

تبیین اثربخشی ویژگی های کمیته حسابرسی بر تهور مالیاتی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران

دکتر آناهیتا زندی

استادیار گروه حسابداری، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، شهر قدس، ایران.
zandi_anna@yahoo.com

فریبرز انصافی

کارشناسی ارشد مدیریت مالی، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).
fariborzansafi@gmail.com

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی از زوایای استقلال، اندازه و تخصص بر تهور مالیاتی شرکت های شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ است. جهت آزمون فرضیه های پژوهش از رگرسیون خطی چند متغیره مبتنی بر داده های تابلویی بهره گرفته شده است. نتایج رگرسیون نشان میدهد که استقلال و اندازه کمیته حسابرسی، ارتباط منفی و معنادار با تهور مالیاتی دارند. بنابراین هر قدر کمیته حسابرسی، بزرگ تر و مستقل تر باشد این کمیته موثرتر بوده و می تواند تهور مالیاتی را مهار کند. اما، تأثیر منفی تخصص کمیته حسابرسی بر تهور مالیاتی، معنادار نمی باشد و این بدان معنا است که کمیته حسابرسی در دستیابی به مزایای تخصص خود ناموفق است.

واژه های کلیدی: تهور مالیاتی، استقلال کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرسی

مقدمه

اطلاعات حسابداری بخش عمده ای از نیازهای اطلاعاتی تصمیم گیرندگان را تامین می نماید. یکی از اهداف گزارشگری مالی، تهیه و ارائه اطلاعات، به منظور فراهم نمودن مبنایی برای تصمیمگیری منطقی سرمایه گذاران و اعتباردهندگان است. در این راستا اطلاعات باید مفید و مربوط بوده و توان اثرگذاری بر تصمیم گیری اقتصادی افراد را داشته باشد. هر چه محتوای ارزشی اطلاعات بیشتر باشد، سودمندی کاربرد آنها در اتخاذتصمیم بیشتر خواهد بود و منجر به اتخاذ تصمیمات بهینه می شود (رانی، ۲۰۱۱). برای اطمینان از محتوای ارزشی اطلاعات حسابداری و پیشگیری از عملکرد گمراه کننده مدیریت، وجود یک مکانیسم نظارتی مناسب ضروری است، که در این میان می توان کمیته حسابرسی را بعنوان یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی و نظارت داخلی نام برد (صفری گرایلی، ۱۳۹۶). برنامه ریزی متهمواره مالیاتی شرکت و اجتناب از مالیات، اغلب با عنوان تهور مالیاتی شناخته می شود (جین و یو، ۲۰۱۵). در طی سال های اخیر تعداد زیادی از مطالعات ترجیح داده اند تهور مالیاتی را از دیدگاه حاکمیت شرکتی بررسی کنند (وهاب و همکاران، ۲۰۱۷، ریچاردسون و همکاران، ۲۰۱۴). لانیس و ریچاردسون (۲۰۱۱)، پی بردند که هیئت مدیره در حل مشکلات حاکمیت شرکتی، نقش مهمی ایفا می کند و اگر اعضای مستقل هیئت مدیره بیشتر باشند، تهور مالیاتی

کتر می‌شود (لانیس و ریچاردسون، ۲۰۱۷). ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۳)، متوجه شدند میان تهور مالیاتی و چهار مشخصه داخلی هیئت مدیره همبستگی وجود دارد که این مشخصات عبارتند از کنترل داخلی، مشارکت یکی از حسابرسان^۴ موسسه بزرگ حسابرسی، خدمات حسابرس مستقل و استقلال کمیته حسابرسی. حتی کمیته حسابرسی نیز فقط یکی از چهار مشخصه داخلی هیئت مدیره‌ای است که ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۳)، به آن اشاره نمودند. اما براساس مسئولیت‌های کمیته حسابرسی و تحقیقات مرتبط، این کمیته نقش مهمی در کنترل داخلی و خدمات حسابرسان مستقل ایفا می‌کند. SOX، به نقش مهم کمیته حسابرسی در نظارت بر کنترل داخلی و هماهنگی خدمات حسابرسی تاکید دارد. در همین حال، تعداد زیادی از مطالعات نشان داده‌اند که میان کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی، ارتباط معناداری وجود دارد، استقلال این کمیته و تخصص آن می‌تواند کنترل داخلی شرکت را تقویت نماید (جی کریشنان، ۲۰۰۵، نایکر و شارما، ۲۰۰۹). برخی مطالعات نشان داده‌اند میان کمیته حسابرسی و حسابرسی مستقل، رابطه‌ای وجود دارد، هویتاش (۲۰۰۹)، متوجه شد کمیته حسابرسی در روند نظارت بر حسابرسان مستقل، نقش مهمی ایفا می‌کند، غفران و سالیوان (۲۰۱۲)، دریافته‌اند که هرچه کمیته حسابرسی مستقل‌تر، بزرگ‌تر و متخصص‌تر باشد، کیفیت خدمات حسابرسان مستقل نیز بیشتر خواهد بود. با ادغام تحقیقات فوق و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی، می‌توان نتیجه گرفت که احتمالاً میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تهور مالیاتی، ارتباط وجود دارد. ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۳)، آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۵)، و تیان و همکاران (۲۰۱۶)، همگی به ارتباط منفی میان کمیته حسابرسی و تهور مالیاتی اشاره کرده‌اند اما آنها این همبستگی را بطور دقیق تحلیل نکرده‌اند. ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۳)، فقط ارتباط منفی میان استقلال کمیته حسابرسی و تهور مالیاتی را تحلیل کرده‌اند و به سایر مشخصه‌های کمیته حسابرسی که بر تهور مالیاتی تاثیرگذار بوده و باید مد نظر باشند، توجهی نداشتند. براساس موقعیت مطالعاتی این پژوهش، کشف تأثیر عمیق ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تهور مالیاتی یک موضوع تجربی ارزشمند است. هدف این پژوهش بررسی این موضوع می‌باشد که آیا میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تهور مالیاتی ارتباط وجود دارد یا خیر. در واقع پژوهش حاضر چندین مورد مهم را ارائه می‌دهد: بر اساس تحقیقات لانیس و همکاران (۲۰۱۷)، پژوهش حاضر بیشتر برای یافتن مکانیسم حاکمیت داخلی که بر تهور مالیاتی تأثیر می‌گذارد، ادامه می‌یابد و سپس تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تهور مالیاتی را بررسی می‌کند. در مطالعات قبلی، فقط رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و تهور مالیاتی اثبات شده است و در مورد آن دیدگاه‌هایی ارائه شده است ولی هنوز تحقیق عمیقی بر روی این رابطه انجام نشده است. این مقاله با تکیه بر ویژگی‌های کمیته حسابرسی، به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی از زوایای استقلال، اندازه و تخصص بر تهور مالیاتی می‌پردازد.

