

بررسی رابطه بین ویژگی های حسابرسی و اجتناب از مالیات شرکت ها با نقش تعدیل کننده تنوع جنسیتی هیئت مدیره

جواد مرادی^۱، حامد اجتماعی شولی^۲

^۱ استادیار رشته حسابداری موسسه غیر انتفاعی زند شیراز، ایران.

^۲ دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری گرایش مدیریت، موسسه غیر انتفاعی زند شیراز، ایران.

نام نویسنده مسئول:

حامد اجتماعی شولی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۲۸

چکیده

مقدمه: در اقتصاد جهانی، اجتناب از مالیات شرکت ها به یک موضوع اصلی برای شرکت ها تبدیل شده است. به طور کلی به عنوان کاهش مالیات های صریح از طریق برنامه ریزی مالیاتی قانونی یا پناه دادن غیرقانونی در نظر گرفته می شود (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰). این در حالی است که موضوع اجتناب از مالیات مورد انتقاد قابل توجهی از پژوهشگران قرار گرفته است، پژوهش حاضر، به دنبال رابطه بین ویژگی های حسابرسی و اجتناب از مالیات شرکت ها با نقش تعدیل کننده تنوع جنسیتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. روش پژوهش: پژوهش حاضر، کاربردی با رویکرد پس رویدادی و طرح آن از نوع شبه تجربی است. در این پژوهش تعداد ۱۱۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در بازه ی زمانی ۱۳۹۵-۱۳۹۹ بررسی شده است. همچنین، فرضیه های پژوهش با استفاده از الگوی داده های ترکیبی آزمون شده است.

یافته ها: نتایج آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد که بین اظهار نظر حسابرسی و اجتناب از مالیات رابطه منفی و معنادار وجود دارد. این در حالی است که چرخش مؤسسات حسابرسی با اجتناب از مالیات رابطه ای ندارد. در نهایت نتایج نشان داد که تنوع جنسیتی هیئت مدیره بر رابطه بین ویژگی های حسابرسی اعم از اظهار نظر حسابرسی و چرخش مؤسسات حسابرسی با اجتناب از مالیات تأثیری ندارد.

نتیجه گیری: زنان در هیئت مدیره در فعالیت های برنامه ریزی مالیاتی شرکت نمی کنند تا از این طریق چرخش مؤسسات حسابرسی و اظهار نظر حسابرسی را در شرکت بهتر نمایان کنند و از اجتناب از مالیات شرکت ها بکاهند.

واژگان کلیدی: ویژگی های حسابرسی، اجتناب از مالیات، تنوع جنسیتی

طبقه بندی موضوعی: M41

مقدمه

از آنجایی که شرکت‌ها بر جامعه تأثیر بسیاری دارند، بنابراین باید به نحوی به فعالیت خود ادامه دهند که بتوانند معضلات جامعه را بهبود بخشند. این بدان معنی است که شرکت‌های امروزی بایستی به‌عنوان عضوی تأثیرگذار بر جامعه، در راستای رفع نیازهای خود، نگران نیازها و خواسته‌های بلندمدت جامعه نیز باشند. این نگرانی به‌عنوان مسئولیت اجتماعی در شرکت‌ها مطرح شده است (رابینز و کوتر، ۲۰۰۶). در واقع می‌توان گفت یکی از مهمترین عناصر فلسفه‌ی وجودی شرکت‌ها مسئولیت پذیری اجتماعی می‌باشد، بنابراین اهمیت دادن و رعایت آن علاوه بر اینکه موجب ارتقای تعهد سازمانی می‌شود، با افزایش رضایت ذینفعان خارج از سازمان، مشروعیت بخشیدن به سازمان را تقویت می‌کند (کوهی، ۱۳۹۵). از طرفی دیگر، در بیشتر کشورها، بیشتر منابع درآمدی دولت از مالیات تأمین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمد عمومی در بین کشورهای سراسر جهان کاملاً متفاوت است. در این میان، اجتناب از مالیات باعث شده است که درآمدهای مالیاتی کمتر از میزان برآورد شده باشد. بدیهی است فرار مالیاتی نوعی تخلف قانونی است، اما فرار مالیاتی در واقع استفاده از خلأ قانونی قوانین مالیاتی برای کاهش مالیات است. بنابراین، از آنجایی که اجتناب مالیاتی یک فعالیت به ظاهر قانونی است، به نظر می‌رسد بیش از فرار مالیاتی در معرض دید قرار گیرد. علاوه بر این، از آنجایی که قانون بازدارندگی کمی برای اجتناب از مالیات وجود دارد، انتظار می‌رود بسیاری از شرکت‌ها به آن بپردازند، به ویژه شرکت‌هایی که مشکلات مالی شدید دارند. از این رو، به نظر می‌رسد ویژگی‌های حسابرسی بتواند اجتناب مالیاتی را در یک بازار نوظهور نظیر ایران تحت تأثیر قرار دهد. در واقع، ویژگی‌های حسابرسی بر احتمال پذیرش و عدم پذیرش درآمد مشمول مالیات گزارش شده توسط سازمان مالیاتی را بستگی دارد. به عبارتی اجتناب از مالیات ممکن است بازتاب نظریه نمایندگی باشد که ممکن است منجر به تصمیمات مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال می‌کند (سورانتو و همکاران، ۲۰۲۱). شواهد نشان می‌دهند شرکت‌ها می‌توانند از طریق تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره و مسئولیت اجتماعی انگیزه‌های فرصت‌طلبی مدیران را کنترل کنند. به عبارت دیگر، حضور زنان در هیئت‌مدیره تقاضای کیفیت حسابرسی بالاتری را فراهم می‌کند و این طریق به کاهش رفتار فرصت طلبانه مدیران کمک می‌کند و باعث می‌شود نقش چرخش مؤسسات حسابرسی و اظهار نظر حسابرس در کنترل شرکت بهتر نمایان شود (لای و همکاران، ۲۰۱۷) و اجتناب از مالیات شرکت‌ها را کاهش دهد. بنابراین، پژوهش حاضر بر رابطه بین ویژگی‌های حسابرسی و اجتناب از مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران متمرکز شده است، همچنین، این پژوهش در جستجوی یافتن میزان اثرگذاری تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره بر این رابطه است.

مبانی نظری پژوهش

مالیات نوعی هزینه است که توسط دولت بر واحدهای تجاری درآمدزا اعمال می‌شود. از آنجاکه شرکت‌ها و اشخاص حقوقی در تلاش برای به دست آوردن سود بیشتر هستند، می‌توان انتظار داشت که آن‌ها راهکارهایی را برای کاهش پرداخت مالیات خود جستجو کنند. پرداخت مالیات ثروت را از شرکت و صاحبان آن به دولت منتقل می‌کند. بنابراین، اکثر شرکت‌ها ترتیبات مدیریت خود را برای به حداقل رساندن تعهدات مالیاتی خود طراحی می‌کنند (وهاب و هلند، ۲۰۱۲). در این رابطه، واتس^۱ (۲۰۰۳) معتقد است که تا زمانی که شرکت‌ها سودآور نباشند و درآمد مشمول مالیات نباشند و نرخ سود نیز مثبت نباشد، آن‌ها انگیزه‌ای برای به تأخیر انداختن شناسایی درآمدها و تعجیل در تعیین هزینه به‌منظور کاهش ارزش فعلی خود خواهند داشت. در ادبیات مالی، تلاش‌های شرکت برای کاهش هزینه‌های مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است که می‌توان به‌عنوان نمونه‌هایی از اجتناب از مالیات (گونتر و همکاران، ۲۰۱۶)، تجاوز مالیاتی (چان و همکاران، ۲۰۱۳؛ وایت و همکاران، ۲۰۱۸)

