



## بررسی رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران با گزارشگری متهورانه مالیاتی

علی مولایی ایل ذوله<sup>۱</sup>

نوروز نوراله‌زاده<sup>۲</sup>

سیدمحبوبه جعفری<sup>۳</sup>

رویا دارابی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۴/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۱۶

### چکیده

مالیات، مهم‌ترین درآمد دولت‌ها به شمار می‌رود که از دیرباز وصول می‌شده است. از سوی دیگر، شرکت‌ها می‌توانند از طریق گزارشگری متهورانه مالیاتی، مالیات خود را کاهش داده یا پرداخت آنرا به تاخیر ببندازند. عوامل متفاوتی، از جمله مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیرگذار هستند. در این پژوهش ضمن بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران بر گزارشگری متهورانه مالیاتی، اثر تعدیلی مسئولیت اجتماعی شرکت بر ارتباط پاداش مدیران و گزارشگری متهورانه مالیاتی، نیز بررسی می‌شود. برای دستیابی به هدف پژوهش، ۹۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۸ لغایت ۱۳۹۶ انتخاب شدند. به منظور سنجش مسئولیت اجتماعی شرکت از مدل KLD تعدیل شده، برای سنجش پاداش مدیران از لگاریتم طبیعی پاداش مدیران و برای سنجش گزارشگری متهورانه مالیاتی از دو مدل نرخ موثر مالیاتی و تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی استفاده گردیده است. در این تحقیق از روش‌های آمار همبستگی و رگرسیون چند متغیره با الگوی داده‌های ترکیبی و روش حداقل مربعات تعمیم یافته برآوردی (EGLS) استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد بین مسئولیت اجتماعی شرکت با گزارشگری متهورانه مالیاتی

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، تهران، ایران molaiyali@gmail.com  
۲- استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، تهران، ایران (نویسنده مسئول). norozn@gmail.com  
۳- استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، تهران، ایران. jafari.mahboobeh@gmail.com  
۴- دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، تهران، ایران. royadarabi110@yahoo.com

رابطه‌ی منفی و معناداری، دارد ولی پاداش مدیران، دارای رابطه‌ی مثبت و معناداری، است. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که مسئولیت اجتماعی شرکت، ارتباط مستقیم بین پاداش مدیران و گزارشگری متهورانه مالیاتی را تضعیف می‌کند. علاوه براین، در زمینه رابطه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران، مدل نرخ موثر مالیاتی از توان تبیین بیشتری نسبت به مدل تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی برخوردار است.

**واژه‌های کلیدی:** مسئولیت اجتماعی شرکت، پاداش مدیران و گزارشگری متهورانه مالیاتی.

طبقه بندی JEL: H16, C13, H26

## ۱- مقدمه

مالیات به عنوان اصلی‌ترین ابزار کسب درآمد برای دولت‌ها، جهت دستیابی به اهداف اقتصادی و اجتماعی مطرح است. از طرفی هزینه مالیات، موجب خروج نقدینگی از شرکت‌ها شده و سود سهام، را کاهش می‌دهد لذا مدیران شرکت‌ها در تلاش‌اند مالیات بر درآمد خود را کاهش داده یا به تعویق بیندازند. سیاست‌های متهورانه مالیاتی، فرار مالیاتی، مدیریت سود و غیره، ابزارهایی هستند که شرکت‌ها ممکن است برای کاهش مالیات از آن‌ها استفاده کنند. در این پژوهش گزارشگری متهورانه مالیاتی به عنوان یکی از ابزارهای کاهش مالیات پرداختی توسط شرکت‌ها، بررسی می‌شود. گزارشگری متهورانه مالیاتی، در واقع نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی برای کاهش مالیات است. اما فرار مالیاتی نوعی تخلف قانونی است (هانلوم و هیترمن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). از آنجایی که گزارشگری متهورانه مالیاتی، فعالیتی به ظاهر قانونی است، به نظر می‌رسد که بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد و چون گزارشگری متهورانه مالیاتی در محدوده‌ای معین برای استفاده از مزایای مالیاتی است و به طور عمده قوانین محدودکننده‌ای در زمینه کنترل آن وجود ندارد، به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌ها درگیر سیاست‌های متهورانه مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تأثیرگذار بر سطح گزارشگری متهورانه مالیاتی در شرکت‌ها اهمیت زیادی دارد (خانی و همکاران، ۱۳۹۲).

نتایج پژوهش‌های پیشین (گلزار و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸؛ آسیان و یوچی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸؛ توماس و براندوم<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷) نشان می‌دهد از جمله عوامل تأثیرگذار بر گزارشگری متهورانه مالیاتی، مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران است. مسئولیت اجتماعی شرکت، باور شرکت در این خصوص است که کلیه فعالیت‌های شرکت از جمله سیاست‌های مربوط به پرداخت مالیات بر تمام ذی‌نفعان از جمله سهامداران، کارکنان، جامعه، دولت، مشتریان و سایرین تاثیر می‌گذارد. از این دیدگاه، فعالیت‌های مسئولانه عبارتند از توجه نمودن به تاثیرات اقدامات شرکت و تلاش جهت اثرگذاری مثبت و حفظ منافع کلیه ذی‌نفعان و فعالیت‌های غیرمسئولانه نیز اقداماتی تعریف می‌شوند که اثرات منفی داشته و به طور گسترده به راهبری شرکتی، روابط کارکنان، جامعه، بهداشت عمومی، حقوق بشر، محیط زیست و غیره آسیب می‌رسانند (مگبیم و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). مدیران از جمله ذی‌نفعان شرکت بوده که با توجه به عملکرد مالی و خدماتی که به شرکت ارائه می‌دهند پاداش دریافت می‌نمایند. در برخی از کشورها پاداش مبتنی بر سود بوده ولی در مابقی پاداش بر مبنای ارزش سرمایه و سهام شرکت در نظر گرفته می‌شود. مبحث مسئولیت اجتماعی، پاداش مدیران و مالیات از جمله مباحث چالش برانگیزی است که در سال‌های اخیر مورد بررسی و پژوهش‌های مختلفی قرار گرفته است (مانند هوی و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳؛ تیلور و ریچاردسون<sup>۷</sup>،

۲۰۱۴؛ آرمسترانگ و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۶). سؤالی که ممکن است در ذهن مطرح شود این است که مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران چه رابطه‌ای با گزارشگری متهورانه مالیاتی دارد. نتایج مگیبم و همکاران (۲۰۱۷) نشان داد بین مسئولیت اجتماعی شرکت با گزارشگری مالیاتی رابطه‌ای منفی وجود دارد. در حالیکه پژوهش لاگویر و الباز<sup>۹</sup> (۲۰۱۵) بیانگر رابطه‌ای مثبت بین این دو است.

کروگر<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۵) معتقد است فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی موجب کاهش منابع شرکت، افزایش هزینه‌های غیر ضروری و کاهش توان رقابتی نسبت به رقبای می‌شود، که از فعالیت‌های اجتماعی اجتناب می‌کنند. در صورتیکه نتایج بنلیمه و بیتار<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۸) بیانگر این است که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و افشای آن موجب افزایش عملکرد مالی و ارزش شرکت شده و ریسک مالی و هزینه‌های تامین مالی شرکت را کاهش داده است.

علاوه‌براین نتایج تحقیق کریم و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۸) نشان داد مسئولیت اجتماعی شرکت با پاداش مدیران بر مبنای وجه نقد رابطه‌ای منفی و با پاداش بر مبنای سرمایه شرکت رابطه‌ای مثبت دارد. از آنجایی که پاداش مدیران و مالیات بر مبنای سود محاسبه می‌شوند، این امر نشان دهنده آن است که برای بررسی دقیق‌تر رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران با گزارشگری متهورانه مالیاتی نیاز است تا این موضوع باز هم مورد پژوهش قرار گیرد. بنابراین، هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران با گزارشگری متهورانه مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران است، علاوه‌براین اثر مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه‌ی بین پاداش مدیران با گزارشگری متهورانه مالیاتی نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. جنبه نوآوری این پژوهش عبارت است از این‌که با توجه به شرایط حاکم بر بازار ایران، اثرگذاری مسئولیت اجتماعی شرکت عامل مهمی است که به ندرت واکاوی شده است. از سوی دیگر این اثرگذاری بر رابطه بین پاداش مدیران با گزارشگری متهورانه مالیاتی، پژوهش نشده است، همچنین در این پژوهش هم‌زمان برای سنجش گزارشگری متهورانه مالیاتی از دو مدل استفاده گردیده تا قدرت توضیح‌دهندگی آن‌ها با هم مقایسه گردد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱- گزارشگری متهورانه مالیاتی

از آنجایی که هزینه‌های مالیاتی یکی از مهم‌ترین هزینه‌های شرکت‌ها را تشکیل می‌دهد و موجب خروج نقدینگی از شرکت‌ها شده و سود سهام را کاهش می‌دهد، هزینه مالیات و مالیات قابل پرداخت همواره مورد توجه مدیران اجرائی، هیات مدیره و همچنین سهامداران شرکت‌ها می‌باشد. لذا اتخاذ

سیاست‌های مالیاتی (متهورانه یا محافظه‌کارانه) از جمله خط‌مشی‌هایی است که در ارزیابی عمل مدیران از سوی سهامداران و همچنین کل بازار سرمایه مورد توجه قرار می‌گیرد (امیدی‌پور و پژویان، ۱۳۹۶). اتخاذ سیاست‌های مالیاتی که در راستای منافع سهامداران نباشد موجب تحمیل هزینه‌هایی تحت عنوان هزینه‌های کارگزاری خواهد شد (فرضیه هموارسازی و مدیریت سود) و عکس‌العمل بازار اوراق بهادار را به دنبال خواهد داشت. مدیران شرکت‌ها ممکن است به منظور حفظ منافع شخصی خود مبادرت به دستکاری ارقام سود و هزینه مالیات نموده و یا به اصطلاح گزارشگری متهورانه مالی و مالیاتی داشته باشند (عبدلی و همکاران، ۱۳۹۲).

