انتهت الدراسة بضرورة تحديث آليات الإدارة الضريبية وتقوية دور المعلومات في الميدان الجبائي وكذلك مد جسور التواصل بين الإدارات بشأن المعلومات التي تهم دخول المكلفين او رؤوس أموال المكلفين.

3/2: دراسات تناولت إصدارات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD:

وقد استهدفت دراسة (إبراهيم، 2018)، دراسة الإجراءات المقترحة للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وأثرها في الحد من التجنب الضريبي، وقد اعتمد الباحث على مبادئ منظمة التعاون والتنمية باعتبارها احد العوامل التي تضيق الثقة لدى الإدارة الضريبية في الإعتماد على نتائج القوائم المالية والتي يتم

تحديد الوعاء الضريبي للأشخاص الاعتبارية على أساسها، وقد توصل الباحث الى أهمية الأخذ بتلك المبادئ و الإجراءات فحص الشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات لما لها من أهمية في الإعتماد على البيانات الواردة بالقوائم المالية، على النحو الذي يساهم في الحد من التجنب الضريبي وتخفيض تكلفة الفحص و التحصيل وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية.

ونجد ان دراسة (Tran T.K,2021) ، قد تناولت اثر تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح من الاستثمارات المالية الأجنبية في دول جنوب شرق اسيا وتحديدا دول الأسيان علي المتحصلات الضريبية لتلك الدول، وقد استعرضت الدراسة بشكل نقدي كيفية تأثير استراتيجيات Beps من قبل الشركات متعددة الجنسيات علي قدرة توليد الدخل للدول منخفضة الدخل بهدف تحديد الثغرات وتقديم التوصيات لصانعي السياسات و الدراسات المستقبلية، وقد اعتمدت الدراسة على تقنية التقييم الكمي المنهجي SQAT، وتوصلت الدراسة الى ان المعدل الذي تحول به الشركات متعددة الجنسيات الدخل و الأرباح من دول جنوب شرق اسيا الى دول الملاذ الضريبي يعتبر احد اهم التحديات التي تواجهه هذه الدول ، كما أوضحت الدراسة كيفية وضع اطار قانوني لمعالجة هذا الأمر من خلال BEPS.

تناولت دراسة (Friedrich, Tepperova, 2021)، الرقمنة المتسارعة التي اجتاحت معظم الشركات في جميع انحاء العالم، الأمر الذي اجبر السلطات الضريبية على إعادة النظر في الطريقة التي تنظم بها الامتثال الضريبي، وقد اقترحت الدراسة مجموعة من التحسينات للأساليب الضريبية التي تناسب القرن الحادي والعشرين وتناسب رقمه الأعمال المتزايدة بما يضمن عدم تآكل الوعاء الضريبي، وقد ركزت الدراسة على الدور الذي تلعبه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

وتناولت دراسة (Hindriks, J., Nishimura,2021) تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح الذي تبنته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لمنع تحويل الأرباح من قبل الشركات متعددة الجنسيات، وطبقا ل BEPS Action 13 فقد قامت نيوزيلاندا وفيتنام مؤخرا بتطبيق مجموعة من القواعد الخاصة بالتحويل و التسعير فيما بينهم، وذلك لمواجهة تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح، وقد أوضحت الدراسة الى ان نيوزيلاندا كعضو في منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD وفيتنام كدولة غير عضو في منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD تشتركان في العديد من السمات فيما يتعلق Action 13 BEPS ، حيث تعتزم حكومتا الدولتين الاقتراب من المعايير الدولية من خلال تنفيذ العديد من التغييرات الهامة فيما يختص بتسعير التحويلات .

تناولت دراسة (Motala,M.F., 2021) الحوافز المقررة عند اعداد التقارير المالية و التخطيط الضريبي للشركات التي تطبق حوكمة الشركات ، وأشارت الدراسة الى المزايا التي تتمتع بها الشركات عند تطبيق مبادئ حوكمة الشركات متمثلة في اطمئنان المساهمين و الأطراف ذات العلاقة للبيانات و المعلومات المنشورة بالقوائم المالية، كما اشارت الدراسة الى ان الإدارة الضريبية يمكنها الإعتماد على القوائم المالية التي تعدها الشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة ، وقد اوصت الدراسة بضرورة وجود اطار عام وفعال لحوكمة الشركات المساهمة في التأثير على الأداء الاقتصادي للشركات .

ونجد ان دراسة (Pieretti, P. Pulina,G. 2021) قد تناولت العلاقة بين لجان المراجعة وحوكمة الشركات، والتحول الاختياري من مراقبي الحسابات الى مراجعي الخدمات الضريبية (الاستشاري الضريبي)، وتوصلت الدراسة الى ان مراجعي الحسابات عند قيامهم بتغيير مسار العمل من مراجعة القوائم المالية الى تقديم الخدمات الضريبية للشركات التي تطبق مبادئ حوكمة الشركات سواء في اعداد الإقرارات الضريبية او الحضور امام اللجان الضريبية كممثلين للشركات، فان ذلك يتم بشكل طوعي من هؤلاء المراجعين.

في حين تناولت دراسة (GARBARINO,C.2021) الممارسات المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات في استخدام أسعار التحويل عند تحويل الأرباح لدول الملاذ الضريبي والتي تسمى الجنات الضريبية، كأحد أساليب التجنب الضريبي لتحقيق أرباح غير شرعية، واوصت الدراسة بانه إذا كانت الدول تسعى لمكافحة التجنب الضريبي فيجب عليها الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وفقا لإصدار OECD من اجل تجنب تآكل الوعاء الضريبي.

تناولت دراسة (Schulte Sasse, K., Watrin, C., Weiß, F., 2021) تأثير مبادئ حوكمة الشركات على البنوك وشركات التمويل في تعزيز الإفصاح للشركات المدرجة في بورصة نيبال، والآثار الناجمة من مساهمة هذا الإفصاح على مستخدمي القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد على هذه البيانات، وتوصلت الدراسة الى ان مبادئ حوكمة الشركات تعتبر ملزمة لتفعيل سوق المال، كذلك الفائدة التي ستنعكس من المستثمرين و الإدارة الضريبية في الحكم على عدم قيام الشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في استخدام ممارسات ذات أغراض خاصة بإدارة الأرباح وبالتالي فإنها تتعلق بالتجنب الضريبي، واوصت الدراسة بضرورة الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات لجميع المنشآت المقيدة بالبورصة.

4/2: تحليل وتقييم الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يتضح للباحث ان اغلب هذه الدراسات قد تناول العلاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة والمزايا التي تعود على الشركات من جراء تطبيقها، مثل حماية حقوق المساهمين والعاملين وكذلك الأطراف الخارجية كالعملاء والدائنين والموردين وأجهزة الدولة المختلفة، أضف الى ذلك تحسين كفاءة التشغيل ودعم الرقابة على الأداء.

كما اشارت بعض هذه الدراسات الى ان تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من شأنه ان يعمل على توفير التمويل وتخفيض تكلفة رأس المال، كما ربطت بعض الدراسات بين حوكمة الشركات والتخطيط الضريبي، كما اشارت بعض الدراسات الى ان تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي يضيف مزيدا من الشفافية والمصداقية على القوائم المالية.

بناء على ذلك تتضح الفجوة البحثية، حيث ان معظم هذه الدراسات لم تتناول الأثر المباشر لإصدارات مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ومبادئ حوكمة الشركات في الحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS، كما ان معظم الدراسات السابقة، رغم حداثة، لم تتطرق لإيجاد مدخل محاسبي للحد من ممارسات إدارة الأرباح والتخطيط الضريبي العدواني بما يساعد في زيادة الحصيلة الضريبية وتنمية موارد الدولة.

3. مشكلة البحث:

يواجه النظام الضريبي تحديات كبرى تحتاج الى التوافق الدولي لوقف نزيف تراجع الإيرادات الضريبية على المستوى العالمي، فالتنافس في تخفيض أسعار الضرائب بين الاقتصاديات لجذب مزيد من الاستثمارات قد أدى في النهاية الى خسارة الحكومات لكثير من الإيرادات الضريبية، وزيادة أرباح الشركات الدولية؛ مما أدى الى تزايد مشكلات الموازنة العامة وزيادة العجز بها ومن ثم أدى الى زيادة الدين العام الحكومي.

ويتم اعداد الإقرارات الضريبية لهذه الشركات اعتمادا على البيانات الواردة بالقوائم المالية، ولما كانت هذه الشركات ملتزمة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتي اقرتها الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر، الأمر الذي من شأنه ان يؤدي الى الحد من التجنب الضريبي باستخدام أساليب متعددة منها أسعار التحويل وغيرها من أساليب تعمل على تآكل الوعاء الضريبي.

وحيث ان الإدارة الضريبية تعد أحد اهم الجهات التي تعتمد على هذه القوائم المالية عند اجراء عملية الفحص الضريبي، فان السؤال الذي يطرح هنا؛ هل تساعد هذه القوائم الفاحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي بصدق وعدالة أم ان الأمر يحتاج الى مزيد من الشفافية والوضوح لهذه القوائم؟

تتمثل مشكلة البحث الأساسية في مدى فعالية الالتزام بمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في الحد من ظاهرة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، والتي تتم عبر أساليب متعددة مثل أسعار التحويل وغيرها. وينبثق عن هذه المشكلة عدد من التساؤلات الفرعية، أبرزها: هل تكفي هذه المبادئ وحدها لمواجهة هذه الظاهرة، أم أن هناك حاجة إلى تدعيمها بمجموعة من الإجراءات الإضافية؟ وما هي الآليات الأكثر فاعلية للحد من هذه الممارسات وضمان عدالة النظام الضريبي؟

4. أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من خلال موضوعه؛ حيث ان تطبيق مبادئ الحوكمة التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لها أثر واضح في الحد من الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية التي تؤثر تأثير ضار على الوعاء الضريبي، ويمكن توضيح أهمية البحث من خلال النقاط التالية:

أ. أهمية علمية:

تتمثل في عدم وجود مدخل محاسبي يتناول المشكلات المحاسبية والضريبية الخاصة بتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح وذلك على الرغم من تزايد ممارسات الشركات على المستوى الدولي بأساليب إدارة الأرباح والتخطيط الضريبي العدوانى، حيث يساعد الالتزام بتطبيق مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على زيادة مستوى الشفافية والإفصاح بالقوائم المالية.

ب. أهمية عملية:

تتمثل أهمية البحث في الجانب التطبيقي والعمل في النقاط التالية:

- تسليط الضوء على اتفاقية منع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، مما يساهم في تعزيز الفهم لكيفية الحد من هذه الظاهرة.
- تمكين الدولة من تحصيل نصيبها من الاقتصاد الرقمي، مما يعزز الإيرادات الضريبية من الشركات العاملة في هذا القطاع.
- إتاحة إمكانية إجراء تسويات ضريبية على تعاملات الأشخاص المرتبطين بالشركات متعددة الجنسيات، مما يضمن عدالة النظام الضريبي.
- المساهمة في الحفاظ على أموال الخزنة العامة من خلال تقليل الفاقد الضريبي الناتج عن ممارسات تحويل الأرباح.
- اعتبار الفروق الضريبية الناتجة عن تطبيق الاتفاقيات مصدراً للدخل القومي، مما يعزز الموارد المالية للدولة.

