

## بررسی نقش مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر رابطه بین عناصر حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی

دکتر هادی شایسته

استادیار گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران. (نویسنده مسئول).

hadi.shayesteh@yahoo.com

ساره شهولی کوهشوری

کارشناسی ارشد حسابداری، اداره کل آموزش و پرورش خوزستان، اداره آموزش و پرورش شهرستان باوی، باوی، ایران.

shahvalisareh@gmail.com

فرزاد بویری بیانی

کارشناسی ارشد حسابداری، مدیر گروه حسابداری دیوان محاسبات خوزستان، اهواز، ایران.

farzad\_bovaryi@gmail.com

### چکیده

برای شرکت‌ها و سهامداران آن‌ها مالیات یکی از هزینه‌های ریخته شده قلمداد می‌شود و میزان مالیات قابل پرداخت یکی از عوامل انگیزشی در بسیاری از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی است. پژوهش‌های اخیر فعالیت‌های مدیریت منحصرأ در جهت کاهش مالیات شرکت از طریق روش‌های تقلیل دهنده مالیاتی می‌باشد. در پژوهش حاضر به بررسی نقش مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عناصر حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است، شاخص‌های مورد استفاده شامل نسبت مدیران غیرموظف، مالکیت نهادی و اندازه هیئت مدیره می‌باشند، به منظور نیل به هدف پژوهش نمونه‌ای مشتمل بر ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۳۹۶ لغایت ۱۴۰۰ (۶۰۰-سال، شرکت) انتخاب شده است و فرضیه‌های مطرح شده با استفاده از مدل‌های رگرسیونی چند متغیره (EGLS) آزمون شدند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین نسبت مدیران غیرموظف و شکاف مالیاتی رابطه مستقیم و معنادار وجود داشته و با اعمال نقش تعدیلگر مسئولیت‌پذیری اجتماعی این رابطه تعدیل یافته است، بین مالکیت نهادی و اندازه هیئت مدیره و شکاف مالیاتی ارتباط معکوس و معنی‌دار وجود داشته و با اعمال متغیر تعدیل‌گر مسئولیت‌پذیری اجتماعی رابطه معکوس تقویت می‌شود.

**واژگان کلیدی:** مسئولیت‌پذیری اجتماعی، شکاف مالیاتی، مالکیت نهادی، مدیران غیرموظف.

### مقدمه

با جدا شدن مالکیت و مدیریت، مدیران با سمت نماینده سهامداران، شرکت را اداره می‌کنند (فاما و جنسن، ۱۹۸۳). با شکل‌گیری رابطه نمایندگی، تضاد منافع بین مدیران، سهامداران و سایر ذینفعان (از جمله دولت) ایجاد می‌شود و به‌طور بالقوه این امکان به وجود می‌آید که مدیران اقداماتی در جهت منافع خویش انجام دهند و ضرورت ندانند اقدامات انجام گرفته در جهت منافع سهامداران و سایر ذینفعان باشد که به آن، مسئله نمایندگی گفته می‌شود (شعری و مرفوع، ۱۳۸۶). در این راستا، دولت به عنوان یکی از ذینفعان شرکت‌ها، برای تشخیص مالیات بر اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط مودیان مالیاتی تنظیم و تسلیم می‌گردد، تکیه می‌کند. از طرفی، شرکت‌ها و بالاخص شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران باید سود مشمول مالیات و به دنبال آن مالیات متعلقه را طبق قوانین و مقررات مالیاتی محاسبه و در اظهارنامه

مالیاتی ابراز و به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم نمایند. ماموران مالیاتی نیز باید اظهارنامه تسلیمی مودیان را طبق قوانین و مقررات مالیاتی رسیدگی کرده، مالیات متعلقه را در برگ تشخیص منعکس نمایند و در صورت درخواست مودی، طبق مفاد ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م)، مبنای و مستندات قانونی محاسبه مالیات را به مودی اعلام نمایند. در چنین شرایطی، اگر عوامل حاکمیت شرکتی که مبنای نظری آن اذعان به رعایت حقوق کلیه ذینفعان دارد، در شرکت وجود داشته باشد (که به شرکت‌های با حاکمیت شرکتی قوی مرسوم شده‌اند)، انتظار می‌رود سود مشمول مالیات و مالیات ابرازی که باید طبق قوانین و مقررات شناسایی و در اظهارنامه مالیاتی ابراز می‌شود، با سود مشمول مالیات و مالیات تشخیصی و قطعی توسط ماموران مالیاتی که آن هم طبق قوانین و مقررات تعیین می‌شود، تا حدود زیادی منطبق باشد. البته، عوامل متعددی، از جمله مغایرت برخی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و به‌ویژه هزینه‌های قابل قبول نیز موجب مغایرت بین سود حسابداری مبتنی بر استانداردهای حسابداری و سود مشمول مالیات مبتنی بر قوانین و مقررات مالیاتی می‌شود که بر کسی پوشیده نیست و تقریباً در اغلب کشورها، حتی کشورهای توسعه یافته نیز کم و بیش مرسوم است. از این رو، حاکمیت شرکتی مکانیزمی است که از طریق اعمال آن، مشکلات نمایندگی برطرف گردیده و کیفیت اطلاعات ارائه شده از سوی شرکت‌ها بهبود یافته، رعایت حقوق سهامداران و کلیه ذینفعان، از جمله دولت‌ها و عموم جامعه مورد توجه قرار می‌گیرد (فرناندس<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷).

مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و افشاگری‌های مرتبط با آن عامل ضروری است که به تداوم فعالیت شرکت‌ها منتهی می‌شود. حاکمیت شرکتی مجموعه مکانیسم‌های هدایت و کنترلی درون سازمانی و برون سازمانی می‌باشد که تعادل مناسب و معقولی میان حقوق صاحبان سهام از یک سو و نیازها و اختیارات هیئت مدیره از سوی دیگر برقرار می‌نماید. سیستم حاکمیت شرکتی توزیع حقوق و مسئولیت‌های ذینفعان مختلف شرکت‌ها اعم از مدیران، کارکنان، سهامداران و سایر اشخاص حقیقی و حقوقی که از فعالیت‌های شرکت تأثیر پذیرفته و بر آن اثر می‌گذارند، مشخص می‌کند. این سیستم قوانین و رویه‌هایی جهت تعیین فرآیندهای تصمیم‌گیری در شرکت اعم از هدف‌گذاری، تعیین ابزارهای رسیدن به اهداف و طراحی سیستم‌های کنترلی را معین می‌کند. مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی باعث کاهش مشکلات نمایندگی در شرکت‌ها می‌شود (احمدپور و دیگران، ۱۳۹۹).

گزارشگری مسئولیت‌شرکتی با جنبه‌های اقتصادی، اخلاقی، اجتماعی و محیطی شرکت ارتباط دارد. به همین دلیل، این موضوع که آیا سهامداران از اطلاعات گزارشگری مسئولیت اجتماعی در مجموعه اطلاعات مورد توجه برای ارزش‌گذاری سهام استفاده می‌کنند یا خیر، حائز اهمیت است. حاکمیت شرکتی به‌عنوان مهمترین عامل در تهیه و اجرای رهنمودهای شرکت می‌تواند تبیین‌کننده مسئولیت‌پذیری شرکت در مقابل جامعه را نشان دهد. از مالیات به عنوان یکی از مهمترین مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها یاد می‌شود. اگر چه در رویکرد محدود حاکمیت شرکتی، دولت به مثابه یک سهامدار محسوب شده است و شرکت‌ها سهم دولت از سود را پرداخت می‌کنند، لیکن در رویکرد گسترده حاکمیت شرکتی، این سوال مطرح می‌شود که آیا شرکت‌ها حقوق دولت را به صورت منصفانه رعایت می‌کنند؟ آیا اطلاعات منتشر شده توسط شرکت‌ها به اندازه کافی شفاف هست تا بتوان حقوق دولت دایر بر مالیات متعلقه را از روی آن‌ها به درستی ارزیابی و محاسبه نمود و آیا شرکت‌ها نسبت به پرداخت مالیات منصفانه که بیانگر بخشی از مسئولیت‌پذیری اجتماعی خود اقدام می‌کنند؟ با توجه به توضیحات پیشین، به نظر می‌رسد برخی معیارهای حاکمیت شرکتی نظیر نسبت مدیران غیرموظف، مالکیت نهادی، میزان سهام شناور شرکت در بازار و اندازه هیئت مدیره می‌تواند به عنوان عوامل کلیدی مرتبط با ارائه اطلاعات شفاف درباره میزان مالیات حقه دولت بررسی گردد. به بیان دیگر، انتظار معقول آن است که هر چقدر اطلاعات

