



## The Effect of Governance Mechanisms on Tax Aggressiveness

**Zahra Mardani**

Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran

**Afsaneh Soroushyar** (Corresponding Author)

Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran

[a\\_soroushyar@yahoo.com](mailto:a_soroushyar@yahoo.com)

---

### Article Info

#### Article type:

Research Article

#### Article history:

Received: 24 Sep 2023

Accepted: 20 Apr 2024

#### Keywords:

Tax Aggressiveness,  
Board Independence,  
Board Size, Audit  
Committee  
Independence, Audit  
Committee Expertise.

### Abstract

Tax aggressiveness is often expressed as the reduction of taxable income through tax planning activities and measures, which can be done legally or illegally. The issue of aggressive tax policies is more relevant in relation to companies whose ownership is separated from management. Therefore, one of the problems faced by the shareholders and the board of directors is to find managerial methods and incentives to minimize agency expenses. One of these methods is corporate governance mechanisms. Therefore, the purpose of this research is to investigate the impact of corporate governance mechanisms on tax aggressiveness. In order to achieve this goal, four hypotheses were formulated. To test the hypotheses using the systematic elimination method; A sample consisting of 167 companies was selected from among the companies listed in the Tehran Stock Exchange during the years 2014 to 2021, and a regression model based on composite data was used. The results of the research show that the board independence reduce the tax aggressiveness. But the board size does not have a significant effect on tax aggressiveness. Also, the audit committee independence and expertise reduce the tax aggressiveness.



## تأثیر شاخص‌های حاکمیت شرکتی بر سیاست متهورانه مالیاتی

زهرا مردانی

گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران

افسانه سروش یار (نویسنده مسئول)

گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.

[a\\_soroushyar@yahoo.com](mailto:a_soroushyar@yahoo.com)

چکیده	اطلاعات مقاله
سیاست متهورانه مالیاتی غالباً به عنوان مدیریت کاهشی درآمد مشمول مالیات از راه فعالیت‌ها و اقدامات برنامه‌ریزی مالیاتی بیان می‌شود که می‌تواند مطابق با قانون یا برخلاف قانون صورت گیرد. مسئله سیاست‌های متهورانه مالیاتی در ارتباط با شرکت‌هایی که مالکیت از مدیریت جدا شده است بیشتر مطرح است. از این‌رو، یکی از مشکلات پیش روی سهامداران و هیئت‌مدیره، پیدا کردن شیوه‌ها و انگیزه‌های مدیریتی است تا مخارج نمایندگی را به حداقل برسانند. یکی از این روش‌ها، مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی می‌باشد. لذا هدف این پژوهش بررسی تأثیر شاخص‌های حاکمیت شرکتی بر سیاست متهورانه مالیاتی است. به منظور دستیابی به این هدف چهار فرضیه تدوین شد. جهت آزمون فرضیه‌ها با استفاده از روش حذف سیستماتیک؛ نمونه ای متشکل از ۱۶۷ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ انتخاب گردید و مدل رگرسیونی مبتنی بر داده‌های ترکیبی به کار برده شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که اعضای غیرموظف هیئت مدیره، سیاست متهورانه مالیاتی را کاهش می‌دهد. اما تعداد اعضای هیئت مدیره بر سیاست متهورانه مالیاتی تأثیر معناداری ندارد. همچنین اعضای غیرموظف و تخصص کمیته حسابرسی باعث کاهش سیاست متهورانه می‌شوند.	<p>نوع مقاله: پژوهشی</p> <p>تاریخچه مقاله: تاریخ دریافت: ۲ مهر ماه ۱۴۰۲ تاریخ پذیرش: ۱ اردیبهشت ماه ۱۴۰۳</p> <p>واژگان کلیدی: سیاست متهورانه مالیاتی، استقلال هیئت مدیره، اندازه هیئت مدیره، استقلال کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرسی.</p>



#### ۱. مقدمه:

مالیات یکی از مسائل با اهمیت در خیلی از تصمیمات مالی شرکت‌ها است. شواهد اخیر بیانگر آن است که کاهش هزینه مالیات، از طریق برگزیدن شیوه‌های متهورانه مالیاتی یکی از ویژگی‌های مشترک چشم‌انداز شرکت‌ها در بیشتر کشورها است (لانیس و ریچاردسون، ۲۰۱۱). از دیدگاه یک شرکت، تعهد مالیاتی باری است که باید کاهش یابد تا شرکت‌ها بتوانند سود بیشتری تولید کنند، بنابراین اجتناب از مالیات به عنوان یکی از سیاست‌های استراتژیک مدیریت شرکت برای به حداکثر رساندن ارزش شرکت تلقی می‌شود (پرامودیت و نوریانا، ۲۰۲۳؛ دوهان و سینگ، ۲۰۲۳؛ کوورمن و ولت، ۲۰۱۹). سیاست‌های متهورانه مالیاتی از اواخر سال ۱۹۹۰ تا اوایل سال ۲۰۰۰ در گزارشگری مالی شرکت‌ها به وجود آمد. تحلیل مقطعی نشان می‌دهد که سیاست‌های متهورانه مالیاتی برای تحریف در گزارشگری مالی به وجود آمده که نتایج تحقیقات تجربی نیز این موضوع را ثابت می‌کند. از جمله ابزارهای اعمال سیاست‌های متهورانه مالیاتی عبارتند از: دستیابی نادرست به معافیت مالیات بر درآمد، درج هزینه‌های غیرواقعی، استفاده از سیاست‌های هموارسازی سود برای کاهش سود مشمول مالیات (عبدلی و حق نیازی، ۱۳۹۴).

سیاست متهورانه مالیاتی به کلیه اقدامات قانونی و غیرقانونی اشاره دارد که توسط شرکت‌ها برای به حداقل رساندن درآمد مشمول مالیات خود استفاده می‌شود و این طبیعی است که مدیران تلاش کنند تا بار مالیاتی را به حداقل برسانند (اونیالی و اوکافور، ۲۰۱۸؛ منچاوی و حسونا، ۲۰۲۲؛ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۱). با توجه به اهمیت بیش از پیش منابع مالیاتی به دلیل

---

1 Lanis and Richardson  
2 Pramudito and Nuryanah  
3 Duhoon and Singh  
4 Kovermann and Velte  
5 Onyali and Okafor  
6 Menchaoui and Hssouna  
7 OECD

نیاز دولت ها و مالیات دهندگان به خدمات عمومی، بررسی عوامل موثر بر میزان مالیات جسورانه در شرکت‌ها اهمیت بسیاری دارد (ادلا<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۲۳).

از سوی دیگر، برخی از شرکت‌ها نگران شهرت خود هستند و ترجیح می‌دهند از تصمیمات متهورانه مالیاتی اجتناب کنند (دوهان و سینگ، ۲۰۲۳). در واقع، ادبیات نظری نشان می‌دهد که حاکمیت شرکتی، به عنوان مکانیزمی برای همسویی منافع بین سهامدار و مدیرعامل نقش مهمی در درک اجتناب مالیاتی و حل مشکلات نمایندگی دارد (الکوثر و همکاران، ۲۰۲۳؛ کوورمن و ولت، ۲۰۱۹). واضح است که نظریه نمایندگی نقطه شروع هر بحثی در مورد حاکمیت شرکتی است (منچاوتی و حسونا، ۲۰۲۲). حاکمیت شرکتی شامل مجموعه روابط بین مدیران اجرایی، اعضای هیئت مدیره، سهامداران و سایر ذینفعان شرکت است همچنین ساختاری برای تدوین اهداف شرکت و راه‌های دستیابی به اهداف و نیز چگونگی ارزیابی و نظارت بر عملکرد را شامل می‌شود (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۰۴). با توجه به اینکه مالیات بطور قابل توجهی خالص درآمد شرکت را که شاخص اولیه عملکرد مدیر است را کاهش می‌دهد، محرکی قوی برای مدیران می‌شود تا دست به مدیریت سود بزنند. مالیاتی که از طریق فعالیتهای متهورانه ایجاد شده هزینه و منافع قابل توجهی را برای مدیریت، سهامداران و به طور کلی برای جامعه ایجاد میکند، اتخاذ سیاست‌های حاکمیت شرکتی بر پرداخت مالیات توسط شرکت‌ها بدلیل تاثیرگذاری آن بر عملکرد و اعتبار شرکت در بازار سرمایه از جایگاه ویژه‌ای برای سهامداران و دولت برخوردار است. هدف اصلی پژوهش حاضر؛ پاسخ به این سوال است که شاخص‌های حاکمیت شرکتی از جمله استقلال هیئت مدیره، اندازه هیئت مدیره، استقلال کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرسی چه تاثیری بر سیاست‌های متهورانه مالیاتی دارند؟

---

8 Adela

9 Alkausar et al.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مالیات، هزینه‌ای است که بر تمام واحدهای انتفاعی که به‌نوعی درآمدزایی می‌کنند، از جانب دولت تحمیل می‌شود. چنانچه شرکت‌ها و اشخاص حقوقی به‌عنوان واحدهایی تلقی شوند که در راستای کسب سود و انتفاع فعالیت می‌کنند، می‌توان انتظار داشت که به دنبال راهکارهایی برای کاهش مالیات پرداختی خود باشند.