گزارشگری متهورانه مالیاتی (دستکاری رو به پایین سود مشمول مالیات، که ناشی از ابهام و خلأ موجود بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری است و موجب تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی می‌شود) موجب کاهش و تاخیر در پرداخت هزینه مالیات شرکت‌ها می‌شود. صرفه‌جویی در پرداخت مالیات از طریق سیاست‌های متهورانه از طرفی موجب افزایش در سود پرداختی به سهامداران، افزایش بازده، قیمت سهام و در نهایت رونق بازار سهام در بورس اوراق بهادار شده، به همین دلایل همواره مورد توجه مدیران اجرایی، هیات مدیره و سهامداران بوده است (اسماعیل زاده و همکاران، ۱۳۹۷). از طرفی دیگر صرفه‌جویی ناشی گزارشگری متهورانه مالیاتی می‌تواند مبلغی ارزشمند برای ضعف مالی شرکت‌ها باشد و تامین مالی از طریق بدهی یا وجه نقد را کاهش دهد. از آنجایی که شرکت‌هایی که از سیاست‌های متهورانه مالیاتی استفاده می‌کنند بدهی کمتری دارند و صرفه‌جویی جریان نقدی ناشی از تهور مالیاتی می‌تواند جانشینی برای میزان بدهی شرکت‌ها باشد. وجود تهور مالیاتی غیر بدهی ممکن است سبب استفاده کمتر از بدهی شود. اگر فعالیت‌های متهورانه مالیاتی، جانشینی برای استفاده از بدهی باشد این امر می‌تواند کیفیت بدهی را افزایش، هزینه ورشکستگی و ریسک عدم توانایی در پرداخت بدهی و در نهایت هزینه بدهی را کاهش دهد (خدای پور و امینی‌نیا، ۱۳۹۲).

## ۲-۲- مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پاداش مدیران

از آنجایی که در ایران پاداش مدیران بر اساس عملکرد مالی و در نهایت سود محاسبه و پرداخت می‌شود. در خصوص تاثیر مسئولیت اجتماعی بر پاداش مدیران دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد برخی معتقدند که مسئولیت اجتماعی شرکت موجب افزایش عملکرد مالی، ارزش شرکت و در نهایت افزایش سود شرکت و پاداش مدیران می‌شود در مقابل عده‌ای معتقدند مسئولیت اجتماعی شرکت موجب کاهش منابع، افزایش هزینه‌ها و در نهایت کاهش سود شرکت و پاداش مدیران می‌گردد. از دیدگاه نظری، نظریه ذی‌نفعان و اثر موازنه، چارچوب روابط بین مسئولیت‌پذیری

اجتماعی و عملکرد مالی را مشخص می‌کند، پژوهش‌های زیادی (بنلیمه و بیتار، ۲۰۱۸؛ کریم، ۲۰۱۸ و کروگر، ۲۰۱۵) به نتایج متفاوتی در مورد ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی، عملکرد مالی و پاداش مدیران دست یافتند. با این حال هیچ نتیجه واضحی از ارتباط مثبت، منفی و یا نبود ارتباط میان متغیرهای یادشده وجود ندارد (فخاری و فلاح‌پور، ۱۳۹۶).

طبق اظهارات فریمین<sup>۱۳</sup> (۱۹۸۴)، نظریه ذی‌نفعان، تولید ارزش را به عنوان محرک اصلی هر شرکت شناسایی می‌کند؛ اما این مفهوم نیز مطرح است که این ارزش باید میان ذی‌نفعان تقسیم شود. ذی‌نفعان یک شرکت فقط شامل سهامداران و مدیران نیست؛ بلکه تمامی فعالان اجتماعی که به نوعی از روند عملیاتی شرکت سود می‌برند را در بر می‌گیرد. بنابراین با به‌کارگیری مسئولیت اجتماعی می‌توان این انتظار را برآورده ساخت و سود ذی‌نفعان را به حداکثر رساند. در نهایت می‌توان این‌گونه برداشت کرد که جنبه مثبت این ارتباط مربوط به نظریه ذی‌نفعان است. بر اساس این دیدگاه فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها پاداش مدیران را افزایش می‌دهد. در بسیاری از پژوهش‌ها رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عملکرد مالی در دو سطح طبقه‌بندی شده است. دسته اول شامل پژوهش‌هایی است که معتقدند، اثر مسئولیت اجتماعی بر عملکرد مالی منفی است؛ همچنین پژوهش‌های اخیر به این نکته اشاره دارد که اثر موازنه این رابطه را توجیه می‌کند؛ بدین صورت که شرکت با از دست دادن سود، در عوض، وجهه اجتماعی بالایی پیدا می‌کند. فریدمن (۱۹۸۴)، اظهار داشت که سودآوری مهم‌ترین اولویت سهامداران است؛ این در حالی است که به‌کارگیری مسئولیت اجتماعی، اثر منفی بر منفعت اقتصادی بنگاه می‌گذارد، بدین صورت که تعداد محدودی از هزینه‌ها موجب کاهش منافع سهامداران و حتی کاهش پاداش مدیران می‌شود.

پرستون و بانون<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۷)، معتقدند که بسیاری از مدیران فرصت‌طلب، به منظور تأمین منافع شخصی خود، هزینه‌های فعالیت‌های اجتماعی را کاهش می‌دهند و زمانی که عملکرد مالی شرکت ضعیف می‌شود، توجه مردم را به وجهه اجتماعی خود جلب می‌کنند و به نوعی آنها را فریب می‌دهند. دسته دوم شامل پژوهش‌هایی است که هیچ‌گونه رابطه معناداری را بین مسئولیت اجتماعی و عملکرد مالی و پاداش نشان نمی‌دهد. ماهونی و رابرتس<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۷)، معتقدند که بین مسئولیت اجتماعی، عملکرد مالی و پاداش مدیران هیچ رابطه معناداری وجود ندارد؛ با این حال با ارائه مدلی با یک سال وقفه نشان دادند که این رابطه مثبت و معنادار است. این پژوهش‌ها به دلیل اینکه بسیاری از متغیرهای مهم را در نظر نگرفته‌اند و داده‌ها به شکل اشتباهی محاسبه شده‌اند، از نظر علمی، اعتبار کمی دارند (یوشو و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۵).

### ۲-۳- مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و گزارشگری متهورانه مالیاتی

توجه به اثرات شرکت‌ها در جامعه، منجر به ایجاد مفهومی نوظهور و مهم در ادبیات کسب و کار به نام مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکت‌ها گردیده است (حساس یگانه و برزگر، ۱۳۹۳). منظور از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های سازمان به‌گونه‌ای است که منافع کلیه ذی‌نفعان شامل سهامداران، مشتریان، کارکنان، دولت، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه، در سیاست‌ها و عملکرد سازمان منعکس گردد. به عبارت دیگر سازمان باید همواره خود را جزیی از اجتماع بداند و نسبت به جامعه احساس مسئولیت داشته باشد و در جهت بهبود رفاه عمومی به‌گونه‌ای مستقل از منافع مستقیم شرکت، تلاش کند (فروغی و همکاران، ۱۳۹۷).

مسئولیت اجتماعی شرکتی مفهومی است که به موجب آن شرکت‌ها به طور داوطلبانه برای بهبود وضعیت اجتماع و کمک به داشتن جامعه‌ای بهتر و محیطی پاک‌تر تصمیم‌گیری می‌کنند. به عبارت دیگر، مفهومی که به موجب آن شرکت‌ها در عملیات و فعالیت‌های خود و در تعامل با تمام ذی‌نفعان، به صورت داوطلبانه در مسایل اجتماعی و زیست محیطی مشارکت می‌نمایند. از آنجایی‌که، فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی شرکتی اجباری و الزامی نمی‌باشد. لذا در خصوص دلیل مشارکت یا عدم مشارکت شرکت در فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی، دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد: دیدگاه سنتی شامل نظریه نمایندگی است، بیان می‌کند که شرکت صرفاً نسبت به سهامداران مسئولیت دارد و از آنجایی‌که مسئولیت اجتماعی شرکتی منافع سایر ذی‌نفعان علاوه بر سهامداران را در نظر می‌گیرد، لذا تلاشی بدون توجه، غیرقابل قبول و نامشروع توسط مدیریت است. گستره نظریه نمایندگی در تحقیقات حسابداری، به توضیح این نکته کمک می‌نماید که چرا مطالعات حسابداری محدود و اندکی تاثیر فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی شرکتی را بر رویه‌های شرکت از جمله سیاست‌های مالیاتی در نظر گرفته‌اند (آقایی و کاظم پور، ۱۳۹۵).