ابتدا در این مقاله به تبیین مبانی نظری و فرضیه‌ها و پیشینه پژوهش‌های صورت گرفته اختصاص دارد. در ادامه روش پژوهش و مدل تجربی پژوهش و اندازه‌گیری متغیرها و در انتها تحلیل آماری و نتایج آزمون فرضیه‌ها بیان می‌شود و در نهایت، بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

مبانی نظری و فرضیه‌ها و پیشینه پژوهش ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تهور مالیاتی استقلال کمیته حسابرسی

استقلال کمیته حسابرسی، مهم‌ترین عامل در مقالاتی بوده است که در مورد کارایی و عملکرد کمیته حسابرسی تحقیق می‌کردند (ابوت و همکاران، ۲۰۰۴). رابطه مثبت میان استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت اطلاعات مالی، در آن مقالات تأیید شده است. (کارسلو و نیل، ۲۰۰۰، ابوت و همکاران، ۲۰۰۴)، تأیید کردند استقلال کمیته حسابرسی با کیفیت

گزارشات مالی، رابطه مثبتی دارد. سهم فزاینده مدیران مستقل در کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشات مالی را ارتقا می دهد. و موجب کاهش تجدید ارائه گزارشات مالی می شود. تیان و همکاران (۲۰۱۶)، تأیید کردند که افزایش نسبت مدیران مستقل در کمیته حسابرسی می تواند احتمال گزارشات نادرست را کاهش دهد. ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۴)، در مورد رابطه میان استقلال کمیته حسابرسی و رفتار مالیاتی شرکتها تحقیق کردند و معتقدند که کمیته حسابرسی در تهور مالیاتی نقش مهمی داشته و رابطه منفی میان استقلال کمیته حسابرسی و تهور مالیاتی را اثبات می کنند. بنابراین استقلال کمیته حسابرسی، تأثیر مثبتی بر اطلاعات مالی شرکتها و تأثیر منفی بر تهور مالیاتی دارد. پس در این پژوهش، فرضیه زیر مطرح می گردد:

فرضیه ۱: استقلال کمیته حسابرسی بر تهور مالیاتی، تأثیر منفی دارد.

تخصیص کمیته حسابرسی

دومین مشخصه کمیته حسابرسی، تخصص است، محققان، تخصص کمیته حسابرسی را عمدتاً توسط درصد کارشناسان مالی در کمیته حسابرسی مورد سنجش قرار می دهند (پان و همکاران، ۲۰۱۷). لی یان و یائو های زین، تأیید کردند که ارتقای تخصص کمیته حسابرسی می تواند کیفیت کنترل داخلی را ارتقا دهد. پان و همکاران (۲۰۱۷)، تأیید کردند که کارشناسان مالی مستقل می توانند کیفیت سود مازاد حسابداری را بهبود بخشند. تحقیقات بین المللی، دیگر بواسطه اندازه گیری تخصص کمیته حسابرسی از طریق درصد کارشناسان مالی محدود نمی شوند، کریشان و همکاران (۲۰۱۱)، ثابت کردند کمیته حسابرسی با سوابق حقوقی، کیفیت گزارشدهی مالی را ارتقا می دهد. دان و همکاران (۲۰۱۰)، و کاسندای و همکاران (۲۰۱۶)، خاطر نشان کردند که کمیته حسابرسی با ترکیبی از سوابق حسابداری، امور مالی و امور حقوقی، موثرتر است. اگرچه بطور مستقیم، تحقیقات اندکی، رابطه میان تخصص کمیته حسابرسی و تهور مالیاتی را بررسی کرده اند؛ ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۳)، و ژنگ و لی (۲۰۱۶)، اظهار داشتند که حسابرسی چهار شرکت بزرگ و بین المللی حسابداری که حرفه ای تر هستند تأثیر منفی معنادارتری بر تهور مالیاتی دارد. بنابراین، هر چه کمیته حسابرسی، حرفه ای تر باشد در کنترل تهور مالیاتی، موثرتر است. به همین دلیل فرضیه زیر مورد سنجش قرار می گیرد:

فرضیه ۲: کمیته حسابرسی که هم کارشناس مالی و هم کارشناس حقوقی داشته باشد بر تهور مالیاتی تأثیر منفی دارد.

اندازه کمیته حسابرسی

علاوه بر استقلال و تخصص کمیته حسابرسی، اندازه نیز یک شاخص مهم دیگر محسوب می شود (چن و ژو، ۲۰۰۷). ابوت و همکاران (۲۰۰۴)، در پژوهش خود دریافته اند که هیچ رابطه ای میان اندازه کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی وجود ندارد. چن و ژو (۲۰۰۷)، دریافته اند که اندازه کمیته حسابرسی به تقویت نظارت کمک می کند و هر قدر کمیته حسابرسی بزرگتر باشد ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری، بیشتر است. تیان و همکاران (۲۰۱۶)، رابطه مثبت میان اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری را تأیید کردند. نایکار و شارما (۲۰۰۹)، رابطه منفی میان اندازه کمیته حسابرسی و ضعف کنترل داخلی را اثبات کرده و متوجه شدند هر قدر کمیته حسابرسی بزرگتر باشد احتمال ضعف کنترل داخلی کاهش می یابد. بر اساس مطالعه ریچاردسون می توان اثبات نمود اندازه کمیته حسابرسی از طریق تأثیرگذاری بر کنترل داخلی بر تهور مالیاتی تأثیرگذار است. بنابراین در این پژوهش فرضیه زیر نیز مطرح می گردد:

فرضیه ۳: اندازه کمیته حسابرسی بر تهور مالیاتی، تأثیر منفی دارد.

دسای و دارماپالا (۲۰۰۴)، در تحقیق خود تحت عنوان "اجتناب های مالیاتی شرکتها و انگیزه های آن" به این نتیجه دست یافتند که در قسمت های غیر مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری و قوانین مالیاتی کاهش دادن سود مشمول

مالیات یا افزایش دادن سود دفتری و یا هر دو منجر به افزایش تفاوت های مالیات دفتری شرکت شده و موجب گزارشگری مالیاتی متهورانه خواهد شد.

بائر (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی اجتناب از پرداخت مالیات و کنترل داخلی ضعیف پرداخت. وی بیان نمود هنگامی که ضعف کنترل داخلی فراگیر وجود دارد این احتمال افزایش می یابد که ضعف کنترل داخلی مرتبط با مالیات مربوط به گزارشگری مالی با اهداف اجتناب از پرداخت مالیات باشد. نتایج نشان می دهد به طور متوسط شرکت های که ضعف های کنترل داخلی مرتبط با مالیات دارند ۴ درصد نرخ موثر مالیات بالاتری از شرکت های بدون ضعف کنترل داخلی دارند. برآوردهای بیشتر نشان می دهد که این رابطه منفی ناشی از فراگیر شدن مالیات بر ارزش افزوده شرکت های دارای ضعف کنترل داخلی است. وی نشان داد که بعد از اصلاح ضعف های مرتبط با مالیات، شرکت ها در سال آینده سطح بالایی از اجتناب مالیات را گزارش می دهند. به طور گسترده ای، این یافته ها حاکی از آن است که کیفیت کنترل داخلی نشان دهنده یک پروکسی برای حاکمیت داخلی و به همین ترتیب استحکام هماهنگی بین مدیران و سهامداران است.

لانیس (۲۰۱۷)، به بررسی تاثیر جنسیت هیئت مدیره و تهور مالیاتی پرداخت. هدف تحقیق فوق، بررسی تاثیر تنوع جنسیتی هیئت مدیره بر تهور مالیاتی شرکت های آمریکایی در طول دوره زمانی ۲۰۰۶-۲۰۰۹ است. نتایج نشان داد که عضویت زن در هیئت مدیره بر تهور مالیاتی تأثیر منفی دارد.

جن، یانگ، ژانگ، ژو (۲۰۱۸)، در تحقیقی به کمک شاخص مبتنی بر کوزوو رگرسیون کمکی رابطه غیر خطی بین کنترل داخلی و مالیات متهورانه را پیدا کردند و نشان دادند که کنترل داخلی نقش تعدیل کننده بر مالیات متهورانه دارد و نوسانات مالیاتی را کاهش می دهد و در مدیریت ریسک مالیاتی از توصیه های شرکتهای حسابداری برای استفاده از کنترل داخلی مبتنی بر کوو حمایت می کند.