5. أهداف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق هدف رئيس هو دراسة وتحليل المشكلات الضريبية والمحاسبية الناتجة عن تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح ومدى إمكانية الحد منها من خلال مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتي اقترتها الدولة من خلال الهيئة العامة للرقابة المالية، وفى ضوء هذا الهدف الرئيس يسعى الباحث الى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- أ. لقاء الضوء على المبادئ والبنود والاتفاقيات التي تلزم الشركات متعددة الجنسيات في الحد من أساليب التخطيط الضريبي العدوانى والتي اقترتها الدولة من خلال الهيئة العامة للرقابة المالية.
- ب. توضيح أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لدى مستخدمي القوائم المالية والإدارة الضريبية.
- ج. توضيح الإجراءات اللازمة من قبل الإدارة الضريبية عند الفحص الضريبي للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات المصدرة من الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر، ومدى مساهمتها في تجنب الضريبي.

6. فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، قام الباحث بصياغة فروض البحث على النحو التالي:

H0.1 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المدخل المقترح للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة المصدرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين التخطيط الضريبي العدوانى في الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

H0.2 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي اقترتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية. H0.3 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي اقترتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين استخدام الأساليب المحاسبية المتعلقة باستخدام أساليب تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS في الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

7. منهج البحث:

سعيًا للتغلب على مشكلة البحث والإجابة على التساؤلات البحثية المطروحة، وتحقيقًا لأهداف الدراسة، سيعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي إلى جانب المنهجين الاستقرائي والاستنباطي. سيتم ذلك من خلال تحليل ونقد الدراسات السابقة، ودراسة مدى إمكانية الاعتماد على بيانات القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية، والتي تلتزم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية.

8. تقسيمات البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وأهميته، قام الباحث بتقسيم البحث على النحو التالي:

- مرجعيات اعداد الدليل المصري لحوكمة الشركات.
- التخطيط الضريبي العدواني.
- المدخل المقترح للحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS.
- الدراسة التطبيقية.
- النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

مرجعيات اعداد الدليل المصري لحوكمة الشركات

1/1: تمهيد:

يعد الدليل المصري لحوكمة الشركات بمثابة الإطار العام المتكامل للحوكمة وموضوعاتها ذات الصلة، ويضم مجموعة من القواعد الاسترشادية عن حوكمة الشركات طبقاً لأفضل الممارسات الدولية والإقليمية، كما تهتم بالتركيز على الجودة والاتساق في مختلف العناصر، وتعد مبادئ الحوكمة التي اقترتها الهيئة العامة للرقابة المالية المرجعية الأساسية للشركات الملتزمة بتطبيق حوكمة الشركات.

2/1: اهداف ومزايا تطبيق حوكمة الشركات:

حوكمة الشركات بصورة عامة هي مجموعة الأسس والقواعد التي تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة من ناحية وبين ملاك الشركة والأطراف الأخرى المتعاملة معها من ناحية أخرى، بهدف تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح كل تلك الأطراف.

كما تسعى الشركات المصرية الى تطبيق قواعد الحوكمة و الالتزام بها ليس امتثالاً للقوانين و التعليمات الرقابية فقط، ولكن أيضاً لما تحققه الحوكمة من منافع عديدة فضلاً عن تطوير مناخ الاستثمار وزيادة النمو الاقتصادي بشكل عام، وتتسم حوكمة الشركات بالقابلية للتطبيق، ومزاياها عديدة منها على سبيل المثال انها تسعى لتحقيق اكبر حماية ممكنة لحقوق المساهمين و العاملين وأيضا حماية حقوق المتعاملين مع المنشأة مثل العملاء و الدائنين و الموردين و أجهزة الدولة المختلفة، حتى تمتد الحماية للمجتمع ككل و البيئة التي تتعامل معها المنشأة، كما تسعى لتحقيق افضل استدامة ممكنة للشركات.

3/1: قواعد وارشادات تطبيق حوكمة الشركات:

اعتمدت الهيئة العامة للرقابة المالية عند اعداد وتطوير دليل حوكمة الشركات على عدة مرجعيات، لعل أبرزها مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الصادر عام 1999، وتعديلاتها الصادرة عام 2004، وكذلك التعديلات الأخيرة الصادرة عام 2015، المسماة بالمبادئ الستة الأساسية لحوكمة الشركات، والتي تعد المرجعية الأساسية لحوكمة الشركات لجميع دول العالم ومنها مصر، وتتمثل هذه القواعد فيما يلي:

- **الإطار العام:** ضرورة التأكد من وجود إطار عام فعال لحوكمة الشركات يضمن كفاءة وشفافية الأسواق والالتزام بالتشريعات والقوانين وينص بوضوح على ضرورة تحديد المسؤوليات ما بين الجهات التشريعية و الرقابية المختلفة، ويؤثر وجود إطار عام لحوكمة الشركات على تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعال للموارد، وهي في سبيل ذلك تعمل على تحقيق تطويع إطار حوكمة الشركات للتأثير على الأداء بصورة اقتصادية وسلامة السوق و الحوافز التي تخلقها للمشاركين في السوق وتعزيز شفافية وكفاءة السوق، كما يجب ان تتمتع السلطات التنظيمية و التنفيذية و الرقابية بالصلاحيات الكافية و النزاهة و الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وينبغي ان تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب وان تكون شفافة وواضحة.
- **الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين:** يجب ان يضمن الإطار العام لحوكمة الشركات حماية كافة حقوق المساهمين ويكفل كذلك المعاملة المتكافئة بينهم، سواء صغار او كبار المساهمين وحتى المساهمين الأجانب، كما يجب ان تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.
- **دور الاستثمار المؤسسي والأطراف المختلفة داخل سوق المال:** يجب ان يوفر الإطار العام لحوكمة الشركات الحوافز والضمانات الاقتصادية للاستثمار وللأطراف المختلفة بأسواق المال خلال دورة الاستثمار لضمان كفاءة إدارة أسواق المال والتطبيق الفعال لحوكمة الشركات.
- **دور أصحاب المصالح:** يجب ان يتضمن الإطار العام لحوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما اقرها القانون، وان يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح المختلفة في خلق فرص العمل وتحقيق الاستدامة لجميع المشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.
- **الإفصاح والشفافية:** يجب ان يتضمن الإطار العام لحوكمة الشركات الإفصاح الكافي وفي التوقيت المناسب المتعلقة بالأحداث الجوهرية المتعلقة بالشركة، بما فيها الموقف المالي ومؤشرات الأداء وهيكل الملكية ومجلس الإدارة.

- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب ان يتيح الإطار العام لحوكمة الشركات الخطوط العريضة لتوجيه الشركات، كما ينبغي ان يكفل المتابعة الفعالة للإدارة على المستوى التنفيذي من قبل مجلس الإدارة وان يضمن مسائلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

مما سبق يتضح للباحث، انه إذا ما تم الالتزام بالقواعد و الارشادات السابقة والتأكد من تطبيقها من خلال الجهات الرقابية المعنية، فان مستخدمي القوائم المالية، بما فيهم الإدارة الضريبية، سيشعرون انهم امام بيانات مالية موثوقة تساعد على ترشيد القرارات الاستثمارية بما تتضمنه من مصداقية وشفافية، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها من قبل كافة الأطراف المعنية، الأمر الذي من شأنه المساهمة في رواج اسهم هذه الشركات وبالتالي تطوير أداء سوق المال من ناحية ومن ناحية اخرى تقليل تكلفة الفحص الضريبي عن طريق عدم قيام الإدارة الضريبية بتوسعة نطاق الفحص الضريبي.

المبحث الثاني التخطيط الضريبي العدواني

1/2: تمهيد:

التخطيط الضريبي العدواني، هو مجموعة الخطط والإجراءات التي تتبعها المنشأة لتنظيم أنشطتها الإدارية والمالية بشكل يمكنها من التعامل مع التشريعات القانونية بأقل أعباء ضريبية ممكنة ، او هي عملية هيكلة شؤون المنشأة من

اجل تأجيل، تقليل أو حتى القضاء على مبلغ الضريبة المستحقة (KPMG,2019) ولا توجد مشكلة في ان تقوم المنشأة بالتخطيط الضريبي على نطاق واسع وللمدى الطويل وذلك ضمن اطار التخطيط الضريبي المقبول، انما يكون التحذير من التخطيط الضريبي العدواني الضار بالخيرينة العامة للدولة او الذي يهدف الى الإفلات من الضريبة.

2/2: استراتيجيات التخطيط الضريبي العدواني:

يعتبر التخطيط الضريبي العدواني أحد اشكال التجنب الضريبي، الا انه يقترب من التهرب الضريبي؛ لأنه يتفق ظاهريا مع متطلبات القانون لكنه يختلف واقعيا مع روح القانون والغرض منه، لذلك ينظر الى التخطيط الضريبي العدواني بعين الريبة والشك، ويجب على المشرع الضريبي المبادرة للتعامل معه والحد منه، لان هذا النوع من التخطيط يعبر عن موقف مسبق للمنشأة يعبر عن حرصها على التجنب الضريبي دون ادني إحساس بالمسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع.

ولا تقتصر عملية التخطيط الضريبي على معالجة بند معين ماليا او محاسبيا وانما تأخذ في الاعتبار كل القرارات الإدارية والتي تعرف بالاستراتيجيات الضريبية، والتي تبدأ منذ لحظة تأسيس الشركة وطوال عمرها، وتشمل كلا من القرارات طويلة وقصيرة الأجل مثل استراتيجيات من أجل الحصول على تخفيضات ضريبية، استراتيجيات لنقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، او لتأجيل الضريبة او الاستفادة من معدلات ضريبية أكثر مواتمة، استخدام أسعار التحويل بين الشركات المرتبطة او في فترة الاعفاء الضريبي، استراتيجيات لتخفيض عبء الخضوع للأرباح الرأسمالية.

وتلجأ بعض الشركات لأساليب واستراتيجيات التخطيط الضريبي لغرض تخفيض قيمة الضريبة المستحقة وذلك عن طريق الاستفادة من بعض الثغرات القانونية الواردة في قانون الضرائب ويمكن عرض هذه الاستراتيجيات كالتالي:

1/2/2: أسعار التحويل:

تستند الشركات على مجموعة من الاستراتيجيات لتخفيض قيمة الضريبة المستحقة، وتعد أسعار التحويل أحد اهم هذه الاستراتيجيات المتبعة؛ حيث تقوم الشركة بالتلاعب بأسعار التحويل الداخلية، واستغلال معدل الفائدة في عمليات التمويل الداخلي لتحويل الأرباح خارج الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة الى مراكز التمويل او الجناات الضريبية.

