فصلنامه حسابداری مالی/سال دوازدهم/ شماره ٤٥ /بهار ۹۹/صفحات ۱۱٦- ۹۲

ارزیابی ریسک مالیاتی با استفاده از معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی و هزینه‌های نمایندگی عمودی و افقی

فاطمه هادلوند*
سیده محبوبه جعفری **
محمدرضا مهربان پور***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۱/۳۱

چکیده

هدف این پژوهش، ارزیابی ریسک مالیاتی با توجه به معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی و هزینه‌های نمایندگی عمودی و افقی می‌باشد. در این پژوهش از معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی شامل کیفیت اقلام تعهدی، جریانات نقدی تحقق یافته و نوسان‌پذیری سود در شرکت‌ها بهره گرفته شده است. بدین منظور اطلاعات مالی ۱۱۸ شرکت، در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ به روش حذفی به‌عنوان نمونه آماری پژوهش استخراج و بررسی شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون خطی استفاده‌شده است. هم‌چنین برای سنجش جریانات نقدی آزاد از روش رگرسیون غلتان (چرخشی) استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد، بالا بودن کیفیت اقلام تعهدی (بالا بودن سطح کیفیت حسابرسی) بر نرخ مؤثر مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین بالا بودن سطح جریانات نقدی تحقق‌نیافته که به‌منزله پایین بودن کیفیت حسابرسی است باعث کاهش نرخ مؤثر مالیاتی می‌گردد. نوسان‌پذیری بالای سود نیز که بیانگر دستکاری سود است نیز با نرخ مؤثر مالیاتی رابطه‌ای معکوس و معنادار دارد. بین سطح فعالیت کمیته حسابرسی از میان هزینه‌های نمایندگی عمودی با نرخ مؤثر مالیاتی رابطه معکوس یافت شد.

* دانشجوی دکترای حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران.
Email: fereshtehhadelvand@gmail.com
**استادیار حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).
Email: jafari.mahboobeh@gmail.com
*** استادیار حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران.
Email: mehrabanpour@ut.ac.ir

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

واژه‌های کلیدی: ریسک مالیاتی؛ معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی؛ هزینه‌های نمایندگی عمودی؛ هزینه‌های نمایندگی افقی.

۱- مقدمه

واژه ریسک در ادبیات مالی به‌طورکلی به‌منظور توصیف میزان پراکندگی و انحراف از نتایج احتمالی به کار می‌رود. در برخی از پژوهش‌ها نیز شواهد حاکی از آن است که افزایش اختلاف بین سود ابرازی شرکت‌ها و سود قطعی شده مشمول مالیات، نشان‌دهنده عدم اطمینان در وضعیت مالیاتی شرکت‌ها است. به عبارتی، نوسان بیشتر نرخ مؤثر مالیاتی برای یک دوره بلندمدت حاکی از افزایش عدم اطمینان در موقعیت‌های مالیاتی شرکت‌ها است. در این پژوهش بر مبنای یک رهیافت اقتصادی به بررسی ریسک مالیاتی شرکت‌ها در چارچوب نظریه نمایندگی پرداخته خواهد شد. بدین ترتیب که هرگونه ابراز کمتر از واقع مالیاتی توسط مؤدیان را به‌عنوان ریسک مالیاتی تعریف کرده که ممکن است ناشی از رفتار تهاجمی فرار مالیاتی یا ناشی از خطای در گزار شگری مالی باشد؛ بنابراین با توجه به ادبیات پژوهش در زمینه ریسک مالیاتی، در این پژوهش از اجتناب مالیاتی به‌عنوان معیار ریسک مالیاتی بهره گرفته شد (بایار، هوسینو و سردارلی[1]، ۲۰۱۸؛ هنس، لئون و میلر[2]، ۲۰۱۴؛ کلاسن، لیسووسکی و مسکال[3]، ۲۰۱۶؛ گالمرو و لابرو[4]، ۲۰۱۵؛ هاردک، هاردن و آپتون[5]، ۲۰۱۹).

نقش اصلی حسابرسان اظهارنظر در این مورد است که آیا صورت‌های مالی و اطلاعات مربوط به آن، در تمام موارد مهم، وضعیت مالی شرکت را مطابق با اصول پذیرفته‌شده حسابداری به‌طور منصفانه نشان می‌دهد. بخشی از فعالیت‌های حسابرسی شامل ارزیابی اعتبار و معقول بودن شناخت و افشای موارد مربوط به مالیات در صورت‌های مالی بوده و بنابراین حسابرس ممکن است به‌طور غیرمستقیم بر ریسک مالیاتی مؤثر باشد. برنامه‌ریزی فرار مالیاتی توسط مؤدیان حقوقی ممکن است ریسک حسابرسان را افزایش دهد، زیرا سهامداران اغلب تلاش می‌کنند تا حسابرسان را در قبال تخلفات و مسائل مالیاتی پاسخگو بدانند (داناهو و کنچل[6]، ۲۰۱۴). درصورتی‌که هر شرکتی به دلیل عدم پرداخت مالیات توسط اداره مالیات مورد پیگرد قانونی قرار گیرد، حسابرس ممکن است متهم به عدم اطمینان از افشای ذخایر مالیاتی

1 Bayar, Huseynov & Sardarli
2 Hennes, Leone & Miller
3 Klassen, Lisowsky & Mescall
4 Gallemore & Labro
5 Hardeck, Harden & Upton
6 Donohoe & Knechel

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

مناسب باشد. علاوه بر این، اگر معاملات مالیاتی مبتنی بر تخلفات مالیاتی توسط مقامات مالیاتی چالش‌برانگیز باشد، ادعای مالی قابل‌توجه و منافع و جریمه مربوطه از سوی سازمان مالیاتی می‌تواند مؤدیان را با مشکلات مالی مواجه کند. در این موارد حتی ممکن است شرکت محکوم به حسابرسی مجدد توسط ادارات مالیاتی و پرداخت جرائم سنگین مالیاتی شوند (هنس و همکاران، ۲۰۱۴).

نوع تأثیر تضاد منافع ناشی از هزینه‌های نمایندگی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک مالیاتی مشخص نیست. ممکن است شرکت‌هایی با مالکیت متمرکز، ریسک مالیاتی بیشتری را نشان دهند زیرا سهام‌داران کنترلی (عمده) از صرفه‌جویی بیشتر در پرداخت مالیات سود می‌برند. اگرچه این موضوع که نحوه اداره شرکت‌ها می‌تواند مشکلات سازمان‌ها را کاهش دهد به‌طور گسترده‌ای به رسمیت شناخته شده است، لیکن تاکنون در زمینه تأثیر ویژگی‌های حاکمیت شرکتی برون‌سازمانی بر ریسک مالیاتی پژوهش‌های زیادی صورت نگرفته و نتایج متناقضی در این زمینه عنوان‌شده است. علاوه بر این، تضاد منافع ناشی از هزینه‌های نمایندگی در شرکت‌های خصوصی اغلب از طریق ساختارهای مالکیتی و روابط خانوادگی به وجود آمده و راه‌های مختلفی برای بهبود این تضاد منافع وجود دارد. الگوهای مالکیت مانند مالکیت متمرکز می‌تواند نوع خاصی از مشکل هزینه‌های نمایندگی را حل کرده یعنی تضاد منافع بین سهام‌داران و مدیران را کاهش دهند. بااین‌حال، مالکیت متمرکز موجب ایجاد یک نوع متفاوتی از هزینه‌های نمایندگی، یعنی احتمال انحصاری کنترل سهام‌داران اقلیت توسط سهام‌دار اکثریت است (دسای و دارماپالا[1]، ۲۰۰۷). ازاین‌رو، به دلیل افزایش هزینه‌های نمایندگی افقی در بنگاه‌های خصوصی، انتظار می‌رود اجتناب یا ریسک مالیاتی برای کاهش مشکلات سهام‌داران اقلیتی از رفتار اجباری، تأثیرگذار باشد.

تأثیر کیفیت حسابرسی بر ریسک متأثر از اجتناب یا فرار مالیاتی می‌تواند بسته به نوع محیط فرهنگی و قانونی کشورهای مختلف، متفاوت باشد. لذا نمی‌توان یافته‌های به‌دست‌آمده از تحقیقاتی که غالباً در کشورهای توسعه‌یافته‌ای چون امریکا و اروپا به انجام رسیده را به کشورهای درحال‌توسعه‌ای چون ایران تعمیم داد. مواردی چون سطح حمایت از منافع سرمایه‌گذاران، سطح ریسک دادرسی، محیط حسابرسی و فشار بازار سرمایه ازجمله عواملی است که می‌تواند بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و ریسک مالیاتی در کشورهای مختلف مؤثر باشد. به‌عنوان‌مثال در مواردی که مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی ضعیف عمل می‌کنند، کیفیت حسابرسی می‌تواند به‌عنوان جایگزینی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی به‌منظور پشتیبانی از

1 Desai & Dharmapala

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

منافع سهامداران بکار گرفته شود (چوی و وانگ[1]، ۲۰۰۷). افزایش تقلب مالیاتی مسئله بااهمیت در کشور است؛ بنابراین سازوکاری برای پیشگیری از تقلب‌های مالیاتی از قبیل فرار مالیاتی، اجتناب از پرداخت مالیات، تقلب در صورت‌های مالی و ... باید طراحی و تدوین گردد. موضوعی که در اختیار مؤسسات و سازمان‌های دولتی به‌ویژه سازمان امور مالیاتی قرار دارد بحث حسابرسی و کیفیت آن است. هرساله حسابرسی‌های زیادی در کشور انجام می‌شود که بیشتر آن‌ها مکانیزم مالی شرکت‌های اقتصادی را تائید می‌کنند و بخش کوچکی نیز تقلب‌ها و انحرافات را گزارش می‌کنند؛ بنابراین بحث کیفیت مطلوب حسابرسی از موضوعات مهم در شناسایی و کشف تقلب به‌ویژه در شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی است. علیرغم این اهمیت و تأثیری که این موضوع بر ریسک مالیاتی دارد، تاکنون پژوهش مستقلی در این خصوص صورت نگرفته است و ادبیات موضوع دارای خلأ مطالعاتی مهمی در این زمینه است. این پژوهش ضمن داشتن آثار و رهنمودهای عملی برای حرفه حسابرسی و نیز مقامات مالیاتی، در بسط و توسعه ادبیات مربوطه و پر کردن این خلأ کمک می‌کند و به دنبال پاسخ به این سؤال اصلی است که آیا می‌توان با استفاده از کیفیت حسابرسی و هزینه‌های نمایندگی عمودی و افقی، ریسک مالیاتی را ارزیابی کرد؟

۲- مبانی نظری و مروری بر ادبیات موضوع

۲-۱- کیفیت حسابرسی و ریسک مالیاتی

بررسی پژوهش‌های پیشین حسابرسی، حسابرسی مستقل (خارجی) را به‌عنوان وسیله‌ای برای کاهش مشکلات سازمان در شرکت‌ها (هزینه‌های نمایندگی)، افزایش اعتبار اطلاعات مالی به سهامداران و ذی‌نفعان (تقاضای اطلاعاتی) و تا حدی ارائه برخی از تضمین‌ها (قابلیت اعتماد وضعیت مالی شرکت)، تلقی کرده‌اند.

درحالی‌که هزینه‌های مالیاتی و بدهی‌ها مواردی از اقلام صورت‌های مالی هستند که موردبررسی حسابرس خارجی به‌عنوان بخشی از عملکرد مورد تأیید شرکت توجه می‌کنند، منطقی است انتظار داشته باشید حسابرسی باکیفیت بالا نیز بر حساب‌های مالی مربوط به بدهی‌های مالیاتی تأثیر بگذارد. بر پایه یافته‌های پژوهش کلاسن و همکاران (۲۰۱۶)، شواهدی وجود دارد که حساب‌های مالیاتی که توسط شرکت‌های حسابداری معتبر نظیر مؤسسات بزرگ حسابرسی تهیه گردیده‌اند، مالیات کمتری را پرداخته‌اند. درحالی‌که در مواردی که ممیزین مالیاتی یا حسابرسین نهادهای مالیاتی به تشخیص مالیاتی رسیده‌اند، مالیات بیشتری را برای

1 Choi & Wong

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

شرکت شناسایی نموده‌اند. علاوه بر این، شرکت‌های بزرگ و معتبر حسابداری یا حسابرسی وقتی صورت‌های مالی را برای مشتریان مستمر خود تهیه می‌کنند در قیاس با دیگر مشتریان، مالیات کمتری را برای مشتری به همراه دارند. در این پژوهش فرض شده است که حسابرسی مستقل (خارجی) می‌تواند در حل تضاد منافع ناشی از هزینه‌های نمایندگی مربوط به افقی و خانوادگی در شرکت‌های خصوصی با توجه به فعالیت‌های مدیریت مالی مفید باشد. از دیدگاه طرف مقابل، با استخدام حسابرسان مستقل مربوط به شرکت‌های بزرگ یا در وضعیت کیفیت بالای حسابرسی، اکثریت سهام‌داران می‌توانند به این نکته اشاره کنند که در صورت اتخاذ تصمیمات در مورد مالیات مرتبط با افزایش ارزش، برای کاهش هزینه‌های نمایندگی، تدابیر مالیاتی مناسب و منطبق بر منابع، اتخاذ گردد. هنگام استفاده از یک حسابرس باکیفیت بالا، سهام‌داران مدیریت و سهام‌داران اکثریت دیگر نخواهند توانست خود را درگیر حداکثر اجتناب از مالیات کنند، زیرا هزینه‌های نمایندگی خنثی می‌شود. بر پایه یافته‌های پژوهش دسای و دارماپالا (۲۰۰۷)، سیستم‌های حسابداری و اطلاعات مالی را به نیز به‌عنوان و سیله‌ای تعریف می‌کنند که با مالیات در ارتباط است. آن‌ها استدلال می‌کنند که اطلاعات حسابداری نقش مهمی را در تولید اطلاعات نه‌تنها برای سرمایه‌گذاران بلکه برای مقامات مالیاتی بازی می‌کنند. بر اساس این استدلال در این پژوهش فرض شده است که حسابرسی باکیفیت بالا احتمال اعتبار سیستم اطلاعات حسابداری را افزایش داده و ازاین‌رو می‌تواند مشکلات هزینه‌های نمایندگی و مشکلات سازمانی عنوان‌شده را مرتفع سازد. ازاین‌رو می‌توان انتظار داشت که بنگاه‌هایی که دارایی‌های بزرگ‌تری دارند، می‌توانند این کار را با استخدام یک حسابرس باکیفیت بالا کاهش دهند. این امر چنین شرکت‌هایی را قادر می‌سازد تا اجتناب بیشتری از مالیات را در پی داشته و بتوانند به منافع بیشتری برسند؛ بنابراین انتظار بر این است که ارتقای کیفیت حسابرسی ریسک مالیاتی را کاهش دهد.

۲-۲- هزینه‌های نمایندگی و ریسک مالیاتی

در تصمیم‌گیری‌های مالی شرکت‌ها موضوع مربوط به رابطه و هزینه نمایندگی موردتوجه بسیار زیاد تئوری پردازان و پژوهشگران بوده است؛ رابطه نمایندگی از این منظر قابل‌توجه است که به بررسی روابط بین مدیران، سهامداران و اعتباردهندگان می‌پردازد. همچنین این تئوری قابلیت تعمیم رابطه بین شرکت و ممیزان مالیاتی را دارد. اعتقاد بر این است که ساختار سرمایه شرکت از طریق هزینه‌های نمایندگی ناشی از تضاد منافع بین ذی‌نفعان مختلف شرکت تعیین می‌گردد و نهایتاً نقطه تعادلی بین ذی‌نفعان مختلف تعیین‌کننده هزینه سرمایه و ساختار سرمایه خواهد بود (مهدوی تیله نوئی و ذبیحی، ۱۳۹۷).

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

در یک‌طرف طیف جاه‌طلبی‌های شخصی مدیران وجود دارد که می‌خواهند با کسب سودآوری بیشتر برای شرکت از مزایای آن بهره‌مند گردند ولی در سوی دیگر طیف هزینه‌های بالقوه مربوطه وجود دارد که اگر توان کسب سودآوری از مجاری مجاز میسر نبا شد، تنها راه ممکن حرکت در مسیر کاهش هزینه‌های خروجی شرکت و بالطبع آن افزایش سودآوری شرکت است که یکی از مهم‌ترین این خروجی‌ها، هزینه‌های مالیاتی است. مسئله نمایندگی مفاهیم ریسک مالیاتی را تائید می‌کند ولی این موضوع بدین مفهوم نیست که ریسک مالیاتی همیشه به ثروت آفرینی سهامداران برون سازمانی منجر شود؛ بنابراین انتظار می‌رود هزینه نمایندگی بر ریسک مالیاتی تأثیر مستقیم داشته باشد.

۳- پیشینه پژوهش

پیشینه پژوهش به تفکیک در دو بخش خارجی و داخلی ارائه می‌شود.

