

معايير التقرير المالي الدولية وتجنب الضريبة والمسئولية الاجتماعية ودور  
المراجع أدلة عملية من بيئة الأعمال السعودية

د/ شرين شوقي السيد الملاح  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة جامعة بنها

د/ نصر طه حسن عرفه  
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة  
كلية التجارة جامعة بنها

## معايير التقرير المالي الدولية وتجنب الضريبة والمسئولية الاجتماعية ودور المراجع أدلة عملية من بيئة الأعمال السعودية

د/ شرين شوقي السيد الملاح

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة جامعة بنها

د/ نصر طه حسن عرفه

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة جامعة بنها

### ملخص البحث:

تهدف الدراسة الحالية إلى استكشاف الأثر الاجتماعي للمعايير المحاسبية من خلال اختبار تأثير تطبيق معايير (IFRS) على استراتيجية الاداء الاجتماعي للشركة متضمنه ببعدين هما تجنب الضريبة والمسئولية الاجتماعية وعلى دور المراجع في سياق تلك الاستراتيجية. ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثان على أسلوب تحليل المحتوي في فحص التقارير المالية لعينة من الشركات المسجلة في البورصة السعودية حيث تم مشاهدة (396) شركة-سنة خلال فترتين الأولى ما قبل تطبيق معايير التقرير المالي الدولية من عام (2015) حتى عام (2016)، والثانية ما بعد التطبيق الانزامي لمعايير التقرير المالي الدولية من عام (2017) حتى عام (2018) وتم استخدام نماذج الارتباط والانحدار من خلال برنامج (STATA) في تحليل النتائج.

وقد أظهرت النتائج عدم تأثير معايير (IFRS) على نشاط تجنب الضريبة بينما كان لها تأثير إيجابي قوى على المسئولية الاجتماعية. كما اوضحت النتائج أن جودة المراجعة لا تؤثر على تجنب الضريبة بينما تؤثر على المسئولية الاجتماعية بشكل إيجابي، بالإضافة الى أن معايير (IFRS) تؤثر على دور المراجع في سياق المسئولية الاجتماعية، بينما لا تؤثر على دوره في سياق تجنب الضريبة. واستناداً إلى ما سبق يوصي الباحثان هيئة السوق المالية السعودي بإصدار مؤشر للمسئولية الاجتماعية وترتيب الشركات المدرجة بالبورصة حسب درجة افصاحها عن الممارسات الاجتماعية والبيئية، كما يوصي الباحثان الهيئات والمنظمات المهنية المسؤولة عن المعايير المحاسبية بتشجيع الشركات على نشر تقارير أخلاقية عن ممارساتها الاجتماعية والتزامها الضريبي، وتفعيل دور المراجع في تقييم مدى التزام الشركات بتلك الممارسات.

### المصطلحات الأساسية:

معايير التقرير المالي الدولية؛ تجنب الضريبة؛ المسئولية الاجتماعية؛ دور المراجع؛ بيئة الأعمال السعودية.

# **International Financial Reporting Standards, Tax Avoidance, Social Responsibility and Auditor Role.**

## **Empirical Evidence From The Saudi Business Environment**

---

### **Abstract**

**This study aims** to explore the social impact of accounting standards by examining the impact of adoption of IFRS standards on the company's social performance strategy including two dimensions: tax avoidance and social responsibility, and the role of auditor in the context of that strategy. To achieve this goal, the researchers adopted a content analysis method to analyze the annual reports of a sample of Saudi listed companies during the period contain four years from (2015) to (2018). Regression analysis used to examine the hypothesis of the study using STATA program.

**The results showed** that IFRS has no effect on tax avoidance activity, while it positively affect the social responsibility. The results also showed that the quality of the audit does not affect tax avoidance, while it positively affect the social responsibility. In addition, IFRS affects the role of the auditor in the context of social responsibility while it is not affect his role in the context of tax avoidance. **Based on the above**, the researchers recommend the Saudi Capital Market Authority to issue a social responsibility index and ranking of listed companies according to the degree of disclosure of social and environmental practices. In assessing corporate compliance with these practices. Also, the researchers recommend professional accounting organizations to encourage listed companies to publish ethical reports, and the role of auditor in the context of assessment of corporate social responsibility.

### **Keywords:**

International Financial Reporting Standards; Tax Avoidance; Social Responsibility; Auditor Role; Saudi Business Environment.

تهدف الدراسة الحالية إلى استكشاف البعد الاجتماعي للتطبيق الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية (IFRS)، وذلك من خلال اختبار تأثير معايير (IFRS) على سلوك الإدارة فيما يتعلق بتجنب الضريبة والمسئولية الاجتماعية. ففي ظل القبول الدولي لمعايير (IFRS) أصبحت هناك حاجة لتوجهات جديدة في مجال التنمية المستدامة لتعزيز نشاط الشركة في هذا المجال لأحداث تغييرات في بيئتها (David and Gallegos, 2009) وتعتمد الدراسة على الجدول المستمر حول تأثير معايير (IFRS) على الحد من السلوك الانتهازي للمديرين، فمن ناحية، إذا كانت هذه المعايير تقلل من المساحة المتاحة للمديرين للتلاعب وبالتالي تخفض من دوافع سلوكهم الانتهازي، فإنها سوف تؤثر إيجابياً على جودة التقرير المالي، ومن ناحية أخرى إذا كانت معايير (IFRS) توفر مساحة للسلوك الانتهازي للمديرين، فإنها تؤثر سلباً على جودة التقرير المالي. وبالتالي فإن تقليل معايير (IFRS) لدوافع السلوك الانتهازي للإدارة، وتعزيزها لدوافع السلوك الإيجابي يعني ضمناً التأثير الإيجابي على جودة المحاسبة ويقود إلى ممارسات أكثر توافقاً مع المجتمع مثل الالتزام الضريبي والالتزام بالمسئولية الاجتماعية.

بالإضافة إلى ذلك، فإن جودة المراجعة من المفترض أن تؤثر بشكل كبير في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة بما ينعكس إيجابياً على السلوك الاجتماعي للشركة، ولذلك تهتم الدراسة أيضاً باختبار كيف سيؤثر تطبيق معايير (IFRS) على ذلك التأثير الإيجابي المفترض للمراجع. واهتمام الدراسة الحالية بالبعد الاجتماعي للمعايير الدولية يأتي في سياق ما طرحته دراسة (Sinkovics, et al. 2016) من أن هناك حاجة لبحوث محاسبية توضح أن المحاسبة هي ممارسه فنيه واجتماعيه، فهي ممارسه فنيه من خلال الإجراءات المحاسبية للتعامل مع البيانات، كما أنها ممارسه اجتماعيه لما لها من اثر على سلوك الأفراد. وفي السنوات الأخيرة هناك مطالبات عده لتوجيه مزيد من الانتباه في البحوث المحاسبية للسياق الاجتماعي بشكل أوسع وتبعات الممارسات المحاسبية في ذلك السياق (Guthrie and Parker, 2014).

وقد اهتم الادب المحاسبي بتأثير معايير (IFRS) على جودة المحاسبة، حيث أشارت بعض الدراسات السابقة إلى تأثير (IFRS) على جودة التقرير المالي (Cuijpers and Buijink, 2005; Hung and Subramanyam, 2007; Barth, et al., 2008) وهناك أدلة على ارتباط جودة التقرير المالي بأنشطة تجنب الضريبة (Franket et al., 2009) وبالتالي فهناك احتمال لوجود تأثير للمعايير الدولية على تجنب الضريبة. وبالرغم من اختلاف القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، إلا أن أنهما ليسا منفصلين. فالدخل المحاسبي هو نقطة البداية لحساب الدخل الضريبي وبالتالي فالمعايير المحاسبية من المتوقع أن تؤثر بشكل جوهري على الأمور الضريبية. ويشير تجنب الضريبة إلى كل الأنشطة التي تقوم بها الشركة لتخفيض الدخل الضريبي أو لزيادة وعاء الخسارة،

ويعتبر سلوكًا غير مقبول أخلاقياً، وقد اقترحت دراسة (Payne and Raiborn, 2018) أن من استراتيجيات التعامل مع ذلك السلوك الإفصاح الجديد بالقوائم المالية ونشر تقارير أخلاقية للشركة.

وقد قامت دراسة (Pedwell, 2000) باختبار تأثير المحاسبة على القرارات القضائية المتعلقة بالضرائب ووجدت أن المبادئ المحاسبية تساهم بشكل جوهري في حل النزاعات الضريبية. كما أوضحت دراسة (Shackelford, et al., 2011) أن التحليل الاقتصادي لسلوك الشركة يجب أن يأخذ في الاعتبار بشكل متزامن التقرير المحاسبي والضريبي. كما وجد أن العوامل الضريبية تحفز على تطبيق معايير (IFRS) في المملكة المتحدة حيث من المتوقع زيادة العبء الضريبي على الشركات مع التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (Ng, 2010). ونظرًا لتأثير المعايير المحاسبية في الأمور الضريبية فإن التغيير من المعايير المحلية إلى معايير (IFRS) قد يؤثر على تجنب الضريبة. وفي هذا السياق، فهناك وجهتي نظر فمن ناحية، فإن احتمال زيادة العبء الضريبي مع تطبيق معايير (IFRS) والتي تعتبر معايير أكثر اعتمادًا على المبادئ وتتيح للمديرين اختيارات أكثر للحكم المهني يؤدي إلى ميل الشركة لأنشطة تجنب الضريبة لتحقيق وفورات ضريبية. ومن ناحية أخرى، فإن معايير (IFRS) تتطلب من الشركات إفصاح أكبر بما يجعل أنشطة تجنب الضريبة أكثر صعوبة للإخفاء ويجعل الشركة أكثر التزامًا ضريبياً.

ولفهم نشاط تجنب الضريبة بشكل واسع فهناك حاجة لمزيد من البحث الذي يربط ما بين أنشطة المسؤولية الاجتماعية وتجنب الضريبة، فالمسؤولية الاجتماعية تكتسب اهتمام متزايد على مستوى الأعمال وعلى المستوى الأكاديمي وهناك زيادة في الدراسات التي تتناول العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية وتجنب الضريبة (Davis et al., 2016; Zeng, 2016; Watson, 2015). حيث تؤثر القرارات الضريبية للشركة في نطاق واسع من الأطراف غير المالية مثل الحكومة والموظفين والمجتمع (Lanis and Richardson, 2012). فمدفوعات الضرائب تعتبر مثال أساسي لسلوك الشركة الاجتماعي، وأشارت دراسة (Hardeck and Hertl, 2014) إلى أن المستهلكين والمستثمرين يستخدمون بشكل متزايد معايير المسؤولية الاجتماعية متضمنة السلوك الضريبي للشركة في اتخاذ قرارات الشراء والاستثمار. ويمكن القول أن كل من تجنب الضريبة والمسؤولية الاجتماعية توفر حماية للشركة من سوء التصرف الإداري، والعلاقة بينهما محل الدراسة مع نتائج متضاربة (Amidu et al. 2016; Zeng, 2019). حيث يوجد اتجاهين، فمن ناحية أشارت دراسة (Christensen and Murphy, 2004) إلى أن موقف الشركة من المسؤولية الاجتماعية يؤثر على قراراتها بشأن مدى استعدادها للحد من مسؤوليتها الضريبية، وهو ما يتضمن أن الشركات التي تلتزم بمسؤوليتها الاجتماعية تكون أقل احتمالاً لتجنب الضريبة (Sikka, 2010). إلا أنه من ناحية أخرى، فإن المسؤولية الاجتماعية تستخدم كأداة لتحسين سمعة الشركة وبالتالي فإن التوسع في نشاط تجنب الضريبة يرتبط بالزيادة في نشاط المسؤولية الاجتماعية كرد فعل دفاعي (Hoi et al. 2013).

وإذا كانت معايير (IFRS) تؤثر على تجنب الضريبة- بجانب التأثير المقترح على جودة الربح المحاسبي - فهي تخفض من دوافع السلوك الانتهازي بما يزيد من دوافع التعامل الايجابي مع المسؤولية الاجتماعية، كما أن الحد من سلوك تجنب الضريبة إذا تم من خلال معايير (IFRS) فإن ذلك يعنى زيادة المساهمة الاجتماعية للشركة والتي تعد الضرائب أبرز مثال لها. وبالتالي فهناك تأثير محتمل لتطبيق المعايير الدولية على المسؤولية الاجتماعية، فالفترة التي شهدت التحول إلى المعايير الدولية قد شهدت أيضا تزايد في الاهتمام الدولي بمفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات (Smith et al., 2014). وقد طرح البعض الحاجة إلى إطار متكامل للإفصاح يتضمن المعلومات المالية للشركة بجانب معلومات عن المسؤولية الاجتماعية (Bhimani and Soonawalla 2005)، ودراسة التكامل بين مصادر المعلومات المختلفة (Beyer, et al., 2010). وترتبط المسؤولية الاجتماعية بالبيئة المؤسسية التي تعمل فيها الشركة، فالمسؤولية الاجتماعية ارتبطت بتغير في محور الاهتمام في علاقات الشركة من التركيز على علاقة الشركة بالمساهمين فقط إلى الاهتمام بعلاقة الشركة بكافة الأطراف أصحاب المصلحة مع الشركة. وتعتبر المعايير الدولية أكثر تركيزاً على علاقة الشركة بالمساهمين ومن ثم يمكن التساؤل هل سيؤثر تطبيق معايير (IFRS) في توجه الشركة تجاه المسؤولية الاجتماعية، خاصة وأن الاهتمام الكبير باكتشاف تأثير معايير (IFRS) على الجوانب المالية ودوافع الإدارة في هذا الجانب لم يصاحبه اهتمام بالتأثير على الجوانب غير المالية.

