

بررسی رابطه بین افشای زیست محیطی و رفتارهای مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران

محمدعلی آقایی^۱، جواد رضازاده^۲، آلان بهروز^۳

۱. دانشیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس تهران (نویسنده مسئول)

aghaeim@modares.ac.ir

۲. دانشیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس تهران

j.rezazadeh@modares.ac.ir

۳. دانشجو کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس تهران

alan_behrouz@modares.ac.ir

چکیده

در این تحقیق وجود رابطه استراتژیک بین دو عنصر کلیدی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها یعنی رفتار مالیاتی و عملکرد زیست محیطی بررسی می‌شود. مالیات منابع مورد نیاز دولت را تأمین می‌کند و به ظاهر ثروت سهامداران را کاهش می‌دهد. راهبردهای شرکتی ممکن است، چنین منافع ذینفعان ناسازگار را از طریق مصالحه بین عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها متعادل سازد. بدین ترتیب هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین افشای عملکرد قانونی و داوطلبانه زیست محیطی شرکت‌ها و رفتار مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. داده‌های گردآوری شده تحقیق برگرفته از ۱۱۰ شرکت پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های ترکیبی (پنل دیتا) از مدل رگرسیون با اثرات ثابت استفاده می‌شود. در این مطالعه تجربی از شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، هیچ نشانه‌ای از وجود مصالحه بین اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و افشای عملکرد قانونی زیست محیطی وجود ندارد. با این حال، رابطه مثبت بین اجتناب مالیاتی و افشای داوطلبانه نشان می‌دهد که مصالحه استراتژیک به منظور تأمین سطح قابل قبول رضایت ذینفعان مختلف اتفاق می‌افتد. نتایج این تحقیق متناسب با نظریه مشروعیت چند بُعدی می‌باشد.

واژگان کلیدی: مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، افشای عملکرد زیست محیطی، اجتناب مالیاتی، نظریه مشروعیت، افشای عملکرد قانونی، افشای داوطلبانه.

۱. مقدمه

در سال‌های اخیر رفتارهای مالیاتی به عنوان آخرین عنصر موجود در مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بسیار مورد توجه قرار گرفته است. جامعه به طور کلی (ذینفعان خارجی) برای تأمین منابع کالاهای عمومی، از جمله زیرساخت‌های اساسی برای فعالیت‌های تجاری به شرکت‌ها نیاز دارد تا سهم نسبتاً عادلانه از مالیات خود را پرداخت کنند (داولینگ، ۲۰۱۴). از طرف دیگر، سهامداران (مدعیان باقیمانده) می‌توانند از اجتناب مالیاتی شرکت‌ها منتفع شوند (هسلدین و موریس، ۲۰۱۳). از آنجا که مالیات نتیجه استراتژی و تصمیمات یک شرکت است و با توجه به تضاد منافع میان ذینفعان، وجود اولویت‌بندی استراتژیک ضروری می‌باشد (حسین‌اف و کلام، ۲۰۱۲). شرکت‌ها از طریق اتخاذ سیاست‌های کاهش مالیات قانونی، اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی غیرقانونی، رفتار مالیاتی خود را تحت تأثیر قرار می‌دهند. اگرچه تعادل منافع مالیاتی سهامداران و ذینفعان خارجی دشوار است (انتظارات ناسازگار در یک عنصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها)، اما این امکان وجود دارد که شرکت‌ها با پرداختن به (عملکرد در) عناصر دیگر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، که ذینفعان ناراضی مالیاتی آن را جذاب می‌دانند، خطرات مشروعیت را کنترل کنند (فالان و فالان، ۲۰۱۹). این همسو با استدلال کلارکسون (۱۹۹۵) می‌باشد. کلارکسون بیان می‌کند که براساس تئوری ذینفعان انتظار بر این است که مدیران ذینفعان مختلف شرکت را مشخص کرده و هر یک از گروه‌ها را با اتخاذ یک سیاست خاص هدف قرار دهند، تا اطمینان پیدا کنند که مسئولیت‌های خود را در قبال همه‌ی گروه‌ها انجام داده باشند. این رویکرد در اجرای طرح‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در بلندمدت منجر به موفقیت در دستیابی به اهداف سازمانی می‌شود.

عملکرد شرکت‌ها در مورد سایر عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نیز، مانند محیط زیست، درگیر ملاحظات استراتژیک می‌باشد (آدامز و ولهان، ۲۰۰۹). آنچه دولت‌ها، جوامع محلی و سازمان‌های غیردولتی زیست محیطی به عنوان سطح مطلوب یا قابل قبول از عملکرد زیست محیطی فعالیت‌ها و محصولات شرکت‌ها تلقی می‌کنند، ممکن است با سطح بهینه اهداف سودآوری سهامداران متفاوت باشد (فریدمن، ۱۹۷۰). از این رو، مصالحه برای مقابله با خطرات مشروعیت مرتبط با وضعیت زیست محیطی و رفتارهای مالیاتی ممکن است اتفاق بی‌افتد. به عنوان مثال، عملکرد زیست محیطی بالا می‌تواند بر درک جامعه از رفتار شهروندی یک شرکت و جبران خطرات مشروعیت مربوط به رفتار نامتعارف مالیاتی تأثیر بگذارد (فالان و فالان، ۲۰۱۹).

شرکت‌ها برای مواجهه با این دسته از خطرات مشروعیت، می‌توانند با برجسته کردن سایر عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، مشروعیت از دست رفته‌ی خود را جبران کنند (داولینگ، ۲۰۱۴). از این رو، این سوال مطرح است که میزان روابط بین مالیات پرداختی و عملکرد زیست محیطی (یا سایر عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها) به طور کلی (و با گذشت زمان) و جهت و نشانه آن‌ها (نحوه استفاده از مصالحه) چگونه است؟

رفتار مالیاتی شرکت‌ها تنها در چند سال گذشته به عنوان یک عنصر از عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. مطالعات موجود به طور عمده بر رابطه بین رفتار مالیاتی شرکت‌ها و یک مفهوم کلی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها متمرکز شده‌اند؛ و این امر باعث شده است نتایج به طور گسترده‌ای متفاوت باشد (یلونز و لاینه، ۲۰۱۵).

لاگویر و همکاران (۲۰۱۵) نتیجه گرفتند که یافته‌های مختلط با واگرایی روابط بین رفتار مالیاتی شرکت‌ها و عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (حداقل تا حدی) همراه بوده و استفاده از یک مفهوم جامع مسئولیت اجتماعی، ممکن

است این روابط را به خوبی نشان ندهد. مطالعه حاضر با تمرکز بر عنصر زیست محیطی این امر را در نظر می‌گیرد، چرا که این عنصر نسبت به سایر عناصر مسئولیت اجتماعی از اهمیت بیشتری برای دولت‌ها برخوردار بوده و به همراه رفتار مالیاتی، منافع دولت‌ها را تحت شعاع قرار می‌دهند (فالان و فالان، ۲۰۱۹). بر این اساس استدلال می‌کنیم شرکت‌ها می‌توانند از طریق اتخاذ رفتارهای نامتعارف مالیاتی به ظاهر منافع سهامداران خود را بیشینه کنند؛ اما چنین رفتاری منجر به در نظر نگرفتن منافع دولت شده و خطرات مشروعیت نظارتی را برای شرکت‌ها به دنبال خواهد داشت. شرکت‌ها به منظور کنترل این خطرات و جبران منافع از دست رفته‌ی دولت، عملکرد بهتری در عنصر مسئولیت زیست محیطی از خود نشان می‌دهند تا منافع این گروه ذینفع نیز تأمین گردد (فالان و فالان، ۲۰۱۹).

با این حال، فراتحلیل موجود (بعدهاً ارائه شده) نشان می‌دهد که نتایج حتی برای عناصر فردی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نیز مبهم بوده و لازم است عوامل تبیینی اضافی را نیز مورد بررسی قرار دهیم. همه عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها یک ویژگی مشترک دارند: آن‌ها رفتار شهروندی شرکت را در نظر می‌گیرند که امکان دارد به صورت داوطلبانه و یا در اثر الزامات قانونی اتخاذ شده باشند. در این مطالعه استدلال می‌شود که استراتژی‌های شرکت برای اقدامات قانونی و داوطلبانه متفاوت است. از لحاظ تئوری، این مبتنی بر استفاده جدید از نظریه مشروعیت در مطالعات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها می‌باشد. مشروعیت به عنوان یک مفهوم چندبعدی در نظر گرفته می‌شود که یکی از ابعاد آن مشروعیت نظارتی است (آلدریچ و روف، ۲۰۰۶). از نظر تجربی نیز تفاوت‌هایی بین اقدامات قانونی و داوطلبانه در مطالعات مربوط به عملکرد زیست محیطی نشان داده شده است (فالان و فالان، ۲۰۱۹). قوانین و مقررات در مقابل داوطلبانه بودن در جریان وسیعی از ادبیات حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است. هنگام تجزیه و تحلیل رابطه بین عناصر رفتار مالیاتی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، عملکرد قانونی و داوطلبانه باید به طور مجزا در نظر گرفته شود (فالان و فالان، ۲۰۱۵).

بر اساس آنچه گفته شد، شرکت‌ها دارای گزینه‌های استراتژیک برای مصالحه بین خطرات مشروعیت مربوط به رفتار مالیاتی شرکت یا عملکرد زیست محیطی هستند؛ به طوری که می‌توانند با برجسته کردن آنچه که آن‌ها عملکرد مطلوب عناصر دیگر مسئولیت اجتماعی می‌دانند عملکرد پایین این عناصر از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را جبران کنند (داولینگ، ۲۰۱۴). بر اساس گفته‌های فوق، در این تحقیق به دنبال کشف روابط بین رفتار نامتعارف مالیاتی و افشای عملکرد زیست محیطی (قانونی و داوطلبانه) و جهت آن (نحوه استفاده از مصالحه) می‌باشیم.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

طرفداران مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها استدلال می‌کنند که عملکرد مالی یک ارزش اساسی برای شرکت‌ها تلقی می‌شود؛ اما در عین حال شرکت‌ها با مسئولیت‌های قانونی، اخلاقی و بشردوستانه نیز روبرو هستند (هرم کارول، ۱۹۹۱). یک شرکت لازم است تا منافع مختلف و متناقض بسیاری از گروه‌های ذینفع (نه تنها سهامداران) را در نظر بگیرد تا از مشروعیت سازمانی و بقای خود اطمینان حاصل کند (آلدریچ و روف، ۲۰۰۶). آن‌ها بیان می‌کنند که هرم مسئولیت اجتماعی کارول مربوط به همه عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، از جمله مسائل زیست محیطی، منابع انسانی، مشارکت جامعه، حقوق بشر، حاکمیت شرکت‌ها، پرداخت مالیات و سایر رفتارهای تجاری است (لاگویر و همکاران، ۲۰۱۵). از بعد مالیات، جامعه به طور کلی (مردم، جوامع محلی، دولت و غیره) به شرکت‌ها نیاز دارد تا مالیات بپردازند

(داولینگ، ۲۰۱۴). وجود رفتار نامتعارف مالیاتی (یعنی وقتی شرکت‌ها از تعهدات اجتماعی خود برای پرداخت سهم عادلانه مالیات صرف نظر می‌کنند) ممکن است خطرات مشروعیت را برای شرکت ایجاد کند.