۳-۱- پیشینه خارجی

صالحی، طریقی و شهری[1] (۲۰۲۰)، به تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر فرار مالیاتی شرکت‌های ایرانی پرداختند. در همین راستا، تأثیر عوامل مختلفی از قبیل تصدی حسابرس، تخصص در صنعت ممیزی، گزارش‌های حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی بر فرار مالیاتی موردبررسی قرار گرفت. نمونه مطالعه شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. مدت‌زمان مطالعه شش سال از سال ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۶ است. همچنین در این مطالعه اندازه شرکت، اهرم، سن شرکت و اندازه حسابرس کنترل شده است. نتایج این پژوهش در چهار فرضیه تعیین شد. فرضیه‌های اول و دوم که رابطه بین تصدی حسابرس و تخصص صنعت حسابرس را با اجتناب از مالیات بررسی می‌کند، تائید نشده است؛ اما سایر نتایج نشان داد که بین نوع نظرات حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی با فرار مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

اجیلی و خلیف[2] (۲۰۲۰)، به ارتباطات سیاسی، با تعدد حسابرسان و اجتناب از مالیات در صنعت بانکداری اسلامی پرداختند. این مطالعه نشان می‌دهد که روابط سیاسی با نرخ مالیات مؤثر مرتبط هستند، درحالی‌که تعدد حسابرسان با همان متغیر مرتبط است. همچنین ارتباط منفی بین روابط سیاسی و نرخ مؤثر مالیات برای بانک‌های اسلامی در صورت وجود حسابرسان مختلف بی‌معنی می‌شود، درحالی‌که برای بانک‌هایی که توسط یک حسابرس حسابرسی می‌شود، منفی و معنادار است.

دانوهو و کنچل (۲۰۱۸)، بر پایه یافته‌های پژوهش خود نشان دادند که فرار مالیاتی بیشتر

1 Salehi, Tarighi & Shahri
2 Ajili & Khlif

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

صاحبکار می‌تواند یک حسابرس را به هزینه‌های دادرسی، قضایی و حقوقی در معرض دید سوق داده و ازاین‌رو، تلاش مالی حسابرسی، ارائه صحیح عملکرد مالیاتی صاحبکار است. آن‌ها هم‌چنین نشان دادند که حسابرسان ذخیره احتمالی بیشتری را برای شرکت‌هایی که عملکرد و درآمد مشمول مالیات بیشتری دارند، برآورد می‌کنند تا احتمال جبران ریسک بیشتری داشته باشند.

گالمرو و لابرو (۲۰۱۵)، به بررسی اهمیت اطلاعات داخلی برای اجتناب مالیاتی در کشور آمریکا پرداختند. آن‌ها برای سنجش کیفیت محیط اطلاعات داخلی، از چهار متغیر سرعت اعلان سود، دقت پیش‌بینی سود توسط مدیریت، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و تجدید ارائه صورت‌های مالی استفاده نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد توانایی شرکت‌ها برای اجتناب از پرداخت مالیات متأثر از هر چهار متغیر کیفیت محیط اطلاعات داخلی بوده به‌گونه‌ای که شرکت‌های باکیفیت اطلاعات داخلی بالاتر، نرخ مؤثر مالیات پایین‌تری دارند. همچنین در شرکت‌هایی که اطلاعات نقش مهم‌تری دارد، تأثیر کیفیت اطلاعات داخلی بر اجتناب مالیاتی بیشتر است. یافته‌های آن‌ها همچنین نشان داد اطلاعات داخلی باکیفیت به شرکت‌ها اجازه می‌دهد بدون افزایش ریسک راهبردهای مالیاتی خود، نرخ مؤثر مالیاتی پایین داشته باشند.

بایر و کلاسن[1] (۲۰۱۴) در راستای تعریف یک سنجه مناسب جهت اندازه‌گیری ریسک مالیاتی، از برآورد رگرسیون لجستیک در تعیین عوامل مؤثر بر ریسک مالیاتی بهره می‌گیرند. نتایج تحقیق نشان داد که ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ مؤثر مالیات بر ارزش‌افزوده، از بیشترین توضیح دهندگی برخوردار است. علاوه بر این یافته‌های تحقیق نشان داد که عملیات خارجی، تعداد بخش‌های کسب‌وکار، ضعف‌های مادی در کنترل‌های داخلی، تقسیم مالیاتی و شرایط صنعت ازجمله عوامل مؤثر بر ریسک مالیاتی هستند. نتایج این پژوهش نشان داد که وقتی پژوهش و توسعه افزایش می‌یابد، ریسک مالیاتی کاهش می‌یابد. همچنین، سرمایه‌گذاران انتظار هزینه‌های احتمالی مالیات را داشته و درعین‌حال انتظار بازده سهام بیشتری از شرکت‌هایی با رویدادهای بزرگ مالیاتی را دارند. در نهایت احتمال زیان مالیاتی با افزایش نوسانات نقدی و بدهی‌های مالیاتی احتمالی، افزایش می‌یابد.

۳-۲- پیشینه داخلی

حاجیان نژاد و دانش سرارودی (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر هزینه نمایندگی و نقد شوندگی بر اجتناب مالیاتی از طریق سودآوری در بازه زمانی ۱۳۹۴-۱۳۹۰ در شرکت‌های

1 Bauer & Klassen

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که سودآوری، قابلیت تبیین هر یک از متغیرهای نقد شوندگی و هزینه نمایندگی را به‌عنوان متغیر درون‌زا دارد و با توجه به نتایج معادلات هم‌زمان، نقدشوندگی بر اجتناب مالیاتی تأثیر منفی و هزینه نمایندگی بر اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت داشته است.

مهدوی تیله نوئی و ذبیحی زرین کلایی (۱۳۹۷)، به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی و توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری در ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که توسعه اقتصادی و کیفیت حسابرسی به‌طور مستقیم بر توسعه حسابداری تأثیرگذار بوده است ولی کیفیت حسابرسی از طریق متغیر میانجی اجتناب مالیاتی بر توسعه حسابداری تأثیری نداشته است. علاوه بر این متغیر اجتناب مالیاتی دارای تأثیر منفی و معنادار بر توسعه حسابداری بوده است. وجود رشد و توسعه در عرصه اقتصادی کشور، منجر به توسعه حرفه حسابداری و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌شود.

ساری و اعتمادی (۱۳۹۷)، با تبیین تفاوت مالیات ابرازی و قطعی به‌عنوان ریسک مالیاتی طبق نظریه عمومی اطلاعات، رابطه بین کیفیت محیط اطلاعات داخلی با ریسک مالیاتی شرکت‌ها طبق روش رگرسیون چندمتغیره را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش با استفاده از اطلاعات ۱۳۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ نشان داد که عدم اطمینان محیطی ریسک مالیاتی شرکت را افزایش می‌دهد. همچنین کیفیت سود، دقت پیش‌بینی سود، کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی ریسک مالیاتی را کاهش می‌دهد. افزون بر این، کیفیت راهبری شرکتی بر کمینه‌سازی ریسک مالیاتی شرکت‌ها مؤثر است.

گنجی (۱۳۹۷)، به بررسی نقش حسابرسان داخلی در کاهش تقلب‌های مالی و قانونی حقوقی و مالیاتی پرداخت. نمونه موردبررسی شامل ۲۰۰ شرکت پذیرفته شده بورسی طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ بود. یافته‌های پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی که دارای حسابرسی داخلی هستند، تعداد بندهای حسابرسی مربوط به تقلب‌های قانونی و مالیاتی و حسابداری کمتری در مقایسه با سایر شرکت‌ها دارند. علاوه بر این در شرکت‌هایی که نسبت اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره بیشتر است میزان تقلب‌ها کمتر است و عمده تقلب‌ها مربوط به عدم رعایت قانون می‌باشد و اظهارنظر حسابرس مستقل در شرکت‌های فاقد حسابرس داخلی عمدتاً غیرمقبول می‌باشد.

۴- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: کیفیت حسابرسی بر ریسک مالیاتی شرکت‌ها تأثیر منفی معنادار دارد.

فرضیه دوم: هزینه‌های نمایندگی افقی بر ریسک مالیاتی تأثیر مثبت معنادار دارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

فرضیه سوم: هزینه‌های نمایندگی عمودی بر ریسک مالیاتی تأثیر مثبت معنادار دارد.

۵- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق، از جهت همبستگی و روش شناسی تحقیق، از نوع شبه تجربی و پس‌رویدادی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است که با استفاده از اطلاعات واقعی صورت می‌گیرد و چون می‌تواند در فرآیند استفاده از اطلاعات کاربرد داشته باشد، ازاین‌رو، نوعی تحقیق کاربردی است.

۵-۱-جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش را تمامی شرکت‌های فعال در بازار بورس اوراق بهادار کشور تشکیل می‌دهند. دوره زمانی تحقیق ۸ سال و حدفا صل سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ را شامل می شود. برای نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری حذفی استفاده‌شده است. روند انتخاب نمونه در جدول (۱) ارائه‌شده است.

جدول (۱): روند انتخاب نمونه

تعداد کل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس در پایان سال ۱۳۹۷	۵۱۳
معیارها:	
تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی ۱۳۹۷ – ۱۳۹۰ در بورس فعال نبوده‌اند	(۸۹)
تعداد شرکت‌هایی از سال ۹۷ به بعد در بورس پذیرفته‌شده‌اند	(۷۷)
تعداد شرکت‌هایی که جزء هلدینگ، سرمایه‌گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها و یا لیزینگ‌ها بوده‌اند.	(۴۲)
تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پایان سال مالی ۲۹ اسفند نیست.	(۵۱)
تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش اطلاعات مورد آن‌ها (حق‌الزحمه حسابرسی) در دسترس نمی‌باشد.	(۴۵)
تعداد شرکت‌هایی که وقفه معاملاتی ۳ ماه داشته‌اند.	(۹۱)
تعداد شرکت‌های نمونه	۱۱۸

۵-۲- مدل آزمون فرضیه‌ها

- متغیر وابسته

«ریسک مالیاتی»

در بسیاری از پژوهش‌ها از اجتناب مالیاتی به‌عنوان سنجه ریسک مالیاتی بهره گرفته‌اند (بائی[1]، ۲۰۱۷؛ گالمرو و همکاران، ۲۰۱۸؛ بایار و همکاران، ۲۰۱۸؛ دریک، لاچ و استکلبرگ[2]، ۲۰۱۹). ازآن‌جهت که هر چه اجتناب مالیاتی کمتر بوده و مؤدی به روش‌های قانونی یا قانونی از ابراز و پرداخت مالیات کمتر طفره برود، ریسک مالیاتی کمتر است. هانلون و هتزمن (۲۰۱۰) بیان کردند که تعریف و اندازه‌گیری اجتناب از پرداخت مالیات مشکل است. همچنین با عنایت به

1 Bae
2 Drake, Lusch & Stekelberg

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

اســـتقرار طرح جامع مالیاتی و تغییر نظام مالیات ســـتانی کشـــور بر مبنای اخذ مالیات بر پایه ریســـک مالیاتی مؤدیان و توجه به این موضـــوع که در نظام مذکور یکی از معیارهای محاســـبه ریسک مالیاتی نسبت مالیات قطعی به مالیات ابرازی آن‌ها در سنوات قبل می‌باشد؛ بنابراین در این پژوهش جهت اندازه‌گیری ریسک مالیاتی از نرخ مؤثر سالانه مالیاتی استفاده‌شده است. این نرخ با نماد RAV_{it} نشان داده شده و از تقسیم هزینه مالیاتی (مالیات قطعی شده) بر سود قبل از مالیات به صورت یک کمیت نسبی و برحسب درصد با ضرب‌در ۱۰۰ بیان می شود (بائی، ۲۰۱۷).

- متغیر(های) مستقل

«کیفیت حسابرسی»

دی فاند و ژنگ[1] (۲۰۱۴) بیان می‌کنند معیارهای کیفیت گزارشگری مالی شامل طیف وسیعی از ســـنجه‌هاســـت، ولـــی در اغلب پژوهش‌های مرتبط باکیفیت حسابرسی از معیارهای اقلام تعهدی اختیاری، دستکاری سود جهت رسیدن بـــه ســـود هدف و جریانات نقدی تحقق یافته استفاده‌شده اســـت. از طرفی، توصیه می‌شود به‌منظور برطرف کردن ضعف مدل‌های موجود در تفکیک اقلام تعهدی اختیاری و غیراختیاری بهتر است از چندین مدل به‌طور هم‌زمان استفاده شود (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). در این پژوهش جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از سه معیار مختلف که همگی از معیارهای خروجی کیفیت حسابرسی هستند، بهره گرفته شده است:

۱) کیفیت حسابرسی بر مبنای مجموع اقلام تعهدی (AQ_1):

اولین معیار جهت سنجش کیفیت حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته که با نماد AQ_1 نشان داده است، برآورد رگرسیونی مبتنی بر الگوی تعدیل‌شده جونز و بر پایه الگوی دچو اسلون و سوینی[2] (۱۹۹۵) صورت گرفته است. بر پایه الگوی یاد شده کیفیت حسابرسی بر مبنای باقیمانده این رابطه تعریف شده است. در این رابطه متغیر وابسته کیفیت حسابرسی بر مبنای مجموع اقلام تعهدی اختیاری از مدل پایه‌ای جونز[3] (۱۹۹۱) بر پایه الگوی دچو و همکاران (۱۹۹۵) و مدل تعدیل‌شده کوتاری، لئون و واسلی[4] (۲۰۰۵) که علامت‌دهی مناسب راجع به تحریف‌های کشف نشده نسبت به سایر معیارها و قابلیت کاربرد آن برای تعداد بیشتری از شرکت‌ها از نقاط قوت این معیار است (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸)، به‌صورت زیر برآورد شده است (اسدی، نادری

1 DeFond & Zhang
2 Dechow, Sloan & Sweeney
3 Jones
4 Kothari, Leone & Wasley

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

نورعینی و سرفراز، ۱۳۹۶):

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} - \frac{\Delta AR_{it}}{A_{it-1}}\right) + \alpha_3 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_4 \frac{NetIncome_{it}}{A_{it-1}} + \varepsilon_{it} \quad (۱)$$

در این فرمول، **α**: برابر است با ضریب ثابت، $\mathbf{TA_{it}}$: اقلام تعهدی کل و از معادله زیر محاسبه‌شده است:

$$TA_{it} = NI - OCE \quad (۲)$$

که در آن، **NI**: درآمد خالص، **OCE**: جریان‌های نقدی عملیاتی، $\mathbf{TA_{it-1}}$: اقلام تعهدی در ابتدا. $\mathbf{\Delta REV_{it}}$: تغییرات در فروش شرکت. $\mathbf{\Delta AR_{i,t}}$: تغییرات در مطالبات شرکت. $\mathbf{PPE_{i,t}}$: خالص ارزش دفتری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات. $\mathbf{NetIncome_{i,t}}$: برابر است با درآمد یا فروش خالص شرکت در سال ماقبل موردبررسی.

طی برآورد رگر سیونی اقلام تعهدی غیرنرمال یا DA برای شرکت iام در سال tام به‌عنوان معیار اندازه‌گیری سود و از خطای مدل محاسبه می‌شود. بالا بودن مقادیر خطا به معنای پایین بودن سطح کیفیت حسابرسی تلقی شده است.

۲) کیفیت حسابرسی بر مبنای جریانات نقدی (AQ_2):

الگوی جونز و نیز الگوی تعدیل‌شده جونز به کرات جهت اندازه‌گیری مدیریت سود مورداستفاده قرارگرفته است. بااین‌وجود اندازه‌گیری اقلام متعارف و اقلام غیرمتعارف تعهدی به‌طور عینی و دقیق، دشوار است. بر این اساس دچو و دیچو[1] (۲۰۰۲)، شیوه دیگری جهت اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی پیشنهاد نمود. بر مبنای این الگو اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی بسته به اینکه به نگهدا شت وجه نقد درگذ شته، حال یا آینده مربوط می شود، سنجیده می شود. اینکه تا چه حد سطح نگهدا شت وجه نقد به اقلام تعهدی مربوط می شود، می‌توان کیفیت اقلام تعهدی را تعیین نمود. در این پژوهش از الگوی دچو و دیچو (۲۰۰۲) جهت اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی بهره گرفته شده است که در آن کیفیت اقلام تعهدی آتی شرکت بر مبنای جریانات نقدی در دوره گذشته، دوره جای و دوره آتی به‌صورت زیر تعیین‌شده است:

$$\Delta TotalCurrenAccrual_{it} = b_0 + b_1 CFO_{it-1} + b_2 CFO_{it} + b_3 CFO_{it+1} + \varepsilon_{it} \quad (۳)$$

درحالی‌که در این رابطه تغییر در جمع اقلام تعهدی یا ΔTotalCurrenAccrual به اقلام تعهدی دوره جاری بازگشته و برابر با تغییر در دارایی‌های جاری منهای تغییر در بدهی‌های

1 Dechow & Dichev

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

جاری، منهای تغییر در وجوه نقد و دارایی‌های شبه نقد طی دوره، به‌ا ضافه تغییر در بدهی‌های کوتاه‌مدت و بهره‌ها در دوره جاری می‌باشد. نماد CFO نیز نشان‌دهنده جریان نقد عملیاتی تلقی شده است. رابطه موردنظر با استفاده از روش رگرسیون غلتان برآورد گردیده است. باقیمانده رابطه رگرسیونی مزبور، بدین معنی است که جریانات نقدی مورد انتظار شرکت تحقق‌نیافته است. انحراف معیار خطای رابطه به‌عنوان معیار کیفیت اقلام تعهدی مورداستفاده قرارگرفته است. بزرگی انحراف معیار مزبور به معنای کیفیت پایین‌تر اقلام تعهدی و پایین‌تر بودن سطح کیفیت حسابرسی است.

۳) کیفیت حسابرسی بر مبنای نوسان‌پذیری سود (AQ_3):

نوسان‌پذیری سود مقیاسی است که تغییرات سود را اندازه‌گیری می‌کند. در این پژوهش مشابه پژوهش دیچو و تانگ[1] (۲۰۰۹) نو سان سود بر ا ساس انحراف معیار ۵ سال گذ شته آن اندازه گیری می‌شود. نوسانات سود محاسبه‌شده از طریق میانگین دارایی‌ها، تعدیل خواهد شد.

بزرگی انحراف معیار مزبور به معنای کیفیت پایین‌تر اقلام تعهدی و پایین‌تر بودن سطح کیفیت حسابرسی است.

هزینه نمایندگی افقی: در این پژوهش به پیروی از سلمرود[2] (۲۰۰۴)، دسای و دارماپالا (۲۰۰۷)، هوپ و همکاران[3] (۲۰۱۲) و بائی (۲۰۱۷) از دو معیار تمرکز مالکیت (درصد مالکیت ۵ سهام‌دار عمده و با نماد COW) و مالکیت مدیریتی(درصد مالکیت هیئت‌مدیره یا مدیران اجرایی و با نماد MOW)، استفاده خواهد شد.

هزینه نمایندگی عمودی: در این پژوهش، به پیروی از پژوهش‌های دسای و دارماپالا (۲۰۰۷)، لانگلی و ویلکنز[4] (۲۰۱۷) از معیار فعال بودن کمیته حسابرسی در سال (در صورت وجود کمیته حسابرسی عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر و با نماد AAC) و سطح فعال بودن هیئت‌مدیره (بر مبنای تعداد جلسات هیئت‌مدیره در طول سال و با نماد ACB)، به‌عنوان هزینه‌های نمایندگی عمودی استفاده خواهد شد.

- متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت: با نماد FSI_{it} نشان داده شده و از طریق لگاریتم طبیعی دارایی‌ها در پایان دوره اندازه‌گیری می‌شود.

1 Dichev & Tang
2 Slemrod
3 Hope, Kang, Thomas & Yoo
4 Langli & Willekens

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

ریسک مالی: با نماد FRI_{it} نشـان داده‌شـده و از طریق بدهی‌های بلندمدت به ارزش دفتری سرمایه در پایان دوره اندازه‌گیری می‌شود.

سودآوری: با نماد ROA_{it} نشان داده‌شده و از نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

جریان نقد عملیاتی: با نماد CFO_{it} نشان داده شده و از طریق خالص جریان نقد عملیاتی به فروش خالص اندازه‌گیری می‌شود.

فرصت‌های رشد: با نماد GOP_{it} نشان داده‌شده و از طریق ارزش روز هر سهم به ارزش دفتری در پایان دوره اندازه‌گیری می‌شود.

مالکیت دولتی: با نماد GOV_{it} نشـان داده‌شـده و از طریق درصـد مالکیت متعلق به نهادها یا سازمان‌های دولتی اندازه‌گیری می‌شود.

نقد شوندگی دارایی‌ها: با نماد ALI_{it} نشـان داده‌شـده و از طریق دارایی‌های نقد و شـبه نقد به‌عنوان درصدی از جمع دارایی‌ها در پایان دوره اندازه‌گیری می‌شود.

مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش به‌صورت است:

$$RAV_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ1_{it} + \beta_2 COW_{it} + \beta_3 MOW_{it} + \beta_4 AAC_{it} + \beta_5 ACB_{it} + \beta_6 FSI_{it} + \beta_7 FRI_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} GOP_{it} + \beta_{11} GOV_{it} + \beta_{12} ALI_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۴)$$

$$RAV_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ2_{it} + \beta_2 COW_{it} + \beta_3 MOW_{it} + \beta_4 AAC_{it} + \beta_5 ACB_{it} + \beta_6 FSI_{it} + \beta_7 FRI_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} GOP_{it} + \beta_{11} GOV_{it} + \beta_{12} ALI_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۵)$$

$$RAV_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ3_{it} + \beta_2 COW_{it} + \beta_3 MOW_{it} + \beta_4 AAC_{it} + \beta_5 ACB_{it} + \beta_6 FSI_{it} + \beta_7 FRI_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} GOP_{it} + \beta_{11} GOV_{it} + \beta_{12} ALI_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۶)$$

RAV: معیار ریسک مالیاتی؛ **AQ**: معیار کیفیت حسابرسی؛ **COW**: معیار نخست هزینه نمایندگی افقی (تمرکز مالکیت)؛ **MOW**: معیار دوم هزینه نمایندگی افقی(مالکیت مدیریتی)؛ **AAC**: معیار نخست هزینه نمایندگی عمودی(سطح فعالیت کمیته حسابرسی)؛ **ACB**: معیار دوم هزینه نمایندگی عمودی(سطح فعالیت هیئت‌مدیره)؛ **FSI**: اندازه شرکت؛ **FRI**: ریسک مالی؛ **ROA**: نرخ بازده دارایی؛ **CFO**: جریان نقدی عملیاتی؛ **GOP**: فرصت رشد؛ **GOV**: مالکیت دولتی؛ **ALI**: نقدشوندگی دارایی‌ها.

ضریب β_1 برای تائید یا رد آزمون فرضیه اول، ضریب β_2 و β_3 برای آزمون تائید یا رد فرضیه دوم، ضریب β_4 و β_5 برای آزمون تائید یا رد فرضیه سوم است.

به دلیل نوع داده‌های موردمطالعه، مقایسه‌ی هم‌زمان داده‌های مقطعی و طولی از روش الگوهای داده‌های ترکیبی (پانل دیتا) برای برآورد ضرایب و آزمون فرضیه‌ها استفاده‌شده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

ابتدا برای تعیین روش به‌کارگیری داده‌های ترکیبی و تشخیص همگن یا ناهمگن بودن آن‌ها از آزمون چاو استفاده‌شده است. در این آزمون فرض صفر مبنی بر همگن بودن داده‌هاست و در صورت تائید، می‌بایست کلیه‌ی داده‌ها را با یکدیگر ترکیب کرد و به‌وسیله‌ی یک رگرسیون کلاسیک تخمین پارامترها را انجام داد، در غیر این صورت داده‌ها را به‌صورت داده‌های پانلی در نظر گرفت. درصورتی‌که نتایج این آزمون مبنی بر به‌کارگیری داده‌ها به‌صورت داده‌های پانلی شود، می‌بایست برای تخمین مدل پژوهش از یکی از مدل‌های اثرات ثابت یا اثرات تصادفی استفاده شود. برای انتخاب یکی از دو مدل باید آزمون هاسمن اجرا شود. فرض صفر آزمون هاسمن مبنی بر مناسب بودن مدل اثرات تصادفی برای تخمین مدل‌های رگرسیونی داده‌های تابلویی است.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آماره‌های توصیفی

وضعیت تحلیل توصیفی مرتبط با متغیرهای تحقیق در جدول (۲) آمده است.

جدول (۲): تحلیل توصیفی متغیرها

نماد متغیر	نام متغیر	مشاهدات	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
RAV	ریسک مالیاتی	۹۴۴	۰/۳۵۹	۰/۱۳۰	۳۷/۵۲۸	-۳/۴۷۷	۱/۸۲۲
AQ1	کیفیت حسابرسی بر مبنای اقلام تعهدی	۹۴۴	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۴	۰/۵۴۴	-۰/۶۸۴	۰/۱۱۷
AQ2	کیفیت حسابرسی بر مبنای جریانات نقدی	۹۴۴	۰/۰۳۳	۰/۰۳۱	۰/۰۹۰	۰/۰۱۴	۰/۰۱۲
AQ3	کیفیت حسابرسی بر مبنای نوسان پذیری سود	۹۴۴	۰/۰۷۸	۰/۰۶۲	۰/۳۹۱	۰/۰۰۲	۰/۰۵۹
COW	تمرکز مالکیت	۹۴۴	۰/۷۵۵	۰/۸۱۰	۰/۹۹۰	۰/۰۳۰	۰/۱۷۹
MOW	مالکیت مدیریتی	۹۴۴	۰/۳۲۶	۰/۴۰۰	۰/۷۹۶	۰/۰۰۱	۰/۱۷۶
AAC	سطح فعالیت کمیته حسابرسی	۹۴۴	۰/۶۸۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۶۶
ACB	سطح فعالیت هیئت‌مدیره	۹۴۴	۱۴/۷۸۰	۱۲/۰۰۰	۳۵/۰۰۰	۷/۰۰۰	۴/۵۴۷
FSI	اندازه شرکت	۹۴۴	۱۴/۱۷۲	۱۴/۰۷۶	۱۹/۷۷۳	۱۰/۱۶۶	۱/۳۹۵
FRI	سطح ریسک مالی	۹۴۴	۰/۴۴۲	۰/۲۱۶	۱۴/۹۳۶	۰/۰۰۱	۰/۷۸۱
ROA	سودآوری	۹۴۴	۰/۱۲۶	۰/۱۰۵	۰/۶۲۱	-۰/۲۳۹	۰/۱۲۱
CFO	جریان نقد عملیاتی	۹۴۴	۰/۱۲۷	۰/۱۰۸	۰/۶۴۲	-۰/۲۹۸	۰/۱۲۷
GOP	فرصت‌های رشد	۹۴۴	۲/۷۷۰	۲/۲۱۸	۶۵/۲۲۷	۰/۲۸۳	۲/۷۹۷
GOV	مالکیت دولتی	۹۴۴	۰/۷۰۷	۰/۷۸۷	۰/۹۸۵	۰/۰۰۱	۰/۲۴۸
ALI	نقد شوندگی دارایی	۹۴۴	۰/۰۶۹	۰/۰۳۷	۰/۵۱۷	۰/۰۰۱	۰/۰۸۶

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

طبق جدول (۲) انحراف معیار متغیر کیفیت سود بر مبنای جریانات نقدی نسبت به دو معیار دیگر کمتر بوده و شرکت‌های نمونه ازلحاظ جریانات نقدی تحقق یافته پراکندگی کمتری داشته‌اند. میانه متغیر بازده سودآوری (ROA) برابر با ۰/۰۸۵ می‌باشد که نشان می‌دهد نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. پارامترهای پراکندگی، به‌طورکلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است.

برای برآورد مدل رگرسیونی باید از عدم همبستگی میان متغیرهای مستقل مدل‌ها اطمینان حاصل نمود. برای اطمینان از وجود یا عدم همبستگی بین متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش، تحلیل همبستگی بکار گرفته می‌شود؛ که این موضوع با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون انجام‌گرفته است. در جدول (۳) مقدار و سطح معناداری ضرایب همبستگی پیرسون بین متغیرهای مستقل نشان داده‌شده است.

جدول (۳): ماتریس همبستگی پیرسون

	AQ1	AQ2	AQ3	COW	MOW	AAC	ACB	FSI	FRI	ROA	CFO	GOP	GOV	ALI
AQ1	۱													
AQ2	۰/۵۱	۱												
AQ3	۰/۱۳	-۰/۰۱	۱											
COW	۰/۰۱	-۰/۰۲	۰/۰۳	۱										
MOW	۰/۰۲	۰/۰۶	-۰/۰۸	۰/۱۱	۱									
AAC	-۰/۰۲	-۰/۰۷	۰/۰۹	-۰/۰۶	-۰/۰۲	۱								
ACB	-۰/۰۲	-۰/۰۳	۰/۱۵	-۰/۰۱	-۰/۱۶	۰/۰۹	۱							
FSI	۰/۰۱	-۰/۱۱	۰/۱۱	۰/۰۶	۰/۰۳	۰/۲۵	۰/۲۹	۱						
FRI	۰/۰۵	-۰/۰۵	۰/۰۱	۰/۱۱	۰/۰۹	-۰/۰۸	-۰/۰۷	۰/۰۱	۱					
ROA	۰/۱۹	-۰/۰۵	۰/۴۶	۰/۰۴	-۰/۱۰	۰/۰۲	۰/۲۲	۰/۱۳	-۰/۰۳	۱				
CFO	-۰/۵۲	-۰/۴۸	۰/۴۴	۰/۱۰	-۰/۰۵	۰/۰۱	۰/۱۵	۰/۰۷	۰/۰۱	۰/۵۰	۱			
GOP	-۰/۰۱	-۰/۰۳	۰/۱۹	۰/۰۹	۰/۰۲	۰/۰۶	-۰/۰۴	-۰/۱۰	۰/۱۵	۰/۰۷	۰/۰۸	۱		
GOV	۰/۰۱	-۰/۰۱	۰/۰۷	۰/۵۵	۰/۰۹	-۰/۰۳	۰/۰۴	۰/۲۲	۰/۰۹	۰/۰۶	۰/۰۵	۰/۰۶	۱	
ALI	-۰/۱۰	-۰/۰۴	۰/۲۵	-۰/۰۱	-۰/۱۸	-۰/۰۱	۰/۱۳	-۰/۰۲	-۰/۰۷	۰/۳۴	۰/۳۵	۰/۰۱	-۰/۰۵	۱

همان‌طور که در جدول (۳) مشخص است، همبستگی بین متغیرهای واردشده در مدل‌های پژوهش مشاهده نمی‌شود و در همه موارد در حد ضعیف یا متوسط به‌دست‌آمده و همبستگی قوی بین آن‌ها مشاهده نشده است. درنتیجه ورود هم‌زمان متغیرهای بررسی‌شده (که به‌صورت دوبه‌دو مقایسه شدند) در مدل‌های پژوهش بلامانع بوده و مشکل هم‌خطی شدید ایجاد نمی‌کند. نتایج ماتریس همبستگی نشان می‌دهد همبستگی شدیدی بین متغیرهای مستقل در مدل‌های برآوردی وجود ندارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

۶-۲- آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

جدول (۴): نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش(مدل اول)

$$RAV_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ1_{it} + \beta_2 COW_{it} + \beta_3 MOW_{it} + \beta_4 AAC_{it} + \beta_5 ACB_{it} + \beta_6 FSI_{it} + \beta_7 FRI_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} GOP_{it} + \beta_{11} GOV_{it} + \beta_{12} ALI_{it} + \varepsilon_{it}$$

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	هم‌خطی (VIF)
مقدار ثابت	C	۰/۴۶۵	۲/۷۳۴	۰/۰۰۶	-
کیفیت حسابرسی بر مبنای مجموع اقلام تعهدی	AQ1	-۰/۲۶۰	-۷/۱۷۳	۰/۰۰۱	۱/۰۲۶
تمرکز مالکیت	COW	۰/۰۵۱	۰/۶۸۴	۰/۴۹۴	۱/۱۸۴
مالکیت مدیریتی	MOW	-۰/۰۵۸	-۰/۹۷۶	۰/۳۲۹	۱/۳۰۵
سطح فعالیت کمیته حسابرسی	AAC	۰/۰۳۳	۴/۴۳۶	۰/۰۰۱	۱/۳۵۱
سطح فعالیت هیئت‌مدیره	ACB	۰/۰۰۱	۰/۱۰۱	۰/۹۱۹	۲/۷۵۶
اندازه شرکت	FSI	-۰/۰۱۰	-۰/۹۵۹	۰/۳۳۷	۱/۱۹۰
سطح ریسک مالی	FRI	-۰/۰۰۲	-۰/۶۹۸	۰/۴۸۵	۲/۰۰۹
سودآوری	ROA	۰/۵۴۹	۵/۴۸۵	۰/۰۰۱	۱/۵۰۰
جریان نقد عملیاتی	CFO	-۰/۳۲۴	-۳/۶۱۲	۰/۰۰۱	۱/۴۲۱
فرصت‌های رشد	GOP	-۰/۰۰۸	-۵/۴۴۶	۰/۰۰۱	۱/۱۲۵
مالکیت دولتی	GOV	۰/۱۸۰	۱/۹۳۹	۰/۰۵۲	۱/۲۵۴
نقدشوندگی دارایی	ALI	۰/۰۲۰	۰/۳۴۷	۰/۷۲۸	۱/۳۸۱
خودهمبستگی مرتبه اول	AR(1)	۰/۰۳۵	۰/۹۷۴	۰/۳۳۰	۱/۰۳۹
آزمون F لیمر (چاو)	۲/۴۰۶ (۰/۰۰۰)	آزمون H هاسمن			۲۹/۴۷۲ (۰/۰۰۰)
آماره F	۳/۳۸۳ (۰/۰۰۰)	آماره دوربین واتسون			۲/۰۹۴
آزمون جارکیو-برا	۱/۳۷۳ (۰/۵۰۳)	آزمون ناهمسانی واریانس			۳۹/۶۳۱ (۰/۰۰۰)
ضریب تعیین	۰/۳۴۹۱	ضریب تعیین تعدیل‌شده			۰/۲۴۵۹

