

آزمون ارتباط استقلال هیات مدیره ، اندازه هیات مدیره و کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی

طاهره شجاع الله کائی

کارشناسی ارشد رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی ، واحد رامسر، گیلان، ایران
Tahereh.shoja@yahoo.com

بهزاد نیک کار

عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی ، واحد رامسر، گیلان، ایران (نویسنده مسئول)
b.nikkar@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۲/۲۰ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۳/۰۶

چکیده

هدف این پژوهش ، تاثیر استقلال هیات مدیره ، اندازه هیات مدیره و کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی می باشد. برای انجام این پژوهش داده های مربوط به ۹۶ شرکت برای یک دوره ۵ ساله یعنی در بازه زمانی ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ مورد انتخاب قرار گرفت . برای آزمون فرضیه های این پژوهش از روش رگرسیون چند متغیره و از نرم افزار Eviews برای تجزیه و تحلیل استفاده گردید . نتایج پژوهش نشان می دهد که بین استقلال هیات مدیره و اندازه هیات مدیره با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد . همچنین با استفاده از متغیرهای توضیح دهنده در کیفیت حسابرسی یعنی اندازه موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس گویای این مطلب است که این دو متغیر با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری دارند . بنابراین نتایج نشان می دهد استقلال هیات مدیره و اندازه هیات مدیره می تواند روی کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت داشته و علاوه بر آن هر دو تاثیر گذار بر روی اجتناب مالیاتی باشند؛ در نتیجه می توان در شرکتهای اجتناب از مالیات کمتری را مشاهده نمود.

واژه های کلیدی: استقلال هیات مدیره، اندازه هیات مدیره ، کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی.

۱- مقدمه

می توانند تصمیم گیرنده باشند و عضو غیرموظف مدیرانی هستند که مسئولیتی در شرکت ندارند و فقط در تصمیم گیری ها می توانند شرکت کنند. بنابراین هیات مدیره ای را می توان کارا نامید که دارای مدیران غیرموظف باشد تا نظارت موثری در فعالیت های متقلبانه و گزارشگریهای نادرست داشته باشند. مدیران داخلی چون به اطلاعات درست شرکت دسترسی دارند می توانند تصمیمات را به سود منافع خود در نظر بگیرند. با ترکیب مناسب در مدیران موظف و غیرموظف علاوه بر اینکه سبب فراهم آمدن و همسو شدن منافع سهامداران و مدیران می شود؛ بر عملکرد مالی شرکتها می تواند اثرگذار باشد. از طرفی دیگر ترکیب مناسب هیات مدیره می تواند عامل موثر در موقعیتهای مالیاتی شرکت شود. نظریه نمایندگی برای افزایش استقلال هیات مدیره از مدیریت، از این ایده پشتیبانی می کند که هیات مدیره باید تحت اختیار مدیران بیرونی (غیرموظف) باشد. زیرا رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت باید به وسیله مدیران غیراجرایی شرکت تحت کنترل و نظارت باشد. وجود چنین مدیرانی می تواند کیفیت تصمیم های مدیریت را تحت تاثیر قرار داده و راهکارهای مناسب را در اختیار وی قرار می دهد تا به وسیله مدیریت انجام شود تا عملکرد شرکت بهبود یابد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۷).

اثر بخشی تفکیک تصمیم گیری به وسیله مدیریت و کنترل به وسیله هیات مدیره از آنجا منشأ می گیرد که مدیران غیرموظف به دلیل منافعشان حاضر به تبانی با مدیران موظف نیستند. از آنجا که مدیران غیرموظف بیشتر در سایر شرکت ها دارای سمت های اجرایی مدیریت یا تصمیم گیری هستند، انگیزه بالایی برای کسب شهرت به عنوان تخصص امر تصمیم گیری و برخورداری از فرصت های شغلی بهتر در آینده دارند. همسو نبودن انگیزه مدیران برای استفاده از ثروت مالکان برای منافع شخصی خود با انگیزه مدیران غیرموظف برای کسب شهرت باعث بهبود نظارت بر مدیریت شرکت شده و کاهش هزینه های نمایندگی را در پی خواهد داشت (فاما و جنسن، ۱۹۸۳).

۲-۲- اندازه هیات مدیره

اندازه هیات مدیره به عنوان عنصری با اهمیت در ویژگی های هیات مدیره مطرح است. تعداد بهینه اعضای هیات مدیره باید به گونه ای تعیین شود که نسبت به این موضوع که اعضای کافی برای پاسخگویی به وظایف هیات مدیره و انجام وظایف مختلف هیات مدیره وجود دارد، اطمینان خاطر حاصل شود (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۷).

امروزه داشتن اطلاعاتی که بتوان به آن اتکاء کرد از اهمیت فراوانی برخوردار است. اطلاعات مالی زمانی قابل اطمینان است که توسط افراد بیطرف و مستقل تهیه و تنظیم شود. کسانی که از این اطلاعات استفاده می کنند زمانی می توانند اطمینان حاصل کنند که تهیه کنندگان این اطلاعات تخصص کافی و لازم را در زمینه مالی داشته باشند. این مهم به عهده حسابرسان مستقل می باشد؛ که فعالیت آنها بیشتر در قالب شرکت های حسابرسی است. از عوامل مختلفی که بر روی کیفیت حسابرسی می تواند تاثیرگذار باشد: حق الزحمه حسابرس، تعویض ادواری حسابرسان، تشکیل کمیته حسابرسی در شرکتها، محدودیت ارتباط با صاحبکاران، ادغام موسسات کوچکتر و تشکیل موسسات حسابرسی بزرگتر، پاسخگو کردن حسابرسان، تخصص گرایی حسابرسان، رتبه بندی موسسات حسابرسی، وجود قوانین حمایتی از حسابرسان و موارد دیگر که می تواند؛ منجر به تقویت کیفیت حسابرسی شود.

از طرفی دیگر، مدیران شرکتها به عنوان نمایندگان سهامداران بشمار می روند. و طبق رابطه نمایندگی می توانند هر کدام از طرفین به فکر منافع خود باشند. و در اینجا اختلافاتی بین آنها ایجاد می گردد. از ذی نفعان دیگر، دولت است. که شرکت باید عملیات خود، که منتهی به سود می شود؛ را محاسبه و تحت عنوان مالیات به دولت پرداخت نماید. در این راستا بعضی از شرکتها میلی به پرداخت مالیات ندارند؛ که میتوان این موضوع را از دو بعد نگاه کرد بعد اول فرار مالیاتی که غیرقانونی می باشد و مودی با مخفی کردن و یا نادیده گرفتن، مالیات پرداخت نمی کند. بعد دوم اجتناب مالیاتی است؛ که مودی بصورت قانونی از میزان مالیات خود کاسته و یا پرداخت نمی کند.

هدف این تحقیق نشان دهنده این است که چون مالیات نقش بسیار موثری در تامین رفاه اجتماعی دارد و پرداخت نکردن آن به جامعه و به آبادانی کشور لطمه وارد می کند می خواهیم ببینیم چگونه می توان از اجتناب مالیاتی جلوگیری به عمل آوریم. بنابراین این پرسش ایجاد می شود که آیا استقلال هیات مدیره، اندازه هیات مدیره و کیفیت حسابرسی می تواند تاثیرگذار بر روی اجتناب مالیاتی باشند؟

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- استقلال هیات مدیره

به مدیران داخلی که مدیریت اجرایی شرکت را به عهده دارند به عنوان عضو موظف می توان نام برد که

بنابراین تعداد زیاد اعضای هیات مدیره سرعت تصمیم گیری را کم می کند. با کوچکتر شدن اعضای هیات مدیره امکان بحث و بررسی و استفاده از نظرهای دیگران در خصوص مشکلات و راهکار برای حل آن در شرکت بیشتر فراهم می شود و باعث افزایش کارایی شرکت می شود.

