

بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی بر تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها

چکیده

هدف – این مقاله به بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی بر تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها می‌پردازد.

طرح/روش‌شناسی/رویکرد – نویسندگان از مجموعه داده‌های تابلویی مربوط به سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۲۰ با استفاده از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار غنا بهره گرفته‌اند. نتایج با استفاده از برآوردگر مدل اثرات ثابت تخمین زده شده است.

یافته‌ها – نتایج مدل اثرات ثابت نشان می‌دهد که اگرچه واحدهای تجاری برای بهبود رفاه جامعه در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) مشارکت می‌کنند، برخی از این واحدها انگیزه‌های پنهانی برای استفاده از این فعالیت‌ها به منظور انجام تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) دارند و از این طریق میزان مالیات پرداختنی به دولت را کاهش می‌دهند. همچنین نتایج تأیید می‌کند که واحدهای تجاری میان پرداخت مالیات و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نوعی مبادله برقرار می‌کنند؛ به گونه‌ای که به طور میانگین، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پرداخت مالیات بیشتر نقش جانشین یکدیگر را دارند تا مکمل هم. یافته‌ها نشان می‌دهد میزان استفاده واحدهای تجاری از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای کاهش مالیات پرداختنی به مقامات مالیاتی، به برداشت مدیریت از کیفیت حسابرسی انجام شده بر امور مالی شرکت‌ها بستگی دارد.

اصالت/ارزش – تا آنجا که اطلاع داریم، این پژوهش نخستین مطالعه‌ای است که بررسی می‌کند چگونه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی بر تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌های فعال در غنا تأثیر می‌گذارند.

کلیدواژه‌ها: مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، کیفیت حسابرسی، تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها

نوع مقاله: مقاله پژوهشی

۱. مقدمه

در این مقاله، در پی آن هستیم که با بررسی ارتباط میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) و تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA)، رابطه میان کیفیت حسابرسی و تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها، و همچنین نقش تعدیل‌گر کیفیت حسابرسی در این رابطه، به ادبیات موجود درباره مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی کمک کنیم.

در سطح جهانی، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به‌عنوان یکی از بهترین راهبردها برای کسب اعتبار و پذیرش اجتماعی توسط واحدهای تجاری در جوامعی که در آن فعالیت می‌کنند، شناخته می‌شود (Abid and Dammak, 2022). واحدهای تجاری از طریق فعالیت‌هایی همچون ارائه کمک‌های مالی، مشارکت در طرح‌های اعطای بورس تحصیلی، حمایت از پروژه‌های توسعه‌ای و موارد مشابه، در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها مشارکت می‌کنند تا رفاه جامعه را بهبود بخشند و در مقابل، اعتبار و شناخت اجتماعی کسب کنند. در ادبیات پژوهش، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها اقدامی داوطلبانه تلقی می‌شود که توسط شرکت‌ها برای ارتقای رفاه جامعه اتخاذ می‌گردد. (Mao, 2019) لاگویر و همکاران (2015)، با استناد به (Carroll, 1991)، بیان می‌کنند که شرکت‌ها به دلایل اخلاقی، بشردوستانه، اقتصادی یا قانونی - یا ترکیبی از این موارد - در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها مشارکت می‌کنند. این نویسندگان پرداخت مالیات را بُعد قانونی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها می‌دانند و معتقدند که شرکت‌ها از طریق پرداخت مالیات، سهم خود را در قبال جامعه ایفا می‌کنند. راکیا و همکاران (2024) مطرح می‌کنند که درآمد مالیاتی، شریان حیاتی جامعه است. دولت‌ها از این درآمد مالیاتی برای تأمین کالاها و خدمات عمومی در راستای رفاه جامعه استفاده می‌کنند؛ بدین معنا که شرکت‌ها هنگام پرداخت سهم عادلانه مالیات خود، به‌طور غیرمستقیم و از طریق دولت در مسئولیت اجتماعی مشارکت می‌کنند. (Lanis and Richardson, 2013) با این حال، پرداخت مالیات برای هر واحد تجاری هزینه‌ای قابل توجه به شمار می‌رود. (Davis et al., 2016) از این رو، مدیریت هر شرکت در پی آن است که با به‌کارگیری راهبردهایی برای کاهش بدهی مالیاتی، سود خود را افزایش داده و ثروت سهامداران را حداکثر سازد. یکی از مهم‌ترین راهبردهای مطرح‌شده در ادبیات پژوهش، تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها است (Mao, 2019) که به‌عنوان مدیریت کاهشی درآمد مشمول مالیات از طریق فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی - که می‌تواند قانونی یا غیرقانونی باشد - تعریف می‌شود (Abdul Wahab et al., 2017). نمونه‌هایی از این اقدامات شامل بیش‌اظهاری کمک‌های مالی، کمتر گزارش کردن درآمد و دستکاری در قیمت‌گذاری انتقالی است. (Amri et al., 2023).

دیویس و همکاران (2016) مطرح می‌کنند که مدیران از اجتناب مالیاتی شرکتی (CTA) برای کاهش مالیات و حداکثرسازی سود استفاده می‌کنند. همچنین، لنیس و ریچاردسون (2013) استدلال می‌کنند که برخی واحدهای اقتصادی، مسئولیت اجتماعی شرکتی (CSR) قانونی را با فعالیت‌های بشردوستانه جایگزین می‌کنند تا به سطوح مطلوب سودآوری دست یابند. مائو (2019) بیان می‌کند که CSR به‌عنوان ابزاری برای مدیریت

ریسک مرتبط با CTA مورد استفاده قرار می‌گیرد و در نتیجه، شرکت‌ها میزان مشارکت خود در CTA را افزایش می‌دهند. برخی واحدهای اقتصادی در فعالیتهای بشردوستانه CSR مشارکت می‌کنند تا به شهرت مطلوب دست یابند و همین امر رفتارهای تهاجمی مالیاتی را بدون هراس از مواجهه با مجازات، تقویت می‌کند. اجتناب مالیاتی شرکتی (CTA) به یک مسئله جهانی تبدیل شده است. برای مثال، در ایالات متحده آمریکا، سازمان خدمات درآمد داخلی (IRS) میانگین زیان سالانه ناشی از رفتارهای تهاجمی مالیاتی را 350 میلیارد دلار برآورد کرده است (Austin و همکاران، 2020). بر اساس گزارش صندوق بین‌المللی پول (IMF)، غنا در نتیجه CTA حدود 39 میلیون دلار آمریکا زیان متحمل شده است (گزارش IMF، 2015). برخی از عوامل مؤثر در این زمینه شامل وجود خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی (Ameyaw و همکاران، 2016) و گزارشگری داوطلبانه CSR (Welbeck و همکاران، 2017) است. بنابراین، ممکن است واحدهای اقتصادی برای کسب مشروعیت، در ظاهر به فعالیتهای قابل مشاهده CSR بپردازند، در حالی که به‌طور پنهانی اهداف مرتبط با CTA را دنبال می‌کنند.

مطالعات موجود درباره CSR و CTA شواهد متناقضی ارائه کرده‌اند. برای نمونه، برخی پژوهش‌ها (مانند Laguir و همکاران، 2015؛ Mgbame و همکاران، 2017؛ Lanis و Richardson، 2018) نشان می‌دهند که واحدهای اقتصادی فعال در حوزه CSR در CTA مشارکت نمی‌کنند. با این حال، مطالعات دیگری (مانند Davis و همکاران، 2016؛ Mao، 2019؛ Rakia و همکاران، 2024) نشان داده‌اند که واحدهای اقتصادی از CSR به‌عنوان راهبردی برای کاهش میزان مالیات پرداختی به مقامات مالیاتی استفاده می‌کنند. در مقابل، Gras-Gil و همکاران (2016) هیچ رابطه‌ای میان CSR و CTA نیافتند و این دو متغیر را راهبردهایی مستقل برای حداکثرسازی ثروت سهامداران تلقی کردند. به اعتقاد Aronmwan و Igbinoba (2021)، این یافته‌های متفاوت ممکن است ناشی از تفاوت در قوانین مالیاتی کشورها باشد. برای مثال، Ameyaw و همکاران (2016) به وجود خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی غنا اشاره می‌کنند که فرصتهایی برای تقلب مالیاتی ایجاد می‌کند. این تنوع در یافته‌ها، پرسش پژوهش حاضر را شکل می‌دهد: آیا واحدهای اقتصادی فعال در غنا هنگام مشارکت در فعالیتهای CSR، انگیزه‌های پنهانی برای کاهش میزان مالیات پرداختی دارند؟

کیفیت حسابرسی یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی است که از طریق گزارش رفتارهای مغایر با مقررات و جلوگیری از دستکاری حسابداری و فعالیتهای متقلبانه، اقدامات مدیران را کنترل می‌کند (DeAngelo، 1981). با این حال، مطالعات مرتبط با CTA عمدتاً بر تعیین‌کننده‌های CTA و CSR تمرکز داشته‌اند و به کیفیت حسابرسی توجه کمتری شده است (Jihene و Moez، 2019). معدود مطالعات موجود (مانند Klassen و همکاران، 2016؛ Gaaya و همکاران، 2017؛ Jihene و Moez، 2019) نشان می‌دهند که واحدهای اقتصادی به دلیل فقدان کیفیت حسابرسی، به رفتارهای تهاجمی مالیاتی روی می‌آورند. در نتیجه، هنگامی که کیفیت حسابرسی بالا باشد، حسابرسان می‌توانند سطح CTA را کاهش دهند. ما استدلال می‌کنیم

که سطح کیفیت حسابرسی می‌تواند مدیریت را به استفاده یا عدم استفاده از CSR برای کاهش بدهی مالیاتی ترغیب یا از آن بازدارد و در نتیجه، رابطه میان CSR و CTA را تعدیل کند. از منظر نظری، این مطالعه بر نظریه مشروعیت و نظریه بازدارندگی اقتصادی استوار است. نظریه مشروعیت بیان می‌کند که شرکت‌ها برای همسویی با ارزش‌های اجتماعی در فعالیت‌های CSR مشارکت می‌کنند (Suchman, 1995) و این موضوع توضیح می‌دهد که چرا شرکت‌ها ممکن است از CSR برای کاهش آسیب‌های اعتباری ناشی از رفتارهای تهاجمی مالیاتی استفاده کنند. نظریه بازدارندگی اقتصادی نیز مطرح می‌کند که واحدهای اقتصادی زمانی از اقدامات غیرقانونی اجتناب می‌کنند که هزینه‌های آن از منافعش بیشتر باشد (Becker, 1968)؛ این نظریه چارچوبی برای درک نقش کیفیت حسابرسی در بازدارندگی از CTA فراهم می‌آورد.

در نتیجه، این مقاله از چهار جهت به ادبیات موجود کمک می‌کند. نخست، به ادبیات تجربی محدود درباره رابطه میان مسئولیت اجتماعی شرکتی (CSR) و رفتارهای تهاجمی مالیاتی در اقتصادهای در حال توسعه، به‌ویژه غنا، می‌افزاید. با تمرکز بر غنا به‌عنوان یک اقتصاد در حال توسعه با چارچوب‌های مقرراتی و هنجارهای فرهنگی منحصربه‌فرد، این مطالعه درک جهانی از نحوه تأثیر CSR بر تصمیمات مرتبط با مالیات در بازارهای نوظهور را غنا می‌بخشد و تنوع بیشتری به بدنه دانش موجود درباره CSR و رویه‌های مالیاتی اضافه می‌کند.

دوم، این پژوهش کیفیت حسابرسی را هم به‌عنوان عامل پیش‌بینی‌کننده و هم به‌عنوان عامل تعدیل‌کننده در رابطه میان CSR و رفتارهای تهاجمی مالیاتی بررسی می‌کند. بدین ترتیب، نشان می‌دهد که حسابرسی‌های باکیفیت انجام‌شده توسط مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ (Big 4) می‌توانند احتمال استفاده از CSR به‌عنوان پوششی برای برنامه‌ریزی تهاجمی مالیاتی را کاهش دهند. این موضوع بینش عمیق‌تری به ادبیات موجود درباره نقش کیفیت حسابرسی در تقویت رفتارهای اخلاقی مالیاتی و شفافیت شرکتی می‌بخشد.

