

تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و ترکیب هیأت مدیره بر حق الزحمه حسابرسی

جمال بحری ثالث

استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد واحد ارومیه، گروه حسابداری، ارومیه، ایران

یعقوب بهنمون

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد واحد ارومیه، گروه حسابداری، ارومیه، ایران

ابراهیم مددی زاده

کارشناس ارشد حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد واحد بهم، گروه حسابداری، بهم، ایران

تاریخ دریافت: ۹۵/۳/۹ تاریخ پذیرش: ۹۵/۵/۱۲

چکیده

هدف این تحقیق بررسی تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و ترکیب هیأت مدیره (استقلال هیأت مدیره، دوگانگی مدیرعامل) بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. بر این اساس اطلاعات مورد نیاز تحقیق از ۶۸ شرکت پذیرفته شده در بورس در طی سال های ۱۳۹۲-۱۳۸۲ استخراج و مورد مطالعه و بررسی قرار گرفتند. در این پژوهش جهت آزمون فرضیات از مدل رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شده است. به طور کلی، یافته های پژوهش نشان می دهد، بین ترکیب هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد، به طوری که استقلال هیأت مدیره رابطه معناداری با حق الزحمه حسابرسی ندارد. همچنین بین دوگانگی مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. از طرفی بین استقلال هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی مستقل برای شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود ندارد. و در نهایت بین دوگانگی نقش مدیرعامل و رییس هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی برای شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین متغیرهای کنترلی اهرم مالی، بازده داراییها، موسسات حسابرسی، مالکیت نهادی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیری ندارند. و فقط اندازه شرکت بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر میگذارد و میتوان چنین استدلال کرد که با بزرگ شدن واحد اقتصادی حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش می یابد.

واژه های کلیدی: استراتژی مالیاتی جسورانه، ترکیب هیأت مدیره، حق الزحمه حسابرسی.

۱- مقدمه

شرکت‌ها به عنوان واحدهای اقتصادی، همواره به دنبال سودآوری و دستیابی به ثروت بیشتر هستند. به علل گوناگونی که مهمترین آنها جدایی مالکیت از مدیریت است، شرکت‌ها علاوه بر وظیفه انجام فعالیت‌های اقتصادی، وظیفه پاسخگویی به افراد بیرون از شرکت را نیز بر عهده دارند. بر اساس شواهد تجربی کاراترین شکل پاسخگویی، گزارشگری مالی است. با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ، نظیر: انرون، ورلدکام و ... اعتبار اعداد و ارقام حسابداری که مهمترین بخش گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهند، به شدت زیر سؤال رفته؛ به طوری که سرمایه‌گذاران اعتمادی به صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت ندارند (دیندار یزدی، ۱۳۸۹). این ورشکستگی‌ها سؤالی درباره نقش حاکمیت شرکتی و دیگر عوامل اطمینان بخش درباره شفافیت و کامل بودن گزارشگری مالی ایجاد می‌کند. ارائه گزارشگری مالی فریب‌دهنده، مانند تأیید سوء استفاده‌های گوناگون حسابداری در این شرکت‌ها باعث واکنش بازار و قانون به بهتر شدن محیط حاکمیت شرکتی در آمریکا و دیگر نقاط جهان شده است. حاکمیت شرکتی مؤثر به انطباق ویژگی‌های محیطی و سازمانی به هم، مربوط است. سهامداران در نظارت بر مدیریت، می‌توانند به سازوکارهای متفاوت از حاکمیت شرکتی، همانند استقلال هیأت مدیره و حسابرسی مستقل اعتماد کنند. عوامل حاکمیت شرکتی برای حسابرسی در فرآیند حسابرسی برای گواهی گزارشگری مالی اهمیت دارد (دیسندر^۱، ۲۰۱۱). تحقیقات نشان دادند که ساختار حاکمیت شرکتی ضعیف باکیفیت گزارشگری مالی پایین و مشکل کنترل داخلی در ارتباط است. کیفیت محیط حاکمیت شرکتی روی ارزیابی میزان ریسک کنترل و ذاتی اثر می‌گذارد و به موجب آن روی ماهیت، زمان بندی و میزان آزمون‌های حسابرسی اثر گذار خواهد بود. یک نظارت قوی به طور بالقوه بودجه زمانی حسابرسی برای مثال، به طور بالقوه اندازه نمونه را کم می‌کند و کاهش می‌دهد و بی‌عیبی صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد و در نتیجه، باعث افزایش کارایی و کارآمدی حسابرسی می‌شود. ریسک حسابرسی، به اثر متقابل ریسک ذاتی (ناشی از ویژگی‌های شرکت)، ریسک کنترل (به کیفیت کنترل داخلی مربوط است) و ریسک عدم کشف (به شکست روش‌های حسابرسی در کشف اشتباهات با اهمیت وابسته است) مربوط است. بنابراین، مطابق چارچوب ریسک حسابرسی، حاکمیت شرکتی ضعیف احتمالاً میزان ارزیابی ریسک ذاتی و ریسک کنترل را افزایش می‌دهد. افزایش این ریسک‌ها روی بودجه زمانی حسابرسی، که باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود، اثر می‌گذارد (دیسندر، ۲۰۱۱).

در واقع این مقاله به بررسی ارتباط بین سطح فرار از مالیات شرکتها و میزان هزینه پرداخت شده به موسسات حسابرسی می‌پردازد. مفهوم فرار از مالیات واضح است. کاهش مالیات صریح و روشن، مفهومی پیشرفته است که توسط هانلن و هیتزمن^۲ (۲۰۱۰) بیان گردید و منجر به چشم‌انداز گسترده-ای از برنامه‌ریزی مالیاتی می‌شود. این تعریف، شامل استراتژی-های مختلف برنامه‌ریزی مالیاتی می‌شود. اما هر دو تعریف فرار از مالیات به صورت غیر قانونی و حقوقی را بیان می‌کنند (هانلن و هیتزمن، ۲۰۱۰). حسابرسان مستقل نقش کلیدی در نمایش اطلاعات مالی به عنوان واسطه بین صورت‌های مالی و استفاده کنندگان آن، بازی می‌کنند (هانلن و همکاران، ۲۰۱۲). کریشنان و کریشنان و ویسوناتان^۳ (۲۰۰۸) استدلال کردند که کم‌کاریهای حاکمیت شرکتی مربوط به حسابرسان می‌باشد و به این نتیجه کلی دست یافتند که با افزایش کم‌کاریها، بندهای گزارش حسابرسی نیز افزایش خواهد یافت. بنابراین، می‌توان انتظار داشت حق‌الزحمه‌های حسابرسی بالا برای جبران کم‌کاریها و احتمال ضرر و زیان، به حسن شهرت حسابرسان آسیب وارد خواهد کرد (هانلن و همکاران، ۲۰۱۲). همچنین شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد ساختار فرار از مالیات پیچیده‌تر از مدیریت درآمد می‌باشد (دسای و دهارمپالا، ۲۰۰۶). بنابراین، انتظار می‌رود افزایش هزینه‌های حسابرسی باعث شود فرار از مالیات شدت بیشتری به خود گیرد. با توجه به مراتب فوق سؤالی که در این تحقیق بوجود می‌آید این است که آیا رابطه‌ای بین سطح فرار از مالیات و حق‌الزحمه‌های حسابرسی پرداخت شده وجود دارد یا خیر؟ به همین منظور در این تحقیق، تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و ترکیب هیأت مدیره بر حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

از آنجا که هدف این پژوهش بررسی تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و ترکیب هیأت مدیره بر حق‌الزحمه حسابرسی است، با فرض ثابت بودن سایر شرایط، اگر شرکت حسابرسی حق‌الزحمه بالاتری مطالبه کند، برای شرکت‌های با سطوح بالاتری از اجتناب از مالیات، نخست ضروری است مشخص کند چه چیزی باعث اجتناب از مالیات شده است.

اجتناب از مالیات

با توجه به تحقیق هانلون و هیتزمن^۴ (۲۰۱۰)، یک چالش اصلی برای تحقیق در مورد این موضوع، عدم تعریف جهانی پذیرفته شده و یک شکل برای اجتناب از مالیات است. در اینجا

تا شواهد تجربی را با توجه به انحصار مجازی توسط هشت شرکت بزرگ حسابرسی پیدا کند (سیمونیوک، ۱۹۸۰).

تحقیقات اخیر بر وجود رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و مدیریت سود و کیفیت سود تاکید کرده‌اند (بدارد و جانستون^{۱۰}، ۲۰۰۴)، که بر طبق آن حسابرسان باید روش خود را برای شرکت هایی که مدیریت سود باعث افزایش حق الزحمه تعهد شده می‌شود، اصلاح کنند. کریشنان و ویسوناتان (۲۰۰۸) نیز استدلال می‌کنند که خطر ناشی از مدیریت سود مربوط به حسابرسان است، زیرا باعث افزایش خطر انجام اصلاحات می‌شود، و در نتیجه خطر کلی حسابرسی را افزایش می‌دهد.

