

The Impact of Different Audit Quality Measures on Tax Risk Criteria with Emphasis on Horizontal and Vertical agency Costs¹

Fatemeh Hadelvand², Seyede Mahboobeh Jafari³,
Mohammadreza Mehrabanpoor⁴

Received: 2022/03/14

Accepted: 2022/08/18

Research Paper

Abstract

The purpose of this study was to evaluate the impact of different audit quality measures on tax risk. For this purpose, tax risk was used as a dependent variable with five criteria: annual effective rate, average effective rate, tax gap rate, expected risk rate and effective cash flow rate. In addition, the audit quality with unconventional accruals criteria, earnings fluctuation, earnings smoothing, accruals, cash flows, auditor expertise and auditor size as independent variables along with horizontal and vertical agency costs, has been used. To investigate the issue, financial information of 118 companies during the years 2012 to 2019 was analyzed in 35 regression models. Relationship analysis showed that audit quality based on seven measures (unconventional accruals, earnings volatility, earnings smoothing, accruals, cash flows, and auditor expertise and auditor size) have a significant negative relationship with tax risk (annual effective rate, average effective rate, gap rate, expected risk rate and effective cash flow rate). Also, Horizontal agency costs have a positive and significant relationship with tax risk in terms of concentration of ownership and managerial ownership. Agent costs have a positive and significant relationship with tax risk in terms of the level of activity of the board of directors and the audit committee.

Keyword: Audit Quality Criteria, Horizontal and Vertical agency Costs, Tax Risk Criteria.

JEL Classification: M41, M42

1. DOI: 10.22051/JERA.2022.34216.2771

2. Department of Accounting, Kish International Branch, Islamic Azad University, Kish Island, Iran. (ferestehhadelvand@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (Jafari.mahboobeh@gmail.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Tehran University, Tehran, Iran. (mehrabanpoor@ut.ac.ir).

تأثیر سنجه‌های مختلف کیفیت حسابداری بر معیارهای ریسک مالیاتی^۱

فاطمه هادلوند^۲، سیده محبوبه جعفری^۳، محمدرضا مهربان پور^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۷

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر سنجه‌های متفاوت کیفیت حسابداری بر ریسک مالیاتی است. بدین منظور از ریسک مالیاتی با پنج معیار نرخ موثر سالانه، نرخ موثر متوسط، نرخ شکاف مالیاتی، نرخ ریسک انتظاری و نرخ موثر جریان نقدی، به عنوان متغیر وابسته بهره گرفته شده است. علاوه بر این از کیفیت حسابداری با معیارهای اقلام تعهدی غیر متعارف، نوسان پذیری سود، هموار سازی سود، مجموع اقلام تعهدی، جریان‌ات نقدی، تخصص حسابداری و اندازه حسابداری به عنوان متغیر مستقل در کنار هزینه‌های نمایندگی افقی و هزینه‌های نمایندگی عمودی، استفاده شده است. اطلاعات مالی ۱۱۸ شرکت بورسی طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۷ طی ۳۵ مدل رگرسیونی تجزیه و تحلیل شد. تحلیل روابط نشان داد که کیفیت حسابداری مبتنی بر سنجه‌های هفت گانه (اقلام تعهدی غیر متعارف، نوسان پذیری سود، هموار سازی سود، مجموع اقلام تعهدی، جریان‌ات نقدی، تخصص حسابداری و اندازه حسابداری) بر ریسک مالیاتی (نرخ موثر سالانه، نرخ موثر متوسط، نرخ شکاف، نرخ ریسک انتظاری و نرخ موثر جریان نقدی)، تأثیر منفی و معنی داری دارد. همچنین هزینه‌های افقی نمایندگی در ابعاد تمرکز مالکیت و مالکیت مدیریتی بر ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و معنی داری دارد. هزینه‌های نمایندگی در ابعاد سطح فعالیت هیات مدیره و فعالیت کمیته حسابداری بر ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و معنی داری دارد.

واژه‌های کلیدی: معیارهای ریسک مالیاتی، معیارهای کیفیت حسابداری، هزینه‌های نمایندگی افقی و عمودی.

طبقه بندی موضوعی: M41, M42

10.22051/JERA.2020.30874.2667 :DOI .۱

۲. گروه حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران. (fereshtehadelvand@gmail.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (Jafari.mahboobeh@gmail.com)

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (mehrabanpour@ut.ac.ir)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر سنجه‌های متفاوت کیفیت حسابرسی بر ریسک مالیاتی است. از آنجا که ریسک مالیاتی نتیجه تصمیمات مالیاتی شرکت‌ها و مدیریت آن است، تحقیقات قبلی ویژگی‌های سطح شرکت و همچنین ویژگی‌های مدیریتی و اداری را به عنوان محرک‌های ریسک مالیاتی شرکت‌ها تلقی کرده‌اند. از جمله ویژگی‌های مختلف شرکت‌ها که در تحقیقات پیشین به عنوان محرک ریسک مالیاتی تلقی شده‌اند می‌توان به مواردی همچون: عملکرد، اندازه، هزینه‌های عملیاتی، اهرم مالی، رشد، مقیاس عملکرد بین‌المللی، شاخص صنعت (ریگو، ۲۰۰۳) و نیز هزینه‌های صرف شده برای خدمات مالی اشاره کرد. در سطح اجرایی نیز پاداش سالانه (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰)، انگیزه‌های مبتنی بر سهام (دسای و داراماپالا، ۲۰۰۶) و جبران خدمات مدیران مالی و مالیاتی (ریگو و ویلسون، ۲۰۱۲)، از جمله عوامل موثر بر ریسک مالیاتی ذکر شده و نتایج تحقیقات نشان داده که این عوامل اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها را تشدید و ریسک مالیاتی را افزایش می‌دهند.

علاوه بر این، ویژگی‌های شخصیتی مدیران نیز بر برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد. بررسی ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که تأثیر این عوامل بر نرخ موثر مالیاتی همیشه یکسان نبوده است. به عنوان مثال، قراردادها و انگیزه‌های کارکنان شرکت، برخلاف دیگر عوامل تأثیر کمتری بر نرخ موثر مالیاتی و پرداخت نقدی مالیات‌ها داشته ولی در هر حال بر کاهش مالیات موثر بوده‌اند (آرمسترانگ و همکاران ۲۰۱۱).

ریسک مالیاتی و تأثیر آن بر واحدهای تجاری از موضوعات نوین در تحقیقات حسابداری محسوب می‌شود. مطالعات انجام شده در زمینه مالیات حاکی از این مطلب است که ریسک مالیاتی به عنوان نوعی از ریسک واحد تجاری است که توسط شرکت‌ها مدیریت می‌گردد. به کارگیری استراتژی‌هایی توسط شرکت‌ها که منجر به ریسک مالیاتی می‌گردد می‌تواند تصمیمات عملیاتی و عملکرد آتی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد (بایار و همکاران، ۲۰۱۸).

تأثیر کیفیت حسابرسی بر ریسک یا فرار مالیاتی می‌تواند بسته به نوع محیط فرهنگی و قانونی کشورهای مختلف، متفاوت باشد (کانگاراتنام و همکاران ۲۰۱۶). لذا نمی‌توان یافته‌های به دست آمده از تحقیقاتی که غالباً در کشورهای توسعه یافته‌ای چون آمریکا و اروپا به انجام رسیده را به کشورهای در حال توسعه‌ای چون ایران تعمیم داد. مواردی چون سطح حمایت از منافع سرمایه گذاران، سطح ریسک دادرسی، محیط حسابرسی و فشار بازار سرمایه از جمله عواملی

است که می‌تواند بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و ریسک مالیاتی در کشورهای مختلف موثر باشد. به عنوان مثال در مواردی که مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی ضعیف عمل می‌کنند، کیفیت حسابرسی می‌تواند به عنوان جایگزینی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی به منظور پشتیبانی از منافع سهام داران به کار گرفته شود (چوی و وانگ ۲۰۱۷).

موضوعی که در اختیار موسسات و سازمان‌های دولتی به ویژه سازمان امور مالیاتی قرار دارد بحث حسابرسی و کیفیت آن است. هر ساله حسابرسی‌های زیادی در کشور انجام می‌شود که بیشتر آنها مکانیزم مالی شرکت‌های اقتصادی را تایید می‌کنند و بخش کوچکی نیز تقلب‌ها و انحرافات را گزارش می‌کنند. بنابراین بحث کیفیت مطلوب حسابرسی از موضوعات مهم در شناسایی و کشف تقلب به ویژه در شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی است. علیرغم این اهمیت و تاثیری که این موضوع بر ریسک مالیاتی دارد، تاکنون پژوهش مستقلی در این خصوص صورت نگرفته است و ادبیات موضوع دارای خلاء مطالعاتی مهمی در این زمینه است. این تحقیق ضمن داشتن آثار و رهنمودهای عملی برای حرفه حسابرسی و نیز مقامات مالیاتی، در بسط و توسعه ادبیات مربوطه و پرکردن این خلاء کمک می‌کند. در ادامه ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مرور و فرضیه پژوهش مبتنی بر آنها ارائه می‌شود. سپس روش پژوهش شامل: روش تحلیل داده‌ها و جامعه و نمونه آماری تبیین می‌شود. در ادامه متغیرهای پژوهش به صورت مبسوط توضیح داده می‌شوند. پس از آن، یافته‌های پژوهش شامل آمار توصیفی و استنباطی بحث و بررسی شده‌اند. در خاتمه، مقاله با بحث و نتیجه‌گیری یافته‌های پژوهش، پیشنهادهای لازم را ارائه می‌نماید.

هدف پژوهش تبیین تأثیر سنجه‌های مختلف کیفیت حسابرسی بر معیارهای ریسک مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در ادامه ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مرور و فرضیه پژوهش مبتنی بر آنها ارائه می‌شود. سپس روش پژوهش شامل: روش تحلیل داده‌ها و جامعه و نمونه آماری تبیین می‌شود. در ادامه متغیرهای پژوهش به صورت مبسوط توضیح داده می‌شوند. پس از آن، یافته‌های پژوهش شامل آمار توصیفی و استنباطی بحث و بررسی شده‌اند. در خاتمه، مقاله با بحث و نتیجه‌گیری یافته‌های پژوهش، پیشنهادهای لازم را ارائه می‌نماید.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در حالی که هزینه‌های مالیاتی و بدهی‌ها مواردی از اقلام صورت‌های مالی هستند که مورد بررسی حسابرس خارجی به عنوان بخشی از عملکرد مورد تایید شرکت توجه می‌کنند، منطقی

است انتظار داشته باشید حسابرسی با کیفیت بالا نیز بر حساب‌های مالی مربوط به بدهی‌های مالیاتی تأثیر بگذارد. بر پایه یافته‌های پژوهش کلاسن و همکاران (۲۰۱۸)، شواهدی وجود دارد که حساب‌های مالیاتی که توسط شرکت‌های حسابداری معتبر نظیر موسسات بزرگ حسابرسی تهیه گردیده‌اند، مالیات کمتری را پرداخته‌اند. در حالی که در مواردی که ممیزین مالیاتی یا حسابرسان نهادهای مالیاتی به تشخیص مالیاتی رسیده‌اند، مالیات بیشتری را برای شرکت شناسایی نموده‌اند. علاوه بر این، شرکت‌های بزرگ و معتبر حسابداری یا حسابرسانی وقتی صورت‌های مالی را برای مشتریان مستمر خود تهیه می‌کنند در قیاس با دیگر مشتریان، مالیات کمتری را برای مشتری به همراه دارند.

تأثیر کیفیت حسابرسی بر ریسک یا فرار مالیاتی می‌تواند بسته به نوع محیط فرهنگی و قانونی کشورهای مختلف، متفاوت باشد (کانگارتنام و همکاران ۲۰۱۶). لذا نمی‌توان یافته‌های به دست آمده از تحقیقاتی که غالباً در کشورهای توسعه یافته‌ای چون آمریکا و اروپا به انجام رسیده را به کشورهای در حال توسعه‌ای چون ایران تعمیم داد. مواردی چون سطح حمایت از منافع سرمایه‌گذاران، سطح ریسک دادرسی، محیط حسابرسی و فشار بازار سرمایه از جمله عواملی است که می‌تواند بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و ریسک مالیاتی در کشورهای مختلف موثر باشد. به عنوان مثال در مواردی که مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی ضعیف عمل می‌کنند، کیفیت حسابرسی می‌تواند به عنوان جایگزینی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی به منظور پشتیبانی از منافع سهام‌داران به کار گرفته شود (جوی و وانگ، ۲۰۱۷).

