

The Moderating Effect of Corporate Governance on the Relationship Between Independent Audit Quality and Tax Gap

Mahnaz Norouzi Asl Balkanlou¹, Hamzeh Didar², Mehrdad Panahi Dorcheh³

¹ PhD. student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran (**Corresponding author**). m.norouziasl@urmia.ac.ir

² Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. h.didar@urmia.ac.ir

³ PhD. student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. m.panahi@urmia.ac.ir

Abstract

Purpose: The purpose of the present study is to investigate the moderating effect of corporate governance on the relationship between the quality of independent audits and the tax gap in companies listed on the Tehran Stock Exchange.

Method: A multivariate regression method based on combined data was used for data analysis. The statistical population of the research comprises the companies listed on the Tehran Stock Exchange and OTC.

Findings: The findings of the first hypothesis of the research show that there is a negative and significant relationship between the quality of independent auditing and the tax gap. In other words, increasing the quality of independent auditing reduces the tax gap. The results of the second hypothesis indicate that the moderating effect of corporate governance on the relationship between independent audit quality and the tax gap is positive and significant. This means that with the increase in corporate governance, the relationship between the quality of independent auditing and the tax gap intensifies.

Conclusion: To accurately diagnose tax issues, the Tax Administration should focus on the tenure and continuity of the relationship between audit institutions and companies. Companies can also utilize expert auditors from auditing organizations and seek accreditation from "A" rated institutions to enhance the quality of reported profits and earn investors' trust. The research's second hypothesis indicates a lack of proper corporate governance in Iran, suggesting the need to enhance corporate governance criteria as a monitoring mechanism.

Keywords: Corporate governance, Tax gap, Tax avoidance, Financial statements, Independent audit quality, Tax evasion, Audit institutions.

<http://sebaa-journal.qom-iau.ac.ir/>

Received: 2023/10/01 ; Revised: 2023/11/09 ; Accepted: 2023/12/06 ; Published online: 2024/03/22

Publisher: Qom Islamic Azad University

Article type: Research Article

© The Author(s).



اثر تعدیل کننده حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابداری مستقل و شکاف مالیاتی

مهناز نوروزی اصل بالکانلو^۱، حمزه دیدار^۲، مهرداد پناهی درجه^۳

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران (نویسنده مسئول). m.norouziasl@urmia.ac.ir

^۲ دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. h.didar@urmia.ac.ir

^۳ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. m.panahi@urmia.ac.ir

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر بررسی اثر تعدیل گری حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابداری مستقل و شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس تهران است.

روش: برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش رگرسیون چندمتغیره براساس داده‌های ترکیبی استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس تهران هستند که پس از اعمال محدودیت‌ها نمونه آماری پژوهش شامل ۱۲۳ شرکت و ۱۲۳۰ مشاهده سال - شرکت طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶ بود.

یافته‌ها: یافته‌های فرضیه اول پژوهش نشان داد که بین کیفیت حسابداری مستقل و شکاف مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ به عبارت دیگر، افزایش کیفیت حسابداری مستقل باعث کاهش شکاف مالیاتی می‌شود. نتایج فرضیه دوم نشان داد اثر تعدیل گری حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابداری مستقل و شکاف مالیاتی مثبت و معنادار است. به این معنی که با افزایش حاکمیت شرکتی، رابطه بین کیفیت حسابداری مستقل و شکاف مالیاتی تشدید می‌شود.

نتیجه‌گیری: سازمان امور مالیاتی در جهت تشخیص صحیح مالیات، به مسأله دوره تصدی و استمرار رابطه بین موسسات حسابداری و شرکت‌ها توجه بیشتری کند. همچنین شرکت‌ها برای اعتباربخشی و افزایش کیفیت سود گزارش شده می‌توانند از حساب‌رسان متخصص و شاغل در سازمان حسابداری و نیز موسسه‌های دارای رتبه «الف» استفاده کنند، تا از این طریق اعتماد سرمایه‌گذاران را کسب نمایند. با توجه به نتیجه فرضیه دوم پژوهش، حاکمیت شرکتی به گونه‌ای درست در ایران رعایت نمی‌شود و بهتر است در معیارهای حاکمیت شرکتی به عنوان ابزار نظارتی بهبود حاصل شود.

کلیدواژه‌ها: حاکمیت شرکتی، شکاف مالیاتی، اجتناب مالیاتی، صورت‌های مالی، کیفیت حسابداری مستقل، فرار مالیاتی، موسسات حسابداری.

استاد به این مقاله: نوروزی اصل بالکانلو، مهناز؛ دیدار، حمزه؛ پناهی درجه، مهرداد (۱۴۰۳). اثر تعدیل کننده حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابداری مستقل و شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی*، ۴۹-۸۰، ص ۴۹-۸۰.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۰۹؛ **تاریخ اصلاح:** ۱۴۰۲/۰۸/۱۸؛ **تاریخ پذیرش:** ۱۴۰۲/۰۹/۱۵؛ **تاریخ انتشار آنلاین:** ۱۴۰۳/۰۱/۰۳

© نویسندگان

نوع مقاله: پژوهشی

ناشر: دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم



۱. مقدمه

درآمد مالیاتی نقش بسزایی در تأمین هزینه‌های دولت دارد و این مکان را فراهم می‌کند که دولت در راستای شکوفایی، رشد و رونق اقتصادی، سرمایه‌گذاری کند که بخش عمده مالیات‌های وصولی از محل مالیات عملکرد اشخاص حقوقی تأمین می‌شود. لذا، اگر عملیات شرکت به سود منتهی شود، قبل از هر تصمیمی در این رابطه، باید سهم دولت محاسبه شده و تحت عنوان مالیات پرداخت شود (باباجانی و عبدی، ۱۳۸۹). به دنبال تخصیص شدن فعالیت شرکت‌ها و در نتیجه تفکیک مدیریت از مالکیت، مدیران به عنوان نماینده سهامداران، شرکت را اداره می‌کنند. با برقراری رابطه نمایندگی، هر یک از طرفین رابطه به دنبال حداکثر کردن منافع خود می‌باشند. از آنجا که تابع مطلوبیت طرفین درگیر در رابطه نمایندگی متفاوت است، بین آنها تضاد منافع به وجود می‌آید. پس این امکان وجود دارد که یکی از طرفین در راستای منافع شخصی خود اقداماتی انجام دهد، که با هدف به حداکثر رساندن سایر طرف‌ها، در تضاد باشد (فاما و جنسن^۱، ۱۹۸۳). در این راستا، بین منافع دولت به عنوان یکی از ذینفعان شرکت‌ها و منافع ذینفعان شرکت‌ها تناقض ایجاد می‌شود. چون دولت‌ها برای تشخیص مالیات، بر اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط مودیان مالیاتی تنظیم و تسلیم می‌گردد، تکیه می‌کنند. علی‌رغم تکیه دولت بر اظهارنامه‌های مودیان در همه کشورها، مالیات ابراز شده با مالیات تشخیصی در بیشتر موارد یکسان نیست، که در اصطلاح به آن شکاف مالیاتی می‌گویند. شکاف مالیاتی عبارت است از تفاوت بین مالیات وصول شده و آنچه طبق قانون باید وصول شود، که از دو بخش عمده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تشکیل شده است، و هر دو منجر به کاهش درآمد مالیاتی دولت‌ها می‌شود، اما از لحاظ مفهومی دو پدیده کاملاً جدا از هم هستند. تمایز مفهومی اساساً ناشی از مشروعیت یا وجاهت قانونی (اجتناب مالیاتی) در مقابل عدم مشروعیت یا عدم وجاهت قانونی (فرار مالیاتی) است. فرار مالیاتی به معنای شکستن حریم قانون است. وقتی مؤدی از گزارش درآمدهای مشمول مالیات خویش عدول ورزد، یا به شیوه عامدانه‌ای نظیر گزارش کمتر از واقع درآمد فروش، گزارش بیش از واقع کسورات یا تنظیم اظهارنامه غیرواقعی از تعهدات مالیاتی خود طفره رود، در حقیقت مرتکب عمل غیرقانونی شده است، که مستوجب تنبیه مدنی یا جزایی است. از این‌رو کسی که از پرداخت مالیات فرار می‌کند، نگران کشف اعمال خلاف قانون خویش است، اما اجتناب مالیاتی در چارچوب قوانین صورت می‌گیرد و ناظر بر کاهش تعهدات مالیاتی فرد از طریق دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است. لذا، از منظر جرم‌شناسی قابل تعقیب نیست (عبداله میلانی و اکبرپور روشن، ۱۳۹۱).

یکی از مهم‌ترین علل ایجاد شکاف مالیاتی، رعایت نشدن شفافیت در ارائه اطلاعات مالی توسط شرکت‌ها است. رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان، انرون^۱ و ورلدکام^۲ در آمریکا و پارلامات^۳ در اروپا، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. نابودی آرتوراندرسون^۴ یکی از پنج موسسه حسابرسی بزرگ ایالات متحده آمریکا در سال ۲۰۰۲ میلادی شوکی را به حرفه حسابداری در دنیا وارد کرد. این رسوایی‌ها و پیامدهای پس از آن، دلیل اصلی برای توجه بیشتر به کیفیت صورت‌های مالی بود. این رسوایی‌های مالی اعتماد استفاده‌کنندگان به کیفیت صورت‌های مالی را کاهش داد (عبدالله و همکاران، ۲۰۰۸). پس از وقوع این رسوایی‌های مالی، نیاز به حسابرسی مستقل^۵ برای کسب اعتماد استفاده‌کنندگان به کیفیت صورت‌های مالی احساس شد. حسابرس مستقل از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی و اطلاعات دیگری که به آنها رسیدگی می‌کنند، موجب شفافیت اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌شوند. لذا، انتظار می‌رود حسابرسی مستقل بتواند با ایفای نقش موثر حسابرسی صورت‌های مالی با کیفیت بالا، به شکاف مالیاتی کمتر بینجامد. شکست انرون همچنین توجه به نقش حاکمیت شرکتی در شرکت‌ها را قوی‌تر ساخت، که انتشار قانون ساربنز آکسلی^۶ در آمریکا از جمله واکنش‌ها به این رسوایی بود. همچنین به دلیل کاهش مشکلات نمایندگی، نیاز به حاکمیت شرکتی^۷ و مکانیزم‌های آن، در جهت رعایت حقوق سایر ذینفعان^۸ از جمله دولت، در شرکت‌ها احساس شد. حاکمیت شرکتی بر اطلاعاتی که شرکت‌ها برای سهامداران و سایر ذینفعان افشاء می‌کنند، اثر می‌گذارد و احتمال افشاء نشدن کامل و مطلوب اطلاعات را کاهش می‌دهد (کاناگارتنام و همکاران^۹، ۲۰۰۷). بنابراین، انتظار می‌رود حاکمیت شرکتی با کیفیت بالا، باعث افشاء کامل و مطلوب اطلاعات، و رعایت حقوق سایر ذینفعان از جمله دولت شود. همچنین انجام حسابرسی موثر و با کیفیت بالای صورت‌های مالی، توسط حسابرسی مستقل باعث کاهش شکاف مالیاتی شود.