سوم، این مطالعه بینش‌هایی برای سیاست‌گذاران و نهادهای قانون‌گذار درباره نقش CSR و کیفیت حسابرسی در شکل‌دهی به رفتار مالیاتی شرکت‌ها فراهم می‌آورد. یافته‌های پژوهش، دانش کاربردی و قابل اتکایی ارائه می‌کند که می‌تواند در طراحی سیاست‌ها و مقررات با هدف مهار رویه‌های تهاجمی مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد؛ موضوعی که در راستای بحث جهانی جاری درباره اجتناب مالیاتی و فشار برای پاسخگویی بیشتر شرکت‌ها اهمیت ویژه‌ای دارد، به‌خصوص در اقتصادهای در حال توسعه‌ای مانند غنا که درآمدهای مالیاتی برای توسعه اقتصادی و رفاه اجتماعی حیاتی هستند.

چهارم، این پژوهش با برجسته‌سازی اهمیت کیفیت حسابرسی و رویه‌های مسئولانه CSR، بینش‌های ارزشمندی برای مدیران شرکت‌ها و حسابرسان ارائه می‌دهد. در شرایطی که CSR به‌طور فزاینده‌ای در راهبردهای کسب‌وکار ادغام می‌شود، درک تأثیر CSR بر رویه‌های مالیاتی و نقش حسابرسی‌های باکیفیت در تضمین رعایت مقررات، می‌تواند راهنمای تصمیم‌گیری‌های اخلاقی تجاری، تقویت اعتماد سرمایه‌گذاران و

پایداری بلندمدت باشد. این کاربرد عملی، ارزش مطالعه حاضر را برای حاکمیت شرکتی و رویه‌های مدیریتی در سطوح محلی و بین‌المللی برجسته می‌سازد.

ساختار ادامه مقاله به این صورت است: در بخش دوم، مسئولیت اجتماعی شرکتی، کیفیت حسابرسی، استانداردها، اصلاحات و مقررات مالیاتی شرکت‌ها در غنا ارائه می‌شود؛ بخش سوم چارچوب نظری پژوهش را تبیین می‌کند؛ بخش چهارم به ادبیات تجربی و تدوین فرضیه‌ها اختصاص دارد؛ و بخش‌های پنجم، ششم و هفتم به ترتیب طراحی پژوهش، یافته‌های تجربی و بحث، و در نهایت جمع‌بندی و نتیجه‌گیری را ارائه می‌کنند.

۲. مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، کیفیت حسابرسی و استانداردها، اصلاحات و مقررات مالیاتی شرکت‌ها در غنا

۲،۱ مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) در غنا

مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) به یکی از عناصر کلیدی در شکل‌دهی به رویه‌های کسب‌وکار در سطح جهانی، از جمله در غنا، تبدیل شده است. بر اساس هرم مسئولیت اجتماعی کارول (1991)، کسب‌وکارها باید مسئولیت‌های اقتصادی، قانونی، اخلاقی و بشردوستانه خود را ایفا کنند. در غنا، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به مسائل اجتماعی - اقتصادی همچون کاهش فقر، آموزش و پایداری زیست‌محیطی می‌پردازد. اگرچه مسئولیت اجتماعی عمدتاً ماهیتی داوطلبانه دارد، اما شرکت‌های فعال در بخش‌های معدن و انرژی به‌طور فزاینده‌ای راهبردهای مسئولیت اجتماعی خود را با اهداف توسعه ملی همسو می‌کنند (Ofori, 2021).

پذیرش رویه‌های مسئولیت اجتماعی در غنا نه تنها ناشی از تمایل شرکت‌ها برای کسب مشروعیت اجتماعی است، بلکه از ضرورت پاسخ‌گویی به انتظارات بین‌المللی در زمینه پایداری و حاکمیت اجتماعی نیز سرچشمه می‌گیرد. شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار غنا تشویق می‌شوند که مسئولیت اجتماعی را در عملیات خود ادغام کنند و بر ایجاد ارزش بلندمدت تأکید داشته باشند (Amponsah-Tawiah et al., 2016). این تلاش‌ها توسط سیاست‌های ملی، از جمله «سیاست ملی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در غنا»، حمایت می‌شود که فعالیت‌های شرکت‌ها را با توسعه ملی همسو می‌کند (Osei-Tutu et al., 2022). وجود این تحولات، ادغام مسئولیت اجتماعی در صنایع مختلف همچنان ناهماهنگ است؛ از این‌رو، نظارت بیرونی از طریق کیفیت حسابرسی برای اطمینان از اینکه شرکت‌ها فراتر از ادعاهای صرف پابندی، نتایج ملموس مسئولیت اجتماعی ارائه می‌دهند، اهمیتی اساسی دارد.

۲،۲ کیفیت حسابرسی در غنا

کیفیت حسابرسی برای تضمین سلامت و اعتبار گزارشگری مالی، حمایت از حاکمیت شرکتی اثربخش و رعایت مقررات مالیاتی، امری بنیادین است. بر اساس تعریف دی‌آنجلو (1981)، کیفیت حسابرسی به احتمال کشف و گزارش تخلفات موجود در نظام حسابداری توسط حسابرس اشاره دارد. در غنا، نقش حسابرسان در

ارتقای شفافیت شرکتی، پس از رسوایی‌های بزرگ شرکتی که اعتماد عمومی را تضعیف کرد، برجستگی بیشتری یافته است. «سازمان حسابرسی غنا» که زیر نظر وزارت دارایی فعالیت می‌کند، مسئول حفظ سلامت حسابرسی در بخش عمومی است؛ درحالی‌که شرکت‌های بزرگ برای اطمینان از رعایت استانداردهای بین‌المللی و مقررات ملی به مؤسسات حسابرسی متکی هستند. (Fafali et al., 2020)

کیفیت حسابرسی در غنا از طریق اصلاحاتی که با هدف ارتقای استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام شده، بهبود یافته است. اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) سطح کیفیت حسابرسی را در بخش‌های دولتی و خصوصی ارتقا داده است (Oppong et al., 2021). افزون بر این، کیفیت حسابرسی فراتر از گزارشگری مالی عمل می‌کند و در ارزیابی میزان رعایت مقررات مالیاتی شرکت‌ها، به‌ویژه در زمینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، نقشی اساسی ایفا می‌کند.

۲,۳ استانداردها و اصلاحات مالیاتی شرکت‌ها در غنا

رعایت مقررات مالیاتی شرکت‌ها همچنان یکی از مسائل اساسی در غنا به شمار می‌رود؛ جایی که اصلاحات دولتی با هدف افزایش وصول درآمدهای مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی انجام می‌شود. «سازمان درآمد غنا» (GRA) که در سال ۲۰۰۹ تأسیس شد، ابتکاراتی را برای بهبود نظام مالیاتی اجرا کرده است؛ از جمله سامانه‌های مالیات الکترونیکی، فرایندهای خودکارسازی و بسترهای پرداخت دیجیتال که پرداخت مالیات را تسهیل می‌کنند. (Mbroh and Attom, 2020) این اصلاحات بازتابی از روند جهانی حرکت به سوی شفافیت مالیاتی شرکت‌ها و کاهش اجتناب تهاجمی مالیاتی است. با وجود پیشرفت‌های قابل توجه، چالش‌هایی همچون ضعف در اجرای قوانین، فرار مالیاتی و فساد همچنان پابرجاست. (Asiedu, 2021)

اصلاحات اخیر بر همسوسازی استانداردهای مالیاتی شرکت‌ها در غنا با هنجارهای بین‌المللی متمرکز بوده است. غنا در ابتکار «فرسایش پایه مالیاتی و انتقال سود» (BEPS) سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) مشارکت دارد تا از انتقال سود به حوزه‌های دارای مالیات پایین جلوگیری کند (Akorsu and Adeniran, 2020). افزون بر این، مقررات قیمت‌گذاری انتقالی و تقویت سازوکارهای حسابرسی مالیاتی به تضمین رعایت مقررات مالیاتی شرکت‌ها کمک می‌کند. (Agyemang and Yeboah, 2021)

بااین‌حال، چالش‌های اجرایی همچنان وجود دارد، به‌ویژه در بخش غیررسمی که کسب‌وکارها به دلیل ضعف نظارت از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند و این مسئله درآمدهای دولت و اعتبار نظام مالیاتی را تضعیف می‌کند. (Oppong et al., 2021) در نتیجه، سازمان درآمد غنا تمرکز بیشتری بر حسابرسی‌های مالیاتی برای تضمین رعایت مقررات داشته است که این امر اهمیت حیاتی کیفیت حسابرسی را برجسته می‌سازد.

۲,۴ تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها

عبدالوهاب و همکاران (2017، ص. 23) تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) را «مدیریت کاهشی درآمد مشمول مالیات از طریق فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی که می‌تواند قانونی یا نامشروع باشد، یا فعالیت‌هایی که در منطقه خاکستری قرار می‌گیرند» تعریف کرده‌اند. موضوع تهاجمی بودن مالیاتی همچنان مورد توجه بسیاری از پژوهشگران در سطح جهانی است، زیرا موارد گزارش شده این رفتارها افزایش یافته است (Mao, 2019; Jin et al., 2022). دیویس و همکاران (2016) بیان می‌کنند که شرکت‌ها برای کاهش میزان مالیات پرداختنی به مقامات مالیاتی در فعالیت‌های تهاجمی مالیاتی مشارکت می‌کنند.

پرداخت مالیات تأثیر قابل توجهی بر توسعه اجتماعی و اقتصادی دارد، زیرا اصلی‌ترین منبع تأمین مالی زیرساخت‌ها و کالاهای عمومی محسوب می‌شود. آرونموان و ایگبینوبا (2021) مطرح می‌کنند که پرداخت مالیات درآمد دولت را افزایش می‌دهد و این امر امکان اجرای پروژه‌های بیشتر توسعه اجتماعی و اقتصادی را فراهم می‌سازد. در سطح جهانی، بخش عمده درآمد دولت‌ها از مالیات تأمین می‌شود. بودجه بریتانیا نشان داد که در سال ۲۰۲۰، ۷۳ درصد از کل درآمد دولت از مالیات حاصل شده است. در غنا نیز درآمدهای مالیاتی، بدون احتساب درآمدهای نفتی، ۸۲ درصد از درآمد دولت و ۱۸٫۸ درصد از تولید ناخالص داخلی را تشکیل می‌دهد (Austin et al., 2020). بنابراین، هنگامی که شرکت‌ها برای کاهش بدهی مالیاتی خود در فعالیت‌های تهاجمی مالیاتی مشارکت می‌کنند، این مسئله نگران‌کننده است. در ادبیات پژوهش، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به عنوان یکی از راهبردهای اصلی مورد استفاده شرکت‌ها برای مشارکت در تهاجمی بودن مالیاتی معرفی شده است (Davis et al., 2016; Mao, 2019).

۳. چارچوب نظری

۳٫۱ نظریه مشروعیت

نظریه مشروعیت به یکی از نظریه‌های محوری در توضیح رفتار شرکت‌ها، به ویژه انگیزه آن‌ها برای مشارکت در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی، تبدیل شده است. این نظریه که توسط داوولینگ و ففر (1975) توسعه یافت، بیان می‌کند که سازمان‌ها برای حفظ مشروعیت خود باید با ارزش‌ها، هنجارها و انتظارات جامعه و افکار عمومی همسو شوند. بر اساس نظریه مشروعیت، سازمان‌ها اقداماتی را انجام می‌دهند که تصور می‌کنند با انتظارات جامعه سازگار است تا بقا و موفقیت خود را تضمین کنند (Deegan, 2002).

آثار بنیادین داوولینگ و ففر (1975) و لیندبلوم (1994) نشان داده‌اند که چگونه شرکت‌ها از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به عنوان پاسخی راهبردی به فشارهای اجتماعی برای کسب مشروعیت استفاده می‌کنند. مسئولیت اجتماعی سازوکاری است که از طریق آن شرکت‌ها خطر نظارت عمومی، جریمه‌های نظارتی و آسیب‌های اعتباری را کاهش می‌دهند. هرم مسئولیت اجتماعی کارول (1991) که شامل مسئولیت‌های اقتصادی، قانونی، اخلاقی و بشردوستانه است، نقش مسئولیت اجتماعی را در ایجاد تعادل میان اهداف سودآوری شرکت‌ها و انتظارات جامعه بیش از پیش تقویت می‌کند.

لانیس و ریچاردسون (2013) با تکیه بر هرم مسئولیت اجتماعی کارول (1991) استدلال می‌کنند که شرکت‌ها ممکن است برای پوشاندن تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) در فعالیتهای مسئولیت اجتماعی مشارکت کنند و از طریق برنامه‌ریزی راهبردی، بدهی‌های مالیاتی خود را کاهش دهند. بنابراین، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به مثابه «مدیریت شهرت» عمل می‌کند (Hemingway and MacLagan, 2004)؛ به این معنا که شرکت‌ها با تأکید بر مشارکتهای بشردوستانه، توجه افکار عمومی را از راهبردهای تهاجمی مالیاتی منحرف می‌سازند.

