

بررسی تاثیرگذاری حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مشارکت حسابرسان بر گزارشگری متهورانه مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

سیده سارا لاجوردی^۱، مریم کردوانی^۲، مرضیه سینه باغی زاده^۳

^۱ مربی گروه حسابداری دانشگاه فنی و حرفه ای تهران ایران.

^۲ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه پردیس بین الملل شیراز.

^۳ کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز.

نام نویسنده مسئول:

سیده سارا لاجوردی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۱۸

چکیده

اهمیت توجه به پاسخگویی در شرکت ها، افزایش حاکمیت شرکتی و کسب آگاهی از چگونگی گزارشگری متهورانه مالیاتی، از عوامل مهم برای تصمیم گیری مدیران است. هدف این پژوهش بررسی تاثیرگذاری حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مشارکت حسابرسان بر گزارشگری متهورانه مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این پژوهش از نوع کاربردی است و روش شناسی آن نیمه تجربی است. متغیر وابسته پژوهش، گزارشگری متهورانه مالیاتی و متغیرهای مستقل حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مشارکت حسابرسان می باشد. به منظور آزمون فرضیه های پژوهش داده های ۱۲۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۹ با استفاده از مدل رگرسیون چندگانه مورد آزمون و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از پژوهش بیانگر تاثیر مثبت و معنادار حق الزحمه حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی است. همچنین، یافته ها حاکی از تاثیر منفی و معنادار بین کیفیت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی است. علاوه بر این، نتایج موید فقدان تاثیر معنادار مشارکت حسابرسان بر گزارشگری متهورانه مالیاتی است.

واژگان کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، مشارکت حسابرسان، گزارشگری متهورانه مالیاتی.

مقدمه

یکی از موضوعات مهمی که در حال حاضر در کشورهای پیشرفته مورد مطالعه می باشد گزارشگری متهورانه مالیاتی می باشد. حامیان این بحث استدلال می کنند که انطباق ارزش دفتری مالیات باعث کاهش در فرصت طلبی مدیران بر گزارشگری مالی و حداقل رساندن انطباق هزینه های شرکت می باشد. و همچنین مخالفان انطباق ارزش دفتری مالیات که منجر به از دست رفتن اطلاعات مالی قابل توجهی توسط استفاده کنندگان از صورت های مالی و مراجع مالیاتی می باشد (برادلی و همکاران^۱، ۲۰۱۵) یکی از استدلال های اولیه که در حمایت انطباق ارزش دفتری می باشد را می توان اختیاران کمتر مدیریت در گزارشگری و در نتیجه مدیریت سود کمتر می باشد (دسای^۲، ۲۰۰۵ و ویتاکر^۳، ۲۰۰۵). هانلون و هیتزمن^۴ (۲۰۱۰) برنامه ریزی مالیاتی متهورانه را بصورت کاهش مالیات های قطعی تعریف کرده اند. تئوری های سنتی مالیات را به عنوان یک هزینه برای واحد تجاری و سهامداران در نظر می گیرند. بنابراین، انتقال ثروت ها از دولت ها به سهامداران از طریق برنامه ریزی مالیاتی متهورانه به عنوان استراتژی حداکثرسازی ارزش در نظر گرفته می شود (فیلیپس و^۵ ۲۰۰۳). هرچند که برنامه ریزی مالیاتی متهورانه منجر به ایجاد مشکلاتی در شفافیت اطلاعات می شود. استدالات تئوری نمایندگی بیانگر این است که مالیات متهورانه می تواند رفتارهای فرصت طلبانه مدیریتی مانند دستکاری سود را تسهیل می نماید. همچنین در این راستا حرفه حسابرسی در بیست سال اخیر، تغییرات سریع و درخور توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی اجازه داد بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه ها در هر کار حسابرسی باشند. در چنین وضعیتی حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از بالاترین حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد (نیک بخت و تنانی، ۱۳۸۹). با توجه به تحقیق کارسلو و همکاران^۶ در سال ۲۰۰۲ بیان نمودند که حق الزحمه حسابرسی، منعکس کننده هزینه های اقتصادی حسابرسان کارآمد می باشد و از منظر حسابرسان، حسابرسان به دنبال حداقل کردن کل هزینه ها از طریق تراز کردن هزینه های منابع خود (هزینه های انجام کار حسابرسی بیشتر) و زیان های آتی ناشی از بدهی قانونی می باشند. حق الزحمه حسابرسی، به صورت لگاریتم طبیعی حق الزحمه های حسابرسی که به شرکت حسابرسی بابت خدماتش در طول سال پرداخت می شود، اندازه گیری می گردد (گریفین و دیگران^۷، ۲۰۰۹). با توجه به تحقیق سانتانو و همکاران (۲۰۱۸) که بیان شده است مطالعات گسترده ای در زمینه حق الزحمه حسابرسی تأثیر عوامل متعدد اقتصادی و عوامل مالی واحد تجاری بر تعیین حق الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار داده اند. در میان این مطالعات تعدادی به بررسی تأثیر نقاط ضعف با اهمیت کنترل های داخلی، ویژگی های مدیریتی، تغییرات قانونی بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته اند. نقش حسابرسی در اعتبار بخشی نسبت به اطلاعات سود شرکت ها در پی تجدید ارایه اخیر سود شرکت ها و ورشکستگی شرکت های بزرگ، از اهمیت درخور توجهی برخوردار شده است. تفاوت های ناشی از کیفیت حسابرسی به صورت تفاوت در اعتبار ارایه شده توسط حسابرسان و کیفیت سود صاحبکار آنها خود را نشان می دهد. از آنجایی که کیفیت حسابرسی دارای ابعاد متفاوتی است و به طور ذاتی غیرقابل مشاهده است، مشخصه حسابرسی خاصی وجود ندارد که به عنوان شاخصی برای کیفیت حسابرسی استفاده نموده و گذشته مانند بکر و همکاران (۱۹۹۸) از حسن شهرت حسابرسان به عنوان شاخصی برای کیفیت حسابرسی استفاده نموده و رابطه بین حسن شهرت و کیفیت سود را بررسی کرده اند. حسابرسی راهکاری جهت از بین بردن عدم تقارن اطلاعاتی موجود بین مدیران و سهامداران، از طریق تعدیل تضاد منافع، می باشد و یکی از مهمترین مکانیزم های آن بهبود دوره تصدی می باشد. مکانیزم های حسابرسی میتوانند فرصت های مدیریت سود را کاهش و در نتیجه کیفیت سود را افزایش دهند (مرضیان و محمد^۸، ۲۰۲۱). با توجه به اینکه در حال حاضر سیاست مالیاتی برای توسعه کشور امری حیاتی است چرا که منبع درآمدی

¹ Bradley et al.² Desai³ Whitaker⁴ Hanlon, M. and Heitzman⁵ Phillips⁶ Karslo et al⁷ Griffin et al⁸ Marziana AND Muhammad