در ادبیات مالی در کشورهای خارجی، تلاش‌ها و راه‌کارهای قانونی شرکت‌ها به‌منظور کاهش هزینه مالیات خود را به نام‌های متفاوتی از قبیل مدیریت مالیات، اجتناب از پرداخت مالیات و رویه مالیاتی جسورانه می‌شناسند. به‌طور متداول، فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات به ابزارهای صرفه‌جویی مالیاتی اطلاق می‌شود که منابع را از دولت به سهامداران انتقال می‌دهد و بنابراین، ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می‌دهد (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۳). سیاست متهورانه مالیاتی به دامنه محدودتری از رفتارهای اجتناب مالیاتی اشاره دارد که به‌طور خاص متهورانه باشد. در واقع حمایت ضعیف‌تر قانونی از وضعیت مالیاتی شرکت، به‌طور منطقی نشان‌دهنده تهور مالیاتی آن شرکت است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۵). سیاست‌های متهورانه مالیاتی، اغلب مدیریت کاهشی سود مشمول مالیات از طریق فعالیت‌ها و اقدامات برنامه‌ریزی مالیاتی است که می‌تواند قانونی یا غیرقانونی باشد (عبدلی و حق‌نیاز، ۱۳۹۴). پیچیدگی و ابهام فعالیت‌های مالیاتی متهورانه به دلیل کاهش شفافیت گزارشگری مالی فرصت‌های مناسبی برای سودجویی مدیران ایجاد می‌کند و سبب ایجاد مسئله نمایندگی می‌شود (عبدالوهاب و همکاران، ۲۰۱۷). مسئله نمایندگی نقطه شروع هر بحثی در مورد حاکمیت شرکتی است (منچاوتی و حسونا، ۲۰۲۲).

لاپورتا<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) حاکمیت شرکتی را مجموعه مکانیزمهایی میداند که از طریق آن سهامداران بیرون از شرکت خود را در مقابل سلب مالکیت سهامداران داخلی محافظت میکنند. این مکانیزمها از طریق فرایندهای سیاسی تغییر میکنند. حاکمیت شرکتی تنها مربوط به اداره عملیات شرکت نیست

---

10 Abdul Wahab et al

11 La porta

بلکه مربوط به هدایت، نظارت و کنترل اعمال حاکمیت شرکتی، سیستمی است که شرکتها را هدایت و کنترل میکند (تریگر، ۱۹۸۴).

مشخصه های هیئت مدیره و کمیته حسابرسی جز ارکان مهم و تعیین کننده ای حاکمیت شرکتی هستند (امری و همکاران، ۲۰۲۳<sup>۱۳</sup>، دسلاندز و همکاران ۲۰۲۰). ترکیب هیئت مدیره به عنوان نسبت اعضای غیرموظف هیئت مدیره به کل تعداد اعضای هیئت مدیره نگریسته می شود. هر چه ترکیب هیئت مدیره از اعضای مستقل تری تشکیل شده باشد، مشکلات نمایندگی کمتر می گردد (هرمالین و ویسباچ، ۲۰۰۳<sup>۱۴</sup>، در صورتی که اکثریت اعضای هیئت مدیره را مدیران مستقل غیرموظف تشکیل دهد، هیئت مدیره از کارایی بیشتری برخوردار خواهد بود (اسماعیلی، ۱۴۰۰). اندازه هیئت مدیره، یکی دیگر از سازوکارهای نظام راهبردی شرکت است که در پژوهش های مختلف مورد بررسی قرار گرفته است. دو دیدگاه متضاد در رابطه با اندازه هیئت مدیره وجود دارد؛ یک دیدگاه بیان می دارد که هرچه اندازه هیئت مدیره بزرگتر باشد موجب اختلاف نظر بیشتر می شود و این در حالی است که دیدگاه دیگری در مقابل آن وجود دارد که بیان می کند هرچه اندازه هیئت مدیره بزرگتر و اعضای آن بیشتر باشد، منجر به بهره مندی بیشتر از تبادل نظر و تجربیات افراد می شود (یاهایا و همکاران، ۲۰۲۳<sup>۱۵</sup>). کمیته های حسابرسی ممکن است بر سطح مدیریت مالیاتی نیز تأثیر بگذارد (دسلاندز و همکاران ۲۰۲۰). کمیته های حسابرسی اثربخش به عنوان عاملی مؤثر نقش تعیین کننده ایفاء می کند و در روند گزارشگری مالی، موجب افزایش اعتبار صورت های مالی حسابرسی شده می شود. اعضای این کمیته با هیئت مدیره که نماینده سهامداران و مسئول حفظ منافع آنها است، همکاری نموده و بر کیفیت صورت های مالی، حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی، کنترل های داخلی، مدیریت سود و فرآیند گزارشگری نظارت می کند (کردلویی و یوسفی، ۱۳۹۶). از جمله سازوکارهای کمیته حسابرسی، استقلال، تخصص کمیته حسابرسی و تنوع جنسیتی است

---

12 Tricke

13 Amri et al.

14 Hermalin and Weisbach

15 Yahaya et al.

(منچاویی و حسونا، ۲۰۲۲). یکی از اساسی‌ترین ویژگی‌های کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی است. اعضای کمیته حسابرسی مستقل نامیده می‌شوند که ارتباط شخصی یا مالی با شرکت و مدیران اجرایی آن نداشته باشند (عبدالغدير، ۲۰۱۲). در واقع استقلال کمیته حسابرسی کمک می‌کند تا حسابرسان بتوانند مسائلی چون نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول در روش‌های حسابداری، نشانه‌های احتمالی از سوء استفاده‌های مدیریت و سایر اعمال غیرقانونی مسئولان شرکت را با کمیته حسابرسی صریح‌تر مطرح کنند (منچاویی و حسونا، ۲۰۲۲). بنابراین انتظار می‌رود که کمیته حسابرسی با اعضای غیرموظف بر اقدامات مخاطره-آمیز مدیریت از جمله سیاست‌های متهورانه مالیاتی تاثیر منفی داشته باشد. یکی دیگر از ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی که تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر اثربخشی این کمیته دارد، تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی می‌باشد (برزگر و همکاران، ۱۳۹۹). الزام قانون ساربنز آکسلی<sup>۱۶</sup> به داشتن حداقل یک کارشناس مالی یا حسابداری در کمیته، چندین محقق را بر آن داشته است که شایستگی یا تخصص اعضای کمیته در حسابداری یا امور مالی را یکی از الزامات مؤثر کمیته بدانند (بیسلی،<sup>۱۸</sup> ۱۹۹۶؛ کارچلو و نیل،<sup>۱۹</sup> ۲۰۰۱). پژوهش‌های قبلی نشان داده است که حضور اعضای دارای تخصص مالی به کمیته اجازه می‌دهد تا نقش نظارتی خود را بهتر انجام دهد (پومروی، ۲۰۱۰) زیرا اعضای کمیته حسابرسی با تخصص حسابداری برای انجام تحقیقات عمیق در مورد شیوه‌های حسابداری متهورانه دقیق‌تر هستند. دسلاندز و همکاران (۲۰۱۱) با مطالعه مالیات، تأثیر داشتن عضو با تخصص حسابداری در کمیته حسابرسی را بر سیاست متهورانه مالیاتی بررسی کردند و نتایج تأثیر منفی را برجسته کرد و در نتیجه نقش مهم حسابداری یا تخصص مالیاتی کمیته حسابرسی را در کاهش مالیات افزایش داد. در همین راستا، دسلاندز و همکاران (۲۰۲۰)، دریافتند که تخصص به طور قابل توجهی با بر سیاست متهورانه مالیاتی مرتبط است. حضور کارشناسان مالی در کمیته حسابرسی نقش

---

16 Abdukadir

17 SOX

18 Beasley

19 Carcello and Neal

مهمی در مهار سیاست متهورانه مالیاتی دارد (منچاویی و حسونا، ۲۰۲۲). از این رو با توجه به ادبیات نظری موجود، انتظار می‌رود تخصیص مالی کمیته حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی تاثیر منفی داشته باشد. فعالیتهای متهورانه مالیاتی به عنوان بار مالیاتی که بر دوش هر دو طرف (مدیر و مالک) است و باید با استراتژیهای موثر این بار مالیاتی به حداقل برسد، اگر به درستی طبق قانون مالیات انجام شود، به هر دوی مدیران و سهامداران نفع خواهد رساند. از سوی دیگر اهمیت این پژوهش در این است که به گونهای تجربی به مدیران، سرمایه گذاران و سایر تصمیم گیرندگان و مراجع مالیاتی نشان دهد که حاکمیت شرکتی بر سیاست متهورانه تأثیر دارد.

#### ۲.۱. توسعه فرضیه‌های پژوهش

در ادامه ارتباط میان متغیرهای پژوهش ارائه شده است:

##### ۲.۱.۱. بررسی تاثیر تعداد اعضای غیرموظف هیئت مدیره بر سیاست متهورانه مالیاتی

مدیران غیرموظف برخلاف مدیران موظف افرادی خارج از سازمان هستند و به عنوان مدیران مستقل شناخته می‌شوند. از آنجایی که اعضای هیئت مدیره مستقل تحت کنترل و فشار درون سازمانی شرکت قرار نمی‌گیرند و فعالیتهای مدیریت را با احتمال بیشتری به منظور حمایت از منافع سهامداران ارزیابی و کنترل می‌کنند؛ بنابراین از آنان انتظار می‌رود که در ایفای نقش نظارتی خود مؤثرتر عمل کنند، بر راهبردهای مهم شرکت به ویژه برنامه‌های اتخاذ شده در زمینه مالیات نظارت مستقیم داشته باشند (بحری‌ثالث و همکاران، ۱۳۹۳)، فعالیتهای متهورانه مالیاتی را به طور عینی‌تر ارزیابی کنند و در این فعالیتهای مشارکت نداشته باشند (ژو، ۲۰۱۱).

