

بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های

پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

شکراهه خواجهی^۱

محمد کیامهر^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۲/۰۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۶/۰۴

چکیده

هدف این پژوهش، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. دوره زمانی پژوهش، ۱۳۹۱-۱۳۸۱ بوده و نمونه انتخابی شامل ۱۳۰ شرکت می‌باشد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش در حالت تلفیقی (ترکیبی)، از مدل‌های رگرسیونی چند متغیره در نرم‌افزار اقتصادسنجی EViews استفاده شده است. در این پژوهش، اجتناب مالیاتی، متغیر وابسته و کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی) و همچنین کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرسی)، متغیر مستقل بوده و از متغیرهای کنترلی مؤثر بر اجتناب مالیاتی شامل وقفه انتشار، اهرم مالی و اندازه شرکت نیز استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی بر اساس هزینه مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات، تأثیر مستقیم و معنی‌دار دارد. این در حالی است که کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرسی) بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی تنها بر اساس هزینه مؤثر مالیاتی، تأثیر مستقیم و معنی‌دار دارد.

واژه‌های کلیدی: اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، اجتناب مالیاتی و بورس

۱- عضو هیات علمی حسابداری دانشگاه شیراز (نویسنده مسئول) shkhajavi@gmail.com

۲- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز m.kiamehr82@gmail.com

۱- مقدمه

به دنبال تخصصی شدن فعالیت شرکت‌ها و در نتیجه تفکیک مدیریت از مالکیت آن‌ها، مدیران به‌عنوان نماینده سهامداران، شرکت را اداره می‌کنند. با برقراری رابطه نمایندگی به این صورت، هر یک از طرفین رابطه به دنبال حداکثر کردن منافع خود می‌باشند. از آنجاکه تابع مطلوبیت طرفین درگیر در رابطه نمایندگی متفاوت است، بین آن‌ها تضاد منافع به وجود می‌آید. پس این امکان وجود دارد که یکی از طرفین در راستای منافع شخصی خود، اقداماتی انجام دهد که با هدف به حداکثر رساندن منافع سایر گروه‌ها در تضاد باشد (فاما و جنسن، ۱۹۸۳). یکی دیگر از تعارض‌های موجود بین ذینفعان شرکت، تضاد منافی است که بین دولت و سهامداران وجود دارد. در رویکردهای گسترده نظام راهبری شرکت، دولت نیز به‌عنوان یکی از ذینفعان اصلی شرکت ایفای نقش می‌کند. بدین ترتیب که چنانچه عملیات شرکت به سود منتهی شود، قبل از هر تصمیمی در رابطه با این سود، سهم دولت از آن باید محاسبه و تحت عنوان مالیات پرداخت شود (باباجانی و عبدی، ۱۳۸۹: ۷۹).

اگر شرکت‌ها به دنبال این باشند که در برنامه‌ریزی وضعیت مالیاتی خود ضمن رعایت قوانین مالیاتی، مالیات اضافی نپردازند و حتی تا جایی که ممکن است مالیات کمتری بپردازند، به دنبال مشاوره مالیاتی خواهند بود. کوک و عمر (۲۰۱۰) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که حدود دوسوم از شرکت‌های نمونه در پژوهش آن‌ها، حداقل بخشی از مشاوره مالیاتی و سایر خدمات مربوطه را از حسابرس خود دریافت می‌نمایند. بنابراین، برای بسیاری از شرکت‌ها، حسابرس به‌طور همزمان از طریق دو نقش مجزا، یعنی حسابرسی صورت‌های مالی و مشاوره مالیاتی، می‌تواند روی اجتناب مالیاتی آن‌ها تأثیرگذار باشد (خانی و همکاران، ۱۳۹۲: ۴۵).

هدف این پژوهش، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی است. با عنایت به نقش مالیات در اقتصاد که یک اهرم مالی تخصیصی - توزیعی می‌باشد، پدیده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی به‌عنوان یک ضد ارزش می‌تواند تهدید جدی برای تداوم زندگی اجتماعی و تحقق رفاه اجتماعی باشد و به همین علت ضرورت شناخت عوامل بروز و تشدید این دو مقوله و تمهید و ارائه راهکارها و پیشنهادات علمی-کاربردی به‌ویژه در رابطه با اجتناب مالیاتی که از مجرای قانونی شکل می‌گیرد و کشف آن به‌مراتب سخت‌تر از فرار مالیاتی است، امری اجتناب‌ناپذیر خواهد بود.

سؤال اساسی پژوهش حاضر این است که آیا کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی، تأثیرگذار است؟ به عبارتی، آیا می‌توان با انجام حسابرسی با کیفیت بالاتر، از اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار جلوگیری کرد؟

در ادامه، ابتدا به مبانی نظری و پیشینه پژوهش می‌پردازیم، سپس متغیرهای پژوهش، جامعه و نمونه آماری ذکر شده و در ادامه روش پژوهش، فرضیه‌ها و تحلیل داده‌ها بحث می‌شود و نهایتاً نتیجه پژوهش و پیشنهادات مربوط ارائه خواهد شد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اجتناب مالیاتی

اجتناب و فرار مالیاتی، هر دو منجر به کاهش درآمد مالیاتی دولت‌ها می‌شوند؛ ولی از لحاظ مفهومی، دو پدیده کاملاً جدا از هم هستند. تمایز مفهومی اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی اساساً ناشی از مشروعیت یا وجاهت قانونی یکی در مقابل عدم مشروعیت یا عدم وجاهت قانونی دیگری است. فرار مالیاتی به معنای شکستن حریم قانون است. وقتی مؤدی از گزارش درآمدهای مشمول مالیات خویش عدول ورزد یا به شیوه‌های عامدانه‌ای نظیر گزارش کمتر از واقع درآمد و فروش، گزارش بیش از واقع کسورات، و یا تنظیم اظهارنامه غیر واقعی از تعهدات مالیاتی خود طفره رود، در حقیقت، مرتکب عمل غیرقانونی گردیده است که مستوجب تنبیه مدنی یا جزایی است و از این‌رو، کسی که از پرداخت مالیات فرار می‌کند نگران کشف اعمال خلاف قانون خویش است. اما اجتناب مالیاتی در چارچوب قانون صورت می‌گیرد و ناظر بر کاهش تعهدات مالیاتی فرد از طریق دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است و لذا از منظر جرم‌شناسی قابل تعقیب نیست (میلانی و اکبری‌پورروشن، ۱۳۹۱: ۱۴۳).