در نهایت، با توجه به تحقیق هانلون و همکاران (۲۰۱۲)، تفاوت زیاد بین درآمد دفتری و درآمد مشمول مالیات، به عنوان پروکسی برای اجتناب از مالیات، خطر بیشتر ناشی از مدیریت سود را نشان می‌دهد، که باعث می‌شود شرکت حسابرسی کار بیشتری انجام دهد و سخت‌تر کار کند و در نتیجه هزینه بیشتری مطالبه کند.

ترکیب هیأت مدیره

بیشتر تحقیقاتی که در زمینه رابطه بین حاکمیت شرکتی و هزینه حسابرسی انجام شده‌اند، بر روی یک یا چند جنبه از حاکمیت شرکتی، مانند ساختار مالکیت، ویژگیهای هیأت مدیره و مدیریت به عنوان متغیر پروکسی برای حاکمیت شرکتی تمرکز کرده‌اند (پان^{۱۱}، ۲۰۰۸). برخی از پژوهشگران بر این باورند که دوگانگی مدیر عامل شرکت باعث اختلال در اداره امور شرکت و حاکمیت شرکتی می‌شود، در حالی که بعضی دیگر با این نظر مخالفند (زینگزی، ۲۰۱۲).

کاسل و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۲) دو دلیل برای حسابرسان به منظور بررسی حاکمیت شرکتی صاحبکاران خود ذکر می‌کند. نخست، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی با یافته‌های حسابرس مانند ارتکاب تقلب ارتباط دارد و دوم اینکه، تلاش اضافی مورد نیاز برای حسابرسی شرکت‌ها با حاکمیت شرکتی نامناسب ارتباط داشته و هزینه حسابرسی را بیشتر می‌کند.

نتایج تحقیق بدارد و جانستون (۲۰۰۴) نشان می‌دهد که سخت‌تر کار کردن حسابرسان و حق الزحمه بالاتر متناسب با صاحبکاران، موجب بالا رفتن احتمال خطر مدیریت سود می‌شود و این رابطه مثبت بین ریسک مدیریت سود و هزینه‌های حسابرسی بالاتر زمانی کمتر می‌شود که شرکت‌ها حاکمیت شرکتی بهتری داشته باشند.

فاما و جنسن (۱۹۸۳) بیان می‌کنند که مدیران غیرموظف به عنوان نمایندگان سهامداران از رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت جلوگیری می‌کنند. مدیران غیرموظف بر فرآیند

ما به دنبال تعریف جامع، یعنی کاهش صریح مالیات هستیم. این تعریف نشان دهنده تمام معاملاتی است که تأثیری در تعهد مالیات شرکت دارد، بدون تمایز بین فعالیت‌های واقعی که رفتار مالیاتی مطلوبی دریافت می‌کند و فعالیت‌های خاصی که برای کاهش مالیات انجام می‌شود.

مک گوایر و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۲) شواهدی در مورد عدم وجود ارتباط بین تخصص مالیاتی حسابرس و سطح اجتناب از مالیات ارائه کردند، اگر چه تحقیقاتی در رابطه با تخصص صنعت خاص حسابرس و کیفیت صورتهای مالی وجود دارد. آنها با تجزیه و تحلیل این موضوع نشان دادند که آیا شرکت‌های حسابرسی که در مالیات تخصص دارند، تمایل به بالا بردن سطح اجتناب از مالیات صاحبکار خود کنند. نتایج آنها نشان می‌دهد که صاحبکارانی که خدمات برنامه ریزی مالیاتی از حسابرسان خارجی که در مالیات تخصص دارند، دریافت کنند، گرایش به اجتناب از مالیات جسورانه دارند (تمایل دارند بیشتر از مالیات اجتناب کنند). پس از آن، آنها تحقیق را به حسابرسانی که، علاوه بر این که تخصص مالیاتی دارند، بلکه تخصص صنعتی نیز دارند گسترش دادند. نتایج حاصل از این یافته‌ها نشان می‌دهد که صاحبکارانی که حسابرسان با تخصص مالیاتی و تخصص صنعتی به کار می‌گیرند، سطوح بالاتری از اجتناب از مالیات نسبت به کسانی که حسابرسانی که تنها تخصص ویژه در مالیات دارند به کار می‌گیرند، دارند.

ادبیات تحقیق تایید می‌کند که شرکت‌های حسابرسی سعی می‌کنند تخصص داشته باشند تا قادر به دریافت هزینه‌های بالاتر باشند (دان و مایدو^{۱۴}، ۲۰۰۴) و نشان دادند که شرکت‌های حسابرسی می‌تواند بر سطح اجتناب از مالیات صاحبکاران خود تأثیر بگذارند، از آنجا که جستجو برای کاهش هزینه مالیات به طور مستقیم به مرتبط با استفاده از قوانین حسابداری و قوانین مالیاتی است (مایدو و شاکلفورد^{۱۵}، ۲۰۰۷). علاوه بر این، هانلون و سلمرود^{۱۶} (۲۰۰۹) نشان دادند که مقررات مالیاتی بسیار پیچیده، نه تنها می‌تواند باعث ترس شرکت‌ها در بازار از طفره رفتن قوانین مالیاتی شود، بلکه موجب توسعه و بسط مقررات مربوط به تهیه صورتهای مالی می‌شود.

حق الزحمه حسابرس

اولین مدل ریاضی برای اندازه گیری متغیرهایی که حق الزحمه‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد مربوط به سیمونیوک^{۱۷} (۱۹۸۰). این مدل جنبه‌های مختلف، از قبیل اندازه، پیچیدگی فعالیت‌ها و وضعیت مالی شرکت حسابرسی شده را در نظر می‌گیرد. در آن زمان این مدل بسط داده شد

بنابراین، مدیر عامل انگیزه کمتری برای به استخدام گرفتن حسابرس با کیفیت بالا دارد. فرضیه رابطه مثبتی بین دوگانگی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد.

پیشینه پژوهش

سارتوری^{۱۷} (۲۰۰۹)، در تحقیقی نشان داد که واکنش های بین حاکمیت شرکتی و مالیات به صورت متقابل بوده، در حقیقت، از یک سو، قواعد حاکمیت شرکتی تأثیرات ساختاری در برآورده کردن تعهدات مالیاتی شرکت ها دارد و از سوی دیگر، طرح های مالیاتی (از دیدگاه دولت) و ارتباط دادن آنها به استراتژی های مالیاتی (از دیدگاه شرکت) می تواند تأثیر بسزایی در ایجاد یک حاکمیت شرکتی پویا داشته باشد.

لیفشاتز و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۰) در مقاله خود با عنوان " ویژگی های حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی مستقل " انجام دادند، نتیجه گرفتند که استقلال هیأت مدیره (نسبت مدیران مستقل به کل هیات مدیره) و پشتکار کمیته حسابرسی (تعداد جلسات) رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد.

دیسندر و همکاران (۲۰۱۱) در بررسی ارتباط بین ویژگی های حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی به این نتیجه رسیدند که خدمات حسابرسی و استقلال هیأت مدیره زمانی که مالکیت پراکنده است مکمل هم هستند، که به این اشاره دارد که مالکیت متمرکز و ترکیب هیات مدیره در نظارت بر مدیریت جانشین های مناسبی برای هم هستند و همچنین نتیجه گرفتند که بین ترکیب های هیات مدیره (استقلال و دوگانگی مدیرعامل) و حق الزحمه حسابرسی ارتباط وجود دارد.

سابلی و نور^{۱۹} (۲۰۱۲) در تحقیقی به بررسی رابطه بین برنامه ریزی مالیاتی و حاکمیت شرکتی در کشور مالزی پرداختند. آنها نمونه ای شامل ۳۷۱ شرکت را برای دوره زمانی ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که مکانیزمهای حاکمیت شرکتی (داخلی و خارجی) بر برنامه ریزی مالیاتی تأثیری ندارند. همچنین نتایج تحقیق آنها نشان داد که شرکتهای نمونه بیشتر متکی به مشاوران مالیاتی حرفه ای هستند.

خوالا و محمد علی^{۲۰} (۲۰۱۲) در تحقیقی به بررسی رابطه بین ویژگیهای هیأت مدیره به عنوان مکانیزم حاکمیت شرکتی و برنامه ریزی مالیاتی در بورس کشور تونس پرداختند. آنها در این تحقیق از نرخ موثر مالیاتی به عنوان پروکسی برای برنامه ریزی مالیاتی استفاده کردند. این پژوهشگران نمونه ای شامل ۳۲ شرکت را برای دوره زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۷ مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها حاکی از آن بود که جدایی نقش

گزارشگری مالی نظارت موثرتری داشته و دامنه رسیدگی حسابرسی (خارجی) را افزایش می دهد. برای این منظور، هیأت مدیره مستقل، مقدار بیشتری از خدمات حسابرسی، که منجر به افزایش در هزینه های حسابرسی پرداخت شده به حسابرس خارجی را خریداری می کنند. کارسلو و همکاران^{۱۳} (۲۰۰۲) تأثیر کیفیت ویژگی های هیأت مدیره بر هزینه های حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند و رابطه مثبتی بین استقلال هیأت مدیره با حق الزحمه های حسابرسی مشاهده نمودند. همچنین این تحقیق رابطه مثبت بین نسبت اعضای غیرموظف در هیأت مدیره و حسابرسی هزینه را به اثبات رسانید.