است برای حکومت و منابع مورد نیاز برای تامین مالی خدمات عمومی مانند راه تحصیل و سایر را برای مردم خود فراهم نماید (لواگی و منونسین^۹، ۲۰۱۲). هر چند که برای شرکت ها مالیات به عنوان یک هزینه در نظر گرفته می شود چرا که واحد های تجاری به صورت مستقیم از این قبیل خدمات عمومی بهره نمی برند بنابراین استراتژی های توسط واحد تجاری ایجاد می شود تا برای کاهش و یا تعدیل مالیات آنها برنامه ریزی کند و برنامه ریزی مالیاتی قانونی است چرا که اشخاص حقیقی و یا واحدهای تجاری از قوانین مالیاتی بهره می برند و این موضوع تحت عنوان اجتناب از پرداخت مالیات شناخته می شود هر چند که زیاده روی در برنامه ریزی مالیاتی منجر به گزارشگری متهور مالیاتی می شود (مرضیان و محمد، ۲۰۲۱). گزارشگری متهور مالیاتی به استراتژی های مختلف برنامه ریزی مالیاتی گفته می شود که توسط واحدهای تجاری به منظور کاهش بدهی مالیاتی به کار گرفته می شود و به صورت تلاش شرکت به منظور کاهش پرداخت های مالیاتی با استفاده از فعالیت های برنامه ریزی مالیاتی متهورانه و اجتناب از پرداخت مالیات تعریف می شود (چن و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۰). اگرچه برنامه ریزی های مالیاتی قانونی است اما می تواند منجر به فرار مالیاتی شود که فرار غیرقانونی از مالیات است و این امر منجر به کاهش درآمد مالیاتی حکومت می شود (عبدالوهاب و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۷). بنابراین گزارشگری متهور مالیاتی موضوع قابل توجه برای محققان است و این موضوع با رشد اقتصادی در ارتباط است (ایوانینا و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۶) گزارشگری متهور مالیاتی در بسیاری از کشورها به عنوان یک ویژگی رایج برای شرکت ها مطرح شده است چرا که به عنوان یک عامل محرک در اکثر تصمیمات شرکت از جمله افزایش سود افزایش سرمایه گذاری و افزایش انگیزه ایفای نقش می کند. محققان تاثیر حاکمیت شرکتی بر گزارشگری متهور مالیاتی را بررسی کردند تا مکانیزم های مورد استفاده برای کاهش تهور مالیاتی را شناسایی نمایند (آرمسترانگ و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۵؛ رابینسون و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۲). اکثر مطالعات گذشته گزارشگری متهور مالیاتی شرکت را در قالب تئوری نمایندگی مورد بحث قرار دادند (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۴). این تئوری در محیط شرکت مناسب به نظر می رسد به علت وجود رابطه مدیر نماینده بین سهامداران و مدیران از دیدگاه تئوری نمایندگی برنامه ریزی متهورانه مالیاتی این امکان را برای مدیران فراهم می آورد که از محل منابع شرکتی تولید شده از فعالیت های متهورانه مالیاتی اجاره استخراج کنند. غیر قابل انکار است که سهامداران از منافع نهایی مالیات متهورانه از جمله ذخیره مالیاتی بیشتر برای واحد تجاری لذت می برند هر چند سهامداران ممکن است هزینه های آن نیز برای مالیات متحول آن متحمل شوند مانند جرایم مالیاتی بالفعل مقرر شده از سمت نهاد های مالیاتی هزینه های اجرا هزینه های شهرت و هزینه های سیاسی (سلمروود^{۱۵}، ۲۰۰۴). بنابراین مالیات متهورانه باعث می شود که نماینده مدیر از منافع خصوصی کنترل به هزینه از دست رفتن منافع سهامداران در نبود و کنترل بازار بهره ببرند. و با توجه به تحقیق مرضیان و محمد (۲۰۲۱) نشان دادند که مولفه های حاکمیت شرکتی (حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مشارکت حسابرسی) بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد. بنابراین با توجه به مبانی نظری بیان شده، در این تحقیق، به بررسی تاثیرگذاری حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مشارکت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است.

مبانی نظری پژوهش

شرکت های سهامی باید حق الزحمه ای را در قبال دریافت خدمات حسابرسی پرداخت نمایند، مبلغ حق الزحمه حسابرسی نشان دهنده کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرس است. تفاوت در حق الزحمه حسابرسی نشان دهنده سطح تلاش صرف شده توسط حسابرس در فرآیند حسابرسی است (سیمونیوک^{۱۶}، ۱۹۸۰) کریشنان و ویسوانتانان^{۱۷} (۲۰۰۸) بیان نمودند با توجه

⁹ Levaggi, R. and Menoncin

¹⁰ Chen et al

¹¹ Abdul Wahab et al

¹² Ivanyna et al

¹³ Armstrong et al

¹⁴ Robinson et al

¹⁵ Slemrod, J.

¹⁶ Simunic

¹⁷ Krishnan, G.V. and Visvanathan

به کاهش قدرت حاکمیت شرکتی، فعالیت حسابرسان را در شرکت افزایش می دهد و همین امر می تواند حق الزحمه حسابرسی را افزایش دهد. سیمونز و چنگ^{۱۸} (۱۹۹۶) نشان دادند که در کشور هنگ کنگ فرار مالیاتی به عنوان یک رفتاری رایج پذیرفته شده است بنابراین این پتانسیل را دارد که در نبود حسابرسی مالیاتی، افزایش یابد و در نهایت منجر به فرار مالیاتی بدون شناسایی شود. بنابراین حق الزحمه های حسابرسی نیز بالاتر است چرا که تلاش حسابرسی برای شناسایی بیشتر است و احتمال خسارت و زیان به علت ریسک دعاوی قضایی و لطمه وارد شدن به شهرت و اعتبار بیشتر است (هانلون و همکاران، ۲۰۱۲؛ مرضیان و محمد، ۲۰۲۱). ساختارهای پیچیده تر فرار مالیاتی امکان مدیریت سود را برای شرکت ها فراهم می کند (دسائی و دارماپالا^{۱۹}، ۲۰۰۶). بنابراین در موقع فرار مالیاتی و یا وجود مالیات متهورانه افزایش حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار است. همچنین مرضیان و محمد (۲۰۲۱) بیان نمودند در شرکت های برزیلی نشان داده است که فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات با حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت دارد بر این اساس می توان نتیجه گرفت که شرکت هایی که در برنامه ریزی مالیاتی خود متهورانه عمل می کنند تمایل دارند تا با پرداخت حق الزحمه حسابرسی بیشتر خود را جریمه نمایند. هر چند که این ارتباط در صورت وجود حاکمیت شرکتی مناسب در کشور ضعیف تر است. کیفیت حسابرسی با اعتبار گزارشگری مالی، کیفیت سود و مربوط بودن ارزش در ارتباط است (آستانا و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۹؛ کریاکو و دیمتریس^{۲۱}، ۲۰۱۸؛ الرساس و کاماردین^{۲۲}، ۲۰۱۶؛ لی و لی^{۲۳}، ۲۰۱۳).

۴ شرکت های بزرگ حسابرسی که کیفیت حسابرسی آنان بیشتر می باشد با احتمال بیشتری وجود تقلب در صورت های مالی را شناسایی می کنند و در مقایسه با سایر موسسات نظارت بیشتری اعمال می کنند. به علاوه موسسه بزرگ حسابرسی از تخصص بالاتری برخوردار هستند و نگرانی بیشتری نسبت به شهرت و اعتبار خود دارند. به علاوه آنها منابع قابل توجهی در اختیار دارند و از استراتژی حسابرسی سیستماتیک و توسعه یافته استفاده می کنند به کارگیری موسسه بزرگ حسابرسی در مقایسه با سایر موسسات گزارشگری متهورانه مالیاتی در میان صاحبکاران را کاهش می دهد. اعتبار و شهرت به خطر می افتد اگر آنها خدمات دیگر غیر از حسابرسی ارائه نمایند (کلاسن و همکاران^{۲۴}، ۲۰۱۶؛ مرضیان و محمد، ۲۰۲۱). تاثیر حسابرسان برای مالیات متهورانه به محیط سازمانی هر کشور نیز بستگی دارد آشکار است که در کشورهای با حمایت قوی از سرمایه گذار، ریسک دعاوی قضایی حسابرس بالاتر است محیط حسابرسی بهتر بوده و فشار بازار سرمایه نیز بیشتر است (کاناگارتنام و همکاران^{۲۵}، ۲۰۱۶) هر حسابرس مستقل ساختار دانش، پیش زمینه تحصیلی، تجربه کاری و سبک شناختی منحصر به فرد خود را دارد، که می تواند بر درک آن ها از استانداردهای حسابداری و حسابرسی تاثیر گذارد. به علاوه هر حسابرس مستقل پشتکار، اولویت ریسک و سطح اخلاقی منحصر به فرد خود را دارد که می تواند بر قضاوت حرفه ای و استقلال آن ها در طول فرایند حسابرسی تاثیر گذارد. این ویژگی های شخصی باعث می شود که حسابرسان مستقل رویکرد حسابرسی منحصر به فرد خود را برای به کارگیری استانداردهای حسابرسی هم راستا با قوانین کاری به منظور تفسیر و اجرای استانداردهای حسابداری طراحی نمایند. تفسیر و اجرای منحصر به فرد استانداردهای حسابداری سبب شکل گیری اصلاحی می شود که ما «را سبک حسابرسی فردی می نامیم و انتظار داریم که سبک حسابرسی فردی حسابرسان مستقل تاثیر سیستماتیک بر صورت های مالی صاحبکار را داشته باشد (ونگ و همکاران^{۲۶}، ۲۰۱۲). علاوه بر بررسی تاثیر حسابرسان بر قابلیت مقایسه صورت های مالی، پایداری این تاثیر بر طول زمان نیز مورد انتظار است. به این علت که بسیاری از عوامل تعیین کننده سبک حسابرسی مانند توانایی فردی و سبک شناختی در طول زمان تغییر نمی کند. بنابراین اگر حسابرس در گذشته اعلام کرده باشد که صورت های

¹⁸ Simmons, R.S. and Cheng¹⁹ Desai, M.A. and Dharmapala²⁰ Asthana et al²¹ Kyriakou, M.I. and Dimitras²² Al-Rassas, A.H. and Kamardin²³ Lee, H. and Lee²⁴ Klassen et al²⁵ Kanagaretnam, K., et al²⁶ Wang et al

مالی صاحبکار با همتایان صنعت خود از قابلیت مقایسه بالاتری برخوردار است انتظار می رود که این نتیجه گیری در آینده نیز همچنان باقی بماند (ونگ و همکاران، ۲۰۱۲).

والایی و زینعلی (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه ی حسابرسی پرداختند. معیارهای کیفیت حسابرسی در این پژوهش اندازه ی موسسه حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت و تداوم انتخاب حسابرسان در نظر گرفته شده است. به همین منظور داده های مربوط به ۷۲ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران برای دوره ی زمانی بین سال های ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ مورد بررسی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه ها از تکنیک رگرسیون چند متغیره به روش داده های تابلویی استفاده شد. یافته ها نشان داد بین تخصص مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه ی حسابرسی رابطه ی منفی و معنادار وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش مبین این است که عوامل تداوم انتخاب حسابرسان و اندازه ی موسسه ی حسابرسی رابطه ی مثبت و معنادار با حق الزحمه ی حسابرسی دارند.

زارع و جمالی (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر تاخیر در گزارش حسابرسی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در هر نوع سرمایه گذاری، سرمایه گذاران به دنبال کسب بازدهی از سرمایه گذاری خود هستند و سعی دارند که از مقدار آتی بازده سهام اطلاعاتی کسب کنند. مشخص بودن متغیرهای موثر بر قیمت سهام می تواند راهگشایی برای سرمایه گذاران جهت شناخت سازوکار بازار سهام و برنامه ریزی آتی باشد روش تجزیه و تحلیل داده ها از رگرسیون خطی استفاده شده است و همچنین تعداد نمونه که از روش نمونه گیری حذف سیستماتیک از جامعه آماری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تعداد ۱۱۰ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۰ - ۱۳۹۸ انتخاب شده است. روش گردآوری اطلاعات از صورت های مالی حسابرسی شده شرکتهای موجود در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین از سایت کدال و نرم افزار رهاورد نوین می باشد. نتایج پژوهش نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری مشاهده شده است و همچنین کیفیت حسابرسی* تاخیر در گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معکوس و معناداری را نشان داده شده است.

منصوریان و فرهاد (۱۴۰۰) به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی، اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت پرداختند. به منظور بررسی فرضیه های پژوهش از رگرسیون خطی برای شرکت های تولیدی فهرست شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۸ استفاده شده است. در این پژوهش کیفیت حسابرسی (اقدام تعهدی اختیاری بر مبنای مدل تعدیل شده جونز) به عنوان متغیر وابسته و اعتبار شرکت حسابرسی و حق الزحمه شرکت حسابرسی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است. بر اساس روش حذف سیستماتیک تعداد ۱۰۹ شرکت به عنوان نمونه آماری این پژوهش انتخاب گردید. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین حق الزحمه شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یافته ها نشان می دهد که شرکت های حسابرسی معتبر، درک و شناخت عمیق تری از تحریف های موجود در صورت های مالی دارند و زمان بیشتری را جهت کشف تحریفات صرف می نمایند و تصمیماتی که چنین حسابرسانی اتخاذ می کنند از کیفیت بالاتری برخوردار است. از این رو انتظار می رود که درخواست حق الزحمه بالاتری نیز داشته باشند

رجب کردی و تختایی (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی و دوره تصدی شریک حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. سودآوری پایین خدمات حسابرسی سنتی فشار پیوسته و مداومی را برای انجام فعالیت های غیرحسابرسی نظیر خدمات مشاوره ای، طراحی سیستم های حسابداری، طراحی یا اصلاح کنترل های داخلی برای حفظ سودآوری مؤسسات حسابرسی به وجود آورده است، بنابراین هدف این پژوهش بررسی تأثیر حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی و تداوم تصدی شریک حسابرسان با کیفیت حسابرسی در ۱۰۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۳-۱۳۹۷ می باشد که با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات مینتی بر داده های تابلویی مورد آزمون قرار گرفته است. و بر اساس آن دوفرضیه تدوین شده است، نتایج حاصل از آزمون فرضیات پژوهش نشان میدهد که حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار بر کیفیت حسابرسی دارد، نتایج همچنین نشان میدهد تداوم تصدی شریک حسابرسان تأثیر مستقیم و معنادار بر کیفیت حسابرسی دارد.

مرضیان و محمد (۲۰۲۱) به بررسی تاثیر حق الزحمه حسابرسی کیفیت حسابرسی و مالکیت اعضای هیئت مدیره تهور مالیاتی است نمونه مطالعه از ۲۱۵ مشاهده سالش نکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تايلند در طی دوره ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۸ انتخاب شده است از رگرسیون حداقل مجذور مربع ثابت استفاده شده است اطلاعات مربوط به متغیرهای حاکمیت شرکتی از گزارشات سالانه استخراج گردید و مابقی داده های مورد نیاز از پایگاه داده های *EMIS* استخراج گردیده است. یافته ها نشان دهنده این بود که حق الزحمه حسابرسی تهور مالیاتی را کاهش می دهد و مالکیت اعضای هیئت مدیره سبب افزایش تهور مالیاتی در میان واحدهای تجاری می شود خدمات غیر حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان استقلال حسابرسان آن را تضعیف نموده و منجر به تهور مالیاتی بیشتر می شود نتایج به دست آمده از تئوری نمایندگی حمایت می کند بر این اساس که مدیران و سهامداران عمده ممکن است در صورت نبود کنترل بازار به هزینه از دست رفتن منافع سهامداران از کنترل خود بهره ببرد بنابراین واحدهای تجاری نیاز به فعالیتهای حاکمیتی مناسب مانند انگیزه برای تلاش حسابرسان و نظارت در خدمات غیر حسابرسی دارند تا این قبیل سلب مالکیت ها را کاهش دهند.

هوگسترام و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر بین المللی شدن هیئت مدیره بر مدیریت سود شرکت های شمال اروپا پرداختند. بین المللی شدن شرکت ها منجر به بین المللی شدن هیئت مدیره ها نیز شده است. به طور خاص، با استفاده از تحقیقات در مورد زبان و پویایی هیئت مدیره، ما دلایل مبتنی بر نظریه را شناسایی می کنیم که چرا بین المللی شدن هیئت مدیره می تواند شیوه های مدیریت سود را افزایش یا کاهش دهد. با استفاده از نمونه ای از ۳۲۴۹ مشاهدات سالانه شرکت که نشان دهنده ۵۸۶ شرکت نوردیک غیرمالی فهرست شده در طی سال های ۲۰۰۱-۲۰۰۸ است، حضور مدیران خارجی غیراسکاندیناوی در هیئت مدیره با سطوح بالاتری از مدیریت سود مرتبط است. تجزیه و تحلیل نشان می دهد که این اثر توسط عوامل مرتبط با زبان و همچنین سطح دانش حسابداری اعضای هیئت مدیره خارجی هدایت می شود.