كما تستعمل أسعار التحويل في قياس مراكز المسؤولية وأداء المديرين داخل الشركات التي تولد معاملات داخلية بهدف تخفيض التكاليف؛ حيث زادت المعاملات التجارية داخل الشركات (خاصة دولية النشاط) عن طريق استغلال هذه المعاملات في التخطيط الضريبي وتوزيع الأرباح بين مختلف الفروع التابعة وذلك من خلال تسعير السلع و الخدمات بسعرين (سعر منخفض، سعر مرتفع)، حيث يتم التعامل بالسعر المنخفض في فروع الشركات المقيمة داخل دول ذات معدلات ضريبية مرتفعة والتي بدورها تباع سلعة او تقدم خدمة لاحد الفروع التابعة في دولة ذات معدلات ضريبية منخفضة، وسعر ثاني مرتفع يدفع للفروع المقيمة داخل الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة وذلك كمقابل للسلع و الخدمات المتنازل عليها للفروع المقيمة في دول ذات معدلات ضريبية مرتفعة.

وقد أوضحت دراسة (Vicard,2021) ان الشركات الفرنسية دولية النشاط تعتمد على أسعار التحويل لتخفيض القاعدة الضريبية؛ حيث قدرت قيمة الضرائب المفقودة في سنة 2018 بقيمة 8 مليار دولار، كما ان أسعار التحويل تخفض الضريبة على أرباح الشركات الفرنسية دولية النشاط بنسبة 10% جراء المعاملات الداخلية بين الأطراف ذات الصلة المقيمة بالخارج.

كذلك فقد قدرت الأرباح التي تفقدها الولايات المتحدة الامريكية سنويا بقيمة 886 مليار دولار، كما ان الشركات الامريكية دولية النشاط خلال الفترة من 2016 حتى 2021 لم تسدد أكثر من 30% من قيمة الضرائب المفروضة عليها وهذا بسبب استغلال أسعار التحويل بينها وبين الشركات التابعة.

2/2/2: العلوات وتراخيص الأصول غير الملموسة:

تركز المنشآت دولية النشاط على مجموعة من الأصول غير الملموسة في بناء وتنفيذ إستراتيجيتها الجبائية من بينها العلامات التجارية، براءات الاختراع، وذلك من خلال تخصيص ملكيتها الى الفروع التابعة لها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة او المعدومة، الأمر الذي يلزم الفروع الأخرى التابعة المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة و المستغلة لملكية هذه الأصول من دفع رسوم وعلاوات جراء الاستفادة منها، ومع توفر أداة أسعار التحول يتم استغلال هذه الأصول في تحويل الأرباح خارج الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة لتخفيضها للقاعدة الضريبية بالرسوم و العلاوات المسعرة بأسعار مرتفعة.

وقد اشارت دراسة (Cooper, Nguyen, 2020) ان شركة Starbucks المتخصصة في صناعة البن استغلت تراخيص العلامات التجارية وملكية وصفات البن لتخفيض معدل الضريبة الفعلي، حيث قدرت الضرائب الفعلية لأحد الفروع التابعة لها في بريطانيا عام 2019 بمبلغ 5,9 مليون دولار على أرباح بقيمة 213 مليار دولار أي بمعدل ضريبة فعلي 2,8%؛ يرجع انخفاض معدل الضريبة الفعلي لهذا الفرع الى قيمة الرسوم والعلاوات المسعرة بمبلغ 27 مليون جنيه إسترليني والتي دفعت كمقابل لأحد الفروع المالكة لحقوق الوصفات والعلامة التجارية.

وقد تناولت دراسة (Kuzniacki, B., 2019) بعض ممارسات الشركات دولية النشاط؛ حيث تقوم هذه الشركات بممارسة أنشطة ضريبية عدوانية عن طريق ابرام اتفاقيات تقاسم التكاليف مع احد الفروع التابعة لها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، على سبيل المثال توفر لوكسمبورج اعفاء ضريبي يصل الى 80% على نفقات البحث و التطوير، كما تمنح الشركات دولية النشاط المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة تراخيص للفروع التابعة لها في لوكسمبورج للمشاركة في هذه الأبحاث، ومن ثم تقوم هذه الفروع بالتنازل عن حقوق ملكية براءات الأبحاث الى الفروع المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة لتخفيض مسؤولياتها الضريبية وذلك عن طريق تسعيرها بأسعار مرتفعة باستخدام أسعار التحويل، على الرغم انها لا تخضع في لوكسمبورج الا بنسبة 20% وهذا ما يسمى بازدواجية عدم الخضوع.

وأشارت دراسة (Griffiths, I., 2021) الى ان شركة امازون حولت مقرها من داخل المملكة المتحدة الى لوكسمبورج عام 2016 لأغراض ضريبية؛ حيث قدرت قيمة المبيعات المحققة من قبل الشركة داخل المملكة المتحدة في نفس العام ب 3,3 مليار جنيه إسترليني، في حين انها لم تخضع للضرائب لعدم تواجدها الفعلي داخل المملكة المتحدة، كما استغلت شركة امازون أسعار التحويل وبراءات البحث و التطوير لأنظمتها الرقمية في تخفيض فاتورتها الضريبية، كما صرحت الشركة ان معدل ضرائبها الفعلية خلال السنوات 2019، 2020، 2021، اقل من معدل الضريبة طبقا للقانون الأمريكي والذي يقدر 35% وهذا بفضل معاملاتها الخاضعة لمعدل الضريبة المنخفض في لوكسمبورج.

وقد اشارت نفس الدراسة الى حالة شركة Google حيث استطاعت ان تتجنب ضرائب فعلية كبيرة بفضل أسعار التحويل وبراءات الاختراع مستغلة أحد الفروع التابعة لها في ايرلندا، حيث حقق الفرع Google Ireland L td دخل يقدر ب 24,6 مليار دولار عام 2016 أي بنسبة 32,8% من اجمالي إيرادات الشركة، وقد قام هذا الفرع بسداد ضريبة قدرها 371 مليون دولار فقط أي بمعدل ضريبة فعلي قدرة 1,9%؛ يرجع ذلك لتحمل هذا الفرع بكافة المصروفات الإدارية والتي تبلغ 18,4 مليار يورو.

3/2/2: الدين الداخلي:

تعمل الشركات دولية النشاط على انشاء أسواق تمويل داخلية لمواجهة بعض السلبات الموجودة في الأسواق المالية الخارجية كارتفاع تكلفة رأس المال، مما يجعل معدل الفائدة على التمويل أداة لهذه الشركات لخفض تكلفة رأس المال وللتلاعب وتحويل الأرباح من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة الى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة (دول الملاذ الضريبي).

كما تستغل الشركات دولية النشاط التمويل الداخلي لأمرين، الأول تخفيض تكلفة رأس المال والثاني تحويل الأرباح الى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة؛ حيث ان الانخفاض في معدل الضريبة يؤدي الى زيادة الدين الداخلي، وهذا الامر يدل على ان عمليات التمويل الداخلية تستغل بالأساس لخفض الضريبة قبل التحكم في تكاليف التمويل المرتفعة.

كذلك تستغل هذه الشركات سعر الفائدة في تخفيض الالتزام الضريبي للفروع المقيمة داخل الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، وذلك عن طريق فرض فائدة على مقدار المبالغ التي حولتها الفروع المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة كقروض لهذه الفروع وتكون هذه الفائدة على عمليات التمويل الداخلية قابلة للخصم داخل الدول ذات المعدلات الضريبية العالية في حين يمكن اعفاء الدخل المترتبة على عمليات التمويل في حالة ما إذا كان الفرع الممول مقيم في سلطة ضريبية لا يخضع فيها الدخل الأجنبي للضريبة.

وفي نفس السياق، فقد استطاعت شركة امازون ان تتجنب سداد ضرائب على الأرباح المحققة في لوكسمبورج؛ وذلك بسبب تحملها مصروفات على عمليات التمويل الداخلية بقيمة 55 مليون يورو الى جانب رسوم براءات الاختراع، الامر الذي أدى الى اظهار خسائر مالية في العام المالي 2019.

4/2/2: الأدوات والشركات الهجينة:

وهي عبارة عن الأدوات والشركات التي تعتبر مختلفة من وجهة النظر التشريعية والقانونية داخل دولة معينة، الأمر الذي يسمح لهذه الشركات بان تتمتع بمعاملة ضريبية متميزة، حيث يمكن من خلال هذه المعاملة المتميزة خصم نفس التكاليف في دولتين مختلفتين، مثل بعض السندات التي تعتبر كسندات دين في بعض الدول، وتعتبر حصص مساهمة في دولة اخري.

3/2: خصائص استراتيجيات التخطيط الضريبي العدواني:

تنتهج الشركات دولية النشاط استراتيجيات التخطيط الضريبي العدواني للاستفادة من الخصائص التي تميزها والتي يمكن تناولها فيما يلي:

استخدام هذه الشركات للاختلافات بين التشريعات الضريبية للدول التي تتواجد فيها، حيث تركز أرباحها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، وتخفيضها في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة.

كما يتسم التخطيط الضريبي في هذه الشركات بشيء من التعقيد، حيث غالبا ما تكون الارتباطات بين الفروع معقدة، بالإضافة الى استخدام صيغ قانونية متعددة عند تواجدها في دول مختلفة، ويعود السبب في ذلك الى تحقيق معدل ضريبي منخفض.

تعتمد معظم الشركات دولية النشاط عند قيامها باتباع أساليب التخطيط الضريبي العدواني على انشاء فروع لها في دول الملاذ الضريبي، بالإضافة الى إمكانية تواجدها داخل هذه الدول بأشكال اخري، حيث أوضحت دراسة (إبراهيم، 2012)، ان اهم 100 شركة أمريكية يوجد 82 شركة منها تمتلك فروعاً داخل دول الملاذ الضريبي المعروفة مثل جزر كايمان، البهامس، برمودا، لوكسمبورج، الا انه يختلف عدد هذه الفروع من شركة الى أخرى، حيث تمتلك شركة Boeing للطائرات فرعا واحدا، فيما يمتلك Bank of America أكثر من 300 فرع.

وقد استفادت الشركات دولية النشاط من المزايا والخصائص التي تمنحها الاتفاقيات الضريبية سواء الثنائية او متعددة الأطراف، حيث ان ابرام هذه الاتفاقيات يكون لصالح الشركات التي تعمل على المستوى الدولي، بغرض خضوع الدخل للضريبة مرة واحدة فقط اما في الدولة مصدر الدخل او في الدولة الام للشركة، الا انه أصبح هناك استخدام لهذه الاتفاقيات من طرف الشركات دولية النشاط، الى جانب بعض الإجراءات والترتيبات الأخرى بغرض ازدواجية عدم الخضوع للضريبة بمعنى تفادي الخضوع للضريبة في أي دولة اخري.

كما يمكن ان تستخدم بعض من الشركات دولية النشاط للارتباطات بين الفروع، او للارتباطات بين الفروع والشركة الرئيسة ضمن استراتيجياتها الضريبية مثل القروض بين الفروع والاتاوات المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية، ومصاريف البحث والتطوير، وذلك بغرض تخفيض العبء الضريبي الإجمالي لهذه الشركات.

المبحث الثالث

المدخل المقترح للحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح

1/3: تمهيد:

تنتهج الشركات العديد من أساليب التخطيط الضريبي العدواني بهدف تعظيم الأرباح؛ حيث يعد التخطيط الضريبي أحد أهم الوسائل والطرق القانونية المستخدمة في التجنب الضريبي، وأهم هذه الأساليب تتمثل في العلاقات المتبادلة بين شركات المجموعة الواحدة، والتي تناولها الباحث في المبحث الثاني.

