

## The Mediating Role of Financial and Non-Financial Reporting Quality in the Relationship between Labor Costs and Tax Avoidance<sup>1</sup>

Ahmed Hasan Ali Al-Hasani<sup>2</sup>, Hamze Didar<sup>3</sup>, Gholamreza Mansourfar<sup>4</sup>

Received: 2023/08/05

Accepted: 2023/12/15

Research Paper

### Abstract

**Purpose:** The primary Purpose of the present research was to investigate the direct effect of labor costs on tax avoidance and the quality of financial and non-financial reporting. The secondary Purpose is to examine the indirect effect of labor costs on tax avoidance through the mediating role of financial and non-financial reporting quality.

**Method:** To test the hypotheses, a sample of 105 companies over the period 2012-2021 was selected. Panel data regression analysis was used to analyze the data and examine the results.

**Results:** The results indicated that labor costs improve the quality of financial and non-financial reporting. Furthermore, by enhancing reporting quality, labor costs indirectly decrease tax avoidance, although they do not directly affect tax avoidance.

**Conclusion:** The quality of financial and non-financial reporting mediates the relationship between labor costs and tax avoidance.

**Contribution:** In addition to addressing the existing research gap, as this issue has not been previously investigated, this study highlights the importance of a company's entire labor force, not just the finance staff, in improving reporting quality. It emphasizes the role of the workforce in curbing tax avoidance.

**Keywords:** Tax avoidance, Financial and Non-financial Reporting Quality, Labor Costs.

**JEL Classification:** M41, H26, J30.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.30006.1576

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Urmia University, Urmia, Iran. (a.hasani@urmia.ac.ir).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Urmia University, Urmia, Iran. Corresponding Author. (h.didar@urmia.ac.ir).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Urmia University, Urmia, Iran. (g.mansourfar@urmia.ac.ir)



## نقش میانجی کیفیت گزارش‌گری مالی و غیرمالی در رابطه بین هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی<sup>۱</sup>

احمد حسن علی الحسنی<sup>۲</sup>، حمزه دیدار<sup>۳</sup>، غلامرضا منصورفر<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۲۴

مقاله پژوهشی

### چکیده

**هدف:** هدف پژوهش حاضر در حله اول بررسی تاثیر مستقیم هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی و کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی بوده و در مرحله بعد، این پژوهش اثر غیرمستقیم هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار را از طریق کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی بر اجتناب مالیاتی، بررسی نموده است.

**روش:** به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، تعداد ۱۰۵ شرکت در طی سال‌های ۱۴۰۰-۱۳۹۱ به عنوان نمونه منتخب برگزیده شده و نیز جهت تجزیه و تحلیل داده‌های آن از الگوی رگرسیونی چندمتغیره با استفاده از داده‌های پنل، اقدام به بررسی نتایج گردید.

**یافته‌ها:** بررسی یافته‌های پژوهش گواه آن بوده که هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی گردیده و به صورت غیر مستقیم نیز از طریق افزایش کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی، اجتناب مالیاتی را کاهش داده، اما تاثیر مستقیمی بر اجتناب مالیاتی ندارد.

**نتیجه‌گیری:** کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در رابطه بین هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی نقش میانجی دارد. **دانش افزایی:** علاوه بر پر کردن خلاء پژوهشی موجود در زمینه موضوع پژوهش حاضر که تاکنون انجام نپذیرفته است، این پژوهش اهمیت نیروی کار شرکت و نه صرفاً کارکنان مالی را، به عنوان عامل موثری در افزایش کیفیت گزارشگری معرفی و نقش آنان را برجسته می‌نماید.

**واژه های کلیدی:** اجتناب مالیاتی، کیفیت گزارش‌های مالی و غیرمالی، حقوق و دستمزد نیروی کار.

طبقه بندی موضوعی: M41, H26, J30

10.22051/JAASCI.2023.44383.1790 : DOI ۱

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (a.alhasani@urmia.ac.ir).

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. نویسنده مسئول. (h.didar@urmia.ac.ir).

۴. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (g.mansourfar@urmia.ac.ir).

jaacsi.alzahra.ac.ir

## مقدمه

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر غیرمستقیم هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار از طریق کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی بر اجتناب مالیاتی است. در این راستا ادبیات اجتناب مالیاتی دو انگیزه متفاوت در زمینه تاثیر هزینه‌های نیروی کار بر اجتناب مالیاتی را مطرح می‌نماید. به طوری که از یک سو، افزایش حقوق و دستمزد کارکنان ممکن است انگیزه‌ای برای شرکت ایجاد نموده تا با استفاده از اجتناب مالیاتی شرایط مالی مطلوب خود را حفظ نماید، زیرا افزایش هزینه‌های نیروی کار منجر به مشکلات مالی و کاهش انعطاف‌پذیری مالی می‌شود (ژیانگ و همکاران، ۲۰۲۳: ۳۳۹). از سوی دیگر، احتمال ایجاد مشکلاتی همانند از دست دادن شهرت و جرایم مالیاتی و همچنین، تاثیری که افزایش هزینه حقوق و دستمزد بر کاهش سود شرکت و هزینه مالیات پرداختی دارد، ممکن است انگیزه‌ای برای شرکت ایجاد نموده تا فعالیت‌های اجتناب مالیاتی خود را کاهش دهد (ژیانگ و همکاران، ۲۰۲۳: ۳۳۹-۳۴۰).

عامل بسیار مهم دیگری که به پشتوانه‌ی تئوری مشروعیت و تئوری ذینفعان مطرح گردیده، گزارشگری مالی و غیرمالی با کیفیت است که به نوعی نشان دهنده‌ی رفتارهای مالیاتی شرکت‌ها می‌باشد. به بیان بهتر، در شرکت‌های با گزارشگری با کیفیت بالا، کمتر خلاف واقع گزارش شده و منافع مختلف ذینفعان نیز حفاظت می‌شود. از طرفی نیز کیفیت گزارشگری مالی به میزان مالیاتی این امکان را می‌دهد تا بهترین تصمیمات را در خصوص تعیین صحیح مالیات و دریافت آن اتخاذ کنند (گالمور و لایرو، ۲۰۱۴: ۱۵۲-۱۵۱). همچنین جهت دستیابی به مشروعیت اجتماعی، شرکت‌ها نیازمند ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی با کیفیت هستند. تهیه گزارش‌های مالی و غیرمالی با کیفیت، برای ارائه به ذینفعان، این ذهنیت را در آنها ایجاد می‌کند که "ما در راستای تحقق به اهداف شما حرکت می‌کنیم". در این راستا افشاء اطلاعات غیرمالی از جمله اطلاعات اجتماعی بر اساس این نظریه‌ها، تلاشی برای رسیدن به هدف مشروعیت اجتماعی است (حاجیان‌نژاد، ۱۳۹۴: ۶۲؛ رحمانی و بشیری‌منش، ۱۳۹۳: ۴۰). بنابراین هر چه میزان اطلاعات ارائه شده از کیفیت بالایی برخوردار باشد، این مهم را می‌رساند که شرکت‌ها در راستای منافع ذینفعان حرکت می‌نمایند، که در مورد مالیات، این منافع شامل عموم جامعه می‌شود.

پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد که نیروی کار شرکت‌ها در نظارت بر گزارش‌گری مالی نقش حاکمیتی و کنترل داخلی بسیار مهمی دارند (بون و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰: ۱۲۴۱؛ دایک و همکاران، ۲۰۱۰: ۲۲۱۳). در این راستا این پژوهش میزان هزینه نیروی کار را عاملی برای دستیابی به گزارش‌های با کیفیت مورد بررسی قرار داده است. انگیزه ایجادکننده این بررسی بر پایه‌ی تئوری‌های منابع انسانی<sup>۲</sup> (بکر<sup>۳</sup>، ۱۹۶۴: ۹۴-۹۶) و تئوری انگیزش<sup>۴</sup> (هرزبر<sup>۵</sup>، ۱۹۶۸: ۴۸)، قابل اثبات است. نخست، افزایش پرداختی در قالب حقوق و دستمزد به عامل کار نشان‌دهنده افزایش کمیت یا کیفیت نیروی کار است. ثانیاً، کارکنان با کیفیت بالا می‌توانند محیط گزارش‌گری مالی شرکت خود را حداقل از دو طریق بهبود بخشند. اول، آن‌ها می‌توانند اطلاعات با کیفیت و برتر را به عنوان ورودی سیستم گزارش‌گری ارائه دهند، دوم، کارکنان با کیفیت بالا می‌توانند گزارش نادرست مالی عمدی را شناسایی و کشف کنند، حتی قبل از اینکه به یک رویداد گزارش نادرست بزرگتر تبدیل شود (اندریو و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۰۸).

بر اساس مطالب بیان شده، پژوهش حاضر سعی دارد تاثیر میانجی هزینه نیروی کار شرکت‌ها را در رابطه بین کیفیت گزارش‌گری مالی و غیرمالی و اجتناب مالیاتی بررسی نماید. این مطالعه علاوه بر بررسی این موضوع، انجام پژوهش حاضر را به دلایل زیر ضروری می‌داند: (۱) با توجه به محیط در حال توسعه ایران، پر کردن این شکاف پژوهشی ضروری به نظر می‌رسد. زیرا می‌تواند کمکی موثر در جهت ارتقای سطح کیفی گزارش‌گری داشته باشد. ارتقای سطح کیفی گزارش‌گری می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری درست سرمایه‌گذاران و جذب سرمایه آنان، دستیابی شرکت‌ها به مشروعیت لازم در جامعه و تحقق منافع کلیه ذینفعان، از جمله نیروی کار شرکت‌ها شود. (۲) بررسی این موضوع می‌تواند تشویقی برای شرکت‌ها در جهت افزایش رفاه کارکنان آنان باشد، این موضوع احتمالاً از آن جهت که در محیط اقتصادی ایران، اکثر نیروی کار شرکت‌ها از حقوق مکفی برخوردار نیستند، ضروری و قابل بررسی به نظر می‌رسد.