وتجنب الضريبة يعتبر سلوك إداري، إلا أن هذا السلوك ينعكس على الأرقام المحاسبية ومكونات القوائم المالية والتي تخضع لفحص المراجع. وقد أشارت دراسة (Maydew and Shackelford, 2007) إلى أن درجة تجنب الضريبة تتأثر بكل من المعايير المحاسبية والقوانين الضريبية وبالتالي فالمراجع يمكن أن يؤثر على تجنب الضريبة حيث يمكن أن يقدم الاقتراحات لاستراتيجية الضرائب للتعامل لتحسين رضا العميل، كما أن المراجع يقوم بتقييم خطر المراجعة في ضوء أنشطة إدارة الضريبة للعميل لتقييم خطر التحريف في القوائم المالية لتخفيض عبء الضريبة، وبالتالي فالمراجع يمكن أن يلعب دوراً هاماً فيما يتعلق بأنشطة تجنب الضريبة (Lee & Kao, 2018).

بالإضافة إلى ذلك، فقد قامت دراسة (Simnett et al., 2009) باختبار عينه من دول مختلفة ووجدت أن الشركات في الدول ذات التوجه نحو الاهتمام بكافة الأطراف أصحاب المصلحة تفضل اختيار مراجعين ذات جودة أعلى وذلك لتحسين سمعة الشركة وتحسين ملائمة تقاريرها المالية. وللاستجابة لتوقعات الأطراف أصحاب المصلحة فإن الشركات الملتزمة بالمسؤولية الاجتماعية قد تحاول التعامل مع المراجعين المتخصصين صناعياً لتوفير إفصاح مالي واجتماعي أكثر مصداقية حيث أن التخصص الصناعي للمراجع يحسن من جودة إفصاح العميل (Dunn and Mayhew, 2004). وبالتالي يمكن القول أن جودة عمل المراجع ستؤثر على ميل الإدارة للسلوك الانتهازي لزيادة احتمالات اكتشاف ذلك الأسلوب مما يدعم من السلوك الايجابي للإدارة في مجال الالتزام الضريبي ومجال

المسئولية الاجتماعية. وفي هذا السياق تهتم الدراسة بتأثير المراجع على أنشطة تجنب الضريبة والمسئولية الاجتماعية، واستكشاف ما إذا كان تطبيق معايير (IFRS) سيؤثر على ذلك الدور للمراجع.

وتأثير تطبيق معايير (IFRS) على تجنب الضريبة سيتأثر بالإطار التشريعي بالدولة، فدوافع الشركة لممارسة نشاط تجنب الضريبة ستتأثر بخطر المراجعة الضريبية وارتفاع العقوبات على عدم الالتزام الضريبي والإفصاح الإضافي للمحاسبة الضريبية. كما أن المسئولية الاجتماعية ترتبط بالبيئة المؤسسية التي تعمل بها الشركة، وتستخدم الدراسة الحالية بيانات من بيئة الأعمال السعودية والتي تتميز عن معظم البيئات الأخرى في اعتمادها على نظام الزكاة وضريبة الدخل ومن اهم يتضمنه هذا النظام من ضرائب هي ضريبة الدخل وقد حددت المادة الثانية من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١١/٦/٢٥١٤هـ في المادة الأولى والثانية الشركات التي تطبق عليها ضريبة الدخل، كما يتضمن النظام الضريبي بالمملكة ضريبة القيمة المضافة والتي تم تطبيقها ابتداءً من يناير ٢٠١٨، وكذلك ضريبة السلع الانتقائية التي تفرض على السلع ذات الأضرار بالصحة العامة والبيئة.

كما ظهر اهتمام البيئة السعودية بالمسئولية الاجتماعية من خلال تأسيس مجلس المسئولية الاجتماعية كجهاز تابع للغرفة التجارية الصناعية بالرياض يستهدف تشجيع الشركات على القيام ببرامج المسئولية الاجتماعية والتنمية المستدامة. وكذلك إطلاق المؤشر السعودي للتنافسية المسؤولة وهو يقيس مدى تبني الشركات لممارسات ومبادرات ومعايير تعزز بيئة العمل من جهة، والبيئة التي تعمل بها من جهة أخرى. ويتكون هذا المؤشر من سبعة معايير أساسية هي: بيئة العمل، والعطاء الذكي، الموهبة، توفير المعايير والالتزام بها، وشبكة الامداد، والابتكار والتواصل. ويمنح المؤشر جائزة الملك خالد للتنافسية المسؤولة، ويستهدف بها منشآت القطاع الخاص التي تطبق أفضل الممارسات في دعم التنمية المستدامة من النواحي الاجتماعية والاقتصادية والبيئية. وبالإضافة إلى ذلك تم تأسيس الشبكة السعودية للمسئولية الاجتماعية ([www.csr.sa.net](http://www.csr.sa.net)) وهو موقع الكتروني يهتم بشر ثقافة المسئولية الاجتماعية ويساعد الشركات على التخطيط والتنفيذ لبرامج المسئولية الاجتماعية

**في ضوء ما سبق**، فالدراسة الحالية تهتم بمناقشة ما إذا كان تطبيق معايير (IFRS) يدعم من السلوك الايجابي للشركة في المجال الاجتماعي، والدور الذي يلعبه المراجع في هذا السياق، وتستخدم الدراسة بيانات من بيئة الأعمال السعودية للإجابة عن الأسئلة التالية:

- أ- هل يؤثر تطبيق معايير (IFRS) على أنشطة تجنب الضريبة؟
- ب- هل ترتبط أنشطة تجنب الضريبة بمدى التزام الشركة بالمسئولية الاجتماعية؟
- ج- هل يؤثر تطبيق معايير (IFRS) على المسئولية الاجتماعية للشركة؟
- د- هل يؤثر المراجع بشكل ايجابي على السلوك الاجتماعي للشركة؟

هـ - هل يؤثر تطبيق معايير (IFRS) على دور المراجع في سياق أنشطة تجنب الضريبة والمسئولية الاجتماعية؟

وتساهم الدراسة في الأدب المحاسبي من عدة زوايا:

- ١- تضيف الدراسة إلى الدراسات العربية التي تتناول تأثير التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية بتناولها بعد أخر غير التأثير على جودة المحاسبة وهو التأثير على سلوك الشركة الاجتماعي.
- ٢- تتناول الدراسة ظاهرة تجنب الضريبة ومدى ارتباطها بالتزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية.
- ٣- تتناول الدراسة دور المراجع وتأثيره على دوافع الشركة تجاه الالتزام الاجتماعي.

هذا وتتمثل حدود الدراسة بشكل أساسي في الحدود المرتبطة بحجم العينة وطرق قياس المتغيرات والأساليب المستخدمة، كما أن فترة الدراسة اقتصرت على عامين قبل التطبيق الإلزامي للمعايير وعامين بعد التطبيق وهي فترة قصيرة نسبيًا وهو ما قد يؤثر على النتائج، كما لم تتناول الدراسة الزكاة، بالإضافة إلى عدم التطرق للبدائل المختلفة لقياس المسئولية الاجتماعية وجودة المراجعة.

ويتم استكمال الدراسة على النحو التالي: يتناول القسم الثاني الدراسات السابقة وتطوير فروض البحث، ويعرض القسم الثالث لتصميم الدراسة ومنهج البحث ويقدم القسم الرابع نتائج الدراسة التطبيقية، بينما تختتم الدراسة بعرض ملخص النتائج والتوصيات وحدود الدراسة.

٢- الدراسات السابقة وفروض الدراسة:

٢-١ معايير (IFRS) وتجنب الضريبة:

أشارت دراسة (Hanlon and Heitzman, 2010) إلى عدم وجود تعريف مقبول بشكل واسع لتجنب الضريبة والذي يهدف لخفض الضريبة ويمكن النظر إليه على أنه مجموعة من الأنشطة المستمرة لتخطيط الضريبة تتراوح بين الأنشطة المقبولة مثل الاستثمار الذي له ميزات ضريبية إلى أنشطة التحايل أو الوقاية من الضريبة. ويمكن القول إنه نظرًا لتعدد التشريعات والقواعد الضريبية فهناك صعوبة في أن يحقق تخطيط الضريبة الأهداف المتوقعة منة للشركة على المدى الطويل والقصير (Okafor, 2015). وبالرغم من أن معظم الدول لديها قواعد صارمة فيما يتعلق بالتحايل الضريبي تتضمن الغرامة والحبس، فإن السلطات الضريبية قدرتها محدودة في الإلزام بالقواعد الضريبية، فمن غير الممكن أن تغطي التشريعات الضريبية كل أنواع السلوك الضريبي المحتملة بما يخلق ثغرات تمكن دافعي الضرائب من التحايل (Okafor, 2015).

ويحظى موضوع تجنب الضريبة باهتمام على مستوى العالم، فدراسة (Knight and Knight, 1992) أوضحت أن التنوع الكبير في شخصيات الأفراد يرتبط بالجرائم



الضريبية في الولايات المتحدة، وأشارت دراسة (Murphy, 2004) إلى انه بالرغم من الاستراتيجيات التي استخدمتها السلطات الضريبية بأستراليا ما زال تجنب الضريبة يمثل مشكله كبيره أمام السلطات. وقد أشارت بعض الدراسات أن الشركات قد تقوم بتأجيل أو تسريع بعض الصفقات. (Scholes, et al., 1992; Cloyd et al., 1996). واقترحت دراسة (Desai, 2006) أن الاختلاف بين الدخل الدفترى والضريبي يرجع إلى أنشطة تجنب الضريبة. فتجنب الضريبة يشير الى الأنشطة التي تقوم بها الشركة، باستثناء نشاط تخطيط الضريبة المقبول، لتخفيض الدخل الضريبي او زيادة الخسائر.

ويمكن أن يتغير سلوك التقرير الضريبي مع التشريعات المحاسبية، فدراسة (Hanlon and Slemrod, 2009) اقترحت أنه ما إذا كانت الشركة تمارس أنشطة تجنب الضريبة أم لا من المحتمل أن يتغير مع التغيرات في التشريعات بما يتضمن المعايير المحاسبية. وأشارت دراسة (Chan, et al., 2010) إلى أن تضيق الفجوة ما بين الدفترى والضريبي يمكن أن يقلل من فرص ودوافع عدم الالتزام الضريبي. وقد اهتم الأدب المحاسبي بتأثير معايير (IFRS) على التقرير المالي، فاهتمت بعض الدراسات بالأثر على ملائمة التقرير المالي (Callao, et al., 2007; Gjerde, et al., 2008; Cormier et al., 2009; Karampinis and Hevas, 2009) وعلى تكلفة رأس المال (Daske,2006;Al-Shiab, 2008) وجودة المحاسبة (Barth, et al. 2008; Tsalavoutas and Evans, 2010) ورد فعلى السوق (Armstrong et al, 2010; Horton and Serafeim, 2010; Landsman, et al. 2010).

كما اهتمت بعض الدراسات بتحليل الارتباط بين معايير (IFRS) والتقرير الضريبي، فدراسة (Nobes,2006) اهتمت بالعلاقة بين التقرير المالي والضريبي في ظل استخدام معايير (IFRS) بالنرويج، ودراسة (Lee,2010) اختبرت التغير في المعدلات الضريبية الفعالة قبل وبعد تطبيق معايير (IFRS) في أوروبا، وقامت دراسة (Chan, et al.,2010) باستكشاف اثر التحول من المحاسبة على أساس الضريبة إلى معايير (IFRS) خلال الانتقال الاقتصادي بالصين، واهتمت دراسة (Ng, 2010) بتقييم الدوافع الضريبية وغير الضريبية لتطبيق معايير (IFRS) في المملكة المتحدة، ودراسة (Karampinis and Hevas, 2013) باستكشاف الدوافع الضريبية لممارسة إدارة الربح باليونان.

وقد أشارت دراسة (Lee, 2010) إلى أنه مع تطبيق معايير (IFRS) في الاتحاد الاوروبي فإن التباين بين معدلات الضريبة الفعالة قد انخفض بشكل كبير بما يتسق مع التشدد والاستقرار في المحاسبة عن الدخل الذي حققته تلك المعايير. وبالرغم من أنه من المحتمل أن التوسع في الإفصاح الذي يتطلبه معايير (IFRS) قد يحد من ممارسة تجنب الضريبة، فهناك قلق من أن تطبيق معايير (IFRS) سوف يؤثر على التخطيط والالتزام الضريبي (Wilson and Gall, 2008) وعلى حساب الدخل القابل للضريبة (Canada Revenue Agency, 2010; 2012). فدراسة (Frank, et al., 2009) وجدت ارتباطا ايجابيا بين التشدد في كل من التقرير المالي والتقرير الضريبي، وأوضحت دراسة

(Ng, 2010) أن الشركات تتبنى معايير ( IFRS ) لأسباب ضريبية، وأشارت دراسة (Okafor, 2015) إلى أن السلطات الضريبية في كندا ترى أن معايير (IFRS) تعتبر مصدر محتمل لتجنب الضريبة. كما اشارت بعض الدراسات (Chan, Lin, and Mo, 2010; Chan, Lin, et al., 2013; Chen and Gavius, 2017; and Karampinis and Hevas, 2013) ان تطبيق معايير (IFRS) نتج عنه مزيد من الاختلاف بين قواعد اعداد القوائم المالية ذات الغرض العام وتلك ذات الاهداف الضريبية وبالتالي نتج عنه نقص في مستوى الالتزام الضريبي. وبالتالي فبالرغم من التأثير المحتمل لتطبيق معايير (IFRS) على تجنب الضريبة، فإنه من غير الواضح ما إذا كان ذلك التطبيق يزيد أم يحد من تلك الممارسات. فقد يصبح المديرون أكثر ميلاً لتجنب الضريبة والتصرف بشكل انتهازي نتيجة لزيادة مساحة الحكم المهني وانخفاض قواعد التطبيق، بينما في المقابل فمن المحتمل أن تطبيق معايير (IFRS) يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي للشركة نتيجة لزيادة مستوى الإفصاح الذي تتصف به تلك المعايير (Okafor2015).

