

The effect of audit fees, audit quality and board ownership on tax aggressiveness in companies listed on the Tehran Stock Exchange

Aliakbar Rajabi^{1,✉}, Hossein Hosseinzade², Zahra Kordbacheh Aramboo¹

1. Department of Accounting, VaP.C, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. PhD student in Public Administration, Sav.C, Islamic Azad University, Saveh, Iran.

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Received: 5 December 2024 Revised: 13 May 2025 Accepted: 17 May 2025 Keywords: Audit fees, audit quality, board ownership, tax aggressiveness JEL Classification: H26, M24, J53	Purpose: In the economy of most countries, tax is the main financial source of the government in the revenue part of the budget. Tax aggressiveness reduces taxes, which are the main financial source of the government, and the factors affecting it have become very important. Therefore, this research has focused on the effect of audit fees, audit quality, and board ownership on the tax aggressiveness in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Methodology: To test the hypotheses of the research, multivariate regression was used based on combined data with the EViews software. The statistical population in this research is the companies listed on the Tehran Stock Exchange. The statistical sample included 130 companies during the years 2015 to 2022, which were selected by systematic elimination method. Findings: The results of three research hypotheses showed that audit fees, audit quality and board ownership have a positive and significant effect on tax aggressiveness. Originality: Paying higher fees to auditors could encourage companies to use tax fraud methods more aggressively. High-quality auditors may allow companies to resort to risky tax practices out of concern for protecting their reputation and professional interests. Finally, the ownership of company board members creates an incentive to protect their financial interests in the company.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

Cite this paper: Rajabi, A., Hosseinzade, H., & Kordbacheharamboo, Z. (2025). The effect of audit fees, audit quality and board ownership on tax aggressiveness in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 3(1), 136–160. <https://doi.org/10.71965/AFT.2025.1192650> [In Persian]

✉ Corresponding Author.

Email Address: rajabicpa@yahoo.com

© 2025 the author(s).

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. The terms on which this article has been published allow the posting of the Accepted Manuscript in a repository by the author(s) or with their consent.

Introduction

In the economy of most countries, especially developed countries, taxes are the main source of government financing in the budget revenue sector and cover a significant part of public spending; so that in some countries 90 to 95 percent of government public spending is financed through tax revenues (Hasas Yeganeh *et al.*, 2019). In the Iranian economy, due to the lack of transparency of revenues and the inability of the tax system to correctly identify the income of individuals, the amount of withholding tax is insignificant. However, a significant part of this withholding tax is not collected, and even if collected, the cost-benefit principle is not observed. This means that the cost of collection is greater than the tax collected. A company's aggressive tax policy may result from excessive planning by a company. This aggressive method deals with specific and diverse strategies in tax planning that companies use to minimize their tax liability. Tax aggressive reduces taxes, which are the main source of government finance, and the factors affecting it have gained great importance. The study of the trend of tax to GDP ratio in Iran shows that although a lot of effort has been made to improve this ratio by simplifying the rules, reforming rates, etc., Iran is still struggling with the sinister and abnormal phenomenon of tax avoidance and evasion. Therefore, this study has examined the effect of audit fees, audit quality, and board ownership on tax evasion.

Methodology

The current research is a quantitative study in terms of its applied nature, from the perspective of its method, and from the point of view of the data collection style, it is based on the use of secondary data. The Codal site was used to provide primary and initial information about the companies. Also, the data collection method is library and field; so that the library method was

used to collect research literature and methodology, and the field method was used to analyze data and evaluate hypotheses.

The statistical sample is all companies that exist in the statistical population (except for companies that cannot be used in the statistical sample of the research due to the limitations listed below):

- The end of the companies' fiscal year must end at the end of Esfand (in order to ensure comparability of the information)
- The suspension of trading in the companies' shares during the research period should not exceed three months on the Tehran Stock Exchange.
- To extract the necessary data, it is possible to access the required financial information.
- The company in question must be active during the research period and its shares must be traded.
- Given the differences in the corporate governance structure and disclosure of financial information in banks and financial institutions (holding companies, leasing companies, investment companies, financial intermediaries), the sample companies do not belong to this category.

The sample size was obtained by systematic elimination equal to 130 companies.

Results

In examining the first hypothesis, the correlation coefficient between audit fees and tax aggravation is a positive and significant relationship of 0.004. Therefore, it is concluded that audit fees have a positive and significant effect on tax aggravation and the first hypothesis is confirmed. According to the coefficient, the relationship between audit fees and tax aggravation is not very high. Also, there is a significant relationship between the control variables of CEO duality, board size, company size, financial leverage and market to book value ratio with the dependent variable of tax aggravation,

respectively equal to 0.016, -0.136, 0.020, -0.293 and 0.001.

Estimation of the first hypothesis model

Variables	Coefficient	t-statistic	p-value
Audit fees	0.004	2.529	0.011
CEO duality	0.016	9.657	0.000
Board independence	0.011	1.585	0.113
Board size	-0.136	-2.844	0.004
Firm size	0.020	14.46	0.000
Financial leverage	-0.293	-12.720	0.000
Market-to-book ratio	0.001	2.352	0.018
C	0.093	1.075	0.283

In examining the second hypothesis, the correlation coefficient between audit quality and tax aggravation is a positive and significant relationship of 0.083. Therefore, it is concluded that audit quality has a positive and significant effect on tax aggravation, and the second hypothesis is confirmed. Also, there is a significant relationship between the control variables of company size and financial leverage with the dependent variable of tax aggravation, respectively, equal to 0.016 and -0.350.

Estimation of the second hypothesis model

Variables	Coefficient	t-statistic	p-value
Audit quality	0.083	3.860	0.000
CEO duality	0.013	1.466	0.142
Board independence	-0.023	-0.978	0.328
Board size	-0.094	-0.658	0.510
Firm size	0.016	5.495	0.000
Financial leverage	-0.350	-17.30	0.000
Market-to-book ratio	0.000	0.737	0.461
C	0.156	0.661	0.508

In examining the third hypothesis, the correlation coefficient between board ownership and tax aggravation is a positive and significant relationship of 0.051. Therefore, it is concluded that board ownership has a positive and significant effect on tax, and the third hypothesis is confirmed. Also, there is a significant relationship between the control variables of company size and financial leverage with the dependent variable of tax aggravation, respectively, equal to 0.018 and -0.358.

Estimation of the third hypothesis model

Variables	Coefficient	t-statistic	p-value
Board of directors ownership	0.051	2.900	0.003
CEO duality	0.013	1.460	0.144
Board independence	-0.024	-0.999	0.317
Board size	-0.086	-0.603	0.546
Firm size	0.018	6.194	0.000
Financial leverage	-0.358	-17.410	0.000
Market-to-book ratio	0.000	1.409	0.159
C	0.102	0.431	0.666

Conclusions

According to the results, companies need to be aware that increasing audit fees may lead to a decrease in auditors' independence and an increase in their tendency to cover up tax aggressiveness measures. This can lead to an increase in tax aggressiveness. The tax organization should pay attention to sudden increases in auditor fees in a company as a possibility of tax aggressiveness. The tax organization should be more precise in examining and studying the taxes declared and not just the taxes audited by the audit organization and audit firms. Tax auditors should pay special attention to the ownership structure of companies, especially the ownership of the board of directors, to identify tax evasion in the long term. Companies should also increase the number of independent board members. Independent board members usually have more oversight over the company's financial activities and are less affected by the personal interests of managers. This can help reduce the tendency of managers to engage in tax aggressiveness.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

The data that support the findings of this study are available from the corresponding author, upon reasonable request.

Acknowledgements

The authors would like to thank all reviewers in the present study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.





تأثیر حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

علی اکبر رجبی^۱✉، حسین حسین زاده^۲، زهرا کردبچه ارمبو^۱

۱. گروه حسابداری، واحد ورامین، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۲. دانشجوی دکتری مدیریت دولتی، واحد ساوه، دانشگاه آزاد اسلامی، ساوه، ایران.

اطلاعات مقاله	چکیده
تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۹/۱۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۲/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۲۷ کلیدواژه‌ها: حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، مالکیت هیئت مدیره، مالیات جسورانه طبقه‌بندی موضوعی: H26, M24, J53	هدف: در اقتصاد بیشتر کشورها مالیات، عمده‌ترین منبع مالی دولت در بخش درآمدی بودجه است. مالیات جسورانه موجب کاهش مالیات که عمده‌ترین منبع مالی دولت است، می‌شود و عوامل موثر بر آن اهمیت زیادی یافته است. بنابراین این پژوهش به بررسی تأثیر حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است. روش‌شناسی: جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون چندمتغیره بر اساس داده‌های ترکیبی به کمک نرم‌افزار ایویوز استفاده شده است. جامعه آماری در این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند. نمونه آماری، شامل ۱۳۰ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ بوده که به روش حذف نظام‌مند انتخاب گردیده است. یافته‌ها: نتایج بررسی فرضیه‌های پژوهش نشان داد حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر مثبت و معنادار دارند. دانش‌افزایی: پرداخت حق الزحمه بالاتر به حسابرسان می‌تواند شرکت‌ها را در استفاده جسورانه‌تر از روشهای تقلب مالیاتی تشویق کند. حسابرسان با کیفیت بالا ممکن است به دلیل نگرانی از حفظ شهرت و منافع حرفه‌ای خود، به شرکت‌ها اجازه دهند تا به روش‌های پرریسک مالیاتی متوسل شوند. در نهایت، مالکیت اعضای هیئت مدیره شرکت، انگیزه‌ای برای محافظت از منافع مالی آنها در شرکت ایجاد می‌کند.

استناد: رجبی، علی اکبر، حسین زاده، حسین، و کردبچه ارمبو، زهرا (۱۴۰۴). تأثیر حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و شفافیت مالی*، ۳(۱)، ۱۶۰-۱۳۶. <https://doi.org/10.71965/aft.2025.1192650>

✉ نویسنده مسئول.

پست الکترونیکی: rajabicpa@yahoo.com

© 2025 the author(s).

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. The terms on which this article has been published allow the posting of the Accepted Manuscript in a repository by the author(s) or with their consent.