فرار مالیاتی به معنای اتخاذ ترتیبات غیرقانونی جهت اختفاء یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی بکار می‌رود و ممکن است به یکی از طرق زیر انجام شود (ساندمو، ۲۰۰۴: ۵-۴):

۱. عدم ذکر درآمد مشمول مالیات یا معاملات در اظهارنامه‌ها؛
۲. گزارش هزینه‌های قابل کسر به میزان بیش از واقع؛
۳. خودداری از تسلیم اظهارنامه برای معاملات؛
۴. کاستن از رقم بدهی مالیاتی با توسل به اظهارات خلاف واقع.

اجتناب از مالیات، استفاده از راه‌های قانونی مختلف توسط مؤدی، به‌منظور کاهش میزان مالیات خود را گویند. از این‌رو، اجتناب از مالیات، رفتاری قانونی است؛ در حالی‌که فرار مالیاتی، رفتاری غیرقانونی محسوب می‌شود.

کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به‌منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و دیگر متغیرهای آن کشف شود. به‌هرحال، از آنجا که کیفیت حسابرسی در عمل به‌سختی قابل مشاهده است، پژوهش‌ها در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبه‌رو بوده‌اند. این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که عواملی مانند معقول بودن حق‌الزحمه حسابرسی، تعویض ادواری حسابرسان، تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت‌ها، محدودیت ارتباط با صاحب‌کاران، ادغام مؤسسات کوچک‌تر و تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، پاسخگو کردن حسابرسان، تخصص‌گرایی حسابرسان، تأکید بر بررسی هم‌پیشگان، رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، وجود قوانین حمایتی از حسابرسان و موارد دیگر منجر به تقویت کیفیت حسابرسی می‌شود. یکی از متداول‌ترین تعاریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که دی‌آنجلو (۱۹۸۱) تحت عنوان «ارزیابی بازار» ارائه کرده است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این‌که حسابرس:

۱. موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف

کرده است؛

۲. تحریف با اهمیت کشف‌شده را گزارش کند (ایزدی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۲: ۶۰-۶۱).

مهم‌ترین شاخص کمی اندازه‌گیری کیفیت حسابرس، «اندازه موسسه حسابرس» است که این دو با هم رابطه مستقیم دارند، به‌طوری‌که هر چه اندازه حسابرس بزرگ‌تر باشد، کیفیت حسابرسی هم بیشتر خواهد بود. در این پژوهش منظور از اندازه حسابرس، حسن شهرت حسابرس (نام تجاری) است. در نتیجه حسن شهرت حسابرس، اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی افزایش یافته و لذا کیفیت حسابرسی بالاتر خواهد بود.

یکی از شاخص‌های کمی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، «میزان مراقبت حرفه‌ای حسابرس و توانایی نظارت آن» یعنی «دوره تصدی حسابرس» است. هر چه دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد،

شناخت او از صاحب‌کار و تخصص او در آن صنعت خاص بالاتر رفته و موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد (مایرز و همکاران، ۲۰۰۳). در این پژوهش اندازه حسابرس و دوره تصدی حسابرس به ترتیب به‌عنوان شاخص‌های کیفیت حسابرس و کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است. دلیل استفاده از این دو متغیر در این پژوهش، تفکیک کیفیت حسابرس از کیفیت حسابرسی است (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰).

پیشینه پژوهش

برد و همکاران (۲۰۱۳) به این موضوع پرداختند که آیا تفکیک مالکیت و کنترل، بر فعالیت‌های مالیاتی شرکت‌های خصوصی با ساختارهای مالکیتی متفاوت اثر می‌گذارد یا خیر. نتایج نشان داد که شرکت‌های با مالکیت و کنترل متمرکزتر (همان مدیران خطرپذیر) در مقابل شرکت‌های با مالکیت و کنترل غیر متمرکزتر درصد کسب درآمدهای ناشی از اجتناب مالیاتی هستند.

ویلسون (۲۰۱۲) معتقد است اجتناب مالیاتی یک فعالیت پرمخاطره است که می‌تواند هزینه‌های مهمی نظیر پرداخت دستمزد متخصصان مالیات، زمان تخصیص داده‌شده به شفاف‌سازی حسابرسی مالیاتی و جرائم پرداختی به متصدیان مالیاتی را به شرکت و مدیران تحمیل کند. لذا، مدیران خطرگریز ترجیح می‌دهند برنامه‌ریزی‌های مالیاتی کم‌خطرتری را طرح‌ریزی کنند.

هویان و نوگا (۲۰۱۰) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که خدمات مالیاتی را از حسابرس دریافت می‌کنند دارای صرفه‌جویی مالیاتی بیش‌تری هستند. نتایج این پژوهش از مفهوم انتقال دانش حمایت می‌کند و بیان می‌کند که دانش ایجادشده از ارائه خدمات غیر حسابرسی به حسابرسی صورت‌های مالی کمک می‌کند و بالعکس.

میدو و شاکلفورد (۲۰۰۷) به بررسی تغییر نقش حسابرسان در برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها برای مالیات‌بندی درآمد شرکت‌ها در قرن بیست و یکم پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین خدمات حسابرسی و مالیاتی رابطه پایداری وجود دارد و به همین دلیل است که شرکت‌ها به خرید خدمات از حسابرس خود تمایل نشان می‌دهند.

شاکلفورد و شولین (۲۰۰۱) خاطر نشان می‌کنند که اطلاعات کمی در مورد تفاوت‌های مقطعی در زمینه میزان تمایل شرکت‌ها برای به حداقل رساندن مالیات‌ها وجود دارد و معتقدند که کنترل داخلی، هزینه‌های نمایندگی و ساختار مالکیتی از عوامل مهم و تحت بررسی هستند که بر روی اجتناب مالیاتی شرکت تأثیر می‌گذارد.

خانی و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت، ارتباط معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها متخصص صنعت باشد دارای نرخ مؤثر مالیات کمتر، نرخ مؤثر مالیات نقدی کمتر و تفاوت دفتری مالیات بیشتری نسبت به شرکت‌هایی هستند که حسابرس آن‌ها متخصص صنعت نیست. این امر نشان‌دهنده سطح بالای اجتناب مالیاتی در شرکت‌های دارای حسابرس متخصص در صنعت است.