وطبقاً لنظرية الرشد المقيد (The bounded rationality theory (Simon, 1972) فإن الخطر وعدم التأكد تعتبر عوائق تحد من قدرة الشركة على الانخراط في الأنشطة التي تخدم مصالحها الاقتصادية الذاتية. وبالتالي فمن ناحية قد تمتنع الشركات عن نشاط تجنب الضريبة نتيجة لزيادة خطر المراجعة الضريبية وعدم التأكد حول العقوبات التي تواجهها نتيجة لزيادة الإفصاح المطلوب طبقاً لتطبيق معايير (IFRS) ومن ناحية أخرى فإن إتاحة مساحة كبيرة من الحكم المهني للمديرين قد يجعل الخطر وعدم التأكد اقل وزناً من الدوافع الاقتصادية وراء تجنب الضريبة (Okafor 2015). بناء على ذلك الاختلاف في وجهات النظر يمكن صياغة واختبار الفرض التالي والذي يأخذ الشكل الصفري:

**الفرض الأول: لا يوجد ارتباط بين تطبيق معايير (IFRS) ونشاط تجنب الضريبة.**

## ٢-٢ المعايير الدولية والمسئولية الاجتماعية:

تتضمن المعايير الدولية متطلبات أكثر للإفصاح من معظم المعايير المحلية (Daske and Gebhardt, 2006; Ding et al., 2007; Jermakowicz and Gornik-Tomaszewski, 2006) وقد صاحب ذلك التغير في بيئة التقرير المالي اتجاه إلى التوسع في الإفصاح الاختياري حول معلومات المسئولية الاجتماعية ويتضح ذلك من خلال النمو في حجم ذلك التقرير بمرور الوقت (CorporateRegister.com, 2010; UNCTD, 2008; van der Laan, 2009) بما يشير إلى تغير في دوافع الإدارة تجاه أنشطة المسئولية الاجتماعية. وقد اهتمت بعض الدراسات بالعلاقة بين معايير (IFRS) والإفصاح عن المسئولية الاجتماعية ووجدت بشكل عام تحسن في ذلك الإفصاح في ظل تبني معايير (IFRS) (Smith et al. 2014; Avwokeni, 2016).

كما تناولت دراسة (Amelio, 2016) تحليل ما إذا كانت القوائم المالية طبقاً لمعايير (IFRS) تساعد بشكل أكبر في تحليل أداء الشركة في سياق الأداء الاجتماعي وقيم التنمية المستدامة، وذلك لفهم البعد الاجتماعي-البيئي للقوائم المالية طبقاً لمعايير (IFRS) وأوضحت أن قيم القوائم المالية لا تساهم

في توصيل استراتيجية الشركة في إطار المسؤولية الاجتماعية. ونظرياً فإن تطبيق معايير (IFRS) يؤدي إلى تحسين جودة المحاسبة وبيئة المعلومات المالية مما يمثل عامل مقيد لدوافع السلوك السلبي للإدارة ويحفز السلوك الايجابي والذي ينعكس على مدى الالتزام الاجتماعي للشركة. كما أن تحسن بيئة التقرير المالي يخلق دوافع لدى الشركة لتحسين استراتيجية الإفصاح ككل ومن ضمنها الاهتمام بأنشطة المسؤولية الاجتماعية. بالإضافة إلى ذلك، فإن من ضمن أهداف معايير (IFRS) تحسين القابلية للمقارنة على المستوى الدولي مما يتيح للشركة فرصة التواجد على مستوى السوق العالمية، كما أن المسؤولية الاجتماعية أصبحت أحد الأمور الهامة للتواجد في السوق العالمية وبالتالي إذا كانت معايير (IFRS) تشجع على التواجد الدولي فأنها تساهم في خلق الدوافع الايجابية تجاه الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية.

ويرتبط تأثير معايير (IFRS) على المسؤولية الاجتماعية بالبيئة المؤسسية وما إذا كانت ذات توجه نحو الاهتمام بالمساهمين فقط Shareholder-Oriented أم تهتم بكافة الأطراف المرتبطة بالشركة stakeholder-oriented حيث تعتمد معايير (IFRS) على بيئة مؤسسية ماثلة للبيئة ذات التوجه نحو التركيز على المساهمين (Smith, et al., 2014). على ذلك ففي الدول ذات البيئة المؤسسية التي تهتم بالمساهمين فقط فإن التحول إلى تطبيق معايير (IFRS) لا يغير بشكل كبير من بيئة الإفصاح وبالتالي لا يجد المديرين حاجة كبيرة لتغيير دوافعهم وبالتالي يكون تأثير معايير (IFRS) على المسؤولية الاجتماعية غير ملحوظ. وخلافاً لذلك، ففي الدول ذات البيئة المؤسسية التي تهتم بالعلاقة بين الشركة وكافة الأطراف أصحاب المصلحة فإن التحول إلى معايير (IFRS) ينتج عنه تغير بشكل ملحوظ في بيئة الإفصاح حيث تكون أوجه التشابه بين معايير (IFRS) والمعايير المحلية أقل كما أن المتطلبات الإلزامية للإفصاح في تلك الدول تكون اقل (Ding et al. 2007) و بالتالي يمكن أن يكون التغير في دوافع المديرين بشكل ملحوظ ومن ثم يكون هناك تأثير ملموس على المسؤولية الاجتماعية. في ضوء ذلك يمكن صياغة واختبار الفرض التالي والذي يأخذ الشكل الصفري:

**الفرض الثاني: لا يوجد ارتباط بين تطبيق معايير (IFRS) ومدى التزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية.**

## ٢-٣ تجنب الضريبة والمسؤولية الاجتماعية

يربط مفهوم المسؤولية الاجتماعية الاهداف الاقتصادية للشركة بمسئولياتها الاجتماعية بما يعنى المساهمة في التنمية الاقتصادية وتحسين جودة الحياة لمختلف الاطراف في المجتمع. وقد أشارت دراسة (Zeng, 2019) أنه في السنوات الأخيرة هناك عدد من الدراسات أوضحت وجود ارتباط بين تجنب الضريبة والمسؤولية الاجتماعية، فمدفوعات الضريبة تعتبر أداة اساسية لمساهمة الشركة بالمجتمع وبالتالي تعتبر جزء من المسؤولية الاجتماعية للشركة. إلا أن دراسة (Christensen and Murphy, 2004) أشارت إلى أن المديرين لا يعتبروا مدفوعات الضريبة كجزء من استراتيجية المسؤولية الاجتماعية. وقد أشارت بعض الدراسات إلى وجود ارتباط ما بين تجنب الضريبة و ممارسات المسؤولية الاجتماعية، فدراسة (Desai and Dharmapala, 2006) طرحت أن المسؤولية الاجتماعية

قد تؤثر في التعسف الضريبي في شكل كيف توجه الشركة عملياتها فيما يتعلق بتحقيق الرفاهة الاجتماعية. وأشارت دراسة (Lanis and Richardson, 2012) إلى أن مبادئ المسؤولية الاجتماعية من الممكن ان تؤثر في التعسف الضريبي من خلال مجلس الادارة حيث أن المديرين الخارجيين اكثر استجابة لحاجات المجتمع. وعلى كل فان اتجاه الارتباط ما بين المسؤولية الاجتماعية وتجنب الضريبة ما زال محل النقاش الأكاديمي والعام (Amidu et al. 2016, Lanis and Richardson, 2011). وفى سياق ذلك النقاش، من وجهة النظر الاجتماعية فمدفوعات الضريبة تعتبر وسيلة اساسيه لكى تتخرط الشركة في المجتمع بشكل إيجابي (Zeng, 2019). فطبقاً للنظرية الاخلاقية للمسؤولية الاجتماعية والتي تطرح أن انشطة الشركة لا يجب ان تأخذ في الاعتبار المنافع الاقتصادية فقط ولكن أيضاً التأثيرات الخارجية لتلك الأنشطة، وحقيقة أن الضرائب تستخدم في البرامج الاجتماعية الحكومية فإن استراتيجية الشركة لتجنب الضريبة قد تخدم مصالح المساهمين الا أنها تكون على حساب المجتمع ككل (Sikka, 2010). فتجنب الضريبة يتسبب في تشوهات خطيرة للسوق المالية ويحول عبء الضريبة للأفراد دافعي الضرائب والمستهلكين (Christensen and Murphy, 2004). فممارسات تجنب الضريبة مكلفة بالنسبة للمجتمع ويتم النظر إليها على أنها غير اخلاقية وبالتالي فتجنب الضريبة يرتبط ارتباط عكسي بالمسؤولية الاجتماعية (Amidu et al. 2016).

وقد دعمت بعض الدراسات ذلك الارتباط السلبى بين المسؤولية الاجتماعية وتجنب الضريبة، فدراسة (Lanis and Richardson, 2012) طرحت أن الشركات التي تقوم بالإفصاح عن معلومات اكثر عن المسؤولية الاجتماعية تكون اقل احتمالاً لممارسة تجنب الضريبة، ودراستي (Zeng, 2016; Ki, 2012) وجدت ارتباط سلبى بين المسؤولية الاجتماعية وتجنب الضريبة في كل من كوريا الجنوبية وكندا على الترتيب. كما وجدت دراسة (Hoi et al., 2013) أن الشركات غير الملتزمة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية تكون اكثر اندفاعاً في ممارسة تجنب الضريبة، وقدمت دراسة (Watson, 2011) أدلة على أن أنشطة المسؤولية الاجتماعية تخفض من ممارسات تجنب الضريبة.

على جانب آخر فالمسؤولية الاجتماعية تعتبر استراتيجية لإدارة الخطر يتم استخدامها من الشركة لتحسين سمعتها (Hoi et al., 2013). وتشير الدراسات الضريبية الى أن تجنب الضريبة يعتبر في المقام الاول سلوك انتهازي من المديرين (Desai and Dharmapala, 2006; Wilson, 2009; Chen et al., 2010) وفي حالة اتباع المديرين لذلك السلوك فانهم قد يستخدمون المسؤولية الاجتماعية لإخفاء تلك الأنشطة (Zeng, 2019)، فممارسات تجنب الضريبة تعتبر أنشطة خطيرة يمكن أن تؤدي الى آثار سلبية قاسية على الشركة مثل خسارة سمعة الشركة وزيادة الضغط السياسي والإعلامي (Hanlon and Slemrod, 2009; Wilson, 2009). وبالتالي فمعالجة التكاليف المتوقعة من تجنب الضريبة فالشركات قد تقوم بزيادة أنشطة المسؤولية الاجتماعية لتحسين سمعتها (Godfrey, 2005). ويشير ذلك بشكل ضمني الى أن الشركات تتخرط في أنشطة المسؤولية الاجتماعية لأنها تمارس تجنب الضريبة (Amidu et al. 2016). وقد دعمت بعض الدراسات الارتباط الإيجابي بين تجنب الضريبة والمسؤولية الاجتماعية، فدراسة (Preuss, 2010) طرحت أن

الشركات التي تتجاهل التزاماتها الضريبية تدعي أنها مسؤولة اجتماعيًا، ودراسة (Sikka, 2010) وجدت أن معلومات المسؤولية الاجتماعية تستخدم لإخفاء أنشطة تجنب الضريبة، واستنتجت دراسة (Davis et al., 2016) أن الشركات المسؤولة اجتماعيًا تدفع ضرائب أقل وتخرط بشكل أكبر في جماعات الضغط الضريبية. ووجدت دراسة (محمود، ٢٠١٧) أن المسؤولية الاجتماعية للشركات ذات تأثير إيجابي على ممارسات تجنب الضريبة فكلما زاد التزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية كلما زاد تجنبها من دفع الضريبة وذلك في بيئة الاعمال المصرية. في ضوء ذلك يمكن صياغة واختبار الفرض التالي في الشكل الصفري:

**الفرض الثالث: لا يوجد ارتباط بين نشاط تجنب الضريبة ومدى التزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية.**

## ٢-٤ دور المراجع:

يعتبر مصروف الضرائب من البنود صعبة التقييم للمراجع وذلك لتعدد قوانين الضرائب وممارسة قدر كبير من الحكم الشخصي لتقدير مختلف مكونات الضريبة (Dhaliwal, et al. 2004). ووجود قدر كبير من تجنب الضريبة يسبب عدم التأكد حول وجود تحريف بالقوائم المالية. وبالتالي فمن وجهة نظر المراجع فإن وجود أنشطة تجنب الضريبة لدى العميل يجذب انتباه المجتمع ويشكل احتمال لفشل المراجعة (Lee and Kao, 2018). والتغير في المعايير المحاسبية يرتبط بزيادة في تعقد قانون الضريبة وزيادة الاختلاف ما بين الدفترى و الضريبي، وبالتالي فإن معرفة المراجع بأنشطة العميل يمكن أن تقلل من تلك الزيادة (Lee and Kao, 2018). وعلى ذلك فإنه من المتوقع أن التحول إلى معايير (IFRS) يقوى من دور المراجع في سياق الأنشطة الضريبية للعميل (Lee and Kao, 2018) ويمكن القول أن مع التحول إلى معايير (IFRS) فإن المراجع سيحدد من فحص التخطيط الضريبي للعميل. وقد وجدت دراسة (Lee and Kao, 2018) زيادة في أنشطة تجنب الضريبة بعد تطبيق معايير (IFRS) بينما يلعب المراجع دور إيجابي في التخفيف من تلك الأنشطة في حالة التخصص الصناعي للمراجع وارتفاع أهمية العميل.

وطرحت دراسة (Sun et al., 2017) أن الشركات التي تستثمر بشكل أكبر في المسؤولية الاجتماعية تكون أكثر احتمالاً لتوفير إفصاح مالي واجتماعي أفضل وبالتالي تحرص على اختيار مراجعين متخصصين صناعياً على مستوى جوده أعلى. ويمكن تفسير ذلك الارتباط بين الشركات المسؤولة اجتماعياً والمراجعين المتخصصين صناعياً طبقاً للنظرية الأخلاقية، فمن ذلك المنظور فالشركات المسؤولة اجتماعياً تختار مراجع عالي الجودة لان ذلك يعتبر حق أخلاقي عليها أن تقوم به (Sun et al. 2017). بالإضافة إلى أن الشركات كبيرة الحجم تكون بشكل عام معرضه لأخطار قانونية (Kim and Skinner, 2012) بما يقود تلك الشركات لاختيار مراجعين مرتفعي الجودة، وتلك الشركات من ناحية أخرى تكون لديها الإمكانيات الأكبر للاستثمار في المسؤولية الاجتماعية. كما أن قرار الشركات المسؤولة اجتماعياً باختيار مراجع عالي الجودة قد ينتج من الرغبة لزيادة مصداقية كل من التقرير المالي والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (Sun et al. 2017).