مقدمه

مالیات در اقتصاد بیشتر کشورها به ویژه کشورهای توسعه یافته، عمده‌ترین منبع مالی دولت در بخش درآمدی بوده است و بخش شایان توجهی از هزینه‌های عمومی را پوشش می‌دهد؛ به گونه‌ای که در برخی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه‌های عمومی دولت از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود. در اقتصاد کشور ایران، به دلیل شفاف نبودن درآمدها و توانایی نداشتن سیستم مالیاتی در شناسایی صحیح میزان درآمد مردم، میزان مالیات تشخیصی ناچیز است. هرچند که بخش شایان توجهی از همین مالیات تشخیصی نیز به مرحله وصول نمی‌رسد و اگر هم وصول شود، اصل فایده - هزینه در آن رعایت نمی‌شود. به این معنا که هزینه وصول نسبت به مالیات وصولی بیشتر است (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۸). هر چند که دولت با استفاده از مالیات به رفاه و منافع عموم مردم کمک می‌کند اما معمولاً شرکت‌ها از پرداخت مالیات رضایت ندارند و در واقع آن را به عنوان یک هزینه قلمداد می‌کنند و معتقدند از کالاهای عمومی که دولت با استفاده از درآمد حاصل از مالیات ارائه می‌دهد، سود مستقیم نمی‌برند. با همین دیدگاه است که شرکت‌ها در تلاش هستند تا استراتژی‌هایی را به کار گیرند که با برنامه‌ریزی مالیاتی مطلوب، مالیات شرکت به حداقل برسد (مارکوزی و الامین^۱، ۲۰۲۱). مالیات جسورانه از شیوه‌هایی است که توسط شرکت‌ها به کار گرفته می‌شود تا مالیات شرکت کاهش پیدا کند. مالیات جسورانه یک شرکت ممکن است ناشی از برنامه‌ریزی بیش از اندازه یک شرکت باشد. این شیوه جسورانه به استراتژی‌های خاص و مختلفی در برنامه‌ریزی مالیاتی می‌پردازد که شرکت‌ها از آن استفاده می‌کنند تا بتوانند بدهی مالیاتی خود را به حداقل ممکن برسانند (مارکوزی و الامین، ۲۰۲۱).

بر اساس نتایج مطالعات مختلف، مکانیسم‌های بسیاری وجود دارد که با استفاده از این مکانیسم‌ها می‌توان مالیات جسورانه یک شرکت را تغییر داد. مالکیت هیئت مدیره از جمله این مکانیسم‌ها است که بسیاری از پژوهشگران آن را بررسی نموده‌اند (مارکوزی و الامین، ۲۰۲۱). مالکیت هیئت مدیره به صورت میزان مالکیت شرکت توسط هیئت مدیره تعریف می‌شود. مزیت عمده مالکیت هیئت مدیره، نظارت بر عملکرد مدیران است. اما این مالکیت در شرکت‌ها مشکلات کاهش نقدینگی و افزایش ریسک را به همراه دارد، در حالیکه توزیع مالکیت، انباشت نقدینگی بیشتر و تخصیص کارایی منابع را در پی خواهد داشت (بهرامی، ۱۳۹۷). حق الزحمه حسابرسی مکانیسم دیگری است که می‌تواند بر جسورانه بودن مالیات موثر باشد. حق الزحمه حسابرسی یکی از موضوعات مورد علاقه بسیاری از پژوهشگران حسابرسی است (امیدی کردشولی و پژوهی، ۱۴۰۳). حق الزحمه حسابرسی مشتمل بر کل هزینه حسابرسی از طریق کار حسابرسی کلی، جبران ریسک و تقاضای سود است. حق الزحمه حسابرسی در طول کار حسابرسی واقعی، نه تنها بر کیفیت حسابرسی، بلکه بر توسعه شرکت‌های حسابداری و صنعت حسابرسی نیز تأثیرگذار است. حق الزحمه حسابرسی ملاحظات اقتصادی را نشان می‌دهد که حساب‌رسان خارجی از یک شرکت در ازای خدمات حرفه‌ای خود دریافت می‌نمایند (ریزگار و هریم^۲، ۲۰۱۶). یکی دیگر از متغیرهایی که می‌تواند منجر به رفتار جسورانه مالیاتی شرکت شود، کیفیت حسابرسی است که در پژوهش مارکوزی و الامین (۲۰۲۱) نیز بر آن تأکید شده است. حساب‌رسان مسئولیت بررسی صورت‌های مالی یک شرکت را بر عهده دارند (حق‌بین و همکاران، ۱۴۰۱). به همین دلیل نیز استفاده شرکت

^۱. Marzuki & Al-Amin

^۲. Rizgar & Hariem

به طور همزمان از حسابرس شرکت در راستای حسابرسی صورت‌های مالی و یا مشاوره مالیاتی باعث می‌شود که برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت تحت تاثیر قرار گیرد (خواجه‌وی و کیامهر، ۱۳۹۴).

مطالعات تجربی بسیاری حاکی از این است افزایش فرار مالیاتی در یک کشور منجر به کاهش قابل توجه دولت آن کشور در عرضه و ارائه خدمات مطلوب و کافی می‌شود. به همین دلیل نیز منطقی به نظر می‌رسد که یکی از اهداف مشترک در تمام دولت‌ها، افزایش میزان درآمد مالیاتی کشور باشد (سالاوو^۱، ۲۰۱۷). با وجود آنچه بیان شد، گروهی از افراد با آگاهی از وظایف شهروندی خود، مالیات خود را پرداخت می‌نمایند اما گروهی دیگر از افراد اعتقادی به چنین وظیفه شهروندی نداشته و از پرداخت مالیات خود فرار می‌کنند (گزل^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). آمار و ارقام منتشر شده در عموم کشورها حاکی از این است که عموماً ۸۰ درصد و یا حتی بیش از ۸۰ درصد از درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده توسط دولت‌ها وصول نمی‌شود (دالیوال^۳ و همکاران، ۲۰۱۶). پیش‌بینی دولت‌ها در رابطه با وصول درآمد مالیاتی بیانگر این است که مالیات‌دهندگان تا حد ممکن، تعهدات مالیاتی خود را انجام می‌دهند و باعث افزایش درآمد دولت می‌شوند اما مالیات‌دهندگان و شرکت‌ها، پرداخت مالیات را یک عامل منفی می‌دانند که درآمد یا سود آنها را کاهش می‌دهد و باعث زیان شرکت می‌شود (مائولا^۴ و همکاران، ۲۰۱۹). با شناسایی و مطالعه عوامل تاثیرگذار بر جسورانه بودن مالیات می‌توان سیاست‌های صحیح را برای اجتناب از فرار مالیاتی طراحی و اجرا نمود تا مقدار درآمدهای مالیاتی تا حد امکان افزایش یابد. با استفاده از نتایج پژوهش حاضر می‌توان شیوه‌های کاربردی را ارائه داد تا ضمن محدودیت میزان جسورانه بودن مالیات، درآمد مالیاتی کشور نیز افزایش یابد.

بررسی و مطالعه روند نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشور ایران نشان می‌دهد که هر چند تلاش زیادی در راستای بهبود این نسبت از ساده‌سازی قوانین اصلاح نرخ‌ها و غیره صورت گرفته است، اما همچنان کشور ایران با پدیده شوم و ناهنجار اجتناب و فرار مالیاتی دست به گریبان است (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۸). با وجود اینکه پژوهش‌های جداگانه و مستقلی درباره حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، مالکیت هیئت مدیره و جسورانه بودن مالیات انجام شده است؛ اما بررسی ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، مالکیت هیئت مدیره با جسورانه بودن مالیات شکاف پژوهشی در ادبیات مربوط به حساب می‌آید. این مطالعه در صدد پاسخ به این سوال است که حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران چه تاثیری دارد؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در مطالعات داخلی، فرهاد توسکی و دوستیان (۱۴۰۳) در مطالعه خود با عنوان «بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت بر راهبرد جسورانه مالیاتی» به این نتیجه رسیدند که بازده دارایی‌ها و اندازه شرکت بر نرخ موثر مالیاتی شرکت تاثیر معناداری دارد. اما نسبت جاری، کثرت موجودی کالا و نسبت بدهی بر نرخ موثر مالیاتی شرکت تاثیر معناداری ندارند. می‌توان انتظار داشت که سودآوری یک شرکت بر نرخ موثر مالیاتی آن اثرگذار باشد؛ زیرا هرچه سود یک شرکت

¹. Salawu

². Güzel

³. Dhaliwal

⁴. Maula

بیشتر باشد، هزینه مالیات بیشتری خواهد داشت. مطابق دیدگاه تئوری قدرت سیاسی، شرکت‌های بزرگتر، نرخ موثر مالیاتی پایین‌تری دارند، زیرا آنها دارای منابع ذاتی و اساسی هستند و فرآیندهای سیاسی را از طریق شرکت در برنامه‌ریزی مالیاتی و سازماندهی کردن خود برای نیل به صرفه‌جویی مالیاتی بهینه، به نفع خود، مدیریت می‌کنند. ضیائی بیده (۱۴۰۲) در پژوهشی تحت عنوان «نقش کیفیت حسابرسی بر میزان تخصص حسابرسان و عدم پرداخت مالیات در شرکت‌ها» به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابرسان در صنعت بر اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت دارد. همچنین نتایج نشان داد که کیفیت حسابرسی شدت اثر گذاری تخصص حسابرسان در صنعت بر اجتناب مالیاتی را افزایش می‌دهد. ملکی خیمه‌سری و بشیری چلکا سری (۱۴۰۱) در پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و تصمیمات مالیاتی در شرکت‌ها پذیرفته شده در بورس» نشان دادند محافظه کاری ابزاری رایج و قابل قبول برای کاهش مالیات بر درآمد شرکت‌ها می باشد و حاکمیت شرکتی مناسب، موجبات افشا و گزارشگری بموقع توسط شرکت‌ها را فراهم می کند. خردمند و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی تحت عنوان «بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسان و تفاوت دفتری مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» نشان دادند بین حق الزحمه حسابرسان و تفاوت دفتری مالیات رابطه ای وجود ندارد. لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان «رابطه بین ویژگی‌های کیفی حسابرسان و سیاست های جسورانه مالیاتی» نشان دادند که اندازه حسابرسان و حق الزحمه‌های غیرعادی پرداختی به حسابرسان سبب افزایش نرخ موثر مالیاتی (کاهش اجتناب مالیاتی) می‌شود.