1. Bowen et al
2. Human capital theory
3. Becker
4. Motivation theory
5. Herzber

### مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

دو دیدگاه متفاوت در خصوص تاثیر هزینه های نیروی کار بر اجتناب مالیاتی وجود دارد. از یک طرف افزایش هزینه های حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت با کاهش سود گزارش شده همراه است که منجر به ارزیابی منفی از چشم انداز شرکت می شود (نوگا و اشنادر، ۲۰۱۳: ۴۷۱). در ارزیابی افراد خارج از شرکت، سود کمتر با چشم انداز منفی مرتبط بوده که در نهایت هزینه تامین مالی در بازارهای سرمایه را افزایش می دهد. اگر منابع تامین مالی داخلی کافی نباشد، شرکت ها انگیزه دارند تا به ابزارهای کم هزینه تر برای تامین نقدینگی بازگردند و این خود ایجادکننده مشوقی برای شرکت ها جهت افزایش فعالیت هایی است که منجر به اجتناب مالیاتی، پس از افزایش حقوق و دستمزد کارکنان می شود (ژیانگ و همکاران، ۲۰۲۳: ۱۰۷-۱۰۸). از سوی دیگر کاهش سود گزارش شده از طریق افزایش هزینه های نیروی کار، مشکلاتی همانند از دست دادن شهرت، مواجه شدن با جرایم مالیاتی، افزایش هزینه تامین مالی، کاهش انعطاف پذیری و نقدینگی را برای شرکت به همراه دارد (دالیول و همکاران، ۲۰۱۱: ۶۳) که می تواند انگیزه ای جهت کاهش فعالیت های اجتناب مالیاتی باشد. بر اساس مطالعات بوون و همکاران (۲۰۱۰: ۱۲۴۱)، رویدادهای افشاگری کارکنان با واکنش های منفی در قیمت سهام، بیان مجدد صورت های مالی، شکایت های بعدی و عملکرد ضعیف شرکت در آینده مرتبط هستند. همچنین، دایک و همکاران (۲۰۱۰: ۲۲۱۳) نیز بیان می کنند که کارکنان می توانند ۱۷ درصد از تقلب ها را کشف و آشکار کنند که این میزان از نرخ کشف تقلب حسابرسان (۱۰٪) و نرخ تنظیم کنندگان صورت های مالی (۷٪) بیشتر است. در کل، کارکنان پس از ارتکاب تقلب و تحریف، نقش حاکمیتی مهمی را ایفا می کنند (ژیانگ و همکاران، ۲۰۲۳: ۳۳۹-۳۴۰). علاوه بر این، کیفیت کارکنان از اهمیت بسزایی در اثربخشی کنترل های داخلی برخوردار می باشد. چرا که کارکنان با کیفیت ضمن تلاش برای انجام بهتر مسئولیت های خود، درصدد اجرای هر چه مطلوب تر سیاست ها و رویه های کنترل داخلی هستند. همچنین، کیفیت سود را می توان بر اساس تفاوت بین دستمزد پرداختی به نیروی کار در سال جاری نسبت به سال قبل که میزان سرمایه گذاری در نیروی انسانی را نشان می دهد محاسبه نمود (فنگ، ۲۰۰۷: ۱۹۳). بر این اساس، افزایش پرداختی به عامل

کار که نشان‌دهنده افزایش کمیت یا کیفیت نیروی انسانی است، می‌تواند کیفیت سود را بهبود بخشد (کریمی و صادقی، ۱۳۸۹: ۱۱۵).

از جمله ویژگی‌های کیفی کارکنان یک شرکت میزان تحصیلات است. تئوری سرمایه انسانی بیان می‌کند که تحصیلات مهارت‌هایی را توسعه می‌دهد که باعث بهره‌وری کارگران می‌شود و تفاوت‌های دستمزد منعکس‌کننده تفاوت در بهره‌وری است (کامپلمن و همکاران، ۲۰۱۸: ۳). بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که افزایش حقوق کارکنان با میزان تحصیلات و کیفیت کاری آنان در ارتباط است. به علاوه میزان سابقه و تعداد کارکنان نیز که نشان‌دهنده کیفیت کارکنان یک سازمان است (فنگ و مکوی، ۲۰۰۹: ۱۹۳)، همراه با دستمزد بالایی نیز می‌باشد. طبق مطالبی که از نظر گذشت می‌توان بیان نمود، میزان پرداختی حقوق و دستمزد به کارکنان با کیفیت، با گزارش‌های باکیفیت نیز همراه خواهد بود. زیرا کارکنان با کیفیت حقوق و دستمزد بالایی دریافت کرده و کار با کیفیتی نیز ارائه می‌دهند و حضور چنین کارکنانی با اثربخشی کنترل‌های داخلی، کیفیت سود بالاتر، ارائه گزارش‌های شفاف‌تر، عدم تجدید ارائه مجدد و کاهش تقلب همراه بوده که در نتیجه آن کیفیت گزارش‌های شرکت نیز افزایش می‌یابد. اما در راستای این افزایش کیفیت در گزارشگری شرکت‌ها پرسشی که بی‌پاسخ مانده، آن است که، آیا این افزایش کیفیت که علت آن بالا رفتن حقوق و دستمزد نیروی کار است، می‌تواند بر اجتناب مالیاتی احتمالی اثرگذار باشد؟

کیفیت گزارشگری مالی به دلیل اول، حفظ منافع گروه‌های ذینفع و عدم گزارشگری خلاف واقع و دوم، اندازه‌گیری دقیق و صحیح میزان مالیات حقه ذینفعان بر رفتارهای مالیاتی شرکت‌ها تاثیرگذار است (گالمور و لایرو، ۲۰۱۵: ۱۵۱-۱۵۲). همچنین امروزه افشاء اطلاعات غیرمالی در راستای پاسخگویی به ذینفعان از جمله جامعه، در همه شرکت‌ها و صنایع مورد توجه قرار گرفته است. در این راستا هرچه توزیع اطلاعات در جوامع بیشتر باشد، امکان تصمیم‌گیری آگاهانه و پاسخگویی بخش خصوصی و دولتی در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع بیشتر و امکان رشد فساد نیز کاهش می‌یابد (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۴۶). از سوی دیگر، به همان اندازه نیز شرکت‌ها در ایفای مسئولیت پاسخگویی خود نسبت به ذینفعان موفق عمل نمایند، ارائه اطلاعات شفاف نیز موجب محاسبه دقیق و صحیح مالیات حقه دولت خواهد شد (نوبخت، ۱۳۸۵: ۲۳). در نتیجه ارائه گزارشگری

غیرمالی با کیفیت در کنار گزارشگری مالی می‌تواند اقدامات ایجادکننده اجتناب از مالیات را خنثی نماید. به علاوه میزان پرداختی حقوق و دستمزد به کارکنان با کیفیت با گزارش‌های با کیفیت نیز همراه خواهد بود. زیرا کارکنان با کیفیت حقوق و دستمزد بالایی دریافت کرده (کاملی و همکاران، ۱۳۹۰: ۴۱؛ فنگگ و مکوی، ۲۰۰۹: ۱۹۳) و کار با کیفیتی نیز ارائه می‌دهند (هرزبر<sup>۱</sup>، ۱۹۶۸: ۴۸؛ کامپلمن و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸: ۳) و حضور چنین کارکنانی با اثربخشی کنترل‌های داخلی، کیفیت سود بالاتر، ارائه گزارش‌های شفاف‌تر، عدم تجدید ارائه مجدد و کاهش خطا و تقلب همراه بوده (دایک و همکاران، ۲۰۱۰؛ کال و همکاران، ۲۰۱۶؛ بوون و همکاران، ۲۰۱۰؛ اندریو و همکاران، ۲۰۱۷)، که برآیند آن می‌تواند گزارش‌های با کیفیت و کاهش فعالیت‌های اجتناب از مالیات باشد.