<sup>1</sup> Fernandez

ارائه شده از طرف شرکت‌ها شفاف‌تر باشد، به همان اندازه شرکت‌ها در ایفای مسئولیت پاسخگویی خود نسبت به ذینفعان موفق‌تر خواهند بود و ارائه اطلاعات شفاف نیز به نوبه خود موجب محاسبه دقیق و صحیح سود مشمول مالیات قطعی شرکت خواهد شد. در چنین شرایطی، سیستم حاکمیت شرکتی مطلوب از منظر دولت به رویکردی اطلاق می‌شود که حقوق دولت نیز به عنوان یکی از گروه‌های ذینفع رعایت گردیده و سهم وی از سود شرکت به صورت دقیق و روشن مشخص شود. لازمه این امر آن است که سهامداران نهادی نظارت کافی بر عملکرد شرکت داشته و فعالیت‌گرا باشند و هیات مدیره شرکت‌ها نیز توجه به حقوق تمامی ذینفعان را در اولویت و دستور کار خود قرار دهند. در این میان، مالیات به عنوان بارزترین حقوق دولت از اهمیت بسزایی برخوردار است و چنانچه موارد فوق رعایت نگردد، باعث به وجود آمدن اختلاف سود ابرازی شرکت‌ها با سود تعیین شده مشمول مالیات از طرف مقامات مالیاتی خواهد شد. به این ترتیب، در این پژوهش، پژوهشگران در پی آن هستند تا رابطه بین برخی عوامل حاکمیت شرکتی به شرح فوق را با شکاف مالیاتی و همچنین تاثیر مسئولیت-پذیری اجتماعی به عنوان متغیر تعدیلگر بر روابط آن‌ها مورد بررسی قرار دهد.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### شکاف مالیاتی

در بیشتر کشورهای در حال توسعه، دستگاه مالیاتی کارایی لازم را ندارد و به این ترتیب زمینه فرار و اجتناب مالیاتی و به تبع آن، شکاف مالیاتی در این کشورها مهیا می‌شود. شکاف مالیاتی عبارتست از تفاوت بین مالیات وصول شده و آنچه طبق قانون باید وصول شود. فرار مالیاتی، مالیات‌های معوق، خطاهای مؤدیان در اظهار و پرداخت مالیات، خطای حسابرسان در تشخیص و دریافت و عوامل دیگری که منجر به پدیده عدم تمکین مالیاتی می‌شود، شکاف مالیاتی محسوب می‌شوند سیلوانی (۱۳۸۱) شکاف مالیاتی از دو بخش عمده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تشکیل شده است. فرار مالیاتی، نوعی تخلف از قانون است. وقتی مؤدی مالیاتی از گزارش درست درباره درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع کند، عمل غیررسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد. اجتناب از مالیات، از خلأهای قانونی در قانون مالیات‌ها نشئت می‌گیرد. رگو (۲۰۰۳) استفاده از روش‌های برنامه‌ریزی مالیاتی که به طور قانونی پرداخت مالیات بر درآمد شرکت‌ها را کاهش می‌دهد، اجتناب از پرداخت مالیات تعریف کرده است. اجتناب از پرداخت مالیات به طور کلی کاهش آشکار مالیات تعریف شده است (هانلون، ۲۰۰۹) فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات به طور متداول به ابزارهای صرفه‌جویی مالیات گفته می‌شود که منابع را از دولت به سهامداران انتقال می‌دهد و ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می‌دهد (دسائی و دارماپالا، ۲۰۰۶). طبق قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن در سال ۱۳۸۰، اخذ مالیات در ایران فرایندی است که ابراز مالیات توسط مؤدی (از طریق اظهارنامه مالیاتی) آغاز شده و پس از طی مراحل قانونی تعیین شده با وصول مالیات خاتمه می‌یابد. بخش عمده مؤدیان مالیاتی دولت اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) هستند. در این راستا دولت به عنوان یکی از ذینفعان کلیدی شرکت‌ها برای تشخیص مالیات، بر اظهارنامه مالیاتی مؤدیان تکیه می‌کند. به رغم اتکای دولت بر اظهارنامه‌های مؤدیان، اغلب مالیات ابراز شده با مالیات تشخیصی یکسان نیست و اختلافی گفته می‌شود. اختلاف بین «شکاف مالیاتی» بین دو مبلغ وجود دارد که اصطلاحاً به آن اصول و قواعد حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی و مالیاتی موجب بوجود آمدن این تفاوت در بین مالیات ابرازی (بر مبنای سود حسابداری) و مالیات تشخیصی (بر مبنای سود مأخذ محاسبه مالیات) می‌شود (قادری و همکاران، ۱۳۹۷).

## حاکمیت شرکتی و مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتها

مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتی و افشاگرهای مرتبط با آن عامل ضروری است که به تداوم شرکتها منجر می شود. زیرا همه شرکتها ارتباطهایی با جامعه دارند. لذا جامعه امکان بقای شرکتها را در درازمدت فراهم می آورد. جامعه از فعالیتها و رفتار شرکتها بهره می گیرد. گسترش مسئولیت پذیری شرکتها بر این موضوع دلالت دارد که مسئولیتهای شرکتها از آنچه در گذشته بوده، یعنی "فراهم کردن پول برای سهامداران" فراتر رفته است. شرکتها بایستی در برابر ذینفعان (سهامداران، مشتریان، کارکنان، عرضه کنندگان کالا، بانکها، قانون گذاران، محیط و جامعه) پاسخگو باشند. به این ترتیب شرکتها علاوه بر مسئولیت اقتصادی، باید در برابر مسائل اجتماعی احساس مسئولیت کنند. بنابراین با توجه به اهمیت مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتها و افشاگرهای مرتبط با آن، در گزارشات مالی بایستی مراقبتهای کافی به عمل آید. اعمال نظارت و مراقبت در این زمینه می تواند مستلزم وجود سازو کارهای حاکمیت شرکتی باشد (بهارمقدم و همکاران، ۱۳۹۲). مبانی نظری متفاوت برای توضیح و تحلیل حاکمیت شرکتی مطرح شده است. که هر یک از آنها با استفاده از واژگان مختلف زمینه علمی خاص و به صورتی متفاوت به موضوع حاکمیت شرکتی پرداخته اند. به عنوان مثال، تئوری نمایندگی از دید مالی و اقتصادی، تئوری هزینه معاملات از دید اقتصادی، حقوقی و سازمانی و تئوری ذینفعان، تئوری مشروعیت و تئوری اقتصاد سیاسی از دید اجتماعی به موضوع حاکمیت شرکتی می پردازند. بر اساس تئوریهای ذکر شده که منجر به مکانیزمهای حاکمیتی ساختار یافته می شود می توان به افزایش افشای حجم اطلاعات مالی و اجتماعی شرکتها دست یافت (بهارمقدم و همکاران، ۱۳۹۲).

علاوه بر سه تئوری مطرح در حوزه مسئولیتهای اجتماعی می توان به تئوری سازمانی نیز برای توجیه ارتباط حاکمیت شرکتی و مسئولیت اجتماعی تئوری، اشاره کرد. جنکینز و یاکوولوا (۲۰۰۶) سازمانی با آزمون و توضیح اینکه چطور هنجارهای سازمانی و فشارها بر تغییر اجتماعی در سازمانها تاثیر می گذارد سروکار دارد. مطابق این تئوری فعالیتهای سازمان توسط انواع فشارهای خارجی محدود می شود و سازمانها بایست به منظور حفظ مشروعیتشان نسبت به فشارها و توقعات خارجی پاسخگو باشند (ازیزول و اسیلام، ۲۰۰۹).