دیدگاه گسترده که جامع‌تر از دیدگاه سنتی و نظریه نمایندگی است، با دید وسیع‌تری به رسالت شرکت می‌نگرد. در واقع در این دیدگاه، یک شرکت بیش از فقط یک مجموعه از قراردادهاست و ذی‌نفعان دیگری نیز علاوه بر سهامداران برای تداوم عملیات شرکت مهم می‌باشند. نکته با اهمیت در این دیدگاه عبارتست از اینکه شرکت بر مبنای مدیریت، سهامداران و تمام ذی‌نفعان خود (از جمله دولت و جامعه) موجودیت یافته و ادامه فعالیت آن نیز منوط به حفظ منافع آن‌ها می‌باشد. بنابراین به نظر می‌رسد که مسئولیت اجتماعی شرکتی یک عامل کلیدی در موفقیت و بقای شرکت می‌باشد (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵). در پژوهش حاضر از دیدگاه گسترده به شرکت نگریسته شده و فعالیت‌های اجتماعی آن در نظر گرفته می‌شود. شرکت بخش

جدایی ناپذیری از جامعه است که مانند هر شخص دیگری، قادر به تنظیم برنامه‌ها و سیاست‌های خود برای پیش‌برد اهدافش بوده و برای بقا نیاز به اعتبار و حمایت دارد. فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی شرکتی، در راستای کمک به دولت و انجام وظایف اخلاقی شرکت نسبت به اجتماع هستند که موجب افزایش اعتبار و شهرت شرکت می‌شوند لذا جزء فعالیت‌های ضروری شرکت به حساب می‌آیند. اما هیچ نظام قانونی، انجام فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی شرکتی را اجباری ننموده است. از این‌رو، هر شرکتی برای اتخاذ یک رویکرد خاص نسبت به مسئولیت اجتماعی حق انتخاب داشته و خود برای مشارکت در فعالیت‌های مربوطه تصمیم‌گیری و اقدام می‌نماید (حجازی و همکاران، ۱۳۹۴). با توجه به مطالب فوق می‌توان گفت، وقتی شرکت، مشارکت در فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی را انتخاب می‌کند، به دنبال بر طرف کردن منافع کلیه گروه‌های ذی‌نفع از جمله دولت هستند لذا به احتمال بسیار کمی از گزارشگری متهورانه مالیاتی استفاده می‌نمایند. چرا که این امر مغایر با تعهدات مسئولیت اجتماعی شرکتی است. در واقع انتظار می‌رود که یک شرکت با داشتن مسئولیت اجتماعی بالاتر، سطح تهور مالیاتی کمتری داشته باشد. بنابراین به طور بالقوه گزارشگری متهورانه مالیاتی می‌تواند رابطه معنادار و منفی با فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی شرکتی داشته باشد.

#### ۲-۴ - پاداش مدیران و گزارشگری متهورانه مالیاتی

به منظور جبران خلاقیت‌ها و ابتکارهای مدیریت در یافتن و به‌کارگیری رویه‌ها و روش‌های کاری جدیدتر و بهتر، اغلب، سازمان به مدیران پاداش می‌دهد. پاداش اغلب به دلیل انجام وظایف در سطحی بالاتر از استانداردهای عادی کاری صورت می‌گیرد. طرح‌های انگیزشی و اختصاص پاداش به مدیران در کاهش تضاد منافع مدیران و سهامداران نقش مهمی را ایفا می‌کنند. در ایران معمولاً بعد از این که صورت‌های مالی تهیه شد، هیئت مدیره پاداش پیشنهادی خود را به اطلاع صاحبان سهام می‌رساند و آنان نیز با توجه به نظرشان و با در نظر گرفتن عملکرد مدیران، پاداش پیشنهادی را تعدیل و تصویب می‌کنند. بر اساس ماده ۱۳۴ قانون تجارت، نسبت معینی از سود خالص سال مالی شرکت که ممکن است جهت پاداش هیأت مدیره در نظر گرفته شود، به هیچ وجه نباید در شرکت‌های سهامی عام از سه درصد و در شرکت‌های سهامی خاص از شش درصد سودی که در همان سال به صاحبان سهام قابل پرداخت است، تجاوز کند. طرح‌های پاداش مبتنی بر ارقام سود حسابداری در کنار عوامل دیگری چون امنیت شغلی، سطح شغلی و اندازه شرکت که رابطه مستقیم با رفاه مدیریت دارد، به طور مستقیم یا غیرمستقیم با سودآوری زیاد شرکت در ارتباط



است. فرض بر این است که مدیران به دنبال افزایش رفاه از طریق افزایش سودآوری هستند (پور زمانی و طرازیان، ۱۳۹۵).

تئوری نمایندگی ادعا می‌کند که جدایی مالکیت از مدیریت ممکن است باعث بروز تضاد منافع بین مدیران و سهامداران شود. تضاد منافع می‌تواند ناشی از کمبود انگیزه مدیران برای حداکثر کردن ثروت سهامدار باشد، برای حل این مسأله و کاهش هزینه‌های نمایندگی باید از راه‌کارهای انگیزشی برای مدیران استفاده گردد. یکی از این راه‌کارها، طرح‌های پاداش مدیران و راه‌کار دیگر، طرح سهیم کردن مدیران در مالکیت شرکت می‌باشد. بنابراین پاداش مدیران باعث ایجاد توازن بین منافع مدیران و سهامداران می‌شود. از آنجایی که مسئولیت تهیه صورت‌های مالی با مدیران است و سود سال جاری بر پاداش پرداخت شده به هیات مدیره تأثیرگذار می‌باشد، لذا این احتمال وجود دارد مدیران جهت دریافت پاداش بیشتر، از طریق دست‌کاری ارقام تعهدی اختیاری و گزارشگری مالیاتی متهورانه، هزینه‌ها، خصوصاً هزینه مالیات را کاهش دهند تا سود بعد از کسر مالیات افزایش و در نهایت پاداش بیشتری بدست آورند (خواجهی و همکاران، ۱۳۹۷). تمایل مدیران به گزارشگری متهورانه مالیاتی بواسطه‌ی انگیزه‌های پاداش تحت تأثیر قرار می‌گیرد. افزایش پاداش به هم‌راستاسازی انگیزه‌های نماینده و مالک در چارچوب نمایندگی کمک می‌کند و این باعث تحریک مدیریت به انجام تصمیمات سرمایه‌گذاری، امور مالی و مالیاتی مخاطره‌آمیز می‌گردد. مدیران با پاداش‌های نقدی و مالکانه (پرداخت مبتنی بر سهم و حق اختیار) انگیزه دارند که سود پس از کسر مالیات را برای سهامداران و شرکت افزایش دهند، و یکی از مؤثرترین راه‌ها برای دستیابی به آن کاهش میزان هزینه مالیات بر درآمد شرکت است. پاداش مبتنی بر عملکرد انگیزه کافی را در مدیران ایجاد می‌کند که برای دستیابی به پاداش مناسب، فعالیت‌های مالی متهورانه و مخاطره‌آمیز انجام دهند که به‌طور معمول به گزارشگری متهورانه مالیاتی منجر شود.

## ۲-۵- پیشینه تجربی پژوهش

هوی و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با این عنوان که آیا مسئولیت اجتماعی شرکتی با فرار مالیاتی شرکتی (عدم تمکین مالیاتی) در ارتباط است یا خیر، به بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی و عدم تمکین مالیاتی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که هرچه شرکت‌ها در فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی بیشتر مشارکت می‌نمایند، عدم تمکین مالیاتی آنها کمتر می‌باشد.

تایلور و ریچاردسون (۲۰۱۴) رابطه‌ی بین اجتناب مالیاتی و نقش و ویژگی‌های مدیران ارشد را بررسی کردند. آنها نمونه‌ای متشکل از ۲۰۰ شرکت استرالیایی طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۰ را

مورد آزمون قرار دادند و به نتیجه رسیدند که گزارشگری وضعیت نامطمئن مالیاتی، تخصص مالیاتی اعضای هیأت مدیره و پاداش مدیران ارشد شرکت رابطه مثبت معنی‌داری با اجتناب از مالیات شرکت‌ها دارند و در مقابل شرکت‌هایی که حداقل یک عضو هیأت مدیره دارای وابستگی مالیاتی دارند، دارای رابطه منفی معنی‌داری با اجتناب از مالیات می‌باشند.

لاگویر و الباز (۲۰۱۵) در تحقیقی به بررسی تأثیر ابعاد مختلف مسئولیت اجتماعی بر فرار مالیاتی پرداخته‌اند. نتیجه تحقیق آنها حاکی از آن بود که، حاکمیت شرکتی قوی و افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، با سطح پایین‌تر فعالیت‌های جسورانه مالیاتی همراه است اما فعالیت بیشتر در بعد اقتصادی مسئولیت اجتماعی، با سطح بالایی از فعالیت جسورانه مالیاتی مرتبط است. کروگر (۲۰۱۵) به بررسی رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت با عملکرد مالی شرکت پرداخت. یافته‌های وی نشان داد، فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی موجب کاهش منابع شرکت، افزایش هزینه‌های غیر ضروری و کاهش توان رقابتی نسبت به رقبای می‌شود، که از فعالیت‌های اجتماعی اجتناب می‌کنند.

آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۶) در تحقیقی به تبیین مشوق‌های مؤثر بر برنامه‌ریزی مالیاتی پرداختند. افراد مذکور، از یک مجموعه داده اختصاصی که حاوی اطلاعات مربوط به طرح‌های پاداش به صورت جزئی بود، استفاده نمودند. همچنین از معیارهایی همچون نرخ مؤثر مالیاتی بر مبنای استانداردهای حسابداری، نرخ مؤثر مالیاتی نقدی و اختلاف بین درآمد دفتری و درآمد مشمول مالیات استفاده نمودند. یافته‌های این تحقیق بیانگر آن بود که بین طرح‌های تشویقی پاداش مدیران مالیاتی با نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده بر اساس استانداردهای حسابداری رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد، اما بین طرح‌های مذکور با سایر معیارهای استفاده شده ارتباطی ضعیف وجود دارد. محققان در توجیه نتایج حاصله، بر این باور بودند که مدیران فعال در امور مالیاتی شرکت‌ها با مشوق‌هایی سروکار دارند که در صورت کاهش هزینه مالیات گزارش شده در صورت‌های مالی محقق خواهد شد.

توماس و براندون (۲۰۱۷) به بررسی رابطه بین بیش‌اعتمادی و پاداش مدیرعامل با سیاست‌های متهورانه مالیاتی پرداختند. نتایج نشان داد پاداش مدیران رابطه معنادار با سیاست‌های متهورانه مالیاتی دارد همچنین مدیران بیش‌اعتماد سود بیشتری گزارش می‌کنند در نتیجه پاداش بیشتری نیز دریافت می‌نمایند و این عامل تأثیر بسزایی بر سیاست‌های مالیاتی دارد.

مگبیم و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی رابطه بین مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها با سیاست‌های متهورانه مالیاتی در شرکت‌های نیجریه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر رابطه‌ای منفی و معنادار بین مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها با سیاست‌های متهورانه مالیاتی است.