مطالعات جدیدتر، پیوند میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) و تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) را در چارچوب نظریه مشروعیت گسترش داده‌اند. دیویس و همکاران (2016) بر ماهیت دوگانه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تأکید می‌کنند؛ به این معنا که شرکت‌ها هم‌زمان اهداف اخلاقی و اقتصادی را دنبال می‌کنند. آنان استدلال می‌کنند که شرکت‌ها برای ایفای مسئولیتهای اخلاقی و بشردوستانه - همان‌گونه که در هرم مسئولیت اجتماعی کارول (1991) مطرح شده است - در فعالیتهای مسئولیت اجتماعی مشارکت می‌کنند، درحالی‌که هم‌زمان از طریق مشارکت در برنامه‌ریزی تهاجمی مالیاتی، اهداف اقتصادی خود را نیز دنبال می‌کنند. این مبادله به شرکت‌ها امکان می‌دهد ضمن حداکثرسازی سود، تصویری مسئولانه از خود در برابر جامعه ارائه دهند.

در زمینه تهاجمی بودن مالیاتی، شرکت‌ها ممکن است مسئولیتهای قانونی خود (یعنی پرداخت مالیات) را در برابر فعالیتهای بشردوستانه‌ای که برای افکار عمومی ملموس‌تر و مطلوب‌تر است، کم‌اهمیت جلوه دهند (Davis et al., 2016). این جانشینی، مشروعیت شرکت‌ها را علی‌رغم رویه‌های بحث‌برانگیز مالیاتی حفظ می‌کند. لاگویر و همکاران (2015) اشاره می‌کنند که این انگیزه زمانی تقویت می‌شود که شرکت‌ها در صناعی فعالیت کنند که کمتر در معرض نظارت و حساسیت عمومی قرار دارند.

مائو (2019) شواهدی ارائه می‌دهد مبنی بر اینکه شرکت‌ها از مسئولیت اجتماعی به‌عنوان راهبردی برای مدیریت ریسک استفاده می‌کنند تا خطرات اعتباری ناشی از تهاجمی بودن مالیاتی را خنثی سازند. در محیط‌هایی که رویه‌های تهاجمی مالیاتی می‌تواند منجر به جریمه یا آسیب اعتباری شود، فعالیتهای آشکار مسئولیت اجتماعی این ریسک‌ها را جبران می‌کند. این دیدگاه با مفهوم مسئولیت اجتماعی به‌عنوان «بیمه» یا «سپر ریسک» همسو است؛ بدین معنا که شرکت‌ها برای کاهش آثار منفی رفتارهای مناقشه‌برانگیز، سطح مشارکت خود در مسئولیت اجتماعی را افزایش می‌دهند (Lanis and Richardson, 2013; Mao, 2019). بنابراین، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به ابزاری راهبردی برای مدیریت مبادله میان تعهدات قانونی و اهداف اقتصادی تبدیل می‌شود.

با توجه به مطالب فوق، فرض اساسی نظریه مشروعیت آن است که شرکت‌ها باید به‌طور مستمر خود را با ارزش‌های جامعه همسو سازند تا مجوز اجتماعی فعالیت خود را حفظ کنند. باین‌حال، شرکت‌ها با فشارهای متعارضی مواجه‌اند: از یک‌سو مشارکت در رفاه جامعه از طریق مسئولیت اجتماعی، و از سوی دیگر حداکثرسازی سود سهام‌داران از طریق اجتناب مالیاتی. این تنش، فضایی ایجاد می‌کند که در آن شرکت‌ها به‌صورت راهبردی از مسئولیت اجتماعی برای نشان‌دادن همسویی با جامعه استفاده می‌کنند، درحالی‌که هم‌زمان در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت دارند که سهم پرداختی آن‌ها به دولت را کاهش می‌دهد (Rakia et al., 2024). از این‌رو، نظریه مشروعیت توضیح می‌دهد که چگونه شرکت‌ها این مطالبات متعارض را مدیریت می‌کنند. به بیان دیگر، نظریه مشروعیت کمک می‌کند تا استفاده از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به‌عنوان ابزاری برای منحرف‌کردن توجه از سایر جنبه‌های رفتار شرکت‌ها، از جمله تهاجمی‌بودن مالیاتی، تبیین شود.

۳.۲ نظریه بازدارندگی اقتصادی

نظریه بازدارندگی اقتصادی (Allingham and Sandmo, 1972) به‌طور گسترده برای تبیین فرایند تصمیم‌گیری مرتبط با رعایت مقررات مالیاتی و تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) مورد استفاده قرار گرفته است. اصل اساسی این نظریه آن است که افراد و سازمان‌ها هزینه‌ها و منافع ناشی از مشارکت در فعالیت‌های عدم رعایت مقررات، مانند تهاجمی‌بودن مالیاتی، را با یکدیگر مقایسه می‌کنند. به‌طور مشخص، این نظریه بیان می‌کند که زمانی که احتمال کشف تخلفات بالا باشد و مجازات‌های مرتبط با این رفتارها شدید باشد، مؤدیان مالیاتی از مشارکت در عدم رعایت مقررات مالیاتی بازداشته می‌شوند.

این نظریه بر سه عامل کلیدی مؤثر بر رفتار رعایت مقررات مالیاتی تأکید می‌کند: نرخ‌های مالیاتی، احتمال کشف تخلف و شدت مجازات‌ها. هنگامی که مجازات‌ها سنگین باشد و احتمال کشف تخلف نیز بالا باشد، هزینه مشارکت در تهاجمی‌بودن مالیاتی از منافع احتمالی آن بیشتر می‌شود و در نتیجه، میزان رعایت مقررات افزایش می‌یابد. (Allingham and Sandmo, 1972)

نقش کیفیت حسابرسی در کاهش تهاجمی‌بودن مالیاتی را می‌توان در چارچوب نظریه بازدارندگی اقتصادی درک کرد. این نظریه بیان می‌کند که اعمال مجازات و احتمال کشف تخلف، از عوامل اصلی مؤثر بر تصمیم شرکت‌ها برای مشارکت در رفتارهای تهاجمی مالیاتی است. کیفیت حسابرسی، به‌ویژه زمانی که توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر و معتبرتر انجام شود، سازوکاری است که از طریق آن احتمال کشف تخلف افزایش می‌یابد. مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ (Big 4) به دلیل برخورداری از منابع گسترده، روش‌های پیشرفته حسابرسی و تأکید بر استقلال حرفه‌ای، در کشف رفتارهای عدم رعایت مقررات مالیاتی بسیار مؤثر هستند (Kanagaretnam et al., 2016).

تهدید افشا شدن، همراه با آسیب‌های اعتباری و جریمه‌های مالی ناشی از کشف تخلفات، شرکت‌ها را از مشارکت در تهاجمی‌بودن مالیاتی باز می‌دارد (Rajgopal et al., 2021). افزون بر این، نظریه بازدارندگی اقتصادی توضیح می‌دهد که چرا شرکت‌هایی با حسابرسی‌های کم‌کیفیت، بیشتر احتمال دارد در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت کنند. هنگامی که احتمال کشف تخلف پایین باشد، هزینه مورد انتظار ناشی از عدم رعایت مقررات (یعنی جریمه‌ها) کاهش می‌یابد و انگیزه برای رفتارهای تهاجمی مالیاتی افزایش پیدا می‌کند. شرکت‌هایی که توسط حسابرسان کم‌اعتبارتر حسابرسی می‌شوند، ممکن است اطمینان بیشتری نسبت به فرار از کشف تخلفات داشته باشند؛ زیرا این حسابرسان ممکن است فاقد منابع یا تخصص لازم برای بررسی دقیق رویه‌های مالیاتی باشند. در نتیجه، شرکت‌ها زمانی که ریسک کشف تخلف را ناچیز می‌دانند، احتمال بیشتری دارد که از خلأهای قانونی مالیاتی سوءاستفاده کنند (Mao, 2019; Aronmwan and Igbinoba, 2021).

علاوه بر این، نظریه بازدارندگی اقتصادی چارچوبی قدرتمند برای درک نقش تعدیل‌گر کیفیت حسابرسی در رابطه میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) و تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) فراهم می‌کند. اگرچه مسئولیت اجتماعی می‌تواند مشروعیت شرکت را تقویت کرده و به‌طور بالقوه رفتارهای اجتناب مالیاتی را پنهان سازد، حسابرسی‌های باکیفیت ناسازگاری میان تعهدات عمومی شرکت به مسئولیت اجتماعی و راهبردهای مالیاتی پنهانی آن را آشکار می‌کنند. حسابرسی‌های باکیفیت با افزایش احتمال کشف تخلف، شرکت‌ها را وادار می‌سازند راهبردهای مالیاتی خود را با فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی همسو کنند و بدین ترتیب احتمال تهاجمی‌بودن مالیاتی را کاهش دهند.

برای مثال، شرکتی که از مسئولیت اجتماعی برای بهبود شهرت خود استفاده می‌کند، درحالی که هم‌زمان در فعالیت‌های تهاجمی مالیاتی مشارکت دارد، در صورت مواجهه با نظارت حسابرسی باکیفیت، برای حفظ این راهبرد دوگانه با مشکل روبه‌رو خواهد شد. حسابرسی، عدم رعایت مقررات مالیاتی را افشا می‌کند و در نتیجه، سازگار نشان دادن تصویر اجتماعی مسئولانه با رفتارهای تهاجمی مالیاتی دشوار می‌شود. این موضوع با نظریه بازدارندگی اقتصادی همسو است که بیان می‌کند شرکت‌ها زمانی از رفتارهای پرریسکی مانند تهاجمی‌بودن مالیاتی اجتناب می‌کنند که هزینه‌های مورد انتظار آن (از جمله جریمه‌ها و آسیب‌های اعتباری) بیش از منافعش باشد. از این‌رو، نقش تعدیل‌گر کیفیت حسابرسی در رابطه میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و تهاجمی‌بودن مالیاتی، مصداق مستقیمی از کاربرد نظریه بازدارندگی اقتصادی است.

۴. مرور ادبیات تجربی و تدوین فرضیه‌ها

۴,۱ مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها

کارول (2016) بیان می‌کند که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها شامل ابعاد قانونی، اقتصادی، بشردوستانه و اخلاقی است که جامعه از شرکت‌ها انتظار دارد. مسئولیت اجتماعی بشردوستانه به کمک‌ها و مشارکت‌های داوطلبانه‌ای اشاره دارد که شرکت‌ها برای بهبود رفاه جامعه انجام می‌دهند. مسئولیت اجتماعی قانونی نیز بیانگر رعایت قوانین و مقررات وضع‌شده توسط شرکت‌ها، از جمله مقررات مالیاتی، است. لاگویر و همکاران (2015) مطرح می‌کنند که شرکت‌ها می‌توانند پرداخت مالیات را بعد قانونی مسئولیت اجتماعی تلقی کنند؛ بدین معنا که از پرداخت مالیات به‌عنوان ابزاری برای ایفای سهم خود در قبال جامعه استفاده می‌کنند. باین‌حال، مالیات بخش قابل‌توجهی از هزینه‌های شرکت‌ها را تشکیل می‌دهد؛ هزینه‌ای که مدیران توجه زیادی به آن دارند و بنابراین تمایل دارند برای کاهش بدهی مالیاتی به‌عنوان بخشی از هزینه‌های کسب‌وکار، به‌صورت تهاجمی در حوزه مالیات عمل کنند. (Mao, 2019)

نتایج تجربی، رابطه‌ای متناقض میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و تهاجمی‌بودن مالیاتی نشان داده‌اند. برخی مطالعات (مانند Mgbame et al., 2017؛ Lanis and Richardson, 2018) رابطه‌ای منفی میان مسئولیت اجتماعی و تهاجمی‌بودن مالیاتی یافته‌اند که نشان می‌دهد شرکت‌های فعال در حوزه مسئولیت اجتماعی وارد رفتارهای تهاجمی مالیاتی نمی‌شوند. باین‌حال، مطالعات دیگری رابطه‌ای مثبت میان این دو متغیر گزارش کرده‌اند. برای نمونه، هوی و همکاران (2013) نشان می‌دهند که شرکت‌های فاقد مسئولیت‌پذیری اجتماعی، بیشتر در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت می‌کنند و این امر حاکی از وجود رابطه‌ای مثبت و معنادار میان مسئولیت اجتماعی و تهاجمی‌بودن مالیاتی است.

