

تأثیر اجتناب مالیاتی و نظام راهبری شرکتی بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

فاطمه شکراللهی^۱، ناصر ایزدی‌نیا^{۲*}، غلامرضا سلیمانیان^۳

چکیده

بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت‌ها از طریق مالیات تأمین می‌شود. اجتناب از پرداخت مالیات باعث می‌شود تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه که برآورد شده است، کم‌تر باشد. بنابراین، از جمله موضوعات بسیار مهم بحث اجتناب از پرداخت مالیات و عوامل مؤثر بر آن و نتایجی است که از آن حاصل می‌شود. این پژوهش به بررسی رابطه اجتناب مالیاتی و نظام راهبری شرکتی بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون خطی چندگانه و جهت نمونه‌گیری از حذف سامانمند استفاده شده است. نتایج به دست آمده از بررسی انجام شده روی ۱۴۲ شرکت طی بازه زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۳، حاکی از آن بوده است که بین نظام راهبری شرکتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه‌ای وجود ندارد. همچنین بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنادار منفی وجود دارد. نتایج آزمون‌های آماری نشان داد که نظام راهبری شرکتی اثر تعاملی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی ندارد.

واژه‌های کلیدی: اجتناب مالیاتی، نظام راهبری شرکتی، حق الزحمه حسابرسی.

۱. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد

اصفهان (خوراسگان)، اصفهان

۲. دانشیار حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان

۳. مربی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)

اصفهان

تاریخ دریافت مقاله: ۹۶/۴/۲۴

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۶/۶/۶

*نویسنده مسئول: ناصر ایزدی‌نیا

n.izadinia@ase.ui.ac.ir

۱. مقدمه

کلیه واحدهای انتفاعی که شروع به فعالیت می‌نمایند، با هدف کسب سود؛ این امر را انجام می‌دهند. از این رو سود خالص دارای اهمیت زیادی می‌باشد و به نوعی بیانگر نتایج عملکرد واحدهای اقتصادی و میزان تحقق اهداف آن‌ها است. سود خالص در بازار سرمایه نیز دارای جایگاه والایی است و مورد توجه تصمیم‌گیرندگان در بازار مذکور قرار می‌گیرد در نتیجه یکی از مواردی که تأثیری عمده بر سود خالص برجای می‌گذارد، هزینه مالیات می‌باشد. هزینه مالیاتی که شرکت‌ها متحمل می‌شوند تابعی از میزان درآمد کسب شده و هزینه‌های صورت گرفته توسط آن‌ها می‌باشد. از این رو شرکت‌ها تمایل دارند تا نرخ مؤثر مالیات خود را کاهش داده و از این طریق هم سود خود را افزایش دهند و هم جریان‌های نقدی خروجی از بابت مالیات را کاهش دهند. تلاش در راستای حداقل‌سازی نرخ مؤثر مالیاتی را مدیریت مالیات می‌گویند. مبانی نظری و شواهد تجربی در سایر کشورها حاکی از آن است که برخی از ویژگی‌های شرکت می‌تواند با نرخ مؤثر مالیات و در نهایت مدیریت مالیات در ارتباط باشد. همچنین، شواهد تجربی حاکی از آن است که اجتناب مالیاتی تأثیر مثبتی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد (هانلون و همکاران، ۲۰۱۲) به بیان دیگر؛ ریسک مورد نیاز حسابرسی با سیاست خودداری صاحبکاران از پرداخت مالیات افزایش می‌یابد. چون مواضع مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات، اغلب شامل تکنیک‌های پیچیده و همراه با ریسک است (هانلون و هیتمن، ۲۰۱۰)، حسابرسی آن‌ها مستلزم تحقیقات، روش‌های حسابرسی تخصصی، مستندسازی و مشاوره با متخصصان مالیاتی است. همچنین در صورت تمرکز تحقیقات تنظیمی بر مواضع مالیاتی صاحبکاران، ممکن است حسابرسان شهرت خود را از دست بدهند و هزینه‌هایی را متحمل شوند. از این رو، حسابرسان انگیزه‌های قوی برای تلفیق اضافه ارزش‌های ریسک در ساختار قیمت‌گذاری خود در اختیار دارند. علاوه بر آن پژوهش‌های صورت گرفته نشان می‌دهند؛ که راهبری شرکتی نیز، نقشی پویا در شرکت دارد و در راستای بهبود افزایش ارزش شرکت حرکت می‌کند (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۸۷). از این رو، این امکان وجود دارد که شرکت‌هایی با راهبری شرکتی قوی‌تر، سبب افزایش سطح کنترل داخلی و کاهش فرار مالیاتی شوند در نتیجه راهکار قانونی اجتناب مالیاتی به واسطه کاهش نرخ مؤثر مالیات، حائز اهمیت و سبب افزایش ارزش شرکت می‌شود. در بین موضوعات حسابداری پدیده اجتناب مالیاتی در حسابداری مالی موضوعی قابل تأمل است. افزون بر آن پیش‌بینی می‌شود نظام راهبری شرکتی و سازوکارهای آن به کاهش ریسک حسابرسی و به طبع کاهش حق‌الزحمه حسابرسی منجر شود (حساس‌یگانه و معیری، ۱۳۸۷). در عمل نیز حسابداران، حسابرسان و تحلیلگران مالی در فرآیند گزارشگری مالی به نوعی با این پدیده‌ها و پیامدهای آن‌ها مواجه

می‌باشند. شناخت ابعاد مختلف رفتار اجتناب مالیاتی در راستای شناسایی ویژگی‌ها و محدودیت‌های سود حسابداری قرار می‌گیرد. سیاست‌های حسابداری بر بسیاری از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تأثیرگذار است. بخشی از این سیاست‌ها موجب تغییر ثروت اقتصادی یا جریان‌های نقدی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود. نتایج اقتصادی حاصل از سیاست‌ها و رویه‌های مختلف حسابداری در طیف استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی متفاوت است. بنابراین پژوهش حاضر می‌تواند با بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی با در نظر گرفتن نقش نظام راهبری شرکتی بر حق الزحمه حسابرسی از یک‌طرف برای سازمان امور مالیاتی (دولت) در جهت شناسایی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی دارای اهمیت زیادی باشد و از طرف دیگر فعالان بازار سرمایه را در جهت شناسایی محتوای اطلاعاتی سود مشمول مالیات یاری رساند.