در این تحقیق فرض شده است که حسابرسی مستقل می‌تواند در حل تضاد منافع ناشی از هزینه‌های نمایندگی مربوط به افقی و خانوادگی در شرکت‌های خصوصی با توجه به فعالیت‌های مدیریت مالی مفید باشد. از دیدگاه طرف مقابل، با استخدام حسابرسان مستقل مربوط به شرکت‌های بزرگ یا در وضعیت کیفیت بالای حسابرسی، اکثریت سهام‌داران می‌توانند به این نکته اشاره کنند که در صورت اتخاذ تصمیمات در مورد مالیات مرتبط با افزایش ارزش، برای کاهش هزینه‌های نمایندگی، تدابیر مالیاتی مناسب و منطبق بر منابع، اتخاذ گردد. هنگام استفاده از یک حسابرس با کیفیت بالا، سهام‌داران مدیریت و سهام‌داران اکثریت دیگر نخواهند توانست خود را در گیر حداکثر اجتناب از مالیات کنند، زیرا هزینه‌های نمایندگی خنثی می‌شود. بر پایه یافته‌های پژوهش دسای و دارماپالا (۲۰۰۷)، سیستم‌های حسابداری و اطلاعات مالی را به نیز به عنوان وسیله‌ای تعریف می‌کنند که با مالیات در ارتباط است. آن‌ها استدلال می‌کنند که

اطلاعات حسابداری نقش مهمی را در تولید اطلاعات نه تنها برای سرمایه‌گذاران بلکه برای مقامات مالیاتی بازی می‌کنند. بر اساس این استدلال در این تحقیق فرض شده است که حسابرسی با کیفیت بالا احتمال اعتبار سیستم اطلاعات حسابداری را افزایش داده و از این رو می‌تواند مشکلات هزینه‌های نمایندگی و مشکلات سازمانی عنوان شده را مرتفع سازد. از این رو می‌توان انتظار داشت که بنگاه‌هایی که دارایی‌های سازمان بزرگتری دارند، همان‌طور که پیش از این توضیح داده شد، می‌توانند این کار را با استخدام یک حسابرس با کیفیت بالا کاهش دهند.

ریسک مالیاتی و تأثیر آن بر واحدهای تجاری از موضوعات نوین در تحقیقات حسابداری محسوب می‌شود. مطالعات انجام شده در زمینه مالیات حاکی از این مطلب است که ریسک مالیاتی به عنوان نوعی از ریسک واحد تجاری است که توسط شرکت‌ها مدیریت می‌گردد. به کارگیری استراتژی‌هایی توسط شرکت‌ها که منجر به ریسک مالیاتی می‌گردد می‌تواند تصمیمات عملیاتی و عملکرد آتی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد (بایار و همکاران، ۲۰۱۸).

واژه ریسک در ادبیات مالی به طور کلی به منظور توصیف میزان پراکنندگی و انحراف از نتایج احتمالی به کار می‌رود. در برخی از تحقیقات نیز شواهد حاکی از آن است که افزایش اختلاف بین سود ابرازی شرکت‌ها و سود قطعی شده مشمول مالیات، نشان‌دهنده عدم اطمینان در وضعیت مالیاتی شرکت‌ها است. به عبارتی، نوسان بیشتر نرخ مؤثر مالیاتی برای یک دوره بلندمدت حاکی از افزایش عدم اطمینان در موقعیت‌های مالیاتی شرکت‌ها است (هنس و همکاران، ۲۰۱۴؛ لی و همکاران، ۲۰۱۸). در این تحقیق بر مبنای یک رهیافت اقتصادی به بررسی ریسک مالیاتی شرکت‌ها در چارچوب نظریه نمایندگی پرداخته خواهد شد. بدین ترتیب که هرگونه ابراز کمتر از واقع مالیاتی توسط مودیان را به عنوان ریسک مالیاتی تعریف کرده که ممکن است ناشی از رفتار تهاجمی فرار مالیاتی یا ناشی از خطای در گزارش‌گری مالی باشد. بنابراین با توجه به ادبیات پژوهش مرور شده در زمینه ریسک مالیاتی، در این پژوهش از اجتناب مالیاتی به‌عنوان معیار ریسک مالیاتی بهره گرفته شده است (هنس و همکاران، ۲۰۱۴؛ کلاسن و همکاران، ۲۰۱۸؛ بایار و همکاران، ۲۰۱۸؛ گالمرو و لابرو، ۲۰۱۸؛ گانترو و همکاران، ۲۰۱۸؛ هاردک و همکاران، ۲۰۱۸).

در سال‌های اخیر در سازمان امور مالیاتی ایران، پروژه انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک زیرمجموعه محور نظام یکپارچه مالیاتی در طرح جامع مالیاتی دیده شده، ولی هنوز عملیاتی

نگریده است. در وضعیت موجود کارکرد حسابرسی با کارکرد انتخاب یکی می‌باشد، اما در وضعیت مطلوب و با استفاده از مدل امتیازدهی بر مبنای ریسک مؤدیان انجام می‌گردد (خواجه‌وی و کیامهر، ۱۳۹۴).

نقش اصلی حسابرسان اظهار نظر منصفانه در مورد این است که، آیا صورت‌های مالی و اطلاعات مربوط به آن، در تمام موارد مهم، وضعیت مالی شرکت مشتری مطابق با اصول حسابداری پذیرفته شده حسابداری نشان می‌دهد. بخشی از فعالیت‌های حسابرسی شامل ارزیابی اعتبار و معقول بودن شناخت و افشای موارد مربوط به مالیات در صورت‌های مالی بوده و بنابراین حسابرس ممکن است به طور غیرمستقیم بر ریسک مالیاتی موثر باشد. برنامه‌ریزی فرار مالیاتی توسط مؤدیان حقوقی ممکن است خطر مواجهه سهامداران با حسابرسان را افزایش دهد. زیرا سهام داران اغلب تلاش می‌کنند تا حسابرسان را در قبال تخلفات و مسائل مالیاتی پاسخ گو بدانند (داناهاک و کنچل، ۲۰۱۸).

با توجه به مباحث مطروحه فرضیه پژوهش به شرح زیر است:

– کیفیت حسابرسی بر ریسک مالیاتی شرکت‌ها تأثیر منفی دارد.

صالحی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به مطالعه تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر فرار مالیاتی پرداختند. نتایج این پژوهش در چهار فرضیه تعیین شد. فرضیه های اول و دوم که رابطه بین تصدی حسابرس و تخصص صنعت حسابرس را با اجتناب از مالیات بررسی می‌کند، تأیید نشده است. اما سایر نتایج نشان داد که بین نوع نظرات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی با فرار مالیاتی رابطه معنی داری وجود دارد. اجیلی و خلیف (۲۰۲۰) در مطالعه ای تأثیر ارتباطات سیاسی، بر تعدد حسابرسان و اجتناب از مالیات در صنعت بانکداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که روابط سیاسی با نرخ مالیات مؤثر مرتبط هستند، در حالی که تعدد حسابرسان با همان متغیر مرتبط است. همچنین ارتباط منفی بین روابط سیاسی و نرخ مؤثر مالیات برای بانک های اسلامی در صورت وجود حسابرسان مختلف بی معنی می‌شود، در حالی که برای بانک هایی که توسط یک حسابرس حسابرسی می‌شود، منفی و معنادار است. دانوهو و کنچل (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی ارتباط کیفیت حسابرسی و اجتناب و فرار مالیاتی پرداختند. یافته های حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که فرار مالیاتی بیشتر صاحبکار می‌تواند یک حسابرس را به هزینه‌های دادرسی، قضایی و حقوقی در معرض دید سوق داده و از این رو، تلاش مالی حسابرسی، ارایه صحیح عملکرد مالیاتی صاحبکار است. آن‌ها هم چنین

نشان دادند که حسابرسان ذخیره احتمالی بیشتری را برای شرکت‌هایی که عملکرد و درآمد مشمول مالیات بیشتری دارند، برآورد می‌کنند تا احتمال جبران ریسک بیشتری داشته باشند.

حسن پور و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای شناسایی پیامدهای اقتصادی و مالیاتی گزارش حسابرسی تعدیلی را مورد بررسی و پژوهش قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی، پیامد اقتصادی دارد و به ترتیب منجر به کاهش حساسیت مخارج سرمایه‌گذاری نسبت به جریان‌های نقدی و نسبت کیو تو بین می‌شود. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که گزارش حسابرسی تعدیل شده پیامد مالیاتی داشته و منجر به کاهش اجتناب مالیاتی شده است. افزون بر این، تغییر حسابرس منجر به افزایش پیامدهای اقتصادی و مالیاتی گزارش حسابرسی تعدیل شده می‌شود. مهدوی تیله نوئی و ذبیحی (۱۳۹۷) تأثیر کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی و توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری مورد تحلیل و بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که توسعه اقتصادی و کیفیت حسابرسی به طور مستقیم بر توسعه حسابداری تأثیرگذار بوده است ولی کیفیت حسابرسی از طریق متغیر میانجی اجتناب مالیاتی بر توسعه حسابداری تأثیری نداشته است. علاوه بر این متغیر اجتناب مالیاتی دارای تأثیر منفی و معنادار بر توسعه حسابداری بوده است. گنجی (۱۳۹۷) نقش حسابرسان داخلی در کاهش تقلب‌های مالی و قانونی حقوقی و مالیاتی مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی که دارای حسابرسی داخلی هستند، تعداد بندهای حسابرسی مربوط به تقلب‌های قانونی و مالیاتی و حسابداری کمتری در مقایسه با سایر شرکت‌ها دارند. علاوه بر این در شرکت‌هایی که نسبت اعضای غیر موظف هیات مدیره بیشتر است میزان تقلب‌ها کمتر است و عمده تقلب‌ها مربوط به عدم رعایت قانون می‌باشد و اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت‌های فاقد حسابرس داخلی عمدتاً غیرمقبول می‌باشد.

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش

این پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی از نوع همبستگی و از نظر هدف کاربردی می‌باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلال‌های قیاسی - استقرایی صورت می‌پذیرد، بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش از راه کتابخانه‌ای، مجلات و سایر سایت‌های معتبر در قالب قیاسی، و گردآوری داده‌ها برای تأیید و رد فرضیه‌ها از راه استقرایی صورت می‌پذیرد. هم‌چنین

با توجه به این که داده‌های استفاده شده در پژوهش حاضر اطلاعات واقعی و تاریخی است، آن را می‌توان از نوع پس‌رویدادی طبقه‌بندی کرد.