نظریه سازمانی به بررسی چگونگی ساختار سازمانی و فعالیتهای شکل گرفته از طریق نیروهای فرهنگی، سیاسی و اجتماعی که چنین نهادهایی را احاطه می کنند می پردازد. سازمانها جهت پایدار شدن باید با محیط اطرافشان تبادل داشته و با نهادهای گوناگون در آن محیط در ارتباط باشند. اثبات پابندی و وفاداری به انتظارات، رفتارها و عقاید ارزشمند از طریق جامعه به طور گسترده ممکن است به سازمان در کسب حمایت جامعه و همچنین قانونی بودن و مشروعیت کمک بسزایی داشته باشد. فعالیتها از طریق محیط داخلی و خارجی بر سازمان تاثیر گذار هستند. محیط خارجی سازمان شامل پیامدهای سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است که یک سازمان باید از آنها آگاهی کافی داشته و در این صورت حمایت و مشروعیت را از جانب محیط دریافت کند. محیط داخلی سازمان شامل اهداف، ساختار و فرهنگ سازمان می باشد (رحمان و همکاران، ۲۰۰۴). با توجه به این تئوری، محیط خارجی همان مسئولیتهای اجتماعی شرکت در قبال ذینفعان است و محیط داخلی همان سازوکار حاکمیت شرکتی است. حاکمیت شرکتی مجموعه رویهها و راهکاری است که یک شرکت از طریق آن هدایت و کنترل می شود (حساس یگانه، ۱۳۹۸). به طور کلی تعاریف حاکمیت شرکتی در متون علمی دارای ویژگی پاسخ گویی است. تعاریف محدود حاکمیت شرکتی متمرکز بر قابلیت های سیستم قانونی یک کشور برای حفظ حقوق سهامداران اقلیت می باشد. تعاریف گسترده تر حاکمیت شرکتی بر سطح پاسخ گویی وسیع تری نسبت به سهامداران و دیگر ذی نفعان تاکید دارند حاکمیت شرکتی در سطح یک شرکت ویژگی هایی همچون: تعداد اعضای هیات مدیره، تفکیک وظایف مدیر عامل از ریاست هیات مدیره، نسبت اعضای موظف هیات مدیره، ساختار مالکیت شرکت و غیره را در بر

می‌گیرد (گرمسیری و همکاران، ۱۳۹۶). افشای اطلاعات در رابطه با مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بخشی از نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران اجتماعی تلقی می‌گردد و سرمایه‌گذاران اجتماعی افرادی هستند که علاوه بر عملکرد مالی به ایفای مسئولیت‌های اجتماعی و کیفیت گزارشگری و افشای مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها توجه می‌کنند (بلکویی، ۲۰۱۳). از این رو به لحاظ نظری یا سیستم حاکمیت شرکتی مطلوب می‌تواند کیفیت پاسخگویی اجتماعی شرکت‌ها را بهبود دهد و بدین طریق شهرت اجتماعی شرکت‌ها را بهبود دهد. با توجه به مباحث مذکور به لحاظ نظری می‌توان چنین استنباط نمود که بین ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نیز ارتباط وجود دارد (گرمسیری و همکاران، ۱۳۹۶).

### حاکمیت شرکتی و عدالت مالیاتی

با وجود تکیه دولت بر اظهارنامه‌های مؤدیان، در همه کشورهای، اغلب، مالیات ابراز شده با مالیات تعیینی یکسان نیست که در اصطلاح به آن شکاف مالیاتی گفته می‌شود. از مهمترین عوامل این اختلاف، نبود کارایی لازم در اداره شرکت‌ها و شفاف نبودن اطلاعات ارائه شده شرکت‌هاست که موجب تضییع بخشی از حقوق سایر ذینفعان می‌شود. به بیان دیگر، مدیران ممکن است اقداماتی را انجام دهند که صرفاً به نفع سهامداران شرکت باشد و منافع سایر گروه‌های ذینفع نادیده گرفته شود. یکی از عوامل اصلی بهبود کارایی اقتصادی، سازوکارهای حاکمیت شرکتی است که دربرگیرنده مجموعه‌ای از روابط میان شرکت، هیئت مدیره، سهامداران و سایر گروه‌های ذینفع است. ضرورت حاکمیت شرکتی، از تضاد منافع مشارکت کنندگان (ذینفعان) در ساختار شرکت ناشی می‌شود. تضاد منافع که از آن با عنوان مسئله نمایندگی یاد می‌شود، خود ناشی از دو علت عمده است؛ اول اینکه هر مشارکت کننده، اهداف و ترجیحات متفاوتی دارد و دیگر اینکه هر یک در مورد اقدامات، دانش و ترجیحات دیگری اطلاعات کاملی ندارد. بدیهی است این تفکیک به فرض نبود سازوکارهای مؤثر اجرایی حاکمیت شرکتی، زمینه اقدام مدیران در راستای منافع خود و نه منافع سهامداران را فراهم خواهد کرد (برل و مینز، ۱۹۳۲). سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر اطلاعاتی که شرکت‌ها برای سهامداران و سایر ذینفعان افشا می‌کنند، اثر می‌گذارد و احتمال افشا نشدن کامل و مطلوب اطلاعات را کاهش می‌دهد (دیدار و همکاران، ۱۳۹۳). یکی از مواردی که انتظار می‌رود با مدیریت مالیات رابطه داشته باشد ساز و کارهای حاکمیت شرکتی است. رابطه این ساز و کارها با عملکرد شرکت‌ها طی پژوهش‌ها متعدد مورد بررسی قرار گرفته و تأیید شده است. مطالعات مختلف نشان داده که اندازه هیئت مدیره، ترکیب هیئت مدیره، دوگانگی وظایف مدیرعامل و اندازه موسسه حسابرسی از جمله عناصری از ساز و کارهای راهبری شرکت می‌باشند که مدیریت مالیات را تحت تأثیر قرار می‌دهند (پورحیدری و دیگران، ۱۳۹۳).

### پیشینه پژوهش

نمازیان و دیگران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر نرخ موثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار مالیاتی و فساد مالیاتی پرداختند نتایج نشان داد که بین نرخ موثر مالیاتی و فرار و فساد مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ اما با اضافه شدن متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی به رابطه‌های فوق، تغییر معناداری روی رابطه بین نرخ موثر مالیاتی و فرار و فساد مالیاتی مشاهده نشد.

پاکدلان و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی رابطه شاخص‌های حاکمیت شرکتی بر افشای زیست محیطی و افشای مسئولیت پذیری اجتماعی پرداختند نتایج پژوهش نشان داد از بین عوامل حاکمیت شرکتی متغیرهای نقش دوگانه مدیر عامل، اندازه حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی با افشای مسئولیت پذیری اجتماعی رابطه معناداری دارند. همچنین نتایج نشان داد

شاخص‌های اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره و نقش دوگانه مدیر عامل می‌تواند با افشای مسئولیت زیست محیطی رابطه معناداری داشته باشد.

قادری و دیگران (۱۳۹۸) با بررسی رابطه بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی: شواهدی تجربی از بورس اوراق بهادار تهران دریافتند که رابطه معنی‌داری بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی وجود ندارد. از این رو، شواهدی تجربی در خصوص فرضیه سیاسی و ارتباط آن با شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران یافت نشد. رضایی‌پینه‌نوئی و دیگران (۱۳۹۸) به مدل بندی نقش تعدیلی حاکمیت شرکتی بر رابطه بین اعتماد اجتماعی و اجتناب مالیاتی پس از اطمینان یافتن از برازش قابل قبول مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که اعتماد اجتماعی موجب کاهش اجتناب مالیاتی شرکت می‌گردد. علاوه بر این مطابق با پیش بینی نظریه جایگزینی، نتایج نشان می‌دهد که حاکمیت شرکتی رابطه منفی بین اعتماد اجتماعی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را تضعیف می‌کند.

کیس وتر و منسی<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان رابطه بین حاکمیت شرکتی و اجتناب از مالیات انجام دادند که به بررسی شرکت‌های آلمانی می‌پردازد. در این مقاله رابطه بین حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد که ویژگی‌های حاکمیت شرکتی قوی شرکت کاهش نرخ مالیات موثر برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس آلمان را به دنبال دارد. این مقاله با ایجاد یک رابطه علی بین حاکمیت شرکتی و مالیات، به پژوهش‌ها موجود کمک می‌کند.