لذا با توجه به ماهیت گسترده و پیچیده اجتناب مالیاتی و نظام راهبری شرکتی بر حق الزحمه حسابرسی و با توجه به نبود پژوهش مشابهی در این زمینه؛ بررسی این شکاف پژوهشی از این حیث می‌تواند در مسیر توجه هر چه بیش‌تر به حق الزحمه حسابرسی با توجه به سیاست‌های اجتناب از پرداخت مالیات و نقش نظارتی راهبری شرکتی، گامی مؤثر برداشته و بر قابلیت اتکا به اطلاعات مالی برای مؤدیان مالیاتی، سرمایه‌گذاران و سهامداران در بازار سرمایه بیفزاید. در ادامه مبانی نظری، پیشینه پژوهش، فرضیه‌ها، روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری، محدودیت و پیشنهادهای پژوهش ارائه می‌گردد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۱.۲. مبانی نظری پژوهش

منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات پرداختی است. در واقع اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است (هانلون و همکاران، ۲۰۱۲). اجتناب از مالیات یک فعالیت گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است (اگراوال، ۲۰۰۷). اجتناب از مالیات اغلب به عنوان کاهش مالیات تعریف می‌شود. این تعریف به صورت مفهومی از تعریف دایرنگ و همکاران (۲۰۰۸) پیروی می‌کند و همه معاملات تأثیرگذار روی بدهی مالیاتی شرکت‌ها را منعکس می‌کند. تعریف فوق بین فعالیت‌های اجتناب که به طور خاص برای کاهش مالیات در نظر گرفته شده‌اند و مزایای مالیاتی مورد نظر از فعالیت‌های دارای اعمال نفوذ، تمایزی قائل نمی‌شود. بحث اجتناب مالیاتی بیش‌تر به نظر می‌رسد در مورد شرکت‌های سهامی مطرح باشد، زیرا افراد حقیقی به خاطر وجود احتمال کشف و جریمه شدن و ریسک‌گریزی و یا انگیزه‌های درونی مثل وظیفه

اجتماعی، کم‌تر درگیر فرار و اجتناب مالیاتی می‌شوند (الینگهام و سندمو، ۱۹۷۳)، ولی در شرکت‌ها به طور معمول، سهامداران انتظار دارند که مدیران به دنبال منافع شخصی خود باشند و تا مادامی که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی‌های احتمالی بیش‌تر از هزینه‌های اضافی مورد انتظار برای آن‌ها باشد، به دنبال کاهش بدهی‌های مالیاتی و اجتناب مالیاتی خواهند بود. بنابراین، اجتناب مالیاتی می‌تواند انعکاسی از نظریه مسئله نمایندگی باشد و ممکن است منجر به تصمیمات مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال کند. بنابراین، یکی از چالش‌های پیش روی سهامداران و هیأت مدیره، یافتن روش‌ها و انگیزه‌های کنترلی است تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برسانند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶).

دسای و همکاران (۲۰۰۷) نیز معتقدند مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند ساختار شرکت را پیچیده‌تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می‌شود، انجام می‌دهند و از این طریق منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می‌گیرند. آن‌ها معتقدند که وجود مأموران مالیاتی قوی باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوء استفاده از منابع داخلی شرکت‌ها می‌شود. نکته دیگری که توسط دسای و همکاران (۲۰۰۷) مطرح شد این است که نحوه حاکمیت و رهبری شرکت‌ها بر روی سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تأثیرگذار است. آن‌ها معتقدند اجتناب مالیاتی در شرکت‌هایی که دارای نظام حاکمیتی قوی هستند، باعث افزایش ارزش شرکت می‌شود. همچنین آن‌ها به این نتیجه رسیدند که با توجه به وجود مسئله رابطه نمایندگی بین مدیر و سهامداران، این دیدگاه که اجتناب مالیاتی باعث افزایش انتقال منافع از دولت به سهامداران می‌شود، نمی‌تواند به طور کامل صحیح باشد. حاکمیت شرکتی ضعیف باعث افزایش در سطح اجتناب مالیاتی می‌شود. سهامداران با ریسک خنثی انتظار دارند که مدیران به نمایندگی از آن‌ها روی حداکثرسازی ثروت تمرکز کنند که شامل فرصت‌هایی برای کاهش بدهی مالیاتی می‌شود، به گونه‌ای که منافع اضافی آن بیش‌تر از مخارج اضافی آن باشد. بنابراین، اجتناب مالیاتی انعکاسی از مسأله نمایندگی است. به هر حال، جدایی مالکیت از مدیریت می‌تواند به تصمیمات مالیاتی شرکت منجر شود که منافع شخصی مدیران را منعکس می‌کند.

به طور کلی تعاریف نظام راهبری شرکتی در متون علمی دارای ویژگی‌های مشترک و معینی هستند که یکی از آن‌ها پاسخگویی است. تعاریف محدود راهبری شرکتی متمرکز بر قابلیت‌های سیستم قانونی یک کشور برای حفظ حقوق سهامداران اقلیت می‌باشند. تعاریف گسترده‌تر راهبری شرکتی بر سطح پاسخگویی وسیع‌تری نسبت به سهامداران و دیگر ذی‌نفعان تأکید دارند و نشان می‌دهند که شرکت‌ها در برابر کل جامعه، نسل‌های آینده و منابع طبیعی (محیط زیست) مسئولیت دارند. در این دیدگاه، سیستم نظام راهبری شرکتی در حقیقت موانع و اهرم‌های تعادل

درون سازمانی و برون سازمانی برای شرکت‌ها است که تضمین می‌کند آن‌ها مسئولیت خود را نسبت به تمام ذی‌نفعان انجام دهند و در تمام زمینه‌های فعالیت تجاری، به صورت مسئولانه عمل کنند. همچنین، استدلال منطقی در این دیدگاه آن است که منافع سهامداران را فقط می‌توان با در نظر گرفتن منافع ذی‌نفعان برآورده کرد، چون شرکت‌هایی که در برابر تمام ذی‌نفعان مسئول می‌باشند، در دراز مدت موفق‌تر و با رونق‌تر هستند. شرکت‌ها می‌توانند ارزش‌آفرینی خود را در دراز مدت افزایش دهند و این کار را با انجام مسئولیت خود در برابر تمام ذی‌نفعان و با بهینه‌سازی سیستم حاکمیت خود می‌کنند، این دیدگاه مورد تأیید اکثر متون علمی است (رهبری، ۱۳۸۳). آشنایی با عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌های حسابرسی هم برای حساب‌برسان، هم صاحبکاران آن‌ها و هم اشخاصی اهمیت دارد که سیاست‌گذاری و قانون‌مندی در حرفه حسابرسی را دنبال می‌کنند (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). حساب‌برسان با دانستن این عوامل می‌توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند. اهمیت این موضوع به خصوص در سال‌های اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور ما بیش‌تر دیده می‌شود زیرا پس از تشکیل جامعه، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حساب‌برسان شکل گرفته است (رجبی و محمدی خشویی، ۱۳۸۷). در چنین شرایطی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). در واقع حساب‌برسان با اطلاع از این عوامل خواهند توانست معیارهای قابل اتکا و یکنواختی را به دست آورند؛ که با تعهد به استفاده همه حساب‌برسان از آن‌ها، انسجام و نظم خاصی در حرفه از بابت حق الزحمه‌ها ایجاد خواهد شد. در این صورت، از لطامات وارده به حرفه حسابرسی بدلیل نگاه منفعت طلبانه به آن، کاسته می‌شود (موسوی و داروغه‌حضرتی، ۱۳۹۰). با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کم‌تر به بازار را بیش‌تر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، مؤسسات حسابرسی به دنبال بهینه‌نمودن حق الزحمه خود و بهترین پیشنهادها برای آن هستند. بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور، آگاهی از عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد (کاسل و همکاران، ۲۰۱۲).

۲.۲. پیشینه پژوهش‌های خارجی

آنمول و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و ساختار سرمایه را طی دوره زمانی ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۲ در کشور استرالیا مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها نسبت بدهی را به

عنوان معیار ساختار سرمایه در این پژوهش به کار بردند. نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی با حق الزحمه حسابرسی بیش‌تر، نسبت بدهی بالاتری دارند. همچنین، شرکت‌هایی که حق الزحمه بیش‌تری پرداخت می‌کنند بیش‌تر تمایل به انتشار اوراق قرضه (سرمایه) نسبت به بدهی دارند. همچنین، نتایج نشان داد که شرکت‌های حسابرسی شده توسط مؤسسات حسابرسی شده توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر بیش‌تر تمایل به انتشار اوراق قرضه (سرمایه) در مقایسه با بدهی دارند. در واقع این یافته‌ها نشان داد که اندازه مؤسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بر تصمیم‌گیری ساختار سرمایه تأثیر دارند.