ژیانگگ و همکاران (۲۰۲۳: ۱۰۷)، اثر علی هزینه‌های نیروی کار بر اجتناب از مالیات را بررسی کرده و نشان می‌دهند که شرکت‌ها فعالیت‌های اجتناب از مالیات خود را افزایش می‌دهند. هاگا و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۲: ۱۰۰۶۲۲)، رابطه بین تلاش کارکنان در شرکت و مدیریت سود را با استفاده از داده‌های مربوط به ساعات کاری و ارقام تعهدی اختیاری بررسی نموده‌اند. نتایج آنان نشان می‌دهد تلاش بیشتر کارکنان، موجب کاهش مدیریت سود در بین شرکت‌های آمریکایی می‌شود. رضائی و همکاران (۲۰۲۲: ۱۰۹)، نشان دادند که ناکارآمدی سرمایه‌گذاری بر نیروی کار تأثیر مثبتی بر اجتناب مالیاتی دارد و می‌تواند نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌های مالیاتی شرکت داشته باشد. آنان در نتایج خود بیان می‌کنند، کاهش جریان‌های نقدی مورد انتظار به دلیل ناکارآمدی سرمایه‌گذاری در نیروی کار، مدیریت را ترغیب به افزایش اجتناب مالیاتی می‌کند. ویتو و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۲۲: ۱۹)، ارتباط بین توانایی مدیریت و کیفیت گزارشگری مالی را بر تهور مالیاتی با نقش تعدیلی افشای مسئولیت اجتماعی بررسی می‌نمایند. نتایج آنان نشان می‌دهد که افشای مسئولیت اجتماعی شرکت، ارتباط منفی بین توانایی‌های مدیریت و تهور مالیاتی را تقویت می‌کند، اما نمی‌تواند ارتباط بین مدیریت سود واقعی و مدیریت سود تعهدی را با تهور مالیاتی تعدیل نماید. لی و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۹: ۱) تأثیر

- 
1. Herzber
  2. Kampelmann et al
  3. Haga
  4. Vito et al
  5. Li et al

حداقل دستمزد را بر برنامه ریزی مالیاتی شرکت‌های چینی مورد بررسی قرار داده و بیان می‌دارند که افزایش میزان حداقل حقوق و دستمزدها موجب افزایش برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها می‌شود. کر<sup>۱</sup> (۲۰۱۹: ۱۱۴۶)، تأثیر شفافیت گزارش‌گری مالی بر اجتناب مالیاتی را بررسی نموده و بر اساس نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که کشورها و شرکت‌هایی با سطوح شفافیت بیشتر سطوح پایین‌تری از اجتناب مالیاتی را دارا می‌باشند. کال و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۷: ۱۲۳)، ارتباط بین کیفیت کارکنان و نتایج گزارش‌گری مالی را بررسی نموده و نشان می‌دهند، شرکت‌هایی که دارای نیروی کار با کیفیت هستند، با کیفیت ارقام تعهدی بالاتر، نقض کنترل داخلی کمتر، و تجدید ارائه کمتری مواجه می‌شوند. رابطی و خسروی (۱۴۰۲: ۹۹)، تأثیر نظام کنترل‌های داخلی و پیچیدگی سازمانی بر کیفیت گزارش‌گری مالی را مورد بررسی قرار داده و نتایج پژوهش آنان نشان داد که کنترل‌های داخلی تأثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت گزارش‌گری مالی داشته و پیچیدگی سازمان نیز تأثیر معکوس و معناداری بر کیفیت گزارش‌گری مالی دارد. اسکندری و درستان (۱۴۰۱: ۱۰۸)، به بررسی تأثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی، سودآوری، اهرم مالی و مدیریت سود بر اجتناب از پرداخت مالیات پرداخته و نشان می‌دهند، تعداد اعضای کمیته حسابرسی، استقلال هیئت مدیره و سودآوری بر اجتناب از پرداخت مالیات تأثیر معکوس و معناداری دارد. همچنین اهرم مالی و مدیریت سود شرکت بر اجتناب از پرداخت مالیات تأثیر مستقیم و معناداری دارد. محمدی و همکاران (۱۴۰۱: ۵۹)، اثر ناکارایی سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی بر اجتناب مالیاتی را مورد آزمون قرار داده و نشان می‌دهند که ناکارایی سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی بر اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. رضائی پینه‌نوئی و همکاران (۱۳۹۸: ۲۲۱)، رابطه بین اعتماد اجتماعی با میزان اجتناب مالیاتی و مطالعه اثر تعدیل‌کنندگی (جایگزینی یا مکمل) حاکمیت شرکتی بر این رابطه می‌پردازد. نتایج آنان نشان می‌دهد که حاکمیت شرکتی رابطه منفی بین اعتماد اجتماعی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را تضعیف می‌کند. فغانی و همکاران (۱۳۹۸: ۲۱۹)، به بررسی تأثیر سرمایه‌فکری بر رابطه میان حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی پرداخته و نتایج آنان حاکی از عدم تأیید فرضیه تعدیلگر دارد. اما به‌طور خاص،

---

1. Kerr

2. Call et al



نتایج پژوهش آنان تأکید می‌نماید که حاکمیت شرکتی قوی، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد. حسن‌قلی‌زاده و همکاران (۱۳۹۸: ۸۵)، رابطه کیفیت کارکنان و کیفیت سود پیش‌بینی شده به وسیله مدیریت را مورد بررسی قرار داده و یافته‌های آنان نشان می‌دهد، کیفیت کارکنان شرکت، کیفیت پیش‌بینی سود از طرف مدیریت را بهبود می‌بخشد.

### فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تبیین گردیده‌اند:

فرضیه اول: هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی اثر معناداری دارد.

فرضیه دوم: هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه سوم: هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر کیفیت گزارشگری غیرمالی اثر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه چهارم: کیفیت گزارشگری مالی در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی نقش میانجی دارد.

فرضیه پنجم: کیفیت گزارشگری غیرمالی در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی نقش میانجی دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

به دلیل این که نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند در فرآیند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد، مطالعه حاضر از شاخه پژوهش‌های کاربردی است و از آنجایی که داده‌ها بر اساس اطلاعات واقعی گذشته جمع‌آوری شده‌اند از نوع پس‌رویدادی است. همچنین این پژوهش، از لحاظ ماهیت توصیفی-همبستگی است.

جامعه آماری پژوهش، شرکت‌هایی می‌باشند که در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ هجری شمسی در بورس اوراق بهادار تهران فعال بوده‌اند و نمونه مورد بررسی از این جامعه، شامل شرکت‌هایی است که دارای ویژگی‌هایی به شرح جدول (۱) باشند:

## جدول ۱. نمونه پژوهش

شرح		
۴۱۷		شرکت‌هایی که تا پایان اسفند سال مالی ۱۳۹۰ در بورس پذیرفته شده‌اند
	۹۷	شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها پایان اسفند ماه نیست
	۷۵	شرکت‌هایی که در طول دوره زمانی مورد مطالعه تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی داده‌اند
	۴۵	شرکت‌هایی که قبل از سال ۱۴۰۰ از بورس خارج شده‌اند
	۹۵	شرکت‌هایی که فعالیت مستمر در بورس نداشته و داده‌های آن‌ها در دسترس نیست
۳۱۲		تعداد کل شرکت‌های حذف شده از نمونه
۱۰۵		تعداد شرکت‌های نمونه تحقیق

در نهایت بر اساس شرایط ذکر شده در جدول (۱) تعداد ۱۰۵ شرکت به عنوان نمونه مورد بررسی انتخاب شده که شامل ۱۰۵۰ سال-شرکت مشاهده می‌باشد.

## مدل و متغیرهای پژوهش

جهت بررسی و آزمون فرضیه اول پژوهش به پیروی از یوسف‌زاده و همکاران (۱۴۰۱: ۱۵۴)، از مدل رگرسیونی رابطه (۱)، و همچنین بررسی و آزمون فرضیه دوم و سوم پژوهش از مدل رگرسیونی رابطه (۲) و (۳) به پیروی از کلباسی و خسروی‌پور (۱۳۹۹: ۱۶۳) و در نهایت جهت آزمون فرضیه‌های میانجی از مدل رگرسیونی رابطه (۴) و (۵) استفاده شده است.

$$\beta_1 \ln(\text{Wages})_{i,t} + \beta_2 \text{LEV}_{i,t} + \beta_3 \text{ROA}_{i,t} + \beta_4 \text{SIZE}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} + \beta_0 = \text{CASHETR}_{i,t+1} \quad (۱) \text{ رابطه}$$

رابطه (۲)

$$\text{FRQ}_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 \ln(\text{Wages})_{i,t} + \alpha_2 \text{CATA}_{i,t} + \alpha_3 \text{ROA}_{i,t} + \alpha_4 \text{SIZE}_{i,t} + \alpha_5 \text{LOSS}_{i,t} + \alpha_6 \text{LEV}_{i,t} + \varepsilon$$

رابطه (۳)

$$CSR\_QUALITY_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 \ln(Wages)_{i,t} + \alpha_2 CATA_{i,t} + \alpha_3 ROA_{i,t} + \alpha_4 SIZE_{i,t} + \alpha_5 LOSS_{i,t} + \alpha_6 LEV_{i,t} + \varepsilon$$

رابطه (۴)

$$CASHETR_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 \ln(Wages)_{i,t} + \beta_2 FRQ_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 CATA_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

رابطه (۵)

$$CASHETR_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 \ln(Wages)_{i,t} + \beta_2 CSR\_QUALITY_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 CATA_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

در مدل‌های رگرسیونی فوق نحوه اندازه‌گیری متغیرها در ادامه شرح داده شده است.

#### متغیر وابسته

به پیروی از ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳: ۳۴۵)، به منظور محاسبه اجتناب مالیاتی از نرخ مؤثر مالیاتی سه ساله به عنوان نماینده متغیر وابسته استفاده شده که از نسبت مجموع مالیات پرداختی بر مجموع سود مشمول مالیات طی سه سال گذشته محاسبه گردید. بر این اساس هر چقدر میانگین نرخ مؤثر مالیات پرداختی یک شرکت پایین باشد، دارای اجتناب مالیاتی بیشتری است، لذا نرخ‌های مالیاتی محاسبه شده در منفی یک (-۱) ضرب شده‌اند.