جهانگیر (۲۰۱۸)، به بررسی تاثیر اثربخشی کمیته حسابرسی بر هزینه حسابرسی و هزینه خدمات غیر حسابرسی پرداخت. نتایج نشان داد که اثربخشی کمیته حسابرسی تاثیر مثبتی بر روی هزینه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی دارد. امویی و همکاران (۲۰۱۹)، به بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی بر تهور مالیاتی پرداخت. هدف تحقیق فوق، تأثیر حاکمیت شرکتی (تنوع جنسیتی، اندازه هیئت مدیره، دوگانگی مدیر عامل و ساختار مالکیت) بر تهور مالیاتی در نیجریه طی دوره زمانی ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۷ است. نتایج نشان داد که تنوع جنسیتی و اندازه هیئت مدیره بر تهور مالیاتی تأثیر منفی و معناداری دارد. در حالیکه، دوگانگی مدیر عامل و ساختار مالکیت بر تهور مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

سپاسی و فتحی (۱۳۹۴)، طی پژوهشی تاثیر برخی از ویژگی های حاکمیت شرکتی شامل نسبت هیأت مدیره موظف، نسبت تغییرات هیأت مدیره و نقش دوگانه رئیس هیأت مدیره را بر سیاست تعهدی تقلیل دهنده مالیاتی مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن است که نسبت هیأت مدیره موظف، نسبت تغییرات هیأت مدیره و نقش دوگانه رئیس هیأت مدیره، تأثیر معناداری بر سیاست تعهدی تقلیل دهنده مالیاتی ندارد. اما این در حالی است که وضعیت مالیاتی و نسبت بازده دارایی ها به ترتیب رابطه ای منفی و مثبت با سیاست تقلیل دهنده مالیاتی دارند.

آقایی و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی تاثیر محیط اطلاعاتی داخلی بر اجتناب مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. شاخص های مورد استفاده برای اجتناب از مالیات، نرخ موثر مالیات دفتری، نرخ موثر مالیات نقدی و نرخ موثر مالیات نقدی بلندمدت هستند. نمونه آماری شامل ۱۲۲ شرکت طی سال های ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۳ می باشد. نتایج نشان داد بین سرعت اعلان سود و هر سه معیار استفاده شده برای اجتناب از پرداخت مالیات رابطه ای وجود ندارد. از طرفی بین دقت پیش بینی سود و اجتناب از پرداخت مالیات رابطه ی مثبتی وجود دارد. این رابطه نشان می دهد که پایین بودن بین دقت پیش بینی مدیران، فعالیت اجتناب از پرداخت مالیات شرکت را کاهش می دهد و مدیران شرکت

ها می توانند با سرمایه گذاری در سیستم های اطلاعاتی شرکت های تحت مدیریت خود، کیفیت اطلاعات داخلی را بهبود بخشند.

شعبانپور و داداشی (۱۳۹۷)، به تاثیر حسابرسی داخلی بر اجتناب مالیاتی پرداختند. هدف تحقیق فوق، بررسی تاثیر حسابرسی داخلی بر اجتناب مالیاتی شرکت های منتخب بورس تهران در بازه زمانی پنج ساله ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که حسابرسی داخلی هیچ اثر معناداری بر اجتناب مالیاتی ندارد و همچنین در بین متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت و بازده دارایی ها به ترتیب دارای اثر مثبت و منفی بر اجتناب مالیاتی شرکت بودند. قیطاسی و قنبری (۱۳۹۷)، به مطالعه رابطه بین اجتناب مالیاتی و نوع گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج به دست آمده از تجزیه و تحلیل داده ها حاکی از آن است که اجتناب مالیاتی با نوع گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد. شیروانی و فتحی (۱۳۹۸)، در پژوهشی به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر پیشگیری از تخلفات مالی پرداختند. نتایج حاکی از آن است که بین ابعاد کیفیت حسابرسی داخلی (ارزیابی، قابلیت اعتماد، صحت و اطلاعات درست، انگیزه عرضه اطلاعات، فرآیند حسابرسی، کمیته حسابرسی) در پیشگیری از تخلفات مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش در حوزه تحقیقات توصیفی و استقرایی است و از نظر هدف کاربردی می باشد. پژوهش حاضر از نظر تقسیم بندی بر حسب روش اجرا، روش همبستگی و بر پایه داده های پس رویدادی انجام خواهد شد. با توجه به اهداف پژوهش، روش آماری از نوع پنل یعنی بررسی وجود رابطه بین متغیرها از طریق رگرسیون می باشد. اطلاعات مربوط به مبانی نظری و تئوریک پژوهش، به صورت کتابخانه ای و با استفاده از کتب و مقالات فارسی و انگلیسی جمع آوری شده است. همچنین جهت آزمون فرضیه ها و در نهایت تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزار Excel2016 و Eviews10 استفاده شده است.