جیهوان چوی و هیونگجو<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی، ریسک مالیاتی و حاکمیت شرکتی پرداختند نتایج نشان داد که نوسانات نرخ مؤثر مالیات شرکتی و حاکمیت شرکتی رابطه منفی معناداری دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که وقتی سطح اجتناب مالیاتی شرکتی افزایش می‌یابد، ریسک مالیاتی کاهش می‌یابد و زمانی که سطح اجتناب مالیاتی شرکت کاهش می‌یابد، ریسک مالیاتی افزایش می‌یابد. علاوه بر این هر چه ساختار حاکمیت شرکتی بهتر باشد، سطح نظارت و کنترل مدیران بالاتر خواهد بود و در نتیجه تأثیر فرار مالیاتی بر ریسک مالیاتی شرکت‌ها در آینده کاهش می‌یابد.

چن و دیگران (۲۰۲۲) با بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی بر اجتناب از مالیات دریافتند که شوک‌های حاکمیت شرکتی ناشی از فهرست‌بندی متقابل در ایالات متحده بسیار موثر بوده است بر همین اساس شرکت‌ها پس از فهرست‌بندی متقابل تمایل به اجتناب از مالیات کمتری دارند. این اثر برای شرکت‌هایی که پیشرفت‌های قابل توجهی در حاکمیت شرکتی تجربه می‌کنند، و برای شرکت‌هایی از کشورهایی با الزامات حمایتی و افشای سهامداران ضعیف‌تر، آشکارتر است. در مجموع، نتایج نشان می‌دهد که فهرست‌بندی متقابل در ایالات متحده به همسویی منافع مدیران و سهامداران کمک می‌کند و انحراف مدیریتی را کاهش می‌دهد.

با توجه به مبانی نظری و تحقیقات تجربی بالا، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه اول: بین نسبت مدیران غیرموظف و شکاف مالیاتی ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر رابطه بین نسبت مدیران غیرموظف و شکاف مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

فرضیه سوم: بین مالکیت نهادی و شکاف مالیاتی ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر رابطه بین مالکیت نهادی و شکاف مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

<sup>1</sup> Kiesewetter Dirk

<sup>2</sup> Jihwan Choi and Hyungju

فرضیه پنجم: بین اندازه هیئت مدیره و شکاف مالیاتی ارتباط معناداری وجود دارد.  
فرضیه ششم: مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر رابطه بین اندازه هیئت مدیره و شکاف مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

### روش پژوهش و ابزار پژوهش

این پژوهش از نظر نوع هدف؛ کاربردی و از نظر شیوهی انجام و ماهیت، از نوع پژوهش‌های توصیفی و از نظر فلسفه جزء پژوهش‌های اثباتی حسابداری و از نظر فرآیند اجرا از نوع پژوهش‌های کمی و از نظر منطق اجرا نیز جزء پژوهش‌های با رویکرد قیاسی- استقرایی بوده و از نظر بعد زمانی نیز از نوع پژوهش‌های طولی- گذشته‌نگر و از اطلاعات تاریخی شرکت‌های نمونه استفاده شده است. جامعه آماری مورد بررسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی پژوهش سال‌های ۱۳۹۶ لغایت ۱۴۰۰ می‌باشد همچنین به منظور اندازه‌گیری متغیرها از داده‌های سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۰ استفاده شده است. با توجه به گستردگی حجم جامعه آماری و ناهمسانی میان اعضای جامعه، تعدادی از شرکت‌ها به عنوان نمونه انتخاب خواهند شد، به این صورت که شرکت‌هایی که دارای شرایط و ویژگی‌های مورد نظر تحقیق (سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند هر سال باشد، کلیه اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرها در دسترس باشند، شرکت‌ها به طور کامل معاف از پرداخت مالیات نباشند، شرکت‌های نمونه طی دوره مورد بررسی وقفه فعالیت نداشته باشند) انتخاب و مابقی نمونه‌ها براساس شرایط و محدودیت‌های اعمال شده برای دستیابی به نتایج دقیق‌تر و افزایش قدرت مقایسه و تعمیم نتایج نمونه به جامعه، براساس معیارهای مورد نظر زیر و به روش حذف سیستماتیک (غربالگری شرکت‌ها) کنار گذاشته شده‌اند. بنابراین تعداد ۱۲۰ شرکت (۱۲۰، سال- شرکت) به عنوان نمونه آماری پژوهش مورد بررسی قرار گرفته‌اند. روش گردآوری داده‌ها از نوع اسنادکاوی است و برای پردازش اطلاعات از نرم افزار (Excel) نسخه ۲۰۱۶ برای دسته بندی، مرتب کردن و اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش و به منظور تخمین الگوی پژوهش و همچنین آزمون‌های پژوهش از نرم افزار اقتصادسنجی (Eviews) نسخه ۱۰ استفاده شده است.

### الگوهای پژوهش و اندازه‌گیری متغیرها

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون چند متغیره تحلیل هم‌زمان و با تکیه بر رویکرد داده‌های ترکیبی (Panel data) استفاده شده است. مزیت و برتری این روش آن است که امکان برآورد پویایی متغیرها در طول زمان را به پژوهشگر می‌دهد.

مدل اصلی پژوهش الگوی رگرسیون خطی چندگانه است، که با توجه به ادبیات پژوهش و مبانی نظری استخراج و طراحی گردیده‌اند. به عبارتی الگوی رگرسیونی پژوهش بر اساس فرضیه‌ها، سوالات و مبانی نظری و رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته طراحی شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش مدل رگرسیونی (۱) بکارگیری شده است:

$$\text{tax gap}_{it} = \beta_0 + \beta_1(\text{CRH})_{it} + \beta_2(\text{BS})_{it} + \beta_3(\text{NS})_{it} + \beta_4(\text{CSR} \times \text{CRH})_{it} + \beta_5(\text{CSR} \times \text{BS})_{it} + \beta_6(\text{CSR} \times \text{NS})_{it} + \beta_7(\text{CSR} \times \text{CRH})_{it} + \beta_8\text{Size}_{it} + \beta_9\text{FL}_{it} + \Sigma_{it}$$

نام متغیر	نماد در مدل	کارکرد متغیر در مدل پژوهش
شکاف مالیاتی	Tax Gap	وابسته
سهامدارن نهادی	CRH	مستقل
اندازه هیئت مدیره	BS	مستقل
نسبت مدیران غیرموظف	NS	مستقل
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	CSR	تعدیلگر
اندازه شرکت	size	کمکی

کمکی	FL	اهرم مالی
------	----	-----------

متغیر وابسته در این پژوهش شکاف مالیاتی است. این متغیر از اختلاف بین مالیات ابرازی (اظهارشده) و مالیات تعیینی (تشخیصی، قطعی یا نظر نهایی شورای عالی مالیاتی)، به دست می‌آید. اولویت در انتخاب مالیات تعیینی، مالیات قطعی است و در مواردی که مالیات هنوز قطعی نشده باشد، از مالیات تشخیصی استفاده می‌شود. به منظور تعدیل این متغیر برای کلیه شرکت‌ها با ویژگی‌های مختلف، نسبت شکاف مالیاتی از رابطه زیر به دست آورده شده است:

رابطه (۱): نحوه محاسبه شکاف مالیاتی

$$\text{شکاف مالیاتی} = \frac{\text{مالیات تعیینی} - \text{مالیات ابرازی}}{\text{مالیات ابرازی}}$$

### متغیرهای مستقل

#### اندازه هیئت مدیره<sup>۱</sup>

#### تعداد اعضای هیئت مدیره

#### مالکیت نهادی<sup>۲</sup>

تعداد سهام عادی شرکت که در اختیار مؤسسات سرمایه‌گذاری و یا سایر شرکت‌های تجاری قرار دارد، میزان مالکیت سهامداران نهادی را نشان می‌دهد. برای محاسبه درصد سهامداران نهادی در هر شرکت تعداد سهام سهامداران نهادی بر کل تعداد سهام عادی شرکت در ابتدای دوره تقسیم می‌شود. به عبارت دیگر:

$$CRH = \frac{n}{m}$$

CRH = درصد سهامداران نهادی.

n = تعداد سهام عادی شرکت در اختیار شرکت‌های سرمایه‌گذاری و تجاری.