در مطالعات خارجی، دی‌فوند^۱ و همکاران (۲۰۲۵) در پژوهشی با عنوان «آیا حسابرسان امضا کننده با تخصص مالیاتی جسورانه بودن مالیات را تسهیل یا مهار می‌کنند؟» به این نتیجه رسیدند که زمانی که حسابرسان امضا کننده آنها یک کارشناس مالیاتی است که خدمات مالیاتی غیرحسابرسی ارائه نمی‌کند، جسورانه بودن مالیات کمتری دارند. مطابق با یک رابطه علی، کاهش نرخ‌های مالیاتی، که انگیزه‌های مشتریان را برای جسورانه بودن مالیات کاهش می‌دهد، تأثیر کارشناسی مالیاتی را بر جسورانه بودن مالیات تضعیف می‌کند. علاوه بر این، حسابرسان متخصص مالیاتی، نوع جسورانه بودن مالیات را که منجر به تحریفات مالیاتی می‌شود، کاهش می‌دهند. به طور کلی، با بررسی حسابرسانی که خدمات مالیاتی غیرحسابرسی ارائه نمی‌دهند، حسابرسان متخصص مالیاتی، جسورانه بودن مالیات را مهار می‌کنند. اکا^۲ و همکاران (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان «عوامل موثر بر پرخاشگری مالیاتی با حاکمیت شرکتی خوب به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده» انجام داده‌اند. نتایج نشان داد که ویژگی‌های مدیریتی و اندازه شرکت تأثیر مثبت معناداری بر پرخاشگری مالیاتی دارند. با این حال، پاداش‌های اجرایی و ارتباطات سیاسی تأثیر معنی‌داری نشان ندادند. همچنین حاکمیت شرکتی که با کیفیت حسابرسان نشان داده می‌شود، رابطه بین ویژگی‌های مدیریتی و اندازه شرکت را بر پرخاشگری مالیاتی تعدیل می‌کند، اما بر روابط مربوط به پاداش اجرایی و ارتباطات سیاسی تأثیری نمی‌گذارد. ماتو^۳ و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی تحت عنوان «نقش حسابرسان و بانک‌ها در تهاجم مالیاتی شرکت‌های خصوصی» انجام دادند. این مطالعه از مجموعه داده‌های منحصر به فردی از نهادهای خصوصی کوچک و متوسط در فنلاند استفاده کرد که در آن تراز حساب-مالیات بالا است و حسابرسان شرکت‌های خصوصی (بیش از آستانه پایین) اجباری است. نتایج

^۱. DeFond

^۲. Eka

^۳. Mättö

ما نشان داد که ارتباط مثبتی بین مالیات جسورانه و کیفیت حسابرسی وجود دارد که دلالت بر آن دارد حسابرسان نقش بیشتری در ارائه خدمات برنامه ریزی مرتبط با مالیات نسبت به مهار تهاجم مالیاتی دارند. علاوه بر این، نظارت بانک به طور مثبت با تهاجم مالیاتی مرتبط است. پارامیتا و فواد^۱ (۲۰۲۳) پژوهشی تحت عنوان «اثرات حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و ساختارهای مالکیت بر جسورانه بودن مالیات: شواهد از شرکت‌های تولیدی در اندونزی» انجام دادند. نتایج نشان داد که حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی به طور قابل توجهی بر جسورانه بودن مالیات شرکت تأثیر می‌گذارد. عبده^۲ و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر اندازه شرکت، کیفیت حسابرسی، مدیریت سود و مالکیت خانوادگی بر جسورانه بودن مالیات شرکت» نشان دادند کیفیت حسابرسی بر جسورانه بودن مالیات شرکت تأثیر نمی‌گذارد. در حالی که اندازه شرکت، مدیریت سود و مالکیت خانوادگی بر جسورانه بودن مالیات تأثیر دارد.

فرضیه‌های پژوهش

بسیاری از مطالعات قبلی، جسورانه بودن مالیات شرکت را در زمینه نظریه نمایندگی مورد بحث قرار می‌دهند (چن و چو^۳، ۲۰۰۵؛ کراکر و اسلمرود^۴، ۲۰۰۵؛ دسای و دارماپالا^۵، ۲۰۰۶). این نظریه به دلیل رابطه عامل اصلی بین سهامداران و مدیریت در محیط شرکت مناسب‌تر تلقی می‌شود. از دیدگاه نمایندگی، برنامه‌ریزی جسورانه بودن مالیات به مدیران اجازه می‌دهد تا از منابع شرکتی که از فعالیت‌های تهاجم مالیاتی به دست می‌آیند، رانت استخراج کنند. در این صورت، سهامداران از مزایای حاشیه‌ای جسورانه بودن مالیات مانند صرفه‌جویی بیشتر مالیاتی برای شرکت برخوردار خواهند شد. با این حال، سهامداران ممکن است از هزینه‌های حاشیه‌ای ناشی از جسورانه بودن مالیات نیز رنج ببرند که شامل احتمال اعمال جریمه‌ها و جریمه‌های مالیاتی توسط اداره مالیات، هزینه‌های اجرا، هزینه‌های شهرت و هزینه‌های سیاسی است (اسلمرود^۶، ۲۰۰۴). بنابراین، جسورانه بودن مالیات، عاملی را که یک مدیر است، سوق می‌دهد تا در غیاب کنترل بازار، از مزایای کنترل خصوصی به قیمت سایر سهامداران برخوردار شود. شرکت‌های دارای اداره خوب بیشتر احتمال دارد که مکانیسم‌های کنترل داخلی برای جلوگیری از چنین انحرافی داشته باشند و استدلال می‌کنند که یک رابطه منفی بین انگیزه‌های سهام مدیران و اجتناب مالیاتی تنها در شرکت‌های خوب اداره می‌شود (دسای و دارماپالا^۷، ۲۰۰۶). در مقابل، آنها فرض می‌کنند که شرکت‌هایی که مدیریت ضعیفی دارند، از مشوق‌های سهام برای تشویق اجتناب مالیاتی استفاده نخواهند کرد؛ زیرا آنها مکانیسم‌های حاکمیتی برای جلوگیری از انحراف مدیریتی ندارند. با این وجود، مشوق‌های حقوق صاحبان سهام در یک شرکت خوب ممکن است منجر به احتمال استخراج اجاره بالاتر توسط یک نماینده شود و در نتیجه منجر به جسورانه بودن مالیات بالاتر شود (لانیس و ریچاردسون^۸، ۲۰۱۱). تحقیقات قبلی مانند چن^۷ و همکاران (۲۰۱۰)، دسای و دارماپالا (۲۰۰۶) و هانلون و اسلمرود^۸ (۲۰۰۹) که

1. Paramita & Fuad

2. Abduh

3. Chen & Chu

4. Crocker & Slemrod

5. Desai & Dharmapala

6. Lanis & Richardson

7. Chen

8. Hanlon & Slemrod

حاکمیت شرکتی و جسورانه بودن مالیات را مورد بررسی قرار داده بود تلاشی برای تجزیه حاکمیت شرکتی به اجزای اصلی آن، مانند اعضای هیئت مدیره نکرده است. با این حال، آنها توضیح دادند که تحقیقات انطباق تجاری در زمینه‌های نظریه نمایندگی و مسئولیت اجتماعی شرکت نشان می‌دهد که ساختار هیئت مدیره نقش مهم‌تری در نظارت بر مدیریت نسبت به سایر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی دارد.

حق الزحمه حسابرسی یک هزینه شرکت برای استفاده از خدمات حسابرسی است. بر اساس نظریه نمایندگی، حق الزحمه حسابرسی یکی از هزینه‌های نمایندگی است که مدیر یا سهامداران نیز به عنوان تلاش برای نظارت بر عامل متحمل می‌شوند. تعیین حق الزحمه حسابرسی بر اساس پیچیدگی فرآیند حسابرسی است که پیچیدگی آن می‌تواند نشان دهنده برنامه ریزی مالیاتی جسورانه باشد. مطالعات قبلی مانند هو^۱ (۲۰۱۸) و مارتینز و لسا^۲ (۲۰۱۳) تأثیر مثبت حق الزحمه حسابرسی را بر جسورانه بودن مالیات نشان دادند. مارتینز و لسا (۲۰۱۳) بر این باورند که هنگامی که مشتری درگیر تهاجم مالیاتی است، حسابرس باید به شرکتی مراجعه کند که درآمد را مدیریت می‌کند، که باعث افزایش هزینه‌های دریافتی می‌شود. اوناتویه و اوکولوبی^۳ (۲۰۲۰) نیز رابطه مثبتی بین حق الزحمه حسابرسی و جسورانه بودن مالیات بدست آوردند. همچنین پارامیتا و فواد (۲۰۲۳) نیز به این نتیجه رسید که حق الزحمه حسابرسی بر جسورانه بودن مالیات تأثیر مثبت دارد. بنابراین فرضیه اول به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: حق الزحمه حسابرسی بر جسورانه بودن مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر مثبت و معنادار دارد.

از آنجایی که مالیات بر درآمد می‌تواند به اندازه نصف درآمد خالص یک شرکت دولتی باشد، حسابرس باید همیشه این مبلغ را برای صورت‌های مالی با اهمیت در نظر بگیرد. از این رو، حسابرسان اعتبار مالیات‌های تعهدی پرداختنی و بدهی‌های مشروط مالیاتی در ترازنامه، هزینه مالیات بر درآمد در صورت سود و زیان و افشای یادداشت‌های مرتبط را ارزیابی می‌کنند تا از مناسب بودن این اقلام و اطلاعات به عموم سرمایه‌گذاران اطمینان کافی ارائه کنند. از آنجایی که هر گونه اطلاعات با اهمیت در مورد تراکنش‌های مالیاتی مشکوک در این حساب‌ها و اطلاعات افشا پنهان می‌شود، حسابرسان باید ارزیابی کنند که آیا مشتریان آنها در معاملات مالیاتی بالقوه سوءاستفاده کننده شرکت می‌کنند که در صورت فاش شدن توسط مقامات مالیاتی می‌تواند به چالش کشیده شود. حسابرسان، در صورت لزوم، می‌توانند از مشتریان بخواهند اقلام مربوط به مالیات را به درستی در صورت‌های مالی منعکس کنند، به عنوان مثال، با ثبت ذخیره احتمالی یا تعدیل مزایای مالیاتی شناسایی نشده، در نتیجه افزایش هزینه مالیات گزارش شده و کاهش ریسک دعوی قضایی حسابرس افزایش می‌یابد. تحریف‌های مربوط به مالیات و اظهارات مجدد رخ می‌دهد. هانلون و اسلمرود (۲۰۰۹)، هانلون و همکاران (۲۰۱۲) و کاناگاریتنام^۴ و همکاران (۲۰۱۶) به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی بر جسورانه بودن مالیات تأثیر مثبت دارد. این به آن دلیل است که حسابرسان که به کیفیت حسابرسی خود اطمینان ندارند به طور غیرمستقیم توانایی و انگیزه‌های شرکت را برای جسورانه بودن مالیات کاهش می‌دهند زیرا تفاوت‌های قابل توجه مالیات بر دفتر می‌تواند احتمال کشف شدن توسط مقامات مالیاتی را افزایش دهد. نظریه

¹. Hu

². Martinez & Lessa

³. Onatuyeh & Ukolobi

⁴. Kanagaretnam

نماینده‌گی توضیح می‌دهد که حسابرس خارجی نیز به دلیل احتمال تفاوت در منافع، یک طرف واجد شرایط به عنوان میانجی بین اصلی و نماینده است. اگر سطح کیفی حسابرسی شرکت بالا باشد، مدیران تمایل دارند عزم خود را برای ایفای نقش در استراتژی جسورانه بودن مالیات شرکت کاهش دهند. بنابراین اگر حسابرسان نسبت به کیفیت حسابرسی خود مطمئن باشند، توانایی شرکت را برای جسورانه بودن مالیات افزایش می‌دهند. بدین ترتیب، فرضیه دوم به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: کیفیت حسابرسی بر جسورانه بودن مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معنادار دارد.