##### ۲.۱.۲. بررسی تاثیر تعداد اعضای هیئت مدیره بر سیاست متهورانه مالیاتی

اندازه هیئت مدیره می‌تواند بر سطح تهاجم مالیاتی تأثیر بگذارد. تعداد بهینه اعضای هیئت مدیره باید به گونه‌ای تعیین شود که درخصوص وجود اعضای کافی برای پاسخگویی به وظایف هیئت مدیره و انجام وظایف مختلف هیئت مدیره اطمینان خاطر حاصل شود (ناظمی و پورعتقا، ۱۳۹۷). شواهد تجربی حاکی از آن است که هیچ‌گونه اتفاق نظری در خصوص اندازه بهینه هیئت مدیره وجود



ندارد. برخی از محققان معتقدند که اندازه هیئت مدیره باید به میزان کافی بزرگ باشد تا در بردارنده طیفی از مهارت‌ها و تجارب افراد گوناگون باشد (لیپمن و لیپمن<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۶).

۲،۱،۳. بررسی تاثیر افزایش تعداد اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی کلین<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۲) نشان داد که بین استقلال کمیته حسابرسی و به وجود آمدن تعهدات غیرطبیعی ناشی از تقلب مدیران، ارتباط معکوس وجود دارد. یعنی با کاهش استقلال کمیته حسابرسی، تعهدات غیرطبیعی افزایش می‌یابد و احتمال تقلب مدیریت نیز افزایش خواهد یافت. در واقع استقلال کمیته حسابرسی کمک می‌کند تا حسابرسان بتوانند مسائلی چون نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول در روش‌های حسابداری، نشانه‌های احتمالی از سوء استفاده‌های مدیریت و سایر اعمال غیرقانونی مسئولان شرکت را با کمیته حسابرسی صریح‌تر مطرح کنند (منچاوی و حسونا، ۲۰۲۲).

بنابراین انتظار می‌رود که کمیته حسابرسی با اعضای غیرموظف بر اقدامات مخاطره‌آمیز مدیریت از جمله سیاست‌های متهورانه مالیاتی تاثیر منفی داشته باشد.

۲،۱،۴. بررسی تاثیر تخصص کمیته حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی الزام قانون ساربنز آکسلی به داشتن حداقل یک کارشناس مالی یا حسابداری در کمیته، چندین محقق را بر آن داشته است که شایستگی یا تخصص اعضای کمیته در حسابداری یا امور مالی را یکی از الزامات مؤثر کمیته بدانند.

### ۳. مروری بر پیشینه تحقیق

امری و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان تأثیر مکانیزم‌های حاکمیت داخلی و خارجی بر سیاست متهورانه مالیاتی انجام دادند. این مطالعه داده‌های ۵۲ شرکت عضو بورس اوراق بهادارتونس را در یک دوره ۱۵ ساله (۲۰۰۳ الی ۲۰۱۶) به روش رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته مورد بررسی

---

21 Limpan and Lipman

22 Klein

قرار داد. نتایج نشان داد که تخصص کمیته حسابرسی رابطه منفی با سیاست متهورانه مالیاتی دارد. اما اندازه هیئت مدیره بر سیاست متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری ندارد.

ادلا و همکاران<sup>۳</sup>(۲۰۲۳) در پژوهش خود تاثیر معیارهای حاکمیت شرکتی مانند اندازه هیئت مدیره، تنوع جنسیتی هیئت مدیره و مدیران مستقل را برافزایش رفتارهای تهاجمی مالیاتی نوزده شرکت غیرمالی در دوره ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۹ در غنا ارزیابی کردند. نتایج نشان داد که اندازه هیئت مدیره، تنوع هیئت مدیره، ساختار مالکیت و مدیران غیرموظف بر نرخ مالیات موثر (ETR) اثر مثبت دارند. همچنین یافته‌های بر اهمیت ارتباط سیاسی و محدودیت مالی به‌عنوان محرک‌های اصلی تهاجم مالیاتی در میان شرکت‌های غیرمالی فهرست‌شده در غنا تأکید می‌کند.

علی باش و ذغامی (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی بر رویه‌های اجتناب از مالیات در کشور عراق پرداختند. آنها نمونه شامل ۳۵ شرکت سهامی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق را در دوره زمانی سال ۲۰۰۹ تا ۲۰۲۰ مورد بررسی قرار دادند. مالکیت اداری، اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره و عضویت زنان به عنوان شاخصی از ابعاد حکمرانی و اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی سنجیده شد. این تحقیق به این نتیجه رسید که مالکیت اداری و عضویت زنان بر شیوه‌های اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت دارد، همچنین نتایج نشان داد که اندازه هیئت مدیره و استقلال آن تأثیری بر اجتناب مالیاتی ندارد. نتایج این تحقیق نشان داد که روش بکارگیری مکانیزم‌های حاکمیتی یکی از ارکان اصلی در ارتقای قابلیت‌های رقابتی و سازمان‌دهی مجدد کسب‌وکار شرکت‌ها برای کمک به آنها در دستیابی به اهداف خود و مشتریانشان است.

منچاویی و حسونا (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان تأثیر مکانیزم‌های حاکمیت داخلی بر سیاست متهورانه مالیاتی انجام دادند. این مطالعه داده‌های ۳۵ شرکت غیرمالی فرانسوی را در یک دوره ۵ ساله (۲۰۱۳ الی ۲۰۱۸) به روش رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد که اندازه و استقلال هیئت مدیره رابطه منفی با سیاست متهورانه مالیاتی دارد. اما استقلال کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری ندارد.

خالد و همکاران<sup>۴</sup>(۲۰۲۲)، در پژوهشی به بررسی تأثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی داخلی و خارجی بر سیاست متهورانه مالیاتی طی سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۶ با استفاده از داده‌های ۵۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تونس با استفاده از تکنیک رگرسیون لجستیک پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که ساختار مالکیت و نقش نظارتی مقامات مالیاتی عوامل تعیین‌کننده‌ای هستند که تهاجم مالیاتی را توضیح می‌دهند. در حالی که به نظر نمی‌رسد ویژگی‌های هیئت مدیره (دوگانگی نقش مدیرعامل، اندازه هیئت مدیره و تخصص مالی کمیته حسابرسی) احتمال درگیر شدن در استراتژی‌های مالیاتی تهاجمی را توضیح دهد. بدین معنی که نقشی که هیئت مدیره می‌تواند در کنترل مدیریت ایفا کند، احتمالاً مشروط به وجود یا عدم حضور مالکیت عمده است.

اگبونیک و همکاران<sup>۵</sup>(۲۰۲۱) به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر سیاست متهورانه مالیاتی شرکت‌های تولیدی سهام‌دار در بورس اوراق بهادار در نیجریه پرداختند. آنها در این مطالعه بر سازوکارهای حاکمیت شرکتی داخلی متمرکز بودند و به طور خاص تأثیر اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره، دقت هیئت مدیره، دوگانگی مدیرعامل و دقت کمیته حسابرسی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره و دقت هیئت مدیره تأثیر معنادار بر تهاجم مالیاتی دارد اما دوگانگی مدیرعامل و دقت کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر تهاجم مالیاتی ندارد. آردیلا و ونسا<sup>۶</sup>(۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر ساختارهای حاکمیت شرکتی، ارتباطات سیاسی و قیمت‌گذاری انتقالی بر سیاست متهورانه مالیاتی پرداختند. نمونه این پژوهش شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی برای سال ۲۰۱۴-۲۰۱۹ می‌باشد و از رگرسیون خطی چندگانه به عنوان روش تحلیل داده‌ها استفاده شده است. نتایج مطالعه با استفاده از شاخص نرخ‌های موثر مالیاتی نقدی نشان می‌دهد که هیئت مستقل تأثیر مثبت بر سیاست متهورانه مالیاتی، کمیته حسابرسی تأثیر منفی بر سیاست متهورانه مالیاتی دارند. اما ارتباطات سیاسی تأثیری بر سیاست متهورانه مالیاتی و قیمت‌گذاری انتقالی ندارد. نتیجه مطالعه با معیار تفاوت مالیات دفتری نشان می‌دهد

24 Khaled et al

25 Egbunike et al.

26 Ardillah and Vanesa

که کمیسیون‌های مستقل بر تهاجم مالیاتی تأثیر نمی‌گذارند، کمیته‌های حسابرسی تأثیر مثبتی بر تهاجم مالیاتی دارند، ارتباطات سیاسی بر تهاجم مالیاتی تأثیر نمی‌گذارند، و قیمت‌گذاری انتقالی تأثیری بر تهاجم مالیاتی ندارد.

ناتالیا و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۲۱) به بررسی ارتباط بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت، حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی پرداختند. نتایج بیانگر ارتباط منفی بین حاکمیت شرکتی قوی و اجتناب مالیاتی است. همچنین نتایج بیانگر عدم تأثیر تعدیل‌کنندگی حاکمیت شرکتی بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکتی و اجتناب مالیاتی است.

چیتیس و همکاران<sup>۲۸</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر برنامه‌ریزی مالیاتی در طول بحران مالی با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۵۵ شرکت غیرمالی فهرست‌شده در بورس اوراق بهادار آتن در طول دوره ۲۰۱۱-۲۰۱۵ پرداختند. نتایج نشان داد که استقلال هیئت مدیره با برنامه‌ریزی مالیاتی رابطه مثبت و معنادار و با دوگانگی مدیرعامل و اندازه شرکت رابطه منفی و معنادار دارد. اندازه هیئت مدیره، اندازه شرکت حسابرسی، تمرکز مالکیت، اهرم و نقدینگی تأثیر قابل توجهی بر برنامه‌ریزی مالیات نداشتند. همچنین، مکانیزم‌های حاکمیتی برنامه‌ریزی مالیات شرکتی را در دوره‌های پریشانی مالی تعدیل می‌کند.

دسلاندز و همکاران (۲۰۲۰)، پژوهشی تحت عنوان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و سیاست متهورانه مالیاتی با استفاده از داده‌های آرشیوی ۲۸۹ شرکت بورسی کانادا برای دوره ۲۰۱۱-۲۰۱۵ انجام دادند. نتایج نشان داد که معیارهای تخصص و دقت به طور قابل توجهی با سیاست متهورانه مالیاتی مرتبط است. تخصص مالی و دوره تصدی در کمیته حسابرسی، همانند داشتن یک کمیته حسابرسی بزرگتر، نقش مهمی در محدود کردن سیاست متهورانه مالیاتی ایفا می‌کند.

---

27 Natalia et al

28 Chytis et al.

بوسعیدی و سیدهوم‌حامد<sup>۹</sup>(۲۰۱۵)، در پژوهشی تأثیر مکانیزم‌های حکمرانی بر سیاست متهورانه مالیاتی طی دوره‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۶ با استفاده از نمونه شرکت‌های تونسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد که تنوع جنسیتی در هیئت مدیره، مالکیت مدیریتی تأثیرات قابل توجهی بر فعالیت‌های متهورانه مالیاتی شرکت‌ها دارد. در حالی که افزایش تمرکز مالکیت بر آن تأثیر منفی دارد. با این حال، یافته‌ها هیچ اثر معنی‌داری از اندازه هیئت مدیره شرکت و مشخصات حسابرس خارجی بر سیاست متهورانه مالیاتی نشان نمی‌دهند.

یمینی (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر رابطه بین مدیران خودشیفته و مالیات تهاجمی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۹ با استفاده از اطلاعات ۱۳۱ شرکت انجام داد. نتایج نشان داد بین خودشیفتگی مدیران و مالیات تهاجمی شرکت ارتباط معناداری وجود دارد. همچنین اندازه و استقلال کمیته حسابرسی، بر رابطه بین خودشیفتگی مدیران و مالیات تهاجمی شرکت تأثیر معناداری دارد.

فخرحسینی (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان تأثیر حاکمیت شرکتی و پاداش مدیریتی بر سیاست‌های مالیاتی جسورانه طی سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۹ با استفاده از داده‌های ۱۰۷ شرکت با استفاده از داده‌های تابلویی انجام داد. نتایج نشان داد میزان پاداش هیئت مدیره و ساختار حاکمیت شرکتی بر سیاست‌های جسورانه مالیاتی کسب و کار شرکت‌ها، تأثیر معناداری دارد. اندازه هیئت مدیره، دوگانگی مدیرعامل و استقلال هیئت مدیره بر سیاست‌های جسورانه مالیاتی شرکت‌ها، تأثیر معناداری ندارد.

محمدی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی اثر تعدیل‌کننده ویژگی‌های هیئت مدیره بر رابطه بین ارزش شرکت و برنامه‌ریزی مالیاتی طی سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۸، با استفاده از داده‌های ۱۰۵ شرکت پرداختند. یافته‌ها بیانگر تأثیر مثبت و معنادار ارزش شرکت بر برنامه‌ریزی مالیاتی است و همچنین بیانگر تأثیر تعدیل‌کننده قوی دوگانگی مدیرعامل، اندازه و استقلال هیئت مدیره بر رابطه بین ارزش شرکت و برنامه‌ریزی مالیاتی است.

مهرابی (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رفتارهای جسورانه مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۷ با استفاده از ۲۰۶ شرکت به تحلیل داده‌های ترکیبی پرداخت. نتایج بیانگر تأثیر مثبت و معنادار استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی و تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی بر تفاوت دفتری مالیات است. تخصص مالی کمیته حسابرسی و تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر نرخ موثر مالیاتی دارد. به علاوه، تخصص مالی کمیته حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر تفاوت دفتری مالیات تعدیل شده دارد.

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی ارتباط سیاسی، راهبری شرکتی و تهور مالیاتی طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است که برقراری ارتباط سیاسی با دولت تأثیر مثبت و معنادار و وجود اعضاء هیئت مدیره مستقل و میزان مالکیت سهامداران نهادی، تأثیر منفی و معنادار بر تهور مالیاتی دارند. همچنین اعضاء هیئت مدیره مستقل و میزان مالکیت نهادی، رابطه مثبت بین ارتباط سیاسی و تهور مالیاتی را کاهش می‌دهند.

جبرائیل‌نژادگرگان و پاکدل‌مغانلو (۱۳۹۴) به بررسی مقایسه‌ای ویژگی‌های هیئت مدیره و استراتژی مالیاتی جسورانه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به روش رگرسیون چندگانه پرداختند. نتایج بیانگر تأثیر معنادار ویژگی‌های هیئت مدیره (اندازه، استقلال، تخصص، تعداد جلسات هیئت مدیره و اندازه شرکت) بر استراتژی مالیاتی جسورانه است. همچنین میان تعداد جلسات و تخصص، اهرم مالی و اندازه شرکت با استراتژی مالیاتی جسورانه رابطه معنادار و مثبت وجود دارد.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

#### ۱.۳. روش تحقیق

این تحقیق در حوزه تحقیقات حسابداری و حسابرسی و از انواع مطالعات تجربی است. به علت اینکه نتایج حاصل از این پژوهش در روند تصمیم‌گیری استفاده می‌گردد این تحقیق از نظر هدف از

نوع کاربردی است. همچنین روش این پژوهش به علت اینکه به بررسی و برآورد خصایص و ویژگی‌های متغیرها و ارتباط میان آنها در محیط واقعی می‌پردازد از نوع توصیفی-همبستگی است. جامعه آماری این پژوهش را همه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۴۰۰ تشکیل می‌دهد. تعداد نمونه این پژوهش از طریق شیوه حذفی (سیستماتیک) انتخاب می‌گردد و شرکت‌هایی که دارای شرایط ذیل نباشد از جامعه آماری حذف می‌گردد.

- ۱- در طول دوره مورد بررسی، سال مالی خود را تغییر نداده باشند و دوره مالی آنها به پایان اسفند ختم شود.

- ۲- از جمله شرکت‌هایی که پس از سال ۱۳۹۳ وارد بورس شده‌اند نباشند.

- ۳- در طول دوره مورد بررسی بیش از سه ماه وقفه معاملاتی نداشته باشند.

- ۴- از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ، بانک، لیزینگ و بیمه نباشند.

- ۵- اطلاعات مالی لازم را در اختیار داشته باشند.

با در نظر گرفتن شرایط و ویژگی‌های فوق در مجموع ۱۶۷ شرکت به عنوان نمونه در این پژوهش انتخاب گردید.

### ۳.۲. فرضیه های پژوهش

بر اساس مطالب ارائه شده در بیان مسئله فرضیه های پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- افزایش تعداد اعضای غیرموظف هیئت مدیره باعث کاهش سیاست متهورانه مالیاتی شرکت می‌شود.

- ۲- افزایش تعداد اعضای هیئت مدیره باعث کاهش سیاست متهورانه مالیاتی شرکت می‌شود.

- ۳- افزایش تعداد اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی باعث کاهش سیاست متهورانه مالیاتی شرکت می‌شود.

- ۴- تخصص کمیته حسابرسی باعث کاهش سیاست متهورانه مالیاتی شرکت می‌شود.

### ۳,۳. مدل و متغیرهای تحقیق

به پیروی از پژوهش منچاویی و حسونا (۲۰۲۲) برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از مدل رگرسیونی چندمتغیره به شرح مدل (۱)، استفاده شده است.

مدل (۱)

$$ETR_{it} = \beta_0 + \beta_1 INDBO_{it} + \beta_2 BOSIZE_{it} + \beta_3 INDCOM_{it} + \beta_4 EXPCOM_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 CINT_{it} + \beta_9 INVINT_{it} + \varepsilon_{it}$$

سیاست متهورانه مالیاتی (ETR): متغیر وابسته پژوهش حاضر سیاست متهورانه مالیاتی (ETR) است. به پیروی از پژوهش‌های منچاویی و حسونا (۲۰۲۲) و منصورفر و همکاران، (۱۳۹۷)، از نرخ موثر مالیاتی برای محاسبه سیاست متهورانه مالیاتی استفاده می‌شود. نرخ موثر مالیاتی برابر است با نسبت کل هزینه مالیات بر درآمد به سود خالص قبل از کسر مالیات.

متغیر مستقل پژوهش حاضر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی شامل ویژگی‌های هیئت مدیره (استقلال و اندازه هیئت مدیره) و ویژگی‌های کمیته حسابرسی (استقلال و تخصص کمیته حسابرسی) است. به استناد پژوهش‌های منچاویی و حسونا (۲۰۲۲) و آرین‌پور و مرادی (۱۴۰۰)، ویژگی‌های هیئت مدیره و ویژگی‌های کمیته حسابرسی به شرح ذیل محاسبه می‌شوند.

۱. اندازه هیئت مدیره (BSI ZE): اندازه هیئت مدیره عبارت است از حضور تعداد بهینه اعضا در هیئت مدیره (مرادی و همکاران، ۱۳۹۲).

۲. استقلال هیئت مدیره (INDBO): آن دسته از اعضای هیئت مدیره هستند که به طور تمام وقت در شرکت حضور ندارند و به عبارتی کارمند شرکت و شاغل در شرکت نیستند و مسئولیت اجرایی رسمی ندارند (غلامعلی و فولادی، ۱۴۰۱).

30 Board Size

31 Board Independence



۳. استقلال کمیته حسابرسی (INDCOM)<sup>۳۲</sup>: عضو مستقل عضوی است فاقد هرگونه رابطه یا منافع مستقیم یا غیرمستقیم که بر تصمیم گیری مستقل وی اثرگذار باشد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵).

۴. تخصص کمیته حسابرسی (EXPCOM)<sup>۳۳</sup>: عبارت است از تخصص مالی اعضا، مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در امور، همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورت‌ها و گزارش‌های مالی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵).

متغیرهای کنترلی پژوهش حاضر شامل، اندازه شرکت، اهرم مالی، بازده دارایی، شدت سرمایه و شدت موجودی می‌باشند که به شرح ذیل محاسبه می‌شوند.

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل دارایی‌ها.

اهرم مالی (LEV): لگاریتم طبیعی نسبت بدهی‌های بلندمدت به ارزش دفتری کل دارایی‌ها

بازده دارایی (ROA): نسبت سود قبل از مالیات به ارزش دفتری کل دارایی‌ها

شدت سرمایه (CINT): خالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش دفتری کل دارایی‌ها

شدت موجودی (INVINT): موجودی‌ها تقسیم بر ارزش دفتری کل دارایی‌ها

#### ۴. یافته‌ها و تحلیل

##### ۴.۱. آمار توصیفی

پس از جمع‌آوری داده‌ها و محاسبه متغیرهای مورد استفاده در پژوهش، پارامترهای توصیفی هر متغیر به صورت مجزا محاسبه می‌شود. جدول شماره (۱) آمار توصیفی متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل را برای کل مشاهده‌های این پژوهش نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول (۱) مشاهده می‌شود میانگین متغیر سیاست متهورانه مالیاتی برابر با ۰/۱۰۷- است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به این متغیر در حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. بدین معنا که متوسط هزینه مالیات به سود خالص شرکت‌های مورد بررسی، ۱۰ درصد می‌باشد. میانه این متغیر برابر با ۰/۱۰۵- است که نشان می‌دهد هزینه مالیات به سود خالص نیمی از شرکت‌های مورد بررسی بیشتر از ۱۰ درصد است و نیمی کمتر

32 Audit Committee Independence  
33 Audit Committee Expertise

از ۱۰ درصد است. میانگین استقلال هیئت مدیره برابر با ۰/۶۶۳ است که نشان می‌دهد متوسط اعضای مستقل در هیئت مدیره در شرکت‌های مورد بررسی بیشتر از ۶۶ درصد است. میانگین استقلال کمیته حسابرسی برابر است با ۰/۳۴۱ که نشان می‌دهد متوسط اعضای مستقل در کمیته حسابرسی شرکت‌های مورد بررسی، ۳۴ درصد می‌باشد. همچنین میانگین تخصص کمیته حسابرسی برابر با ۰/۶۰۲ می‌باشد که نشان می‌دهد متوسط اعضای دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی در شرکت‌های مورد بررسی برابر با ۶۰ درصد می‌باشد. در طی قلمرو زمانی پژوهش بیشترین مقدار متغیر اندازه هیئت مدیره برابر با ۷ بوده و کمترین مقدار این متغیر برابر با ۵ است که نشان می‌دهد در شرکت‌های مورد بررسی بیشترین اعضای حاضر در هیئت مدیره تعداد ۷ نفر بوده و کمترین اعضا را هیئت مدیره‌ای با تعداد ۵ نفر تشکیل می‌دهند. شاخص‌های پراکندگی به طور کلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از جمله مهم‌ترین شاخص‌های پراکندگی که شرط مطلوب برای وارد کردن متغیر به مدل رگرسیونی است، انحراف معیار است. همان‌طور که در جدول (۱) نیز قابل مشاهده است، انحراف معیار متغیرها صفر نبوده و حائز این شرط می‌باشند.

جدول (۱). آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	ماکزیمم	مینیمم	انحراف معیار	چولگی
سیاست متهورانه مالیاتی	ETR	-۰/۱۰۷	-۰/۱۰۸	۰/۲۰۶	-۰/۹۱۰	۰/۱۰۲	-۱/۶۷۷
استقلال هیئت مدیره	INDBO	۰/۶۶۳	۰/۶۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۸۳	-۰/۲۲۲
اندازه هیئت مدیره	BOSIZE	۵/۰۲۲	۵/۰۰۰	۷/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۲۳۷	۶/۴۲۴
استقلال کمیته حسابرسی	INDCOM	۰/۳۴۱	۰/۳۳۳	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۹۴	۱/۶۰۷
تخصص کمیته حسابرسی	EXPCOM	۰/۶۰۲	۰/۶۶۶	۰/۸۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۲۰	-۰/۶۹۷
اندازه شرکت	SIZE	۱۴/۹۹۲	۱۴/۶۶۸	۲۱/۳۲۷	۱۱/۲۴۷	۱/۶۸۵	۰/۸۰۳
اهرم مالی	LEV	۰/۰۶۵	۰/۰۳۶	۰/۶۲۳	۰/۰۲۰	۰/۰۷۵	۲/۸۷۱

۰/۴۲۷	۰/۱۶۹	-۰/۵۸۱	۰/۶۹۲	۰/۱۳۵	۰/۱۶۳	ROA	بازده دارایی
۰/۸۷۶	۰/۱۸۲	۰/۰۰۶	۰/۹۳۲	۰/۲۲۱	۰/۲۶۱	CINT	شدت سرمایه
۱/۰۵۹	۰/۱۵۱	۰/۰۰۰	۰/۹۱۱	۰/۲۱۷	۰/۲۴۱	INVINT	شدت موجودی

#### ۴.۲. آمار استنباطی

آمار استنباطی شامل روش‌هایی است که با استفاده از آن‌ها، اطلاعات موجود در نمونه را به کل جامعه تعمیم می‌دهد. مهم‌ترین هدف آمار، انجام استنباط‌هایی در مورد مشخصات جامعه، با توجه به اطلاعات موجود در نمونه است. معدودی از مسائل آماری در مرحله آمار توصیفی پایان می‌پذیرند، ولی بیشتر مسائل آماری شامل استنباط درباره مشخصه یک جامعه با استفاده از اطلاعات قابل دسترس در یک نمونه است. در تحلیل نتایج ابتدا به بررسی معناداری مدل و میزان بیان کنندگی متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل پرداخته شده و در ادامه قبل از ارائه نتایج اصلی، به بیان معناداری مدل پژوهش پرداخته می‌شود.

#### ۴.۲.۱. آزمون همخطی

در آمار، عامل تورم واریانس<sup>۳۴</sup> شدت همخطی چندگانه را در تحلیل رگرسیون کمترین مربعات معمولی ارزیابی می‌کند. در واقع یک شاخص معرفی می‌گردد که بیان می‌دارد چه مقدار از تغییرات مربوط به ضرایب برآورد شده بابت همخطی افزایش یافته است. شدت همخطی چندگانه را با بررسی بزرگی مقدار VIF می‌توان تحلیل نمود. همان‌طور که مشاهده می‌شود در مدل مورد نظر مقدار VIF کمتر از ۵ می‌باشد و لذا همخطی وجود ندارد. در جدول (۲)، به ترتیب نتایج آزمون همخطی مدل پژوهش نشان داده شده است.

34 Variance Inflation Factor (VIF)

جدول (۲): نتایج آزمون هم خطی مدل پژوهش

نماد متغیر	عامل تورم واریانس (VIF)
INDBO	۳/۷۹۰
BOSIZE	۴/۳۵۸
INDCOM	۴/۲۲۳
EXPCOM	۲/۰۳۱
SIZE	۴/۰۰۹
LEV	۱/۹۶۱
ROA	۲/۲۸۱
CINT	۳/۹۰۰
INVINT	۳/۹۰۴

منبع: یافته های پژوهش

#### ۴,۲,۲. آزمون ناهمسانی واریانس باقیمانده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های مدل بیان شده نیاز است قبل از پردازش آن‌ها و آزمون فرضیه‌ها، فروض کلاسیک مدل آزمون شود. یکی از فروض رگرسیون خطی به روش حداقل مربعات معمولی (OLS) این است که تمامی جملات پسماند دارای واریانس برابر هستند، در عمل این فرض چندان صادق نیست و در بسیاری از نمونه‌ها به دلایل مختلفی از قبیل شکل نادرست تابع مدل، وجود نقاط پرت، شکست ساختاری در جامعه آماری، یادگیری در طی زمان و... پدیده ناهمسانی واریانس وجود دارد. برای بررسی فرض ناهمسانی واریانس در این پژوهش، از آزمون بروش پاگان گادفری استفاده شده که نتایج آن در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس باقی مانده‌ها

روش تخمین	نتیجه	آماره آزمون	سطح معناداری	فرضیه $H_0$
OLS	$H_0$ رد نمی‌شود	۱/۰۳۴	۰/۴۱۰	همسانی واریانس

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج مندرج در جدول (۳) نشان می‌دهد که سطح معناداری محاسبه‌شده در آزمون بروش-پاگان-گادفری برای مدل پژوهش بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است. از این رو  $H_0$  این آزمون مبنی بر همسان بودن واریانس‌ها رد نمی‌شود و روش تخمین مدل مورد بررسی به صورت رگرسیون حداقل مربعات معمولی (OLS) است.

#### ۴.۳. آزمون تعیین نوع داده‌های ترکیبی

برای تعیین این که الگوی مورد استفاده در شیوه داده‌های تابلویی، در قالب کدام یک از روش‌های اثرات ثابت یا اثرات تصادفی انجام شود از آزمون هاسمن استفاده شد. همانطور که در جدول (۴)، مشاهده می‌شود؛ سطح معناداری محاسبه شده برای مدل پژوهش کمتر از سطح خطای ۵ درصد می‌باشد، بنابراین از داده‌های تابلویی برای برآورد مدل استفاده می‌شود. همچنین، سطح معناداری محاسبه شده آماره هاسمن برای مدل پژوهش بیشتر از سطح خطای ۵ درصد می‌باشد، بنابراین از روش اثرات تصادفی برای برآورد مدل استفاده شده است.

جدول (۴): نتایج حاصل از بررسی تعیین نوع داده‌های ترکیبی

تشخیص	هاسمن		تشخیص	اف لیمر	
	سطح معناداری	آماره		سطح معناداری	آماره
اثرات تصادفی	۰/۸۶۱	۴/۶۸۰	تابلویی	۰/۰۰۰	۳/۵۱۳

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود سطح معناداری  $F$  فیشر در مدل برابر با ۰/۰۰۰ است. چون این مقدار کمتر از سطح خطای ۵ درصد است، بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد

رد می‌شود، یعنی مدل معناداری وجود دارد؛ به عبارتی مدل مورد بررسی دارای اعتبار است. ضریب تعیین تعدیل شده در مدل نیز ۸۶ درصد است، این ضریب بیان‌گر این است که متغیرهای مستقل و کنترلی در این مدل توانایی توجیه بیش از ۸۶ درصد از تغییرات سطوح متغیر وابسته را دارا می‌باشند. سطح معناداری آماره دوربین واتسون در مدل پژوهش، برابر با  $1/60$  است که حاکی از عدم وجود خودهمبستگی بین باقی‌مانده‌های مدل است. هدف فرضیه اول پژوهش تعیین تاثیر اعضای غیرموظف هیئت مدیره بر سیاست متهورانه مالیاتی است. همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود، مقدار سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر اعضای غیرموظف هیئت مدیره برابر با  $0/000$  می‌باشد که نشان می‌دهد تاثیر این متغیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد به صورت معنادار می‌باشد. همچنین، ضریب برآورد شده متغیر ذکر شده برابر با  $0/021$  - است که نشان می‌دهد رابطه مورد بررسی به صورت منفی و معکوس می‌باشد. بنابراین، با توجه به سطح معناداری و ضریب برآورد شده متغیر اعضای غیرموظف هیئت مدیره، می‌توان تاثیر منفی اعضای غیرموظف هیئت مدیره بر سیاست متهورانه مالیاتی را تایید کرد. براساس این نتایج، فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود. هدف فرضیه دوم پژوهش تعیین تاثیر تعداد اعضای هیئت مدیره بر سیاست متهورانه مالیاتی است. همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود. مقدار سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر تعداد اعضای هیئت مدیره برابر با  $0/270$  می‌باشد که نشان می‌دهد تاثیر این متغیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد به صورت معنادار نمی‌باشد. همچنین ضریب برآورد شده متغیر ذکر شده برابر با  $0/012$  - است که نشان می‌دهد رابطه مورد بررسی به صورت منفی و معکوس می‌باشد. اما با توجه به سطح معناداری متغیر تعداد اعضای هیئت مدیره، نمی‌توان تاثیر معنادار تعداد اعضای هیئت مدیره بر سیاست متهورانه مالیاتی را تایید کرد. براساس این نتایج، فرضیه دوم پژوهش رد می‌شود. هدف فرضیه سوم پژوهش تعیین تاثیر اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی است.

جدول (۵): نتایج حاصل از آزمون مدل پژوهش

$ETR_{it} = \beta_0 + \beta_1 INDBO_{it} + \beta_2 BOSIZE_{it} + \beta_3 INDCOM_{it} + \beta_4 EXPCOM_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 CINT_{it} + \beta_9 INVINT_{it} + \varepsilon_{it}$					
نام متغیر	نماد	سطح معناداری	آماره t	انحراف استاندارد	ضریب بتا
اعضای غیرموظف هیئت مدیره	INDBO	۰/۰۰۰	-۸/۰۷۶	۰/۰۰۲	-۰/۰۲۱
تعداد اعضای هیئت مدیره	BOSIZE	۰/۲۷۰	-۱/۱۰۲	۰/۰۱۱	-۰/۰۱۲
اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی	INDCOM	۰/۰۱۱	-۲/۵۲۸	۰/۰۰۳	-۰/۰۰۹
تخصص کمیته حسابرسی	EXPCOM	۰/۰۰۳	-۲/۹۲۴	۰/۰۰۲	-۰/۰۰۸
اندازه شرکت	SIZE	۰/۰۰۰	۱/۳۱۹	۰/۰۰۴	۰/۰۰۴
اهرم مالی	LEV	۰/۰۰۰	۴/۰۰۲	۰/۰۱۸	۰/۰۷۲
بازده دارایی	ROA	۰/۰۰۸	-۲/۶۴۳	۰/۰۱۰	-۰/۰۲۶
میزان سرمایه	CINT	۰/۰۴۹	۱/۹۶۳	۰/۰۰۵	۰/۰۱۰
میزان موجودی	INVINT	۰/۴۸۹	-۰/۶۹۱	۰/۰۰۶	-۰/۰۰۴
عرض از مبدا	C	۰/۱۰۰	-۱/۶۴۶	۰/۰۵۹	-۰/۰۹۷
مقادیر آزمون F	۵۱/۶۲۳	آزمون دوربین واتسون		۱/۶۰	
سطح معناداری اف	۰/۰۰۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۸۶	

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود، مقدار سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی برابر با ۰/۰۱۱ می‌باشد که نشان می‌دهد تاثیر این متغیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد به صورت معنادار می‌باشد. همچنین ضریب برآورد شده متغیر ذکر شده برابر با -۰/۰۰۹- است که نشان می‌دهد رابطه مورد بررسی به صورت منفی و معکوس می‌باشد. بنابراین با توجه به سطح معناداری و ضریب برآورد شده متغیر اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی، می‌توان تاثیر منفی اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی را تایید کرد. براساس این نتایج، فرضیه سوم پژوهش تایید می‌شود. هدف فرضیه چهارم پژوهش تعیین تاثیر تخصص کمیته حسابرسی

بر سیاست متهورانه مالیاتی است. همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود، مقدار سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر تخصص کمیته حسابرسی برابر با ۰/۰۰۳ می‌باشد که نشان می‌دهد تاثیر این متغیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد به صورت معنادار می‌باشد. همچنین ضریب برآورد شده متغیر ذکر شده برابر با ۰/۰۰۸- است که نشان می‌دهد رابطه مورد بررسی به صورت منفی و معکوس می‌باشد. بنابراین با توجه به سطح معناداری و ضریب برآورد شده متغیر تخصص کمیته حسابرسی، می‌توان تاثیر منفی تخصص کمیته حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی را تایید کرد. براساس این نتایج، فرضیه چهارم پژوهش رد نمی‌شود.

#### ۵. بحث و نتیجه‌گیری

مالیات یک مبحث راهبردی، زیربنایی و پویاست که نقش اساسی و محوری در تحقق برنامه‌های توسعه ملی هر کشوری مانند کشور ما ایفا می‌کند. شرکتی که به دنبال مدیریت مالیات و حداقل سازی هزینه مالیات است، در واقع رویه‌ای تهاجمی پیرامون مالیات در پیش می‌گیرد. تهاجم مالیاتی به دامنه محدودتری از رفتارهای اجتناب مالیاتی اشاره دارد که به طور خاص متهورانه باشد. از سازوکارهایی که برای هم جهت کردن منافع میان سهامداران و مدیرعامل در درک تهاجم مالیاتی، نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند، حاکمیت شرکتی است. نظام حاکمیت شرکت، بیانگر فرآیند نظارت و کنترل بر مدیریت شرکت، به منظور حصول اطمینان از همسویی عملکرد آنها با منافع سهامداران است. مهمترین عناصر آن عبارتند از: سهامداران و نحوه مالکیت آنها، هیئت مدیره و ترکیب آن و کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن که در پژوهش حاضر به بررسی تاثیر تعداد اعضای هیئت مدیره و اعضای غیرموظف هیئت مدیره و اعضای غیرموظف و تخصص کمیته حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی پرداخته شد. بر مبنای نتایج به دست آمده، فرضیه اول پژوهش پذیرفته شده و می‌توان گفت افزایش تعداد اعضای غیرموظف هیئت مدیره باعث کاهش سیاست متهورانه مالیاتی شرکت می‌شود. از آنجایی که اعضای غیرموظف هیئت مدیره افرادی خارج از سازمان هستند، تحت کنترل و فشار درون سازمانی شرکت قرار نمی‌گیرند و فعالیت‌های مدیریت را با احتمال بیشتری به