سطح معنی‌داری برای تک‌تک متغیرها و هم‌چنین برای کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد محاسبه‌شده است. با توجه به ضریب تعیین مدل برازش شده می‌توان ادعا کرد که حدود ۳۴/۹۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل توضیح داده می‌شود. خودهمبستگی نقض یکی از فرض‌های استاندارد الگوی رگرسیون است و از آماره دوربین-واتسون می‌توان جهت تعیین بود و نبود خودهمبستگی در الگوی رگرسیون استفاده کرد. آماره دوربین – واتسون محاسبه‌شده (۲/۰۹۴) که بین ۲/۵-۱/۵ می‌باشد بیان‌گر عدم وجود خودهمبستگی است و استقلال باقی‌مانده‌های اجزای خطا را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود سطح معنی‌داری آماره آزمون برای متغیر کیفیت حسابرسی بر مبنای مجموع اقلام تعهدی و معیار سطح فعالیت کمیته حسابرسی از سطح خطای قابل‌قبول ۵ درصد

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

کمتر اســت، بنابراین تأثیر معنی‌داری بر ریســک مالیاتی تائید می‌شــود. از متغیرهای کنترلی سودآوری، جریان نقدی عملیاتی و فرصت‌های رشد تأثیر معنی‌داری بر ریسک مالیاتی دارند. با توجه به سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده از آزمون اف لیمر مقاطع موردبررسی ناهمگن و دارای تفاوت‌های فردی بوده بنابراین اســتفاده از روش داده‌های تابلویی برای مدل فرضــیه‌ی پژوهش منا سب ا ست. با توجه به سطح معنی‌داری به‌د ست‌آمده از آزمون ها سمن، تفاوت در ضرایب نظام‌مند است؛ بنابراین استفاده از روش اثرات ثابت بر روش تصادفی ارجح است.

۷- آزمون تحلیل حساسیت[۱]

برای اطمینان از نتیجه حا صله از آزمون فر ضیه‌های پژوهش اقدام به آزمون تحلیل ح سا سیت شد. برای این منظور، برای کیفیت حسابرسی از معیارهای جریانات نقدی و نوسان پذیری سود ا ستفاده کردیم. سپس با ا ستفاده از تخمین رگر سیون چندمتغیره و داده‌های تابلویی اقدام به آزمون فرضــیه‌ها کردیم. نتایج حاصــل از آزمون تحلیل حســاســیت به شــرح جدول ۵ و ۶ ارائه می‌شود.

ســطح معنی‌داری برای تک‌تک متغیرها و هم‌چنین برای کل مدل در ســطح اطمینان ۹۵ درصد محاسبه‌شده است. با توجه به ضریب تعیین مدل برازش شده می‌توان ادعا کرد که حدود ۳۰/۰۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل توضیح داده می‌شود. خودهمبســتگی نقض یکی از فرض‌های اســتاندارد الگوی رگرســیون اســت و از آماره دوربین-واتسون می‌توان جهت تعیین بود و نبود خودهمبستگی در الگوی رگر سیون استفاده کرد. آماره دوربین – واتســون محاســبه‌شــده (۲/۰۹۴) که بین ۲/۵-۱/۵ می‌باشــد بیان‌گر عدم وجود خودهمب ستگی ا ست و ا ستقلال باقی‌مانده‌های اجزای خطا را ن شان می‌دهد. همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود سطح معنی‌داری آماره آزمون برای متغیر کیفیت حسابرسی بر مبنای جریان نقدی و معیار سطح فعالیت کمیته حسابر سی از سطح خطای قابل‌قبول ۵ در صد کمتر است، بنابراین تأثیر معنی‌داری بر ریسک مالیاتی تائید می‌شود. از متغیرهای کنترلی سودآوری، جریان نقدی عملیاتی و فرصــت‌های رشــد تأثیر معنی‌داری بر ریســک مالیاتی دارند. با توجه به

۱. مدل‌های اندازه‌گیری در پژوهش‌های حسابداری با محدودیت‌های زیادی از جمله خطا در اندازه‌گیری، عدم کارایی بازار سهام، داده‌های ناقص، در نظر نگرفتن متغیرهای اساسی در مدل، کوچک بودن حجم نمونه آماری و ... همراه می‌باشد؛ بنابراین ضرورت دارد برای اطمینان از نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، اقداماتی قانع کننده انجام شود؛ بنابراین ضرورت دارد برای اطمینان از نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، اقداماتی قانع کننده انجام شود. آزمون حساسیت (Robustness testing) به معنای آزمون مجدد فرضیه با استفاده از سایر روش‌ها یا معیارهای اندازه‌گیری جایگزین برای متغیرها می‌باشد. این آزمون به منظور افزایش قابلیت اتکای نتایج آزمون فرضیه انجام می‌شود.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده از آزمون اف لیمر مقاطع موردبررسی ناهمگن و دارای تفاوت‌های فردی بوده بنابراین استفاده از روش داده‌های تابلویی برای مدل فرضیه‌ی پژوهش مناسب است. با توجه به سطح معنی‌داری به‌د ست‌آمده از آزمون ها سمن، تفاوت در ضرایب نظام‌مند ا ست؛ بنابراین استفاده از روش اثرات ثابت بر روش تصادفی ارجح است.

جدول (۵): نتایج آزمون تحلیل حساسیت (مدل دوم)

$$RAV_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ2_{it} + \beta_2 COW_{it} + \beta_3 MOW_{it} + \beta_4 AAC_{it} + \beta_5 ACB_{it} + \beta_6 FSI_{it} + \beta_7 FRI_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} GOP_{it} + \beta_{11} GOV_{it} + \beta_{12} ALI_{it} + \varepsilon_{it}$$

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	هم‌خطی (VIF)
مقدار ثابت	C	۰/۴۶۶	۲/۶۰۴	۰/۰۰۹	-
کیفیت حسابرسی بر مبنای جریانات نقدی	AQ2	-۱/۶۲۶	-۳/۱۸۱	۰/۰۰۱	۱/۰۸۱
تمرکز مالکیت	COW	۰/۱۰۳	۱/۳۵۸	۰/۱۷۴	۱/۲۵۱
مالکیت مدیریتی	MOW	۰/۰۷۶	۱/۳۹۶	۰/۱۶۲	۱/۳۳۲
سطح فعالیت کمیته حسابرسی	AAC	۰/۰۲۹	۳/۲۹۴	۰/۰۰۱	۱/۰۸۲
سطح فعالیت هیئت‌مدیره	ACB	۰/۰۰۱	۰/۷۹۲	۰/۴۲۸	۱/۰۲۶
اندازه شرکت	FSI	-۰/۰۱۳	-۱/۱۴۱	۰/۲۵۴	۱/۳۵۸
سطح ریسک مالی	FRI	-۰/۰۰۴	-۱/۲۳۲	۰/۲۱۸	۱/۲۲۴
سودآوری	ROA	۰/۶۹۵	۶/۹۹۷	۰/۰۰۱	۱/۷۸۵
جریان نقد عملیاتی	CFO	-۰/۱۱۲	۲/۵۶۱	۰/۰۱۰	۱/۳۸۹
فرصت‌های رشد	GOP	-۰/۰۰۴	-۲/۰۳۱	۰/۰۴۲	۱/۶۶۱
مالکیت دولتی	GOV	۰/۰۳۵	۰/۳۸۳	۰/۷۰۱	۱/۲۵۷
نقدشوندگی دارایی	ALI	۰/۰۲۴	۰/۶۲۳	۰/۵۳۳	۱/۶۷۱
خودهمبستگی مرتبه اول	AR(1)	۰/۰۳۵	۰/۹۷۴	۰/۳۳۰	۱/۱۱۲
آزمون F لیمر (چاو)	۱/۸۱۸ (۰/۰۰۰)	آزمون H هاسمن			۳۶/۶۹۹ (۰/۰۰۰)
آماره F	۲/۷۱۰ (۰/۰۰۰)	آماره دوربین واتسون			۲/۰۹۴
آزمون جارکیو-برا	۱/۴۸۱ (۰/۵۸۲)	آزمون ناهمسانی واریانس			۳۴/۱۷۶ (۰/۰۰۰)
ضریب تعیین	۰/۳۰۰۵	ضریب تعیین تعدیل‌شده			۰/۱۸۹۶

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

جدول (۶): نتایج آزمون تحلیل حساسیت (مدل سوم)

$$RAV_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ3_{it} + \beta_2 COW_{it} + \beta_3 MOW_{it} + \beta_4 AAC_{it} + \beta_5 ACB_{it} + \beta_6 FSI_{it} + \beta_7 FRI_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} GOP_{it} + \beta_{11} GOV_{it} + \beta_{12} ALI_{it} + \varepsilon_{it}$$