لانیس و ریچاردسون (2013) نیز اضافه می‌کنند که شرکت‌ها برای کسب مشروعیت از جامعه، فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی انجام می‌دهند، درحالی‌که به‌طور پنهانی در فعالیت‌های تهاجمی مالیاتی مشارکت دارند. همچنین، دیویس و همکاران (2016) وجود رابطه‌ای معنادار و منفی میان مسئولیت اجتماعی و پرداخت مالیات را تأیید می‌کنند و بیان می‌دارند که شرکت‌ها پرداخت مالیات واقعی را با عملکرد در حوزه مسئولیت اجتماعی جایگزین می‌کنند. به بیان دیگر، شرکت‌ها از فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی به‌عنوان راهبردی برای کاهش مالیات استفاده می‌کنند تا مالیات کمتری بپردازند. به همین ترتیب، مائو (2019) مطرح می‌کند که برخی شرکت‌ها از مسئولیت اجتماعی برای اجتناب از پرداخت مالیات واقعی به مقامات مالیاتی استفاده می‌کنند. این پژوهشگر همچنین گزارش می‌دهد که برخی شرکت‌ها از مسئولیت اجتماعی برای مدیریت ریسک‌های مرتبط با اجتناب مالیاتی - مانند تبلیغات منفی و پرداخت جریمه‌ها - بهره می‌گیرند و این امر موجب افزایش مشارکت آن‌ها در فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌شود.

بر پایه نظریه مشروعیت، سازمان‌هایی که در صنایع تحت نظارت شدید فعالیت می‌کنند، ممکن است فشار بیشتری برای ایجاد تعادل میان مسئولیت اجتماعی و رویه‌های مسئولانه مالیاتی تجربه کنند؛ زیرا ذی‌نفعان با احتمال بیشتری تصمیمات مالیاتی آن‌ها و آثار احتمالی آن بر رفاه جامعه را مورد بررسی قرار می‌دهند. شرکت‌ها با سرمایه‌گذاری راهبردی در مسئولیت اجتماعی می‌توانند مشروعیت و تعهد خود نسبت به جامعه

را نشان دهند، حتی در شرایطی که راهبردهای مالیاتی‌ای را دنبال می‌کنند که تعهدات مالیاتی آن‌ها را کاهش می‌دهد. از این‌رو، این پژوهش فرضیه زیر را مطرح می‌کند:

فرضیه ۱: (H1)

میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها، رابطه‌ای مثبت و معنادار وجود خواهد داشت.

۴,۲ کیفیت حسابرسی و تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها

ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی باکیفیت، مدیریت را از مشارکت در تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) باز می‌دارد. (Gaaya et al., 2017) بدین معنا که افشای رفتارهای عدم رعایت مقررات، انگیزه مدیریت برای ورود به چنین رفتارهایی را کاهش می‌دهد. در جریان حسابرسی، حسابرسان مستقل موقعیت برنامه‌ریزی مالیاتی مشتری و این موضوع را بررسی می‌کنند که آیا مدیریت شرکت در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت داشته است یا خیر؛ رفتارهایی که ممکن است توسط مقامات مالیاتی کشف شوند (Davis et al., 2016). به اعتقاد کاناگارتنام و همکاران (2016)، از حسابرسان مستقلی که در تهیه صورت‌های مالی و تنظیم اظهارنامه‌های مالیاتی به مؤدیان کمک می‌کنند، انتظار نمی‌رود که مشتریان خود را در انجام رفتارهای تهاجمی مالیاتی یاری یا تشویق کنند؛ بلکه باید حسابرسی باکیفیتی انجام دهند که فعالیت‌های عدم رعایت مقررات مالیاتی شرکت را آشکار سازد.

در غنا، بخش ۷۶ «قانون اداره درآمد ۹۱۵» تصریح می‌کند که هر شخصی که آگاهانه به فرد دیگری در ارتکاب تخلف کمک یا معاونت کند، باید جریمه‌ای معادل ۱۰۰ درصد مالیات پرداخت‌نشده را بپردازد (Nyamekye, 2024)؛ امری که می‌تواند موجب آسیب اعتباری و دعاوی حقوقی شود. افزون بر این، گایا و همکاران (2017) بیان می‌کنند که شرکت‌های دارای رفتارهای تهاجمی مالیاتی، حسابرسان را در معرض ریسک‌های اعتباری و هزینه‌های بالای حقوقی قرار می‌دهند. در نتیجه، مؤسسات حسابرسی که به حفظ اعتبار حرفه‌ای خود اهمیت می‌دهند، از اقداماتی که موجب خدشه‌دار شدن شهرت آن‌ها شود اجتناب می‌کنند و در عوض، حسابرسی‌های باکیفیت را در اولویت قرار می‌دهند.

از منظر تجربی، مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ (Big 4) به دلیل نگرانی‌های اعتباری، با حسابرسی‌های باکیفیت مرتبط دانسته می‌شوند. (Kanagaretnam et al., 2016) کاناگارتنام و همکاران (2016) نشان دادند که حضور مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ به کاهش تهاجمی‌بودن مالیاتی در شرکت‌هایی که خدمات تهیه مالیات دریافت می‌کنند، منجر می‌شود؛ زیرا این مؤسسات از ظرفیت، تجربه، تردید حرفه‌ای بیشتر و حفاظت قوی‌تر از استقلال و اعتبار خود برخوردارند. آنان استدلال می‌کنند که مؤسسات چهارگانه بزرگ، حسابرسی‌های باکیفیتی ارائه می‌دهند که مدیریت را از مشارکت در رفتارهای تهاجمی مالیاتی

بازمی‌دارد. ماده‌های مارزوک و الامین (2021) نیز تأیید کردند که کیفیت حسابرسی، رفتارهای تهاجمی مالیاتی را در میان شرکت‌های تایلندی کاهش می‌دهد.

بر پایه نظریه بازدارندگی اقتصادی، شرکت‌هایی که توسط مؤسسات حسابرسی معتبر و دارای استانداردهای بالا (مانند مؤسسات چهارگانه بزرگ) حسابرسی می‌شوند، احتمال بیشتری دارد که اطلاعات مالی و مالیاتی دقیق را افشا کنند. این دقت و سخت‌گیری، اثری بازدارنده ایجاد می‌کند؛ زیرا احتمال افشای شرکت‌هایی را که از رویه‌های تهاجمی مالیاتی استفاده می‌کنند افزایش می‌دهد و این امر می‌تواند به آسیب اعتباری، جریمه‌های مالی و پیامدهای نظارتی منجر شود. (Lennox et al., 2013) بر این اساس، این پژوهش فرضیه زیر را مطرح می‌کند:

فرضیه ۲: (H2)

میان کیفیت حسابرسی و تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها، رابطه‌ای منفی و معنادار وجود خواهد داشت.

۴,۳ کیفیت حسابرسی به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر

مطالعاتی همچون Klassen et al. (2016) و Gaaya et al. (2017) نشان می‌دهند که شرکت‌ها به دلیل نبود کیفیت مناسب حسابرسی، از راهبردهای کاهش مالیات برای مشارکت در رفتارهای تهاجمی مالیاتی استفاده می‌کنند. حسابرسی باکیفیت این راهبردهای کاهش مالیات را افشا می‌کند و در نتیجه می‌تواند تهاجمی‌بودن مالیاتی را کاهش دهد. جیهینه و معز (2019) رابطه میان پاداش مدیرعامل و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را با استفاده از کیفیت حسابرسی به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر بررسی کردند و دریافتند که مدیران در صورت دریافت پاداش، در فعالیتهای پرریسک برای اجتناب مالیاتی مشارکت می‌کنند. باین‌حال، این رابطه در شرکت‌هایی که حسابرسی مناسبی داشتند تغییر کرد و بدین‌ترتیب، نقش تعدیل‌گر کیفیت حسابرسی تأیید شد. بنابراین، حسابرسی‌های باکیفیت می‌توانند رفتارهای عدم رعایت مقررات مالیاتی را که پشت فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها پنهان شده‌اند افشا کرده و در نتیجه، تهاجمی‌بودن مالیاتی را کاهش دهند.

بر پایه نظریه بازدارندگی اقتصادی، حسابرسی‌های باکیفیت احتمال افشای راهبردهای تهاجمی مالیاتی را افزایش می‌دهند. شرکت‌هایی که در فعالیتهای مسئولیت اجتماعی مشارکت دارند و می‌دانند حساب‌شان باکیفیت رویه‌های مالیاتی آن‌ها را با دقت بررسی خواهند کرد، احتمال کمتری دارد که به راهبردهای تهاجمی مالیاتی روی آورند؛ زیرا این رفتارها می‌تواند به آسیب اعتباری و جریمه‌هایی منجر شود که تلاش‌های مسئولیت اجتماعی آن‌ها را تضعیف می‌کند. (Francis et al., 2014) این نظارت شدیدتر، به‌عنوان یک بازدارنده اقتصادی عمل می‌کند و با افزایش هزینه‌ها و ریسک‌های بالقوه رفتارهای تهاجمی مالیاتی، جذابیت آن را کاهش می‌دهد. از این‌رو، این پژوهش فرضیه زیر را مطرح می‌کند:

فرضیه ۳: (H3)

کیفیت حسابرسی، رابطه میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها را به‌طور مطلوب تعدیل می‌کند.

۵. طرح پژوهش

این پژوهش از روش‌شناسی کمی با رویکرد قیاسی استفاده می‌کند تا فرضیه‌ها را آزمون کرده و روابط میان متغیرها را مشخص سازد؛ زیرا هدف، آزمون فرضیه‌ها برای تعیین روابط میان متغیرهای مورد مطالعه بوده است. پژوهش کمی، نظریه‌های مرتبط با پدیده‌ها را از طریق ابزارهای دقیق و رویکردهای ساختاریافته گردآوری داده‌ها مورد آزمون و تأیید قرار می‌دهد. (Creswell, 2013)

۵.۱ منابع داده‌ها

این پژوهش از داده‌های سطح شرکت استخراج‌شده از اطلاعات مالی ۲۷ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار غنا طی دوره ۲۰۱۱ تا ۲۰۲۰ استفاده می‌کند. نویسندگان شرکت‌های بورسی را به دلیل در دسترس بودن و قابلیت اتکای داده‌های آن‌ها انتخاب کردند. این بازه زمانی به این دلیل انتخاب شد که بیشتر شرکت‌های بورسی از سال ۲۰۱۱ گزارش‌دهی فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) را آغاز کرده بودند. پژوهش حاضر شرکت‌های تازه‌وارد به بورس که داده‌های ۱۰ ساله نداشتند، شرکت‌هایی که گزارش‌های خود را با ارزش‌های خارجی ارائه می‌کردند، شرکت‌های دارای اطلاعات افشانشده ناقص، و همچنین شرکت‌های مستقر در مناطق آزاد غنا که معافیت‌های مالیاتی آن‌ها هنوز منقضی نشده بود را از نمونه حذف کرد. شرکت‌های زیان‌ده در نمونه حفظ شدند؛ زیرا این شرکت‌ها برای اجتناب مالیاتی اقدام به مدیریت سود می‌کنند (Yorke et al., 2016).

۵.۲ انتخاب نمونه

در فرایند انتخاب نمونه، رویکردی دقیق و نظام‌مند به‌کار گرفته شد تا نمایندگی و قابلیت اتکای مجموعه داده تضمین شود. این پژوهش بر داده‌های سطح شرکت مبتنی بر اطلاعات مالی ۲۷ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار غنا (GSE) طی سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۲۰ تمرکز دارد. بورس اوراق بهادار غنا به این دلیل انتخاب شد که داده‌های مالی جامع و قابل‌اعتمادی فراهم می‌کند که امکان تحلیل متغیرهای کلیدی مرتبط با تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA)، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) و کیفیت حسابرسی (AQ) را فراهم می‌سازد.

برای دستیابی به نمونه نهایی، مجموعه‌ای از مراحل برای حذف شرکت‌هایی که معیارهای لازم برای ورود به مطالعه را نداشتند، اجرا شد. این مراحل در جدول ۱ ارائه شده‌اند.

۵,۳ ویژگی‌های نمونه

نمونه مورد استفاده در این پژوهش شامل شرکت‌هایی از صنایع مختلف است که نمایی متنوع از فضای شرکتی غنا را ارائه می‌دهد. تفکیک نمونه بر اساس صنعت در جدول ۲ ارائه شده است.