ولما كان التخطيط الضريبي العدواني نهج تستخدمه الشركات لأغراض تتعلق بتخفيض الوعاء الضريبي، فقد قام الباحث بتحديد مجموعة من الإجراءات في شكل مدخل محاسبي للحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، وقد قام الباحث ببناء المدخل المقترح على ثلاثة أركان أساسية على النحو التالي:

- مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD
- إجراءات اتفاقية منع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS
- لجنة المراجعة الداخلية.

وسوف يتناول الباحث في هذا الجزء من البحث هذه الأركان بشيء من التفصيل وذلك على النحو التالي:

2/3: مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

تستهدف المبادئ الستة لحوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مساعدة الشركات بهدف دعم الكفاءة والنمو الاقتصادي، وهذا الأمر لن يتحقق إلا من خلال تزويد الساهمين، أعضاء مجلس الإدارة، المديرين، الإدارة الضريبية بالإضافة إلى الوسطاء الماليين ومقدمي الخدمات بالحوافز المناسبة للقيام بأدوارهم وذلك من خلال مجموعة من الضوابط والاحكام.

والغرض الأساسي من هذه المبادئ يتمثل في أن تكون بمثابة نقاط مرجعية قوية يمكن استخدامها من قبل صناع القرار والمشاركين في السوق، وقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضع هذه المبادئ في ستة فصول كالتالي:

1/2/3: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

تتطلب الحوكمة الفعالة إطار قانوني وتنظيمي قوي يمكن من خلاله للمشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات عناصر تشريعية وتنظيمية والتزامات اختيارية وممارسات الأعمال التي هي نتاج ظروف خاصة بالدولة وثقافتها، وبالتالي فإن المزيج المرغوب سيختلف من دولة إلى أخرى.

وينبغي على الدول التي تسعى لتنفيذ هذه المبادئ أن تراقب إطار حوكمة الشركات الخاص بها، بما فيها المتطلبات التنظيمية، وشروط الإدراج في البورصة وممارسات الأعمال بهدف المحافظة على وتقوية نزاهة وشفافية السوق، وكجزء من هذا فإنه من المهم أن تؤخذ في الاعتبار التفاعلات والتكاملات بين مختلف عناصر إطار الحوكمة وقدرته على تشجيع الممارسات الأخلاقية.

كما أن تنظيم النشاط الاقتصادي في شكل شركات مساهمة يعتبر قوة ضخمة للنمو الاقتصادي؛ ولذا فإن البيئة التنظيمية والقانونية التي تعمل فيها الشركات ذات أهمية كبيرة للاقتصاد بصفة عامة وللإدارة الضريبية بشكل خاص، ويجب أن يراعى في المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات أن تكون متوافقة مع حكم القانون وقابلة للتنفيذ علاوة على اتساقها بالشفافية.

ومن الجدير بالذكر ان ممارسات ومتطلبات حوكمة الشركات تتأثر بمجموعة كبيرة من المتغيرات القانونية مثل، قانون الشركات، قانون هيئة سوق المال، معايير المحاسبة والمراجعة، قانون العمل، قانون الضرائب، ومن المهم ان يدرك صانعو السياسات هذه المتغيرات وان يكونوا على وعي بها حتى يتخذوا الإجراءات اللازمة للحد منها كما يمكن لأسواق الأوراق المالية ان تلعب دورا كبيرا في تحسين حوكمة الشركات من خلال انشاء وتطبيق متطلبات تعزز الحوكمة الفعالة والتي حددتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في النقاط التالية:

- ينبغي ان يكون لدى الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجبتها بطريقة متخصصة وموضوعية فضلا على ان احكامها وقراراتها ينبغي ان تكون في الوقت المناسب.
- ينبغي تعزيز التعاون الممتد عبر الحدود، وذلك من خلال الترتيبات الثنائية بين الأطراف لتبادل المعلومات.

2/2/3: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

يجب ان يحمي إطار حوكمة الشركات المساهمين وان يسهل لهم ممارسة حقوقهم ويجب ان يكفل المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب. كما ينبغي ان تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلى في حالة انتهاك حقوقهم.

ومن بين ما تتضمنه حقوق المساهمين الحق في انتهاج أساليب وطرق مضمونة لتسجيل الملكية، ارسال او نقل الأسهم، الحصول على المعلومات الهامة وذات الصلة بالمنشأة في التوقيت المناسب وبانتظام، المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين، انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، الحصول على نصيب من توزيعات الأرباح. علاوة على ما سبق ينبغي ان يحصل المساهمون على المعلومات الكافية وان يكون لهم الحق في المشاركة في صنع القرارات التي تخص أي تغييرات سياسية في المنشأة مثل تعديل النظام الأساسي، اصدار أسهم إضافية، العمليات الاستثنائية، بما في ذلك نقل كل او جزء من الأصول بما يؤدي الى بيع المنشأة او تصفيتها.

3/2/3: المستثمرون من المؤسسات وأسواق المال وغيرهم من الوسطاء

يوفر إطار حوكمة الشركات الحوافز الصحيحة في جميع حلقات سلسلة الاستثمار ويسمح أيضا لأسواق الأسهم بالعمل بطريقة تساهم في وضع إطار فعال لأنشطة الحوكمة داخل المنشأة.

ومن الجدير بالملاحظة ان حصة الاستثمارات في الأسهم المملوكة قد ازدادت حركتها بشكل واضح من قبل صناديق الاستثمار وصناديق التقاعد وشركات التأمين، وتتم ادارتها من قبل مديرين متخصصين وتختلف قدرة ومصلحة هؤلاء المديرين مع الملاك وحملة الأسهم في كثير من المجالات.

وتوصي المبادئ بان يفصح المستثمرون من المؤسسات عن سياساتهم فيما يتعلق بحوكمة الشركات، ولا يعد التصويت من خلال اجتماعات الجمعية العامة للملاك وحملة الأسهم أداة اتصال كافية لذلك يجب اجراء اتصال وحوار مباشر مع مجلس الإدارة والذي يعتبر شكل اخر من اشكال المشاركة الفعالة والتي يتم استخدامها كثيرا في السنوات الأخيرة.

كما اوصت المبادئ أيضا على انه ينبغي على المستثمرين من المؤسسات اللذين يعملون في مجال الائتمان ان يفصحوا عن سياسات حوكمة الشركات والتوصيات الخاصة بهم فيما يتعلق باستثماراتهم، كما اكدت التوصيات على أهمية الادلاء بالأصوات عن طريق فارزي أصوات أمناء او وفقا لتوجيهات المستفيد من ملكية الأسهم، كما قد اكدت ايضا على ضرورة ان يفصح المستثمرون اللذين يمارسون أنشطة استثمارية عن التعارض الجوهري في المصالح الذي قد يوتر على ممارستهم لحقوقهم الرئيسية الخاصة باستثماراتهم.

4/2/3: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات

يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصلحة التي ينشئها القانون، او تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وان يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة، وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشروعات على أسس مالية سليمة، ويتم تحقيق ذلك من خلال العناصر التالية:

أ. احترام حقوق أصحاب المصلحة التي ينشئها القانون او تكون نتيجة لاتفاقيات متبادلة.

- ب. ينبغي ان تكون لأصحاب المصلحة فرصة للحصول على تعويض مناسب مقابل انتهاك حقوقهم.
- ج. السماح بوضع آليات من أجل مشاركة العاملين.
- د. عند مشاركة أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات، يجب السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة، وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها، في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
- هـ. لأصحاب المصالح بما في ذلك العاملين والافراد والهيئات التي تمثلهم الحق في التواصل مع مجلس الإدارة والسلطات العامة المختصة لأعراب عن مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية او غير الأخلاقية، وينبغي عدم اغفالها او انتقاصها.
- و. ينبغي ان يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء للإعسار، وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

5/2/3: الإفصاح والشفافية

يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم عن كافة الأمور الهامة المتعلقة بالمنشأة، بما فيها القوائم المالية، الأداء، وحقوق الملكية وأسلوب ممارسة الحوكمة. يساعد الإفصاح الدقيق أيضا في تحسين فهم الأطراف الخارجية لهيكل ونواحي أنشطة المنشأة، وسياساتها وإدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية، وعلاقة المنشأة بالمجتمع الذي تعمل فيه، وحتى يمكن الحكم على الإفصاح بأنه دقيق وفعال يجب ان يتضمن النتائج المالية ونتائج عمليات المنشأة الامر الذي يعطي صورة كاملة وواضحة للأطراف الخارجية.

6/2/3: مسؤوليات مجلس الإدارة

- توفر ممارسات حوكمة الشركات الخطوط العريضة الارشادية لتوجيه المنشأة، كما تكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وتضمن مساءلة مجلس الإدارة تجاه الجمعية العامة للمساهمين، ويتم ذلك في ضوء مجموعة من الاعتبارات التي يمكن تناولها في العناصر التالية:
- أ. يعمل مجلس الإدارة على تحقيق أفضل مصلحة للمنشأة مع بذل العناية الواجبة وفي إطار من الشفافية والوضوح.
- ب. إذا أثرت قرارات مجلس الإدارة على مجموعات مختلفة من المساهمين بطرق مختلفة، فيتوجب على مجلس الإدارة ان يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.
- ج. يتوجب على مجلس الإدارة ان يطبق معايير أخلاقية عادلة، ويتعين عليه أيضا ان يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح الآخرين.
- د. تتضمن وظائف مجلس الإدارة المهام التالية:
- مراجعة وتوجيه استراتيجية المنشأة، خطط العمل الرئيسية، سياسات وإجراءات إدارة المخاطر، الموازنات وخطط العمل السنوية، وضع الأهداف الاستراتيجية، مراقبة التنفيذ وأداء المنشأة الاشراف على المصروفات الرأسمالية.
 - الاشراف على فعالية إجراءات حوكمة الشركات واجراء التغييرات اللازمة.
 - اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، وتحديد مكافاتهم ومرتباتهم والاشراف عليهم واستبدالهم إذا لزم الامر.
 - ضمان الشفافية في عملية الترشيح والانتخابات لمجلس الإدارة.
 - رصد وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة المنشأة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول المنشأة وإساءة استغلال المعاملات بين الأطراف المرتبطة.
 - ضمان نزاهة نظم المحاسبة والتقارير المالية بالمنشأة، بما في ذلك المراجعة المستقلة، ووجود نظام فعال للرقابة الداخلية.
 - هـ. ممارسة الحكم الموضوعي على شؤون المنشأة.

و. عندما يكون تمثيل العاملين في مجلس الإدارة منصوص عليه، ينبغي وضع آليات لتسهيل حصول ممثلي العاملين على المعلومات اللازمة وتدريبهم بحيث يمارس هذا التمثيل على نحو صحيح.

3/3: إجراءات اتفاقية منع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح

تم تطوير مجموعة من الإجراءات (خمس عشرة إجراء) من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في سياق مشروع تزويد الحكومات بمجموعة من الإجراءات والضوابط المحلية والدولية لمواجهة التهرب الضريبي مما يضمن فرض ضرائب على الأرباح، وسوف يقوم الباحث في هذا الجزء من البحث باستعراض بعض من هذه الإجراءات ودورها في معالجة التهرب الضريبي وتحويل الأرباح.