در این راستا، پژوهش حاضر درصدد است به جنبه‌های مختلف حاکمیت شرکتی پرداخته و سازوکارهایی را به کار گیرد، که طبق مبانی نظری و مطالعات قبلی، انتظار می‌رود در رابطه بین کیفیت

1. Enron
2. Worldcom
3. Parlumat
4. Artoranderson
5. Auditing Quality
6. Sarbanes Oxley ACT
7. Corporate Governance
8. Stakeholder
9. Kanagaretnam

حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی تغییر ایجاد کند. به بیان دیگر، آنچه در این پژوهش بر آن تاکید شده، حصول اطمینان از این نکته است که آیا طبق مبانی نظری حاکمیت شرکتی که ادعا می‌شود، در صورت قوی بودن، حقوق سایر ذینفعان (از جمله دولت) را لحاظ می‌کند، در مورد رابطه بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی نیز صادق است؟ به عبارت دیگر، آیا حاکمیت شرکتی دارای اثر تعدیل‌گری در ارتباط بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی است؟

۲. مبانی نظری

۲-۱. حاکمیت شرکتی

در دهه‌های اخیر، حاکمیت شرکتی یکی از جنبه‌های اساسی تجارت شده و توجه به آن روزبه‌روز در حال افزایش است. بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد که هیچ تعریف مورد توافقی درباره حاکمیت شرکتی وجود ندارد و تفاوت‌های بسیاری درباره تعریف حاکمیت شرکتی در کشورهای مختلف براساس تفاوت‌های اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی و... به چشم می‌خورد. عمده‌ترین عامل تمایز تعاریف ارائه شده را می‌توان پهنه و گستره شمول حاکمیت شرکتی دانست.

حاکمیت شرکتی مفهومی چندرشته‌ای بوده که هدف نهایی آن دستیابی به شفافیت پاسخگویی، عدالت، (انصاف) و رعایت حقوق ذینفعان است. تعاریف ارائه شده برای حاکمیت شرکتی در یک طیفی ارائه شده‌اند که یک سر آن طیف را دیدگاه‌های محدود (در قالب تئوری نمایندگی و ارتباط شرکت با سهامداران) و آن سوی طیف را دیدگاه‌های گسترده (در قالب تئوری ذینفعان و شبکه‌ای از روابط بین شرکت و جامعه) شکل می‌دهند (خرم‌آبادی و همکاران، ۱۴۰۱). تعریف فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۰۵)^۱ از حاکمیت شرکتی که در زمره دیدگاه‌های محدود تلقی می‌شود، عبارت است از تعدادی مسئولیت‌ها و شیوه‌های به‌کار برده شده توسط هیئت مدیره و مدیران موظف، با هدف مشخص کردن مسیر استراتژیک که تضمین‌کننده دستیابی به هدف‌ها، کنترل ریسک‌ها و مصرف مسئولانه منابع می‌باشد. تعاریف‌های محدود، متمرکز بر قابلیت‌های سیستم قانونی یک کشور برای حفظ حقوق سهامداران اقلیت است؛ تعاریف محدود اساساً برای مقایسه میان کشورها مناسب هستند و قوانین هر کشور نقش تعیین‌کننده‌ای در سیستم راهبری شرکتی دارد. براساس دیدگاه‌های گسترده، حاکمیت شرکتی را می‌توان مجموعه قوانین، مقررات، نهادها و روش‌هایی تعریف کرد که تعیین می‌کنند شرکت‌ها چگونه و به نفع چه کسانی اداره می‌شوند (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۷). تعاریف‌های گسترده‌تر راهبری شرکتی بر سطح پاسخگویی وسیع‌تری نسبت به

سهامداران و دیگر ذینفعان تاکید دارند. این تعاریف نشان می‌دهند که شرکت‌ها در برابر کل جامعه، نسل‌های آینده و منابع طبیعی (محیط زیست) مسئولیت دارند. در این دیدگاه، سیستم راهبری شرکتی موانع و اهرم‌های تعادل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی برای شرکت‌ها بوده که تضمین می‌کند، آنها مسئولیت خود را نسبت به تمام ذینفعان انجام می‌دهند و در تمام زمینه‌های فعالیت تجاری، به صورت مسئولانه عمل می‌کنند. استدلال منطقی در این دیدگاه آن است که منافع سهامداران را فقط می‌توان با در نظر گرفتن منافع ذینفعان برآورده کرد.

از نظر موسسات مالی بین‌المللی، رویه‌های اصلاح شده حاکمیت شرکتی از طریق تقویت توانایی شرکت‌ها، در رقابت برای دستیابی به سرمایه جهانی، نقش کلیدی در ایجاد رونق اقتصادی و افزایش اشتغال ایفا می‌کنند. از نظر سلیمی نوه (۱۳۸۸)، دلایل اهمیت حاکمیت شرکتی به شرح زیر است:

۱) چارچوبی را برای ایجاد اعتماد بلندمدت میان شرکت‌ها و تهیه‌کنندگان خارجی سرمایه (اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران) فراهم می‌کند.

۲) مدیریت و نظارت بر ریسک جهانی پیش روی شرکت را منطقی می‌سازد.

۳) با منصوب کردن مدیرانی که بانک تجربیات و ایده‌های نو هستند، تفکرات استراتژیک به تمام سطوح شرکت منتقل می‌شود.

۴) با تقسیم فرآیند تصمیم‌گیری، و اتکاء به مدیران ارشد، مسئولیت آنها را محدود می‌کند. حاکمیت شرکتی برای ذینفعان از جمله اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران، کارکنان و هیأت مدیره و همچنین بخش‌های اقتصادی مفید است، و با رفع تضاد منافع، به ذینفعان کمک می‌کند و بدین ترتیب عملکرد شرکت را هم بهبود می‌بخشد و در پی آن بازدهی مناسب سرمایه‌گذاری را برای سهامداران ایجاد می‌کند. مزایای به دست آمده از حاکمیت شرکتی به طور مستقیم (گردش بهتر سرمایه دستیابی به هزینه پایین‌تر سرمایه) و غیرمستقیم (اعتبار فرصت‌های سرمایه‌گذاری بیشتر) خواهد بود. شرکت‌هایی که دارای حاکمیت شرکتی مناسبی هستند، از سیستم‌های قانونی قوی‌تر، تخصیص منابع کارا تر، ثبات مالی و اقتصادی و نرخ رشد ملی و جهانی بالاتری نیز برخوردارند. حاکمیت شرکتی یک عنصر مهم در افزایش اعتماد سرمایه‌گذار، ارتقای حس رقابتی و در نهایت بهبود رشد اقتصادی است. البته ناگفته نماند که این فرایندها ساده نیست. مزایای حاکمیت شرکتی در بلندمدت ظاهر می‌شود و هزینه‌های کوتاه مدتی بر شرکت تحمیل می‌کند و مدیران اجرایی هم چون بر نتایج کوتاه مدت شرکت تمرکز دارند، بالتبع فقط این هزینه‌ها را می‌بینند و به مزایای آن توجهی نمی‌کنند (حساس یگانه، ۱۳۸۸).

حاکمیت شرکتی خوب باعث افزایش رقابت‌پذیری، جذب سرمایه‌گذاری و توسعه بازار سرمایه می‌شود. برخی اعتقاد دارند که مشخص کردن ترکیب و تعامل سازوکارهای مختلف حاکمیت شرکتی، به منظور تعیین بهترین سیستم ممکن، از اهمیت بالایی برخوردار است (حسن و همکاران، ۲۰۱۷). در حاکمیت شرکتی مطلوب و ایده‌آل، سازوکارهای موجود با یکدیگر تعامل مناسب داشته و برای رسیدن به نتیجه مطلوب تلاش می‌کنند. ساختار حاکمیت شرکتی در اکثر کشورها مجموعه‌ای از قوانین و بهترین رویه‌های اجرا است. منابع اصلی حاکمیت شرکتی می‌تواند ترکیبی از قوانین کشوری، محلی، قوانین بورس اوراق بهادار، رویه‌های قضایی، استانداردهای پذیرش شرکت‌ها در بورس، بهترین رویه‌های اجرا و مکانیسم‌های اصلاح بازار باشد. در ایران منابع حاکمیت شرکتی به قرار زیر است (حساس یگانه، ۱۳۸۴):

- ۱) قانون مدنی مصوب ۱۳۰۷ و اصلاحیه‌های بعد از آن،
 - ۲) قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ و لایحه اصلاحیه مربوط به شرکت‌های سهامی مصوب ۱۳۴۷،
 - ۳) قانون بازار اوراق بهادار مصوب آذرماه ۱۳۸۴،
 - ۴) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی مصوب دی ماه ۱۳۸۸،
 - ۵) سایر قوانین، مقررات، آیین‌نامه و دستورالعمل‌های بورس اوراق بهادار،
 - ۶) قوانین در دست تدوین و تصویب مثل پیش‌نویس اصلاحیه قانون تجارت
- اصول حاکمیت شرکتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱ در سال ۱۹۹۹ به تایید وزرای کشورهای عضو رسید و در سال ۲۰۰۲ اصول حاکمیت شرکتی توسط دست‌اندرکاران سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، مورد بازبینی قرار گرفت و در سال ۲۰۰۴، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، نسخه بازبینی شده اصول حاکمیت شرکتی را با تایید ۳۰ کشور عضو منتشر کرد (OECD, 2004).

اصول حاکمیت شرکتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به این شرح است:

ایجاد زیربنای لازم برای اجرای کارآمد اصول حاکمیت شرکتی (تأمین مبنایی برای چارچوب مؤثر حاکمیت شرکتی)

اصول حاکمیت شرکتی باید در راستای افزایش شفافیت و کارایی بازارها اجرا شود. همچنین، باید با قوانین داخلی سازگار باشد و مسئولیت‌های قانون‌گذار، مدیران و دستگاه‌های اجرایی نیز از یکدیگر تفکیک شوند.

حقوق سهامداران عمده و جزء (حقوق سهامداران و کارکردهای اصلی مالکیتی)

اصول حاکمیت شرکتی باید از حقوق تمامی سهامداران حمایت کند.

رفتار یکسان با سهامداران

حاکمیت شرکتی باید به نحوی باشد که با تمامی سهامداران نظیر سهامداران جزء و خارجی، مانند سهامداران عمده برخورد شود. همچنین تمامی سهامداران می‌توانند در صورت تجاوز به حقوق آنها، نسبت به جبران خسارت خود اقدام کنند.

نقش کارمندان در حاکمیت شرکتی (نقش ذینفعان در حاکمیت شرکتی)

اصول حاکمیت شرکتی باید حقوق قانونی کارمندان و ذینفعان را براساس قراردادهای متقابل به رسمیت بشناسد و همکاری پویا بین شرکت و کارمندان را به منظور ایجاد ثروت، شغل و بهبود وضع مالی شرکت ترویج کند. در این زمینه کارمندان باید بتوانند به عملکرد غیرقانونی هیئت مدیره اعتراض نمایند و این موضوع نباید موقعیت آنها را تهدید کند.

شفافیت در اجرای اطلاعات (افشای اطلاعات)

شرکت‌ها باید اطلاعات مالی و عملکرد هیئت مدیره را به صورت دوره‌ای در اختیار سهامداران قرار دهند. این افشای اطلاعات باید دربرگیرنده صورت‌های مالی، فعالیت شرکت و تغییرات ترکیب سهامداران باشد. این اطلاعات باید براساس استانداردهای حسابداری و مالی تهیه شود. همچنین حسابرسی سالیانه باید توسط حسابرس مستقل تهیه و در اختیار سهامداران و سایر افراد ذینفع قرار بگیرد. حسابرسان مستقل باید توسط سهامداران انتخاب شوند.