#### متغیر مستقل

به پیروی از ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳: ۳۴۶) و منصوری‌نیا و شیرخانی (۱۴۰۱: ۳۰۵)، برای محاسبه متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت از لگاریتم طبیعی میزان حقوق و دستمزد گزارش شده در گزارش فعالیت هیئت مدیره استفاده شده است.

#### متغیر میانجی

**کیفیت گزارشگری مالی:** به پیروی از اندریو و همکاران (۲۰۱۷: ۱۰۹)، دارابی و سجادی‌نژاد (۱۴۰۱: ۱۵۹) و کرستانی و تاتلی (۱۳۹۳: ۸۸) در این پژوهش نیز بر اساس مدل مطرح شده در مقاله

فرانسیس و همکاران (۲۰۰۴)، کیفیت اقلام تعهدی به عنوان نماینده‌ای برای نشان دادن کیفیت گزارش‌گری مالی اندازه‌گیری شد. باقیمانده رابطه (۶) نشان‌دهنده کیفیت اقلام تعهدی است که مقدار قدرمطلق آن در منفی یک ضرب شده تا کیفیت گزارش‌گری مالی را نشان دهد.

$$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t}} = \alpha \left( \frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_1 \left( \frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_3 \left( \frac{\Delta CFO_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) \quad \text{رابطه (۶)}$$

$$+ \beta_4 \left( \frac{\Delta CFO_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_5 \left( \frac{\Delta CFO_{i,t+1}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t}$$

که در مدل فوق،

$TA_{i,t}$  جمع کل اقلام تعهدی (سود منهای جریان وجوه نقد عملیاتی)،  $A_{i,t-1}$  جمع کل دارایی‌های شرکت در دوره قبل،  $\Delta CFO_{i,t}$  تغییرات جریان نقد عملیاتی،  $\Delta REV_{i,t}$  تغییرات درآمد فروش و  $PPE_{i,t}$  ارزش ناخالص اموال ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت است.

**کیفیت گزارش‌گری غیرمالی:** به پیروی از نظری و همکاران (۲۰۱۷) و ریو و همکاران (۲۰۲۲) از لگاریتم طبیعی تعداد کلمات موجود در گزارشات مسئولیت اجتماعی استفاده شده که بیانگر حجم کل اطلاعات مبتنی بر ذینفعان است که سالانه توسط هر شرکت از طریق گزارش غیرمالی مربوط به مسئولیت‌پذیری اجتماعی افشا می‌شود (رومیتو و وورو، ۲۰۲۰). لازم به ذکر است که تعداد کلمات شمرده شده (به‌طور مثال، فعالیت‌های زیست محیطی، مدیریت پسماندها، مدیریت انرژی، مشارکت و توسعه اجتماعی، حقوق مصرف‌کنندگان و ...) به صورت دستی بوده و تمامی ابعاد گزارش‌گری مالی (اقتصادی، اجتماعی، اخلاقی و بشردوستانه) را شامل شده است.

#### متغیرهای کنترلی

به پیروی از کلباسی و خسروی‌پور (۱۳۹۹: ۱۶۶)، از متغیرهای کنترلی زیان (LOSS) (مساوی ۱ اگر شرکت در سال مالی زیان داشته باشد و در غیر این صورت صفر)، اندازه شرکت (SIZE) (لگاریتم طبیعی دارایی‌های شرکت)، سودآوری (ROA) (نسبت سود به دارایی‌های شرکت)، اهرم مالی (LEV) (نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت)، رشد شرکت (GS) (تفاوت فروش سال جاری

با سال گذشته تقسیم بر فروش سال گذشته) و نسبت جاری (CATA) (نسبت مجموع دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری)، استفاده شده است.

### یافته‌های پژوهش

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای مطالعه حاضر را نشان می‌دهد که شامل اطلاعاتی در ارتباط با میانگین، میانه و از جمله شاخص‌های پراکندگی شامل انحراف معیار جهت بررسی توزیع داده‌های متغیر می‌باشد. اطلاعات مربوط به میانگین (۰/۱۰۵-) و میانه (۰/۱۱۲-) متغیر اجتناب مالیاتی گواه آن است که تقریباً اکثر شرکت‌های مورد بررسی از نرخ موثر مالیاتی یکسانی برخوردار هستند، زیرا میانه و میانگین این متغیر به طور تقریبی بسیار نزدیک به یکدیگر هستند. میانه متغیر کیفیت گزارشگری مالی (۰/۱۰۶-) نشان می‌دهد که حداقل ۵۰ درصد مشاهده‌ها در بازه‌ی بیشتر از میانگین (۰/۱۲۴-) توزیع شده‌اند. این موضوع بیانگر کیفیت بالای گزارشگری مالی در شرکت‌های مورد بررسی این پژوهش می‌باشد، زیرا هر چه میزان این متغیر به صفر نزدیکتر باشد، کیفیت اقلام تعهدی کمتر و کیفیت گزارشگری در آن شرکت بالاتر است. با بررسی متغیر کیفیت گزارشگری غیرمالی که از طریق لگاریتم طبیعی تعداد کلمات گزارش مسئولیت‌پذیری اجتماعی به دست آمده است استنباط می‌شود که بیشتر شرکت‌های مورد بررسی از کیفیت گزارشگری غیرمالی مطلوبی برخوردار هستند. زیرا میانگین این متغیر (۳۲۷ کلمه) از میانه آن (۱۳۰ کلمه) که نشان دهنده ۵۰ درصد مشاهدات می‌باشد، بیشتر است. مقادیر میانگین (۲۳۲۱۶۴) و میانه (۷۸۱۵۶) مرتبط با هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت نیز نشان می‌دهد که حداقل ۵۰ درصد شرکت‌ها هزینه‌های حقوق و دستمزد کمتری نسبت به میانگین جامعه داشته‌اند. در مورد متغیر دوجبه‌ی این پژوهش یعنی زیان شرکت قابل بیان است که به تعداد ۱۲۶ مشاهده، گزارش زیان را در سال مورد نظر در صورت سود و زیان خود داشته‌اند. این فراوانی گزارش شده سازگار با پژوهش پیتته‌نویی و همکاران (۱۳۹۸: ۲۳۵) است، که تقریباً ۱۲٪ شرکت‌های مورد بررسی را در مورد گزارش زیان پوشش می‌دهد. سایر متغیرهای پژوهش نیز طبق بررسی محقق از نظر مقادیر گزارش شده در جدول آمار توصیفی، سازگار با ادبیات و پژوهش‌های داخلی در ایران است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه	انحراف معیار	فراوانی متغیرهای دوجویی
اجتناب مالیاتی	-۰/۱۰۵	-۰/۱۱۲	-۰/۳۴۱	۰/۱۳۶	۰/۰۸۹	-
کیفیت گزارشگری مالی	-۰/۱۲۴	-۰/۱۰۶	-۰/۴۹۷	-۰/۰۰۶	۰/۱۰۲	-
کیفیت گزارشگری غیرمالی	۳۲۷	۱۳۰	۰	۲۲۴۶	۵۲۵	-
هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۲۳۲۱۶۴	۷۸۱۵۶	۱۲۷۴۹	۱۵۷۴۹۹۱	۳۸۸۲۴۳	-
اندازه شرکت	۱۳/۸۸۹	۱۳/۷۳۶	۹/۶۵۴	۱۹/۸۰۶	۱/۷۲۱	-
سودآوری	۰/۳۴۹	۰/۱۹۴	-۰/۲۴۱	۲/۰۹۱	۰/۴۷۷	-
زیان شرکت	۰/۱۲۱	۰	۰	۱	-	۱۲۶
نسبت جاری	۱/۵۵۸	۱/۳۸۱	۰/۴۸۳	۳/۸۲۶	۰/۷۶۱	-
رشد شرکت	۰/۳۰۲	۰/۲۳۹	-۰/۲۵۲	۱/۱۳۲	۰/۳۶۹	-

جهت تشخیص نوع مدل آماری فرضیه‌های این مطالعه از آزمون‌های بروش-پاگان و هاسمن استفاده شده است. نتایج آزمون بروش-پاگان با فرض صفر تجمعی بودن الگوی داده‌ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد رد شده و بیان می‌دارد که الگوی داده‌های فرضیه‌ی این مطالعه از نوع ترکیبی یا پانل است. لذا به منظور تشخیص نوع اثرات داده‌های ترکیبی نتایج آزمون هاسمن نیز در جدول (۳) ارائه شده است. با عنایت به عدم رد فرضیه صفر مبنی بر تصادفی بودن اثرات داده‌های ترکیبی، در مورد مدل سوم، نوع الگوی این مدل از نوع ترکیبی با اثرات تصادفی و همچنین برای سایر مدل‌های این پژوهش به دلیل رد فرضیه صفر آزمون هاسمن، از نوع ترکیبی با اثرات ثابت انتخاب شده است.