جامعه آماری در این پژوهش شامل کلیه شرکت هایی می باشند که در بازه زمانی ۱۳۹۷-۱۴۰۱ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته اند. نمونه آماری این تحقیق آن دسته از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هستند که از طریق غربالگری و با توجه به محدودیت های زیر انتخاب می شوند:

- ✓ نمونه تغییر سال مالی نداشته باشد به عبارتی پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند ماه باشد. اگر شرکت ها تغییر سال مالی داشته باشند داده ها در بازه زمانی مشخصی برای انجام تحقیق قرار نمی گیرند.
- ✓ قبل از سال ۱۳۹۷ در بورس پذیرفته شده و تا پایان دوره تحقیق در بورس فعال باشند. اگر در دوره زمانی در بورس نباشد نمی توانیم از اطلاعات آنها جهت انجام تحلیل داده ها استفاده کنیم.
- ✓ اطلاعات مورد نیاز شرکت ها برای مطالعات و محاسبات تحقیق، در طول دوره در دسترس باشد.
- ✓ شرکت های واسطه گری مالی (سرمایه گذاری، هلدینگ، لیزینگ و بانک ها) از نمونه آماری حذف گردیدند. به دلیل تفاوت فعالیت ها و صورت های مالی حذف می گردند.
- ✓ از میان جامعه آماری تنها ۱۴۱ شرکت در ۵ سال تمام معیارهای مذکور را احراز کرده اند و لذا از آنها به عنوان نمونه در پژوهش حاضر استفاده شده است.

اندازه‌گیری متغیرها

جدول (۱): معرفی و توضیحات مربوط به متغیرها (ژنگ و همکاران، ۲۰۱۸)

توضیحات متغیر	شناسه متغیر	نام متغیر	نوع متغیر
مقدار باقیمانده حاصل از مدل (۱) بیانگر تهور مالیاتی است: $BTDi,t = \beta_1 TA_{i,t} + \mu_i + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$ TA (سود خالص - مقدار جریان نقدینگی عملیاتی) / مقدار کل دارایی μ_i ویژگی ذاتی اختلاف بار مالیاتی شرکت است که با گذشت زمان تغییر نمی‌کند، ε_i باقیمانده مدل است.	Taxagg	تهور مالیاتی	متغیر وابسته
نسبت اعضای مستقل کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی	ACIND	استقلال کمیته حسابرسی	متغیرهای کنترل
اگر کمیته حسابرسی همزمان شامل متخصصان حقوقی و مالی باشد برابر با ۱ و در غیر این صورت ۰ می‌باشد	ACEXP	تخصص کمیته حسابرسی	
تعداد اعضای کمیته حسابرسی	ACSIZE	اندازه کمیته حسابرسی	
نسبت مدیران مستقل به تعداد اعضای هیئت مدیره	BDINDEP	استقلال هیئت مدیره	
لگاریتم طبیعی مجموع دارایی	SIZE	اندازه شرکت	
نسبت مجموع بدهی به مجموع دارایی	LEV	اهرم مالی	
نسبت سود خالص به مجموع دارایی	ROA	بازده دارایی‌ها	
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	MB	نسبت ارزش	
نسبت دارایی‌های ثابت به مجموع دارایی	PPE	ساختار دارایی ثابت	

مدل پژوهش

$$Taxagg = \beta_0 + \beta_1 ACIND + \beta_2 ACEXP + \beta_3 ACSIZE + \beta_4 BDINDEP + \beta_5 SIZE + \beta_6 LEV + \beta_7 ROA + \beta_8 MB + \beta_9 PPE + \varepsilon$$

رابطه (۲)

تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول (۲): آمار توصیفی

ساختار دارایی ثابت	نسبت ارزش	بازده دارایی‌ها	اهرم مالی	اندازه شرکت	استقلال هیئت مدیره	اندازه کمیته حسابرسی	تخصص کمیته حسابرسی	استقلال کمیته حسابرسی	تهور مالیاتی	
۲۶/۰	۶۹/۲	۰/۰۹	۰/۵۶	۵۹/۳	۰/۵۶	۰۶۶/۳	۶۶/۰	۰/۷۲	۰۰۵/۰	میانگین
۸۴/۰	۰۷/۱۷	۰/۶۳	۰/۹۹	۷/۳۴	۱	۵	۱	۱	۷۷/۰	ماکسیمم
۰۰/۰	۰۰/۰	-۰/۵۴	۰/۰۱	۲/۱۹	۰	۳	۰	۰	۱۶/-۰	مینیمم
۱۸/۰	۱۱/۲	۰/۱۳	۰/۲۰	۵۷/۰	۱۸/۰	۵۲/۰	۴۷/۰	۱۴/۰	۵۳/۰	انحراف معیار

منبع: یافته‌های پژوهش

در جدول (۲)، اصلی ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده هاست. برای مثال شاخص استقلال کمیته حسابرسی دارای مقدار میانگین ۰/۱۴ می باشد که نشان می دهد بیش تر داده ها حول این نقطه تمرکز یافته اند. به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. از مهم ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای متغیر اهرم مالی برابر با (۰/۲۰) می باشد.