همچنین مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها موجب شده است که کمتر از سیاست‌های متهورانه استفاده کنند.

گلزار و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تاثیر مسئولیت اجتماعی شرکت بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های چینی پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد بین مسئولیت اجتماعی شرکت با اجتناب مالیاتی رابطه‌ای منفی و معناداری وجود دارد به طوری که با افزایش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها اقدامات مربوط به اجتناب مالیاتی کمتر می‌شود. همچنین یافته‌های آسیان و یوچی (۲۰۱۸) نشان داد مالیات شرکت با مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه مثبت و معناداری دارد. به طوری که با افزایش در ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها مالیات پرداختی توسط آنها نیز افزایش می‌یابد. کریم و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت با پاداش مدیران اجرایی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد مسئولیت اجتماعی شرکت با پاداش بر مبنای نقدی رابطه منفی و با پاداش بر مبنای سرمایه رابطه ای مثبت دارد.

بنلیمه و بیتار (۲۰۱۸) به بررسی رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و افشای آن با عملکرد مالی و ارزش شرکت پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و افشای آن موجب افزایش عملکرد مالی، سود و ارزش شرکت شده و ریسک مالی و هزینه‌های تامین مالی شرکت را کاهش داده است.

حجازی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی رابطه مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ) پرداختند. نتایج آن‌ها حاکی از رابطه‌ای مثبت و معناداری بین مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتی بود. لذا هرچه شرکت‌ها در فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی بیشتر مشارکت نمایند، تمکین مالیاتی آن‌ها نیز بیشتر است.

مشایخ و محمودیان (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر پاداش هیئت مدیره و مدیر عامل، اصول حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های شرکت بر روی مدیریت مالیاتی پرداختند. نتایج نشان داد پاداش هیئت مدیره و مدیر عامل و ویژگی‌های حاکمیت شرکتی بر نرخ مؤثر مالیاتی تأثیر معناداری دارند. افزایش پاداش و حاکمیت شرکتی مناسب‌تر سبب کاهش نرخ مؤثر مالیاتی و مدیریت مالیاتی مناسب‌تر می‌گردد. در صورتی که شاخص‌های نرخ مؤثر مالیات نقدی و تغییر در نرخ ذخیره مالیات مورد استفاده قرار گیرد، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی بر پرداخت مالیات مؤثر می‌باشد یعنی حاکمیت شرکتی مناسب‌تر سبب کاهش نرخ مؤثر مالیاتی نقدی و کاهش ذخیره مالیات و در نتیجه مدیریت مالیاتی مناسب‌تر می‌گردد. پاداش هیچ‌گونه رابطه معناداری با نرخ مؤثر مالیاتی نقدی و تغییر در نرخ ذخیره مالیات ندارد.

خواجوی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی نقش و انگیزه هیئت مدیره در اجتناب از پرداخت مالیات شرکت پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که افشای وضعیت نامطمئن مالیاتی بر اجتناب از مالیات تأثیر مثبت معناداری دارد. این موضوع نشان می‌دهد که افشای وضعیت نامطمئن مالیاتی توسط هیئت مدیره به منزله احساس خطر مالیاتی و در نتیجه اجتناب از مالیات می‌باشد. همچنین انگیزه پاداش هیئت مدیره نیز تأثیر مثبت معناداری بر اجتناب از مالیات دارد.

عسگری و عظیمی (۱۳۹۷) به بررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی، پاداش هیئت مدیره و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان داد کیفیت حاکمیت شرکتی با اجتناب مالیاتی رابطه منفی دارد و هرچه میزان کیفیت حاکمیت شرکتی بیشتر باشد اجتناب مالیاتی کمتری صورت می‌گیرد. همچنین، نتایج این پژوهش نشان داد که پاداش هیئت مدیره با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری دارد، به عبارت دیگر هر چه میزان پاداش هیئت مدیره بیشتر باشد انگیزه مدیران برای کاهش و فرار از پرداخت مالیات کاهش می‌یابد.

### ۳- فرضیه های پژوهش

در این پژوهش مطابق با پژوهش چایز و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۴) برای محاسبه گزارشگری متهورانه مالیاتی از دو معیار نرخ موثر مالیاتی (CTR) و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی (BTD) استفاده شده است، بنابراین شش فرضیه زیر برای بررسی موضوع تدوین شده است:

**فرضیه اول:** بین مسئولیت اجتماعی شرکت با نرخ موثر مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه دوم:** بین پاداش هیئت مدیره با نرخ موثر مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه سوم:** مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه پاداش مدیران با نرخ موثر مالیاتی تأثیر معناداری دارد.

**فرضیه چهارم:** بین مسئولیت اجتماعی شرکت با تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

**فرض پنجم:** بین پاداش هیئت مدیره با تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

**فرض ششم:** مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه پاداش مدیران با تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی تأثیر معناداری دارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

##### ۴-۱- روش گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل

این پژوهش بر حسب هدف، کاربردی و بر مبنای روش، توصیفی و از نوع همبستگی است. پژوهش حاضر از نوع پس‌رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته) است که بر اساس اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی انجام گرفت. داده‌های مورد نیاز در بخش ادبیات پژوهش از کتب، مجلات تخصصی فارسی و لاتین، مقالات، رسانه‌ها و در مواردی از پژوهش‌های انجام شده مرتبط استخراج شد (روش کتابخانه‌ای)، و برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از بانک اطلاعاتی نرم‌افزارهای ره‌آوردنویس و پایگاه بورس اوراق بهادار استفاده شد. برای تجزیه و تحلیل نهایی، به منظور واکاوی داده‌ها از نرم‌افزارهای Excel و Eviews 9 استفاده شده است. همچنین برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون خطی چند متغیره استفاده گردید و به منظور رفع آثار ناهمسانی واریانس احتمالی، روش حداقل مربعات تعمیم یافته برآوردی (EGLS) به کار گرفته شده است.

##### ۴-۲- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق را کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۶ تشکیل می‌دهد. روش نمونه‌گیری در این تحقیق، روش حذفی سیستماتیک می‌باشد و شرکت‌های که دارای شرایط زیر نبوده‌اند، از نمونه آماری کنار گذاشته می‌شوند:

- ۱) شرکت‌های که تا پایان سال ۱۳۸۸ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
- ۲) در زمره شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی به دلیل متفاوت بودن ماهیت فعالیت آن‌ها قرار نگرفته باشند.
- ۳) سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند باشد و در دوره مذکور تغییر سال مالی نداده باشند.
- ۴) در تمامی سال‌های مورد بررسی در چهارماهه پایان سال سهام آن‌ها حداقل یک بار مورد معامله قرار گرفته باشد تا بتوان قیمت بازار هر سهم را در پایان سال به دست آورد.
- ۵) اطلاعات لازم در خصوص انجام این تحقیق در مورد آن‌ها وجود داشته باشد.
- ۶) با توجه به شرایط و محدودیت‌های فوق، از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در مجموع ۹۸ شرکت (۸۸۲ سال- شرکت) انتخاب شد.

### ۳-۴- مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، بر اساس پژوهش چایز و همکاران (۲۰۱۴) از مدل رگرسیونی چند متغیره با داده‌های ترکیبی استفاده شده است. برای آزمون فرضیه اول، دوم از مدل (۱)، فرضیه سوم از مدل (۲)، فرضیه چهارم، پنجم از مدل (۳) و فرضیه ششم از مدل (۴) استفاده شده است:

مدل (۱)

$$ETR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CSR_{i,t} + \beta_2 Bdc_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 Roa + \varepsilon_i$$

مدل (۲)

$$ETR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CSR_{i,t} + \beta_2 Bdc_{i,t} + \beta_3 CSR_{i,t} * Bdc_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 Lev_{i,t} + \beta_6 Roa + \varepsilon_i$$

مدل (۳)

$$BTD_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CSR_{i,t} + \beta_2 Bdc_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 Roa + \varepsilon_i$$

مدل (۴)

$$BTD_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CSR_{i,t} + \beta_2 Bdc_{i,t} + \beta_3 CSR_{i,t} * Bdc_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 Lev_{i,t} + \beta_6 Roa + \varepsilon_i$$

در مدل‌های مذکور، ETR بیانگر نرخ موثر مالیاتی؛ BTD تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی؛ CSR مسئولیت اجتماعی شرکت؛ BDC پاداش مدیران؛ SIZE اندازه شرکت؛ LEV اهرم مالی و ROA نرخ بازده دارایی‌ها است که در ادامه به تعریف عملیاتی هر یک از آنها پرداخته می‌شود.

### متغیر وابسته پژوهش

متغیر وابسته در این پژوهش گزارشگری متهورانه مالیاتی است بدین منظور دو معیار به شرح زیر برای اندازه‌گیری آن بکار رفته است:

$ETR_{i,t}$ : بیانگر نرخ موثر مالیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  است که از تقسیم هزینه مالیات سالانه بر درآمد پیش از کسر مالیات استفاده گردید. هرچه قدر این معیار کوچک‌تر باشد سطح گزارشگری متهورانه مالیاتی بیشتر می‌باشد (رابطه معکوس است).

$BTD_{i,t}$ : تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات شرکت  $i$  در سال  $t$  است که از طریق تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی محاسبه شده است. همچنین به منظور همگن‌سازی، این متغیر بر

ارزش دفتری کل دارایی‌ها تقسیم شد. هرچه قدر این معیار بزرگ‌تر باشد سطح گزارشگری متهورانه مالیاتی بیشتر می‌باشد (رابطه مستقیم است).