جدول ۳. آزمون انتخاب الگوی تحلیل داده‌ها

مدل	آزمون بروش-پاگان		آزمون هاسمن	
	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره
مدل (۱)	۶۶۵/۲۲	۰/۰۰۰۱	۲۳/۹۷	۰/۰۰۰۱
مدل (۲)	۱۰۸/۹۷	۰/۰۰۰۱	۱۹/۰۱	۰/۰۰۴۱
مدل (۳)	۳۱۰/۱/۱۶	۰/۰۰۰۱	۹/۹۳	۰/۱۲۷
مدل (۴)	۶۱۶/۰۴	۰/۰۰۰۱	۴۷/۱۸۹	۰/۰۰۰۱
مدل (۵)	۶۱۷/۲۶	۰/۰۰۰۱	۴۳/۷۴۳	۰/۰۰۰۱

با عنایت به انتخاب الگوی داده‌های ترکیبی با اثرات تصادفی برای مدل (۴)، جهت تشخیص ناهمسانی واریانس این مدل از آزمون ال آر استفاده گردید. در ادامه نیز برای سایر مدل‌های آماری، از آزمون والد تعدیل شده جهت بررسی ناهمسانی واریانس و همچنین آزمون وولدریج جهت بررسی خودهمبستگی سریالی بین جملات اخلاص استفاده شد. نتایج آزمون ال آر و والد تعدیل شده در جدول (۴) گواه آن است که در بین جملات خطا ناهمسانی واریانس وجود دارد. از سوی دیگر نتایج آزمون وولدریج نیز نشان می‌دهد که به غیر از مدل دوم، وجود خودهمبستگی سریالی، در بین جملات خطای سایر مدل‌های آماری تایید شده است. لذا جهت رفع این دو مشکل، از تخمین‌زن (FGLS) برای مدل اول، دوم و سوم و از تخمین‌زن (EGLS) برای سایر مدل‌ها با اعمال پارامتر (AR1) استفاده گردید.

جدول ۴. آزمون‌های فروض کلاسیک

مدل	والد تعدیل شده برای ناهمسانی		آزمون ال آر برای ناهمسانی		وولدریج برای خودهمبستگی	
	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره
مدل (۱)	۴۰۰۰۰/۶	۰/۰۰۰۱	-	-	۱۵/۶۱	۰/۰۰۰۱
مدل (۲)	۱۲۴۷۹/۰۴	۰/۰۰۰۱	-	-	۲/۶۷۸	۰/۱۰۴
مدل (۳)	-	-	۳۴۲/۳۳	۰/۰۰۰۱	۱۷/۵۷۷	۰/۰۰۰۱
مدل (۴)	۷۷۹۳۴/۹۵	۰/۰۰۰۱	-	-	۱۷/۷۱۷	۰/۰۰۰۱
مدل (۵)	۸۵۵۱۲/۴۹	۰/۰۰۰۱	-	-	۱۵/۳۵۲	۰/۰۰۰۲

#### آزمون هم خطی

جدول (۵) شدت هم خطی بین متغیرهای پژوهش را بر اساس آزمون وی آی اف نشان می‌دهد. مقادیر مرتبط با تورم واریانس این آزمون بر اساس ادبیات موجود برای تمامی متغیرهای مستقل و توضیحی کمتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین ظاهراً مشکلی از بابت همبستگی چندگانه وجود ندارد. اما بررسی‌های صورت گرفته بیشتر بر اساس آزمون کلوروگرم، نشان دهنده عدم رفع مشکل همخطی بوده و بنابراین جهت رفع این مشکل از متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد در مدل‌های نهایی تمرکززدایی شده است (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵: ۲۸۵-۲۸۷).

## جدول ۵. آزمون وی آی اف

مدل (۵)	مدل (۴)	مدل (۲ و ۳)	مدل (۱)	نماد	نام متغیر
-	۱/۰۴۹	-	-	FRQ	کیفیت گزارش‌گری مالی
۱/۱۷۲	-	-	-	CSRQUALITY	کیفیت گزارش‌گری غیرمالی
۲/۶۲۸	۲/۶۲۸	۲/۶۰۷	۲/۵۶۳	LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار
۳/۲۲۵	۳/۲۱۲	۳/۱۸۵	۲/۹۹۹	SIZE	اندازه شرکت
۲/۷۳۳	۲/۷۱۴	۲/۶۸۰	۲/۴۰۳	ROA	سودآوری
۱/۱۶۱	۱/۱۷۱	۱/۱۶۱	۱/۱۵۲	LOSS	زیان شرکت
۲/۸۶۸	۲/۸۵۵	۲/۸۴۵	-	CATA	نسبت جاری
۱/۱۶۳	۱/۱۶۵	۱/۱۶۲	-	GS	رشد شرکت

## نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

جدول (۶) تخمین رگرسیونی مدل (۱) با متغیر وابسته اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهد، که جهت برطرف نمودن مشکل فروض کلاسیک مرتبط با این مدل، از تخمین زن FGLS استفاده گردید. در تایید نیکویی برازش مدل، با عنایت به اینکه آماره والد دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد، بنابراین می‌توان در سطح اطمینان بالای ۹۹ درصد، اظهار نمود که مدل برازش شده از اعتبار بالایی برخوردار است. سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار در نتایج خروجی مدل تخمینی (۱)، دارای ضریب مثبت بوده و بیان می‌دارد که ارتباط مثبتی بین این دو متغیر برقرار بوده اما احتمال آماره متناظر با این متغیر (۰/۲۷۱) کمتر از سطح خطای ۵ درصد است. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه اول این پژوهش رد می‌گردد.

## جدول ۶. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۱)

متغیر وابسته: اجتناب مالیاتی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره z	احتمال آماره z
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۰/۰۰۳	۰/۰۰۲۸	۱/۱۰	۰/۲۷۱
SIZE	اندازه شرکت	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲۳	۲/۵۱	۰/۰۱۲
ROA	سودآوری	۰/۰۱۱	۰/۰۰۲۸	۴/۱۲	۰/۰۰۰۱



متغیر وابسته: اجتناب مالیاتی					
احتمال آماره Z	آماره Z	خطای استاندارد	ضریب متغیر	متغیر	نماد
۰/۰۰۰۱	۴/۱۷	۰/۰۰۷	۰/۰۲۹	زیان شرکت	LOSS
۰/۰۰۰۱	-۶/۰۵	۰/۰۳۳	-۰/۲۰۲	عرض از مبداء	C
۷۱/۷۷			آماره والد		
۰/۰۰۰۱			احتمال آماره والد		
۱۰۵۰			تعداد مشاهدات		

جدول (۷) تخمین رگرسیونی مدل (۲) با متغیر وابسته کیفیت گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. با عنایت به سطح معناداری احتمال آماره والد، نیکویی برازش این مدل آماری در سطح اطمینان بالایی مورد تایید قرار می‌گیرد. سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمز نیروی کار در نتایج خروجی مدل تخمینی (۲)، دارای ضریب مثبت (۰/۰۱۱) و معنادار (۰/۰۰۱) می‌باشد. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه دوم پژوهش حاضر تایید می‌گردد.

جدول ۷. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۲)

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی					
احتمال آماره Z	آماره Z	خطای استاندارد	ضریب متغیر	متغیر	نماد
۰/۰۰۱	۳/۳۴	۰/۰۰۳	۰/۰۱۱	هزینه‌های حقوق و	LN(WAGES)
۰/۰۰۰۱	-۳/۹۷	۰/۰۰۲	-۰/۰۱۱	اندازه شرکت	SIZE
۰/۰۱۶	-۲/۴۱	۰/۰۰۷	-۰/۰۱۸	سودآوری	ROA
۰/۷۰۷	-۰/۳۸	۰/۰۰۸	-۰/۰۰۳	زیان شرکت	LOSS
۰/۰۰۵	-۲/۸۳	۰/۰۰۴	-۰/۰۱۳	نسبت جاری	CATA
۰/۰۴۴	-۲/۰۲	۰/۰۰۷	-۰/۰۱۴	رشد شرکت	GS
۰/۰۸۴	۱/۷۳	۰/۰۴۱	۰/۰۷۲	عرض از مبداء	C
55/49			آماره والد		
0/0001			احتمال آماره والد		
۱۰۵۰			تعداد مشاهدات		

جدول (۸) تخمین رگرسیونی مدل (۳) با متغیر وابسته کیفیت گزارش‌گری غیرمالی را نشان می‌دهد. در تایید نیکویی برازش مدل، با عنایت به اینکه آماره والد دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد، بنابراین می‌توان در سطح اطمینان بالای ۹۹ درصد، اظهار نمود که مدل برازش شده از اعتبار بالایی برخوردار است. سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار در نتایج خروجی مدل تخمینی (۳)، دارای ضریب مثبت (۰/۱۱۷) و معنادار (۰/۰۰۵) می‌باشد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌گردد.

#### جدول ۸. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۳)

متغیر وابسته: کیفیت گزارش‌گری غیرمالی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره Z	احتمال آماره Z
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۰/۱۱۷	۰/۰۴۲	۲/۷۹	۰/۰۰۵
SIZE	اندازه شرکت	۰/۱۶۱	۰/۰۳۲	۵/۰۱	۰/۰۰۰۱
ROA	سودآوری	۰/۰۶۲	۰/۰۵۷	۱/۰۸	۰/۲۷۹
LOSS	زیان شرکت	۰/۰۰۸	۰/۰۴۸	۰/۱۷	۰/۸۶۶
CATA	نسبت جاری	۰/۰۱۷	۰/۰۴۳	۰/۴۲	۰/۶۷۷
GS	رشد شرکت	۰/۰۰۶	۰/۰۳۶	۰/۱۸	۰/۸۵۷
C	عرض از مبدا	۱/۶۹۹	۰/۴۴۸	۳/۷۹	۰/۰۰۰۱
آماره والد		۵۵/۸۴			
احتمال آماره والد		۰/۰۰۰۱			
تعداد مشاهدات		۱۰۵۰			

جدول (۹) تخمین رگرسیونی مدل (۴) با متغیر وابسته اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهد. با عنایت به سطح معناداری کمتر از ۵ درصد آماره فیشر، نیکویی برازش مدل رگرسیونی (۴) در سطح بالایی تایید می‌شود. سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار در نتایج خروجی مدل تخمینی (۴)، در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه مثبت و معناداری را نشان می‌دهد. همچنین سطح معناداری متغیر کیفیت گزارش‌گری مالی، معنادار بوده و وجود ارتباط منفی این متغیر با اجتناب مالیاتی را تایید می‌نماید. نتایج گواه آن است که ورود متغیر میانجی کیفیت گزارش‌گری مالی در رابطه بین هزینه

حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی، اثر مستقیم هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی را در سطح اطمینان ۹۵ درصد به صورت منفی کاهش داده است. در چنین شرایطی به نظر می‌رسد که فرضیه میانجی تایید شده است. جهت اطمینان از نتیجه به دست آمده، آزمون سوبل نیز اجرا گردید. نتایج آزمون سوبل در جدول (۱۰) گواه بر تایید فرضیه میانجی در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل نیز نشان می‌دهد، متغیرهای توضیحی معنادار توانسته‌اند ۹۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین نمایند.