مانایی متغیرهای تحقیق

براساس نتایج آزمون مانایی (لوین لین و چو^۱) مطابق جدول (۳) همه متغیرهای حاضر در سطح صفر مانا می باشند.

جدول (۳): مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	ضریب	احتمال	سطح پذیرش
تهور مالیاتی	۰/۰۲۰	-۸/۲۴۴	۰/۱
استقلال کمیته حسابرسی	۰/۰۰۱	-۱۸/۳۷۲	۰/۱
تخصص کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	-۱۴/۰۱۲	۰/۱
اندازه کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	-۱۴/۳۷۲	۰/۱
استقلال هیئت مدیره	۰/۰۴۰	-۱۱/۷۱۷	۰/۱
اندازه شرکت	۰/۰۳۰	-۱۰/۱۶۱	۰/۱
اهرم مالی	۰/۰۰۰	-۴/۳۱۵	۰/۱
بازده دارایی ها	۰/۰۰۰	-۴/۸۴۴	۰/۱
نسبت ارزش	۰/۰۰۰	-۵/۷۵۱	۰/۱
ساختار دارایی ثابت	۰/۰۰۵	-۱۱/۷۰۳	۰/۱

منبع: یافته های پژوهش

گزینش مدل مناسب داده های ترکیبی

جدول (۴): آزمون اف لیمر و هاسمن

مدل	آزمون	آماره	احتمال	نتیجه
اول	F لیمر	۲/۱۸	۰.۰۰۰۴	روش تابلویی
	هاسمن	۲۹/۵۹	۰.۰۰۰۱	اثرات ثابت

منبع: یافته های پژوهش

نتایج جدول ۴ نشان می دهد که آماره F لیمر از سطح معناداری ۵ درصد کمتر است. سطح معناداری آزمون هاسمن نیز کمتر از ۵ درصد است. لذا برای برآورد ضرائب مدل مذکور، باید از مدل اثرات ثابت استفاده نمود.

آزمون فرضیه اول

با توجه به نتایج قابل مشاهده در جدول ۵ و با توجه به آماره F بدست آمده ۲۲/۷۷۵ که سطح خطای آن ها (۰/۰۰۰) می باشد، می توان ادعا کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، در مجموع الگوی پژوهش از معناداری بالایی برخوردار است. برای بررسی خود همبستگی باقیمانده های مدل رگرسیون از آزمون دوربین - واتسون استفاده شده است از آنجا که مقدار

¹ Levin, Lin and Chu

آماره دوربین واتسون ۲/۰۱۹ نشان از عدم خودهمبستگی بین اجزا اخلاص می‌باشد. همچنین، با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده بدست آمده برای الگو که ۰/۷۲ است، می‌توان ادعا کرد که مجموع متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش حدود ۷۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند.

همان طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، متغیر استقلال کمیته حسابرسی (ACIND) و اندازه کمیته حسابرسی (ACSIZE) دارای ارتباط منفی و معنادار با تهور مالیاتی در سطح ۵٪ هستند و این نشان می‌دهد استقلال بیشتر و کمیته حسابرسی بزرگتر موجب درجات کمتری از تهور مالیاتی در شرکت می‌شوند. این مسئله نشان می‌دهد ارتقای اندازه کمیته حسابرسی و بهبود استقلال آن، جایگاه کمیته حسابرسی در شرکت را تقویت کرده و عملکرد کمیته حسابرسی را بهبود می‌بخشد. یافته‌های این پژوهش با پژوهش ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۱)، هماهنگ هستند و این مسئله از فرضیه ۳ و ۱ حمایت می‌کند. همچنین شاخص تخصص کمیته حسابرسی (ACEXP) با تهور مالیاتی، ارتباط منفی دارد و نشان می‌دهد هر قدر تخصص کمیته بالاتر باشد میزان تهور مالیاتی شرکت پایین‌تر است با این حال، این شاخص در سطح ۵٪ معنادار نیست و این نشان می‌دهد کمیته حسابرسی نتوانسته از مزیت تخصص خود برای سرکوب تهور مالیاتی استفاده کند. بنابراین فرضیه دوم مورد تایید قرار نمی‌گیرد نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد استقلال هیئت مدیره (BDINDEP) با تهور مالیاتی، ارتباط منفی دارد. که این تأثیر به صورت منفی و معنادار با تهور مالیاتی، در سطح ۵٪ است. این نشان می‌دهد استقلال هیئت مدیره بر تهور مالیاتی تأثیرگذار است. این یافته‌ها با مطالعه لانیس و ریچاردسون (۲۰۱۱)، هماهنگ هستند. اندازه شرکت، رابطه منفی معنادار با تهور مالیاتی در سطح ۵٪ دارد و این نشان می‌دهد هر قدر اندازه بزرگتر باشد امکان تهور مالیاتی کمتر خواهد بود. اهرم مالی (LEV) رابطه مثبت معنادار با تهور مالیاتی در سطح ۵٪ دارد. این نشان می‌دهد شرکت‌هایی که نرخ بدهی بالاتری دارند، با پرداخت سود بیشتر، مالیات بیشتری برایشان وضع می‌شود و در نتیجه تفاوت زیادی میان بار مالیاتی و تهور مالیاتی ایجاد می‌شود. شاخص سودآوری (ROA) با تهور مالیاتی، رابطه مثبت دارد و این نشان می‌دهد شرکت‌هایی که سوددهی بیشتری دارند فعالیت‌های متهمواره مالیاتی نیز انجام می‌دهند. همبستگی مثبت میان ساختار دارایی ثابت (PPE) با تهور مالیاتی در سطح ۵٪ معنادار است. یافته‌ها نشان می‌دهند نسبت دارایی‌های ثابت شرکت‌ها می‌توانند هزینه استهلاک و کاهش بها را افزایش دهند. سپر مالیاتی باید به شکلی موثری اجرا شود و نرخ واقعی مالیات شرکت‌ها کاهش پیدا کند. یافته‌های رگرسیون متغیرهای کنترل مشابه با یافته‌های پژوهش جین و یو (۲۰۱۵)، ژنگ و لی (۲۰۱۶)، هستند.