دلان و همکاران (۲۰۱۵) ارتباط بین اعتماد بیش از حد مدیریتی و هزینه‌های حسابرسی و همچنین اثر یک کمیته حسابرسی قوی را بررسی نمودند. آن‌ها معتقدند مدیران با اعتماد بیش از حد تمایل به دست بالا گرفتن توانایی‌های خود دارند؛ اما احتمال و اثر رویدادهای جانبی را دست کم می‌گیرند. حساب‌رسان در نتیجه ممکن است حق بیمه هزینه را برای جبران تلاش‌های حسابرسی اضافی با توجه به افزایش خطر حسابرسی مطالبه کنند. در مقابل، مدیران با اعتماد بیش از حد ممکن است خدمات ممیزی کم‌تری را به علت غرور در گزارشگری مالی شرکت‌های خود و یا تمایل به کاهش موشکافی حسابرس در طی حسابداری تهاجمی تقاضا نمایند. یک کمیته حسابرسی قوی می‌تواند خطرات حسابرسی مرتبط با اطمینان بیش از حد مدیریتی را کاهش و یا از کاهش خدمات ممیزی در نتیجه کاهش رابطه بین حق الزحمه ممیزی و اعتماد بیش از حد مدیریتی توسط مدیران با اعتماد بیش از حد جلوگیری نمایند. آن‌ها شواهد قوی از ارتباط منفی بین اعتماد بیش از حد و هزینه‌های حسابرسی مدیریتی برای شرکت‌های فاقد کمیته حسابرسی قوی پیدا نمودند. با این حال، در حضور کمیته حسابرسی قوی رابطه منفی کاهش می‌یابد. در تجزیه و تحلیل اضافی، همچنین دریافتند که شرکت با مدیران با اعتماد بیش از حد به احتمال کم‌تری به استفاده از یک حسابرس متخصص صنعت می‌پردازد.

مارتینز و لسا (۲۰۱۴) به بررسی رابطه بین شیوه‌های اجتناب از مالیات و هزینه‌های حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهند که شیوه‌های نظام راهبری خوب تمایل دارند که این رابطه را به حداقل برسانند و اثرات افزایشی در دستمزد مؤسسات حسابرسی را تشدید کنند. این مطالعه شواهدی از درک ریسک حساب‌رسان مستقل ارائه می‌دهد و به شناسایی تعاملات برنامه‌ریزی مالیاتی حسابرسی مستقل و اداره امور شرکت‌هایی می‌پردازد؛ که معمولاً توسط بازار درک نمی‌شوند.

آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۲) در تحقیقی به تبیین مشوق‌های مؤثر بر برنامه‌ریزی مالیاتی پرداختند. آن‌ها، از یک مجموعه داده اختصاصی که حاوی اطلاعات مربوط به طرح‌های پاداش

به صورت جزئی بود، استفاده نمودند. همچنین از معیارهایی همچون نرخ مؤثر مالیاتی بر مبنای استانداردهای حسابداری، نرخ مؤثر مالیات نقدی و اختلاف بین درآمد دفتری و درآمد مشمول مالیات استفاده نمودند. یافته‌های این تحقیق بیانگر آن بود که بین طرح‌های تشویقی پاداش مدیران مالیاتی با نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده بر اساس استانداردهای حسابداری رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد، اما بین طرح‌های مذکور با سایر معیارهای استفاده شده ارتباطی ضعیف وجود دارد. محققان در توجیه نتایج حاصله، بر این باور بودند که مدیران فعال در امور مالیاتی شرکت‌ها با انگیزه‌هایی سروکار دارند که در صورت کاهش هزینه مالیات گزارش شده در صورت‌های مالی محقق خواهد شد.

مینیک و نوگا (۲۰۱۰) در مطالعه‌ای اثرات ویژگی‌های حاکمیت شرکتی (راهبری شرکتی) را بر مدیریت هزینه مالیات جستجو نمودند. آن‌ها نشان دادند که طرح‌های پاداش به عنوان محرکی برای مدیران جهت سرمایه‌گذاری در طرح‌های بلندمدت و کاهش هزینه مالیات عمل می‌کند. همچنین یافته‌ها نشان دادند که مدیریت مالیات سهامداران را منتفع می‌سازد زیرا مالیات عایدات سرمایه‌ای کم‌تر است و مدیریت مالیات به طور مثبت با افزایش عایدی سهامداران در ارتباط است.

دسای و دارماپالا (۲۰۰۹) پس از بررسی رابطه اجتناب از مالیات و ارزش شرکت، به دیدگاه ارزش‌آفرینی برای فعالیت‌های اجتناب از مالیات رسیدند. آن‌ها با تشکیل نمونه‌ای از شرکت‌های بزرگ سهامی عام آمریکایی، اثر اجتناب از مالیات بر منافع سهامداران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که میانگین اثر اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت تفاوت اساسی با صفر ندارد اما برای شرکت‌هایی که ساختار حاکمیتی قوی (نظیر مالکیت نهادی بالاتر) دارند، رابطه مثبت میان اجتناب از مالیات و ارزش شرکت وجود دارد. یافته‌ی آن‌ها دلالت بر این دارد که در محیطی که نظارت و کنترل به طور مؤثر تلاش‌های فرصت‌طلبانه مدیریت را از طریق استفاده از فعالیت‌های اجتناب از مالیات محدود می‌کند، اجتناب از مالیات سود خالص به همراه دارد.

ویلسون (۲۰۰۹) در مطالعه خود به ارائه مدلی برای پیش‌بینی اجتناب مالیاتی با استفاده از ویژگی‌های خاص شرکت پرداخت. یافته‌های وی نشان داد در شرکت‌هایی که اقدام به اجتناب از پرداخت مالیات می‌کنند، تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات ابرازی بیش‌تر می‌باشد و این شرکت‌ها از رویه‌های گزارشگری مالی متهورانه‌تری استفاده می‌کنند. علاوه بر این شرکت‌هایی که اقدام به اجتناب مالیاتی می‌کنند، بازده‌های مثبت و غیر عادی بیش‌تری را نشان می‌دهند.

گرفتن و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی و آزمون چارچوب اقتصادی تبیین‌کننده رابطه بین نظام راهبری شرکت‌ها و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های آمریکایی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد راهبری بهتر، هزینه حسابرسی را کاهش می‌دهد. آن‌ها اعتقاد دارند؛ نظام راهبری بهتر به کیفیت بهتر صورت‌های مالی و کنترل‌های داخلی قوی‌تر می‌انجامد و این موضوع حساب‌برسان را قادر می‌سازد ریسک حسابرسی و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی را کاهش دهند.

بدارد و جانستون (۲۰۰۴) در بخشی از پژوهش خود در مورد رابطه بین ریسک نظام راهبری با برنامه‌ریزی قیمت‌گذاری حساب‌برسان مستقل، مشاهده کردند که با وجود رفتارهای نامناسب مدیریت در گزارشگری مالی که به صورت ریسک راهبری شرکت در نظر گرفته شده بود؛ ساعات کار حسابرسی و نرخ حق‌الزحمه آن، افزایش یافت به عبارت دیگر با افزایش ریسک راهبری (وجود ساز و کارهای نامناسب) حق‌الزحمه حسابرسی افزایش یافت.