جدول ۹. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۴)

متغیر وابسته: اجتناب مالیاتی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	احتمال آماره t
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲	۲/۵۸۳	۰/۰۱۱
FRQ	کیفیت گزارشگری مالی	-۰/۰۱۳	۰/۰۰۴	-۲/۷۶۳	۰/۰۰۵
SIZE	اندازه شرکت	۰/۰۰۴	۰/۰۰۱	۲/۱۲۸	۰/۰۳۳
ROA	سودآوری	۰/۰۰۲	۰/۰۰۲	۱/۱۶۷	۰/۲۴۳
LOSS	زیان شرکت	۰/۰۰۹	۰/۰۰۶	۱/۴۳۸	۰/۱۵۱
CATA	نسبت جاری	۰/۰۰۴	۰/۰۰۱	۲/۶۰۸	۰/۰۰۹
GS	رشد شرکت	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	-۱/۲۸۱	۰/۲۰۱
C	عرض از مبدا	-۰/۱۷۳	۰/۰۲۸	-۶/۰۸۹	۰/۰۰۰۱
AR(1)	اتورگرسیو مرتبه اول	۰/۴۷۸	۰/۰۲۶	۱۷/۹۹۱	۰/۰۰۰۱
آماره f		۱۰۳/۸۹	ضرب تعیین تعدیل شده		۰/۹۲
احتمال آماره f		۰/۰۰۰۱	دوربین-واتسون		۱/۸۱

جدول ۱۰. آزمون سوبل

مدل	احتمال آماره آزمون سوبل
مدل (۴)	۰/۰۳۳

جدول (۱۱) تخمین رگرسیونی مدل (۵) با متغیر وابسته اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهد. با عنایت به سطح معناداری کمتر از ۵ درصد آماره فیشر، نیکویی برازش این مدل در سطح بالایی تایید می‌شود.

سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و متغیر میانجی این فرضیه پژوهش در نتایج خروجی مدل تخمینی (۴)، در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معناداری را نشان می‌دهد. به‌طوری‌که ورود متغیر میانجی کیفیت گزارش‌گری غیرمالی در رابطه بین هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی، اثر مستقیم هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی را در سطح اطمینان ۹۵ درصد کاهش داده است. با این وجود جهت اطمینان از نتیجه به دست آمده، آزمون سوبل اجرا گردید. نتایج آزمون سوبل در جدول (۱۲) گواه آن است که اثر میانجی کیفیت گزارش‌گری غیرمالی در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی در سطح خطای ۵ درصد مورد تایید قرار می‌گیرد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل نیز نشان می‌دهد، متغیرهای توضیحی معنادار مدل توانسته‌اند ۹۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین نمایند.

جدول ۱۱. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۵)

متغیر وابسته: اجتناب مالیاتی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	احتمال آماره t
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲	۲/۱۷۳	۰/۰۳۱
QUALITY_CSR	کیفیت گزارش‌گری غیرمالی	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۰۹	-۲/۹۹۷	۰/۰۰۲
SIZE	اندازه شرکت	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲۷	۲/۳۸۱	۰/۰۱۷
ROA	سودآوری	۰/۰۰۳	۰/۰۰۲۲	۱/۱۳۲	۰/۲۵۷
LOSS	زیان شرکت	۰/۰۱۱	۰/۰۰۶	۱/۶۴۹	۰/۰۹۹
CATA	نسبت جاری	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲۱	۲/۵۵۶	۰/۰۱۱
GS	رشد شرکت	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	-۱/۲۹۴	۰/۱۹۵
C	عرض از مبدا	-۰/۱۷۹	۰/۰۳۲	-۵/۵۱۱	۰/۰۰۰۱
AR(1)	اتورگرسیو مرتبه اول	۰/۴۷۱	۰/۰۲۸	۱۶/۶۶۳	۰/۰۰۰۱
آماره f		۱۱۶/۴۱	ضرب تعیین تعدیل شده		۰/۹۳
احتمال آماره f		۰/۰۰۰۱	دوربین-واتسون		۱/۸۳

جدول ۱۲. آزمون سوبل

مدل	احتمال آماره آزمون سوبل
مدل (۵)	۰/۰۴۱

### بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این مطالعه با هدف پرکردن یک خلاء پژوهشی بر اساس مطالعه‌ای گسترده در مبانی نظری و تجربی مرتبط با اجتناب مالیاتی درصدد پاسخ به این سوال بود که آیا هزینه نیروی کار شرکت که در غالب حقوق و دستمزد به آن‌ها پرداخت می‌شود می‌تواند موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی و غیر مالی شده و از این طریق اجتناب مالیاتی را کاهش دهد؟

در این راستا بر اساس مبانی محکم فرض بر این بود که عامل پرداخت در غالب تئوری انگیزش و تئوری منابع انسانی، موجب ارتقای کیفیت کاری و افزایش مسئولیت‌پذیری سازمانی و اجتماعی نیروی کار شده و انگیزه آن‌ها برای ارائه کار درست، ایجاد نوعی رفتار نظارتی در قالب بخشی از حاکمیت شرکتی را افزایش داده و موجب افزایش کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی، مشارکت در اهداف سازمانی و در نهایت ارائه اطلاعات خام و اولیه با کیفیت به بخش مالی شرکت می‌شود. نتیجه این افزایش کیفیت در گزارشگری مالی و غیر مالی، کاهش خطاها، تقلب‌ها، ارائه گزارش‌های شفاف و باکیفیت و عدم تجدید ارائه مجدد است، به طوری که بر اساس تئوری ذینفعان و مشروعیت، کیفیت گزارشگری موجب کاهش مسائل نمایندگی و کاهش اجتناب مالیاتی می‌شود. بررسی‌های پژوهش حاضر نشان داد، اگرچه مدیران مالی در نهایت مسئولیت کیفیت گزارشگری شرکت را بر عهده دارند، اما این کل نیروی کار شرکت است که در تهیه اطلاعات حسابداری شرکت می‌کنند. آن‌ها با ارائه داده‌های داخلی خام که پایه و اساس را تشکیل می‌دهد، در گزارشگری مالی نقش غیرمستقیم ایفا می‌کنند (اندریو و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۰۹) و نقش حاکمیتی بسیار مهمی را در هر سازمانی بر عهده دارند (دایک و همکاران، ۲۰۱۰: ۲۲۱۳). بر همین اساس و به پشتوانه تئوری انگیزش و تئوری منابع انسانی این پژوهش اثبات نمود که میزان هزینه نیروی کار عاملی برای دستیابی به گزارش‌های مالی و غیر مالی باکیفیت است. بر همین اساس اثر گزارشگری مالی و غیر مالی باکیفیت بالا را در کنار هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی را نیز جهت بررسی اثر واسطه‌ای بررسی نمودیم. بر اساس خروجی آزمون‌های آماری اولیه مشاهده می‌شود، با ورود متغیر میانجی کیفیت گزارشگری مالی و غیر مالی، در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و

اجتناب مالیاتی، اثر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی را به صورت منفی تحت تاثیر قرار می‌دهد. در نهایت با اجرای آزمون میانجیگری سوبل اثر میانجی کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی در سطح اطمینان بالای ۹۵ درصد مود تایید قرار گرفت.

در این راستا ابتدا متغیرهای مورد نظر از جمله اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی سه ساله به دست آمد. همچنین هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار از طریق لگاریتم طبیعی هزینه حقوق و دستمزد افشا شده در گزارش تحلیلی فعالیت هیئت مدیره به پیروی از ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳) و همچنین کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی، به ترتیب از طریق کیفیت اقلام تعهدی به پیروی از اندریو و همکاران (۲۰۱۷) و دارابی و سجادی‌نژاد (۱۴۰۱) و لگاریتم طبیعی تعداد کلمات گزارش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها به پیروی از نظری و همکاران (۲۰۱۷)، اندازه‌گیری شده و سپس با استفاده از روش‌های آماری مناسب، داده‌های جمع‌آوری شده تجزیه و تحلیل شده‌اند. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۰ بوده و از مدل‌های رگرسیونی چندمتغیره با الگوی داده‌های ترکیبی در قالب اثرات ثابت و تصادفی جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. ذکر این نکات حائز اهمیت بوده که به منظور بررسی هدف این پژوهش که اثر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته اجتناب مالیاتی را آزمون می‌نماید، از یک وقفه برای متغیرهای توضیحی و کنترلی استفاده گردیده و همچنین جهت کنترل احتمالی مساله درونزایی از متغیرهای متعدد کنترلی استفاده شده است.