۲-۳- کیفیت حسابرسی

در ادبیات حرفه ای کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استانداردهای حسابرسی مربوطه تعریف می شود. اگر چه کیفیت درک شده حسابرسی می تواند با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین، حسن شهرت و مراقبت حرفه ای برای حفظ ویژگی های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می شود. به علاوه، باید در نظر داشت که مراقبت حرفه ای حسابرسان، کیفیت اطلاعات صورت های مالی را تحت تاثیر قرار می دهد در حالی که حسن شهرت حسابرسان چگونگی درک ذی نفعان از اطلاعات مذکور را متاثر می سازد. توانایی نظارت حسابرسان به توانایی حسابرسان برای بهبود کیفیت اطلاعات و اثبات مشکلات به اندازه گیری مستقیم مربوط می شود. حسن شهرت حسابرسان بر مبنای شناخت ذی نفعان قرار دارد. از دیدگاه نظری چندین دلیل برای رابطه مستقیم مورد انتظار بین حسن شهرت حسابرسان، که شاخص آن اندازه مؤسسه حسابرسی می باشد، و توانایی نظارت حسابرسان وجود دارد. حسابرسان بزرگتر، صاحبکاران بیشتری دارند و این امر موجب وقوع زیان های بیشتر از عملکرد حسابرسی با کیفیت می شود. همچنین دی آنجلو استدلال می کند که هزینه های ارزیابی کیفیت سبب می گردد تا حسابرسان در یکنواخت نمودن سطح کیفیت، متخصص گردند. مؤسسه های حسابرسی بزرگ در واکنش به هزینه های ارزیابی و هزینه های کاهش استقلال، ایجاد شدند. از این رو بر اساس استدلال دی آنجلو استقلال حسابرسان از کیفیت حسابرسان مشتق می شود. از دیدگاه حسابرسان، اندازه حسابرسی یکی از ویژگی هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی آنجلو معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه می کنند، زیرا علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آنجا که تعداد مشتریانشان زیاد است نگران از دست دادن آن ها نمی باشند. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منافع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می کنند (مجتهد زاده و آقایی، ۱۳۸۳، ۵۶). دوره تصدی حسابرسان یکی از معیارهای دیگر اندازه گیری

کیفیت حسابرسی است که به تعداد سال های متوالی که مؤسسات حسابرسی یک صاحبکار را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می دهد، اطلاق می شود انجام عملیات حسابرسی صاحبکار توسط یک مؤسسه حسابرسی طی سنوات متمادی، به دلیل آشنایی تیم حسابرسی با عملیات حسابرسی صاحبکار، می تواند موثرتر صورت گیرد چنانچه مؤسسه حسابرسی تجربه انجام حسابرسی مؤسسه صاحبکار برای چندین سال را داشته باشد، علاوه بر اینکه اعضای تیم حسابرسی شناخت بیشتری نسبت به کار صاحبکار خواهد داشت، موجب تسریع در انجام عملیات حسابرسی، کاهش هزینه های حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می گردد.

۲-۴- اجتناب مالیاتی

بحث اجتناب مالیاتی بیشتر بنظر می رسد در مورد شرکت هایی با جدایی مالکیت مطرح باشد، زیرا افراد حقیقی به خاطر وجود احتمال کشف و جریمه شدن و ریسک گریزی و یا انگیزه های درونی مثل وظیفه اجتماعی، کمتر درگیر فرار و اجتناب مالیاتی می شوند (الینگام و سندمو، ۱۹۷۲). همچنین مدیریت برای کاهش انتقال منابع مالکان به دولت و تعدیل هزینه مالیات، اقدام به اجرای برنامه های اجتناب مالیاتی می کنند. به طور کلی شرکت ها از طریق دو روش از پرداخت مالیات اجتناب می نمایند که یکی روش انتقال سودازحوزه با مالیات بالا به یک منطقه کم مالیات، یا قرض گرفتن بیشتر در منطقه با مالیات بالا و کمتر در منطقه کم مالیات است. این عمل ویژه به زدودن درآمد اشاره می کند، که در آن بدهی گیرنده قرض به شرکت های وابسته و یا بدهی به شرکت های غیروابسته، مشمول مالیات نمی شود. به عنوان مثال، شرکت مادر ممکن است به شرکت های تابعه خود قرض دهد (گراول، ۲۰۱۳). روش بعدی که شرکت می تواند سود را از حوزه دارای مالیات بالا به حوزه کم مالیاتی انتقال دهد قیمت گذاری کالاها و خدمات فروخته شده بین شرکت های وابسته است. اجتناب مالیاتی پیامدهای بالقوه مستقیم و غیرمستقیمی را به همراه خواهد داشت. کاهش هزینه مالیات و افزایش جریان نقدی و افزایش ثروت سهامداران از جمله پیامدهای مستقیم؛ و کاهش پناهگاههای مالیاتی و احتمال وضع مالیات بیشتر و در نظر گرفتن جرایم مالیاتی و فشار احتمالی دولت برای در نظر گرفتن مالیات بیشتر از این بنگاهها، کاهش مسئولیت اجتماعی شرکت ها و به تبع آن کاهش ارزش شرکت از جمله پیامدهای غیرمستقیم فعالیت های اجتناب مالیاتی می باشند (هانلون و هیترمن، ۲۰۱۰). علاوه بر این ممکن است جامعه نیز شرکتهایی را که رویه متهورانه ای در خصوص مالیات دارند را

جریمه و تحریم نمایند و عدم مسوولیت پذیری شرکت ها برای آنها شهرت منفی بوجود آورد که این موارد نیز از جمله پیامدهای غیرمستقیم فعالیتهای اجتناب مالیاتی می باشند (حسینووکلام، ۲۰۱۲). انتظار می رود مدیران در راستای تحقق پاداش های در نظر گرفته شده از جانب سهامداران برای آنها انگیزه زیادی برای اجتناب مالیاتی داشته باشند، زیرا اجتناب مالیاتی در نهایت، به افزایش سود خالص و کاهش جریان های نقدی خروجی ناشی از مالیات منجر میشود و بین طرحهای تشویقی پاداش مدیران مالیاتی با نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده بر اساس استانداردهای حسابداری رابطه ای منفی و معنادار وجود دارد (آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۲). نگرانی های گزارشگری مالی نیز عامل باز دارنده ای برای برنامه ریزی مالیاتی محسوب می شود انگیزه های گزارشگری مالی اغلب با انگیزه حداقل کردن مالیات در تضاد است، به این دلیل که کاهش در سود مشمول مالیات، غالباً سود حسابداری کمتری را نتیجه میدهد (شاکلفورد و شولین، ۲۰۰۱). فرار مالیاتی، یک نوع تخلف و تخطی از قانون است، اما اجتناب مالیاتی استفاده از خلاء قانونی و یا به تعبیری دیگر سوءاستفاده رسمی از قوانین و معافیت ها و مشوق های قانونی است. از جمله تفاوت دیگر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی میتوان به واکنش و بازتاب افشا عمل اشاره کرد. در اجتناب مالیاتی فرد نگران برملا شدن عمل خود نیست، چرا که وی عمل غیرقانونی انجام نداده است، ولی در فرار مالیاتی برملا شدن عمل فرد میتواند تبعات قانونی و جرایم و تنبیه هایی را برای آن به همراه داشته باشد، هرچند هدف هر دو فعالیت منتفی نمودن مالیات، ولی نحوه ی دست یابی به آن متفاوت می باشد و این دو موضوع را میتوان از هم متمایز نماید (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰). نتایج فرانک و همکاران^۷ (۲۰۰۹) حاکی از این است که فعالیت های اجتناب مالیاتی باعث نبود شفافیت در گزارشگری مالی می شود. بنابراین، به میزانی که کیفیت گزارشگری مالی پایین است، عدم اطمینان اطلاعات افزایش می یابد. این مطالعات نشان می دهد اجتناب مالیاتی میتواند منجر به تضعیف کیفیت و دقت اطلاعات حسابداری شرکت شود و در نتیجه عدم قطعیت سرمایه گذاران را در مورد جریانهای نقدی آینده شرکت افزایش میدهد. در نتیجه این امر، هزینه سرمایه افزایش می یابد. دسای و دهاماپالا^۸ (۲۰۰۶) استدلال می کنند که فعالیت های کاهش مالیات میتواند فعالیت های متقلبانه مدیریت و از بین رفتن ارزش سهامداران را تسهیل کند. اجتناب مالیاتی بیشتر میتواند سبب بدتر شدن مشکلات نمایندگی بین شرکت و سهامدارانش شود. استراتژی های اجتناب مالیاتی مستلزم پنهان کردن حقایق است که این