۳.۲. پیشینه پژوهش‌های داخلی

خواجوی و کیامهر (۱۳۹۵) به مدل سازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که حاکمیت شرکتی بر اجتناب مالیاتی اثرگذار است، به طوری که با افزایش نظام راهبری شرکتی، اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد. همچنین حاکمیت شرکتی از طریق متغیر میانجی کیفیت گزارشگری مالی بر اجتناب مالیاتی اثرگذار است. نتایج نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی اثرگذار است.

دیانتی‌دیلمی و شکراللهی (۱۳۹۴) به بررسی اثر سازوکارهای نظام راهبری بر ارتباط بین اجتناب مالیاتی و میزان و ارزش وجوه نقد نگه‌داری شده در شرکت‌ها پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که سازوکارهای نظام راهبری قوی موجب می‌شوند که رابطه بین اجتناب مالیاتی با سطح نگهداشت وجه نقد و ارزش وجه نقد نگهداری شده در شرکت، ضعیف شود.

واعظ و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. یافته‌ها نشان دادند که بین تخصص مؤسسات حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش مبین این است که عوامل تداوم انتخاب حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارند.

مشایخی و علی‌پناه (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر راهبری شرکتی بر رابطه بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از وجود رابطه مثبت یا به بیانی دیگر تأیید تئوری ارزش‌آفرینی در رابطه بین فعالیت‌های اجتناب از مالیات و ارزش شرکت است. که با بهبود

کیفیت ساختار راهبری شرکتی، تأثیر مثبت فعالیت‌های اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت بیش‌تر می‌شود.

پورحیدری و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند نتایج پژوهش نشان داد که فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیات، شفافیت گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد.

مهرانی و جمشیدی‌اوانکی (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی، شهرت صاحبکار، تخصص صنعتی، بودجه زمانی صرف شده برای فرآیند حسابرسی، مبلغ ترازنامه، جمع دارایی‌های شرکت و سابقه مؤسسات حسابرسی، بر حق الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. از طرفی ریسک شرکت صاحبکار، تعداد کارکنان شرکت، تعداد پرسنل مؤسسه حسابرسی، درآمد مؤسسه حسابرسی و تعداد شرکت‌های بورسی مورد رسیدگی هر مؤسسه حسابرسی تأثیری بر حق الزحمه حسابرسی ندارد.

موسوی و داروغه‌حضرتی (۱۳۹۰) در تحقیقی به بررسی نقش جریان نقد آزاد شرکت‌ها بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که شرکت‌های با جریان نقد آزاد بالا دارای حق الزحمه حسابرسی بیش‌تری هستند. همچنین در این شرکت‌ها، میزان بدهی و سود تقسیمی با حق الزحمه حسابرسی از لحاظ آماری ارتباط معنی‌داری پیدا می‌کند.

نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹)، به آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند یافته‌های این پژوهش نشان داد که متغیرهای حجم عملیات (اندازه) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم ارتباط معنی‌داری با حق الزحمه حسابرسی دارند، ولی متغیرهای ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسئول تهیه‌کننده صورت‌های مالی، با متغیر وابسته (حق الزحمه حسابرسی) فاقد ارتباط آماری بودند.

۴. فرضیه‌های پژوهش

با توجه به محاسبات هزینه مالیات و پیچیدگی‌هایی که دارد؛ تشخیص در میزان ارقام تعهدی سبب می‌شود عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران، سهامداران و حسابرسان به وجود بیاید (دالیوال و همکاران، ۲۰۰۴)، لذا همین امر سبب ایجاد زمینه‌ای برای مدیریت سود توسط مدیران می‌گردد (اسچپیپر، ۱۹۸۹). این موضوع سبب می‌شود حسابرسان جهت بررسی دقیق مدارک و اسناد زمان بیش‌تری را سپری کنند که باعث افزایش در میزان حق الزحمه حسابرسی می‌گردد (بدارد و جانستون، ۲۰۰۴؛ شلمن و نچل، ۲۰۱۰). همچنین وجود ریسک دعاوی حقوقی نسبت به

شرکت‌هایی که احتمال مدیریت سود در آن‌ها بالاست سبب می‌شود میزان حق‌الزحمه حسابرسی افزایش یابد. شواهد تجربی حاکی از آن است که اجتناب مالیاتی بر حق‌الزحمه حسابرسی اثر دارد (هانلون و همکاران، ۲۰۱۲). از طرفی محققان بر این باورند که حسابرسی به نظام راهبری صاحبکار خود تمایل دارند زیرا در شرکت‌هایی که دارای نظام راهبری ناکارآمد هستند؛ حق‌الزحمه حسابرسی توسط حسابرسیان جهت بررسی دقیق گزارشات مالی بیش‌تر خواهد بود. بدارد و جانستون (۲۰۰۴) نشان می‌دهند که حسابرسی که بیش‌تر تلاش می‌کنند، حق‌الزحمه بالاتری را به صاحبکارانی که ریسک بالاتری از مدیریت سود دارند اعمال، می‌کنند؛ و رابطه مثبت بین ریسک دستکاری درآمد و حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر، در شرکتی با نظام راهبری بهتر، کم‌تر می‌باشد. بنابراین یکی از معیارهای شرکت‌های بزرگ حسابرسی جهت پذیرش کار می‌تواند بررسی مکانیسم‌های راهبری شرکت صاحبکاران خود باشد. با توجه به مطالب ذکرشده، فرضیه‌های این پژوهش به صورت زیر بیان می‌شوند:

فرضیه اول: بین راهبری شرکتی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه سوم: نظام راهبری شرکتی قوی اثر کاهنده بر شدت رابطه اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی دارد.

۵. روش پژوهش

۱.۵. روش‌شناسی و گردآوری اطلاعات

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی از بعد فرآیند، پژوهشی کمی، از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات توصیفی-همبستگی و از بعد منطقی، یک پژوهش استقرایی است. به منظور تدوین مبانی نظری از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده و داده‌های مورد نیاز از طریق سایت رسمی بورس اوراق بهادار (سایت کدال) دریافت گردیده است متغیرهای پژوهش نیز با نرم‌افزار EXCEL محاسبه و سپس داده‌ها به صورت تلفیقی / ترکیبی^۱ در سطح کل شرکت‌ها با استفاده از نرم‌افزار EVIEWS9 تجزیه و تحلیل شده است.

۲.۵. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند. داده‌های مورد نیاز پژوهش از بانک‌های اطلاعاتی ره‌آوردنویین، تارنمای بورس اوراق

1. Pool/Panel

بهادار و همچنین صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه، استخراج گردیده است. قلمرو زمانی آن سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ می‌باشد. روش نمونه‌گیری مورد استفاده روش غربالگری می‌باشد. با توجه به شرایط ذکر شده، در جدول ۱ به روش غربالگری جامعه آماری ۱۴۲ شرکت (۹۵۱ سال شرکت) به عنوان نمونه آماری برای انجام آزمون فرضیه‌های این پژوهش انتخاب شده است.

جدول ۱: طریقه انتخاب نمونه به روش غربالگری جامعه آماری

تعداد شرکت‌ها	شرح
۵۷۰	کل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران
(۱۸۳)	(-) حذف شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها ۱۲/۲۹ نیست.
(۱۲۸)	(-) شرکت‌های مالی، واسطه‌گری مالی، بانک‌ها و ...
(۳۹)	(-) شرکت‌هایی که در طول دوره مورد بررسی، تغییر سال مالی داده‌اند.
(۳۶)	(-) شرکت‌هایی که برخی اطلاعات مورد نیاز آن‌ها جهت انجام این پژوهش در برخی سال‌های مورد مطالعه در دسترس نبود.
(۴۲)	(-) شرکت‌هایی که در پایان سال مالی، سهام آن‌ها مورد معامله قرار نگرفته است (وقفه معاملاتی).
۱۴۲	شرکت‌هایی که بعد از اعمال محدودیت به عنوان نمونه به صورت سامانمند انتخاب شده‌اند.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳.۵. شیوه آزمون فرضیه‌های پژوهش و مدل‌های پژوهش

۱.۳.۵. مدل آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش پس از اندازه‌گیری متغیرهای مورد استفاده، برای آزمون فرضیه‌ها از مدل ۱ استفاده شده است.

مدل ۱

$$\begin{aligned} \text{Log}(AUDFEES)_{it} &= \alpha_0 + \beta_1 LRETR_{it} + \beta_2 \text{Ln}(ASSETS)_{it} + \beta_3 BIG_{it} \\ &+ \beta_4 DEBT_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 CORPGOV_{it} \\ &+ \beta_7 LRETR_{it} * CORPGOV_{it} + \beta_8 BIG_{it} * CORPGOV_{it} \\ &+ \beta_9 LRETR_{it} * BIG_{it} * CORPGOV_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

۲.۳.۵. متغیرهای پژوهش

۱.۲.۳.۵. متغیر وابسته:

متغیر وابسته این پژوهش حق الزحمه حسابرسی می‌باشد که از صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه استخراج گردیده است.

$\text{Ln}(\text{AUD FEES})_{it}$: حق‌الزحمه حسابرس است، که حاصل لگاریتم طبیعی هزینه حسابرسی شرکت می‌باشد.

۲.۲.۳.۵. متغیرهای مستقل:

LRETR_{it} : متغیر مستقل در این پژوهش، اجتناب مالیاتی می‌باشد. منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات با استفاده از خلاءهای قانونی است که با استفاده از مقیاس‌های نرخ مؤثر مالیات دفتری و نرخ مؤثر مالیات نقدی اندازه‌گیری می‌شود (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰، ص ۱۰۲)، که برای محاسبه آن از روش پژوهش کیم و همکاران (۲۰۱۱) بهره گرفته شده است. مدل ۲

$$\text{LRETR}_{it} = \frac{\text{مالیات نقدی پرداختی (موجود در جریان وجه نقد)}}{\text{درآمد}}$$

CORPGOV_{it} : یک متغیر مجازی است؛ اگر شرکت نظام راهبری قوی داشته باشد مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر در نظر گرفته می‌شود. جهت تعیین نظام راهبری قوی از پژوهش علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) و جبارزاده کنگرلویی و همکاران (۱۳۹۰) به شرح زیر استفاده می‌شود. بر اساس این روش در سطح هر شرکت، سوال‌هایی با توجه به مکانیزم مربوط به راهبری شرکت مورد ارزیابی؛ بیان شده است. در سؤال‌های ۱، ۲، ۴، ۵ و ۱۰، پاسخ بلی برابر با نظام راهبری شرکتی قوی بوده و با متغیر مصنوعی یک و پاسخ خیر که بیانگر نظام راهبری ضعیف می‌باشد با متغیر مصنوعی صفر بیان می‌شود. همچنین در سؤال‌های ۳، ۶، ۷، ۸ و ۹ پاسخ بلی برابر با نظام راهبری شرکتی ضعیف بوده و با متغیر مصنوعی صفر و پاسخ خیر حاکی از نظام راهبری شرکتی قوی برابر با متغیر مصنوعی یک بیان گردیده است. پس از آن که نتایج مربوط به مجموعه سؤال‌ها در سطح هر شرکت به صورت صفر و یک مشخص شد، حاصل پاسخ سؤال‌ها را نسبت به تعداد کل سؤال‌ها محاسبه و به صورت درصد برای هر شرکت بیان می‌شود. شرکت‌هایی که امتیاز آن‌ها بیش‌تر از ۶۶ درصد باشد دارای نظام راهبری شرکتی قوی بوده و شرکت‌هایی که امتیاز آن‌ها کم‌تر از ۳۳ درصد باشد دارای نظام راهبری شرکتی ضعیف می‌باشند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۰).

۳.۲.۳.۵. متغیرهای کنترلی

$\text{Log}(\text{ASSETS})_{it}$: متغیر اندازه شرکت می‌باشد، که برابر با لگاریتم ارزش دفتری کل دارایی‌ها است.

BIG_{it} : اندازه مؤسسه حسابرسی و یک متغیر مجازی است؛ اگر مؤسسه حسابرسی سازمان حسابرسی باشد مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر در نظر گرفته می‌شود. همچنین متغیر ذکر شده از جمله متغیرهای راهبری شرکتی می‌باشد و در بخش راهبری شرکتی نیز آورده شده است.

$DEBT_{it}$: اهرم مالی، نسبت ارزش دفتری بدهی‌ها به ارزش دفتری دارایی‌های شرکت می‌باشد.

ROA_{it} : بازده دارایی‌ها، از نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود.

۶. تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش

۱.۶. بررسی آمار توصیفی متغیرها در سطح کل شرکت‌ها

اطلاعات مربوط به آمار توصیفی پژوهش اعم از متغیرهای وابسته و یا متغیر اصلی و کنترلی مستقل، از داده‌های ۷ ساله شرکت‌ها (۱۳۸۷-۱۳۹۳) برای ۹۵۱ سال-شرکت گردآوری شده است. نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ آورده شده است که بیانگر پارامترهای توصیفی برای هر متغیر به صورت مجزا است. این پارامترها عمدتاً شامل اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، نظیر انحراف معیار است. مهم‌ترین شاخص مرکزی میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. همانگونه که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود میانگین نرخ مؤثر مالیات نقدی $(LRETR)$ شرکت‌های نمونه تقریباً $۰/۲۰۷$ درصد می‌باشد. این رقم نشان می‌دهد، مالیات نقدی؛ به طور متوسط در شرکت‌های نمونه حدود ۲۱ درصد سود خالص قبل از کسر مالیات است. نکته قابل توجه در جدول آمار توصیفی زیر این است که شرکت‌ها ممکن است زیان‌ده باشند ولی مالیات نقدی در سالی که زیان داشته‌اند به اداره مالیات پرداخت کرده باشند. میانگین نرخ بازده دارایی‌های (ROA) شرکت‌های مورد بررسی تقریباً $۰/۱۴۲$ می‌باشد. این رقم نشان می‌دهد؛ شرکت‌های مورد بررسی به ازای یک ریال سرمایه‌گذاری در دارایی‌هایشان، حدود $۰/۱۴$ ریال بازدهی داشته‌اند.

همچنین، میانگین (انحراف معیار) شاخص اهرم مالی $(DEBT)$ نیز تقریباً $۰/۶۶$ (۱۸%) است که نشان می‌دهد؛ به طور متوسط معادل $۰/۶۶$ ساختار دارایی‌های شرکت‌های مورد مطالعه از بدهی تشکیل شده است. علاوه بر آن؛ میانگین (انحراف معیار) شاخص اندازه حسابرس (BIG) نیز تقریباً $۰/۲۴۵$ ($۰/۴۳۰$) است. این موضوع بیانگر این است که؛ به طور متوسط حدود ۲۴% از شرکت‌های مورد بررسی توسط سازمان حسابرسی مورد بررسی و حسابرسی قرار گرفته‌اند. همچنین یکی از نتایج مهم آمار توصیفی این پژوهش، راهبری شرکتی ضعیف در شرکت‌های

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. با توجه به سوال‌های مطرح شده و پاسخ به آن‌ها، میانگین راهبری شرکتی (CORPGOV) حدود ۱۵ درصد است لذا راهبری شرکتی در بورس اوراق بهادار تهران در سطح ضعیفی قرار دارد.

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی (Ln FEES) (لگاریتم)	۲۰/۳۲۲	۲۰/۲۶۹	۰/۹۱۸	۱۶/۷۵۹	۲۵/۱۰۰
ترخ مؤثر مالیات نقدی (LRETR) (درصد)	۰/۲۰۷	۰/۰۱۶	۰/۹۱۷	-۶/۷۵۸	۷/۸۴۳
لگاریتم طبیعی دارایی‌ها یا اندازه شرکت (Ln(ASSETS) _{it}) (لگاریتم)	۲۷/۰۰۶	۲۶/۹۱۰	۱/۳۱۴	۲۳/۴۸۱	۳۲/۱۳۶
اهرم مالی (DEBT) (درصد)	۰/۶۶۰	۰/۶۶۱	۰/۱۸۵	۰/۱۱۷	۱/۸۷۹
نرخ بازده دارایی‌ها (ROA) (درصد)	۰/۱۴۲	۰/۱۱۸	۰/۱۳۶	-۰/۶۲۸	۰/۶۰۱
راهبری شرکتی (CORPGOV) (درصد)	۰/۱۴۶	۰	۰/۳۵۳	۰	۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲.۶. آمار استنباطی

برای بررسی هم‌خطی بین متغیرهای مستقل از شاخص پراکندگی^۱ و عامل تورم واریانس^۲ استفاده گردید. نتایج بررسی شاخص پراکندگی و عامل تورم واریانس در جدول ۳ ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود شاخص پراکندگی و عامل تورم واریانس کلیه متغیرها نزدیک به یک می‌باشد و نشان می‌دهد مشکل هم‌خطی چندخطی وجود ندارد.

جدول ۳: TOLERANCE و VIF

متغیر	LRETR _{it}	Ln(ASSETS) _{it}	BIG _{it}	DEBT _{it}	ROA _{it}	COR _{it}	LRETR*COR _{it}	BIG*COR _{it}	LRETR*COR*BIG _{it}
Tolerance	۰/۹۲۴	۰/۹۲۱	۰/۶۸۱	۰/۷۴۳	۰/۷۳۰	۰/۶۱۶	۰/۵۴۰	۰/۶۴۵	۰/۵۴۵
VIF	۱/۰۸۲	۱/۰۸۶	۱/۴۶۹	۱/۳۴۶	۱/۳۶۹	۱/۴۲۴	۱/۸۵۳	۲/۱۵۲	۱/۸۳۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

1. Tolerance
2. Variance Inflation Factor

در داده‌های ترکیبی ابتدا از آزمون افلیمر استفاده می‌شود تا تلفیقی یا تابلویی بودن داده‌ها مشخص گردد. با توجه به نتایج به دست آمده در جدول ۴ معناداری برای افلیمر عدد $0/032$ می‌باشد که این مقدار بیانگر رد فرضیه صفر (روش تلفیقی) بوده و حکایت از آن دارد که برای تخمین مدل پژوهش باید از روش داده‌های تابلویی استفاده شود. سپس با توجه به تابلویی بودن مدل، باید برای تعیین نوع داده‌های تابلویی (روش اثرات ثابت یا تصادفی) از آزمون هاسمن استفاده شود. همانطور که در جدول ۴ نیز ملاحظه می‌شود، معناداری این آزمون $0/018$ می‌باشد که این مقدار حاکی از استفاده روش اثرات ثابت در مقابل روش اثرات تصادفی است.

جدول ۴: نتایج آزمون F لیمر و هاسمن

نتیجه آزمون	نتایج آزمون هاسمن			نتایج آزمون F لیمر (چاو)		
	سطح معناداری	آماره		سطح معناداری	آماره	
روش تابلویی - اثرات ثابت	$0/018$	$7/983$	Period Random	$0/032$	$5/219$	Period F

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳.۶. آزمون فرضیه‌های پژوهش

با توجه به معناداری و مناسب بودن مدل رگرسیون برازش شده می‌توان فرضیه‌های پژوهش را به صورت زیر تجزیه و تحلیل نمود.

فرضیه اول پژوهش به این صورت مطرح گردیده است که «بین نظام راهبری شرکتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد». همانطور که جدول ۵ نشان می‌دهد ضریب متغیر نظام راهبری شرکتی ($CORPGOV_{it}$) معادل $0/067$ و آماره t معادل $1/669$ می‌باشد که با توجه به سطح معناداری ($0/096$)، و از آنجا که بیش‌تر از خطای پیش‌بینی (5%) می‌باشد، با وجود ضریب مثبت، معناداری متغیر مستقل تأیید نمی‌شود و نشان می‌دهد که بین نظام راهبری شرکتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. لذا فرضیه اول پژوهش مبنی بر وجود رابطه معنادار بین نظام راهبری شرکتی و حق الزحمه حسابرسی رد می‌شود.

فرضیه دوم پژوهش بیان می‌کند که «بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد». همانگونه که در جدول ۵ مشهود است، ضریب متغیر اجتناب مالیاتی ($LRETR_{it}$) معادل $-0/079$ و آماره t معادل $-2/404$ می‌باشد که در سطح ($0/016$) معنادار می‌باشد و از آنجا که کم‌تر از خطای پیش‌بینی (5%) است، معناداری متغیر مستقل در سطح

اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد که بین اجتناب مالیاتی (نرخ مؤثر مالیات نقدی) و حق‌الزحمه حسابداری رابطه منفی معنادار وجود دارد. لذا فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود.

جدول ۵: نتایج آزمون‌های آماری فرضیه‌های پژوهش

$\begin{aligned} \text{Log}(\text{AUDFEES})_{it} = & \alpha_0 + \beta_1 \text{LRETR}_{it} + \beta_2 \text{Ln}(\text{ASSETS})_{it} + \beta_3 \text{BIG}_{it} + \beta_4 \text{DEBT}_{it} \\ & + \beta_5 \text{ROA}_{it} + \beta_6 \text{CORPGOV}_{it} + \beta_7 \text{LRETR}_{it} * \text{CORPGOV}_{it} \\ & + \beta_8 \text{BIG}_{it} * \text{CORPGOV}_{it} + \beta_9 \text{LRETR}_{it} * \text{BIG}_{it} * \text{CORPGOV}_{it} \\ & + \varepsilon_{it} \end{aligned}$			
متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱۸/۲۴۷	۲۸/۱۸۳	۰/۰۰۰
LRETR _{it}	-۰/۰۷۹	-۲/۴۰۴	۰/۰۱۶
Ln(ASSETS) _{it}	۰/۱۱۷	۳/۵۸۷	۰/۰۰۰
BIG _{it}	۰/۲۱۲	۵/۵۷۱	۰/۰۰۰
DEBT _{it}	-۰/۰۸۵	-۲/۳۳۵	۰/۰۲۰
ROA _{it}	۰/۰۳۵	۰/۹۵۷	۰/۳۳۹
CORPGOV _{it}	۰/۰۶۷	۱/۶۶۹	۰/۰۹۶
LRETR _{it} * CORPGOV _{it}	-۰/۰۵۳	-۱/۲۳۱	۰/۲۱۹
BIG _{it} * CORPGOV _{it}	-۰/۰۵۱	-۱/۰۹۸	۰/۲۷۳
LRETR _{it} * BIG _{it} * CORPGOV _{it}	۰/۰۴۷	۱/۱۰۸	۰/۲۶۸
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۶۲	آماره F	۷/۹۵۹
آماره دوربین-واتسون	۱/۶۷۱	سطح معناداری	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه سوم پژوهش به این موضوع اشاره دارد که «نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابداری اثر دارد». در جدول ۵، ضریب متغیر LRETR_{it} * CORPGOV_{it} معادل -۰/۰۵۳ و آماره t معادل -۱/۲۳۱ می‌باشد که با توجه به سطح معناداری (۰/۲۱۹)، نظام راهبری شرکتی اثر تعاملی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابداری ندارد. بنابراین فرضیه سوم این پژوهش رد می‌شود.

همچنین نتایج حاصل از متغیرهای کنترلی این پژوهش نشان می‌دهد که بین حق‌الزحمه حسابداری با اندازه شرکت ((Log(ASSETS)_{it}) و اندازه حسابرس (BIG_{it}) یک رابطه مثبت معنادار در سطح اطمینان بیش از ۹۹ درصد وجود دارد. در حقیقت، در شرکت‌های بزرگ‌تر و شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابداری، بررسی شده‌اند، حق‌الزحمه حسابداری بالاتر است.

همچنین بین حق الزحمه حسابرسی با اهرم مالی ($DEBT_{it}$) یک رابطه معکوس و معنادار در سطح اطمینان بیش از ۹۵ درصد وجود دارد. در حقیقت به نظر می‌رسد شرکت‌هایی که اهرم مالی بیشتری دارند به دلیل احتمال وجود مخاطرات بیش‌تر در این نوع شرکت‌ها، نیازمند بررسی بیش‌تری هستند و در نتیجه حساب‌برسان جهت انجام بررسی‌های خود حق الزحمه بیش‌تری را مطالبه می‌نمایند. بنابراین حق الزحمه حساب‌برسان بالاتر قیمت‌گذاری خواهد شد. همچنین بین حق الزحمه حسابرسی با راهبری شرکتی (LEV_{it}) هیچ رابطه معناداری وجود ندارد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین شاخص نرخ بازده دارایی ($SIZE_{it}$) و نظام راهبری شرکتی با حق الزحمه حسابرسی هیچگونه رابطه معناداری وجود ندارد.

۷. بحث و نتیجه‌گیری

در اکثر کشورها، بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات تأمین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است. در این میان، اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه که برآورد شده است، کم‌تر باشد. بنابراین، از جمله موضوعات بسیار مهم که در حال حاضر در اکثر پژوهش‌ها مورد توجه است، بحث اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن و نتایجی است که از آن حاصل می‌شود (پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۲). فرار مالیاتی نوعی تخلف قانونی، اما اجتناب از مالیات، در واقع نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است. بنابراین، از آنجایی که اجتناب از پرداخت مالیات، فعالیتی به ظاهر قانونی است به نظر می‌رسد که بیش‌تر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد و چون اجتناب از پرداخت مالیات در محدوده‌ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به طور عمده قوانین محدودکننده‌ای در زمینه کنترل اجتناب از پرداخت مالیات وجود ندارد (محمدجم، ۱۳۷۹). بنابراین، به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌ها درگیر اجتناب از پرداخت مالیات باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تأثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها، دارای اهمیت زیادی است. لذا پژوهش‌های زیادی به بررسی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی پرداخته است. مارتینز و لسا (۲۰۱۴) نشان دادند که شیوه‌های اجتناب از مالیات به گونه‌ای مثبت با حق الزحمه حسابرسی در ارتباط می‌باشد. هانلون و همکاران (۲۰۱۲) نشان دادند که اجتناب مالیاتی بر حق الزحمه حسابرسی اثر مثبت معناداری دارد.

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که بین نظام راهبری شرکتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه اول این پژوهش پذیرفته نمی‌شود نتایج این پژوهش با پژوهش ماتینز و لسا (۲۰۱۴) مطابقت ندارد.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش، حاکی از آن است که بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. لذا فرضیه دوم پژوهش مبنی بر وجود رابطه معنادار بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی پذیرفته می‌شود و این رابطه منفی معنادار است. نتایج این پژوهش با پژوهش مارتینز و لسا (۲۰۱۴) مطابقت ندارد. این نتیجه نشان می‌دهد که ریسک و تلاش مورد نیاز حسابرسی با سیاست خودداری صاحبکاران از پرداخت مالیات کاهش می‌یابد. در حقیقت، این نتیجه نشان می‌دهد که حسابرسان مواضع مالیاتی صاحبکاران را درک می‌کنند تا مالیات‌های تعهدی و اقلام احتیاطی مرتبط با آن‌ها را به طور مناسب بررسی نمایند. در واقع حسابرسان به دلیل اینکه حق الزحمه آن‌ها به صاحبکاران بستگی دارد، در برابر اجتناب‌های مالیاتی صاحبکاران مقاومت کمتری می‌کنند.

در فرضیه سوم پژوهش، اثر نظام راهبری شرکتی بر شدت رابطه اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی بررسی شد. نتایج آزمون این فرضیه بیانگر آن است که هیچ رابطه معناداری بین اثر تعدیل‌کننده نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی وجود ندارد. بنابراین فرضیه سوم این پژوهش پذیرفته نمی‌شود. نتایج این پژوهش با پژوهش مارتینز و لسا (۲۰۱۴) مطابقت ندارد. نتایج حاصل از متغیرهای کنترلی این پژوهش نشان می‌دهد که بین حق الزحمه حسابرسی با اندازه شرکت و اندازه حسابرس یک رابطه مثبت معنادار در سطح اطمینان بیش از ۹۹ درصد وجود دارد. در حقیقت، در شرکت‌های بزرگ‌تر و شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرسی؛ بررسی شده‌اند، حق الزحمه حسابرسی بالاتر است. همچنین بین حق الزحمه حسابرسی با اهرم مالی و راهبری شرکتی یک رابطه معکوس و معنادار به ترتیب در سطح اطمینان بیش از ۹۵ درصد و ۹۰ درصد وجود دارد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین شاخص نرخ بازده دارایی و راهبری شرکتی با حق الزحمه حسابرسی هیچگونه رابطه معناداری وجود ندارد.

۸. محدودیت و پیشنهادهای پژوهش

بر اساس یافته‌های این پژوهش به مدیران، اداره امور مالیاتی و ممیزان مالیاتی، تحلیلگران مالی و کلیه فعالان بازارهای سرمایه پیشنهاد می‌شود به این مورد توجه داشته باشند که بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنادار وجود ندارد. لازم به ذکر است با توجه به محدود

بودن جامعه آماری به شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تسری نتایج به سایر واحدهای اقتصادی باید با احتیاط انجام شود. در ادامه، برخی از موضوع‌های مهمی که می‌توانند در پژوهش‌های آتی مورد بررسی قرار گیرند عبارتند از:

- ۱- پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی رابطه بین کیفیت حسابرسی و نوع گزارش حساب‌برسان با اجتناب از پرداخت مالیات بررسی شود.
- ۲- به دلیل اینکه اجتناب مالیاتی بر محیط اطلاعاتی شرکت اثرگذار است، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی نقش کیفیت محیط اطلاعات داخلی بر رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و اجتناب مالیاتی بررسی شود.

منابع

- پورحیدری، ا.، سروستانی، ا. (۱۳۹۲). "شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات". *دانش حسابداری*، ۴ (۱۲)، ۸۹-۱۱۰.
- پورحیدری، ا.، فدوی، م. و امینی‌نیا، م. (۱۳۹۲). "بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". *پژوهش‌های اقتصادی*، ۱۴ (۵۲)، ۶۹-۸۵.
- جبارزاده‌کنگرویی، س.، یعقوب‌پور، ک.، ولی‌پور، ک. و عباسی‌استمال، م. (۱۳۹۰). "رابطه نظام راهبری شرکت و کیفیت سود با تأکید بر امتیازبندی راهبری شرکت". *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۳ (۱۲)، ۱-۱۹.
- حساس‌یگانه، ی.، مرادی، م. و اسکندر، ه. (۱۳۸۷). "بررسی رابطه بین سرمایه‌گذاران نهادی و ارزش شرکت". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷ (۵۲)، ۱۰۷-۱۲۳.
- حساس‌یگانه، ی. و معیری، م. (۱۳۸۷). "حاکمیت شرکتی، حسابرسی و کمیته حسابرسی". *حسابدار*، ۲۰۰ (۵۷)، ۶۶-۵۷.
- خواجوی، ش. و کیامهر، م. (۱۳۹۵). "مدل‌سازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری". *دانش حسابداری*، ۲۲ (۲۵)، ۷۹-۱۰۰.
- دیانتی‌دیلیمی، ز. و شکراللهی، پ. (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش و میزان نگهداشت وجه نقد". *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴ (۳)، ۳۹-۶۲.
- رجبی، ر. و محمدی‌خشویی، ح. (۱۳۸۷). "هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۸ (۵۳)، ۳۵-۵۲.

رهبری، م. (۱۳۸۳). "مطالعه و شناخت وضعیت حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و مقایسه آن با کشورهای جهان". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی.

علوی طبری، ع.، سعیدی، م. و کرم‌پور، ا. (۱۳۹۰). "رابطه مالیات و سود تقسیمی". دانش حسابداری، (۲)، ۲۱-۴۰.

محمدجم، ف. (۱۳۷۹). "رفتار حرفه‌ای مشاوران مالیاتی: اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی". مجله حسابر، (۶)، ۴۱-۴۳.

مشایخی، ب. و علی‌پناه، ن. (۱۳۹۳). "نقش اقلام تعهدی اختیاری در مدیریت مالیات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". بررسی‌های حسابداری و حسابر، ۱۲ (۴۲)، ۶۱-۷۴.

مهرانی، س. و جمشیدی‌اوانکی، ک. (۱۳۹۰). "عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابر". حسابدار رسمی، دوره جدید (۱۳)، ۶۰-۷۸.

موسوی، ع. و داروغه‌حضرتی، ف. (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابر در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۳ (۱۰)، ۱۴۱-۱۷۳.

نیکبخت، م. و تنانی، م. (۱۳۸۹). "آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابر صورت‌های مالی". مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲ (۲)، ۱۱۱-۱۳۳.

واعظ، ع.، احمدی، م. و رشیدی‌باغی، م. (۱۳۹۳). "تأثیر کیفیت حسابر بر حق الزحمه حسابر شرکت‌ها". دانش حسابداری مالی، ۱ (۱)، ۸۷-۱۰۷.

Agrawal, K.K. (2007). Corporate Tax Planning. New Delhi, Vol. 1. Sixth Edition: 3-11, Atlantic Publishers & Dist.

Allingham, M.G. and Sandmo, A. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis". *Journal of Public Economics*, 1 (3-4): 323-338.

Armstrong, C., Jagolinzer, A. and Larcker, D. (2012). "Chief Executive Officer Equity Incentives and Accounting Irregularities". *Journal of Accounting Research*, 48 (2): 225-271.

Anmol, B., Muhammad, J.A. and Doureige, J. (2015). Audit fees and capital structure decision, [http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)

Bedard, J. and Johnstone, K. (2004). "Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors' Planning and Pricing Decisions". *The Accounting Review*, 79 (2): 277-304.

- Cassell, C.A., Giroux, G.A., Myers, L. and Omer, T. (2012). "The Effect of Corporate Governance on Auditor-Client Realignment". *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31 (2): 170-188.
- Desai, M. and Dharmapala, D. (2009). "Corporate Tax Avoidance and Firm Value". *Review of Economics and Statistics*, 91 (3): 537-546.
- Desai, M., Dyck, I. and Zingales, L. (2007). "Theft and Taxes". *Journal of Financial Economics*, 84 (3): 591-623.
- Dhaliwal, D., Gleason, C. and Mills, L. (2004). "Last-Chance Earnings Management: Using the Tax Expense to Meet Analysts' Forecasts". *Contemporary Accounting Research*, 21 (2): 431-459.
- Duellman, S., Hurwitz, H. and Sun, Y. (2015). "Managerial Overconfidence and Audit Fees", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11 (2): 148-165.
- Dyreg, S., Hanlon, M. and Maydew, E. (2008). "Long-Run Corporate Tax Avoidance". *The Accounting Review*, 83 (1): 61-82.
- Griffin, P.A., Lont, D.H. and Sun, Y. (2008). "Corporate Governance and Audit Fees: Evidence of Countervailing Relations". *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 4 (1): 18-49.
- Hanlon, M., Krishnan, G. and Mills, L. (2012). "Audit Fees and Book-Tax Differences". *Journal of the American Taxation Association*, 34 (1): 55-86.
- Hanlon, M. and Heitzman, S. (2010). "A Review of Tax Research". *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3): 127-178.
- Jensen, M. and Meckling, W. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure". *Journal of Financial Economics*, 3 (4): 305-360.
- Kim, B., Yinghua, Li. and Liandong Zhang, L. (2011). "Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-Level Analysis". *Journal of Financial Economics*, 100: 639-662.
- Martinez, A. and Lessa, R. (2014). "The Effect of Tax Aggressiveness and Corporate Governance on Audit Fees: Evidences from Brazil". *Journal of Management Research*, 6 (1): 556-570.

Minnick, K. and Noga, T. (2010). “Do Corporate Governance Characteristics Influence Tax Management”. *Journal of Corporate Finance*, 16 (5): 703-718.

Schelleman, C. and Knechel, W.R. (2010). “The Impact of Potential Earnings Management on the Pricing and Production of Audit Services”. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29 (1): 120-134.

Schipper, K. (1989). “Commentary on Earnings Management”. *Accounting Horizons*, 3 (4): 91-102.

Wilson, R. (2009). “An Examination of Corporate Tax Shelter Participants”. *The Accounting Review*, 84 (3): 969-999.