رفتار مالیاتی اخیراً به عنوان جزئی از مفاهیم مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در مطالعات تحقیقاتی مطرح شده است (فالان و فالان، ۲۰۱۹). اکثر شرکت‌های بزرگ و پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، اطلاعات مالیاتی را در گزارش‌های مسئولیت اجتماعی خود منتشر می‌کنند (هاردک، ۲۰۱۲). موضوعاتی از قبیل تابعیت شرکت‌ها، تأمین کالاهای عمومی و رفاه، رفتار مالیاتی را به عنوان یک بخش مهم و اصلی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها معرفی می‌کند (داولینگ، ۲۰۱۴).

این همچنین بدان معنی است که مالیات به عنوان یک مفهوم مسئولیت اجتماعی از طریق معاملات سودآوری بهتر نشان داده می‌شود. درآمدهای مالیاتی دولت برای جوامع مناسب و ضروری است؛ در عین حال، سهم شرکت‌ها در مطالبات باقی مانده (سهامداران) و ارزش بازار شرکت‌ها ممکن است با به حداقل رساندن مالیات، افزایش یابد. چنین رفتار مالیاتی، برای استفاده شرکت‌های خصوصی از کالاهای عمومی، بدون هیچ هزینه‌ای برای آن‌ها می‌باشد (کریستینسن و مورفی، ۲۰۰۴). با این وجود، مشروعیت برای بقای شرکت‌ها بسیار حیاتی می‌باشد. اگر پرداخت مالیات یکی از ارکان شهروندی شرکت‌ها در نظر گرفته شود، رفتار نامتعارف مالیاتی ممکن است توسط سایر ذینفعان منفی تلقی شده و خطرات مشروعیت را ایجاد کند. اهمیت مالیات، تضاد منافع در مورد آن و این واقعیت که رفتار مالیاتی و سایر عملکردهای (افشای) مسئولیت اجتماعی تا حد زیادی تصمیمات استراتژیک شرکت‌ها هستند (حسین‌اف و کلام، ۲۰۱۲)، به وضوح مالیات را به عنوان یک عنصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها معرفی می‌کند.

نظریه مشروعیت به عنوان نظریه برتر توضیحی در حوزه‌ی تحقیقات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها شناخته می‌شود که دارای ابعاد نظارتی، اخلاقی، شناختی و عمل‌گرایانه می‌باشد (فالان و فالان، ۲۰۱۶). اجرای قوانین تحت تأثیر خطرات مشروعیت نظارتی، اخلاقی، شناختی و عمل‌گرایانه قرار دارد، در حالی که تنها سه مورد آخر برای عملکرد داوطلبانه مرتبط هستند. بر این اساس، ریسک مشروعیت برای عملکرد قانونی و داوطلبانه متفاوت است. همچنین ممکن است اثرات متقابل در ابعاد دیگر نیز وجود داشته باشد. تفاوت بین عملکرد قانونی و داوطلبانه با این دیدگاه تأیید می‌شود که مسئولیت مشاغل این است که حداکثر سود را در حالی که مطابق با قوانین جامعه است (چه در قانون و چه در عرف اخلاقی مجسم شده) کسب کنند (فریدمن، ۱۹۷۰). عملکرد قانونی تحت تأثیر خطرات مشروعیت نظارتی و همچنین خطرات اخلاقی، شناختی و عمل‌گرایانه قرار می‌گیرد، که به قوانین عرف اخلاقی مربوط می‌شود. خصوصیات متمایز مشروعیت نظارتی نیز با تفکیک مسئولیت‌های حقوقی، اخلاقی، بشردوستانه و اقتصادی در هرم مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تجلی می‌یابد و عناصر قانونی و داوطلبانه مسئولیت اجتماعی را از هم تفکیک می‌کند (کارول، ۱۹۹۱).

شرکت‌ها ممکن است از چهار استراتژی تأیید صلاحیت، یا ترکیبی از این استراتژی‌ها، برای مدیریت ریسک مشروعیت مربوط به پرداخت مالیات و یا مسئولیت اجتماعی زیست محیطی استفاده کنند (لیندلوم، ۲۰۱۰). استراتژی اول بیان می‌کند که مشروعیت ممکن است موجب شود تا فعالیت شرکت مطابق با دیدگاه عموم، درباره پرداخت مالیات و عملکرد زیست محیطی باشد. بر اساس استراتژی دوم، شرکت ممکن است پرداخت مالیات فعلی را مطابق با برنامه‌ریزی مالیاتی قانونی تنظیم نموده و مسئولیت اجتماعی زیست محیطی خود را مناسب ارزیابی کرده و سعی در نشان دادن این امر برای تغییر برداشت ذینفعان از عملکرد واقعی و در نتیجه پر کردن شکاف مشروعیت باشد. سومین استراتژی مشروعیت ممکن است برای دستکاری ذینفعان در درک مالیات و یا مسئولیت اجتماعی زیست محیطی در حد مناسب و

بدون هیچ تلاشی برای تغییر عملکرد واقعی یا انتظارات اجتماعی باشد. چهارمین استراتژی ممکن است، پرکردن شکاف مشروعیت با تلاش برای تغییر انتظارات اجتماعی در مورد پرداخت مالیات شرکت‌ها و یا مسئولیت اجتماعی زیست محیطی به جای تغییر عملکرد واقعی باشد، مانند اطلاع‌رسانی به ذینفعان ذریبط در مورد سودهای معاملاتی در مورد ارائه سایر موارد مطلوب کمک به جامعه (به عنوان مثال، استدلال که پرداخت مالیات کم شرکت، برای حفظ شغل یا تلاش برای مقابله با چالش‌های زیست محیطی ضروری است). این چهار استراتژی، توسط ووآنتیسجوی (۲۰۱۳) نشان داده شده است.

استراتژی‌های ۱ و ۲ ضرورت ایجاد مصالحه را کاهش می‌دهد؛ زیرا در این استراتژی‌ها، عملکرد مربوط به پرداخت مالیات و مسئولیت اجتماعی زیست محیطی شرکت‌ها، مطابق با انتظارات اجتماعی است. استراتژی ۲ نشان می‌دهد که شرکت در واقع از مقررات پیروی می‌کند؛ یعنی پرداخت مالیاتی و عملکرد زیست محیطی خود را به قوانین و مقررات مربوطه محدود کرده و فراتر از آن قوانین عمل نخواهد کرد. استراتژی ۱ به این معنی است، که رفتار به انطباق نزدیک می‌شود. نقطه مقابل در مورد استراتژی‌های ۳ و ۴ صادق است، که سناریوهایی را ارائه می‌دهند که در آن شرکت‌ها تصمیم می‌گیرند، در همه زمینه‌ها از مقررات پیروی نکنند. از این رو، احتمال وقوع مصالحه وجود دارد. با این وجود، استراتژی ۴ ممکن است بیشتر در معرض مصالحه در بین عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها باشد (که این موضوع اصلی تحقیق است)، در حالی که استراتژی ۳، تا حد زیادی، به ملاحظات مصالحه در عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نیز مربوط می‌شود (به عنوان مثال، با یک چشم‌انداز واقعی و منصفانه).

علاوه بر این، این تئوری نشان می‌دهد که وجود مقررات احتمال استفاده از راهبردهای ۱ و ۲ را افزایش می‌دهد، زیرا خطر قانونی بودن نظارتی باعث می‌شود رفتار سازگار، از اهمیت بیشتری برخوردار شود.

نظریه مشروعیت پیش‌بینی می‌کند که شرکت‌ها با ارائه اطلاعات داوطلبانه زیست محیطی به قانونی بودن موجودیت و اقدامات خود و نشان دادن نیاز جامعه به خدمات خود، به فشارهای جامعه و گروه‌های ذینفع ذهنی پاسخ می‌دهند. چهار استراتژی مشروعیت لیندلبوم (۲۰۱۰) چگونگی و دلیل استفاده شرکت‌ها از افشای زیست محیطی داوطلبانه در سناریوهای مختلف رفتار مالیاتی را نشان می‌دهد. استراتژی‌های ۱ و ۲ سناریوهایی هستند که اجتناب مالیاتی در آن پایین یا مطابق با انتظارات عموم، در سطح قابل قبولی قرار دارد. بسیاری از ذینفعان این موضوع را عملکرد مسئولیت اجتماعی مطلوب می‌دانند. در این حالت شرکت‌ها ممکن است متمایل به افشای رفتار مالیاتی، به منظور اطلاع‌رسانی به ذینفعان باشند؛ اما به طور کلی خطر مشروعیت ناچیز بوده و نیازی به جبران خطرات مشروعیت رفتار مالیاتی از طریق بهبود مشروعیت سایر عناصر مسئولیت اجتماعی از طریق افشای بیشتر نیست. به عبارت دیگر، یک جایگاه خوب مسئولیت اجتماعی در مورد مالیات، نیاز به افشای داوطلبانه زیست محیطی را به عنوان مکمل افشای عملکردهای قانونی زیست محیطی کاهش می‌دهد.