M = تعداد کل سهام عادی شرکت در ابتدای دوره.

### نسبت مدیران غیرموظف

به منظور اندازه‌گیری این متغیر، ابتدا تعداد اعضای غیرموظف هیئت مدیره از گزارش‌های هیئت‌مدیره برای کلیه شرکت‌های مورد بررسی جمع‌آوری و سپس به کل تعداد اعضای هیئت‌مدیره تقسیم شده تا درصد اعضای غیرموظف محاسبه شود. سپس میانگین کل این متغیر برای هر سال محاسبه می‌گردد. برای شرکت‌هایی که دارای درصد اعضای غیرموظف بالاتری نسبت به میانگین جامعه باشند، ارزش یک و برای بقیه ارزش صفر داده می‌شود (فغانی و همکاران، ۱۳۹۸).

### متغیر تعدیل‌کننده

#### مسئولیت‌پذیری اجتماعی<sup>۳</sup>

برای ارزیابی مسئولیت اجتماعی از تجزیه و تحلیل محتوا استفاده شده است. در صورتی که شرکتی هر کدام از شاخص‌های فوق را در گزارشات مالی و گزارشات سالیانه به مجمع عمومی افشا نموده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در

<sup>1</sup> Bord size

<sup>2</sup> Institutional ownership

<sup>3</sup> Social responsibility



نظر گرفته می‌شود. در نهایت میانگین شاخص‌های مزبور در هر سال و برای هر شرکت محاسبه شده و به عنوان متغیر وابسته پژوهش در نظر گرفته می‌شود.

### جدول (۱): ابعاد و مولفه‌های مختلف مسئولیت اجتماعی

ردیف	میزان افشای اطلاعات مربوط به روابط کارکنان	ردیف	میزان افشای اطلاعات مربوط به مشارکت اجتماعی
۱	سلامت محیط کارکنان	۱	برنامه اهدا وجه نقد
۲	آموزش کارکنان	۲	برنامه خیریه
۳	مزایای کارکنان	۳	برنامه بورس تحصیلی
۴	مشخصات کارکنان	۴	حامیان مالی برای فعالیت ورزشی
۵	مالکیت سهم کارکنان	۵	حامیان غرور ملی
۶	ایمنی و بهداشت کارکنان ایزو ۱۱	۶	پروژه های عمومی
ردیف	میزان افشای اطلاعات مربوط به تولید	ردیف	میزان افشای اطلاعات مربوط به محیط زیست
۱	ایمنی محصول	۱	کنترل آلودگی هوا
۲	کیفیت محصول ایزو ۱۱	۲	برنامه پیشگیری و جبران خسارت
۳	توسعه محصول	۳	حفاظت و استفاده از محصولات ناشی از بازیافت
۴	خدمات پس از فروش	۴	جایزه در زمینه محیط زیست ایزو ۱۴۰۰۰

### متغیرهای کنترلی

**اندازه شرکت<sup>۱</sup>:** شرکت‌های بزرگ دارای هزینه‌های سیاسی بیشتری هستند و به عبارتی بیشتر دیده می‌شوند. بنابراین می‌توان انتظار داشت دولت‌ها تمایل بیشتری به اخذ مالیات بیشتر از شرکت‌های بزرگتر داشته باشند. همچنین اطلاعات شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک بیشتر در دسترس همگان است و چون تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران اطلاعات شرکت‌های بزرگ را بیشتر رصد می‌کنند، مدیران این شرکت‌ها تمایل بیشتری برای انتشار اطلاعات را دارند و کمتر به مدیریت سود می‌پردازند برای عملیاتی کردن این متغیر از لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل دارایی‌ها شرکت (سلطانا، ۲۰۱۵). از این متغیر جهت کنترل اندازه شرکت‌ها استفاده می‌شود.

**اهرم مالی<sup>۲</sup>:** باتوجه به اینکه هزینه‌های مالی و هزینه‌های بهره‌ای که مشمول قوانین مالیاتی نباشد از لحاظ مقاصد مالیاتی جزء هزینه‌های غیر قابل قبول تلقی می‌شوند، در نتیجه اهرم مالی عامل اثرگذاری بر تفاوت‌های مالیاتی است. به عبارتی انتظار می‌رود شرکت‌هایی که حجم بالایی از دارایی‌های خود را از محل بدهی تأمین کرده‌اند، اطلاعات حسابداری با کیفیتی را گزارش نکنند تا منابع شرکت را هرچه بیشتر حفظ نموده و در آینده از میزان بدهی خود کم کرده و در نتیجه میزان شکاف مالیاتی در آن‌ها بیشتر شود. در این پژوهش اهرم مالی از طریق تقسیم کل بدهی بر کل دارایی‌ها محاسبه شده است (احمد و همکاران، ۲۰۰۲).

### یافته‌های پژوهش

غالباً مفیدترین و در عین حال اولین قدم در سازماندهی داده‌ها مرتب کردن داده‌ها بر اساس یک ملاک منطقی است و سپس استخراج شاخص‌های مرکزی و پراکندگی می‌باشد. در یک جمع بندی با استفاده مناسب از روش‌های آمار توصیفی می‌توان دقیقاً ویژگی‌های یک دسته از اطلاعات را بیان کرد. آمار توصیفی همیشه برای تعیین و بیان ویژگی‌های اطلاعات

<sup>1</sup> Size

<sup>2</sup> Leverage

پژوهش‌ها به کار برده می‌شوند. بنابراین، در این بخش آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در پژوهش بررسی می‌شود، که در نگاره شماره‌ی (۲) ارائه شده است. مقادیر مزبور تنها شمایی کلی از وضعیت توزیع داده‌های پژوهش ارائه می‌کنند.

جدول (۲): آماره‌های توصیفی پژوهش

اهرم	اندازه شرکت	مسئولیت اجتماعی	نسبت مدیران غیر موظف	مالکیت نهادی	اندازه هیئت مدیره	شکاف مالیاتی	
۰,۵۷	۵,۶۳	۰,۳۴۰	۰,۶۸۲	۳۴,۷۰	۵,۰۴۳	۰,۰۹۱	میانگین
۰,۵۸	۵,۵۸	۰,۳۵۴	۰,۶۰۰	۲۳,۹۹	۵	۰,۱۱۳	میانه
۰,۹۷۳	۷,۹۶	۰,۷۰۸	۱	۹۱,۹۷	۷	۰,۱۸۸	حداکثر
۰,۵۰۹	۳,۸۷	۰,۰۰۰	۰	۰,۰۰	۵	۰,۰۰	حداقل
۰,۲۱۲	۰,۸۶۷	۰,۱۷۰	۰,۲۱۷	۳۶,۹۱	۰,۲۶۲	۰,۲۰۱	انحراف معیار
۰,۳۹۴	-۰,۱۴۵	۰,۲۸۴	۰,۴۵۲	۰,۵۱۳	۰,۳۰۸	۰,۲۷۱	چولگی
۳,۰۱۹	۲,۶۱۵	۱,۶۹۵	۱,۹۲۱	۲,۸۱۲	۱,۰۹۱	۱,۹۸۵	کشیدگی
۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰	مشاهدات

### نتایج آزمون پایایی متغیرها

قبل از برآورد مدل‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش، باید پایایی متغیرها بررسی شود. وجود متغیرهای ناپایا در مدل سبب می‌شود تا آزمون‌های تی استیودنت و فیشر از اعتبار لازم برخوردار نباشند و کمیت‌های بحرانی ارائه شده توسط توزیع‌های مذکور، مقادیر صحیحی برای انجام آزمون‌های آماری نباشند.

برای بررسی پایایی متغیرهای پژوهش، از آزمون‌های ریشه واحد لوین لین و چو، دیکی فولر تعمیم یافته، و آزمون فیلیپس و پرون استفاده شده و نتایج در نگاره (۳) ارائه گردیده‌اند.