### متغیرهای مستقل پژوهش

متغیرهای مستقل در این پژوهش مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش هیئت مدیره هستند که به شرح زیر محاسبه شده‌اند:

$CSF_{i,t}$  بیانگر مسئولیت اجتماعی شرکت  $i$  در سال  $t$  است. مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها با توجه به معیارهایی که موسسه آمریکایی معروف به  $KLD^{18}$ ، هر ساله سازمان‌ها را بر اساس معیارهای اجتماعی و زیست محیطی رتبه‌بندی می‌کند، اندازه‌گیری می‌شود. مسئولیت‌پذیری اجتماعی در این پژوهش دارای چهار بعد است، هر بعد آن دارای نقاط قوت و ضعف مخصوص به خود می‌باشد. با تفاضل نقاط قوت از نقاط ضعف مربوطه نمره آن بعد بدست می‌آید. در نهایت با جمع تمام ابعاد فوق یک نمره کلی برای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بدست خواهد آمد. لازم به ذکر است که در صورت وجود هر نقطه ضعف یا نقطه قوت مربوطه، عدد یک و در صورت نبود آنها عدد صفر در نظر گرفته خواهد شد. اطلاعات لازم برای این متغیرها در گزارش هیئت مدیره شرکت‌ها افشاء می‌شود و در تحقیق حاضر برای معرفی هر یک از ابعاد، با توجه به ماهیت افشاگری در ایران، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی در ایران و همچنین از گواهی نامه‌های  $ISO 9001$  سیستم مدیریت کیفیت،  $ISO 14001$  مدیریت زیست محیطی،  $OHSAS 18001$  استاندارد ایمنی و بهداشت استفاده شده است. بنابراین در این تحقیق صرفاً از مدل  $KLD$  استفاده نشده (تعدیل شده) بلکه معیارها مطابق با استاندارد ایران می‌باشد که همان‌طور که پیشتر توضیح داده شد در گزارش هیئت مدیره افشاء می‌شود. مدل حاضر مدل عینی و کمی معروفیست که تاکنون از طریق نهادهای رسمی در بسیاری از کشورها برای اندازه‌گیری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی استفاده شده است. که به صورت مدل ۵ می‌باشد:

مدل (۵)

$$CSR-S = (CSR-COM-S) + (CSR-EMP-S) + (CSR-ENV-S) + (CSR-PRO-S)$$

$CSR-S$  نمره مسئولیت‌پذیری اجتماعی،  $CSR-COM-S$  نمره افشای مشارکت اجتماعی که از تفاضل نقاط قوت و نقاط ضعف خاص خود به صورت مدل ۶ محاسبه می‌شود:

مدل (۶)

$$CSR-COM-S = \Sigma Strengths - \Sigma Concerns$$

همین‌طور می‌توان نمره‌های ابعاد دیگر مسئولیت‌پذیری اجتماعی، همچون CSR-EMP-S نمره افشای روابط کارکنان، CSR-ENV-S نمره افشای محیط زیست، CSR-PRO-S نمره افشای ویژگی محصولات، را از طریق ذکر شده در بالا محاسبه کرد (حاجیها و سرافراز، ۱۳۹۳).  
 $Bdc_{i,t}$ : بیانگر پاداش هیئت مدیره شرکت شرکت  $i$  در سال  $t$  است. که از طریق لگاریتم طبیعی مبلغ پاداش مدیریت که در صورت‌های مالی و یا یادداشت‌های توضیحی آن وجود دارد، اندازه‌گیری می‌شود (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۳).

### متغیرهای کنترلی پژوهش و تعریف آن

$Size_{i,t}$ : بیانگر اندازه شرکت است. که برابر است با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها شرکت  $i$  در سال  $t$ . شرکت‌های بزرگتر به دلیل دسترسی به منابع مالی بیشتر و سودآوری احتمالی بالاتر، به نظر می‌رسد از شرایط بهتری برای گزارشگری متهورانه مالیاتی برخوردار هستند.  
 $Lev_{i,t}$ : بیانگر اهرم مالی شرکت  $i$  در سال  $t$  است که از تقسیم کل بدهی‌ها بر ارزش دفتری کل دارایی‌ها به دست آمده است. شرکت‌های که بدهی بالاتری دارند می‌توانند با استفاده از سپرده‌های مالیاتی بدهی (مثل هزینه بهره)، به گزارشگری متهورانه مالیاتی بپردازند (کلی<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۵).  
 $Roa_{i,t}$ : بیانگر نرخ بازده دارایی‌های شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد. که جهت سنجش سودآوری شرکت‌ها مورد استفاده قرار گرفته است. شرکت‌هایی که عملکرد مطلوب‌تری دارند، توانایی بیشتری برای گزارشگری متهورانه مالیاتی دارند (کیم و یانگ<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۷).

### ۵- یافته‌های پژوهش

#### ۵-۱- آمار توصیفی

به منظور شناخت بیشتر درباره جامعه آماری و متغیرهای مورد مطالعه خلاصه وضعیت آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۱ ارائه شده است. همانطور که نشان داده شده است، میانگین نرخ موثر مالیاتی برابر با ۱۱/۴ درصد است. به علاوه طبق ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰، نرخ موثر قانونی مالیاتی شرکت‌های بورسی ۲۲/۵ درصد می‌باشد، درحالی که میانگین نرخ موثر مالیاتی ۱۱/۴ درصد است. به عبارت دیگر، نرخ موثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کمتر از نرخ قانونی مالیات است. عمده موارد اختلاف بین آن‌ها مربوط به معافیت مالیاتی موضوع مواد ۲۸۱ و ۲۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم بود. در درجه بعدی این اختلاف مربوط به رد نمودن هزینه‌ها توسط ممیزان مالیاتی بود. میانگین



بدست آمده برای اهرم مالی ۶۴ درصد است. که نشان می‌دهد ۶۴ درصد از دارایی‌های شرکت‌های نمونه آماری از طریق بدهی تامین شده است. میانگین نرخ بازده دارایی‌ها ۱۲ درصد است که نشان می‌دهد شرکت‌های مورد بررسی به ازای هر ریال سرمایه‌گذاری معادل ۱۲ درصد ریال، بازده کسب کرده‌اند.

جدول (۱) - آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| متغیرها | تعداد<br>(سال - شرکت) | میانگین | میانه | ماکزیمم | مینیمم | انحراف<br>معیار |
|---------|-----------------------|---------|-------|---------|--------|-----------------|
| ETR     | ۸۸۲                   | ۰/۱۱۴   | ۰/۱۳۲ | ۰/۲۸۴   | ۰/۰۰۰  | ۰/۰۹۲           |
| BTD     | ۸۸۲                   | ۰/۰۰۲   | ۰/۰۰۰ | ۰/۰۶۰   | -۰/۰۳۴ | ۰/۰۱۷           |
| CSR     | ۸۸۲                   | ۶/۴۶۵   | ۵/۰۰۰ | ۱۷/۰۰۰  | ۲/۰۰۰  | ۳/۲۳۲           |
| BDC     | ۸۸۲                   | ۶/۸۰۰   | ۶/۷۹۹ | ۷/۱۲۱   | ۶/۴۶۵  | ۰/۱۷۷           |
| SIZE    | ۸۸۲                   | ۶/۱۳۹   | ۶/۰۳۶ | ۷/۶۱۷   | ۵/۱۸۸  | ۰/۶۵۸           |
| LEV     | ۸۸۲                   | ۰/۶۴۱   | ۰/۶۴۳ | ۱/۱۴۳   | ۰/۲۲۹  | ۰/۲۰۴           |
| ROA     | ۸۸۲                   | ۰/۱۲۳   | ۰/۱۰۷ | ۰/۵۶۰   | -۰/۲۴۰ | ۰/۱۶۱           |

مأخذ: یافته‌های پژوهشگر

## ۵-۲- آزمون فرضیه‌های تحقیق

### نتایج آزمون فرضیه اول، دوم و سوم

جدول ۲ نتیجه آزمون فرضیه اول، دوم و سوم پژوهش را با استفاده از معیار اول گزارشگری متهورانه مالیاتی (نرخ موثر مالیاتی، ETR) نشان می‌دهد. هرچه قدر این معیار کوچک‌تر باشد سطح گزارشگری متهورانه مالیاتی بیشتر می‌باشد (رابطه معکوس است). با توجه به نتایج دو آزمون F لیمر و هاسمن در هر دو آزمون سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده، بنابراین الگوی مناسب برای برازش مدل‌های ۱ و ۲، رگرسیون داده‌های پانلی با اثرات ثابت است. جهت بررسی هم‌خطی متغیرهای مستقل از عامل تورم واریانس<sup>۱</sup> (VIF) استفاده شده است. از آنجایی که برای کلیه متغیرهای مستقل، در هر دو مدل عامل تورم واریانس کمتر از ۵ است لذا مشکل هم‌خطی در مدل وجود ندارد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷). سطح معناداری آماره F (۰/۰۰۰) در مدل ۱ و ۲ کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵درصد) است، بنابراین می‌توان گفت شاخص نکویی برازش هر دو مدل ۱ و ۲ معنادار است. آماره دوربین و اتسون هر دو مدل در فاصله بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، بنابراین همبستگی اجزای خطای مدل وجود ندارد.

نتایج آزمون فرضیه‌های اول، دوم در قالب مدل ۱ در جدول ۲ گزارش شده است. با توجه به نتایج ارائه شده، ارتباطی مستقیم و معناداری بین مسئولیت اجتماعی شرکت (آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶۵ و سطح معناداری کوچک‌تر از ۰/۰۵) و همچنین ارتباطی معکوس و معناداری بین پاداش مدیران (آماره t کوچک‌تر از ۱/۹۶۵- و سطح معناداری کوچک‌تر از ۰/۰۵) با نرخ موثر مالیاتی برقرار است. در خصوص فرضیه سوم که نتایج آن در مدل ۲ گزارش شده، مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه بین پاداش مدیران با نرخ موثر مالیاتی (آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶۵ و سطح معناداری کوچک‌تر از ۰/۰۵) تاثیر مستقیم و معناداری داشته است. با توجه به اینکه نرخ موثر مالیاتی رابطه‌ای معکوس با گزارشگری متهورانه مالیاتی دارد، مسئولیت اجتماعی شرکت دارای رابطه معکوس و پاداش مدیران دارای رابطه‌ای مستقیم با گزارشگری متهورانه مالیاتی است و مسئولیت اجتماعی شرکت موجب تعدیل رابطه‌ی پاداش مدیران با گزارشگری متهورانه مالیاتی شده است. همچنین در مدل رگرسیونی ۱ و ۲ به ترتیب بر اساس ضریب تعیین تعدیل شده ۶۶ درصد و ۶۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته (نرخ موثر مالیاتی) توضیح داده می‌شود. در ادامه، برای بررسی‌های بیشتر و تقویت نتایج، رگرسیون مدل‌های ۳ و ۴ بر اساس معیار دوم گزارشگری متهورانه مالیاتی (تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی، BTD)، برآورد می‌شود.