استراتژی‌های ۳ و ۴ شرایطی هستند که در آن اجتناب مالیاتی اتفاق می‌افتد. خطرات مشروعیت نظارتی، اخلاقی، شناختی و تا حدودی عمل‌گرا رفتار مالیاتی، بالاتر از سایر عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است. استراتژی ۳ بیشتر روی دستکاری افشای رفتار مالیاتی (مصالحه درون رفتار مالیاتی) متمرکز است. در این حالت اثر و میزان افشای زیست محیطی داوطلبانه احتمالاً کم خواهد بود و تنها میزان محدودی از مصالحه (معاملات) بین عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها انتظار می‌رود. از سوی دیگر، استراتژی ۴ با جبران مشروعیت کم رفتار مالیاتی با افزایش مشروعیت زیست

محیطی، سطح قابل قبولی از مشروعیت را تضمین می‌کند. در اینجا توجه به موضوعات زیست محیطی (عملکرد/افشا زیست محیطی آن‌ها و غیره) توسط افشای مثبت داوطلبانه زیست محیطی جهت تغییر انتظارات در مورد رفتار مالیاتی مورد توجه قرار گرفته است. شرکت‌ها ممکن است بپذیرند که رفتار مالیاتی آن‌ها نامتعارف می‌باشد، اما چنین رفتاری، منابعی را برای پیشگیری از مخاطرات زیست محیطی و حل مشکلات آن فراهم می‌کند. در اینجا، رابطه مثبت بین اجتناب مالیاتی بالا و درجه بالایی از افشای زیست محیطی نشانگر مصالحه بین این عناصر مسئولیت اجتماعی است. در عمل، یافته‌های تجربی نشان می‌دهد که ترکیبی از استراتژی‌های ۳ و ۴ متداول است. مطالعات قبلی نشان می‌دهند که شرکت‌ها ضمن اهتمام به افشای داوطلبانه مثبت بر روی سایر عناصر مسئولیت اجتماعی، رویکردی فرصت طلبانه نسبت به پرداخت مالیات اتخاذ می‌کنند (سیکا، ۲۰۱۰؛ یلن ولاینه، ۲۰۱۵). این همسو با استدلال‌های مصالحه‌ی ذکر شده است.

یکی از موارد مهمی که در تحقیقات مربوط به حوزه‌ی گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها باید به آن توجه شود، نحوه‌ی تجزیه و تحلیل اطلاعات گزارش شده می‌باشد. طبق تئوری مشروعیت، شرکت‌ها سعی دارند انتظاراتی را که جامعه از آن‌ها دارد، انعکاس دهند. یعنی شرکت‌ها به دنبال این هستند که از طریق افشای اطلاعات زیست محیطی فعالیت‌های خود را قانونی جلوه داده و از فشارهای اجتماعی بکاهند، در حالی که امکان دارد رفتارهای سازمانی خلاف اطلاعات گزارش شده باشد. تفاوت عمده بین نظریه ذینفعان و نظریه مشروعیت این است که هدف افشای اطلاعات متفاوت است. در نظریه ذینفعان، شرکت‌ها اطلاعاتی را که مطابق با عملکرد واقعی آن‌ها بوده و برای ذینفعان اهمیت دارد فاش می‌کنند، در حالی که در تئوری مشروعیت، شرکت‌ها اطلاعاتی را ارائه می‌دهند، که از نظر ذینفعان مطلوب می‌باشد؛ اما امکان دارد عملکرد واقعی را منعکس نکرده و منجر به اتخاذ تصمیمات اشتباه شود (دینگ و همکاران، ۲۰۱۴). همچنین فالان و فالان (۲۰۱۹) نشان دادند که در گزارشگری‌های داوطلبانه‌ی مسئولیت زیست محیطی شرکت‌ها، غالباً اطلاعات به صورت غیر کمی، عمومی و به صورتی مثبت ارائه می‌شوند. وی بیان می‌کند که افشا، بخش جدایی ناپذیر از عملکرد زیست محیطی است؛ که در عین حال قرار است جنبه تأثیر عملکرد را به تصویر بکشد، که هر دو به احتمال زیاد بر برداشت ذینفعان تأثیر می‌گذارند. همچنین باید در نظر داشت که تغییر چشمگیر در عملکرد زیست محیطی برای شرکت‌ها دشوار و زمانبر بوده و علاوه بر آن تحت تأثیر اتفاقات بیرونی و غیر منتظره نیز قرار می‌گیرد، در حالی که محتوا و کیفیت افشای آن، آسان‌تر و سریع‌تر در راستای تصمیمات استراتژیک شرکت تغییر می‌کند. مرزهای ملاحظات استراتژیک امکان دارد از طریق تصور فرصت طلبانه مدیریت در مورد تأثیر واقعی بر محیط زیست و پیامدهای آن، اهداف بهبود یا تغییر در عملکرد زیست محیطی و برداشت از آنچه که تأثیر مشروعیت به معنای آن است تغییر کند (لیندبلوم، ۲۰۱۰). در جدول زیر نتایج تعدادی از مطالعات انجام شده در حوزه‌ی مسئولیت زیست محیطی شرکت‌ها و رفتار مالیاتی آن‌ها ارائه شده است. بראکت‌های موجود در جدول نشان‌دهنده‌ی نتایج حاصل از تحقیقات کیفی می‌باشد.

جدول ۱. خلاصه پژوهش‌های پیشین

ارتباط منفی	عدم ارتباط	ارتباط مثبت	تحقیق
		(*)	سیکا (۲۰۱۰)
*	*		پریوس (۲۰۱۰)
	*		لانیس و ریچاردسون (۲۰۱۲)
*			پریوس (۲۰۱۲)
	*		لاندری و همکاران (۲۰۱۳)
	*		لانیس و ریچاردسون (۲۰۱۵)
	*	*	لاگویر و همکاران (۲۰۱۵)
		(*)	یلن و لاین (۲۰۱۵)
	*		سترتر (۲۰۱۶)
	*		اسلامی (۱۳۹۵)
*			یگانه و رضایی (۱۳۹۷)

۳. فرضیه‌های پژوهش

بر اساس نظریه ذینفعان شرکت‌ها ذینفعان مختلف خود را در گروه‌هایی مجزا دسته‌بندی کرده و هر یک از این گروه‌ها را با اتخاذ سیاست‌های خاصی در حوزه فعالیت‌های مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها هدف قرار می‌دهند تا اطمینان حاصل شود که منافع همه‌ی گروه‌های ذینفع در نظر گرفته شده باشد (کلارکسون، ۱۹۹۵). بر این اساس استدلال می‌کنیم شرکت‌ها می‌توانند از طریق اتخاذ رفتارهای نامتعارف مالیاتی به ظاهر منافع سهامداران خود را بیشینه کنند؛ اما چنین رفتاری منجر به در نظر نگرفتن منافع دولت شده و خطرات مشروعیت نظارتی را برای شرکت‌ها به دنبال خواهد آورد. شرکت‌ها به منظور کنترل این خطرات و جبران منافع از دست رفته‌ی دولت عملکرد بهتر در عنصر مسئولیت زیست محیطی از خود نشان می‌دهند تا منافع این گروه ذینفع نیز تأمین گردد. اما باید به این نکته توجه شود که علاوه بر افشا و عملکرد زیست محیطی که شرکت‌ها بر اساس تعاریف مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (اصل داوطلبانه بودن) انجام می‌دهند، عملکرد زیست محیطی شرکت‌ها در ایران تا حد زیادی تحت تأثیر وجود قوانین و مقررات قرار دارد. بر اساس نظریه مشروعیت، استدلال می‌شود که سیاست‌هایی که منجر به بروز رفتار داوطلبانه در حوزه‌ی عملکرد زیست محیطی می‌شود، با رفتارهایی که تحت تأثیر وجود قوانین و مقررات صورت می‌گیرد متفاوت است (فالان و فالان، ۲۰۱۹).

بر اساس دیدگاه‌های استراتژی مشروعیت و خطر مشروعیت، رابطه رفتار نامتعارف مالیاتی و افشای عملکرد قانونی زیست محیطی احتمالاً منفی خواهد بود. مصالحه بین این عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها فقط در یک حد محدود پیش‌بینی می‌شود. حتی اگر گریزی گسترده برای پرداخت هر نوع مالیات وجود داشته باشد، شرکتی که مطابق الزامات زیست محیطی عمل کرده باشد، به احتمال زیاد از نامه و روح قوانین مالیاتی نیز پیروی می‌کند. اگر مدیریت، استراتژی پیروی از قوانین را برای شرکت در اولویت قرار دهد، احتمالاً این کار را هم برای پرداخت مالیات و هم برای اقدامات زیست محیطی انجام می‌دهد (و بالعکس) (فالان و فالان، ۲۰۱۹). این فرضیه بدین ترتیب است:

فرضیه ۱: بین سطح افشای عملکرد قانونی زیست محیطی و رفتار نامتعارف مالیاتی شرکت‌ها رابطه منفی وجود دارد. رفتار مالیاتی شرکت توسط قانون تنظیم می‌شود و از این رو در معرض خطرات مشروعیت نظارتی و همچنین خطرات اخلاقی، شناختی و عمل‌گرایانه قرار دارد. در مقابل، بیشتر موارد افشای زیست محیطی به طور بالقوه، داوطلبانه هستند که شامل عملکردهای قانونی و داوطلبانه زیست محیطی می‌شود. عملکرد و افشای داوطلبانه زیست محیطی فقط در معرض خطرات مشروعیت اخلاقی، شناختی و عمل‌گرایانه قرار دارند. فقدان خطرات مشروعیت نظارتی نشان می‌دهد که احتمال بروز رفتار فرصت‌طلبانه در این مورد وجود دارد. در حالی که کیفیت گزارشات در شرکت‌ها تفاوت قابل توجهی با هم دارند، افشاگری زیست محیطی اغلب ناقص و ربطی به عملکرد واقعی زیست محیطی شرکت‌ها نداشته، و غالباً دارای اطلاعات مثبت (حتی در هنگام بحران‌های زیست محیطی) و عدم وجود اطلاعات کمی، خاص و تأیید شده است (یلن و لاین، ۲۰۱۵). به دلیل عدم وجود خطرات مشروعیت نظارتی، رابطه‌ی بین رفتار مالیاتی شرکت و افشای عملکرد داوطلبانه زیست محیطی احتمالاً با وضعیت پیش‌بینی شده برای افشای عملکرد قانونی متفاوت خواهد بود. بر اساس دیدگاه مشروعیت، احتمال استفاده از افشای داوطلبانه به عنوان ابزاری برای تأیید اعتبار وجود دارد، که این نشان از احتمال بالایی برای بروز مصالحه بین مولفه‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌هاست. این استدلال توسط لیندبلوم (۲۰۱۰) گسترش یافت و بیان کرد که شرکت‌ها ممکن است چندین استراتژی فعال و واکنش‌پذیر را بطور همزمان در موضوعات مختلف اعمال کنند. از این رو، احتمال مصالحه در مورد افشای عملکرد داوطلبانه، که توسط بسیاری از شرکت‌ها صورت می‌گیرد، افزایش می‌یابد. این فرضیه به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۲: بین سطح افشای عملکرد داوطلبانه زیست محیطی و رفتار نامتعارف مالیاتی شرکت‌ها رابطه مثبت وجود دارد.

۴. روش پژوهش

این تحقیق از لحاظ مسیر در حوزه‌ی تحقیقات توصیفی از نوع همبستگی، از لحاظ هدف در دسته‌ی تحقیقات کاربردی و از جهت طرح پژوهش از نوع تجربی و پس‌رویدادی می‌باشد. در ابتدا به منظور جمع‌آوری مبانی نظری و پیشینه تحقیق به کتب و مقالات مربوط به حوزه‌ی پژوهش مراجعه می‌شود. داده‌های تحقیق از صورت‌های مالی سالانه و گزارشات هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام که در سایت کدال منتشر می‌شوند، استخراج می‌شود.

جامعه، نمونه و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این مطالعه در برگیرنده تمامی شرکت‌ها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. نمونه‌گیری به صورت حذفی انجام می‌گردد و کلیه شرکت‌ها جامعه آماری را که حائز شرایط زیر است در بر می‌گیرد:

- (۱) شرکت‌های مورد نظر از ابتدای سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ عضو بورس اوراق بهادار تهران باشند.
- (۲) به منظور مقایسه‌پذیری، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
- (۳) در طول دوره پژوهش، تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.
- (۴) اطلاعات مورد نیاز تحقیق در دسترس باشد.
- (۵) جزء شرکت‌های فعال در حوزه‌ی فعالیت‌های مالی، از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه‌ها، بانک‌ها و موسسات مالی نباشند.

۶) در بازه‌ی زمانی تحقیق، دارای سود خالص مثبت باشند.

با توجه به موارد فوق، تعداد ۱۱۰ شرکت انتخاب گردید.

مدل پژوهش

از مدل رگرسیون تخمین حداقل مربعات معمولی برای آشکارسازی ارتباط بین رفتار نامتعارف مالیاتی شرکت‌ها و افزایش زیست محیطی استفاده می‌شود. مدل A متغیر مستقل افزایش کلی زیست محیطی را تشکیل می‌دهد که از جمع افزایش اقدامات قانونی و داوطلبانه تشکیل شده است.

$$(A) TAG_j = \alpha_0 + \beta_1 TOTDISC + \beta_2 SIZE + \beta_3 DEBT + \beta_4 ROE + \beta_5 TENURE + \beta_6 BOARD + \beta_7 DISPERSED + \beta_{10} GROWTH + \beta_{11} STRUCTURE + \beta_{12} AUDIT + \epsilon_i$$

علامت گذاری J برای TAG ۱ و TAG ۲ است.

مدل B با درج متغیرهای مستقل برای افزایش اقدامات زیست محیطی قانونی و داوطلبانه، به جای متغیر جمع افزایش کلی،

از مدل A متفاوت است. این مدل برای پاسخ به سؤالات مطرح شده در دو فرضیه طراحی شده است.

$$(B) TAG_j = \alpha_0 + \beta_1 MANDISC + \beta_2 VOLDISC + \beta_3 SIZE + \beta_4 DEBT + \beta_5 ROE + \beta_6 TENURE + \beta_7 BOARD + \beta_8 DISPERSED + \beta_{11} GROWTH + \beta_{12} STRUCTURE + \beta_{13} AUDIT + \epsilon_i$$

متغیر وابسته

متغیر وابسته تحقیق رفتار نامتعارف مالیاتی است که با استفاده از نرخ مؤثر مالیاتی عملیاتی می‌شود. نرخ مؤثر مالیاتی به این دلیل انتخاب می‌شود، که بخش‌های مهمی از استراتژی‌های تهاجمی مالیاتی را نشان می‌دهد. از ویژگی‌های نرخ مؤثر مالیاتی سهولت در مقایسه با نرخ مالیات قانونی می‌باشد. همچنین این معیار متداول‌ترین روش اندازه‌گیری رفتار نامتعارف مالیاتی در ادبیات مالیات شرکت‌ها می‌باشد (لانیس و ریچاردسون، ۲۰۱۱). بحث در مورد مزایا و معایب نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان روش عملیاتی‌سازی رفتار مالیاتی در مطالعاتی همچون داوولینگ (۲۰۱۴)، لاگویر و همکاران (۲۰۱۵)، لانیس و ریچاردسون (۲۰۱۲، ۲۰۱۵) و واتسون (۲۰۱۵) یافت می‌شود. به منظور اندازه‌گیری این متغیر، هزینه مالیات بر درآمد قابل پرداخت (از عملیات در حال تداوم) را بر سود حسابداری قبل از مالیات (کتاب) تقسیم می‌کنیم. مطابق با مطالعات قبلی، نرخ مؤثر مالیاتی در محدوده بین ۰ تا ۱ قرار می‌گیرد (لانیس و ریچاردسون، ۲۰۱۲). متغیرهای وابسته، رفتار نامتعارف مالیاتی ۱ و ۲، از طریق نرخ مؤثر مالیاتی یک‌ساله و سه‌ساله اندازه‌گیری می‌شود. در تحقیقاتی همچون هوی و همکاران (۲۰۱۳)؛ لاگویر و همکاران (۲۰۱۵)؛ لندری و همکاران (۲۰۱۳)؛ لانیس و ریچاردسون (۲۰۱۲)؛ واتسون (۲۰۱۵)؛ مادبو و هانلون (۲۰۰۸) و فالان و فالان (۲۰۱۹) نرخ مؤثر مالیاتی بلندمدت نسبت به نرخ سالانه به دلیل نوسان احتمالی در نرخ سالانه ترجیح داده شده است. بر همین اساس، اجتناب مالیاتی ۲ را براساس نرخ مؤثر مالیاتی سه‌ساله اندازه‌گیری می‌شود.

نرخ مؤثر مالیاتی معمولاً با نرخ مالیات قانونی شرکت‌ها متفاوت است. این سنجش براساس ترکیبی از داده‌های حساب‌های مالیاتی (مالیات قابل پرداخت فعلی ناشی از سود مشمول مالیات) و داده‌های حساب‌های مالی (سود پیش از مالیات براساس اصول حسابداری) است. اختلاف مالیات کتاب بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات باعث ایجاد اختلاف موقت و دائمی می‌شود که منجر به تغییر در نرخ مؤثر مالیاتی می‌شود (لانیس و ریچاردسون، ۲۰۱۲). رفتار نامتعارف مالیاتی شامل روش‌های مختلفی برای کاهش سود مشمول مالیات بوده که از طریق نرخ مؤثر مالیاتی پایین‌تر نشان داده می‌شود.

متغیر مستقل

افشای کل زیست محیطی شامل افشای عملکرد قانونی^۲ و داوطلبانه^۳ است. عملیاتی سازی این متغیرها مبتنی بر تجزیه و تحلیل محتوا صورت می گیرد که رایج ترین روش برای اندازه گیری محتوای اطلاعات زیست محیطی گزارشگری شده است (فیفا، ۲۰۱۳). تجزیه و تحلیل محتوا مبنای عددی سیستماتیک را برای مقایسه افشای شرکتها از طریق تحلیل کمی فراهم می کند. معنی هر جمله مربوط در گزارش شرکتها به دسته های از پیش تعریف شده و متقابل منحصر به فرد طبقه بندی می شود. دسته بندی های افشای انتخاب شده و یک سیستم رتبه بندی عددی همراه، شاخص کیفیت افشای اطلاعات را تشکیل می دهند (ویزمن، ۱۹۸۲).

شاخص کیفیت در مطالعه حاضر اقتباس از ویزمن (۱۹۸۲) است. این سیستم از دو نوع طبقه بندی افشایی، یعنی محتوای اطلاعات و سایر مشخصات کیفیت اطلاعات و یک سیستم رتبه بندی عددی تشکیل شده است. در ابتدا افشای عملکرد زیست محیطی را در چهارده دسته ی محتوا طبقه بندی می کنیم. این دسته بندی ها از یک سیستم طبقه بندی ساخته شده توسط لجانگدال (۱۹۹۹)، یونکتک (۱۹۹۱) و فالان و فالان (۲۰۱۹) اقتباس شده اند. دسته بندی مطالب و نحوه ی اندازه گیری آنها در جدول زیر شرح داده شده است. وسعت محتوای اطلاعات فاش شده، تعداد دسته بندی های فاش شده، به خودی خود یک بعد کیفیت است. دوم، افشای مربوط به هر یک از گروه های محتوا بررسی می شوند تا خصوصیات کیفیت اطلاعات اضافی را شناسایی کنند. این که آیا افشای پولی، کمی یا روایت هستند، یا اینکه خاص شرکت هستند یا عمومی، در زیر شاخه های مربوطه ثبت می شوند. از آنجا که ممکن است چندین بند به هر گروه محتوا اختصاص یابد، ممکن است چندین مورد از این زیر شاخه ها برای هر یک از گروه های محتوا وجود داشته باشد. سوم، طبق سیستم رتبه بندی ویسمن (۱۹۸۲) برای کسب اطلاعات پولی و کمی، سه امتیاز؛ دو امتیاز برای اطلاعات خاص شرکت و یک امتیاز برای اطلاعات عمومی و روایی اعطا می شود. به طور خلاصه، این بدان معنی است که گزارش سالانه به دلیل حضور یا عدم حضور اطلاعات در مورد دسته های محتوا مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد. نمره کل افشای در هر شرکت، با جمع بندی امتیازات اعطا شده از سیستم رتبه بندی عددی برای کلیه دسته ها و زیر شاخه های حاضر بدست می آید.

علاوه بر این، فرضیه ها نیاز به تمایز بین افشای عملکرد قانونی و داوطلبانه دارند. طبقه بندی این موارد به دنبال فالان و فالان (۲۰۱۶ و ۲۰۱۹) و نگاش (۲۰۱۲) صورت می گیرد. طبقه بندی افشای عملکرد زیست محیطی بر اساس قوانین موجود در ایران برای جامعه ی مورد بررسی سازگار می شود. در جدول زیر دسته بندی موارد افشا در دو گروه مورد بررسی نشان داده شده است.

گزارشات سالانه به عنوان تنها منبع داده برای افشای عملکرد زیست محیطی انتخاب شده است. دلیل این امر آن است که به نظر می رسد، گزارش های سالانه که شامل صورت های مالی و گزارشات هیات مدیره می باشد، نماینده کلیه محتوای افشای زیست محیطی شرکتها می باشند (تلیت، ۲۰۰۸).

