



## اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی با تاکید بر تخصص هیات مدیره و کمیته حسابرسي در بورس اوراق بهادار تهران

پریسا سادات بهبهانی نیا<sup>۱</sup>  
بهار اسدی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۰/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۰۱

### چکیده

هدف این تحقیق بررسی ارتباط اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی با تاکید بر تخصص هیات مدیره و کمیته حسابرسي در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. نقش اصلی گزارشگری مالی ارائه اطلاعات شفاف به استفاده کنندگان است که می توان آن را به عنوان یکی از ابزارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران دانست. مدیران برای قضاوت در گزارشگری مالی فرصت دارند و می توانند از دانش خود درباره فعالیت های تجاری برای بهبود قابلیت خوانایی صورت های مالی به عنوان ابزاری برای انتقال اطلاعات به سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان بالقوه استفاده نمایند. برای دست یابی به اهداف تحقیق داده های ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۶ الی ۱۴۰۰ مورد استفاده قرار گرفت. یافته های تحقیق نشان می دهد که بین اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. بر این اساس شرکت هایی با اجتناب مالیاتی بالاتر تلاش در کاهش خوانایی گزارشگری مالی دارند. همچنین تخصص هیات مدیره و اندازه کمیته حسابرسي ارتباط بین اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی را تعدیل می کند. بدین معنی که هرچه تخصص هیات مدیره بالاتر باشد، و هرچه تعداد اعضای کمیته حسابرسي بیشتر باشد، در جهت افزایش اجتناب مالیاتی از کاهش خوانایی بیشتری استفاده می شود.

**واژه های کلیدی:** اجتناب مالیاتی، تخصص هیات مدیره، خوانایی گزارشگری مالی، کمیته حسابرسي.

۱. گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).

P.behbahaninia@alzahra.ac.ir

۲. گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. asadi0bahar@gmail.com



## مقدمه

پژوهش‌های پیشین مربوط به اجتناب مالیاتی، عموماً روی موضوعاتی نظیر ریسک (ها)تجزیه و همکاران، ۲۰۲۳؛ سوتریسنو و همکاران، ۲۰۲۳)، مدیریت سود (دلگادو و همکاران، ۲۰۲۳)، ریسک اعتباری (حسن و حبیب، ۲۰۲۳) و مسئولیت اجتماعی (ژیانگ و همکاران، ۲۰۲۲) متمرکز شده است. با توجه به مفاهیم تئوری نمایندگی مدیران باید در خصوص افزایش ارزش شرکت پاسخگو بوده و مالکین نیز درصدد ارزیابی مدیران هستند تا دریابند آیا آنها وظایف خود را به درستی ایفا می‌نمایند یا خیر. علاوه بر این آن‌ها علاقه مند هستند تا بفهمند مدیران چگونه و از چه طریق به اهداف تعیین شده دست می‌یابند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۴). در این رابطه ممکن است از منظر سهامداران فریب دولت و گریز از پرداخت مالیات، نه تنها توجیه پذیر باشد، بلکه مطلوب و پسندیده هم واقع شود. در حالی که جامعه انتظار دارند شرکت‌ها شهروندان خوبی بوده و سهم مالیات خود را به درستی و به موقع پرداخت نمایند و بر این اساس استراتژی عدم پرداخت مالیات شرکت از منظر سایر گروه‌ها ناپسند تلقی می‌شود. به طور کلی دو دیدگاه پیرامون فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات وجود دارد. دیدگاه نخست این است که مدیران با هدف کاهش تعهدات مالی شرکت و صرفه جویی وجه نقد، فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات را انجام می‌دهند. بنابراین، از منظر سرمایه‌گذاران، اجتناب از پرداخت مالیات افزایش دهنده ارزش شرکت است و مدیران برای به کار بستن چنین فعالیت‌هایی باید تشویق شوند و پاداش بگیرند. بنابراین، دیدگاه صرفه جویی ناشی از فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند تأمین مالی از طریق بدهی یا وجه نقد را کاهش دهد. دیدگاه دوم با عنوان نظریه ی فرصت طلبی بیان می‌کند اجتناب از پرداخت مالیات به عنوان ابزار ایجاد سپر برای فرصت طلبی و انحراف منافع توسط مدیران است. و پرداخت بیشتر مالیات از دیدگاه سنتی یک فعالیت حداکثر کننده ارزش تلقی می‌شود که ثروت را به شرکت و سهامداران آن منتقل می‌کند (گوادریب و ماریوانی، ۲۰۲۳).

تحقیقات قبلی نشان داد که وقتی شرکت‌های تحت اختیار مدیران عملکرد خوبی داشته باشند، تمایل آنها به افشای اطلاعات افزایش می‌یابد. فرضیه ابهام مدیریتی به این واقعیت اشاره دارد که در شرایط بد مدیران انگیزه دارند اطلاعات صورتهای مالی را به صورت پیچیده ارائه کنند. اصل افشاء در حسابداری ناظر بر ارائه مناسب کلیه واقعیتهای با اهمیت و مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی به ویژه شرکت‌های سهامی عام می‌باشد. قابلیت خوانایی گزارشگری مالی و همچنین قابل فهم بودن اطلاعات ارائه شده توسط حسابداری یکی از موضوعاتی است که بسیار مورد توجه پژوهشگر حسابداری قرار گرفته است (حصار زاده و همکاران، ۲۰۲۰).

در سال ۱۹۶۷ کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده یک گروه مطالعاتی را برای ارائه رهنمودهایی برای بهبود خوانایی و درک روش‌های افشای شرکت‌ها تشکیل داد. نتایج این گزارش‌ها در سال ۱۹۶۹ با عنوان گزارش ویت منتشر شد. بر اساس این گزارش، از آنجایی که همه سرمایه‌گذاران قادر به درک سریع گزارش‌های پیچیده شرکت‌ها نیستند، شرکت‌ها باید از انتشار گزارش‌های پیچیده و طولانی خودداری

کنند. با توجه به آنچه ذکر شد، خوانایی و قابل فهم بودن گزارش های مالی تأثیر مهمی بر عملکرد شرکت خواهد داشت. در این راستا، بررسی جنبه های مختلف خوانایی گزارش های مالی یکی از موضوعاتی است که توجه حسابداران را به خود جلب کرده است (هاوانگ و همکاران، ۲۰۱۶).

ارائه اطلاعات با قابلیت خوانایی بالا، یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری است. قابلیت خوانایی گزارش های مالی سالانه عامل مهمی در ارتقای ویژگی های کیفی اولیه مربوط بودن و بیان صادقانه است. در ارتباط با برخی عوامل اثر گذار بر خوانایی پژوهش هایی انجام شده است. در همین راستا نتایج پژوهش کاظمی علوم و همکاران (۱۴۰۱) نشان داد که رقابت در بازار محصول تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی گزارش های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار داشته است. این نتایج در راستای این دیدگاه است که شرکت ها در صنایع رقابتی، اطلاعات را انباشت نکرده و سطح افشای مطلوبی دارند و از مدیریت مبهم اجتناب می کنند. اگر مدیران در راستای گمراه کردن استفاده کنندگان از صورت های مالی، از طریق اعمال اختیارات خود در زمینه گزینش های حسابداری در گزارشگری مالی، انگیزه داشته باشند، احتمال می رود اجتناب مالیاتی رخ دهد. پژوهش حاضر یکی از جنبه های گسترده مفهوم افشاء یعنی قابلیت خوانایی گزارش های مالی سالانه و رابطه آن با اجتناب مالیاتی را بررسی می کند. همچنین در این پژوهش اثر تعدیلی اندازه کمیته حسابرسی و تخصص هیات مدیره بر رابطه اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی مورد توجه قرار گرفته است. بررسی اثر تعدیلی اندازه کمیته حسابرسی و تخصص هیات مدیره بر رابطه اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی تاکنون در پژوهش دیگری مورد توجه قرار نگرفته است.

### مبانی نظری و پیشینه تحقیق

تفاوت اصلی فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی به قانونی بودن یا غیرقانونی بودن رفتار مودیان مربوط می شود. فرار مالیاتی نقض قانون است و زمانی اتفاق می افتد که مؤدی گزارش های مالی صحیحی را ارائه نمی کند تا درآمد خود را از فعالیت ها و سرمایه گذاری های اقتصادی غلط ارائه دهد. از سوی دیگر، در بحث اجتناب مالیاتی که ناشی از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی است، فرد نگران افشای عمل خود نیست. در واقع در اجتناب از پرداخت مالیات، مؤدی به دنبال راه هایی برای کاهش توانایی پرداخت مالیات است (چن جی و همکاران، ۲۰۱۹). به منظور توسعه روش ها و ابزارهای مقابله با فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات، ابتدا باید درک روشنی از دلایل متفاوت بروز آن ها داشت. دلایل بسیاری در این زمینه عنوان می شود. این دلایل و عوامل را می توان به دو دسته کلی عوامل نهادی و عوامل اقتصادی تقسیم کرد (چن جی و همکاران، ۲۰۱۹). هنجارها و کنش های اجتماعی، عدالت مالیاتی، فساد ماموران مالیاتی، عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم مبادله اطلاعات کامل، نبود سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات، عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه های مالیاتی و ضعیف بودن ضمانت های اجرایی در این مورد، تاخیر در وصول مالیات، مشکلات مربوط به تشخیص علی الراس مالیات، قوانین پیچیده و متعدد، عدم شناسایی مودیان و مستند نبودن میزان درآمد آن ها، وجود معافیت های وسیع و

متنوع و... برخی از عوامل نهادی می باشند (شین و وو، ۲۰۱۸). در مطالعات متعددی فقدان فرهنگ مالیاتی و آموزش در سطوح مختلف به عنوان علل مهم فرار مالیاتی ذکر شده است (کاسیپیلایی و همکاران، ۲۰۰۳). خوانایی مالی به احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته اشاره دارد. خوانایی گزارشگری مالی شفافیت متن و موفقیت در فهم پذیر بودن اطلاعات مالی تعریف شده است که کمک شایانی به درک اعداد و ارقام مندرج در صورت های مالی می کند و از اهمیت بسزایی برخوردار است. وضوح، شفافیت و قابلیت درک گزارش های مالی موضوعی است که استاندارد گذاران، حسابرسان و سرمایه گذاران به آن علاقه دارند (حبیب و حسن، ۲۰۲۰). پژوهش های پیشین نشان داده است گزارشگری مالی با خوانایی کمتر، موجب کاهش اعتماد سرمایه گذاران به اطلاعات شده و قضاوت ها و تصمیم های آنان را تحت تأثیر قرار می دهد (رنکامپ، ۲۰۱۲). کونس و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که بازار به افشاهایی با خوانایی قوی تر، واکنش بیشتری نشان می دهد و آن ها را معتبرتر ارزیابی می کند. ابوبکر و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند گزارش های مالی با خوانایی دشوار، مانعی در برابر پردازش و تجزیه و تحلیل اطلاعات شرکت توسط سرمایه گذاران است. خوانایی گزارشگری مالی، در فرایند ارتباط بین مدیریت شرکت و سرمایه گذاران مقوله ای مهم است. ستایش و ابراهیمی (۱۴۰۰) در پژوهشی دریافتند که اجتناب مالیاتی تأثیر منفی و معناداری بر میزان استفاده از اهرم مالی دارد که نشان دهنده اثر جاننشینی اهرم مالی است و بیانگر این است که شرکت ها از مفهوم اجتناب مالیاتی به عنوان جاننشینی برای مزیت مالیاتی اهرم مالی استفاده می کنند.

خوانا بودن گزارش های مالی برای تحلیل محتوای گزارش های سالانه شرکت ها اهمیت ویژه ای دارد. به کارگیری اصلاحات مبهم موجب افزایش ابهام خواهد شد، گزارش های مالی زمانی مفید تلقی می شوند که صریح ارائه شوند. اطلاعاتی که در گزارش های مالی منتشر می شود باید به نحوی باشد که در ارزیابی عملکرد مدیریت، از لحاظ حفظ و به کارگیری بهینه منابع به سرمایه گذاران کمک کند. از طرف دیگر، امکان ارائه گزارش های مبهم از سوی مدیران به منظور مخفی کردن عملکرد ضعیف خود وجود دارد که می تواند اجتناب مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد (چن و همکاران، ۲۰۲۳). نتایج پژوهش های پیشین نشان می دهد که شرکت های دارای استراتژی تهاجمی نسبت به شرکت های تدافعی، گزارش های مالی با خوانایی کمتری منتشر می کنند (صفری گرایلی و رضایی پسته نوئی، ۱۳۹۸). بر این اساس سناریوی اول این است که شرکت هایی که دنبال اجتناب مالیاتی هستند، در جهت مخفی نمودن این موضوع خوانایی کمتری را دنبال می کنند. اگر بازارها نسبت به اطلاعاتی که در اختیار عموم قرار می گیرد واکنش کمی نشان دهند، زمانی که عملکرد بنگاه بد باشد مدیران انگیزه بیشتری برای افشای مبهم اطلاعات خواهند داشت.

از سوی دیگر برخی تحقیقات نشان می دهند شرکت هایی با اجتناب مالیاتی بیشتر تمایل دارند صورت های مالی تهیه کنند که خواندن آن آسان تر باشد (نگویان، ۲۰۲۱). در واقع چنین شرکت هایی برای جلب اعتماد سرمایه گذاران و نهادهای ناظر در زمان اجتناب مالیات، خوانایی بیشتری را دنبال می کنند. بر این اساس و چون دو سناریو در ارتباط با جهت ارتباط اجتناب مالیاتی و خوانایی وجود دارد، فرضیه تحقیق بدون

جهت گیری بیان شده و پیش‌بینی می‌شود اجتناب مالیاتی بر خوانایی گزارشگری مالی موثر باشد. لذا فرضیه اول تحقیق به شرح زیر تدوین شده است:

**فرضیه اول:** اجتناب مالیاتی بر خوانایی گزارشگری مالی اثر معنادار دارد.

نحوه حاکمیت و راهبری شرکت‌ها بر روی خوانایی گزارشگری مالی و سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تأثیرگذار است. حاکمیت شرکتی ضعیف باعث افزایش در سطح اجتناب مالیاتی می‌شود. یکی از ارکان مهم حاکمیت شرکتی هیات مدیره است. تحقیقات پیشین رابطه مثبتی میان تخصص هیات مدیره و اجتناب مالیاتی کمتر را نشان می‌دهد (آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۵). حسن و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند تخصص مالی هیات مدیره سبب کاهش اجتناب مالیاتی و استقلال اعضای کمیته حسابرسی سبب افزایش اجتناب مالیاتی می‌شود. مدیران با تخصص مالی بیشتر اغلب سعی در کاهش اجتناب مالیاتی دارند. پژوهش‌های اخیر استدلال کرده‌اند که حضور مدیران متخصص و مستقل در هیئت مدیره شرکت موجب بهبود نظارت بر کیفیت افشای مالی و کاهش منافع حاصل از محدودیت نشر اطلاعات مالی می‌شود که خود موجب افزایش خوانایی گزارش حسابرسی و گزارشگری مالی می‌شود (فرهنگ دوست و همکاران، ۱۳۹۹). از سوی دیگر می‌توان استدلال نمود که ممکن است مدیران با تخصص مالی بالاتر راه‌های قانونی جهت اجتناب مالیاتی را پیشنهاد دهند و از این طریق سعی در پرداخت کمتر مالیات داشته باشند. رحمان و کبیر (۲۰۲۳) به بررسی رابطه استقلال هیات مدیره و خوانایی گزارشگری مالی پرداختند. نتایج تحقیق آنها رابطه منفی میان استقلال هیات مدیره و خوانایی گزارشگری مالی را نشان داد. مدیران در هیئت مدیره که در استراتژی‌های اجتناب مالیاتی مخاطره‌آمیز شرکت می‌کنند، انگیزه دارند اطلاعات را مبهم کنند تا ریسک حسابرسی مالیاتی را کاهش دهند و پس از حسابرسی، خطر عدم انطباق استراتژی‌های مالیاتی‌شان را کاهش دهند. یکی از راه‌های موثر برای مبهم کردن اطلاعات ارائه شده به استفاده کنندگان صورت‌های مالی (از جمله مقامات مالیاتی) این است که صورت‌های مالی کمتر خوانا باشند (نگویان، ۲۰۲۱). لذا دو سناریو در ارتباط با نحوه تعدیلگری تخصص هیات مدیره بر رابطه اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی وجود دارد. از یک سو تخصص هیات مدیره می‌تواند بر رابطه اجتناب مالیات و خوانایی اثر مثبت بگذارد و از سوی دیگر می‌تواند آن را کاهش دهد. بر این اساس تخصص هیات مدیره می‌تواند رابطه اجتناب مالیاتی و خوانایی را تعدیل کند و فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر تدوین شده است:

**فرضیه دوم:** تخصص هیات مدیره اثر اجتناب مالیاتی بر خوانایی گزارشگری مالی را تعدیل می‌کند.

دغدغه اصلی سهامداران، یافتن ترکیبی از مکانیزم‌های کنترلی در جهت کنترل اقدامات فرصت طلبانه مدیر است که یکی از این اقدامات کنترلی کمیته حسابرسی است. ادبیات نظری نشان می‌دهد کمیته حسابرسی به عنوان جزئی از ساختار راهبری شرکتی، ابزاری برای کاهش هزینه‌های نمایندگی و همسو کردن منافع مدیران و سهامداران بوده و همچنین وسیله‌ای برای نظارت اثربخش جهت بهبود روابط نمایندگی تلقی

می‌شود. مطابق با تئوری نمایندگی، کمیته حسابرسی می‌تواند به عنوان یکی از مکانیزم‌های راهبری شرکتی با استفاده از فرایند نظارتی سوء استفاده اجتناب از مالیات را کاهش دهد (ایسلام و هاشم، ۲۰۲۳). در واقع کمیته حسابرسی به عنوان یک سازوکار کنترلی جهت همسو کردن منافع مدیران و ذینفعان تشکیل می‌شود. بنابراین انتظار می‌رود که اثربخشی کمیته حسابرسی بتواند بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تاثیرگذار باشد (فوزان و همکاران، ۲۰۱۹).

کمیته حسابرسی، یک کمیته در چارچوب حاکمیت شرکتی است که در آن هیئت مدیره، برخی از مسئولیت‌های نظارتی را به آن محول می‌کند. کمیته حسابرسی، مسئول اجرای نظارت بر کار حسابرسان داخلی و مستقل، پیشنهاد حسابرسان مستقل، دریافت گزارش حسابرسی و نیز کسب اطمینان از انجام اقدامات اصلاحی به موقع و صحیح توسط مدیریت برای کنترل ضعف‌ها و کاستی‌ها، قوانین و مقررات و سایر مشکلات شناسایی شده از سوی حسابرسان است. کمیته‌های حسابرسی باید به طرز صحیح سازماندهی شده و استفاده شوند. حالت محتمل اول این است که کمیته حسابرسی از طریق نظارت خود بر حسابرسی و روند خوانایی گزارشگری مالی بر اساس قوانین، در چارچوب حمایت از سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه، نقش اساسی ایفا می‌کند. کمیته حسابرسی می‌تواند در خصوص مشکلات زبانی و سختی خوانایی گزارش مالی در پیشنویس گزارش، اظهارنظر کند و با در نظر گرفتن ظرفیت خوانندگان، به حسابرس مستقل برای به کارگیری زبانی ساده و فاقد مفاهیم نا آشنا توصیه‌هایی ارائه دهد تا مشکلات درک شده و فهم پذیر بودن گزارشگری مالی به حداقل برسد، تفسیر آن تسهیل شود و عملکرد انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان به درستی انجام شود (ویلتی، ۲۰۲۰). فهم پذیر بودن متون تا حدود زیادی به مفهوم خوانایی وابسته است. با توجه به نظریه ادراک، خوانایی بر درک افراد از اطلاعات افشا شده و به تبع بر قضاوت‌های آن‌ها تأثیر می‌گذارد (فضل‌الهی و ملکی توانا، ۱۳۸۹). البته با توجه به اینکه کمیته حسابرسی، خود، مسئولیت انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس را بر عهده دارد، می‌تواند حسابرس مستقلی را که خوانایی گزارش مالی وی از خوانایی بالاتری برخوردار باشد، انتخاب یا ابقا کند. از سوی دیگر کمیته حسابرسی وظیفه نظارت بر گزارشات مالی را برعهده دارد. لذا کمیته حسابرسی اثربخش و با صلاحیت می‌تواند بر کیفیت گزارشات مالی مؤثر باشد، و باعث افزایش کیفیت گزارشات مالی گردد. همچنین اگر در کمیته حسابرسی افراد با تخصص مالی به کار گرفته شوند، باعث می‌شود که کیفیت و قابلیت اتکای گزارشات مالی افزایش پیدا کند (لیسیچ و همکاران، ۲۰۱۹). چوی و همکاران (۲۰۰۴) بیان می‌دارند که اندازه کمیته حسابرسی می‌تواند تأثیر سازنده‌ای روی عملکرد کمیته داشته باشد. کمیته حسابرسی بزرگ‌تر می‌تواند مؤثرتر باشد، بطوری که با بزرگ‌تر شدن کمیته‌ها احتمالاً اعضای با تخصص‌های گوناگون برای انجام کنترل جدیدتر رویه‌های گزارشگری حضور خواهند داشت. تحقیقات پیشین نشان می‌دهند که با افزایش اندازه کمیته مؤثر و با کاهش اندازه کمیته غیر مؤثر می‌شود. کمیته حسابرسی بزرگ‌تر، دانش وسیع‌تری دارد که بر مبنای آن استدلال و استنتاج می‌کنند (کارامانو و افیس، ۲۰۰۵). نتایج حاصل از پژوهش قائمی و همکاران (۱۳۹۹) نشان‌دهنده آن است که بین اندازه کمیته

حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی با ضعف در کنترل‌های داخلی و مدیریت سود رابطه منفی و معناداری وجود دارد. می‌توان استدلال نمود بین اندازه کمیته حسابرسی و نظارت بر عملکرد هیأت مدیره رابطه‌ای مثبت وجود دارد که منجر به عملکرد بهتر می‌شود. اندازه بزرگ‌تر کمیته حسابرسی می‌تواند اثربخشی بیشتری در نظارت بر شرکت داشته باشد؛ که این به افشای با کیفیت تر اطلاعات منجر می‌شود (محمد و همکاران، ۲۰۲۳). از سوی دیگر می‌توان اینگونه استدلال نمود که تعداد بیشتر اعضای کمیته حسابرسی سبب غیر موثر تر شدن بحث‌ها در کمیته و تصمیم‌گیری ضعیف‌تر می‌شود و خوانایی گزارشگری مالی کاهش می‌یابد. یا اینکه اعضای بیشتر اعضای کمیته حسابرسی با توان بالاتر حاصل از هم‌افزایی دانش، در زمان تمایل شرکت به اجتناب مالیاتی، توصیه‌هایی در جهت کاهش خوانایی گزارشگری مالی و پنهان ماندن این اجتناب ارائه می‌دهند. بر این اساس اندازه کمیته حسابرسی می‌تواند رابطه اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی را تعدیل کند و بر این اساس فرضیه سوم تحقیق بدون جهت و به شرح زیر تدوین شده است:

**فرضیه سوم:** اندازه کمیته حسابرسی اثر اجتناب مالیاتی بر خوانایی گزارشگری مالی را تعدیل می‌کند.

#### روش شناسی پژوهش:

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات کاربردی همبستگی است. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۶ الی ۱۴۰۰ می‌باشد که با شرایط زیر محدود شده‌اند:

- ۱) به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، پایان سال مالی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
- ۲) نمونه‌های انتخابی شرکت‌های واسطه‌گری مالی، بانک و بیمه نباشند.
- ۳) به منظور قابل یکنواخت بودن اطلاعات، در طول دوره پژوهش تغییری در سال مالی نداشته باشند.
- ۴) اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب شده در این پژوهش قابل دسترس باشد.
- ۵) بیش از یک ماه توقف نماد معاملاتی نداشته باشند.
- ۶) تاریخ پذیرفته شدن این شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران باید قبل از سال ۱۳۹۶ باشد.
- ۷) شرکت‌ها زیان ده نباشند.

بر اساس شرایط مذکور تعداد ۱۰۰ شرکت و در مجموع ۵۰۰ سال/شرکت به عنوان جامعه محدود شده انتخاب شدند.

## متغیرهای پژوهش

### اجتناب از پرداخت مالیات (T Avoid) (متغیر مستقل):

متغیر مستقل پژوهش حاضر اجتناب مالیاتی است. برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی به پیروی از از تحقیق خواجهی و همکاران (۱۴۰۱) از دو متغیر نرخ موثر مالیاتی و همچنین تفاوت دفتری مالیات به شرح زیر استفاده می‌شود:

۱. نرخ موثر مالیاتی از رابطه زیر محاسبه شد:

$$ETR = \frac{TAX\ EXPENSE}{OPERATING\ INCOME}$$

که در این رابطه:

ETR: نرخ موثر مالیاتی بر اساس استانداردهای حسابداری است.

TAX EXPENSE: هزینه مالیات ابرازی شرکت است که در صورت سود و زیان نشان داده می‌شود.

OPERATING INCOME: نشان دهنده سود عملیاتی شرکت است.

۲. تفاوت دفتری مالیات: از طریق تفاوت درآمد قبل از مالیات شرکت در سال و درآمد مالیاتی؛ تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت در ابتدای دوره محاسبه می‌شود. درآمد مالیاتی نیز از تقسیم هزینه مالیات قطعی بر نرخ مالیات به دست می‌آید. بنابراین می‌توان فرمول محاسباتی تفاوت دفتری مالیات را به شرح زیر نشان داد:

تفاوت دفتری مالیات: (درآمد مالیاتی - درآمد قبل از مالیات) / کل دارایی‌های ابتدای دوره

### خوانایی گزارشگری مالی (Readability) (متغیر وابسته):

در این تحقیق به پیروی از نگویان (۲۰۲۱)، رضایی پسته نویی و صفری گرایلی (۱۳۹۷) و ریاحی نژاد و توانگر (۱۴۰۰) از شاخص FOG و همچنین شاخص Length برای اندازه گیری خوانایی گزارشگری مالی استفاده شده که به صورت زیر محاسبه می‌شوند:

۱- شاخص FOG: (درصد کلمات پیچیده + میانگین تعداد کلمات هر جمله) \* ۰.۴

۲- شاخص Length: (تعداد کلمات متن) Ln

فرایند و نحوه تعیین سطح خوانایی گزارشهای مالی در شاخص فوق به ترتیب زیر است:

(۱) انتخاب یک نمونه یک صد کلمه ای از ابتدا، یک نمونه یک صد کلمه ای از وسط و یک نمونه

یک صد کلمه ای از اواخر گزارش به صورت تصادفی

(۲) شمارش تعداد جمله‌های هر یک از نمونه‌ها

(۳) مشخص کردن متوسط طول جملات از طریق تقسیم تعداد کلمات به تعداد جمله‌های کامل هر

نمونه یک صد کلمه‌ای

- ۴) شمارش تعداد کلمات سه هجایی و بیش از سه هجایی موجود (کلمات پیچیده) در هر کدام از متون یک صد کلمه‌ای
- ۵) جمع کردن تعداد کلمات پیچیده با تعداد متوسط کلمات در جملات
- ۶) ضرب کردن حاصل جمع تعداد کلمات دشوار و متوسط کلمات در جملات با عدد ثابت ۰/۴
- ۷) انجام محاسبات بندهای ۴، ۵ و ۶ برای دو نمونه یک صد کلمه‌ای دیگر
- ۸) محاسبه میانگین نتایج هر سه نمونه از طریق جمع کردن و تقسیم به تعداد رابطه بین شاخص فوگ و سطح خوانایی بدین شرح است که  $FOG \geq 18$ ؛ یعنی متن قابل خواندن نیست و بسیار پیچیده است، ۱۴-۱۸ (متن سخت)، ۱۲-۱۴ (متن مناسب)، ۱۰-۱۲ (متن قابل قبول) و ۸-۱۰ (متن آسان) است. از آنجا که مقادیر بیشتر شاخص فوق، بیانگر میزان خوانایی کمتر گزارش های مالی است، بنابراین، مقدار محاسبه شده در عدد منفی یک (-۱) ضرب می‌شود تا معیار مستقیمی از شاخص خوانایی گزارشگری مالی به دست آید.
- تخصص هیات مدیره (متغیر تعدیلگر):** اولین متغیر تعدیل گر تحقیق تخصص مالی اعضای هیئت مدیره است که با نسبت تعداد اعضای هیئت مدیره دارای تحصیلات مالی بر کل اعضا سنجیده می‌شود. ماده ۱ منشور کمیته حسابرسی تخصص مالی را بصورت زیر تعریف می‌نماید:
- مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین المللی در مسائل مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد و سایر رشته های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورت ها و گزارشگری مالی و کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی. از نسبت تعداد اعضای هیات مدیره دارای تخصص مالی تقسیم بر کل اعضا برای بدست آوردن تخصص هیات مدیره استفاده می‌گردد.

#### کمیته حسابرسی (متغیر تعدیلگر)

دومین متغیر تعدیل گر تحقیق کمیته حسابرسی است. اندازه کمیته حسابرسی نشان دهنده منابع و قدرتی است که کمیته حسابرسی در اختیار دارد تا به طور موثری مسئولیت های نظارتی و گزارشگری مالی خود را انجام دهد. در این تحقیق مشابه پژوهش زلفی و همکاران (۱۳۹۸) متغیر کمیته حسابرسی با تعداد اعضای کمیته حسابرسی بررسی شده است.

متغیرهای کنترلی پژوهش به شرح زیر است:

- اندازه شرکت که به دلیل تاثیر بر روی اجتناب مالیاتی در این پژوهش گنجانده شده است و برابر با لگاریتم طبیعی کل دارایی هاست (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۲).
- بازده دارایی ها که از تقسیم سود عملیاتی به دارایی ها بدست می آید (رضایی پیتنه نویی و صفری گرایلی، ۱۳۹۷).

- نسبت اهرمی است که از تقسیم کل بدهی ها بر دارایی ها بدست می آید (رضایی پیتته نویی و صفری گرایلی، ۱۳۹۷).
- عمر شرکت که برابر است با دوره زمانی که شرکت به فعالیت مشغول است (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۲).
- نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری است که از تقسیم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام و ارزش دفتری بدهی ها، بر ارزش دفتری دارایی ها بدست می آید (نگویان، ۲۰۲۱).
- نسبت سود عملیاتی که از تقسیم درآمد عملیاتی قبل از هزینه های مالی بر مجموع دارایی ها بدست می آید (نگویان، ۲۰۲۱).

#### مدل های پژوهش:

مدل های پژوهش برای آزمون فرضیات اول تا سوم پژوهش مشابه با تحقیق نگویان (۲۰۲۰) و با افزودن متغیرهای تعدیلی به مدل ایشان به شرح زیر است:

مدل شماره ۱:

$$\text{Readability}_{it} = a_0 + a_1 \text{Tavoid}_{it} + a_2 \text{Size}_{it} + a_3 \text{Roair}_{it} + a_4 \text{Lev}_{it} + a_5 \text{Age}_{it} + a_6 \text{Mtb}_{it} + a_7 \text{Earn}_{it} + \varepsilon$$

مدل شماره ۲:

$$\text{Readability}_{it} = a_0 + a_1 \text{Tavoid}_{it} + a_2 \text{Acommittee}_{it} + a_3 \text{Acommittee}_{it} * \text{Tavoid}_{it} + a_4 \text{Size}_{it} + a_5 \text{Roair}_{it} + a_6 \text{Lev}_{it} + a_7 \text{Age}_{it} + a_8 \text{Mtb}_{it} + a_9 \text{Earn}_{it} + \varepsilon$$

مدل شماره ۳:

$$\text{Readability}_{it} = a_0 + a_1 \text{Tavoid}_{it} + a_2 \text{Bef}_{it} + a_3 \text{Bef}_{it} * \text{Tavoid}_{it} + a_4 \text{Size}_{it} + a_5 \text{Roair}_{it} + a_6 \text{Lev}_{it} + a_7 \text{Age}_{it} + a_8 \text{Mtb}_{it} + a_9 \text{Earn}_{it} + \varepsilon$$

در مدل های بالا نمادها به شرح زیر هستند:

Readability<sub>i,t</sub>: خوانایی گزارشگری مالی

Tavoid<sub>i,t</sub>: اجتناب مالیاتی

BFE<sub>i,t</sub>: تخصص هیات مدیره

Acommittee<sub>i,t</sub>: کمیته حسابرسی

Size<sub>i,t</sub>: اندازه شرکت

Roai<sub>i,t</sub>: بازده دارایی

Levi<sub>i,t</sub>: اهرم مالی

Age<sub>i,t</sub>: عمر شرکت

MTB<sub>i,t</sub>: ارزش بازار به ارزش دفتری

Earn<sub>i,t</sub>: سود شرکت

### آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

در جدول شماره ۱ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش نشان داده شده است:

جدول شماره ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
خوانایی گزارشگری مالی FOG	-۷.۹۰۲	-۷.۹۵۱	۰.۳۱۷	-۸.۶۹۱	-۶.۶۷۵
خوانایی گزارشگری مالی شاخص LENGTH	۱۰.۲۱۱	۱۰.۲۵۸	۰.۳۲۹	۱۱.۱۳۴	۸.۹۸۷
اجتناب مالیاتی ETR	۰.۰۷۸	۰.۰۳۱	۰.۱۲۸	۱.۳۳۹	-۱.۱۸۴
اجتناب مالیاتی BTD	-۰.۰۱۳	-۰.۰۰۰۳	۰.۰۲۲	۰.۰۱۶	-۰.۱۵۵
تخصص هیات مدیره	۰.۱۲۸	۳	۰.۸۶۴	۵	۰
کمیته حسابرسی	۳.۳۱۹	۳	۰.۸۶۴	۵	۰
عمر شرکت	۴۵.۸۸	۴۹	۱۳.۰۱۸	۷۰	۱۶
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	۲.۵۵۵	۲.۲۳۱	۲.۰۹۱	۸.۴۸۵	-۵.۹۲۵
بازده دارایی ها	۰.۰۷۵	۰.۰۷۳	۰.۱۶	۰.۷۰۸	-۰.۷۶۹
اندازه شرکت	۱۲.۴۹۵	۱۲.۴۱۳	۰.۶۳۷	۱۴.۷۴۶	۱۰.۹۵۴
سود شرکت	۰.۰۸۲	۰.۰۷۷	۰.۱۴۴	۰.۵۵۷	-۰.۵۴۵
اهرم مالی	۰.۵۹۷	۰.۵۷۷	۰.۲۹۰	۱.۸۴۹	۰.۰۱۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج بدست آمده برای متغیر قابلیت خوانایی (FOG) نشان می دهد که بیشترین خوانایی برای شرکت کاشی الوند در سال ۱۴۰۰ و کمترین خوانایی برای شرکت سیمان داراب در سال ۱۳۹۶ می باشد. نتایج بدست آمده برای متغیر قابلیت خوانایی (LENGTH) نشان می دهد که بیشترین خوانایی برای شرکت کاشی الوند در سال ۱۴۰۰ و کمترین خوانایی برای شرکت سیمان داراب در سال ۱۳۹۶ می باشد. نتایج بدست آمده برای متغیر اجتناب مالیاتی (ETR) نشان می دهد که بیشترین اجتناب مالیاتی برای شرکت معدنی در سال ۱۳۹۸ و کمترین اجتناب مالیاتی برای شرکت قطعات اتومبیل در سال ۱۳۹۸ می باشد. نتایج بدست آمده برای متغیر اجتناب مالیاتی (BTD) نشان می دهد که بیشترین اجتناب مالیاتی برای شرکت سیمان بجنورد در سال ۱۳۹۴ و کمترین اجتناب مالیاتی برای شرکت سیمان خاش در سال ۱۴۰۰ می باشد.

### بررسی مفروضات مدل رگرسیون خطی و انتخاب روش تخمین مدل

یکی از فروض رگرسیون خطی این است که، تمامی جملات باقیمانده دارای واریانس برابر باشند. در این مطالعه فرض همسانی واریانس باقیمانده ها از طریق آزمون بروس-پاگان-گودفری مورد بررسی قرار گرفت. سطح

معنی داری آزمون برای هر سه مدل کمتر از ۰.۰۵ بدست آمد، بنابراین، به منظور رفع ناهمسانی واریانس از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده شد. بعلاوه برای بررسی عدم وجود هم خطی از معیار عامل تورم واریانس (VIF) استفاده شد و نتایج حاصل از این آزمون نشان داد که میزان تورم واریانس متغیرهای مستقل و کنترلی در هر سه مدل در حد مجاز خود قرار داشته و لذا از این بابت مشکلی وجود ندارد. یکی از فروض مهم راجع به جمله باقیمانده این است که توزیع جملات آن نرمال است. به منظور آزمون نرمال بودن جمله خطا از آماره آزمون جارکو-پرا استفاده شده است. مقدار سطح معناداری آماره آزمون جارکو-پرا، در هر سه مدل کم تر از ۰.۰۵ بود بنابراین، باقیمانده های مدل های پژوهش تابع توزیع نرمال نیستند. زمانی که اندازه نمونه به اندازه کافی بزرگ است و پیش فرض های کلاسیک نیز برقرار است، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است. در شرایط مزبور، با توجه به قضیه حد مرکزی می توان دریافت که حتی اگر باقیمانده ها نرمال نیست، آماره های آزمون به طور مجانبی از توزیع نرمال پیروی می کند، بدون تورش است و از کارآیی برخوردار است. بنابراین، نرمال نبودن باقیمانده ها مشکلی را در روند تحلیل ایجاد نمی کند. بعلاوه مانایی متغیرهای تحقیق بررسی شد. ر اساس آزمون «لوین، لین وچو» چون مقدار احتمال آزمون همه متغیرها کمتر از ۵٪ بوده است، همه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی در دوره پژوهش در سطح پایا بوده اند و نیازی به آزمون هم جمعی نیست. نتایج آزمون F نشان داد برای هر سه مدل باید از روش تابلویی استفاده شود و نتایج آزمون هاسمن حاکی از این بود که از مدل اثرات ثابت برای تخمین هر سه مدل استفاده شود.

### نتایج آزمون فرضیه اول

با توجه به فرضیه اول که به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی می پردازد دو معیار برای خوانایی گزارشگری مالی با دو شاخص فوگ (FOG) و شاخص لنت (LENGTH) در نظر گرفته شد که در جدول شماره ۲ نتایج آزمون این فرضیه ارائه شده است:

فرضیه اول: بررسی خوانایی گزارشگری مالی با شاخص فوگ (FOG):

با توجه به جدول ۲ مقدار سطح احتمال آزمون F با توجه دو شاخص خوانایی گزارشگری مالی برابر با ۰.۰۰۰ و کمتر از ۰.۰۵ می باشد، بنابراین، مدل معنی دار بوده و بین متغیر مستقل و وابسته یک رابطه خطی وجود دارد. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده رگرسیون برابر ۰.۸۸۳ است. این موضوع بیانگر آن است که تقریباً ۹۰ درصد تغییرات متغیر خوانایی گزارشگری مالی شرکت با استفاده از هر دو شاخص فوگ (FOG) و شاخص لنت (LENGTH) براساس تغییرات متغیرهای مستقل و کنترل بیان می شود و مابقی متأثر از سایر عواملی است که در این تحقیق بررسی نشده اند. بر اساس نتایج ارائه شده در جدول فوق، مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۲۸- منفی و معنی دار می باشد. بنابراین می توان گفت اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR)

بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص فوگ (FOG) تاثیر معکوس و معنی داری دارد. همچنین مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۴۴۶- منفی و معنی دار می باشد. بنابراین می توان گفت اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص فوگ (FOG) تاثیر معکوس و معنی داری دارد.

جدول شماره ۲: نتایج تخمین مدل اول و دوم پژوهش

خوانایی گزارشگری مالی شاخص لنت (LENGTH)		خوانایی گزارشگری مالی شاخص فوگ (FOG)				متغیر
سطح معنا داری	آماره t	ضرایب	سطح معنا داری	آماره t	ضرایب	
۰.۰۰۰	۲۳.۷۸۵	۷.۷۱۴	۰.۰۰۰	۱۶.۶۸۵	۵.۴۱۱	ثابت
۰.۰۰۰	-۲.۵۷۸	-۰.۰۲۴	۰.۰۰۰	-۳.۵۷۸	-۰.۰۲۸	اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR)
۰.۰۰۰	-۴.۳۱۱	-۰.۴۳۴	۰.۰۰۰	-۲.۳۱۱	-۰.۴۴۶	اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD)
۰.۰۰۲	۳.۰۸۷	۰.۲۸۸	۰.۰۰۲	۳.۰۸۷	۰.۲۸۸	سن شرکت
۰.۰۰۰۲	-۳.۷۲۹	-۰.۰۱۱	۰.۰۰۰۲	-۳.۷۲۹	-۰.۰۱۱	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری
۰.۰۴۸	۱.۹۷۵	۰.۱۴۷	۰.۰۴۸	۱.۹۷۵	۰.۱۴۷	بازده دارایی ها
۰.۰۰۰	۷.۶۱۱	۰.۰۹۸	۰.۰۰۰	۷.۶۱۱	۰.۰۹۸	اندازه شرکت
۰.۰۰۰	۳.۵۹۷	۰.۲۲۸	۰.۰۰۰	۳.۵۹۷	۰.۲۲۸	سود شرکت
۰.۰۲۸	-۲.۲۰۳	-۰.۰۷۸	۰.۰۲۸	-۲.۲۰۳	-۰.۰۷۹	اهرم مالی
	۴۳.۸۹۶			۴۳.۶۹۸		آماره F
	۰.۰۰۰			۰.۰۰۰		احتمال آماره F
	۰.۹۰۰			۰.۹۰۳		ضریب تعیین
	۰.۸۵۳			۰.۸۸۳		ضریب تعیین تعدیل شده
	۲.۴۴۳			۲.۰۴۳		آماره دوربین وانسون

منبع: یافته های پژوهشگر

فرضیه اول: بررسی خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) بین اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) ارتباط معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج ارائه شده در جدول فوق، مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۲۴۷- منفی و معنی دار می باشد. بنابراین

می‌توان گفت اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) تأثیر معکوس و معنی‌داری دارد. همچنین مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۴۳۴۱- منفی و معنی دار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) تأثیر معکوس و معنی‌داری دارد.

### نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۳ مقدار سطح احتمال آزمون F با توجه دو شاخص خوانایی گزارشگری مالی برابر با ۰.۰۰۰ و کمتر از ۰.۰۵ می‌باشد، بنابراین، مدل معنی‌دار بوده و بین متغیر مستقل و وابسته یک رابطه خطی وجود دارد. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده رگرسیون برابر ۰.۸۸۲ است. این موضوع بیانگر آن است که تقریباً ۹۰ درصد تغییرات متغیر خوانایی گزارشگری مالی شرکت با استفاده از هر دو شاخص فوگ (FOG) و شاخص لنت (LENGTH) براساس تغییرات متغیرهای مستقل، متغیر تعدیل‌گر و کنترل بیان می‌شود و مابقی متأثر از سایر عواملی است که در این تحقیق بررسی نشده‌اند.

جدول شماره ۳: نتایج تخمین مدل سوم و چهارم پژوهش

خوانایی گزارشگری مالی شاخص لنت (LENGTH)			خوانایی گزارشگری مالی شاخص فوگ (FOG)			
سطح معنا داری	آماره t	ضرایب	سطح معنا داری	آماره t	ضرایب	متغیر
۰.۰۰۰	۲۳.۴۶۹	۷.۷۰۲	۰.۰۰۰	۱۶.۴۵۳	۵.۳۹۹	ثابت
۰.۰۰۰	-۴.۳۱۲	-۰.۰۱۹	۰.۰۰۰	۲.۳۱۲	-۰.۰۱۹	اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR)
۰.۰۰۰	-۲.۵۲۴	-۰.۶۳۴	۰.۰۰۰	-۳.۵۲۴	-۰.۷۲۴	اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD)
۰.۰۰۰	۳.۵۳۱	۰.۰۰۷	۰.۰۰۰	۳.۵۳۱	۰.۰۰۹	تخصص هیات مدیره
۰.۰۰۰	-۷.۸۵۱	-۰.۲۴۵	۰.۰۰۰	-۵.۸۵۱	-۰.۳۹۵	حاصلضرب تخصص هیات مدیره در اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR)
۰.۰۰۰	-۵.۱۵۱	-۰.۰۱۲	۰.۰۰۰	-۷.۱۵۱	-۰.۰۱۳	حاصلضرب تخصص هیات مدیره در اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD)

خوانایی گزارشگری مالی شاخص (LENGTH) لنت			خوانایی گزارشگری مالی شاخص فوگ (FOG)			
سطح معنا داری	آماره t	ضریب	سطح معنا داری	آماره t	ضریب	متغیر
۰.۰۰۱	۳.۱۱۸	۰.۲۹۴	۰.۰۰۱	۳.۱۱۸	۰.۲۹۴	سن شرکت
۰.۰۰۰۲	-۳.۷۰۵	-۰.۰۱۱	۰.۰۰۰۲	-۳.۷۰۵	-۰.۰۱۱	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری
۰.۰۵۴	۱.۹۳۱	۰.۱۴۴	۰.۰۵۴	۱.۹۳۱	۰.۱۴۴	بازده دارایی ها
۰.۰۰۰	۷.۵۶۳	۰.۰۹۸	۰.۰۰۰	۷.۵۶۳	۰.۰۹۸	اندازه شرکت
۰.۰۰۵	۳.۴۱۱	۰.۲۲۳	۰.۰۰۵	۳.۴۱۱	۰.۲۲۳	سود شرکت
۰.۰۲۹	-۲.۱۹۰	-۰.۰۷۹	۰.۰۲۹	-۲.۱۹۰	-۰.۰۷۹	اهرم مالی
۴۲.۳۱۷			۴۱.۳۱۷			آماره F
۰.۰۰۰			۰.۰۰۰			احتمال آماره F
۰.۹۰۵			۰.۹۱۳			ضریب تعیین
۰.۸۸۲			۰.۸۷۲			ضریب تعیین تعدیل شده
۱.۷۴۳			۲.۳۵۴			آماره دوربین وانسون

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه دوم: بررسی خوانایی گزارشگری مالی با شاخص فوگ (FOG) بر اساس نتایج ارائه شده در جدول فوق، مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۱۹- منفی و معنی دار می‌باشد و مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر تخصص هیات مدیره برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۰۹ مثبت و معنی دار می‌باشد و مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر حاصلضرب تخصص هیات مدیره در اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۳۹۵- منفی و معنی دار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت تخصص تخصص هیات مدیره باعث افزایش تاثیر منفی اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص فوگ (FOG) می‌شود. همچنین مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) برابر ۰.۰۰۰ بوده و ضریب آن برابر ۰.۷۲۴- منفی و معنی دار می‌باشد و مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر تخصص هیات مدیره برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۰۹ مثبت و معنی دار می‌باشد و مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر حاصلضرب تخصص هیات مدیره در اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۱۳- منفی و معنی دار می‌باشد. بنابراین می‌توان

گفت تخصص تخصص هیات مدیره باعث منفی تر کردن تاثیر اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص فوگ (FOG) می شود.

فرضیه دوم: بررسی خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) بین اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) ارتباط معناداری وجود دارد.

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول فوق، مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۱۹- منفی و معنی دار می باشد و مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر تخصص هیات مدیره برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۷۱ مثبت و معنی دار می باشد و مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر حاصلضرب تخصص هیات مدیره در اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۲۴۵- منفی و معنی دار می باشد. بنابراین می توان گفت تخصص هیات مدیره تاثیر منفی اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) را افزایش می دهد. همچنین مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۶۳۴- منفی و معنی دار می باشد و مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر تخصص هیات مدیره برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۷۱ مثبت و معنی دار می باشد و مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر حاصلضرب تخصص هیات مدیره در اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۱۲۴- منفی و معنی دار می باشد. بنابراین می توان گفت تخصص هیات مدیره باعث منفی تر کردن تاثیر اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) می شود.

### نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

با توجه به فرضیه سوم مبنی بر اینکه اندازه کمیته حسابرسی ارتباط بین اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی را تعدیل می کند، دو معیار برای خوانایی گزارشگری مالی با دو شاخص فوگ (FOG) و شاخص لنت (LENGTH) در نظر گرفته شد که در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

با توجه به جدول ۴ مقدار سطح احتمال آزمون F با توجه دو شاخص خوانایی گزارشگری مالی برابر با ۰.۰۰۰ و کمتر از ۰.۰۵ می باشد. بنابراین، مدل معنی دار بوده و بین متغیر مستقل و وابسته یک رابطه خطی وجود دارد. همچنین ضریب تعیین شده رگرسیون برابر ۰.۸۸۲ است. این موضوع بیانگر آن است که تقریباً ۹۰ درصد تغییرات متغیر خوانایی گزارشگری مالی شرکت با استفاده از هر دو شاخص فوگ (FOG) و شاخص لنت (LENGTH) براساس تغییرات متغیرهای مستقل، متغیر تعدیل گر و کنترل بیان می شود. بر اساس نتایج ارائه شده در جدول فوق، مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۲۸- منفی و معنی دار می باشد و مقدار احتمال

اماره T مربوط متغیر اندازه کمیته حسابرسی برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۰۸ مثبت و معنی دار می‌باشد و مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر حاصلضرب اندازه کمیته حسابرسی در اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۳۶۲- منفی و معنی دار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت اندازه کمیته حسابرسی باعث افزایش تاثیر منفی اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص فوگ (FOG) می‌شود. همچنین مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۵۸۱- منفی و معنی دار می‌باشد و مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر اندازه کمیته حسابرسی برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۰۸ مثبت و معنی دار می‌باشد و مقدار احتمال اماره T مربوط متغیر حاصلضرب اندازه کمیته حسابرسی در اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۰۰۴- منفی و معنی دار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت تخصص اندازه کمیته حسابرسی باعث منفی تر کردن تاثیر اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص فوگ (FOG) می‌شود.

جدول شماره ۴: نتایج تخمین مدل پنجم و ششم پژوهش

خوانایی گزارشگری مالی شاخص لنت (LENGTH)		خوانایی گزارشگری مالی شاخص فوگ (FOG)				
سطح معنای	آماره t	ضرایب	سطح معنای	آماره t	ضرایب	متغیر
۰.۰۰۰	۲۳.۷۰۶	۷.۷۱۷	۰.۰۰۰	۱۶.۶۳۲	۵.۴۱۴	ثابت
۰.۰۰۰	-۴.۱۰۱	-۰.۰۲۷	۰.۰۰۰	-۳.۱۰۱	-۰.۰۲۸	اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR)
۰.۰۰۰	-۴.۰۰۲	-۰.۳۲۱	۰.۰۰۰	-۲.۰۰۳	-۰.۵۸۱	اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD)
۰.۰۰۰	۴.۶۳۲	۰.۰۰۸	۰.۰۰۰	۵.۶۶۵	۰.۰۰۸	اندازه کمیته حسابرسی
۰.۰۰۰	-۶.۷۴۲	-۰.۳۵۴	۰.۰۰۰	-۴.۷۴۲	-۰.۳۶۲	حاصلضرب اندازه کمیته حسابرسی در اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR)
۰.۰۰۰	-۴.۰۰۵	-۰.۰۰۹	۰.۰۰۰	-۶.۰۰۵	-۰.۰۰۰۴	حاصلضرب اندازه کمیته حسابرسی در اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD)
۰.۰۰۳	۲.۹۵۲	۰.۲۷۷	۰.۰۰۳	۲.۹۵۲	۰.۲۷۷	سن شرکت
۰.۰۰۰۲	-۳.۷۲۱	-۰.۰۱۱	۰.۰۰۰۲	-۳.۷۲۱	-۰.۰۱۱	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری
۰.۰۶۱	۱.۸۸۱	۰.۱۴۱	۰.۰۶۱	۱.۸۸۱	۰.۱۴۱	بازده دارایی ها
۰.۰۰۰	۷.۶۵۸	۰.۰۹۹	۰.۰۰۰	۷.۶۵۸	۰.۰۹۹	اندازه شرکت
۰.۰۰۸	۲.۹۸۵	۰.۲۱۵	۰.۰۰۸	۲.۹۸۵	۰.۲۱۵	سود شرکت

خوانایی گزارشگری مالی شاخص لنت (LENGTH)			خوانایی گزارشگری مالی شاخص فوگ (FOG)			متغیر
سطح معنا داری	آماره t	ضریب	سطح معنا داری	آماره t	ضریب	
۰.۰۲۵	-۲.۲۳۸	-۰.۰۸۱	۰.۰۲۵	-۲.۲۳۸	-۰.۰۸۱	اهرم مالی
42.38655			۴۲.۳۸۶			آماره F
۰.۰۰۰			۰.۰۰۰			احتمال آماره F
۰.۹۰۰			۰.۹۰۴			ضریب تعیین
۰.۸۸۲			۰.۸۸۰			ضریب تعیین تعدیل شده
۲.۲۳۵			۲.۶۵۴			آماره دوربین وانسون

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه سوم: بررسی خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) اندازه کمیته حسابرسی ارتباط بین اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) را تعدیل می‌کند.

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول فوق، مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۲۷۴- منفی و معنی دار می‌باشد و مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر اندازه کمیته حسابرسی برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۸۰۷ مثبت و معنی دار می‌باشد. و مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر حاصلضرب اندازه کمیته حسابرسی در اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۳۵۴۱- منفی و معنی دار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت اندازه کمیته حسابرسی تاثیر منفی اجتناب مالیاتی معیار نرخ موثر مالیاتی (ETR) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) را افزایش می‌دهد. همچنین مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۳۲۱۷- منفی و معنی دار می‌باشد و مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر اندازه کمیته حسابرسی برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۸۰۷ مثبت و معنی دار می‌باشد و مقدار احتمال آماره T مربوط متغیر حاصلضرب اندازه کمیته حسابرسی در اجتناب مالیاتی با معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) برابر ۰.۰۰۰ کوچکتر از ۰.۰۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰.۰۰۹۴- منفی و معنی دار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت اندازه کمیته حسابرسی باعث منفی تر کردن تاثیر اجتناب مالیاتی معیار تفاوت دفتری مالیات (BTD) بر خوانایی گزارشگری مالی با شاخص لنت (LENGTH) می‌گردد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادات

نتایج فرضیه اول نشان می‌دهد شرکت‌ها برای رسیدن به اجتناب مالیاتی سعی در کاهش خوانایی گزارشگری مالی دارند. بدین معنی که وقتی شرکتی در تلاش برای اجتناب مالیاتی است سعی در پایین آوردن خوانایی گزارشگری مالی دارد. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش نگویان (۲۰۲۰) و پورحیدری و همکاران (۱۳۹۲) مطابقت دارد. با توجه به نتایج آزمون فرضیه دوم و سوم تعداد اعضای کمیته حسابرسی و تخصص بالاتر اعضای هیات مدیره رابطه منفی اجتناب مالیاتی و خوانایی را منفی تر می‌کند. می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که در شرکتی که تعداد اعضای کمیته حسابرسی بیشتر و اعضای هیات مدیره متخصص تری دارد، این افراد چون افراد متخصصی در حوزه حسابداری می‌باشند، پیشنهاد می‌کنند در جهت افزایش اجتناب مالیاتی، خوانایی کاهش داده شود. به بیان دقیق‌تر، شرکت‌های دارای اعضای هیات مدیره متخصص تر و تعداد اعضای کمیته حسابرسی بیشتر، بیشتر اقدام به فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌کنند. این یافته منطبق بر مبانی نظری پژوهش است. می‌توان این‌طور بیان کرد که اگرچه که یکی از ذینفعان شرکت‌ها، دولت می‌باشد. با این حال، مدیران شرکت‌ها جهت تأمین رضایت سهامداران و همسویی منافع خود با آنان اقدام به ایجاد شرایطی می‌کنند که بتوانند میزان پرداخت‌های شرکت به سهامداران و خود را افزایش دهند. یکی از این اقدامات استفاده از محیط گزارشگری مناسب برای فعالیت‌های اجتناب مالیاتی است. لذا، از این دیدگاه مدیران از دانش متخصصین در هیات مدیره شرکت و اعضای کمیته حسابرسی در راستای منافع سهامداران شرکت و خود استفاده کرده و میزان مالیات کمتری پرداخت می‌کنند و از طرفی هیات مدیره متخصص با استفاده از دانش، تجربه و تخصص خود در راستای کاهش مالیات پرداختی و اجتناب مالیاتی گزارشگری مالی ناخواناتری ارائه می‌دهند.

با توجه به نتایج بیان شده، به نظر می‌رسد دقت نظر و اعمال کنترل‌های اضافی بر شرکت‌هایی که دارای گزارشگری مالی پیچیده‌تر با قابلیت خوانایی کمتری هستند، دارای اهمیت است. پیشنهاد می‌شود نهادهای ناظر بر میزان قابلیت خوانایی صورتهای مالی توجه ویژه داشته باشند و که شرکت‌ها را ملزم کند که فعالیت‌ها و رویه‌های مالی و عملیاتی خود را به صورت خواناتری افشاء کنند تا اطلاعاتی مفید و قابل اتکا برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم شود. بر این اساس پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها بر اساس قابلیت خوانایی رتبه‌بندی گردند. بعلاوه بر اساس نتایج آزمون فرضیه دوم و سوم که نشانگر این بود که اعضای هیات مدیره متخصص و کمیته حسابرسی بزرگتر رابطه منفی اجتناب مالیاتی و خوانایی را تشدید می‌کند، به استفاده کنندگان از صورتهای مالی توصیه می‌گردد که به سهم اعضای متخصص هیات مدیره و اندازه کمیته حسابرسی توجه نموده و در تحلیل خود این دو عامل را در نظر بگیرند.

در پژوهش‌های بعدی می‌توان اثر تعدیلی متغیرهای دیگری مانند فرا اطمینانی مدیران، کیفیت حسابرسی و توانایی مدیریتی را بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی مورد بررسی قرار داد. بعلاوه

استفاده از سایر شاخص‌های سنجش خوانایی گزارشگری مالی و تکرار پژوهش فعلی و نیز بررسی اثر تعدیلی سایر ابعاد حاکمیت شرکتی می‌تواند در دستور کار محققان قرار گیرد.

### فهرست منابع

- پور حیدری، امید. برهانی نژاد، سعید و محمدرضاخانی، وحید، ۱۳۹۴. بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، ۱۴ (۵۸): ۸۵-۱۰۴.
- پورحیدری، امید؛ فدوی، محمد حسین و امینی نیا، میثم، ۱۳۹۲. بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران *پژوهش نامه اقتصادی*، ۱۴ (۵۲)، ۸۵-۶۹.
- خواجهوی، شکراله. رضایی، غلامرضا. فانی، لیلا، ۱۴۰۱. رابطه بین اجتناب مالیاتی و ضعف کنترلهای داخلی. *قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی*: 1(1), 47-66. doi: 10.30495/jdaa.2022.691736
- رضایی پسته نویی، یاسر و مهدی صفری گرایلی، ۱۳۹۷. خوانایی گزارشگری مالی و احتمال گزارشگری متقلبانه، *پژوهش های حسابداری مالی*، سال دهم، شماره چهارم.
- ریاحی نژاد، محدثه. توانگر، افسانه، ۱۴۰۰. 'تأثیر فرهنگ سازمانی بر رابطه مدیریت سود و خوانایی گزارش های مالی'. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*. (۵۲). ۱۳. ۱۱۴-۱۱۷
- زلفی، حسن. نوروزی، محمد. اسدی، غلامحسین و محمد کزازی، ۱۳۹۸. ویژگی های کمیته حسابرسی، هزینه بدهی و کارایی سرمایه گذاری. *پژوهش های حسابداری مالی*، سال یازدهم، شماره اول، پیاپی ۳۹.
- ستایش، محمد حسین. ابراهیمی، فهیمه، ۱۴۰۰. رابطه جانشینی میزان استفاده از اهرم مالی در ساختار سرمایه و اجتناب مالیاتی. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*. (۴۹). ۱۳. 72-53
- صفری گرایلی مهدی، رضائی پسته نوئی یاسر، ۱۳۹۸. استراتژی تجاری و خوانایی گزارشگری مالی. *حسابداری مالی*. ۱۱. ۴۲. ۱۵۰-۱۳۰
- فرهنگ دوست، شایان؛ زند شانقی، آرزو و شیرشکن، سعید. ۱۳۹۹. بررسی تأثیر مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر خوانایی گزارش حسابرس. *پیشرفت های حسابداری*، ۱۲ (۲)، ۲۳۱-۲۶۸.
- فضل الهی، سیف اهلل و ملکی توانا، منصوره، ۱۳۸۹. روش شناسی تحلیل با تأکید بر تکنیکهای خوانایی سنجی و تعیین ضریب درگیری عیار. *پژوهشهای علوم انسانی*، سال دوم، شماره اول، صص ۷۱-۹۴.
- قائمی، فاطمه. مرادی، زهرا. علوی، غلامحسین. ۱۳۹۹. تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کنترل های داخلی و مدیریت سود. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*. (46). 12, 280-259.



- Islam, M. N., & Hashim, F., 2023. Audit Committee Attributes and Corporate Tax Avoidance: The Moderating Role of Audit Committee Independence. *International Journal of Advanced Research in Economics and Finance*, 5(1), 99-113.
- Jiang, W., Zhang, C., & Si, C., 2022. The real effect of mandatory CSR disclosure: Evidence of corporate tax avoidance. *Technological Forecasting and Social Change*, 179, 121646.
- Mohammad, W. M. W., Osman, M., & Rani, M. S. A., 2023. Corporate governance and environmental, social, and governance (ESG) disclosure and its effect on the cost of capital in emerging market. *Asian Journal of Business Ethics*, 1-17.
- Nguyen, J.H., 2021. Tax Avoidance and Financial Statement Readability. *European Accounting Review*, 30(5), 1043-1066.
- Rahman, D., & Kabir, M., 2023. Does Board Independence Influence Annual Report Readability?. *European Accounting Review*, 1-28.
- Rennekamp, K., 2012. Processing fluency and investors' reactions to disclosure readability.
- Shin, H. J. & Woo, Y.S. (2018). The effect of tax avoidance on cost of debt capital: Evidence from Korea. *South African Journal of Business Management*, 48, 83 – 89.
- Sutrisno, P., Utama, S., Hermawan, A. A., & Fatima, E., 2023. Founder or descendant CEOs, tax avoidance and firms' future risks: the Indonesian evidence. *Journal of Family Business Management*.
- Velte, P., 2020. Does Gender Diversity in the Audit Committee Influence Key Audit Matters' Readability in the Audit Report? UK evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. Forthcoming.

## Abstract

### Tax avoidance and financial reporting readability with emphasis on the expertise of the board of directors and audit committee in Tehran Stock Exchange

Parisa Saadat Behbahaninia<sup>1</sup>  
Bahar Asadi<sup>2</sup>

Received: 2025-Dec-21 Accepted: 2026-Feb-20

#### Abstract

The aim of this study is to investigate the relationship between tax avoidance and financial reporting readability with emphasis on the expertise of the board of directors and audit committee in Tehran Stock Exchange. The main role of financial reporting is to provide transparent information to users, which can be considered as one of the tools for the responsibility of managers' accountability. Managers have opportunities to exercise judgment in financial reporting and can use their knowledge of business activities to improve the readability of financial statements as a means of transmitting information to potential investors and creditors. The aim of this study is to investigate the relationship between tax avoidance and financial reporting readability with emphasis on the expertise of the board of directors and audit committee. For this purpose, data of 100 companies listed in Tehran Stock Exchange during 2017-2021 were used. The findings show that there is a negative and significant relationship between tax avoidance and financial reporting readability. So companies that have more tax avoidance try to reduce financial reporting readability more.

The board's expertise also moderates the relationship between tax avoidance and financial reporting readability. This means that the higher the expertise of the board, the more negative the relationship. Finally, the Audit Committee adjusts the relationship between tax avoidance and financial reporting readability. This means that the higher the number of audit committee members, the more negative the relationship.

**Keywords:** Audit committee, Expertise of the Board of Directors, Financial Reporting Readability, Tax Avoidance

<sup>1</sup> Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding author). P.behbahaninia@alzahra.ac.ir

<sup>2</sup> Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Alzahra University, Tehran, Iran. asadi0bahar@gmail.com