۳- متغیرها، جامعه آماری و فرضیه‌های پژوهش

متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل استفاده شده در این پژوهش عبارت‌اند از کیفیت حسابرس و کیفیت حسابرسی. برای تعیین کیفیت حسابرس و کیفیت حسابرسی به ترتیب از دو متغیر «اندازه موسسه حسابرسی» و «دوره تصدی حسابرس» به صورت متغیرهای مجازی استفاده می‌شود.

در این پژوهش، سازمان حسابرسی به عنوان مؤسسه بزرگ و دارای اعتبار و شهرت بالا (درجه ۱) و در مقابل سایر مؤسسات حسابرسی (مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی)، که اندازه آن‌ها نسبت به سازمان حسابرسی کوچک‌تر است، به عنوان مؤسسات دارای اعتبار و شهرت پایین (درجه ۲) در نظر گرفته شده است. در صورتی که حسابرس شرکت صاحب کار طی دوره پژوهش، سازمان حسابرسی بوده است، مقدار متغیر مجازی اندازه حسابرسی برابر با یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته شد. به همین ترتیب در صورتی که طی دوره پژوهش ۱۱ ساله، حسابرس بیش از ۴ سال، حسابرس شرکت صاحب کار بوده باشد، مقدار متغیر مجازی دوره تصدی حسابرس برابر با یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته می‌شود، مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳) حداقل ۳ سال را برای کسب شناخت از مؤسسه صاحب کار لازم و ضروری می‌دانند (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰).

متغیر وابسته

متغیر وابسته استفاده شده در این پژوهش عبارت است از اجتناب مالیاتی؛ دو متغیر جایگزین برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی به شرح زیر است:

۱. نرخ مؤثر مالیات^۱؛ از تقسیم هزینه مالیات شرکت t در پایان سال مالی t بر درآمد قبل از مالیات شرکت t در پایان سال مالی t به دست می‌آید. کاهش میزان نرخ مؤثر مالیات، نشان‌دهنده سطح بالای اجتناب از مالیات است (ریگو، ۲۰۰۳).

۲. تفاوت دفتری مالیات^۲؛ از تقسیم تفاوت درآمد قبل از مالیات شرکت t در پایان سال مالی t و درآمد مالیاتی، تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت t در پایان سال مالی t به دست می‌آید. درآمد مالیاتی نیز از تقسیم مالیات قطعی بر نرخ مالیات (۲۵٪) به دست می‌آید. افزایش مقدار تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات، نشان‌دهنده سطح بالای اجتناب از مالیات است (ویلسون، ۲۰۰۳).

متغیرهای کنترلی

در این پژوهش، اثرات متغیرهای اهرم مالی و اندازه شرکت کنترل شده است، زیرا پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد که صرفه‌جویی‌های مقیاس و پیچیدگی شرکت با اجتناب مالیاتی ارتباط دارد (ریگو، ۲۰۰۳؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰؛ به نقل از خانی و همکاران، ۱۳۹۲). همچنین وقفه انتشار که می‌تواند به دلایلی همچون اندازه شرکت و پیچیدگی عملیات آن باشد نیز کنترل شده است: متغیرهای کنترلی استفاده شده در این پژوهش به‌عنوان سایر عوامل تأثیرگذار بر اجتناب مالیاتی عبارت‌اند از:

الف: وقفه انتشار^۳؛ که از طریق لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ مجمع عمومی، به دست می‌آید.

ب: اهرم مالی^۴ که از طریق تقسیم کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌های شرکت در پایان سال به دست می‌آید.

ج: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها به‌عنوان نماینده‌ای از اندازه شرکت^۱ (سین و همکاران، ۲۰۱۲).

-
1. Effective Tax Rate (ETR)
 2. Book Tax Difference (BTD)
 3. Delay
 4. Leverage (LEV)

فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش شامل دو فرضیه اصلی و چهار فرضیه فرعی به شرح زیر می‌باشد:
فرضیه اصلی اول: بین کیفیت حسابرس و اجتناب مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
فرضیه‌های فرعی آن به صورت زیر است:

۱. بین اندازه حسابرس و نرخ مؤثر مالیات رابطه معنی‌داری وجود دارد.
۲. بین اندازه حسابرس و تفاوت دفتری مالیات رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه اصلی دوم: بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
فرضیه‌های فرعی آن به صورت زیر است:
۳. بین دوره تصدی حسابرس و نرخ مؤثر مالیات رابطه معنی‌داری وجود دارد.
۴. بین دوره تصدی حسابرس و تفاوت دفتری مالیات رابطه معنی‌داری وجود دارد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۱ (دوره ۱۱ ساله) است که با استفاده از روش حذفی (غربال‌گری)، تنها شرکت‌هایی که تمام شرایط زیر را داشته‌اند به عنوان نمونه آماری انتخاب شده‌اند. این شرایط به شرح زیر است:
۱- تا پایان اسفندماه سال ۱۳۸۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد.

۲- شرکت‌ها نایستی سال مالی خود را طی دوره مورد نظر تغییر داده باشند.

۳- اطلاعات مالی مورد نیاز برای انجام این پژوهش را در دوره زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۱ به طور کامل ارائه کرده باشند.

۴- جزء بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و سرمایه‌گذاری مالی نباشند. دلیل این موضوع، ماهیت متفاوت عملیات شرکت‌های مذکور است. برای مثال بیشتر سهام شرکت‌های تولیدی معمولاً در اختیار شرکت‌های سرمایه‌گذاری و بیمه‌هاست. در این حالت، در کنار هم بودن شرکت‌های تولیدی و سرمایه‌گذاری مالی و بیمه‌ها منجر به ایجاد همبستگی بین مشاهدات شرکت‌های مذکور می‌شود. این موضوع در نهایت ممکن است منجر به مشکل هم‌خطی و خودهمبستگی سریالی بین اجزای

اخلال مدل‌ها و به تبع آن، استنباط نادرست از نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها شود (افلاطونی، ۱۳۹۲: ۴۵). با توجه به شرایط مذکور ۱۳۰ شرکت به‌عنوان نمونه انتخاب‌شده و بررسی‌شده است.