وقد انضمت مصر إلى الإطار الشامل في أغسطس 2020 من أجل تبني معايير متفق عليها دولياً وتطبيق أفضل الممارسات لمكافحة التهرب والتجنب الضريبي، ولقد اتفقت الدول أعضاء الإطار الشامل على تطبيق أربعة إجراءات كحد أدنى من (خمس عشرة إجراء) وهي:

الاجراء رقم 5 (مكافحة الممارسات الضريبية الضارة)، الاجراء رقم 6 (منع إساءة استخدام الاتفاقيات الضريبية)، الاجراء رقم 13 (تبادل التقارير بين الدول ذات الصلة)، الاجراء رقم 14 (تحسين آليات تسوية المنازعات الدولية الضريبية)

1/3: الاجراء رقم (5) مكافحة الممارسات الضريبية الضارة

يتعلق الاجراء رقم 5 بعمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بشأن الممارسات الضريبية الضارة، بما في ذلك امتثال الأنظمة الضريبية التفضيلية (مع التركيز على الجوهر الاقتصادي) وتبادل المعلومات بشكل ذاتي لأحكام ضريبية محددة. كما يتطلب الاجراء رقم 5 تنفيذ متطلبات الجوهر الاقتصادي في "الدول التي لا توجد فيها ضريبة أو توجد فيها بمعدلات منخفضة" ليتم تطبيقها على المؤسسات التي حددها الاجراء إن عمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المتعلق بالأنظمة الضريبية التفضيلية وتبادل المعلومات بشأن أحكام ضريبية لا ينطبق على مصر، ولكن مصر ملتزمة بتنفيذ متطلبات الجوهر الاقتصادي طبقاً لهذا الاجراء. أصدرت مصر عدد من التشريعات المحلية اللازمة لتطبيق متطلبات الجوهر الاقتصادي، وذلك امتثالاً للإجراء رقم 5،

فقد أصدرت وزارة الصناعة والتجارة القرار الوزاري رقم 106 لسنة 2021 بشأن الجوهر الاقتصادي في مصر، كما أصدر البنك المركزي المصري عدة تعليمات للبنوك التجارية متعلقة بحدود السحب والإيداع اليومي للأفراد والشركات، كما قد أصدرت مصلحة الضرائب المصرية تعليماتها بشأن تطبيق الفاتورة الإلكترونية ابتداء من ديسمبر 2022 ولن تعتمد المصلحة أي مصروفات أو تكاليف بدون الفاتورة الإلكترونية ابتداء من مارس 2023 ، ودخلت التشريعات المذكورة حيز النفاذ اعتباراً من 1 يناير 2021 (أو من 1 يوليو 2021 بالنسبة للمؤسسات القائمة المشمولة في القرار الوزاري). وبالإضافة إلى ذلك، أصدرت وزارة الصناعة والتجارة دليل المبادئ حول تطبيق هذا الاجراء، كما أصدر البنك المركزي نموذج لتسليم التقارير المتعلقة بنفس الاجراء. تلزم تشريعات الجوهر الاقتصادي المذكورة الشركات المقيمة في مصر للأغراض الضريبية والتي تمارس الأنشطة التالية ذات العلاقة، إثبات أن لها جوهر اقتصادي في مصر.

2/3/3: الاجراء رقم (6) منع إساءة استخدام الاتفاقيات الضريبية

يهدف الاجراء رقم 6 إلى منع إساءة استخدام الاتفاقيات الضريبية، وكحد أدنى يتطلب هذا الاجراء من الدول أن تدرج العنصرين التاليين في اتفاقياتها الضريبية لمنع منح مزايا الاتفاقية في ظروف غير ملائمة: أ. بيان صريح (بشكل عام في الديباجة) بأن القصد المشترك لأطراف الاتفاقية هو إزالة الازدواج الضريبي دون خلق فرص للازدواج الضريبي أو تقليل الضرائب من خلال التهرب أو التجنب الضريبي. ب. أحكام لضمان الحد الأدنى من الحماية ضد تسوق الاتفاقيات باستخدام أحد البدائل المتاحة.

وكون مصر عضواً في الإطار الشامل، فإنه يتطلب منها إدراج الحد الأدنى من الاجراء رقم 6 في كل اتفاقياتها الضريبية التي دخلت حيز التنفيذ.

ولتنفيذ الاجراء رقم 6 والقواعد الأخرى لمكافحة إساءة استخدام الاتفاقيات في الاتفاقيات الضريبية الحالية بشكل سلس، وقعت مصر على الاتفاقية متعددة الأطراف لتطبيق التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح والتي تم تطويرها بتفاوض أكثر من 100 دولة من أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وبعد موافقة وزراء مالية ومحافظي البنوك المركزية لدول مجموعة العشرين، حيث تتيح الاتفاقية للحكومات تحديث جميع اتفاقياتها الثنائية الحالية في وقت واحد، وفي نفس الوقت توفر المرونة اللازمة لمواءمة سياسات معينة للاتفاقيات الضريبية. وتقوم الاتفاقية متعددة الأطراف بذلك بطريقة متزامنة وفعالة وبدون الحاجة إلى إنفاق الموارد في إعادة التفاوض بشأن كل اتفاقية بشكل ثنائي.

3/3/3: الاجراء رقم (13) تبادل التقارير بين الدول ذات الصلة

يهدف الاجراء رقم 13 لتبادل التقارير بين الدول ذات الصلة إلى تقييم مخاطر الأسعار التحويلية العالية والمخاطر الأخرى المتعلقة بتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح وتزويد السلطات الضريبية بمعلومات عن عمليات مجموعة منشآت متعددة الجنسيات (MNEs) الكبرى والمخاطر الضريبية المرتبطة بها. إضافة إلى ذلك، تستطيع السلطات الضريبية التعرف من خلال وثائق الأسعار التحويلية على أرباح المنشآت متعددة الجنسيات وأنشطتها الضريبية والاقتصادية في العالم حتى تتمكن السلطات الضريبية من استخدام هذه المعلومات لتقييم مخاطر الأسعار التحويلية والمخاطر الأخرى المتعلقة بتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح.

تقوم مصر في الوقت الراهن بإرسال التقارير المتبادلة بين الدول ذات الصلة (CbC Reports) المقدمة من قبل شركات المقر الرئيسي للمنشآت متعددة الجنسيات المقيمة في مصر للأغراض الضريبية إلى الدول ذات الصلة المعنية ولا تقوم باستلامها من تلك الدول.

الدول ذات الصلة بالنسبة لمصر هي تلك التي ترتبط بها باتفاقيات دولية سارية تُلزم بتبادل التقارير بين الدول ذات الصلة. يجب أن تحتوي التقارير المتبادلة بين الدول ذات الصلة على تفاصيل الإيرادات العالمية للمنشآت متعددة الجنسيات، والأرباح قبل اقتطاع الضرائب، وضريبة الدخل المستحقة وبعض المؤشرات الأخرى للأنشطة الاقتصادية لكل دولة تعمل فيها تلك المنشآت متعددة الجنسيات.

يجب أن يتم تقديم الإخطارات والتقارير من خلال نظام تبادل المعلومات الدولي (نظام تبادل المعلومات الضريبية الدولية (ITIES)) والذي يستخدم لإدخال المعلومات وجمع البيانات بناء على عدة تشريعات.

4/3/3: الاجراء رقم (14) تحسين آليات تسوية المنازعات الضريبية الدولية

يحدد الاجراء رقم 14 أهمية إزالة العائق أمام التجارة والاستثمار عبر الحدود والتمثل في فرض ضرائب بشكل يخالف أحكام الاتفاقيات الضريبية. ولقد التزم أعضاء الإطار الشامل لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (Inclusive Framework on BEPS) فيما يتعلق بفض المنازعات المتعلقة بالاتفاقيات كحد أدنى من معايير مكافحة تآكل الوعاء الضريبية وتحويل الأرباح.

ويتضمن ذلك تحديداً التزاماً جاداً بالحل الفعال للمنازعات وفي وقت مناسب من خلال إجراءات الاتفاق المتبادل (Mutual Agreement Procedure- MAP) بهدف منع الازدواج الضريبي. وعلاوة على ذلك، يجب أن يكون التركيز منصباً على تعزيز فعالية وكفاءة إجراءات الاتفاق المتبادل وتقليل مخاطر عدم التأكد والازدواج الضريبي غير المقصود من خلال ضمان التنفيذ المتسق والسليم للاتفاقيات الضريبية، بما في ذلك الحل الفعال للمنازعات في وقت مناسب من خلال إجراءات الاتفاق المتبادل.

كما تسمح إجراءات الاتفاق المتبادل بحل المشكلات أو المنازعات التي تنشأ فيما يتعلق بتفسير أو تطبيق الاتفاقيات الضريبية، أو حيث يدخل الخاضعون للضرائب في منازعات مع السلطات الضريبية بشأن تطبيق الاتفاقية الضريبية

على أنشطتهم. وعندئذ يتم حل قضية إجراءات الاتفاق المتبادل من قبل السلطات المختصة في الدول المتعاقدة على أساس اتفاق مسبق.

4/3: لجنة المراجعة الداخلية

ان وجود نظام محكم للمراجعة الداخلية من شأنه ان يحقق هدفين رئيسيين هما:

- أ. حماية موارد المنشأة من سوء الاستخدام.
 - ب. تنمية الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وضمان تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة.
- وفي حالة عدم وجود مثل هذا النظام، فإنه يتوجب على الإدارة بيان أسباب عدم وجوده للجمعية العامة السنوية، ويتولى إدارة المراجعة الداخلية موظف مسئول ومتفرغ لهذا الامر ويفضل ان يكون أحد القيادات الإدارية بالشركة، وتكون تبعيته الإدارية لرئيس مجلس الإدارة او العضو المنتدب على ان يقوم بتقديم تقاريره الى لجنة المراجعة او مجلس الإدارة.

يتم تعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد راتبه ومكافأته المالية بقرار من مجلس الإدارة بعد موافقة لجنة المراجعة، ولا يجوز تغيير معاملته المالية او اية مزايا اخرى يحصل عليها الا بعد موافقة لجنة المراجعة. كما يجب ان تتوافر كافة الصلاحيات اللازمة لمدير إدارة المراجعة الداخلية لأداء مهامه و عملة على الوجه الاكمل، كما يجب ان تتوافر له الوسائل والأدوات والتجهيزات اللازمة.

يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بالدعوة لعقد اجتماعات لجنة المراجعة كلما دعت الحاجة الى ذلك، ويقدم تقرير شهري او ربع سنوي الى مجلس الإدارة والى لجنة المراجعة حول مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها وكذلك الالتزام بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات، كما يتم تحديد مهام وصلاحيات وكذلك اهداف إدارة المراجعة الداخلية واسم مديرها ومن يعاونوه قرار واضح ومكتوب من مجلس الإدارة.

تتضمن مهام المراجعة الداخلية تقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر والتأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات، كما يتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية طبقاً لتصور ودراسة المخاطر التي تواجهها، على ان يتم الاستعانة بأراء وتقارير مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات ومديري الإدارات والأقسام وان يتم تقييم تلك المخاطر بشكل دوري ومستمر.

