



کیفیت حسابرسی، مدیریت سود و اجتناب مالیاتی

دکتر روح‌الله صدیقی^۱ ©

استادیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی تهران

(تاریخ دریافت: ۲۰ دی ۱۳۹۷؛ تاریخ پذیرش: ۴ خرداد ۱۳۹۸)

با توجه به تبدیل شدن اجتناب مالیاتی به یکی از معضله‌های اساسی تحقق درآمدهای مالیاتی، در این پژوهش ارتباط میان کیفیت حسابرسی، مدیریت سود و اجتناب مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. با اعمال محدودیت‌های تعریف شده در انتخاب نمونه آماری، ۶۹ شرکت از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی سال‌های ۱۳۹۶-۱۳۹۲ انتخاب و آزمون فرضیه‌ها با استفاده از نرم‌افزار Eviews 8 و داده‌های تابلویی انجام شد.

نتایج پژوهش نشان داد که بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و این رابطه با حضور حسابرسی باکیفیت تشدید می‌گردد. همچنین بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. رابطه مستقیم و معناداری بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود نیز مشاهده گردید. از این رو این نتیجه گرفته شد که انجام مدیریت سود و استفاده از حسابرسی باکیفیت، هریک به صورت جداگانه و توأمان با یکدیگر، منجر به کاهش اجتناب مالیاتی می‌شود.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، مدیریت سود، کیفیت سود و اجتناب مالیاتی.

^۱ e_seddighi@yahoo.com

مقدمه

در کلیه جوامع، دولت‌ها در خصوص برآورده ساختن نیازها و خواسته‌های مردم همچون ایجاد شغل، برقراری امنیت داخلی و ملی و موارد دیگر مسئولیت دارند. دستیابی به این اهداف مستلزم وجود منابع مالی کافی است که یکی از منابع مهم درآمدی دولت مالیات بوده و از دیرباز توجه نهادها و افراد مختلف را به خود جلب نموده است [۷]. از آنجاییکه پرداخت مالیات، ثروت را از شرکت‌ها به دولت منتقل می‌نماید، اغلب شرکت‌ها اقدامات مدیریتی خود را به گونه‌ای طراحی و اجرا می‌کنند که تعهدات مالیاتی خود را حداقل نمایند [۸]. اجتناب مالیاتی از جمله فعالیت‌هایی است که ممکن است شرکت‌ها بوسیله آن سعی در کاهش بدهی‌های مالیاتی خود به نحو قانونی نمایند.

هدف اصلی گزارشگری مالی، کمک به کلیه ذینفعان شرکت برای تصمیم‌گیری است و مبنای تصمیم‌گیری در خصوص مالیات تعلق گرفته به شرکت‌ها، سود حاصل از فعالیت‌های تجاری آنهاست [۱۳]. از آن جایی که تهیه صورت‌های مالی به عهده مدیریت است، ممکن است مدیریت به دلایل مختلف از جمله انگیزه‌های مالیاتی اقدام به مدیریت سود کند. حسابرسان دارای توانایی‌های لازم برای کشف مدیریت سود می‌باشند اما با توجه به تعدد مؤسسات حسابرسی، کیفیت حسابرس متفاوت بوده و به نظر می‌رسد، به عنوان یک عامل مهم در کشف مدیریت سود و به دنبال آن اجتناب مالیاتی نقش داشته باشد. لذا تحقیق پیش رو درصدد است تا با بررسی‌های نظری و میدانی به این سؤالات پاسخ دهد که آیا کیفیت حسابرس باعث کاهش اجتناب مالیاتی در شرکت‌های تحت حسابرسی می‌شود و آیا این کاهش از طریق کنترل و بهبود مدیریت سود انجام می‌شود؟ آیا مدیریت سود با اجتناب مالیاتی مرتبط است؟ آیا کیفیت حسابرس و مدیریت سود با یکدیگر مرتبط هستند؟

نتایج این تحقیق می‌تواند به سازمان امور مالیاتی در تشخیص بهتر و دقیق‌تر مالیات کمک نموده تا بتوانند با شناخت مکانیزم‌های اجتناب مالیاتی، راهکارهای لازم برای جلوگیری و کاهش اجتناب مالیاتی را طراحی نمایند. همچنین سازمان بورس اوراق بهادار و وزارت امور اقتصادی و دارایی را در امر تدوین آیین‌نامه‌های راهبری یاری می‌دهد و در نهایت، باعث پر کردن شکاف تحقیقاتی و غنا بخشیدن به ادبیات این حوزه شده و می‌تواند نقطه عطفی برای انجام مطالعات آتی باشد.

مبانی نظری

• اجتناب مالیاتی

اجتناب مالیاتی^۱ نوعی سوء استفاده رسمی از قوانین مالیاتی است و با یافتن راه‌های قانونی برای گریز از پرداخت یا کاهش میزان مالیات پرداختی مرتبط می‌باشد [۱۰]. این در حالی است که علاوه بر اجتناب مالیاتی رفتارهای دیگری نیز برای کاهش بدهی‌های مالیاتی وجود دارد که از آن تحت عنوان فرار مالیاتی^۲ نام می‌برند [۹]. فرار مالیاتی یک نقض قانون است: زمانی که مؤدی مالیات از گزارش درآمد حاصل از کار

^۱ Tax Avoidance

^۲ Tax Evasion

و سرمایه‌ای که در اصل مشمول مالیات است، خودداری می‌کند، درگیر یک اقدام غیرقانونی شده است که او را در معرض اقدام اداری و قانونی از سوی مقامات قرار می‌دهد [۲۹]. اجتناب از پرداخت مالیات با فرار مالیاتی در دو جنبه‌ی قانونی بودن و مشمول مجازات شدن تفاوت دارد. در فرار مالیاتی بحث جرایم و غیرقانونی بودن مطرح می‌شود در حالی که در اجتناب مالیاتی این موارد مطرح نیستند.

• مدیریت سود

از نظر حسابداری سود به عنوان مازاد درآمدها نسبت به هزینه‌ها برای یک دوره حسابداری معین تعریف شده و طبق اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و اندازه‌گیری می‌شود. تحلیلگران مالی عموماً سود گزارش شده (سود حسابداری) را متفاوت از سود واقعی می‌دانند چراکه سود حسابداری می‌تواند به وسیله مدیران دستکاری شود [۱۱]. هیلی و والن^۱ [۲۲] معتقدند، مدیریت سود زمانی رخ می‌دهد که مدیریت برای گزارشگری مالی از قضاوت شخصی استفاده می‌کند و این کار را با هدف گمراه نمودن برخی از ذینفعان درباره عملکرد اقتصادی شرکت و یا برای تأثیر در نتایج قراردادهایی انجام می‌دهد که به ارقام گزارش شده حسابداری بستگی دارد. محققان بر این باورند که هر چه سود گزارش شده بر سود واقعی منطبق‌تر باشد، باکیفیت‌تر است [۵]. در سال‌های اخیر، اقلام تعهدی به عنوان یکی از مهمترین شاخص‌های کیفیت سود مورد توجه قرار گرفته‌اند. براساس مدل‌های ارائه شده درخصوص اندازه‌گیری کیفیت سود توسط دی‌آنجلو (۱۹۸۶) و جونز^۲ (۱۹۹۵)، اقلام تعهدی به دو جز عادی (غیراختیاری) و غیرعادی (اختیاری) تفکیک می‌شوند. در حالی که اقلام تعهدی عادی بواسطه مقررات، سازمان‌ها و دیگر عوامل خارجی محدود می‌شوند، اقلام تعهدی غیرعادی قابل اعمال نظر توسط مدیریت می‌باشند [۵]. اسلوئن^۴ (۱۹۹۶) اثبات کرد شرکت‌هایی که سود را بیش از جریان وجوه نقد عملیاتی گزارش کرده‌اند (حجم بالای اقلام تعهدی) از کیفیت سود پایین‌تری برخوردار هستند چراکه غیرممکن است بتوان جریان نقدی را دستکاری کرد و اعمال مدیریت سود توسط تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی از طریق تغییرات ایجاد شده در اقلام تعهدی غیرعادی می‌باشد [۵].

• کیفیت حسابرِس

اگرچه استفاده از روش تعهدی برای اندازه‌گیری نتایج عملکرد واحد تجاری بهتر از اندازه‌گیری خالص دریافت‌های نقدی می‌باشد اما اقلام تعهدی برخلاف اقلام نقدی با درجه‌ای از ابهام (ذهنیت‌گرایی) همراه هستند که باعث کاهش قابلیت اتکای آنها می‌شود [۱۲]. در این میان، با توجه به مسئله تضاد منافع بین مدیریت و ذینفعان گوناگون، اقلام تعهدی ارائه شده در صورت‌های مالی می‌تواند بوسیله مدیران دستکاری شده و قابلیت اتکای آنها زیر سؤال رود [۱۶]. حسابرِس یکی از ارکان اصلی فرآیند پاسخگویی است زیرا پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا است و قابلیت اتکای اطلاعات مستلزم بررسی آنها

¹ Healy & Wahlen

² DeAngelo

³ Jones

⁴ Sloan

توسط شخصی مستقل از تهیه‌کنندگان اطلاعات است. افزایش شمار استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی که در واقع مشتری محسوب می‌شوند، باعث گردیده تا کیفیت کار حسابرس به شدت مورد توجه و دقت قرار گیرد [۶]. کیفیت حسابرس عبارت است از حسن شهرت و مراقبت حرفه‌ای حسابرس که در نتیجه حسن شهرت حسابرس، اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی افزایش یافته و بر اثر نظارت و مراقبت حرفه‌ای حسابرس، کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی افزایش خواهد یافت [۱]. اثربخشی نظارت حسابرس تحت تأثیر شایستگی و بی‌طرفی (استقلال) حسابرس قرار دارد و حسن شهرت حسابرس به درک بازار از شایستگی و بی‌طرفی (استقلال ظاهری) او مرتبط می‌شود [۱]. دی‌آنجلو [۲۰] کیفیت حسابرسی را با واژه اعتبار حسابرس تعریف کرده است. او اظهار می‌دارد که ذینفعان می‌توانند از اندازه مؤسسه حسابرسی به عنوان جانشین حسن شهرت یا اعتبار حسابرس استفاده نمایند چراکه حسابرسان بزرگتر که تعداد صاحبکاران بیشتری دارند، در راستای تلاش برای حفظ هر صاحبکار، تحریفات کشف شده را با انگیزه بیشتری افشا می‌نمایند [۲۰] و می‌توانند این اطمینان را برای مشتریان به همراه آورد که اطلاعات مالی شرکت به سمت منافع مدیریت سوئه دار نشده است [۱۴-۱۷]

پیشینه پژوهش

• کیفیت حسابرس و اجتناب مالیاتی

میدو و شاکلفرد^۱ [۲۷] به بررسی تغییر نقش حسابرسان در برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها برای مالیات‌بندی درآمد شرکت‌ها پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین خدمات حسابرسی و مالیاتی رابطه پایداری وجود دارد و در طول زمان شرکت‌های حسابرسی به ارائه‌دهنده اصلی خدمات مالیاتی به مشتریان حسابرسی خود تبدیل می‌شوند.

هوگان و نوگا^۲ [۲۳] در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که خدمات مالیاتی را از حسابرس دریافت می‌کنند، دارای صرفه‌جویی مالیاتی بیشتری هستند.

رگو و ویلسون^۳ [۲۸] معتقد است که اجتناب مالیاتی یک فعالیت پرمخاطره است که می‌تواند هزینه‌ها را به شرکت و مدیران تحمیل کند و مدیران خطر گریز ترجیح می‌دهند برنامه‌های مالیاتی کم‌خطرتری را طرح‌ریزی کنند.

خواجوی و کیامهر [۴] دریافتند که کیفیت حسابرس (اندازه مؤسسه حسابرسی) بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی بر اساس هزینه مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات، تأثیر مستقیم و معنادار دارد. این در حالی است که کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس) بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی تنها بر اساس هزینه مؤثر مالیاتی، تأثیر مستقیم و معنادار دارد.

¹ Maydew & Shackelford

² Hogan & Noga

³ Rego & Wilson

• مدیریت سود و اجتناب مالیاتی

لو و نیسیم^۱ [۲۴] معتقدند که هموارسازی درآمد مشمول مالیات یک راهبرد برنامه‌ریزی مالیاتی است و درآمد مشمول مالیات را هموارسازی می‌کند.

میبری و همکاران^۲ [۲۵] در پژوهش خود دریافتند که شرکت‌هایی که درآمد مشمول مالیات خود را هموارسازی می‌کنند، نتایج مطلوب‌تری درخصوص فعالیت‌های اجتناب مالیاتی آینده خود دارند به گونه‌ای که مطابق با هموارسازی، عدم اطمینان مرتبط با مزایای مالیاتی کاهش یافته و به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا استراتژی‌های اجتناب مالیاتی موفق‌تری را ایجاد کرده و توسعه دهند.

میبری و همکارانش [۲۶] دریافتند که هموارسازی احتیاطی با سطوح بالاتری از اجتناب مالیاتی آینده مرتبط است.

خدمای‌پور و روستایی [۳] به بررسی "ارتباط بین هموارسازی درآمد مشمول مالیات با اجتناب از مالیات و محتوای اطلاعاتی آن" پرداختند. معیار مورد استفاده جهت سنجش اجتناب از مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی نقدی است. نتایج نشان داد که بین هموارسازی درآمد مشمول مالیات و نرخ مؤثر مالیاتی نقدی رابطه‌ی منفی و معنی‌داری وجود دارد. این نتیجه در راستای این واقعیت است که هموارسازی درآمد مشمول مالیات، عدم قطعیت مربوط به مزایای مالیاتی آتی را کاهش می‌دهد و این امکان را برای شرکت‌ها فراهم می‌آورد تا استراتژی اجتناب مالیاتی موفق‌تری را بکار گیرند.

• کیفیت حسابرِس و مدیریت سود

بکر و همکارانش^۳ [۱۸] در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که 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.

چن و همکارانش^۴ [۱۹] دریافتند که در عرضه اولیه سهام در تایوان، حسابرسان باکیفیت و بزرگ با مدیریت کمتر سود مرتبط هستند و حسابرسان باکیفیت بالا مدیریت سود را در این شرکت‌ها محدود می‌کنند.

نمازی و همکاران [۱۵] در تحقیق خود از دوره تصدی حسابرِس، شهرت و اندازه موسسه حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده کردند و دریافتند که در موسسات حسابرسی بزرگتر مدیریت سود بیشتری وجود دارد.

حسنی و عظیم‌زاده [۲] دریافتند که بین مدیریت سود تعهدی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی برقرار است.

¹ Lev & Nissim

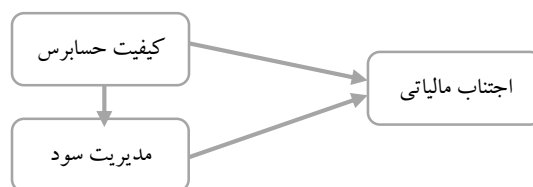
² Mayberry et al (2013, 2015)

³ Becker et al

⁴ Chen et al

با توجه به سؤالات، اهداف پژوهش و مرور ادبیات صورت گرفته در حوزه مورد بررسی، انتظار می‌رود، وجود حسابرسان با کیفیت با برجسته بودن نقش آن در حوزه مشاور مالیاتی، بر انجام و بهبود مدیریت سود مرتبط بوده و از طرف دیگر، تفاوت میان مالیات ابرازی و قطعی و در نتیجه اجتناب مالیاتی را به دلیل دانش و مهارت لازم کاهش دهند. از سوی دیگر، انجام ماهرانه مدیریت سود نیز اجتناب مالیاتی را تقلیل بخشد و کیفیت حسابرسان ارتباط میان دو متغیر مذکور را تشدید کند. از این رو، مدل مفهومی تحقیق درخصوص نحوه ارتباط میان متغیرها به صورت زیر است:

شکل (۱): مدل مفهومی تحقیق



با توجه به مدل مفهومی، فرضیه‌های تحقیق به شکل زیر مطرح می‌شوند:

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

فرضیه دوم: بین کیفیت حسابرسان و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین کیفیت حسابرسان و مدیریت سود رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: کیفیت حسابرسان رابطه بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی را تعدیل می‌کند.

روش پژوهش

از آنجایی که نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند دارای مفاهیم کاربردی ارزشمندی برای سازمان‌های مربوطه از جمله سازمان امور مالیاتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان بورس باشد، این تحقیق در رده تحقیقات کاربردی قرار می‌گیرد و از نظر نحوه گردآوری اطلاعات و روش تحقیق در گروه تحقیقات توصیفی قرار داشته و از آنجایی که با آزمون اجزای جامعه مورد بررسی درصدد کشف قوانین کلی حاکم بر جامعه است، از نوع تحقیقات استقرایی می‌باشد.

اطلاعات مورد نیاز این پژوهش در دو بخش نظری و میدانی گردآوری شده است. در بخش نظری از مقالات، پایان‌نامه‌ها، کتب، سایت‌های علمی و ... استفاده شده است و داده‌های میدانی مورد نیاز مبتنی بر ارقام و اطلاعات واقعی بازار سهام و صورت‌های مالی شرکت‌ها است که از طریق مراجعه به صورت‌های مالی، پایگاه اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار و با استفاده از نرم‌افزارهای تدبیرپرداز و ره‌آورد نوین گردآوری شده‌اند.

آزمون فرضیه‌های آماری با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه به روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) انجام شده است. برای بررسی عدم همبستگی بین داده‌ها از آزمون دوربین-واتسون استفاده شده است و برای رفع ناهمسانی احتمالی واریانس‌ها از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده شده است. به منظور انتخاب بین روش داده‌های تابلویی و تلفیقی در برآورد مدل، از آزمون F لیمر استفاده

گردید که با توجه به نتیجه آزمون، روش داده‌های تابلویی پذیرفته شد. سپس از آزمون هاسمن برای انتخاب روش ثابت یا تصادفی استفاده گردید و نتایج نشان داد که باید از روش اثرات تصادفی برای مدل اول و روش ثابت برای مدل دوم و سوم استفاده شود.

برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم تحقیق از مدل زیر استفاده خواهد شد:

$$BDT_{jt} = \beta_0 + \beta_1 AAA_{jt} + \beta_2 AQ_{jt} + \beta_4 SIZE_{jt} + \beta_5 LEV_{jt} + \beta_6 ROE_{jt} + \varepsilon \quad (۱)$$

برای آزمون فرضیه سوم از مدل زیر استفاده خواهد شد:

$$AAA_{jt} = \beta_0 + \beta_1 AQ_{jt} + \beta_2 SIZE_{jt} + \beta_3 LEV_{jt} + \beta_4 ROE_{jt} + \varepsilon \quad (۲)$$

و برای آزمون فرضیه چهارم از مدل زیر استفاده خواهد شد:

$$BDT_{jt} = \beta_0 + \beta_1 AAA_{jt} + \beta_2 AQ_{jt} + \beta_3 AAA_{jt} * AQ_{jt} + \beta_4 SIZE_{jt} + \beta_5 LEV_{jt} + \beta_6 ROE_{jt} + \varepsilon \quad (۳)$$

معنی هر یک از نمادهای بکار رفته در مدل‌های قبل به شرح زیر می‌باشد:

BDT_{jt} : تفاوت بین درآمد مشمول مالیات قطعی شده و سود مشمول مالیات ابرازی شرکت j در پایان

سال مالی t تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت در پایان سال مالی $t-1$

AAA_{jt} : قدر مطلق اقلام تعهدی غیر عادی شرکت j در پایان سال مالی t تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت در پایان سال مالی $t-1$

AQ_{jt} : کیفیت حسابرِس

$AAA_{jt} * AQ_{jt}$: اثر متقابل کیفیت حسابرِس و شاخص مدیریت سود (اقلام تعهدی غیر عادی)

$SIZE_{jt}$: اندازه شرکت

LEV_{jt} : اهرم مالی

ROE_{jt} : بازده حقوق صاحبان سهام

ε : جزء خطا یا باقیمانده مدل

در این تحقیق کیفیت حسابرِس که به عنوان متغیر مستقل شناخته می‌شود، متغیری است مجازی و برای اندازه‌گیری آن از آخرین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی که توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است، استفاده می‌شود به نحوی که به مؤسساتی که در طبقه الف قرار دارند (کیفیت بالا) عدد یک و برای سایر مؤسسات (سه طبقه دیگر) عدد صفر اختصاص می‌یابد. اجتناب مالیاتی نیز متغیر وابسته تحقیق است و به منظور اندازه‌گیری آن از معیار نسبت تفاوت بین درآمد مشمول مالیات قطعی شده و سود مشمول مالیات ابرازی به مجموع دارایی‌ها در اول دوره استفاده می‌شود. نکته قابل توجه در این بخش نقش مدیریت سود می‌باشد. از مدیریت سود به عنوان متغیر دو وجهی یاد می‌شود چراکه در ارتباط با اجتناب مالیاتی به عنوان متغیری مستقل و در ارتباط با کیفیت حسابرِس به عنوان متغیری وابسته ظاهر می‌گردد.

برای اندازه‌گیری مدیریت سود از اقلام تعهدی غیرعادی با استفاده از مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۵) استفاده می‌شود. بر اساس مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۵)، اقلام تعهدی به دو بخش اقلام تعهدی غیرعادی و اقلام تعهدی عادی تقسیم می‌شوند. اقلام تعهدی عادی (اقلام تعهدی غیراختیاری) توسط مدیر و براساس تغییرات در عملکرد اقتصادی بنیادی بنگاه تخمین زده می‌شود. در طرف دیگر، اقلام تعهدی غیرعادی یا اختیاری است که دست مدیر را باز گذاشته و به عنوان معیاری برای میزان مدیریت سود در نظر گرفته می‌شود. در مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۵) ابتدا به سنجش اقلام تعهدی کل به شرح زیر پرداخته می‌شود:

$$TA = EBXA - OC \quad (۴)$$

که در این رابطه:

TA: جمع کل اقلام تعهدی

EBXA: سود قبل از اقلام غیرعادی و غیرمترقبه

OC: جریان نقدی عملیاتی طبق صورت جریان وجوه نقد + سود سهام پرداخت شده + جریان نقد مرتبط با بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی - جریان نقدی مرتبط با مالیات.

پس از اندازه‌گیری میزان اقلام تعهدی کل با استفاده از رابطه زیر به تخمین ضرایب مورد استفاده در تخمین اقلام تعهدی عادی می‌پردازیم:

$$TA_{jt}/A_{jt-1} = \gamma_0 (1/A_{jt-1}) + \gamma_1 ((\Delta REV_{jt} - \Delta REC_{jt})/A_{jt-1}) + \gamma_2 (PPE_{jt}/A_{jt-1}) \quad (۵)$$

که در این رابطه:

TA_{jt}/A_{jt-1} : اقلام تعهدی کل شرکت j در سال t تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت j در پایان دوره $t-1$

$\Delta REV_{jt}/A_{jt-1}$: تغییر در درآمد شرکت j در سال t تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت j در پایان دوره $t-1$

$\Delta REC_{jt}/A_{jt-1}$: تغییر در خالص حساب‌های دریافتنی برای شرکت j در سال t تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت j در پایان دوره $t-1$

PPE_{jt}/A_{jt-1} : اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت j در سال t تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت j در پایان دوره $t-1$

معادله فوق به صورت مقطعی و با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی (OLS) برای هر صنعت تخمین زده می‌شود. سپس پارامترهای به دست آمده از این رگرسیون‌ها برای تخمین اقلام تعهدی غیرعادی به شکل زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

$$AA_{jt} = TA_{jt}/A_{jt-1} - [\hat{\gamma}_1 ((\Delta REV_{jt} - \Delta REC_{jt})/A_{jt-1}) + \hat{\gamma}_2 (PPE_{jt}/A_{jt-1})] \quad (۶)$$

که در آن:

AA_{jt}: اقلام تعهدی غیرعادی که از تفاوت بین اقلام تعهدی کل و اقلام تعهدی پیش‌بینی شده کل به دست می‌آید.

با توجه به این که منفی و مثبت بودن میزان مدیریت سود انجام شده حائز اهمیت نیست، لذا در این تحقیق از قدر مطلق اقلام تعهدی غیرعادی (AA) استفاده می‌شود تا اثر اقلام تعهدی افزایش‌دهنده سود و کاهش‌دهنده سود توأم مورد بررسی قرار گیرد.

متغیرهای کنترلی در این پژوهش، اندازه شرکت، اهرم مالی و نرخ بازده حقوق صاحبان سهام می‌باشند که به نحو زیر اندازه‌گیری می‌شوند:

- **اندازه شرکت:** اندازه شرکت از طریق گرفتن لگاریتم طبیعی از ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت در ابتدای دوره اندازه‌گیری می‌شود.
- **ساختار بدهی یا اهرم:** به منظور کنترل تأثیر پوشش بدهی بر سود و در نتیجه مالیات شرکت از متغیر کنترلی اهرم که از طریق نسبت بدهی‌های بلند مدت به ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت در ابتدای دوره به دست می‌آید، استفاده خواهد شد.
- **بازده حقوق صاحبان سهام:** بازده حقوق صاحبان سهام شاخصی برای سودآوری شرکت است که می‌تواند بر میزان درآمد مشمول مالیات شرکت اثرگذار باشد. لذا، به منظور کنترل سودآوری شرکت از متغیر بازده حقوق صاحبان سهام که از طریق تقسیم سود خالص به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام محاسبه می‌شود، استفاده خواهد شد.

جامعه آماری این پژوهش را کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۵ ساله ۱۳۹۲-۱۳۹۶ تشکیل داده است. به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش، با اعمال شرایط زیر و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، نمونه‌ای بالغ بر ۶۹ شرکت انتخاب شده است. شرایط اعمال شده برای انتخاب نمونه به شرح زیر است:

۱. جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ، بانک و لیزینگ نباشد.
۲. دوره مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد و سال مالی آن‌ها در طول سال‌های تحقیق تغییر نکرده باشد و توقف فعالیت نیز نداشته باشند.
۳. با توجه به دوره زمانی تحقیق (۱۳۹۶-۱۳۹۲)، شرکت قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد و نام آن تا پایان سال ۱۳۹۶ از فهرست شرکت‌های یاد شده حذف نشده باشد.
۴. مالیات آن‌ها قطعی شده باشد.
۵. اطلاعات مالی و مالیاتی مورد نیاز آن‌ها بخصوص یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی در دسترس باشد.

یافته‌های پژوهش

به منظور بررسی فرضیه اول و دوم پژوهش، معادله رگرسیونی تخمین زده شد و نتایج به شرح جدول ذیل می باشد:

نگاره (۱): تخمین معادله رگرسیون - فرضیه اول و دوم

BDT _{jt} = β ₀ + β ₁ AAA _{jt} + β ₂ AQ _{jt} + β ₄ SIZE _{jt} + β ₅ LEV _{jt} + β ₆ ROE _{jt} + ε						
نتیجه	Prob*	آماره t	خطای استاندارد میانگین	ضرایب	متغیرها	
معنادار است.	۰/۰۳۷	(۲/۰۹۴)	۰/۱۱۶	(۰/۲۴۴)	قدر مطلق اقلام تعهدی غیرعادی	AAA
معنادار است.	۰/۰۰۹	(۲/۶۳۷)	۰/۰۰۵	(۰/۰۱۲)	کیفیت حسابرس	AQ
معنادار است.	۰/۰۱۷	(۲/۳۹۵)	۰/۰۰۴	(۰/۰۱۱)	اندازه شرکت	SIZE
معنادار نیست.	۰/۱۷۳	۱/۳۶۴	۰/۰۳۳	۰/۰۴۶	اهرم مالی	LEV
معنادار نیست.	۰/۰۶۰	(۱/۸۸۶)	۰/۰۱۴	(۰/۰۲۶)	بازده حقوق صاحبان سهام	ROE
معنادار است.	۰/۰۳۲	۲/۱۵۸	۰/۰۶۳	۰/۱۳۶	جزء ثابت	
۰/۱۵۴			ضریب تعیین اصلاح شده	۰/۱۶۶	ضریب تعیین	
۰/۰۰۰			Prob (F-statistic)	۱۳/۴۰۶	آماره F	
۱/۹۴۶				آماره دوربین-واتسون		

در بررسی رابطه مدیریت سود و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها، احتمال آماره t معادله رگرسیون فوق برای ضریب β_1 معادل ۰/۰۳۷ می باشد. با توجه به اینکه احتمال آماره t محاسبه شده از مقدار بحرانی (۰/۰۵ درصد) کمتر می باشد، فرضیه H_0 پذیرفته نمی شود و فرضیه H_1 مبنی بر وجود رابطه معنادار میان مدیریت سود و اجتناب مالیاتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می شود. از طرفی نظر به منفی بودن ضریب می توان دریافت که با افزایش اقلام تعهدی غیرعادی (افزایش مدیریت سود) اجتناب مالیاتی کاهش می یابد. بنابراین، بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد.

همچنین در بررسی رابطه بین کیفیت حسابرس و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها احتمال آماره t معادله رگرسیون برای ضریب β_2 معادل ۰/۰۰۹ می باشد. با توجه به اینکه احتمال آماره t محاسبه شده از مقدار بحرانی (۰/۰۵ درصد) کمتر می باشد، فرضیه H_0 پذیرفته نمی شود و فرضیه H_1 مبنی بر وجود رابطه

معنادار میان کیفیت حسابرِس و اجتناب مالیاتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود و با توجه به منفی بودن ضریب می‌توان دریافت که با افزایش کیفیت حسابرِس، اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد. بنابراین، بین کیفیت حسابرِس و اجتناب مالیاتی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. به این ترتیب، فرضیه‌های اول و دوم پژوهش تأیید می‌گردند.

در بررسی فرضیه سوم پژوهش نتایج تخمین معادله رگرسیونی مربوط به شرح زیر می‌باشد:

نگاره (۲): تخمین معادله رگرسیون - فرضیه سوم

AAA _{jt} = β ₀ +β ₁ AQ _{jt} + β ₂ SIZE _{jt} + β ₃ LEV _{jt} + β ₄ ROE _{jt} + ε						
متغیرها		ضرایب	خطای استاندارد میانگین	آماره t	Prob*	نتیجه
AQ	کیفیت حسابرِس	۰/۰۲۴	۰,۰۱۲	۲/۰۹۵	۰/۰۳۷	معنادار است
SIZE	اندازه شرکت	۰/۱۶۵	۰,۰۶۲	۲/۶۴۳	۰/۰۰۹	معنادار است
LEV	اهرم مالی	(۰/۰۴۹)	۰,۰۶۷	(۰/۷۲۸)	۰/۴۶۷	معنادار نیست
ROE	بازده حقوق صاحبان سهام	۰/۰۲۶	۰,۰۱۵	۱/۷۲۴	۰/۰۸۶	معنادار نیست
جزء ثابت		(۲/۱۷۸)	۰,۸۶۳	(۲/۵۲۵)	۰/۰۱۲	معنادار است
ضریب تعیین		۰/۳۵۰	ضریب تعیین اصلاح شده	۰/۱۶۴		
آماره F		۱/۸۸۳	Prob (F-statistic)	۰/۰۰۰		
آماره دوربین-واتسون		۲/۵۸۶				

همانگونه که می‌بینیم احتمال آماره t معادله رگرسیون برای ضریب β_1 (کیفیت حسابرِس) معادل ۰/۰۳۷ می‌باشد. با توجه به اینکه احتمال آماره t محاسبه شده از مقدار بحرانی (۰/۰۵ درصد) کمتر می‌باشد، فرضیه H_0 پذیرفته نمی‌شود و فرضیه H_1 مبنی بر وجود رابطه معنادار میان کیفیت حسابرِس و مدیریت سود در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود و با توجه به مثبت بودن ضریب می‌توان دریافت که با افزایش کیفیت حسابرِس، میزان اقلام تعهدی غیرعادی (مدیریت سود) افزایش می‌یابد. به این ترتیب، بین کیفیت حسابرِس و مدیریت سود رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

به منظور بررسی فرضیه چهارم پژوهش، معادله رگرسیونی زیر تخمین زده شد:

نگاره (۳): تخمین معادله رگرسیون - فرضیه چهارم

BDT _{jt} = β ₀ + β ₁ AAA _{jt} + β ₂ AQ _{jt} + β ₃ AAA _{jt} * AQ _{jt} + β ₄ SIZE _{jt} + β ₅ LEV _{jt} + β ₆ ROE _{jt} + ε						
متغیرها		ضرایب	خطای استاندارد میانگین	آماره t	Prob*	نتیجه
AAA	قدر مطلق اقلام تعهدی غیرعادی	(۰/۰۲۴)	۰/۰۲۴	(۰/۹۷۶)	۰/۳۳	معنادار نیست.
AQ	کیفیت حسابرس	(۰/۰۳۱)	۰/۰۱۰	۳/۰۰۷	۰/۰۰۳	معنادار است.
*AAA AQ	اثر متقابل کیفیت حسابرس و شاخص مدیریت سود	(۰/۴۴۶)	۰/۱۲۶	(۳/۵۵۱)	۰/۰۰۰	معنادار است.
SIZE	اندازه شرکت	(۰/۰۱۱)	۰/۰۰۴	(۲/۵۴۱)	۰/۰۱۲	معنادار است.
LEV	اهرم مالی	۰/۰۳۱	۰,۰۴۲	۰/۷۴۲	۰/۴۵۸	معنادار نیست.
ROE	بازده حقوق صاحبان سهام	(۰/۰۲۳)	۰,۰۱۲	(۱/۸۹۹)	۰/۰۵	معنادار است.
جزء ثابت		۰/۱۱۶	۰,۰۶۰	۱/۹۲۱	۰/۰۵	معنادار است.
ضریب تعیین		۰/۲۶۴	ضریب تعیین اصلاح شده	۰/۲۵۱		
آماره F		۲۰/۰۹۵	Prob (F-statistic)	۰/۰۰۰		
آماره دوربین-واتسون		۱/۹۰۸				

به منظور بررسی رابطه اثر متقابل مدیریت سود و کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی، احتمال آماره t معادله رگرسیون فوق برای ضریب β_3 معادل صفر می‌باشد. با توجه به اینکه احتمال آماره t محاسبه شده از مقدار بحرانی (۰/۰۵ درصد) کمتر می‌باشد، فرضیه H0 پذیرفته نمی‌شود و فرضیه H1 مبنی بر تعدیل رابطه میان مدیریت سود و اجتناب مالیاتی توسط کیفیت حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود. از طرفی نظر به منفی بودن ضریب می‌توان دریافت که در حضور حسابرسان با کیفیت، با افزایش اقلام تعهدی غیرعادی (مدیریت سود)، اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد. با مقایسه ضریب β_3 در نگاره (۳) به میزان ۰/۴۴۶ با ضریب β_1 به میزان ۰/۲۴۴ در نگاره (۱) مربوط به آزمون فرضیه اول تحقیق می‌توان دریافت که با حضور حسابرسان با کیفیت همبستگی بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی افزایش

می‌یابد. در نهایت می‌توان اینگونه بیان نمود که کیفیت حسابرِس رابطه بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی را تعدیل می‌کند و در نتیجه فرضیه چهارم تحقیق نیز تایید می‌گردد.

نتایج به دست آمده در نگاره (۱) در خصوص فرضیه اول حاکی از ارتباط معکوس و معناداری میان مدیریت سود و اجتناب مالیاتی است. این یافته به این معنا است که مدیریت با انگیزه کاهش بدهی مالیاتی، اقدام به دستکاری در اعداد و ارقام حسابداری نموده و در نتیجه اختلاف بین مالیات ابرازی با مالیات قطعی را کم می‌نماید. بنابراین، هر چه میزان دخل و تصرف در سود کمتر باشد و اعداد گزارش شده در صورت‌های مالی با واقعیت تطابق بیشتری داشته باشند، مدیریت سود واحد تجاری کمتر و در نتیجه احتمال بروز تفاوت بین مالیات بر درآمد ابرازی با مالیات قطعی شده (شاخص اجتناب مالیاتی) بیشتر خواهد بود. بنابراین، با افزایش مدیریت سود، اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد زیرا سود با کیفیت مبتنی بر واقعیت بوده و همین امر احتمال ایجاد اختلاف بین مالیات ابرازی و واقعی را در مقایسه با حالتی که سود به صورت هدفمند مورد دستکاری قرار می‌گیرد، بیشتر می‌نماید. نتیجه این تحقیق با پژوهش‌های صورت گرفته توسط لو و نیسیم [۲۲]، میبری و همکارانش [۲۳-۲۴] و خدامی‌پور و روستایی [۳] هم راستا است. از نظر این محققان استفاده از فنون مختلف مدیریت سود مانند هموارسازی سود می‌تواند به عنوان یک راهکار برنامه‌ریزی مالیاتی و ابرازی برای کاهش درآمد مشمول مالیات قلمداد شود و هرچه مدیریت سود به نحو ماهرانه‌تر و دقیق‌تری صورت گیرد، تفاوت میان مالیات ابرازی و مالیات قطعی تشخیصی کمتر شده و شاخص اجتناب مالیاتی کمتر می‌گردد.

تحلیل‌های آماری در نگاره (۱) در مورد فرضیه دوم حکایت از وجود رابطه معکوس و معنادار میان کیفیت حسابرِس و اجتناب مالیاتی دارد. حسابرِس به عنوان شخصی آگاه بر رویه‌ها، اصول حسابداری و قوانین مالیاتی و با ایفای نقش دوگانه ناظر و مشاور مالیاتی می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر رفتار شرکت به ویژه رفتار مالیاتی آن داشته و از این طریق بر اعتبار و قابلیت اتکای اطلاعات مالی و کیفیت آن‌ها تأثیرگذار باشد. همانطور که در این تحقیق نشان داده شد، هر چه کیفیت حسابرِس بالاتر باشد، اجتناب مالیاتی کمتری آشکار می‌گردد و این به دلیل مهارت و آگاهی حسابرِس است که شرایط را به نحوی ترتیب داده که مالیات ابرازی به مالیات قطعی نزدیک‌تر شده و در نتیجه اجتناب مالیاتی کاهش یابد. رگو و ویلسون [۲۶] در تحقیق خود به مخاطره‌آمیز و هزینه‌بر بودن کشف اجتناب مالیاتی و ترجیح مدیران خطر گریز به برنامه‌های مالیاتی کم خطرتر اشاره می‌کنند. طبیعتاً وصول به این هدف نیازمند استفاده از نظر افراد آگاه از این حوزه می‌باشد. میدو و شاکلفرد [۲۵] نیز در بررسی نقش حسابرِس در برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها، به رابطه‌ای میان خدمات حسابرِس و امور مالیاتی اشاره می‌کنند که شرکت‌ها را ترغیب می‌سازد تا خدمات مالیاتی را از حسابرسان خود خریداری کنند. هوگان و نوگا [۲۱] و خواجوی و کیامهر [۴] نیز بر این باور هستند که هرچه کیفیت حسابرِس بیشتر باشد، صرفه‌جویی مالیاتی شرکت بیشتر است. از این رو، نتایج تحقیق حاضر با پژوهش‌های صورت گرفته توسط محققان مذکور همراستا می‌باشد.

تحلیل‌های آماری نگاره (۲) در خصوص فرضیه سوم، حاکی از ارتباط مستقیم و معنادار میان کیفیت حسابرِس و اقلام تعهدی غیرعادی به عنوان شاخص مدیریت سود است. با توجه به اینکه حسابرِس با

کیفیت قابلیت کشف مدیریت سود را دارد، می‌تواند در نقش مشاور مالی در انجام مدیریت سود به نحو دقیق و منطبق بر واقعیت نیز نقش قابل توجهی را ایفا کرده و در این راستا مفید باشد. این یافته در پژوهش انجام شده توسط چن و همکاران [۱۷] و حسنی و عظیم‌زاده [۲] از ارتباط میان کیفیت حسابرسی و مدیریت سود سخن به میان می‌آورند و معتقدند که حسابرسی با کیفیت منجر به کاهش مدیریت سود می‌شود. یافته‌های این تحقیق مغایر با یافته‌های این محققان بوده و شاید دلیل آن پر رنگ بودن نقش حسابرسان به عنوان مشاور مالی در کنار مدیریت باشد.

فرضیه چهارم مبنی بر نقش تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسی بر ارتباط میان مدیریت سود و اجتناب مالیاتی می‌باشد و تحلیل‌های آماری نگاره (۳) گویای آن است که کیفیت حسابرسی از طریق تأثیرگذاری بر مدیریت سود میزان اجتناب مالیاتی را کاهش می‌دهد. هرگاه شرکت برای حسابرسی گزارشات مالی و اطلاعات حسابداری منتشر شده از حسابرسان با کیفیت که از مهارت، استقلال و تخصص کافی در زمینه مورد نظر برخوردار هستند، استفاده نماید، میزان مدیریت سود اعمال شده توسط مدیریت افزایش یافته و مالیات ابرازی به مالیات قطعی نزدیک شده و در نتیجه اجتناب مالیاتی کمتر خواهد بود. در این خصوص تحقیقی که به طور واضح و شفاف ارتباط میان این متغیرها را مورد بررسی قرار داده باشد، مشاهده نگردید.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

اجتناب مالیاتی به عنوان یکی از معضلات تحقق درآمد واقعی مالیاتی دولت قلمداد می‌شود و به سبب قانونی بودن آن شرکت‌ها تمایل بیشتری به استفاده از این شیوه برای کاهش بدهی‌های مالیاتی خود دارند. در این تحقیق ارتباط میان کیفیت حسابرسی، مدیریت سود و اجتناب مالیاتی مورد بحث و بررسی قرار گرفت. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد که هر چه کیفیت حسابرسی 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 معکوس و معناداری بین کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی برقرار است چراکه نقش خود را از طریق مدیریت سود که ابزاری برای اقدام اجتناب مالیاتی است، اعمال کرده و رابطه معکوس میان مدیریت سود و اجتناب مالیاتی را تشدید می‌کند. از طرف دیگر، میان مدیریت سود و اجتناب مالیاتی رابطه معکوس و معناداری برقرار است و این امر به این دلیل است که هرچه مهارت بیشتری در اجرای مدیریت سود و انجام هدفمند دستکاری در صورت‌های مالی صورت گیرد، تفاوت میان مالیات ابرازی و قطعی کمتر می‌گردد و اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد. رابطه مستقیم و معنادار میان کیفیت حسابرسی و مدیریت سود نشان از نقش مشاور مالی حسابرسی و راهنمایی‌های مربوطه در این زمینه دارد.

با توجه به نتایج حاصل از این پژوهش پیشنهاد می‌گردد به جهت کاهش میزان اجتناب مالیاتی همانند نظر فیوست و ریدل^۱ [۲۱]، در ابتدا روحیه مالیات‌دهی افراد تقویت شود و این امر میسر نمی‌شود مگر از

¹ Fuest & Riedel

طریق حرکت دولت در رویه‌ای شفاف، پاسخگو و کارا و ایجاد اطمینان در مؤدیان که مالیات گرفته شده در راستای ارائه خدمات بهتر به شهروندان مصرف می‌گردد. لذا آموزش مؤدیان مالیات درخصوص ارائه اطلاعات و دانش لازم یکی از راه‌های دستیابی به این هدف می‌باشد. همچنین با توجه با رابطه مستقیم کیفیت حسابرِس (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.

یکی از تدابیر لازم و ضروری، تأکید و کنترل بیشتر سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بر پدیده کیفیت اطلاعات حسابداری و نیز مدیریت سود می‌باشد و لازم است 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. پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های مشابهی در زمینه‌های مختلف صنعت و در دوره‌های زمانی مختلف انجام گیرد. همچنین استفاده از معیارهای دیگر اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی، کیفیت حسابرِس و مدیریت سود خالی از لطف نیست.

فهرست منابع

۱. حساس یگانه، یحیی و قنبریان، رضا (۱۳۸۵). "کیفیت حسابرسی از دیدگاه نظری و پژوهش‌های تجربی". فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ۸، ۳۹-۴۰.
۲. حسنی، محمد و عظیم زاده، نفیسه (۱۳۹۶). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی: شواهدی از ضعف سودآوری و ضعف نقدینگی". مجله پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابرسی، شماره ۱، ۱۳۹-۱۶۸.
۳. خدای‌پور، احمد و روستایی، شکوفه (۱۳۹۳). "بررسی ارتباط بین هموارسازی درآمد مشمول مالیات با اجتناب از مالیات و محتوای اطلاعاتی آن". فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۰، ۳۵-۴۶.
۴. خواجهی، شکرالله و کیامهر، محمد (۱۳۹۴). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۶، ۸۷-۱۰۸.
۵. دانا، محمد مهدی (۱۳۸۹). "رابطه کیفیت سود و عدم تقارن اطلاعاتی". گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی تهران.
۶. رحمانی، هژار و طالب‌نیا، قدرت‌الله (۱۳۹۲). "رابطه بین نوع حسابرِس و نوع گزارش حسابرِس با شاخص مدیریت سود". پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱۹، ۴۲-۲۳.
۷. زهی، نقی و شهرزاد محمدخانی (۱۳۸۹). "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)". پژوهشنامه مالیات، شماره ۹، ۶۰-۲۵.

۸. شاهی، حمیدرضا؛ ابراهیمی، سیدکاظم و بهرامی نسب، علی (۱۳۹۵). "اثر ساختار هیئت مدیره بر اجتناب مالیاتی". کنفرانس بین المللی رویکردهای نوین در علوم انسانی، مدیریت، اقتصاد و حسابداری، ۵۰۶-۵۲۳.
۹. صفری گرایلی، مهدی و پودینه، شیو (۱۳۹۵). "اجتناب مالیاتی و به موقع بودن اعلان سود: آزمون تجربی از بورس اوراق بهادار تهران". **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۷۹، ۱۰۱-۱۱۸.
۱۰. ضیایی بیگدلی، فرهاد (۱۳۸۳). **مالیات بر ارزش افزوده: مالیات مدرن**. تهران، پژوهشکده امور اقتصادی.
۱۱. کریمی، فرزاد و صادقی، محسن (۱۳۸۹). "محاسبه کیفیت سود براساس سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای و نیروی کار و رابطه آن با پایداری سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". **مجله پژوهش‌های حسابداری مالی**، ۳، ۱۱۳-۱۲۴.
۱۲. محمدزادگان، اکبر (۱۳۸۵). "بررسی رابطه بین قابلیت اتکای اقلام تعهدی با پایداری سود و قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". **گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی**.
۱۳. مدرس، احمد و زارعیان، حمید (۱۳۹۲). "بررسی محتوای تفاوت مالیات ابرازی و قطعی و ارتباط آن با کیفیت سود شرکت‌ها". **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت**، شماره ۱۷، ۲۸-۱۵.
۱۴. مشایخ، شهناز و شمس، زهرا (۱۳۹۷). "رابطه کیفیت حسابرسی و ارتباط با ارزش سود و ارزش دفتری سرمایه با نگاهی بر رتبه‌بندی موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران**، شماره ۳۸، ۳۹-۵۴.
۱۵. نمازی، محمد؛ بایزیدی، انوز و جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۹۰). "بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و مدیرتی سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران**، شماره ۹، ۹-۱.
۱۶. نونهال‌نهر، علی اکبر؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید و پورکریم، یعقوب (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرس و قابیت اتکای اقلام تعهدی". **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، شماره ۶۱، ۷۰-۵۵.
۱۷. هشی، عباس و مظاهری فرد، کمیل (۱۳۹۲). "بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران**، شماره ۱۷، ۳۴-۵۱.
18. Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). 'The effect of audit quality on earnings management'. **Contemporary accounting research**, 15(1), 1-24.
19. Chen, K.Y., lin, K-L., and zhou, J. (2005). 'Audit quality and earnings managements for taiwan ipo firms'. **managerial Auditing Journal**, 25(2), 86-104.
20. DeAngelo, L. E. (1981). 'Auditor size and audit quality'. **Journal of Accounting and Economics**, 3, 183-199.

21. Fuest, C., and Riedel, N. (2010). '**Tax evasion and tax avoidance in developing countries: the role of intentional profit shifting**'. Oxford University Centre for Business Taxation.
22. Healy, P. M., and Wahlen, J. M. (1999). 'A review of the earnings management literature and its implications for standard setting'. **Accounting Horizons**, 13, 365-383.
23. Hogan, B., and T. Noga (2012). 'The association between changes in auditor provided tax services and corporate tax avoidance'. Working paper, **Northeastern University and Bentley University**.
24. Lev, B., and Nissim, D. (2004). 'Taxable income, future earnings, and equity values'. **Accounting Review**, 79(4), 1039-1074.
25. Mayberry, M. A., McGuire, S. T., and Omer, T. C. (2013). '**Smoothing taxable income, tax avoidance, and the information content of taxable income**'. American Taxation Association Midyear Meeting: New Faculty/ Doctoral Student Session.
26. Mayberry, M. A., McGuire, S. T., & Omer, T. C. (2015). 'Smoothness and the Value Relevance of Taxable Income'. **The Journal of the American Taxation Association**, 37(2), 141-167.
27. Maydew, E., and Shackelford, D. (2007). '**The changing role of auditors in corporate tax planning in taxing corporate income in the 21st century**', edited by A. J. Auerbach, J. R. Hines, Jr., and J. B. Slemrod. 307-337: Cambridge, U.K.: Cambridge University Press.
28. Rego, S., and Wilson, R. (2012). 'Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness'. **Journal of Accounting Research**, 50, 775-809.
29. Sandmo, A. (2005). 'The theory of tax evasion: A retrospective view'. **National Tax Journal**, 643-663.



Auditor Quality, Earning Management and Tax Avoidance

Roohollah Seddighi (PhD)¹

Assistant Professor of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaie University of Tehran, Tehran, Iran

(Received: 10 January 2019; Accepted: 25 May 2019)

According to become the tax avoidance into one of the main obstacles in realizing tax revenues; in this research, the relationships between audit quality, profit management and tax avoidance are examined.

By applying the defined constraints in the selection of the statistical sample, 69 companies were selected among the listed companies in the stock market during the 2013-2017 years and the test of statistical hypotheses are done by using the Eviews 8 software And panel data.

The results of this study show that there is a reverse and significant relationship between earnings management and tax avoidance and this reverse relation is exacerbated with the presence of a quality auditor. Also, there is a reverse and significant relationship between the quality of the auditor and the tax avoidance. There is also a direct and significant relationship between auditor quality and earnings management.

Hence, better management of profits and the use of quality auditors, whether alone or together, would lead to a reduction in tax avoidance.

Keywords: Auditor's Quality, Earnings Management, Earnings Quality and Tax Avoidance.

¹ e_seddighi@yahoo.com © (Corresponding Author)