۴- روش پژوهش، گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

این پژوهش از این لحاظ که به دنبال تعیین رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی است؛ از نوع همبستگی بوده و از آنجا که تعیین رابطه بین کیفیت حسابرسی و حسابرسی و اجتناب مالیاتی می‌تواند مورد استفاده گروه کثیری از استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی شرکت‌ها قرار گیرد از نوع کاربردی است. جهت اجرای پژوهش از رویکرد پس‌رویدادی استفاده می‌شود. از روش پس‌رویدادی زمانی استفاده می‌شود که پژوهشگر پس از وقوع رویدادها به بررسی موضوع می‌پردازد. افزون بر این، امکان دست‌کاری متغیرهای مستقل وجود ندارد (رشاد به نقل از نمازی، ۱۳۸۹: ۳۵).

در این پژوهش، داده‌ها و متغیرها از طریق جمع‌آوری داده‌های شرکت‌های نمونه با مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی، گزارش‌های هفتگی و ماهنامه بورس اوراق بهادار و با استفاده از نرم‌افزار ره‌آورد نوین انجام شده است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

این پژوهش رابطه کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی را با استفاده از تحلیل‌های رگرسیونی تلفیقی/ ترکیبی^۱ در قالب مدل رگرسیونی به‌صورت ذیل بررسی می‌کند:

$$Tax\ Avoid_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQuality_{it} + \beta_2 Delay_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که داریم:

$Tax\ Avoid_{it}$ = اجتناب مالیاتی که با توجه به مفروضات این پژوهش، از دو مقیاس

جایگزین برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی استفاده شده است (خانی و همکاران، ۱۳۹۲: ۵۵):

$AQuality_{it}$ = کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرسی؛ که به ترتیب از دو مقیاس جایگزین

«اندازه مؤسسه حسابرسی» و «دوره تصدی حسابرسی» استفاده می‌شود.

$Delay_{it}$ = وقفه انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت i در پایان سال مالی t .

LEV_{it} = اهرم مالی شرکت i در پایان سال مالی t .

$SIZE_{it}$ = اندازه شرکت i در پایان سال مالی t .

ε_{it} = باقی مانده رگرسیونی شرکت i در پایان سال مالی t .

ادغام داده‌های سری زمانی و مقطعی (داده‌های تلفیقی) و ضرورت استفاده از آن، بیش‌تر به خاطر افزایش تعداد مشاهدات، بالا بردن درجه آزادی، کاهش ناهمسانی واریانس و کاهش هم‌خطی میان متغیرها می‌باشد.

۵- تحلیل داده‌های پژوهش

بررسی آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۱ ارائه شده است. با مقایسه ضریب تغییرات متغیرهای وابسته پژوهش به این نتیجه می‌رسیم که متغیر تفاوت دفتری مالیات در مقایسه با نرخ مؤثر مالیات دارای ضریب تغییرات و پراکندگی بیش‌تر و در نتیجه ثبات و پایداری کم‌تری طی دوره پژوهش بوده است. این موضوع نشان می‌دهد که شرکت‌های مورد بررسی از نظر نرخ مؤثر مالیات به‌عنوان یکی از معیارهای اجتناب مالیاتی در مقایسه با تفاوت دفتری مالیات از تشابه بیش‌تری برخوردار بوده‌اند.

در بین متغیرهای کنترلی پژوهش، متغیر اهرم مالی دارای بیش‌ترین پراکندگی و در نتیجه کم‌ترین ثبات و پایداری طی دوره ۱۱ ساله پژوهش و در مقابل متغیر وقفه انتشار دارای کم‌ترین پراکندگی است. علت پراکندگی زیاد اهرم مالی، شاید به این علت باشد که مدیران شرکت‌ها برای رعایت کردن شروط قراردادهای تأمین مالی، نشان دادن وضعیت مطلوب عملکرد شرکت، کاهش ریسک سرمایه‌گذاری در شرکت و به‌تبع آن کاهش نرخ بهره اعتبارات، با استفاده از اهرم مالی سعی در راضی نگه‌داشتن اعتبار دهندگان دارند (اداباشیان، ۲۰۰۵). همچنین علت عدم پراکندگی در متغیر وقفه انتشار نیز با فرضیه مباشرت و فرضیه اطلاعات قابل توجیه است.

دیگر نتایج آمار توصیفی حاکی از آن است که طی دوره پژوهش، ۵۲۲ سال-شرکت (معادل ۰/۳۷) توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته و همچنین در ۶۰۵ سال-شرکت‌های مورد بررسی (معادل ۰/۴۲)، دوره تصدی حسابرس بیش از ۴ سال بوده است. متوسط استفاده از بدهی در ساختار سرمایه شرکت‌های نمونه طی دوره پژوهش، ۶۷٪ بوده است.

جدول (۱) - آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها معیارها	نرخ مؤثر مالیات	تفاوت دفتری مالیات	اندازه مؤسسه حسابرسی	دوره تصدی حسابرسی	وقفه انتشار	اندازه شرکت	اهرم مالی
تعداد	۱۴۳۰	۱۴۳۰	۱۴۳۰	۱۴۳۰	۱۴۳۰	۱۴۳۰	۱۴۳۰
میانگین	۰/۱۰	۰/۰۷	۰/۳۷	۰/۴۲	۴/۷۱	۱۲/۹۷	۰/۶۷
میانه	۰/۱۰	۰/۰۴	۰	۰	۴/۶۹	۱۲/۷۹	۰/۶۸
ماکزیمم	۰/۲۸	۰/۴۵	۱	۱	۵/۸۹	۱۹/۶۲	۰/۹۰
مینیمم	۰	-۰/۳۱	۰	۰	۲/۹۴	۹/۸۰	۰/۰۲
انحراف معیار	۰/۰۹	۰/۱۱	۰/۴۸	۰/۴۹	-۰/۴۲	۱/۴۳	۰/۱۹
ضریب تغییرات	۰/۹۰	۱/۵۷	۱/۳۰	۱/۱۷	-۰/۰۹	-۰/۱۱	۰/۲۸
آماره جارکبرا	۰/۲۰۲	۱/۹۴۱	۲۴۴	۲۳۹	۲۳۸	۲۳۷	۸۷۲
احتمال جارکبرا	۰/۸۹۹	۰/۳۷۹	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

بررسی پایایی متغیرهای پژوهش

نتایج پایایی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است. بر اساس آزمون‌های ریشه واحد^۱ از نوع آزمون لوین و همکاران، چون مقدار P-Value کم‌تر از ۵٪ بوده است، کل متغیرها طی دوره پژوهش در سطح^۲ پایا بوده‌اند. پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است.