نتایج پژوهش نشان می‌دهند که هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار تأثیر معناداری بر اجتناب مالیاتی ندارد. این موضوع برخلاف مبانی نظری پژوهش حاضر است. از جمله پژوهش‌های محدود مرتبط با مطالعه حاضر، پژوهش ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳) و لی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) بوده که به ترتیب، نتایج پژوهش آنان تاثیر مثبت و معناداری را بین حداقل حقوق و دستمزد و اجتناب و برنامه‌ریزی مالیاتی را نشان می‌دهد. باید توجه داشت که سیاست‌های مالیاتی شرکت‌ها تحت تاثیر عوامل مختلفی از جمله عوامل تجاری، عوامل راهبری شرکتی، عوامل مربوط به حسابرسان، عوامل مربوط به گزارش

های مالی، عوامل مربوط به صنعت، ویژگی‌های عمومی، عوامل مربوط به بازار سرمایه و عوامل اجتماعی و ... است (طایفه و همکاران، ۱۳۹۸). با عنایت به این موضوع و تاکید بر نتایج فرضیه‌های میانجی که با ورود آن‌ها به مدل‌های آماری تاثیر هزینه‌های حقوق و دستمزد بر اجتناب از مالیات کاهش پیدا کرده، رد فرضیه اول پژوهش قابل توجیه است. نتایج بیشتر گواه آن است که هزینه‌های حقوق و دستمزد کارکنان بر کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی اثر مثبت و معناداری داشته و بیان می‌دارد که شرکت‌هایی که به کارکنان خود حقوق و دستمزد بیشتری پرداخت می‌کنند، به گزارشگری مالی و غیرمالی بهتری نیز می‌رسند. بنابراین، برخلاف پژوهش‌های پیشین که هیئت مدیره، حسابرسان، کارمندان مالی و ... را در کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار می‌دانستند، این پژوهش نشان می‌دهد که هزینه حقوق و دستمزد کل نیروی کار شرکت می‌تواند به عنوان یک عامل مؤثر در بهبود کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در شرکت‌ها محسوب شود. به عبارت بهتر کل نیروی کار شرکت در فرآیند گزارشگری مالی اثرگذار می‌باشند. نتیجه به‌دست آمده همراستا با تئوری‌های انگیزش و منابع انسانی است که بیان می‌دارد، عامل پرداختی به نیروی کار بر کیفیت و کمیت وی اثرگذار است و آنان را نسبت به سازمان و جامعه مسئولیت‌پذیر می‌سازد، که این خود انگیزه‌ای برای رسیدن به گزارش‌های مالی و غیرمالی باکیفیت ایجاد می‌کند. حسن‌قلی‌زاده و همکاران (۱۳۹۸) و همچنین رضائی پیتنوئی و همکاران (۱۳۹۸) نیز، تا حدودی نتایجی همراستا با فرضیه حاضر به دست آورده‌اند.

شواهد نشان می‌دهد، اثر میانجی کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در سطح اطمینان بالای ۹۵ درصد معنادار است. تاثیر کاهشی ورود متغیرهای میانجی در راستای تئوری مشروعیت و ذینفعان است، که برآیند آن افزایش توجه شرکت‌ها به کارکنان خود به عنوان بخشی از گروه‌های ذینفع در سازمان و جامعه و بهتر شدن کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی و در نتیجه مشروعیت شرکت‌ها و حفظ و حراست منافع گروه‌های ذینفع می‌باشد.

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌شود که حسابرسان مالیاتی و سرمایه‌گذاران به میزان حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت‌ها که موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی آنان می‌شود توجه نمایند. زیرا افزایش کیفیت نیروی کار در راستای ایجاد انگیزه با حقوق و دستمزد مناسب،

گزارش‌های مالی و غیرمالی با کیفیت نیز به همراه دارد، که نتیجه آن کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌ها، منتفع شدن گروه‌های ذینفع و دستیابی شرکت‌ها به مشروعیت لازم در جامعه است. مدیران شرکت‌ها نیز باید در نظر داشته باشند که هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار به عنوان یک عامل مؤثر در بهبود کیفیت گزارش‌گری مالی و غیرمالی در شرکت‌ها محسوب می‌شود و باید سعی کنند تا به آن توجه نمایند. بر اساس نتایج به دست آمده، به محققین آتی پیشنهاد می‌شود اثر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار را بر شاخص‌های دیگری از کیفیت گزارش‌گری مالی از جمله گزارش‌گری مالی متقربانه، تجدید ارائه صورت‌های مالی، کیفیت افشا و همچنین در مورد گزارش‌گری غیر مالی اثر هزینه‌های حقوق دستمزد نیروی کار بر ابعاد مختلف مسئولیت‌پذیری اجتماعی را نیز مورد بررسی قرار دهند. همچنین می‌تواند تاثیر میزان حقوق و دستمزد نیروی کار را بر اثربخشی کنترل‌های داخلی، بررسی نمایند.

باید توجه داشت، عوامل مثبتی همانند شایسته‌سالاری و عواملی همانند مناسبات فامیلی و پارتی بازی، حساب‌سازی و پرداخت حقوق چندین باره و مضاعف به برخی افرادی که اصلاً کارمند یا کارگر شرکت نیستند و موارد مشابه دیگر، ممکن است بر روی حقوق افراد تاثیرگذار باشد. لذا این احتمال وجود دارد که لزوماً بالا بودن رقم هزینه دستمزد به معنی بالا بودن کیفیت نیروی کار شرکت نباشد. بنابراین این مورد به عنوان یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر مطرح شده است.

لازم به ذکر است از آنجایی که برای اندازه‌گیری کیفیت گزارش مسئولیت اجتماعی روش اندازه‌گیری دیگری وجود ندارد، لذا با توجه به مطالعات قبلی از تعداد کلمات گزارش مسئولیت‌پذیری اجتماعی به عنوان شاخص اندازه‌گیری این متغیر استفاده گردید. این مساله نیز می‌تواند به عنوان یک محدودیت در پژوهش‌های آتی در نظر گرفته شده و شاخصی جهت اندازه‌گیری کیفیت گزارش‌گری مالی تبیین و ارائه گردد.



## منابع

- اسکندری، علیرضا؛ درستان، سمیه. (۱۴۰۱). تاثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی، سودآوری، اهرم مالی و مدیریت سود بر اجتناب از پرداخت مالیات در بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۶۸)، ۱۰۸-۱۲۵.
- بنی‌مهد، بهمن؛ حسن‌پور، شیوا؛ عربی، سیدمهدی. (۱۳۹۵). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری. تهران. ترمه.
- حاجیان نژاد، امین. (۱۳۹۴). ارائه یک چارچوب مفهومی برای گزارشگری اجتماعی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری در ایران. رساله دکتری حسابداری. دانشگاه شهید باهنر کرمان.
- حسن قلی‌زاده، محمد؛ رضائی پیتنه‌نوئی، یاسر؛ غلام، رضاپور. (۱۳۹۹). کیفیت کارکنان شرکت و کیفیت سود پیش‌بینی شده به وسیله مدیریت. نشریه مدیریت دارایی و تامین مالی، ۷(۳)، ۸۵-۹۸.
- دارابی، رویا؛ سجادی نژاد، سید طیبه. (۱۴۰۱). اثر حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی در طول دوران همه گیری کووید ۱۹. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۶(۲۲)، ۱۵۴-۱۶۵.
- رابطی خطیبی، محمد ابراهیم؛ خسرویپور، نگار. (۱۴۰۲). بررسی اثرات وجود نظام کنترل داخلی و پیچیدگیهای سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۷)، ۹۹-۱۲۰.
- رحمانی، علی؛ بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۳). مروری بر ادبیات افشای اطلاعات در ایران. حسابداری و منافع اجتماعی، ۴(۴)، ۳۵-۶۸.
- رضائی پیتنه‌نوئی؛ یاسر، صفری گرایلی، مهدی؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۸). مدل بندی نقش تعدیلی حاکمیت شرکتی بر رابطه بین اعتماد اجتماعی و اجتناب مالیاتی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۴)، ۲۲۱-۲۴۶.
- طایفه، سیامک؛ دستگیر، محسن؛ رضایی، فرزین؛ احمدی، سعیدعلی. (۱۳۹۸). رتبه بندی عوامل موثر بر اجتناب مالیاتی شرکتی. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۷)، ۳۰۹-۳۴۱.
- عباس زاده، محمدرضا؛ فدایی، مرتضی؛ مفتونیان، محسن؛ بابایی کلاریجانی، مانده. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکت‌ها (مطالعه موردی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران). اقتصاد مالی، ۱۰(۳۵)، ۷۴-۴۵.

فغانی، مهدی؛ زارعی، حمید؛ سعیدی گراغانی؛ مسلم دارسنج، سکینه. (۱۳۹۸). تأثیر سرمایه فکری بر رابطه بین نظام حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۲)، ۲۱۹-۲۴۶.

کاملی، محمدجواد؛ دارابی، رضا؛ جعفری، محمد؛ و نامجوگرمی، محمد. (۱۳۹۰). بررسی نقش نظام مدیریت حقوق و دستمزد بر کارآیی کارکنان ستاد ناجا. *توسعه مدیریت و منابع انسانی و پشتیبانی*، ۶(۲۰)، ۴۱-۶۹.