¹ TOTDISC

² MANDISC

³ VOLDISC

جدول ۲. چک لیست افشای زیست محیطی

ردیف	عنوان	دسته بندی	توضیح
۱	تأثیرات زیست محیطی	قانونی	تأثیر محیط زیست از فرآیندهای تولید، وضعیت، عملکرد (تغییر وضعیت با گذشت زمان) و اقدامات / اقدامات انجام شده باعث بهبود وضعیت و عملکرد می شوند.
۲	محصولات زیست محیطی	قانونی	شبهه به دسته ۱، به جز اینکه این دسته شامل تأثیرات محصولات در چرخه عمرشان است.
۳	عدم تأثیرگذاری بر محیط زیست	قانونی	"این شرکت محیط خارجی را آلوده نمی کند." / "این شرکت هیچ تأثیر محیطی ندارد."
۴	سیاست زیست محیطی	داوطلبانه	اهداف و استراتژی های برجسته. حداقل شرط این است که اولویت تمرکز محیط زیست بیان شود یا قصد دنبال کردن یک برنامه زیست محیطی مانند مشارکت در بهبود وضعیت محیط زیست بیان شود. بیان این موضوع که شرکت نسبت به وضعیت محیط زیست نگران است.
۵	اهداف زیست محیطی	داوطلبانه	اهداف خاص، قابل اندازه گیری (و قابل کنترل). به عنوان مثال، یک هدف برای کاهش سطح تخلیه یک ماده با مقدار مشخص در آینده، صدور گواهینامه مطابق با برنامه زیست محیطی یا اجرای استاندارد گزارش دهی در یک بازه زمانی خاص.
۶	مقامات زیست محیطی	قانونی	تماس با مقامات. محدودیت های زیست محیطی، قوانین و مقررات، مشوق ها، مجوزهای تخلیه، اختلافات و غیره.
۷	رویدادهای زیست محیطی	قانونی	حوادث خاص یا حوادثی که اثرات جدی بر محیط زیست ایجاد کرده اند. به عنوان مثال، بیش از مجوز تخلیه یا بلایای زیست محیطی.
۸	واحد زیست محیطی	قانونی	اطلاعاتی در مورد نحوه سازماندهی کار زیست محیطی شرکت: به عنوان مثال مسئولیت، تقسیم کار، آمادگی اضطراری برای رفع نیازهای زیست محیطی و بلاهای طبیعی، توسعه تخصص در زمینه محیط زیست، اجرای یا دریافت اعتبار مطابق با استانداردهای مدیریت محیط زیست (به عنوان مثال ایزو ۱۴۰۰۱، ایماس و غیره). ممیزی خاص در دسته ۹ ثبت شده است. اجرای آینده استانداردهای زیست محیطی در طبقه ۴ ثبت شده است.
۹	حسابرسی زیست محیطی	قانونی	اقدامات حسابرسی زیست محیطی (داخلی و خارجی)، روش شناسی، استانداردهای حسابرسی، میزان اطمینان، گزارش نتایج حسابرسی و کارهای پیگیری شرکت. گزارشات پایش توسط شرکت های معتمد سازمان حفاظت محیط زیست
۱۰	حسابرسی اطلاعات زیست محیطی	قانونی	اطلاعات مربوط به ممیزی های افشاء اطلاعات زیست محیطی. در غیر این صورت شبهه به دسته ۹ است.

۱۱	سرمایه گذاری زیست محیطی	قانونی	اطلاعات مالی (پولی) در مورد سرمایه گذاری های تکمیل شده برای کاهش تأثیرات زیست محیطی شرکت، انطباق با مجوزهای تخلیه؛ اجرای قانون یک هزارم فروش، گسترش فضای سبز؛ دارایی های در جریان ساخت ناشی از الزامات مقامات زیست محیطی و غیره.
۱۲	هزینه و درآمد زیست محیطی	قانونی	اطلاعات مالی (پولی) در مورد هزینه های زیست محیطی و درآمدهای سال، به عنوان مثال، جریمه ها و کارهای کاهش آلودگی.
۱۳	بدهی های زیست محیطی	قانونی	اطلاعات مالی (پولی) در مورد بدهی ها، به عنوان مثال، مسئولیت هزینه های بعدی دفع و ترخیص پس از فعالیت های خود یا دیگران، هزینه های آینده سایر اقدامات مرتبط با محیط زیست، همکاری، بدهی های ناشی از پول که قبلاً برای اهداف ویژه دریافت شده است و غیره.
۱۴	روشن شدن مفاهیم زیست محیطی	داوطلبانه	تعریف و شفاف سازی مفاهیم زیست محیطی و غیره.

متغیرهای کنترل

برای کنترل سایر تأثیرات، برخی از متغیرهای متداول در مطالعات رفتاری حسابداری مالی، مالیاتی و مسئولیت اجتماعی شرکت ها را به عنوان متغیر کنترل در نظر می گیریم. عملکرد این متغیرها در زیر توضیح داده شده است:

نسبت های سودآوری و اهرم در کلیه مطالعات مشابه استفاده شده است (لاگویر و همکاران، ۲۰۱۵). بازده سهام با نسبت سود سال به سهام اندازه گیری می شود و نسبت بدهی برابر است با کل بدهی ها تقسیم بر کل دارایی ها (گوپتا و نیوبیری، ۱۹۹۷). هر دو متغیر از صورت های مالی شرکت جمع آوری می شوند.

تصدی مدیرعامل، تعداد سال هایی است که مدیریت شرکت ثابت بوده است (لانیس و ریچاردسون، ۲۰۱۵). این متغیر یک عنصر برای اندازه گیری تجربه و توانایی تأثیر در ترکیب هیات مدیره و اعمال قدرت به عنوان نماینده برای سهامداران و سایر ذینفعان است.

هیات مدیره به عنوان بالاترین مکانیسم کنترل داخلی برای نظارت بر تصمیمات و اقدامات مدیریت شرکت شناخته می شود، در همین راستا نسبت مالکیت هیات مدیره نیز، به عنوان یک متغیر کنترلی در نظر گرفته می شود (لانیس و ریچاردسون، ۲۰۱۵). این متغیر با نسبت سهام متعلق به اعضای هیات مدیره، اندازه گیری می شود که یک متغیر پیوسته است که از لحاظ تئوری می تواند مقادیر ۰ تا ۱ را به آن نسبت داد.

در شرکت های دارای تفکیک مالکیت و کنترل، یک مشکل تصمیم گیری بین سهامداران و مدیریت وجود دارد. سهامداران در درجه اول می خواهند اطمینان حاصل کنند که تصمیمات مدیریتی ارزش شرکت را به حداکثر می رساند و از این طریق رفتارهای نامتعارف مالیاتی شرکت را مثبت ارزیابی می کنند. اگر شرکت دارای مالکیت متمرکز با محدود سهامدار بزرگ باشد، نظارت داخلی توسط سهامداران می تواند یک روش مؤثر برای حل مشکل تصمیم با کاهش قدرت مدیریت باشد (بیرل و میانز، ۱۹۳۲). با این حال، در شرکت های دولتی با سهم گسترده توزیع، هزینه های نظارت داخلی برای سهامداران کوچک ممکن است مانع از تأثیرگذاری آن ها بر رفتار مالیاتی شرکت شود. یک مدیر ارشد باید

در نظر بگیرد که چگونه رفتار نامتعارف مالیاتی بر شرکت تأثیر خواهد گذاشت. مالکیت پراکنده به عنوان سهم مالکیت سهامداران غیر از پنج سهامدار بزرگ (۱- سهام متعلق به پنج سهامدار اصلی) اندازه گیری می شود. فرصت های رشد شرکت با استفاده از ارزش بازار سهام تقسیم بر ارزش دفتری سهام اندازه گیری می شود (لاندری و همکاران، ۲۰۱۳). ساختار دارایی ها با نسبت دارایی های ثابت بر کل دارایی ها اندازه گیری می شود (لاگویر و همکاران، ۲۰۱۵). اثرات این متغیرها ممکن است در رفتار مالیاتی شرکت نامشخص باشد و به همین دلیل باید کنترل شوند (فالان و فالان، ۲۰۱۹).

حسابرسی یک متغیر متضاد در مورد نظرات حسابرسی است که در آن شرکت هایی که دارای نظرات مشروط یا مردود در گزارش حسابرسی هستند نمره ۱ و شرکت هایی که گزارش حسابرسی مقبول دارند، نمره ۰ را می گیرند.

۵- یافته های پژوهش آمار توصیفی

جدول ۳. نتایج آمار توصیفی

نمونه	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
اجتناب مالیاتی ۱	۰,۸۵۴۷۴۹	۰,۸۴۷۶۴۰	۰,۶۸۹۸۵۸	۰,۹۹۹۷۷۳	۰,۰۶۵۲۱۱	۰,۴۷۳۱۲۷	۲,۳۵۵,۰۵۹
اجتناب مالیاتی ۲	۰,۸۵۵۶۵۷	۰,۸۴۶۲۲۵	۰,۷۳۸۳۱۳	۰,۹۹۹۳۲۴	۰,۰۶۰۱۰۷	۰,۵۱۸۷۱۷	۲,۳۹۷۴۹۴
افشای کل	۱۱,۷۴۱۹۶	۱۱,۳۰۲۵۹	۰	۳۲,۱۵۸۸۸	۷,۸۴۲۶۷۴	۰,۲۱۷۰۲۵	۲,۱۸۸۱۸۱
افشای قانونی	۹,۱۹۹۷۲۰	۹,۴۸۴۹۰۷	۰	۲۵,۸۷۱۲۰	۶,۱۸۵۶۱۴	۰,۱۸۷۳۳۶	۲,۳۲۲۴۸۸
افشای داوطلبانه	۳,۱۶۰۸۱۰	۲	۰	۱۱,۲۹۵۸۴	۳,۰۷۷۱۷۶	۰,۵۵۸۰۷۵	۲,۰۳۷۶۰۳
اندازه شرکت	۶,۱۶۴۸۰۴	۶,۰۸۶۷۷۲	۲,۳۹۷۸۹۵	۹,۸۳۵۶۹۰	۱,۰۱۵۷۶۵	۰,۲۸۰۲۶۰	۵,۱۱۱۸۸۹
نسبت بدهی	۰,۵۱۷۶۴۶	۰,۵۳۲۹۱۷	۰,۰۴۶۹۰۵	۰,۹۳۵۷۴۳	۰,۱۸۱۰۳۹	-۰,۲۸۲۶۶۴	۲,۵۱۵۱۷۲
بازده سهام	۰,۳۳۳۷۹۰	۰,۳۱۹۳۰۳	۰,۰۰۳۰۳۲	۰,۸۵۴۰۵۲	۰,۱۸۶۴۵۹	۰,۳۵۸۲۶۰	۲,۳۶۴۳۵۰
تصدی مدیر	۳,۷۳۰۹۰۹	۳	۱	۱۷	۳,۱۰۵۳۶۷	۱,۴۷۷۳۸۰	۵,۰۹۰۱۱۰
هیات مدیره	۰,۸۵۴۷۴۹	۰,۷۳۹	۰	۱	۰,۲۴۷۴۶۴	-۱,۱۲۹۵۶۰	۳,۴۸۳۱۷۳
مالکیت پراکنده	۰,۲۱۶۰۸۰	۰,۱۶۲۱۹۰	۰	۰,۹	۰,۱۶۹۸۹۷	۱,۶۹۷۹۰۴	۶,۳۱۶۸۲۳
رشد شرکت	۲,۶۵۶۵۳۴	۲,۲۲۱۵۵۸	۰,۲۳۰۱۴۴	۱۵,۹۶۸۵۶	۱,۶۹۹۹۶۴	۳,۱۰۰۹۹۵	۱۹,۷۱۲۶۵
ساختار دارایی	۰,۳۵۰۹۴۸	۰,۳۳۵۷۶۱	۰,۰۴۵۷۱۶	۰,۹۱۸۰۹۴	۰,۱۹۲۱۵۵	۰,۴۰۲۶۰۵	۲,۳۰۲۵۶۰
نظر حسابرس	۰,۴	۰	۰	۱	۰,۴۹۰۳۴۴	۰,۴۰۸۲۴۸	۱,۱۶۶۶۶۷