کورمن و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر اجتناب مالیاتی شرکت پرداختند. با استفاده از دیدگاه ذینفع گرا، متوجه می شویم که جنبه های مختلف حاکمیت شرکتی، مانند همسویی انگیزشی بین مدیریت و سهامداران، ترکیب هیئت مدیره، ساختار مالکیت، نظارت بر بازار سرمایه، حسابرسی، اجرا و روابط دولتی، و فشار سایر ذینفعان دارای تأثیر قوی است. تأثیر بر اجتناب مالیاتی شرکت ها یافته ها نشان می دهد که مکانیسم های حاکمیت شرکتی مؤثر، اجتناب مالیاتی را در سطح بهینه خاص شرکت هدایت می کند. با این حال، نظریه کلاسیک عامل اصلی در توضیح کامل اجتناب مالیاتی شرکت به عنوان یک نتیجه شکست خورده است. بررسی عوامل تعیین کننده اجتناب مالیاتی شرکتی مستلزم رویکردی جامع تر با در نظر گرفتن نهادهای حاکمیت شرکتی و همه ذینفعان مرتبط با شرکت است. نهادهای حاکمیت شرکتی نه تنها پتانسیل افزایش اجتناب مالیاتی، سودآورتر کردن شرکت ها را دارند، بلکه اجتناب مالیاتی را به سطحی محدود می کنند که خطرات ناشی از آن بیشتر از منافع آن نباشد.

الاستاستر و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۹) به بررسی فرار مالیاتی و نابرابری پرداختند. با استفاده از مجموعه داده ای منحصر به فرد از فهرست های مشتریان لو رفته از موسسات مالی فراساحلی مطابق با سوابق ثروت اداری در اسکاندیناوی، نشان می دهیم که فرار مالیاتی فراساحلی در میان ثروتمندان بسیار متمرکز است. توزیع ناهنجار ثروت فراساحلی مستلزم نرخ بالای فرار مالیاتی در بالا است: که ۰.۰۱ درصد ثروتمندترین خانوارها حدود ۲۵ درصد از مالیات خود را فرار می دهند. در مقابل، فرار مالیاتی شناسایی شده در ممیزی های مالیاتی تصادفی طبقه بندی شده کمتر از ۵ درصد در سراسر توزیع است. سهام برتر ثروت هنگام حسابداری دارایی های گزارش نشده به طور قابل توجهی افزایش می یابد و اهمیت فاکتورگیری در فرار مالیاتی برای اندازه گیری صحیح نابرابری را برجسته می کند.

فرضیه اول: حق الزحمه حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد

فرضیه دوم: کیفیت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد

فرضیه سوم: مشارکت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد

²⁷ Kovermann, J. and Velte

²⁸ Alstadsæter et al

سوال اول: آیا حق الزحمه حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد؟
 سوال دوم: آیا کیفیت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد؟
 سوال سوم: آیا مشارکت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد؟

هدف اول: تبیین تاثیرگذاری حق الزحمه حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی .
 هدف دوم: تبیین تاثیرگذاری کیفیت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی .
 هدف سوم: تبیین تاثیرگذاری مشارکت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل:

حق الزحمه حسابرسی شرکت:

منعکس کننده هزینه های اقتصادی حسابرسان کارآمد می باشد. از منظر حسابرسان، حسابرسان به دنبال حداقل کردن کل هزینه ها از طریق تراز کردن هزینه های منابع خود (هزینه های انجام کار حسابرسی بیشتر) و زیان های آتی ناشی از بدهی قانونی می باشند (کارسلو و همکاران^{۲۹}، ۲۰۰۲) در بیشتر مطالعات مربوط به حق الزحمه حسابرسی، به صورت لگاریتم طبیعی حق الزحمه های حسابرسی که به شرکت حسابرسی بابت خدماتش در طول سال پرداخت می شود، اندازه گیری می کنیم (گریفین و دیگران^{۳۰}، ۲۰۰۹)

تعریف عملیاتی:

برای اندازه گیری، حق الزحمه حسابرسی شرکت از لگاریتم حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است (سانتانو و همکاران، ۲۰۱۸).

مشارکت حسابرسان

برای محاسبه مشارکت حسابرسان از تفاوت اقلام تعهدی استفاده گردیده است (لیو چانگ و همکاران^{۳۱}، ۲۰۱۷).

$$Absolute_AC_{st} = \frac{1}{3} \sum_{t=3}^{t-3} \frac{1}{k} \sum_{t=1}^k xDiff - DAC_{sit}$$

کیفیت حسابرسی:

در این شاخص از نوع موسسه حسابرسی به منظور اندازه گیری این متغیر استفاده خواهد شد. به پیروی از نمازی و همکاران (۱۳۹۰) برای اندازه گیری، اندازه حسابرسی شرکت از متغیر مجازی استفاده شده است بدین صورت که اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر می گیرد.

متغیر وابسته:

گزارشگری متهورانه مالیاتی:

در این پژوهش به پیروی از (فنگ و همکاران، ۲۰۱۹) از نرخ مؤثر مالیاتی (اجتناب از مالیات) برای محاسبه گزارشگری متهورانه استفاده شده است که از طریق رابطه زیر محاسبه خواهد شد:

$$ATR = \frac{Total\ current\ income\ tax\ expense_i}{pre-tax\ income_i} \quad (1)$$

که در این رابطه:

²⁹ Karslo et al

³⁰ Griffin et al

ATR: نرخ مؤثر مالیاتی (اجتناب از مالیات) بر اساس استانداردهای حسابداری است؛
Total income tax expense_{it}: کل هزینه های مالیاتی بر درآمد سال جاری
pre-tax income_{it}: درآمد قبل از مالیات قبل است.

دلیل انتخاب **ATR** برای اندازه گیری گزارشگری متهورانه مالیاتی با توجه به تحقیق زینگ و شوجون (۲۰۰۷) که بیان داشتند که نرخ مؤثر مالیاتی نشان دهنده بار مالیاتی واقعی یک شرکت است همچنین به عنوان درآمد مشمول مالیات یک شرکت لزوماً با گزارش حسابداری درآمد شرکت منطبق نیست بنابراین **ETR** بهترین سنجش برای شناسایی هرگونه برنامه ریزی مالیاتی است. نرخ مؤثر مالیاتی پایین تر (زیر نرخ مالیات قانونی) برای یک شرکت شکاف بزرگی بین حسابداری مالی و درآمد مشمول مالیات را نشان می دهد (کیم و همکاران، ۲۰۱۷).

متغیر کنترلی:

اندازه شرکت: در پژوهش حاضر، از لگاریتم طبیعی دارایی برای سنجش اندازه شرکت استفاده می گردد (مرضیان و محمد، ۲۰۲۱)

فرصت رشد شرکت

از نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری به دست می آید (مرضیان و محمد، ۲۰۲۱)

$$mtb = mv/bv$$

mv: ارزش بازار؛ **bv**: ارزش دفتری؛ **mtb**: فرصت رشد

بدهی شرکت

از نسبت بدهی های شرکت به دارایی های آن شرکت اندازه گیری می گردد (مرضیان و محمد، ۲۰۲۱)

$$Leverage = liab/asset$$

liab: بدهی شرکت؛ **asset**: دارایی شرکت

با توجه به تحقیق لیو مرضیان و محمد (۲۰۲۱) برای آزمون فرضیه ها از مدل های رگرسیونی زیر استفاده می گردد.
 مدل (۱)

با توجه به مدل زیر فرضیه های این پژوهش مورد بررسی قرار میگیرد:

$$TAX\ AGGR_{it} = \beta_0 + \beta_1 LAFEE_{it} + \beta_2 Auditing\ Quality_{it} + \beta_3 AUDEN_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEVERAGE_{it} + \beta_6 MTB_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن **a**، عرض از مبدأ؛ **TAX AGGR_{it}** گزارشگری متهورانه مالیاتی شرکت **i** در سال **t**؛ **auditing quality_{it}**، کیفیت حسابرسی شرکت **i** در سال **t**؛ **LAFEE_{it}**، حق الزحمه حسابرسی شرکت **i** در سال **t**؛ **AUDEN_{it}**، مشارکت حسابرس شرکت **i** در سال **t**؛ **LEVERAGE_{it}**، اهرم مالی شرکت **i** در سال **t**؛ **salegrowth_{it}**، رشد فروش شرکت **i** در سال **t**؛ **REL_{it}**، قابلیت مقایسه اطلاعات صورت های مالی شرکت **i** در سال **t**؛ **MTB_{it}**، فرصت رشد شرکت **i** در سال **t**؛ **SIZE_{it}**، اندازه شرکت **i** در سال **t**؛ **ε_{it}**، جمله خطا شرکت **i** در سال **t**

یافته های توصیفی تحقیق

همانطور که توضیح داده شد، در روش های توصیفی تلاش بر آن است تا با ارائه جدول و استفاده از ابزارهای آمار توصیفی نظیر؛ شاخص های مرکزی و پراکندگی، به توصیف داده های تحقیق پرداخته شود، تا این امر به شفافیت موضوع کمک کند. جدول زیر شامل آمار توصیفی برای همه متغیرهای به کاررفته در تحقیق هست. تعداد مشاهدات معتبر و درست برای هر متغیر ۷ سال می باشد. داده های موردنظر مربوط به ۱۲۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است، که دوره های زمانی

۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ را در برگرفته است. در بخش اول مهم ترین شاخص های مرکزی و پراکندگی متغیر دهی تحقیق ارائه شده است. از بین شاخص های مرکزی، میانگین و از شاخص های پراکندگی، انحراف معیار متغیره استفاده شده است. علاوه بر این برای هر متغیر ماکزیمم و مینیمم نیز ارائه شده است. این شاخص ها در جدول (۱) ارائه شده اند. ارقام این جدول به کمک نرم افزار *Excel* و *stata* نسخه ۱۲ محاسبه شده اند.

جدول (۱) آماره های توصیفی

متغیر	علامت اختصاری	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
گزارشگری متهورانه مالیاتی	<i>TAX_AGRR</i>	۰	۰/۴۴	۰/۱۹	۰/۲۱
حق الزحمه حسابرسی	<i>Lafees</i>	۲/۴۶	۶/۸۵	۴/۲۸	۰/۴۸
کیفیت حسابرسی	<i>auditing quality</i>	۰	۱	۰/۲۲	۰/۳۷
مشارکت حسابرسی	<i>AUDEN</i>	۰/۲۹	۰/۷۶	۰/۴۳	۰/۲
اندازه شرکت	<i>SIZE</i>	۱۰/۵۰	۱۸/۵۴	۱۳/۶۷	۰/۴۵
اهرم مالی	<i>LEV</i>	۰/۱۶	۰/۸۵	۰/۴۹	۰/۱۱
فرصت رشد	<i>MTB</i>	۰/۸۵	۷/۳۸	۲/۵۱	۰/۱۹

مانایی متغیرهای مدل

پیش از آزمون فرضیه های تحقیق، به دلیل آن که ماهیت متغیرهای تحقیق از نوع ترکیبی و برگرفته از داده های ترکیبی است برای تخمین الگوی مورد نظر باید آزمون پایایی برای متغیرهای تحقیق انجام شود. برای این منظور از آزمون لوین، لین و چو (*LLC*) استفاده می کنیم. نتایج بدست آمده آزمون لوین، لین و چو در سطح متغیرها در جدول (۲) نشان داده شده است.

H_0 : برای تمام متغیرهای مدل پایایی وجود ندارد

H_1 : برای تمام متغیرهای مدل پایایی وجود دارد

جدول (۲) نتایج آزمون لوین، لین و چو برای متغیرهای الگو

متغیرها	<i>LLC test statistic</i>	سطح معنی داری
<i>TAX_AGRR</i>	-۹/۴۵	۰/۰۰۰
<i>Lafees</i>	-۱۱/۲۷	۰/۰۰۰
<i>auditing quality</i>	-۱۴/۵۴	۰/۰۰۰
<i>AUDEN</i>	-۱۳/۶۷	۰/۰۰۰
<i>SIZE</i>	-۱۴/۸۲	۰/۰۰۰
<i>LEV</i>	-۱۷/۳۷	۰/۰۰۰
<i>MTB</i>	-۱۲/۱۱	۰/۰۰۰

با توجه به سطح معنی داری متغیرها که در جدول فوق نشان داده شده تمام متغیرها در طول دوره تحقیق دارای ایستایی می باشند. سطح معناداری برای تمامی متغیرها زیر ۰۰۰۱ می باشد.

آزمون نرمال بودن

قبل از آزمون فرضیات تحقیق باید از نرمال بودن داده ها اطمینان پیدا کرد، برای آزمون نرمال بودن جملات خطا از آزمون های مختلفی می توان استفاده کرد. یکی از این آزمون ها، آزمون شاپیروویلیک می باشد که در این تحقیق نیز از این آزمون استفاده شده است. در صورتی که اجزای باقی مانده از توزیع نرمال برخوردار باشند، می توان ادعا کرد که جامعه نیز دارای توزیع نرمال است.

H_0 : متغیرهای فرضیه نرمال هستند

H_1 : متغیرهای فرضیه نرمال نیستند

جدول (۳) آزمون نرمال بودن

متغیر	شاپیروویلیک	سطح معناداری
جمله خطا فرضیه اول	۱/۱۴	۰/۰۷۱

آزمون نرمال بودن متغیرها نشان دهنده نوع آمار مورد استفاده را مشخص می کند. آزمون نرمال بودن نحوه توزیع و پراکندگی داده ها رو مشخص می کند. همان طور که در جدول (۳) مشاهده می شود نتیجه سطح معناداری این آزمون برای تمامی داده ها، بالای ۵ درصد می باشد، بیانگر نرمال بودن این داده ها است. داده های نرمال بودن نحوه توزیع و پراکندگی داده ها رو مشخص می کند.

آزمون هم خطی

هم خطی به معنای وجود ارتباط خطی بین همه یا برخی از متغیرهای توضیحی فرضیه رگرسیون است. در رگرسیون خطی فرض بر این است که هیچ رابطه خطی دقیقی بین هیچ یک از متغیرهای توضیحی وجود ندارد. نقض این فرض موجب بروز مشکل هم خطی می شود. البته هم خطی بر دو نوع هم خطی کامل و هم خطی ناقص است و در صورتی که هم خطی از نوع کامل باشد، فرض مذکور نقض شده است.

هنگامی که یک ارتباط خطی کامل مابین متغیرهای توضیحی یک فرضیه رگرسیون وجود داشته باشد، تخمین های فرضیه رگرسیون نمی تواند به طور منحصر به فردی محاسبه شود. هم خطی دلالت بر این دارد که ۲ متغیر، ترکیب خطی کاملاً نزدیکی با یکدیگر دارند. بدین معنی است که بین متغیرهای مستقل همبستگی بالایی وجود دارد و ممکن است با وجود بالا بودن R^2 ، فرضیه دارای اعتبار بالایی نباشد. به عبارت دیگر با وجود آن که فرضیه خوب به نظر می رسد ولی دارای متغیرهای مستقل معنی داری نمی باشد. در صورت تأیید هم خطی، مجموعه ای از مشکلات در تعیین دقت معادله رگرسیون وجود دارد. شاخص عامل تورم واریانس (VIF) برای بررسی هم خطی:

جهت تشخیص وجود هم خطی، شاخص عامل تورم واریانس (VIF) مورد استفاده قرار می گیرد. اگر شاخص VIF متغیر مستقلی بیشتر از ۵ باشد احتمالاً با متغیرهای دیگر هم خطی دارد. در این صورت باید مورد بررسی بیشتر قرار گیرد. در غیر این صورت مشکل هم خطی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد

آزمون هم خطی (VIF) متغیرهای تحقیق به شرح جدول زیر می باشد:

جدول (۴) آزمون هم خطی

متغیر	علامت	مدل اول
حق الزحمه حسابرسی	<i>Lafees</i>	۳/۴۵
کیفیت حسابرسی	<i>auditing quality</i>	۲/۴۲
مشارکت حسابرسی	<i>AUDEN</i>	۳/۰۹

اندازه شرکت	<i>SIZE</i>	۲/۳۶
اهرم مالی	<i>LEV</i>	۳/۰۹
فرصت رشد	<i>MTB</i>	۴/۰۱

مقادیر همخطی نشان دهنده احتمال همبستگی داخلی بین متغیرها می باشد. مقادیر همخطی با بیشتر از ۵ نشان دهنده احتمال هم خطی بین متغیرهای مستقل است و مقادیر بیش از ۱۰ بیانگر مشکل جدی در استفاده از رگرسیون در وضعیت موجود می باشد (حساس یگانه و دیگران، ۱۳۸۸). از طرفی تمامی شاخص های وضعیت کوچکتر از ۵ می باشند که نشان دهنده عدم وجود هم خطی بین متغیرهای مستقل است.

آزمون های فرضیه اول

آزمون F لیمر

آزمون F لیمر برای تعیین به کارگیری فرضیه آثار ثابت در مقابل تلفیق داده ها انجام گرفته و این آزمون مشخص کننده فرضیه اثرات ثابت (پنل) یا فرضیه تلفیقی (پول) می باشد اگر سطح معناداری این آزمون کمتر از ۵ درصد باشد نمایانگر این می باشد که از فرضیه اثرات ثابت (پنل) و اگر بیشتر از ۵ درصد باشد از فرضیه تلفیقی (پول) استفاده می شود که نتایج آن در جدول زیر نشان داده شده است.

H_0 : فرضیه تلفیقی است

H_1 : فرضیه اثرات ثابت است

جدول (۵) آزمون F لیمر

فرضیه	آزمون آثار	آماره	سطح معناداری	نتیجه آزمون
	F	۳۲/۱۴	۰/۰۰۰	اثرات ثابت

نتایج این آزمون نشان می دهد که مقدار سطح معناداری فرضیه ها زیر ۵ درصد است. بنابراین فرض H_0 (فرضیه تلفیقی) تایید نمی شود.

آزمون هاسمن

آزمون هاسمن^{۳۱} برای تعیین استفاده از فرضیه اثر ثابت در مقابل اثر تصادفی انجام می شود. آزمون هاسمن بر پایه وجود یا عدم وجود ارتباط بین خطای رگرسیون تخمین زده شده و متغیرهای مستقل فرضیه شکل گرفته است. اگر چنین ارتباطی وجود داشته باشد، فرضیه اثر ثابت و اگر این ارتباط وجود نداشته باشد، فرضیه اثر تصادفی کاربرد خواهد داشت.

H_0 : فرضیه با اثرات تصادفی است

H_1 : فرضیه با اثرات ثابت است

جدول (۶) آزمون هاسمن

فرضیه	خلاصه آزمون	آماره کای اسکور	معناداری	نتیجه آزمون
	دوره تصادفی	۲۷/۱۳	۰/۰۰۰	فرضیه آثار ثابت

همانطور که از نتایج نگاره مشهود است، مقدار معناداری برای فرضیه تحقیق کمتر از ۵ درصد است. بنابراین، فرضیه یک فرضیه آثار ثابت تایید می شود. این موضوع به معنی عدم وجود ارتباط بین خطای رگرسیون تخمین زده شده و متغیرهای مستقل است. با توجه به نتایج به دست آمده از روش پنل دیتا برای آزمون فرضیه ها استفاده می گردد.

آزمون ناهمسانی واریانس ها و خودهمبستگی

یکی از مفروضات معادله رگرسیون، ثابت بودن واریانس خطاها می باشد که بعنوان فرض همسانی واریانس ها شناخته می شود. در صورتیکه خطاها، واریانس ثابتی نداشته باشند، گفته می شود که ناهمسانی واریانس وجود دارد. فرض دیگر مدل رگرسیون خطی، صفر بودن کواریانس بین اجزای خطا در طول زمان (یا به صورت مقطعی برای انواع داده ها) می باشد. هنگامی که واریانس جملات خطا ثابت نباشد و تغییر کند گفته می شود مشکل ناهمسانی واریانس وجود دارد. یکی از مفروضات معادله رگرسیون، ثابت بودن واریانس خطاها می باشد که بعنوان فرض همسانی واریانس ها شناخته می شود. در صورتیکه خطاها، واریانس ثابتی نداشته باشند، گفته می شود که ناهمسانی واریانس وجود دارد. فرض دیگر مدل رگرسیون خطی، صفر بودن کواریانس بین اجزای خطا در طول زمان (یا به صورت مقطعی برای انواع داده ها) می باشد. در این پژوهش برای بررسی ناهمسانی واریانس از آزمون LR و برای رفع سنجش خودهمبستگی از آزمون والد ریج استفاده می گردد.

H_0 : متغیرهای فرضیه خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس ندارند

H_1 : متغیرهای فرضیه خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس دارند

جدول (۷) آزمون خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس

آزمون خود همبستگی			آزمون ناهمسانی واریانس ها		
خود همبستگی	سطح معناداری	F	ناهمسانی	سطح معناداری	F
ندارد	۰/۳۰۴	۰/۴۱	ندارد	۰/۳۴۱	۰/۵۹

بررسی نتایج آزمون ناهمسانی واریانس ها حاکی از سطح معنی داری بیشتر از ۵٪ بوده است. لذا فرض صفر رد نمی شود، این بدان معنا است متغیرهای فرضیه خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس ندارند.

جدول (۸) آزمون مدل اول

متغیر	علامت اختصاری	ضریب	آماره t	سطح معنی داری
Lafees	حق الزحمه حسابرسی	۰۵۴/۰	۲/۸۴	۰/۰۰۳
auditing quality	کیفیت حسابرسی	-۰/۱۰۸	-۲/۲۶	۰/۰۳۴
AUDEN	مشارکت حسابرسی	-۰/۰۸۲	-۱/۱۳	۰/۰۷۱
SIZE	اندازه شرکت	۰/۰۴۳	۲/۱۲	۰/۰۴۱
LEV	اهرم مالی	۱۰۹/۰	۲/۹۹	۰/۰۰۷
MTB	فرصت رشد	-۰/۰۱۷	-۱/۵۲	۰/۱۴۳
عرض از مبدا	β	۰/۰۶	۲/۵۹	۰/۰۱۸
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۴	آماره f	۹۰/۴۷
آزمون دوربین واتسون			سطح معنی داری	۰/۰۰۰
				۱/۸۸

آزمون فرضیه اول

H_0 : حق الزحمه حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری ندارد.

H_1 : حق الزحمه حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

نتایج جدول (۸) نشان دهنده بهینه بودن فرضیه برای آزمون فرضیه است. آماره $f(90/47)$ و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مؤید معنادار بودن فرضیه برای آزمون فرضیه است. ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۵۴ می باشد. متغیر حق الزحمه حسابرسی به عنوان متغیر مستقل، گزارشگری متهورانه مالیاتی به عنوان متغیر وابسته و متغیرهای اندازه شرکت، اهرم مالی و فرصت رشد به عنوان متغیرهای کنترلی در تحقیق شناخته می شوند. متغیر حق الزحمه حسابرسی با توجه به سطح معناداری (۰/۰۰۳) در جدول (۸) بر متغیر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر مثبت و مستقیم دارد. بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، اهرم مالی، و فرصت رشد بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه حق الزحمه حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر مثبت و معناداری دارد، فرضیه اول پژوهش مورد تأیید واقع می شود. مفهوم معنی داری در همبستگی این است آیا همبستگی بدست آمده بین دو متغیر را می توان شانس و تصادفی دانست یا واقعا بین دو متغیر همبستگی وجود دارد. این موضوع که عدد بدست آمده معنی دار است یا خیر، از خود عدد بدست آمده با اهمیت تر است. ضریب همبستگی را با R نشان می دهند. با به توان دو رساندن ضریب همبستگی، مقدار ضریب تعیین (R^2) بین دو متغیر بدست می آید. ضریب تعیین نشان می دهد که چند درصد تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل تبیین می شود. این ضریب در رگرسیون کاربرد زیادی دارد. که بر اساس نتیجه این فرضیه ضریب تعیین این تحقیق ۰/۵۴ می باشد.

آزمون فرضیه دوم

H_0 : کیفیت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری ندارد.

H_1 : کیفیت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

نتایج جدول (۸) نشان دهنده بهینه بودن فرضیه برای آزمون فرضیه است. آماره $f(90/47)$ و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مؤید معنادار بودن فرضیه برای آزمون فرضیه است. ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۵۴ می باشد. متغیر کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر مستقل، گزارشگری متهورانه مالیاتی به عنوان متغیر وابسته و متغیرهای اندازه شرکت، اهرم مالی و فرصت رشد به عنوان متغیرهای کنترلی در تحقیق شناخته می شوند. متغیر کیفیت حسابرسی با توجه به سطح معناداری (۰/۰۳۴) در جدول (۸) بر متغیر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر منفی و معکوس دارد. بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، اهرم مالی، و فرصت رشد بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه کیفیت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر منفی و معناداری دارد، فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید واقع می شود.

آزمون فرضیه سوم

H_0 : مشارکت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری ندارد.

H_1 : مشارکت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

نتایج جدول (۸) نشان دهنده بهینه بودن فرضیه برای آزمون فرضیه است. آماره $f(90/47)$ و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مؤید معنادار بودن فرضیه برای آزمون فرضیه است. ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۵۴ می باشد. متغیر مشارکت حسابرسی به عنوان متغیر مستقل، گزارشگری متهورانه مالیاتی به عنوان متغیر وابسته و متغیرهای اندازه شرکت، اهرم مالی و فرصت رشد به عنوان متغیرهای کنترلی در تحقیق شناخته می شوند. متغیر مشارکت حسابرسی با توجه به سطح معناداری (۰/۰۷۱) در جدول (۸) بر متغیر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری ندارد. بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، اهرم مالی، و فرصت رشد بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه مشارکت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی تاثیر معناداری ندارد، فرضیه سوم پژوهش مورد تأیید واقع نمی شود.

نتیجه گیری و پیشنهادها

ساختارهای پیچیده تر فرار مالیاتی امکان مدیریت سود را برای شرکت ها فراهم می کند (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۶). بنابراین در موقع فرار مالیاتی و یا وجود مالیات متهورانه افزایش حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار است. همچنین مرضیان و محمد (۲۰۲۱) بیان نمودند که فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات با حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت دارد بر این اساس می توان نتیجه گرفت که شرکت هایی که در برنامه ریزی مالیاتی خود متهورانه عمل می کنند تمایل دارند تا با پرداخت حق الزحمه حسابرسی بیشتر خود را جریمه نمایند. هر چند که این ارتباط در صورت وجود حاکمیت شرکتی مناسب در کشور ضعیف تر است. شرکت های بزرگ حسابرسی که کیفیت حسابرسی آنان بیشتر می باشد با احتمال بیشتری وجود تقلب در صورت های مالی را شناسایی می کنند و در مقایسه با سایر موسسات نظارت بیشتری اعمال می کنند. به کارگیری موسسه بزرگ حسابرسی در مقایسه با سایر موسسات گزارشگری متهورانه مالیاتی در میان صاحبکاران را کاهش می دهد. اعتبار و شهرت به خطر می افتد اگر آنها خدمات دیگر غیر از حسابرسی ارائه نمایند (کلاسن و همکاران، ۲۰۱۶؛ مرضیان و محمد، ۲۰۲۱). هر حسابرس مستقل ساختار دانش، پیش زمینه تحصیلی، تجربه کاری و سبک شناختی منحصر به فرد خود را دارد، که می تواند بر درک آن ها از استانداردهای حسابداری و حسابرسی تاثیر گذارد. انتظار داریم که سبک حسابرسی فردی حسابرسان مستقل تاثیر سیستماتیک بر صورت های مالی صاحبکار را داشته باشد (وینگ و همکاران، ۲۰۱۲؛ لیو چانگ و همکاران، ۲۰۱۷). در این پژوهش، تاثیرگذاری حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و مشارکت حسابرس بر گزارشگری متهورانه مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان دهنده تاثیر مثبت و معنادار حق الزحمه حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی می باشد. نتایج حاصل از این پژوهش با یافته های پژوهش هانلون و همکاران (۲۰۱۲) و مرضیان و محمد (۲۰۲۱) که به بررسی ارتباط حق الزحمه حسابرسی و گزارشگری متهورانه مالیاتی پرداختند، مطابقت داشته است.

نتایج حاصل از فرضیه دوم حاکی از رابطه منفی و معنادار کیفیت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی بوده و نتایج آزمون فرضیه سوم نشان دهنده عدم وجود تاثیر معنادار مشارکت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی می باشد. نتایج حاصل از این پژوهش با یافته های پژوهش کلاسن و همکاران (۲۰۱۶) و کاناکارتنام و همکاران (۲۰۱۶) و مرضیان و محمد (۲۰۲۱) که به بررسی ارتباط کیفیت حسابرسی و گزارشگری متهورانه مالیاتی پرداختند، مطابقت داشته است.

با توجه به یافته های پژوهش، می توان انتظار داشت فعالیت های فرار مالیاتی و گزارشگری متهورانه مالیاتی در شرکت های ایرانی فرصت طلبانه باشد، چرا که بر مدیریت سود تأثیرگذار بوده و عدم تقارن اطلاعاتی را افزایش می دهد به همین دلیل با توجه به اینکه در شرکت ها گزارشگری متهورانه مالیاتی می باشد حق الزحمه حسابرسی افزایش می یابد و همین نیاز به حسابرس با کیفیت داشته و همین امر وجود موسسه سازمان حسابرسی را در شرکت های بورسی الزامی می نماید. یافته های پژوهش این ادعا را نیز تایید می کنند.

با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می شود به بورس اوراق بهادار تهران، پیشنهاد می گردد نسبت به گزارشگری متهورانه مالیاتی شرکت ها نظارت کافی داشته باشند تا با افشای اطلاعات مالیاتی صحیح در شرکت های بورسی و نظارت بر عملکرد آن شرکت ها و انجام اقدامات مقتضی در خصوص تعیین و تکلیف شرکت های مذکور برای عضویت یا عدم عضویت چنین شرکت هایی در بورس اوراق بهادار تهران و در نهایت و از همه مهم تر اطلاع رسانی صحیح و به موقع این سهامداران و سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه این شرکت ها جهت آگاهی این سهامداران و سرمایه گذاران از وضعیت واقعی شرکت ها برای حفظ و حمایت از ثروت سهامداران، سرمایه گذاران و به طور اعم، فعالان بازار سرمایه انجام گیرد. همچنین دلیلی بر از بین بردن رانت اطلاعاتی، تبدیل به بازار کارا و اثربخش گردد و فعالان اقتصادی در این بازار را برای چرخاندن هر چه بهتر چرخه های اقتصادی و هدایت صحیح سرمایه ها و ثروت های ملی بسوی تولید و اشتغال که منجر به رشد و توسعه اقتصادی خواهد شد، تشویق و حمایت نماییم. همین امر پیشنهاد نمود که از موسسات حسابرسی بزرگ استفاده نمایند زیرا موسسات حسابرسی بزرگ به عنوان عامل کنترلی و نظارتی، هیچ گونه منفعتی در شرکت ندارند پس تصمیم گیری های آنها بدون تعصب و جهت گیری خاصی بوده و در نتیجه منجر به عملکرد بهتر شرکت و افزایش در ارزش شرکت خواهد شد. بنابراین سرمایه گذاران و

اعتباردهندگان نیز برای سرمایه‌گذاری، به تاثیر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر گزارشگری متهورانه مالیاتی را در شرکت‌ها توجه نمایند و سپس اقدام به سرمایه‌گذاری نمایند.

همچنین پیشنهاد می‌شود به منظور پیشگیری از رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت در شرکت‌ها نسبت به افزایش شفافیت در محیط اطلاعاتی کشور از طریق تصویب قوانین و مقررات لازم اقدام گردد. همچنین، تقویت سیستم حاکمیت شرکتی به منظور اعمال نظارت بیشتر بر مدیریت و حرکت مدیریت در جهت منافع سرمایه‌گذاران در شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد، بدین صورت که سیستم حاکمیت شرکتی قوی تلاش می‌کند با نظارت مناسب بر مدیریت، از رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت که در جهت دستیابی به منافع شخصی صورت می‌گیرد جلوگیری کند.

همچنین، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی را برای دوره‌های کوتاه مدت کم‌تر از یک سال (صورت‌های مالی میان دوره‌ای) مورد آزمون قرار داد و همچنین در هر صنعت به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- [۱] رجب کردی، مجید و تختایی، نصراله (۱۳۹۹). تأثیر حقالزحمه خدمات غیر حسابرسی و دوره تصدی شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، ششمین کنفرانس ملی پژوهش های کاربردی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد سالم در بانک، بورس و بیمه، تهران
- [۲] زارع، مژده و جمالی، امیرحسین (۱۴۰۰). بررسی تاثیر تاخیر در گزارش حسابرسی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، یازدهمین کنفرانس بین المللی پژوهش های نوین در مدیریت، اقتصاد و توسعه
- [۳] نیک بخت، محمدرضا و تنانی، محسن (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی، مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال دوم، شماره پیاپی ۴، دانشگاه تهران.
- [۴] منصوریان، صبا و فرهادتوسکی، امید (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین حق الزحمه شرکت حسابرسی، اعتبار شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی، هفتمین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی
- [۵] والایی اکمل، معصومه و زینعلی، لعلیا (۱۴۰۰). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه ی حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران، چهارمین همایش ملی توسعه علوم فناوریهای نوین در مدیریت، حسابداری و کامپیوتر، تهران.
- [6] Al-Rassas, A.H. and Kamardin, H. (2016), "Earnings quality and audit attributes in high concentrated ownership market", *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, Vol. 16 No. 2, pp. 377-399, doi: 10.1108/CG-08-2015-0110.
- [7] Asthana, S., Khurana, I. and Raman, K.K. (2019), "Fee competition among Big 4 auditors and audit quality", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol. 52 No. 2, pp. 403-438, doi: 10.1007/s11156-018-0714-9.
- [8] Alstadsæter, A., Johannesen, N. and Zucman, G. (2019), "Tax evasion and inequality", *American Economic Review*, Vol. 109 No. 6, pp. 2073-2103, doi: 10.1257/aer.20172043.
- [9] Armstrong, C.S., Blouin, J.L., Jagolinzer, A.D. and Larcker, D.F. (2015), "Corporate governance, incentives, and tax avoidance", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 60 No. 1, pp. 1-17.
- [10] Abdul Wahab, E.A., Ariff, A.M., Madah Marzuki, M. and Mohd Sanusi, Z. (2017), "Political connections, corporate governance, and tax aggressiveness in Malaysia", *Asian Review of Accounting*, Vol. 25 No. 3, pp. 424-451, doi: 10.1108/ARA-05-2016-0053
- [11] Bradley Blaylock• Fabio Gaertner• Terry Shevlin (2015) "The association between book-tax conformity and earnings management" 20:141–172 Springer Science+Business Media New York
- [12] Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. and Shevlin, T. (2010), "Are family firms more tax aggressive than nonfamily firms?", *Journal of Financial Economics*, Vol. 95 No. 1, pp. 41-61, doi: 10.1016/j.jfineco.2009.02.003. Desai, M.A. and Dharmapala, D. (2006), "Corporate tax avoidance and high-powered incentives", *Journal of Financial Economics*, Vol. 79 No. 1, pp. 145-79, doi: 10.1016/j.jfineco.2005.02.002
- [13] Desai, M. A. (2005). The degradation of reported corporate profits. *Journal of Economic Perspectives*, 19, 171–192.
- [14] Hanlon, M. and Heitzman, S. (2010), "A review of tax research", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50 Nos 2-3, pp. 127-178
- [15] Hua Feng, Ahsan Habib, Gao liang Tian, (2019) "Aggressive tax planning and stock pricesynchronicity: evidence from China", *International Journal of Managerial Finance*, <https://doi.org/10.1108/IJMF-07-2018-0194>
- [16] Griffin, A., and H. Lont & Yuan sun, 2009 "Agency Problems and Audit fees: Further Tests of the Free Cash Flow Hypothesis", *Journal of Finance* Vol 1, pp: 1-35
- [17] Khurana, Rakesh, 2002, *Searching for a Corporate Savior: The Irrational Quest for Charismatic CEOs* (Princeton University Press, Princeton, NJ).

- [18] Jeong Ho Kim, Silla University, South Korea(2017). The Study On The Effect And Determinants Of Small – And Medium-Sized Entities Conducting Tax Avoidance. The Journal of Applied Business Research. Volume 33, Number 2
- [19] Klassen, K.J., Lisowsky, P. and Mescall, D. (2016), “The role of auditors, non-auditors, and internal tax departments in corporate tax aggressiveness”, The Accounting Review, Vol. 91 No. 1pp. 179-205, doi: 10.2308/accr-51137.
- [20] Kyriakou, M.I. and Dimitras, A.I. (2018), “Impact of auditor tenure on audit quality: European Evidence”, Investment Management and Financial Innovations, Vol. 15 No. 1, pp. 374-386, doi:10.21511/imfi.15(1).2018.31.
- [21] Krishnan, G.V. and Visvanathan, G. (2008), “Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between audit committee directors’ accounting expertise and accounting conservatism”, Contemporary Accounting Research, Vol. 25 No. 3, pp. 827-858, doi: 10.1506/car.25.3.7
- [22] Kyriakou, M.I. and Dimitras, A.I. (2018), “Impact of auditor tenure on audit quality: europeanEvidence”, Investment Management and Financial Innovations, Vol. 15 No. 1, pp. 374-386, doi:10.21511 /imfi.15 (1).2018.31
- [23] Kovermann, J. and Velte, P. (2019), “The impact of corporate governance on corporate tax avoidance—a literature review”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 36, p. 100270, doi: 0.1016/j.intaccudtax.2019.100270.
- [24] Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C.Y. and Lobo, G.J. (2016), “Relation between auditor quality and taxaggressiveness: implications of cross-country institutional differences”, AUDITING: A Journal of Practice and Theory, Vol. 35 No. 4, pp. 105-135, doi: 10.2308/ajpt-51417.
- [25] Ivanyina, M., Moumouras, A. and Rangazas, P. (2016), “The culture of corruption, tax evasion, and economic growth”, Economic Inquiry, Vol. 54 No. 1, pp. 520-542, doi: 10.1111/ecin.12228
- [26] Lee, H. and Lee, H. (2013), “Do Big 4 audit firms improve the value relevance of earnings and equity?” Managerial Auditing Journal, Vol. 28 No. 7, pp. 628-646, doi: 10.1108/MAJ-07-2012-0728
- [27] Levaggi, R. and Menoncin, F. (2012), “Paternalistic goods to improve income distribution: a politica economy approach”, SSRN Electronic Journal, pp. 1-19, doi: 10.2139/ssrn.2041894
- [28] Marziana Madah Marzuki, Muhammad Syukur (2021).The effect of audit fees, audit quality and board ownership on taxaggressiveness: evidence from Thailand. Asian Review of Accounting Vol. 29 No. 5, 2021 pp. 617-636 ©Emerald Publishing Limited 1321-7348
- [29] Phillips, J.D. (2003), “Corporate tax-planning effectiveness: the role of compensation-based incentives”, The Accounting Review, Vol. 78 No. 3, pp. 847-874.
- [30] Richardson, G., Taylor, G. and Lanis, R. (2013), “The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: an empirical analysis”, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 32 No. 3, pp. 68-88, doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2013.02.004.
- [31] Rabih Nehme, Mohammad Jizi, (2018) "The efficiency of corporate boards and firms’ audit fees: the case of the FTSE financial institutions", Pacific Accounting Review, Vol. 30 Issue: 3, pp.297-317
- [32] Simmons, R.S. and Cheng, T. (1996), “Citizens’ attitudes towards tax evasion in Hong Kong”, Asian Review of Accounting, Vol. 4 No. 1, pp. 98-117, doi: 10.1108/eb060668.
- [33] Simunic, D.A. (1980), “The pricing of audit services: theory and evidence”, Journal of Accounting Research, Vol. 18 No. 1, pp. 161-190, doi: 10.2307/2490397.
- [34] Slemrod, J. (2004), “The economics of corporate tax selfishness”, National Tax Journal, Vol. 57 No. 4, pp. 877-899, doi: 10.17310/ntj.2004.4.06.
- [35] Whitaker, C. (2005). Bridging the book-tax accounting gap. The Yale Law Journal, 115, 680–726.
- [36] Wang, Y., Yu, L. Zhang, Z., Zhao, Y., 2012. *Engaging audit partner experience and audit quality*. Working paper, Xiamen University, University of Houston