یکی دیگر از جنبه های مدیره که به طور گسترده مورد مطالعه قرار گرفته است دوگانگی نقش مدیر عامل شرکت است، که به طور کلی به عنوان به خطر انداختن استقلال هیأت مدیره تلقی می شود، چون یک نفر مقدار زیادی از قدرت و اقتدار را تصاحب می کند (جنسن^{۱۴}، ۱۹۹۳). از آنجا که گزارش حسابرسی به عنوان یک ابزار نظارت بر مدیران در نظر گرفته می شود، ممکن است انگیزه قوی برای محدود کردن این نظارت توسط حسابرسان خارجی اعمال شود. به خصوص این مورد هنگامی که رخ می دهد که نظر حسابرسان ممکن است ناکارآمدی و یا بی نظمی در عملکرد مدیران را با توجه به منابع شرکت نشان دهد. بنابراین، مدیران ممکن است با توجه به نظارت توسط حسابرسان، با محدود کردن دامنه رسیدگی حسابرسان، محدودیتهای را تحمیل کنند. در حضور مدیر عامل غالب، انتظار می رود مدیران غیراجرایی در بکارگیری حسابرسان با کیفیت و سختگیر، دچار مشکل شوند و در نتیجه انتظار می رود در شرکتهای با نقش دوگانه مدیر عامل و رئیس هیأت مدیره شرکت برای بکارگیری حسابرس خارجی تمایل کمتری داشته باشد.

دوگانگی مدیر عامل شرکت از طریق عدم نظارت بر اقدامات مدیر عامل شرکت، اجازه شفافیت کمی می دهد چون او تأثیر قابل توجهی بر تصمیم گیری هیأت مدیره دارد (لین و لیو^{۱۵}، ۲۰۰۹؛ کیم و همکاران^{۱۶}، ۲۰۰۹). می توان گفت که با داشتن دوگانگی پست مدیر عامل شرکت و رئیس هیأت مدیره، مدیر عامل شرکت بیشتر انگیزه دارد به دنبال منافع خصوصی خود برود، بدون اینکه به چالش کشیده شود که منعکس کننده حاکمیت شرکتی ضعیف (بد) است. علاوه بر این، هنگامی که دوگانگی پست مدیر عامل شرکت و رئیس هیأت مدیره در یک شرکت وجود دارد، خطر ذاتی برای اینکه صورت های مالی دستکاری شوند، به دلیل تمرکز قدرت بالا بیشتر است. استخدام حسابرس با کیفیت بالا ممکن است باعث شود انگیزه شخصی مدیرعامل محدود شده و یا حتی به خطر بیفتد.

استقلال هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

حساس یگانه و گل محمدی شورکی (۱۳۹۰) در تحقیقی به بررسی رابطه بین نرخ مؤثر مالیات و ویژگیهای شرکتها در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداختند. جامعه آماری تحقیق، به روش حذفی (غربالگری) و متشکل از شرکتهایی است که از سال ۱۳۸۰ تا سال ۱۳۸۹ در بورس اوراق بهادار تهران بوده‌اند. هدف اصلی این مقاله، سنجش نرخ مؤثر مالیات در وهله اول و بررسی رابطه آن با صنعت مربوطه، اندازه شرکت، سودآوری، اهرم مالی، شدت سرمایه‌گذاری و ساختار مالکیت به عنوان ویژگیهای شرکت در مرحله بعدی است. نتایج تحقیق آنها نشان داد که میانگین نرخ مؤثر مالیاتی با در نظر گرفتن تمام شرکتهای تحقیق، به نرخ قانونی مالیات بر درآمد نزدیک است. لیکن نتایج تحقیق با در نظر گرفتن صنعتی که شرکت در آن فعالیت می‌کند نشان داد که تقریباً هر صنعت دارای نرخ مؤثر مالیاتی مخصوص به خود است. همچنین نتایج حاکی از آن است که بین نرخ مؤثر مالیات با اندازه شرکت و سودآوری رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد و با اهرم مالی، رابطه مثبت و معنی‌داری برقرار است. در ضمن بین نرخ مؤثر مالیات و شدت سرمایه‌گذاری و ساختار مالکیت رابطه معنی‌داری مشاهده نشد.

پورحیدری و سروسستانی (۱۳۹۲) در تحقیقی به بررسی شناسایی و تبیین عوامل موثر بر مدیریت مالیات در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی سالهای ۱۳۸۱-۱۳۸۹ پرداختند. در این تحقیق ویژگیهای خاص شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر مدیریت مالیات مورد بررسی قرار گرفت. در این تحقیق معیار مورد استفاده جهت سنجش مدیریت مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی بود. در این تحقیق فرضیه‌های تحقیق با استفاده از روش داده‌های پانل تجزیه و تحلیل شدند. یافته‌های تحقیق آنها حاکی از است که از بین ویژگیهای خاص شرکت، اندازه شرکت به طور منفی نرخ مؤثر مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین، بین نسبت بدهی، شدت سرمایه‌گذاری در موجودی کالا و شدت سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت با نرخ مؤثر مالیاتی رابطه مثبت و معنادار مشاهده شد. با این وجود نتایج تحقیق آنها نشان داد که بین فرصتهای رشد و عمر شرکت با نرخ مؤثر مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین نتایج یافته‌ها حاکی از آن است که نوع صنعت تأثیری معنادار بر نرخ مؤثر مالیاتی دارد. افزون بر این، نتایج گواه آن است که مالکیت نهادی به طور منفی نرخ مؤثر مالیاتی شرکتها را تحت تأثیر قرار می‌دهد و مالکان نهادی نقشی جسورانه در مدیریت مالیات ایفا می‌کنند.

مدیرعامل از رییس هیأت مدیره و ترکیب جنسیتی تأثیر معناداری بر برنامه‌ریزی مالیاتی دارد. و رابطه جدایی نقش مدیر عامل از رییس هیأت مدیره با برنامه ریزی مالیاتی یک رابطه منفی و نیز ترکیب جنسیتی یک رابطه مثبت را نشان می‌داد. همچنین نتایج تحقیق آنها حاکی از این بود که بین استقلال هیأت مدیره و اندازه هیأت مدیره با برنامه ریزی مالیاتی رابطه وجود ندارد.

زمزم و فتوحی^{۲۱} (۲۰۱۳) در تحقیقی به بررسی تأثیر ویژگیهای هیأت مدیره بر استراتژی مالیاتی جسورانه در شرکتهای فرانسه برای دوره زمانی ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۰ پرداختند. آنها در این تحقیق برای تحلیل نتایج از رگرسیون استفاده کردند. نتایج تحقیق آنها حاکی از این بود که اندازه و درصد حضور زنان در هیأت مدیره بر استراتژی مالیاتی جسورانه تأثیر دارد. همچنین نتایج تحقیق آنها حاکی از این بود که اندازه شرکت و بازده دارایی بر استراتژی مالیاتی جسورانه تأثیر مثبت و معناداری دارد.

با وجود پژوهش‌های انجام‌شده در کشورهای دیگر، تاکنون در ایران پژوهش مشابهی انجام نشده است؛ البته باباجانی و عبدی (۱۳۸۹) در تحقیقی مشابه رابطه بین حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات را در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش، رابطه بین حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات ارزیابی شد. نمونه پژوهش شامل پرونده‌های مالیاتی ۸۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. در این تحقیق رابطه بین برخی از معیارهای مهم حاکمیت شرکتی شامل درصد اعضای غیرموظف در ترکیب هیات مدیره، دوگانگی نقش مدیر عامل و رئیس هیأت مدیره و سهامداران نهادی با درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق، بیانگر عدم تفاوت معنادار بین میانگین درصد اختلاف سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی در گروه شرکت‌هایی که معیارهای حاکمیت شرکتی را دارا بودند، با گروه شرکت‌هایی که معیارهای حاکمیت شرکتی را دارا نبودند، بود. همچنین در این تحقیق در هر دو گروه شرکتها، درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی معنادار بود.