مسئولیت‌های هیئت مدیره

در سیستم حاکمیت شرکتی ضرورت دارد برنامه‌ها و رهنمودهای استراتژیک، جهت نظارت موثر هیئت مدیره بر مدیران، و نحوه پاسخگویی هیئت مدیره به شرکت و سهامداران مشخص شود.

۲-۲. کیفیت حسابرسی

علی‌رغم توجه و اهمیت کیفیت حسابرسی مستقل، تاکنون تعریف کاملی برای آن ارائه نشده است و پژوهشگران نیز به یک مفهوم جامع در این زمینه نرسیده‌اند. براساس ادبیات، پژوهشگران ابعاد چندگانه‌ای برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته‌اند، که به تعاریفی ظاهراً متفاوت منجر شده است (زوریگات^۱، ۲۰۱۱). کیفیت حسابرسی از موضوعات مهم و مطرح در حسابرسی است که قوانین، استانداردها، مؤسسات حسابرسی و پژوهشگران دانشگاهی به دنبال تعیین شاخص‌های آن

هستند (نمازی و اسماعیل‌پور، ۱۴۰۰). کیفیت حسابداری را می‌توان به صورت یک طیف در نظر گرفت که شکست‌های حسابداری در پایین‌ترین حد آن قرار می‌گیرد. شکست‌های حسابداری دو نوع است: اول، شکست اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری^۱ است و زمانی رخ می‌دهد که اصول حسابداری توسط حسابرسان اجرا نمی‌شود و یا مورد تأکید قرار نمی‌گیرد. دوم، شکست گزارش حسابداری است، تا حسابداری نتواند گزارش دقیقی ارائه نماید.

دی آنجلو^۲ (۱۹۸۱)، کیفیت حسابداری را ارزیابی بازار از احتمال این موضوع تعریف کرده است، که در آن حسابرس:

(۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند.

(۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش نماید.

احتمال اینکه حسابرس موارد تحریف با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابرس و احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد.

بیانیه مفاهیم حسابداری به توانایی حسابرس برای اعمال کنترل بر کیفیت اطلاعات اشاره دارد، که این کیفیت با اطمینان از مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری^۳ حاصل می‌گردد. این مطلب، به توانایی‌های کشف تحریف با اهمیت توسط حسابرس در تعریف دی آنجلو اشاره می‌کند. همچنین احتمال گزارش این تحریف‌ها، به استقلال حسابرس بستگی دارد. استقلال حسابرس یکی از ویژگی‌های حسابرس بوده که اولین دلیل توجیه‌کننده تقاضا (تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان و کاربران صورت‌های مالی) برای حسابرس است. این دو، جزء مهم کیفیت حسابداری شایستگی و استقلال حسابرس است، که به توانایی نظارت وی بستگی دارد (واتکینز و همکاران^۴، ۲۰۰۴). با توجه به تعاریف مختلف مطرح شده در مورد کیفیت حسابداری، چارچوب آن را می‌توان به این صورت بیان کرد: کیفیت حسابداری عبارت است از حسن شهرت و مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرس که در نتیجه حسن شهرت حسابرس، بر اعتبار صورت‌های مالی افزوده می‌شود و بر اثر نظارت و مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرس، کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی افزایش می‌یابد (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۸۹).

1. Generally accepted accounting principles
2. DeAngelo
3. GAAP
4. Watkins

شهرت حسابرسی بر پایه باور کاربران درباره قدرت نظارتی حسابرسان قرار دارد. قدرت نظارتی حسابرسان، کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را با فراهم کردن دقت، کاهش اشتباهات و جانب‌داری‌ها تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین، نقش نظارتی حسابرسان بیانگر توانایی حسابرسان برای ارائه اطلاعات گزارش شده صاحبکار است که تفاوت کمی با شرایط واقعی او (غیرقابل مشاهده) دارد. قدرت نظارتی بیشتر حسابرسان، گزارش‌های مالی را به شرایط اقتصادی واقعی صاحبکار نزدیک‌تر می‌کند و کیفیت اطلاعات آن را افزایش می‌دهد. کارایی قدرت نظارتی حسابرسان توسط صلاحیت و استقلال تحت تأثیر قرار می‌گیرد. شهرت حسابرسان، اعتبار اطلاعات یا چگونگی درک اطلاعات معتبر را تحت تأثیر قرار می‌دهد. شهرت حسابرسان با درک بازار از صلاحیت و استقلال (استقلال ظاهری) حسابرسان رابطه دارد و توانایی حسابرسان برای افزایش اعتبار صورت‌های مالی را (حتی در غیاب کیفیت اطلاعات ارائه شده) نشان می‌دهد (واتکینز و همکاران، ۲۰۰۴).

عوامل مهم در ارزیابی کیفیت کار حسابرسان عبارتند از:

۱) **شاخص‌های کارایی:** این شاخص‌ها به توانایی حسابرسان (تجربه، دانش و تحصیلات) بستگی دارد. رفتار حرفه‌ای، یک رفتار عمومی بوده و شامل محدودیت‌ها و قضاوت‌های اخلاقی است که به این طبقه اختصاص دارد.

۲) **انگیزه‌های اقتصادی:** به دلیل متأثر بودن کارایی مؤسسات حسابرسان از ملاحظات - اقتصادی (حق الزحمه، هزینه‌ها و منافع) هنگام کشف و گزارشگری موارد با اهمیت، انگیزه‌های مزبور باید ارزیابی شوند.

۳) **ساختار بازار حسابرسی:** کارایی حسابرسان تحت تأثیر اخلاق حرفه‌ای و وجود فعل و انفعال در محیط کاری میان گروه‌های هم‌پیشه است. تأثیر چرخش اجباری حسابرسان بر عوامل مزبور، موضوع بحث طرفداران و مخالفان چرخش اجباری بوده است. طرفداران، این قاعده را راهی برای بهبود کیفیت حسابرسی می‌دانند؛ زیرا آشنایی و انس با صاحبکار باعث کاهش ایجاد دیدگاه‌های نو در حسابرسان می‌شود. چرخش باعث ایجاد رقابت در بازار و بهبود کیفیت حسابرسی، و افزایش تعداد مؤسسات رقیب می‌گردد. به نظر مخالفان این مزایا در سطح وسیع اثبات نشده و نمی‌تواند هزینه‌ها و ریسک‌های مربوط به چرخش را پوشش دهد. اما آنان این را هم قبول دارند که بهترین کار حسابرسی، تنها در چند سال اولیه حسابرسی حاصل می‌شود. در سال ۱۹۷۳، کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی، چهار عامل تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی با اهمیت، پیچیدگی و عدم دسترسی مستقیم را از عوامل توجیه‌کننده تقاضا برای خدمات حسابرسی عنوان نمود، و از طرفی در دهه ۸۰ واندال و آلاس در مقاله‌ای، سه فرضیه مباشرت (نظارت) اطلاعات و بیمه را از عوامل توجیه‌کننده

تقاضا برای خدمات حسابرسی مطرح نمود که در واقع شکل گسترش یافته چهار عامل مطرح شده توسط کمیته مفاهیم بنیادی است.

۲-۳. مالیات

مالیات^۱ واژه‌ای عربی بوده و در فارسی به معنای باج، خراج و زکات مال است. مالیات قسمتی از درآمد یا دارایی افراد است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست‌های مالی، در راستای حفظ منابع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور، به موجب قوانین و به وسیله اهرم‌های اداری و اجرایی دولت وصول می‌شود. عده‌ای مالیات را مبلغی می‌دانند که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و موسسات، بر طبق قانون، برای تأمین مخارج عمومی أخذ می‌نماید. مالیات مهم‌ترین ابزار کسب درآمد دولت‌ها برای انجام وظایف مربوطه است (رحیمی‌کیا، ۱۳۹۴). اصولاً مالیات یکی از ابزارهای مؤثر تصمیم‌گیری در سیاست‌های مالی دولت است که دولت با استفاده از آن هم در متغیرهای کلان اقتصادی مانند رشد اقتصادی، تورم و بیکاری، و هم در تخصیص منابع و توزیع درآمد اثر مطلوبی می‌گذارد (پاراحمدی و همکاران، ۱۴۰۰).

۲-۴. شکاف مالیاتی

دولت به عنوان یکی از ذینفعان شرکت‌ها، برای تشخیص مالیات بر اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط مؤدیان مالیاتی تنظیم و تسلیم می‌گردد، تکیه می‌کند. علی‌رغم تکیه دولت بر اظهارنامه‌های مؤدیان، در همه کشورها در بیشتر موارد مالیات ابراز شده، با مالیات تعیینی یکسان نیست، که در اصطلاح از آن به عنوان شکاف مالیاتی یاد می‌شود. شکاف مالیاتی عبارت است از تفاوت بین مالیات وصول شده و آنچه طبق قانون باید وصول شود. شکاف مالیاتی از دو بخش عمده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تشکیل شده است. فرار مالیاتی زمانی رخ می‌دهد که مؤدی از گزارش درآمد مشمول مالیات مربوط به کار یا سرمایه خود خودداری می‌کند، و دست به یک اقدام غیرقانونی می‌زند که وی را در معرض برخورد قانونی از جانب مراجع مالیاتی قرار می‌دهد. در مقابل، اجتناب مالیاتی در چارچوب قوانین مالیاتی انجام می‌شود و مؤدی دلیلی برای نگرانی بابت کشف احتمالی اقدامات خویش ندارد (دیدار و همکاران، ۱۳۹۳). پدیده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی می‌تواند به عنوان یک ضد ارزش، تهدیدی جدی برای تداوم زندگی اجتماعی و تحقق رفاه اجتماعی باشد. از این‌رو شناخت عوامل بروز و تشدید این دو مقوله و ارائه راهکارها و پیشنهادهای علمی - کاربردی، به ویژه در رابطه با اجتناب مالیاتی که از مجرای قانونی شکل می‌گیرد، و کشف آن به مراتب دشوارتر از فرار

مالیاتی است، امری اجتناب‌ناپذیر است (خواجه‌وی و کیامهر، ۱۳۹۴).

۵-۲. فرار مالیاتی

فرار مالیاتی یک نوع تخلف از قانون است. وقتی که یک مودی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیررسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد. هر وضعیتی از عدم تمکین که منجر به عدول از تکالیف مالیاتی و قانونی اشخاص حقیقی و حقوقی گردد، فرار مالیاتی به حساب می‌آید. از جمله، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی، گزارش کمتر از واقع درآمد سود یا ثروت، گزارش بیش از واقع کسورات، ارائه اطلاعات مخدوش، تأخیر در پرداخت به موقع مالیات برای سوء استفاده از شرایط تورمی و هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات، مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسؤل، فرار مالیاتی خوانده می‌شود.