دو متغیر رفتار نامتعارف مالیاتی با استفاده از نرخ مؤثر مالیاتی (۱-نرخ مؤثر مالیاتی) اندازه گیری شده اند. سه متغیر مربوط به افشای عملکرد زیست محیطی بر اساس تجزیه و تحلیل محتوا اندازه گیری شده اند. تصدی مدیر عامل بیانگر تعداد سال هایی است که مدیریت شرکت ثابت بوده باشد. میانگین تصدی مدیر عامل در شرکت های مورد بررسی، سه سال و هشت ماه می باشد. مالکیت هیات مدیره، بیانگر نسبت سهام متعلق به اعضای هیات مدیره می باشد. مقدار بیشینه و کمینه

در این متغیر که مغایر با قوانین سازمان بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد، تنها مربوط به یک سال شرکت بوده و مابقی داده‌ها در یک سطح سازگار قرار دارند. مالکیت پراکنده به عنوان سهم مالکیت سهامداران غیر از پنج سهامدار بزرگ (۱- سهام متعلق به پنج سهامدار اصلی) اندازه‌گیری شده است. میانگین متغیر نظر حسابرس، بیانگر این موضوع است که ۰,۴ از شرکت‌های موجود در نمونه آماری دارای نظرات مشروط یا مردود می‌باشند و مابقی شرکت‌ها دارای نظر مقبول حسابرس هستند.

ضرایب همبستگی

نتایج همبستگی پیرسون (جدول ۴) حاکی از وجود ارتباط منفی بین اجتناب مالیاتی سالانه و نسبت بدهی (ضریب ۰,۱۳۲- و سطح معنی‌دار ۰,۰۰۲)، ارتباط منفی بین اجتناب مالیاتی سالانه و رشد شرکت (ضریب ۰,۱۳۲- و سطح معنی‌دار ۰,۰۰۲)، ارتباط مثبت بین اجتناب مالیاتی سالانه و ساختار دارایی‌ها (ضریب ۰,۱۳۶ و سطح معنی‌دار ۰,۰۰۱) و ارتباط مثبت بین اجتناب مالیاتی سالانه و نظر حسابرس (ضریب ۰,۲۶۸ و سطح معنی‌دار ۰,۰۰۰) می‌باشد.

بررسی ضرایب بین اجتناب مالیاتی بلندمدت و سایر متغیرهای مستقل حاکی از وجود ارتباط مثبت این متغیر با افشای عملکرد قانونی زیست محیطی (ضریب ۰,۰۸۶ و سطح معنی‌دار ۰,۰۴۴)، ساختار دارایی‌ها (ضریب ۰,۱۶۰ و سطح معنی‌دار ۰,۰۰۰) و نظر حسابرس (ضریب ۰,۲۷۲ و سطح معنی‌دار ۰,۰۰۰) می‌باشد. همچنین ارتباط منفی بین اجتناب مالیاتی بلندمدت و نسبت بدهی (ضریب ۰,۱۰۹- و سطح معنی‌دار ۰,۰۱۰) و رشد شرکت (ضریب ۰,۱۰۰- و سطح معنی‌دار ۰,۰۱۹) نشان داده شد.

جدول ۴: ضرایب همبستگی پیرسون

(۱۴)	(۱۳)	(۱۲)	(۱۱)	(۱۰)	(۹)	(۸)	(۷)	(۶)	(۵)	(۴)	(۳)	(۲)	(۱)	
													۱	اجتناب مالیاتی ۱
												۱	۰,۸۷۴**	اجتناب مالیاتی ۲
											۱	۰,۰۸۲	۰,۰۵۷	افشای کل
									۱	۰,۹۷۳**	۰,۰۸۶*	۰,۰۶۴	۰,۰۳۰	افشای قانونی
									۱	۰,۶۷۸**	۰,۸۲۷**	۰,۰۵۱	۰,۰۳۰	افشای داوطلبانه
								۱	۰,۱۴۸**	۰,۳۲۵**	۰,۲۹۹**	۰,۰۳۴	۰,۰۲۹	اندازه
							۱	۰,۱۷۳**	۰,۰۶۵	۰,۰۱۴	۰,۰۳۹	-۰,۱۰۹*	-۰,۱۳۲**	نسبت بدهی
						۱	۰,۰۳۳	۰,۱۰۰*	۰,۰۶۸	۰,۱۱۳**	۰,۱۰۲*	۰,۰۳۳	۰,۰۶۱	نسبت سودآوری
					۱	-۰,۱۵۳**	-۰,۱۲۰**	-۰,۱۰۵*	-۰,۱۶۲**	-۰,۲۱۸**	-۰,۲۱۳**	-۰,۰۵۰	-۰,۰۷۱	تصدی مدیر عامل
				۱	-۰,۲۰۴**	۰,۳۱۷**	۰,۲۵۳**	۰,۲۲۶**	۰,۱۸۲**	۰,۱۸۱**	۰,۱۹۱**	۰,۰۱۰	-۰,۰۱۹	مالکیت هیات مدیره
			۱	-۰,۷۱۲**	۰,۱۷۲**	-۰,۳۱۲**	-۰,۲۶۳**	-۰,۱۵۳**	-۰,۱۵۳**	-۰,۱۲۷**	-۰,۱۴۲**	-۰,۰۰۲	۰,۰۳۰	مالکیت پراکنده
		۱	-۰,۱۳۶**	۰,۰۴۰	-۰,۰۱۳	۰,۳۶۶**	۰,۱۹۷**	-۰,۱۷۹**	۰,۰۳۱	-۰,۰۵۷	-۰,۰۳۳	-۰,۱۰۰*	-۰,۱۳۲**	رشد
	۱	-۰,۰۰۳	۰,۰۸۴*	۰,۰۵۷	-۰,۰۵۹	-۰,۱۸۶**	-۰,۱۵۷**	۰,۰۳۳	۰,۰۸۱	۰,۰۴۳	۰,۰۵۵	۰,۱۶۰**	۰,۱۳۶**	ساختار دارایی‌ها
۱	-۰,۰۱۶	-۰,۰۲۰	۰,۲۱۱**	-۰,۲۴۳**	-۰,۰۱۷	-۰,۱۳۶**	-۰,۰۷۶	۰,۰۳۱	۰,۰۲۱	۰,۰۱۲	۰,۰۱۷	۰,۲۷۲**	۰,۲۶۸**	نظر حسابرسان

**معنی دار در سطح ۰,۰۱؛ *معنی دار در سطح ۰,۰۵

برازش مدل

با توجه به این نکته که نوع داده‌های تحقیق از نوع داده‌های ترکیبی (پانل دیتا) می‌باشند، برای تعیین نوع مدل رگرسیونی مناسب از آزمون‌های چاو و هاسمن استفاده شده است. همچنین آزمون‌های لازم به منظور بررسی فروض رگرسیون کلاسیک (آزمون عدم خود همبستگی برای جملات باقی مانده، آزمون عدم ناهمسانی واریانس در باقیمانده‌ها و آزمون‌های نرمال بودن) صورت گرفته و صحت مدل رگرسیونی مورد تایید قرار گرفته است.

طبق جدول ۵، مدل‌های رگرسیونی برازش شده با توجه به مقدار احتمال آماره $F(0.0000)$ معنی دار هستند که این موضوع بیانگر تأثیر کلی متغیرهای مستقل بر روی متغیر وابسته است. همچنین آماره آزمون دوربین-واتسون در این مدل‌ها عددی نزدیک به دو (۱,۵-۲,۵) است که بیانگر عدم وجود خود همبستگی در مدل‌ها می‌باشد. مدل رگرسیون ۱- الف، شامل اجتناب مالیاتی سالانه به عنوان متغیر وابسته و افشای کلی زیست محیطی به همراه سایر متغیرهای مستقل بجز افشای عملکرد قانونی و داوطلبانه زیست محیطی می‌باشد. بر اساس نتایج این مدل رابطه‌ای بین افشای کلی زیست محیطی (ضریب ۰,۰۰۰۱ و سطح معنی دار ۰,۴۸۰۵) با اجتناب مالیاتی مشاهده نگردید. در مدل ۱-ب افشای عملکرد قانونی و داوطلبانه زیست محیطی جایگزین افشای کلی زیست محیطی می‌شوند. بر اساس نتایج این مدل افشای داوطلبانه

در سطح معنی دار ۰,۰۲۷۷ با ضریب ۰,۰۱۰ بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است. در مدل ۲-الف رابطه‌ی بین اجتناب مالیاتی بلندمدت با سایر متغیرهای مستقل بجز افشای عملکرد قانونی و داوطلبانه زیست محیطی بررسی می‌شود. بر اساس نتایج این مدل رابطه‌ی بین افشای کل زیست محیطی با اجتناب مالیاتی، در سطح معنی دار ۰,۰۱۱ با ضریب ۰,۰۰۰۴- معنی دار است. در مدل ۲-ب، افشای عملکرد قانونی و داوطلبانه جایگزین افشای کلی زیست محیطی می‌شوند. نتایج این مدل وجود رابطه‌ی بین افشای داوطلبانه زیست محیطی (ضریب ۰,۰۱۲ و سطح معنی دار ۰,۰۰۰۶) و افشای عملکرد قانونی زیست محیطی (ضریب ۰,۰۱۳- و سطح معنی دار ۰,۰۰۰۰) با اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهد.