علوی طبری (۱۳۹۰) تحقیقی را با عنوان رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابرسی مستقل شرکت‌ها انجام دادند. در این تحقیق، آنها ۲۰۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۸۷ را بررسی کردند. آنها در این تحقیق نتیجه گرفتند که بین درصد مالکیت نهادی دولتی و شبه دولتی و نوع حسابرس با حق الزحمه حسابرسی مستقل رابطه ای مستقیم و معنی‌دار وجود دارد. همچنین، نشان دادند که بین

جامعه آماری شامل شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند هر سال باشد. در این پژوهش، با توجه به ماهیت تحقیق و نیز وجود برخی ناهماهنگی ها میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، شرایط زیر به منظور تعیین جامعه آماری تحقیق در نظر گرفته شده است، از این رو نمونه آماری به روش حذف سیستماتیک انتخاب می شود. شرکت ها با توجه به ۵ ویژگی زیر انتخاب می شوند:

- ۱) شرکت تولیدی باشد. (شرکت های سرمایه گذاری و بانک ها به دلیل ماهیت خاص فعالیت حذف شده اند).
 - ۲) برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری، سال مالی شرکت ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد.
 - ۳) شرکت طی سال های ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۲ تغییر سال مالی نداشته باشد.
 - ۴) وقفه‌ی معاملاتی بیش تر از ۳ ماه نباشد.
 - ۵) اطلاعات و صورت های مالی آن در دسترس باشد.
- با توجه به شرایط فوق ۶۸ شرکت به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند.

اطلاعات مورد نیاز شرکت ها از طریق مراجعه به صورت های مالی حسابرسی شده، ماهنامه بورس اوراق بهادار و سایت کدال و با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین گردآوری شده و سپس با جمع بندی و محاسبات مورد نیاز در صفحه گسترده نرم افزار اکسل برای تجزیه و تحلیل آماده شده است. تجزیه و تحلیل نهایی به کمک نرم افزار آماری **EViews 8** انجام شده است.

۴- متغیرهای پژوهش و نحوه محاسبه آن

متغیرهای مورد استفاده در این تحقیق به صورت زیر تعریف شده اند:

- **متغیر وابسته**
حق الزحمه حسابرسی (AUD FEES_{it}): در این تحقیق نیز مطابق با بیشتر مطالعات مربوط به حق الزحمه حسابرسی، به صورت لگاریتم طبیعی حق الزحمه های حسابرسی که به شرکت حسابرسی بابت خدماتش در طول سال پرداخت می شود، اندازه گیری می شود.

- **متغیرهای مستقل**
استقلال هیأت مدیره (BI): برابر است با نسبت اعضاء غیر موظف در هیئت مدیره.

منصوری (۱۳۹۲) در پایان نامه کارشناسی ارشد به بررسی رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و برنامه ریزی مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره مالی ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۰ پرداخت. در این تحقیق از مدل رگرسیونی استفاده شده است. نتایج تحقیق حاکی از این است که استقلال و دانش مالی و اندازه دوگانگی نقش مدیرعامل و رئیس هیأت مدیره و نیز نفوذ دولت در هیأت مدیره بر برنامه ریزی مالیاتی تأثیر ندارد. همچنین نتایج حاکی از این است که سرمایه گذاران نهادی رابطه منفی و معناداری با برنامه ریزی مالیاتی دارد. در این تحقیق نتایج نشان داده که بین متغیرهای کنترلی اهرم مالی و اندازه شرکت با برنامه ریزی مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد اما بین متغیرهای کنترلی میزان سرمایه گذاری و بازده دارایی با برنامه ریزی مالیاتی رابطه معناداری مشاهده نشد.

بحری ثالث و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی به بررسی رابطه بین ویژگی های هیأت مدیره و استراتژی مالیاتی جسورانه در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۰ پرداختند. یافته های پژوهش نشان می دهد استقلال هیأت مدیره و دانش هیأت مدیره رابطه معناداری با استراتژی مالیاتی جسورانه دارد. همچنین بین اندازه هیأت مدیره و تعداد جلسات هیأت مدیره با استراتژی مالیاتی جسورانه رابطه معناداری وجود ندارد. از طرفی نتایج حاکی از این است که بین متغیرهای کنترلی (اهرم مالی) با استراتژی مالیاتی جسورانه رابطه معناداری وجود دارد و بین متغیر کنترلی (اندازه شرکت) با استراتژی مالیاتی جسورانه رابطه معناداری وجود ندارد.

۳- روش شناسی پژوهش

این تحقیق در حوزه تحقیقات اثباتی مالی قرار می گیرد. با توجه به این که از اطلاعات تاریخی شرکت ها برای آزمون فرضیات آن استفاده شده است، در گروه تحقیقات شبه آزمایشی قرار می گیرد. هم چنین از آن جا که هدف از انجام تحقیق تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر حق الزحمه حسابرسی است، با توجه به ماهیت و روشی که در این تحقیق استفاده می شود، نوعی تحقیق توصیفی-همبستگی به شمار می رود. تحقیق حاضر به لحاظ معرفت شناسی از نوع تجربه گرا، سیستم استدلال آن، استقرایی و از جهت نوع مطالعه، میدانی-آرشیوی می باشد. در این پژوهش برای جمع آوری داده ها و اطلاعات، ابتدا از روش کتابخانه ای استفاده شده است.

اهرم مالی (LEV): نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها که در بیشتر پژوهشات به کار می‌رود در این پژوهش نیز به عنوان ابزاری برای اندازه‌گیری اهرم مالی به کار می‌رود.

اندازه شرکت (SIZE): در این پژوهش لگاریتم دارایی‌های شرکت به عنوان پروکسی اندازه شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد.

بازده داراییها (ROA): برابر است با نسبت سود خالص به کل داراییها.

با توجه به تعریف متغیرهای پژوهش و به پیروی از مارتینز و لسلا (۲۰۱۴) برای آزمون فرضیه‌های اول، دوم، سوم و چهارم به ترتیب از مدل‌های ۱، ۲، ۳ و ۴ استفاده شده است:

$$(1) \text{AUDFEES}_{it} = \beta_0 + \beta_1(\text{Blit}) + \beta_2(\text{ERT}_{it}) + \beta_3(\text{AUDITFIRM}_{it}) + \beta_4(\text{INS}_{it}) + \beta_5(\text{LEV}_{it}) + \beta_6(\text{SIZE}_{it}) + \beta_7(\text{ROA}_{it}) + \epsilon_{it}$$

$$(2) \text{AUDITFEES}_{it} = \beta_0 + \beta_1(\text{BDUAL}_{it}) + \beta_2(\text{ERT}_{it}) + \beta_3(\text{AUDITFIRM}_{it}) + \beta_4(\text{INS}_{it}) + \beta_5(\text{LEV}_{it}) + \beta_6(\text{SIZE}_{it}) + \beta_7(\text{ROA}_{it}) + \epsilon_{it}$$

$$(3) \text{AUDITFEES}_{it} = \beta_0 + \beta_1(\text{Blit}) + \beta_2(\text{ERT}_{it}) + \beta_3(\text{Blit} * \text{ERT}_{it}) + \beta_4(\text{AUDITFIRM}_{it}) + \beta_5(\text{INS}_{it}) + \beta_6(\text{LEV}_{it}) + \beta_7(\text{SIZE}_{it}) + \beta_8(\text{ROA}_{it}) + \epsilon_{it}$$

$$(4) \text{AUDITFEES}_{it} = \beta_0 + \beta_1(\text{BDUAL}_{it}) + \beta_2(\text{ERT}_{it}) + \beta_3(\text{BDUAL}_{it} * \text{ERT}_{it}) + \beta_4(\text{AUDITFIRM}_{it}) + \beta_5(\text{INS}_{it}) + \beta_6(\text{LEV}_{it}) + \beta_7(\text{SIZE}_{it}) + \beta_8(\text{ROA}_{it}) + \epsilon_{it}$$

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

روش مورد استفاده در این پژوهش برای آزمون فرضیات اول و دوم، پنل معمولی است که در آن، از آزمون دوربین-واتسون جهت تشخیص خود همبستگی مدل استفاده شده است. علاوه بر این، از آزمون فیشر جهت بررسی معناداری کل مدل استفاده شده است. همچنین به منظور تعیین مدل مناسب برای برآورد و تأثیر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته ابتدا آزمونهای تشخیصی لیمر(چاو)، بروش پاگان و هاسمن انجام خواهد شد. از آزمون لیمر(چاو) برای تعیین مدل داده‌های تلفیقی در برابر مدل اثرات ثابت، از آزمون بروش پاگان برای تعیین مدل داده‌های تلفیقی در برابر مدل اثرات تصادفی و از آزمون هاسمن برای تعیین مدل اثرات ثابت در برابر مدل اثرات تصادفی استفاده می‌شود. پس از تعیین مدل مناسب برای برآورد پارامترها و تأثیر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته تخمینهای لازم برای آزمون فرضیه‌ها انجام میشود. همچنین به منظور پاسخ به فرضیه‌های

دوگانگی نقش مدیرعامل و رئیس هیأت مدیره (BDUAL): در صورتی که مدیرعامل و رئیس هیأت مدیره یک نفر باشد متغیر مصنوعی ۱ و در غیر اینصورت ۰ اختیار می‌کند.