ولتحليل دور المراجع في سياق تجنب الضريبة والمسئولية الاجتماعية يمكن القول أن جودة المراجع تلعب دور هام في تدعيم السلوك الإيجابي للشركة تجاه المجتمع بما يحد من ميل الشركة لأنشطة تجنب الضريبة ويدعم من الميل للالتزام بالمسئولية الاجتماعية. كما يمكن القول أن تطبيق معايير (IFRS) سيدعم ذلك الدور الايجابي للمراجع وعلى ذلك يمكن اختبار الفروض التالية:

**الفرض الرابع: ترتبط جودة المراجعة بشكل سلبي بنشاط تجنب الضريبة.**

**الفرض الخامس: ترتبط جودة المراجعة بشكل ايجابي بأنشطة المسئولية الاجتماعية.**

**الفرض السادس: يؤثر تطبيق معايير (IFRS) بشكل ايجابي على دور المراجع في سياق تجنب الضريبة.**

**الفرض السابع: يؤثر تطبيق معايير (IFRS) بشكل ايجابي على دور المراجع في سياق المسئولية الاجتماعية.**

### ٣- تصميم الدراسة ومنهج البحث :

#### ٣-١ عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من الشركات السعودية غير المالية المسجلة بالبورصة خلال الفترة من عام (٢٠١٥ حتى عام ٢٠١٨) وهذه الفترة تتضمن مرحلتين، الأولى ما قبل تطبيق معايير التقرير المالي الدولية وهي عام (٢٠١٥) وعام (٢٠١٦)، والثانية ما بعد التطبيق الالزامي لمعايير التقرير المالي الدولية وهي عام (٢٠١٧) وعام (٢٠١٨). ويتم اختيار الشركات التي تتضمنها عينة البحث وفقاً للشروط التالية:

أ- أن تتداول أسهم الشركات في سوق الأوراق المالية السعودي، وأن يجري عليها تعامل نشط خلال فترة الدراسة.

ب- توافر التقارير المالية السنوية للشركات خلال فترة الدراسة، وأن يتوافر فيها بيانات كافية لقياس المتغيرات.

ج- ألا تكون الشركات قد تعرضت للدمج أو الإفلاس أو إعادة التنظيم خلال فترة (٥) سنوات قبل الدراسة.

وقد أسفر تطبيق الشروط السابقة عن اختيار (٩٩) شركة في سبعة عشر قطاعاً بما يعادل ما نسبته (٧٨.٧٥٪) من إجمالي عدد الشركات المساهمة غير المالية المسجلة بالبورصة.

#### ٣-٢ مصادر الحصول على البيانات :

اعتمد الباحثان في جمع البيانات الخاصة بالدراسة التطبيقية على تحليل القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة لشركات العينة المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي خلال فترة الدراسة والمتاحة على موقع هيئة السوق المالية السعودي (تدوال) [www.tdawul.com](http://www.tdawul.com)، وكذلك مواقع شركات عينة الدراسة على شبكة الإنترنت.

### ٣-٣ قياس متغيرات الدراسة:

#### ٣-٣-١ قياس التجنب الضريبي:

التجنب الضريبي هو بمثابة تحويل للقيمة من الدولة للمساهمين وبالتالي فهو يعزز من قيمة المساهمين، وفقا لما ذكرته دراسة (Pike and Quentin,2012) فإن الوفورات الضريبية التي تتحقق من استراتيجيات الحد من الضريبة Tax Reduction Strategies يمكن أن تكون ذات قيمة كبيرة للمنشأة. وإتباعاً لعدد من الدراسات السابقة (Amidu et al., 2016; Amidu and Yorke, 2017; Durnev et al., 2017) يتم قياس تجنب الضريبة باستخدام معدل كفاءة الضريبة. وطبقاً لتلك الطريقة يتم المقارنة بين معدل الضريبة القانوني المطبق بالدولة ومعدل كفاءة الضريبة بحيث كلما زاد المعدل القانوني عن معدل كفاءة الضريبة كلما كان هناك وفورات ضريبية أكثر من تجنب الضريبة. ويتم حساب معدل كفاءة الضريبة على أساس مصروف الضرائب مخصوم منه مصروف الضرائب المؤجلة وقسمة الناتج على صافي الربح قبل الضريبة.

#### ٣-٣-٢ قياس المسؤولية الاجتماعية:

اعتمد الباحثان في قياس المسؤولية الاجتماعية على الإطار الذي تم استخدامه لحساب مؤشر Dow Jones Sustainability Index للمسؤولية الاجتماعية كما تم استخدامه في دراستي (Wang et al.,2012; Wang et al.,2015) وطبقا لهذا الإطار فإن المسؤولية الاجتماعية تتضمن ثلاث أبعاد (بعد استبعاد بعد الحوكمة) وهي البعد الاقتصادي والاجتماعي، والبيئي، ويمكن قياس تلك الأبعاد كما يلي:

#### جدول رقم (١) قياس المسؤولية الاجتماعية

الأبعاد	النسب المستخدمة في القياس
البعد الاقتصادي ECO	يتضمن مساهمة الشركة للمساهمين والدائنين حيث أن: ١. مساهمة الشركة للمساهمين $SC = (\text{صافي الربح بعد الضريبة} - \text{التوزيعات للأسهم المفضلة}) \div \text{متوسط الأسهم}$ ٢. مساهمة الشركة للدائنين $CC = \text{إجمالي مصروفات الفائدة} \div \text{إجمالي الديون}$ وبالتالي فإن $ECO = (CC + SC) \div 2$
البعد الاجتماعي SOC	يتضمن مساهمة الشركة للحكومة والعاملين والموردين حيث أن: ١. مساهمة الشركة للحكومة $GC = \text{إجمالي مصروف الضريبة} \div \text{إيراد المبيعات}$ ٢. مساهمة الشركة للعاملين $EC = (\text{إجمالي مصروف الفوائد والمنافع للعاملين} \div \text{عدد العاملين}) \div \text{إيراد المبيعات}$

<p>٣. مساهمة الشركة للموردين =SUC =إجمالي المشتريات السنوية ÷ إيراد المبيعات</p> <p>وبالتالي فإن <math>SOC = (GC+ EC+ SUC) \div 3</math></p>	
<p>يتضمن متغيرين هما عدد الملاحظات البيئية وقيمة الغرامات المرتبطة بالمخاطر البيئية حيث أن:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• المتغير البيئي الأول 1 =EV (عدد الملاحظات البيئية ÷ متوسط عدد الملاحظات في الصناعة)</li> <li>• المتغير البيئي الثاني 2 =EV (قيمة الغرامات البيئية ÷ متوسط قيمة الغرامات في الصناعة)</li> </ul> <p>وبالتالي فإن <math>ENV = (EV2 + EV1) \div 2</math></p>	البعد البيئي ENV

وبالتالي يمكن قياس متغير المسؤولية الاجتماعية من خلال المعادلة التالية:

$$CSR = ECO + SOC + ENV$$

### ٣-٤ نموذج الدراسة:

يعتمد اختبار فروض الدراسة على استخدام نموذج الانحدار بأسلوب البيانات المجمعة panel data والذي يأخذ الشكل التالي:

$$DEPENDENT_{it} = \alpha_t + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 BIG4_{it} + \sum \beta_k Control_{it} + e_{it}$$

حيث يكون المتغير التابع أما نشاط تجنب الضريبة (TA) أو الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية (CSR) للشركة i في الفترة الزمنية t، والمتغيرات المستقلة تتمثل في متغير وهمى يعبر عن التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) ومتغير وهمى يعبر عن جودة المراجعة معبراً عنها باستخدام مكاتب المراجعة الكبرى (BIG4) للشركة i في الفترة الزمنية t، أما متغيرات الرقابة فهي مجموعه من المتغيرات التي تعبر عن خصائص الشركة i في الفترة الزمنية t، و هي حجم الشركة (ASSET) والقيمة السوقية لحقوق الملكية (MVE) ومعدل العائد على الأصول (ROA) والرافعة المالية (LEV) وطبيعة نشاط الشركة (IND) والتغير في الخسارة (CHG-LOSS) والإنفاق الاستثماري (CAPEX) والمخزون السلعي (INVE) والأنشطة الخارجية (FORE) وجودة نظام الحوكمة (CG) ومدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة (PC).

### ٤- نتائج الدراسة التطبيقية:

#### ٤-١ نتائج الإحصاء الوصفي:

يظهر الجدول رقم (٢) وصف لمتغيرات الدراسة وهي تتضمن المتغيرات المتصلة (Continuous Variables)، وتتمثل في المسؤولية الاجتماعية، وتجنب الضريبة، وحجم الأصول،



والقيمة السوقية لحقوق الملكية، ومعدل العائد على الأصول، ودرجة الرفع المالي، والمبيعات الخارجية إلى إجمالي المبيعات، وجودة نظام الحوكمة.

### جدول رقم (٢): نتائج الإحصاء الوصفي

Descriptive Statistics					
Part 1: continuous variables					
Var.	N.	Min.	Max.	Mean	Std. Dev.
CSR	396	12.97	53.86	36.6884	11.33485
TA	396	-1.27	4.99	3.2119	1.02569
ASSET	396	4.07	12.39	9.3298	2.38712
MVE	396	.17	4.98	2.5111	1.62640
ROA	396	-.25	.414	.2274	15.80233
LEV	396	2.14	9.97	4.9272	2.20407
FORE	396	.00	.30	.0718	.08900
CG	396	3.00	6.00	4.7081	.98394
CAPEX	396	.10	.47	.2817	.08113
INVE	396	.00	.47	.2348	.08357
PC	396	1.00	6.00	3.5808	1.11879
Part 2: dummy variables					
Var.	0		1		
IND	168	42.4 %	227	57.3%	
BIG4	167	42.2 %	229	57.8 %	
CHG-LOSS	263	66.4 %	133	33.6 %	

يتضح من الجدول السابق أن هناك اهتمام بالأبعاد المختلفة للمسئولية الاجتماعية خلال فترة الدراسة حيث بلغت أعلى قيمة لها (53.86) بينما كانت أقل قيمة (12.97) وبمتوسط حسابي (36.6884) وانحراف معياري (11.33485) وقد جاءت هذه النسبة متوافقة إلى حد ما مع بعض الدراسات التي تمت في البيئة السعودية فقد توصلت دراسة (هباش، والمالكي) التي طبقت على (١٢) بنك من البنوك المدرجة في سوق المال السعودي خلال الفترة من عام (٢٠١٢) حتى عام (٢٠١٥) إلى أن نسبة المتوسط العام لمؤشر الإفصاح عن عناصر المسئولية الاجتماعية (40%)، بينما كانت أكبر مما توصلت إليه دراسة (Habbash and Haddad,2019) التي طبقت على (٢٢٥) شركة خلال عامي (٢٠١٥)، و(٢٠١٦) حيث أشارت إلى أن متوسط نسبة الإفصاح عن أبعاد المسئولية الاجتماعية بلغ (17 %) وقد يرجع ذلك من وجهة نظر الباحثان إلى اهتمام البيئة السعودية بنشر ثقافة المسئولية الاجتماعية والتطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية.

وبالنسبة لأنشطة تجنب الضريبة فبالرغم من أن النتائج تشير إلى وجود تلك الأنشطة في عينة الدراسة إلا أن نسبتها بسيطة حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.2119) وقد يرجع ذلك لطبيعة النظام

الضريبي بالمملكة وارتباطه بمفهوم الزكاة كمفهوم ديني ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسة (Al-Amri et al., 2017) من ضعف ممارسات إدارة الأرباح الفعلية بيئة الأعمال السعودية. **أما متغيرات الرقابة**، فقد أوضحت النتائج أن متوسط اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول (9.3298) كما بلغ متوسط اللوغاريتم الطبيعي للقيمة السوقية لحقوق الملكية (2.5111) في حين بلغ متوسط معدل العائد على الأصول (22.74 %) وفيما يتعلق بالرافعة المالية والتي توضح مدى اعتماد الشركة على الديون في تمويل أصولها، فتشير النتائج إلى انخفاض متوسط قيمة الرافعة المالية حيث بلغ (4.9272) وهو ما يعكس أن عينة الدراسة لا تعتمد بدرجة كبيرة في تمويلها على الديون. أما متوسط نسبة الأنشطة الخارجية فيبلغ (7.18%)، كما توضح النتائج ارتفاع كفاءة نظم الحوكمة المطبقة في الشركات السعودية حيث بلغ متوسط مؤشر كفاءة نظم الحوكمة (4.7081) وبالإضافة إلى ذلك هناك تحسن في نسبة الإنفاق الاستثماري بالشركات السعودية إلى القيمة الدفترية لإجمالي الأصول حيث بلغت أكبر قيمة له (47%) في حين كانت أقل قيمة له (10%) بمتوسط حسابي (27.17%)، كما بلغ متوسط المخزون السلعي (23.48%)، كما أن هناك زيادة في متوسط مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة حيث بلغ (3.5808).

**وبالنسبة لمتغيرات الدراسة المنفصلة Dummy Variables** يتضح من الجدول رقم (٢) زيادة عدد الشركات الصناعية في عينة الدراسة حيث بلغ عدد المشاهدات (227) مشاهدة بنسبة (57.3%) بالمقارنة بعدد الشركات التي تعمل في قطاعات غير صناعية (168) مشاهدة بنسبة (42.4%)، كما أن هناك زيادة في عدد الشركات التي ترتبط بمكاتب المراجعة الكبرى حيث بلغ عدد المشاهدات (229) بنسبة (57.8%) كما بلغ عدد المشاهدات في عينة الدراسة للشركات التي حققت ربح في العام الحالي وخسارة في العام السابق (133) مشاهدة بنسبة (33.6%).