¹ Wahab and Holland

² Watts

³ Guenther et al

⁴ Chan et al

⁵ Whait et al

و برنامه ریزی مالیاتی (برادشاو و همکاران^۶، ۲۰۱۹؛ چن و همکاران، ۲۰۱۹) اشاره کرد. در اقتصاد جهانی جدید، اجتناب از مالیات شرکتها به یک موضوع اصلی برای شرکتها تبدیل شده است. این امر به طور کلی به عنوان استراتژی های مالیاتی تلقی می شود که در یکس آن استراتژی فعالیت های قانونی و در سر دیگر آن استراتژی فعالیت های متهورانه قرار دارد (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰). در تعریف کلی، اجتناب از مالیات طیف وسیعی از فعالیت های مشابه است که باهدف کاهش سطح بدهی های مالیاتی انجام شده است (آریف و هاشم، ۲۰۱۴)، که در نهایت منجر به کاهش پرداخت مالیات به دولت می شود (آنوار و همکاران^۷، ۲۰۱۴). بنابراین، اجتناب از مالیات در تحقیقات مالی مورد توجه قرار گرفته است، زیرا شامل بسیاری از اقدامات کاهش بدهی مالیاتی است. آنچه قابل توجه و چالش برانگیز است این است که هیچ تعریف قابل قبول از اجتناب از مالیات وجود ندارد و اصطلاحاتی که در این زمینه استفاده می شود با توجه به شرایط و جوامع مختلف متفاوت است. با این حال، ناتوانی ما در تعریف و تعیین اجتناب از مالیات نباید مانع از انجام تحقیقات در این زمینه شود زیرا مسائل متعددی در حسابداری وجود دارد که هنوز درباره ماهیت و موضوع آن ها اجماع نشده است. به همین دلیل محققان به تازگی، علاقه زیادی به بررسی روابط ویژگی های حسابداری با اجتناب از مالیات از خود نشان داده اند (دسای و دارماپالا^۸، ۲۰۰۶؛ مینیک و نوگا^۹، ۲۰۱۰؛ لانیس و ریچاردسون^{۱۰}، ۲۰۱۲؛ آرمسترانگ و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۵). ویژگی های حسابداری به عنوان کیفیت حسابداری در نظر گرفته می شود و از این طریق، منافع متفاوتی از جانب حسابرسان به دست می آید (ابادری و نصیرزاده، ۱۳۹۷). برخی از این منافع به ویژگی های خاص حسابداری، از جمله هزینه حسابداری، چرخش مؤسسات حسابداری و اظهار نظر حسابرس مرتبط است. هزینه حسابداری منبع اصلی درآمد شرکت های حسابداری است (لی و کائو^{۱۲}، ۲۰۱۸). در این زمینه، کارامانیس و لنوکس^{۱۳} (۲۰۰۸) استدلال می کنند که هزینه حسابداری به عنوان نماینده ای منطقی برای تلاش های حسابداری در نظر گرفته می شود و عمدتاً توسط عواملی که در مشتریان مختلف مانند اندازه، پیچیدگی و ریسک خاص مشترک است، تعیین می شود. در صورت اجتناب بیش از حد از مالیات، عدم قطعیت ایجاد می شود که باعث می شود صورت های مالی دارای خطر بالقوه تحریف با اهمیت باشند (لی و کائو، ۲۰۱۸). بنابراین هانلون^{۱۴} (۲۰۰۵) نشان می دهد که حسابرسان به طور غیرمستقیم توانایی ها و انگیزه های شرکتها را برای جلوگیری از مالیات کاهش می دهند، زیرا تفاوت زیاد مالیات می تواند یک خطر بالقوه باشد که احتمال تشخیص توسط مقامات مالیاتی را افزایش می دهد. پس به نظر می رسد هزینه های حسابداری پرداخت شده توسط مشتریان به حسابرسان با نرخ های مالیاتی نهایی و مؤثرتر در آینده مرتبط باشد (عمر و همکاران^{۱۵}، ۲۰۰۶). از طرفی دیگر اظهار نظر حسابرس به عنوان یکی دیگر از ویژگی های حسابداری، نقش اساسی در ارزیابی صحت و رعایت کامل قوانین و مقررات شرکت ایفا می کند. در واقع اظهار نظر تعدیل شده (غیرمقبول) نشان دهنده عدم رعایت صحیح قوانین از سوی شرکت می باشد (همتی و همکاران، ۱۳۹۸). در پژوهش های چو و ریچ^{۱۶} (۱۹۸۲)، لنوکس^{۱۷} (۲۰۰۰)، کراسول و همکاران^{۱۸} (۲۰۰۲) و ریگون و همکاران^{۱۹} (۲۰۲۱) از اظهار نظر تعدیل شده به عنوان کیفیت حسابداری استفاده شده است. از این رو، شرکت هایی که از حسابرسان خود اظهار نظر غیر مقبول دریافت کرده اند معتقدند که انتخاب حسابداری داوطلبانه احتمال تعدیل مالیات توسط مقام مالیاتی را کاهش می دهد. پس صورت های مالی حسابداری نشده با گزارشگری مالی کمتر و محافظه کارانه تر مرتبط هستند و چنین شرکت هایی سود

⁶ Bradshaw et al⁷ Annuar et al⁸ Desai and Dharmapala⁹ Minnick and Noga¹⁰ Lanis and Richardson¹¹ Armstrong et al¹² Lee and Kao¹³ Caramanis and Lennox¹⁴ Hanlon¹⁵ Omer et al¹⁶ Chow and Rice¹⁷ Lennox¹⁸ Craswell et al¹⁹ Riquen et al

بالتری کسب می کنند و درعین حال رتبه اعتباری کمتری دریافت می کنند (کینونن و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۷). از طرفی دیگر به نظر می رسد در صورتی که اظهار نظر غیر مقبول حسابرسان صادر شود احتمالاً مدیران قوانین و مقررات را به طور کامل رعایت نکرده اند که بخشی از آن مربوط به محاسبات مربوط به سود اظهاری و مشمول مالیات و متعاقب آن هزینه مالیات می باشد (همتی و همکاران، ۱۳۹۸). از طرفی دیگر به منظور افزایش کیفیت حسابرسی در شرکت ها، چرخش منظم و ادواری مؤسسات حسابرسی و شرکای حسابرسی است که به زمینه بااهمیتی در تحقیقات حسابرسی تبدیل شده است. در حقیقت، فرآیند چرخش مؤسسات حسابرسی موجب می شود نگاهی تازه در ذهن استفاده کنندگان نسبت به جایگاه حسابرسی متبادر شود و این فرآیند با قطع ارتباط بلندمدت حسابرسان و صاحب کار، موجب بهبود کیفیت حسابرسی می شود (حاجیهها و صابریان رنجبر، ۱۳۹۵). که این امر، به نوبه خود منجر می شود وقتی مؤسسات حسابرسی از قانون چرخش اجباری شرکت حسابرسی پیروی می کنند، فرصت کمتری برای استراتژی های برنامه ریزی مالیاتی فراهم می کند. پس اگر شرکت از قانون چرخش اجباری شرکت حسابرسی پیروی نکند، شرکت ها فرصت اجتناب از مالیات را خواهند داشت (خان و چن^{۲۱}، ۲۰۱۷).

با استناد بر مطالب مطرح شده دو دیدگاه در مورد تأثیر ویژگی های حسابرسی بر اجتناب از مالیات مطرح می شود. اولین دیدگاه این است که اگر شرکت ها به دنبال اجتناب از پرداخت مالیات اضافی در هنگام رعایت قوانین مالیاتی باشند، مطمئناً از مشاوران مالیاتی مشاوره می گیرند و به احتمال زیاد هزینه بیشتری از کارفرما دریافت می کنند. دیدگاه دوم این است که اجتناب از مالیات ممکن است بازتاب نظریه نمایندگی باشد که ممکن است منجر به تصمیمات مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال می کند. بنابراین، یکی از چالش های پیش روی ذینفعان یافتن راه ها و کنترل انگیزه ها برای به حداقل رساندن هزینه های نمایندگی است (جنسن و مکلینگ^{۲۲}، ۱۹۷۶).