منظور حمایت از منافع سهامداران ارزیابی و کنترل می‌کنند. بنابراین به نظر می‌رسد افزایش مدیران غیرموظف در ترکیب هیئت مدیره، زمینه‌های کاهش سیاست‌های متهورانه مالیاتی که برای سهامداران منفعتی به همراه ندارد را فراهم می‌آورد. نتایج این فرضیه از پژوهش حاضر مطابق با پژوهش‌های منچاویی و حسونا (۲۰۲۲)، جبرائیل نژادکرگان و پاکدل مغانلو (۱۳۹۴) و ستایش و همکاران (۱۳۹۳) می‌باشد. آزمون فرضیه دوم پژوهش، تاثیر تعداد اعضای هیئت مدیره بر سیاست متهورانه مالیاتی شرکت را مورد بررسی قرار دارد. بر مبنای نتایج به دست آمده، فرضیه دوم پژوهش رد شده و نمی‌توان گفت افزایش تعداد اعضای هیئت مدیره باعث کاهش سیاست متهورانه مالیاتی شرکت می‌شود. از این رو می‌توان چنین نتیجه گرفت که تعداد اعضای هیئت مدیره شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیری بر کاهش یا افزایش تمایل به رویکردهای متهورانه مالیات ندارند. البته می‌توان نتیجه حاصله را به مشکل بنیادی موجود در مورد تعداد اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران نیز مربوط دانست، زیرا هیئت مدیره بیشتر شرکت‌های بورسی از پنج نفر تشکیل شده است و تنها در برخی از شرکت‌ها هیئت مدیره هفت نفره موجود است. بنابراین عدم توان مقایسه عملکرد هیئت مدیره‌های بزرگ یا کوچک با توجه به تفاوت کمی که شرکت‌ها در تعداد اعضای هیئت مدیره دارند، گواه بر این مدعاست. نتایج این فرضیه از پژوهش حاضر، مغایر با پژوهش‌های منچاویی و حسونا (۲۰۲۲)، جبرائیل نژادکرگان و پاکدل مغانلو (۱۳۹۶) و مطابق با پژوهش‌های خالد و همکاران (۲۰۲۲)، بوسعیدی و سیدهوم‌حامد (۲۰۱۵)، فخرحسینی (۱۴۰۱) و ستایش و همکاران (۱۳۹۳) می‌باشد. آزمون فرضیه سوم پژوهش، تاثیر اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی شرکت را مورد بررسی قرار دارد. بر مبنای نتایج بدست آمده، فرضیه سوم پژوهش تایید شده و می‌توان گفت افزایش تعداد اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی باعث کاهش سیاست متهورانه مالیاتی شرکت می‌شود. کمیته حسابرسی باید از مدیران غیراجرایی تشکیل شود تا در تصمیم‌گیری‌های مهم بتوانند به طور مستقل اظهارنظر نمایند. مدیران مستقل، جهت اطمینان از تصمیم‌های مدیران اجرایی و در جهت منافع سهامداران تلاش می‌کنند. در واقع استقلال کمیته حسابرسی کمک می‌کند تا حسابرسان بتوانند مسائلی چون نقاط ضعف کنترل‌های

داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول در روش‌های حسابداری، نشانه‌های احتمالی از سوء استفاده‌های مدیریت و سایر اعمال غیرقانونی مسئولان شرکت را با کمیته حسابرسی صریح‌تر مطرح کنند. نتایج این فرضیه از پژوهش حاضر، مغایر با پژوهش منچاوی و حسونا (۲۰۲۲) و مطابق با پژوهش‌های لانیس و ریچاردسون (۲۰۱۱) و ییمینی (۱۴۰۲) می‌باشد. آزمون فرضیه چهارم پژوهش، تاثیر تخصص کمیته حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی شرکت را مورد بررسی قرار دارد. بر مبنای نتایج بدست آمده، فرضیه چهارم پژوهش تایید شده و می‌توان گفت تخصص کمیته حسابرسی باعث کاهش سیاست متهورانه مالیاتی شرکت می‌شود. اعضای کمیته حسابرسی نیاز دارند تا دانش مالی لازمه برای موضوعات متنوع مالی و عملیاتی را که مدیریت شرکت با آن روبه‌رو می‌شود، دارا باشند. اگر اعضای کمیته حسابرسی در حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و گزارشگری مالی تخصص داشته باشند، اثربخشی بیشتری در فعالیت‌های خود خواهند داشت. حضور اعضای دارای تخصص مالی به کمیته اجازه می‌دهد تا نقش نظارتی خود را بهتر انجام دهد. اعضای کمیته حسابرسی با تخصص حسابداری برای انجام تحقیقات عمیق در مورد شیوه‌های حسابداری متهورانه دقیق‌تر هستند. نتایج این فرضیه از پژوهش حاضر، مغایر با پژوهش‌های منچاوی و حسونا (۲۰۲۲)، خالد و همکاران (۲۰۲۲)، و مطابق با پژوهش‌های دسلاندز و همکاران (۲۰۲۰)، پومروی (۲۰۱۰) و مهرابی (۱۳۹۹) می‌باشد.

#### ۱۵.۱. پیشنهادها و محدودیت‌ها

همواره گام نهادن در راه رسیدن به هدف، با محدودیت‌هایی همراه است که باعث می‌شود رسیدن به هدف موردنظر با کندی همراه شود. پژوهش نیز به‌عنوان فرآیندی در جهت نیل به هدف حل مسئله پژوهش، از این امر مستثنی نیست. در این قسمت با ارائه محدودیت‌های پژوهش، سعی بر آن است که به خواننده این پیام داده شود تا بتواند در تعمیم نتایج پژوهش با آگاهی بیشتری عمل کند و در مورد فرآیند پژوهش قضاوت عادلانه‌ای داشته باشد. در این راستا، محدودیت‌های پژوهش حاضر به شرح زیر قابل ذکر است:

جهت محاسبه سیاست متهورانه مالیاتی از نرخ موثر مالیاتی استفاده شده است. این در حالی است که اگر از مالیات قطعی استفاده می‌شد؛ ممکن بود نتایج متفاوتی از نتایج فعلی حاصل گردد. در پژوهش‌های آتی از سایر معیارهای حاکمیتی (تعداد جلسات و تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی، تصدی و دوگانگی نقش مدیرعامل)، سایر معیارهای اندازه‌گیری سیاست متهورانه مالیاتی (میانگین مالیات پرداختی و میانگین هزینه مالیات) استفاده گردد. تاثیر سیاست متهورانه مالیاتی بر رفتار نامتقارن هزینه با نقش تعدیلگر استقلال و تخصص کمیته حسابرسی، تاثیر کیفیت حسابرسی بر سیاست متهورانه مالیاتی، تاثیر استقلال و اندازه هیئت مدیره، استقلال و تخصص کمیته حسابرسی بر ریسک مالیاتی، تاثیر بر ویژگی‌های حاکمیت داخلی بر سیاست متهورانه مالیاتی با نقش تعدیلگر ارتباطات سیاسی و تاثیر سیاست متهورانه مالیاتی بر حق الزحمه حسابرسی با نقش تعدیلگر ویژگی‌های حاکمیت داخلی مورد بررسی قرار گیرد. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش، پیشنهادهایی کاربردی زیر ارائه شده است:

۱- با توجه به نتایج حاصل از فرضیه اول پژوهش، به سهامداران پیشنهاد می‌شود برای جلوگیری از سیاست‌های مالیات تهاجمی مدیران، بیشتر اعضای هیئت مدیره را از اعضای غیرموظف و مستقل برگزینند.

۲- با توجه به نتایج حاصل از فرضیه دوم پژوهش، به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود در ارتباط با اعضای هیئت مدیره، مقرراتی تدوین کنند تا شرکت‌ها ملزم به تشکیل هیئت مدیره‌هایی با اندازه‌های کوچک و بزرگ گردند؛ تا بتوان به طور تجربی عملکرد هیئت‌های مدیره کوچک و بزرگ را بر سیاست‌های مالیاتی بررسی کرد.

۳- با توجه به نتایج حاصل از فرضیه سوم پژوهش به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود که در انتخاب بین فرصت‌های سرمایه‌گذاری در بین شرکت‌ها، به عوامل و سازوکارهای راهبری شرکتی نیز توجه کنند.

۴- با توجه به نتایج حاصل از فرضیه چهارم پژوهش به سهامداران پیشنهاد می‌شود که برای کاهش رفتارهای تهاجمی مالیات، اعضای کمیته حسابرسی، را بیشتر از اعضای تخصص

مالی (فراتر از آشنایی صرف با صورت‌های مالی) در زمینه حسابرسی، حسابداری مالی، مدیریت، اقتصاد می‌باشند، انتخاب کنند.

### فهرست منابع

- آرین پور، آرش؛ مرادی، مریم. (۱۴۰۰)، تاثیر ساختار مالکیت، ویژگی‌های هیئت مدیره و کمیته حسابرسی بر مدیریت سود. *حسابداری، حسابرسی و تامین مالی در محیط‌های اسلامی*، ۱(۱)، ۲۰-۶۲.
- اسماعیلی، روح‌الله. (۱۴۰۰)، بررسی تأثیر درصد اعضای غیرموظف هیات مدیره بر رابطه‌ی بین انعطاف-پذیری مالی و پاداش مدیران در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۵(۸۳)، ۷۱۷-۷۳۵.
- اعتمادی، حسین؛ سپاسی، سحر؛ ساری، محمدعلی. (۱۳۹۵)، چارچوب مفهومی طرح‌ریزی مالیات شرکتی. *پژوهش حسابداری*، ۶(۱)، ۶۱-۸۰.
- برزگر، قدرت‌اله؛ حسن‌نجاح‌کردی، محسن؛ عباسی، علی. (۱۳۹۹)، تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۹(۳۳)، ۲۵-۴۴.
- بحری‌ثالث، جمال؛ بهنمون، یعقوب؛ مددی‌زاده، ابراهیم. (۱۳۹۳)، ویژگی‌های هیئت مدیره و استراتژی مالیاتی جسورانه. *حسابداری مدیریت*، ۷(۲۲)، ۵۳-۶۷.
- پورحیدری، امید؛ فدوی، محمدحسین؛ امینی‌نیا، میثم. (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر اجتناب از مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه اقتصادی*، ۱۴(۵۲)، ۶۹-۸۵.
- سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۹۶)، سیر تحول مالیات در ایران. وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۹۵)، نقش و اهمیت وجود مالیات در اقتصاد کشور. وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- سازمان بورس اوراق بهادار تهران. (۱۳۹۱)، منشور کمیته حسابرسی. شرکت سهامی عام پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران.