#### ٤-٢ تحليل الارتباط:

لتحليل العلاقة الأحادية ما بين متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة يعرض الجدول رقم (٣) نتائج اختبار الارتباط Pairwise Correlation، حيث توضح النتائج وجود ارتباط معنوي بين التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) والسلوك الاجتماعي للشركة حيث ترتبط سلبياً بتجنب الضريبة وإيجابياً بممارسات المسؤولية الاجتماعية، بما يعكس أن تطبيق معايير (IFRS) في بيئة الأعمال السعودية انعكس إيجابياً على الأداء الاجتماعي حيث ارتبط بالتخفيض في أنشطة تجنب الضريبة وزيادة في ممارسات المسؤولية الاجتماعية. كما توضح النتائج ارتباط معنوي إيجابي بين تطبيق معايير (IFRS) واستخدام مكاتب المراجعة الكبرى بما يعكس أن تطبيق معايير (IFRS) ارتبط بزيادة طلب الشركات السعودية على خدمات مكاتب المراجعة الكبرى. وفيما يتعلق بجودة المراجع توضح النتائج

التأثير الإيجابي لجودة عملية المراجعة على السلوك الاجتماعي للشركة حيث يرتبط استخدام الشركة لمكاتب المراجعة الكبرى بالتخفيض في أنشطة تجنب الضريبة وبالإضافة الى ذلك، فالنتائج توضح وجود ارتباط معنوي سلبى بين تجنب الضريبة والاجتماعية. بالإضافة الى ذلك، فالنتائج توضح وجود ارتباط معنوي سلبى بين تجنب الضريبة والمسئولية الاجتماعية بما يعكس ان الزيادة في التزام الشركة بممارسة المسئولية الاجتماعية يرتبط بالتخفيض في نشاط تجنب الضريبة وهو ما يتفق مع وجهة النظر بأن كلا المتغيرين يمثلان عنصرين مترابطين في استراتيجية الأداء الاجتماعي للشركة.

جدول رقم (٣): نتائج اختبار الارتباط

	IFRS	TA	BIG4	CSR
IFRS	1	-0.716** 0.000	0.744** 0.000	0.748** 0.000
TA	-0.716** 0.000	1	-0.615** 0.000	-0.654** 0.000
BIG4	0.744** 0.000	-0.615** 0.000	1	0.663** 0.000
CSR	0.748** 0.000	-0.654** 0.000	0.663** 0.000	1

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

٣-٤ اختبار فروض الدراسة :

٣-٤-١ اختبار الفروض المتعلقة بالتجنب الضريبي:

لاختبار الفروض الاول والرابع والسادس المتعلقة بنشاط تجنب الضريبة يتم استخدام نموذج

الانحدار التالي:

$$TA_{it} = \alpha + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 BIG4_{it} + \beta_3 ASSET_{it} + \beta_4 MVE_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 lev_{it} + \beta_7 IND_{it} + \beta_8 CHG-LOSS_{it} + \beta_9 CAPEX_{it} + \beta_{10} INVE_{it} + \beta_{11} FORE_{it} + \beta_{12} CG_{it} + \beta_{13} PC_{it} + \varepsilon_t$$

حيث أن:

المتغير التابع:

• TA تجنب الضريبة

المتغيرات المستقلة:

• IFRS متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت الشركة تطبق معايير (IFRS)، والقيمة (صفر) بخلاف ذلك.

• BIG 4 متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت الشركة تتعامل مع أحد مكاتب المراجعة الاربعة الكبرى BIG4، والقيمة (صفر) بخلاف ذلك.

## متغيرات الرقابة :

- ASSET حجم الشركة: يقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.
  - MVE اللوغاريتم الطبيعي للقيمة السوقية لحقوق الملكية.
  - ROA **معدل العائد على الأصول**: يقاس بصافي الربح بعد الضرائب إلى إجمالي الأصول
  - LEV الرافعة المالية: يقاس بإجمالي الخصوم طويلة الأجل إلى إجمالي الأصول.
  - IND طبيعة نشاط الشركة: متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان نشاط الشركة صناعي، والقيمة (صفر) في غير ذلك.
  - CHG-LOSS **التغير في الخسارة**: متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة إذا كان هناك ربح في العالم الحالي وخسارة في العام السابق، والقيمة (صفر) في غير ذلك.
  - CAPEX **الإنفاق الاستثماري**: يقاس بنسبة الإنفاق الاستثماري إلى القيمة الدفترية لإجمالي الأصول.
  - INVE **المخزون السلعي**: يقاس بإجمالي المخزون إلى إجمالي الأصول .
  - FORE **الأنشطة الخارجية**: تقاس بنسبة المبيعات الخارجية إلى إجمالي المبيعات (في الشركات الصناعية)، أو نسبة الفروع الخارجية إلى إجمالي الفروع (في الشركات غير الصناعية).
  - CG **جودة نظام الحوكمة**: تقاس من خلال مؤشر تجميعي لقياس كفاءة آليات الحوكمة داخل الشركة ويعتمد ذلك المؤشر على تجميع نقاط لكل شركة طبقاً لما يلي: أكثر من نصف أعضاء مجلس الإدارة من المديرين المستقلين (1) أو لا (0)، يوجد شخص واحد يشغل منصب المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة (0) أو لا (1)، تتكون لجنة المراجعة من ثلاث من المديرين أو أكثر (1) أم لا (0)، تتكون لجنة المراجعة بالكامل من مديرين مستقلين (1) أو لا (0)، تحتوي لجنة المراجعة على احد الخبراء الماليين (1) أو لا (0)، تقوم لجنة المراجعة بالاجتماع (4) مرات سنوياً أو أكثر (1) أم لا (0). وبالتالي فإن قياس الحوكمة هو مقياس ترتيبي يأخذ قيمه من (0 إلى 6) طبقاً للنقاط السابقة.
  - PC مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة.
- وتكون المتغيرات محل الدراسة هي (IFRS) لاختبار الفرض الأول، و (BIG4) لاختبار الفرض الرابع. ولاختبار الفرض السادس يتم استخدام النموذج مرتين الأولى ما قبل تطبيق معايير (IFRS) والثانية بعد التطبيق و مقارنة النتائج المتعلقة بتأثير جودة المراجعة.
- ويعرض الجدول رقم (4) نتائج نموذج الانحدار لاختبار الفرضين الأول والرابع. وتوضح النتائج معنوية النموذج بما يعكس امكانية الثقة في نتائج النموذج، كما ان قيمة (R-sq) تعكس قدرة النموذج على تفسير قدر كبير من التغيرات في المتغير التابع بما يعكس ملائمة النموذج للظاهرة محل الاختبار. وتظهر النتائج عدم وجود ارتباط معنوي بين تطبيق معايير (IFRS) ونشاط تجنب الضريبة بما يعكس

عدم تأثر ممارسة الشركة لأنشطة تجنب الضريبة بالتطبيق الإلزامي للمعايير الدولية في بيئة الاعمال السعودية و هو ما يؤدي الى قبول الفرض الأول من فروض الدراسة والذي اخذ الشكل الصفري. كما تشير النتائج الى عدم وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة ونشاط تجنب الضريبة بما يعكس أن استخدام الشركة لمكاتب المراجعة الكبرى لا يؤثر في أنشطة تجنب الضريبة وبالتالي رفض الفرض الرابع من فروض الدراسة.

جدول رقم (٤): نتائج اختبار الانحدار

	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
IFRS	0.0438754	0.1552855	0.28	0.778	-0.2604786	0.3482294
BIG4	-0.0909335	0.0971136	-0.94	0.349	-0.2812726	0.0994056
ASSET	-0.1152983	0.0276596	-4.17	0.000	-0.1695101	-0.0610865
MVE	-0.0265776	0.0324608	-0.82	0.413	-0.0901995	0.0370444
ROA	0.0002728	0.0019863	0.14	0.891	-0.0036202	0.0041658
LEV	0.1110424	0.0321762	3.45	0.001	0.0479782	0.1741065
IND	-0.0982339	0.0743445	-1.32	0.186	-0.2439465	0.0474787
CHG- LOSS	-0.0963935	0.0863717	-1.12	0.264	-0.2656788	0.0728919
CAPEX	-2.498881	0.6853549	-3.65	0.000	-3.842152	-1.15561
INVE	0.5164145	0.6214876	0.83	0.406	-0.7016788	1.734508
FORE	0.7400741	0.5220892	0.42	0.056	-.2832018	1.76335
CG	-0.0805665	0.0510404	-1.58	0.114	-0.1806039	0.0194708
PC	-0.0745958	0.0366864	-2.03	0.042	-0.1464998	-0.0026918
cons	4.742949	0.4829769	9.82	0.000	3.796332	5.689567
Number of obs.	396					
Wald chi2(13)	733.72					
Prob > chi2	0.0000					
R-sq: overall	0.6588					
Model	Random-effects GLS regression					

ولاختبار تأثير تطبيق معايير (IFRS) على دور المراجع فيما يتعلق بنشاط تجنب الضريبة، تم استخدام نموذج الانحدار السابق باستخدام بيانات العينة قبل تطبيق معايير (IFRS) ثم باستخدام بيانات العينة بعد التطبيق ومقارنة النتائج. ويعرض الجدول رقم (٥) لنتائج نموذج الانحدار قبل وبعد تطبيق معايير (IFRS) حيث توضح النتائج معنوية النموذج لكن قيمة (R-sq) تعتبر متوسطة قبل التطبيق ومنخفضه بعد التطبيق إلا أنها تعتبر مقبولة في سياق الدراسات المحاسبية. وتظهر النتائج عدم وجود ارتباط معنوي بين جودة المراجعة قبل وبعد تطبيق معايير (IFRS) بما يعكس أن التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية في بيئة الاعمال السعودية لا يؤثر في دور المراجع تجاه أنشطة تجنب الضريبة وهو ما يؤدي الى رفض الفرض السادس.

جدول رقم (٥): مقارنة نتائج الانحدار قبل وبعد التطبيق لاختبار تأثير معايير (IFRS) على دور المراجع فيما يتعلق بنشاط تجنب الضريبة

	Part 1: قبل التطبيق			Part 2: بعد التطبيق		
	Coef.	z	P> z	Coef.	z	P> z
BIG4	0.0601256	0.54	0.588	-0.0526053	-0.33	0.742
ASSET	-0.0999472	-4.69	0.000	-0.2066117	-2.56	0.011
MVE	0.0119927	0.46	0.642	-0.0589142	-0.75	0.453
ROA	-0.0000395	-0.03	0.977	0.0048888	0.14	0.888
LEV	0.1425983	4.92	0.000	0.0636458	1.02	0.307
IND	-0.0684928	-0.98	0.325	-0.1655246	-1.20	0.231
CHG-LOSS	-0.1279425	-1.67	0.095	0.1359224	0.76	0.447
CAPEX	-1.105453	-1.62	0.105	-3.922324	-3.24	0.001
INVE	-0.2234509	-0.41	0.685	1.40677	1.15	0.249
FORE	-1.433051	-1.68	0.092	1.541766	2.05	0.040
CG	-0.0978526	-2.11	0.035	-0.1123456	-1.18	0.238
PC	-0.0149218	-0.38	0.700	-0.1205622	-2.00	0.046
cons	4.107573	9.92	0.000	6.456242	5.64	0.000
Number of obs.	198			198		
Wald chi2 (12)	165.17			74.41		
Prob > chi2	0.0000			0.0000		
R-sq: overall	0.4717			0.2880		
Model	Random-effects GLS regression			Random-effects GLS regression		

#### ٤-٣-٢ اختبار الفروض المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية:

لاختبار الفروض الثاني والثالث والخامس والسابع المتعلقة بالالتزام بالمسؤولية الاجتماعية يتم استخدام نموذج الانحدار التالي:

$$CSR_{it} = \alpha + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 TA_{it} + \beta_3 BIG4_{it} + \beta_4 ASSET_{it} + \beta_5 MVE_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 lev_{it} + \beta_8 IND_{it} + \beta_9 FORE_{it} + \beta_{10} CG_{it} + \epsilon_t$$

حيث أن:

$CSR_{it}$ : المسؤولية الاجتماعية للشركة  $i$  في السنة  $t$  (المتغير التابع).

وتكون المتغيرات محل الدراسة (IFRS) لاختبار الفرض الثاني و (TA) لاختبار الفرض الثالث و (BIG4) لاختبار الفرض الخامس، و لاختبار الفرض السابع يتم استخدام النموذج مرتين الاولى ما قبل تطبيق (IFRS) والثانية بعد التطبيق ومقارنة النتائج المتعلقة بتأثير جودة المراجعة. ويعرض الجدول رقم (٦) نتائج نموذج الانحدار لاختبار الفروض الثاني والثالث والخامس. وتوضح النتائج معنوية النموذج بما يعكس امكانية الثقة في نتائج النموذج، كما ان قيمة R-sq تعكس قدرة النموذج على تفسير قدر كبير من التغيرات في المتغير التابع بما يعكس ملائمة النموذج للظاهرة محل

الاختبار. **ولاختبار الفرض الثاني** المتعلق بتأثير المعايير الدولية على ممارسات المسؤولية الاجتماعية تظهر نتائج الدراسة وجود ارتباط معنوي إيجابي وقوى بين المعايير الدولية والمسؤولية الاجتماعية بما يعكس ان التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) يقود الى التحسن في التزام الشركة بممارسة مسؤولياتها الاجتماعية وبالتالي **رفض الفرض الثاني** من فروض الدراسة والذي أخذ الشكل الصفري. أما الفرض الثالث المتعلق بتأثير تجنب الضريبة على المسؤولية الاجتماعية فنتائج الدراسة تظهر وجود ارتباط معنوي سلبي بينهما بما يعكس أن التخفيض في نشاط تجنب الضريبة يرتبط بزيادة التزام الشركة بمسؤوليتها الاجتماعية وهو ما يقود الى **رفض الفرض الثالث** من فروض الدراسة والذي أخذ الشكل الصفري. **ولاختبار الفرض الخامس** حول تأثير جودة المراجعة على المسؤولية الاجتماعية للشركة، توضح النتائج ارتباط معنوي إيجابي وقوى بين جودة المراجعة والمسؤولية الاجتماعية بما يعكس أن استخدام الشركة لمكاتب المراجعة الكبرى يؤثر بشكل إيجابي في التزام الشركة بمسؤوليتها الاجتماعية وهو ما يقود الى **قبول الفرض الخامس** من فروض الدراسة.