نمازی و صادق‌زاده مهارلونی (۱۳۹۶) فرار مالیاتی را قوانین نقض شده و به تبع آن کاهش درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها تعریف کرده‌اند. فرار و فساد مالیاتی جزء موانعی است که از دو بعد بر درآمدهای مالیاتی تأثیر می‌گذارد، یکی اینکه توانایی دولت در جمع‌آوری مالیات و عدم اتکای دولت بر درآمدهای غیرمالیاتی را کاهش می‌دهد، و با کاهش درآمدهای مالیاتی کشور، سیاست مالی و روش‌های کسب درآمد دولت را نیز تغییر می‌دهد. دوم، با توجه به عدم وصول درآمدهای غیرمالیاتی، به خصوص در سال‌های اخیر، دولت را وادار می‌کند که برای کسب درآمدهای جایگزین، نرخ‌های مالیاتی را افزایش دهد و این کار به تشدید فرار و فساد مالیاتی منجر می‌شود. همچنین در پژوهش‌های داخلی چند سال اخیر به تأثیر همزمان نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار مالیاتی و فساد مالیاتی چندان توجهی نشده است (نمازیان و همکاران، ۱۴۰۰). سلیمان، دوفرت موفو و گورکاتا (۲۰۱۶) معتقدند که مردم مالیات واقعی خود را از طریق فساد مالیاتی پنهان می‌کنند. نکته مهم این است که برای رسیدن به اهداف مربوط به سلامت مالیاتی، تنها شناخت علت‌ها و معلول‌ها کافی نیست، بلکه باید موانع، مشکلات و پیچیدگی‌های مالی شفافیت‌گزارشگری مالی و ضعف‌های قانونی را نیز برطرف کرد.

۶-۲. اجتناب مالیاتی

اجتناب و فرار مالیاتی هر دو منجر به کاهش درآمد مالیاتی دولت‌ها می‌شوند؛ ولی از لحاظ مفهومی، دو پدیده کاملاً جدا از هم هستند. تمایز مفهومی اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی اساساً ناشی

از مشروعیت یا وجاهت قانونی یکی در مقابل عدم مشروعیت یا عدم وجاهت قانونی دیگری است. اجتناب از مالیات استفاده از راه‌های قانونی مختلف توسط مؤدی، به منظور کاهش میزان مالیات خود را گویند. از این رو اجتناب از مالیات رفتاری قانونی است؛ در حالی که فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی محسوب می‌شود (خواجوی و کیامهر، ۱۳۹۴). همچنین رحمتی نودهی (۱۳۹۴) در این باره بیان می‌کند که اجتناب از مالیات، از خلاءهای قانونی در قانون مالیات‌ها نشأت می‌گیرد.

۳. پیشینه پژوهش

فاخ و جاربوی^۱ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «بررسی تاثیر کیفیت گزارش حسابرسی بر ریسک حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌گری مدیریت سود و حاکمیت شرکتی» نشان دادند که، حاکمیت ریسک هم رابطه بین افشای به موقع و مدیریت سود، و هم رابطه بین مدیریت سود و ریسک حسابرسی را تعدیل می‌کند؛ یعنی نقش میانجی مدیریت سود بسته به سطح حاکمیت ریسک متفاوت است. این مطالعه به منظور مستندسازی اثر میانجی مدیریت سود بر رابطه بین مؤلفه‌های گواهی حسابرسی، و در سطوح مختلف اثربخشی حاکمیت شرکتی در زمینه تونس انجام شده است. عبدالفتاح و ابود^۲ (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان «اجتناب مالیاتی، حاکمیت شرکتی و مسئولیت اجتماعی شرکت»، رابطه بین اجتناب از مالیات، حاکمیت شرکتی و افشای مسئولیت اجتماعی شرکت^۳ و نیز تأثیر CSR بر بازده بازار سهام شرکت‌های مصری را در بازه زمانی ۲۰۱۶-۲۰۰۷ بررسی کردند. نتایج نشان داد که اجتناب مالیاتی با افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی ارتباط مثبت دارد. همچنین مشاغل دارای یک هیئت مدیره خانوادگی، افشای CSR بیشتری را ارائه می‌دهند. شرکت‌هایی که افشای CSR بالاتری دارند، بازده سهام بیشتری دارند، که نشان می‌دهد CSR ارزش‌افزایی دارد. برادشو و همکاران^۴ (۲۰۱۹) نیز در پژوهشی دریافتند که نرخ مؤثر مالیاتی در طول زمان بین شرکت‌های کاملاً داخلی و شرکت‌های چندملیتی، اساساً کاهش یکسانی داشته و اکثر شرکت‌های کاملاً داخلی، از مالیات‌ها با نرخی برابر یا بزرگ‌تر از شرکت‌های چندملیتی برخوردار بوده و هر دو نوع شرکت، از کاهش نرخ مؤثر مالیاتی در طول زمان بهره‌مند شده‌اند. اجتناب مالیاتی کمتر و احتمال ارتقای مدیریت به سطوح بالاتر با نرخ‌های مؤثر مالیاتی، در شرکت‌های تحت مالکیت دولتی وجود دارد؛ زیرا نرخ‌های مؤثر مالیاتی در شرکت‌های تحت مالکیت دولتی نسبت به شرکت‌های غیردولتی

1. Fakhfakh & Jarboui
2. Abdelfattah & Aboud
3. CSR
4. Bradshaw

بالا تر است.

نظیر و افزا^۱ (۲۰۱۸)، در پژوهشی نشان دادند که نقش تعدیلی سود اختیاری چگونه بر رابطه بین حاکمیت شرکتی و ارزش شرکت تاثیر می‌گذارد. نتایج نشان داد که تاثیر حاکمیت شرکتی بر ارزش شرکت، و کاهش مشکل نمایندگی، مثبت و معنادار است. همچنین حاکمیت شرکتی باعث کاهش رفتار فرصت طلبانه مدیران، جهت دستکاری سود می‌گردد. علاوه بر این، نقش تعدیلی رفتار فرصت طلبانه مدیران جهت دستکاری سود، بر رابطه حاکمیت شرکتی و ارزش شرکت معنادار بوده و تاثیر آن منفی است.

سودی‌فو و جیان‌فو^۲ (۲۰۱۶)، در تحقیقی روابط بین ارتباطات سیاسی، مالکیت دولتی و اجتناب مالیاتی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد، شرکت‌های دارای روابط سیاسی، در مقایسه با دیگر شرکت‌ها، مالیات کمتری پرداخت می‌کنند.

آرمسترانگ و همکاران^۳ (۲۰۱۵) نیز در تحقیقی نشان دادند که حاکمیت شرکتی به تعدیل سیاست‌های اجتناب از پرداخت مالیات منجر می‌شود. به بیان دیگر، افزایش نظارت بر عملکرد شرکت از طریق سهامداران عمده سطوح پایین، اجتناب از پرداخت مالیات (سیاست‌های محافظه‌کارانه) را افزایش داده و سطوح بالای اجتناب از پرداخت مالیات (سیاست‌های متهورانه) را کاهش می‌دهد. این نتایج به طور خلاصه نشان می‌دهد که نقدشوندگی سهام عاملی بازدارنده در استفاده مدیریت از برنامه‌های مالیاتی بیش از حد متهورانه یا محافظه‌کارانه است.

رحمانیان کوشکی و بادایب (۱۴۰۲)، در تحقیقی تاثیر حاکمیت شرکتی، سودآوری و اندازه شرکت را بر ارزش شرکت با نقش میانجی سرمایه فکری بررسی کردند. طبق یافته‌ها، تاثیر سودآوری بر سرمایه فکری و ارزش شرکت تأیید شد. اندازه شرکت نیز تاثیر معناداری بر ارزش شرکت داشته است، در حالی که تاثیر آن بر سرمایه فکری تأیید نشد. علاوه بر این، تاثیر سرمایه فکری بر ارزش شرکت نیز مورد تأیید قرار نگرفت. نقش میانجی سرمایه فکری در رابطه بین حاکمیت شرکتی، سودآوری و اندازه شرکت، با ارزش شرکت قابل پذیرش نیست.

نمازیان و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که رابطه مثبت و معنی‌داری میان نرخ مؤثر مالیاتی و اجتناب مالیاتی

1. Nazir & Afza

2. Sudibyo & Jianfu

3. Armstrong

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار وجود دارد؛ به طوری که با افزایش نرخ مؤثر مالیاتی، بر اجتناب مالیاتی آن‌ها افزوده می‌شود. لیکن با اضافه شدن متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی به رابطه فوق، اثر معنی‌داری بر رابطه میان نرخ مؤثر مالیاتی و اجتناب مالیاتی وجود ندارد. با توجه به تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی بر اجتناب مالیاتی، انتظار می‌رود با افزایش نرخ مؤثر مالیاتی، شرکت‌ها نسبت به اجتناب مالیاتی اقدام نمایند، ولی به دلیل عدم تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی بر آن رابطه، در عمل نشان داده می‌شود که اجتناب مالیاتی کاهش نمی‌یابد. همچنین، اندازه شرکت، دارایی‌های ثابت مشهود و نرخ بازده دارایی‌ها نیز سبب کاهش، و عمر شرکت سبب افزایش اجتناب مالیاتی می‌گردد.

خرم‌آبادی و همکاران (۱۴۰۱)، در تحقیقی نقش کیفیت حاکمیت شرکتی بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و اجتناب مالیاتی را بررسی کردند. جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۸-۱۳۹۳ بود که با استفاده از روش حذف سیستماتیک، تعداد ۱۲۷ شرکت به عنوان نمونه آماری تعیین شدند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از روش رگرسیون چندمتغیره با استفاده از داده‌های ترکیبی استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت و اجتناب مالیاتی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین کیفیت حاکمیت شرکتی نقش میانجی در رابطه بین عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت و اجتناب مالیاتی دارد.

عفری و طاهری‌فرد (۱۴۰۰)، در تحقیقی شاخص‌های حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی را بررسی کردند. در این پژوهش ۱۰۹ شرکت در بازه زمانی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج برآورد مدل رگرسیون تحقیق نشان می‌دهد که اندازه هیأت مدیره در سطح خطای ۵٪ معنادار بوده و رابطه مستقیمی با اجتناب از پرداخت مالیات شرکت‌ها دارد. در نتیجه می‌توان ادعا کرد که با افزایش تعداد اعضای هیأت مدیره، اجتناب از پرداخت مالیات افزایش می‌یابد. نتایج برآورد مدل رگرسیون فرضیه دوم، یعنی اعضای غیرموظف هیأت مدیره در سطح خطای ۵٪ معنادار بوده و رابطه معکوسی با اجتناب از پرداخت مالیات شرکت‌ها داشته است. بدین معنا که با افزایش تعداد اعضای غیرموظف هیأت مدیره، اجتناب از پرداخت مالیات کاهش می‌یابد. نتایج برآورد مدل رگرسیون فرضیه سوم، یعنی جدا بودن هیأت مدیره از مدیرعامل، در سطح خطای ۵٪ معنادار بوده و رابطه مثبت و مستقیمی با اجتناب مالیاتی شرکت داشته است؛ یعنی در صورت جدا بودن هیأت مدیره از مدیرعامل، اجتناب از پرداخت مالیات افزایش می‌یابد.

نمازیان و همکاران (۱۴۰۰) نیز در تحقیقی تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار مالیاتی و فساد مالیاتی را بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش را می‌توان از دو بعد بررسی کرد.