استراتژی مالیاتی جسورانه (ETR): متغیر وابسته این تحقیق سیاست مالیاتی جسورانه شرکت می‌باشد. در ادبیات حسابداری پیشین، چندین ابزار مانند نرخ مالیاتی موثر نقدی (هانلون و شولین، ۲۰۰۳)، ابزارهای تفاوت مالیاتی ابرازی (مانزون و پلسکو، ۲۰۰۲) و تفاوت مالیاتی باقی‌مانده (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۶) برای اندازه‌گیری سیاست مالیاتی جسورانه استفاده شده است. در این پژوهش از نرخ موثر مالیات (ETR) به عنوان معیار سنجش استراتژی مالیاتی جسورانه استفاده میگردد که به شرح زیر تعریف می‌شود:

$$(1) \text{ERT} = \frac{\text{Income tax expense}}{\text{pre-tax income}}$$

ERT = نرخ موثر مالیاتی

Income tax expense = هزینه مالیات

Pre-tax income = سود قبل از کسر مالیات

• متغیرهای کنترلی

مالکیت نهادی (INS): تعداد سهام عادی شرکت که در اختیار مؤسسات سرمایه گذاری و یا سایر شرکتهای تجاری قرار دارد، میزان مالکیت سهامداران نهادی را نشان می‌دهد. برای محاسبه درصد سهامداران نهادی در هر شرکت تعداد سهام سهامداران نهادی بر کل تعداد سهام عادی شرکت در ابتدای دوره تقسیم می‌شود (مدرس و همکاران، ۱۳۸۸). به عبارت دیگر برای محاسبه درصد سهامداران نهادی رابطه ۱ مورد استفاده قرار گرفته است:

$$(2) \text{INS} = n/m$$

INS = درصد سهامداران نهادی

n = تعداد سهام عادی شرکت در اختیار شرکتهای سرمایه گذاری و تجاری.

m = تعداد کل سهام عادی شرکت در ابتدای دوره.

مؤسسات حسابرسی (AUDITFIRM):

آن از ۰ و ۱ استفاده می‌شود که اگر توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گیرد عدد ۱ و در غیر اینصورت از عدد ۰ استفاده می‌شود.

نگاره ۲ آمار استنباطی و نتایج حاصل از مدل پژوهش و نیز نتایج حاصل از مدل کلی رگرسیون را نشان می‌دهد. بر اساس این نگاره، ابتدا نتایج حاصل از آزمون چاو و بروش پاگان، به ترتیب برآورد مدل به روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی را تأیید می‌کند. از آزمون هاسمن برای تعیین روش مورد استفاده از میان روش های اثرات ثابت و اثرات تصادفی استفاده می‌شود که بعداً از انجام این آزمون مشخص گردید که روش اثرات ثابت مورد استفاده قرار خواهد گرفت. از طرف دیگر، احتمال آماره F موضوع گویای این مطلب است که مدل از لحاظ آماری معنی‌دار است. آماره دوربین واتسون (۲,۲۴۱) نیز نشان می‌دهد که جملات خطا فاقد همبستگی است (در بازه ۱,۵-۲,۵ قرار دارد). با توجه به نگاره ۲ ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که ۰,۷۷۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر متغیرهای مستقل و کنترلی بیان می‌شود. فرضیه اول مبنی بر این است که رابطه‌ی معنی‌دار بین استقلال هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی مستقل وجود دارد. با توجه به نتایج نگاره مشاهده می‌گردد که ضریب استقلال هیأت مدیره منفی بوده و از لحاظ آماری (سطح اطمینان ۹۵ درصد) معنی-دار نیست ($P=0,881$). این نتیجه حاکی از آن است که استقلال هیأت مدیره یکی از فاکتورهای با اهمیت تأثیرگذار بر حق الزحمه حسابرسی نمی‌باشد. نتایج سایر پژوهش‌های انجام شده در زمینه حاکمیت شرکتی و از جمله استقلال هیأت مدیره نشان می‌دهد که مستقل بودن هیأت مدیره می‌تواند تأثیر بسزایی بر برنامه های راهبردی شرکت نداشته باشد. از طرفی تعیین حق الزحمه حسابرسی مستقل جهت انجام عملیات حسابرسی موضوعی است که بایستی توسط تمامی اعضای هیأت مدیره به عنوان کارفرما و حسابرسی مستقل به عنوان پیمانکار مورد توافق طرفین قرار گیرد و تصمیم‌گیری در این زمینه فقط مختص اعضای غیرموظف (مستقل) نیست. لذا می‌توان نتیجه گرفت که استقلال هیأت مدیره بر حق الزحمه حسابرسی مستقل تأثیر نمی‌گذارد. همچنین با توجه به نگاره ۲ مشاهده می‌گردد که از بین متغیرهای کنترلی تنها اندازه شرکت تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد بدین معنی که با افزایش اندازه شرکت، حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش پیدا می‌کند و بالعکس. همچنین سایر متغیرهای کنترلی (نرخ موثر مالیاتی، موسسات حسابرسی، مالکیت نهادی، اهرم مالی اندازه شرکت بازده داراییها) تأثیر معناداری بر حق الزحمه حسابرسی ندارد.

تحقیق و هم به منظور یافتن روابط خاص میان متغیرهای جامعه از آزمون‌های تحلیل رگرسیون، آزمون معناداری t و آزمون معناداری F استفاده شده است.

همچنین در این پژوهش، با استفاده از آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو^{۲۲} و ایم و نیز ایم، پسران و شین^{۲۳} پایایی متغیرهای پژوهش مورد آزمون قرار گرفت. در صورتی که متغیرهای پژوهش پایا نباشند؛ چه در مورد داده های سری زمانی و چه در داده های ترکیبی باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب خواهد شد. نتایج نشان داد که تمامی متغیرهای پژوهش در سطح اطمینان ۹۹ درصد پایا هستند.

۵- فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اول: بین استقلال هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس توراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین دوگانگی نقش مدیرعامل و رییس هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس توراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین استقلال هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی مستقل برای شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین دوگانگی نقش مدیرعامل و رییس هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی برای شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود دارد.

۶- یافته های پژوهش

نگاره ۱ نتایج آمار توصیفی را ارائه می‌کند. با توجه به نگاره ۱ و نمونه آماری تحقیق مشاهده می‌گردد که، به طور میانگین در حدود ۶۴ درصد اعضای هیأت مدیره شرکت‌های نمونه، اعضای هیأت مدیره، اعضای غیرموظف بوده‌اند و هیأت مدیره شرکت‌های مزبور دارای استقلال بوده‌اند. همچنین، به طور میانگین ۵۰ درصد سهام شرکت در اختیار سهامداران عمده قرار دارد. همچنین به طور میانگین سازمان حسابرسی ۲۰ درصد شرکت های مورد بررسی طی سال های ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۲ را حسابرسی کرده است. از طرفی تقریباً به طور میانگین در حدود ۸۲ درصد شرکت‌های نمونه نسبت به تفکیک وظیفه رئیس هیأت مدیره از مدیرعامل اقدام کرده‌اند. در نگاره شماره یک آمار توصیفی پژوهش ذکر شده است.

• آمار توصیفی

نگاره ۱: آمار توصیفی

| متغیرها | تعداد مشاهدات | حداقل | حداکثر | میانگین | انحراف معیار |
|--------------------|---------------|-------|--------|---------|--------------|
| دوگانگی هیأت مدیره | ۷۴۸ | ۰ | ۱ | ۰,۸۲ | ۰,۴۱ |
| استقلال هیأت مدیره | ۷۴۸ | ۰ | ۱ | ۰,۶۴ | ۰,۱۸ |
| مالکیت نهادی | ۷۴۸ | ۰ | ۱ | ۰,۵۰ | ۰,۳۵ |
| اهرم مالی | ۷۴۸ | ۰,۱۲ | ۱,۲۴ | ۰,۶۴ | ۰,۱۹ |
| اندازه شرکت | ۷۴۸ | ۴,۲۶ | ۷,۲۸ | ۵,۶۵ | ۰,۵۳ |
| بازده داراییها | ۷۴۸ | -۰,۲۹ | ۶,۵۴ | ۰,۱۶ | ۰,۳۵ |
| نرخ موثر مالیاتی | ۷۴۸ | ۰ | ۰,۴۰ | ۰,۱۰ | ۰,۰۹ |
| حق الزحمه حسابرسی | ۷۴۸ | ۷,۵۴ | ۹,۹۴ | ۸,۵۸ | ۰,۴۱ |
| موسسات حسابرسی | ۷۴۸ | ۰ | ۱ | ۰,۲۰ | ۰,۴۰ |