کار با هدف کاهش میزان مالیات از طریق پنهان کردن حقایق از میزان مالیاتی صورت می پذیرد. در نتیجه، اثر معکوسی بر محیط اطلاعاتی شرکت دارد و به مدیران اجازه میدهد منافع را از شرکت خارج کنند (دسای و دارما پالا، ۲۰۰۶). صرفه جویی هزینه ناشی از فعالیتهای اجتناب مالیاتی میتواند مبلغی ارزشمند برای ضعف مالی شرکت باشد و تامین مالی از طریق بدهی یا وجه نقد را کاهش دهد (کیم و همکاران، ۲۰۰۵). از آنجایی که سپر مالیاتی شکلی از حمایت مالیاتی می باشد، شرکتی که سپر مالیاتی را به کار می برد، بدهی کمتری دارند و صرفه جویی جریان نقدی ناشی از سپر مالیاتی میتواند جاننشینی برای میزان بدهی شرکت باشد (گراهام و توکر^۹، ۲۰۰۶).

۲-۵- پیشینه پژوهش

شولین و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۳) به بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر هزینه سرمایه شرکتها پرداختند. برای این منظور از نرخ مؤثر مالیاتی نقدی بلند مدت و تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات به عنوان معیار اجتناب مالیاتی استفاده کردند. نتایج نشان داد هرچه اجتناب مالیاتی کمتر باشد، هزینه سرمایه به صورت معناداری کاهش می یابد. تجزیه و تحلیل بیشتر نشان داد این تأثیر در شرکتی با نظارت خارجی بهتر، منافع نهایی بیشتر از صرفه جویی مالیاتی و کیفیت اطلاعاتی بهتر، قویتر است.

مک گوایر و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۲) به بررسی رابطه تخصص مالیاتی حسابرسان و سطح اجتناب مالیاتی شرکت ها پرداختند. نتایج پژوهش آن ها بیانگر آن بود زمانی که موسسات حسابرسی یک متخصص مالیاتی باشند مشتریان آنها که خدمات مالیاتی را از این موسسات دریافت می کنند بیشتر درگیر اجتناب مالیاتی هستند. از سوی دیگر، نتایج حاکی از آن بود شرکت هایی که موسسات حسابرسی آن ها متخصص کلی صنعت هستند دارای سطح اجتناب مالیاتی بالاتری نسبت به سایر شرکت ها هستند. به عبارت دیگر متخصصان کلی با ترکیب تخصص مالیاتی و مالی خود جهت بهبود و توسعه استراتژی های مالیاتی به نفع مشتریان خود از هر دو دیدگاه صورت های مالی و مالیاتی کمک می کنند.

پژوهش های جیونگ و بن کیم^{۱۲} (۲۰۱۰) بیان میکنند که رابطه ی مستقیم و معناداری بین اجتناب مالیاتی و ریسک سقوط قیمت آتی سهام وجود دارد. این نتیجه با نظریه ای که بیان میدارد اجتناب مالیاتی سوء استفاده مدیریت را تسهیل می کند و اخبار بد فعالیتها برای چندین دوره انباشته می شود برای این که مدیریت می خواهد جایگاه شغلی خود را حفظ

بررسی آنها نشان داد که فعالیت های اجتناب مالیاتی مستلزم پنهان کردن حقایق و معاملات پیچیده است که بر محیط اطلاعاتی شرکت تاثیر منفی و باعث کاهش شفافیت گزارشگری مالی شرکت می شود.

مهرانی و سیدی (۱۳۹۲) به بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و محافظه کاری بر اجتناب مالیاتی پرداختند و دریافتند بین مالیات ابرازی و محافظه کاری با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد و همچنین اجتناب مالیاتی و محافظه کاری ابرازی جایگزین برای کاهش هزینه مالیات می باشد که مورد استفاده شرکتهای ایرانی قرار می گیرند و همچنین با افزایش مالیات ابرازی سنوات قبل، انگیزه اجتناب از مالیات افزایش نمی یابد.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) در ایران رابطه اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند، به همین منظور مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره مؤسسات حسابرسی کوچک و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرس بزرگ قرار گرفته است. تجزیه و تحلیل های آماری صورت گرفته در این پژوهش، مبین رابطه معنی دار و معکوس کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس (مؤسسه حسابرسی) است. قایمی و شهریاری (۱۳۸۸) در تحقیقی به بررسی اصول راهبری شرکتهای و عملکرد شرکت ها پرداختند. هدف از این مقاله، تعیین رابطه بین اجزای ساختار اصول راهبری شرکتهای شامل ترکیب هیات مدیره، ساختار مالکیت و افشای اطلاعات با عملکرد شرکت ها بود. یافته های آنان نشان داد که بین افشای اطلاعات و عملکرد شرکت ها رابطه معنی داری وجود دارد.

۳- فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی اول: بین اندازه هیات مدیره و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه اصلی دوم: بین استقلال هیات مدیره و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه اصلی سوم: بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

برای بررسی فرضیه اصلی سوم فرضیه های فرعی زیر مطرح شده است:

فرضیه فرعی اول: بین اندازه موسسه حسابرسی و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: بین دوره تصدی حسابرسی و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

کند. زمانی که دوره تصدی مدیریت به اتمام رسید، اخبار بد انباشته شده به یکباره افشاء می گردد و منجر به سقوط زیاد قیمت سهام می گردد. اما اگر در شرکت سازوکار افشای کارآمد و قوی مثل سهامداران نهادی، تجزیه و تحلیل های صورت گرفته از گزارشهای مالی شرکت، وجود داشته باشد، همه اخبار بد انباشته نمی شوند که در صورت انتشار یکجای آنها کاهش شدید قیمت سهام اتفاق بیفتد، مطابقت دارد.

حسین و همکاران (۲۰۱۰) در بررسی خود به این نتیجه رسیدند که بین کیفیت راهبری شرکتی و اندازه موسسه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و این ارتباط به وسیله میزان حمایت قانونی از سهامداران اقلیت در سطح کشور تقویت می شود.