شرکت‌های موجود در نمونه، بخش‌های کلیدی همچون خدمات مالی، تولید، مخابرات و معدن را دربر می‌گیرند؛ امری که قابلیت تعمیم یافته‌ها را افزایش می‌دهد. این صنایع به دلیل سهم قابل توجه در اقتصاد غنا و همچنین قرار داشتن تحت الزامات افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و مقررات مالیاتی، از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند.

۵,۴ اندازه‌گیری متغیرها

تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها به‌عنوان متغیر وابسته، با استفاده از رویکرد «نرخ مؤثر مالیات» (ETR) اندازه‌گیری شد. نرخ مؤثر مالیات برابر است با کل هزینه مالیات تقسیم بر سود پیش از مالیات (Noor et al., 2010؛ مفهومی که نشان می‌دهد تهاجمی‌بودن مالیاتی تنها در پی کاهش بار مالیاتی است. باین‌حال، آمیدو و همکاران (2016) بیان می‌کنند که تهاجمی‌بودن مالیاتی فراتر از صرفاً کاهش بار مالیاتی است و تعویق در پرداخت مالیات را نیز دربر می‌گیرد. برای رفع این «هدف تعویق در تهاجمی‌بودن مالیاتی»، مناسب است که هزینه مالیات انتقالی از کل هزینه مالیات کسر شود. بنابراین، این پژوهش نرخ مؤثر مالیات را به‌صورت «کل هزینه مالیات منهای مالیات انتقالی تقسیم بر سود پیش از مالیات» اندازه‌گیری می‌کند.

یورک و همکاران (2016) و آمیدو و همکاران (2016) تهاجمی‌بودن مالیاتی را از طریق مقایسه نرخ مؤثر مالیات (ETR) شرکت با نرخ قانونی مالیات (STR) قابل‌اعمال بر همان شرکت اندازه‌گیری کردند. هنگامی که نرخ قانونی مالیات از نرخ مؤثر مالیات بیشتر باشد، این مازاد به‌عنوان نتیجه‌ای از تهاجمی‌بودن مالیاتی تلقی می‌شود. از این‌رو، این پژوهش تهاجمی‌بودن مالیاتی را با استفاده از تفاوت میان نرخ قانونی مالیات و نرخ مؤثر مالیات اندازه‌گیری می‌کند. مزیت این رویکرد آن است که پژوهشگران می‌توانند بدون تماس مستقیم با مقامات مالیاتی، مؤدیان یا شرکت‌ها، به داده‌های مربوط به هر دو نرخ قانونی و نرخ مؤثر مالیات مورد نیاز برای تحلیل دسترسی پیدا کنند.

مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به‌عنوان متغیر مستقل، با استفاده از شاخص افشا مبتنی بر هفت موضوع اصلی استاندارد ISO 26000 اندازه‌گیری شد: حفاظت از محیط زیست، مشارکت اجتماعی، حقوق بشر، حاکمیت سازمانی، رویه‌های منصفانه عملیاتی، مسائل مصرف‌کنندگان و رویه‌های کار (International Organisation for Standardisation, 2010). استاندارد ISO 26000 مناسب تلقی می‌شود؛ زیرا

توسط ۴۵۰ ذی‌نفع چندگانه تدوین شده است. (Moratis, 2018) این شاخص با اختصاص امتیاز ۱ برای هر موضوع اصلی افشاشده و امتیاز ۰ برای عدم افشا محاسبه شد و سپس مجموع امتیازات بر عدد هفت تقسیم گردید.

کیفیت حسابرسی به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر این پژوهش در نظر گرفته شد. به دلیل دشواری‌های اندازه‌گیری که توسط Rajgopal et al. (2021) مطرح شده است، این پژوهش از اندازه مؤسسه حسابرسی استفاده کرد؛ رویکردی که از مطالعات DeAngelo (1981) و Kanagaretnam et al. (2016) پیروی می‌کند؛ مطالعاتی که نشان داده‌اند مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، حسابرسی‌های باکیفیت‌تری ارائه می‌دهند. کیفیت حسابرسی با استفاده از یک متغیر مجازی اندازه‌گیری شد: اگر شرکت توسط یکی از مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ (Big 4) حسابرسی شده باشد مقدار ۱، و در غیر این صورت مقدار ۰ به آن اختصاص داده شد.

۵.۵ متغیرهای کنترلی

در مدل‌های رگرسیونی این پژوهش، مجموعه‌ای از متغیرهای کنترلی نیز وارد شده‌اند که به ویژگی‌های شرکت اشاره دارند و ممکن است بر تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) تأثیر بگذارند.

اهرم مالی با استفاده از نسبت کل بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام اندازه‌گیری شد که با روش اندازه‌گیری اهرم مالی در مطالعه مائو (2019) همسو است. مطالعات پیشین نشان داده‌اند که شرکت‌هایی با نسبت بدهی بالا، در مقایسه با شرکت‌هایی با نسبت بدهی پایین، احتمال بیشتری دارد در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت کنند. برای نمونه، آمیدو و همکاران (2016) بیان می‌کنند که شرکت‌ها در حوزه‌های مختلف مالیاتی از تأمین مالی از طریق بدهی برای اجتناب از پرداخت مالیات استفاده می‌کنند. این امر از آن جهت امکان‌پذیر است که بهره بدهی از درآمد مشمول مالیات شرکت قابل کسر است.

عملکرد شرکت با استفاده از روش بازده دارایی‌ها (ROA) اندازه‌گیری شد. گایا و همکاران (2017) نشان دادند که شرکت‌ها برای کاهش هزینه‌های مالیاتی و افزایش سود از تهاجمی‌بودن مالیاتی استفاده می‌کنند. به بیان دیگر، شرکت‌هایی که سود بالاتری دارند، بیشتر در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت می‌کنند. بنابراین، شرکت‌های سودآور نسبت به شرکت‌های کم‌سود، انگیزه بیشتری برای اجتناب مالیاتی شرکتی به‌منظور کاهش بار مالیاتی خود دارند.

استقلال هیئت‌مدیره با استفاده از نسبت اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره به کل اعضای هیئت‌مدیره اندازه‌گیری شد. (Lanis and Richardson, 2011; Aronmwan and Igbinoba, 2021) نشان دادند که هرچه تعداد اعضای غیرموظف در هیئت‌مدیره بیشتر باشد، احتمال مشارکت مدیران در فعالیت‌های تهاجمی مالیاتی کمتر خواهد بود. این پژوهشگران بیان می‌کنند که هیئت‌مدیره بر فعالیت‌های مدیریت نظارت می‌کند تا رعایت قوانین و مقررات تضمین شود. هیئت‌مدیره‌ای که تعداد بیشتری عضو

غیرموظف داشته باشد، استقلال بیشتری خواهد داشت و اطمینان حاصل می‌کند که مدیران در رفتارهای عدم رعایت مقررات مشارکت نکنند.

اندازه شرکت با استفاده از لگاریتم دارایی‌های شرکت اندازه‌گیری شد. مطالعات پیشین (مانند Mao, 2019 و Davis et al., 2016) نیز از همین روش برای اندازه‌گیری اندازه شرکت استفاده کرده‌اند. لانیس و ریچاردسون (2013) بیان می‌کنند که شرکت‌های بزرگ‌تر نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر، احتمال بیشتری دارد از راهبردهای نامقبول کاهش مالیات برای کاهش بدهی مالیاتی استفاده کنند. این یافته نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ‌تر از نیروی انسانی متخصص، توانایی، و قدرت اقتصادی و اجتماعی لازم برای مشارکت در رفتارهای عدم رعایت مقررات برخوردارند (جدول ۳ را ببینید).

5.6 مشخصات مدل

برای دستیابی به هدف این مطالعه، ما دو مدل اقتصادسنجی مجزا را توسعه دادیم که در آن CTA در همه موارد بدون تغییر باقی می‌ماند. مدل اول کیفیت حسابرسی و CSR را به عنوان متغیرهای مستقل و مدل دوم از مدل اول استفاده می‌کند و شامل تعامل است

مدت کیفیت حسابرسی و CSR یعنی (CSR * AQ). نویسندگان مدل‌ها را از Lanis اقتباس کردند و ریچاردسون (2013) و گایا و همکاران. (2017).

مدل 1. مدل پایه (CSR و کیفیت حسابرسی به عنوان پیش‌بینی کننده)

$$CTA_{it} = \alpha_0 + B_1 CSR_{it} + \beta_2 AQ_{it} + \beta_3 BIND_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + Lag.CTA_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

مدل 2. اثر تعدیل کیفیت حسابرسی (اصطلاح تعامل)

$$CTA_{it} = \alpha_0 + B_1 CSR_{it} + \beta_2 AQ_{it} + \beta_3 AQ * CSR_{it} + \beta_4 BIND_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 ROA_{it} + Lag.CTA_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

که:

(1) CTA_{it} سطح تهاجم مالیاتی شرکت i در سال t است.

(2) CSR_{it} شاخص افشای CSR شرکت i در سال t است.

(3) AQ_{it} کیفیت حسابرسی شرکت i در سال t است.

(4) $AQ \times CSR_{it}$ عبارت تعامل بین کیفیت حسابرسی و CSR است.

(5) ROA_{it} ، $BIND_{it}$ ، $SIZE_{it}$ ، LEV_{it} و متغیرهای کنترلی برای برد استقلال، اندازه شرکت،

اهرم و عملکرد به ترتیب هستند

(6) ε_{it} عبارت خطا است.

6. یافته‌های تجربی و بحث

۶،۱ آمار توصیفی

جدول ۴ آمار توصیفی مربوط به تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA)، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) و کیفیت حسابرسی را ارائه می‌دهد. همچنین، متغیرهای کنترلی مورد استفاده در این پژوهش شامل اهرم مالی، عملکرد شرکت، اندازه شرکت و استقلال هیئت‌مدیره نیز در این جدول گزارش شده‌اند.

آمار توصیفی نشان می‌دهد که متغیر تهاجمی بودن مالیاتی دارای حداقل مقدار 0.170- و حداکثر مقدار 0.380 است؛ همچنین انحراف معیار و میانگین آن به ترتیب برابر با 0.110 و 0.071 می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهد که همه شرکت‌ها در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت ندارند؛ موضوعی که از حداقل مقدار 0.170- قابل مشاهده است. باین حال، مقدار میانگین 0.071 و حداکثر مقدار 0.380 بیانگر آن است که برخی از شرکت‌های منتخب پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار غنا در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت دارند.

نتایج همچنین وجود فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی در میان شرکت‌های نمونه را نشان می‌دهد؛ به گونه‌ای که حداکثر مقدار این متغیر 0.600 و میانگین آن 0.242 است. باین حال، همه شرکت‌ها در هر سال فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی انجام نمی‌دهند؛ چنان که حداقل مقدار 0.000 این موضوع را نشان می‌دهد. میانگین 0.242 همراه با حداکثر مقدار 0.600 بیانگر آن است که همه شرکت‌ها به صورت گسترده و تهاجمی در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی مشارکت ندارند.

آمار توصیفی نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی (AQ) دارای انحراف معیار 0.443 و میانگین 0.733 است. این نتایج نشان می‌دهد که بیشتر شرکت‌های نمونه پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار غنا توسط مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ (Big 4) حسابرسی می‌شوند؛ موضوعی که از مقدار میانگین 0.7333 قابل استنباط است. در مقابل، حداقل مقدار 0.000 نشان می‌دهد که همه شرکت‌های نمونه توسط مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ حسابرسی نشده‌اند.

در خصوص متغیرهای کنترلی، اهرم مالی (LEV) دارای میانگین 0.289 است که نشان می‌دهد اگرچه شرکت‌های نمونه تا حدودی از بدهی برای تأمین مالی فعالیت‌های خود استفاده می‌کنند، اما همه شرکت‌ها در ساختار سرمایه خود بدهی ندارند؛ همان‌گونه که حداقل مقدار 0.000 این مسئله را نشان می‌دهد.

از سوی دیگر، اندازه شرکت (SIZE) دارای انحراف معیار 1.408 و میانگین 5.197 است و حداقل و حداکثر مقادیر آن به ترتیب 1.300 و 7.200 می‌باشد. این نتایج بیان می‌کند که بیشتر شرکت‌های نمونه این پژوهش شرکت‌های بزرگ هستند و تنها تعداد اندکی از آن‌ها اندازه کوچکی دارند.

عملکرد شرکت (ROA) دارای میانگین 0.099 است که نشان می‌دهد بیشتر شرکت‌های نمونه بازده اندکی از دارایی‌های سرمایه‌گذاری‌شده در کسب‌وکار خود به دست می‌آورند. حداکثر مقدار 0.520 نشان می‌دهد که برخی شرکت‌ها بازده بالایی از سرمایه‌گذاری‌های خود کسب می‌کنند، درحالی‌که برخی دیگر هیچ بازدهی ندارند؛ موضوعی که حداقل مقدار -0.139- آن را نشان می‌دهد.

آمار توصیفی همچنین نشان می‌دهد که استقلال هیئت‌مدیره (BIND) دارای میانگین کلی 0.771 و انحراف معیار 0.117 است. حداقل و حداکثر مقادیر این متغیر به ترتیب 0.567 و 0.929 می‌باشد. این امر بیانگر آن است که بیشتر اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌های نمونه را اعضای غیرموظف تشکیل می‌دهند.

۶.۲ ماتریس همبستگی

جدول ۵ همبستگی دوتایی (Pairwise Correlation) را ارائه می‌دهد که رابطه میان متغیرهای مورد مطالعه را مشخص می‌کند.

بر اساس جدول ۵، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) با تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) همبستگی مثبت دارد؛ موضوعی که نشان می‌دهد شرکت‌های دارای مسئولیت اجتماعی، برای کاهش مالیات پرداختی خود به دولت، در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت می‌کنند. باین‌حال، کیفیت حسابرسی (AQ) با تهاجمی‌بودن مالیاتی همبستگی منفی دارد. این نتیجه نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی، مدیریت را از مشارکت در فعالیت‌های تهاجمی مالیاتی باز می‌دارد.

اهرم مالی (LEV) با تهاجمی‌بودن مالیاتی همبستگی مثبت دارد که بیانگر آن است شرکت‌هایی که فعالیت‌های خود را با بدهی‌های سنگین تأمین مالی می‌کنند، احتمال بیشتری دارد در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت داشته باشند. اندازه شرکت (SIZE) نیز همبستگی مثبتی با تهاجمی‌بودن مالیاتی دارد؛ بدین معنا که شرکت‌های بزرگ‌تر بیش از شرکت‌های کوچک‌تر به اجتناب مالیاتی روی می‌آورند.

همچنین، نتایج نشان می‌دهد که عملکرد شرکت (ROA) با تهاجمی بودن مالیاتی همبستگی مثبت دارد. این امر بیانگر آن است که شرکت‌های با سودآوری بالا، بیش از شرکت‌های کم‌سود در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت می‌کنند. در مقابل، استقلال هیئت‌مدیره (BIND) با تهاجمی بودن مالیاتی همبستگی منفی دارد.

۶,۳ بحث نتایج

این بخش، نتایج تجربی پژوهش را بر اساس اهداف تحقیق ارائه می‌کند. بر اساس جدول ۶، مدل ۱ و مدل ۲ از نظر خودهمبستگی سریالی اصلاح شده‌اند. مدل ۱ دارای ضریب تعیین (R^2) برابر با ۸۱ درصد است. این امر نشان می‌دهد که متغیرهای پیش‌بین، ۸۱ درصد از تغییرات تهاجمی بودن مالیاتی را توضیح می‌دهند. آماره F در مدل ۱ دارای مقدار احتمال (p-value) برابر با ۰.۰۰۰ است که کمتر از ۰.۰۵ می‌باشد. این موضوع نشان می‌دهد که مدل ۱ از قدرت پیش‌بینی معناداری برخوردار است و بنابراین برای سیاست‌گذاری اهمیت دارد.

مدل ۲ دارای ضریب تعیین (R^2) برابر با ۸۶ درصد است. این بدان معناست که متغیرهای پیش‌بین، ۸۶ درصد از تغییرات تهاجمی بودن مالیاتی را توضیح می‌دهند. آماره F در مدل ۲ نیز دارای مقدار احتمال ۰.۰۰۰ است که کمتر از ۰.۰۵ می‌باشد. این نتیجه نشان می‌دهد که مدل ۲ از قدرت پیش‌بینی بالایی برخوردار است و در نتیجه برای سیاست‌گذاری کاربردی و مرتبط است.

هر دو مدل رگرسیونی، متغیرهای اهرم مالی (LEV)، اندازه شرکت (SIZE)، عملکرد شرکت (ROA) و استقلال هیئت‌مدیره (BIND) را کنترل کرده‌اند.

نتایج مدل ۱ در جدول ۳ نشان می‌دهد که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) رابطه‌ای مثبت با تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) دارد. این رابطه از نظر آماری در سطح معناداری ۱ درصد معنادار است ($p \leq 0.000$)، ضریب = ۰.۱۱۳) و بدین ترتیب فرضیه ۱ ($H1$) تأیید می‌شود. ضریب رابطه میان مسئولیت اجتماعی و تهاجمی بودن مالیاتی برابر با ۰.۱۱۳ است؛ به این معنا که افزایش یک واحدی در فعالیتهای مسئولیت اجتماعی، با افزایش ۱۱,۳ درصدی در تهاجمی بودن مالیاتی همراه است.

نتایج نشان می‌دهد که با افزایش یک واحدی در فعالیتهای مسئولیت اجتماعی، احتمال مشارکت شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار غنا در رفتارهای تهاجمی مالیاتی، ۱۱,۳ درصد افزایش می‌یابد. این یافته بیانگر آن است که همه شرکت‌های بورسی غنا فعالیتهای مسئولیت اجتماعی را صرفاً با هدف بهبود رفاه جامعه انجام نمی‌دهند. برخی از این شرکت‌ها انگیزه‌های پنهانی دارند و از فعالیتهای مسئولیت اجتماعی برای ایجاد فرصت جهت ارتکاب تقلب مالیاتی استفاده می‌کنند.

این نتیجه، دیدگاهی را تأیید می‌کند که برخی شرکت‌ها پرداخت مالیات را با اجرای فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی مبادله می‌کنند و نشان می‌دهد که مسئولیت اجتماعی و پرداخت مالیات، بیش از آنکه مکمل یکدیگر باشند، به‌عنوان جایگزین تلقی می‌شوند. این ایده که شرکت‌ها از مسئولیت اجتماعی به‌صورت راهبردی برای محافظت از خود در برابر نظارت‌های قانونی و آسیب‌های اعتباری استفاده می‌کنند، با یافته‌های مطالعات پیشین (مانند Lanis and Richardson, 2013؛ Davis et al., 2016؛ Mao, 2019) سازگار است.

از منظر نظری، رابطه مثبت میان مسئولیت اجتماعی و تهاجمی‌بودن مالیاتی، نظریه مشروعیت را تأیید می‌کند؛ نظریه‌ای که بیان می‌کند شرکت‌ها برای حفظ پذیرش اجتماعی و مشروعیت خود و نیز کسب شهرت مطلوب، در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی مشارکت می‌کنند، درحالی‌که هم‌زمان به رفتارهایی ادامه می‌دهند که ممکن است غیراخلاقی تلقی شود؛ مانند تهاجمی‌بودن مالیاتی. داوولینگ و ففر (1975) و ساچمن (1995) استدلال می‌کنند که شرکت‌ها فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی را نه‌تنها برای اهداف اخلاقی و بشردوستانه، بلکه به‌عنوان ابزاری راهبردی برای همسویی با انتظارات جامعه انجام می‌دهند. این نتیجه با یافته‌های لانیس و ریچاردسون (2018) نیز همخوان است؛ یافته‌هایی که نشان می‌دهد شرکت‌ها از مسئولیت اجتماعی به‌عنوان پوششی برای حفظ شهرت مثبت خود، به‌ویژه در صنایعی که بیشتر در معرض نظارت عمومی هستند، استفاده می‌کنند.

نتایج همچنین دیدگاه‌هایی درباره رفتار شرکت‌ها در غنا ارائه می‌دهد؛ کشوری که رعایت مقررات مالیاتی در آن یکی از دغدغه‌های اصلی سیاست‌گذاران به شمار می‌رود. نظام مالیاتی غنا اصلاحاتی را با هدف کاهش اجتناب مالیاتی، از جمله سایر اهداف، تجربه کرده است (Akorsu and Adeniran, 2020). با وجود این تلاش‌های نظارتی، شرکت‌ها همچنان از خلأهای قانونی برای کاهش بدهی مالیاتی خود سوءاستفاده می‌کنند؛ به‌ویژه زمانی که در فعالیت‌های برجسته مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) مشارکت دارند؛ موضوعی که از رابطه مثبت میان تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) و مسئولیت اجتماعی قابل مشاهده است.

این یافته با نتایج مائو (2019) همسو است که بیان می‌کند مسئولیت اجتماعی اغلب به‌عنوان راهبرد مدیریت ریسک توسط شرکت‌هایی مورد استفاده قرار می‌گیرد که در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت دارند. بااین‌حال، این نتیجه با یافته‌های آمیدو و همکاران (2016) ناسازگار است. بر اساس مطالعه آمیدو و همکاران (2016)، شرکت‌هایی که در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی مشارکت می‌کنند، کمتر به اجتناب مالیاتی روی می‌آورند. این ناسازگاری ممکن است ناشی از آن باشد که آمیدو و همکاران (2016) از داده‌های مربوط به دوره ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۳ استفاده کرده‌اند. در آن دوره، برخی شرکت‌های غنایی در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی مشارکت داشتند، اما این فعالیت‌ها را افشا نمی‌کردند. بنابراین، ممکن است برخی از این شرکت‌ها برای کاهش مالیات خود در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی مشارکت کرده باشند، اما به دلیل عدم افشا، پژوهشگران به داده‌های مربوط به آن دسترسی نداشته‌اند.

در مقابل، پژوهش حاضر از داده‌های دوره ۲۰۱۱ تا ۲۰۲۰ استفاده کرده است؛ دوره‌ای که در آن افشای فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی در میان شرکت‌ها به دلیل فشارهای نظارتی، انتظارات عمومی و بهبود شفافیت شرکتی افزایش یافته بود. (Aronmwan and Igbinoba, 2021)

نتایج مدل ۱ در جدول ۶ نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی (AQ) در سطح معناداری ۱ درصد، رابطه‌ای منفی و معنادار با تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها دارد ($p \leq 0.000$ ، ضریب = -13.22)، و بدین ترتیب فرضیه ۲ (H2) تأیید می‌شود. نتایج حاکی از آن است که بهبود یک واحدی در کیفیت حسابرسی انجام‌شده بر امور مالی شرکت‌ها، به کاهش حدود 13.22 واحدی در سطح تهاجمی‌بودن مالیاتی منجر می‌شود. این یافته نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی به‌طور مؤثر مدیریت را از مشارکت در رفتارهای تهاجمی مالیاتی باز می‌دارد.

به بیان دیگر، در شرکت‌هایی که حسابرسی باکیفیت دارند، رفتار فرصت‌طلبانه مدیران کاهش می‌یابد و در نتیجه، انگیزه آن‌ها برای مشارکت در رفتارهای تهاجمی مالیاتی کمتر می‌شود. شرکت‌هایی که توسط حسابرسان معتبر، به‌ویژه مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ (Big 4)، حسابرسی می‌شوند، احتمال کمتری دارد در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت کنند؛ زیرا این مؤسسات استانداردهای سخت‌گیرانه حسابرسی را حفظ کرده و مدیریت ریسک اعتباری را در اولویت قرار می‌دهند. (Kyriakou and Dimitras, 2018)

این یافته از نتایج گایا و همکاران (2017) نیز حمایت می‌کند؛ پژوهشی که رابطه‌ای منفی میان کیفیت حسابرسی و تهاجمی‌بودن مالیاتی گزارش کرده و نشان می‌دهد شرکت‌هایی که تحت حسابرسی‌های باکیفیت‌تری قرار می‌گیرند، کمتر در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت دارند.

از منظر نظری، این یافته‌ها شواهد تجربی محکمی در حمایت از نظریه بازدارندگی اقتصادی (Allingham and Sandmo, 1972) فراهم می‌کند؛ نظریه‌ای که بیان می‌کند با افزایش احتمال کشف تخلف و اعمال جریمه، احتمال مشارکت شرکت‌ها در رفتارهای تهاجمی مالیاتی کاهش می‌یابد. کیفیت بالای حسابرسی به‌عنوان سازوکاری بازدارنده عمل می‌کند و احتمال افشای عدم رعایت مقررات مالیاتی را افزایش می‌دهد؛ در نتیجه، شرکت‌ها را از به‌کارگیری راهبردهای تهاجمی مالیاتی برای کاهش بدهی مالیاتی باز می‌دارد (Francis et al., 2014).