1. Unit Root Tests
2. Level

جدول (۲) - آزمون پایایی (ایستایی) متغیرها طی دوره پژوهش

متغیرها	آماره پایایی	مقدار آماره لوین، لین و چو	احتمال آماره لوین، لین و چو
نرخ مؤثر مالیات		-۶۱/۸۳	۰/۰۰۰۰
تفاوت دفتری مالیات		-۵۶/۰۰	۰/۰۰۰۰
وقفه انتشار		-۲۰/۶۵	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت		-۱۳/۸۲	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی		-۸/۲۴	۰/۰۰۰۰

بررسی همبستگی بین متغیرهای پژوهش

نتایج آزمون همبستگی بین متغیرهای پژوهش در دوره ۱۱ ساله پژوهش، در جدول ۳ ارائه شده است. لازم به ذکر است که نرخ مؤثر مالیات، معیار معکوس اجتناب مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات، معیار مستقیم اجتناب مالیاتی است.

نتایج همبستگی حاکی از آن است که طی دوره پژوهش، اندازه مؤسسه حسابرسی (کیفیت حسابرسی)، همبستگی مثبت و معنی‌دار با اجتناب مالیاتی بر اساس هر دو معیار داشته است. این در حالی است که دوره تصدی حسابرسی (کیفیت حسابرسی)، تنها همبستگی مثبت و معنی‌دار با اجتناب مالیاتی بر اساس معیار تفاوت دفتری مالیات دارد.

همبستگی منفی و معنی‌دار (-۰/۲۵۱) بین نرخ مؤثر مالیات و تفاوت دفتری مالیات حاکی از معکوس بودن این دو معیار برای سنجش اجتناب مالیاتی است.

از نکات جالب توجه این نتایج، رابطه مثبت (۰/۱۶۸) بین اندازه شرکت و وقفه انتشار و همچنین رابطه مثبت (۰/۱۷۹) بین اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی طی دوره پژوهش بوده است. این موضوع نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ بورسی طی دوره پژوهش، در انتشار گزارش‌های مالی وقفه بیشتری داشته‌اند. همچنین دو معیار دوره تصدی حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی هم‌راستا بوده‌اند.

جدول (۳) - همبستگی بین متغیرهای پژوهش

متغیرها متغیرها	نرخ مؤثر مالیات	تفاوت دفتری مالیات	اندازه مؤسسه حسابرسی	دوره تصدی حسابرسی	وقفه انتشار	اندازه شرکت	اهرم مالی
نرخ مؤثر مالیات	۱	۰/۲۵۱*	۰/۰۵۵*	۰/۰۰۴-	۰/۰۵۵*	۰/۰۵۱-	۰/۰۶۸*
تفاوت دفتری مالیات		۱	۰/۱۰۸*	۰/۱۳۵*	۰/۱۳۵*	۰/۰۰۹-	۰/۰۴۵۲*
اندازه مؤسسه حسابرسی			۱	۰/۱۷۹*	۰/۰۲۴-	۰/۱۵۱*	۰/۰۰۹
دوره تصدی حسابرسی				۱	۰/۰۹۴*	۰/۲۴۹*	۰/۰۰۱
وقفه انتشار					۱	۰/۱۶۸*	۰/۰۱۹
اندازه شرکت						۱	۰/۰۵۴*
اهرم مالی							۱

آزمون فرضیه فرعی اول

قبل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، به انتخاب الگوی مناسب برای مدل رگرسیونی با استفاده از آزمون‌های F لیمر و هاسمن پرداخته شد که به نوع مدل در آزمون فرضیه‌ها اشاره می‌گردد.

مدل رگرسیونی ترکیبی اثرات ثابت تأثیر اندازه حسابرسی بر نرخ مؤثر مالیات طی دوره پژوهش در جدول ۴ نشان می‌دهد که تأثیر کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر نرخ مؤثر مالیات در سطح کل شرکت‌ها، منفی (۰/۰۳-) و با توجه به احتمال آماره t (۰/۰۰۰۰) معنی‌دار می‌باشد. این موضوع نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی بر اساس نرخ مؤثر مالیات، تأثیر مستقیم دارد.

دیگر نتایج حاکی از تأثیر مثبت و معنی‌دار اندازه شرکت بر نرخ مؤثر مالیات و تأثیر منفی و معنی‌دار اهرم مالی بر نرخ مؤثر مالیات است. این موضوع حاکی از آن است که شرکت‌های بزرگ بورسی بر اساس نرخ مؤثر مالیات، اجتناب مالیاتی کم‌تری داشته و این در حالی است که شرکت‌های اهرمی‌تر از اجتناب مالیاتی بیش‌تری طبق نرخ مؤثر مالیات برخوردار بوده‌اند. این نتایج هم‌راستا با فرضیه هزینه سیاسی شرکت‌های بزرگ بورسی و صرفه‌جویی مالیاتی ناشی از بدهی است.

نتایج مربوط به آماره F نیز نشان می‌دهد که مدل در حالت کلی معنی‌دار بوده و با توجه به آماره دوربین-واتسون، فاقد مشکل خودهمبستگی است.

علاوه بر آن، نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که در کل دوره پژوهش حدود ۳۵/۶٪ از تغییرات نرخ مؤثر مالیات در سطح کل شرکت‌ها تحت تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی و متغیرهای کنترلی به‌ویژه اندازه شرکت و اهرم مالی بوده است. مقدار آماره جاکوبرا (۰/۶۸۳) و احتمال آن (۰/۷۱۱) حاکی از نرمال بودن باقی‌مانده‌های رگرسیونی مدل مذکور است.

با توجه به معنی‌دار بودن تأثیر اندازه حسابرس بر نرخ مؤثر مالیات، فرضیه فرعی اول پژوهش مورد تأیید واقع می‌شود.