جدول ۵. نتایج برازش مدل‌های رگرسیونی

مدل ۲-ب		مدل ۲-الف		مدل ۱-ب		مدل ۱-الف		
t	β	t	β	t	β	t	β	
۲۳,۵۹۴***	۰,۹۱۵۱	۲۶,۵۸۰***	۰,۹۲۸۴	۲۳,۸۵۹***	۱,۰۰۳۰	۲۳,۸۲۷***	۰,۹۸۷۳	C
_____	_____	-۳,۲۸۳۳***	-۰,۰۰۰۴	_____	_____	۰,۷۰۶۱	۰,۰۰۰۱	افشای کل
-۴,۳۲۳۰***	-۰,۰۰۱۳	_____	_____	-۱,۵۱۱۹	-۰,۰۰۰۶	_____	_____	افشای قانونی
۳,۴۷۹۲***	۰,۰۰۱۲	_____	_____	۲,۲۰۹۱**	۰,۰۰۱۰	_____	_____	افشای داوطلبانه
-۲,۱۹۶۳**	-۰,۰۰۹۳	-۲,۹۴۳۵***	-۰,۰۱۱۳	-۳,۵۹۶۶***	-۰,۰۲۳۵	-۳,۲۲۰۳*	-۰,۰۲۰۷	اندازه
-۱,۹۳۰۵*	-۰,۰۱۴۷	-۲,۹۹۲۱***	-۰,۰۲۰۷	-۲,۸۱۲۸***	-۰,۰۲۷۵	-۲,۵۴۵۲**	-۰,۰۲۴۸	نسبت بدهی
۲,۱۴۸۰**	۰,۰۱۰۲	۱,۷۸۱۱*	۰,۰۰۷۶	۱,۴۵۴۸	۰,۰۱۱۲	۱,۱۶۳۶	۰,۰۰۸۹	سودآوری
۱,۰۸۳۶	۰,۰۰۰۳	۱,۸۸۵۳*	۰,۰۰۰۵	-۰,۵۸۰۲	-۰,۰۰۰	-۰,۸۹۶۸	-۰,۰۰۰۴	تصدی مدیر
۱,۷۷۶۹*	۰,۰۱۱۶	۱,۴۴۲۳	۰,۰۰۸۳	-۰,۵۱۸۷	-۰,۰۰۳۸	-۰,۷۶۳۱	-۰,۰۰۵۶	هیات مدیره
۰,۱۴۱۰	۰,۰۰۱۵	-۰,۳۴۱۰	-۰,۰۰۳۴	۲,۷۷۹۸***	۰,۰۴۴۳	۲,۳۹۸۹**	۰,۰۳۷۷	مالکیت پراکنده
-۲,۷۲۶۵***	-۰,۰۰۱۲	-۲,۸۳۷۷***	-۰,۰۰۱۰	-۰,۹۶۶۲	-۰,۰۰۰۸	-۰,۸۰۸۱	-۰,۰۰۰۶	رشد
۰,۶۶۴۵	۰,۰۰۶۶	۱,۵۰۶۴	۰,۰۱۲۵	۱,۹۰۸۸*	۰,۰۲۰۴	۰,۸۳۷۰	۰,۰۰۷۸	ساختار دارایی
۲,۲۲۹۶**	۰,۰۰۵۲	۲,۴۱۳۱**	۰,۰۰۵۷	-۰,۳۳۳۹	-۰,۰۰۱۱	۰,۳۶۸۳	-۰,۰۰۱۲	حسابرس
۰,۹۷۶۱۸۸		۰,۹۸۴۵۷۹		۰,۹۷۶۷۸۱		۰,۹۷۶۵۷۴		ضریب تعیین
۰,۹۷۲۳۲۵		۰,۹۸۳۰۷۸		۰,۹۷۳۰۸۳		۰,۹۷۲۸۵۸		ضریب تعدیل شده
۲۵۵,۲۶۴۸***		۶۶۲,۸۹۲۲***		۲۶۶,۸۷۰۱***		۲۶۵,۵۱۶۷***		آماره F
۱,۵۶۷۳۴۶		۱,۵۶۰۳۰۷		۲,۰۲۶۰۸۷		۱,۹۸۸۹۴۵		دوربین واتسون

***معنی دار در سطح ۱ درصد، **معنی دار در سطح ۵ درصد، *معنی دار در سطح ۱۰ درصد.

۶. بحث و نتیجه‌گیری

هدف از این مطالعه کشف نشانه‌های مبادلات استراتژیک (مصالحه) بین عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با تأکید بر دو عنصر رفتارهای مالیاتی شرکت‌ها و افشای عملکرد زیست محیطی آن‌ها می‌باشد. شرکت‌ها برای بقا، نیاز دارند

توسط ذینفعان متعدد مورد تایید قرار گیرند؛ با این حال، منافع ذینفعان مختلف، به عنوان مثال سهامداران و دولت، در مورد موضوعاتی مانند رفتار مالیاتی و زیست محیطی غالباً ناسازگار است. در چارچوب نظریه مشروعیت، این تضاد منافع بین ذینفعان حاکی از ریسک مشروعیت عملی است. از آنجا که رفتارهای مالیاتی و زیست محیطی تحت تأثیر استراتژی‌ها و تصمیمات شرکت‌ها قرار دارد، سوال اصلی این است که آیا شرکت‌ها با اعمال استراتژیک، منافع ذینفعان مختلف را با استفاده از مصالحه در بین این عناصر مسئولیت اجتماعی متوازن می‌کنند؟

نتایج حاصل از برازش مدل ۲-ب نشان می‌دهد که بین افشای عملکرد قانونی زیست محیطی و رفتار نامتعارف مالیاتی رابطه منفی وجود دارد که توسط مبانی نظری نیز پشتیبانی می‌شود. بر این اساس می‌توان گفت آن دسته از شرکت‌هایی که مطابق با الزامات قانونی زیست محیطی عمل می‌کنند، قوانین مربوط به پرداخت مالیات را نیز رعایت می‌کنند. وجود خطرات مشروعیت نظارتی منجر می‌شود تا تمایل پیروی از قوانین و مقررات برای هر دو عنصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها افزایش یابد. اتخاذ چنین راهکارهای مقرراتی مطابق با دو سناریوی اول لیندلبوم (۲۰۱۰) است. رابطه منفی بیان می‌کند که شرکت‌هایی که دارای رفتار نامتعارف مالیاتی می‌باشند، از اجرای مقررات زیست محیطی نیز غفلت می‌کند. این انتخاب عمل بیشتر شبیه استراتژی‌های دوم و سوم لیندلبوم (۲۰۱۰) می‌باشد.

تجزیه و تحلیل فرضیه ۲، همان ویژگی‌های روایی را دارد که برای فرضیه ۱ توضیح داده شده است. بین رفتار نامتعارف مالیاتی شرکت‌ها و میزان افشای عملکرد داوطلبانه زیست محیطی رابطه مثبت وجود دارد. شرکت‌هایی که دست به رفتار نامتعارف مالیاتی می‌زنند، تمایل دارند درجه بالایی از افشای عملکرد داوطلبانه زیست محیطی را نیز داشته باشند. سناریوی چهارم لیندلبوم (۲۰۱۰) نمونه بارزی از چنین معاملات استراتژیک است. به عنوان مثال، می‌توان از بخش وسیعی از افشای عملکرد داوطلبانه زیست محیطی برای جابجایی تمرکز از رفتارهای نامتعارف مالیاتی استفاده کرد، و از این طریق نشان داد که رفتارهای نامتعارف مالیاتی منابعی را برای عملکرد بهتر در حوزه زیست محیطی فراهم می‌کند. از نظر دولت چنین رفتار مالیاتی، ناسازگار بوده و با افزایش مشروعیت نظارتی خود بر شرکت‌ها، آن‌ها را تحت خطرات مشروعیت قرار می‌دهند. در این حالت شرکت‌ها برای کنترل خطرات مشروعیت، منافع حاصل از عملکرد داوطلبانه زیست محیطی را بیشتر از هزینه‌های آن دانسته و با عملکرد مطلوب در این حوزه نیاز دولت به فعالیت‌های شرکت را برجسته می‌کنند. در مطالعات قبلی نیز به خوبی اثبات شده است که افشاگری عملکرد داوطلبانه زیست محیطی غالباً دارای ماهیت استراتژیک می‌باشد؛ چراکه بنگاه‌ها بیشتر از آن به عنوان وسیله قانونی‌سازی استفاده می‌کنند تا یک مکانیسم پاسخگویی (دیگان و همکاران، ۲۰۰۰؛ نیسکانن و نایمینن، ۲۰۰۱؛ پاتن و کرامتون، ۲۰۰۳؛ والدن و شوارتز، ۱۹۹۷). در مقابل، رابطه مثبت حاکی از آن است که سطح پایین رفتار نامتعارف مالیاتی (یعنی رعایت مالیات) با سطحی از افشای عملکرد داوطلبانه زیست محیطی همراه است، که بیشتر منطبق با سناریوهای اول و دوم لیندلبوم (۲۰۱۰) می‌باشد. از نظر دولت چنین رفتار مالیاتی منافع آن‌ها را تأمین کرده و نیازی به جبران از طریق عملکرد داوطلبانه زیست محیطی ندارد. در مجموع، رابطه مثبت بین رفتار نامتعارف مالیاتی و افشای عملکرد داوطلبانه زیست محیطی در راستای مصالحه بین دو عنصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها اثبات شد. در مجموع، نتایج تحقیق نشان می‌دهد که عملکرد شرکت‌ها در دو حوزه اقدامات قانونی و داوطلبانه دارای استراتژی‌های متفاوتی است. نیاز به تفکیک عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از منظر قانونی و داوطلبانه بودن مطابق با دیدگاه لاگویر و همکاران (۲۰۱۵) در مورد جداسازی تجزیه و تحلیل بین عناصر مسئولیت اجتماعی فردی می‌باشد.

در این مطالعه رابطه بین رفتار مالیاتی شرکت‌ها و افشای عملکرد زیست محیطی قانونی و داوطلبانه شرکت به ترتیب بررسی شده است. نتایج نشان می‌دهد که در شرکت‌هایی که افشای عملکرد قانونی زیست محیطی بیشتری وجود دارد، رفتارهای مالیاتی نامتعارف کمتر اتفاق می‌افتد. بر این اساس هیچگونه مصالحه‌ای بین این دو عنصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها صورت نمی‌گیرد. در همین حال، نشانه‌هایی از مصالحه بین رفتار مالیاتی شرکت‌ها و افشای عملکرد داوطلبانه زیست محیطی وجود دارد. شرکت‌هایی که به صورت داوطلبانه دست به اقدامات مطلوب زیست محیطی و افشای آن می‌زنند، بیشترین رفتار نامتعارف مالیاتی را از خود نشان می‌دهند. نتایج تحقیق دیدگاه‌های لاگویر و همکاران (۲۰۱۵) و لندری و همکاران (۲۰۱۳) را در مورد لزوم تفکیک اقدامات یا افشای قانونی و داوطلبانه در بررسی عناصر فردی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را مورد تایید قرار می‌دهد.