• آمار استنباطی

- بررسی و آزمون فرضیه اول

مدل رگرسیون برای آزمون فرضیه اول به شرح زیر است:

نگاره ۲: مدل پژوهش و نتایج آن

| مدل پژوهش | | | | |
|--|----------------------|----------------|------------------|---------------------|
| $AUD\ FEES_{it} = \beta_0 + \beta_1(BI_{it}) + \beta_2(ERT_{it}) + \beta_3(AUDITFIRM_{it}) + \beta_4(INS_{it}) + \beta_5(LEV_{it}) + \beta_6(SIZE_{it}) + \beta_6(ROA_{it}) + \epsilon_{it}$ | | | | |
| نتایج پژوهش | | | | |
| نام متغیر | ضریب بتا | خطای استاندارد | T | P value |
| ضریب ثابت (C) | ۷,۸۵۶ | ۰,۳۱۶ | ۲۴,۸۷۸ | ۰,۰۰۰ |
| استقلال هیأت مدیره | -۰,۰۰۸ | ۰,۰۵۶ | -۰,۱۴۹ | ۰,۸۸۱ |
| نرخ موثر مالیاتی | -۰,۰۴۴ | ۰,۱۰۷ | -۰,۴۰۸ | ۰,۶۸۴ |
| موسسات حسابرسی | ۰,۰۴۷ | ۰,۰۳۵ | ۱,۳۲۲ | ۰,۱۸۶ |
| مالکیت نهادی | -۰,۰۲۳ | ۰,۰۴۴ | -۰,۵۲۷ | ۰,۵۹۱ |
| اهرم مالی | ۰,۰۶۷ | ۰,۰۷۱ | ۰,۹۳۷ | ۰,۳۴۹ |
| اندازه شرکت | ۰,۱۴۹ | ۰,۰۵۱ | ۲,۸۷۶ | ۰,۰۰۴ |
| بازده داراییها | -۰,۰۰۹ | ۰,۰۲۵ | -۰,۳۴۶ | ۰,۷۲۹ |
| ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | آماره F | معناداری آماره F | آماره دوربین واتسون |
| ۰,۷۸۱ | ۰,۷۷۹ | ۲۹۹,۹۵۸ | ۰,۰۰۰ | ۲,۲۴۱ |
| آزمون | | آماره آزمون | آزمون معناداری | نتیجه |
| آزمون لیمر (چاو) | | ۲۸,۰۸۰ | ۰,۰۰۰ | روش اثرات ثابت |
| آزمون بروش پاگان | | ۵,۳۲۳ | ۰,۰۰۰ | روش اثرات تصادفی |
| آزمون هاسمن | | ۲۳,۸۴۸ | ۰,۰۰۱ | روش اثرات ثابت |

بررسی و آزمون فرضیه دوم

نگاره ۳: مدل ۲ پژوهش و نتایج آن

| مدل ۲ پژوهش | | | | |
|---|----------------------|----------------|------------------|---------------------|
| $AUD\ FEES_{it} = \beta_0 + \beta_1(BDUAL_{it}) + \beta_2(ERT_{it}) + \beta_3(AUDITFIRM_{it}) + \beta_4(INS_{it}) + \beta_5(LEV_{it}) + \beta_6(SIZE_{it}) + \beta_7(ROA_{it}) + \epsilon_{it}$ | | | | |
| نتایج پژوهش | | | | |
| نام متغیر | ضریب بتا | خطای استاندارد | T | P value |
| ضریب ثابت (C) | ۷,۳۵۰ | ۰,۳۴۵ | ۲۱,۳۰۶ | ۰,۰۰۰ |
| دوگانگی نقش مدیرعامل | -۰,۰۱۴ | ۰,۰۲۸ | -۰,۵۱۷ | ۰,۶۰۶ |
| نرخ موثر مالیاتی | ۰,۰۰۴ | ۰,۱۱۴ | ۰,۰۳۹ | ۰,۹۶۸ |
| موسسات حسابرسی | ۰,۱۰۰ | ۰,۰۳۷ | ۲,۷۲۴ | ۰,۰۰۷ |
| مالکیت نهادی | -۰,۰۳۴ | ۰,۰۴۹ | -۰,۷۰۴ | ۰,۴۸۱ |
| اهرم مالی | -۰,۰۳۸ | ۰,۰۷۷ | -۰,۴۹۸ | ۰,۶۱۹ |
| اندازه شرکت | ۰,۲۲۶ | ۰,۰۶۰ | ۳,۷۴۵ | ۰,۰۰۰ |
| بازده داراییها | -۰,۰۷۵ | ۰,۰۴۶ | -۱,۶۳۰ | ۰,۱۰۴ |
| ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | آماره F | معناداری آماره F | آماره دوربین واتسون |
| ۰,۸۴۷ | ۰,۸۲۸ | ۴۴,۴۶۷ | ۰,۰۰۰ | ۲,۰۳۲ |
| آزمون | | آماره آزمون | آزمون معناداری | نتیجه |
| آزمون لیمر(چاو) | | ۲۹,۱۶۲ | ۰,۰۰۰ | روش اثرات ثابت |
| آزمون بروش پاگان | | ۶,۸۹۵ | ۰,۰۰۰ | روش اثرات تصادفی |
| آزمون هاسمن | | ۲۱,۸۵۱ | ۰,۰۰۳ | روش اثرات ثابت |

حسابرسی نیست. بسیاری از پژوهش‌ها نشان می‌دهد که دوگانگی نقش مدیرعامل یکی از فاکتورهای موثر بر تصمیمات شرکت‌ها می‌باشد. اما از آنجایی که حسابرس مستقل نقش اعتباردهی به صورت‌های مالی شرکت را ایفا می‌کند و همچنین حسابرسان جهت تعیین حق‌الزحمه خود گردش مالی را مدنظر قرار می‌دهند و بر طبق گردش مالی و حجم عملیات حق‌الزحمه خود را پیشنهاد می‌دهند. لذا می‌توان نتیجه گرفت دوگانگی نقش مدیرعامل نمی‌تواند تأثیری بر تعیین حق‌الزحمه حسابرس مستقل داشته باشد.

نگاره ۳ نتایج حاصل از مدل پژوهش و نیز نتایج حاصل از مدل رگرسیون برای آزمون فرضیه دوم تحقیق را نشان می‌دهد. بر اساس این نگاره، ابتدا نتایج حاصل از آزمونهای لیمر، بروش پاگان و آزمون هاسمن، برآورد مدل به روش اثرات ثابت را تأیید می‌کند. با توجه به احتمال آماره F مدل رگرسیون از لحاظ آماری معنی‌دار است. آماره دوربین واتسون (۲,۰۳۲) نیز نشان می‌دهد که جملات خطا فاقد همبستگی است. با توجه به نگاره ۳ ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که ۰,۸۲۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر متغیرهای مستقل و کنترلی بیان می‌شود. فرضیه دوم مبنی بر این است که رابطه‌ی معنی‌دار بین دوگانگی نقش مدیرعامل و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل وجود دارد. با توجه به نتایج نگاره مشاهده می‌گردد که ضریب استقلال دوگانگی نقش هیأت مدیره مثبت بوده و از لحاظ آماری (سطح اطمینان ۹۵ درصد) معنی‌دار نیست (P= ۰,۶۰۶). این نتیجه حاکی از آن است که دوگانگی نقش مدیرعامل یکی از فاکتورهای تأثیرگذار بر حق‌الزحمه

- بررسی و آزمون فرضیه سوم

نگاره ۴: مدل ۳ پژوهش و نتایج آن

| مدل ۳ پژوهش | | | | |
|--|----------------------|----------------|------------------|---------------------|
| $AUDITFEES_{it} = \beta_0 + \beta_1(BI_{it}) + \beta_2(ERT_{it}) + \beta_3(BI_{it} * ERT_{it}) + \beta_4(AUDITFIRM_{it}) + \beta_5(INS_{it}) + \beta_6(LEV_{it}) + \beta_7(SIZE_{it}) + \beta_8(ROA_{it}) + \epsilon_{it}$ | | | | |
| نتایج پژوهش | | | | |
| نام متغیر | ضریب بتا | خطای استاندارد | T | P value |
| ضریب ثابت (C) | ۷,۲۹۳ | ۰,۳۴۱ | ۲۱,۴۱۶ | ۰,۰۰۰ |
| استقلال هیأت مدیره | ۰,۰۲۳ | ۰,۰۷۰ | ۰,۳۲۷ | ۰,۷۴۴ |
| استقلال هیأت مدیره * استراتژی مالیاتی جسورانه | ۰,۱۲۶ | ۰,۵۳۴ | ۰,۲۳۶ | ۰,۸۱۳ |
| نرخ موثر مالیاتی | -۰,۰۷۹ | -۰,۳۶۶ | -۰,۲۱۶ | ۰,۸۲۹ |
| موسسات حسابرسی | ۰,۰۹۹ | ۰,۰۳۷ | ۲,۶۶۰ | ۰,۰۰۸ |
| مالکیت نهادی | -۰,۰۳۶ | ۰,۰۴۹ | -۰,۷۴۵ | ۰,۴۵۶ |
| اهرم مالی | -۰,۰۳۶ | ۰,۰۷۷ | -۰,۴۷۴ | ۰,۶۳۵ |
| اندازه شرکت | ۰,۲۳۲ | ۰,۰۶۰ | ۳,۸۶۹ | ۰,۰۰۰ |
| بازده داراییها | -۰,۰۷۶ | -۰,۰۴۶ | -۱,۶۴۳ | ۰,۱۰۱ |
| ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | آماره F | معناداری آماره F | آماره دوربین واتسون |
| ۰,۸۴۷ | ۰,۸۲۷ | ۴۳,۸۱۴ | ۰,۰۰۰ | ۲,۰۳۲ |
| آزمون | | | | |
| آزمون چاو(لیمر) | ۲۸,۸۴۳ | ۰,۰۰۰ | روش اثرات ثابت | نتیجه |
| آزمون بروش پاکان | ۴,۲۸۳ | ۰,۰۰۰ | روش اثرات تصادفی | |
| آزمون هاسمن | ۲۷,۹۹۸ | ۰,۰۰۰ | روش اثرات ثابت | |

نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود ندارد. همانطور که گفته شد حسابرسان پس از بررسی گردش مالی و همچنین بر طبق پیش بینی مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی اقدام به پیشنهاد مبلغی تحت عنوان حق الزحمه می کنند. پس از بررسی مبلغ پیشنهاد شده و در نظر گرفتن تجربه و کیفیت موسسه حسابرسی توسط مجمع عمومی صاحبان سهام و یا اعضای هیئت مدیره نسبت به پذیرش و یا رد مبلغ پیشنهادی اظهار نظر می شود. پایین بودن نرخ موثر مالیاتی یک شرکت می تواند ناشی از عملکرد صحیح اعضای هیئت مدیره باشد اما از آنجایی که استقلال در امر حسابرسی به عنوان مهمترین اصل از اصول حسابرسی به شمار می رود، لذا پذیرش حق الزحمه بالا و یا پایین توسط مجمع عمومی نمی تواند دال بر این باشد که حسابرس در کار خود به نحو دیگری عمل کند و سایر عوامل از قبیل استراتژی مالیاتی جسورانه و غیره را تحت تأثیر قرار دهد. در نتیجه می توان گفت همراه شدن استقلال هیأت مدیره و استراتژی مالیاتی جسورانه به عنوان متغیر مستقل نمی تواند بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر داشته باشد.

بر اساس این نگاره ۴، ابتدا نتایج حاصل از آزمونهای لیمر، بروش پاکان و آزمون هاسمن، برآورد مدل به روش اثرات ثابت را تأیید می کند. با توجه به احتمال آماره F (P=۰,۰۰۰)، مدل رگرسیون از لحاظ آماری معنی دار است. آماره دوربین واتسون (۲,۰۳۲) نیز نشان می دهد که جملات خطا فاقد همبستگی است. با توجه به نگاره ۴ ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد که ۰,۸۲۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر متغیرهای مستقل و کنترلی بیان می شود. فرضیه سوم مبنی بر این است که بین استقلال هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی مستقل برای شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج نگاره ۴ ضریب متغیر تعاملی (استقلال هیأت مدیره * استراتژی مالیاتی جسورانه) مثبت بوده و از لحاظ آماری (سطح اطمینان ۹۵ درصد) معنی دار نیست (P=۰,۸۱۳). این نتیجه حاکی از آن است که بین استقلال هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی مستقل برای شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت هایی با

بررسی و آزمون فرضیه چهارم

نگاره ۵: مدل ۴ پژوهش و نتایج آن

| AUDITFEES _{it} = β ₀ +β ₁ (ERT _{it})+ β ₂ (BDUAL _{it} * ERT _{it})+β ₃ (AUDITFIRM _{it}) + β ₄ (INS _{it}) + β ₅ (LEV _{it}) + β ₆ (SIZE _{it}) + β ₇ (ROA _{it}) + ε _{it} | | | | |
|---|----------------------|----------------|------------------|---------------------|
| نتایج پژوهش | | | | |
| نام متغیر | ضریب بتا | خطای استاندارد | T | P value |
| ضریب ثابت (C) | ۷,۸۴۷ | ۰,۳۱۹ | ۲۴,۵۷۸ | ۰,۰۰۰ |
| دوگانگی مدیرعامل | ۰,۰۰۳ | ۰,۰۳۵ | ۰,۱۱۳ | ۰,۹۱۰ |
| دوگانگی مدیر عامل * استراتژی مالیاتی جسورانه | -۰,۰۷۰ | ۰,۱۹۵ | -۰,۳۵۶ | ۰,۷۲۱ |
| نرخ موثر مالیاتی | ۰,۰۱۶ | ۰,۲۰۱ | ۰,۰۸۰ | ۰,۹۳۶ |
| موسسات حسابرسی | ۰,۰۴۶ | ۰,۰۳۵ | ۱,۳۰۷ | ۰,۱۹۲ |
| مالکیت نهادی | -۰,۰۲۳ | ۰,۰۴۵ | -۰,۵۲۸ | ۰,۵۹۸ |
| اهرم مالی | ۰,۰۶۷ | ۰,۰۷۱ | ۰,۹۴۲ | ۰,۳۴۶ |
| اندازه شرکت | ۰,۱۴۹ | ۰,۰۵۲ | ۲,۸۵۶ | ۰,۰۰۴ |
| بازده داراییها | -۰,۰۰۹ | ۰,۰۲۵ | -۰,۳۵۴ | ۰,۷۲۴ |
| ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | آماره F | معناداری آماره F | آماره دوربین واتسون |
| ۰,۷۸۲ | ۰,۷۷۹ | ۲۶۶,۲۹۳ | ۰,۰۰۰ | ۲,۲۴۲ |
| آزمون | | آماره آزمون | آزمون معناداری | نتیجه |
| آزمون چاو(لیمر) | | ۲۹,۱۴۹ | ۰,۰۰۰ | روش اثرات ثابت |
| آزمون بروش پاکان | | ۶,۳۲۷ | ۰,۰۰۰ | روش اثرات تصادفی |
| آزمون هاسمن | | ۲۱,۳۴۱ | ۰,۰۰۶ | روش اثرات ثابت |

دوگانگی نقش مدیرعامل و رییس هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی برای شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود ندارد.

۷- نتیجه گیری و بحث

در این پژوهش تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و ترکیب هیأت مدیره بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از مدل رگرسیون مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان می دهد که بین ترکیب هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. به طوری که ویژگی هیأت مدیره (استقلال هیأت مدیره) رابطه معناداری با حق الزحمه حسابرسی ندارد، نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش دیسندر و همکاران (۲۰۱۱) و لیفشاتز و همکاران (۲۰۱۰) مغایر می باشد و با نتیجه تحقیق طبری و همکاران (۱۳۹۰) مشابه می باشد. همچنین بین ویژگی هیأت مدیره (دوگانگی مدیرعامل) با حق

نگاره ۵ نتایج حاصل از مدل ۴ پژوهش را نشان می دهد. براساس نگاره ۵، ابتدا نتایج حاصل از آزمون لیمر، بروش پاکان و آزمون هاسمن، برآورد مدل به روش اثرات ثابت را تأیید می کند. با توجه به احتمال آماره F (P=۰,۰۰۰)، مدل رگرسیون از لحاظ آماری معنی دار است. آماره دوربین واتسون (۲,۲۴۲) نیز نشان می دهد که جملات فاقد همبستگی است. با توجه به نگاره ۲ ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد که ۰,۶۰۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر متغیرهای مستقل و کنترلی بیان می شود.

فرضیه چهارم مبنی بر این است که بین دوگانگی نقش مدیرعامل و رییس هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی برای شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج نگاره ۵ مشاهده می گردد که ضریب متغیر تعاملی (دوگانگی مدیر عامل * استراتژی مالیاتی جسورانه) منفی بوده و از لحاظ آماری (سطح اطمینان ۹۵ درصد) معنی دار نیست (P=۰,۷۲۱). این نتیجه حاکی از آن است که بین

الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد، و نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش لیفشاتز و همکاران (۲۰۱۰) مغایرت دارد. از طرفی، بین استقلال هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی مستقل برای شرکت‌هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر، نسبت به شرکت‌هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر، رابطه معناداری وجود ندارد. در نهایت، بین استقلال هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی مستقل برای شرکت‌هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت‌هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود ندارد. در رابطه با دو فرضیه ۳ و ۴ موردی جهت مقایسه یافت نشد.