روش تحلیل داده‌ها

به دلیل نوع داده‌های مورد مطالعه، مقایسه‌ی هم‌زمان داده‌های مقطعی و طولی از روش الگوهای داده‌های ترکیبی (پانل دیتا) برای برآورد ضرایب و آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. ابتدا برای تعیین روش به کارگیری داده‌های ترکیبی و تشخیص همگن یا ناهمگن بودن آن‌ها از آزمون چاو استفاده شده است. در این آزمون فرض صفر مبنی بر همگن بودن داده‌هاست و در صورت تأیید، می‌بایست کلیه داده‌ها را با یکدیگر ترکیب کرد و به وسیله‌ی یک رگرسیون کلاسیک تخمین پارامترها را انجام داد، در غیراین صورت داده‌ها را به صورت داده‌های پانلی در نظر گرفت. در صورتی که نتایج این آزمون مبنی بر به کارگیری داده‌ها به صورت داده‌های پانلی شود، می‌بایست برای تخمین مدل پژوهش از یکی از مدل‌های اثرات ثابت یا اثرات تصادفی استفاده شود. برای انتخاب یکی از دو مدل باید آزمون هاسمن اجرا شود. فرض صفر آزمون هاسمن مبنی بر مناسب بودن مدل اثرات تصادفی برای تخمین مدل‌های رگرسیونی داده‌های تابلویی است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش در برگیرنده کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. به دلیل نحوه محاسبه متغیر وابسته، دوره‌ی زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۰ تا سال ۱۳۹۷ در نظر گرفته شده است. هم‌چنین در این پژوهش نمونه‌ای به حجم ۱۱۸ شرکت براساس معیارهای زیر از جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده است: الف) با توجه به دوره زمانی دسترسی به اطلاعات (۱۳۹۷-۱۳۹۰)، شرکت قبل از سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد و نام آن تا پایان سال ۱۳۹۷ از فهرست شرکت‌های یاد شده حذف نشده باشد؛ ب) به منظور افزایش توان هم‌سنجی و همسان‌سازی شرایط شرکت‌های انتخابی، سال مالی شرکت‌ها باید به پایان اسفند ماه هر سال منتهی شود؛ پ) به دلیل شفاف نبودن مرزبندی بین فعالیت‌های عملیاتی و تأمین مالی شرکت‌های مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی و ...)، این شرکت‌ها از نمونه حذف شده‌اند؛ ت) شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها برای محاسبه

متغیرهای اولیه صورت‌های مالی ناقص بوده‌اند از نمونه حذف شده‌اند؛ ث) شرکت‌ها نباید توقف فعالیت داشته و دوره فعالیت خود را تغییر داده باشند.

متغیرهای پژوهش

در ادامه توضیحات مربوط به متغیرهای پژوهش، اجزای آن‌ها و نحوه اندازه‌گیری هر یک جهت بررسی روابط میان متغیرها در چارچوب مدل‌های پژوهش، بیان شده‌اند:

متغیر وابسته (ریسک مالیاتی)

در بسیاری از پژوهش‌ها از اجتناب مالیاتی به عنوان سنج ریسک مالیاتی بهره گرفته‌اند. از آن جهت که هر چه اجتناب مالیاتی کمتر بوده و مودی به روش‌های قانونی از ابراز و پرداخت مالیات کمتر طرفه برود، ریسک مالیاتی کمتر است. در این تحقیق جهت اندازه‌گیری ریسک مالیاتی از پنج معیار استفاده خواهد شد، چرا که استفاده از یک معیار به تنهایی ممکن است به نتیجه‌گیری افراطی بیانجامد (دالیوال و همکاران، ۲۰۱۱). چهار معیار اول را در بسیاری از تحقیقات مورد استفاده قرار داده و در واقع همان نرخ موثر مالیاتی هستند (بایار و همکاران، ۲۰۱۸)، اگر چه نرخ‌های موثر نمی‌توانند تمام رفتارهای مالیاتی را بیان کنند ولی به جهت سهولت در محاسبه بر مبنای رهنمود مالیاتی ۵۷۰۰ به عنوان ریسک مالیاتی از آن‌ها بهره گرفته می‌شود. بر این اساس این معیارها عبارتند از:

الف- ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ موثر سالانه مالیاتی:

این نرخ با نماد $RAV1_{it}$ نشان داده شده و از تقسیم هزینه مالیاتی (مالیات قطعی شده) بر سود قبل از مالیات به صورت یک کمیت نسبی بیان می‌شود (بائی، ۲۰۱۷).

ب- ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ موثر متوسط مالیاتی:

این نرخ با نماد $RAV2_{it}$ نشان داده شده و از تقسیم مجموع هزینه مالیاتی (مالیات قطعی شده) طی سه سال گذشته بر مجموع سود قبل از مالیات سه سال گذشته به صورت یک کمیت نسبی بیان می‌شود (بائی، ۲۰۱۷).

پ- ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ شکاف مالیاتی:

این نرخ با نماد $RAV3_{it}$ نشان داده شده و اختلاف بین مالیات تشخیصی توسط ممیز مالیاتی با مالیات ابرازی مودی که بر جمع دارایی‌ها در ابتدای دوره تقسیم و به عنوان یک کمیت نسبی بیان

می‌شود (بائی، ۲۰۱۷). مطابق با تحقیقات هانکن (۲۰۱۸) تفاوت در درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط شرکتها و درآمد مشمول مالیات تشخیصی سازمان مالیاتی در این پژوهش انطباق مالیاتی-حسابداری است و سود ابرازی که در اظهارنامه ابراز می‌شود ۲۵ درصد آن مالیات پرداخت می‌شود. سود مشمول مالیات - سود حسابداری = تفاوت مالیات ابرازی و مالیاتی تشخیصی باید به این نکته اشاره کرد که سود حسابداری همان سود قبل از کسر مالیات می‌باشد و سود مشمول مالیات از رابطه زیر که برگرفته از مطالعات هانکن (۲۰۱۸) استفاده می‌شود.

$$TI = ITC/CTR$$

که در آن:

TI: سود مشمول مالیات، ITE: مالیات پرداختی شرکت و CTR: نرخ قانون مالیات.

ت- ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ ریسک انتظاری:

این معیار با نماد $RAV4_{it}$ نشان داده شده و بر پایه الگوی دسای و دارماپالا (۲۰۰۶) بر پایه باقی مانده الگوی رگرسیونی زیر تعریف می‌شود:

$$BT_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در این رابطه $BT_{i,t}$ اختلاف بین مالیات تشخیصی و ابرازی بر جمع دارایی‌های ابتدای دوره، مجموع ارقام تعهدی طی دوره که بر جمع دارایی‌های اول دوره تقسیم شده می‌باشد. جمع ارقام تعهدی طی دوره از مجموع افزایش در حساب‌های دریافتنی و موجودی‌ها طی دوره منهای افزایش در حساب‌های پرداختنی تقسیم بر جمع دارایی‌های اول دوره به دست می‌آید.

ث- ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ موثر مالیاتی جریان نقد عملیاتی:

نرخ موثر مالیاتی جریان نقد عملیاتی برابر است با نسبت مجموع مالیات‌های نقدی پرداختی در طول یک دوره زمانی سه ساله، بر سود قبل از مالیات همان دوره، که به شرح زیر می‌باشد:

$$i,t = (\sum CFO\ Taxes\ Paid_{i,t}) / (\sum Pre\ Tax\ Income_{i,t})\ RAV5$$

برای بدست آوردن مالیات‌های نقدی پرداخت شده، به صورت جریان وجوه نقد رجوع خواهد شد. به دلیل فاصله یک ساله اعلام مالیات‌های پرداختی برای هر دوره، مالیات پرداختی

آن سال، مالیات پرداختی مندرج در صورت جریان وجه نقد یک سال بعد آن خواهد بود (خواجوی و کیامهر، ۱۳۹۴).

متغیر مستقل (کیفیت حسابرسی)

دی فوند و ژانگ (۲۰۱۴) بیان می‌کنند معیارهای کیفیت گزارشگری مالی شامل طیف وسیعی از سنج‌هاست، ولی در اغلب پژوهش‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی از معیارهای اقلام تعهدی اختیاری، دستکاری سود جهت رسیدن به سود هدف و جریانات نقدی تحقق یافته استفاده شده است. در این پژوهش جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از هفت معیار مختلف بهره گرفته خواهد شد.

الف- کیفیت حسابرسی بر مبنای مجموع اقلام تعهدی (AQ1):

اولین معیار جهت سنجش کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته که با نماد AQ1 نشان داده است، برآورد رگرسیونی مبتنی بر الگوی تعدیل شده جونز و بر پایه الگوی دجو و همکاران (۱۹۹۵) صورت گرفته است. بر پایه الگوی یاد شده کیفیت حسابرسی بر مبنای باقی مانده این رابطه تعریف شده است. در این رابطه متغیر وابسته کیفیت حسابرسی بر مبنای مجموع اقلام تعهدی اختیاری از مدل پایه‌ای جونز (۱۹۹۱) بر پایه الگوهای دجو و همکاران (۱۹۹۵) و مدل تعدیل شده کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، به صورت زیر برآورد خواهد شد:

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} - \frac{\Delta AR_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_3 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_4 \frac{NetIncome_{it}}{A_{it-1}} + \varepsilon_{it}$$

ب- کیفیت حسابرسی بر مبنای جریانات نقدی (AQ2):

الگوی جونز و نیز الگوی تعدیل شده جونز به کرات جهت اندازه‌گیری مدیریت سود مورد استفاده قرار گرفته است. با این وجود اندازه‌گیری اقلام متعارف و اقلام غیر متعارف تعهدی به طور عینی و دقیق، دشوار است. بر این اساس دجو و دیچو (۲۰۰۲)، شیوه دیگری جهت اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی پیشنهاد نمود. بر مبنای این الگو اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی بسته به اینکه به ننگه داشت وجه نقد در گذشته، حال یا آینده مربوط می‌شود، سنجیده می‌شود. اینکه تا چه حد سطح ننگه داشت وجه نقد به اقلام تعهدی مربوط می‌شود، می‌توان کیفیت اقلام تعهدی را تعیین نمود. در این پژوهش از الگوی دجو و دیچو (۲۰۰۲) جهت اندازه‌گیری کیفیت

اقدام تعهدی بهره گرفته شده است که در آن کیفیت اقلام تعهدی آتی شرکت بر مبنای جریان‌ات نقدی در دوره گذشته، دوره جای و دوره آتی به صورت زیر تعیین خواهد شد:

$$\Delta \text{TotalCurrenAccrual}_{it} = b_0 + b_1 \text{CFO}_{it-1} + b_2 \text{CFO}_{it} + b_3 \text{CFO}_{it+1} + \varepsilon_{it}$$

پ- کیفیت حسابرسی بر مبنای نوسان پذیری سود (AQ3):

نوسان‌پذیری سود مقیاسی است که تغییرات سود را اندازه‌گیری می‌کند. در این پژوهش مشابه پژوهش دیچو و تانگ (۲۰۰۹) نوسان سود بر اساس انحراف معیار ۵ سال گذشته آن اندازه‌گیری می‌شود. نوسانات سود که از معادله فوق استخراج می‌گردد از طریق میانگین‌داری‌ها، تعدیل خواهد شد.

ت- کیفیت حسابرسی بر پایه هموارسازی سود (AQ4):

معیار هموارسازی سود مورد نظر در این پژوهش به پیروی از پژوهش فرانسیس و همکاران (۲۰۰۴) از طریق انحراف معیار جریان نقد عملیاتی به انحراف معیار سود قبل از اقلام غیر مترقبه به شرح رابطه زیر محاسبه می‌شود.

$$AQ4_{i,t} = \frac{\text{sdtDev}\left(\frac{\text{CFO}_{i,t}}{\text{TA}_{i,t-1}}\right)}{\text{sdtDev}\left(\frac{\text{NI}_{i,t}}{\text{TA}_{i,t-1}}\right)}$$

که در این مدل $IS_{i,t}$ هموارسازی سود در شرکت t ام در بازه زمانی پژوهش، $\text{CFO}_{i,t}$ جریان‌های نقد عملیاتی منهای جریان‌های نقدی اقلام غیر مترقبه در سال t ، $\text{NI}_{i,t}$ سود قبل از اقلام غیر مترقبه در سال t و $\text{TA}_{i,t-1}$ مجموع دارایی‌ها در سال $t-1$ است. هرچه حاصل این کسر بزرگتر باشد هموارسازی سود بیشتر صورت گرفته است.

ث- کیفیت حسابرسی بر مبنای تخصص حسابرس در صنعت (AQ5):

پنجمین معیار بر پایه تخصص حسابرس در صنعت اندازه‌تعیین شده است. در این پژوهش بر مبنای پژوهش گراملینگ و استون (۲۰۱۱)، از متغیر سهم بازار به عنوان تخصص حسابرس در صنعت بهره گرفته شده است. بر این اساس تخصص حسابرسی عنوان متغیر موهومی صفر و یک به این صورت محاسبه شده است که موسسه حسابرسی که صاحبکاران آن‌ها بیش از ۱۰٪ مجموع دارایی‌های کلیه شرکت‌های صنعت مربوطه را داشته باشند.

مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران در صنعت خاص / مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران هر موسسه حسابرسی در صنعت خاص = تخصص حسابرس در صنعت

ج- کیفیت حسابداری بر مبنای اندازه مؤسسه حسابداری (AQ6):

ششمین معیار بر پایه کیفیت ورودی یعنی اعتبار و اندازه حسابداری تعریف گردیده است. در ایران نیز پژوهش‌های متعددی (مانند حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۷؛ علوی طبری و مرادخانی، ۱۳۹۸) براساس نظریه اندازه مؤسسه حسابداری، سازمان حسابداری را به عنوان حسابرس بزرگ و مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی را به عنوان حسابرس کوچک فرض کرده‌اند. بر این اساس در صورتی که شرکت t ام در سال t ام توسط سازمان حسابداری مورد حسابداری قرار گرفته باشد یک و در غیر این صورت صفر خواهد بود.

ج- کیفیت حسابداری بر مبنای حق الزحمه حسابداری (AQ7):

آخرین معیار اندازه گیری کیفیت حسابداری حق الزحمه حسابداری بوده است. در پژوهش‌های قبلی ادعا شده است که حق الزحمه حسابداری با تلاش حسابرس و کیفیت حسابداری رابطه مثبتی دارد (مانند، فرنسیس و همکاران، ۲۰۰۴)، اما این پژوهش‌ها در کشورهایی انجام شده‌اند که تقاضایی برای حسابداری با کیفیت وجود داشته و حسابرسان با کیفیت متمایز شده (مانند حسابرسان بزرگ و متخصص صنعت) در دسترس بوده‌اند. اینجا سؤالی مطرح می‌شود که چرا رابطه بین حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری به صورت معما باقی مانده است؟ در پاسخ به این سؤال باید گفت که حق الزحمه معقول (نه کم و نه زیاد) می‌تواند به تلاش حسابداری معقول و در نهایت، کیفیت حسابداری معقول منجر شود؛ اما حق الزحمه حسابداری غیرمعمول می‌تواند آثار منفی بر کیفیت حسابداری داشته باشد. به بیان دقیق‌تر، حق الزحمه غیرمعمول بالا، می‌تواند تهدید کننده استقلال حسابرس تلقی شود که حسابرس به دلیل حق الزحمه بالا، استقلال خود را مصالحه کرده است. همچنین حق الزحمه حسابداری غیرمعمول پایین هم می‌تواند نشانه‌ای از تلاش کم حسابداری و در نهایت کیفیت حسابداری پایین باشد. بنابراین، در چنین شرایطی به نظر می‌رسد باید حق الزحمه غیرمعمول (بیش از حد کمتر یا بیشتر) را نشانه‌ای از کیفیت حسابداری پایین تلقی کنیم. به منظور به دست آوردن حق الزحمه‌های غیرمعمول در فضای پژوهشی ایران، میتوان از مدل‌های رگرسیونی بومی سازی شده مانند مدل زیر استفاده کرد.

$$\text{LogFee}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{FirstRankAud}_{it} + \beta_2 \text{AudOpn}_{it} + \beta_3 \text{AudChg}_{it} + \beta_4 \text{Size}_{it} + \beta_5 \text{Lev}_{it} + \beta_6 \text{InvRec}_{it} + \beta_7 \text{Loss}_{it} + \beta_8 \text{Aturn}_{it} + \beta_9 \text{Subs}_{it} + \beta_{10} \text{Issue}_{it} + \beta_{11} \text{FyEnd}_{it} + \beta_{12} \text{Age}_{it} + \beta_{13} \text{Conown}_{it} + \beta_{14} \text{StOwn}_{it} + \varepsilon_{it}$$

باقی مانده مدل را می‌توان معیاری از حق‌الزحمه‌های غیرمعمول تلقی کرد.

متغیرهای کنترلی

در ارتباط با هزینه‌های نمایندگی در یک سو جاه‌طلبی‌های شخصی مدیران وجود دارد که می‌خواهند با کسب سودآوری بیشتر برای شرکت از مزایای آن بهره‌مند گردند ولی در سوی دیگر هزینه‌های بالقوه مربوطه وجود دارد که اگر توان کسب سودآوری از مجاری مجاز میسر نباشد تنها راه ممکن حرکت در مسیر کاهش هزینه‌های خروجی شرکت و به تبع آن افزایش سودآوری شرکت که یکی از مهمترین این خروجی‌ها، هزینه‌های مالیاتی است.

هزینه نمایندگی افقی: در این پژوهش به پیروی از سلمرود (۲۰۰۴)، دسای و دارماپالا (۲۰۰۷)، هوپ، کنگ، و بانی (۲۰۱۷) از دو معیار تمرکز مالکیت (درصد مالکیت ۵ سهام دار عمده و با نماد COW) و مالکیت مدیریتی (درصد مالکیت هیات مدیره یا مدیران اجرایی و با نماد MOW)، استفاده خواهد شد.

هزینه نمایندگی عمودی: در این پژوهش از تضاد منافع بین مدیریت شرکت و دیگر ذی‌نفعان نظیر سهام‌داران، نهادهای قانونی و تامین‌کنندگان به عنوان هزینه‌های نمایندگی عمودی یاد شده است. به منظور خنثی کردن این تضاد منافع از سازوکارهای حاکمیت شرکتی استفاده خواهد شد. از همین رو، در این رساله با دنباله‌روی از پژوهش‌های دسای و دارماپالا (۲۰۰۷)، لی و همکاران (۲۰۱۸) و صالحی و همکاران (۲۰۲۰) از معیار فعال بودن کمیته حسابرسی در سال (در صورت وجود کمیته حسابرسی عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر و با نماد AAC) و سطح فعال بودن هیات مدیره (بر مبنای تعداد جلسات هیات مدیره در طول سال و با نماد ACB)، استفاده خواهد شد. از آن جهت که تقریباً قریب به اتفاق شرکت‌های بورسی در ایران ۵ نفره بوده و دوگانگی نقش مدیرعامل و رییس هیات مدیره در واقع نمود دیگری از درصد مدیران غیرموظف در هیات مدیره است، این معیارها به صورت جداگانه در نظر گرفته نخواهد شد.

اندازه شرکت: بر اساس تئوری هزینه سیاسی، اندازه شرکت از عوامل موثر بر وضعیت مالیاتی شرکت‌ها است. اندازه شرکت که با نماد FSI_{it} نشان داده شده و از طریق لگاریتم طبیعی دارایی‌ها در پایان دوره اندازه‌گیری خواهد شد.

ریسک مالی: اهرم مالی به دلیل صرفه جویی مالیاتی هزینه های مالی می توان نقش به سزایی در وضعیت مالیاتی شرکت‌ها داشته باشد. ریسک مالی که با نماد FRI_{it} نشان داده شده و از طریق بدهی های بلند مدت به ارزش دفتری سرمایه در پایان دوره اندازه گیری خواهد شد (فرانک و همکاران، ۲۰۰۹).

سودآوری: سودآوری رابطه بین حجم دارایی های شرکت و سود را تبیین می کند. از آنجایی که میزان بازدهی از عوامل موثر بر مالیات شرکت ها است، منظور نمودن آن به عنوان یک متغیر کنترلی مناسب است. سودآوری که با نماد ROA_{it} نشان داده شده و از طریق بازده دارایی ها یا سود خالص به جمع دارایی ها اندازه گیری خواهد شد.

جریان نقد عملیاتی: معیاری برای اندازه گیری عملکرد شرکت ها است و از این حیث اهمیت دارد که به مدیران اجازه می دهد تا فرصت هایی را جستجو کنند که ارزش سهام شرکت را افزایش دهند. بدون جریان های نقدی، توسعه محصولات جدید، انجام تحصیل های تجاری، پرداخت سودهای نقدی و کاهش بدهی ها امکانپذیر نیست. جریان نقد عملیاتی که با نماد CFO_{it} نشان داده شده و از طریق خالص جریان نقد عملیاتی به فروش خالص اندازه گیری خواهد شد.

فرصت های رشد: ارتباط میان فرصت رشد و راهبردهای مالیاتی شرکت می تواند بر اساس تئوری های حاکمیت شرکتی تبیین شود. تفکیک مالکیت و مدیریت در واحد انتفاعی می تواند به اتخاذ راهبردهای مالیاتی در جهت تأمین منافع شخصی مدیران منجر شود. در نتیجه بروز مشکلات نمایندگی در شرکت ها سبب می شود، مدیران به انتخاب راهبردهای مالیاتی متهورانه یا محافظه کارانه اقدام کنند. فرصت های رشد که با نماد GOP_{it} نشان داده شده و از طریق ارزش روز هر سهم به ارزش دفتری در پایان دوره اندازه گیری خواهد شد.

مالکیت دولتی: روابط و نفوذ سیاسی نه تنها بر وضعیت مالی بنگاه های اقتصادی تأثیر می گذارد، بلکه انگیزه های مدیران را نیز در ارتباط با گزارشگری و انتخاب راهبردهای مالیاتی تحت تأثیر قرار می دهد که انتظار بر این است این امر در نهایت باعث ایجاد تفاوت های قابل ملاحظه در شرکت های دارای روابط سیاسی و شرکت های فاقد روابط سیاسی شود. مالکیت دولتی که با نماد GOV_{it} نشان داده شده و از طریق درصد مالکیت متعلق به نهادها یا سازمان های دولتی اندازه گیری خواهد شد.

نقدشوندگی دارایی‌ها: نقد شوندگی دارایی‌ها که با نماد ALI_{it} نشان داده شده و از طریق دارایی‌های نقد و شبه نقد به عنوان درصدی از جمع دارایی‌ها در پایان دوره اندازه‌گیری خواهد شد.

آمار توصیفی

توصیف متغیرهای پژوهش به شرح جدول ۲ ارائه می‌شود:

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شرح	تعداد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
نرخ موثر سالانه	۹۴۴	۰/۳۵۹	۰/۱۳۱	۳۵/۵۲۸	-۳/۴۷۷	۱/۸۲۳
نرخ موثر متوسط	۹۴۴	۰/۱۶۸	۰/۱۴۴	۱۳/۰۸۸	-۱۶/۴۳۵	۰/۸۶۸
نرخ شکاف	۹۴۴	۰/۰۶۵	۰/۰۴۷	۰/۶۳۷	-۰/۳۱۴	۰/۱۱۷
نرخ ریسک انتظاری	۹۴۴	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	۰/۳۹۲	-۰/۲۱۶	۰/۰۷۱
نرخ موثر جریان نقد عملیاتی	۹۴۴	۰/۲۳۵	۰/۱۲۱	۲۳/۲۹۲	-۱۱/۰۵۶	۱/۴۳۷
مجموع اقلام تعهدی	۹۴۴	۰/۰۸۵	۰/۰۶۵	۰/۶۸۵	۰/۰۰۱	۰/۰۸۰
جریان‌ات نقدی	۹۴۴	۰/۰۳۳	۰/۰۳۱	۰/۰۹۰	۰/۰۱۴	۰/۰۱۲
نوسان پذیری سود	۹۴۴	۰/۰۷۸	۰/۰۶۲	۰/۳۹۱	۰/۰۰۲	۰/۰۵۹
هموارسازی سود	۹۴۴	۲/۵۳۵	۱/۲۷۹	۱۷۱/۵۸۹	۰/۰۸۹	۶/۸۷۱
تخصص حسابرسی در صنعت	۹۴۴	۰/۴۴۲	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۹۷
اندازه موسسه حسابرسی	۹۴۴	۰/۲۲۵	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۱۸
حق الزحمه حسابرسی	۹۴۴	۰/۶۱۱	۰/۵۰۳	۲/۷۸۵	۰/۰۰۱	۰/۴۵۹
تمرکز مالکیت	۹۴۴	۰/۷۵۵	۰/۸۱۰	۰/۹۹۰	۰/۰۳۰	۰/۱۷۹
مالکیت مدیریتی	۹۴۴	۰/۳۲۶	۰/۴۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۱	۰/۱۷۶
فعال بودن کمیته حسابرسی	۹۴۴	۰/۶۸۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۱	۰/۴۶۶
فعال بودن هیات مدیره	۹۴۴	۱۴/۷۸۰	۱۲/۰۰۰	۳۵/۰۰۰	۷/۰۰۰	۴/۵۴۷
اندازه شرکت	۹۴۴	۱۴/۱۷۲	۱۴/۰۷۶	۱۹/۷۷۳	۱۰/۱۶۶	۱/۳۹۵
ریسک مالی	۹۴۴	۰/۴۴۲	۰/۲۱۶	۱۴/۹۳۶	۰/۰۰۱	۰/۷۸۱
سودآوری	۹۴۴	۰/۱۲۶	۰/۱۰۵	۰/۶۲۱	-۰/۲۳۹	۰/۱۲۱
جریان نقد عملیاتی	۹۴۴	۰/۱۲۷	۰/۱۰۸	۰/۶۴۲	-۰/۲۹۸	۰/۱۲۷
فرصت‌های رشد	۹۴۴	۲/۷۷۰	۲/۲۱۸	۶۵/۲۲۷	۰/۲۸۳	۲/۷۹۷
مالکیت دولتی	۹۴۴	۰/۷۰۷	۰/۷۸۷	۰/۹۸۵	۰/۰۰۱	۰/۲۴۸
نقدشوندگی دارایی‌ها	۹۴۴	۰/۰۶۹	۰/۰۳۷	۰/۵۱۷	۰/۰۰۱	۰/۰۸۶