جدول (۴)- تأثیر اندازه حسابرس بر نرخ مؤثر مالیات

متغیرها	آماره‌ها	ضرایب رگرسیونی	مقدار آماره t	احتمال آماره t
مقدار ثابت	۰/۰۲	۰/۴۰	۰/۶۹۱۶	
اندازه حسابرس	-۰/۰۳	-۴/۳۲	۰/۰۰۰۰	
وقفه انتشار	-۰/۰۱	-۱/۳۱	۰/۱۸۹۳	
اندازه شرکت	۰/۰۱	۳/۴۹	۰/۰۰۰۵	
اهرم مالی	-۰/۰۷	-۴/۳۳	۰/۰۰۰۰	
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	احتمال آماره F	آماره دوربین-واتسون	
۰/۴۱۶	۰/۳۵۶	۰/۰۰۰۰	۱/۸۶۵	

آزمون فرضیه فرعی دوم

مدل رگرسیونی ترکیبی اثرات ثابت تأثیر اندازه حسابرس بر تفاوت دفتری مالیات طی دوره پژوهش در جدول ۵ نشان می‌دهد که تأثیر کیفیت حسابرس (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر تفاوت دفتری مالیات در سطح کل شرکت‌ها، مثبت (۰/۰۲) و با توجه به احتمال آماره t (۰/۰۰۱۱) معنی‌دار می‌باشد. این موضوع نشان می‌دهد که کیفیت حسابرس بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی بر اساس تفاوت دفتری مالیات نیز تأثیر مستقیم دارد.

دیگر نتایج حاکی از تأثیر منفی و معنی‌دار اندازه شرکت، اهرم مالی و وقفه انتشار بر تفاوت دفتری مالیات است. این موضوع حاکی از آن است که شرکت‌های بزرگ بورسی، شرکت‌های دارای وقفه انتشار بیش‌تر و اهرمی‌تر، اجتناب مالیاتی کم‌تری بر اساس تفاوت دفتری مالیات داشته‌اند. این

نتایج نیز هم‌راستا با فرضیه هزینه سیاسی شرکت‌های بزرگ بورسی و شرکت‌های دارای وقفه انتشار است. این در حالی است که شرکت‌های اهرمی‌تر، تفاوت دفتری مالیات کم‌تری داشته‌اند. نتایج مربوط به آماره F نیز نشان می‌دهد که مدل در حالت کلی معنی‌دار بوده و با توجه به آماره دوربین-واتسون، فاقد مشکل خودهمبستگی است.

علاوه بر آن، نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که در کل دوره پژوهش حدود ۵۰/۵٪ از تغییرات تفاوت دفتری مالیات در سطح کل شرکت‌ها تحت تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی و متغیرهای کنترلی بوده است.

مقدار آماره جاک‌برا (۳/۹۰۵) و احتمال آن (۰/۱۴۲) حاکی از نرمال بودن باقی‌مانده‌های رگرسیونی مدل مذکور است.

با توجه به معنی‌دار بودن تأثیر اندازه حسابرسی بر تفاوت دفتری مالیات، فرضیه فرعی دوم پژوهش هم مورد تأیید واقع می‌شود.

جدول (۵) - تأثیر اندازه حسابرسی بر تفاوت دفتری مالیات

متغیرها	آماره‌ها	ضرایب رگرسیونی	مقدار آماره t	احتمال آماره t
مقدار ثابت	۰/۹۴	۱۷/۴۱	۰/۰۰۰۰	
اندازه حسابرسی	۰/۰۲	۳/۲۷	۰/۰۰۱۱	
وقفه انتشار	-۰/۰۱	-۱/۹۷	۰/۰۴۸۷	
اندازه شرکت	-۰/۰۵	-۱۳/۵۱	۰/۰۰۰۰	
اهرم مالی	-۰/۲۲	-۱۳/۴۹	۰/۰۰۰۰	
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	احتمال آماره F	آماره دوربین-واتسون	
۰/۵۵۱	۰/۵۰۵	۰/۰۰۰۰	۱/۸۶۹	

آزمون فرضیه فرعی سوم

مدل رگرسیونی ترکیبی اثرات ثابت تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر نرخ مؤثر مالیات طی دوره پژوهش در جدول ۶ نشان می‌دهد که تأثیر کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرسی) بر نرخ مؤثر مالیات در سطح کل شرکت‌ها، منفی (۰/۰۱-) و با توجه به احتمال آماره t (۰/۰۰۴۱) معنی‌دار می‌باشد. این موضوع نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی نیز بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی بر اساس نرخ مؤثر مالیات، تأثیر مستقیم دارد.

دیگر نتایج حاکی از تأثیر مثبت و معنی‌دار اندازه شرکت بر نرخ مؤثر مالیات و تأثیر منفی و معنی‌دار اهرم مالی بر نرخ مؤثر مالیات است. این موضوع حاکی از آن است که شرکت‌های بزرگ بورسی، اجتناب مالیاتی کم‌تری بر اساس نرخ مؤثر مالیات داشته و این در حالی است که شرکت‌های اهرمی‌تر از اجتناب مالیاتی بیش‌تری طبق نرخ مؤثر مالیات برخوردار بوده‌اند. این نتایج هم‌راستا با فرضیه هزینه سیاسی شرکت‌های بزرگ بورسی و صرفه‌جویی مالیاتی ناشی از بدهی است. نتایج مربوط به آماره F نیز نشان می‌دهد که مدل در حالت کلی معنی‌دار بوده و با توجه به آماره دوربین-واتسون، فاقد مشکل خودهمبستگی است.

علاوه بر آن، نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل‌شده نشان می‌دهد که در کل دوره پژوهش حدود ۳۵/۱٪ از تغییرات نرخ مؤثر مالیات در سطح کل شرکت‌ها تحت تأثیر دوره تصدی حسابرس و متغیرهای کنترلی به‌ویژه اندازه شرکت و اهرم مالی بوده است. مقدار آماره جاک‌برا (۲/۳۱۱) و احتمال آن (۰/۳۱۵) حاکی از نرمال بودن باقی‌مانده‌های رگرسیونی مدل مذکور است.

با توجه به معنی‌دار بودن تأثیر دوره تصدی حسابرس بر نرخ مؤثر مالیات، فرضیه فرعی سوم پژوهش مورد تأیید واقع می‌شود.