پس به نظر می رسد که تنوع جنسیتی یکی از راه های کنترل این انگیزه ها باشد، چراکه در چند دهه اخیر تعداد قابل توجهی از زنان وارد حرفه حسابداری شدند و شرکت های حسابداری، سیاست های هدفمندی را در جهت حمایت از زنان اجرا کردند، اما همچنان در رده های بالای حرفه حسابداری قطعاً تبعیض جنسیتی وجود دارد، که نشان دهنده حضور کم رنگ زنان در سطوح ارشد است (برودبنت و کیرخام^{۲۳}، ۲۰۰۸). به همین دلیل تنوع جنسیتی یک مولفه مهم در تغییرات حاکمیت شرکتی در سراسر جهان تبدیل شده است و به عنوان یک گام اساسی در پرداختن به مسئله "تنش مرتبط" بین جوامع و بازارها تلقی می شود (ظلیر، ۲۰۱۵). پس می توان اذعان داشت تنوع جنسیتی در پردازش اطلاعات، تلاش، محافظه کاری، اعتماد بیش از حد و تحمل ریسک ممکن است بر قضاوت حسابرسان و در نتیجه بر ویژگی های حسابرسی تأثیر بگذارد. بنابراین این استدلال وجود دارد که شرکت هایی که دارای هیئت مدیره با جنسیت متفاوت هستند هزینه حسابرسی بالاتری را پرداخت کنند و به احتمال زیاد کیفیت حسابرسی بالاتری را درخواست کنند. پس حضور زنان در هیئت مدیره تقاضای کیفیت حسابرسی بالاتری را فراهم می کند و این طریق به کاهش رفتار فرصت طلبانه مدیران کمک می کند و باعث می شود ویژگی های حسابرسی در شرکت بهتر نمایان شود (لای و همکاران^{۲۴}، ۲۰۱۷) و اجتناب از مالیات شرکت ها را کاهش دهد (حسینی و همکاران^{۲۵}، ۲۰۱۹).

پیشینه تحقیق پژوهش

در طی سال های اخیر با افزایش روز افزون تحقیقات در مورد اجتناب مالیاتی، ویژگی های حسابرسی و تنوع جنسیتی هیئت مدیره موجب شده است تا تحقیقاتی در این موارد صورت گیرد. به طور مثال: محمدی و یوسف وند (۱۴۰۰)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر تنوع جنسیتی هیئت مدیره و کمیته حسابرسی بر توانایی مدیریت و شفافیت در شرکت های پذیرفته شده

²⁰ Kinnunen et al

²¹ Khan and Chen

²² Jensen and Meckling

²³ Broadbent and Kirkham

²⁴ Lai et al

²⁵ Hoseini et al

در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که حضور زنان در کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر توانایی مدیریت دارد. همچنین تنوع جنسیتی هیئت مدیره تأثیر معناداری بر توانایی مدیریت و شفافیت دارد. علوی و معماریان (۱۴۰۰)، در پژوهش خود به بررسی رابطه بین ویژگی های حسابرس و احتمال ورشکستگی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که شرکت هایی که حق الزحمه حسابرسی بالاتری داشته و توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی شده اند، از احتمال بیشتری برای ورشکستگی برخوردارند. همچنین، شرکت هایی که توسط مؤسسات با دوره تصدی بالا و متخصص در صنعت حسابرسی شده اند، از احتمال کمتری برای ورشکستگی برخوردارند.

صفرزاده و هوشمندکاشانی (۱۳۹۹)، در پژوهش خود به بررسی ویژگی های حسابرس، گرایش های حرفه ای و تجاری، و تأثیر آن ها بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که سطح دانش و آگاهی، میزان سازگاری و مهارت های ارتباطی حسابرسان، ارتباط مثبت و معناداری با گرایش حرفه ای آن ها داشته اما مهارت های بازاریابی آن ها، ارتباط منفی با گرایش حرفه ای دارد. همچنین خلاقیت و نوآوری حسابرسان رابطه معناداری با گرایش حرفه ای آن ها ندارد. از سوی دیگر، مهارت های بازاریابی و ارتباطی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری با گرایش تجاری آنان دارد، اما سطح دانش و آگاهی، میزان سازگاری و خلاقیت حسابرسان رابطه معناداری با گرایش تجاری آن ها ندارد.

همتی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهش خود به بررسی رابطه نوع اظهارنظر و اندازه موسسه حسابرسی با اجتناب از مالیات با استفاده از روش دومرحله ای حکمن پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که اظهارنظر حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی با اجتناب مالیاتی شرکت رابطه معناداری دارند.

گرد و ناصری (۱۳۹۷)، در پژوهش خود به بررسی رابطه بین تردید حرفه ای حسابرس، چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی شرکت ها پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که تردید حرفه ای حسابرس و چرخش اختیاری حسابرس رابطه معناداری با کیفیت حسابرسی دارند، اما چرخش اجباری حسابرس رابطه معناداری با کیفیت حسابرسی ندارد.

سجادی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر چرخش حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که چرخش حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معنادار و معکوس دارد. به عبارتی، کیفیت خدمات حسابرسی مؤسسه های جدید در سال های ابتدایی پس از چرخش به دلیل عدم آشنایی کافی با فعالیت و صنعت صاحبکار کاهش یابد. اما این رابطه در سطح مؤسسه حسابرسی نسبت به سطح شریک حسابرسی معناداری تر است.

کارت و استراتی^{۲۶} (۲۰۲۱)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر برخی از ویژگی های حسابرسان و شرکت های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت های رومانی پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که مؤسسات بزرگ حسابرسی در افزایش اقلام تعهدی اختیاری و کاهش کیفیت حسابرسی کمک می کند. اظهارنظر حسابرسی ممکن است بر اقلام تعهدی اختیاری و کیفیت اقلام تعهدی تأثیر داشته باشد به این معنا که یک نظر اصلاح شده منجر به افزایش کیفیت حسابرسی در سال مالی بعدی شود.

آویرو^{۲۷} (۲۰۲۱)، در پژوهش خود به بررسی عوامل مؤثر بر نظر حسابرسی در شرکت های تولیدی در اندونزی پرداخت. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که اهرم به طور مثبت بر نظر حسابرسی تأثیر می گذارد، سپس کیفیت حسابرسی، سودآوری و نقدینگی بر نظر حسابرسی تأثیر منفی می گذارد، در حالی که اندازه شرکت و تأخیر حسابرسی بر نظر حسابرسی تأثیر نمی گذارد.

محسنی و همکاران^{۲۸} (۲۰۲۱)، در پژوهش خود به بررسی نقش تعدیل کننده فرهنگ بر رابطه بین تنوع جنسیتی هیئت مدیره و ریسک پذیری شرکت و عملکرد شرکت پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که تنوع جنسیتی هیئت مدیره

²⁶ Carp and Istrate

²⁷ Averio

²⁸ Mohsni et al

با ریسک عملیاتی و مالی رابطه منفی دارد و با عملکرد شرکت ارتباط مثبت دارد. همچنین فرهنگ بر تنوع جنسیتی هیئت مدیره - ریسک پذیری تأثیر معناداری دارد.

سیمامورا و هنداجانتو^{۲۹} (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به بررسی اثرات تصدی مشتریان حسابرسی، تأخیر حسابرسی، نسبت نقدینگی و اهرم بر نظر حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که متغیر نسبت اهرم بر نظر حسابرسی شرکت مستمر تأثیر می گذارد، درحالی که متغیرهای مدت تصدی مشتری حسابرسی، تأخیر حسابرسی و نسبت نقدینگی بر نظر حسابرسی تأثیر نمی گذارد.

آکپوتر و همکاران^{۳۰} (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به بررسی رابطه بین تنوع جنسیتی هیئت مدیره (نماینده زنان در هیئت مدیره)، تنوع قومی هیئت مدیره، مدیران خارجی هیئت مدیره، عضویت در کمیته حسابرسی مرد و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که بین تنوع جنسیتی هیئت مدیره (نماینده زنان در هیئت مدیره) و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. بین تنوع قومی هیئت مدیره و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. رابطه معناداری بین مدیران خارجی هیئت مدیره و کیفیت حسابرسی وجود دارد و اینکه بین عضویت کمیته حسابرسی مرد و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

کالانجاتی و همکاران^{۳۱} (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به بررسی رابطه بین چرخش حسابرسی (در سطح شریک حسابرسی و شرکت حسابرسی) و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که چرخش شرکای حسابرسی کیفیت حسابرسی را بهبود می بخشد، اما چرخش شرکت حسابرسی کیفیت حسابرسی را کاهش می دهد.