آزمون نرمالیت

نتایج حاصل از آزمون نرمالیت به شرح زیر است:

جدول ۳. یافته‌های حاصل از آزمون نرمالیت

متغیر	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁
RAV ₁	۰/۲۸۵	۰/۳۵۲	۰/۲۶۶	۰/۳۳۳	۰/۲۳۶	۰/۱۱۱	۰/۲۶۷
RAV ₂	۰/۳۱۶	۰/۳۶۵	۰/۴۲۲	۰/۲۵۸	۰/۱۲۵	۰/۱۵۲	۰/۲۴۴
RAV ₃	۰/۲۹۶	۰/۳۸۲	۰/۳۶۶	۰/۲۶۶	۰/۱۶۶	۰/۱۹۶	۰/۱۸۷
RAV ₄	۰/۴۰۱	۰/۲۲۲	۰/۲۸۸	۰/۲۹۹	۰/۴۵۲	۰/۲۳۶	۰/۱۳۴
RAV ₅	۰/۲۳۳	۰/۲۹۶	۰/۱۹۹	۰/۱۸۵	۰/۳۳۳	۰/۴۱۲	۰/۲۱۴

نتایج پژوهش در ارتباط با آزمون ناپارامتریک ارزیابی نرمال بودن باقی مانده‌های الگوهای برآوردی رگرسیونی مبتنی بر سنجه‌های: نرخ موثر سالانه، نرخ موثر متوسط، نرخ شکاف، نرخ ریسک انتظاری و نرخ موثر جریان نقد عملیاتی، به ازای متغیر مستقل کیفیت حسابرسی با سنجه‌های ۷ گانه بر مبنای آزمون کولموگروف - اسمیرونوف نشان داد که سطوح معنی دار بدست آمده در فاصله ۰/۱۱۱ تا ۰/۳۸۲ بوده است. از آن جهت که سطوح معنی دار یاد شده بیش از ۵ درصد بدست آمده فرض صفر رد و در سطح ۹۵ درصد اطمینان، نرمال بودن توزیع باقی مانده‌ها در تعیین ارتباط بین ریسک مالیاتی و عوامل موثر بر آن مبتنی بر هر یک از الگوهای سی و پنج گانه پذیرفته شده است.

آزمون استقلال خطی باقی مانده‌ها

نتایج حاصل از آزمون استقلال خطی باقی مانده‌ها به شرح زیر است:

جدول ۴. یافته‌های حاصل از استقلال خطی باقی مانده‌ها

متغیر	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁
RAV ₁	۲/۱۱۲	۲/۰۹۴	۲/۱۱۳	۲/۱۰۹	۲/۱۱۴	۲/۱۰۸	۲/۱۱۱
RAV ₂	۱/۵۷۱	۱/۵۵۸	۱/۵۸۵	۱/۵۶۱	۱/۵۶۷	۱/۵۶۰	۱/۵۶۳
RAV ₃	۱/۹۰۹	۱/۹۱۴	۱/۹۰۳	۱/۹۰۵	۱/۹۰۵	۱/۹۰۲	۱/۹۰۷
RAV ₄	۱/۹۲۰	۱/۹۰۴	۱/۹۰۸	۱/۹۰۶	۱/۹۰۷	۱/۹۰۵	۱/۹۰۷
RAV ₅	۱/۱۳۰	۲/۱۰۱	۲/۴۱۰	۲/۱۲۵	۲/۱۴۴	۲/۱۳۵	۲/۱۳۵

بنابر نتایج ارزیابی استقلال باقی مانده‌ها در روابط رگرسیونی سی و پنج گانه، آماره دورین واتسون در روابط برآوردی در فاصله بین ۱/۵۶۰ تا ۲/۴۱۰ به دست آمده است. از آن جهت که آماره مزبور در فاصله بین استاندارد ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته‌اند، فرض استقلال باقی مانده‌ها در کلیه روابط رگرسیونی برآوردی را نمی‌توان رد کرد.

آزمون همسانی واریانس‌ها

نتایج حاصل از آزمون همسانی واریانس‌ها به شرح زیر است:

جدول ۵. یافته‌های حاصل از آزمون همسانی واریانس‌ها

متغیر	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁
RAV ₁	۰/۰۱۲	۰/۰۱۲	۰/۰۱۲	۰/۰۰۹	۰/۰۱۲	۰/۰۱۲	۰/۰۱۶
RAV ₂	۰/۰۰۳	۰/۰۲۱	۰/۰۱۱	۰/۰۱۱	۰/۰۱۸	۰/۰۱۱	۰/۰۱۴
RAV ₃	۰/۰۰۰	۰/۰۳۶	۰/۰۱۶	۰/۰۱۶	۰/۰۳۶	۰/۰۳۲	۰/۰۴۵
RAV ₄	۰/۰۴۱	۰/۰۰۰	۰/۰۳۳	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۹	۰/۰۰۶
RAV ₅	۰/۰۰۴	۰/۰۰۴	۰/۰۲۹	۰/۰۱۲	۰/۰۰۷	۰/۰۰۹	۰/۰۰۴

با توجه به سطح معناداری آزمون والد تعدیل شده که در همه موارد کوچک‌تر از ۰/۰۵ است فرض صفر مبنی بر وجود همسانی واریانس‌ها رد شده و می‌توان گفت مدل دارای مشکل ناهمسانی واریانس است. بر این اساس "برای رفع مشکل ناهمسانی واریانس در تخمین مدل"، از روش برآورد حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS) در تعیین روابط بین کیفیت حسابرسی، هزینه‌های نمایندگی افقی و عمودی و ویژگی‌های سطح شرکت استفاده شده است.

آزمون اف لیمر (چاو)

نتایج حاصل از آزمون همسانی واریانس‌ها به شرح زیر است:

جدول ۶. یافته‌های حاصل از آزمون اف لیمر

متغیر	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁
RAV ₁	۲۱/۱۲۵ (۰/۰۱۹)	۱۸/۲۶۳ (۰/۰۰۷)	۲۵/۳۹۵ (۰/۰۳۶)	۱۹/۰۲۵ (۰/۰۱۰)	۲۴/۹۶۸ (۰/۰۳۳)	۱۷/۰۳۶ (۰/۰۰۱)	۲۲/۹۶۵ (۰/۰۲۷)
RAV ₂	۱۹/۳۶۳ (۰/۰۱۵)	۲۲/۰۰۵ (۰/۰۲۵)	۲۴/۴۵۲ (۰/۰۲۸)	۱۹/۳۶۶ (۰/۰۱۴)	۲۲/۷۴۵ (۰/۰۲۶)	۱۸/۸۵۴ (۰/۰۰۸)	۱۷/۱۲۲ (۰/۰۰۳)
RAV ₃	۱۹/۴۵۲ (۰/۰۱۷)	۲۱/۳۳۳ (۰/۰۲۱)	۲۵/۶۹۳ (۰/۰۳۵)	۱۸/۹۶۵ (۰/۰۱۳)	۲۰/۳۱۲ (۰/۰۱۷)	۱۹/۵۸۵ (۰/۰۱۲)	۲۲/۸۵۲ (۰/۰۲۶)
RAV ₄	۱۸/۳۳۳ (۰/۰۰۵)	۱۹/۰۴۱ (۰/۰۱۲)	۲۲/۵۵۵ (۰/۰۲۵)	۱۹/۰۲۵ (۰/۰۱۰)	۱۸/۸۸۸ (۰/۰۰۹)	۱۹/۹۶۸ (۰/۰۱۵)	۲۳/۵۲۵ (۰/۰۳۱)
RAV ₅	۱۹/۹۶۸ (۰/۰۱۵)	۲۲/۳۵۲ (۰/۰۲۲)	۱۹/۸۵۴ (۰/۰۱۴)	۲۲/۳۹۸ (۰/۰۲۴)	۲۱/۲۵۰ (۰/۰۲۰)	۱۹/۳۳۳ (۰/۰۱۳)	۲۴/۸۸۷ (۰/۰۳۱)

از آن جهت که سطح معنی دار آزمون تقریباً صفر و از پنج درصد کمتر بوده است، می‌توان حکم کرد که فرض صفر رد و فرض مخالف پذیرفته شده است. بر مبنای نتیجه آزمون چاو در این تحقیق جهت برآورد رابطه بین متغیرهای وابسته و مستقل بر مبنای برآورد رگرسیون خطی مرکب از روش الگوی تحلیل "داده‌های تابلویی" استفاده شده است.

آزمون هاسمن

نتایج حاصل از آزمون هاسمن به شرح زیر است:

جدول ۷. یافته‌های حاصل از آزمون هاسمن

متغیر	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁
RAV ₁	۳۰/۰۲۵ (۰/۰۱۷)	۲۵/۶۳۵ (۰/۰۰۹)	۲۷/۸۵۴ (۰/۰۱۱)	۲۸/۸۵۹ (۰/۰۱۴)	۲۲/۳۶۲ (۰/۰۰۷)	۲۴/۲۵۴ (۰/۰۰۸)	۲۱/۱۲۵ (۰/۰۰۵)
RAV ₂	۳۴/۸۵۲ (۰/۰۲۴)	۳۳/۹۶۸ (۰/۰۲۱)	۴۱/۸۵۲ (۰/۰۳۳)	۳۱/۸۵۲ (۰/۰۱۹)	۳۲/۳۳۳ (۰/۰۲۰)	۲۹/۲۹۵ (۰/۰۱۵)	۳۱/۲۵۴ (۰/۰۱۸)
RAV ₃	۳۹/۳۰۲ (۰/۰۳۱)	۴۳/۸۵۲ (۰/۰۳۵)	۳۸/۰۲۳ (۰/۰۲۹)	۴۲/۲۲۲ (۰/۰۳۴)	۳۷/۹۹۹ (۰/۰۲۸)	۳۴/۲۵۲ (۰/۰۲۸)	۳۵/۳۶۳ (۰/۰۲۶)
RAV ₄	۵۹/۰۵۲ (۰/۰۴۷)	۴۷/۸۵۲ (۰/۰۴۲)	۲۰/۰۵۲ (۰/۰۰۳)	۴۴/۸۵۲ (۰/۰۳۷)	۴۶/۳۰۲ (۰/۰۳۹)	۴۸/۸۵۲ (۰/۰۴۱)	۴۵/۳۶۲ (۰/۰۳۸)
RAV ₅	۵۸/۴۱۲ (۰/۰۴۸)	۶۱/۰۴۲ (۰/۰۴۹)	۵۳/۴۵۲ (۰/۰۴۴)	۵۴/۴۲۵ (۰/۰۴۵)	۵۵/۴۵۲ (۰/۰۴۶)	۵۰/۰۴۲ (۰/۰۴۳)	۵۴/۰۲۵ (۰/۰۴۵)

با عنایت به اینکه سطح معنی دار به ازای همه ۳۵ رابطه رگرسیونی برآوردی کمتر از پنج درصد محاسبه شده، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض صفر رد و فرض مخالف پذیرفته شده است. بنابراین در سطح ۹۵ درصد اطمینان برازش مدل رگرسیونی این پژوهش با استفاده از بنابراین از "الگوی تحلیل داده‌های تابلویی با روش اثرات ثابت" جهت تخمین مدل استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون‌های آماری به شرح جدول ۸ ارایه می‌شود:

جدول ۸. یافته‌های حاصل از پژوهش

AQ ₇	AQ ₆	AQ ₅	AQ ₄	AQ ₃	AQ ₂	AQ ₁	ریسک مالیاتی	
۰/۵۸۴°	۰/۵۷۰°	۰/۵۸۸°	۰/۵۷۹°	۰/۵۸۱°	۰/۵۱۵°	۰/۵۷۹°	RAV ₁	β ₀
۰/۲۹۵°	۰/۲۷۷°	۰/۲۷۶°	۰/۲۹۶°	۰/۳۳۴°	۰/۱۹۸°	۰/۲۶۴°	RAV ₂	
-۰/۲۵۴°	-۰/۲۶۲°	-۰/۲۶۲°	-۰/۲۶۵°	-۰/۲۶۶°	-۰/۲۷۰°	-۰/۲۵۴°	RAV ₃	
-۰/۱۳۳°	-۰/۱۵۰°	-۰/۱۴۹°	-۰/۱۴۸°	-۰/۱۵۱°	-۰/۱۴۱°	-۰/۱۱۶°	RAV ₄	
۰/۴۲۸°	-۰/۴۲۸°	۰/۳۵۶°	۰/۲۷۷°	۰/۲۶۹°	-۰/۲۹۸°	۰/۱۸۳°	RAV ₅	
-۰/۰۱۱°	-۰/۰۰۳°	-۰/۰۵۱°	-۰/۰۵۸۴°	-۰/۰۳۵۹°	-۱/۱۲۲°	-۰/۰۶۹°	RAV ₁	AQ _j
-۰/۰۱۲°	-۰/۰۰۹°	-۰/۰۱۴°	-۰/۰۱۰°	-۰/۰۲۳۳°	-۰/۰۸۵°	-۰/۰۲۶°	RAV ₂	
-۰/۰۰۳°	-۰/۰۱۴°	-۰/۰۱۳°	-۰/۰۰۱°	-۰/۰۱۹°	-۰/۱۴۲°	-۰/۰۳۵°	RAV ₃	
-۰/۰۰۵°	-۰/۰۰۲°	-۰/۰۹۱°	-۰/۰۰۱°	-۰/۰۳۰۹°	-۰/۰۴۱°	-۰/۱۰۹°	RAV ₄	
-۰/۱۲۱°	-۰/۰۰۹°	-۰/۰۶۲°	-۰/۰۰۱°	-۰/۰۲۳۸°	-۰/۴۳۶°	-۰/۳۳۱°	RAV ₅	
۰/۲۳۹°	۰/۱۷۹°	۱/۱۸۱°	۰/۱۷۸°	۰/۲۰۴°	۰/۱۱۰°	۰/۱۸۱°	RAV ₁	COW
۰/۲۱۵°	۰/۰۵۶°	۰/۱۱۲°	۰/۰۵۹°	۰/۰۲۶°	۰/۰۶۰°	۰/۰۵۲°	RAV ₂	
۰/۰۰۱°	۰/۰۰۹°	۰/۰۰۴°	۰/۰۰۵°	۰/۰۰۳°	۰/۰۴۴°	۰/۱۲۲°	RAV ₃	
۰/۶۹۱°	۰/۷۹۸°	۰/۸۱۲°	۰/۳۹۵°	۰/۳۱۲°	۰/۵۲۸°	۰/۴۹۶°	RAV ₄	
۰/۱۹۹°	۰/۰۹۷°	۰/۱۰۶°	۰/۱۰۳°	۰/۰۹۷°	۰/۰۸۶°	۰/۰۹۴°	RAV ₅	
۱/۱۹۶°	۰/۰۷۸°	۰/۰۸۶°	۱/۰۷۲°	۰/۰۹۵°	۰/۱۲۷°	۰/۰۷۸°	RAV ₁	MOW
۰/۱۴۶°	۰/۱۱۱°	۰/۰۵۸°	۰/۰۶۲°	۰/۰۵۲°	۰/۰۶۳°	۰/۰۷۲°	RAV ₂	
۰/۲۸۶°	۰/۰۱۲°	۰/۱۸۲°	۰/۲۲۱°	۰/۱۰۲°	۰/۰۸۵°	۰/۰۰۱°	RAV ₃	
۰/۰۱۲°	۰/۸۸۵°	۰/۲۳۹°	۰/۷۰۲°	۰/۱۱۲°	۰/۲۲۹°	۰/۷۷۸°	RAV ₄	
۰/۲۲۲°	۰/۹۰۲°	۰/۶۷۴°	۰/۵۷۱°	۰/۳۵۵°	۰/۲۷۹°	۰/۱۸۷°	RAV ₅	
-۰/۹۷۸°	-۰/۸۸۵°	-۰/۳۳۶°	-۰/۱۱۲°	-۰/۰۳۲°	-۰/۳۶۲°	-۰/۲۲۵°	RAV ₁	AAC
-۰/۱۱۸°	-۰/۳۶۳°	-۰/۱۱۷°	-۰/۱۲۱°	-۰/۳۳۳°	-۰/۱۸۹°	-۰/۲۵۲°	RAV ₂	
۰/۰۸۱°	-۰/۰۳۳°	-۰/۰۹۶°	-۰/۰۰۴°	-۰/۰۱۱°	-۰/۰۲۸°	-۰/۰۱۲°	RAV ₃	
-۰/۶۵۱°	-۰/۳۳۵°	-۰/۱۱۵°	-۰/۱۹۴°	-۰/۲۰۷°	-۰/۰۱۱°	-۰/۲۸۱°	RAV ₄	
-۰/۱۱۲°	-۰/۰۴۲°	-۰/۰۳۴°	-۰/۱۸۲°	-۰/۰۳۷°	-۰/۰۴۹°	-۰/۲۳۱°	RAV ₅	
-۰/۹۶۵°	-۰/۳۳۶°	-۰/۵۸۵°	-۰/۲۳۶°	-۰/۱۹۹°	-۰/۲۲۱°	-۰/۳۳۳°	RAV ₁	ACB
-۰/۷۷۴°	-۰/۴۵۴°	-۰/۳۹۸°	-۰/۳۳۳°	-۰/۷۶۱°	-۰/۳۹۱°	-۰/۵۵۵°	RAV ₂	
-۰/۲۹۷°	-۰/۲۲۵°	-۰/۲۸۸°	-۰/۱۹۱°	-۰/۲۲۰°	-۰/۶۳۰°	-۰/۲۲۱°	RAV ₃	
-۰/۶۹۶°	-۰/۵۲۴°	-۰/۳۵۱°	-۰/۷۵°	-۰/۹۵۱°	-۰/۳۹۱°	-۰/۸۸۸°	RAV ₄	
-۰/۲۹۱°	-۰/۰۶۱°	-۰/۲۹۳°	-۰/۳۳۳°	-۰/۲۹۶°	-۰/۱۱۱°	-۰/۱۲۱°	RAV ₅	
-۰/۰۱۸	-۰/۰۱۷	-۰/۰۱۹	-۰/۰۱۸	-۰/۰۱۷	-۰/۰۱۵	-۰/۰۱۸	RAV ₁	FSI
-۰/۰۰۹°	-۰/۰۰۸°	-۰/۰۰۸°	-۰/۰۰۹°	-۰/۰۱۳°	-۰/۰۱۰°	-۰/۰۰۸°	RAV ₂	

AQ ₇	AQ ₆	AQ ₅	AQ ₄	AQ ₃	AQ ₂	AQ ₁	ریسک مالیاتی	
۰/۰۱۴°	۰/۰۱۴°	۰/۰۱۵°	۰/۰۱۵°	-۰/۰۱۵°	۰/۰۱۵°	۰/۰۱۴°	RAV ₃	
۰/۰۰۶	۰/۰۰۷	۰/۰۰۷	۰/۰۰۷	۰/۰۰۶	۰/۰۰۶	۰/۰۰۳	RAV ₄	
-۰/۰۱۱	-۰/۰۱۰	-۰/۰۰۷	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۶	۰/۰۰۶	RAV ₅	
-۰/۰۰۵	-۰/۰۰۵	-۰/۰۰۵	۰/۰۰۵°°	-۰/۰۰۸°	-۰/۰۰۵	-۰/۰۰۵°°	RAV ₁	
-۰/۰۰۷°	-۰/۰۰۷°	-۰/۰۰۷°	-۰/۰۰۷°	-۰/۰۰۳	-۰/۰۰۶°	-۰/۰۰۷°	RAV ₂	
۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	RAV ₃	FRI
-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲°°°	RAV ₄	
-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲	RAV ₅	
-۰/۷۵۴°	-۰/۷۶۱°	-۰/۷۶۵°	-۰/۷۵۷°	-۰/۸۸۴°	-۰/۶۷۸°	-۰/۷۴۵°	RAV ₁	
-۰/۳۵۳°	-۰/۳۵۸°	-۰/۳۵۳°	-۰/۳۵۲°	-۰/۲۹۴°	-۰/۳۴۶°	-۰/۳۶۹°	RAV ₂	
-۰/۰۳۵°	-۰/۰۳۴°	-۰/۰۲۸°	-۰/۰۳۵°	-۰/۰۳۱°	-۰/۰۳۴°	-۰/۰۳۳°	RAV ₃	ROA
-۰/۶۳۸°	-۰/۶۳۴°	-۰/۶۳۶°	-۰/۶۳۲°	-۰/۵۴۷°	-۰/۶۳۷°	۰/۶۶۳°	RAV ₄	
-۰/۱۵۴°°°	-۰/۱۵۴°°°	-۰/۱۱۱	-۰/۰۹۱	-۰/۱۴۸°°°	-۰/۰۴۷	-۰/۰۷۳	RAV ₅	
۰/۰۴۶	-۰/۰۴۱	-۰/۰۴۱	-۰/۰۴۱	-۰/۰۴۵	۰/۰۱۱	۰/۰۴۱	RAV ₁	
۰/۰۴۲°	۰/۰۴۷°	۰/۰۵۱°	۰/۰۴۳°	۰/۰۴۲°	۰/۰۴۸°	-۰/۰۵۳°	RAV ₂	
-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۳	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲	RAV ₃	CFO
۰/۰۵۹°	۰/۰۶۰°	۰/۰۵۹°	۰/۰۵۷°	۰/۰۵۹°	۰/۰۵۸°	۰/۰۵۳°	RAV ₄	
۰/۲۶۶°	-۰/۲۶۶°	-۰/۲۸۲°	-۰/۲۸۲°	-۰/۲۹۷°	-۰/۱۹۸°	-۰/۲۹۲°	RAV ₅	
-۰/۰۰۶°°°	-۰/۰۰۶°	-۰/۰۰۵°°°	-۰/۰۰۶°	-۰/۰۰۶°	-۰/۰۰۵°°°	-۰/۰۰۵°°°	RAV ₁	
۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	RAV ₂	
۰/۰۰۱°°	۰/۰۰۱°°	۰/۰۰۴	۰/۰۰۱°°	۰/۰۰۱°°	۰/۰۰۱°°	۰/۰۰۱°°	RAV ₃	GOP
۰/۰۰۲°°	۰/۰۰۲°°°	۰/۰۰۲°°°	۰/۰۰۲°°	۰/۰۰۱	۰/۰۰۲°°°	۰/۰۰۲°°°	RAV ₄	
۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۲	۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۳	RAV ₅	
۰/۰۱۵	۰/۰۱۲	۰/۰۰۳	۰/۰۱۶	-۰/۰۳۸	۰/۰۲۷	۰/۰۱۰°°	RAV ₁	
۰/۰۸۹°°	۰/۰۸۹°	۰/۰۹۲°°	۰/۰۸۸°°	۰/۰۹۱°°	۰/۰۸۶°°	۰/۰۷۹°°	RAV ₂	
-۰/۰۰۶	-۰/۰۰۷	-۰/۰۰۸	-۰/۰۰۹	-۰/۰۰۹	-۰/۰۰۷	-۰/۰۰۹	RAV ₃	GOV
-۰/۰۳۸°°°	-۰/۰۴۳°°°	-۰/۰۴۲°°°	-۰/۰۴۴°°	-۰/۰۲۸	-۰/۰۴۵°°°	-۰/۰۳۱	RAV ₄	
-۰/۰۸۵	-۰/۰۸۵	-۰/۰۸۰	-۰/۰۸۰	-۰/۰۶۵	-۰/۰۷۶	-۰/۰۳۴	RAV ₅	
۰/۰۰۹	۰/۰۱۴	۰/۰۰۹	۰/۰۱۶	-۰/۰۳۱	۰/۰۵۸	۰/۰۲۲	RAV ₁	
۰/۱۱۱°°	۰/۱۱۱°°	۰/۱۰۹°°	۰/۱۰۹°	۰/۱۲۷°	۰/۱۰۹°°	۰/۱۰۶°°	RAV ₂	
۰/۰۳۹°	۰/۰۳۵°	۰/۰۳۹°	۰/۰۳۹°	۰/۰۳۸°	۰/۰۴۲°	۰/۰۳۱°°	RAV ₃	ALIQ
۰/۰۷۲°	۰/۰۷۴°	۰/۰۷۱°	۰/۰۸۷°	۰/۰۵۵°	۰/۰۷۳°	۰/۰۵۶°	RAV ₄	
-۰/۲۰۶°	-۰/۲۰۶°	-۰/۲۳۴°	-۰/۲۴۷°	-۰/۲۸۰°	-۰/۲۷۶°	-۰/۱۹۲°	RAV ₅	