بعد اول، تأثیر منفی کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار و فساد مالیاتی، و بعد دوم، بی تأثیر بودن کیفیت حاکمیت شرکتی بر رابطه نرخ مؤثر مالیاتی بر فرار و فساد مالیاتی است. برای استدلال این یافته می توان گفت، کیفیت حاکمیت شرکتی در ایران به طور کامل توسعه نیافته است و سازوکارها و ساختارهای فعلی آن در ایران هنوز به طور استاندارد و همه گیر پیاده سازی نشده و این تأثیر را کاهش داده است. همچنین، اندازه شرکت بر اساس نظریه قدرت سیاسی، رشد فروش طبق نظریه اثر مالیاتی و نرخ بازده دارایی ها به دلیل تأثیر بر عملکرد شرکت ها، روی فرار مالیاتی تأثیر مثبت گذاشته است. تغییرات دارایی های ثابت مشهود با توجه به تفاوت سود حسابداری و سود محاسبه مالیات بالاتر یا پایین تر (بسته به قوانین مالیاتی و حسابداری قابل اجرا روی اموال، ماشین آلات و تجهیزات) نیز بر فرار مالیاتی تأثیر مثبت، و دارایی های ثابت مشهود بر فرار مالیاتی تأثیر منفی گذاشته است. افزون بر این، نوسان های فروش و نرخ بازده دارایی ها، بر فساد مالیاتی تأثیر مثبتی داشته است؛ اما تأثیر رشد فروش، نسبت ارزش بازار به دفتری سهام و سن شرکت، بر اساس نظریه چرخه عمر، بر فساد مالیاتی منفی بوده است. احمدی لویه و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی حق انتخاب حسابرس و اجتناب مالیاتی را بر اساس نظریه انتخاب گلاسر بررسی کردند. نتایج نشان داد که شرکت های دارای حق انتخاب حسابرس، در انتخاب حسابرس، به منافع خود از جمله اجتناب مالیاتی توجه کرده، و حسابرسان نیز به دلیل اینکه با مسئله انتخاب مجدد در حسابرسی های بعدی همراه هستند، کوشش می کنند تا از طریق همکاری با این شرکت ها، در زمینه اجتناب مالیاتی رضایت آنها را جلب نمایند. در نهایت این جریان موجب می شود تا اجتناب مالیاتی برای شرکت های دارای حق انتخاب حسابرس، بیشتر از شرکت های فاقد حق انتخاب حسابرس باشد.

خوشکار و همکاران (۱۴۰۰)، در تحقیقی نقش تعدیل گر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها را بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی شرکت ها بررسی کردند. نتایج نشان داد که بین کیفیت حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی، رابطه منفی و معنی داری وجود دارد و مسئولیت پذیری اجتماعی، این رابطه منفی و معنی دار را تقویت می کند. رابطه حاکمیت شرکتی با اجتناب از مالیات، تحت تأثیر تئوری نمایندگی است. در این راستا، مکانیسم های حاکمیت شرکتی توانسته اند به کاهش مشکل نمایندگی و بهبود شفافیت اطلاعات کمک کنند؛ یعنی شرکت هایی که در آنها نظام راهبری مؤثری بر وظایف هیئت مدیره، ساختار مالکیت، کمیته های حسابرسی و... حاکم بوده است، به دلیل تعهد به ارائه اطلاعات شفاف و متناسب با نیازهای ذینفعان و همچنین در راستای اهداف شرکت و ارائه صورت های مالی معتبر، شرکت ها کمتر اقدام به اجتناب از پرداخت مالیات کرده اند. شجاع الله کائی و نیک کار (۱۳۹۶)، در پژوهشی رابطه میان معیارهای نظام راهبری شرکتی و

کیفیت حسابرسی با اجتناب از پرداخت مالیات را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کردند. ۹۶ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که سازوکارهای شاخص حاکمیت شرکتی، یعنی شاخص‌های اندازه هیأت مدیره، استقلال هیأت مدیره و مالکیت نهادی، ارتباط منفی و معناداری با شاخص اجتناب از پرداخت مالیات دارند. اما رابطه بین شاخص دوگانگی مدیرعامل و شاخص اجتناب از پرداخت مالیات، از لحاظ آماری معنادار نیست. همچنین ضریب تأثیرگذاری متغیرهای توضیح‌دهنده کیفیت حسابرسی، یعنی اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس، بر شاخص اجتناب از پرداخت مالیات نیز منفی و معنادار است. به عبارت دیگر، با بهبود در معیارهای نظام راهبری شرکتی و کیفیت حسابرسی، اجتناب از پرداخت مالیات کمتری در شرکت‌ها مشاهده خواهد شد.

خواجه‌وی و کیامهر (۱۳۹۴)، در پژوهشی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. در بازه زمانی ۱۳۹۱-۱۳۸۱، ۱۳۰ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش در حالت تلفیقی (ترکیبی)، از مدل‌های رگرسیونی چندمتغیره در نرم‌افزار اقتصادسنجی ایویوز استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت حسابرس (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی، براساس هزینه مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات، تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد. این در حالی است که کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس) بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی، تنها براساس هزینه مؤثر مالیاتی، تأثیر مستقیم و معنی‌دار دارد.

دیدار و همکاران (۱۳۹۳)، در پژوهشی رابطه بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی را بررسی کردند. این ارزیابی از طریق بررسی رابطه بین برخی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی شامل استقلال هیأت مدیره، دوگانگی نقش مدیرعامل، سهامداران نهادی، مالکیت دولتی، حسابرسی داخلی، اظهارنظر حسابرس، تغییر حسابرس و معامله با اشخاص وابسته با شکاف مالیاتی انجام شده است. همچنین برای نتیجه‌گیری بهتر، دو متغیر کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی نیز وارد مدل پژوهش شدند. ۱۱۰ شرکت برای دوره شش ساله، در بازه زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰ بررسی شدند. آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز با استفاده از روش رگرسیونی چندمتغیره، براساس داده‌های تلفیقی انجام گرفت. نتایج پژوهش بیانگر آن است که رابطه متغیرهای استقلال هیأت مدیره، مالکیت دولتی، نوع اظهارنظر حسابرس، تغییر حسابرس و اهرم مالی با شکاف مالیاتی، منفی است و متغیرهای حسابرسی داخلی و اندازه شرکت، رابطه مثبتی با شکاف مالیاتی دارند. همچنین متغیرهای دوگانگی نقش مدیرعامل،

سهامداران نهادی و معامله با اشخاص وابسته، رابطه معناداری با شکاف مالیاتی ندارند.

۴. فرضیه‌های پژوهش

پژوهش حاضر درصدد بررسی تاثیر حسابرسي مستقل بر شکاف مالیاتی و نیز اثر تعدیل‌گری حاکمیت شرکتی بر این رابطه است. بر این اساس، دو فرضیه مطرح می‌شود:

فرضیه اول: بین کیفیت حسابرسي مستقل و شکاف مالیاتی، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: اثر تعدیل‌کننده حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابرسي مستقل و شکاف مالیاتی، معنادار است.

۵. روش پژوهش

از آنجا که نتایج پژوهش می‌تواند در فرایند تصمیم‌گیری استفاده شود، پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کاربردی محسوب می‌شود، و چون داده‌ها براساس اطلاعات واقعی گذشته جمع‌آوری شده‌اند، از نوع پس‌رویدادی است. همچنین این پژوهش، از لحاظ ماهیت توصیفی - همبستگی است. هدف اینگونه پژوهش‌ها مطالعه و بررسی روابط بین متغیرهای پژوهش است. براساس شرایط و محدودیت‌های اعمال شده، جامعه آماری غربال شده متشکل از ۱۲۳ شرکت پذیرفته شده در بورس و فرابورس تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۶ بود که با استفاده از الگوهای رگرسیونی چندمتغیره آزمون شدند. داده‌های مربوط به معیارهای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش از صورت‌های مالی حسابرسي شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس تهران، موجود در پایگاه «کدال» جمع‌آوری شده است. نمونه آماری پژوهش آن دسته از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران هستند، که دارای معیارهای زیر بوده‌اند:

جدول ۱- غربالگری جامعه آماری

ردیف	شرح محدودیت	تعداد شرکت‌ها
۱	تعداد کل شرکت‌ها	۴۹۳
۲	شرکت‌هایی که دوره مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند نیست.	۵۲
۳	شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۶ از فهرست بورس و فرابورس حذف شده‌اند.	۱۷۸
۴	اطلاعات مالی مورد نیاز طی سال‌های ۱۳۸۷-۱۳۹۶ به طور کامل در دسترس نیست.	۳۱
۵	شرکت‌هایی که سال مالی خود را طی دوره مدنظر تغییر داده‌اند.	۱۳
۶	شرکت‌هایی که بیش از سه ماه وقفه معاملاتی داشته‌اند.	۹۶
۷	مجموع شرکت‌هایی که به عنوان جامعه آماری و نمونه پژوهش انتخاب شده‌اند.	۱۲۳
۸	تعداد مشاهدات سال شرکت	۱۲۳۰

نمونه آماری پژوهش حاضر شامل ۱۲۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در بازه زمانی ۱۰ ساله، یعنی طی سال‌های ۱۳۸۷-۱۳۹۶ است.

۵-۱. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش داده‌های مربوط به متغیر وابسته و متغیرهای کنترل، به صورت کمی، و داده‌های مربوط به متغیر مستقل و متغیر تعدیل‌گر به صورت کیفی می‌باشند. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات، از روش رگرسیون چندگانه براساس داده‌های ترکیبی استفاده شده است. به دلیل کیفی بودن داده‌های مربوط به متغیرهای مستقل و تعدیل‌گر، آنها در قالب (۰) و (۱) تعریف می‌شوند. متغیرهای (۰) و (۱) بدین صورت تعریف می‌شوند که به شرکت‌هایی که دارای حاکمیت شرکتی مطلوبی هستند، عدد (۱) و شرکت‌هایی که از حاکمیت شرکتی ضعیفی برخوردارند، عدد (۰) اختصاص می‌یابد. از حاصل جمع اعداد تخصیص داده شده (۰) و (۱) به مکانیزم‌های نُه‌گانه فوق برای هر شرکت، حاکمیت شرکتی به دست می‌آید. حداقل نمره حاکمیت شرکتی (۰) و حداکثر نمره در این پژوهش (۹) است. هرچه عدد نهایی مربوط به حاکمیت شرکتی هر شرکت، به حداکثر آن یعنی عدد (۹) نزدیک شود، حاکمیت شرکتی قوی‌تر، و هرچه مقدار آن به (۰) نزدیک باشد، نشان‌دهنده حاکمیت شرکتی ضعیف‌تر است.

به منظور اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، از سه مکانیزم استفاده شده است. مجموع اعداد تخصیص یافته به این مکانیزم‌ها، برابر با کیفیت حسابرسی هر شرکت است. سه مکانیزم مذکور بدین صورت اندازه‌گیری می‌شوند:

اندازه موسسه حسابرسی: اگر حسابرس سازمان حسابرسی باشد (۱)، در غیر این صورت (۰) لحاظ می‌شود.

امتیازات کنترل کیفی موسسات حسابرسی: اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی و یا موسسه‌های دارای رتبه (الف) حسابرسی شود، عدد (۱)، و در غیر این صورت عدد (۰) خواهد بود.

دوره تصدی حسابرس: اگر حسابرس بیش از ۳ سال حسابرس شرکت صاحبکار بوده باشد (۱)، در غیر این صورت (۰) لحاظ می‌شود. حداقل نمره کیفیت حسابرسی مستقل (۰) و حداکثر نمره در این پژوهش (۳) است. هرچه عدد نهایی مربوط به کیفیت حسابرسی هر شرکت به حداکثر آن یعنی عدد (۳) نزدیک شود، کیفیت حسابرسی قوی‌تر، و هرچه مقدار آن به (۰) نزدیک باشد، نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی ضعیف‌تر است. همچنین تجزیه و تحلیل آماری با استفاده از نرم‌افزارهای Stata و Eviews انجام شد.