جدول (۵): نتایج مدل فرضیه‌های پژوهش

متغیر	ضریب رگرسیونی	آماره t	P – Value
استقلال کمیته حسابرسی	-۰/۶۷۷	-۲/۹۷۹	۰/۰۰۳
تخصص کمیته حسابرسی	-۰/۰۲	-۰/۸۲	۰/۴۱۰۳
اندازه کمیته حسابرسی	۲/۹۵-	۶/۸۵-	۰/۰۰۰۰
استقلال هیئت مدیره	-۰/۲۰۷	-۳/۷۲۸	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۰/۰۲۶	-۵/۷۴۵	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۰۲۱	۲/۱۵۹	۰/۰۳۱
بازده دارایی‌ها	۰/۰۳۴	۲/۸۶۰	۰/۰۰۴
نسبت ارزش	-۰/۳۰۰	-۶/۴۵۱	۰/۰۰۰
ساختار دارایی ثابت	۰/۱۳۷	۲/۱۶۰	۰/۰۳۰
ضریب تعیین	۰/۷۳	آماره F	۷۲/۱۲۵ (۰/۰۰۰)
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۲	دوربین واتسون	۲/۰۱۹

منبع: یافته‌های پژوهش

بحث و نتیجه گیری

تهور مالیاتی با حاکمیت داخلی شرکت ارتباط نزدیکی دارد. کمیته حسابرسی به عنوان یک کمیته حرفه‌ای از هسته اجرایی شرکت، می‌تواند مستقیماً بر تهور مالیاتی تاثیرگذار باشد. این پژوهش، بینش منحصر به فردی در مورد ارتباط میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تهور مالیاتی از طریق مدل رگرسیون چندگانه ارائه کرد. تحلیل تأثیر استقلال، تخصص و اندازه کمیته حسابرسی بر تهور مالیاتی نشان داد که استقلال، تخصص و اندازه کمیته حسابرسی با تهور مالیاتی، ارتباط منفی دارند. استقلال و اندازه کمیته حسابرسی، ارتباط منفی و معنادار با تهور مالیاتی دارند. لازم به ذکر است، هر قدر کمیته حسابرسی، بزرگ‌تر و مستقل‌تر باشد این کمیته موثرتر بوده و می‌تواند تهور مالیاتی را مهار کند. با این حال، تأثیر منفی تخصص کمیته حسابرسی بر تهور مالیاتی، معنادار نیست و این بدان معنا است که کمیته حسابرسی در دستیابی به مزایای تخصص خود ناموفق بوده است. این پژوهش می‌تواند پیامدهایی را در بر داشته باشد از جمله شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی را راه اندازی می‌کنند باید از میزان استقلال و تعداد متناسب اعضای کمیته اطمینان داشته و تخصص کمیته حسابرسی را مد نظر قرار دهند و همچنین، کمیته را وادار نمایند از طریق قضاوت‌های حرفه‌ای، تهور مالیاتی را تنظیم کنند. همچنین این مقاله روش جدیدی برای پژوهش در مورد تهور مالیاتی از سوی کمیته حسابرسی هئیت مدیره ارائه کرد. این امر، بر تعدیل داخلی تهور مالیاتی، تاثیر مثبتی داشته و برای ارتقای مدیریت داخلی شرکت‌ها نیز مفید است. محدودیت‌های این پژوهش و جهت‌گیری‌های پژوهش‌های آتی عبارتند از: زمانی که اثرگذاری مشخصه‌های داخلی کمیته حسابرسی بر تهور مالیاتی تأیید می‌شوند، این پژوهش بطور عمده سه مشخصه اصلی از کمیته حسابرسی را انتخاب می‌کند: استقلال، تخصص و اندازه کمیته، با توجه به مشکلات جمع‌آوری داده‌ها، این پژوهش نتوانست تاثیر تمام ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تهور مالیاتی را بطور کامل، مورد توجه قرار دهد. تحقیقات بیشتر می‌توانند ارتباط میان ساختار پرسنلی کمیته، تجربه اعضای کمیته و سایر عواملی که بر تهور مالیاتی تاثیرگذار هستند را مورد بررسی قرار دهند. همچنین می‌توان براساس مالکیت شرکت‌های مختلف، پژوهش‌های جدیدی انجام داد و تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی روی شرکت‌های خانوادگی را در زمینه تهور مالیاتی مورد سنجش قرارداد.