کردستانی، غلامرضا؛ تاتلی، رشید. (۱۳۹۳). بررسی ویژگی‌های کیفی سود و نوع مدیریت سود در شرکت‌های درمانده مالی و ورشکسته. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۴(۱)، ۷۹-۱۰۴.

کریمی، فرزاد؛ صادقی، محسن. (۱۳۸۹). محاسبه کیفیت سود بر اساس سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای و نیروی کار و رابطه آن با پایداری سود در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. *نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۲(۱)، ۱۱۳-۱۲۴.

کلباسی، ناصر؛ خسروی پور، نگار. (۱۳۹۹). بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای ویژگی‌های حسابرسی در زمان عرضه اولیه. *دانش حسابداری مالی*، ۷(۴)، ۱۵۵-۱۷۷.

محمدی، سامان؛ محمدی بهرامی، مظفر. (۱۴۰۱). مطالعه اثر ناکارایی سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی بر اجتناب مالیاتی. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۸۴(۶)، ۵۹-۸۳.

منصوری‌نیا، الهام؛ شیرخانی، افسانه. (۱۴۰۱). تأثیر اجتناب مالیاتی بر توزیع دستمزد کارکنان. *نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری*، ۶(۲۱)، ۳۱۶-۲۹۲.

نویخت، یونس. (۱۴۰۰). تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر معیارهای حسابداری و اقتصادی عملکرد شرکت: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱(۲)، ۲۱-۴۲.

یوسف زاده، سارا؛ بیطاری، جلیل. (۱۴۰۱). بررسی اثرگذاری توانایی مدیریت بر رابطه بین عدم اطمینان محیطی و اجتناب مالیاتی. *حسابداری مدیریت*، ۱۵(۵۴)، ۱۴۷-۱۶۲.

## References

- Abbaszadeh, M. Fadaei, M. Maftounian, M. Babaei Klarijani, u. (2016), Investigating the relationship between financial transparency and tax avoidance according to the institutional ownership of companies (case study of Tehran Stock Exchange companies). *Financial Economics*, 10(35), 45-74. (In Persian)
- Andreou, P. C; Karasamani, I; Louca, C; & Ehrlich, D. (2017). The impact of managerial ability on crisis-period corporate investment. *Journal of Business Research*, 79, 107-122.

- Banimahd, B. Hassanpour, S. Arabic, S. M. (2015). Experimental research and methodology in accounting. Tehran. Termeh. (In Persian)
- Becker, G. S. (1962). Investment in human capital: A theoretical analysis. *Journal of Political Economy*, 70(5), 94–105.
- Bowen, R; Call, A; Rajgopal, S; 2010. Whistle-blowing: target firm characteristics and economic consequences. *Account. Rev.* 85 (4), 1239–1271.
- Call, A. C; Campbell, J. L; Dhaliwal, D. S; & Moon Jr, J. M. (2017). Employee quality and financial reporting outcomes. *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 123-149.
- Darabi, d. & Sajadinejad, S. (2022). The effect of corporate governance on the quality of financial reporting during the covid 19 pandemic. *Scientific journal of modern research approaches in management and accounting*, 6(22), 154-165. (In Persian)
- Dhaliwal, D.S; Li, O.Z; Tsang, A; Yang, Y.G; 2011. Voluntary nonfinancial disclosure and the cost of equity capital: the initiation of corporate social responsibility reporting. *Account. Rev.* 86, 59–100.
- Dyck, A; Morse, A; Zingales, L; 2010. Who blows the whistle on corporate fraud. *J. Finance* 65 (6), 2213–2253.
- Eskandari, A. & Darstan, S. (2022). The effect of corporate governance mechanisms, profitability, financial leverage and profit management on tax avoidance in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Management Perspectives*, 5(68), 108-125. (In Persian)
- Faghani, M; Zarei, H; Saidi, G; & Muslim, D, S. (2018). The effect of intellectual capital on the relationship between corporate governance and tax avoidance. *Experimental Accounting Research*, 9(2), 219-246. (In Persian)
- Faghani, M; Zarei, H; Saidi, G; & Muslim, D, S. (2018). The effect of intellectual capital on the relationship between corporate governance and tax avoidance. *Experimental Accounting Research*, 9(2), 219-246. (In Persian)
- Feng, M; Li, C; McVay, S; 2009. Internal control and management guidance. *J. Account. Econ.* 48 (2), 190–209.
- Gallemore. J, Labro, E. (2015), “The Importance of the Internal Information Environment for Tax Avoidance”, *Journal of Accounting and Economics* 60, PP. 149–167.
- Haga, J; Huhtamäki, F; & Sundvik, D. (2022). Employee effort and earnings management. *Global Finance Journal*, 53, 100622.
- Hajiannejad, A. (2014), providing a conceptual framework for corporate social reporting based on the conceptual framework of accounting in Iran. Doctoral thesis in accounting. *Kerman Shahid Bahonar University*. (In Persian)
- Hasan Qolizadeh, M., Rezaei Pitehnoi, Y. & Gholam, R. (2019). The quality of the company's employees and the quality of profit predicted by the management. *Journal of Asset Management and Financing*, 7(3), 85-98. (In Persian)
- Herzber, F.(1968). One more time: How do you motivate employees (pp.46-57). *Harvard Business Review*.

- Kalbasi, N. & Khosravipour, N. (2019). Investigating the quality of financial reporting based on audit characteristics at the time of initial release. *Knowledge of financial accounting*, 7(4), 155-177. (In Persian)
- Kameli, M, J. Darabi, R. Jafari, M. & Namjogarmi, M. (2011). Investigating the role of salary management system on the efficiency of Naja headquarters staff. *Management Development and Human Resources and Support*, 6(20), 41-69. (In Persian)
- Kampelmann, S; Rycx, F; Saks, Y; & Tojerow, I. (2018). Does education raise productivity and wages equally? The moderating role of age and gender. *IZA Journal of Labor Economics*, 7(1), 1-37.
- Karimi, F. & Sadeghi, M. (2010). Calculation of the quality of profit based on investment in capital assets and labor and its relationship with sustainability of profit in companies admitted to Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 2(1), 113-124. (In Persian)
- Kerr, J. N. (2019). Transparency, information shocks, and tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 1146-1183.
- Kordestani, Gh. & Tatli, R. (2014). Earnings Attributes and Type of Earnings Management in the Distressed and Bankrupt Firms. *Accounting and Social Interests*, 4(1), 79-104. (In Persian)
- LI, Xiaoxi; LIM, Chee Yeow; and XU, Yanping. (2019). The minimum wage and corporate tax planning. *Research Collection School Of Accountancy*. 1-50.
- Mansourinia, E. Shirkhani, A. (2022). The effect of tax avoidance on employee wage distribution. *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 6(21), 292-316. (In Persian)
- Mohammadi, S. Mohammadi, B. & Muzaffar. (2022). Studying the effect of ineffective investment in human resources on tax avoidance. *New research approaches in management and accounting*, 84(6), 59-83. (In Persian)
- Nazari, J. A; Hrazdil, K; & Mahmoudian, F. (2017). Assessing social and environmental performance through narrative complexity in CSR reports. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(2), 166-178.
- Nobakht, Y. (2021). The effect of tax avoidance on accounting and economic measures of company performance: Evidence from Tehran Stock Exchange. *Accounting and Social Interest*, 11(2), 21-42. (In Persian)
- Noga, T.J; Schnader, A.L; (2013). Book-tax differences as an indicator of financial distress. *Account. Horizons* 27, 469-489.
- Rahmani, A. & Bashiri, M, N. (2014). A Review of the Literature on Disclosure in IRAN. *Accounting and Social Interests*, 4(4), 35-68. (In Persian)
- Rebeti Khatibi, M. E, Khosroipour, N. (1402). Investigating the effects of internal control system and organizational complexities on the quality of financial reporting. *Financial accounting and auditing research*, (57) 15, 99-120. (In Persian)

- Rezaei, G; Taghizadeh, R; Sadeghzadeh Maharlui, M; & Zeraatgari, R. (2022). The effects of labor investment inefficiency on corporate tax avoidance activities. *Financial Accounting Knowledge*, 8(4), 109-133.
- Rezai Pitehnoi, Y. Safari G. & Mehdi, N. (2018). Modeling the moderating role of corporate governance on the relationship between social trust and tax avoidance. *Experimental Accounting Research*, 9(4), 221-246. (In Persian)
- Romito, S; & Vurro, C. (2021). Non-financial disclosure and information asymmetry: A stakeholder view on US listed firms. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(2), 595-605.
- Tayefeh, S; Dastgir, M; Rezaei, F; Ahmadi, S. (2018). Ranking of factors affecting corporate tax avoidance. *Value and Behavioral Accounting*, 4(7), 309-341.
- Vito, B; Firmansyah, A; Qadri, R. A; Dinarjito, A; Arfiansyah, Z; Irawan, F; & Wijaya, S. (2022). Managerial abilities, financial reporting quality, tax aggressiveness: does corporate social responsibility disclosure matter in an emerging market. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 6(1), 19-41.
- Xiang, J; Zhu, L; & Kong, D. (2023). Labor cost and corporate tax avoidance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 205, 338-358.
- Yousefzadeh, S. & Bitari, J. (2022). Investigating the effect of management ability on the relationship between environmental uncertainty and tax avoidance. *Management Accounting*, 15(54), 147-162. (In Persian)

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی