

تأثیر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود

فرزین خوشکار^۱

سحر مرادی^۲

عاطفه فرامرزی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۲۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۴/۲۳

چکیده

هدف از این پژوهش بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود بوده، روش این تحقیق از لحاظ هدف، کاربردی و از روش همبستگی تحلیل رگرسیون بوده است. همچنین جامعه آماری این تحقیق در بردارنده کلیه شرکت های بورس اوراق بهادار تهران است و برای انتخاب نمونه، از روش حذف سیستماتیک استفاده شد. در مرحله اول تمام شرکت هایی که صلاحیت شرکت در نمونه گیری را دارند انتخاب شده و در ادامه از بین آن ها شرکت هایی که شرایط مذکور را دارا نیستند، حذف شده و در مرحله آخر شرکت هایی که باقی ماندند، برای آزمون انتخاب شدند. بازه زمانی پژوهش بین سال های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ در نظر گرفته شد. داده های مورد نیاز برای آزمون های فرضیه پژوهش در این تحقیق از صورت های مالی سالانه شرکت ها (سایت کدال) و وبسایت سازمان بورس اوراق بهادار، برداشته شد. نتایج نشان داد بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود داشته و همچنین کیفیت حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود اثر دارد.

کلمات کلیدی

کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی، کیفیت سود

۱. مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.
۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.
۳. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

مقدمه

اجتناب مالیاتی و اجتناب مالیاتی، هر دو منجر به کاهش درآمد مالیاتی دولت ها می شوند؛ ولی از لحاظ مفهومی، دو پدیده کاملاً جدا از هم هستند. تمایز مفهومی اجتناب مالیاتی و اجتناب مالیاتی اساساً ناشی از مشروعیت یا وجاهت قانونی یکی در مقابل عدم مشروعیت یا عدم وجاهت قانونی دیگری است. اجتناب مالیاتی به معنای شکستن حریم قانون است. وقتی مؤدی از گزارش درآمدهای مشمول مالیات خویش عدول ورزد یا به شیوه های عامدانه ای نظیر گزارش کمتر از واقع در آمد 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 این رو، کسی که از پرداخت مالیات فرار می کند نگران کشف اعمال خلاف قانون خویش است؛ اما اجتناب مالیاتی در چارچوب قانون صورت می گیرد و ناظر بر کاهش تعهدات مالیاتی فرد از طریق دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است و لذا از منظر جرم شناسی قابل تعقیب نیست (خواجوی و کیامهر، ۱۳۹۴).

کیفیت سود مفهومی است که دارای جنبه های متفاوتی می باشد و از این رو تعاریف مختلف و معیارهای متفاوتی در رابطه با آن مطرح شده اند. پژوهش های مختلف در تعریف مفهوم کیفیت سود، به دو ویژگی مهم اشاره نموده اند. یکی از این ویژگی ها، سودمندی در تصمیم و دیگری ارتباط این مفهوم با سود اقتصادی است (منعم و فرشادفر، ۲۰۰۷). به بیان بهتر، کیفیت بالای سود به معنای سودمندی اطلاعات سود در تصمیم گیری استفاده کنندگان و همچنین نزدیکی آن به سود اقتصادی است. به طور کلی سرمایه گذاران بر مبنای سودهای گزارش شده ای که از کیفیت بالا برخوردار نبوده، منجر به از دست رفتن منابع می شود؛ بنابراین بازار سرمایه باید تلاش کند تا کیفیت گزارشگری مالی و از جمله کیفیت سود ارتقا یابد (کیاوه، ۱۳۹۵)؛ اما از آنجایی که افراد مختلف از اطلاعات در تصمیمات متفاوت استفاده می کنند، امکان ارائه تعریفی جامع از آن وجود ندارد و در ادبیات حسابداری، کیفیت سود به اشکال مختلفی تعریف شده است. برخی از صاحب نظران در این ارتباط به بررسی محتوای اطلاعاتی سود پرداخته اند (اسماعیلی، ۱۳۸۵). برخی، کیفیت سود را پایداری و ماندگاری سود ارتباط داده و به این موضوع پرداخته اند که آیا شرکت توان نگهداری سود خود در بلندمدت را دارا است؟ به بیان دیگر آیا سود دوره جاری نماینده خوبی برای سود آتی می باشد؟ برخی نیز آن را در قالب رابطه بین اقلام تعهدی و جریان های نقد تفسیر می کنند (جامعی، ۱۳۹۳).

تفاوت های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات عبارت است از شکاف میان سود قبل از مالیات گزارش شده در صورت های مالی منتشر شده توسط واحدهای تجاری و درآمد مشمول مالیاتی که به مقامات مالیاتی گزارش شده است. اهداف متفاوت میان قوانین مالیاتی و حسابداری باعث ایجاد تفاوت میان سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات می شود که می تواند باعث ایجاد انگیزه های برای سواستفاده های مالیاتی و حسابداری فراهم کند (اسمیت و بوتز، ۱۹۴۹). این در حالی است که استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی نمی توانند اصول حسابداری و قوانین مالیاتی را برای هر معامله تجاری تدوین نمایند زیرا فعالیتهای تجاری پیچیده و مداوم در حالی تغییر است. این امر لزوماً عدم اطمینان قابل توجهی

را در مورد استفاده از استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ایفا می کند. (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶). همچنین وجود رویه‌های انعطاف پذیر نحوه محاسبه استهلاک و نحوه ارزش گذاری دارایی‌ها، مدیران را قادر می سازد تا در مورد میزان درآمد و هزینه های دوره های مشخص را براساس نظر شخصی خود مدیریت کنند. از طرفی هنگامی که مدیران انگیزه لازم برای تحریف عملکرد شرکت را دارند، ممکن است به دلیل تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، به دلیل وجود انعطاف پذیری بیشتر استانداردهای حسابداری از این استانداردها برای اندازه گیری سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات استفاده کنند (تنگ و فرس، ۲۰۱۲).

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است (اسدی، ۱۳۹۱). به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعه های گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. در مورد کیفیت حسابرسی تعریفی فراگیر و مورد پذیرش عموم وجود ندارد چرا که دارای مفهومی چند وجهی است و عوامل مستقیم و غیرمستقیم متعددی بر روی آن تأثیر می گذارد (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵). با این حال یکی از متداول ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو ۱۹۸۱ ارائه شده است. بنا به تعریف او کیفیت حسابرسی «ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال اینکه حسابرس، بتواند موارد تحریفات بااهمیت در صورتهای مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند و تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش دهد» می باشد؛ که این امر به ترتیب به شایستگی و استقلال حسابرس بستگی دارد. کیفیت حسابرسی صحت اطلاعات ارائه شده و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشیده و احتمال ارائه گزارش متقلبان را کاهش می دهد که این امر به سرمایه گذاران و سایر ذی نفعان کمک می کند تا برآورد دقیق تری از ارزش شرکت داشته باشند و در تصمیم گیری های خود دچار اشتباه نشوند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷). در نتیجه شناخت عواملی که بتواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر خود قرار دهد از اهمیت ویژه ای برخوردار می باشد (جامعی و همکاران، ۱۳۹۹).

امروزه یکی از مسائل پیچیده و بحث برانگیز در زمینه بهبود گزارشگری مالی این است که اصولاً سود حسابداری گزارش شده در صورت سود و زیان شرکت‌ها با درآمد مشمول مالیات مطابق با قوانین مالیاتی متفاوت است (هندریکسن و ووی، ۱۹۹۲). این تفاوت می تواند ناشی از وجود اختلاف بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و عدم پذیرش مالیات اعلام شده از سوی مقامات مالیاتی، رقم سود قبل از مالیات (سود حسابداری) با رقم درآمد مشمول مالیات و همچنین تفاوت در دیدگاه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باشد (شفیعی، ۱۳۸۸)؛ بنابراین با توجه به تئوری های حسابداری و قوانین مالیاتی، در اکثر کشورها بین استانداردهای حسابداری به عنوان مبنای محاسبه سود حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی حاکم بر تعیین درآمد مشمول مالیات اختلاف وجود دارد (شاهنگ، ۱۳۸۹). تهیه صورت های مالی به عهده مدیریت واحد تجاری است ممکن است به دلایل مختلف اقدام به مدیریت سود کند (سپاسی و حسن زاده، ۱۳۹۵). از سوی دیگر، اگرچه به دلیل تفاوت در اصول حسابداری و قوانین مالیاتی انتظار می رود بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات تفاوت و واگرایی وجود داشته باشد، اما این انگیزه وجود دارد که مدیران

شرکتها اقدام به مدیریت سود نمایند و کیفیت سود گزارش شده و همچنین کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهند (رحمانی و اربابی بهار، ۱۳۹۲).

با توجه به مبانی نظری مطرح شده در این پژوهش به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود می پردازیم و اثر کیفیت حسابرسی بر این رابطه را بررسی می کنیم.

پیشینه پژوهش

خواجوی و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه ای به «بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و ضعف کنترل های داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» پرداختند. هدف اصلی این پژوهش بررسی آثار ضعف کنترل های داخلی بر اجتناب مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. از این رو، پژوهش حاضر در پی یافتن پاسخی برای این پرسش است که: آیا بین ضعف کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی شرکت ها رابطه معناداری وجود دارد؟ جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند و نمونه آماری شامل ۷۶ شرکت است. نتایج حاصل از پژوهش نشان دهنده آن است که بین ضعف کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین سایر نتایج بدست آمده از پژوهش بیانگر پایین بودن میزان نرخ مؤثر مالیاتی در شرکت های دارای ضعف بالا در کنترل های داخلی مستقر در واحد تجاری است اما این مورد در خصوص تفاوت دفتری مالیات مصداق پیدا نمی کند.

صدیقی (۱۳۹۹) در مطالعه ای به بررسی «کیفیت حسابرِس، مدیریت سود و اجتناب مالیاتی» پرداخت. با توجه به تبدیل شدن اجتناب مالیاتی به یکی از معضل های اساسی تحقق درآمدهای مالیاتی، در این پژوهش ارتباط میان کیفیت حسابرِس، مدیریت سود و اجتناب مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. با اعمال محدودیت های تعریف شده در انتخاب نمونه آماری، ۶۹ شرکت از میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی سال های ۱۳۹۶-۱۳۹۲ انتخاب شد. نتایج پژوهش نشان داد که بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و این رابطه با حضور حسابرِس باکیفیت تشدید می گردد. همچنین بین کیفیت حسابرِس و اجتناب مالیاتی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. رابطه مستقیم و معناداری بین کیفیت حسابرِس و مدیریت سود نیز مشاهده گردید. از این رو این نتیجه گرفته شد که انجام مدیریت سود و استفاده از حسابرِس باکیفیت، هریک به صورت جداگانه و توأمان با یکدیگر، منجر به کاهش اجتناب مالیاتی می شود.

جامعی و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه ای به «بررسی نقش میانجی کیفیت سود در رابطه بین مابه التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابرِس» پرداختند. کیفیت حسابرِس از جمله موارد با اهمیتی محسوب می شود که صحت اطلاعات ارائه شده و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشیده که در این راستا تفاوت سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات می تواند حاوی اطلاعاتی درباره ی دستکاری سود و برنامه ریزی برای اجتناب از پرداخت مالیات باشد؛ بنابراین هدف از این پژوهش بررسی نقش میانجی کیفیت سود در رابطه بین مابه التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی)

و کیفیت حسابرسی می‌باشد. به منظور دستیابی به اهداف پژوهش، تعداد ۱۲۴ شرکت از میان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۷ به روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک انتخاب شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین مابه‌التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد، زمانی که متغیر میانجی کیفیت سود وارد مدل می‌شود رابطه معناداری بین مابه‌التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابرسی وجود ندارد؛ به عبارت دیگر از طریق متغیر میانجی کیفیت سود، بین مابه‌التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

یوپی و الیویا^۱ (۲۰۲۲) در مطالعه‌ای به بررسی «تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت، مالکیت خانواده بر اجتناب مالیاتی: تأثیر تعدیل کیفیت حسابرسی» پرداختند. این تحقیق با هدف بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکتی، مالکیت خانواده و کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی انجام شده است. این تحقیق همچنین بررسی می‌کند که آیا کیفیت حسابرسی می‌تواند بر رابطه علی مالکیت خانواده با اجتناب مالیاتی تأثیر بگذارد یا خیر. مجموع نمونه‌ای که تمامی معیارها را برآورده کرده‌اند، ۱۵۸ شرکت است که در دوره زمانی ۲۰۱۵-۲۰۱۹ در بورس اوراق بهادار اندونزی (IDX) ثبت شده‌اند. نتایج تحلیل رگرسیون نشان می‌دهد که مسئولیت اجتماعی شرکت و اجتناب مالیاتی به طور مثبتی مرتبط هستند، شرکت‌هایی که افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی بالایی دارند احتمال کمتری دارد که در اجتناب مالیاتی شرکت کنند. از سوی دیگر، مالکیت خانوادگی بر اجتناب مالیاتی تأثیر منفی می‌گذارد، به این معنی که شرکت‌های خانوادگی نسبت به شرکت‌های غیرخانوادگی درگیر اجتناب مالیاتی بیشتری هستند. کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد اما بر رابطه مالکیت خانواده با اجتناب مالیاتی تأثیری ندارد.

رزقیا و لاستیاتی^۲ (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای به بررسی «کیفیت حسابرسی و اجتناب از مالیات: نقش کمیسیونرهای مستقل و تخصص مالی کمیته حسابرسی» پرداختند. این مطالعه با هدف بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی انجام شده است. همچنین بررسی می‌کند که آیا هیئت مستقل کمیسیونرها و تخصص کمیته حسابرسی بر آن تأثیر می‌گذارد یا خیر. رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی این مطالعه شرکت‌های تولیدی فهرست شده در بورس اوراق بهادار اندونزی (IDX) و بورس اوراق بهادار مالزی را در سال ۲۰۱۸ مشاهده کرد. نتایج آزمون نشان می‌دهد که چهار شرکت بزرگ اجتناب مالیاتی را کاهش می‌دهند سطح انجام شده توسط شرکت‌ها، اما نه دوره تصدی حسابرسی. علاوه بر این، نتایج همچنین نشان می‌دهد که پیشینه مالی کمیته حسابرسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی را تضعیف می‌کند. نتایج به طور مداوم در هر دو کشور بررسی شده یافت می‌شود. مؤسسه حسابداری که صورت‌های مالی شرکت را حسابرسی می‌کند، بر ارزش واقعی شرکت نمایش داده شده تأثیر می‌گذارد، اما نه با تخصص کمیته حسابرسی که در انجام وظایف نظارتی خود بدون درک فعالیت‌های عملیاتی و تجاری شرکت بی‌تأثیر است.

کلبوانا و آریادی^۳ (۲۰۲۰) در مطالعه ای به بررسی «تأثیر کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی، اهرم و ارائه سایر درآمدهای جامع بر ارزش شرکت در شرکت شاخص اسلامی جاکارتا» پرداختند. هدف این تحقیق تحلیل تأثیر کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی، اهرم و ارائه سایر درآمدهای جامع بر ارزش شرکت در شرکت های فهرست شده در شاخص اسلامی جاکارتا (JII) طی سال های ۲۰۱۵-۲۰۱۹ می باشد. نمونه به روش نمونه گیری هدفمند انتخاب می شود. در حالی که آزمون فرضی از روش های تحلیل رگرسیون خطی چندگانه استفاده می کند. نتایج این پژوهش نشان می دهد که متغیرهای کیفی ممیزی، اجتناب مالیاتی و ارائه سایر درآمدهای جامع، تأثیر معنی داری بر ارزش شرکت ندارند، در حالی که اهرم تأثیر معناداری بر ارزش شرکت دارد.

فرضیه های تحقیق

فرضیه اول: بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: کیفیت حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود اثر دارد.

روش تحقیق

روش پژوهش این تحقیق از نظر ماهیت و محتوا از نوع همبستگی است که با استفاده از داده های ثانویه مستخرج از صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به تحلیل رابطه همبستگی می پردازد. روش حداقل مربعات خطی (اثرات ثابت یا تصادفی) چارچوب آزمون فرضیه ها بود. علت استفاده از روش همبستگی کشف روابط همبستگی بین متغیرها است. تحقیق همبستگی یکی از انواع تحقیقات توصیفی است. جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت های بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ بود و نمونه مورد استفاده نیز متشکل از کلیه شرکت های موجود در جامعه آماری است که حائز معیارهای مورد نظر بوده است. روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش روش کتابخانه ای است و داده های مورد نیاز پژوهش کلاً از روش کتابخانه ای، با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین و با مراجعه به سازمان بورس اوراق بهادار تهران و مطالعه صورت های مالی اساسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ بدست خواهند آمد. در این باره علاوه بر مطالعه صورت های مالی اساسی، اطلاعات مربوط به صورت های مالی از سایت اطلاعاتی بورس مورد استفاده قرار می گیرد و همچنین داده های بدست آمده توسط نرم افزار EVIEWS10 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

تعریف عملیاتی متغیرها

متغیر وابسته

کیفیت سود (EQ): به منظور محاسبه متغیر کیفیت سود از الگوی مک نیکلز (۲۰۰۲) استفاده می‌شود. بدین گونه که رگرسیون زیر به صورت مقطعی برای هر سال برآورد شده و انحراف معیار اجزای باقیمانده آن به عنوان شاخص کیفیت سود در نظر گرفته می‌شود. بالا بودن اجزای اخلاص، نشان دهنده کیفیت پایین سود است.

$$\Delta AWC_{it} = \beta_0 + \beta_1 CFO_{it-1} + \beta_2 CFO_{it} + \beta_3 CFO_{it+1} + \beta_4 \Delta REV_{it} + \beta_5 PPE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

ΔAWC_{it} : تغییر در سرمایه در گردش غیر نقدی شرکت i در سال t . تعدیل شده بر حسب ارزش دفتری کل دارایی‌های ابتدای دوره.

CFO_{it} : جریان های نقدی عملیاتی شرکت i در سال t . تعدیل شده بر حسب ارزش دفتری کل دارایی‌های ابتدای دوره.

ΔREV_{it} : تغییر در کل فروش شرکت i در سال t . تعدیل شده بر حسب ارزش دفتری کل دارایی‌های ابتدای دوره.

PPE_{it} : اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت i در سال t . تعدیل شده بر حسب ارزش دفتری کل دارایی‌های ابتدای دوره است.

متغیر مستقل

اجتناب مالیاتی (TaxAve): در این مطالعه از روش نرخ مؤثر مالیات نقدی سالانه برای محاسبه اجتناب مالیاتی استفاده می‌کنیم.

$$CETR_{i,t} = \frac{TPT_{i,t+1} - TTE_{i,t}}{PTE_{i,t}}$$

که در آن:

$CETR_{i,t}$: نرخ مؤثر مالیاتی شرکت i در سال t

$TPT_{i,t+1}$: کل مالیات پرداخت شده شرکت i در سال $t+1$

$TTE_{i,t}$: کل هزینه مالیات شرکت i در سال t که از صورت سود و زیان شرکت قابل دسترسی می‌باشد.

$PTE_{i,t}$: سود قبل از مالیات شرکت i در سال t که از صورت سود و زیان شرکت قابل دسترسی می‌باشد.

متغیر تعدیلگر

کیفیت حسابرسی (AQ): در این پژوهش از دو شاخص رتبه بندی کیفیت مؤسسات حسابرسی که به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران به صورت سالانه اعلان می‌شود و اندازه مؤسسات حسابرسی استفاده شده است. طبق دستورالعمل رتبه بندی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، مؤسسات بعد از بررسی در چهار سطح قرار می‌گیرند و مؤسسات با امتیاز کیفی بالاتر در سطح یک و مؤسسات با امتیاز پایین تر در سطوح پایین تر قرار می‌گیرند. از این رو، در این پژوهش از میانگین سالانه همه عدهای سطوح اعلان شده به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران برای هر مؤسسه

حسابرسی استفاده شده است و چنانچه میانگین به دست آمده به عدد یک نزدیک تر باشد بیانگر کیفیت بالاتر مؤسسه حسابرسی است و اگر میانگین به دست آمده به عدد چهار نزدیک باشد بیانگر کیفیت پایین این مؤسسه است. شاخص مورد استفاده دیگر برای این متغیر در این پژوهش، اندازه مؤسسات حسابرسی است که شرکت های جامعه آماری پژوهش حاضر را حسابرسی کرده اند. مطابق با پژوهش و کیلیان آغویی و همکاران اگر مؤسسه حسابرسی شرکت های مورد مطالعه پژوهش حاضر عضو چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ (سازمان حسابرسی، مفید راهبر، آزمون پرداز ایران مشهود و دیارهیافت) باشد که بیشترین شریک کاری را دارند، عدد یک و در غیر این صورت صفر به آن تعلق می گیرد و چنان چه میانگین عدد سالانه به عدد یک نزدیک باشد بیانگر کیفیت بالای مؤسسه حسابرسی است و اگر به صفر نزدیک باشد بیانگر کیفیت پایین این مؤسسه است (مهدوی تیله‌نویی و ذبیحی زرین کلایی، ۱۳۹۷).

متغیر کنترل

اندازه شرکت ($SIZE$) = لگاریتم طبیعی دارایی ها

اهرم مالی (LEV) = نسبت جمع بدهی ها به جمع دارایی ها

رشد شرکت ($GROWTH$) = نسبت تغییرات فروش به فروش سال قبل

بازده دارایی (ROA) = سود خالص تقسیم بر جمع داراییها

عمر شرکت (AGE) = لگاریتم تعداد سال های پذیرفته شده توسط شرکت

یافته های تحقیق

جدول (۱): خلاصه اطلاعات متغیر های تحقیق و نقش آنها در مدل

نام متغیر	نماد	نقش متغیر در مدل
کیفیت سود	EQ	وابسته
اجتناب مالیاتی	TaxAv	مستقل
کیفیت حسابرسی	AQ	تعدیلگر
اندازه شرکت	SIZE	کنترلی
اهرم مالی	LEV	کنترلی
رشد شرکت	GROWTH	کنترلی
بازده دارایی ها	ROA	کنترلی
عمر شرکت	AGE	کنترلی

خلاصه وضعیت آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مدل در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۲) - جدول شاخص های توصیفی و آزمون نرمال برای متغیر های تحقیق

احتمال معنی داری	آماره جاک	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	مینیمم	ماکسیمم	میانه	میان گین	
۰,۰۰۰	۳۴۷۰,۹۵۱	۱۲,۱۴۵	۲,۳۸۵ ۱	۰,۱۲۶۷	۰,۰۰۰	۱,۰۴۶	۰,۰۵ ۹	۰,۰۹ ۸	EQ
۰,۰۰۰	۷۷۳,۱۹۷۹	۶,۶۸۴	۱,۵۹۰ ۷	۰,۶۷۶۶	۰,۱۷۰	۵,۰۵۲	۱,۴۰ ۹	۱,۵۸ ۶	Tax Av
۰,۰۰۰	۴۱,۳۲	۱,۹۸۸	۰,۲۴۶	۰,۳۳۵	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۳۳ ۳	۰,۴۶ ۲	AQ
۰,۰۰۰	۳۹,۸۵۶۲۰	۳,۳۱۰	۰,۵۳۰ ۳	۱,۵۹۵۰	۱۰,۵۰	۲۰,۱۲	۱۴,۳ ۵	۱۴,۵ ۵	SIZE
۰,۰۰۰	۳۸,۳۲۲۳۵	۴,۰۵۹	۰,۱۱۴ ۴	۰,۲۲۲۰	۰,۰۱۲	۱,۸۲۴	۰,۵۶ ۹	۰,۵۶ ۰	LEV
۰,۰۰۰	۱۴۷۸۵۱۰ ۵	۶۷۴,۳۰	۲۵,۱۳ ۴	۲,۰۶۹۴	-	۵۶,۰۵	۰,۱۸ ۵	۰,۳۱ ۹	GROWTH
۰,۰۰۰	۱۹۰,۳۶۴۸	۴,۹۴۸۸	۰,۷۱۳ ۶	۰,۱۵۵۳	-	۰,۸۳۰	۰,۱۰ ۷	۰,۱۳ ۵	ROA
۰,۰۱۰	۹,۲۰۳۴۴۹	۲,۶۴۸۲	۰,۱۹۸ ۹	۰,۵۴۹۴	۱,۰۹۸ ۶	۴,۱۴۳	۲,۹۴ ۴	۲,۹۸ ۸	AGE

منبع: محاسبات تحقیق

جدول (۳) - ضرایب همبستگی پیرسون بین متغیرهای توضیحی مدل های مورد بررسی تحقیق

TAXA V	SIZE	ROA	LEV	GROWTH	EQ	AQ	AGE	Probability	
							۱,۰۰۰	ضریب همبستگی	AGE
							-----	سطح معنی داری	
						۱,۰۰۰	-	ضریب همبستگی	AQ
						-----	۰,۰۳۵	سطح معنی داری	

TAXA V	SIZE	ROA	LEV	GROWT H	EQ	AQ	AGE	Probability	
					۱,۰۰۰	- ۰,۰۷۲	۰,۰۷۶	ضریب همبستگی	EQ
					-----	۰,۰۴۵	۰,۰۳۴	سطح معنی داری	
				۱,۰۰۰	۰,۰۵۹	۰,۰۲۱	- ۰,۰۵۸	ضریب همبستگی	GROWT H
				-----	۰,۰۹۸	۰,۰۵۰	۰,۰۰۷	سطح معنی داری	
			۱,۰۰۰	-۰,۰۳۱	۰,۰۵۳	۰,۰۳۲	- ۰,۰۵۷	ضریب همبستگی	LEV
			-----	۰,۳۸۳	۰,۰۴۰	۰,۰۷۴	۰,۰۱۰	سطح معنی داری	
		۱,۰۰۰	- ۰,۰۶۵۷	۰,۰۰۱	- ۰,۰۵۵	- ۰,۰۵۱	۰,۰۱۶	ضریب همبستگی	ROA
		-----	۰,۰۰۰	۰,۰۷۳	۰,۰۲۸	۰,۰۵۵	۰,۰۶۴	سطح معنی داری	
	۱,۰۰۰	۰,۰۱۴	۰,۰۸۱	۰,۰۲۲	- ۰,۰۵۱	- ۰,۰۶۱	- ۰,۰۳۴	ضریب همبستگی	SIZE
	-----	۰,۰۰۴	۰,۰۲۴	۰,۰۳۷	۰,۰۵۷	۰,۰۹۰	۰,۰۴۸	سطح معنی داری	
۱,۰۰۰	- ۰,۰۱۵	- ۰,۰۴۲	۰,۰۳۵	۰,۰۵۵	۰,۳۲۵	۰,۰۳۵	- ۰,۰۰۷	ضریب همبستگی	TAXAV
-----	۰,۰۶۷	۰,۰۳۵	۰,۰۳۵	۰,۰۲۲	۰,۰۰۰	۰,۰۲۶	۰,۰۴۸	سطح معنی داری	

منبع: محاسبات تحقیق

فرضیه های تحقیق

فرضیه اول: بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.

$$EQ_{i,t} = \dots + \beta_1 TaxAv_{it} + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 GROWTH + \beta_5 ROA + \beta_6 AGE + \varepsilon$$

در صورتی که پس از برآورد مدل فوق ضریب β_1 معنی دار شود آنگاه فرضیه مورد حمایت قرار خواهد گرفت.

فرضیه دوم: کیفیت حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود اثر دارد.

$$EQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TaxAv_{it} + \beta_2 TaxAv_{it} * AQ_{i,t} + \beta_3 SIZE + \beta_4 LEV + \beta_5 GROWTH + \beta_6 ROA + \beta_7 AGE + \varepsilon$$

در صورتی که پس از برآورد مدل فوق ضریب β_2 عنی دار شود آنگاه فرضیه مورد حمایت قرار خواهد گرفت.

بررسی فرضیه اول

برای تحلیل این فرضیه ابتدا از آزمون F لیمر برای انتخاب بین روش های رگرسیون پول دیتا (تلفیقی) و رگرسیون با اثرات ثابت استفاده می کنیم. در برآورد مدل پانل دیتا با دو حالت کلی روبرو هستیم. حالت اول این است که عرض از مبدأ برای کلیه مقاطع یکسان است که در این صورت با مدل پولد دیتا (pool data) مواجه هستیم. حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام مقاطع متفاوت است که به این حالت پانل دیتا (panel data) گفته می شود. برای شناسایی دو حالت فوق از آزمون ف به نام اف- لیمر استفاده می شود. پس در صورتی که سطح معنی داری آزمون f از ۰,۰۵ کمتر باشد از مدل پانل دیتا و در صورتی که از ۰,۰۵ بزرگتر باشد از مدل پولد دیتا استفاده می کنیم. حال با توجه به مدل زیر آزمون F لیمر را برای فرضیه اول محاسبه می کنیم.

جدول (۴)-آزمون اف لیمر فرضیه اول

آزمون اثر	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معنی داری
(F) آزمون اثرات	۱۱,۱۶۸۷۸۸	(113,678)	۰,۰۰۰۰

از آنجا که سطح معنی داری این آزمون کوچکتر از ۵٪ است بنابراین می توان نوع داده ها را پانل در نظر گرفت. حال جهت بررسی نوع اثرات از آزمون هاسمن استفاده شده که نتایج آن در جدول زیر آورده شده است. (فرض صفر این آزمون: اثرات مدل تصادفی می باشد).

جدول (۵): نتیجه آزمون هاسمن برای فرضیه اول

آزمون هاسمن	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معنی داری
آزمون هاسمن	۱۹,۱۷۶۲۸۱	۶	۰,۰۰۳۹

با توجه به اینکه سطح معنی داری آزمون کمتر از ۰,۰۵ شده است لذا فرض صفر آزمون رد می شود؛ بنابراین بایستی در برازش مدل اثرات مقاطع را ثابت فرض نمود.

بررسی ناهمسانی واریانس:

برای بررسی وجود ناهمسانی واریانس جملات اخلاص، آزمون وایت (White) برای مدل انجام شده است. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس وایت به شرح جداول زیر می باشد.

$$\begin{cases} H_0 = \text{ناهمسانی واریانس} \\ H_1 = \text{همسانی واریانس} \end{cases}$$

جدول (۶) - نتایج آزمون ناهمسانی واریانس فرضیه اول

مدل	مقدار آماره	سطح معنی داری	نتیجه
اول	۱,۱۵۹۴۸۵	۰,۲۶۳۸	همسانی واریانس

با توجه به جدول (۶) در مورد مدل فرضیه اول، H_0 رد می شود و همسانی متغیرها برقرار است.

بررسی خودهمبستگی

یکی از مفروضاتی که در رگرسیون مد نظر قرار می گیرد، استقلال خطاها از یکدیگر است. در صورتی که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشند، امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. با استفاده از آزمون براش - گودفری خودهمبستگی بین داده ها را بررسی می کنیم.

$$\begin{cases} H_0 = \text{وجود خود همبستگی} \\ H_1 = \text{عدم وجود خود همبستگی} \end{cases}$$

جدول (۷) - نتایج آزمون خودهمبستگی فرضیه اول

مدل	مقدار آماره	سطح معنی داری	نتیجه
اول	۱۹۱,۲۹۸۹	۰,۰۰۰۰	وجود خودهمبستگی

با توجه به جدول (۷) در مدل فرضیه اول سطح معنی داری کمتر از ۰,۰۵ نشان می دهد که فرضیه H_0 رد نمی شود. در صورت وجود خودهمبستگی در مدل آماری باعث می شود رگرسیون با خطا انجام شود و مقادیر آماره دورین - واتسون که بین (۱/۵ - ۲/۵) باید نشان داده شود، به درستی به دست نمی آید و رگرسیون نتایج واقعی را نشان نمی دهد. در این صورت با استفاده از روش رفع خود همبستگی مرتبه اول این مشکل رفع می شود و آماره دورین واتسون به درستی در بازه مناسب نشان داده می شود.

برآزش مدل رگرسیونی اول (فرضیه اول)

برای آزمون این فرضیه ها از مدل زیر بهره گیری شده است در صورتی که در برآزش مدل فوق ضریب β_1 معنی دار شود آنگاه فرضیه اول مورد حمایت قرار خواهد گرفت. $H_0 =$ بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود ندارد. $H_1 =$ بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه فوق از مدل زیر استفاده می شود.

(مدل ۱)

$$EQ_{i,t} = \alpha + \beta_1 TaxAv_{it} + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 GROWTH + \beta_5 ROA + \beta_6 AGE + \varepsilon$$

در جدول زیر مدل فوق مورد برآزش قرار گرفته است.

جدول (۸) - نتایج حاصل از فرضیه اول

متغیرها		ضرایب	خطای معیار	آماره	سطح معناداری
عرض از مبدا	β_0	۰,۰۵۳۲۶۶	۰,۰۶۱۵۰۶	۰,۸۶۶۰۳۸	۰,۳۸۶۸
اجتناب مالیاتی	TaxAv	۰,۰۱۱۹۷۵	۰,۰۰۵۶۹۰	۲,۱۰۴۷۰۰	۰,۰۳۵۸
اندازه شرکت	SIZE	-۰,۰۰۰۲۸۹	۰,۰۰۳۸۷۰	-۰,۰۷۴۷۵۴	۰,۹۴۰۴
اهرم مالی	LEV	۰,۰۱۴۲۱۹	۰,۰۲۸۶۲۰	۰,۴۹۶۸۱۷	۰,۶۱۹۵
رشد شرکت	GROWTH	۰,۰۰۱۳۱۲	۰,۰۰۱۳۴۲	۰,۹۷۷۵۶۹	۰,۳۲۸۷
بازده دارایی ها	ROA	۰,۰۱۱۴۵۹	۰,۰۳۴۶۱۹	۰,۳۳۱۰۱۵	۰,۷۴۰۸
عمر شرکت	AGE	۰,۰۰۵۹۰۴	۰,۰۰۵۸۵۲	۱,۰۰۸۸۴۷	۰,۳۱۳۵
شاخص های مدل					
ضریب تعیین		۰,۷۰۰۸۴۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰,۶۳۷۰۷۶
Fآماره		۱۰,۹۹۱۱۲	دوربین واتسون		۱,۸۱۱۰۵۸
معناداری		۰,۰۰۰۰۰۰			

منبع: محاسبات تحقیق

تحلیل نتایج حاصل از مدل برای فرضیه اول:

با توجه به جدول ضرایب رگرسیونی برآورد شده برای مدل فرضیه اول مشاهده می شود که ضریب متغیر اجتناب مالیاتی (TaxAv) برابر ۰,۰۱۱۹۷۵ و سطح معنی داری معادل ۰,۰۳۵۸ بدست آمده است لذا با توجه به اینکه این مقدار از سطح آلفای تحقیق که برابر ۰,۰۵ است، کمتر می باشد لذا این فرضیه (صفر) که بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود ندارد، رد می شود؛ یعنی می توان گفت که بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در بررسی معنی دار بودن کل این مدل با توجه به این که مقدار احتمال معناداری آزمون تحلیل واریانس F از ۰/۰۵ کوچک تر می باشد ($P\text{-Value} < ۰/۰۵$) با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن کل مدل تایید می شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۷۰ درصد از تغییرات توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می گردد؛ که مقدار مناسبی می باشد.

همچنین نتایج برآورد آماره دورین واتسون در جهت تایید استقلال اجزای خطا نشان از برآورد این آماره با مقدار ۱,۸۱ دارد که در محدوده مناسب ۱,۵ تا ۲,۵ قرار دارد.

بررسی فرضیه دوم

برای تحلیل این فرضیه ابتدا از آزمون F لیمر برای انتخاب بین روش های رگرسیون پول دیتا (تلفیقی) و رگرسیون با اثرات ثابت استفاده می کنیم. در برآورد مدل پانل دیتا با دو حالت کلی روبرو هستیم. حالت اول این است که عرض از مبدأ برای کلیه مقاطع یکسان است که در این صورت با مدل پولد دیتا (pool data) مواجه هستیم. حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام مقاطع متفاوت است که به این حالت پانل دیتا (panel data) گفته می شود. برای شناسایی دو حالت فوق از آزمون ف به نام اف- لیمر استفاده می شود. پس در صورتی که سطح معنی داری آزمون f از ۰,۰۵ کمتر باشد از مدل پانل دیتا و در صورتی که از ۰,۰۵ بزرگتر باشد از مدل پولد دیتا استفاده میکنیم. حال با توجه به مدل زیر آزمون F لیمر را برای فرضیه دوم محاسبه میکنیم.

جدول (۹)-آزمون اف لیمر فرضیه دوم

آزمون اثر	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معنی داری
(F) آزمون اثرات	۱۱,۰۰۸۹۴۸	(113,662)	۰,۰۰۰۰

از آنجا که سطح معنی داری این آزمون کوچکتر از ۵٪ است بنابراین می توان نوع داده ها را پانل در نظر گرفت. حال جهت بررسی نوع اثرات از آزمون هاسمن استفاده شده که نتایج آن در جدول زیر آورده شده است. (فرض صفر این آزمون: اثرات مدل تصادفی می باشد).

جدول (۱۰) - آزمون هاسمن برای فرضیه دوم

آزمون هاسمن	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معنی داری
آزمون هاسمن	۲۴,۳۳۷۴۸۴	۷	۰,۰۰۱۰

با توجه به اینکه سطح معنی داری آزمون کمتر از ۰,۰۵ شده است لذا فرض صفر آزمون رد می شود؛ بنابراین بایستی در برازش مدل اثرات مقاطع را ثابت فرض نمود.

۱-۲-۴-۴-بررسی ناهمسانی واریانس:

برای بررسی وجود ناهمسانی واریانس جملات اخلال، آزمون وایت (White) برای مدل انجام شده است. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس وایت به شرح جداول زیر می باشد.

$$\begin{cases} H_0 = \text{ناهمسانی واریانس} \\ H_1 = \text{همسانی واریانس} \end{cases}$$

جدول (۱۱) -نتایج آزمون ناهمسانی واریانس فرضیه دوم

مدل	مقدار آماره	سطح معنی داری	نتیجه
دوم	۱,۱۹۴۲۳۷	۰,۲۰۶۵	همسانی واریانس

با توجه به جدول (۱۱) در مورد مدل فرضیه دوم، H_0 رد می شود و همسانی متغیرها برقرار است. برای آزمون ناهمسانی واریانس ها با استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) و همچنین در روش محاسبه ماتریس کوواریانس ضرایب از روش PCSE استفاده می کنیم. این کار موجب تغییر شیوه محاسبه خطای استاندارد ضرایب شده و به تبع آن مقدار آماره و سطوح معناداری مربوطه از بابت ناهمسانی واریانس موجود تصحیح می شود.

بررسی خودهمبستگی

یکی از مفروضاتی که در رگرسیون مد نظر قرار می گیرد، استقلال خطاها از یکدیگر است. در صورتی که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشند، امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. با استفاده از آزمون براش - گودفری خودهمبستگی بین داده ها را بررسی می کنیم.

$$\begin{cases} H_0 = \text{وجود خود همبستگی} \\ H_1 = \text{عدم وجود خود همبستگی} \end{cases}$$

جدول (۱۲) - نتایج آزمون خودهمبستگی فرضیه دوم

مدل	مقدار آماره	سطح معنی داری	نتیجه
دوم	۱۷۸,۷۷۲۸	۰,۰۰۰۰	وجود خودهمبستگی

با توجه به جدول (۱۲) در مدل فرضیه دوم سطح معنی داری کمتر از ۰,۰۵ نشان می دهد که فرضیه H_0 رد نمی شود. در صورت وجود خودهمبستگی در مدل آماری باعث می شود رگرسیون با خطا انجام شود و مقداره آماره دورین - واتسون که بین (۱/۵ - ۲/۵) باید نشان داده شود، به درستی به دست نمی آید و رگرسیون نتایج واقعی را نشان نمی دهد. در این صورت با استفاده از روش رفع خود همبستگی مرتبه اول این مشکل رفع می شود و آماره دورین واتسون به درستی در بازه مناسب نشان داده می شود.

برآزش مدل رگرسیونی دوم (فرضیه دوم)

برای آزمون این فرضیه ها از مدل زیر بهره گیری شده است در صورتی که در برآزش مدل فوق ضریب β_7 معنی دار شود آنگاه فرضیه دوم مورد حمایت قرار خواهد گرفت. $H_0 =$ کیفیت حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود اثر ندارد.

$H_1 =$ کیفیت حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود اثر دارد.

برای آزمون فرضیه فوق از مدل زیر استفاده می شود.

(مدل ۲)

$$EQ_{i,t} = \alpha + \beta_1 TaxAv_{it} + \beta_2 TaxAv_{it} * AQ_{i,t} + \beta_3 SIZE + \beta_4 LEV + \beta_5 GROWTH + \beta_6 ROA + \beta_7 AGE + \varepsilon$$

در جدول زیر مدل فوق مورد برآزش قرار گرفته است.

جدول (۱۳)- نتایج حاصل از فرضیه دوم

متغیرها	ضرایب	خطای معیار	آماره	سطح معناداری
عرض از مبدا	β_0	۰,۰۶۱۳۶۷	۰,۹۷۳۰۱۶	۰,۳۳۱۰
اجتناب مالیاتی	TaxAv	۰,۰۱۰۱۳۰	۱,۴۶۷۸۸۶	۰,۰۴۲۷
کیفیت حسابرسی*اجتناب مالیاتی	TaxAv*AQ	۰,۰۰۵۰۷۶	۰,۶۷۲۴۱۳	۰,۵۰۱۶
اندازه شرکت	SIZE	-۰,۰۰۰۶۳۹	-۰,۱۶۰۹۶۳	۰,۸۷۲۲
اهرم مالی	LEV	۰,۰۱۴۴۴۶	۰,۵۰۳۳۷۵	۰,۶۱۴۹
رشد شرکت	GROWTH	۰,۰۰۱۱۶۳	۰,۸۶۹۱۲۵	۰,۳۸۵۲
بازده دارایی ها	ROA	۰,۰۱۲۶۰۱	۰,۳۶۲۷۳۶	۰,۷۱۶۹
عمر شرکت	AGE	۰,۰۰۴۵۰۶	۰,۷۶۴۴۳۹	۰,۴۴۴۹
شاخص های مدل				
ضریب تعیین	۰,۷۰۹۹۴۴	ضریب تعیین تعدیل شده	۰,۶۴۶۴۲۸	
Fآماره	۱۱,۱۷۷۴۱	دورین واتسون	۱,۸۲۲۲۰۲	
معناداری	۰,۰۰۰۰۰۰			

منبع: محاسبات تحقیق

تحلیل نتایج حاصل از مدل برای فرضیه دوم:

با توجه به جدول ضرایب رگرسیونی برآورد شده برای مدل فرضیه دوم مشاهده می شود که ضریب متغیر کیفیت حسابرسی*اجتناب مالیاتی (TaxAv*AQ) برابر ۰,۰۰۵۰۷۶ و سطح معنی داری معادل ۰,۵۰۱۶ بدست آمده است لذا با توجه به اینکه این مقدار از سطح آلفای تحقیق که برابر ۰,۰۵ است، بیشتر می باشد لذا این فرضیه (صفر) کیفیت حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود اثر ندارد، رد نمی شود؛ یعنی نمی توان گفت که کیفیت حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود اثر دارد.

در بررسی معنی دار بودن کل این مدل با توجه به این که مقدار احتمال معناداری آزمون تحلیل واریانس F از ۰/۰۵ کوچک تر می باشد ($P\text{-Value} < ۰/۰۵$) با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن کل مدل تایید می شود.

ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۷۰ درصد از تغییرات توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می گردد؛ که مقدار بسیار مناسبی می باشد.

همچنین نتایج برآورد آماره دورین واتسون در جهت تایید استقلال اجزای خطا نشان از برآورد این آماره با مقدار ۱,۸۲ دارد که در محدوده مناسب ۱,۵ تا ۲,۵ قرار دارد.

جدول (۱۴) - نتیجه گیری فرضیه های ارائه شده در پژوهش

نتیجه آزمون فرضیه	آزمون روابط بین متغیرها	
تایید فرضیه (مثبت و معنادار)	بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.	فرضیه اول
رد فرضیه	کیفیت حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود اثر دارد.	فرضیه دوم

نتایج پژوهش

فرضیه اول

بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.

پرداخت مالیات منجر به کاهش سود و وجوه نقد باقیمانده برای ذینفعان شرکت از جمله سهامداران می شود. مالیات بر درآمد از منظر شرکت ها هزینه است از این رو به طور طبیعی این انگیزه وجود دارد تا شرکت، سهامداران و سایر عوامل اداره کننده آن، اقداماتی را جهت اجتناب مالیاتی و در نتیجه کاهش پرداخت مالیات انجام دهند. اجتناب مالیاتی یک شرکت جزئی از استراتژی های کلی آن است که با سایر استراتژی های سرمایه گذاری و عملیاتی آن در هم آمیخته است و می تواند با پایداری و کیفیت سود رابطه معناداری داشته باشد. مالیات از جمله عوامل موثر بر تصمیمات و استراتژی های شرکت ها و تصمیم گیرندگان می باشد. مبانی نظری و شواهد تجربی مبین آن است که شرکت ها سعی در اتخاذ استراتژی هایی دارند که منجر به صرفه جویی در هزینه مالیاتی شود. هرچند که محافظه کاری و اجتناب مالیاتی می توانند ابزارهایی مکمل یا جایگزین برای این منظور باشند. محافظه کاری و اجتناب مالیاتی از جمله سیاست هایی هستند که می توانند به منظور انگیزه های مالیاتی مورد استفاده شرکت ها قرار گیرند. شواهد حاکی از این می باشد که اجتناب مالیاتی و محافظه کاری ابزاری رایج و قابل قبول برای کاهش مالیات بر درآمد شرکت ها و کاهش هزینه های شرکت و به تبع آن، افزایش ثروت سهامداران می باشد. فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی از جمله فعالیت هایی است که ممکن است شرکت ها به وسیله آن سعی در کاهش مالیات نمایند. اجتناب مالیاتی از دو بعد گسترده و محدود تعریف شده است. در بعد گسترده، اجتناب مالیاتی به صورت «کاهش آشکار مالیات به ازای هر ریال سود حسابداری قبل از مالیات» تعریف می گردد. برخی اجتناب مالیاتی را به صورت انجام اقدامات قانونی به منظور کاهش بدهی مالیاتی تعریف می نمایند. در بعد محدود، تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی ریشه در قانونی بودن اقدامات مؤدیان دارد. فرار مالیاتی نوعی تخطی از قانون

است؛ در مقابل، اجتناب مالیاتی در چارچوب قوانین مالیاتی انجام میشود و مؤدی دلیلی برای نگرانی بابت کشف احتمالی اقدامات خویش ندارد.

نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش خواجهی و همکاران (۱۴۰۰) همسو می باشد.

فرضیه دوم:

کیفیت حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت سود اثر دارد.

با توجه به مسئله تضاد منافع بین مدیریت و ذینفعان گوناگون، اقلام تعهدی ارائه شده در صورت های مالی می تواند بوسیله مدیران دستکاری شده و قابلیت اتکای آنها زیر سؤال رود. حسابرسی یکی از ارکان اصلی فرآیند پاسخگویی است زیرا پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا است و قابلیت اتکای اطلاعات مستلزم بررسی آنها توسط شخصی مستقل از تهیه کنندگان اطلاعات است. افزایش شمار استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی که در واقع مشتری محسوب میشوند، باعث گردیده تا کیفیت کار حسابرسان به شدت مورد توجه و دقت قرار گیرد. بین خدمات حسابرسی و مالیاتی رابطه پایداری وجود دارد و در طول زمان شرکت های حسابرسی به ارائه دهنده اصلی خدمات مالیاتی به مشتریان حسابرسی خود تبدیل میشوند. کیفیت حسابرسان (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر اجتناب مالیاتی شرکت های بورسی بر اساس هزینه مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات، تأثیر مستقیم و معنادار دارد. این در حالی است که کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرسان) بر اجتناب مالیاتی شرکتهای بورسی تنها بر اساس هزینه مؤثر مالیاتی، تأثیر مستقیم و معنادار دارد. همچنین در مقایسه با حسابرسان با کیفیت پایین، احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرسان با کیفیت بالا اقدامات حسابداری مشکوک را کشف کرده و در گزارش حسابرسی خود مخالف استفاده یا واجد شرایط بودن آنها شوند. دوره تصدی حسابرسان، شهرت و اندازه مؤسسه حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده می شوند و میتوان گفت که در موسسات حسابرسی بزرگتر مدیریت سود بیشتری وجود دارد و بین مدیریت و کیفیت سود تعهدی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی دار برقرار است. هر چه کیفیت حسابرسان افزایش یابد، با ایفای نقش مشاور مالی، شرکت را در تطبیق بیشتر مالیات ابرازی با مالیات قطعی (تشخیصی توسط ممیزان مالیاتی) یاری داده و اجتناب مالیاتی را کمتر میسازد و از این لحاظ، رابطه معناداری بین کیفیت حسابرسان با اجتناب مالیاتی و کیفیت سود برقرار است چراکه نقش خود را از طریق مدیریت سود که ابزاری برای اقدام اجتناب مالیاتی است، اعمال کرده، بنابراین میتوان گفت کیفیت حسابرسان رابطه بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی را تعدیل میکند.

نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش غفاریان شاگردی و همکاران (۱۳۹۷) و جف و همکاران (۲۰۱۰) همسو می باشد.

پیشنهادهای پژوهش

- به مدیران و تصمیم گیرندگان توصیه میشود در تصمیمات و استراتژی های مالیاتی، ضمن در نظر گرفتن افق دید بلندمدت، پیامدها و تأثیر احتمالی هر یک از سیاست های مالیاتی را مورد توجه قرار دهند.

- به سرمایه گذاران نیز توصیه میشود ضمن توجه به استراتژی ها و برنامه ریزی های مالیاتی شرکت ها، پیامدهای احتمالی مربوطه را بر جریانهای نقدی و عملکرد آتی شرکت ها مورد توجه قرار دهند و اطلاعات مربوط را در الگوی تصمیم گیری خود لحاظ نمایند
- به جهت کاهش میزان اجتناب مالیاتی همانند نظر فیوست و ریدل در ابتدا روحیه مالیات دهی افراد تقویت شود و این امر میسر نمی شود مگر از طریق حرکت دولت در رویههای شفاف، پاسخگو و کارا و ایجاد اطمینان در مؤدیان که مالیات گرفته شده در راستای ارائه خدمات بهتر به شهروندان مصرف میگردد.
- آموزش مؤدیان مالیات درخصوص ارائه اطلاعات و دانش لازم یکی از راههای دستیابی به این هدف میباشد.
- با توجه به رابطه مستقیم کیفیت حسابرس (اندازه موسسه حسابرسی) با اجتناب مالیاتی به نظر میرسد استفاده از خدمات حسابرسی موسسات بزرگ مانند سازمان حسابرسی به دلیل بالا بودن کیفیت آنها و مهارت بیشتر در اداره مدیریت سود و کاهش اجتناب مالیاتی مناسب تر باشد.
- تأکید و کنترل بیشتر سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری بر پدیده کیفیت اطلاعات حسابداری و نیز مدیریت سود.
- نقاط ضعف و کمبودهای مقرراتی لازم شناسایی و از طریق وضع قوانین و مقررات یا استانداردهای حسابداری تدابیر لازم در خصوص کاهش مدیریت سود اندیشیده شود.

منابع

- اسدی، مرتضی و دارابی، مجید. (۱۳۹۱). کیفیت حسابرسی، مجله حسابرس، شماره ۶۲، دی ۱۳۹۱.
- اسماعیلی، شاهپور (۱۳۸۵). رابطه بین کیفیت سود و بازده سهام. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه علامه طباطبایی.
- ایمانی برندق، محمد، مهرانی، کاوه و رحیم حجت شمایی. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی مجله دانش حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۵، صص ۱۶۷-۱۸۹
- جامعی، رضا. (۱۳۹۳). بررسی موارد خاص در حسابداری. چاپ اول، تهران: انتشارات گلگشت.
- جامعی، رضا، نظری، علی، اسماعیلی، محمد. بررسی نقش میانجی کیفیت سود در رابطه بین مابه التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابرسی. دانش حسابرسی. ۱۳۹۹؛ ۲۰ (۸۱): ۱۴۸-۱۲۸
- خواجهی، شکراله، رضایی، غلامرضا، فانی، لایلا. (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و ضعف کنترل های داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی، (۰)، - . doi: ۱۰.۳۰۴۹۵/jdaa.۲۰۲۲.۱۹۳۹۹۴۳.۱۰۱۰
- خواجهی، شکراله، کیامهر، محمد. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات، ۲۳(۲۶) (مسلسل ۷۴)، ۸۷-۱۰۸.

- رحمانی، علی، زهرا اربایی، بهار. (۱۳۹۲). رابطه بین مالیات تشخیصی و ایرانی با مدیریت سود. پژوهش های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۱۲، صص ۶۱-۸۳
- سپاسی، سحر. حسن زاده، مرتضی. (۱۳۹۵). تاثیر بعد اقتصادی مسئولیت اجتماعی شرکت روی پایداری سود. حسابداری ارزشی رفتاری، ۱، ۱۳۸-۱۲۳.
- شباهنگ، رضا (۱۳۸۹). تئوری حسابداری جلد دوم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی
- شفیعی، سعیده و صبوری دیلمی، محمدحسن. (۱۳۸۸). "بررسی شیوه های مبارزه با پدیده پولشویی با تاکید بر راهکارهای مالیاتی". فصلنامه تخصصی مالیات، شماره پنجم، ص ۱۳۷-۱۶۹.
- صدیقی، روح اله. (۱۳۹۹). کیفیت حسابرس، مدیریت سود و اجتناب مالیاتی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی (تحقیقات حسابداری)، ۱۲(۴۶)، ۱۶۹-۱۸۶.
- کیاوه، عبدالله (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی
- نیکبخت، محمدرضا؛ منتی، وحید؛ رضائی، ذبیح الله و رحمانی، علی. (۱۳۹۷) کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالش ها و موانع. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. شماره ۲۷

- Hendriksen, E. And V. Berda, (1992), "Accounting Theory", 5th Ed. New Yourk: Irwiin. Juan García-Teruel, P. And Martínez-Solano, P., (2007), "Effects Of Working Capital Management On SME Profitability", International Journal Of Managerial Finance, Vol. 3, No. 2, 164-177.
- Kalbuana, N., & Aryadi, R. C. (2020). The Effect Of Audit Quality, Tax Avoidance, Leverage, And Presentation Of Other Comprehensive Income On Firm's Value In Jakarta Islamic Index Company. Journal of Islamic Economics Perspectives, 2(1), 1-10.
- Monem, R., Farshadfar, Sh. (2007). Has earnings quality declined over time? Australian evidence. on line. www.ssrn.com
- Rizqia, A., & Lastiati, A. (2021). Audit Quality and Tax Avoidance: The Role of Independent Commissioners and Audit Committee's Financial Expertise. Journal of Accounting Auditing and Business-Vol, 4(1).
- Smith, D., and Butters, K. J. (1949). Taxable and Business Income. New York: National Bureau of Economic Research.
- Tang, T., and Firth, M. (2012). "Earnings persistence and stock market reactions to the different information in book-tax difference: Evidence from China". The International Journal of Accounting, Vol. 47 No. 3, pp. 369-397
- Watts, R. L., and Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Yopie, S., & Elivia, E. (2022). The Effect of Corporate Social Responsibility, Family Ownership on Tax Avoidance: The Effect of Audit Quality Moderation. Indonesian Journal of Economics, Social, and Humanities, 4(1), 29-40.

The effect of audit quality on the relationship between tax avoidance and earnings quality

Farzin Khoshkar¹

Sahar Moradi²

Atefeh Faramarzi³

Date of Receipt: 2022/06/11 Date of Issue: 2022/07/14

Abstract

The purpose of this research is to investigate the effect of audit quality on the relationship between tax avoidance and profit quality. Also, the statistical population of this research includes all the companies of Tehran Stock Exchange and the systematic elimination method was used to select the sample. In the first stage, all the companies that are qualified to participate in the sampling were selected, and then the companies that do not meet the mentioned conditions were removed, and in the last stage, the remaining companies were selected for the test. The research period was considered between 2013 and 2019. The data required for the research hypothesis tests in this research were taken from the annual financial statements of the companies (Kedal website) and the website of the Stock Exchange Organization. The results showed that there is a significant relationship between tax avoidance and profit quality, and audit quality has an effect on the relationship between tax avoidance and profit quality.

Keywords

Audit quality, tax avoidance, profit quality

1. Lecturer, Department of Accounting and Management, Nasser Khosrow Institute of Higher Education, Saveh, Iran.
2. Master's student in accounting, Nasser Khosrow Institute of Higher Education, Saveh, Iran.
3. Master's student in accounting, Nasser Khosrow Institute of Higher Education, Saveh, Iran.