لین و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی تاثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر موسسات حسابرسی بزرگ پرداختند. نتایج حاصل از بررسی آنها بیانگر این بود که اعمال کنترل توسط سهامداران عمده و یکسان بودن مدیرعامل و رییس هیات مدیره باعث کاهش احتمال انتخاب ۱۰ حسابرس بزرگ چینی می شود.

گیودهامی و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی تاثیر ساختار مالکیت بر انتخاب موسسات حسابرسی پرداختند. آنها، پس از کنترل عوامل مربوط به اندازه شرکت، اهرم مالی، نسبت موجودی کالا بر کل دارایی ها، رشد فروش و تولید ناخالص سرانه، به این نتیجه رسیدند که در شرکت های مورد مطالعه مالکیت دولتی و مالکیت خارجی دارای رابطه معنی دار منفی با انتخاب ۴ موسسه حسابرسی بزرگ هستند.

گال و همکاران (۲۰۰۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس با کیفیت حسابرسی پرداختند. آن ها به این نتیجه رسیدند که رابطه بین دوره تصدی کم با کیفیت سود در زمانی که شرکت ها توسط متخصصان صنعت حسابرسی می شوند بسیار ضعیف تر از زمانی است که توسط یک موسسه غیر متخصص، حسابرسی می شوند.

عرب صالحی و هاشمی (۱۳۹۴) در بررسی تاثیر بیش اطمینانی مدیریت بر اجتناب مالیاتی در یافتند که اثر اطمینان بیش از حد مدیریتی بر اجتناب مالیاتی، مثبت و معنادار است. به بیان دیگر، اطمینان بیش از حد به مدیران ارشد سبب افزایش اجتناب مالیاتی در فرایند گزارشگری مالی می شود.

پورحیدری و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی تحت عنوان بررسی تاثیر اجتناب مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال ها ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۹ دریافتند که فعالیت برنامه ریزی مالیاتی، شفافیت گزارشگری مالی را کاهش می دهد. نتایج

۴- روش شناسی پژوهش

با توجه به اینکه تحقیق حاضر در جستجوی تاثیر استقلال هیات مدیره، اندازه هیات مدیره و کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی است، بنابراین به سبب اینکه نتایج آن به حل یک مشکل یا موضوع خاص می‌پردازد از لحاظ هدف کاربردی و از آنجایی که در پی یافتن ارتباط بین دو متغیر می‌باشد، از لحاظ ماهیت و روش تحقیق از نوع همبستگی است.

جامعه آماری این تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ می‌باشد. فرآیند نمونه‌گیری مبتنی بر روش حذفی و با توجه به محدودیت‌هایی انتخاب شده است که این محدودیت‌ها به شرح زیر می‌باشند:

- ۱) شرکت‌های نمونه تا ابتدای سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
 - ۲) اطلاعات مورد نیاز و صورت‌های مالی آنها برای هر یک از سال‌های ۱۳۹۰ لغایت ۱۳۹۴ در دسترس باشد.
 - ۳) شرکت‌هایی که بیش از سه ماه وقفه معاملاتی نداشته باشند.
 - ۴) شرکت‌های زیان ده از فهرست بررسی حذف می‌شوند.
 - ۵) به منظور افزایش قابلیت مقایسه، شرکت‌هایی که سال مالی آنها غیر از ۱۲/۲۹ بوده از فهرست حذف می‌شوند.
 - ۶) به دلیل ماهیت خاص فعالیت و ریسک مرتبط، شرکت‌های واسطه‌گری و سرمایه‌گذاری از فهرست حذف می‌شوند.
- به این ترتیب تعداد ۹۶ شرکت (۴۸۰ مشاهده) به عنوان نمونه تحقیق انتخاب گردید.

۵- مدل‌ها و متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آنها

برای انجام آزمون فرضیه‌های تحقیق، با توجه به در دسترس بودن اطلاعات، مدل‌هایی بشرح زیر مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند:

مدل ۱:

$$Tax Avoid_{it} = \beta_0 + \beta_1 DSIZE_{it} + \beta_2 Delay_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 FSIZE_{it} + \beta_5 MSIZE_{it} + \beta_6 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل ۲:

$$Tax Avoid_{it} = \beta_0 + \beta_1 INDMAN_{it} + \beta_2 Delay_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 FSIZE_{it} + \beta_5 MSIZE_{it} + \beta_6 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل ۳:

$$Tax Avoid_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQuality_{it} + \beta_2 Delay_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 FSIZE_{it} + \beta_5 MSIZE_{it} + \beta_6 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

(خواجوی و کیامهر، ۱۳۹۴).

متغیرهای مورد استفاده در این مدل‌ها به شرح زیر می‌باشند:

الف- متغیر وابسته

متغیر وابسته (Tax Avoidit) اجتناب مالیاتی در سال t می‌باشد. متغیر توضیح دهنده برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی، به شرح زیر است:

نرخ موثر مالیاتی (Effective Tax Rate): از تقسیم هزینه مالیات شرکت i در پایان سال مالی t بر درآمد قبل از مالیات شرکت i در پایان سال مالی t به دست می‌آید. هرچه اندازه‌ی این شاخص بزرگتر باشد، سطح اجتناب مالیاتی شرکت کمتر است.

ب- متغیرهای مستقل

متغیر مستقل استفاده شده در این پژوهش عبارتند از:

- ۱) اندازه‌ی هیأت مدیره (تعداد اعضای هیأت مدیره)
- ۲) استقلال هیأت مدیره (تعداد اعضای غیر موظف در ترکیب هیأت مدیره)
- ۳) کیفیت حسابرسی: برای تعیین کیفیت حسابرسی از دو متغیر "اندازه موسسه حسابرسی" و "دوره تصدی حسابرس" به صورت متغیرهای مجازی استفاده می‌شود.

در این پژوهش، سازمان حسابرسی به عنوان موسسه بزرگ و دارای اعتبار و شهرت بالا (درجه ۱) و در مقابل سایر موسسات حسابرسی (موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی)، که اندازه آنها نسبت به سازمان حسابرسی کوچک‌تر است، به عنوان موسسات دارای اعتبار و شهرت پایین (درجه ۲) در نظر گرفته شده است. در صورتی که حسابرس شرکت صاحبکار طی دوره پژوهش، سازمان حسابرسی بوده است، مقدار متغیر مجازی اندازه حسابرسی برابر با یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر صفر در نظر گرفته شد. به همین ترتیب در صورتی که طی دوره پژوهش ۱۱ ساله، حسابرس بیش از ۴ سال، حسابرس شرکت صاحبکار بوده باشد، مقدار متغیر مجازی دوره تصدی حسابرس برابر با یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته می‌شود (مجتهد زاده و آقایی، ۱۳۸۳).

بنابراین مدل شماره ۳ به دو زیر مدل زیر تقسیم می‌شود:

$$Tax\ Avoid_{it} = \beta_0 + \beta_1 AFSIZE_{it} + \beta_2 Delay_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 FSIZE_{it} + \beta_5 MSIZE_{it} + \beta_6 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$Tax\ Avoid_{it} = \beta_0 + \beta_1 AT_{it} + \beta_2 Delay_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 FSIZE_{it} + \beta_5 MSIZE_{it} + \beta_6 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آنها:

AFSIZE (اندازه موسسه حسابرسی): در صورتی که حسابرس شرکت صاحبکار طی دوره پژوهش، سازمان حسابرسی بوده است، مقدار متغیر مجازی اندازه حسابرسی برابر با یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر صفر در نظر گرفته شد.
AT (دوره تصدی حسابرس): در صورتی که طی دوره پژوهش ۱۱ ساله، حسابرس بیش از ۴ سال، حسابرس شرکت صاحبکار بوده باشد، مقدار متغیر مجازی دوره تصدی حسابرس برابر با یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته می‌شود.

و مدل شماره ۱ و ۲:

$$Tax\ Avoid_{it} = \beta_0 + \beta_1 DSIZE_{it} + \beta_2 Delay_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 FSIZE_{it} + \beta_5 MSIZE_{it} + \beta_6 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$Tax\ Avoid_{it} = \beta_0 + \beta_1 INDMAN_{it} + \beta_2 Delay_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 FSIZE_{it} + \beta_5 MSIZE_{it} + \beta_6 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آنها:

DSIZE (اندازه هیات مدیره): تعداد اعضای هیات مدیره
INDMAN (استقلال هیات مدیره): مدیر غیرموظف، عضو پاره وقت هیات مدیره است که فاقد مسئولیت اجرایی در شرکت می‌باشد. این متغیر نشان دهنده نسبت اعضای غیر موظف هیات مدیره به کل اعضای هیات مدیره میباشد.

ج- متغیرهای کنترلی

الف: وقفه انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت i در پایان سال مالی t (Delayit): که از طریق لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ مجمع عمومی، به دست می‌آید.

ب: اهرم مالی شرکت i در پایان سال مالی t (Leverage): که از طریق تقسیم کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌های شرکت در پایان سال به دست می‌آید.

ج: اندازه شرکت i در پایان سال مالی t (FSIZEit): لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها به عنوان نماینده ای از اندازه شرکت

د: سن شرکت (Age): سال‌های فعالیت شرکت i در سال t

ه: اندازه بازار (MSIZE): لگاریتم طبیعی فروش شرکت i در سال t

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

در جدول شماره ۱، آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش نشان داده شده است. همانطور که مشاهده می‌شود، میانگین متغیر اجتناب مالیاتی برابر با ۰/۰۲۷ می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به این متغیر، حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. انحراف معیار برای متغیر سن برابر ۲۰/۷۹۹ و برای متغیر اجتناب مالیاتی برابر ۰/۰۵۲۵ است که نشان می‌دهد در بین متغیرهای پژوهش، سن و اجتناب مالیاتی به ترتیب دارای بیشترین و کمترین میزان پراکندگی می‌باشند. همچنین کشیدگی تمامی متغیرهای مدل‌ها مثبت است.

لازم به ذکر است؛ قبل از آزمون فرضیه‌ها باید نرمال بودن متغیرها (بجز متغیرهای باینری) مورد آزمون قرار گیرد، در این تحقیق این موضوع از طریق آماره جاک-برا مورد بررسی قرار می‌گیرد. از آنجائی که احتمال آماره بیشتر از ۰/۰۵ است، فرضیه صفر مبنی بر نرمال بودن توزیع متغیر مربوطه قبول می‌شود. بنابراین داده‌های ما نرمال است. و برای ایستایی (مانایی) متغیرهای مورد استفاده در مدل‌ها (بجز متغیرهای باینری) از آزمون ریشه واحد استفاده می‌شود که در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. جدول شماره ۲ نشان می‌دهد که چون ضریب احتمال کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد داده‌های ما مانا یا ایستا هستند.

جدول ۱- آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	اجتناب مالیاتی (Tax) Avoid	اندازه هیات مدیره (DSIZE)	استقلال هیات مدیره (INDMAN)	وقفه انتشار (Delay)	اهرم مالی شرکت (LEV)	اندازه شرکت (FSIZE)	اندازه بازار (MSIZE)	سن شرکت (AGE)	آماره
میانگین	۰/۰۲۷۷	-۰/۰۶۸۴	۳۵/۳۲۷۰	۳۴/۹۰۶	۰/۰۶۵۹۰	۱۳/۲۹۶۱	۱۱/۸۲۸۶	۳۵/۸۱۵	
بیشینه	۰/۳۴۰۴	-۰/۰۲۷	۹۹/۸۴۳۸	۹۹/۸۴۳	۳/۰۶۰۴	۱۷/۰۰۰۰	۱۶/۹۷۲۶	۶۱/۵۰۰	

سن شرکت (AGE)	اندازه بازار (MSIZE)	اندازه شرکت (FSIZE)	اهرم مالی شرکت (LEV)	وقفه انتشار (Delay)	استقلال هیأت مدیره (INDMAN)	اندازه هیأت مدیره (DSIZE)	اجتناب مالیاتی (Tax Avoid)	متغیر آماره
۱۲/۹۷۴	۴/۲۹۰۴۵	۱/۰۰۰۰۰	۰/۰۶۵۷	-۰/۲۲۶	۰/۰۵۳۳۹	-۴/۳۶۳	۰/۰۰۰۷	کمینه
۲۰/۷۹۲	۱/۸۱۱۱۴	۱/۱۳۳۷۶	۰/۲۹۷۹	۱۸/۶۰۰	۱۸/۶۵۷۳	۰/۵۱۴۸	۰/۰۵۲۵	انحراف معیار
۰/۱۰۰۱	۰/۱۸۰۵۸	-۱/۱۵۳۶	۲/۲۵۵۰	۰/۴۰۲۷	۰/۴۰۳۱۵	-۲/۲۷۹	۳/۰۵۹۱	چولگی
۲/۵۳۷۵	۳/۴۹۷۵۹	۱۴/۶۸۸۱	۱۴/۸۷۳	۲/۴۹۴۴	۲/۴۸۴۸۳	۱۱/۶۷۵	۱۲/۴۵۲	کشیدگی
۶/۳۳۷۵	۹/۴۳۵	۰/۶۶۲۹	۰/۷۵۳۴	۲۲/۵۶	۲۲/۸۵	۰/۲۳۹۷	۰/۵۹۲۱	آماره جاک-برا
۰/۵۷۵۴۱	۰/۸۷۶	۰/۳۳۸	۰/۵۸۸	۰/۲۱۳	۰/۵۷۳۱	۰/۴۳۱	۰/۲۳۱	احتمال جاک-برا
۴۸۰	۴۸۰	۴۸۰	۴۸۰	۴۸۰	۴۸۰	۴۸۰	۴۸۰	مشاهدات

منبع: بر اساس خروجی نرم افزار Eviews

جدول ۲- نتایج آزمون ریشه واحد پنل دیتا (Pool unit root test)

آزمون های ریشه واحد دیکی فولر Augmented Dickey-Fuller Test				
متغیرها	شوارتز-بیزین Schwarz Bayesian			مرتبه تفاضل گیری
	t-Statistic	Prob.*	در سطح	
Tax Avoid	-15.4223	0.0000	اجتناب مالیاتی	"
DSIZE	-34.1648	0.0000	اندازه هیأت مدیره	"
INDMAN	-18.6093	0.0000	استقلال هیأت مدیره	"
Delay	63.1903	0.0000	وقفه انتشار صورت های مالی حسابرسی شده	"
LEV	-17.6797	0.0000	اهرم مالی شرکت	"
FSIZE	-28.9635	0.0000	اندازه شرکت	"
MSIZE	-5370.00	0.0000	اندازه بازار	"
AGE	-55.5241	0.0000	سن شرکت	"

منبع: بر اساس خروجی نرم افزار Eviews

۲-۵- نتایج آزمون فرضیه ها

منظور از آزمون F لیمر استفاده گردیده است. که در جدول شماره ۳ برای مدل های ۱ و ۲ و در جدول شماره ۴ برای مدل های ۳ و ۴ نشان داده شده است.

قبل از تخمین مدل ها در فرضیه ها لازم است که روش تخمین (تلفیقی یا تابلویی) مشخص گردد. برای این

جدول ۳- نتایج آزمون F برای مدل های ۱ و ۲

مدل	Effects Test	Statistic	d.f.	مقدار ارزش احتمال (PV)
مدل ۱	Cross-section F	4.963214	(95,436)	0.0000
	Cross-section Chi-square	443.758957	95	0.0000
مدل ۲	Cross-section F	7.653398	(95,332)	0.0000
	Cross-section Chi-square	576.554890	95	0.0000

منبع: بر اساس خروجی نرم افزار Eviews

جدول ۴- نتایج آزمون F برای مدل های ۳ و ۴

مدل	Effects Test	Statistic	d.f.	مقدار ارزش احتمال (PV)
مدل ۳	Cross-section F	7.127952	(95,436)	0.0000
	Cross-section Chi-square	562.741201	95	0.0000
مدل ۴	Cross-section F	10.960984	(95,329)	0.0000
	Cross-section Chi-square	725.533260	95	0.0000

منبع: بر اساس خروجی نرم افزار Eviews

جدول ۵ و ۶ نشان می دهد چون ضریب احتمال در مدل های او ۲ بیشتر از ۰/۰۵ می باشد تخمین با روش اثرات تصادفی است (جدول ۵). و در مدل (۳) بیشتر از ۰/۰۵ می باشد تخمین با روش اثرات تصادفی است. ولی در مدل (۴) چون ضریب احتمال کمتر از ۰/۰۵ می باشد تخمین آن با روش ثابت انجام می گیرد (جدول ۶). همچنین برای بررسی فروض کلاسیک پنل در رگرسیون ها از آزمون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی برای مدل های پنل استفاده شده، که در جدول شماره ۷ برای مدل های ۱ و ۲ و در جدول شماره ۸ برای مدل های ۳ و ۴ نشان داده شده است .

جدول بالا نشان می دهد که چون مقدار ضریب احتمال آزمون F کمتر از ۰/۰۵ می باشد بنابراین می توانیم از روش پنل دیتا استفاده کنیم. روش پنل دیتا خود با استفاده از دو روش "اثرات تصادفی" و "اثرات ثابت" می تواند انجام گیرد. برای تعیین اینکه از کدام روش استفاده شود از آزمون هاسمن استفاده می گردد. که در جدول شماره ۵ برای مدل های ۱ و ۲ و در جدول شماره ۶ برای مدل های ۳ الی ۶ نشان داده شده است .

جدول ۵- نتایج آزمون هاسمن برای انتخاب روش با اثرات ثابت و تصادفی برای مدل های ۱ و ۲

مدل	Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
مدل ۱	Cross-section random	2.823308	5	0.5878
مدل ۲	Cross-section random	13.5422911	5	0.5109

منبع: بر اساس خروجی نرم افزار Eviews

جدول ۶- نتایج آزمون هاسمن برای انتخاب روش با اثرات ثابت و تصادفی برای مدل های ۳ و ۴

مدل	Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
مدل ۳	Cross-section random	4.164004	4	0.3843
مدل ۴	Cross-section random	31.708654	5	0.0000

منبع: بر اساس خروجی نرم افزار Eviews

جدول ۷- نتایج آزمون ناهمسانی واریانس و خود همبستگی برای مدل های پنل ۱ و ۲

مدل ۲		مدل ۱		آزمون ها
prob	آماره	prob	آماره	
۰/۵۹۰۳۱	۰/۵۱۲۲۰۴	۰/۶۵۳۲	۰/۴۶۵۴۳	آزمون ناهمسانی واریانس بین گروهی (والد تعدیل شده)
۰/۸۹۰۷۱	۰/۱۶۹۳۳	۰/۸۶۷۳۲	۰/۱۸۲۳۵	آزمون خودهمبستگی (آزمون وولدریج)

منبع: بر اساس خروجی نرم افزار Eviews

جدول ۸- نتایج آزمون ناهمسانی واریانس و خود همبستگی برای مدل‌های پنل ۴۰۳

مدل ۴		مدل ۳		آزمون‌ها
آماره	prob	آماره	prob	
۱/۰۹۹۴	۰/۱۳۹۸	۱/۳۲۲	۰/۱۳۶۵	آزمون ناهمسانی واریانس بین گروهی (والد تعدیل شده)
۰/۹۹۷۱	۰/۲۱۶۷	۱/۰۰۹۳۴	۰/۲۷۳۷	آزمون خودهمبستگی (آزمون وولدریج)

منبع: بر اساس خروجی نرم‌افزار Eviews

می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت انسجام، توانایی و استقلال اعضای هیات مدیره یعنی عضو غیرموظف که فاقد مسئولیت اجرایی در شرکت باشد سبب شفافیت و راهبری شرکتی صحیح شرکت می‌گردد. همچنین ترکیب هیات مدیره می‌تواند بر عملکرد مالی شرکت‌ها اثرگذار باشد و اگر اکثریت اعضای هیات مدیره را مدیران مستقل غیرموظف تشکیل دهد، هیات مدیره از کارایی بیشتری برخوردار خواهد بود؛ و در نتیجه اجتناب مالیاتی کمتر می‌شود. بنابراین بین استقلال هیات مدیره و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنادار وجود دارد و فرضیه اصلی دوم پذیرفته می‌شود.

۵-۲-۲- نتایج آزمون فرضیه فرعی اول و دوم

نتایج حاصل از تخمین مدل‌ها برای این دو فرضیه فرعی در جدول شماره ۱۰ نشان داده شده است.

جدول ۱۰ نشان دهنده این است که در مدل (۳) اندازه موسسه حسابرسی اثر منفی بر اجتناب مالیاتی دارد و در سطح ۹۹٪ معنادار است (چون ضریب احتمال (prob) آن کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد). یعنی با بهبود در شاخص اندازه موسسه حسابرسی به میزان یک واحد، شاخص اجتناب مالیاتی را به میزان ۰/۸۰۷ کاهش می‌دهد. این ضریب در تخمین مدل منفی و معنادار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت بین حسن شهرت حسابرس و شاخص آن که اندازه موسسه حسابرسی است رابطه مستقیم وجود دارد زیرا موسسات حسابرسی بزرگتر علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند به این دلیل خدمات حسابرسی با کیفیت تر ارائه می‌کنند. از طرف دیگر اندازه موسسه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد و هرچه موسسات حسابرسی بزرگتر باشد کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد؛ و به تبع آن از اجتناب مالیاتی کاسته می‌شود. بنابراین بین اندازه موسسه حسابرسی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. و فرضیه فرعی اول پذیرفته می‌شود. و در مدل (۴) دوره تصدی حسابرس اثر منفی بر اجتناب مالیاتی دارد و در سطح ۹۹٪ معنادار است (چون ضریب احتمال (prob) آن کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد). یعنی با بهبود در شاخص دوره تصدی

جدول بالا نشان می‌دهد از آنجائی که P-value آزمون ناهمسانی واریانس بزرگتر از ۰/۰۵ است در نتیجه فرض صفر مبنی بر همسانی واریانس‌ها پذیرفته می‌شود. به عبارتی، نتیجه آزمون والد تعدیل شده حاکی از عدم وجود ناهمسانی واریانس بین واحدهای مقطعی (۹۶ شرکت) است و از آنجائی که P-value آزمون خودهمبستگی بزرگتر از ۰/۰۵ است دال بر عدم وجود خودهمبستگی می‌باشد. به عبارتی نتایج بدست آمده از آزمون وولدریج نشان‌دهنده تایید فرضیه صفر و حاکی از عدم وجود خود همبستگی می‌باشد.

۵-۲-۱- نتایج آزمون فرضیه اصلی اول و دوم

نتایج حاصل از تخمین مدل‌ها برای این دو فرضیه اصلی در جدول شماره ۹ نشان داده شده است.

جدول ۹ بیان کننده این است که در مدل (۱) اندازه هیات مدیره اثر منفی بر اجتناب مالیاتی دارد و در سطح ۹۹٪ معنادار است (چون ضریب احتمال (prob) آن کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد). یعنی با بهبود در شاخص اندازه‌ی هیات مدیره (یکی از سازوکارهای نظام راهبری شرکتی) به میزان یک واحد، شاخص اجتناب مالیاتی را به میزان ۰/۷۳ کاهش می‌دهد. پس با کوچکتر شدن اعضای هیات مدیره امکان تبادل نظر در خصوص رفع مشکلات در شرکت بیشتر مهیا می‌گردد و سبب افزایش کارایی شرکت می‌گردد. این ضریب در تخمین مدل منفی و معنادار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت با بهبود بخشیدن در تعداد اعضای هیات مدیره مسئولیتها تقسیم و نظارت بر کلیه فرآیند حسابرسی شرکت با کیفیت بالاتری انجام می‌پذیرد. در نتیجه از اجتناب مالیاتی کاسته می‌شود. بنابراین بین اندازه هیات مدیره و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. و فرضیه اصلی اول پذیرفته می‌شود. در مدل (۲) استقلال هیات مدیره اثر منفی بر اجتناب مالیاتی دارد و در سطح ۹۹٪ معنادار است (چون ضریب احتمال (prob) آن کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد). یعنی با بهبود در شاخص استقلال هیات مدیره (یکی از سازوکارهای نظام راهبری شرکتی) به میزان یک واحد، شاخص اجتناب مالیاتی را به میزان ۰/۰۱۲ کاهش می‌دهد. این ضریب در تخمین مدل منفی و معنادار

فرعی دوم پذیرفته می شود. همچنین به منظور بررسی استقلال خطاها (تفاوت بین مقادیر واقعی و پیش‌بینی شده توسط معادله رگرسیون) در دوره‌های مختلف از آزمون دوربین - واتسون استفاده شده است. مقدار D.W محاسبه شده برای کلیه مدل‌ها بین ۱/۵ تا ۲/۵ است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که جملات خطا در دوره‌های مختلف مستقل می‌باشند. به عبارت دیگر مقادیر خطا تصادفی بوده و فرض وجود خودهمبستگی بین خطاهای مدل برآورد شده رد می‌شوند.

حسابرس به میزان یک واحد، شاخص اجتناب مالیاتی را به میزان ۰/۸۱۳ کاهش می دهد. این ضریب در تخمین مدل منفی و معنادار می‌باشد. بنابراین هر چه تعداد سال های متوالی که موسسات حسابرسی، انجام عملیات حسابرسی یک صاحبکار را مورد رسیدگی قرار می دهند؛ بیشتر باشد به دلیل آشنایی نسبت به کار صاحبکار موجب سرعت بخشیدن در انجام عملیات حسابرسی ، کاهش هزینه های حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می گردد . و به تبع آن اجتناب مالیاتی کاهش می یابد. بنابراین بین دوره تصدی حسابرسی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد . و فرضیه

جدول ۹- نتایج حاصل از تخمین مدل‌های ۱ و ۲

متغیرهای مستقل		متغیر وابسته Tax Avoid: اجتناب مالیاتی			
		مدل ۱		مدل ۲	
		ضرایب تخمین	سطح معناداری	ضرایب تخمین	سطح معناداری
C	عرض از مبدا	-2.694707	0.0000	-0.713064	0.0000
DSIZE	اندازه‌ی هیأت مدیره	-0.732509	0.0000	-	-
INDMAN	استقلال هیأت مدیره	-	-	-0.012580	0.0000
Delay	وقفه انتشار صورت‌های مالی	0.167118	0.0150	0.000538	0.0002
LEV	اهرم مالی شرکت	0.079863	0.0252	0.071578	0.0000
FSIZE	اندازه شرکت	-0.011242	0.0407	-0.032950	0.0000
MSIZE	اندازه بازار	0.036738	0.0982	5.281443	0.0002
AGE	سن شرکت	0.704411	0.2747	0.256160	0.0002
Adjusted R-squared		0.660304		0.614777	
Durbin-Watson stat		1.655752		1.756555	
F-statistic [Prob]		91.83610[0.000000]		26.57690[0.000000]	

منبع: بر اساس خروجی نرم‌افزار Eviews

جدول ۱۰- نتایج حاصل از تخمین مدل‌های ۳ و ۴

متغیرهای مستقل		متغیر وابسته Tax Avoid: اجتناب مالیاتی					
		مدل ۳			مدل ۴		
		ضرایب تخمین	سطح آماره t-Statistic	سطح معناداری prob	ضرایب تخمین	سطح آماره t-Statistic	سطح معناداری prob
C	عرض از مبدا	2.476236	20.81750	0.0000	2.478363	34.45021	0.0000
AFSIZE	اندازه موسسه حسابرسی	-0.807143	-18.67957	0.0000	-	-	-
AT	دوره تصدی حسابرسی	-	-	-	-0.813124	-29.11002	0.0000
Delay	وقفه انتشار صورت‌های مالی	0.007344	4.137156	0.0000	0.001669	3.697292	0.0002
LEV	اهرم مالی شرکت	0.002247	7.838033	0.0000	0.001751	1.744699	0.0816
FSIZE	اندازه شرکت	-1.794373	-1.662427	0.0968	-0.002549	-3.584748	0.0004
MSIZE	اندازه بازار	0.320048	5.582495	0.0000	5.281443	12.38762	0.0000
AGE	سن شرکت	0.235219	1.419629	0.1561	0.256160	4.802443	0.0000
Adjusted R-squared		0.650796			0.509072		
Durbin-Watson stat		2.376879			1.765995		
F-statistic [Prob(F-statistic)]		99.36377 [0.000000]			47.91246 [0.000000]		

منبع: بر اساس خروجی نرم‌افزار Eviews

۶- نتیجه گیری و بحث

طبق نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه ها در این پژوهش، نشان می دهد که شاخص های اندازه هیات مدیره، استقلال هیات مدیره رابطه منفی و معناداری با شاخص اجتناب مالیاتی دارند. همچنین متغیرهای توضیح دهنده کیفیت حسابرسی یعنی اندازه موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس بر شاخص اجتناب مالیاتی یک رابطه منفی و معنادار است. بنابراین به بیانی دیگر می توان اظهار داشت که با بهبود و اصلاح استقلال و اندازه هیات مدیره (معیارهای نظام راهبری شرکتی) و کیفیت حسابرسی می توان شاهد اجتناب مالیاتی کمتری در شرکتها باشیم. از طرفی شرکتها برای اعتباربخشیدن و افزایش کیفیت سود گزارش شده می توانند از حسابرسان متخصص و شاغل در سازمان حسابرسی استفاده کنند تا از این طریق اعتماد سرمایه گذاران را کسب نمایند. چرا که نتایج نشان می دهد که شاخص اندازه موسسه حسابرسی ارتباط منفی و معنادار با شاخص اجتناب مالیاتی دارد. با بهبود در تعداد اعضای هیات مدیره و همزمان استقلال اعضا، ویژگی نظارتی بر عملکرد مالی را افزایش داده و اجتناب مالیاتی را کاهش می دهد. نتایج این تحقیق در آزمون فرضیه اصلی اول و دوم مشابه پژوهش لین و همکاران (۲۰۰۹) می باشد که بیانگر آن است هر چه در استقلال و اندازه هیات مدیره (از سازو کارهای حاکمیت شرکتی) بهبود حاصل گردد؛ موجب می شود که نظارت بر برکلیه فرآیند حسابرسی شرکت با کیفیت بالاتری انجام پذیرد و در نتیجه این کیفیت سبب می گردد اجتناب مالیاتی کمتری در شرکتها مشاهده گردد. همچنین نتایج این تحقیق در آزمون فرضیه فرعی اول مشابه پژوهش حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) می باشد که بیانگر آن است هر چه موسسات حسابرسی بزرگتر باشد خدمات حسابرسی بهتری ارائه خواهند داد و بر کیفیت حسابرسی تاثیر می گذارد و در نتیجه کیفیت حسابرسی سبب می گردد اجتناب مالیاتی کمتری در شرکتها دیده شود. آزمون فرضیه فرعی دوم مشابه پژوهش گال و همکاران (۲۰۰۹) می باشد که بیانگر آن است هر چه دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد نسبت به صنعت و کار صاحبکار آشنایی بیشتری خواهد داشت و بر کیفیت حسابرسی تاثیر می گذارد در نتیجه کیفیت حسابرسی سبب می گردد اجتناب مالیاتی کمتری در شرکتها مشاهده شود.

در ایران و در بسیاری از شرکت های بزرگ و بخصوص شرکت هایی که در آن دولت تاثیر می گذارد، بعد از انتخابات (مانند انتخابات ریاست جمهوری) حاکمیت شرکت ها دستخوش تسویه حساب سیاسی می گردد. و هیات مدیره و به

تبع آن مدیر عامل تغییر می یابد. در این میان هزینه های مالیاتی و سایر مسایل از این دست کمتر مورد علاقه مدیران برای مدیریت است. و مسایلی همچون تغییرات در سیستم و تغییر حسابرس بیشتر جلب توجه می نماید. پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی، ترکیب هیات مدیره با هزینه های مالیاتی را مورد بررسی قرار دهند. پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی، ارتباط بین اظهارنظر حسابرس با هزینه های مالیاتی نیز مورد بررسی قرار گیرد.

فهرست منابع

- * پورحیدری، امید؛ فدوی، محمدحسن و امینی نیا، میثم (۱۳۹۳). بررسی تاثیر اجتناب مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال چهاردهم، شماره ۵۲، بهار، ۶۹-۸۵.
- * حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی. تهران: شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- * حساس یگانه، یحیی؛ شعری، صابر و خسرونژاد، سیدحسین (۱۳۸۷). رابطه سازوکارهای حاکمیت شرکتی، نسبت بدهی ها و اندازه شرکت با مدیریت سود. مطالعات حسابداری، شماره ۲۴، ۷۹-۱۱۵.
- * حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، تهران: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران. دوره ۱۷، شماره ۶۱، پاییز، ۸۵-۹۸.
- * خواجهی، شکراله و کیامهر، محمد (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۳، شماره ۲۶، تابستان، ۸۷-۱۰۸.
- * عرب صالحی، مهدی و هاشمی، مجید (۱۳۹۴). تاثیر اطمینان بیش از حد مدیریتی بر اجتناب مالیاتی. فصلنامه علمی- پژوهشی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، مقاله ۶، دوره ۲۲، شماره ۱، بهار، ۸۵-۱۰۴.
- * قائمی، محمدحسین و شهریاری، مهدی (۱۳۸۸). اصول راهبری شرکتها و عملکرد مالی شرکتها. پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره اول، شماره اول.
- * مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و

- * Huseynov, F, Klamm, B, (2012). "Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility", *Journal of Corporate Finance* 18. 804-827.
- * Jeong, Bon Kim (2010). Department of Accountancy City University of Hong Kong, Yinghua, Li* Krannert School of Management Purdue University, Liandong Zhang Department of Accountancy City University of Hong Kong, Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-Level Analysis, Working paper, [Online]. www.ssrn.com.
- * Kim B, Jung K, Kim I (2005). Internal Funds Allocation and the Ownership Structure: Evidence from Korean Business Groups. *Rev Quant Finance Acc* 25:33-53.
- * Lin, Z. J.; and M. Liu (2009), "The Impact of Corporate Governance on Auditor Choice: Evidence from China", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, pp. 44-59.
- * McGuire, Sean T., Thomas C. Omer and Dechun Wang. (2012). "Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?" *The Accounting Review*, 87 (3): 975-1003.
- * Shackelford, D., Shevlin, T. (2001). "Empirical tax research in accounting", *Journal of Accounting and Economics* 31. 321-387.
- استفاده کنندگان. بررسی های حسابداری و حسابرسی، تهران : دانشکده مدیریت دانشگاه تهران. سال یازدهم، شماره ۳۸، زمستان، ۵۳-۷۶.
- * محمدی، غلامرضا (۱۳۸۷)، طیف تعاریف حاکمیت شرکتی، اردیبهشت.
- * مهرانی، ساسان و سیدی، سیدجلال (۱۳۹۳). بررسی تاثیر مالیات بردرآمد و حسابداری محافظه کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکتها. فصلنامه علمی- پژوهشی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره دهم، تابستان.
- * Allingham, M. and A. Sandmo (1972), "Income tax evasion: a theoretical analysis." *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- * Armstrong, S.C., Blouin, L.J. & Larker, F.D (2012), The Incentives for Tax Planning, *Journal of Accounting and Economics*. 53.
- * DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics*, (3), 183.
- * Desai, M.A., Dharmapala, D (2006). Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives. *Journal of Financial Economics*, 79, 145-179.
- * Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, 26(12), 301-325.
- * Frank, M.M., Lynch, L & Rego, S. (2009). Tax Reporting Aggressiveness and its Relation to Aggressive Financial Reporting. *The Accounting Review*, 84, 467-496.
- * Goh, B. W. Lee, J. Lim, CH. Y & Shevlin, T. (2013). The Effect of Corporate Tax Avoidance on the Cost of Equity. Working Paper. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=2237742>
- * Graham, J.R., Tucker, A (2006). Tax Shelters and Corporate Debt Policy. *Journal of Financial Economics*. 81, 563-594.
- * Gravelle J. G. (2013). "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion". Congressional research service, 8-13.
- * Guedhami, O.; Pittman, J. A.; and W. Saffar (2009). "Auditor Choice in Privatized Firms: Empirical Evidence on the Role of State and Foreign Owners", *Journal of Accounting and Economics*, pp. 151-17.
- * Gul, F., S. Fung, and B. Jaggi. (2009). "Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise" *Journal of Accounting and Economics*, 47(3): 265-287.
- * Hanlon, M., and S. Heitzman. (2010). "A review of tax research." *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3): 127-178.
- * Hossain, M.; Lim, C.; and P. Tan (2010). "Corporate Governance, Legal Environment, and Auditor Choice in Emerging Markets", *Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies*. Vol. 13, No. 1, pp. 91-126.