منابع

- ✓ آقایی، محمدعلی، حسنی، حسن، اسدی، زینب، (۱۳۹۵)، اهمیت محیط اطلاعات داخلی برای اجتناب مالیاتی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال ۸، شماره ۴، صص ۱۷-۳۶.
- ✓ سپاسی، سحر، فتحی، زهرا، (۱۳۹۴)، تاثیر حاکمیت شرکتی بر سیاست تعهدی تقلیل دهنده مالیاتی شرکتهای پذیرفته شد در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۵، صص ۴۹-۵۹.
- ✓ شعبانپور سالکویه، مریم، داداشی، ایمان، (۱۳۹۷)، تاثیر حسابرسی داخلی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس ملی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری در ایران.
- ✓ شیروانی، فتحی، علیرضا، (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر پیشگیری از تخلفات مالی (مطالعه موردی، اداره امور مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری)، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت.
- ✓ صفری گرایلی، مهدی، رضائی پسته نوئی، یاسر، نوروزی، محمد، (۱۳۹۶)، ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابرسی و محتوای ارزشی اطلاعات حسابداری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۴، صص ۱-۱۲.
- ✓ قیطاسی، رمضان، قنبری، مهرداد، (۱۳۹۷)، مطالعه رابطه اجتناب مالیاتی و نوع گزارش حسابرس، دومین همایش بین

المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد در توسعه پایدار.

- ✓ Abbott LJ, Parker S, Peters GF (2004) Audit committee characteristics and restatements. *Auditing A J Pract Theor* 23(1):69
- ✓ Armstrong CS, Blouin JL et al (2015) Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *J Account Econ* 60(1):1-17
- ✓ Bauer, A. M. (2016). Tax avoidance and the implications of weak internal controls. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), 449-486.
- ✓ Carcello JV, Neal TL (2000) Audit committee composition and auditor reporting. *Account Rev* 75(4):453-467
- ✓ Dan D, Naiker V, Navissi F (2010) The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees. *Contemp Account Res* 27(3):787-827
- ✓ Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145-179.
- ✓ Frank MM, Lynch LJ, Rego SO (2009) Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *Account Rev* 84(2):467-496
- ✓ Ghafran C, O'Sullivan N (2012) The governance role of audit committees: reviewing a decade of evidence. *Int J Manag Rev* 15(4):381-407
- ✓ Hoitash U, Hoitash R (2009) The role of audit committees in managing relationships with external auditors after SOX. *Managerial Auditing J* 24(4):368-397
- ✓ Jahangir Ali, Rajbans Kaur Shingara Singh, Mahmoud Al-Akra.(2018).The impact of audit committee effectiveness on audit fees and non-audit service fees: evidence from Australia. *Accounting Research Journal*, 1-34.
- ✓ Jin X, Yu JL (2015) Government governance, ultimate control and tax aggressiveness. *J Zhong Nan Univ Econ Law* 5:117-134
- ✓ Krishnan J (2005) Audit committee quality and internal control: an empirical analysis. *Account Rev* 80(2):649-675
- ✓ Krishnan J, Wen Y, Zhao W (2011) Legal expertise on corporate audit committees and financial reporting quality. *Soc Sci Electron Publ* 86(6):2099-2130
- ✓ Kusnadi Y, Leong K et al (2016) Audit committees and financial reporting quality in Singapore. *J Bus Ethics* 139:197-214
- ✓ Lanis R, Richardson G (2011) The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *J Account Public Policy* 30(1):50-70
- ✓ Lanis R, Richardson G, Taylor G (2017) Board of director gender and corporate tax aggressiveness: an empirical analysis. *J Bus Ethics* 144:1-20
- ✓ Naiker V, Sharma DS (2009) Former audit partners on the audit committee and internal control deficiencies. *Account Rev* 84(2):559-587
- ✓ Pan J, Yu YM (2017) Audit committee performance ability, convener influence and company financial report quality. *Nan Kai Manag Rev* 1:108-118
- ✓ Rani, Mona (2011), The Effects of Audit committee characteristics on the Value Relevant of Accounting Information Evidence from Newzealand, Sissertation Submitted to Auckland University of Technology.
- ✓ Richardson G, Taylor G, Lanis R (2013) The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: an empirical analysis. *J Account Public Policy* 32(3):68-88
- ✓ Richardson G, Lanis R, Leung C (2014) Corporate tax aggressiveness, outside directors, and debt policy: an empirical analysis. *J Corporate Financ* 25(2):107-121
- ✓ Tian GL, Si Y, Li X (2016) The research of tax aggressiveness in the view of corporate governance. *Financ Res* 5:68-76.