بر اساس نظریه نمایندگی، تقسیم کنترل بین مدیران و نمایندگان گاهی اوقات مشکلاتی را ایجاد می‌کند که منافع سهامداران و مدیران شرکت همسو نیست. موضوع علاقه اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها در مورد مالکیت سهام به موضوعی همچنان انگیز در بحث‌های حاکمیت شرکتی تبدیل شده است زیرا می‌تواند منجر به فرصت طلبی بالقوه در دستکاری صورت‌های مالی، مانند اعمال تهاجم مالیاتی شود. [دسای و دارماپالا \(۲۰۰۶\)](#) نشان دادند که مدیران از جسورانه بودن مالیات برای به دست آوردن منافع پنهان استفاده خواهند کرد. [مرزوکى و سیوکور^۱ \(۲۰۲۱\)](#) تاثیر مثبتی بین مالکیت هیئت مدیره و جسورانه بودن مالیات یافتند. مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات بالاتر تاثیر می‌گذارد زیرا دارندگان بلوک می‌توانند از نیازها و انتظارات شخصی خود بدون در نظر گرفتن نیازهای سرمایه گذاران دیگر محافظت کنند. [کابلو^۲ و همکاران \(۲۰۱۹\)](#) دریافتند که سطوح مختلف مالکیت مدیر بر سطوح مختلف جسورانه بودن مالیات تاثیر می‌گذارد. [پارامیتا و فواد \(۲۰۲۳\)](#) نیز به این نتیجه رسید که مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات تاثیر مثبت دارد. از آنجایی که هنوز مشکلات مربوط به فساد، تبانی و خویشاوندی در بورس اوراق بهادار وجود دارد، می‌توان نتیجه گرفت که مالکیت هیئت مدیره می‌تواند تاثیر مثبتی بر جسورانه بودن مالیات داشته باشد. بدین ترتیب، فرضیه سوم به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه سوم: مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معنادار دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ ماهیت کاربردی، از نگاه و دیدگاه شیوه انجام آن، یک بررسی کمی و از نقطه نظر سبک گردآوری داده‌ها، بر پایه کاربرد داده‌های ثانویه می‌باشد. برای تهیه اطلاعات ابتدایی و اولیه شرکت‌ها از سایت کدال استفاده شد. همچنین روش گردآوری داده‌ها به صورت کتابخانه‌ای و میدانی است؛ به طوری که برای گردآوری ادبیات پژوهش و روش‌شناسی از روش کتابخانه‌ای و برای تحلیل داده‌ها و ارزیابی فرضیه‌ها از روش میدانی استفاده شد. در نهایت، مدل‌های رگرسیون به روش داده‌های ترکیبی توسط نرم افزار ایویوز برآورد شد.

جامعه آماری در این پژوهش از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ تشکیل شده است و نمونه آماری نیز کلیه شرکت‌هایی است که در جامعه آماری وجود دارند (به جز شرکت‌هایی

¹. Marzuki and Syukur

². Cabello

- که به دلیل محدودیت‌هایی که در زیر آمده است، امکان استفاده از آنها در نمونه آماری پژوهش وجود ندارد):
- پایان سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند باشد (در راستای قابل مقایسه بودن اطلاعات)
 - توقف معاملات سهام شرکت‌ها در دوره پژوهش نباید بیش از سه ماه در بورس اوراق بهادار تهران باشد.
 - به منظور استخراج داده‌های لازم، امکان دسترسی به اطلاعات مالی مورد نیاز وجود دارد.
 - شرکت مورد نظر باید در دوره پژوهش فعال بوده و سهام آن مورد معامله قرار گیرد.
 - با توجه به تفاوت ساختار حاکمیت شرکتی و افشای اطلاعات مالی در بانک‌ها و موسسه‌های مالی (شرکت‌های هلدینگ، لیزینگ، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی)، شرکت‌های نمونه از این دسته نیستند.
- بر این اساس، تعداد ۱۳۰ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند. جدول ۱ شیوه نمونه‌گیری و حجم نمونه نهایی را نشان می‌دهد.

جدول ۱. نمونه‌گیری شرکت‌های مورد مطالعه

۳۸۵	تعداد شرکت‌هایی که در بورس پذیرفته شده‌اند و تا پایان سال مالی ۱۴۰۱ فعال بوده‌اند. (تعداد جامعه آماری)
(۳۶)	تعداد شرکت‌هایی که جز شرکت‌های هلدینگ، بانک‌ها، سرمایه‌گذار، لیزینگ و واسطه‌گری مالی بوده‌اند.
(۵۱)	تعداد شرکت‌هایی که ورودشان به بورس اوراق بهادار بعد از سال ۱۳۹۵ بوده است.
(۵۶)	تعداد شرکت‌هایی که طی دوره پژوهش دارای بیش از ۳ ماه وقفه معاملاتی داشته‌اند.
(۶۴)	تعداد شرکت‌هایی که طی دوره پژوهش پایان سال مالی آن‌ها منتهی به اسفند ماه نبوده و یا تغییر سال مالی داده‌اند.
(۴۸)	تعداد شرکت‌هایی که در بازه زمانی اطلاعات مورد نیاز پژوهش در دسترس نبوده است.
۱۳۰	حجم نمونه نهایی

جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های به کار گرفته شده در پژوهش **مارکوزی و الامین (۲۰۲۱)** به شرح زیر استفاده شده است:

$$Tax Aggr_{it} = \beta_0 + \beta_1 Fees_{it} + \beta_2 CEO Duality_{it} + \beta_3 Bord Indp_{it} + \beta_4 Bord Size_{it} + \beta_5 Firm Size_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 MTBV_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۱)$$

$$Tax Aggr_{it} = \beta_0 + \beta_1 DAC_{it} + \beta_2 CEO Duality_{it} + \beta_3 Bord Indp_{it} + \beta_4 Bord Size_{it} + \beta_5 Firm Size_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 MTBV_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۲)$$

$$Tax Aggr_{it} = \beta_0 + \beta_1 Bord Own_{it} + \beta_2 CEO Duality_{it} + \beta_3 Bord Indp_{it} + \beta_4 Bord Size_{it} + \beta_5 Firm Size_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 MTBV_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۳)$$

متغیر وابسته پژوهش حاضر، جسورانه بودن مالیات (Tax Aggr) است. در این پژوهش با توجه به شرایط ایران از تفاوت دفتری مالیات برای سنجش جسورانه بودن مالیات استفاده شد که به منظور همگن‌سازی بر کل دارایی‌ها تقسیم شد. در بسیاری از مطالعات خارجی نظیر **مانزن و پلسکو^۱ (۲۰۰۱)** و **چن و همکاران (۲۰۱۰)** و مطالعه داخلی **کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸)** نیز از همین معیار استفاده شده است. تفاوت دفتری مالیات از تفاوت سود حسابداری قبل از کسر مالیات و سود مشمول مالیات محاسبه گردید. سود مشمول مالیات هم با تقسیم مالیات شرکت بر نرخ

^۱. Manzon & Plesko

مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران محاسبه شد (کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۹۸). با توجه به ماده ششم قانون توسعه در ایران پس از سال ۱۳۸۹، اگر سهام شناور شرکتی حداقل ۲۰ درصد باشد، نرخ مالیات برای آن شرکت ۲۰ درصد و در غیر این صورت، نرخ مالیات ۲۲/۵ درصد است. متغیرهای مستقل پژوهش حاضر، حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مالکیت هیئت مدیره است و اندازه‌گیری آنها به شرح زیر است:

حق الزحمه حسابرسی (Fees): لگاریتم طبیعی میزان حق الزحمه طبق قرارداد حسابرسی (مارکوزی و الامین، ۲۰۲۱).

کیفیت حسابرسی (DAC): در این پژوهش، کیفیت حسابرسی متغیر وابسته می‌باشد که بر اساس پژوهش جکسون^۱ و همکاران (۲۰۰۸) اقلام تعهدی اختیاری (DAC_{it}) به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شد. برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری از مدل جونز^۲ (۱۹۹۱) استفاده شد. بر اساس پژوهش بهرامی و دستگیر (۱۳۹۳)، سیدی و ابراهیمی درده (۱۳۹۰) برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی از رابطه (۴) استفاده می‌شود:

$$ACCRUALS_{it} = \beta_1 1/Asset_{it-1} + \beta_2 \Delta REV_{it}/Asset_{it-1} + \beta_3 PPE_{it}/Asset_{it-1} + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

که در این رابطه $ACCRUALS_{it}$ کل اقلام تعهدی شرکت i در سال t که به وسیله کل دارایی‌های ابتدای دوره محاسبه می‌شود. اقلام تعهدی از تفاوت بین سود عملیاتی و خالص جریان‌های نقدی عملیاتی به دست می‌آید. $Asset_{it-1}$ کل دارایی‌های ابتدای دوره شرکت i در سال $t-1$ است. ΔREV_{it} تغییر در فروش خالص سال $t-1$ شرکت i است و PPE_{it} خالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت i در سال t است. پس از برآورد رابطه (۴)، اقلام تعهدی اختیاری از تفاوت بین کل اقلام تعهدی و اقلام تعهدی پیش‌بینی شده (اقلام تعهدی غیراختیاری) به شرح رابطه (۵) به دست می‌آید:

$$DAC_{it} = ACCRUALS_{it} - [\beta_1 1/Asset_{it-1} + \beta_2 \Delta REV_{it}/Asset_{it-1} + \beta_3 PPE_{it}/Asset_{it-1}] \quad (5)$$

که در این رابطه DAC_{it} اقلام تعهدی اختیاری شرکت i در سال t است. با توجه به رابطه منفی اقلام تعهدی اختیاری و کیفیت حسابرسی از قدرمطلق DAC_{it} به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود.

مالکیت هیئت مدیره (Bord Own): عبارت است از درصد مالکیت هیئت مدیره (مارکوزی و الامین، ۲۰۲۱)

همچنین متغیرهای کنترلی در پژوهش زیر بر اساس پژوهش همکاران (۲۰۲۱) به شرح زیر است:

اندازه هیئت مدیره (B_SIZE): عبارت است از لگاریتم تعداد کل مدیران حاضر در هیئت مدیره (مرادی و همکاران، ۱۳۹۲).

دوگانگی مدیرعامل (CEO Duality): اگر مدیرعامل رئیس یا نایب‌رئیس هیئت مدیره باشد، عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک لحاظ می‌شود (رمضان‌احمدی و همکاران، ۱۳۹۸).

¹. Jackson

². Jones

استقلال هيئت مديره (Bord Own): چنانچه نسبت اعضاي غيرموظف به كل اعضا از نسبت محاسبه شده براي كل شرکت‌ها بيشتر باشد، صفر و در غير اين صورت، عدد يك لحاظ مي‌شود (مرادی و همکاران، ۱۳۹۲).

اندازه شرکت (Firm Size): از لگاریتم طبيعي خالص دارایی‌ها به دست مي‌آید (تارکوم^۱، ۲۰۲۱).

اهرم مالي (LEV): از نسبت كل بدهی به كل دارایی در سال t به دست مي‌آید (تارکوم، ۲۰۲۱).

نسبت بازار به ارزش دفتری (MTBV): متغير رشد شرکت و برابر است با نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام (فيل سرايي و دلبري، ۱۳۹۶).