جدول (۶) - تأثیر دوره تصدی حسابرس بر نرخ مؤثر مالیات

متغیرها	آماره‌ها	ضرایب رگرسیونی	مقدار آماره t	احتمال آماره t
مقدار ثابت		-۰/۱۱	-۲/۱۲	۰/۰۳۳۹
دوره تصدی حسابرس		-۰/۰۱	-۲/۸۸	۰/۰۰۴۱
وقفه انتشار		-۰/۰۱	-۱/۳۲	۰/۱۸۵۰
اندازه شرکت		۰/۰۲	۵/۸۹	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی		-۰/۰۷	-۴/۳۸	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل‌شده		احتمال آماره F	آماره دوربین-واتسون
۰/۴۱۱	۰/۳۵۱		۰/۰۰۰۰	۱/۸۴۹

آزمون فرضیه فرعی چهارم

مدل رگرسیونی ترکیبی اثرات ثابت تأثیر دوره تصدی حسابرس بر تفاوت دفتری مالیات طی دوره پژوهش در جدول ۷ نشان می‌دهد که تأثیر کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس) بر تفاوت دفتری مالیات در سطح کل شرکت‌ها، مثبت ($0/001$) ولی با توجه به احتمال آماره $t (0/8070)$ معنی‌دار می‌باشد. این موضوع نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی بر اساس تفاوت دفتری مالیات تأثیر ندارد.

دیگر نتایج حاکی از تأثیر منفی و معنی‌دار اندازه شرکت، اهرم مالی و وقفه انتشار بر تفاوت دفتری مالیات است. این موضوع حاکی از آن است که شرکت‌های بزرگ بورسی، شرکت‌های دارای وقفه انتشار بیشتر و اهرمی‌تر، اجتناب مالیاتی کم‌تری بر اساس تفاوت دفتری مالیات داشته‌اند. این نتایج نیز همراستا با فرضیه هزینه سیاسی شرکت‌های بزرگ بورسی و شرکت‌های دارای وقفه انتشار است. این در حالی است که شرکت‌های اهرمی‌تر، تفاوت دفتری مالیات کم‌تری داشته‌اند.

نتایج مربوط به آماره F نیز نشان می‌دهد که مدل در حالت کلی معنی‌دار بوده و با توجه به آماره دوربین-واتسون، فاقد مشکل خودهمبستگی است.

علاوه بر آن، نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که در کل دوره پژوهش حدود $50/1\%$ از تغییرات تفاوت دفتری مالیات در سطح کل شرکت‌ها تحت تأثیر دوره تصدی حسابرس و متغیرهای کنترلی بوده است.

مقدار آماره جاک برا ($1/363$) و احتمال آن ($0/506$) حاکی از نرمال بودن باقی‌مانده‌های رگرسیونی مدل مذکور است.

با توجه به معنی‌دار نبودن تأثیر دوره تصدی حسابرس بر تفاوت دفتری مالیات، فرضیه فرعی چهارم پژوهش مورد تأیید واقع نمی‌شود.

جدول (۷) - تأثیر دوره تصدی حسابرس بر تفاوت دفتری مالیات

متغیرها	آماره‌ها	ضرایب رگرسیونی	مقدار آماره t	احتمال آماره t
مقدار ثابت	۰/۹۹	۱۸/۴۵	۰/۰۰۰	
دوره تصدی حسابرس	۰/۰۰۱	-۰/۲۴	۰/۸۰۷۰	
وقفه انتشار	-۰/۰۱	-۲/۰۲	۰/۰۴۳۴	
اندازه شرکت	-۰/۰۶	-۱۳/۹۳	۰/۰۰۰	
اهرم مالی	-۰/۲۱	-۱۳/۲۸	۰/۰۰۰	
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	احتمال آماره F	آماره دوربین-واتسون	
۰/۵۴۷	۰/۵۰۱	۰/۰۰۰	۱/۸۵۶	

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

هدف این پژوهش بررسی رابطه بین کیفیت حسابرس و کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. برای انجام این پژوهش تعداد ۱۳۰ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۸۱-۱۳۹۱ بررسی شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیونی ترکیبی با اثرات ثابت طی دوره پژوهش استفاده شده است.

نتایج نشان می‌دهد که:

- کیفیت حسابرس (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر اجتناب مالیاتی بر اساس هر دو معیار هزینه مؤثر مالیات و تفاوت دفتری مالیات، تأثیر مستقیم دارد. این موضوع حاکی از آن است که در شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، میزان اجتناب مالیاتی بیش‌تر است. این امر مؤید این مطلب است که سازمان امور مالیاتی، مالیات حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی را ملاک پرداخت مالیات توسط شرکت‌های بورسی قرار داده و این در حالی است که شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، میزان مالیات کم‌تری را اظهار نموده‌اند.

- کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس) بر اجتناب مالیاتی تنها بر اساس معیار هزینه مؤثر مالیات، تأثیر مستقیم دارد. تأثیر مستقیم دوره تصدی حسابرس بر هزینه مؤثر مالیات نیز حاکی از آن است که با افزایش دوره تصدی حسابرس هم، میزان اجتناب مالیاتی بیش‌تر شده است که می‌تواند به دلیل استفاده شرکت‌ها از مشاوره مالیاتی موسسه حسابرسی باشد. عدم ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی بر اساس تفاوت دفتری مالیات، شاید به این دلیل باشد که دلایل دیگری

غیر از اقدام در جهت اجتناب مالیاتی در تفاوت این مبلغ تأثیرگذار است مانند تفاوت بین رویه‌های حسابداری و مقررات مالیاتی.

- نتایج این پژوهش در رابطه با تأثیر مستقیم کیفیت حسابرس بر اجتناب مالیاتی، مطابق با نتایج پژوهش‌های قبلی هویان و نوگا (۲۰۱۰) و خانی و همکاران (۱۳۹۲) است.

- دیگر نتایج حاکی از تأثیر مثبت و معنی‌دار اندازه شرکت بر نرخ مؤثر مالیات و تأثیر منفی و معنی‌دار اهرم مالی بر نرخ مؤثر مالیات است. این موضوع حاکی از آن است که شرکت‌های بزرگ بورسی، اجتناب مالیاتی کم‌تری بر اساس نرخ مؤثر مالیات داشته و این در حالی است که شرکت‌های اهرمی‌تر از اجتناب مالیاتی بیش‌تری طبق نرخ مؤثر مالیات برخوردار بوده‌اند. این نتایج هم‌راستا با فرضیه هزینه سیاسی شرکت‌های بزرگ بورسی و صرفه‌جویی مالیاتی ناشی از بدهی است.