جدول (۳): نتایج آزمون پایایی متغیرها

فیشر، فلیپس پرو		فیشر دیکی فولر تعمیم یافته		لوین، لین و چو		متغیرها
p.v	آماره	p.v	آماره	p.v	آماره	
۰,۰۰۰	۵۸۰,۲	۰,۰۰۰	۲۸۴,۷	۰,۰۰۰	-۳۱,۵	شکاف مالیاتی
۰,۰۰۰	۲۹۱,۴	۰,۰۰۰	۲۳۸,۱	۰,۰۰۰	-۱۷,۳	اندازه هیئت مدیره
۰,۰۰۰	۵۰۷,۱	۰,۰۰	۴۲۲,۱	۰,۰۰۰	-۲۰,۴	مالکیت نهادی
۰,۰۰۰	۴۲۲,۴	۰,۰۰	۳۷۲,۱	۰,۰۰۰	-۶۹,۷۹	مدیران غیر موظف
۰,۰۰۰	۴۸۷,۹	۰,۰۰۰	۳۱۰,۴	۰,۰۰۰	-۷,۸۱	مسئولیت اجتماعی
۰,۰۰۰	۲۹۷,۲	۰,۰۰۰	۱۹۷,۲	۰,۰۰۰	-۴۹,۵۱	اندازه شرکت
۰,۰۰	۴۸۷,۷	۰,۰۰	۳۹۹,۰	۰,۰۰	-۵۷,۸۱	اهرم مالی

نتایج نشان می‌دهد که تمام متغیرهای پژوهش، در سطح ۵٪ پایا هستند و استفاده از آن‌ها در برآورد مدل‌های پژوهش، منجر به نتایج کاذب نمی‌شود.

### نتایج آزمون‌های انتخاب الگوهای مناسب برآورد مدل‌ها

در استفاده از داده‌های ترکیبی از مدل‌های مختلفی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود. این مدل‌ها شامل روش‌هایی مانند مدل اثر ثابت، مدل اثر تصادفی، مدل رگرسیون به ظاهر نامرتب و مدل داده‌های تلفیقی است. همچنین، آزمون‌هایی

برای تعیین نوع مدل متناسب با داده‌های پژوهش، مانند آزمون چاو، هاسمن و لام وجود دارد. تعداد مشاهدات در این پژوهش شامل اطلاعات ۱۲۰ شرکت و در دوره‌ی زمانی ۱۳۹۶-۱۴۰۰ می‌باشد. لذا، برای آزمون فرضیه‌ها از روش داده‌های ترکیبی استفاده می‌شود. برای انتخاب روش مناسب برای تخمین مدل‌های مزبور در مقاطع و دوره‌های زمانی مختلف داده‌های ترکیبی، از آزمون F مقید (چاو) استفاده شده است. اگر آماره‌ی سطح خطا کوچکتر از ۵٪ باشد، مدل داده‌های تابلویی پذیرفته می‌شود و در غیر این صورت و مناسب بودن داده‌های پژوهش از روش داده‌های تلفیق شده یا یکپارچه شده برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود. نتایج آزمون چاو در نگاره شماره‌ی (۴) ارائه شده است.

جدول (۴): نتایج آزمون F لیمر (همسانی عرض از مبدأهای مقاطع)

نوع آزمون	نتیجه آزمون	p-v	آماره F	آزمون چاو: فرضیه صفر ( $H_0$ )
داده‌های تابلویی	$H_0$ رد می‌شود	۰,۰۰	۲۱,۳۲	یکسانی عرض از مبدأهای مقاطع

همان‌طور که در جدول (۴) مشاهده می‌شود، آمار سطح خطا F در سطح خطای ۵ درصد معنی‌دار است (سطح خطای کوچکتر از ۵٪)، بنابراین، آزمون چاو، مشابه بودن عرض از مبدأ در تمام دوره‌ها را به طور قوی رد کرده است. از این رو، در این آزمون روش داده‌های تابلویی پذیرفته می‌شود.

در مرحله بعد، روش اثرات ثابت در مقابل روش اثرات تصادفی آزمون می‌شود. برای این کار از آزمون هاسمن استفاده شده است. اگر آمار محاسباتی در سطح خطای ۵ درصد معنی‌دار باشد، فرضیه اثرات تصادفی رد می‌شود و مدل اثرات ثابت پذیرفته می‌شود و در غیر این صورت روش اثرات تصادفی به عنوان روش تخمین مدل پذیرفته می‌شود.

به منظور بررسی انتخاب روش برآورد، نتایج آزمون هاسمن در جدول (۵) ارائه شده است:

جدول (۵): نتایج آزمون هاسمن (وجود ارتباط بین متغیر مستقل و خطای تخمین)

نوع آزمون	نتیجه آزمون	p-v	کای اسکور	آزمون هاسمن: فرضیه صفر ( $H_0$ )
اثرات تصادفی	$H_0$ رد نمی‌شود	۰,۲۳	۱,۱۳	وجود ارتباط بین متغیر مستقل و خطای تخمین

نتایج حاصل از F مقید و هاسمن نشان می‌دهد که روش مورد نیاز برای تخمین مدل پژوهش مدل داده‌های تابلویی-اثرات تصادفی می‌باشد (سطح خطا بیشتر از ۵٪).

## نتیجه‌ی برآورد مدل پژوهش

به نتایج آزمون مدل پژوهش در سطح داده‌های تابلویی-اثرات تصادفی در نگاره (۶) به شرح زیر بیان می‌شود:

جدول (۶): نتایج آزمون مدل پژوهش در سطح داده‌های تابلویی و اثرات تصادفی

شرح	ضریب	*t-static	p.v	VIF
عرض از مبدأ	۰/۱۴	۶/۷۹	۰/۰۰	-
نسبت مدیران غیرموظف	۰/۱۳	۴/۸۳	۰/۰۰	۱/۳۹
مسئولیت اجتماعی × نسبت مدیران غیرموظف	۰/۰۵	۳/۹۲	۰/۰۰	۱/۲۴
مالکیت نهادی	-۰/۱۷	-۷/۳۹	۰/۰۰	۱/۱۱
مسئولیت اجتماعی × مالکیت نهادی	-۰/۲۱	-۶/۷۶	۰/۰۰	۱/۳۹
اندازه هیئت مدیره	-۰/۲۱	-۴/۸۳	۰/۰۰	۱/۶۹
مسئولیت اجتماعی × اندازه هیئت مدیره	-۰,۱۸	-۳,۹۷	۰,۰۰	۱,۸۲
اندازه شرکت	-۰,۰۹	-۱۳,۲۱	۰,۰۰	۱,۹۵
اهرم مالی	۰,۱۴	۷,۳۶	۰,۰۰	۱,۰۹

۰/۵۹	ضریب تعیین ( $R^2$ )
۳۱/۸۹ ۰/۰۰	آماره F Prob
۲/۰۳	آزمون دوربین - واتسن (D.W)
۳۹/۰۹ (۰/۰۰)	آماره والد Sig

با توجه به مقدار آماره VIF (تورم واریانس) که شدت همخطی چندگانه را در تحلیل رگرسیون حداقل مربعات معمولی ارزیابی می کند و در واقع یک شاخص معرفی می گردد که بیان می دارد چه مقدار از تغییرات مربوط به ضرایب برآورد شده بابت همخطی افزایش یافته است. نتایج آزمون تورم واریانس با توجه به اینکه کل متغیرها آماره VIF مقدار زیر ۵ را نشان می دهند بنابراین زمانی که مقدار آماره کمتر از ۵ باشد (در برخی منابع ۱۰ ذکر شده است)، شواهدی از وجود همخطی چندگانه بین متغیرهای مستقل مدل وجود ندارد. جهت سنجش معناداری کل مدل به آماره فیشر استناد می شود که با توجه به اینکه آماره و سطح خطای مدل در سطح معناداری ۰/۰۵ درصد حاکی از معناداری کلی مدل برآورد شده می باشد. بنابراین، مدل پژوهش در کل معنی دار بوده و متغیرهای مستقل و کنترلی توانایی توضیح و تبیین متغیر وابسته را دارند. مقدار آماره ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰,۵۹ بوده است بنابراین متغیرهای مستقل و کمکی توانسته اند ۵۹٪ متغیر وابسته را توصیف کرده و تبیین کنند و باقیمانده به میزان ۴۱٪ ناشی از سایر عواملی بوده که در مدل پژوهش در نظر گرفته نشده است. مقدار آماره دوربین - واتسن (حد نرمال بین ۱/۵-۲/۵) مبین این مطلب است که بین اجزا اخلاص مدل، خود همبستگی سریالی وجود نداشته و نتایج حاصل از تخمین مدل با استفاده از رگرسیون، کاذب نیست.

## بررسی نتایج فرضیه های پژوهش

**فرضیه اول:** بین نسبت مدیران غیرموظف و شکاف مالیاتی ارتباط معناداری وجود دارد.

با توجه به نتایج نگاره (۶) آماره t مربوط به متغیر نسبت مدیران غیرموظف و سطح معناداری آن (p.v) به ترتیب ۴,۸۳ و ۰,۰۰ بوده و ضریب آن نیز ۰,۱۳ می باشد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر نسبت مدیران غیرموظف با شکاف مالیاتی رابطه معناداری داشته و فرضیه اول پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می گیرد. ضریب متغیر نسبت مدیران غیرموظف مثبت می باشد. در نتیجه، رابطه مثبت معنی داری بین نسبت مدیران غیرموظف و شکاف مالیاتی وجود دارد.

**فرضیه دوم:** مسئولیت پذیری اجتماعی بر رابطه بین نسبت مدیران غیرموظف و شکاف مالیاتی اثر تعدیل گری دارد. با توجه به نتایج نگاره (۶) آماره t مربوط به متغیر (مسئولیت پذیری اجتماعی \* نسبت مدیران غیرموظف) و سطح معناداری آن (p.v) به ترتیب ۳,۹۲ و ۰,۰۰ بوده و ضریب آن نیز ۰,۰۵ می باشد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر (مسئولیت پذیری اجتماعی \* نسبت مدیران غیرموظف) با شکاف مالیاتی رابطه معناداری داشته و فرضیه دوم پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می گیرد. ضریب متغیر (مسئولیت - پذیری اجتماعی \* نسبت مدیران غیرموظف) مثبت می باشد. در نتیجه، رابطه مستقیم و معنی داری بین (مسئولیت پذیری اجتماعی \* نسبت مدیران غیرموظف) و شکاف مالیاتی وجود دارد و همچنین با توجه به ضریب حاصل از بکارگیری متغیر تعدیلی مسئولیت پذیری اجتماعی رابطه مثبت و مستقیم بین (مسئولیت پذیری اجتماعی \* نسبت مدیران غیرموظف) و شکاف مالیاتی تعدیل می گردد.

**فرضیه سوم:** بین مالکیت نهادی و شکاف مالیاتی ارتباط معناداری وجود دارد.

با توجه به نتایج نگاره (۶) آماره‌ی t مربوط به متغیر مالکیت نهادی و سطح معناداری آن (p.v) به ترتیب ۷,۳۹- و ۰,۰۰ بوده و ضریب آن نیز ۰,۱۷- می‌باشد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر مالکیت نهادی با شکاف مالیاتی رابطه معناداری داشته و فرضیه‌ی سوم پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد. ضریب متغیر مالکیت نهادی منفی می‌باشد. در نتیجه، رابطه معکوس و معنی‌داری بین مالکیت نهادی و شکاف مالیاتی وجود دارد.

#### **فرضیه‌ی چهارم:** مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر رابطه بین مالکیت نهادی و شکاف مالیاتی اثر تعدیل‌گری دارد.

با توجه به نتایج نگاره (۶) آماره‌ی t مربوط به متغیر (مسئولیت‌پذیری اجتماعی \* مالکیت نهادی) و سطح معناداری آن (p.v) به ترتیب ۶,۷۲- و ۰,۰۰ بوده و ضریب آن نیز ۰,۲۱- می‌باشد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر (مسئولیت‌پذیری اجتماعی \* مالکیت نهادی) با شکاف مالیاتی رابطه معناداری داشته و فرضیه‌ی چهارم پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد. ضریب متغیر (مسئولیت‌پذیری اجتماعی \* مالکیت نهادی) منفی می‌باشد. در نتیجه، رابطه معکوس و معنی‌داری بین (مسئولیت‌پذیری اجتماعی \* مالکیت نهادی) و شکاف مالیاتی وجود دارد و همچنین با توجه به ضریب حاصل از بکارگیری متغیر تعدیلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی رابطه منفی و معکوس بین (مسئولیت‌پذیری اجتماعی \* مالکیت نهادی) و شکاف مالیاتی تقویت می‌گردد.

#### **فرضیه‌ی پنجم:** بین اندازه هیئت مدیره و شکاف مالیاتی ارتباط معناداری وجود دارد.

با توجه به نتایج نگاره (۶) آماره‌ی t مربوط به متغیر اندازه هیئت مدیره و سطح معناداری آن (p.v) به ترتیب ۴,۸۳- و ۰,۰۰ بوده و ضریب آن نیز ۰,۲۱- می‌باشد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر اندازه هیئت مدیره با شکاف مالیاتی رابطه معناداری داشته و فرضیه‌ی هفتم پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد. ضریب متغیر اندازه هیئت مدیره منفی می‌باشد. در نتیجه، رابطه معکوس و معنی‌داری بین اندازه هیئت مدیره و شکاف مالیاتی وجود دارد.

#### **فرضیه‌ی ششم:** مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر رابطه بین اندازه هیئت مدیره و شکاف مالیاتی اثر تعدیل‌گری دارد.

با توجه به نتایج نگاره (۶) آماره‌ی t مربوط به متغیر (مسئولیت‌پذیری اجتماعی \* اندازه هیئت مدیره) و سطح معناداری آن (p.v) به ترتیب ۳,۹۷- و ۰,۰۰ بوده و ضریب آن نیز ۰,۱۸- می‌باشد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر (مسئولیت‌پذیری اجتماعی \* اندازه هیئت مدیره) با شکاف مالیاتی رابطه معناداری داشته و فرضیه‌ی هشتم پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد. ضریب متغیر (مسئولیت‌پذیری اجتماعی \* اندازه هیئت مدیره) منفی می‌باشد. در نتیجه، رابطه معکوس و معنی‌داری بین (مسئولیت‌پذیری اجتماعی \* اندازه هیئت مدیره) و شکاف مالیاتی وجود دارد و همچنین با توجه به ضریب حاصل از بکارگیری متغیر تعدیلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی رابطه منفی و معکوس بین (مسئولیت‌پذیری اجتماعی \* اندازه هیئت مدیره) و شکاف مالیاتی تقویت می‌گردد.

### **نتیجه‌گیری**

یکی از ویژگی‌های یک نظام کارآمد، عدالت مالیاتی است. عدالت مالیاتی، مطلوب یک نظام کارآمد مالیاتی نیز هست چراکه هزینه‌ها و چالش‌های مالیات ستانی را کاهش می‌دهد و فضای مناسب برای عمل به مسئولیت‌ها و وظایف قانونی و تعامل با مؤدیان را فراهم می‌کند. انجام اصلاحات لازم برای کاهش شکاف مالیاتی را می‌توان یکی از اولویت‌های مهم و ضروری

در نیل به اهداف نظام اقتصادی کشور تلقی نمود و همچنین تضاد منافع موجود میان شرکت‌ها و سازمان امور مالیاتی به عنوان یکی از ذینفعان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شرکت‌ها انگیزه تحریف گزارش‌های مالی از طریق مدیریت را در جهت دستیابی حداکثری به منافع شخصی خود افزایش می‌دهد.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌نشان داد هر چه عناصر حاکمیت شرکتی بیشتر و میزان اثر آن‌ها بالاتر باشد با عنایت به این موضوع که حاکمیت شرکتی موثر می‌تواند در ارائه گزارشات مالی شفاف و بدور از مدیریت سود منفی ارائه گردد بنابراین با توجه به نتایج حاصل از این برآورد استفاده شرکت‌ها از سیاست‌های منتج به شکاف مالیاتی و همچنین مدیریت سود بد و استفاده از نابرابری اطلاعاتی موجود میان سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان متولی امر تشخیص و مطالبه و نهایتاً وصول مالیات با تاکید بر این اصل که مطالبه مالیات به صورت خوداظهاری مودیان آغاز می‌شود و سیاست دولت نیز اعتماد به خوداظهاری مودیان می‌باشد موجب شده است برخی مدیران به منظور انگیزه‌های شخصی و بدور از تامین منافع سهامداران و دولت اقدام به پایین آوردن نرخ موثر مالیاتی می‌نمایند و نتایج حاصله نیز مبین این موضوع می‌باشد که وجود حاکمیت شرکتی در راستای دستیابی به اهداف همه ذینفعان یک عامل موثر در کاهش شکاف مالیاتی شود. نتایج حاصل این پژوهش با نتایج پژوهش‌های محمدی و دیگران (۱۳۹۹)، یگانه و دیگران (۱۳۹۸)، الهیاری و دیگران (۱۳۹۷)، عباس-زاده و دیگران (۱۳۹۷)، سپاسی و فتحی (۱۳۹۴)، ریچاردسون (۲۰۱۲)، کیس وتر و منسی (۲۰۱۷) و گمال و همکاران (۲۰۱۸) مطابق دارد.