سودآوری (PROFITABILITY): سود عملياتی قبل از استهلاك دارایی مشهود و نامشهود به كل دارایی‌ها (تارکوم، ۲۰۲۱).

یافته‌های پژوهش

یافته‌های اين مطالعه به تفكيك آمار توصيفی و آمار استنباطی به شرح زیر است. در اين بخش از تحقيق به توصيف متغيرهای تحقيق مطابق با جدول ۲ پرداخته شده است. اين آمارها می‌تواند به تحليلگران کمک کند تا بهتر درک کنند که چگونه ویژگی‌های ساختاری و عملياتی شرکت‌ها ممکن است بر رفتارهای مالیاتی شرکت‌ها تأثير بگذارد. همچنين، اين اطلاعات می‌تواند برای طراحی سياست‌ها و مقررات موثرتر در زمینه ماليات و حسابرسي مورد استفاده قرار گیرد.

جدول ۲. آمار توصيفی متغيرهای پیوسته

شناسه	متغير	میانگین	میان	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف معيار
TAX_AGGRIT	جسورانه بودن ماليات	۰/۰۷۶	۰/۰۴۵	۰/۶۷۳	-۰/۷۹۱	۰/۱۳۶
FEES	حق الزحمه حسابرسي	۷/۵۷۰	۷/۵۴۰	۱۱/۲۴۰	۴/۸۸۰	۰/۹۵۱
DAC	كيفيت حسابرسي	۰/۱۵۴	۰/۱۰۳	۱/۶۶۰	۰/۰۰۰	۰/۱۶۵
BORD_OWEN	مالکيت هيئت مديره	۰/۵۱۸	۰/۵۸۹	۰/۹۹۹	۰/۰۰۰	۰/۲۹۴
B_SIZE	اندازه هيئت مديره	۱/۶۱۰	۱/۶۰۹	۱/۹۵۰	۱/۳۸۶	۰/۰۳۴
BORD_OWEN	استقلال هيئت مديره	۰/۶۵۶	۰/۶۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۸۳
FIRM_SIZE	اندازه شرکت	۱۵/۲۴۰	۱۵/۰۷۰	۲۱/۵۷۰	۱۱/۳۶۰	۱/۵۶۰
LEV	اهرم مالي	۰/۵۳۱	۰/۵۲۸	۱/۵۰۵	۰/۰۲۵	۰/۲۲۳
MTBV	نسبت بازار به ارزش دفتری	۶/۴۶۰	۳/۸۵۰	۲۲۷/۶۸۰	-۴۹/۶۹۰	۱۲/۴۱۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در اين بخش از پژوهش، ابتدا به انجام آزمون‌های پيش فرض برازش مدل رگرسيونی پرداخته و سپس به انجام آزمون فرضیه‌های تحقيق پرداخته شده است. یکی از فروض اساسی رگرسيون، موضوع واريانس ناهمسانی است. در اين مطالعه برای بررسی ناهمسانی واريانس از آزمون وایت استفاده شده است. جدول ۳ نتایج آزمون وایت را برای هر سه مدل نشان می‌دهد. با توجه به نتایج، در مدل‌های اول تا سوم تحقيق ناهمسانی واريانس مشاهده نشد.

¹. Tarkom

جدول ۳. آزمون وایت			
مدل	آماره وایت (F)	معنی داری	نتیجه
اول	۵۴۸/۸۲۹	۰/۰۰۰	همسانی واریانس
دوم	۶۷۹/۴۲۲	۰/۰۰۰	همسانی واریانس
سوم	۶۴۹/۷۹۹	۰/۰۰۰	همسانی واریانس

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای بررسی داده‌های پنل یا پول از آزمون F لیمر استفاده می‌شود. فرضیه صفر این آزمون مدل پول دیتا و فرضیه مقابل آن، مدل پنل دیتا است. جدول ۴ نتایج آزمون F لیمر را برای هر سه مدل نشان می‌دهد. از نتایج جداول حاصل از آزمون اف-لیمر ملاحظه می‌گردد، فرض صفر یعنی روش داده‌های پانل برای هر دو فرضیه تحقیق پذیرفته شده و بایستی برازش مدل رگرسیونی بر اساس روش داده‌های پانل صورت پذیرد.

جدول ۴. آزمون F لیمر			
مدل	آماره F	معنی داری	نتیجه
اول	۳/۱۷۸	۰/۰۰۰	پنل
دوم	۳/۷۲۸	۰/۰۰۰	پنل
سوم	۳/۸۷۵	۰/۰۰۰	پنل

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به آن که داده‌های پنل در بخش قبل مورد تایید قرار گرفتند، برای انتخاب روش‌های اثرات ثابت و اثرات تصادفی باید از آزمون هاسمن استفاده نمود. جدول ۵ نتایج آزمون هاسمن را برای هر سه مدل نشان می‌دهد. با توجه به نتایج، سطح معنی داری حاصل از آزمون هاسمن برای نمونه‌های مورد مطالعه در فرضیه‌های تحقیق نشان از عدم معنی داری آنها برای اثرات تصادفی بوده و لذا بایستی در این سه مدل از روش اثرات تصادفی استفاده نمود.

جدول ۵. آزمون هاسمن			
مدل	خلاصه آزمون	آماره کای اسکوتر	درجه آزادی
اول	آزمون اثرات تصادفی	۳/۳۱۷	۷
دوم	آزمون اثرات تصادفی	۴/۹۴۳	۷
سوم	آزمون اثرات تصادفی	۷/۴۵۰	۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از بررسی آزمون‌های تشخیصی، مدل‌های رگرسیون به شرح جدول‌های ۶ تا ۸ برآورد شده‌اند. در جدول ۶ نتایج مدل رگرسیونی برازش شده فرضیه اول ارائه شده است. با توجه به نتایج، ضریب ارتباط میان حق‌الزحمه حسابرسی و جسورانه بودن مالیات یک ارتباط مثبت و معنی‌دار به مقدار ۰/۰۰۴ است. بنابراین این نتیجه حاصل می‌گردد که حق‌الزحمه حسابرسی بر جسورانه بودن مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معنادار دارد و فرضیه اول تایید می‌شود. مطابق با ضریب بدست آمده مشخص می‌شود که ارتباط میان

حق الزحمه حسابرسي و جسورانه بودن ماليات چندان زياد نيست. همچنين ميان متغيرهای کنترلي دوگانگي مديرعامل، اندازه هيئت مديره، اندازه شرکت، اهرم مالی و نسبت بازار به ارزش دفتری با متغير وابسته جسورانه بودن ماليات به ترتيب برابر با ۰/۰۱۶، ۰/۱۳۶، ۰/۰۲۰، ۰/۲۹۳ و ۰/۰۰۱ ارتباط معنی دار وجود دارد.

جدول ۶. مدل رگرسيونی برازش شده فرضيه اول

متغير	ضرايب	آماره t	معنی داری
حق الزحمه حسابرسي	۰/۰۰۴	۲/۵۲۹	۰/۰۱۱
دوگانگي مديرعامل	۰/۰۱۶	۹/۶۵۷	۰/۰۰۰
استقلال هيئت مديره	۰/۰۱۱	۱/۵۸۵	۰/۱۱۳
اندازه هيئت مديره	-۰/۱۳۶	-۲/۸۴۴	۰/۰۰۴
اندازه شرکت	۰/۰۲۰	۱۴/۴۶	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۰/۲۹۳	-۱۲/۷۲	۰/۰۰۰
نسبت بازار به ارزش دفتری	۰/۰۰۱	۲/۳۵۲	۰/۰۱۸
مقدار ثابت	۰/۰۹۳	۱/۰۷۵	۰/۲۸۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۷ نتایج مدل رگرسيونی برازش شده فرضيه دوم ارائه شده است. با توجه به نتایج، ضريب ارتباط ميان كيفيت حسابرسي و جسورانه بودن ماليات يك ارتباط مثبت و معنی دار به مقدار ۰/۰۸۳ است. بنابرین این نتیجه حاصل می‌گردد که كيفيت حسابرسي بر جسورانه بودن ماليات در شرکت‌های پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معنادار دارد و فرضيه دوم تاييد می‌شود. همچنين ميان متغيرهای کنترلي اندازه شرکت و اهرم مالی با متغير وابسته جسورانه بودن ماليات به ترتيب برابر ۰/۰۱۶ و ۰/۳۵۰- ارتباط معنی دار وجود دارد.

جدول ۷. مدل رگرسيونی برازش شده فرضيه دوم

متغير	ضرايب	آماره t	معنی داری
كيفيت حسابرسي	۰/۰۸۳	۳/۸۶	۰/۰۰۰
دوگانگي مديرعامل	۰/۰۱۳	۱/۴۶۶	۰/۱۴۲
استقلال هيئت مديره	-۰/۰۲۳	-۰/۹۷۸	۰/۳۲۸
اندازه هيئت مديره	-۰/۰۹۴	-۰/۶۵۸	۰/۵۱۰
اندازه شرکت	۰/۰۱۶	۵/۴۹۵	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۰/۳۵۰	-۱۷/۳۰	۰/۰۰۰
نسبت بازار به ارزش دفتری	۰/۰۰۰	۰/۷۳۷	۰/۴۶۱
مقدار ثابت	۰/۱۵۶	۰/۶۶۱	۰/۵۰۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۸ نتایج مدل رگرسیونی برازش شده فرضیه سوم ارائه شده است. با توجه به نتایج، ضریب ارتباط میان مالکیت هیئت مدیره و جسورانه بودن مالیات یک ارتباط مثبت و معنی دار به مقدار ۰/۰۵۱ است. بنابراین این نتیجه حاصل می گردد که مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معنادار دارد و فرضیه سوم تایید می شود. همچنین میان متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی با متغیر وابسته جسورانه بودن مالیات به ترتیب برابر ۰/۰۱۸ و ۰/۳۵۸- ارتباط معنی دار وجود دارد.