- ستایش، محمدحسین؛ سروستانی، امیر؛ سیدی، سیدجلال. (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر اندازه و استقلال هیئت مدیره بر رویکرد جسورانه مالیاتی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۳(۴)، ۷-۲۸.
- جبرائیل‌نژادگرگان، حمیده؛ پاکدل‌مغانلو، عبدالله. (۱۳۹۴)، بررسی مقایسه‌ای ویژگی‌های هیئت مدیره و استراتژی مالیاتی جسورانه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. سومین همایش ملی و سومین همایش بین‌المللی مدیریت و حسابداری ایران.
- صالحی، مهدی؛ اورادی، جواد؛ سالاری، زینب. (۱۳۹۵)، تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. مجله دانش حسابداری، ۷(۶)، ۸۳-۵۹.
- عبدلی، محمدرضا؛ حق‌نیاز، حسن. (۱۳۹۴)، ارزیابی تاثیر شفافیت شرکتی بر سیاست متهورانه مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات، ۲۶، ۱۶۶-۱۷۵.
- غلامعلی، آسیه؛ فولادی، مسعود. (۱۴۰۱)، بررسی اثر تعدیلی سودآوری بر رابطه بین نظام راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۶(۸۵)، ۱۳۱۵-۱۳۲۲.
- فخرحسینی، سیدفخرالدین. (۱۴۰۱)، تاثیر حاکمیت شرکتی و پاداش مدیریتی بر سیاست‌های مالیاتی جسورانه: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. دانش کارآفرینی، ۲(۴)، ۵۷-۶۶.
- کاشانی‌پور، محمد؛ فرجی، امید؛ برجی، پریسا. (۱۳۹۸)، ارتباط سیاسی، راهبری شرکتی و تهور مالیاتی. دانش حسابداری، ۱۰(۴)، ۱۴۳-۱۷۵.
- کردلوئی، حمیدرضا؛ یوسفی، وحید. (۱۳۹۶)، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت صورت‌های مالی. مدیریت کسب و کار، ۹(۳۶)، ۹۳-۱۰۹.
- محمدی، سامان؛ محمدی، محمد؛ مرادی، کژال. (۱۴۰۱)، به بررسی اثر تعدیل‌کننده ویژگی‌های هیات مدیره بر رابطه بین ارزش شرکت و برنامه‌ریزی مالیاتی. تحلیل بازار سرمایه، ۲(۱)، ۱۰۲-۱۳۲.
- مرادی، مهدی؛ سعیدی، مجتبی؛ رضایی، حمیدرضا. (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر اندازه و استقلال هیأت مدیره بر هزینه‌های نمایندگی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۲(۷)، ۵۴-۳۵.
- منصورفر، غلامرضا؛ غیور، فرزاد؛ عباسی‌مولان، بهزاد. (۱۳۹۷)، رابطه بین مالیات جسورانه و اهرم مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات، ۲۶(۳۷)، ۱۹۷-۱۷۳.

مهرابی، زهرا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رفتارهای جسورانه مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی الوند.

ناظمی، امین؛ پورعنقا، محمدرضا. (۱۳۹۷). بررسی نقش نظارتی هیأت مدیره در اجتناب مالیاتی شرکت‌های خانوادگی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله بررسی‌های حسابداری*، ۵ (۱۸)، ۸۳-۱۰۶.

ندیمی، محمد. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت مدیره و ساختار مالکیت بر استراتژی مالیات تهاجمی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری.

یمینی، حسین. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر رابطه بین مدیران خودشیفته و مالیات تهاجمی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه رجا.

- Abdul Wahab, E. A. Ariff, M. Marzuki, M. Mohd Sanusi, Z. (2017). Political connections, corporate governance, and tax aggressiveness in Malaysia. *Asian Rev Account*, 25(3), 424-451.
- Abdukadir, M. (2012). Audit Committee Characteristics and Financial Reporting Quality. *Terengganu International Finance and Economics Journal*, 3(1), 30-37.
- Adela, V. Samuel, K. Waku, A. Atta, P. (2023). antecedents of aggressive tax behaviour among listed non-financial firms in Ghana. *Scientific African*, 20(1). 1-14.
- Ali Bash, A. Zoghlami, F. (2023). The Impact Of Corporate Governance Mechanisms On Tax Avoidance Practices. *Full Length Research Article*, 18.
- Alkurdi, A. Mardini, G. H. (2020). The impact of ownership structure and the board of directors' composition on tax avoidance strategies: Empirical evidence from Jordan. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(4), 795-812.
- Alkausar, B. Nugroho, Y. Qomariyah, A. Prasetyo, A. (2023). Corporate tax aggressiveness: evidence unresolved agency problem captured by theory agency type 3. *Cogent Business & Management*, 10(2), 221-242.
- Amri, K. Wyeme, B. Douagi, M. Guedrib, M. (2023). The impact of internal and external corporate governance mechanisms on tax aggressiveness: evidence from Tunisia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 13(1), 43-68.
- Ardillah, K. Vanesa, Y. (2022). Effect of Corporate Governance Structures, Political Connections, and Transfer Pricing on Tax Aggressiveness. *SIJDEB*, 6(1), 52-71.
- Beasley, M. S. (1996). An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud, *The Accounting Review*, 71(4), 443-465.

- Boussaidi, A. Sidhom Hamed, M. (2015). The Impact of Governance Mechanisms on Tax Aggressiveness: Empirical Evidence from Tunisian Context, *Journal of Asian Business Strategy, Asian Economic and Social Society*, 5(1),1-12.
- Carcello, J. V. and Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.
- Chytis, E. Tasios, T. Filios, L. (2020). The effect of corporate governance mechanisms on tax planning during financial crisis: an empirical study of companies listed on the Athens stock exchange. *International Journal of Disclosure and Governance*, 17(1),30-38.
- DeAngelo, H. DeAngelo, L. & Skinner, D. J. (1994). Accounting choice in troubled companies. *Journal of Accounting and Economics*, 17(1), 113-143.
- Deslandes, M. Fortin, A. and Landry, S. (2020). Audit committee characteristics and tax aggressiveness, *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 272-293.
- Duhoon, A. Singh, M. (2023). Corporate Governance in Family Firms: A Bibliometric Analysis. *IMB Journal of Innovation and Management*, 1(1). 1-22.
- Egbunike, F. Gunardi, A. Ugochukwu, U. Hermawan, A. (2021). Internal Corporate Governance Mechanisms and Corporate Tax Avoidance in Nigeria: A Quantile Regression Approach. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 16(1) ,20-44.
- Fama, E. F. (1980). Agency problems and the theory of the firm, *Journal of Political Economy*, 88(2), 288-307.
- Fama, E. F. and Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control, *The Journal of Law and Economics*, 26(2), 301-325.
- Hermalin, B. E. and Weisback, M. S. (2003). Board of Directors as an Endogenously Determined Institution: A Survey of the Economic Literature, Center for Responsible Business. *Working Paper Series*, 9(1) ,8-26.
- Khaled, A. Douagi, B. M. Wyème, F. Mouna, G. (2022). The impact of internal and external corporate governance mechanisms on tax aggressiveness: evidence from Tunisia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 13(1),43-68.
- Klein, A. (2002). Audit committee, board of director characteristics, and earnings management. *Journal of accounting and economics*, 33(3), 375-400.
- Kovermann, J. and Velte, P. (2019). The impact of corporate governance on corporate tax avoidance—a literature review, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36(1), 100-270.
- La Porta, R. Lopez-de-Silanes, F. Shleifer, A. Vishny, R. (1998), Law and Finance. *Journal of Political Economy*, 106,1113- 1155.
- Lanis, R. and Richardson, G. (2011). Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86-108.
- Limpan, F. and Lipman, L. (2006). Corporate Governance Best Practices: Strategies for Public, Private and Not-for-Profit Organizations. John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey.
- Menchaoui, I. and Hssouna, C. (2022). Impact of internal governance mechanisms on tax aggressiveness: evidence from French firms listed on the CAC 40. *Euro Med Journal of Business*, 18(4),1450-2194.
- Natalia, M. Carolina, V. Joni, J. (2021). Relationship Between Corporate Social Responsibility Disclosure, Corporate Governance, And Tax Avoidance. *KINERJA*, 25(1) ,79-90.

- Onyali, C. I. and Okafor, T. G. (2018). Effect of corporate governance mechanisms on tax aggressiveness of quoted manufacturing firms on the Nigerian Stock Exchange, *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 8(1), 1-20.
- Pramudito, B. and Nuryanah, S. (2023) , The Effect of Diversification Strategy on Corporate Tax Aggressiveness With Board Effectiveness as the Moderating Variable, *Sage Journal*, 13(3).
- Pomeroy, B. (2010). Audit committee member investigation of significant accounting decisions. *A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 173-205.
- Tricker, R. I. (1984). Corporate Governance: Practices, Procedures and Powers in British Companies and their Boards Directors, Gower Publishing.
- Yahaya, A. Abdulkadir, J. Lawal, A. (2023). corporate governance mechanism on tax avoidance among deposit money banks in Nigeria. *Nigerian Journal of Management Sciences*, 24(1), 1-13.
- Zhou, Y. (2011). Ownership structure, board characteristics and tax aggressiveness. Ph.D. Dessertation, University Hong Kong.