با توجه به یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول و دوم، می‌توان بیان نمود بالا بودن نسبت مدیران غیرموظف یک عامل موثر در انگیزه شرکت‌ها در جهت کاهش مالیات پرداختی و در واقع افزایش میزان شکاف مالیاتی با تاکید بر تئوری نمایندگی می‌باشد بر این اساس به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد از طریق موتور ریسک تعبیه شده به منظور پذیرش اظهارنامه‌های ارسالی و کاهش تعارض ایجاد شده در مالیات ابرازی و تشخیصی نسبت مدیران غیر موظف را به منظور پذیرش میزان ریسک مد نظر قرار دهد به سرمایه‌گذاران نیز پیشنهاد می‌شود به منظور بهرمندی اجتماعی و دستیابی به یک اجتماع توسعه محور نسبت به سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی که نسبت شکاف مالیاتی بالایی دارند در جهت حمایت بیشتر از جامعه حساسیت بیشتری داشته باشند.

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه‌های سوم و چهارم با تاکید بر این موضوع که هدف بنیادی گزارشگری مالی ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیرندگان و سایر ذینفعان است و بالا بودن میزان مالکین نهادی به عنوان یک عامل موثر و خود کنترل شرکت‌ها در پذیرش مسئولیت‌پذیری اجتماعی و متعاقب با آن افزایش کیفیت سود گزارش شده موجب تامین منافع مشترک دولت و سایر ذینفعان خواهد بود بنابراین به مشارکت کنندگان بازار سرمایه و مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که در تصمیمات خود به گزارشگری مطلوب در زمینه مالیات به عنوان یک امر گسترش عدالت اجتماعی و بازتوزیع ثروت در جامعه توجه نمایند.

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه‌های پنجم و ششم و ششم به سازمان امور مالیاتی کشور در جهت امر وصول مالیات و گسترش عدالت مالیاتی و رسیدن به هدف غایی خود که همان توزیع عادلانه ثروت و رفاه در سطح جامعه می‌باشد تعداد اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها را به عنوان یک عامل موثر در تعیین ریسک شرکت‌ها در جهت پذیرش اظهارنامه‌های تسلیمی مد نظر قرار دهد و به منظور کاهش هزینه‌ها و تطویل در امر وصول مالیات به سود و اطلاعات مالی ارائه شده توسط شرکت‌های دارای اعضای هیئت مدیره بیشتر اطمینان بیشتری نماید و همچنین به سرمایه‌گذاران نیز به منظور سهیم شدن در ایجاد یک جامعه توسعه محور و سرمایه‌گذاری مطلوب نسبت به میزان مالیات تشخیص شده و ابرازی توجه نموده و به شرکت‌ها نیز توصیه می‌شود برای استفاده مطلوب و جلوگیری از هزینه‌های غیرعادی ناشی از جرایم مربوط به مالیات از

مشوق‌های مالیاتی سازمان که همان پذیرش اظهارنامه‌های تسلیمی بدون حسابرسی می‌باشد با کاهش ریسک خود توجه مکفی نمایند.

## منابع

- ✓ احمدپور، احمد، کاشانی پور، محمد، شجاعی، محمدرضا، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر هزینه تأمین مالی از طریق بدهی (استقراض)، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۲ صص ۱۷-۳۲.
- ✓ پاکدلان، سعید، آذرباهمان، علیرضا، ضیائی، زکیه، (۱۴۰۰)، بررسی رابطه شاخص های حاکمیت شرکتی بر افشای زیست محیطی و افشای مسئولیت پذیری اجتماعی، نشریه شباک، دوره ۵، شماره ۶۲، صص ۱۱-۲۰.
- ✓ پور حیدری، امید، فدوی، محمدحسن، امینی نیا، میثم، (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه، پژوهشنامه اقتصادی، سال چهارم، شماره ۵۲، صص ۶۹-۸۵.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، بولو، قاسم، رضائی، شهرروز، (۱۳۹۸)، الگویی برای تأثیر ابعاد منتخب مسئولیت اجتماعی شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی، پژوهش های حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره چهارم، صص ۱۱۱-۱۳۰.
- ✓ دیدار، حمزه، منصور فر، غلامرضا، کفعمی، مهدی، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی های، حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۴، صص ۴۰۳-۴۳۰.
- ✓ رضائی پیتته نوئی، یاسر، صفری گرایی، مهدی، نوروزی، محمد، (۱۳۹۸)، مدل بندی نقش تعدیلی حاکمیت شرکتی بر رابطه بین اعتماد اجتماعی و اجتناب مالیاتی، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۹، شماره ۳۴، صص ۲۲۱-۲۴۶.
- ✓ شعری، صابر، مرفوع، محمد، (۱۳۸۶)، رابطه درصد اعضای غیرموظف در ترکیب هیئت مدیره و سرمایه گذاران نهادی با پیش بینی سود شرکت ها، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱۷، صص ۶۳-۱۰۴.
- ✓ قادری، بهمن، کفعمی، مهدی، دیدار، حمزه، (۱۳۹۸)، بررسی رابطه بین هزینه های سیاسی و شکاف مالیاتی: شواهدی تجربی از بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۸، شماره ۴، صص ۱۶۱-۱۹۴.
- ✓ گرمسیری، صدیقه، وکیلی فرد، حمیدرضا، طالب نیا، قدرت الله، (۱۳۹۷)، بررسی اثر کیفیت گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت ها، ویژگی های حاکمیت شرکتی، عملکرد مالی، بر شهرت اجتماعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ۱۰، شماره ۳۵، صص ۳۱-۴۳.
- ✓ نمازیان، علی، پورحیدری، امید، زینلی، حدیث، (۱۴۰۰)، بررسی تاثیر نرخ موثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار مالیاتی و فساد مالیاتی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۸، شماره ۳، صص ۵۰۷-۵۳۲.
- ✓ Berle, A. and Means, G. The Modern Corporation and Private Property. Macmillan: New York., (1932).
- ✓ Fernandese N. (2007). "EC: Board compensation and firm performance: The role of "independent" board members". Journal of multinational financial management.
- ✓ Jihwan Choi and Hyungju Park. (2022). Tax Avoidance, Tax Risk, and Corporate Governance: Evidence from Korea, Journals Sustainability, Volume 14, Issue 1 10.3390/su14010469.
- ✓ Kiesewetter Dirk, Manthey Johannes. (2017). The Relationship between Corporate Governance and Tax Avoidance Evidence from Germany using a Regression Discontinuity

design Quantitative Research in Taxation. Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre Quantitative Research in Taxation.

- ✓ Ruiyuan Chen, Sadok El Ghouli, Omrane Guedhami, He Wang, Yang Yang.(2022). Corporate Governance and Tax Avoidance: Evidence from U.S. Cross-Listing, The Accounting Review (2022) 97 (7): 49–78.
- ✓ Sultana, N., Van der Zhan, M. (2015). Earnings conservatism and audit committee financial expertise, Accounting and Finance, 55, 279-310.