جدول ۸. مدل رگرسیونی برازش شده فرضیه سوم

متغیر	ضرایب	آماره t	معنی داری
مالکیت هیئت مدیره	۰/۰۵۱	۲/۹۰۰	۰/۰۰۳
دوگانگی مدیرعامل	۰/۰۱۳	۱/۴۶۰	۰/۱۴۴
استقلال هیئت مدیره	-۰/۰۲۴	-۰/۹۹۹	۰/۳۱۷
اندازه هیئت مدیره	-۰/۰۸۶	-۰/۶۰۳	۰/۵۴۶
اندازه شرکت	۰/۰۱۸	۶/۱۹۴	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۰/۳۵۸	-۱۷/۴۱۰	۰/۰۰۰
نسبت بازار به ارزش دفتری	۰/۰۰۰	۱/۴۰۹	۰/۱۵۹
مقدار ثابت	۰/۱۰۲	۰/۴۳۱	۰/۶۶۶

منبع: یافته های پژوهشگر

بحث و نتیجه گیری

مالیات شرکت ها منبع مهم درآمد دولت است که این یکی از هزینه های سنگین برای شرکت ها محسوب می شود. شرکت ها مقدار قابل توجهی از مالیات را به خزانه دولت می پردازند؛ اما مطالعات تجربی نشان می دهد که شرکت ها تلاش می کنند تا پرداخت مالیات خود را با به کارگیری استراتژی های برنامه ریزی مالیاتی پرهزینه کاهش دهند. شرکت هایی که از استراتژی های برنامه ریزی مالیاتی پرهزینه استفاده می کنند، اغلب افزایش هزینه شهرت، افزایش هزینه حسابرسی و هزینه نمایندگی را تجربه می کنند. با این حال، شرکت ها این شیوه های پرهزینه اجتناب از مالیات را به عنوان یک استراتژی به حداکثر رساندن ارزش منطقی می کنند که جریان نقدی و درآمد پس از مالیات را افزایش می دهد که برای به حداکثر رساندن ارزش سهامداران استفاده می شود. بار مالیات شرکت ها تأثیر زیادی بر تصمیمات شرکتی، نحوه فعالیت و مکان فعالیت تجاری دارد. بدون تردید، نقش ها و مسئولیت های مدیریت برای شرکت حیاتی است. با این حال، چنین وابستگی به مدیر می تواند منجر به تضاد نمایندگی در شرکت شود؛ زیرا ممکن است مدیران از چنین محیط کسب و کار پیچیده ای استفاده کنند و از گزارشگری مالی به نفع خود به قیمت تمام شده شرکت استفاده کنند. با این حال، حاکمیت شرکتی می تواند نقش برجسته ای در کاهش این تعارض نمایندگی و تضمین منافع متوازن برای همه ذینفعان ایفا کند. شواهد نشان می دهد که ساختار مالکیت شرکتی نه تنها بر عملکرد شرکت تأثیر می گذارد؛ بلکه بر گزارشگری مالی و تصمیم گیری شرکت نیز تأثیر می گذارد. علاوه بر این، مشخص شده است که چگونه ساختار مالکیت شرکت بر تمکین مالیاتی شرکت ها تأثیر می گذارد. با توجه به این توضیحات، مطالعه حاضر با

هدف بررسی تأثیر حق الزحمه حسابرسي، كيفيت حسابرسي و مالکيت هيئت مديره بر جسورانه بودن ماليات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام گردید.

مطالعات تجربی نشان می‌دهد که شرکت‌ها تلاش می‌کنند تا پرداخت ماليات خود را با به کارگیری استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی پرهزینه کاهش دهند. نتایج تخمین مدل رگرسیون مربوط به فرضیه اول نشان داد که حق الزحمه حسابرسي بر جسورانه بودن ماليات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر مثبت و معنادار دارد و فرضیه اول تأیید شد. در تبیین تأثیر مثبت حق الزحمه حسابرسي بر جسورانه بودن ماليات باید گفت که تعیین حق الزحمه حسابرسي بر اساس پیچیدگی فرآیند حسابرسي است که پیچیدگی آن می‌تواند نشان‌دهنده برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی باشد. حق الزحمه بالاتر حسابرسي معمولاً با نظارت دقیق‌تر و جامع‌تر حسابرسان همراه است. نظارت دقیق‌تر حسابرسان ممکن است شرکت‌ها را به رعایت بهتر قوانین مالیاتی ترغیب کند تا از مشکلات قانونی و مالیاتی پیشگیری کنند. از سوی دیگر، برخی شرکت‌ها ممکن است از تخصص و دانش حسابرسان برای شناسایی و بهره‌برداری از فرصت‌های قانونی برای اجتناب مالیاتی یا حتی فرار مالیاتی استفاده کنند. حسابرس‌های با تجربه و با هزینه بالاتر ممکن است در ارائه مشاوره مالیاتی پیچیده‌تر و پیشرفته‌تر به شرکت‌ها فعال باشند. حسابرسان می‌توانند به شرکت‌ها کمک کنند تا از روش‌های قانونی برای کاهش بار مالیاتی خود استفاده کنند. شرکت‌ها می‌توانند از تخصص حسابرسان برای ایجاد ساختارهای مالی پیچیده و بین‌المللی استفاده کنند که ممکن است به اجتناب مالیاتی یا فرار مالیاتی منجر شود. پرداخت حق الزحمه بالاتر به حسابرسان می‌تواند شرکت‌ها را در استفاده جسورانه‌تر از روش‌های تقلب مالیاتی تشویق کند. برخی شرکت‌ها ممکن است باور کنند که پرداخت حق الزحمه بالاتر به حسابرسان می‌تواند از کشف تقلب‌های مالیاتی آنها جلوگیری کند. حسابرسان ممکن است در برخی موارد به شرکت‌ها در پوشاندن ردپاهای تقلب مالیاتی کمک کنند. حق الزحمه بالاتر معمولاً با تخصص و تجربه بیشتر حسابرسان همراه است. حسابرسان با تجربه ممکن است بهتر بتوانند فرصت‌های اجتناب مالیاتی قانونی و حتی فرار مالیاتی غیرقانونی را شناسایی و به شرکت‌ها ارائه کنند. بنابراین، اگر حق الزحمه حسابرسي بر جسورانه بودن ماليات تأثیر مثبت دارد، می‌تواند به معنای این باشد که شرکت‌ها با پرداخت حق الزحمه بالاتر به حسابرسان، از تخصص و تجربه آنها برای بهره‌برداری از فرصت‌های اجتناب مالیاتی و حتی فرار مالیاتی استفاده می‌کنند. این می‌تواند به افزایش فعالیت‌های جسورانه مالیاتی در شرکت‌ها منجر شود. چرا که حسابرسان می‌توانند در شناسایی و استفاده از فرصت‌های قانونی و حتی پنهان کردن تقلب‌های مالیاتی نقش مهمی ایفا کنند. نتایج مطالعه حاضر در فرضیه اول با نتایج مطالعه هو (۲۰۱۸)، مارتینز و لسا (۲۰۱۳) و پارامیتا و فواد (۲۰۲۳) همخوانی دارد. نتایج تخمین مدل رگرسیون مربوط به فرضیه دوم نشان داد که كيفيت حسابرسي بر جسورانه بودن ماليات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر مثبت و معنادار دارد و فرضیه دوم تأیید شد. در تبیین تأثیر مثبت كيفيت حسابرسي بر جسورانه بودن ماليات باید گفت حسابرسان با كيفيت بالا ممکن است به دلیل نگرانی از حفظ شهرت و منافع حرفه‌ای خود، به شرکت‌ها اجازه دهند تا به روش‌های پرریسک مالیاتی متوسل شوند. آنها ممکن است نخواهند که با افشای این اقدامات، به روابط خود با مدیران شرکت آسیب برسانند. حسابرسان با كيفيت بالا ممکن است به دلیل روابط نزدیک با مدیران شرکت، از افشای اقدامات مالیاتی جسورانه خودداری کنند. این روابط نزدیک می‌تواند باعث شود که حسابرسان تمایل کمتری به چالش کشیدن

تصمیمات مدیران داشته باشند. شرکت‌های با حسابرسی با کیفیت بالا ممکن است احساس کنند که می‌توانند به راحتی از پس هزینه‌های مالیاتی بر آیند. این امر می‌تواند آنها را به سمت استفاده از روش‌های مالیاتی جسورانه‌تر سوق دهد. وقتی کیفیت حسابرسی بالا است، شرکت‌ها ممکن است احساس کنند که احتمال افشای تخلفات مالیاتی کاهش یافته است. این امر می‌تواند آنها را به سمت استفاده از روش‌های مالیاتی پرریسک‌تر سوق دهد. احتمال زیادی وجود دارد که حسابرسان با کیفیت بالا در اقدامات حسابداری مشکوک شرکت کنند. هر چه کیفیت حسابرس افزایش پیدا کند، حسابرس بیشتر می‌تواند برای شرکت نقش مشاور مالی را ایفا کند و با انجام اقدامات قانونی به شرکت کمک کند تا مالیات کمتری بپردازد. نتایج مطالعه حاضر در فرضیه دوم با مطالعات [کاناگاریتنام و همکاران \(۲۰۱۶\)](#) و [ماتو و همکاران \(۲۰۲۳\)](#) همخوانی دارد. نتایج تخمین مدل رگرسیون مربوط به فرضیه سوم نشان داد که مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر مثبت و معنادار دارد و فرضیه سوم تایید شد. در تبیین تاثیر مثبت مالکیت هیئت مدیره بر جسورانه بودن مالیات باید گفت بر اساس نظریه نمایندگی، گاهی اوقات منافع سهامداران و مدیران شرکت همسو نیست و تقسیم کنترل بین مدیران و نمایندگان مشکلاتی را ایجاد می‌کند. موضوع علاقه اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها در مورد مالکیت سهام به موضوعی هیجان انگیز در بحث- های حاکمیت شرکتی تبدیل شده است. زیرا می‌تواند منجر به فرصت طلبی بالقوه در دستکاری صورت‌های مالی مانند اعمال تهاجم مالیاتی شود. مدیران از تهاجم مالیاتی برای به دست آوردن مزایای پنهان استفاده خواهند کرد. مالکیت هیئت مدیره بر تهاجم مالیاتی بالاتر تاثیر می‌گذارد. زیرا دارندگان مدیران می‌توانند از نیازها و انتظارات شخصی خود بدون در نظر گرفتن نیازهای سرمایه‌گذاران دیگر محافظت کنند. از آنجایی که هنوز مشکلات مربوط به فساد، تبانی و خویشاوندی در شرکت‌های پذیرفته شده در ایران وجود دارد، می‌توان نتیجه گرفت که مالکیت مدیریتی می‌تواند تاثیر مثبتی بر تهاجم مالیاتی داشته باشد. مالکیت اعضای هیئت مدیره شرکت، انگیزه‌ای برای محافظت از منافع مالی آنها در شرکت ایجاد می‌کند. وقتی اعضای هیئت مدیره سهامدار شرکت هستند، انگیزه آنها برای حفظ و افزایش ثروت شخصی خود افزایش می‌یابد. این امر می‌تواند باعث شود که آنها به دنبال اقدامات پرریسک و گاهی غیرقانونی مانند مالیات جسورانه باشند، حتی اگر این اقدامات به ضرر بلندمدت شرکت تمام شود. مالکیت هیئت مدیره بالا می‌تواند باعث کاهش نظارت و کنترل بر عملکرد آنها شود. زیرا سایر سهامداران ممکن است احساس کنند که هیئت مدیره به خوبی منافع خود را حفظ می‌کنند. این امر می‌تواند به اعضای هیئت مدیره اجازه دهد تا به سمت اقدامات پرریسک مانند مالیات جسورانه حرکت کنند. در شرکت‌هایی که مالکیت هیئت مدیره بالاست، تضاد منافع بین هیئت مدیره و سهامداران افزایش می‌یابد. اعضای هیئت مدیره ممکن است به دنبال حفظ و افزایش ثروت شخصی خود باشند، حتی اگر این امر به ضرر سهامداران تمام شود. این موضوع می‌تواند آنها را به سمت اقدامات پرریسک مانند مالیات جسورانه سوق دهد. مالکیت هیئت مدیره بالا ممکن است به کاهش شفافیت مالی در شرکت منجر شود. زیرا اعضای هیئت مدیره ممکن است تمایل کمتری برای افشای اطلاعات مالی داشته باشند تا منافع شخصی خود را حفظ کنند. این امر می‌تواند به نوبه خود به افزایش احتمال مالیات جسورانه کمک کند. در مجموع، شواهد تجربی نشان می‌دهند که در برخی موارد، افزایش مالکیت هیئت مدیره می‌تواند به طور مثبت بر افزایش مالیات جسورانه تاثیر داشته باشد. این

موضوع نیازمند بررسی بیشتر و در نظر گرفتن عوامل زمینه‌ای است. نتایج مطالعه حاضر در فرضیه سوم با نتایج مطالعات پارامیتا و فواد (۲۰۲۳) و مرزوکى و سیوکور (۲۰۲۱) همخوانی دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده لازم است شرکت‌ها توجه داشته باشند که افزایش حق الزحمه حسابرسی ممکن است به کاهش استقلال حسابرسان و به افزایش تمایل آنها به پوشش دادن اقدامات مالیاتی جسورانه منجر شود. این امر می‌تواند به افزایش مالیات جسورانه منجر شود. سازمان مالیاتی بر افزایش حق الزحمه ناگهانی حسابرسان در یک شرکت، به عنوان احتمال مالیات جسورانه توجه نماید. سازمان امور مالیاتی در بررسی و مطالعه مالیات اظهار شده توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دقیق‌تر عمل کند و صرفاً به مالیات حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و موسسه‌های حسابرسی اکتفا نکند. حسابرسان مالیاتی برای شناسایی فرار مالیاتی شرکت‌ها در بلندمدت، به ساختار مالکیت شرکت‌ها به ویژه مالکیت هیئت مدیره توجه ویژه داشته باشند. همچنین شرکت‌ها تعداد اعضای مستقل هیئت مدیره را افزایش دهند. اعضای مستقل هیئت مدیره معمولاً نظارت بیشتری بر فعالیت‌های مالی شرکت دارند و کمتر تحت تأثیر منافع شخصی مدیران قرار می‌گیرند. این امر می‌تواند به کاهش تمایل مدیران برای درگیری در مالیات جسورانه کمک کند.

با توجه به نتایج فرضیه اول پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها توجه داشته باشند که افزایش حق الزحمه حسابرسی ممکن است به کاهش استقلال حسابرسان و به افزایش تمایل آنها به پوشش دادن اقدامات مالیاتی جسورانه منجر شود. این امر می‌تواند به افزایش مالیات جسورانه منجر شود. سازمان امور مالیاتی باید بر استقلال حسابرسان تأکید کند و از آنها بخواهد که تخلفات مالیاتی را افشا نمایند. حتی اگر این امر به کاهش حق الزحمه حسابرسی منجر شود. سازمان مالیاتی بر افزایش حق الزحمه ناگهانی حسابرسان در یک شرکت، به عنوان احتمال مالیات جسورانه توجه نماید. با توجه به نتایج فرضیه دوم پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی در بررسی و مطالعه مالیات اظهار شده توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دقیق‌تر عمل کند و صرفاً به مالیات حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و موسسه‌های حسابرسی اکتفا نکند. سازمان‌های مالیاتی باید با ارائه مشوق‌های مالی و غیرمالی به حسابرسان با کیفیت بالا، آنها را تشویق کنند که به طور دقیق و مستقل به بررسی اقدامات مالیاتی شرکت‌ها بپردازند و هرگونه تخلف را افشا کنند. با توجه به نتایج فرضیه سوم پیشنهاد می‌شود حسابرسان مالیاتی برای شناسایی فرار مالیاتی شرکت‌ها در بلندمدت، به ساختار مالکیت شرکت‌ها به ویژه مالکیت هیئت مدیره توجه ویژه داشته باشند. شرکت‌ها تعداد اعضای مستقل هیئت مدیره را افزایش دهند. اعضای مستقل هیئت مدیره معمولاً نظارت بیشتری بر فعالیت‌های مالی شرکت دارند و کمتر تحت تأثیر منافع شخصی مدیران قرار می‌گیرند. این امر می‌تواند به کاهش تمایل مدیران برای درگیری در مالیات جسورانه کمک کند. شرکت‌ها اختیارات و مسئولیت‌های اعضای مستقل هیئت مدیره را افزایش دهند. این امر می‌تواند به تقویت نقش نظارتی آنها بر فعالیت‌های مالی شرکت و کاهش مالیات جسورانه کمک کند. با افزایش اختیارات و مسئولیت‌های اعضای مستقل، آنها می‌توانند نظارت بیشتری بر تصمیمات مالی مدیران داشته باشند. از جمله محدودیت‌های این مطالعه این است که با توجه به محدود بودن جامعه آماری به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تسری نتایج به سایر شرکت‌ها بایستی با احتیاط انجام شود. اثرات ناشی از تفاوت در روش‌های حسابداری در اندازه‌گیری و گزارش رویدادهای مالی ممکن است بر نتایج تأثیر بگذارد که تعدیلی از این

بابت به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات صورت نگرفته است. به عبارتی دیگر ممکن است شرکت‌ها از تغییر در رویه‌های حسابداری به نحوی استفاده کنند تا در اعداد و ارقام گزارش شده تأثیر بگذارد.

فهرست منابع

- امیدی کردشولی، سعید، و پژوهی، محمدرضا (۱۴۰۳). تأثیر کمیته ریسک بر کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۱)، ۱۴۹-۱۲۷. doi: 10.30495/faar.2024.709446
- بهرامی، مریم (۱۳۹۷). تأثیر ساختار هیات مدیره و ساختار مالکیت و کنترل شرکتی بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. انتشارات هاویر.
- بهرامی، احمد، و دستگیر، محسن. (۱۳۹۳). بررسی محتوای اطلاعاتی مدل حاشیه سود/گردش دارایی‌ها در شناسایی مدیریت سود. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۴۳(۱۱)، ۸۹-۱۱۰. dor: 20.1001.1.28210166.1392.11.43.4.4
- حساس‌یگانه، یحیی، بولو، قاسم، و رضایی، شهرزاد (۱۳۹۸). الگویی برای تأثیر ابعاد منتخب مسئولیت اجتماعی شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۴)، ۱۱۱-۱۳۰. doi: 10.22108/far.2020.115572.1417
- حق‌بین، پرویز، آزادی، کیهان، پورعلی، محمدرضا، و صمدی لرگانی، محمود (۱۴۰۱). تأثیر هویت اجتماعی و انعطاف‌پذیری بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش استرس، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۳)، ۱۹۱-۲۲۲. doi: 10.30495/faar.2022.691692
- خردمند، توحید، زینالی، مهدی، و جمشیدی، ندا (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تفاوت دفتری مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چهارمین کنفرانس ملی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد با تأکید بر بازاریابی منطقه‌ای و جهانی. <https://civilica.com/doc/915136>
- خواجوی، شکراله، و کیامهر، محمد (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات، ۲۳(۲۶)، ۸۷-۱۰۸. <http://taxjournal.ir/article-1-217-fa.html>
- رمضان‌احمدی، محمد، آهنگری، عبدالمجید، و حاجب، حمیدرضا (۱۳۹۸). بررسی تأثیر همزمان حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود با نقش میانجی ساختار سرمایه و عملکرد مالی. نشریه مدیریت داری و تامین مالی، ۱۷(۱)، ۸۳-۱۰۲. dor: 20.1001.1.23831170.1398.7.1.6.4
- سدیدی، مهدی، و ابراهیمی‌درده، سجاد (۱۳۹۰). عدم اطمینان محیطی و استفاده مدیران از اقلام تعهدی اختیاری. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۹(۳۲)، ۱۰۳-۱۱۹. dor: 20.1001.1.28210166.1389.8.32.5.2
- ضیائی بیده، مهلا (۱۴۰۲). نقش کیفیت حسابرسی بر میزان تخصص حسابرس و عدم پرداخت مالیات در شرکت‌ها. دومین کنگره بین‌المللی مدیریت، اقتصاد، علوم انسانی و توسعه کسب و کار. <https://civilica.com/doc/1712392>

- فرهاد توسکی، امید، و دوستیان، رحمان (۱۴۰۳). بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت بر راهبرد جسورانه مالیاتی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۳(۴۹)، ۶۳-۷۴. https://www.jmaak.ir/article_22158.html
- فیل سرائی، مهدی، و دلبری، سیدعلی (۱۳۹۶). تأثیر اندازه، رشد و سودآوری شرکت بر ارزش شرکت با نقش میانجی ساختار سرمایه: مطالعه شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *سومین کنفرانس بین‌المللی نقد و واکاوی مدیریت در هزاره سوم*. [/https://civilica.com/doc/733688](https://civilica.com/doc/733688)
- کاشانی‌پور، محمد، فرجی، امید، و برجی، پریسا (۱۳۹۸). ارتباط سیاسی، راهبری شرکتی و تهور مالیاتی. *دانش حسابداری*، ۱۰(۴)، ۱۷۵-۱۴۳. doi: 20.1001.1.20088914.1398.10.4.6.9
- لاری دشت بیاض، محمود، شریفی‌فر، محمدتقی، روشنی، فاطمه، و قائم مقامی، کامران (۱۳۹۷). رابطه بین ویژگی‌های کیفی حسابرسی و سیاست‌های جسورانه مالیاتی، دوازدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران. [/https://civilica.com/doc/876222](https://civilica.com/doc/876222)
- مرادی، مهدی، سعیدی، مجتبی، و رضایی، حمیدرضا (۱۳۹۲). بررسی تأثیر اندازه و استقلال هیئت مدیره بر هزینه‌های نمایندگی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲(۷)، ۵۳-۳۵. doi: 10.22051/jera.2013.568
- ملکی خیمه سری، صدیقه، و بشیری چلکاسری، هادی (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و تصمیمات مالیاتی در شرکت‌ها پذیرفته شده در بورس، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۶(۲۰)، ۱۴۵۹-۱۴۴۱. <https://www.majournal.ir/index.php/ma/article/view/1358>
- Abduh, A., Saputra, I., & Putri, S. S. E. (2022). The effect of the company's size, audit quality, profit management and family ownership on the company's tax aggressiveness. *Bilancia: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 6(1), 466-477. doi: 10.35145/bilancia.v6i1.1409
- Bahrani, A., & Dastgir, M. (2014). An investigation the information content of asset turnover/profit margin model in determining earnings management. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 11(43), 89-110. doi: 20.1001.1.28210166.1392.11.43.4.4 [In Persian]
- Bahrani, M. (2018). *The impact of board of directors structure and corporate ownership and control structure on the performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange*. Havier Publications. [In Persian]
- Cabello, O. G., Gaio, L. E., & Watrin, C. (2019). Tax avoidance in management-owned firms: evidence from Brazil. *International Journal of Managerial Finance*, 15(4), 580-592. doi: 10.1108/IJMF-04-2018-0117
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41-61. doi: 10.1016/j.jfineco.2009.02.003
- Chen, K.-P., & Chu, C.Y.C. (2005). Internal control vs external manipulation: a model of corporate income tax evasion. *RAND Journal of Economics*, 36(1), 151-164. <https://www.jstor.org/stable/1593759>
- Crocker, K.J., & Slemrod, J. (2005). Corporate tax evasion with agency costs. *Journal of Public Economics*, 89(9-10), 1593-1610. doi: 10.1016/j.jpubeco.2004.08.003
- DeFond, M., Qi, B., Si, Y., & Zhang, J. (2025). Do signatory auditors with tax expertise facilitate or curb tax aggressiveness? *Journal of Accounting and Economics*, 79(1), 101715. doi: 10.1016/j.jacceco.2024.101715