محدودیت‌های تحقیق

یکی از محدودیت‌های تحقیق حاضر، این است که سایر عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها علاوه بر رفتار مالیاتی و زیست محیطی را دربر نمی‌گیرد. چنین مصالحه‌هایی فراتر از این دو عنصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ممکن است وجود داشته باشد. به عنوان مثال، استراتژی چهارم لیندلوم (۲۰۱۰) بیان می‌کند که شرکت‌ها ممکن است، از هر عنصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها که برای ذینفعان اهمیت دارد، استفاده کنند. از آنجا که تحقیق حاضر برای سایر عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و تغییرات احتمالی معاصر آن‌ها کنترل نمی‌شود، نتایج حاضر ممکن است تحت تأثیر چنین معاملاتی بین سایر عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها قرار گرفته باشد.

محدودیت دیگر شامل این احتمال است که یافته‌های ما امکان دارد توسط عوامل کنترل نشده هدایت شود. حتی اگر بسیاری از ویژگی‌های شرکت در مدل رگرسیون کنترل شوند، نتایج ممکن است محدود به افشای اطلاعات باشد و ممکن است برای انواع دیگر عملکرد (اقدامات) کاربردی نباشد. علاوه بر این نتایج تحقیق ممکن است تحت تأثیر انتخاب شرکت‌ها پذیرفته شده در بورس قرار گیرد و شرکت‌های پذیرفته نشده مورد خطاب قرار نگیرند.

پیشنهادات

دانش ملاحظات استراتژیک و استفاده از مصالحه باعث می‌شود تا درک رفتار مسئولیت اجتماعی و مالیاتی شرکت‌ها بهبود یابد (داولینگ، ۲۰۱۴). یافته‌های این پژوهش برای دولت‌ها در تدوین، بازنگری و نظارت بر قوانین مربوط به حفاظت از درآمدهای مالیاتی دولت و همچنین محیط زیست به عنوان سرمایه‌ی ملی حائز اهمیت است.

در بخش قبل بیان شد که یکی از محدودیت‌های مطالعه تنها بررسی دو عنصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها یعنی رفتار مالیاتی و زیست محیطی شرکت‌ها می‌باشد. تحقیقات در مورد مصالحه استراتژیک بهتر است از لحاظ در نظر گرفتن چندین عنصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به طور همزمان بهره‌مند شوند. اما لازم است در مرحله‌ی تجزیه و تحلیل‌ها، با هر عنصر به صورت جداگانه مطابق با لاگویر و همکاران (۲۰۱۵) و لندری و همکاران (۲۰۱۳) رفتار شود. نکته مهم این است که تئوری زیربنای تفاوت مشخص شده بین اقدامات قانونی (بدون مصالحه) و اقدامات داوطلبانه (وجود مصالحه) که در این تحقیق نشان داده شده است، باید برای روابط بین رفتار نامتعارف مالیاتی و سایر عناصر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها یکسان باشد.

۱. اسلامی، علاالدین. (۱۳۹۵). بررسی رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی و مالیات پرداختی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس.
۲. حساس‌یگانه، یحیی؛ رضایی، شهرزاد (۱۳۹۷). "مدلی برای تأثیر مسئولیت اجتماعی و هزینه‌های مدیریت مالیات شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی". پژوهش مطالعات تجربی حسابداری مالی (سال ۱۵، شماره ۵۸، تابستان ۱۳۹۷)، ۲۷-۵۸.
۳. معاونت محیط‌زیست انسانی-دفتر ارزیابی زیست‌محیطی. (۱۳۹۷). دستورالعمل انتخاب واحدهای صنعتی و خدماتی سبز در سطح استان و ملی. سازمان حفاظت محیط زیست.
۴. معاونت محیط‌زیست انسانی-دفتر پایش فراگیر. (۱۳۹۳). دستورالعمل تهیه فهرست صنایع آلاینده. سازمان حفاظت محیط زیست.
۵. معاونت محیط‌زیست انسانی-دفتر پایش فراگیر محیط‌زیست. (۱۳۹۴). آیین‌نامه خود اظهاری در پایش آلودگی محیط زیست و شیوه‌نامه‌های آزمایشگاه‌های معتمد. سازمان حفاظت محیط زیست.
6. Adams, C., & Whelan, G. (2009). Conceptualising future change in corporate sustainability reporting. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 22(1), 118-143.
7. Aldrich, H; Ruef, M. (2006). *Organizations evolving*. London: Sage.
8. Bowen, H. R. (1953). *Social responsibilities of the businessman*. New York: Harper&Row.
9. Carroll, A. B. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39-48.
10. Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95, 41-61.
11. Clarkson, M. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, 20, 92-117.
12. Claydon, J. (2011). A New Direction for Csr: The Shortcomings of Previous Csr Models and the Rationale for a New Model. *Social Responsibility Journal*, 7(3), 405-420.
13. COMMUNITIES, C. O. (2002). *Corporate Social Responsibility: A business contribution to Sustainable Development*. Brussels.
14. Davis, K. (1960). Can business afford to ignore social responsibilities? *California Management Review*, 2, 70-76.
15. Davis, K. (1973). The case for and against business assumption of social responsibilities. *Academy of Management Journal*, 16, 312-322.
16. Ding, H., Li, S., Liu, T., & Liu, B. (2014). Literature Survey of Research on Environmental Accounting: Theoretical Review and Prospect. *International Journal of Financial Economics* Vol. 2, No. 1, 13-25.
17. Dowling, G. (2014). The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible? *Journal of Business Ethics*, 124, 173-184.
18. Fallan, E., & Fallan, L. (2019). Corporate tax behaviour and environmental disclosure: Strategic trade-offs across elements of CSR? *Scandinavian Journal of Management*, 35, 1-15.
19. Farny, O., Franz, M., Gerhartinger, P., Lunzer, G., & Neuwirh, M. (2015). TAX AVOIDANCE, TAX EVASION AND TAX HAVENS. wien.arbeiterkammer.at.

20. Fifka, M. S. (2013). Corporate responsibility reporting and its determinants in comparative perspective - a review of the empirical literature and a meta-analysis. *Business Strategy and the Environment*, 22, 1-35.
21. Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman Press.
22. Friedman, M. (1970). The social responsibility of business is to increase its profits. *New York Times* 32 13..
23. Hardeck, I. (2012). Die Bedeutung von Steuern in der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Eine international vergleichende empirische Analyse. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 82, 126-141.
24. Haron, H. M., Hamidu, A. A., & Amran, A. (2015). Corporate Social Responsibility: A Review on Definitions, Core Characteristics and Theoretical Perspectives. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 83-95.
25. Hasseldine, J., & Morris, G. (2013). Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection. *Accounting Forum*, 37, 1-14.
26. Huang, X., & Watson, L. (2015). Corporate social responsibility research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 34, 1-16.
27. Huseynov, F., & Klamm, B. K. (2012). Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility. *Journal of Corporate Finance*, 18, 804-827.
28. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
29. Johansen, T. R. (2016). EU regulation of corporate social and environmental reporting. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), 1-9.
30. Johnson, H. L. (1971). *Business in contemporary society: Framework and issues*. Belmont: CA: Wadsworth.
31. Jones, M. J. (2010). Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum* 34, 123-138.
32. Jones, T. M. (1980). Corporate social responsibility revisited, redefined. *California Management Review*, 59-67.
33. Kahneman, D., & Tversky, A. (2000). Prospect theory: An Analysis of Decision under Risk. *Econometrica*, 47(2), 263-291.
34. Laguir, I., Stagliano, R., & Elbaz, J. (2015). Does corporate social responsibility affect corporate tax aggressiveness? *Journal of Cleaner Production*, 107, 665-675.
35. Landry, S., Deslandes, M., & Fortin, A. (2013). Tax aggressiveness, corporate social responsibility and ownership structure. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 14(3), 611-645.
36. Lanis, R., & Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31, 86-108.
37. Lanis, R., & Richardson, G. (2013). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: A test of legitimacy theory. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 26(1), 75-100.
38. Lanis, R., & Richardson, G. (2015). Is corporate social responsibility performance associated with tax avoidance? *Journal of Business Ethics*, 127, 439-457.
39. LENKAUSKAS, E. (2013). The Borderlines between the Concept of Tax Avoidance and the Other Similar Concepts. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2503436>.
40. Lindblom, C. K. (2010). The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. In R. Gray, J. Bebbington, & S. Gray (Eds.). *Social and environmental accounting* London: SAGE 2, 51-63.

41. Minton, S., Dobiyski, A., & Lee, B. B. (2015). Theories and Empirical Proxies for Corporate Tax Avoidance. *Journal of Applied Business and Economics* Vol. 17(3), 21-34.
42. Muller, A., & Kolk, A. (2015). Responsible tax as corporate social responsibility: The case of multinational enterprises and effective tax in India. *Business and Society*, 54(4), 435-463.
43. Negash, M. (2012). IFRS and environmental accounting. *Management Research Review* Vol. 35 No. 7, 577-601.
44. Patel, S., & Col, B. (2016). Going to Haven? Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance. *Journal of Business Ethics*, 154, 1033-1050.
45. Preuss, L. (2012). Responsibility in Paradise? The adoption of CSR tools by companies domiciled in tax havens. *Journal of Business Ethics*, 110, 1-14.
46. Ravnaas, E. (1986). *Skatteplanlegging for næringsdrivende*. Oslo: Universitetsforlaget.
47. Sikka, P. (2010). Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. *Accounting Forum*, 153-168.
48. Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
49. Watson, L. (2015). Corporate social responsibility, tax avoidance, and earnings performance. *Journal of the American Taxation Association*, 37(2), 1-21.
50. Ylönen, M., & Laine, M. (2015). For logistical reasons only? A case study of tax planning and corporate social responsibility reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 5-23.
51. Yudoko, G., Krisnawati, A., & Bangun, Y. R. (2013). DEVELOPMENT PATH OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY THEORIES. *International Conference on Innovation Challenges in Multidisciplinary Research & Practice*, (pp. 54-59). Kuala Lumpur.