۵-۲. مدل پژوهش

مدل تجربی آزمون فرضیه اول به شرح زیر است:

$$TG_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQuality_{it} + \beta_2 DEL_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 OL_{it} + \varepsilon_{it}$$

همچنین مدل تجربی آزمون فرضیه دوم به شرح زیر است:

$$TG_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQuality_{it} + \beta_2 CG_{it} + \beta_3 (AQuality_{it} \cdot CG_{it}) + \beta_4 DEL_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 OL_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیرهای موجود در مدل رگرسیونی فوق، در جدول (۲) نشان داده شده است.

جدول ۲- معرفی متغیرهای مدل پژوهش

نام متغیر	حاکمیت شرکتی	شکاف مالیاتی	کیفیت حسابداری مستقل	وقفه انتشار صورت مالی	اهرم مالی	وضعیت سودآوری
نماد متغیر	CG	TG	AQuality	DELAY	LEVERAGE	OL
نوع متغیر	تعدیل گر	وابسته	مستقل	کنترلی	کنترلی	کنترلی

۵-۳. تبیین متغیرهای پژوهش

با توجه به پرسش اصلی پژوهش، و براساس مطالعات انجام شده، متغیرهای این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها به صورت زیر تقسیم‌بندی می‌شود:

۵-۳-۱. متغیر تعدیل‌گر

در این پژوهش حاکمیت شرکتی به عنوان متغیر تعدیل‌گر در نظر گرفته شده است. به منظور اندازه‌گیری حاکمیت شرکتی، از نُه مکانیزم استفاده شده است، که عبارتند از: استقلال هیأت مدیره، دوگانگی نقش مدیرعامل، میزان مالکیت سهامداران نهادی، وجود واحد حسابداری داخلی، نوع اظهارنظر حسابرس، تغییر حسابرس، معامله با اشخاص وابسته، کیفیت افشاء، و تعدیلات سنواتی.

استقلال هیأت مدیره: استقلال هیأت مدیره، نشان‌دهنده افزایش اعضای غیرموظف هیأت مدیره به اعضای موظف هیأت مدیره است. به منظور اندازه‌گیری این متغیر، ابتدا تعداد اعضای غیرموظف هیأت مدیره، برای هر شرکت جمع‌آوری گردید، سپس به کل تعداد اعضای هیأت مدیره آن شرکت تقسیم شد، تا درصد اعضای غیرموظف مشخص شود. سپس میانگین درصد اعضای غیرموظف کل شرکت‌های نمونه مورد بررسی نیز به دست آمد:

$$DUAL = \text{کل اعضای هیأت مدیره} / \text{تعداد اعضای غیرموظف هیأت مدیره}$$

اگر نسبت درصد اعضای غیرموظف به کل اعضای هیأت مدیره، از میانگین درصد محاسبه شده برای کل شرکت‌ها کمتر باشد (۰)، در غیر این صورت (۱) لحاظ می‌شود.

دوگانگی نقش مدیرعامل: این متغیر نشان‌دهنده مجزا بودن وظیفه مدیرعاملی از رئیس هیأت مدیره است.

اگر پست مدیرعامل و رئیس هیأت مدیره، برعهده یک نفر باشد (۰)، در غیر این صورت (۱) لحاظ می‌شود.

میزان مالکیت سهامداران نهادی: میزان مالکیت سهامداران نهادی به اشخاص حقیقی یا حقوقی اطلاق می‌شود که تعداد قابل ملاحظه‌ای از سهام عادی شرکت را در اختیار داشته باشد. موسسات سرمایه‌گذاری، نهادهای عمومی غیردولتی و یا سایر شرکت‌ها از جمله سهامداران نهادی محسوب می‌شوند. اگر میزان مالکیت سهامداران نهادی کمتر از میانگین درصد مالکیت سهامداران نهادی کل شرکت‌های نمونه‌گیری شده باشد (۰)، در غیر این صورت (۱) لحاظ می‌شود.

وجود واحد حسابرسی داخلی: نداشتن واحد حسابرسی داخلی (۰)، در غیر این صورت (۱) لحاظ می‌شود.

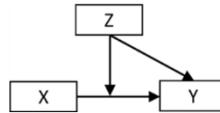
نوع اظهارنظر حسابرس: اظهارنظر غیرمقبول (۰)، در غیر این صورت (۱) لحاظ می‌شود.
تغییر حسابرس: تغییر نکردن شرکای امضاءکننده گزارش حسابرسی شرکت در یک سال گذشته (۰)، در غیر این صورت (۱) لحاظ می‌شود.

معامله با اشخاص وابسته: معامله با اشخاص وابسته از موضوعات عادی تجارت و بازرگانی است. اگر نسبت معامله با اشخاص وابسته به فروش یک شرکت بیشتر از میانگین این نسبت برای کل شرکت‌های نمونه‌گیری شده باشد (۰)، در غیر این صورت (۱) لحاظ می‌شود.

کیفیت افشاء: کیفیت افشاء نشان‌دهنده در دسترس بودن گسترده اطلاعات مربوط و قابل اتکاء، در خصوص نتایج عملکرد دوره‌ای، وضعیت مالی، فرصت‌های سرمایه‌گذاری و... توسط شرکت است. برای سنجش متغیر کیفیت افشاء از امتیازهای تعلق گرفته به هر شرکت که توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، و از طریق اعلامیه کیفیت افشاء و اطلاع‌رسانی مناسب، منتشر می‌شود، استفاده شده است. برای تبدیل امتیاز کلی کیفیت افشاء به متغیر مورد استفاده در پژوهش حاضر، به این صورت عمل شد که اگر امتیاز کلی سالانه شرکت مورد نظر از میانگین امتیاز کل شرکت‌های نمونه برای آن سال پایین‌تر باشد (۰)، در غیر این صورت (۱) لحاظ می‌شود.

تعدیلات سنواتی: برای اندازه‌گیری این متغیر از لگاریتم طبیعی قدر مطلق آن استفاده شده است. وجود تعدیلات سنواتی خالص از مالیات (۰)، در غیر این صورت (۱) لحاظ می‌شود.

مدل مفهومی پژوهش حاضر به شرح زیر است:



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

۲-۳-۵. متغیر مستقل

در این پژوهش کیفیت حسابرسی مستقل به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است. به منظور اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، سه مکانیزم: اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی، مورد استفاده قرار گرفت.

اندازه موسسه حسابرسی: اگر حسابرس سازمان حسابرسی باشد (۱)، در غیر این صورت (۰) لحاظ می‌شود.

دوره تصدی حسابرس: اگر حسابرس بیش از (۳) سال حسابرس شرکت صاحبکار بوده باشد (۱)، در غیر این صورت (۰) لحاظ می‌شود (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳).

امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی: امتیازات کنترل کیفی موسسات حسابرسی هر ساله توسط جامعه حسابداران رسمی تعیین می‌شود. به منظور اندازه‌گیری کیفیت موسسات حسابرسی به این صورت عمل می‌شود که، اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی و یا موسسه‌های دارای رتبه (الف) حسابرسی شود عدد (۱) و در غیر این صورت عدد (۰) خواهد بود.

۳-۳-۵. متغیر وابسته

در این پژوهش شکاف مالیاتی به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. این متغیر از اختلاف بین مالیات ابرازی (اظهار شده) و مالیات تعیینی (تشخیصی قطعی یا نظر نهایی شورای عالی مالیاتی) به دست می‌آید. اولویت در انتخاب مالیات تعیینی، مالیات قطعی است و در مواردی که مالیات هنوز قطعی نشده باشد، از مالیات تشخیصی استفاده می‌شود.

۴-۳-۵. متغیرهای کنترلی

در این پژوهش متغیرهای وقفه انتشار صورت‌های مالی، اهرم مالی و وضعیت سودآوری که یک متغیر مجازی است، به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده است.

وقفه انتشار صورت‌های مالی: وقفه انتشار صورت‌های مالی، از فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی شرکت و تاریخ مجمع عمومی به دست می‌آید. همچنین به منظور همگن‌سازی مقیاس داده‌ها، از لگاریتم طبیعی آن به منظور اجرای مدل پژوهش استفاده شده است.

اهرم مالی: اهرم مالی از نسبت کل بدهی به کل دارایی شرکت به دست می‌آید. انتظار می‌رود

شرکت‌هایی که حجم بالایی از دارایی‌های خود را از محل بدهی تأمین کرده‌اند، اطلاعات حسابداری باکیفیتی را گزارش نکنند، تا منابع شرکت را هرچه بیشتر حفظ کرده و در آینده از میزان بدهی‌های خود بکاهند و در نتیجه میزان شکاف مالیاتی در آنها بیشتر شود.

وضعیت سودآوری: وضعیت سودآوری یک متغیر مجازی است، چنانچه شرکت در سال، زیان قبل از مالیات داشته باشد عدد (۱)، و در غیر این صورت عدد (۰) می‌گیرد. گاهی شرکت‌ها زیان پس از کسر بهره و قبل از کسر مالیات دارند، نظر به اینکه در این شرایط ممکن است شرکت مالیاتی نپردازد، در نتیجه این عامل می‌تواند بر انگیزه شکاف مالیاتی اثر بگذارد.

۶. یافته‌های پژوهش

۶-۱. آمار توصیفی

یکی از مهم‌ترین استفاده‌هایی که می‌توان از جدول توصیفی کرد، قضاوت در مورد نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون جاک-برا^۱ است. با توجه به اینکه احتمال آماره جاک-برا کمتر از ۰/۰۵ است، نتایج جدول (۳) نشان می‌دهد که به جز متغیر حاکمیت شرکتی جامع که دارای توزیع نرمال است، سایر متغیرها توزیع نرمال ندارند و نیز شکاف مالیاتی به دلیل بیشترین ضریب تغییرات، دارای کمترین ثبات و پایداری است. وقفه انتشار صورت‌های مالی به دلیل کمترین ضریب تغییرات، دارای بیشترین ثبات و پایداری در طی دوره مورد بررسی پژوهش است.

جدول ۳- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	ضریب تغییرات	چولگی	کشنیدی	احتمال آماره جاک-برا	جاک-برا
لگاریتم شکاف مالیاتی	۸/۱۵۵	۸/۰۹۷	۲/۰۷۰	۰/۲۵۳	-۰/۴۶۴	۴/۴۷۴	۰/۰۰۰	۱۳۱/۳۴۲
شکاف مالیاتی	۳۹۹۴۲/۱۱	۳۲۸۵	۲۲۹۱۵۸	۵/۷۳۷	۱۵/۲۵۱	۳۱۶/۴۸۳	۰/۰۰۰	۴۲۸۶۳۶۳
کیفیت حسابرسی مستقل	۱/۴۴۰	۱	۰/۹۵۰	۰/۶۵۹	۰/۳۶۶	۲/۱۵۸	۰/۰۰۰	۵۲/۷۳۸
حاکمیت شرکتی	۵/۴۰۷	۵	۱/۳۴۵	۰/۳۴۸	-۰/۰۱۸	۲/۶۷۴	۰/۰۹۸	۴/۶۴۳
اثر تعاملی*	۷/۶۵۸	۶	۵/۵۴۶	۰/۷۲۴	۰/۸۰۴	۳/۱۸۴	۰/۰۰۰	۱۱۲/۴۰۱
وقفه انتشار صورت مالی	۹۲/۰۱۹	۹۵	۲۵/۵۸۸	۰/۳۷۸	-۰/۱۹۲	۲/۲۳۰	۰/۰۰۰	۳۲/۰۵۱
لگاریتم وقفه انتشار صورت مالی	۴/۴۷۸	۴/۵۵۳	۰/۳۰۷	۰/۰۶۸	-۰/۶۷۴	۲/۶۰۱	۰/۰۰۰	۸۵/۴۳۴
اهرم مالی	۰/۵۷۲	۰/۵۸۲	۰/۲۳۰	۰/۴۰۲	۲/۳۰۰	۲۵/۶۲۲	۰/۰۰۰	۲۳۰۲۷/۸۱
وضعیت سودآوری	۰/۰۰۴	۰	۰/۲۱۰	۴/۵۴۱	۴/۳۱۸	۱۹/۶۵۲	۰/۰۰۰	۱۵۲۰۶/۰۲

*منظور از اثر تعاملی، تعامل بین کیفیت حسابرسی مستقل و حاکمیت شرکتی است.