**جدول رقم (٦): نتائج الانحدار للفروض المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية**

	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
IFRS	3.60027	1.48805	2.42	0.016	.6837455	6.516794
TA	-1.032258	0.5144491	-2.01	0.045	-2.04056	-0.0239565
BIG4	2.719669	0.9994522	2.72	0.007	.7607785	4.678559
ASSET	-0.6429845	0.2830353	-2.27	0.023	-1.197723	-0.0882455
MVE	0.6542422	0.3324797	1.97	0.049	0.002594	1.30589
ROA	0.0367053	0.0201736	1.82	0.069	-0.0028341	0.0762448
LEV	-1.707805	0.3167954	-5.39	0.000	-2.328713	-1.086897
IND	-4.344482	0.716328	-6.06	0.000	-5.748459	-2.940505
FORE	12.91886	5.277831	2.45	0.014	2.5745	23.26322
CG	2.022281	0.4989529	4.05	0.000	1.044351	3.000211
cons	45.35032	4.771074	9.51	0.000	35.99919	54.70145
Number of obs.	396					
Wald chi2(10)	885.03					
Prob > chi2	0.0000					
R-sq: overall	0.6980					
Model	Random-effects GLS regression					

**ولاختبار الفرض السابع** حول تأثير تطبيق معايير (IFRS) على دور المراجع فيما يتعلق بممارسات المسؤولية الاجتماعية، تم استخدام نموذج الانحدار السابق باستخدام بيانات العينة قبل تطبيق معايير (IFRS) ثم باستخدام بيانات العينة بعد التطبيق ومقارنة النتائج. ويعرض الجدول رقم (٧) نتائج نموذج الانحدار قبل وبعد تطبيق معايير (IFRS) حيث توضح النتائج معنوية النموذج لكن قيمة R-sq تعتبر متوسطة قبل وبعد التطبيق. وتوضح النتائج أنه في الفترة قبل تطبيق معايير (IFRS) لا يوجد ارتباط بين جودة المراجعة والمسؤولية الاجتماعية بينما تحولت تلك العلاقة الى ارتباط معنوي

إيجابي في الفترة بعد التطبيق بما يعكس التأثير الإيجابي لتطبيق المعايير الدولية على دور المراجع فيما يتعلق بممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركة وبالتالي قبول الفرض السابع من فروض الدراسة. جدول رقم (٧): مقارنة نتائج الانحدار قبل وبعد التطبيق لاختبار تأثير معايير (IFRS) على دور المراجع فيما يتعلق بالمسؤولية الاجتماعية

	Part 1: قبل التطبيق			Part 2: بعد التطبيق		
	Coef.	z	P> z	Coef.	z	P> z
TA	-1.392923	-1.12	0.263	-0.8324365	-1.69	0.091
BIG4	1.810594	1.63	0.104	4.973438	2.64	0.008
ASSET	-0.6837629	-1.82	0.069	0.0416627	0.08	0.936
MVE	0.481654	1.09	0.275	1.662737	3.10	0.002
ROA	0.0375544	1.65	0.100	0.232503	0.97	0.330
LEV	-1.720065	-3.56	0.000	-1.178464	-2.77	0.006
IND	-6.553312	-6.03	0.000	-1.560204	-1.69	0.091
FORE	-3.268788	-0.22	0.823	7.893241	1.52	0.128
CG	1.943332	2.56	0.010	2.226772	3.54	0.000
cons	48.89217	6.48	0.000	33.62895	4.43	0.000
Number of obs.	198			198		
Wald chi2(9)	110.35			112.82		
Prob > chi2	0.0000			0.0000		
R-sq: overall	0.3699			0.3763		
Model	Random-effects GLS regression			Random-effects GLS regression		

ويمكن تلخيص نتائج اختبار فروض الدراسة في الجدول التالي:

جدول رقم (٨) نتائج اختبار فروض الدراسة

الفرض	العلاقة	الارتباط المفترض	الارتباط الفعلي	اختبار الفرض
الاول	المعايير الدولية وتجنب الضريبة	لا يوجد ارتباط	لا يوجد ارتباط	قبول الفرض
الثاني	المعايير الدولية والمسؤولية الاجتماعية	لا يوجد ارتباط	ارتباط إيجابي	رفض الفرض
الثالث	تجنب الضريبة والمسؤولية الاجتماعية	لا يوجد ارتباط	ارتباط سلبي	رفض الفرض
الرابع	جودة المراجعة وتجنب الضريبة	ارتباط سلبي	لا يوجد ارتباط	رفض الفرض
الخامس	جودة المراجعة والمسؤولية الاجتماعية	ارتباط إيجابي	ارتباط إيجابي	قبول الفرض
السادس	المعايير الدولية ودور المراجع في تجنب الضريبة	ارتباط إيجابي	لا يوجد ارتباط	رفض الفرض
السابع	المعايير الدولية ودور المراجع في المسؤولية الاجتماعية	ارتباط إيجابي	ارتباط إيجابي	قبول الفرض

#### ٤-٤ تحليل ونقاش:

استهدفت الدراسة الحالية استكشاف البعد الاجتماعي لتطبيق معايير (IFRS) في بيئة الاعمال السعودية بما في ذلك تأثيره على دور المراجع فيما يتعلق بالسلوك الاجتماعي للشركة. فالممارسات المحاسبية ينتج عنها مجموعه من التبعات المتعمدة وغير المتعمدة تتخطى حدود الشركة التي تمارس تلك الممارسات (Carnegie, 2014)، وهناك حاجة لتوجيه الانتباه للسياق الاجتماعي لتلك الممارسات



وما ينتج عنها من تبعات (Guthrie and Parker, 2014). وقد استخدمت الدراسة بيانات عينه من الشركات السعودية غير المالية المسجلة عن الفترة الزمنية من عام (٢٠١٥ حتى عام ٢٠١٨) وهي الفترة التي تغطي مرحلتين ما قبل تطبيق معايير (IFRS) وما بعد التطبيق. وقد اعتمدت الدراسة في التعبير عن استراتيجية الاداء الاجتماعي للشركة على متغيرين هما تجنب الضريبة والمسئولية الاجتماعية.

**فيما يتعلق بالتأثير الاجتماعي للمعايير الدولية (IFRS)**، فقد اوضحت النتائج أن التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية (IFRS) في بيئة الاعمال السعودية لا يؤثر على سلوك الشركات في مجال تجنب الضريبة. ولا تتفق تلك النتيجة مع دراسة (Braga, 2017) التي وجدت أن التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية يرتبط بمستويات اعلى من نشاط تجنب الضريبة، وأن ذلك التأثير يظهر بشكل أقوى في البيانات الأكثر التزاماً ضريبياً، ودراسة (Damayanti, 2019) التي اوضحت أن تطبيق معايير (IFRS) يرتبط بميل الشركات للتعسف الضريبي أكثر من الالتزام الضريبي.

ويمكن تفسير عدم الارتباط بين معايير (IFRS) ونشاط تجنب الضريبة بالرغم من الارتباط المفترض بين معايير المحاسبة والامور الضريبية في سياق بعض النقاط: أولاً: خصوصية النظام الضريبي بالمملكة العربية السعودية وارتباطه بالمفاهيم الدينية يجعل مستوى الالتزام الضريبي أعلى وممارسة أنشطة تجنب الضريبة عند مستويات أقل من الدول الأخرى وضعف تأثيرها بالتغييرات المحاسبية. وقد طرحت دراسة (Braga, 2017) أن الارتباط بين معايير (IFRS) والتجنب الضريبي يعتمد على وجهة النظر أن تطبيق معايير (IFRS) يؤدي الى خفض مستوى الالتزام الضريبي، وهو ما يبدو غير واضح في بيئة الاعمال السعودية لخصوصية نظامها الضريبي. ثانياً: حداثة تطبيق معايير (IFRS) حيث تناولت الدراسة أول عامين من التطبيق وهو ما قد يجعل آثار التطبيق غير واضحة بعد وخصوصاً في ظل خصوصية النظام الضريبي بالمملكة. ثالثاً: طرحت دراسة (Simone, 2015) أن تطبيق معايير (IFRS) في بيئات قانونيه مختلفة يوفر الفرصة للشركات متعددة الجنسية لاستخدامها في تحويل الارباح بما يحقق لها مزايا ضريبية، ولعدم انتشار هذا النمط من الشركات في بيئة الاعمال السعودية يؤدي الى عدم وضوح العلاقة بين معايير (IFRS) وتجنب الضريبة. وقد اوضحت النتائج اتساقاً مع وجهة النظر تلك وجود ارتباط معنوي إيجابي -عند مستوى معنويه (0.1)- بين نسبة الأنشطة الخارجية للشركة ونشاط تجنب الضريبة. رابعاً: طرحت دراسة (Okafor, 2015) أن تأثير معايير (IFRS) يعتمد على التفاعل مع العوامل الأخرى، وأحد أهم العوامل في سياق الالتزام الضريبي هو قوة الزام القانون الضريبي (Chen and Gavius, 2017)، كما أشارت نتائج دراسة (Damayanti, 2019) إلى أن قوة الإلزام القانوني تعتبر عامل حاسم في زيادة وعى المديرين بعدم الانخراط في ممارسات التعسف الضريبي، وفي هذا السياق يمكن القول أن النظام الضريبي السعودي يتمتع بقوة إلزام كبيرة.

من ناحية أخرى، أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي قوى لتطبيق معايير (IFRS) على ممارسات المسئولية الاجتماعية بما يقود لقبول وجهة النظر بوجود تأثير إيجابي للمعايير الدولية - إلى حد كبير - على دوافع السلوك الاجتماعي للشركة. والتأثير الإيجابي للمعايير الدولية على المسئولية الاجتماعية

يتسق مع وجهة النظر بأن معايير (IFRS) يحسن من الآليات الداخلية بالشركة والتي تعزز من جودة التقرير المالي وتلك الآليات بدورها يمكن أن تعزز من السلوك الاجتماعي للشركة. فدراسة (Marra et al., 2011) وجدت أن معايير (IFRS) يساهم بشكل جوهري في تحسين آليات الحوكمة داخل الشركة وتحديداً استقلال مجلس الإدارة ووجود لجنة المراجعة، وهو ما يمكن أن يساهم أيضا في تعزيز التزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية. كما أشارت دراسة (Amidu, et al., 2016b) الى أن معايير (IFRS) تخفف من الدوافع الفردية للمديرين للانخراط في السلوك الانتهازي، وهو ما يمكن ايضا أن يعزز من سلوك الشركة الإيجابي في مجال المسؤولية الاجتماعية. بالإضافة الى ذلك فقد قامت دراسة (Negash, 2012) بتحليل دور معايير (IFRS) في تعزيز مفاهيم المحاسبة البيئية كأحد أوجه الالتزام الاجتماعي للشركة، وأوضحت أن الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية يوفر أساس ملائم لإنتاج المعلومات البيئية، كما أن انتشار تطبيق تلك المعايير في دول العالم يساهم في تضمين المساءلة البيئية في إطار الاسواق المالية والأطر التشريعية. وتدعم نتائج تلك الدراسة نتائج الدراسة الحالية من التأثير الإيجابي للمعايير الدولية على التزام الشركة في مجال المسؤولية الاجتماعية.

بالإضافة لما سبق، اهتمت الدراسة بتحليل استراتيجية الأداء الاجتماعي للشركة من خلال استكشاف العلاقة بين نشاط تجنب الضريبة والمسؤولية الاجتماعية حيث أوضحت النتائج وجود ارتباط سلبي بينهما بما يعكس أن الشركات التي تتخرب بشكل أقل في نشاط تجنب الضريبة تكون أكثر التزامًا في مجال المسؤولية الاجتماعية وبالتالي فالالتزام الضريبي جزء من الالتزام الاجتماعي للشركة. وتتسق تلك النتيجة مع نتائج دراسات سابقة (Ki, 2012, Lanis and Richardson, 2012, Hoi et al., 2013, Watson , 2015 and Zeng ,2016) ومع ما طرحته بعض الدراسات من أن الآثار الضارة لتجنب الضريبة اجتذبت انتباه العديد من الأطراف في المجتمع الذين يضغطون على الشركات لتضمين ممارساتهم الضريبية في استراتيجية المسؤولية الاجتماعية (Christensen and Murphy, 2004; Jenkins and Newell, 2013; McIntyre et al., 2011, 2014) ففهم تلك النتيجة في سياق وجهة النظر الأخلاقية حيث أن المديرين الذين لديهم مسؤولية أساسية تجاه المساهمين يجب أن يمتد واجبهم الأخلاقي تجاه أطراف أخرى مثل الحكومة والمجتمع وبالتالي فتجنب الضريبة وأن كان في صالح المساهمين فإنه لا يمكن تبريره أخلاقيا، ومن ثم فالالتزام الضريبي جزء من الالتزام الأخلاقي ومنه المسؤولية الاجتماعية. وقد طرحت دراسة (Watson, 2015) أن الشركات المسؤولة اجتماعيًا تجتذب المستهلكين والمستثمرين اصحاب نفس القيم مما يمثل عامل ردع للشركة من ممارسة أنشطة تجنب الضريبة. ووضحت نتائج دراسة (Zeng, 2019) أن العلاقة بين تجنب الضريبة والمسؤولية الاجتماعية هي علاقة معقدة وتختلف باختلاف البيئة القانونية والمؤسسية للدولة، وأوضحت أن العلاقة السلبية بين تجنب الضريبة والمسؤولية الاجتماعية تكون أكثر وضوحًا في الدول ذات مستوى الحوكمة الأقل. وبالتالي فالمسؤولية الاجتماعية تعتبر عامل رئيسي ومؤثر في النظام الضريبي للدولة، كما أنه يجب على الدولة أن تدعم ممارسات المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة من خلال النظام الضريبي (David and Gallego, 2009).