AQ ₇	AQ ₆	AQ ₅	AQ ₄	AQ ₃	AQ ₂	AQ ₁	ریسک مالیاتی	
۰/۳۴۶۰	۰/۳۴۳۹	۰/۳۴۳۲	۰/۳۴۲۶	۰/۳۵۰۲	۰/۲۹۸۱	۰/۳۴۳۵	RAV ₁	R ²
۰/۵۵۵۵	۰/۵۴۷۷	۰/۵۴۷۸	۰/۵۵۵۴	۰/۵۶۳۹	۰/۵۵۱۵	۰/۵۳۹۲	RAV ₂	
۰/۹۴۵۱	۰/۹۴۶۷	۰/۹۴۳۳	۰/۹۴۲۹	۰/۹۴۳۱	۰/۹۴۴۱	۰/۹۴۳۱	RAV ₃	
۰/۶۱۱۰	۰/۵۹۶۵	۰/۵۹۱۰	۰/۵۹۰۸	۰/۶۰۱۶	۰/۵۹۵۰	۰/۵۹۰۸	RAV ₄	
۰/۳۱۸۵	۰/۳۱۶۷	۰/۳۴۵۱	۰/۳۴۲۶	۰/۳۴۱۲	۰/۳۴۳۵	۰/۳۵۱۷	RAV ₅	
۲/۱۱۱	۲/۱۰۸	۲/۱۱۴	۲/۱۰۹	۲/۱۱۳	۲/۰۹۴	۲/۱۱۲	RAV ₁	D.W
۱/۵۶۳	۱/۵۶۰	۱/۵۶۷	۱/۵۶۱	۱/۵۸۵	۱/۵۵۸	۱/۵۷۱	RAV ₂	
۱/۹۰۷	۱/۹۰۲	۱/۹۰۵	۱/۹۰۵	۱/۹۰۳	۱/۹۱۴	۱/۹۰۹	RAV ₃	
۱/۹۰۷	۱/۹۰۵	۱/۹۰۷	۱/۹۰۶	۱/۹۰۸	۱/۹۰۴	۱/۹۱۹	RAV ₄	
۲/۱۳۵	۲/۱۳۵	۲/۱۴۴	۲/۱۲۵	۲/۴۱۰	۲/۱۰۱	۲/۱۳۰	RAV ₅	
۳/۳۳۸°	۳/۳۰۷°	۳/۲۹۷°	۳/۲۸۸°	۳/۴۰۱°	۲/۲۶۰°	۳/۳۰۱°	RAV ₁	F-Sta
۷/۸۸۶°	۷/۶۴۱°	۷/۶۴۵°	۷/۸۸۲°	۸/۱۶۰°	۷/۷۶۰°	۷/۳۸۴°	RAV ₂	
۱۰/۶۹۵°	۱۰/۳۹۰°	۱۰/۴۲۰°	۱۰/۴۳۳°	۱۰/۴۶۵°	۱۰/۶۵۴°	۱۰/۴۶۳°	RAV ₃	
۹/۵۰۵°	۹/۱۳۵°	۹/۱۱۹°	۹/۱۱۲°	۹/۵۲۸°	۹/۲۷۳°	۹/۰۱۳°	RAV ₄	
۲/۹۲۴°	۲/۹۲۴°	۳/۳۲۶°	۳/۲۸۹°	۳/۲۶۸°	۳/۳۰۳°	۳/۴۲۳°	RAV ₅	

ضریب تعیین نشان گر درصد تغییر در متغیر وابسته به دلیل تغییر در متغیرهای مستقل الگو است. با توجه به محاسبات صورت گرفته درصدی از تغییرات متغیر وابسته به شرح جدول فوق توسط متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده شده است. بر پایه برآورد ارتباط بین کیفیت حساسی با هر یک از سنجه‌های هفت گانه، هزینه‌های نمایندگی، ویژگی‌های سطح شرکت به عنوان متغیرهای توضیحی و ریسک مالیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی سالانه به عنوان متغیر وابسته به شرح جدول ۳ نتایج تحقیق نشان داد بین کیفیت حساسی مبتنی بر هر یک از سنجه‌ها با ریسک مالیاتی مبتنی بر سنجه نرخ موثر مالیاتی ارتباط معکوسی وجود داشته است. سطح معنی دار متناظر با آماره تی استیودنت در روابط برآوردی در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون بوده است. لذا ارتباط معکوس بین کیفیت حساسی با هر یک از سنجه‌های هفت گانه و ریسک مالیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی پذیرفته شده است.

ضرایب تاثیر تمرکز مالکیت در برآوردهای رگرسیونی هفت گانه کیفیت حساسی به ازای ریسک مالیاتی مبتنی بر سنجه نرخ موثر مالیاتی در همه موارد مثبت و بنابراین بین هزینه افقی نمایندگی با سنجه تمرکز مالکیت با ریسک مالیاتی مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی ارتباط مستقیم وجود دارد. سطح معناداری

آزمون تی استیودنت به ازای برآوردهای صدر الذکر در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون بوده و معنی داری روابط برآوردی مورد پذیرش قرار گرفته است. لذا ارتباط مستقیم بین هزینه های نمایندگی افقی با سنجه تمرکز مالکیت و ریسک عملیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی پذیرفته شده است. ضرایب تاثیر مالکیت مدیریتی در برآوردهای رگرسیونی هفت گانه کیفیت حسابرسی به ازای ریسک مالیاتی مبتنی بر سنجه نرخ موثر مالیاتی در همه موارد مثبت و بنابراین بین هزینه افقی نمایندگی با سنجه مالکیت مدیریتی با ریسک مالیاتی مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی ارتباط مستقیم وجود دارد. سطح معنا داری آزمون تی استیودنت به ازای برآوردهای صدر الذکر در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون بوده و معنی داری روابط برآوردی مورد پذیرش قرار گرفته است. لذا ارتباط مستقیم بین هزینه های نمایندگی افقی با سنجه مالکیت مدیریتی و ریسک عملیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی پذیرفته شده است.

ضرایب تاثیر فعالیت هیات مدیره در برآوردهای رگرسیونی هفت گانه کیفیت حسابرسی به ازای ریسک مالیاتی مبتنی بر سنجه نرخ موثر مالیاتی در همه موارد منفی و بنابراین بین هزینه عمودی نمایندگی با سنجه فعالیت هیات مدیره با ریسک مالیاتی مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی ارتباط معکوس وجود دارد. سطح معنا داری آزمون تی استیودنت به ازای برآوردهای صدر الذکر در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون بوده و معنی داری روابط برآوردی مورد پذیرش قرار گرفته است. لذا ارتباط معکوس بین هزینه های نمایندگی عمودی با سنجه فعالیت هیات مدیره و ریسک عملیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی پذیرفته شده است. ضرایب تاثیر فعالیت کمیته حسابرسی در برآوردهای رگرسیونی هفت گانه کیفیت حسابرسی به ازای ریسک مالیاتی مبتنی بر سنجه نرخ موثر مالیاتی در همه موارد منفی و بنابراین بین هزینه عمودی نمایندگی با سنجه فعالیت کمیته حسابرسی با ریسک مالیاتی مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی ارتباط معکوس وجود دارد. سطح معنا داری آزمون تی استیودنت به ازای برآوردهای صدر الذکر در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون بوده و معنی داری روابط برآوردی مورد پذیرش قرار گرفته است. لذا ارتباط معکوس بین هزینه های نمایندگی عمودی با سنجه فعالیت کمیته حسابرسی و ریسک عملیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی پذیرفته شده است.

بحث و نتیجه گیری

در بسیاری از پژوهش ها از اختلاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی به عنوان سنجه اجتناب یا ریسک مالیاتی بهره گرفته و ساعات کار حسابرسی مستقل به ازای هر شرکت را نیز معیاری برای تشخیص کیفیت حسابرسی در نظر گرفته اند. در این زمینه به پژوهش هایی چون: دالی وال و همکاران (۲۰۱۱)، مک گایر و همکاران (۲۰۱۲)، دسای و دارامپالا (۲۰۰۶)، هوپ و همکاران (۲۰۰۹)، چوی و

همکاران (۲۰۱۰) و نهایتاً هو بایی (۲۰۱۷)، می‌توان اشاره کرد. هزینه‌های افقی نمایندگی که ممکن است در بین صاحبان سهام ایجاد شود، بر ریسک مالیاتی مرتبط با شرکت‌ها تأثیر گذاشته ولی کیفیت بالای حسابرسی می‌تواند به کاهش این هزینه‌ها بیانجامد. تعارض افقی منافع ناشی از هزینه‌های نمایندگی، اختلاف منافع بین مدیران مختلف را نشان می‌دهد، در حالی که اختلاف منافع عمودی ناشی از هزینه‌های نمایندگی مربوط به تضاد منافع بین مدیران و دیگر ذی‌نفعان است (جنسن مک‌لینگ ۱۹۷۶). هدف این پژوهش، بررسی تأثیر معیارهای متفاوت کیفیت حسابرسی بر ریسک مالیاتی بود. در بسیاری از پژوهش‌ها از اختلاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی به عنوان سنجه اجتناب یا ریسک مالیاتی بهره‌گرفته و ساعات کار حسابرسی مستقل به ازای هر شرکت را نیز معیاری برای تشخیص کیفیت حسابرسی در نظر گرفته‌اند. پژوهش حاضر با هدف ارزیابی ریسک مالیاتی با استفاده از کیفیت حسابرسی و هزینه‌های نمایندگی عمودی و افقی، انجام شد. در این راستا از ریسک مالیاتی (نرخ موثر سالانه، نرخ موثر متوسط، نرخ شکاف، نرخ ریسک انتظاری و نرخ موثر جریان نقدی)، به عنوان متغیر وابسته بهره‌گرفته شده است. علاوه بر این از کیفیت حسابرسی، هزینه‌های نمایندگی افقی و هزینه‌های نمایندگی عمودی، به عنوان متغیرهای مستقل استفاده شده است. در نهایت از اندازه شرکت، ریسک مالی، سودآوری، جریان نقد عملیاتی، فرصت‌های رشد، مالکیت دولتی و نقدشوندگی دارایی‌ها به عنوان ویژگی‌های سطح شرکت و به تعبیری متغیرهای کنترلی بهره‌گرفته شده است.