۲-۶. مانایی متغیرهای پژوهش

نتایج مندرج در جدول (۴) نشان می‌دهد که همه متغیرهای پژوهش با توجه به اینکه احتمال آماره آنها کمتر از ۰/۰۵ است، مانا هستند.

جدول ۴- آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	لیون، لین و چو ^۳	ایم، پسران و شین ^۲	دیک-فولر ^۱	نتیجه
شکاف مالیاتی	۱	۰/۰۰۰۱	۰	مانا
کیفیت حسابرسی مستقل	۰	۰/۰۲۹	۰/۰۰۰۱	مانا
حاکمیت شرکتهای	۰	۰	۰	مانا
اثر تعاملی	۰	۰/۰۰۷	۰	مانا
وقفه انتشار صورت مالی	۰	۰	۰	مانا
اهرم مالی	۰	۰/۱۲۹	۰/۰۰۰۸	مانا
وضعیت سودآوری	۰	۰/۰۴۹	۰/۰۰۲	مانا

۳-۶. همبستگی اسپیرمن

جهت بررسی همبستگی بین متغیرهای پارامتریک، از آزمون همبستگی پیرسون، و برای متغیرهای ناپارامتریک، از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. با توجه به اینکه متغیرهای مستقل این پژوهش از توزیع غیرنرمال پیروی می‌کنند، در نتیجه از آزمون همبستگی اسپیرمن برای بررسی همبستگی بین متغیرهای مستقل استفاده شده است. در جدول (۵) احتمال آماره متغیرهای مستقل آمده است. همان‌طور که در جدول (۵) آمده است، هیچ همبستگی جدی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد. لذا، مدل‌های طراحی شده برای آزمون فرضیه‌ها از این نظر نیز مطلوب هستند.

جدول ۵- آزمون همبستگی اسپیرمن متغیرهای مستقل

متغیر	کیفیت حسابرسی مستقل	حاکمیت شرکتهای	اثر تعاملی	وقفه انتشار صورت مالی	اهرم مالی	وضعیت سودآوری
کیفیت حسابرسی مستقل	۱					
حاکمیت شرکتهای	۰	۱				
اثر تعاملی	۰	۰	۱			
وقفه انتشار صورت مالی	۰	۰	۰/۰۱۸	۱		
اهرم مالی	۰	۰/۰۷۷	۰	۰/۱۴۱	۱	
وضعیت سودآوری	۰/۴۶۷	۰/۰۱۵	۰/۶۶۰	۰/۰۰۲	۰	۱

1. Dickey-Fuller

2. Im, Pesaran & Shin

3. Levin, Lin & Chui

۴-۶. آزمون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی

نتایج مندرج در جدول (۶) وجود ناهمسانی واریانس را برای مدل اول و دوم، با توجه به اینکه احتمال آماره والد تعدیل شده کمتر از ۰/۰۵ است، و نیز وجود خودهمبستگی را برای مدل اول و دوم، با توجه به اینکه احتمال آماره و ولدریج کمتر از ۰/۰۵ است، تأیید می‌کند.

جدول ۶- آزمون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی جمله خطا

نتیجه	احتمال آماره Wooldridge	نتیجه	احتمال آماره LR	مدل
خودهمبستگی وجود دارد	۰/۰۰۱	ناهمسانی واریانس وجود دارد	۰/۰۰۰	مدل اول
خودهمبستگی وجود دارد	۰/۰۰۰۹	ناهمسانی واریانس وجود دارد	۰/۰۰۰	مدل دوم

۵-۶. آزمون اف لیمر و هاسمن^۱

نتایج مندرج در جدول (۷)، نوع مدل فرضیه اول پژوهش را از نظر روش پنل، و از نظر الگوی اثر ثابت، با توجه به اینکه احتمال آماره F و Hausman کمتر از ۰/۰۵ است، و نیز مدل فرضیه دوم پژوهش را از نظر روش پنل و از نظر الگوی اثر ثابت، با توجه به اینکه احتمال آماره F و Hausman کمتر از ۰/۰۵ است، تأیید می‌کند.

جدول ۷- آزمون اف لیمر و هاسمن مدل اول و دوم پژوهش

نتیجه	احتمال آماره Hausman	نتیجه	احتمال آماره F	مدل
Fixed	۰/۰۰۱	Panel	۰/۰۰۰	مدل اول
Fixed	۰/۰۱۸	Panel	۰/۰۰۰	مدل دوم

۶-۶. آزمون فرضیه‌های پژوهش

۱-۶-۶. بررسی آزمون فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول پژوهش: بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی، رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج به دست آمده، مدل اول پژوهش دارای مشکل ناهمسانی واریانس است. بنابراین، باید از روش حداقل مربعات تعمیم یافته^۲ جهت تخمین آزمون مدل استفاده شود. از طرفی، با توجه به اینکه مدل اول پژوهش دارای مشکل خودهمبستگی سریالی است، اما آماره دوربین واتسون در بازه ۱/۵ الی ۲/۵ قرار دارد، از پارامتر (ar1) استفاده نشده است. نتایج حاصل از آزمون

1. F. Leimer & Hausman

2. EGLS

مدل اول پژوهش در جدول (۸) آمده است.

جدول ۸- آزمون نتایج مدل اول پژوهش

نام متغیرها	ضرایب	آماره t	احتمال آماره t
کیفیت حسابرسی مستقل	-۰/۰۶۵	-۲/۱۸۶	۰/۰۲۹
وقفه انتشار صورت مالی	۰/۵۸۹	۳/۶۳۹	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۰/۰۵۵	۰/۲۹۵	۰/۷۶۷
وضعیت سودآوری	۰/۰۴۰	۰/۲۰۶	۰/۸۳۶
عرض از مبدأ	۵/۶۳۸	۷/۶۵۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۹۲۴	
ضریب تعیین		۰/۹۳۳	
آماره دوربین واتسون		۱/۷۲۹	
آماره F		۱۰۰/۹۷۸	
احتمال آماره F		۰/۰۰۰	

نتایج مربوط به احتمال آماره F کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین، مدل در حالت کلی معنادار بوده و آماره دوربین واتسون (۱/۷۲۹) نیز در بازه مطلوب قرار دارد. نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که در دوره مورد بررسی پژوهش، ۰/۹۲ از تغییرات شکاف مالیاتی، تحت تاثیر کیفیت حسابرسی مستقل و متغیرهای کنترلی است. همچنین، با توجه به اینکه احتمال آماره t کیفیت حسابرسی مستقل (۰/۰۲۹)، کمتر از ۰/۰۵ است، لذا، بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. با توجه به اینکه احتمال آماره t وقفه انتشار صورت‌های مالی (۰/۰۰۰۳) کمتر از ۰/۰۵ است، لذا بین وقفه انتشار صورت‌های مالی و شکاف مالیاتی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. هیچ‌گونه رابطه معناداری بین اهرم مالی و متغیر مجازی وضعیت سودآوری با شکاف مالیاتی مشاهده نشد.

۲-۶-۶. بررسی آزمون فرضیه دوم پژوهش

فرضیه دوم پژوهش: اثر تعدیل‌کننده حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی، معنادار است. مدل دوم پژوهش نیز مشکل ناهمسانی واریانس دارد. بنابراین، باید از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (EGLS) برای تخمین آزمون مدل استفاده شود. از طرفی، با توجه به اینکه مدل دوم پژوهش نیز دارای مشکل خودهمبستگی سریالی است، اما آماره دوربین واتسون در بازه ۱/۵ الی ۲/۵ قرار دارد، از پارامتر (ar1) استفاده نشده است. نتایج حاصل از آزمون مدل دوم پژوهش در جدول (۹) آمده است.

جدول ۹ - آزمون نتایج مدل دوم پژوهش

نام متغیرها	ضرایب	آماره t	احتمال آماره t
کیفیت حسابرسی مستقل	-۰/۲۸۴	-۲/۵۱۸	۰/۰۱۲
حاکمیت شرکتی	۰/۰۵۲	۲/۰۰۲	۰/۰۴۵
اثر تعاملی	۰/۰۴۲	۲/۹۸۵	۰/۰۰۲
وقفه انتشار صورت مالی	۰/۵۵۳	۳/۵۸۰	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۰/۰۴۱	-۰/۲۰۹	۰/۸۳۴
وضعیت سودآوری	۰/۰۱۹	۰/۱۰۵	۰/۹۱۶
عرض از مبدأ	۵/۴۹۸	۷/۷۶۹	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۸۸۹	
ضریب تعیین		۰/۹۰۲	
آماره دوربین واتسون		۱/۷۷۸	
آماره F		۶۵/۹۱۷	
احتمال آماره F		۰/۰۰۰	

نتایج مربوط به احتمال آماره F (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین، مدل در حالت کلی معنادار بوده و آماره دوربین واتسون (۱/۷۷۸) نیز در بازه مطلوب قرار دارد. نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که در دوره مورد بررسی پژوهش، ۰/۸۸ از تغییرات شکاف مالیاتی، تحت تاثیر کیفیت حسابرسی مستقل و کیفیت حاکمیت شرکتی است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که با توجه به اینکه احتمال آماره t کیفیت حسابرسی مستقل (۰/۰۱۲) کمتر از ۰/۰۵ است، لذا بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. با توجه به اینکه احتمال آماره t کیفیت حاکمیت شرکتی (۰/۰۴۵) کمتر از ۰/۰۵ است، بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. با توجه به اینکه احتمال آماره t اثر تعاملی کیفیت حسابرسی مستقل در حاکمیت شرکتی (۰/۰۰۲) کمتر از ۰/۰۵ است، اثر تعدیل‌کننده حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی، مثبت و معنادار است. با توجه به اینکه احتمال آماره t وقفه انتشار صورت‌های مالی (۰/۰۰۰۴) کمتر از ۰/۰۵ است، لذا بین وقفه انتشار صورت‌های مالی و شکاف مالیاتی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. هیچ‌گونه رابطه معناداری بین اهرم مالی و متغیر مجازی وضعیت سودآوری با شکاف مالیاتی مشاهده نشد.