وفيما يتعلق بدور المراجع، أوضحت النتائج أنه بالرغم من عدم وجود تأثير لمكاتب المراجعة الكبرى على نشاط تجنب الضريبة، فإنها تؤثر بدرجة كبيرة في الالتزام بالمسئولية الاجتماعية. ويمكن فهم عدم تأثير المراجع على نشاط تجنب الضريبة بالتوافق مع النتيجة السابقة من عدم تأثير معايير (IFRS) على تجنب الضريبة نتيجة لخصوصية النظام الضريبي بالمملكة وعدم إتاحة مساحة كافية للإدارة للتلاعب في السلوك الضريبي. بالإضافة الى أن دراسة (Lee & Kao, 2018) أوضحت أن التخصص القطاعي للمراجع يلعب دور هام في إطار تأثير المراجع على نشاط تجنب الضريبة، وأنه بعد تطبيق معايير (IFRS) فإن ذلك التخصص يعتمد عليه المراجع في متابعة السلوك الضريبي للشركة. وبالتالي فنتائج الدراسة الحالية تشير إلى أهمية تحليل موقف التخصص القطاعي في أعمال مكاتب المراجعة في بيئة الأعمال السعودية. ويمكن القول أن تلك النتيجة مع النتيجة السابقة الخاصة بعدم تأثير معايير (IFRS) على تجنب الضريبة تطرح أن ما يفرضه النظام الضريبي على سلوك الشركات الضريبي يحيد من التأثير الممكن أن تلعبه معايير المحاسبة أو جودة المراجعة على ذلك السلوك.

أما تأثير مكاتب المراجعة الكبرى الإيجابي على أداء الشركة في المسئولية الاجتماعية يمكن تفسيره في سياق التأثير المفترض لاستخدام تلك المكاتب على جودة التقرير المالي والذي يمكن أن يحد من دوافع السلوك الانتهازي للإدارة بما يحفز من السلوك الإيجابي والذي يشجع على الالتزام بممارسات المسئولية الاجتماعية. فطبقاً لنظرية الوكالة فإن المراجعة تعتبر آلية رقابة ومتابعة يطلبها المساهمين للتأكد من سلوك الإدارة، وتلك الآلية يمكن أن تستخدم أيضاً لمتابعة نشاط الشركة في المسئولية الاجتماعية والتقرير عنها (Harjoto and Jo, 2011; Fernandez et al., 2014; Martínez et al., 2015; Jo, Song, and Tsang, 2016). وقد أشارت دراسة (Perego, 2009) إلى أنه في الدول ذات آليات الحوكمة الضعيفة فإن الشركات تختار مكاتب المراجعة الكبرى كأداة لتوفير التأكيد، كما أشارت دراسة (Ackers, 2009) إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى هي الموفر الأهم لخدمات التأكيد حول المسئولية الاجتماعية. وتتسق تلك النتيجة مع نتيجة دراسة (Pucheta-Martínez, et al. 2019) التي ترى أن مكاتب المراجعة الكبرى تلعب دوراً هاماً في تشجيع الإفصاح الاختياري عن ممارسات المسئولية الاجتماعية. كما أشار البعض إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى يمكن أن تشجع الإفصاح الاختياري عن معلومات المسئولية الاجتماعية من خلال تطوير استراتيجيات تسويقية لتقديم خدمات التأكيد حول تقارير التنمية المستدامة (Ferreira et al., 2015 ; Sierra et al., 2013).

وحول تأثير معايير (IFRS) على دور المراجع، أوضحت النتائج أن المعايير الدولية لا تؤثر على دور المراجع في سياق نشاط تجنب الضريبة حيث لا يؤثر استخدام مكاتب المراجعة الكبرى على تجنب الضريبة سواء قبل التطبيق أو بعد التطبيق. وتدعم تلك النتيجة الاستنتاج السابق من أن طبيعة النظام الضريبي وما يفرضه من سلوك مبدئي للشركات في المجال الضريبي يحيد من دور كل المعايير المحاسبية مثل معايير (IFRS) ودور المراجعة في سياق النشاط الضريبي للشركة. بينما يظهر تأثير

قوى لتطبيق معايير (IFRS) على دور المراجع في سياق التزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية حيث لا يوجد تأثير للمراجع في الفترة قبل التطبيق بينما يظهر هذا التأثير بشكل قوى بعد تطبيق معايير (IFRS). وهو ما يدعم النتيجة السابقة التي أوضحت التأثير الإيجابي للمعايير الدولية على التزام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية.

## ٥- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

### ١-٥ النتائج :

يمكن تلخيص نتائج الدراسة فيما يلي:

- ١- لا يؤثر تطبيق معايير (IFRS) على نشاط تجنب الضريبة.
- ٢- يؤثر تطبيق معايير (IFRS) بشكل إيجابي على التزام الشركة بممارسة مسئوليتها الاجتماعية.
- ٣- يرتبط نشاط تجنب الضريبة بشكل سلبي بالالتزام بالمسئولية الاجتماعية.
- ٤- لا يؤثر اعتماد الشركات على مكاتب المراجعة الكبرى في نشاط تجنب الضريبة.
- ٥- يؤثر اعتماد الشركات على مكاتب المراجعة الكبرى بشكل إيجابي في التزامها بمسئوليتها الاجتماعية.
- ٦- لا يؤثر تطبيق معايير (IFRS) على دور المراجع في سياق تجنب الضريبة.
- ٧- يؤثر تطبيق معايير (IFRS) على دور المراجع في سياق الالتزام بالمسئولية الاجتماعية بشكل إيجابي.

### من تلك النتائج يمكن استخلاص النقاط التالية:

- ١- خصوصية النظام الضريبي بالمملكة العربية السعودية يحد من تأثيره بالعوامل المحيطة به مثل المحاسبة والمراجعة.
- ٢- استراتيجية السلوك الاجتماعي للشركات السعودية هي استراتيجية متكاملة يرتبط فيها الالتزام الضريبي بالالتزام بالمسئولية الاجتماعية.
- ٣- هناك تكامل فيما بين الممارسات المحاسبية وجودة عمل المراجعة للتأثير على السلوك الاجتماعي للشركة.

### ٥-٢ التوصيات:

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية والتطبيقية يوصي

الباحثان بما يلي:

- ١- قيام هيئة السوق المالية السعودي بإصدار مؤشر للمسئولية الاجتماعية على غرار المؤشرات المطبقة بالدول الأخرى مثل المؤشر المصري لمسئولية الشركات لقياس حجم المعلومات التي

تصحح عنها الشركات المدرجة في البورصة السعودية بشكل اختياري عن ممارساتها المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئة والحوكمة ويتم تقييم هذه الشركات وترتيبها بناء على ذلك.

٢- يجب على الهيئات والمنظمات المهنية المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة في البيئة السعودية الحد من المرونة المتاحة في بعض المعايير وتشجيع الشركات على نشر تقارير أخلاقية منفصلة عن التقرير السنوي، وهو ما قد يساهم في تقليل الممارسات الانتهازية للإدارة ويزيد من دوافع التعامل الإيجابي مع المسؤولية الاجتماعية والحد من سلوك تجنب الضريبة.

٣- تفعيل دور المراجع الخارجي في تقييم مدى التزام الشركة بالممارسات الأخلاقية مما يدعم من السلوك الإيجابي للإدارة في مجال الالتزام الضريبي ومجال المسؤولية الاجتماعية، حيث قد تمتنع الشركات عن أنشطة تجنب الضريبة لزيادة خطر المراجعة الضريبية.

٤- إجراء المزيد من البحوث المحاسبية التي تقدم تفسيراً إضافياً عن أثر تطبيق معايير (IFRS) على المسؤولية الاجتماعية وأنشطة تجنب الضريبة - خاصة في ظل حداثة تطبيق تلك المعايير في البيئة السعودية وطبيعة النظام الضريبي بها- وبالتطبيق على عينة أكبر من الشركات وباستخدام مقاييس أخرى مثل بناء مؤشر للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

#### ٣-٥ التوجهات البحثية المستقبلية:

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، يمكن تحديد أهم المجالات التي قد تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، كما يلي:

١- دراسة أثر الإفصاح عن أخلاقيات الأعمال Business Ethics (ممارسات المسؤولية الاجتماعية، والالتزام الضريبي) على أسعار الأسهم.

٢- دراسة العلاقة بين تجنب الضريبة والاحتفاظ بالنقدية وأثرها على المسؤولية الاجتماعية.

٣- دراسة العلاقة بين تطبيق معايير (IFRS) والمسؤولية الاجتماعية وأثرها على سياسة التوزيعات النقدية.

#### ٦- المراجع :

##### ١-٦ المراجع باللغة العربية:

١. محمود، عمرو السيد زكي، (٢٠١٧)، "دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسة التجنب الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في مصر، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد (٢١)، العدد الأول، ص ٣٦١-٣٠٧.
٢. هباش، مريع سعد، المالكي، أحمد مسفوه، (٢٠١٨)، "الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في البنوك السعودية"، *مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية*، العدد الأول، المجلد (٢٧)، ص ٢١٦-١٧٥.

1. Ackers, B. (2009). Corporate social responsibility assurance: how do South African publicly listed companies compare?. *Meditari Accountancy Research*, 17(2). 1–17.
2. Al-Amri, k.; Al Shidi, S.; Al Busaidi, M.; Akguc, S., (2017), Real earnings management in public vs private firms in the GCC countries: a risk perspective. *Journal of Applied Accounting Research*. 18 (2): 242-260.
3. Al-Shiab, M. S. (2008). "The Effectiveness of International Financial Reporting Standards Adoption on Cost of Equity Capital: A Vector Error Correction Model". *International Journal of Business*. 13(3): 271-298.
4. Amello, S., (2016). "The Connection between IAS/IFRS and Social Responsibility, . *Management Dynamics in the Knowledge Economy*", 4 (1) : 7-30.
5. Amidu, M., Kwakye, T. O., Harvey , S., Yorke, S. M., (2016 b). "Do firms manage earnings and avoid tax for corporate social responsibility?". *Journal of Accounting and Taxation*. 8(2): 11-27.
6. Amidu, M.; Yorke, M.S.; Harvey, S., (2016). "The effects of financial reporting standards on tax avoidance and earnings quality: a case of an emerging economy". *Journal of Accounting and Finance*, 16 (2): 129–150.
7. Amidu,M., and S., Yarke.(2017)."Tax avoidance and earnings management of firms in Ghana: does the funding strategy matter?". *International Journal of Critical Accounting*. (9):3:238-262.
8. Armstrong, C. S., M. E. Barth, A. D. Jagolinzer and E. J. Riedl. (2010). "Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe". *The Accounting Review*. 85(1): 31-61.
9. Avwokeni, A. J. (2016), "Does IFRS Detract From Social Disclosure in Corporate Annual Reports and Account? Evidence From Nigeria", *Accountancy Business and the Public Interest*, 2016, 105- 121.
10. Barth, M. E., W. R. Landsman, and M. H. Lang. (2008). "International accounting standards and accounting quality". *Journal of Accounting Research*. 46(3): 467-498.
11. Beyer, A., Cohen, D.A., Lys, T.Z., & Walther, B.R. (2010). "The financial reporting environment: Review of the recent literature". *Journal of Accounting and Economics*, 50, 296–343.
12. Bhimani, A., and Soonawalla, K. (2005). "From conformance to performance: The corporate responsibilities continuum". *Journal of Accounting and Public Policy*, 24, 165–174.
13. Braga RN (2017). "Effects of IFRS adoption on tax avoidance Revista Contabilidade and Finanças. 28(75): 407-424
14. Callao, S., J. I. Jarne and J. A. Lainez. (2007). "Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting".

- Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 16: 148-178.
15. Canada Revenue Agency. (2010). "IFRS Bulletin 11. Obtained pursuant to the Access to Information Act (ATIA).
  16. Canada Revenue Agency. (2012). "International Financial Reporting Standards (IFRS). Obtained online on May 13, 2012 *from* <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/frs/menu-eng.html> .
  17. Carnegie, G.D. (2014). "The present and future of accounting history". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27 (8) 1241-1249.
  18. Chan, K. H., K. Z. Lin and P. L. L. Mo. (2010). "Will a departure from tax-based accounting encourage tax noncompliance? . Archival evidence from a transition economy". *Journal of Accounting and Economics*. 50(1): 58-73.
  19. Chan, K. H., Lin, K. Z., and Tang, F. (2013). "Tax effects of book tax conformity, financial reporting incentives, and firm size". *Journal of International Accounting Research*. 12(2). 1-25.
  20. Chen, E., and Gaviols, I. (2017). "The roles of book-tax conformity and tax enforcement in regulating tax reporting behavior following International Financial Reporting Standards adoption". *Accounting and finance*. 57 (3):681-699.
  21. Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. and Shevlin, T. (2010). "Are family firms more tax aggressiveness than nonfamily firms?". *Journal of Financial Economics*, 95 (1) pp. 41-61.
  22. Christensen J, Murphy R (2004). "The social irresponsibility of corporate tax avoidance: Taking CSR to the bottom line". *Development* 47(3) :37-44.
  23. Cloyd, C. B., J. Pratt, and T. Stock. (1996). "The use of financial accounting choice to support aggressive tax positions: Public and private firms". *Journal of Accounting Research*. 34(1): 23-43.
  24. Cormier, D., S. Demaria, P. Lapointe-Antunes, and R. Teller. (2009). "First-time adoption of IFRS, Managerial Incentives, and Value-Relevance: *Some French Evidence*". *Journal of International Accounting Research*. 8(2): 1-22.
  25. Corporate Register (2010). "CR Reporting Awards' 10 global winners and reporting trends." <http://www.corporateregister.com/pdf/CRRA10.pdf>.
  26. Covrig, V. M., M. L. Defond and M. Hung. (2007). "Home Bias, Foreign Mutual Fund Holdings, and the Voluntary Adoption of International Accounting Standards". *Journal of Accounting Research*. 45(1): 41-70.
  27. Cuijpers, R. And W. Buijink. (2005). "Voluntary adoption of non-local GAAP in the European Union: A study of determinants and consequences". *European Accounting Review*. 14(3): 487-524.
  28. Damayanti, T. W., (2019), "The Effect of IFRS Adoption and Law Enforcement on Book Tax Aggressiveness: Evidence From Asean Countries, Business: Theory and Practice", 20: 284-292.