جدول (۲) برآورد رگرسیون مدل‌های (۱ و ۲)

| برآورد مدل با متغیر تعدیل‌گر (مدل ۲) |          |         |        | برآورد مدل بدون متغیر تعدیل‌گر (مدل ۱) |          |         |        | متغیر   |
|--------------------------------------|----------|---------|--------|--|----------|---------|--------|---|
| آماره (VIF)                          | معناداری | آماره t | ضریب   | آماره (VIF)                            | معناداری | آماره t | ضریب   |   |
| -                                    | ۰/۰۰۰    | ۶/۷۸۹   | ۰/۰۷۱  | -                                      | ۰/۰۰۰    | ۶/۳۷۹   | ۰/۱۰۵  | ضریب ثابت ( $\beta_0$ )                         |
| ۱/۴۳                                 | ۰/۰۰۲    | ۳/۰۳۸   | ۰/۰۲۲  | ۱/۳۲                                   | ۰/۰۰۳    | ۳/۱۱۰   | ۰/۰۲۰  | مسئولیت اجتماعی شرکت (Csr)                      |
| ۱/۶۳                                 | ۰/۰۰۱    | -۳/۲۲۵  | -۰/۱۱۹ | ۱/۵۶                                   | ۰/۰۰۱    | -۳/۴۴۰  | -۰/۱۲۰ | پاداش هیات مدیره (Bdc)                          |
| ۱/۸۳                                 | ۰/۰۱۳    | ۳/۵۲۷   | ۰/۰۱۱  | -                                      | -        | -       | -      | مسئولیت اجتماعی شرکت * پاداش مدیران (Csr * Bdc) |
| ۱/۱۵                                 | ۰/۱۷۲    | -۱/۳۹۸  | ۰/۰۰۲  | ۱/۰۴                                   | ۰/۱۹۲    | -۱/۳۰۵  | -۰/۰۰۰ | اندازه شرکت (Size)                              |
| ۱/۰۳                                 | ۰/۰۰۰    | ۵/۷۲۱   | ۰/۰۰۷  | ۱/۰۹                                   | ۰/۰۰۴    | ۲/۸۹۴   | ۰/۰۰۶  | اهرم مالی (Lev)                                 |
| ۱/۷۶                                 | ۰/۰۰۰    | ۴/۲۵۱   | ۰/۰۱۷  | ۱/۷۲                                   | ۰/۰۰۰    | ۴/۸۲۵   | ۰/۰۲۱  | بازده دارایی‌ها (Roa)                           |
| ۰/۶۷                                 |          |         |        | ۰/۶۸                                   |          |         |        | ضریب تعیین                                      |
| ۰/۶۵                                 |          |         |        | ۰/۶۶                                   |          |         |        | ضریب تعیین تعدیل شده                            |
| ۱/۷۵                                 |          |         |        | ۱/۸۶                                   |          |         |        | آماره دوربین-واتسون                             |
| ۳۱/۴۸ (۰/۰۰۰)                        |          |         |        | ۳۰/۳۵ (۰/۰۰۰)                          |          |         |        | آماره F (سطح معناداری)                          |
| ۲۳/۳۱ (۰/۰۰۰)                        |          |         |        | ۲۶/۶۵ (۰/۰۰۰)                          |          |         |        | آماره F لیمر (سطح معناداری)                     |
| ۲۸/۲۹ (۰/۰۰۰)                        |          |         |        | ۳۱/۴۱ (۰/۰۰۰)                          |          |         |        | آماره آزمون هاسمن (سطح معناداری)                |

مأخذ: یافته‌های پژوهشگر

### نتایج آزمون فرضیه چهارم، پنجم و ششم

جدول ۳ نتیجه آزمون فرضیه چهارم، پنجم و ششم پژوهش را با استفاده از معیار دوم گزارشگری متهورانه مالیاتی، (تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی، BTD) نشان می‌دهد. هرچه قدر این معیار بزرگ‌تر باشد سطح گزارشگری متهورانه مالیاتی بیشتر می‌باشد (رابطه مستقیم است). با توجه به نتایج دو آزمون F لیمر و هاسمن در هر دو آزمون سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده، بنابراین الگوی مناسب برای برازش مدل‌های ۳ و ۴، رگرسیون داده‌های پانلی با اثرات ثابت است. از آنجایی که برای کلیه متغیرهای مستقل، در هر دو مدل عامل تورم واریانس (VIF) کمتر از ۵ است، لذا مشکل هم‌خطی در مدل وجود ندارد. سطح معناداری آماره F (۰/۰۰۰) در مدل ۳ و ۴ کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) است، بنابراین می‌توان گفت شاخص نکویی برازش هر دو مدل معنادار است. آماره دوربین واتسون هر دو مدل در فاصله بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، بنابراین همبستگی اجزای خطای مدل وجود ندارد.

نتایج آزمون فرضیه‌های چهارم، پنجم در قالب مدل ۳ در جدول ۳ گزارش شده است. با توجه به نتایج ارائه شده، ارتباطی معکوس و معناداری بین مسئولیت اجتماعی شرکت (آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶۵ - و سطح معناداری کوچک‌تر از ۰/۰۵) و همچنین ارتباطی مستقیم و معناداری بین پاداش مدیران (آماره t کوچک‌تر از ۱/۹۶۵ و سطح معناداری کوچک‌تر از ۰/۰۵) با تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی برقرار است. در خصوص فرضیه ششم که نتایج آن در مدل ۴ گزارش شد، مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه بین پاداش مدیران با تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی (آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶۵ - و سطح معناداری کوچک‌تر از ۰/۰۵) تاثیر معکوس و معناداری داشته است. با توجه به اینکه تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی رابطه‌ای مستقیم با گزارشگری متهورانه مالیاتی دارد، مسئولیت اجتماعی شرکت دارای رابطه معکوس و پاداش مدیران دارای رابطه‌ای مستقیم با گزارشگری متهورانه مالیاتی است و مسئولیت اجتماعی شرکت موجب تعدیل رابطه‌ی پاداش مدیران با گزارشگری متهورانه مالیاتی شده است. همچنین در مدل رگرسیونی ۳ و ۴ به ترتیب بر اساس ضریب تعیین تعدیل شده، ۵۹ درصد و ۵۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته (تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی) توضیح داده می‌شود.

جدول (۳) برآورد رگرسیون مدل‌های (۳ و ۴)

| برآورد مدل با متغیر تعدیل‌گر (مدل ۴) |          |         |        | برآورد مدل بدون متغیر تعدیل‌گر (مدل ۳) |          |         |        | متغیر                                       |
|--------------------------------------|----------|---------|--------|--|----------|---------|--------|---|
| آماره (VIF)                          | معناداری | آماره t | ضریب   | آماره (VIF)                            | معناداری | آماره t | ضریب   |   |
| -                                    | ۰/۰۰۰    | ۳/۲۵۸   | ۰/۰۹۱  | -                                      | ۰/۰۰۱    | ۳/۲۷۴   | ۰/۲۱۳  | ضریب ثابت ( $\beta_0$ )                     |
| ۱/۵۷                                 | ۰/۰۳۰    | -۲/۱۶۲  | -۰/۰۱۰ | ۱/۴۷                                   | ۰/۰۰۰    | -۳/۳۲۹  | -۰/۰۰۷ | مسئولیت اجتماعی شرکت (Csr)                  |
| ۱/۳۴                                 | ۰/۰۰۰    | ۱۱/۲۱۵  | ۰/۰۳۲  | ۱/۳۱                                   | ۰/۰۰۰    | ۱۳/۱۰۹  | ۰/۰۴۹  | پاداش هیات مدیره (Bdc)                      |
| ۲/۵۷                                 | ۰/۰۰۰    | -۴/۱۷۴  | -۰/۰۱۱ | -                                      | -        | -       | -      | مسئولیت اجتماعی شرکت*پاداش مدیران (Csr*Bdc) |
| ۱/۷۲                                 | ۰/۰۶۵    | -۱/۸۴۴  | -۰/۰۰۴ | ۱/۸۴                                   | ۰/۰۸۴    | -۱/۷۲۰  | -۰/۰۰۱ | اندازه شرکت (Size)                          |
| ۳/۴۲                                 | ۰/۰۷۶    | ۱/۷۷۱   | ۰/۰۰۱  | ۳/۲۱                                   | ۰/۰۰۰    | ۵/۵۹۵   | ۰/۰۱۷  | اهرم مالی (Lev)                             |
| ۱/۱۹                                 | ۰/۰۰۰    | ۱۷/۷۵۳  | ۰/۰۴۷  | ۱/۲۴                                   | ۰/۰۰۰    | ۱۵/۸۹۳  | ۰/۰۶۷  | بازده دارایی‌ها (Roa)                       |
| ۰/۶۰                                 |          |         |        | ۰/۶۱                                   |          |         |        | ضریب تعیین                                  |
| ۰/۵۸                                 |          |         |        | ۰/۵۹                                   |          |         |        | ضریب تعیین تعدیل شده                        |
| ۱/۶۹                                 |          |         |        | ۱/۷۲                                   |          |         |        | آماره دوربین-واتسون                         |
| ۲۹/۳۲ (۰/۰۰۰)                        |          |         |        | ۲۸/۷۷ (۰/۰۰۰)                          |          |         |        | آماره F (سطح معناداری)                      |
| ۱۹/۴۱ (۰/۰۰۰)                        |          |         |        | ۲۲/۰۷ (۰/۰۰۰)                          |          |         |        | آماره F لیمر (سطح معناداری)                 |
| ۲۴/۳۵ (۰/۰۰۰)                        |          |         |        | ۲۷/۱۵ (۰/۰۰۰)                          |          |         |        | آماره آزمون هاسمن (سطح معناداری)            |

مأخذ: یافته‌های پژوهشگر

با بررسی ضریب تعیین تعدیل شده در دو مدل اندازه‌گیری فوق (نرخ موثر مالیاتی و تفاوت بیت مالیات ابرازی و تشخیصی) می‌توان بیان کرد، قدرت توضیح دهنده‌گی و تبیین مدل نرخ موثر مالیاتی (۶۶ درصد) بیشتر از مدل تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی (۶۰ درصد) در تبیین رابطه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران با گزارشگری متهورانه مالیاتی در ایران است.

#### ۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

یکی از منابع دولت، وصول مالیات از شرکت‌ها است. مبانی نظری و شواهد تجربی نشان می‌دهد شرکت‌ها سعی می‌کنند مالیات بر درآمد خود را کاهش داده یا به تعویق بیندازند. سیاست‌های متهورانه مالیاتی، فرار مالیاتی، مدیریت مالیات ابرازهایی هستند که شرکت‌ها ممکن است برای کاهش مالیات در صورت لزوم، بسته به وضعیت، از آنها استفاده کنند. گزارشگری متهورانه مالیاتی، دستکاری رو به پایین سود مشمول مالیات، ناشی از ابهام و خلا موجود بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری است. از طرف دیگر میزان رعایت قوانین و مقررات مالیاتی به طور نسبی به طرز تفکر و ویژگی‌های شخصی مدیریت و سیستم مدیریتی شرکت‌ها بستگی دارد. در این

تحقیق تاثیر دو مشخصه، مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش هیئت مدیره بر گزارشگری متهورانه مالیاتی بررسی شده است. به این منظور از دو معیار نرخ موثر مالیاتی و تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی به عنوان معیارهای گزارشگری متهورانه مالیاتی استفاده شده است.

نتیجه آزمون فرضیه مربوط به تاثیر مسئولیت اجتماعی شرکت بر گزارشگری متهورانه مالیاتی نشان داد، مسئولیت اجتماعی شرکت بر هر دو معیار استفاده شده برای گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر منفی، مستقیم و معناداری دارد. به بیان دیگر با افزایش مسئولیت اجتماعی شرکت، میزان گزارشگری متهورانه مالیاتی شرکت کاهش میابد. این یافته منطبق بر یافته‌های محققانی چون گلزار و همکاران (۲۰۱۸)، آسیان و یوچی (۲۰۱۸)، مگبیم و همکاران (۲۰۱۷)، حجازی و همکاران (۱۳۹۴) و مغایر با یافته‌های کروگر (۲۰۱۵) است. بنابراین می‌توان اظهار داشت، نتایج مطابق با دیدگاه گسترده بوده، لذا شرکت علاوه بر سهامداران خود، تاثیرات قابل توجهی بر سایر ذی‌نفعان داشته و نسبت به آن‌ها نیز مسئول است. به عبارت دیگر، شرکت یک نهاد فعال در دنیای واقعی در نظر گرفته می‌شود که باید در یک محیط تجاری کاملاً رقابتی باقی مانده و در این محیط با بسیاری از اشخاص حقیقی و حقوقی دیگر تعامل داشته باشد. در نتیجه، شرکت به منظور کسب نتایج مطلوب در این محیط تجاری پیچیده و بقا در دنیای رقابت، سیاست‌ها، استراتژی‌ها و عملیات خود را توسعه داده، رویه‌های خود را فراتر از حفظ منافع سهامداران بنا نهاده و برای حفظ منافع تمام ذی‌نفعان (به عنوان مثال، سازمان‌های دولتی، گروه‌های سیاسی، اتحادیه‌های تجاری، جامعه، کارکنان، تامین‌کنندگان و مشتریان) و اجتماع برنامه‌ریزی نماید تا در نهایت خود نیز قادر به ادامه فعالیت باشد. بنابراین می‌توان مسئولیت اجتماعی شرکتی را به عنوان یک فعالیت قانونی تجاری در نظر گرفت و نه صرفاً یک هزینه در مسیر به حداکثر رساندن ثروت سهامداران. در این دیدگاه از یک طرف شرکت ملاحظات اخلاقی و منافع سایر ذی‌نفعان را مورد توجه قرار داده و نسبت به قانون مالیات تمکین می‌نماید، از طرف دیگر می‌تواند با رفتار تمکین مالیاتی، مشروعیت و اعتبار مناسبی در جامعه به دست آورده، عملکرد مالی و ارزش خود را افزایش، هزینه‌های تامین مالی و ریسک خود را کاهش و بقای خود را توأم با موفقیت و اقتدار مالیاتی حفظ نماید.

نتیجه آزمون فرضیه مربوط به تاثیر پاداش مدیران بر گزارشگری متهورانه مالیاتی نشان داد که پاداش مدیران بر هر دو معیار استفاده شده برای گزارشگری مالیاتی متهورانه تاثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد. این نتیجه تأییدی بر فرضیه پاداش، دیدگاه فرصت طلبانه مدیران و تئوری نمایندگی می‌باشد، بدین معنی که مدیران با انگیزه افزایش پاداش به دنبال گزارشگری متهورانه مالی و مالیاتی هستند. پاداش‌دهی صرف بر اساس سود خالص گزارش شده، الزاماً سبب انگیزش درست مدیران و افزایش ارزش شرکت نمی‌شود. بلکه به دلیل انعطاف موجود در استانداردهای

حسابداری و اختیار مدیران در گزینش رویه‌های حسابداری، این عمل ممکن است به انتقال ثروت از مالکان به مدیران شده و سبب کاهش ارزش شرکت شود. نتایج این پژوهش همسو با پژوهش‌های انجام شده توسط خواجهی و همکاران (۱۳۹۷) و توماس و براندوم (۲۰۱۷) و مغایر با یافته‌های مشایخ و محمودیان (۱۳۹۶)، آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۶)، عسگری و عظیمی (۱۳۹۲) می‌باشد. بنابراین می‌توان اظهار داشت تمایل مدیران به گزارشگری متهوران مالیاتی بواسطه‌ی انگیزه‌های پاداش تحت تأثیر قرار می‌گیرد و این باعث تحریک مدیریت به انجام تصمیمات سرمایه‌گذاری، امور مالی و مالیاتی مخاطره‌آمیز می‌گردد. مدیران با پاداش‌های نقدی و مبتنی بر سود انگیزه دارند که سود پس از کسر مالیات را از طریق مدیریت سود، افزایش دهند، که به زیان سهامداران بوده و در بلندمدت موجب ورشکستگی شرکت می‌شود. پاداش مبتنی بر عملکرد انگیزه کافی را در مدیران ایجاد می‌کند که برای دستیابی به پاداش مناسب، فعالیت‌های مالی و مالیاتی مخاطره‌آمیز انجام دهند که به‌طور معمول به گزارشگری متهوران مالی و مالیاتی منجر شود.

نتیجه‌ی آزمون فرضیه‌ی مربوط به تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه پاداش هیئت مدیره و گزارشگری مالیاتی متهوران نشان داد که مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه پاداش هیئت مدیره با گزارشگری متهوران مالیاتی تأثیر معکوس، مستقیم و معناداری دارد و موجب تعدیل آن می‌شود. این نتایج همسو با یافته‌های بنلیمه و بیتار (۲۰۱۸) و مغایر با یافته‌های کروگر (۲۰۱۵) است. بنابراین می‌توان اظهار داشت این یافته‌ها مبتنی بر تئوری ذی‌نفعان بوده و بیانگر این است، پرداختن به فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و افشای آن موجب کاهش هزینه‌های نمایندگی، افزایش شفافیت اطلاعاتی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش مشروعیت شرکت نزد جامعه و ارزش شرکت می‌شود، که نتیجه‌ی آن ترغیب سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری در شرکت، افزایش قیمت سهام، کاهش هزینه‌های تامین مالی و افزایش سود شرکت شده که در نهایت کلیه ذی‌نفعان خصوصاً سهامداران، مدیران و دولت متناسب با سهم خود از منافع آن بهره‌مند می‌شوند. علاوه بر این، با بررسی مدل‌های اندازه‌گیری گزارشگری متهوران مالیاتی، به نظر می‌رسد در بحث مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران، نرخ موثر مالیاتی، از قدرت توضیح‌دهندگی و توانایی تبیین بیشتری نسبت به تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی برخوردار است. مهم‌ترین پیشنهادهای کاربردی این پژوهش را می‌توان به شکل زیر ارائه نمود:

(۱) از آنجایی که هرچه شرکت‌ها، در فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی بیشتر مشارکت نمایند، گزارشگری متهوران مالیاتی کاهش می‌یابد. می‌توان از طریق فرهنگ‌سازی و در صورت لزوم، اعمال قانون، انگیزه شرکت‌ها را برای مشارکت در رفتارهای اجتماعی مسئولانه افزایش داد.