تحلیل روابط بین ریسک مالیاتی و عوامل موثر بر آن نشان داد که: (۱) کیفیت حسابرسی مثبتی بر سنجه‌های هفت‌گانه بر ریسک مالیاتی، تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. (۲) هزینه‌های افقی نمایندگی در ابعاد تمرکز مالکیت و مالکیت مدیریتی بر ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. (۳) هزینه‌های نمایندگی در ابعاد سطح فعالیت هیات مدیره و فعالیت کمیته حسابرسی بر ریسک مالیاتی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. نتایج نشان داد که، سطح فعالیت کمیته حسابرسی به عنوان یکی از سنجه‌های هزینه‌های نمایندگی افقی بر نرخ موثر مالیاتی تأثیر منفی و معنی‌داری داشته و صرف نظر از هر یک از سنجه‌های کیفیت حسابرسی، این تأثیر عینیت یافته است. به تعبیری انتظار می‌رود کمیته حسابرسی با ایفای بهتر نقش نظارتی از طریق برگزاری جلسات بیشتر و کنترل بیشتر روند فعالیت‌های گزارش‌گری شرکت به افزایش سطح کیفیت حسابرسی شرکت انجامیده و در نتیجه از طرفی به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت عالی شرکت و ذی‌نفعان دیگر مشتمل بر سهام‌داران، سرمایه‌گذاران بالقوه، اعتباردهندگان و ارکان نظارتی و نهادهای قانونی انجامیده و از طرفی قابلیت اتکای آن‌ها را به اطلاعات موثر در تصمیم‌گیری‌های مالی مربوط به شرکت بیانجامد. این ارتباط قبلاً در تحقیقات گانتز و همکاران (۲۰۱۸) و مائو و همکاران (۲۰۱۹) نیز مشاهده شده بود.

نتایج تحقیق در ارتباط با هزینه‌های نمایندگی عمودی در ابعاد تمرکز مالکیت و مالکیت مدیریتی نشان داد که به طور کلی بر ریسک مالیاتی تاثیر گذار بوده است. نتایج یاد شده نشان داد که با توجه به نوسان پذیری سود، تمرکز مالکیت بر ریسک مالیاتی تاثیر مثبت و مالکیت مدیریتی تاثیر منفی داشته است. به عبارتی بلوکی شدن مالکیت از نظر متولیان امور مالیاتی زمینه مدیریت سود و پایین آمدن کیفیت گزارش‌گری مالی در زمینه خروجی سود و در نتیجه امکان فرار مالیاتی را تقویت کرده ولی مالکیت مدیریتی می‌تواند تلاش مدیریت را به جای دست‌کاری سود صرف بهبود عملکرد نماید. این نتیجه‌گیری در راستای پژوهش‌های داناها و کنچل (۲۰۱۸)، چوی و وانگ (۲۰۱۷) و مارتین و همکاران (۲۰۱۹) بوده است. در نهایت نتایج این تحقیق نشان داد که کیفیت حسابرسی مبتنی بر سنجه‌های خروجی محور کیفیت اقلام تعهدی، جریان‌ات نقدی و نوسان‌پذیری سود بر ریسک مالیاتی تاثیر منفی داشته است. به تعبیری انتظار می‌رود افزایش کیفیت حسابرسی در ابعاد یاد شده وسیله‌ای برای کاهش مشکلات سازمان در شرکت‌ها (هزینه‌های نمایندگی)، افزایش اعتبار اطلاعات مالی به سهام‌داران و ذی‌نفعان (تقاضای اطلاعاتی) و تا حدی ارائه برخی از تضمین‌ها (قابلیت اعتماد وضعیت مالی شرکت)، تلقی گردد. این ارتباط پیش از این نیز توسط محققینی نظیر لی و همکاران (۲۰۱۸)، مارتین و همکاران (۲۰۱۹) و مائو و همکاران (۲۰۱۹) مشاهده شده بود.

به طور کلی، نتایج نشان داد که افزایش سطح کیفیت حسابرسی به کاهش سطح ریسک مالیاتی شرکت منجر شده و شرکت‌هایی که کیفیت حسابرسی بالاتری داشته‌اند، ریسک مالیاتی کمتری تحمل کرده، به طور متوسط و موثر مالیات کمتری پرداخته، اختلاف کمتری بین مالیات ابرازی آن‌ها و تشخیصی مودیان مالیاتی بوده، ریسک انتظاری مالیاتی کمتری تحمل کرده و جریان‌ات نقدی کمتری بابت مالیات از شرکت خارج شده است. بر این اساس به سیاست‌گزاران، ارکان نظارتی و مدیریت عالی در این شرکت‌ها توصیه می‌شود از طریق اتخاذ تدابیر مناسب در راستای افزایش سطح کیفیت حسابرسی و به دنبال آن کاهش سطح ریسک مالیاتی شرکت مبادرت کنند. در این راستا فعال‌تر کردن کمیته حسابرسی، استفاده از حسابرسان متخصص در صنعت، استفاده از حسابرسان معتبر و متبحرتر و پرداخت هزینه بیشتر در زمینه حسابرسی، می‌تواند نتیجه بخش باشد. در راستای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود: در این تحقیق جهت استخراج سنجه‌های کیفیت حسابرسی، ریسک مالیاتی و هزینه‌های نمایندگی و مبتنی بر آن تبیین الگوی پیشنهادی تحقیق، صرفاً به تحلیل حوزه دانش و تحلیل محتوی بسنده شده است. به دیگر محققین استفاده از تحلیل حوزه دانش و تحلیل محتوی جهت شناسایی سنجه‌های ممکن، به کارگیری نظرسنجی از خبرگان به شیوه مرحله‌ای و اقلای دلفی و نیز تحلیل شبکه‌فازی به منظور پالایش سنجه‌ها، یا به طور کلی استفاده از شیوه پژوهش زمینه‌ای، توصیه می‌گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود پژوهش فوق در جامعه آماری شرکت‌های کوچک و متوسط به شرط نداشتن محدودیت در گردآوری داده‌های مربوط انجام گردد.

منابع

- جعفری صمیمی، احمد. (۱۳۸۴). تفسیری نوین از اقتصاد کلان: اقتصاد کلان دستوری جدید، تحقیقات اقتصادی، ۶(۶۸): ۱-۱۸.
- حساس یگانه، یحیی، بهشور، اسحاق و مسعود شکری کیانی. (۱۳۹۷). رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ موثر مالیاتی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۰(۳۸): ۳۰-۱.
- حسن پور، شیوا، بنی مهد، بهمن، جهانشاد، آریتا و هاشم نیکومرام. (۱۳۹۸). پیامدهای اقتصادی و مالیاتی گزارش حسابداری با تأکید بر اثر تعدیل‌کننده تغییر حسابداری، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۸(۳۲): ۶۷-۸۲.
- خواجوی، شکراله و محمد کیامهر. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهشنامه مالیات، ۲۳(۲۶): ۸۷-۱۰۸.
- رضائی، سیدمهدی و علی عسکری. (۱۳۹۴). مدیریت ریسک مالیاتی با تأکید بر اندازه و نوع فعالیت مؤدیان حقوقی، پژوهشنامه مالیات، ۲۸: ۴۳-۲۸.
- ساری، محمدعلی و حسین اعتمادی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی بهینه برای کمینه‌سازی ریسک مالیاتی شرکت‌ها براساس مولفه‌های کیفیت محیط اطلاعات داخلی-رهیافتی کاربردی از روش درخت تصمیم‌فازی، مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، ۵(۴): ۲۳-۱.
- علوی طبری سیدحسین و منا پارسایی. (۱۳۹۸). رابطه کیفیت حسابداری با شفافیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۱(۴۱): ۶۸-۴۳.
- گنجی، فرشاد. (۱۳۹۷). بررسی نقش حساب‌برسان داخلی در کاهش تقلب‌های مالی و قانونی حقوقی و مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و حسابداری پویا، تهران، دانشگاه صالحان.
- مهدوی تپله نوئی، علیرضا و علی ذبیحی زرین کلایی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری، اجتناب مالیاتی و توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری در ایران، حسابداری سلامت، ۷(۱): ۱۵۳-۱۲۷.

References

- Ajili, H., & Khelif, H. (2020). Political connections, joint audit and tax avoidance: evidence from Islamic banking industry. *Journal of Financial Crime*.
- Bae, S. H. (2017). The association between corporate tax avoidance and audit efforts: evidence from Korea. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 33(1), 153-172.
- Bagherpour, M. A., Monroe, G. S., & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 372-390.

- Bayar, O., Huseynov, F., & Sardarli, S. (2018). Corporate governance, Tax avoidance, and financial constraints. *Financial Management*, 47(3), 651-677.
- Choi, J. H., & Wong, T. J. (2007). Auditors' governance functions and legal environments: An international investigation. *Contemporary accounting research*, 24(1), 13-46.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- Dechow, P. M., & Dichev, I. D. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The accounting review*, 77(s-1), 35-59.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. *Accounting review*, 193-225.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2007). *Taxes and portfolio choice: evidence from JGTRRA's treatment of international dividends* (No. w13281). National Bureau of Economic Research.
- Dhaliwal, D. S., Huang, S. X., Moser, W. J., & Pereira, R. (2011). Corporate tax avoidance and the level and valuation of firm cash holdings. In *2011 American Accounting Association Annual Meeting-Tax Concurrent Sessions*.
- Dichev, I. D., & Tang, V. W. (2009). Earnings volatility and earnings predictability. *Journal of accounting and Economics*, 47(1-2), 160-181.
- Donohoe, M. P., & Robert Knechel, W. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing?. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P. M., & Schipper, K. (2004). Costs of equity and earnings attributes. *The accounting review*, 79(4), 967-1010.
- Gallemore, J., & Labro, E. (2015). The importance of the internal information environment for tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 149-167.
- Gramling, A. A., & Stone, D. N. (2001). Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature. *Journal of accounting literature*, 20, 1.
- Guenther, D. A., Wilson, R. J., & Wu, K. (2019). Tax uncertainty and incremental tax avoidance. *The Accounting Review*, 94(2), 229-247.
- Ikin, C., & Tran, A. (2013). Corporate tax strategy in the Australian dividend imputation system. *Austl. Tax F.*, 28, 523.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
- Hardeck, I., Harden, J. W., & Upton, D. R. (2019). Consumer reactions to tax avoidance: Evidence from the United States and Germany. *Journal of Business Ethics*, 1-22.
- Hennes, K. M., Leone, A. J., & Miller, B. P. (2014). Determinants and market consequences of auditor dismissals after accounting restatements. *The Accounting Review*, 89(3), 1051-1082.
- Hope, O. K., Kang, T., Thomas, W. B., & Yoo, Y. K. (2009). Impact of excess auditor remuneration on the cost of equity capital around the world. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(2), 177-210.
- Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of accounting research*, 29(2), 193-228.

- Jones, K. L., Krishnan, G. V., & Melendrez, K. (2006). Do models of discretionary accruals detect actual cases of fraudulent and restated earnings? An empirical evaluation. *Contemporary Accounting Research, Forthcoming*.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2016). Relation between auditor quality and tax aggressiveness: Implications of cross-country institutional differences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 35*(4), 105-135.
- Klassen, K. J., Lisowsky, P., & Mescall, D. (2016). The role of auditors, non-auditors, and internal tax departments in corporate tax aggressiveness. *The Accounting Review, 91*(1), 179-205.
- Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of accounting and economics, 39*(1), 163-197.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. (2018). Societal trust and corporate tax avoidance. *Review of Accounting Studies, 23*(4), 1588-1628.
- Mao, J., Ettredge, M., & Stone, M. S. (2019). Are audit fees and audit quality affected when lead auditors accept responsibility for work performed by other auditors?. *Available at SSRN 3149245*.
- Martin, G. P., Wiseman, R. M., & Gomez-Mejia, L. R. (2019). The interactive effect of monitoring and incentive alignment on agency costs. *Journal of Management, 45*(2), 701-727.
- McGuire, S. T., Omer, T. C., & Wang, D. (2012). Tax avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference?. *The Accounting Review, 87*(3), 975-1003.
- Rego, S. O., & Wilson, R. (2012). Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting Research, 50*(3), 775-810.
- Robinson, J. R., Xue, Y., & Zhang, M. H. (2012). Tax planning and financial expertise in the audit committee. *Available at SSRN 2146003*.
- Salehi, M., Tarighi, H., & Shahri, T. A. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. *Journal of Asian Business and Economic Studies*.
- Slemrod, J. (2004). *The economics of corporate tax selfishness* (No. w10858). National bureau of economic research.
- Xing, X., & Yan, S. (2019). Accounting information quality and systematic risk. *Review of Quantitative Finance and Accounting, 52*(1), 85-103.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.