علاوه بر این، رابطه منفی میان کیفیت حسابرسی و تهاجمی‌بودن مالیاتی نشان می‌دهد شرکت‌هایی که توسط مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ حسابرسی می‌شوند، در مقایسه با شرکت‌هایی که توسط مؤسسات غیر Big 4 حسابرسی می‌شوند، سطح پایین‌تری از تهاجمی‌بودن مالیاتی دارند. این یافته با نتایج کاناکارتنام و همکاران (2016) همسو است که استدلال می‌کنند مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ به دلیل برخورداری از منابع کافی و تخصص برتر، در کشف و گزارش رفتارهای تهاجمی مالیاتی مؤثرتر هستند.

این یافته‌ها برای «سازمان درآمد غنا» اهمیت بسیار زیادی دارد؛ زیرا غنا با چالش‌های متعددی در زمینه رعایت مقررات مالیاتی شرکت‌ها روبه‌رو بوده و موارد متعددی از فرار مالیاتی و رفتارهای تهاجمی مالیاتی توسط شرکت‌های فعال در این کشور گزارش شده است. (Akorsu and Adniran, 2020)

اگرچه قوانین مالیاتی غنا برای جلوگیری از رفتارهای تهاجمی مالیاتی تقویت شده‌اند، اجرای این قوانین همچنان یکی از نگرانی‌های اصلی محسوب می‌شود. (Agyemang and Yeboah, 2021)

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که تقویت کیفیت حسابرسی می‌تواند به‌عنوان ابزاری مؤثر برای بهبود رعایت مقررات مالیاتی عمل کند. نهادهای نظارتی، از جمله سازمان درآمد غنا، مؤسسه حسابداران رسمی مالیاتی غنا و سایر نهادهای مرتبط، باید بر این موضوع تمرکز کنند که شرکت‌های پرریسک تحت حسابرسی مؤسسات حسابرسی معتبر و دارای اعتبار حرفه‌ای قرار گیرند.

نتایج مدل ۲ در جدول ۳ نشان می‌دهد که جمله تعاملی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) و کیفیت حسابرسی (AQ) رابطه‌ای منفی و معنادار با تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) دارد ($p \leq 0.000$)، ضریب $= -0.579$). این یافته نشان می‌دهد که با وارد شدن جمله تعاملی CSR و AQ، رابطه میان مسئولیت اجتماعی و تهاجمی‌بودن مالیاتی تغییر می‌کند. به بیان دیگر، وجود کیفیت حسابرسی، رابطه مثبت میان CSR و CTA را به رابطه‌ای منفی و معنادار تبدیل می‌کند.

بنابراین، نتایج حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی انگیزه مدیران را برای استفاده از فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی به‌منظور مشارکت در رفتارهای تهاجمی مالیاتی محدود می‌کند. یافته‌های پژوهش، فرضیه ۳ (H3) را تأیید کرده و از نقش تعدیل‌گر کیفیت حسابرسی در رابطه میان مسئولیت اجتماعی و تهاجمی‌بودن مالیاتی حمایت می‌کند.

از منظر نظری، زمانی که کیفیت حسابرسی بالا باشد، شرکت‌ها محتاطانه‌تر عمل می‌کنند؛ زیرا راهبردهای تهاجمی مالیاتی در معرض خطر بیشتری برای افشا قرار دارند و ممکن است پیامدهای اعتباری یا مالی به دنبال داشته باشند. این اثر بازدارنده با این مشاهده همسو است که کیفیت بالای حسابرسی نقش تعدیل‌گر دارد و استفاده بالقوه از مسئولیت اجتماعی به‌عنوان ابزاری برای تهاجمی‌بودن مالیاتی را به سمت رویه‌های مالیاتی شفاف‌تر و منطبق‌تر با مقررات سوق می‌دهد.

این یافته‌ها با مطالعات تجربی پیشین نیز سازگار است. کلاسن و همکاران (2016) و گایا و همکاران (2017) بیان می‌کنند که شرکت‌هایی با نظارت حسابرسی ضعیف، ممکن است بدون نظارت کافی از راهبردهای کاهش مالیات استفاده کنند؛ موضوعی که رفتارهای تهاجمی مالیاتی را تسهیل می‌کند. با این حال، زمانی که کیفیت

حسابرسی بهبود یابد، احتمال کشف این راهبردهای کاهش مالیات افزایش یافته و در نتیجه سطح تهاجمی بودن مالیاتی شرکت کاهش می‌یابد.

این پژوهش نشان می‌دهد که مدیران ممکن است در شرایط کیفیت پایین حسابرسی، برای افزایش پاداش‌ها و منافع خود، به دنبال راهبردهای تهاجمی مالیاتی باشند؛ اما در شرایطی که حسابرسی‌های باکیفیت وجود دارد، احتمال انجام چنین رفتارهایی کاهش می‌یابد.

اثر تعدیل‌گر منفی کیفیت حسابرسی بر رابطه میان مسئولیت اجتماعی و تهاجمی بودن مالیاتی، نقش دوگانه کیفیت حسابرسی را در شکل‌دهی رفتار مالیاتی شرکت‌ها برجسته می‌کند. کیفیت بالای حسابرسی نه تنها شرکت‌ها را از مشارکت مستقیم در رفتارهای تهاجمی مالیاتی باز می‌دارد، بلکه استفاده غیرمستقیم از مسئولیت اجتماعی به عنوان راهبردی فریبنده برای توجیه کاهش پرداخت مالیات را نیز کاهش می‌دهد.

در خصوص متغیرهای کنترلی، نتایج هر دو مدل نشان می‌دهد که اهرم مالی (LEV) رابطه‌ای مثبت و معنادار با تهاجمی بودن مالیاتی دارد؛ موضوعی که بیانگر آن است شرکت‌هایی که فعالیت‌های خود را با بدهی‌های سنگین تأمین مالی می‌کنند، احتمال بیشتری دارد در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت داشته باشند. این نتیجه با یافته‌های پراستیوی و راتناساری (2019) همسو است که بیان می‌کنند هرچه میزان بدهی شرکت‌ها بیشتر باشد، بهره پرداختی آن‌ها افزایش یافته و در نتیجه سود مشمول مالیات و بدهی مالیاتی قابل پرداخت به سازمان مالیاتی کاهش می‌یابد.

علاوه بر این، اندازه شرکت (SIZE) رابطه‌ای مثبت اما غیرمعنادار با تهاجمی بودن مالیاتی دارد که نشان می‌دهد شرکت‌های بزرگ‌تر بیش از شرکت‌های کوچک‌تر احتمال دارد در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت کنند. این نتیجه با یافته‌های مائو (2019) سازگار است.

همچنین، پژوهش رابطه‌ای مثبت و معنادار میان عملکرد شرکت (ROA) و تهاجمی بودن مالیاتی یافت؛ به این معنا که شرکت‌های سودآور بیش از شرکت‌های کم‌سود در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت می‌کنند. این یافته با نتایج گایا و همکاران (2017) همسو است که بیان می‌کنند شرکت‌های دارای سود بالا، بیش از شرکت‌های کم‌سود از راهبردهای اجتناب مالیاتی برای کاهش مالیات پرداختی خود استفاده می‌کنند.

باین‌حال، استقلال هیئت‌مدیره (BIND) رابطه‌ای منفی اما غیرمعنادار با تهاجمی بودن مالیاتی دارد. این نتایج نشان می‌دهد هرچه تعداد اعضای غیرموظف در هیئت‌مدیره بیشتر باشد، احتمال مشارکت مدیریت در رفتارهای تهاجمی مالیاتی کمتر خواهد بود. این یافته، رابطه منفی میان استقلال هیئت‌مدیره و تهاجمی بودن مالیاتی را که توسط لانیس و ریچاردسون (2011) گزارش شده بود، تأیید می‌کند.

۷. تحلیل استحکام (Robustness Analysis)

این بخش، تحلیل استحکام نتایج را با هدف تقویت اعتبار یافته‌ها و رفع نگرانی‌های احتمالی روش‌شناختی ارائه می‌کند. این تحلیل‌ها شامل موارد زیر است:

1. استفاده از مدل اثرات تصادفی (RE) به‌عنوان برآوردگر جایگزین؛
2. به‌کارگیری معیارهای متفاوت برای سنجش تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA)؛
3. استفاده از معیار جایگزین برای اندازه‌گیری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR)؛
4. انجام آزمون‌های تشخیصی مدل‌های پژوهش شامل ناهمسانی واریانس، هم‌خطی چندگانه و خودهمبستگی سریالی.

یافته‌های این تحلیل‌ها (موارد ۱ تا ۳) در مدل‌های ۳ تا ۸ جدول ۷ ارائه شده‌اند و نتایج موجود در مدل‌های ۱ و ۲ نیز برای تسهیل مقایسه مجدد تکرار شده‌اند.

یکی از نگرانی‌های اصلی در رگرسیون داده‌های تابلویی، انتخاب مناسب‌ترین برآوردگر است. در تحلیل اصلی، از مدل اثرات ثابت (FE) استفاده شد که با آزمون هاسمن تأیید گردید ($\chi^2 = 30.429$ ، مقدار احتمال = 0.000). با این حال، برای بررسی حساسیت نتایج اصلی نسبت به انتخاب مدل، مدل‌های ۳ و ۴ با استفاده از مدل اثرات تصادفی (RE) برآورد شدند تا امکان مقایسه با مدل اثرات ثابت فراهم شود.

نتایج این مدل‌های برآوردی بررسی می‌کنند که آیا رابطه میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR)، کیفیت حسابرسی (AQ) و تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) در برآوردهای مختلف همچنان پایدار باقی می‌ماند یا خیر. یافته‌ها نشان می‌دهد که CSR در هر دو مدل FE و RE همچنان رابطه‌ای مثبت و معنادار با CTA دارد (CSR: در مدل FE برابر با 0.113 و $p=0.000$ ؛ در مدل RE برابر با 0.17 و $p=0.000$). این نتایج تأیید می‌کند که شرکت‌هایی که فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی بیشتری انجام می‌دهند، بدون توجه به نوع برآوردگر مورد استفاده، احتمال بیشتری دارد در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مشارکت کنند.

علاوه بر این، جمله تعاملی $CSR \times AQ$ در هر دو مدل همچنان منفی و از نظر آماری در سطح ۱ درصد معنادار باقی مانده است (در مدل FE برابر با -0.579 و $p=0.000$ ؛ در مدل RE برابر با -0.538 و $p=0.000$). این یافته بار دیگر تأیید می‌کند که کیفیت حسابرسی، رابطه میان CSR و CTA را تعدیل کرده و در شرکت‌هایی با کیفیت حسابرسی بالاتر، رفتارهای تهاجمی مالیاتی را کاهش می‌دهد.

علاوه بر این، در مدل اصلی، تهاجمی‌بودن مالیاتی به‌صورت $STR - ETR$ اندازه‌گیری شده است؛ جایی که ETR برابر است با «کل هزینه مالیات منهای مالیات انتقالی، تقسیم بر سود پیش از مالیات»؛ روشی که بر

اساس مطالعه Yorke و همکاران (2016) به کار گرفته شده است. برای بررسی اینکه آیا نتایج نسبت به معیار جایگزین سنجش CTA حساس هستند یا خیر، مدل‌های ۵ و ۶ با استفاده از ETR به عنوان شاخص مستقیم CTA و مطابق با مطالعات پیشین (مانند Noor et al., 2010) برآورد شدند.

در این معیار جایگزین، ETR به صورت «کل هزینه مالیات تقسیم بر سود پیش از مالیات» تعریف شد (Noor et al., 2010). یافته‌های مدل‌های ۵ و ۶ نشان می‌دهد که CSR همچنان تحت معیار جایگزین CTA رابطه‌ای مثبت با تهاجمی بودن مالیاتی دارد (CSR: 0.243 با $p=0.000$ و 0.675 با $p=0.000$ ، درحالی‌که کیفیت حسابرسی همچنان رابطه‌ای منفی با CTA حفظ کرده است (AQ: 0.8141- با $p=0.000$ و -8.034 با $p=0.000$).

معناداری و جهت روابط مشاهده شده بدون تغییر باقی مانده است؛ موضوعی که نشان می‌دهد یافته‌ها نسبت به نحوه اندازه‌گیری تهاجمی بودن مالیاتی حساس نیستند. افزون بر این، جمله تعاملی $CSR \times AQ$ در مدل ۶ همچنان منفی و بسیار معنادار باقی مانده است (-0.613، $p=0.000$) که تأیید می‌کند کیفیت حسابرسی، صرف نظر از روش اندازه‌گیری CTA، همچنان رابطه میان CSR و CTA را تعدیل می‌کند.