وبناء على ذلك؛ فان الشركات التي تلتزم بتطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، فإنها تعتبر من الآليات المؤثرة على نتائج اعمال الشركة فيما يتعلق بالإفصاح و الشفافية الامر الذى من شأنه زيادة الثقة في النتائج و المعلومات الواردة بالقوائم المالية و الابتعاد عن الممارسات المحاسبية الانتهازية التي تؤثر بشكل جوهري على نتائج الاعمال، او تعديلها وفق رغبات ومتطلبات مجلس الإدارة للحفاظ على حقوق المساهمين و أصحاب المصالح ومستخدمي المعلومات المحاسبية ومنها الإدارة الضريبية والتي تعتمد على البيانات و المعلومات الواردة بالقوائم المالية وبالتالي مراجعة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي بما يتفق مع التشريع الضريبي بالطريقة التي تخفض مقدار النزاع الضريبي.

5/3: آليات تطبيق المدخل المقترح:

يتوجب على الإدارة الضريبية اعتماد الاقرارات الضريبية عندما تتفق البيانات والمعلومات الواردة بهذه الاقرارات وقانون الضريبة على الدخل وتخفيض حجم العينات عند اجراء عملية الفحص للشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية والملتزمة بتطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD).

وتقوم الهيئة العامة للرقابة المالية بالإشراف والمتابعة والرقابة على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، لما في ذلك من تخفيض لتكلفة الفحص والربط والتحصيل الضريبي وتعزيز كفاءة الإدارة الضريبية، ويمكن توضيح آليات تطبيق المدخل المقترح من خلال النقاط التالية:

1. دراسة خطة العمل الخاصة بـ BEPS الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تتضمن 15 إجراءً رئيسياً يهدف إلى معالجة التهرب الضريبي الدولي.
2. التركيز على الإجراءات التي تتعلق بالشركات متعددة الجنسيات، مثل شفافية المعاملات المالية، تسعير التحويلات (Transfer Pricing)، وتجنب ازدواجية الضرائب.
3. يقدم مع الاقرار تقرير مراجعة ضريبية من نفس المراجع الخارجي الذي قام بمراجعة الاقرار الضريبي، موضحاً به أسلوب قياس كل بند من بنود الاقرار، بما فيها بنود التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات.
4. تعزيز دور لجان المراجعة والمجالس الإدارية في مراقبة الأنشطة المحاسبية والضريبية، لضمان الامتثال للقوانين الضريبية والتقليل من المخاطر.
5. يقدم تقرير من لجنة المراجعة يفيد قيامها بمراجعة الاقرار الضريبي السابق.
6. يقدم مع الاقرار الضريبي الهيكل التنظيمي للمنشأة موضحاً به موقع الادارة الضريبية بالمنشأة واختصاص عملها وان تكون تابعة لاشراف لجنة المراجعة.
7. الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، تطوير وتنفيذ نظام رقابة داخلية قوي يضمن الامتثال الضريبي ويقلل من مخاطر التحايل.
8. تطوير سياسات داخلية لتسعير التحويلات بين الكيانات ذات الصلة ضمن المجموعة وفقاً لإرشادات OECD لتجنب التحويل غير العادل للأرباح.
9. تطبيق نظام متكامل للإفصاح المالي يتضمن تقديم تقارير تفصيلية عن العمليات الدولية والتحويلات المالية بين الفروع المختلفة.
10. تقييم المخاطر الضريبية، إجراء تقييم دوري للمخاطر الضريبية وتحديد الاستراتيجيات المناسبة للتخفيف منها.

المبحث الرابع الدراسة التطبيقية واختبار فروض البحث

1/4: تمهيد:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى تحليل تأثير المدخل المحاسبي المقترح، المستند إلى إصدارات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومبادئ حوكمة الشركات التي أقرتها الهيئة العامة للرقابة المالية، على الحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS) وجودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

2/4: فروض الدراسة:

- في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، قام الباحث بصياغة فروض البحث على النحو التالي:
- H0.1 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المدخل المقترح للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة المصدرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين التخطيط الضريبي العدواني في الشركات المقيدة في البورصة المصرية.
 - H0.2 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي اقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية.
 - H0.3 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي اقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين استخدام الأساليب المحاسبية المتعلقة باستخدام أساليب تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS في الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

3/4: متغيرات الدراسة:

قام الباحث بصياغة متغيرات الدراسة على النحو التالي:

- المتغيرات المستقلة:

X1 تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS

X2 إصدارات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

- المتغير التابع:

Y جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

4/4: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة فى الشركات المساهمة المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية والتي تلتزم بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتي لها افرع بالخارج ، حيث بلغ عدد الشركات المقيدة فى البورصة المصرية حوالي 228 شركة موزعة على 18 قطاع، وبلغ عدد الشركات الملتزمة بمبادئ الحوكمة والشفافية 56 شركة وهى التي ستمثل عينة البحث، وقد قام الباحث بتقسيمهم على النحو التالي:

- الشركات المحلية الملتزمة بمبادئ حوكمة الشركات.
- الشركات المحلية ولها فروع بالخارج والملتزمة بمبادئ حوكمة الشركات.
- الشركات الاجنبية ولها فروع بالداخل والملتزمة بمبادئ حوكمة الشركات.

جدول رقم (1) توزيع فئات الدراسة

فئات الدراسة		الاستمارات المرسلة		الاستمارات الصحيحة	
		النسبة %	العدد	النسبة %	العدد
الشركات المحلية		20	11	20	10
الشركات المحلية ولها فروع بالخارج		30	17	31	15
الشركات الاجنبية ولها فروع بالداخل		50	28	49	24
الاجمالي		100	56	100	49

5/4: جمع البيانات:

اعتمد الباحث فى جمع البيانات على القوائم المالية المنشورة الرسمية الخاصة بكل شركة من شركات عينة الدراسة فى الفترة من (2019 الى 2023)، وفى حالة عدم وجود بعض هذه التقارير فقد تم الحصول عليها من شركة مصر لنشر المعلومات، بورصة الأوراق المالية المصرية، موقع مباشر مصر، كما اعتمد الباحث على البيانات الثانوية المتعلقة بموضوع الدراسة من خلال قائمة الاستقصاء لاختبار فروض الدراسة.

وقد قام الباحث بتصميم قائمة الاستقصاء بحيث تضم ثلاث مجموعات من الأسئلة؛ حيث تقيس المجموعة الاولى الفرض الأول، وتقيس المجموعة الثانية الفرض الثاني، وتقيس المجموعة الثالثة الفرض الثالث.

6/4: الأساليب الإحصائية:

قام الباحث بتفريغ استمارات الاستقصاء المستلمة الصحيحة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS Version 26)، وقد اعتمد الباحث على استخدام أسلوب المتوسطات الحسابية، أسلوب تحليل التباين لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات لمجموعات عينة الدراسة، كما قام الباحث باستخدام اختبار (T-test) لمعرفة ما إذا كانت الفروق جوهريّة أم غير جوهريّة بين عناصر مجموعات الدراسة، كما قام الباحث باستخدام مقياس ليكرت الخماسي ل إعطاء قيم كمية للبيانات الوصفية، كما استخدم الباحث الوسط الحسابي لحساب متوسطات اجابات فئات الدراسة المختلفة والانحراف المعياري والتباين لحساب الانحرافات، وقد تم تشغيل البيانات علي برنامج SPSS.

7/4: اختبار الفروض:

استخدم الباحث معامل الفاكرونباخ لقياس الصدق والثبات لاسئلة قائمة الاستقصاء، ويوضح الجدول رقم (2) مخرجات اختبار الفاكرونباخ Cronbachs Alpha ، والذي يوضح ان معاملات الثبات لقائمة الاستقصاء مرتفعة مما يعطي الثقة والاطمئنان لصدق الاجابات، حيث جاء معامل الصدق والثبات 0,885

جدول رقم (2) مخرجات اختبار الفاكرونباخ

النسبة	عدد الاستمارات (N)	البيان
100%	49	الاستمارات الصحيحة
0%	0	الاستمارات المستبعدة
100%	49	الاجمالي

(%) (Validity)	(%) (Reliability)	No. of Items	Alphacronbach
94,1%	88,5%	4	0,885

من الجدول السابق يتضح:

1. عددا الاستمارات التي تم تحليلها (بعد استبعاد الاستمارات غير الصالحة)، حيث تم استخدام جميع الحالات البالغ عددها 49 استمارة
2. إحصائيات الموثوقية:

- معامل كرونباخ ألفا: مقياس لمدى اتساق وموثوقية البنود المستخدمة في التحليل، حيث كلما اقتربت النسبة من 1، زادت الموثوقية.
- عدد البنود: يشير إلى عدد الأسئلة أو العناصر المستخدمة في التقييم.
- الموثوقية: نسبة قياس الموثوقية الإجمالية 88,5%
- الصلاحية: نسبة قياس مدى دقة الأدوات المستخدمة في التحليل ومدى تعبيرها عن الظاهرة المدروسة 94,1%

1/7/4: اختبار الفرض الاول:

يتناول الفرض الاول بالدراسة العلاقة بين المدخل المقترح للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين التخطيط الضريبي العدواني في الشركات المقيدة في البورصة

المصرية، والذي قام الباحث بقياسه عن طريق 5 محددات باستمارة الاستقصاء، وقد قام الباحث باختبار الفرض الأول عن طريق قياس الأهمية النسبية لأهمية تطبيق المدخل المقترح للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وتم ترتيبها حسب الأهمية النسبية، كما قام الباحث باستخدام أسلوب تحليل التباين لتحليل استجابة أطراف عينة الدراسة.

وتلخص الجداول ارقام (3)، (4) تحليل اراء أطراف عينة الدراسة وعددهم (49) مفردة في محددات قياس الفرض الأول الواردة في الجزء الأول من قائمة الاستقصاء.

جدول رقم (3)

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
q1.1	10.4%	4.79	.717
q1.2	5.6%	4.85	.533
q1.3	11.5%	4.40	.817
q1.4	12.0%	4.32	.956
q1.5	9.5%	4.5896	.665
Valid N (listwise)	49		

جدول رقم (4)

One sample test

Test Value = 0					
	B	Std. Error	Standardized of β Coefficients	T	Sig.
X1.1	3.771	0.912	0.61	83.529	0.000
X1.2	0.098	.0470	0.25	56.470	0.000
X1.3	4.02	0.110	0.05	51.972	0.000
X1.4	37.612	0.117	0.12	149.104	0.000
X1.5	9.01	.009	0.17	90.831	0.000
R=0.776 Sig.=0.000					
R ² =0.60217 S.E= 0.7435					

حيث جاءت اجابات عينة الدراسة عن السؤال الاول العلاقة بين المدخل المحاسبي المقترح والحد من التخطيط الضريبي العدواني.

- جاء المحدد رقم (X1.2) الالتزام بمبادئ الحوكمة يعزز من شفافية التخطيط الضريبي في الشركات، في بداية الترتيب باعلي قيمة متوسط (4.85) وباقل تباين (0.533).
- جاء المحدد رقم (X1.4) تعتقد أن الالتزام بالمدخل المحاسبي المقترح يؤدي إلى تقليل المخاطر الضريبية للشركات، فى آخر الترتيب بمتوسط حسابي قدرة (4.32) وتباين قدرة (0.956).