محدودیت‌های تحقیق موجود در پژوهش عبارتند از:

- ۱) تلفیق شدن هزینه حسابرسی با هزینه‌های مالی و هزینه مشاوره در یاداشتهای توضیحی صورت‌های مالی و عدم ارائه آن به صورت جداگانه در برخی از سالهای مورد پژوهش از محدودیت‌های این تحقیق بوده است.
- ۲) نخستین محدودیت که می‌توان گفت مهمترین محدودیت نیز به شمار می‌آید، ویژگی خاص تحقیق نیمه تجربی است که در حوزه علوم اجتماعی متداول است. به سخن دیگر، تأثیر متغیرهای دیگری که کنترل آنها خارج از دسترس محقق است و امکان تأثیر گذاری آنها بر نتایج پژوهش منتفی نیست. متغیرهایی مانند شرایط سیاسی، وضعیت بازار سرمایه، عمر شرکت‌ها، تحصیلات و تجربه مدیران شرکت‌ها، تعدادی از متغیرهایی هستند که ممکن است اثرگذار باشند. در نتیجه، یافته‌های این تحقیق باید با توجه به این شرایط استفاده شود.

با توجه به نتایج پیشنهادهای ذیل مطرح می‌گردد:

پس از انجام مراحل یک تحقیق علمی، اگر تحقیق در یک روند سیستماتیک و پژوهشگرانه صورت گرفته باشد محقق می‌تواند نظرانی را هم در مورد یافته‌ها و نتایج تحقیق و هم راهکارها و پیشنهادهایی را به منظور بهبود و بسط پژوهش‌های آتی بیان کند. بدین سبب در ادامه پیشنهادهایی مطابق با نتایج تحقیق و همچنین برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود.

پیشنهادات مبتنی بر نتایج پژوهش

- ۱) سرمایه‌گذاران باید نسبت به ترکیب هیأت مدیره شناخت بیشتری کسب کرده و اطلاعات گزارش شده توسط هیأت مدیره را با احتیاط بیشتری تعبیر و تفسیر کنند.
- ۲) به موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود در زمان تعیین مبلغ حق الزحمه به برخی از ویژگیهای هیأت مدیره شامل استقلال و دوگانگی مدیرعامل توجه نداشته باشند چرا که این عوامل بر حق الزحمه آنها تأثیری ندارد.

- ۱) پیشنهادات برای تحقیقات آتی
باتوجه به اینکه ساختار هیأت مدیره یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌باشد، توصیه می‌شود در پژوهش‌های آتی دیگر سازوکارهای حاکمیت شرکتی از قبیل ساختار مالکیت، ساختار سرمایه، مورد بررسی قرار گیرد.
- ۲) پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و ویژگی‌های هیئت مدیره (دانش هیأت مدیره و جلسات هیئت مدیره) با حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی و مشاهده قرار گیرد.
- ۳) نمونه آماری این تحقیق شامل تمام صنایع بوده است، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آینده این تحقیق به تفکیک انواع صنعت انجام شود.

فهرست منابع

- * باباجانی، جعفر و عبدی، مجید. (۱۳۸۹). "رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت‌ها". مجله پژوهش-های حسابداری مالی، سال دوم، شماره سوم: ۶۵-۸۶.
- * بحری ثالث، جمال، بهنمون، یعقوب و ابراهیم مددی-زاده. (۱۳۹۳). "ویژگیهای هیأت مدیره و استراتژی مالیاتی جسورانه". فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت سال هفتم، شماره بیست و دوم، صص ۵۳-۶۷.
- * پورحیددی، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۲). "شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات" مجله دانش حسابداری، سال چهارم، شماره دوازدهم، صص ۸۹-۱۱۰.
- * حساس یگانه، یحیی و گل محمدی شورکی، مجتبی. (۱۳۹۰). "رابطه بین نرخ مؤثر مالیات و ویژگیهای شرکتها". پژوهشنامه مالیاتی، شماره دوازدهم، صص ۲۴۰-۲۶۳.
- * دیندار یزدی، مهدی. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و نظام راهبری شرکتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم اقتصادی و اداری.
- * عباس زاده، محمدرضا و منظرزاده، هاشم. (۱۳۹۰). "بررسی احتمال صدور گزارش مقبول حسابرسان مستقل با استفاده از خصوصیات هیئت مدیره شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی، (دوره: ۱۸، ش: ۶۳): ۹۵-۱۱۲.
- * علوی طبری، حسین، رجبی، روح اله و منصوره شهبازی. (۱۳۹۰). "رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابرسی مستقل شرکت‌ها". مجله دانش حسابداری، سال دوم، ش ۵، صص ۷۵-۱۰۱.

337. Cambridge, U.K.: Cambridge University Press. <http://dx.doi.org/10.1017/CBO9780511510823.023>.
- * McGuire, S. T., Omer, T. C., & Wang, D. (2012). Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference? *The Accounting Review*, 87(3), 975-1003. <http://dx.doi.org/10.2308/accr-10215>.
- * Sabli, Nurshamimi & Md. Noor, R. (2012). "tax planning and corporate governance". 3rd International Conference on business and economic research (3rd ICBER 2012) Proceeding.
- * Sartori, Nicola. (2009). "Corporate Governance Dynamics and Tax Compliance". *International Trade and Business Law Review*, U of Michigan Law & Economics, SJD Working Paper No.1361895. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1361895>.
- * Simunic, D. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18, 161-190.
- * Zemzem, A and Ftouhi, K. (2013). "The Effects of Board of Directors' Characteristics on Tax Aggressiveness". *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.4, No.4. pp 140-147.
- * مدرس، احمد؛ حسینی، سید مجتبی و زهره رئیسی، (۱۳۸۸). "بررسی اثر سهامداران نهادی به عنوان یکی از معیارهای حاکمیت شرکتی بر بازده سهامداران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهشنامه اقتصادی، ص ۲۲۳-۲۵۰.
- * منصوری، ندا. (۱۳۹۲). "ارزیابی تأثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر برنامه ریزی مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات آذربایجانغربی.
- * Bedard J., & Johnstone K.. (2004). Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors' Planning and Pricing Decisions. *The Accounting Review*, 79, 277-304. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2004.79.2.277>.
- * Cassell, C.A. Giroux, G.A. Myers, L., & Omer T. (2012). The Effect of Corporate Governance on Auditor-Client Realignment. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 167-188. <http://dx.doi.org/10.2308/ajpt-10240>.
- * Desender, K., Aguilera, R., Crespi, R., & Garcia-Cestone, M. (2011). "Board Characteristics and Audit Fees: When Does Ownership Matter?". [Http://Ssrn.Com/Abstract=1774684](http://Ssrn.Com/Abstract=1774684).
- * Dunn, K., & Mayhe, B. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9(1), 35-58. <http://dx.doi.org/10.1023/B:RAST.0000013628.49401.69>.
- * *Economics*, 50(2-3), 127-178. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>.
- * Hanlon, M., & Heitzman S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and*
- * Hanlon, M., & Slemrod, J. (2009). What Does Tax Aggressiveness Signal? Evidence from Stock Price Reactions to News about Tax Shelter Involvement. *Journal of Public Economics* 93, 126-141. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jpubeco.2008.09.004>.
- * Hanlon, M., Krishnan G., & Mills, L. (2012). Audit Fees and Book-Tax Differences. *The Journal of the American Taxation Association*, 34(1), 55-86. <http://dx.doi.org/http://dx.doi.org/10.2308/atax-10184>.
- * Khaoula, A. & Mohamed Ali, Z. (2012). "The board of directors and the corporate tax planning: Empirical Evidence from Tunisia. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 2, No. 2. 142-157.
- * Lifschutz, s., jacobi, A., & feldshtein. (2010). "Corporate Governance Characteristics And Externalaudit Fees: A Study Of Large Public Companies In Israel". *International journal of business and management*. vol.5, no.3.
- * Maydew, E., & Shackelford D. (2007) The changing role of auditors in corporate tax planning. In *Taxing Corporate Income in the 21st Century*, edited by A. J. Auerbach, J. R. Hines, Jr., and J. B. Slemrod, 307-

یادداشتها

- ¹. Desender et al
². Hanlon & Heitzman
³. Krishnan & Visvathan
⁴. Hanlon & Heitzman
⁵. McGuire et al
⁶. Dunn & Maydew
⁷. Maydew & Shackelford
⁸. Hanlon & Slemrod
⁷. Simunic
¹⁰. Bedard & Johnstone
¹¹. Pan
¹². Cassell
¹³. Carcello et al
¹⁴. Jensen
¹⁵. Lin & Liu
¹⁶. Kim et al
¹⁷. Sartori
¹⁸. Lifschutz et al
¹⁹. Sabli, & Noor
²⁰. Khaoula & Mohamed Ali
²¹. Zemzem, & Ftouhi
²². Levin, Lin & Chu
²³. Im, Pesaran and Shin