چیجوکه-مگبامه و همکاران^{۳۲} (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر تنوع جنسیتی هیئت مدیره شرکت ها و کمیته های حسابرسی بر عملکرد مالی هیئت مدیره پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که تنوع جنسیتی هیئت مدیره تأثیر مثبت و قابل توجهی بر عملکرد مالی شرکت دارد. همچنین اثر عملکرد تنوع جنسیتی برای شرکت هایی که دارای دو یا چند مدیر زن هستند، قوی تر است، و این نشان می دهد که ایجاد حجم قابل توجهی از نمایندگی زنان عملکرد مالی شرکت را افزایش می دهد. از سوی دیگر گنجانیدن زنان در کمیته حسابرسی تأثیر مثبتی بر عملکرد مالی شرکت دارد.

مصطفی و همکاران^{۳۳} (۲۰۱۸)، در پژوهش خود به بررسی رابطه بین تنوع هیئت مدیره، ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی با نقش تعدیل کننده کنترل مالکیت پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که تنوع هیئت مدیره، تنوع شناختی و ساختاری هیئت مدیره، ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی مکمل یکدیگر هستند و کنترل مالکیت روابط بین آنها را تضعیف می کند که نتیجه نامطلوبی برای سهامداران اقلیت است.

کارن و همکاران^{۳۴} (۲۰۱۷)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر جنسیت هیئت مدیره و اعضای کمیته حسابرسی زن بر کیفیت حسابرسی از نظر تلاش حسابرسی و انتخاب حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده آن بود که شرکت هایی که دارای هیئت های متفاوت جنسیتی هستند (کمیته های حسابرسی)، هزینه حسابرسی بیشتری می پردازند. همچنین هیئت های (کمیته های حسابرسی) با مدیران زن (اعضا) به احتمال زیاد کیفیت حسابرسی بالاتری را درخواست می کنند.

براساس بررسی های انجام شده ظاهراً تحقیقی که در ایران به بررسی تأثیر تنوع جنسیتی بر رابطه بین ویژگی های حسابرسی و اجتناب از مالیات پرداخته باشد تاکنون انجام نشده است، لذا تحقیق حاضر می تواند جهت ترغیب به موضوع اجتناب مالیاتی شرکت ها بپردازد و در این رابطه به دانش حسابداری بیفزاید.

²⁹ Simamora and Hendarjatno

³⁰ Akpotor et al

³¹ Kalanjati et al

³² Chijoke-Mgbame et al

³³ Mustafa et al

³⁴ Karen et al

فرضیه های پژوهش

این پژوهش شامل دو فرضیه اصلی به شرح زیر است:
فرضیه اصلی اول: بین چرخش مؤسسات حسابرسی و اجتناب از مالیات رابطه معناداری وجود دارد.
فرضیه اصلی دوم: بین اظهارنظر حسابرسی و اجتناب از مالیات رابطه معناداری وجود دارد.
فرضیه اصلی سوم: تنوع جنسیتی هیئت مدیره به عنوان متغیر تعدیل کننده بر رابطه بین چرخش مؤسسات حسابرسی و اجتناب از مالیات تأثیر معناداری دارد.
فرضیه اصلی چهارم: تنوع جنسیتی هیئت مدیره به عنوان متغیر تعدیل کننده بر رابطه بین اظهارنظر حسابرسی و اجتناب از مالیات تأثیر معناداری دارد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل اطلاعات مالی کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ می باشند. براساس شرایط زیر شرکت های عضو نمونه به صورت حذفی از بین شرکت های عضو جامعه آماری مد نظر قرار گرفته شده اند:

۱. شرکت های نمونه جزء بانک ها و مؤسسات مالی (شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری مالی، شرکت های هلدینگ و لیزینگ ها) نباشند؛ زیرا افشای اطلاعات مالی و ساختارهای راهبردی شرکتی در آن ها متفاوت است.
 ۲. سال مالی شرکت ها منتهی به پایان اسفندماه هر سال باشد.
 ۳. طی سال های ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ تغییر سال مالی نداشته باشد.
 ۴. تا پایان سال مالی ۱۳۹۴ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته باشند.
 ۵. در دوره زمانی موردنظر از بورس اوراق بهادار تهران خارج نشده باشند.
 ۶. اطلاعات مالی موردنیاز این پژوهش از جمله گزارشات هیأت مدیره شرکت ها به همراه گزارش عملکرد اجتماعی به منظور استخراج داده های موردنیاز در دسترس باشد.
- با اعمال شرایط فوق تعداد جامعه آماری در دسترس به ۱۱۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تقلیل یافته و در نهایت به عنوان نمونه انتخاب شده اند.

ابزارها، روش های گردآوری و تجزیه و تحلیل داده ها

در این پژوهش جهت نگارش و جمع آوری اطلاعات مورد نیاز بخش مبانی نظری از روش کتابخانه ای استفاده شده است. از طرفی داده های کمی مورد نیاز اجتناب مالیاتی از اطلاعات صورت های مالی شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استخراج شده و به منظور جمع آوری اطلاعات در مورد ویژگی های حسابرسی و تنوع جنسیتی هیئت مدیره، از گزارشات هیأت مدیره شرکت ها و یادداشت های توضیحی همراه صورت های مالی استفاده شده است. ابتدا داده های جمع آوری شده از طریق نرم افزار اکسل طبقه بندی و سپس با کمک نرم افزارهای *Stata 14* و *Eviews 7* تجزیه و تحلیل نهایی صورت گرفته است.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش های پس رویداری می باشد و از نظر هدف کاربردی است. با توجه به این که داده های پژوهش بدون دخالت محقق گردآوری شده از نوع پژوهش های نیمه تجربی قلمداد می شود و به جهت تجزیه و تحلیل روابط بین متغیرها از نوع پژوهش توصیفی-همبستگی می باشد.

متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آنها

الف) متغیر مستقل (ویژگی های حسابداری)

متغیر مستقل پژوهش حاضر ویژگی های حسابداری هست که شامل چرخش مؤسسات حسابداری و اظهارنظر حسابداری است.

متغیر چرخش مؤسسات حسابداری به صورت متغیر مجازی صفر یا یک به خود خواهد بود. بر این اساس، اگر در سال مورد رسیدگی، حسابداری شرکت عوض شده باشد به این متغیر عدد یک تعلق می گیرد و در غیر این صورت عدد صفر به خود خواهد گرفت (ریگون و همکاران، ۲۰۲۱).

متغیر اظهارنظر حسابداری به صورت متغیر مجازی صفر یا یک به خود خواهد بود. بر این اساس، اگر اظهارنظر حسابداری در مورد صورت های مالی مقبول باشد به این متغیر عدد یک تعلق می گیرد و در غیر این صورت عدد صفر به خود خواهد گرفت (کاردان و همکاران، ۱۳۹۵؛ ریگون و همکاران، ۲۰۲۱).

ب) متغیر وابسته (اجتناب از مالیات)

در این پژوهش برای محاسبه اجتناب از مالیات از نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی استفاده می شود. از این رو، نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی از تقسیم مالیات نقدی پرداختی (تأدیه شده) شرکت t در سال t به سود قبل از مالیات ابرازی شرکت t در سال t به دست می آید (لی و کو، ۲۰۱۸؛ ریگون و همکاران، ۲۰۲۱).

ج) متغیر تعدیل گر (تنوع جنسیتی)

متغیر تنوع جنسیتی هیئت مدیره به صورت متغیر مجازی صفر یا یک به خود خواهد بود. بر این اساس، اگر اگر حداقل یک زن در هیئت مدیره وجود داشته باشد این متغیر عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به خود خواهد گرفت (کمپبل و مینگوتز ورا، ۲۰۰۸؛ آدامز و فریرا، ۲۰۰۹).

د) متغیرهای کنترلی

در پژوهش حاضر براساس پژوهش لانیس و ریچاردسون (۲۰۱۲)، ساری و تین (۲۰۱۷)، ریگون و همکاران (۲۰۲۱) و احمدی لویه و همکاران (۱۴۰۰) از متغیرهای زیر به عنوان متغیرهای کنترلی استفاده خواهد شد، که به شرح زیر می باشند: اهرم مالی: اهرم مالی عبارت است از نسبت ارزش دفتری بدهی های بلندمدت به ارزش دفتری کل دارایی های شرکت t در سال t

اندازه شرکت: برای محاسبه متغیر اندازه شرکت از معیارهایی نظیر لگاریتم مجموع دارایی ها استفاده می شود.

بازده دارایی: بازده دارایی ها عبارت است از نسبت سود خالص قبل از بهره و مالیات به کل دارایی ها شرکت t در سال t در نهایت مدل های مورد استفاده در این پژوهش به صورت زیر است:

مدل فرضیه اصلی اول پژوهش:

$$CETR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 AuditROT_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$CETR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 AuditOP_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل فرضیه اصلی دوم پژوهش:

$$CETR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 AuditROT_{i,t} + \beta_2 BGD_{i,t} + \beta_3 AuditROT_{i,t} \times BGD_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 Size_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$CETR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 AuditOP_{i,t} + \beta_2 BGD_{i,t} + \beta_3 AuditOP_{i,t} \times BGD_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 Size_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

قبل از این که به آزمون فرضیه های پژوهش پرداخته شود، در نگاره (۱) شاخص های توصیفی متغیرهای پژوهش به صورت خلاصه مورد بررسی قرار می گیرد:

نگاره (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیرها	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی	CETR	۰/۱۰۵	۰/۱۰۱	۰/۰۹۸	۰/۰۰۰۰	۰/۸۶۳
اظهار نظر حسابرس	AuditOP	۰/۹۱۴	۱/۰۰۰	۰/۲۸۰	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰
چرخش مؤسسات حسابرسی	AuditROT	۰/۲۵۵	۰/۰۰۰	۰/۴۳۶	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰
تنوع جنسیتی هیئت مدیره	BGD	۰/۰۲۰	۰/۰۰۰	۰/۱۴۱	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰
اهرم مالی	LEV	۰/۵۶۲	۰/۵۶۴	۰/۲۲۱	۰/۰۱۳	۲/۰۷۸
اندازه شرکت	Size	۱۴/۶۶۵	۱۴/۴۶۸	۱/۵۴۸	۱۰/۳۵۲	۲۰/۷۶۹
بازده دارایی ها	ROA	۰/۱۴۲	۰/۱۱۴	۰/۱۵۵	-۰/۴۰۴	۰/۸۳۰

برآورد مدل و آزمون فرضیه

در پژوهش حاضر، جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه مورد نظر از داده‌های ترکیبی استفاده نموده و به دلیل تعیین مدل مناسب از بین مدل ترکیبی و تلفیقی جهت برآورد رگرسیون خطی چند متغیره، از آزمون F لیمر استفاده شد که فرض صفر آن بیانگر مناسب بودن مدل تلفیقی است. اگر احتمال آماره F آزمون فوق بیش از ۰/۰۵ باشد، از مدل تلفیقی استفاده خواهد شد و نیازی به انجام آزمون هاسمن نیست؛ ولی اگر مدل ترکیبی مناسب باشد، باید مدل اثرات ثابت در برابر مدل اثرات تصادفی آزمون شود تا مدل مناسب‌تری برای برآورد تعیین شود که این کار با آزمون هاسمن صورت می‌گیرد. نتایج آزمون F لیمر در نگاره (۲) نشان‌دهنده این است که سطح معنی‌داری آماره F بیشتر از ۰/۰۵ است، پس برای آزمون فرضیه پژوهش، استفاده از مدل تلفیقی مناسب‌تر است. علاوه بر آزمون F لیمر برای تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره نیاز است مفروضاتی نیز اعمال شود، که از جمله آن‌ها می‌توان به شامل همسانی واریانس، خود همبستگی و آزمون هم خطی، آزمون دوربین-واتسون و نرمال بودن توزیع باقی‌مانده‌ها اشاره کرد. برای اطمینان از همسانی واریانس از آزمون بروش-پاگان-گادفری استفاده می‌شود؛ همان گونه که مشاهده می‌شود مقدار احتمال آماره F برای مدل‌ها بیش‌تر از ۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد فرض همسانی واریانس جملات خطا برای این مدل برقرار است. اما مقدار احتمال آماره F برای مدل‌های فرعی فرضیه دوم کوچک‌تر از ۵ درصد می‌باشد، بر همین اساس فرض صفر این آزمون مبنی بر همسانی واریانس قابل پذیرش نمی‌باشد و برای پیشگیری از دستیابی به نتایج کاذب رگرسیون از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS³⁵) استفاده شده است. آزمون نرمال بودن توزیع باقی‌مانده‌های مدل از مفروضه‌های تحلیل رگرسیون است؛ اما در صورتی که توزیع بدون چولگی شدید و تک نمایی باشد، توزیع نرمال بودن قابل توجیه است. با توجه به این که تعداد مشاهدات آماری پژوهش حاضر بیش از ۳۰ عدد می‌باشد (تعداد مشاهدات پژوهش حاضر ۱۱۸۰ سال-شرکت می‌باشد)؛ بنابراین فرض می‌شود داده‌ها به توزیع نرمال نزدیک بوده است (افلاطونی، ۱۳۹۴). همچنین، آزمون دوربین-واتسون استقلال یا عدم استقلال خطای میان مقادیر واقعی و پیش‌بینی شده را مشخص می‌کند، اگر آماره محاسبه شده بین ۱/۵۰ تا ۲/۵۰ قرار گرفته باشد، مدل دارای استقلال بوده و فاقد خودهمبستگی میان مقادیر می‌باشد. در نگاره (۲) نتایج آزمون لیمر و مفروضات مدل نمایش داده می‌شود.

نگاره (۲): آزمون لیمر و مفروضات مدل

فرضیات	آزمون چاو	مدل	آزمون هاسمن	مدل	آزمون همسانی واریانس	دوربین واتسون
فرضیه اول	۰/۰۰۰۰	تابلویی	۰/۰۰۳۹	ثابت	۰/۰۰۱۹	۱/۵۱
فرضیه دوم	۰/۰۰۰۰	تابلویی	۰/۰۰۸۴	ثابت	۰/۰۰۱۹	۱/۷۵
فرضیه سوم	۰/۰۰۰۰	تابلویی	۰/۰۱۰۰	ثابت	۰/۰۰۶۷	۱/۷۶
فرضیه چهارم	۰/۰۰۰۰	تابلویی	۰/۰۰۴۲	ثابت	۰/۰۰۶۴	۱/۷۶

نتایج حاصل از آزمون فرضیه

فرضیه اول پژوهش حاضر حاکی از آن است که «بین اظهارنظر حسابرس و اجتناب از مالیات رابطه منفی و معناداری وجود دارد».

نگاره (۴): خلاصه نتایج آزمون فرضیه اول

نام متغیرها	ضریب	مقدار آماره t	سطح خطا
مقدار ثابت β_0	۰/۱۱۱	۶۲/۰۲	۰/۰۰۰۰
اظهارنظر حسابرس β_1	-۰/۰۰۲	-۱/۷۷۴	۰/۰۴۶۳
اهرم مالی β_2	-۰/۰۰۴	-۲/۰۰۸	۰/۰۴۴۸
اندازه شرکت β_3	۰/۰۱۷	۱/۴۰۳	۰/۱۶۰۸
بازده دارایی β_4	-۰/۰۰۲	-۱/۴۳۶	۰/۱۵۱۰
آماره F	۹۸/۳۶ (۰/۰۰۰۰)	ضریب تعیین	۰/۹۱۸
آماره دوربین واتسون	۱/۵۱۶	ضریب تعیین تعدیلی	۰/۹۰۹

همان گونه که در نگاره (۴) مشاهده می شود، نتایج نشان می دهد که سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر اظهارنظر حسابرس کمتر از ۵ درصد (۰/۰۴۶۳) است. از این رو، می توان نتیجه گرفت که بین اظهارنظر حسابرس با اجتناب از مالیات رابطه معناداری وجود دارد. از سوی دیگر، ضریب برآورد شده برای متغیر اظهارنظر حسابرس در سطح خطای ۰/۰۵ درصد منفی (-۰/۰۰۲) است؛ این یافته حاکی از این است که یک رابطه منفی اظهارنظر حسابرس و اجتناب از مالیات وجود داد. به عبارت دیگر، شرکت هایی که اظهارنظر مقبول حسابرس داشتند احتمالاً با افزایش اجتناب از مالیات همراه خواهند بود. بنابراین فرضیه اصلی اول پژوهش در سطح معناداری ۹۵ درصد تأیید می شود. همچنین، از بین سایر متغیرهای توضیحی نیز متغیرهای اندازه شرکت و بازده دارایی رابطه معناداری با اجتناب از مالیات ندارند؛ اما اهرم مالی رابطه معناداری با اجتناب از مالیات دارد.

فرضیه دوم پژوهش حاضر حاکی از آن است که «بین چرخش مؤسسات حسابرس و اجتناب از مالیات رابطه منفی و معناداری وجود دارد».

نگاره (۵): خلاصه نتایج آزمون فرضیه دوم

نام متغیرها	ضریب	مقدار آماره t	سطح خطا
مقدار ثابت β_0	۰/۱۰۸	۷۱/۱۷۷	۰/۰۰۰۰
چرخش مؤسسات حسابر س β_1	-۰/۸۲۴	-۰/۱۲۲	۰/۹۰۲۸
اهرم مالی β_2	-۰/۰۰۳	-۱/۵۴۷	۰/۱۲۲۰
اندازه شرکت β_3	۰/۰۱۳	۱/۴۹۲	۰/۱۳۵۹
بازده دارایی β_4	-۰/۰۰۲	-۰/۸۱۲	۰/۴۱۶۸
آماره F	(۰/۰۰۰۰)۹۸/۱۶	ضریب تعیین	۰/۹۱۸
آماره دوربین واتسون	۱/۷۵	ضریب تعیین تعدیلی	۰/۹۰۸

همان گونه که در نگاره (۵) مشاهده می شود، نتایج نشان می دهد که سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر چرخش مؤسسات حسابر س بیشتر از ۵ درصد (۰/۹۰۲۸) است. از این رو، می توان نتیجه گرفت که بین چرخش مؤسسات حسابر س با اجتناب از مالیات رابطه معناداری وجود ندارد. به عبارت بهتر، شرکت هایی که چرخش مؤسسات حسابر س داشتند هیچ گونه رابطه ای با کاهش یا افزایش اجتناب از مالیات ندارند. بنابراین، فرضیه فرعی دوم پژوهش در سطح اطمینان ۰/۹۵ رد خواهد شد. همچنین، از بین سایر متغیرهای توضیحی نیز هیچ یک از متغیرهای پژوهش رابطه معناداری با اجتناب از مالیات ندارند. فرضیه سوم پژوهش حاضر حاکی از آن است که «تنوع جنسیتی هیئت مدیره به عنوان متغیر تعدیل کننده بر رابطه بین اظهار نظر حسابر سی و اجتناب از مالیات تأثیر معناداری دارد».

نگاره (۶): خلاصه نتایج آزمون فرضیه سوم

نام متغیرها	ضریب	مقدار آماره t	سطح خطا
مقدار ثابت β_0	۰/۱۱۱	۵۳/۳۵	۰/۰۰۰۰
اظهار نظر حسابر س β_1	-۰/۰۰۱	-۱/۴۱۹	۰/۱۵۶۱
تنوع جنسیتی هیئت مدیره β_2	۰/۰۰۹	۰/۷۸۲	۰/۴۳۴۰
حاصل ضرب تنوع جنسیتی هیئت مدیره در اظهار نظر حسابر س β_3	-۰/۰۳۵	-۱/۸۹۴	۰/۰۵۸۴
اهرم مالی β_4	-۰/۰۰۵	-۱/۸۷۹	۰/۰۶۰۵
اندازه شرکت β_5	۰/۰۱۷	۰/۸۰۳	۰/۴۲۲۱
بازده دارایی β_6	-۰/۰۰۳	-۱/۲۲۴	۰/۲۱۲۲
آماره F	(۰/۰۰۰۰)۹۸/۲۵	ضریب تعیین	۰/۹۱۹
آماره دوربین واتسون	۱/۷۶	ضریب تعیین تعدیلی	۰/۹۱۰

همان گونه که در نگاره (۶) مشاهده می شود، نتایج نشان می دهد که سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر اظهار نظر حسابر س بیشتر از ۵ درصد (۰/۱۵۶۱) است. از این رو، می توان نتیجه گرفت که بین اظهار نظر حسابر س با اجتناب از مالیات رابطه معناداری وجود ندارد. از سوی دیگر، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر تنوع جنسیتی هیئت مدیره هم نیز بیشتر از ۵ درصد (۰/۴۳۴۰) است؛ این یافته حاکی از این است که یک رابطه ای بین تنوع جنسیتی هیئت مدیره و اجتناب از مالیات وجود ندارد. در نهایت سطح معناداری محاسبه شده حاصل ضرب تنوع جنسیتی هیئت مدیره در اظهار نظر حسابر س هم بیش از ۵ درصد است. پس می توان گفت، فرضیه فرعی اول پژوهش در سطح اطمینان ۰/۹۵ رد پذیرش نخواهد شد.

همچنین فرضیه چهارم پژوهش حاضر حاکی از آن است که «تنوع جنسیتی هیئت مدیره به عنوان متغیر تعدیل کننده بر رابطه بین چرخش مؤسسات حسابر س و اجتناب از مالیات تأثیر معناداری دارد». همان طور که در نگاره (۷) مشاهده می شود، سطح معناداری محاسبه

شده برای متغیر چرخش مؤسسات حسابرِس بیشتر از ۵ درصد (۰/۸۷۹۸) است. از این رو، می توان نتیجه گرفت که بین چرخش مؤسسات حسابرِس با اجتناب از مالیات رابطه معناداری وجود ندارد. از سوی دیگر، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر تنوع جنسیتی هیئت مدیره هم نیز بیشتر از ۵ درصد (۰/۷۹۷۷) است؛ این یافته حاکی از این است که یک رابطه ای بین تنوع جنسیتی هیئت مدیره و اجتناب از مالیات وجود ندارد. در نهایت سطح معناداری محاسبه شده حاصل ضرب تنوع جنسیتی هیئت مدیره در اظهار نظر حسابرِس هم کمتر از ۵ درصد (۰/۰۳۹۵) است؛ اما چون متغیرهای چرخش مؤسسات حسابرِس و تنوع جنسیتی هیئت مدیره با اجتناب از مالیات رابطه ندارند، پس این معناداری در این رابطه تأثیر ناچیزی دارد. پس می توان گفت، فرضیه فرعی دوم پژوهش در سطح اطمینان ۰/۹۵ پذیرش نخواهد شد.

نگاره (۷): خلاصه نتایج آزمون فرضیه چهارم

نام متغیرها	ضریب	مقدار آماره t	سطح خطا
مقدار ثابت β_0	۰/۱۰۸	۶۱/۵۳۵	۰/۰۰۰۰
چرخش مؤسسات حسابرِس β_1	۸/۳۲	۰/۱۵۱	۰/۸۷۹۸
تنوع جنسیتی هیئت مدیره β_2	۰/۰۰۳	۰/۲۵۶	۰/۷۹۷۷
حاصل ضرب تنوع جنسیتی هیئت مدیره در چرخش مؤسسات حسابرِس β_3	-۰/۰۳۴	-۲/۰۶۱	۰/۰۳۹۵
اهرم مالی β_4	-۰/۰۰۴	-۱/۵۴۰	۰/۱۲۳۷
اندازه شرکت β_5	۰/۰۱۵	۰/۶۲۷	۰/۵۳۰۷
بازده دارایی β_6	-۰/۰۰۲	-۱/۰۰۰	۰/۳۱۷۳
آماره F	(۰/۰۰۰۰)۹۸/۰۱	ضریب تعیین	۰/۹۱۹
آماره دوربین واتسون	۱/۷۶	ضریب تعیین تعدیلی	۰/۹۱۰

نتیجه گیری تحقیق

در این پژوهش، رابطه بین ویژگی های حسابرِسی و اجتناب از مالیات شرکت ها با نقش تعدیل کننده تنوع جنسیتی هیئت مدیره شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران سنجیده شده است.

نتایج بدست آمده از فرضیه های پژوهش حاکی از آن بود در فرضیه اصلی اول فقط بین اظهار نظر حسابرِس و اجتناب از مالیات رابطه منفی و معنادار وجود دارد. به عبارت بهتر، شرکت هایی که اظهار نظر مقبول حسابرِس داشتند احتمالاً با افزایش اجتناب از مالیات همراه خواهند بود. این در حالی است که چرخش مؤسسات حسابرِسی با اجتناب از مالیات رابطه ای نداشت. به عبارت بهتر، شرکت هایی که اظهار نظر مقبول حسابرِس داشتند احتمالاً با افزایش اجتناب از مالیات همراه خواهند بود. این در حالی است که همی و همکاران (۱۳۹۸) بیان کردند در صورتی که اظهار نظر غیر مقبول توسط حسابرِس صادر شود احتمال دارد مدیران قوانین و مقررات را به طور کامل رعایت نکرده و بخشی از آن مربوط به محاسبات مربوط به سود اظهاری و مشمول مالیات و متعاقب آن هزینه مالیات باشد. در نتیجه اظهار نظر غیر مقبول با افزایش اجتناب از مالیات همراه است که با نتایج پژوهش ما سازگاری ندارد. اما در فرضیه فرعی دوم بیان شد که بین چرخش مؤسسات حسابرِس با اجتناب از مالیات رابطه معناداری وجود ندارد. به عبارت دیگر، شرکت هایی که چرخش مؤسسات حسابرِس داشتند هیچ گونه رابطه ای با کاهش یا افزایش اجتناب از مالیات ندارند.

در فرضیه اصلی سوم مشخص شد تنوع جنسیتی هیئت مدیره بر رابطه بین ویژگی های حسابرِسی اعم از اظهار نظر حسابرِسی و چرخش مؤسسات حسابرِسی با اجتناب از مالیات تأثیری ندارد. اما در فرضیه اصلی چهارم مشخص گردید که مسئولیت اجتماعی شرکت ها فقط موجب تعدیل رابطه ی چرخش مؤسسات حسابرِس و اجتناب از مالیات می شود، و هیچ گونه تأثیری بر اظهار نظر حسابرِس ندارد. در این راستا، لازم به توضیح است که زنان در هیئت مدیره در فعالیت های برنامه ریزی

مالیاتی شرکت نمی کنند (کاستلونگر و همکاران^{۳۶}، ۲۰۱۰ و لانیس و همکاران^{۳۷}، ۲۰۱۷). مطابق با پژوهش حاضر، خاولا و علی^{۳۸} (۲۰۱۲) بیان کردند که هیچ رابطه معناداری بین تنوع جنسیتی در هیئت مدیره شرکت و فرآیند تصمیم گیری در اتخاذ استراتژی مالیاتی نشان نمی دهد. اما خلاف نتایج پژوهش لای و همکاران (۲۰۱۷) و حسینی و همکاران (۲۰۱۹) بیان شد حضور زنان در هیئت مدیره می تواند تقاضای کیفیت حسابرسی را بالا ببرد و از این طریق به کاهش رفتار فرصت طلبانه مدیران کمک می کند و باعث می شود چرخش مؤسسات حسابرسی و اظهارنظر حسابرس در شرکت بهتر نمایان شود و از اجتناب از مالیات شرکتها بکاهند. شایان ذکر است تاکنون پژوهشی در زمینه بررسی رابطه بین ویژگی های حسابرسی و اجتناب از مالیات شرکتها با نقش تعدیل کننده تنوع جنسیتی هیئت مدیره شرکتها در کشور انجام نشده بود و در خارج از کشور نیز تعداد محدودی پژوهش در این زمینه وجود داشت، بیش از این امکان مقایسه دقیق نتایج پژوهش حاضر با سایر پژوهشها میسر نگردد.

پیشنهادات تحقیق

براساس این یافته ها پیشنهاداتی را به استفاده کنندگان از این پژوهش ارائه داد:

با توجه به نتایج پژوهش مبنی بر وجود رابطه بین اظهارنظر حسابرس و اجتناب از مالیات پیشنهاد می شود اظهارنظر توسط سازمان حسابرسی سازمان حسابرسی که بزرگترین موسسه حسابرسی ایران است، صادر گردد؛ چراکه گزارش های ارائه شده توسط این موسسه از نظر سرمایه گذاران و کلیه استفاده کنندگان صورتهای مالی قابلیت اتکای بیشتری دارد. از طرفی دیگر بین چرخش مؤسسات حسابرسی و اجتناب از مالیاتی رابطه ای مشاهده نشد، پس پیشنهاد می شود قطع ارتباط بلندمدت حسابرس با صاحبکار، نداشتن توجه به فرآیند تکراری حسابرسی سالهای قبل و از بین رفتن میل ناآگاهانه حسابرس برای خشنود کردن صاحبکار توسط موسسه جدید مورد توجه قرار گیرد. همچنین با توجه به نتایج پژوهش مبنی بر عدم تأثیرگذاری تنوع جنسیتی هیئت مدیره بر رابطه بین ویژگی حسابرسی و اجتناب از مالیات پیشنهاد می شود حضور زنان در هیئت مدیره افزایش یابد تا موانع جنسیتی برطرف گردد. در نهایت بر مبنای پژوهش حاضر پیشنهاد می شود که با گسترش ادبیات نظری در خصوص چرخش مؤسسات حسابرسی و اظهارنظر حسابرس، شرکتها، فعالان بازار بورس، اعضا هیئت مدیره شرکتها، سهامداران، اعتباردهندگان و ... بتوانند با این آشنایی بیشتر پیدا کنند تا به شکل بهینه تری شرکتها را مدیریت نمایند.

محدودیت های تحقیق

در انجام هر پژوهش محدودیت هایی بر سر راه پژوهشگر قرار می گیرد، که این پژوهش از آن مستثنی نیست. عمده ترین محدودیت این پژوهش ارائه نکردن گزارشات هیئت مدیره توسط برخی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد، بنابراین اطلاعات همه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای آزمون در دسترس قرار نگرفت.

³⁶ Kastlunger

³⁷ Lanis

³⁸ Khaoula & Ali

منابع

- [۱] اباذری، ز.، و نصیرزاده، ف. (۱۳۹۷). چرخش اجباری مؤسسات حسابداری و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابداری: هزینه ها و منافع. *پژوهشهای حسابداری مالی و حسابداری*، ۱۰(۳۹): ۱۰۷-۱۳۷.
- [۲] احمدی، ن.، و آقایی، آ. (۱۳۹۶). بررسی تاثیر ویژگی های فردی حسابرسان و ویژگی های موسسه حسابداری به روی کیفیت کار حسابداری، اولین همایش حسابداری، مدیریت و اقتصاد با رویکرد پویایی اقتصاد ملی، ملایر
- [۳] حاجیها، ز.، و صابریان رنجبر، م. (۱۳۹۵). بررسی اثر مقایسه ای چرخش شریک موسسه حسابداری و چرخش موسسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی، اولین همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران، مشهد.
- [۴] حیدرپور، ف.، و جعفری، ی. (۱۳۹۵). تاثیر ساختار بازار محصول بر هزینه های حسابداری. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری)*، ۸(۳۰): ۱۰۳-۱۱۸.
- [۵] خوشکار ف.، رستمی س.، و خنده، م. (۱۳۹۸). رابطه حق الزحمه حسابداری با کیفیت سود و کیفیت گزارشگری مالی. *فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۳(۲۴): ۳۵-۵۱.
- [۶] رضائی پسته نوئی، ی.، غلامرضا پور، م.، کاظمی، پ.، و امیرنیا، ن. (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیلی مالکیت خانوادگی بر رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی: آزمون نظریه ثروت اجتماعی- عاطفی و نمایندگی. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۴۷(۱): ۴۵-۶۵.
- [۷] رحمنزاده، ا.، و سپهریوند، آ. (۱۴۰۰). تحلیل ارتباط بین نااطمینانی سیاست های اقتصادی و اجتناب مالیاتی. *مطالعات نوین کاربردی در مدیریت، اقتصاد و حسابداری*، ۱۳(۱): ۲۰-۳۶.
- [۸] ستایش، م.ح.، و ابراهیمی، ف. (۱۴۰۰). رابطه جانشینی میزان استفاده از اهرم مالی در ساختار سرمایه و اجتناب مالیاتی، *پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری*، ۴۹(۱): ۵۳-۷۲.
- [۹] سجادی، ح.، کاویانی، م.، رشیدی باغی، م.، و صبرجو، ج. (۱۳۹۶). تأثیر چرخش حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابداری بر کیفیت حسابداری. *دانش حسابداری*، ۱۷(۶۹): ۵۹-۸۰.
- [۱۰] صفرزاده، م.، و هوشمند کاشانی، ع. (۱۳۹۹). ویژگی های حسابرس، گرایش های حرفه ای و تجاری، و تأثیر آن ها بر کیفیت حسابداری. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۸): ۱۴۵-۱۶۵.
- [۱۱] علوی، م.، و معاریان، م. (۱۴۰۰). ویژگی های حسابرس و احتمال ورشکستگی. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۱(۲): ۱۲۱-۱۴۰.
- [۱۲] محمدی، م.، و یوسفوند، د. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی هیئت مدیره و کمیته حسابداری بر توانایی مدیریت و شفافیت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۵۲(۱): ۱۱۴-۱۳۷.
- [۱۳] همتی، ه.، جابری، م.، ایمانی، ک.، و شامحمدی، م. (۱۳۹۸). بررسی رابطه نوع اظهارنظر و اندازه موسسه حسابداری با اجتناب از مالیات با استفاده از روش دومرحله ای حکمن. *تحقیقات حسابداری و حسابداری*، ۱۱(۴۳): ۱۷۱-۱۸۶.
- [14] Annuar, H.A., Salihu, I.A. and Obid, S.N.S. (2014). Corporate ownership, governance and tax avoidance: an interactive effects, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164(66), 150-160
- [15] Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Jagolinzer, A. D., and Larcker, D. F., (2015). Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 1-17.
- [16] Averio, T. (2021). The analysis of influencing factors on the going concern audit opinion – a study in manufacturing firms in Indonesia, *Asian Journal of Accounting Research* 6(2), 152-164.
- [17] Bradshaw, M., Liao, G. and Ma, M.S. (2019). Agency costs and tax planning when the government is a major shareholder, *Journal of Accounting and Economics*, 6(3). 255-277.

- [18] Boukattaya, S.; Omri, A. (2021). Impact of Board Gender Diversity on Corporate Social Responsibility and Irresponsibility: Empirical Evidence from France. *Sustainability*, 13, 4712
- [19] Broadbent, J., & Kirkham, L. (2008). Glass ceilings, glass cliffs or new worlds? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(4), 465–473
- [20] Caramanis, C., and Lennox, C. S., 2008. Audit Effort and Earnings Management. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 116-138
- [21] Carp, M.; Istrate, C. (2021). Audit Quality under Influences of Audit Firm and Auditee Characteristics: Evidence from the Romanian Regulated Market. *Sustainability*, 13, 6924.
- [22] Chan, K.H., Mo, P.L. and Zhou, A.Y. (2013). Government ownership, corporate governance and tax aggressiveness: evidence from China, *Accounting & Finance*, 53(4), 1029-1051.
- [23] Chen, S., Huang, Y., Li, N. and Shevlin, T. (2019). How does quasi-indexer ownership affect corporate tax planning?, *Journal of Accounting and Economics*, 67(3). 278-296.
- [24] Chow, C. W., and Rice, S. J., 1982. Qualified audit opinions and auditor switching. *The Accounting Review*, 000, 326-335.
- [25] Chijoke-Mgbame, M., Boateng, A. and Mgbame, C. O. (2020) Board Gender Diversity, Audit Committee and Financial Performance: Evidence from Nigeria. *Accounting Forum*, 44 (3), 262-286
- [26] Craswell, A., Stokes, D. J., and Laughton, J., (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), 253-275
- [27] Desai, M. A., and Dharmapala, D., (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145-179
- [28] Guenther, D.A., Matsunaga, S.R. and Williams, B.M. (2016). Is tax avoidance related to firm risk?, *The Accounting Review*, 92(1), 115-136.
- [29] Hanlon, M., (2005). The persistence and pricing of earnings, accruals, and cash flows when firms have large book-tax differences. *The Accounting Review*, 80(1), 137-166.
- [30] Hoseini, M., Safari Gerayli, M., and Valiyan, H., (2019). Demographic characteristics of the board of directors' structure and tax avoidance: Evidence from Tehran Stock Exchange. *International Journal of Social Economics*, 46(2), 199-212.
- [31] Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- [32] Karen M. Y. Lai & Bin Srinidhi , Ferdinand A. Gul and Judy S. L. Tsui, (2017). Board Gender Diversity, Auditor Fees, and Auditor Choice, *Contemporary Accounting Research*, John Wiley & Sons., 34(3), 1681-1714.
- [33] Kalanjati, D.S., Nasution, D., Jonnergård, K. and Sutedjo, S. (2019). Auditor rotations and audit quality: A perspective from cumulative number of audit partner and audit firm rotations, *Asian Review of Accounting*, 27(4), 639-660.
- [34] Khan, N., and Chen, S., 2017. Mediating effects of audit quality on the relationship between audit firm rotation and tax avoidance: Evidence from China. *Journal of Applied Economics & Business Research*, 7(4)

- [35] Khanh, H. and Khuong, N. (2019). Does Corporate Tax Avoidance Influence Firm Leverage of Vietnamese Listed Companies?. *Theoretical Economics Letters*, 9, 1070-1078
- [36] Kinnunen, J., Niemi, L., Troberg, P., and Collis, J., (2017). What turns the taxman on? Audit opinion and tax return adjustments in a voluntary audit environment
- [37] Kovermann, J., & Velte, P. (2021). CSR and tax avoidance: A review of empirical research. *Corporate Ownership & Control*, 18(2), 20-39
- [38] Lanis, R., and Richardson, G., (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86-108.
- [39] Lai, K. M., Srinidhi, B., Gul, F. A., and Tsui, J. S., (2017). Board gender diversity, auditor fees, and auditor choice. *Contemporary Accounting Research*, 34(3), 1681-1714.
- [40] Lee, R. J., and Kao, H. S., (2018). The Impacts of IFRSs and Auditor on Tax Avoidance. *Advances in Management and Applied Economics*, 8(6), 17-53
- [41] Lennox, C. S., (2000). Going-concern opinions in failing companies: Auditor dependence and opinion shopping. *ssrn*, 240468.
- [42] Minnick, K., and Noga, T., (2010). Do corporate governance characteristics influence tax management? *Journal of Corporate Finance*, 16(5), 703-718.
- [43] Mustafa, A., Che-Ahmad, A., and Chandren, S. (2018). Board diversity, audit committee characteristics and audit quality: The moderating role of control-ownership wedge. *Business and Economic Horizons*; 14(3), 587-614.
- [44] Ha, N., and Quyen, P., (2017). The relationship between state ownership and tax avoidance level: empirical evidence from Vietnamese firms, *Journal of Asian Business Strategy*, *Asian Economic and Social Society*,. 7(1), 1-12,
- [45] Omer, T. C., Bedard, J. C., and Falsetta, D., (2006). Auditor-provided tax services: The effects of a changing regulatory environment. *The Accounting Review*, 81(5), 1095-1117.
- [46] Simamora, R.A. and Hendarjatno, H. (2019). The effects of audit client tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity ratio, and leverage to the going concern audit opinion, *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), 145-156.
- [47] Watts, R.L. (2003). Conservatism in accounting part I: explanations and implications, *Accounting Horizons*, 17(3), 207-221
- [48] Wahab, N.S.A. and Holland, K. (2012), Tax planning, corporate governance and equity value. *The British Accounting Review*, 44(2), 111-124
- [49] Wang, Y., Wilson, C., and Li, Y., (2021). Gender attitudes and the effect of board gender diversity on corporate environmental responsibility, *Emerging Markets Review*, Elsevier, 47(C).
- [50] Wahid, A.S., (2017). The Effects and the Mechanisms of Board Gender Diversity: Evidence from Financial Manipulation. *Journal of Business Ethics*, Forthcoming, Rotman School of Management Working Paper No. 2930132, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2930132> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2930132>
- [51] Whait, R.B., Christ, K.L., Ortas, E. and Burritt, R.L. (2018), What do we know about tax aggressiveness and corporate social responsibility? An integrative review, *Journal of Cleaner Production*, 204(33), 542-552