۷. نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی اثر تعدیل‌کننده حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی

مستقل و شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس بود. بدین منظور دو فرضیه مطرح شد:

فرضیه اول: بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی، رابطه معناداری وجود دارد. نتایج فرضیه اول را تایید کرد. این یافته مطابق با مبانی نظری است، بنابراین، هرچه کیفیت حسابرسی مستقل بیشتر باشد، شکاف مالیاتی کمتر خواهد بود. این یافته مطابق با نتایج پژوهش شجاع‌الله کانی و نیک‌کار (۱۳۹۶) و مغایر با نتایج پژوهش خواجه‌وی و کیامهر (۱۳۹۴) است. براساس نتایج فرضیه اول - طبق تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس مصوب ۸/۵/۸۶ شورای عالی بورس، که بیان می‌کند موسسات حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال دوباره سمت حسابرسی مستقل و بازرس قانونی شرکت واحدی را بپذیرند-، به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود در جهت تشخیص صحیح مالیات، به مسأله دوره تصدی و استمرار رابطه بین موسسات حسابرسی و شرکت‌ها توجه بیشتری کنند. همچنین به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود برای اعتباربخشی و افزایش کیفیت سود گزارش شده می‌توانند از حسابرسان متخصص و شاغل در سازمان حسابرسی و نیز موسسه‌های دارای رتبه «الف» استفاده کنند، تا از این طریق اعتماد سرمایه‌گذاران را کسب نمایند.

فرضیه دوم: اثر تعدیل‌کننده حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی معنادار است. یافته‌ها این فرضیه را تایید کرد. هرچند انتظار می‌رفت تا رابطه منفی و معنادار مشاهده شود، اما نتایج مثبت و معنادار بود. این یافته مغایر با مبانی نظری و همچنین نتایج پژوهش خوشکار و همکاران (۱۴۰۰)، دیدار و همکاران (۱۳۹۳) و آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۵) است. شاید یکی از علت‌های آن هم‌وزن بودن تمام متغیرهای به‌کار گرفته شده در حاکمیت شرکتی باشد. همچنین نتایج نشان داد که اثر تعدیل‌کننده حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی، مثبت و معنادار است. هرچند انتظار می‌رفت تا رابطه منفی و معنادار مشاهده شود، اما نتایج مثبت و معنادار بود. این یافته نیز مخالف با مبانی نظری است. بدین معنا که حاکمیت شرکتی به گونه‌ای درست در ایران رعایت نمی‌شود. با توجه به اینکه نظام راهبری در شرکت‌های ایران پیچیده بوده و موارد خاص خود را دارد (مانند دخالت دولت در انتخاب هیأت مدیره و تاثیر نخبگان سیاسی در نظام راهبری شرکتی)، و عدم ابراز هزینه‌ها و بویژه هزینه‌های مالیاتی باعث شده تا نتایج بدست آمده در پژوهش حاضر با مبانی نظری و پژوهش‌های مشابه در کشورهای پیشرفته کاملاً همسو نباشد. در ایران و در اکثر شرکت‌های بزرگ و بویژه شرکت‌هایی که در آن دولت تاثیرگذار است، بعد از انتخابات (مانند انتخابات ریاست جمهوری) حاکمیت شرکت‌ها دستخوش تسویه حساب سیاسی گردیده و هیأت مدیره و به‌تبع آن مدیرعامل تغییر می‌یابد. در این میان هزینه‌های مالیاتی و

سایر مسایل از این دست کمتر مورد علاقه مدیران برای مدیریت است، و مسایلی همچون تغییرات در سیستم و تغییر حسابرس بیشتر جلب توجه می‌نماید. براساس نتایج فرضیه دوم پیشنهاد می‌شود، هرچه در معیارهای سازوکارهای حاکمیت شرکتی بهبود حاصل گردد، موجب ارتقاء و بهبود در مدیریت شرکت می‌شود. لذا، به سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود از تأثیری که سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی دارد، درک عمیقی داشته و جهت جلوگیری از شکاف مالیاتی، برنامه‌ریزی مناسبی داشته باشند. همچنین به مراجع ذیصلاح و سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود در جهت تدوین و استقرار و ضمانت اجرای حاکمیت شرکتی اقدامات لازم را انجام دهند.

۸. پیشنهادات

- پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی موضوعات زیر مورد بررسی قرار گیرد:
- ۱) در پژوهش‌های دیگر از سایر روش‌های محاسبه متغیرهای حاکمیت شرکتی بر رابطه کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی استفاده شود.
 - ۲) اثر کیفیت حاکمیت شرکتی در رابطه بین کیفیت حسابرسی مستقل و شکاف مالیاتی، برای شرکت‌های زیان‌ده در مقایسه با شرکت‌های سودده، با استفاده از متغیر مجازی بررسی شود.

منابع

- احمدی لویه، افشین؛ نیکومرام، هاشم؛ بنی مهد، بهمن (۱۴۰۰). حق انتخاب حسابرس و اجتناب مالیاتی براساس نظریه انتخاب گلاسر. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۳۸)، ص ۱-۱۶.
- باباجانی، جعفر؛ عبدی، مجید (۱۳۸۹). رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت‌ها. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، شماره ۵، ص ۶۵-۸۶.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). نقش سرمایه‌گذاران نهادی در حاکمیت شرکت‌های سهامی. *حسابدار*، شماره ۱۶۴-۱۶۵.
- حساس یگانه، یحیی؛ رضایی، شهرزاد (۱۳۹۷). مدلی برای تاثیر مسئولیت اجتماعی و هزینه‌های مدیریت مالیات شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۵(۵۸)، ص ۲۷-۵۸.
- حساس یگانه، یحیی؛ رئیسی، زهره؛ حسینی، سید مجتبی (۱۳۸۸). رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *علوم مدیریت ایران*، ۴(۱۳)، ص ۱۰۰-۷۵.
- خرم‌آبادی، مهدی؛ لشگر آراء، سهیلا؛ پورغلامرضا، ندا (۱۴۰۱). بررسی نقش کیفیت حاکمیت شرکتی بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و اجتناب مالیاتی. *پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی*، ۳(۱)، ص ۹۷-۱۲۵.
- خواجوی، شکراله؛ کیا مهر، محمد (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۳(۷۴)، ص ۸۷-۱۰۸.
- خوشکار، فرزین؛ اسلامی ساراب، مجید؛ کرمی، علی (۱۴۰۰). نقش تعدیل‌گر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی. *رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری*، ۱۹(۵)، ص ۳۸۴-۴۰۱.
- دیدار، حمزه؛ منصورفر، غلامرضا؛ کفعمی، مهدی (۱۳۹۳). بررسی تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱(۴)، ص ۴۰۹-۴۳۰.
- رحمانیان کوشکی، عبدالرسول؛ بادبای، آرش (۱۴۰۲). تاثیر حاکمیت شرکتی، سودآوری و اندازه شرکت بر ارزش شرکت با نقش میانجی سرمایه فکری. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی*، ۳(۱)، ص ۸۹-۱۱۴.
- رحمتی نودهی، رسول (۱۳۹۴). *روزنامه دنیای اقتصاد*، شماره ۳۵۳۵.
- رحیمی کیا، اقبال؛ محمدی، شاپور؛ غضنفری، مهدی (۱۳۹۴). تشخیص فرار مالیاتی با استفاده از سیستم هوشمند ترکیبی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۳(۲۶)، ص ۱۳۶-۱۶۴.
- سلیمی نوه، اسدالله (۱۳۸۸). *بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی با ریسک شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- شجاع لاله کانی، طاهره؛ نیک‌کار، بهزاد (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان معیارهای نظام راهبری شرکتی و کیفیت حسابرسی با اجتناب از پرداخت مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۴)، ص ۴۱-۵۶.
- عبداله میلانی، مهوش؛ اکبرپور روشن، نرگس (۱۳۹۱). فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۰(۱۳)، ص ۱۴۱-۱۶۸.
- عفری، علی؛ طاهری‌فرد، احمدرضا (۱۴۰۰). بررسی شاخص‌های حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی. *بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی*، ۲۱(۱)، ص ۵-۲۶.
- مجتهدزاده، ویدا؛ آقایی، پروین (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان.

- بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، ص ۵۳-۷۶.
- نمازی، محمد؛ صادقی‌زاده مهارلوئی، محمد (۱۳۹۶). پیش‌بینی فرار مالیاتی با استفاده از الگوریتم‌های داده‌کاوی درخت تصمیم. *حسابداری مالی*، ۹(۳۶)، ص ۷۶-۱۰۱.
- نمازی، نوید رضا؛ اسماعیل‌پور، حسن (۱۴۰۰). تأثیر کیفیت حسابرسی بر ارزش‌افزوده شرکت‌ها با تأکید بر نقش میانجی مسؤلیت اجتماعی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۲)، ص ۱۵۰-۱۱۵.
- نمازیان، علی؛ پورحیدری، امید؛ زینلی، حدیث (۱۴۰۰). بررسی تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار مالیاتی و فساد مالیاتی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۳)، ص ۵۰۷-۵۳۲.
- نمازیان، علی؛ پورحیدری، امید؛ زینلی، حدیث (۱۴۰۱). بررسی تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *راهبرد مدیریت مالی*، ۱۰(۴)، ص ۱۷۷-۱۹۶.
- نونال نهر، علی‌اکبر؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ پورکریم، یعقوب (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۶۱، ص ۵۵-۷۰.
- یاراحمدی، حسین؛ طاهری‌نیا، مسعود؛ گیوکی، ابراهیم؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله (۱۴۰۰). دلایل شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شرکت‌های غیرتولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش سرمایه‌گذاری*، ۱۰(۴۰)، ص ۷۰۷-۷۲۷.
- Abdelfattah, T. & Aboud, A. (2020). Tax avoidance, corporate governance, and corporate social responsibility: The case of the Egyptian capital market. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, No. 38.
- Abdullah, N.A.H., Halim, A., Ahmad, H. & Rus, R.M. (2008). Predicting corporate failure of Malaysia's listed companies: Comparing multiple discriminant analysis, logistic regression and the hazard model. *International research journal of finance and economics*, 15, p. 201-217.
- Armstrong, C.S., Blouin, J.L., Jagolinzer, A.D. & Larcker, D.F. (2015). Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), p.1-17.
- Bradshaw, M., Liao, G. & Ma, M.S. (2019). Agency costs and tax planning when the government is a major shareholder. *Journal of Accounting and Economics*, 67(2-3), p. 255-277.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, No. 3, p. 297-322.
- Fakhfakh, I. & Jarboui, A. (2020). Audit certification, earnings management and risk governance: a moderated-mediation analysis. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(2), p. 277-299.
- Fama ,E.F. & Jensen ,M.C. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of law and Economics*, 26(12), p. 301-325.
- Hassan, Y., Hijazi, R. & Naser, K. (2017). Does audit committee substitute or complement other corporate governance mechanisms: Evidence from an emerging economy. *Managerial Auditing Journal*, 32(7), p. 658-681.
- Kanagaretnam, K., Lobo, G. & Whalen, D. (2007). Does Good Corporate Governance Reduce Information Asymmetry around Quarterly Earnings Announcements? *Journal of Accounting and Public Policy*, No. 26, p. 497-522.
- Nazir, M.S. & Afza, T. (2018). Does managerial behavior of managing earnings mitigate the relationship between corporate governance and firm value? Evidence from an emerging market. *Future Business Journal*, 4(1), p. 139-156.

- OECD (2004). *Corporate Governance: Corporate Governance: A Survey of Developments in OECD Countries*. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development.
- Sudibyo, Y.A. & Jianfu, S. (2016). Political connections, state ownership enterprise and tax avoidance: evidence from Indonesia. *Corporate Ownership and Control*, 13(3), p. 279-283.
- Watkins, A.L., Hillison, W. & Morecroft, S.E. (2004). Audit quality: asynthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature*, No. 23, p. 153-193.
- Zureigat, Q.M. (2011). The effect of ownership structure on audit quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Social Science*, 2(10), p. 38-46.