- Desai, M.A., & Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145-179. doi: [10.1016/j.jfineco.2005.02.002](https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2005.02.002)
- Dhaliwal, D., Judd, J. S., Serfling, M., & Shaikh, S. (2016). Customer concentration risk and the cost of equity capital. *Journal of Accounting and Economics*, 61(1), 23-48. doi: [10.1016/j.jacceco.2015.03.005](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.03.005)
- Eka, D., Lating, A.I., Yudhanti, A.L., Romaisyah, L., & Arep, N.N. (2024). Factors that affect tax aggressiveness with good corporate governance as a moderating variable. *Journal of Accounting Science*, 8(2), 139-163. doi: [10.21070/jas.v8i2.1871](https://doi.org/10.21070/jas.v8i2.1871)
- Farhad Toski, O., & Doostian, R. (2024). The effect of corporate characteristics on tax aggressiveness. *Accounting Knowledge & Management Auditing*, 13(49), 63-74. https://www.jmaak.ir/article_22158.html?lang=fa [In Persian]
- Filsaraei, M., & Delbari, S.A. (2017). The effect of firm size, growth and profitability on firm value with the mediating role of capital structure: A study of manufacturing companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Third International Conference on Management Criticism and Analysis in the Third Millennium*. <https://civilica.com/doc/733688/> [In Persian]
- Güzel, S. A., Özer, G., & Özcan, M. (2019). The effect of the variables of tax justice perception and trust in government on tax compliance: The case of Turkey. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 78, 80-86. doi: [10.1016/j.socsc.2018.12.006](https://doi.org/10.1016/j.socsc.2018.12.006)
- Haghighi, P., Azadi, K., Pourali, M.R., & Samadi Largani, M. (2022). The effect of social identity and flexibility on audit quality with emphasis on the stress role. *Financial Accounting and Auditing Researches*, 14(53), 191-222. doi: [10.30495/faar.2022.691692](https://doi.org/10.30495/faar.2022.691692) [In Persian]
- 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(1-2), 126-141. doi: [10.1016/j.jpubeco.2008.09.004](https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2008.09.004)
- Hanlon, M., Krishnan, G.V. & Mills, L.F. (2012). Audit fees and book-tax differences. *Journal of the American Taxation Association*, 34(1), 55-86. doi: [10.2308/atax-10184](https://doi.org/10.2308/atax-10184)
- Hasas Yeganeh, Y., Blue, G., & Rezaei, S. (2019). A model for impact of the selected dimensions of corporate social responsibility on avoidance and tax evasion. *Financial Accounting Research*, 11(4), 111-130. doi: [10.22108/far.2020.115572.1417](https://doi.org/10.22108/far.2020.115572.1417) [In Persian]
- Hu, N. (2018). Tax avoidance, property rights and audit fees. *American Journal of Industrial and Business Management*, 08(03), 461-472. doi: [10.4236/ajibm.2018.83030](https://doi.org/10.4236/ajibm.2018.83030)
- Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23, 420-437. doi: [10.1108/02686900810875271](https://doi.org/10.1108/02686900810875271)
- Jones, J., (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29, 193-228. doi: [10.2307/2491047](https://doi.org/10.2307/2491047)
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2016). Relation between auditor quality and tax aggressiveness: Implications of crosscountry institutional differences. *Auditing*, 35(4), 105-135. doi: [10.2308/ajpt-51417](https://doi.org/10.2308/ajpt-51417)
- Kashanipour, M., Faraji, O., & Borji, P. (2019). Political connection, corporate governance and tax aggressiveness. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(4), 143-175. doi: [20.1001.1.20088914.1398.10.4.6.9](https://doi.org/20.1001.1.20088914.1398.10.4.6.9) [In Persian]
- Khajavi, S., & Kiamehr, M., (2015). The relation study of auditing quality and tax avoidance in listed companies of Tehran stock Exchange. *Journal of Tax Research*, 23 (26), 87-108. <http://taxjournal.ir/article-1-217-fa.html> [In Persian]
- Kheradmand, T., Zeinali, M., & Jamshidi, N. (2019). Investigating the relationship between audit fees and tax book differences in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Fourth National*

Conference on Management, Accounting and Economics with Emphasis on Regional and Global Marketing. <https://civilica.com/doc/915136> [In Persian]

Lanis, R., & Richardson, G. (2011). The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(1), 50-70. doi: [10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.003](https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.003)

Lari Dashte Bayaz, M., Sharifi far, M.T., Roshani, F., & Ghaem Maghami, K. (2018). The relationship between audit qualitative characteristics and aggressive tax policies. *12th Iranian Conference on Fiscal and Tax Policies*. <https://civilica.com/doc/876222/> [In Persian]

Maleki Kheimeh Sari, S., & Bashiri Chalkasari, H. (2022). Investigating the impact of corporate governance and tax decisions on listed companies. *Modern Research Approaches in Management and Accounting*, 6(20), 1441-1459. <https://www.majournal.ir/index.php/ma/article/view/1358> [In Persian]

Manzon, G.B., & Plesko, G.A. (2001). The relation between financial and tax reporting measures of income. *Tax Law Review*, 55(2), 175-214. doi: [10.2139/ssrn.264112](https://doi.org/10.2139/ssrn.264112)

Martinez, A. L., & Lessa, R. C. (2013). The effect of tax aggressiveness and corporate governance on audit fees: evidence from Brazil. *Journal of Management Research*, 6(1), 96-108. doi: [10.5296/jmr.v6i1.4812](https://doi.org/10.5296/jmr.v6i1.4812)

Marzuki, M. M., & Al-Amin, M. S. M. (2021). The effect of audit fees, audit quality and board ownership on tax aggressiveness: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*, 29(5), 617-636. doi: [10.1108/ARA-11-2020-0179](https://doi.org/10.1108/ARA-11-2020-0179)

Marzuki, M., & Syukur, M. (2021). The effect of audit fees, audit quality and board ownership on tax aggressiveness: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting, Emerald Group Publishing Limited*, 29(5), 617-636. doi: [10.1108/ARA-11-2020-0179](https://doi.org/10.1108/ARA-11-2020-0179)

Mättö, M., Niskanen, M., & Ojala, H. (2023). The role of auditors and banks in the tax aggressiveness of private firms. *International Journal of Auditing*, 27(4), 208-219. doi: [10.1111/ijau.12309](https://doi.org/10.1111/ijau.12309)

Maula, H., Saifullah, M., Nurudin, N., & Zakiy, F. S. (2019). The influence of return on assets, leverage, size, and capital intensity on tax avoidance. *AFEBI Accounting Review*, 4(01), 50-62. doi: [10.47312/aar.v4i01.223](https://doi.org/10.47312/aar.v4i01.223)

Moradi, M., Saeedi, M., & Rezaei, H.R. (2013). The relationship between duality, change in members, managerial ownership and agency costs in companies listed in Tehran Stock Exchange. *Empirical Accounting Research*, 3(1), 35-53. doi: [10.22051/jera.2013.568](https://doi.org/10.22051/jera.2013.568) [In Persian]

Omidi Kordsholi, S., & Pajoochi, M.R. (2024). The impact of the risk committee on the quality financial reporting and auditing fees. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 16(61), 127-150. doi: [10.30495/faar.2024.709446](https://doi.org/10.30495/faar.2024.709446) [In Persian]

Onatuyeh, E.A., & Ukolobi, I. (2020). Tax aggressiveness, corporate governance and audit fees: A study of listed firms in Nigeria. *International Journal of Financial Research*, 11(6), 278-295. doi: [10.5430/ijfr.v11n6p278](https://doi.org/10.5430/ijfr.v11n6p278)

Paramita, I. D. A. D. P., & Fuad, F. (2023). The effects of audit fees, audit quality and ownership structures on tax aggressiveness: evidence from manufacturing companies in Indonesia. *Jurnal Bisnis Strategi*, 32(1), 1-14. doi: [10.14710/jbs.32.1.1-14](https://doi.org/10.14710/jbs.32.1.1-14)

Ramazan Ahmadi, M., Abdolmajid Ahangari, A., & Hajeb, H.R. (2019). Investigating the simultaneous effect of corporate governance and audit quality on earnings quality with the mediating role of capital structure and financial performance. *Journal of Asset Management and Financing*, 7(1), 83-102. doi: [10.22108/amf.2018.111931.1274](https://doi.org/10.22108/amf.2018.111931.1274) [In Persian]

Rizgar, A.A., & Hariem, H.A. (2016). A Proposed Framework of Audit Fees Determinants in Kurdistan Region. *European Journal of Business and Management*, 8(12), 1-12. <https://www.iiste.org/Journals/index.php/EJBM/article/view/29791>

Sadidi, M., & Ebrahimidarreh, S. (2011). Environmental uncertainty and the managers' use of discretionary accruals. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 8(32), 103-119. doi: [20.1001.1.28210166.1389.8.32.5.2](https://doi.org/10.1001.1.28210166.1389.8.32.5.2) [In Persian]

Salawu, R. O. (2017). Corporate governance and tax planning among non-financial quoted companies in Nigeria. *African Research Review*, 11(3), 42-59. doi: [10.4314/afrev.v11i3.5](https://doi.org/10.4314/afrev.v11i3.5)

Slemrod, J. (2004). The economics of corporate tax selfishness. *National Tax Journal*, 57(4), 877-899. doi: [10.17310/ntj.2004.4.06](https://doi.org/10.17310/ntj.2004.4.06)

Tarkom, A. (2021). Impact of COVID-19 exposure on working capital management: The moderating effect of investment opportunities and government incentives. *Finance Research Letters*, 102666. doi: [10.1016/j.frl.2021.102666](https://doi.org/10.1016/j.frl.2021.102666)

Ziaei Bideh, M. (1402). The role of audit quality on the level of auditor expertise and tax non-payment in companies. *Second International Congress of Management, Economics, Humanities and Business Development*. <https://civilica.com/doc/1712392> [In Persian]