- همچنین نتایج پژوهش حاضر، حاکی از تأثیر منفی و معنی‌دار اندازه شرکت، اهرم مالی و وقفه انتشار بر تفاوت دفتری مالیات است. این امر حاکی از آن است که شرکت‌های بزرگ بورسی، شرکت‌های دارای وقفه انتشار بیش‌تر و اهرمی‌تر، اجتناب مالیاتی کم‌تری بر اساس تفاوت دفتری مالیات داشته‌اند. این نتایج نیز هم‌راستا با فرضیه هزینه سیاسی شرکت‌های بزرگ بورسی و شرکت‌های دارای وقفه انتشار است. این در حالی است که شرکت‌های اهرمی‌تر، تفاوت دفتری مالیات کم‌تری داشته‌اند.

با توجه به نتایج این پژوهش می‌توان پیشنهادات زیر را ارائه داد:

۱- با توجه به تأثیر مستقیم کیفیت حسابرس (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر اجتناب مالیاتی، به نظر می‌رسد که شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، میزان اجتناب مالیاتی بیش‌تری طی دوره پژوهش داشته‌اند. لذا پیشنهاد می‌شود که سازمان امور مالیاتی در بررسی مالیات اظهار شده توسط شرکت‌های مذکور، دقت بیش‌تری به خرج دهند و تنها مالیات حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی را ملاک پرداخت مالیات قرار ندهند.

۲- با توجه به تأثیر مستقیم کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس) بر اجتناب مالیاتی، به نظر می‌رسد با افزایش دوره تصدی حسابرس، میزان اجتناب مالیاتی بیش‌تر شده است. لذا پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی در بررسی مالیات اظهار شده توسط شرکت‌های مذکور نیز، دقت بیش‌تری به خرج دهد و تنها مالیات حسابرسی شده توسط مؤسسه حسابرسی با دوره تصدی بالا در شرکت را ملاک پرداخت مالیات قرار ندهند.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

۱- از آنجا که اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند بر محیط اطلاعاتی شرکت تاثیر بگذارد، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و محیط اطلاعاتی و شفافیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گیرد.

۲- با توجه به اینکه انتخاب موسسه حسابرسی، با پیشنهاد هیات‌مدیره و تصویب مجمع عمومی صورت می‌گیرد، پیشنهاد می‌شود اثر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی مورد بررسی قرار گیرد.

۳- بررسی رابطه بین کیفیت حسابرس و کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی در سطح صنایع بورسی.

۴- بررسی و آزمون رابطه بین کیفیت حسابرس و کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی برای شرکت‌های زیان‌ده در مقایسه با شرکت‌های سود‌ده با استفاده از متغیر مجازی در پژوهش‌های آینده.

۵- تکرار این پژوهش با استفاده از وقفه‌های زمانی و بررسی اثر افزایش وقفه بر بهبود پیش‌بینی مدل.

فهرست منابع

- ۱- افلاطونی، عباس (۱۳۹۲)، «تجزیه و تحلیل آماری با Eviews در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی»، انتشارات ترمه، چاپ اول.
- ۲- ایزدی‌نیا، ناصر؛ مردادی، افسرعلی و غنی‌زاده، بهرام (۱۳۹۲)، «کیفیت حسابرسی»، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۳۳.
- ۳- باباجانی، جعفر و عبدی، مجید (۱۳۸۹)، «رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت‌ها». پژوهش‌های حسابداری مالی، شماره ۵، ص ۶۵-۸۶.
- ۴- خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم و ملایی، مهنام (۱۳۹۲)، «بررسی رابطه بین تخصص حسابرسان در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۱، ص ۴۳-۶۸.
- ۵- عبدالله‌میلانی، مهنوش و اکبرپورروشن، نرگس (۱۳۹۱)، «فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیر رسمی در ایران»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره سیزدهم (مسلل ۶۱)، ص ۱۴۱-۱۶۷.
- ۶- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳)، «عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی.
- ۷- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۹۰)، «بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹.
- ۸- نمازی، محمد (برگرداننده) (۱۳۷۹)، پژوهش‌های تجربی در حسابداری: دیدگاه روش‌شناختی، چاپ اول، شیراز: انتشارات دانشگاه شیراز.
9. Brad A. Badertscher, Sharon P. Katz, Sonja O. Rego (2013). "The Separation of Ownership and Control and Corporate Tax Avoidance, Journal of Accounting and Economics, 56(2013)228-250.
10. Chen, S., X. Chen, Q. Cheng, and T. Shevlin (2010). Are Family Firms more Tax Aggressive than Non-family Firms? Journal of Financial Economics, 95 (1): 41-61.
11. Cook, K., and T. Omer (2010). The Cost of Independence: Evidence from Firms' Decisions to Dismiss Auditors as Tax-Service Providers Working paper, The University of Arizona and Texas A&M University.
12. Dyreng, S., M. Hanlon, and E. Maydew. (2008). Long-run Corporate Tax Avoidance. The Accounting Review, 83 (1): 61-82.

13. Fama, E.F. and Jensen, M.C. (1983). Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economic*, 26, 327-349.
14. Hogan, B., and T. Noga (2010). The Association between Changes in Auditor Provided Tax Services and Corporate Tax Avoidance Working paper, Northeastern University and Bentley University.
15. Maydew, E., and D. Shackelford (2007). The Changing Role of Auditors in Corporate Tax Planning In *Taxing Corporate Income in the 21st Century*, edited by A. J. Auerbach, J. R. Hines, Jr., and J. B. Slemrod, 307–337. Cambridge, U.K.: Cambridge University Press.
16. Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). "Exploring the Term of the Auditor–client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?", *Accounting Review*, Vol. 78, 779–800.
17. Odabashian. K.(2005). “The Effect of Large Leverage Increases on Opportunistic Behavior and Earning Management”, Ph.D., University of Connecticut.
18. Rego, S. (2003). Tax Avoidance Activities of U.S. Multinational Corporations *Contemporary Accounting Research*, 20 (4): 805–833.
19. Rego, S., Wilson, R. (2012). Executive Compensation, Equity Risk Incentives, and Corporate Tax Aggressiveness. *Journal of Accounting Research* 50(3), 775–809.
20. Sandmo, A. (2004). “The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View”. Discussion Paper 31/04 published by Norwegian School of Economics and Business Administration.
21. Sean T. Mc Guire, Thomas C. Omer, and Dechun Wang (2012).” Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?”, *The Accounting Review*, Vol. 87, No. 3, pp. 975-1003.
22. Shackelford, D., Shevlin, T. (2001). Empirical Tax Research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics* 31(1–3), 321–387.