29. Daske, H. (2006). "Economic benefits of adopting IFRS or US-GAAP - Have the expected cost of equity capital really decreased?". *Journal of Business Finance & Accounting*. 33(3) & (4): 329-373.
30. Daske, H., and Gebhardt, G. (2006). "International financial reporting standards and experts". *Abacus*, 42, 461–498.
31. David, F. and Gallego, I. (2009). "The interrelationship between corporate income tax and corporate social responsibility". *Journal of Applied Accounting Research*. 10 (3): 208-223.
32. Davis, A.K., Guenther, D.A., Krull, L.K. and Williams, B.M. (2016), "Do socially responsible firms pay more taxes?". *The Accounting Review*, 91 (1) : 47-68.
33. Desai MA, Dharmapala D (2006)." CSR and taxation: The missing link". *Leading Perspectives* (Winter) 4(5).
34. Desai, M. A. (2006). "Testimony of Mihir A. Desai Associate Professor Harvard University before the Subcommittee on Select Revenue Measures Committee on Ways and Means House of Representative, May 9". Retrieved online on December 5, 2010 from [http://www.people.hbs.edu/mdesai/DesaiTestimony050906%20\(2\).pdf](http://www.people.hbs.edu/mdesai/DesaiTestimony050906%20(2).pdf)
35. Dhaliwal, D. S., C. A. Gleason, and L. F. Mills,(2004). "Last-chance earnings management: Using the tax expense to meet analysts' forecasts". *Contemporary Accounting Research*, 21(2): 431-459.
36. Ding, Y., Hope, O. -K., Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2007). "Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications". *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 1–38.
37. Dunn, K. A., & Mayhew, B.W. (2004). "Audit firm industry specialization and client disclosure quality". *Review of Accounting Studies*, 9(1), 35–58.
38. Durnev,A., T.,Li and M.,Magnan.(2017)."Beyond Tax Avoidance: Offshore Firms' Institutional Environment and Financial Reporting Quality". *Journal of Business Finance and Accounting*. 44(5) & (6):646-696.
39. Fernandez-Feijoo, B., Romero, S., & Ruiz-Blanco, S. (2014). "Women on boards: Do they affect sustainability reporting?". *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(6), 351–364.
40. Ferreira-Gomes, S., Pereira Eugénio, T. C., & Castelo-Branco, E. M. (2015). "Sustainability reporting and assurance in Portugal. Corporate Governance", *the International Journal of Business in Society*, 15(3): 281–292.
41. Frank, M. M., L. J. Lynch and S. O. Rego. (2009). "Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting". *The Accounting Review*. 84(2): 467-496.
42. Gjerde, O., K. Knivsfla and F. Sættem. (2008). "The value-relevance of adopting IFRS: Evidence from 145 NGAAP restatements". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 17(2): 92-112.



43. Godfrey PC (2005). "The relationship between corporate philanthropy and shareholder wealth: A risk management perspective". *Acad. Manage. Rev.* 30(4):777-798.
44. Guthrie, J. and Parker, L.D. (2014). "The global accounting academic: what counts". *Accounting, Auditing & Accountability Journal.* 27 (1): 2-14.
45. Habbash,. M., and L., Haddad. (2019)." The impact of Social responsibility on earnings management practices: evidence from Saudi Arabia". *Social Responsibility Journal.*12(4):1-13.
46. Hanlon, M., & S. Heitzman. (2010). "A review of tax research". *Journal of Accounting & Economics.* 50(2), 127. Retrieved from <http://ezproxy.lib.ucalgary.ca:2048/login?url=http://search.proquest.com/docview/821293872?accountid=9838>.
47. Hanlon, M., and J. Slemrod. (2009). "What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock market reaction to news about tax shelter involvement". *Journal of Public Economics.* 93: 126-141.
48. Hardeck I. & Hertl, H., 2014, "Consumer Reactions to Corporate Tax Strategies: Effects on Corporate Reputation and Purchasing Behavior". *Journal of Business Ethics,* 123(2):309-326.
49. Harjoto, M. A., & Jo, H. (2011). "Corporate governance and CSR nexus". *Journal of Business Ethics,* 100(1):45–67.
50. Hoi, C.K., Wu, Q. and Zhang, H. (2013). "Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities". *The Accounting Review.* 88 (6): 2025-2059.
51. Horton, J. and G. Serafeim. (2010). "Market reaction to and valuation of IFRS reconciliation adjustments: first evidence from the UK". *Review of Accounting Studies.* 15(4): 725-751.
52. Hung, M. and K. Subramanyam. (2007). "Financial statement effects of adopting international accounting standards: The case of Germany". *Review of Accounting Studies.* 12(4): 623-657.
53. Jenkins, R., and Newell, P. (2013). "CSR, tax and development. *Third World Quarterly,* 34(3): 378-396.
54. Jermakowicz, E.K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). "Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation.* 15, 170–196.
55. Jo, H., Song, M. H., and Tsang, A. (2016). "Corporate social responsibility and stakeholder governance around the world". *Global Finance Journal,* 2, 42–69.
56. Karampinis, N. and D. Hevas. (2009). "The Effect of the Mandatory Application of IFRS on the Value Relevance of Accounting Data: Some Evidence from Greece". *European Research Studies.* XII(1): 73-100.
57. Karampinis, N. and D. Hevas. (2013). "Effects of IFRS Adoption on Tax-induced Incentives for Financial Earnings Management: Evidence from Greece". *The International Journal of Accounting.* 48(2): 218–47.

58. Ki, E.S. (2012). "The effect of corporate social responsibility on the tax avoidance and the market response to the tax avoidance", *Korean Journal of Taxation Research*. 29 (2) : 107-136.
59. Kim, I., & Skinner, D. J. (2012). "Measuring securities litigation risk. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1–2), 290–310.
60. Knight, R. A., and L. G. Knight. (1992). "Criminal Tax Fraud: An Analytical Review". *Missouri Law Review*. 57: 175-222.
61. Landsman, W. R., E. L. Maydew and J. R. Thornock. (2010). "The information contents of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS". *Retrieved online on January 2, 2011 from [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1337567](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1337567)*
62. Lanis R, and Richardson, G (2011). "The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness." *J. Account. Public Policy* 30(1):50-70.
63. Lanis R, Richardson G (2012). "Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis". *J. Account. Public. Pol.* 31(1):86-108.
64. Lanis, R. and Richardson, G. (2012). "Corporate social responsibility and tax aggressiveness: a test of legitimacy theory". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 26 (1): 75-100.
65. Lee, N. (2010). "Shock and Law: Fin 48 Report Card, IFRS and Beyond". *International Journal of Economics and Finance*. 2(3): 222-233.
66. Lee, R-J & Kao, H-S, (2018). "The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance, *Advances in Management & Applied Economics*. 8, no. 6, 2018, 17-53.
67. Marra, A., Mazzola, P., & Prencipe, A. (2011). Board monitoring and earnings management pre-and post-IFRS. *The International Journal of Accounting*, 46(2), 205-230.
68. Martínez-Ferrero, J., Ruiz-Cano, D., and García-Sánchez, I. M. (2015). "The causal link between sustainable disclosure and information Asymmetry: The Moderating Role of the Stakeholder Protection Context". *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 23, 319–332.
69. Maydew, E., and D. Shackelford, (2007). "The changing role of auditors in corporate tax planning. In: Auerbach, A., Hines, J., Slemrod, J., (Eds.) *Taxing Corporate Income in the 21st Century*". New York: Cambridge University Press, 307-337.
70. McIntyre, R. S., Gardner, M., and Phillips, R. (2014). "The sorry state of corporate taxes: What Fortune 500 firms pay (or don't pay) in the USA and what they pay abroad – 2008-2012". <http://www.ctj.org/corporatetaxdodgers/sorrystateofcorptaxes.pdf>, first accessed 20 December 2014.
71. McIntyre, R. S., Gardner, M., Wilkins, R., J., & Phillips, R. (2011). *Corporate taxpayers and corporate tax dodgers 2008-2010. A Joint Project of Citizens for Tax Justice & the Institute on Taxation and Economic Policy.* [http://ctj.org/ctjreports/2011/11/corporate\\_taxpayers\\_corporate\\_tax\\_dodgers\\_2008-2010.php](http://ctj.org/ctjreports/2011/11/corporate_taxpayers_corporate_tax_dodgers_2008-2010.php), first accessed on 20 December 2014.

72. Murphy, K. (2004). "Aggressive tax planning: Differentiating those playing the game from those who don't". *Journal of Economic Psychology*. 25: 274-281.
73. Negash, M., (2012)."IFRS and environmental accounting". *Management Research Review*. 35 (7): 577-601.
74. Ng, J. (2010). "Tax and non-tax incentives for voluntary IFRS adoption: Evidence from the UK". *PhD dissertation*. The University of Chicago, United States. Retrieved September 17, 2011, from Dissertations & Theses: Full Text. (Publication No. AAT 3419676).
75. Nobes, C. (2006). "Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption". *European Accounting Review*. 15(1): 63-87.
76. Okafor, O. N., (2015). "Effects of IFRS on Accounting Quality and Tax Aggressiveness: Evidence from Canadian Mandatory Adoption". A thesis Submitted to The Faculty of Graduate Studies in Partial Fulfilment of The Requirements For *The Degree of Doctor* of Philosophy, University of Calgary.
77. Payne D. M. and Raiborn C. A., (2018). "Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality". *Journal of Business Ethics*. 147 (3):469-487.
78. Pedwell, K. (2000). "Influence of Accounting on Tax Court Decisions: An Empirical Analysis". *PhD Dissertation*. The University of Calgary, Alberta, Canada.
79. Perego, P. (2009). "Causes and consequences of choosing different assurance providers: an international study of sustainability reporting". *International Journal of Management*, 6(3), 412–425.
80. Pike, J. and Quentin, D. (2012). "Tax reputation for High Profile Corporations – being Legal’ is not enough". Farrer & Co. [*online*] <http://www.farrer.co.uk/> (accessed 29 April 2015).
81. Preuss, L. (2010). "Tax avoidance and corporate social responsibility: you can’t do both, or do you?". *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*. 10( 4) : 365-374.
82. Pucheta-Martínez MC, Bel-Oms I, Rodrigues LL.(2019). "The engagement of auditors in the reporting of corporate social responsibility information". *Corp Soc Resp Env Ma*, 26:46–56.
83. Scholes, M. S., G. P. Wilson, and M. A. Wolfson. (1992). "Firms' responses to anticipated reductions in tax rates: The Tax Reform Act". *Journal of Accounting Research*. 30 (Supplement 1992): 161.185.
84. Shackelford, D. A., Slemrod, J., and J. M. Sallee. (2011). "Financial reporting, tax, and real decisions: Toward a unifying framework. *International Tax and Public Finance*. 18(4): 461-494. doi: 10.1007/s10797-011-9176-x .
85. Sierra, L., Zorio, A., and García-Benau, M. A. (2013). "Sustainable Development and Assurance of Corporate Social Responsibility Reports

- Published by Ibex35 Companies". *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 20(6), 359–370.
86. Sikka P (2010). "Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. Account". *Forum*. Elsevier. 153-168.
  87. Simnett, R., Vanstraelen, A., and Chua, W. F. (2009). "Assurance on sustainability reports: An international comparison". *The Accounting Review*. 84(3), 937–967.
  88. Simon, H. A. (1972). "Theories of Bounded Rationality. Decision and Organisation". North-Holland Publishing Company. Retrieved online on May 18, 2015 from [http://innovbfa.viabloga.com/files/ Herbert\\_Simon\\_theories\\_of\\_bounded\\_ationality\\_1972.pdf](http://innovbfa.viabloga.com/files/Herbert_Simon_theories_of_bounded_ationality_1972.pdf).
  89. Simone, L. D. (2015). "Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms?". *Journal of Accounting and Economics*, 61(1),145-165.
  90. Sinkovics, N., Hoque, S. F., Sinkovics, R. R. (2016). Rana Plaza collapse aftermath: are CSR compliance and auditing pressures effective?". *Accounting, Auditing Accountability Journal*. 29( 4): 617-649.
  91. Smith, J. V., Gouldman, A. L., Tondkar, R. H., (2014). "Does the adoption of IFRS affect corporate social disclosure in annual reports?" *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 30: 402–412.
  92. Sun W-C, Huang H-W, Dao M, Young C-S.(2017)." Auditor selection and corporate social responsibility. *J. Bus Fin Acc*. 2017;44:1241–1275. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12254>.
  93. Tsalavoutas, I. and L. Evans. (2010). "Transition to IFRS in Greece: financial statement effects and auditor size". *Managerial Auditing Journal*. 25(8): 814-842.
  94. UNCTD (2008). "UN conference on trade and development world investment report: Transitional corporations and the infrastructure challenge. [http://www.unctad.org/en/docs/wir2008\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/docs/wir2008_en.pdf).
  95. van der Laan, S. (2009). "The role of theory in explaining motivation for corporate social disclosures: Voluntary disclosures vs ‘solicited’ disclosures". *Australasian Accounting Business and Finance*, 3 (<http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1062&context=aabf>).
  96. Wang, D. H.-M., P.-H. Chen, T. H.-K. Yu, and C.-Y. Hsiao. (2015). "The Effects of Corporate Social Responsibility on Brand Equity and Firm Performance." *Journal of Business Research*. 68, 11: 2232–2236.
  97. Wang, Y. G., Hsu,W. L., and Chang, K. (2012). "The relationship between corporate social responsibility and firm performance: An application of quintile regression". *Frontiers of Business Research in China*, 6(2): 218–244.
  98. Watson L (2011). "Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An examination of unrecognized tax benefits". 2011 *American Taxation Association Midyear Meeting Paper*: New Faculty/Doctoral Student Research Session.

99. Watson, L. (2015). "Corporate social responsibility, tax avoidance, and earnings performance". *Journal of the American Taxation Association*, 37 (2): 1-21.
100. Wilson, M. and F. Gall. (2008). "No impact on tax - wrong!. *CA Magazine*. 141(9): 42-44.
101. Wilson, R.J. (2009). "An examination of corporate tax shelter participants". *The Accounting Review*,. 84 (3): 969-999.
102. Zeng, T. (2016). "Corporate social responsibility, tax aggressiveness and firm market value". *Accounting Perspectives*. 15 (1) : 7-30.
103. Zeng, T. (2019). "Relationship between corporate social responsibility and tax avoidance: international evidence". *Social Responsibility Journal*, 15 (2): 244-257.