- (۲) با توجه به اهمیت و جایگاه مسئولیت اجتماعی شرکت، به سازمان بورس اوراق بهادار و کمیته تدوین استانداردها پیشنهاد می‌شود استانداردهای لازم و یکسان (افزایش قابلیت مقایسه) در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت تدوین، و گزارش عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت، همراه با صورت‌های مالی افشا شود.
- (۳) به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود به دلیل شفافیت و تقارن اطلاعاتی بالای شرکت‌های که به مسئولیت اجتماعی و افشای فعالیت‌های مربوطه مشغولند، در این گونه شرکت‌ها سرمایه‌گذاری نمایند.
- (۴) به قانون‌گذاران پیشنهاد می‌شود، با اصلاحاتی در قانون تجارت، جهت حل مسائل نمایندگی و حفظ منافع کلیه ذی‌نفعان، به جای پاداش کوتاه‌مدت مبتنی بر سود از پاداش بلندمدت مبتنی بر سهام استفاده شود. تا پاداش‌دهی متناسب با عملکرد واقعی و صحیح مدیران انجام گیرد.
- (۵) جهت کاهش و حذف شکاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی به سازمان امور مالیاتی و حسابرسی، پیشنهاد می‌شود قوانین و استانداردهای خود را همگام‌تر و منطبق با یکدیگر ارائه نمایند.

## فهرست منابع

- ۱) آقای، محمدعلی، کاظم پور، مرتضی (۱۳۹۵) تاثیر مسئولیت پذیری اجتماعی و تنوع پذیری محصولات بر عملکرد شرکت. حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره اول، صص ۹۹-۱۲۱.
- ۲) اسماعیل زاده، علی، اسکافی اصل، مهدی، ناظمی، فرزاد (۱۳۹۷) بررسی اثر راهبری شرکتی و ریسک شهرت بر رابطه بین حداقل سازی هزینه مالیات و واکنش قیمت سهام. فصلنامه اقتصاد مالی، سال دوازدهم، شماره ۴۲، صص ۲۲۹-۲۶۵.
- ۳) امید پور، رضا، پژوهان، جمشید (۱۳۹۶) فرار مالیاتی در پایه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در ایران. فصلنامه اقتصاد مالی، سال یازدهم، شماره ۳۹، صص ۲۷-۵۶.
- ۴) بنی مهد، بهمن، عربی، مهدی، حسن پور، شیوا (۱۳۹۷) "پژوهش های تجربی و روش شناسی در حسابداری"، چاپ پنجم، تهران، انتشارات ترمه.
- ۵) بنی مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی، ولیخانی، محمدجعفر (۱۳۹۳) محافظه کاری حسابداری و پاداش مدیریت. حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره بیست و دوم، صص ۲۱-۳۴.
- ۶) پورزمانی، زهرا، طرازیان، عباس (۱۳۹۵) تأثیر متقابل نوسان های بازده دارایی ها و بازده اوراق بهادار بر پاداش مدیران مبتنی بر نرخ رشد دارایی های نقدی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۱، صص ۵۵-۷۲.
- ۷) حاجیهها، زهرا، سرافراز، بهمن (۱۳۹۳) بررسی رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها و هزینه حقوق صاحبان سهام در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های تجربی حسابداری، سال ۴، شماره ۱۴، صص ۱۰۵-۱۲۳.
- ۸) حساس یگانه، یحیی، برزگر، قدرت اله (۱۳۹۳) مبانی نظری مسئولیت اجتماعی شرکت ها و پارادایم تحقیقاتی آن در حرفه حسابداری. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره بیست و دوم، صص ۱۰۹-۱۳۳.
- ۹) حجازی، رضوان، ابوحمزه، مینا (۱۳۹۴) مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ). فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، صص ۷۷-۹۰.
- ۱۰) خانی، عبدالله، سلطانی اسفریزی، علیرضا (۱۳۹۲) گزارشگری متهورانه مالی و رابطه آن با گزارشگری متهورانه مالیاتی. مجله اقتصادی، شماره های ۵ و ۶، صص ۵-۱۶.



- (۱۱) خدای پور، احمد، امینی‌نیا، میثم (۱۳۹۲) بررسی ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی و تاثیر مالکیت نهادی بر این رابطه. پژوهش‌نامه مالیات، جلد ۲۱، شماره ۱۹، صص ۱۳۵-۱۵۶.
- (۱۲) خواجوی، شکرالله، ولی‌پور، هاشم، کاویانی‌فرد، هاشم (۱۳۹۷) بررسی نقش و انگیزه هیأت مدیره در اجتناب از پرداخت مالیات شرکت. دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۲، صص ۵۹-۸۴.
- (۱۳) عباس‌زاده، محمدرضا، فدائی، مرتضی، مفتونیان، محسن، بابایی، مائده (۱۳۹۵) بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکت‌ها. فصلنامه اقتصاد مالی، سال ۱۰، شماره ۳۵، صص ۴۵-۷۴.
- (۱۴) عبدلی، محمد رضا، بخشی، حسین، حسینی، سید احمد (۱۳۹۲) رابطه گزارشگری متهورانه مالی و اندازه شرکت‌ها با سیاست‌های متهورانه مالیاتی. پژوهش‌نامه مالیات، جلد ۲۱، شماره ۱۹، صص ۱۵۹-۱۷۰.
- (۱۵) عسگری، محمدرضا، عظیمی، نرگس (۱۳۹۷) رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی، پاداش هیئت مدیره و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۴، شماره ۱، صص ۱۱۳-۱۳۱.
- (۱۶) فخاری، حسین، فلاح‌پور، فرهاد (۱۳۹۶) بررسی اثر میانجی عملکرد مالی بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ارزش افزوده بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز مدیریت مالی، شماره ۲۰، صص ۹۷-۱۱۴.
- (۱۷) فروغی، داریوش، امیری، هادی، جوانمرد، مرضیه (۱۳۹۷) تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت بر نگرداشت وجه نقد از طریق اثر همزمان متغیرهای منتخب. پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دهم، شماره اول، پیاپی ۳۵، صص ۱۹-۳۶.
- (۱۸) مشایخ، شهناز، محمودیان، نسیم (۱۳۹۶) بررسی تاثیر پاداش هیئت مدیره و مدیرعامل، حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۲، صص ۹-۳۶.
- 19) Armstrong, C, Blouin, J, Larcker, D (2016) The Incentives for Tax Planning. Journal of Accounting and Economics, Vol. 53, No. 1-2, PP. 391-411.
- 20) Asian, A, Uche, T (2018) Corporate Tax and Corporate Social Responsibility of Firms in Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 9, No. 10, PP. 121-142.
- 21) Benlemlih, M, Bitar, M (2018) Corporate Social Responsibility and Investment Efficiency. Journal of Business Ethics, Springer, vol. 148(3), PP. 647-671.

- 22) Chyz, J, Gaertner, F, Kausar, A, Watson, L (2014) Overconfidence and Aggressive Corporate Tax Policy. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2408236>.
- 23) Gulzar ,M, Jacob, C, Muhammad, S, Alina, B, Phung A, Daniel, B, Nguyen, V (2018) Does Corporate Social Responsibility Influence Corporate Tax Avoidance of Chinese Listed Companies?. [www.mdpi.com/journal/sustainability](http://www.mdpi.com/journal/sustainability).
- 24) Freeman, R (1984) Strategic Management: A Stakeholder Approach. Pitman Publishing Inc. Massachusetts, Publishing Ine. pp. 276.
- 25) Hanlon, M, Heitzman, S (2010) A review of tax research. Journal of Accounting and Economics, vol. 50, issue 2-3, PP. 127-178.
- 26) Hoi, C, Wu, Q, Zhang, H (2013) Is Corporate Social Responsibility (CSR) Associated with Tax Avoidance?. Evidence from Irresponsible CSR Activities, Available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- 27) Karim, k, Lee, E, Suh,S (2018) Corporate social responsibility and CEO compensation structure. Advances in Accounting, Vol. 40, PP. 227- 41.
- 28) Kelley, S (2005) Taxes, Conservatism in Financial Reporting, and the Value Relevance of Accounting Data. Working paper, University of Washington.
- 29) Kim , B, Jung, K (2007) The Influence of Tax Costs on Accounting Conservatism. Working Paper, Korea Advanced Institute of Science and Technology.
- 30) Kruger, P (2015) Corporate goodness and shareholder wealth. Journal of Financial Economics, Vol. 115, PP. 304 -329.
- 31) Laguir, L, Elbaz, J (2015) Does corporate social responsibility affect corporate tax aggressiveness?. Journal of Cleaner Production, PP. 1-14.
- 32) Mgbame, C, Chijoke, M, Yekini, S, Yekini, C (2017) Corporate social responsibility performance and tax aggressiveness. Journal of Accounting and Taxation, Vol. 9(8), PP. 101-108.
- 33) Taylor, G, Richardson, G (2014) International corporate tax avoidance practices: evidence from Australian firms. The International Journal of Accounting, Vol. 47 (4), PP. 469 – 496.
- 34) Thomas, R, Brandon, G (2017) Overconfidence, CEO Awards, and Corporate Tax Aggressiveness. Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 44, Issue 5-6, PP. 728–754.
- 35) Yu-Shu, P, Chayi-Lin, H, Alta-Uya, D (2015) Corporate social responsibility and Corporate Financial performance: The intervening Effect of social capital. Journal of Advanced Management Science, Vol. 3(4), PP. 276-283.

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> - Hanlon & Heitzman
- <sup>2</sup> - Gulzar et al
- <sup>3</sup> - Asian & Uche
- <sup>4</sup> - Thomas & Brandon
- <sup>5</sup> - Mgbame et al
- <sup>6</sup> - Hoi et al

- <sup>7</sup> - Taylor & Richardson
- <sup>8</sup> - Armstrong et al
- <sup>9</sup> - Laguir & Elbaz
- <sup>10</sup> - Kruger
- <sup>11</sup> - Benlemlih & Bitar
- <sup>12</sup> - Karim et al
- <sup>13</sup> - Freeman
- <sup>14</sup> - Preston & Bannon
- <sup>15</sup> - Mahoney & Roberts
- <sup>16</sup> - Yushu et al
- <sup>17</sup> - Chyz et al
- <sup>18</sup> - Kinder, Lydenberg and Domini Research & Analytics, Inc.
- <sup>19</sup> - Kelley
- <sup>20</sup> - Kim & Jung
- <sup>21</sup> - *Variance Inflation Factor*