- كما جاء المحدد رقم (X1.1) تعتقد أن تطبيق المدخل المحاسبي المقترح يساعد في الحد من أساليب التخطيط الضريبي العدواني، فى الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدرة (4.79)، وتباين قدرة (0.717).
- وقد جاء المحدد رقم (X1.3) المدخل المحاسبي المقترح يساهم في تقليل الفجوات في النظام الضريبي المصري، فى الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدرة (4.4)، وتباين قدرة (0.817).
- وجاء المحدد رقم (X1.5) تعتقد أن الالتزام بالمدخل المحاسبي المقترح يؤدي إلى تقليل المخاطر الضريبية للشركات، فى الترتيب الرابع بمتوسط حسابي قدرة (4.58)، وتباين قدرة (0.665)
- كما جاء اختبار (T test) بقيمة محسوبة قدرها (149.104) وهى اعلى من القيمة الجدولية، وبدرجة معنوية قدرها (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05).
- مما سبق يتضح للباحث رفض فرض العدم الأول "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقة بين المدخل المقترح للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين التخطيط الضريبي العدواني في الشركات المقيدة في البورصة المصرية " وقبول الفرض البديل.

2/7/4: اختبار الفرض الثاني:

يتناول الفرض الثاني بالدراسة العلاقة بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي اقترتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية، والذي قام الباحث بقياسه عن طريق 5 محددات باستمارة الاستقصاء، وقد قام الباحث باختبار الفرض الثاني عن طريق قياس الأهمية النسبية للالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي اقترتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية، وتم ترتيبها حسب الأهمية النسبية، كما قام الباحث باستخدام أسلوب تحليل التباين لتحليل استجابة أطراف عينة الدراسة. وتلخص الجداول ارقام (5)، (6) تحليل اراء أطراف عينة الدراسة وعددهم (49) مفردة في محددات قياس الفرض الثاني الواردة في الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء.

جدول رقم (5)
Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Q2.1	11.0%	4.32	.690
Q2.2	8.0%	3.61	.881
Q2.3	11.4%	3.61	.826
Q2.4	10.0%	3.60	.958
Q2.5	8.6%	4.75	.614
Valid N (listwise)	49		

جدول رقم (6) One sample test

Test Value = 0					
	B	Std. Error	Standardized of β Coefficients	T	Sig.
X2.1	4.754	0.912	0.40	58.391	0.000
X2.2	0.179	.047	0.35	38.222	0.000
X2.3	4.32	0.11	0.06	40.743	0.000
X2.4	6.607	0.11714	0.11	35.030	0.000
X2.5	9.01	.009	0.13	72.098	0.000
R =0.864			Sig. =0.000		
R ² =0.74649		S.E= 0.6335			

حيث جاءت اجابات عينة الدراسة عن السؤال الثاني العلاقة بين الالتزام بمبادئ الحوكمة وجودة القوائم المالية، كالتالي:

- جاء المحدد رقم (X2.5) تعتقد أن جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية يعكس الالتزام بمبادئ الحوكمة الدولية ، في بداية الترتيب باعلي قيمة متوسط (4.75) وباقل تباين (0.614).
- جاء المحدد رقم (X2.4) الالتزام بمبادئ الحوكمة يحد من التلاعب أو التحريف في البيانات المالية ، في آخر الترتيب بمتوسط حسابي قدرة (3.60) وتباين قدرة (0.958).
- كما جاء المحدد رقم (X2.1) الالتزام بمبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية ، في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدرة (4.32)، وتباين قدرة (0.690).
- وقد جاء المحدد رقم (X2.2) المبادئ التي أقرتها OECD تعزز من شفافية المعلومات المالية، في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدرة (3.61)، وتباين قدرة (0.881).
- وجاء المحدد رقم (X2.3) ترى أن الشركات الملتزمة بحوكمة الشركات تتميز بتقارير مالية أكثر وضوحاً ودقة ، في الترتيب الرابع بمتوسط حسابي قدرة (3.61)، وتباين قدرة (0.826)
- كما جاء اختبار (T test) بقيمة محسوبة قدرها (72.098) وهى اعلي من القيمة الجدولية، وبدرجة معنوية قدرها (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05).

مما سبق يتضح للباحث رفض فرض العدم الثاني " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي اقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية " وقبول الفرض البديل.

3/7/4: اختبار الفرض الثالث:

يتناول الفرض الثالث بالدراسة العلاقة بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي اقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين استخدام الاساليب المحاسبية المتعلقة باستخدام اساليب تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الارباح BEPS للشركات المقيدة في البورصة المصرية، والذي قام الباحث بقياسه عن طريق 5 محددات باستمارة الاستقصاء، وقد قام الباحث باختبار الفرض الثالث عن طريق قياس الأهمية النسبية للالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي اقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين استخدام الاساليب المحاسبية المتعلقة باستخدام اساليب

تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS للشركات المقيدة في البورصة المصرية، وتم ترتيبها حسب الأهمية النسبية، كما قام الباحث باستخدام أسلوب تحليل التباين لتحليل استجابة أطراف عينة الدراسة. وتلخص الجداول ارقام (7)، (8) تحليل اراء أطراف عينة الدراسة وعددهم (49) مفردة في محددات قياس الفرض الثالث الواردة في الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء.

جدول رقم (7)

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
Q3.1	10.0%	4.32	.690
Q3.2	6.0%	3.61	.881
Q3.3	12.4%	3.61	.826
Q3.4	11.1%	3.60	.958
Q3.5	9.5%	4.75	.614
Valid N (listwise)	49		

جدول رقم (8)

One sample test

Test Value = 0					
	B	Std. Error	Standardized of β Coefficients	T	Sig.
X3.1	8.750	0.912	0.40	48.391	0.000
X3.2	5.109	.047	0.35	38.772	0.000
X3.3	7.320	0.11	0.06	40.043	0.000
X3.4	10.307	0.11714	0.11	55.330	0.000
X3.5	19.21	.009	0.13	92.078	0.000
R=0.798		Sig. =0.000			
R ² =0.6368		S.E= 0.7515			

حيث جاءت اجابات عينة الدراسة عن السؤال الثالث العلاقة بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين استخدام الأساليب المحاسبية المتعلقة باستخدام أساليب تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS في الشركات المقيدة في البورصة المصرية. ،كالتالي:

- جاء المحدد رقم (X3.5) الالتزام بمبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحسين ممارسات الشركات المتعلقة بالضرائب الدولية ، في بداية الترتيب باعلي قيمة متوسط (4.75) وباقل تباين (0.614).
- جاء المحدد رقم (X3.4) المبادئ الدولية للحوكمة تمنع الشركات من استخدام أساليب تآكل الوعاء الضريبي بشكل غير قانوني ، فى آخر الترتيب بمتوسط حسابي قدرة (3.60) وبتباين قدرة (0.958).
- كما جاء المحدد رقم (X3.1) تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم في الحد من استخدام أساليب BEPS ، فى الترتيب الثاني بمتوسط حسابي قدرة (4.32)، وتباين قدرة (0.690).

- وقد جاء المحدد رقم (X3.3) تعتقد أن الالتزام بالحوكمة يحسن من الامتثال الضريبي للشركات ، فى الترتيب الثالث بمتوسط حسابي قدرة (3.61)، وتباين قدرة (0.881).
 - وجاء المحدد رقم (X3.2) المبادئ التي أقرتها OECD تساعد في تقليل استغلال الشركات لثغرات النظام الضريبي ، فى الترتيب الرابع بمتوسط حسابي قدرة (3.61)، وتباين قدرة (0.826)
 - كما جاء اختبار (T test) بقيمة محسوبة قدرها (92.078) وهى اعلى من القيمة الجدولية، وبدرجة معنوية قدرها (0.000) وهى اقل من مستوى الدلالة (0.05).
- مما سبق يتضح للباحث رفض فرض العدم الثالث " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي اقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين استخدام الاساليب المحاسبية المتعلقة باستخدام اساليب تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الارباح BEPS للشركات المقيدة في البورصة المصرية، وقبول الفرض البديل

8/4: النتائج والتوصيات:

1/8/4: النتائج:

1/1/8/4: نتائج الدراسة النظرية

- أ. كدت الدراسة أن تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS) يمثل تحديا كبيرا للأنظمة الضريبية حيث تستغل الشركات متعددة الجنسيات الثغرات القانونية لنقل الأرباح إلى مناطق ذات ضرائب منخفضة.
- ب. أشارت إصدارات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) إلى ضرورة وضع سياسات دولية لمكافحة هذه الظاهرة من خلال تعزيز الشفافية والإفصاح المالي.
- ج. أبرزت الدراسة أهمية حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية والحد من الممارسات الضريبية العدوانية
- د. كشفت مراجعة الدراسات السابقة أن التخطيط الضريبي العدواني يؤثر سلبًا على الاقتصاد القومي، مما يستلزم تطوير آليات رقابية أكثر صرامة.
- هـ. تناولت الدراسة دور مبادئ الحوكمة في تقليل فرص التهرب الضريبي من خلال تحسين مستوى الإفصاح والالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية.
- و. أكدت الدراسة أن تطبيق مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يساعد في تعزيز الثقة في القوائم المالية ويقلل من احتمالات التلاعب بالبيانات المالية.

2/1/8/4: نتائج الدراسة التطبيقية:

- أ. أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المدخل المحاسبي المقترح والحد من تآكل الوعاء الضريبي.
- ب. أظهرت البيانات أن الشركات التي تلتزم بتطبيق مبادئ الحوكمة تحقق جودة أعلى في التقارير المالية، مما يعزز الثقة في المعلومات الضريبية.
- ج. أكدت الدراسة أن تطبيق الإجراء رقم 13 من خطة BEPS، والمتعلق بتبادل التقارير بين الدول، يسهم في تحسين كفاءة الفحص الضريبي وتقليل فرص التجنب الضريبي.
- د. أشارت النتائج إلى أن الإفصاح عن الأسعار التحويلية يلعب دورًا محوريًا في مكافحة تحويل الأرباح إلى الدول ذات الضرائب المنخفضة.
- هـ. أظهرت التحليلات أن وجود لجان مراجعة داخلية فعالة يعزز من الامتثال الضريبي ويقلل من احتمالات التهرب الضريبي.
- و. كشفت الدراسة أن الإدارة الضريبية تستطيع الاعتماد على القوائم المالية للشركات الملتزمة بحوكمة الشركات، مما يسهل عمليات الفحص الضريبي.

- ز. أظهرت البيانات أن تطبيق الإجراءات الوقائية، مثل مراجعة الصفقات بين الأطراف ذات العلاقة، يحد من التلاعب بأسعار التحويل.
- ح. أيدت نتائج الدراسة الميدانية الفرض القائل بأن الالتزام بمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يؤثر إيجاباً على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.
- ط. أوضحت نتائج اختبار الثبات والصدق أن البيانات المستخدمة في الدراسة ذات مصداقية عالية، حيث بلغ معامل الصدق 94.1% والثبات 88.5%.