برای اطمینان بیشتر از استحکام یافته‌ها، پژوهش بررسی کرد که آیا رابطه میان CSR و CTA نسبت به معیارهای جایگزین اندازه‌گیری مسئولیت اجتماعی حساس است یا خیر. در مدل اصلی، از شاخص افشای مسئولیت اجتماعی ISO 26000 استفاده شده بود، اما در مدل‌های ۷ و ۸، CSR بر اساس چارچوب «بتکار گزارش‌دهی جهانی» (GRI) اندازه‌گیری شد (مانند Davis et al., 2016).

نتایج به دست آمده کاملاً با یافته‌های اصلی سازگار باقی ماندند؛ به طوری که CSR همچنان رابطه‌ای مثبت و معنادار با CTA داشت (CSR: 0.248 با $p=0.000$ بر اساس معیار GRI، درحالی‌که AQ همچنان رابطه‌ای منفی با CTA نشان داد (-8.034 با $p=0.000$). همچنین، اثر تعاملی $CSR \times AQ$ همچنان منفی و معنادار باقی ماند (-0.579 با $p=0.000$).

ثبات نتایج در معیارهای مختلف سنجش CSR نشان می‌دهد که رابطه میان مسئولیت اجتماعی و تهاجمی بودن مالیاتی وابسته به نوع معیار اندازه‌گیری نیست و این موضوع اعتبار یافته‌های پژوهش را تقویت می‌کند.

سه آزمون تشخیصی برای اطمینان از آنکه مدل‌های رگرسیونی مفروضات لازم برای قابلیت اتکا و اعتبار را رعایت می‌کنند، انجام شد. نخست، آزمون والد تعدیل شده (Modified Wald Test) برای ناهمسانی واریانس گروهی به منظور بررسی ثبات واریانس جملات خطا در میان مشاهدات اجرا گردید. نتایج این آزمون مقدار احتمال 0.0712 (معادل ۷ درصد) را نشان داد که بیشتر از سطح معناداری ۵ درصد است. این نتیجه بیانگر آن است که مدل رگرسیونی با مشکل ناهمسانی واریانس مواجه نیست.

همچنین، پیش از آزمون فرضیه‌ها، آزمون هم‌خطی چندگانه از طریق محاسبه عامل تورم واریانس (VIF) برای هر یک از سازه‌ها انجام شد. بر اساس نظر هیر و همکاران (1995)، زمانی که میانگین VIF کمتر از 10 باشد، مشکل هم‌خطی چندگانه وجود ندارد. نتایج آزمون هم‌خطی چندگانه میانگین VIF برابر با 1.71 را نشان داد که بیانگر نبود مشکل هم‌خطی چندگانه در مدل است.

در نهایت، آزمون وولدریج برای خودهمبستگی سریالی به‌منظور بررسی وجود خودهمبستگی اجرا شد. نتایج این آزمون مقدار احتمال 0.002 را در سطح معناداری ۵ درصد نشان داد که بیانگر وجود خودهمبستگی سریالی است. یکی از روش‌های رفع مشکل خودهمبستگی سریالی، استفاده از وقفه متغیر وابسته و وارد کردن آن به‌عنوان یکی از متغیرهای مستقل در مدل است (Piper, 2022). از این رو، این پژوهش با استفاده از وقفه متغیر وابسته (L.CTA) مشکل خودهمبستگی سریالی را اصلاح کرد.

در مجموع، این آزمون‌های تشخیصی تأیید می‌کنند که مدل‌های برآوردشده فاقد مشکلات ناهمسانی واریانس و هم‌خطی چندگانه بوده و در برابر خودهمبستگی سریالی نیز مقاوم هستند؛ موضوعی که قابلیت اتکا و اعتبار یافته‌های تجربی پژوهش را تضمین می‌کند.

مدل اثرات ثابت (FE) با استفاده از 243 مشاهده برآورد شد؛ زیرا اثرات اختصاصی شرکت‌ها (i.code) و متغیر وابسته با وقفه (L.CTPA) موجب حذف بخشی از داده‌ها گردید. در مقابل، مدل اثرات تصادفی (RE) که این محدودیت‌ها را اعمال نمی‌کند، 270 مشاهده را حفظ کرد. با این حال، نتایج در هر دو مدل سازگار باقی ماند که استحکام یافته‌های پژوهش را تأیید می‌کند.

۸. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

افزایش جهانی گزارش‌های مربوط به تهاجمی‌بودن مالیاتی شرکت‌ها (CTA) پژوهشگران را بر آن داشت تا مسائل مرتبط با آن را بررسی کنند. برخی مطالعات نشان می‌دهند که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) به‌عنوان راهبردی برای مشارکت در رفتارهای تهاجمی مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ با این حال، یافته‌های موجود در این زمینه قطعی نبوده و نتایج متفاوتی ارائه کرده‌اند که بخشی از آن به تفاوت قوانین مالیاتی کشورها نسبت داده می‌شود.

قوانین مالیاتی غنا به دلیل وجود خلأهای قانونی شناخته شده‌اند؛ موضوعی که این پرسش را مطرح می‌کند که آیا شرکت‌های غنایی از CSR برای کاهش بدهی‌های مالیاتی خود بهره می‌گیرند یا خیر. افزون بر این، پژوهش حاضر بررسی می‌کند که آیا کیفیت حسابرسی می‌تواند انگیزه استفاده از CSR به‌عنوان راهبردی برای تهاجمی‌بودن مالیاتی را کاهش دهد یا خیر.

برای دستیابی به این اهداف، پژوهش از داده‌های 27 شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار غنا طی دوره 2011 تا 2020 و دو مدل رگرسیونی استفاده کرد. مدل نخست اثر CSR و کیفیت حسابرسی (AQ) بر

تهاجمی بودن مالیاتی شرکت‌ها را بررسی کرد. مدل دوم نیز تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه میان CSR و CTA را مورد آزمون قرار داد.

نتایج پژوهش تا حد زیادی با ادبیات موجود همسو بود، هرچند در برخی موارد تفاوت‌هایی مشاهده شد. پژوهش رابطه‌ای مثبت و معنادار میان CSR و CTA یافت. بنابراین، یافته‌ها شواهدی ارائه می‌کنند مبنی بر اینکه برخی شرکت‌ها فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی را به‌عنوان راهبردی برای مشارکت در رفتارهای تهاجمی مالیاتی به کار می‌گیرند؛ موضوعی که از این دیدگاه حمایت می‌کند که CSR و پرداخت مالیات، جانشین یکدیگر هستند نه مکمل هم.

مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها معمولاً به‌عنوان نیرویی مثبت برای رفاه جامعه تلقی می‌شود. با این حال، این پژوهش سوءاستفاده احتمالی برخی شرکت‌ها از CSR برای کاهش بار مالیاتی خود را آشکار می‌کند. این دوگانگی، ضرورت تدوین سیاست‌های مالیاتی هوشیارانه را برجسته می‌سازد تا ضمن ترویج فعالیت‌های واقعی مسئولیت اجتماعی، از سوءاستفاده از آن جلوگیری شود.

همچنین، پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی رابطه‌ای معنادار با تهاجمی بودن مالیاتی دارد و می‌تواند سطح رفتارهای تهاجمی مالیاتی را به‌طور معناداری کاهش دهد. حسابرسی‌های باکیفیت، به‌ویژه حسابرسی‌هایی که توسط مؤسسات حسابرسی چهارگانه بزرگ (Big 4) انجام می‌شوند، به‌عنوان عاملی بازدارنده در برابر اجتناب مالیاتی عمل می‌کنند.

نتایج این پژوهش پیامدهای مهمی برای سیاست‌گذاران و نهادهای نظارتی به همراه دارد. نخست، سیاست‌گذاران می‌توانند اجرای حسابرسی‌های سخت‌گیرانه‌تر را برای شرکت‌هایی که در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) مشارکت دارند، الزامی کنند؛ زیرا این شرکت‌ها ممکن است از ابتکارات مسئولیت اجتماعی برای تقویت تصویر عمومی خود استفاده کنند، درحالی‌که هم‌زمان در راهبردهای تهاجمی مالیاتی مشارکت دارند.

علاوه بر این، نهادهای نظارتی می‌توانند استفاده از مؤسسات حسابرسی ممتاز، مانند چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ (Big 4)، را برای شرکت‌هایی که فعالیت‌های گسترده CSR دارند تشویق یا الزامی کنند. چنین مؤسساتی کیفیت و دقت حسابرسی بالاتری ارائه می‌دهند که برای کشف و جلوگیری از عدم رعایت مقررات مالیاتی ضروری است. همچنین، تقویت استانداردها و اعتبار مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر می‌تواند دامنه این تأثیر را گسترش دهد و اطمینان حاصل کند که حسابرسی‌های باکیفیت برای شرکت‌ها در تمامی اندازه‌ها در دسترس بوده و به‌صورت مستمر اجرا می‌شود.

افزون بر این، یافته‌های پژوهش از این ایده حمایت می‌کند که CSR نباید صرفاً فعالیتی داوطلبانه تلقی شود، بلکه می‌تواند به استانداردهای گزارشگری و الزامات رعایت مقررات پیوند بخورد تا از استفاده از آن به‌عنوان پوششی برای اجتناب مالیاتی جلوگیری شود. سیاست‌گذاران می‌توانند دستورالعمل‌هایی تدوین کنند که شرکت‌های فعال در حوزه CSR را ملزم به ارائه گزارش‌های شفاف درباره رویه‌های مالیاتی خود سازد. ادغام این دستورالعمل‌ها در چارچوب گزارشگری CSR به نهادهای نظارتی امکان می‌دهد تا ناهماهنگی‌های احتمالی میان فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی و راهبردهای مالیاتی را رصد کرده و پاسخ‌گویی شرکت‌ها را تقویت کنند.

در نهایت، نتایج نشان می‌دهد که نهادهای نظارتی باید بر آموزش شرکت‌ها درباره اهمیت رفتار اخلاقی مالیاتی در کنار مسئولیت‌پذیری اجتماعی تمرکز کنند. از طریق افزایش آگاهی نسبت به پیامدهای ناشی از استفاده از CSR برای توجیه راهبردهای تهاجمی مالیاتی، نهادهای ناظر می‌توانند محیطی تجاری ایجاد کنند که در آن شرکت‌ها به هم‌سوسازی واقعی CSR با اهداف گسترده اجتماعی و اقتصادی ترغیب شوند، نه اینکه از آن صرفاً به‌عنوان ابزاری برای کاهش تعهدات مالیاتی استفاده کنند.

اگرچه یافته‌های این پژوهش از استحکام و اهمیت قابل‌توجهی برخوردارند، لازم است محدودیت‌های آن نیز به‌روشنی بیان شود. نخست، نتایج این مطالعه را نمی‌توان به کشورهای توسعه‌یافته تعمیم داد؛ زیرا بستر نهادی غنا محور اصلی این پژوهش بوده است.

در تعیین شاخص افشای CSR، گزارش‌های عمومی مسئولیت اجتماعی و گزارش‌های سالانه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار غنا مورد استفاده قرار گرفت. با این حال، برخی مطالعات پیشین این رویکرد را شاخصی ضعیف برای سنجش واقعی فعالیت‌های CSR دانسته‌اند. افزون بر این، چارچوب گزارشگری پایداری ISO 26000 که در ژوئن 2012 توسط کمیسیون اروپا تدوین شد، دارای برخی محدودیت‌ها و ضعف‌های ذاتی است.

با توجه به محدودیت‌های این پژوهش، مطالعات آینده در این حوزه باید از روش‌های مطالعه موردی و پژوهش‌های کیفی استفاده کنند تا درک عمیق‌تری از انگیزه‌ها و سازوکارهای حاکم بر روابط میان مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، کیفیت حسابداری و تهاجمی‌بودن مالیاتی به دست آید. این امر می‌تواند به توسعه مجموعه‌ای جامع‌تر از دانش در حوزه رفتار مالیاتی شرکت‌ها کمک کند.

همچنین، از آنجا که این پژوهش ممکن است تحت تأثیر محدودیت‌های ذاتی چارچوب گزارشگری پایداری ISO 26000 قرار داشته باشد، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده از چارچوب‌های جایگزین گزارشگری به‌عنوان مبنایی برای ارزیابی و امتیازدهی شاخص‌های CSR استفاده کنند.