2/8/4: التوصيات:

• تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة:

- أ. بناءً على موافقة اراء عينة الدراسة على أن تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم في الحد من ممارسات تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الارباح BEPS ، يُوصى الباحث بتعزيز تطبيق هذه المبادئ في الشركات لتقليل الممارسات الضريبية الضارة.
- ب. يجب على الشركات والمؤسسات تعزيز ثقافة الحوكمة الجيدة وتدريب الموظفين على كيفية الالتزام بأفضل الممارسات في هذا المجال.

• تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة:

- أ. بناءً على موافقة اراء عينة الدراسة على أن تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم في الحد من BEPS، يُوصى الباحث بتعزيز تطبيق هذه المبادئ في الشركات لتقليل الممارسات الضريبية الضارة.
- ب. يجب على الشركات والمؤسسات تعزيز ثقافة الحوكمة الجيدة وتدريب الموظفين على كيفية الالتزام بأفضل الممارسات في هذا المجال.

• إعادة النظر في الأساليب الضريبية المتبعة:

- أ. بما أن هناك بعض التباين في اراء عينة الدراسة حول (الربط بين الحوكمة والامتثال الضريبي)، يمكن أن يكون هناك حاجة لمراجعة الأساليب المتبعة في حوكمة الامتثال الضريبي.
- ب. من الممكن أن تتبنى الشركات حلولاً تكنولوجية مثل الذكاء الاصطناعي والبلوكتشين لتحسين الشفافية والامتثال الضريبي.

• تحفيز السياسات الحكومية:

- أ. بناءً على النتائج، يمكن اقتراح أن الحكومات تعمل على تعزيز الالتزام بمبادئ الحوكمة من خلال سن قوانين وتشريعات تدعم تطبيق المبادئ الدولية مثل OECD.
- ب. يمكن أيضاً تقديم حوافز ضريبية أو تخفيضات للشركات التي تلتزم بالمبادئ الدولية وتُظهر سجلاً جيداً في الامتثال الضريبي.

مراجع البحث

أولاً: مراجع باللغة العربية:

1. إبراهيم، نبيل عبد الرؤف. (2018)، "إجراءات مقترحة للشركات الملتزمة بتطبيق المبادئ الستة لحوكمة الشركات من إصدارات OECD في الحد من التجنب الضريبي وعدم تآكل الوعاء BEPS: دراسة تجريبية ميدانية"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد 114، 66 - 104.

2. إبراهيم، نبيل عبد الرؤف. (2012)، "نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري دراسة ميدانية تطبيقية"، مؤتمر بعنوان المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد و الاستثمار في مصر، 6 - 28.
3. العايب، فوزية، آخرون. (2020)، "التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي: دراسة حالة شركة Apple INC، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد الثاني، 593 - 607.
4. حامد، سمحي عبد العاطي، وعقل، يونس حسن. (2020)، "تداعيات الرقمنة الاقتصادية على الإطار الضريبي الدولي: تحديات ومقترحات التطوير"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مج 4، ع3، 1 - 57.
5. زروالي، جهان. (2020)، "التعاون الضريبي الدولي في إطار تبادل المعلومات الجبائية"، مجلة القانون والأعمال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الأول، مختبر البحث قانون الأعمال، العدد 60، 98 - 105.
6. عمارة، محمد رزق عبد الغفار، آخرون. (2017)، "تأثير هيكل الملكية على مستوى التخطيط الضريبي في ظل اعتبارات سمعة الشركة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 43 - 72.
7. مراد، سامي محمود عبد الحميد. (2017)، "إحباط الإثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة الحالة المصرية"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 17، 119 - 160.
8. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. (2023). الاتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالمعاهدات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
<https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-instrument.htm>

ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية:

1. Cools, M., Rosing, J.C.P. (2021), "International transfer pricing: MNE dependency on knowledge of external tax consultants", **Journal of Management Accounting Research**, 33(1), pp. 33–51.
2. Cooper, M., & Nguyen. (2020), Multinational Enterprise and Corporate Tax Planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. In international Business Review, Vol.29, Issue 3, pp 35–60.
3. Grant Richardson, Grantley Taylor. (2015), "Income Shifting Incentives and Tax Haven Utilization: Evidence from Multinational U.S. Firms", **The International Journal of Accounting**, Vol. 50, Issue 4, pp. 458 – 485.
4. Mehrotra, R., Carbonnier, G. (2021), "Abnormal pricing in international commodity trade: Empirical evidence from Switzerland", **Resources Policy**, 74, 102352.
5. Garcia-Bernardo, J., Janský, P., Tørsløv, T. (2021), "Multinational corporations and tax havens: evidence from country-by-country reporting", **International Tax and Public Finance**, 28(6), pp. 1519–1561.
6. Tran, T.K. (2021), "Base erosion, profit shifting, and tax revenue nexus: Empirical evidence in southeast Asian Countries (Book Chapter)", Recent Developments in Vietnamese Business and Finance, pp. 27 – 42.
7. Friedrich, M. (2021), "Identification of base erosion and profit shifting using tax evasion rate", **Society and Economy**, Volume 43, Issue 1, pp. 75 – 92.
8. Hindriks, J., Nishimura, Y. (2021), "Taxing multinationals: The scope for enforcement cooperation", **Journal of Public Economic Theory**, 23(3), pp. 487–509.
9. KPMG, (2019), **Aggressive Tax Planning**, Working paper, Finances Quebec.
10. Motala, M.F. (2021), "Tax Sovereignty and Investor Protection: Why the Proposed Global Minimum Tax Is not the Final Frontier for Corporate Tax Arbitrage", **International Organizations Research Journal**, 16(2), pp. 1–35.

11. Pieretti, P., Pulina, G. (2021), "Does eliminating international profit shifting increase tax revenue in high-tax countries", **Economic Modelling**, 93, pp. 717–727.
12. GARBARINO, C. (2021), "The Impact of the OECD BEPs Project on Tax Treaties: Access, Entitlement and Investment Protection", **European Business Law Review**, 31(5), pp. 763–798.
13. Schulte Sasse, K., Watrin, C., Weiß, F. (2021), "The alignment between reported profits and real activity in times of the BEPS Action Plan", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 40,100330.
14. Vicard, V. (2021), Profit Shifting Through Transfer Pricing: Evidence from French Firm Level Trade Data. in SSRN Electronic Journal (Issue May). <https://doi.org/10.2139/ssrn.2614864,p23>.
15. Kuźniacki, B. (2019)," The C.J.E.U. Case law relevant to the general Anti-avoidance rule (G.A.A.R.) under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.)," University of Bologna **Law Review**, Volume 4, Issue 2, Pages 261 – 282.
16. Griffiths, I. (2021), Amazon: £ 7bn sales, no UK Corporation Tax. **The Guardian**, 4(404), 1–7.

ملحق رقم (1)

قائمة الاستقصاء لبحث بعنوان

مدخل محاسبي مقترح للحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS وفق إصدارات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وفى إطار مبادئ حوكمة الشركات وأثره على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مع دراسة تطبيقية

للباحث

د/ ياسر عبادي علي حسن

مدرس المحاسبة

معهد العباسية للحاسبات الآلية والعلوم التجارية

السيد الفاضل/.....

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإعداد دراسة بحثية بعنوان "مدخل محاسبي مقترح للحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS وفق إصدارات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وفى إطار مبادئ حوكمة الشركات زائره على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مع دراسة تطبيقية "

ومما لا شك فيه في هذا الاستقصاء سوف يساعد بفاعلية على إتمام هذا البحث، مع التأكيد على ان كافة البيانات والمعلومات التي تفصحن عنها هي للأغراض العلمية والبحثية فقط، مع عدم الإشارة لسيادتك مطلقا في التقرير عن النتائج.

ولكم جزيل الشكر والتقدير

د/ ياسر عبادي علي حسن

مدرس المحاسبة

معهد العباسية للحاسبات

الآلية والعلوم التجارية

أولاً: البيانات الشخصية:

الاسم:

الوظيفة:

المؤهل العلمي: (بكالوريوس، دبلوم دراسات عليا، ماجستير، دكتوراه)

سنوات الخبرة: (أقل من 5 سنوات، من 5 إلى أقل من 10 سنوات، أكثر من 10 سنوات)

ثانياً: بيانات الاستقصاء:

السؤال الأول:

ماهي درجة موافقة سيادتكم على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المدخل المقترح للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة المصدرة من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين التخطيط الضريبي العدواني في الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

درجة الأهمية والأوزان الترجيحية					العبارات والاستفسارات	
أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً		
5	4	3	2	1		
					العلاقة بين المدخل المحاسبي المقترح والحد من التخطيط الضريبي العدواني	X1
					تعتقد أن تطبيق المدخل المحاسبي المقترح يساعد في الحد من أساليب التخطيط الضريبي العدواني.	X11
					الالتزام بمبادئ الحوكمة يعزز من شفافية التخطيط الضريبي في الشركات	X12
					المدخل المحاسبي المقترح يساهم في تقليل الفجوات في النظام الضريبي المصري.	X13
					تطبيق مبادئ الحوكمة الصادرة عن OECD يحد من قدرة الشركات على استخدام الأساليب الضريبية العدوانية.	X14
					تعتقد أن الالتزام بالمدخل المحاسبي المقترح يؤدي إلى تقليل المخاطر الضريبية للشركات.	X15

السؤال الثاني:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية

درجة الأهمية والأوزان الترجيحية					العبارات والاستفسارات	
لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً		
1	2	3	4	5		
					العلاقة بين الالتزام بمبادئ الحوكمة وجودة القوائم المالية.	X2
					الالتزام بمبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية	X2.1
					المبادئ التي أقرتها OECD تعزز من شفافية المعلومات المالية.	X2.2
					ترى أن الشركات الملتزمة بحوكمة الشركات تتميز بتقارير مالية أكثر وضوحاً ودقة.	X2.3
					الالتزام بمبادئ الحوكمة يحد من التلاعب أو التحريف في البيانات المالية.	X2.4
					تعتقد أن جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية يعكس الالتزام بمبادئ الحوكمة الدولية.	X2.5

السؤال الثالث:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD وبين استخدام الأساليب المحاسبية المتعلقة باستخدام أساليب تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEPS في الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

العبارات والاستفسارات	درجة الأهمية و الأوزان الترجيحية				
	موافق تماما 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق علي الإطلاق 1
X3 العلاقة بين الالتزام بمبادئ الحوكمة واستخدام أساليب تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح (BEPS).					
X3.1 تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم في الحد من استخدام أساليب BEPS.					
X3.2 المبادئ التي أقرتها OECD تساعد في تقليل استغلال الشركات لثغرات النظام الضريبي.					
X3.3 تعتقد أن الالتزام بالحوكمة يحسن من الامتثال الضريبي للشركات.					
X3.4 المبادئ الدولية للحوكمة تمنع الشركات من استخدام أساليب تآكل الوعاء الضريبي بشكل غير قانوني.					
X3.5 الالتزام بمبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحسين ممارسات الشركات المتعلقة بالضرائب الدولية.					
Y3 جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.					
Y3.1 زيادة كفاءة وفاعلية المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.					
Y3.2 دعم صلاحية التقارير المالية للاستخدامات الضريبية.					
Y3.3 زيادة درجة الثقة في التقارير المالية المعدة.					
Y3.4 توفير وسائل أخرى مختلفة للعرض والإفصاح عن القوائم المالية.					