نام متغیر	نماد متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	هم‌خطی (VIF)
مقدار ثابت	C	۰/۶۱۳	۲/۷۷۰	۰/۰۰۵	-
کیفیت حسابرسی بر مبنای نوسان پذیری سود	AQ3	-۰/۳۰۳	-۱/۹۹۸	۰/۰۴۶	۱/۳۳۱
تمرکز مالکیت	COW	-۰/۱۳۱	-۱/۶۳۵	۰/۰۹۳	۱/۶۲۵
مالکیت مدیریتی	MOW	۰/۰۸۵	-۱/۶۰۳	۰/۰۹۶	۱/۴۳۱
سطح فعالیت کمیته حسابرسی	AAC	۰/۰۳۱	۵/۴۹۴	۰/۰۰۱	۱/۵۵۲
سطح فعالیت هیئت‌مدیره	ACB	۰/۰۰۱	۰/۳۷۷	۰/۷۰۵	۱/۳۹۴
اندازه شرکت	FSI	-۰/۰۱۹	-۱/۵۰۲	۰/۱۳۳	۱/۳۸۴
سطح ریسک مالی	FRI	-۰/۰۰۷	-۲/۲۲۸	۰/۰۲۶	۱/۶۰۸
سودآوری	ROA	۰/۸۰۴	۶/۳۳۲	۰/۰۰۱	۱/۴۴۲
جریان نقد عملیاتی	CFO	-۰/۰۷۵	-۱/۳۰۶	۰/۱۹۱	۱/۶۲۸
فرصت‌های رشد	GOP	-۰/۰۰۷	-۵/۳۱۹	۰/۰۰۱	۱/۳۳۲
مالکیت دولتی	GOV	۰/۰۴۱	۰/۴۴۰	۰/۶۵۹	۱/۲۹۳
نقدشوندگی دارایی	ALI	۰/۰۳۱	۰/۶۶۸	۰/۵۰۴	۱/۴۴۹
خودهمبستگی مرتبه اول	AR(1)	۰/۰۳۵	۰/۹۷۴	۰/۳۳۰	۱/۲۲۴
آزمون F لیمر (چاو)	۲/۰۶۱ (۰/۰۰۰)	آزمون H هاسمن			۲۸/۰۴۷ (۰/۰۴۹)
آماره F	۲/۰۲۰ (۰/۰۰۰)	آماره دوربین واتسون			۲/۱۰۲
آزمون جارکیو-برا	۱/۲۹۵ (۰/۵۲۷)	آزمون ناهمسانی واریانس			۴۱/۸۲۴ (۰/۰۰۰)
ضریب تعیین	۰/۳۳۷۶	ضریب تعیین تعدیل‌شده			۰/۳۳۲۷

سطح معنی‌داری برای تک‌تک متغیرها و هم‌چنین برای کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد محاسبه‌شده است. با توجه به ضریب تعیین مدل برازش شده می‌توان ادعا کرد که حدود ۳۳/۷۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل توضیح داده می‌شود. خودهمبستگی نقض یکی از فرض‌های استاندارد الگوی رگرسیون است و از آماره دوربین-واتسون می‌توان جهت تعیین بود و نبود خودهمبستگی در الگوی رگرسیون استفاده کرد. آماره دوربین – واتسون محاسبه‌شده (۲/۱۰۲) که بین ۲/۵-۱/۵ می‌باشد بیان‌گر عدم وجود خودهمبستگی است و استقلال باقی‌مانده‌های اجزای خطا را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود سطح معنی‌داری آماره آزمون برای متغیر کیفیت حسابرسی بر مبنای نوسان پذیری سود و معیار سطح فعالیت کمیته حسابرسی از سطح خطای قابل‌قبول ۵ درصد کمتر است، بنابراین تأثیر معنی‌داری بر ریسک مالیاتی تائید می‌شود. از متغیرهای کنترلی سطح ریسک مالی، سودآوری و فرصت‌های رشد تأثیر معنی‌داری بر ریسک مالیاتی دارند. با

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

توجه به سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده از آزمون اف لیمر مقاطع موردبررسی ناهمگن و دارای تفاوت‌های فردی بوده بنابراین استفاده از روش داده‌های تابلویی برای مدل فرضیه‌ی پژوهش منا سب ا ست. با توجه به سطح معنی‌داری به‌د ست‌آمده از آزمون ها سمن، تفاوت در ضرایب نظام‌مند است؛ بنابراین استفاده از روش اثرات ثابت بر روش تصادفی ارجح است.

۸- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

معیارهای کیفیت گزارشگری مالی شامل طیف وسیعی از سنجه‌هاست، ولی در اغلب پژوهش‌های مرتبط باکیفیت حسابرسی از معیارهای اقلام تعهدی اختیاری، دستکاری سود و ... ا ستفاده شده ا ست. از طرفی، تو صیه می شود به‌منظور برطرف کردن ضعف مدل‌های موجود در تفکیک اقلام تعهدی اختیاری و غیراختیاری بهتر ا ست از چندین مدل به‌طور هم‌زمان ا ستفاده شود. بدین منظور، در این پژوهش کیفیت حسابرسی مبتنی بر سه سنجه کیفیت اقلام تعهدی، جریانات نقدی تعهدی و نوسان‌پذیری سود و هزینه‌های نمایندگی افقی با سنجه‌های فعالیت کمیته حسابرسی و فعالیت هیئت‌مدیره و هزینه‌های عمودی نمایندگی با سنجه‌های تمرکز مالکیت و مالکیت مدیریتی و نهایتاً ریسک مالیاتی بر مبنای سنجه نرخ مؤثر مالیاتی مورد ارزیابی قرارگرفته است. نتایج پژوهش در ارتباط با فرضیه اول نشان داد که سطح فعالیت کمیته حسابرسی به‌عنوان یکی از سنجه‌های هزینه‌های نمایندگی افقی بر نرخ مؤثر مالیاتی تأثیر منفی و معنی‌داری داشته و صرف‌نظر از هر یک از سنجه‌های کیفیت حسابرسی در ابعاد کیفیت اقلام تعهدی، جریانات نقدی و نوسان‌پذیری سود، این تأثیر عینیت یافته است. به تعبیری انتظار می‌رود کمیته حسابر سی با ایفای بهتر نقش نظارتی از طریق برگزاری جلسات بیشتر و کنترل بی شتر روند فعالیت‌های گزار شگری شرکت به افزایش سطح کیفیت گزار شگری مالی در قالب بهبود خروجی‌های سی ستم گزار شگری مالی م شتمل بر اقلام تعهدی، جریانات نقدی و سود شرکت انجامیده و درنتیجه از طرفی به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت ارشد شرکت و ذی‌نفعان دیگر مشتمل بر سهام‌داران، سرمایه‌گذاران بالقوه، اعتباردهندگان و ارکان نظارتی و نهادهای قانونی انجامیده و از طرفی قابلیت اتکای آن‌ها را به اطلاعات مؤثر در تصمیم‌گیری‌های مالی مربوط به شرکت بیانجامد. درمجموع فعال‌تر عمل کردن کمیته حسابرسی درنتیجه بهبود سطح کیفی خروجی‌های سیستم گزارشگری مالی اعتماد نهادهای قانونی چون مقامات مالیاتی را جلب کرده و بخصوص در ایران که در تشخیص مالیات اصل بر قضاوت و اعتماد ممیز است، این افزایش سطح اعتماد می‌تواند به کاهش نرخ مؤثر مالیاتی بیانجامد. این ارتباط قبلاً در

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

تحقیقات گانتر، ویلسون و وو[1] (۲۰۱۹) و هاردک و همکاران (۲۰۱۹) نیز مشاهده شده بود. لذا به ارکان نظارتی و نهادهای قانونی، پیش‌بینی تدابیر لازم جهت فعال‌تر کردن کمیته‌های حسابرسی در بعد کمی تشکیل جلسات بیشتر و بعد کیفی در قالب تصویب الزامات یا مشوق‌های قانونی توصیه می‌گردد.

نتایج تحقیق در ارتباط با هزینه‌های نمایندگی عمودی در ابعاد تمرکز مالکیت و مالکیت مدیریتی نشان داد که فقط به ازای سنجه کیفیت گزارشگری مبتنی بر نوسانات سود، بر ریسک مالیاتی با سنجه نرخ مؤثر مالیاتی تأثیرگذار بوده و به ازای سنجه‌های کیفیت گزارشگری در ابعاد کیفیت اقلام تعهدی و جریانات نقدی تأثیر معنی‌داری نداشته‌اند. نتایج یادشده نشان داد که با توجه به نوسان‌پذیری سود، تمرکز مالکیت بر ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و مالکیت مدیریتی تأثیر منفی داشته است. به عبارتی بلوکی شدن مالکیت ازنظر متولیان امور مالیاتی زمینه مدیریت سود و پایین آمدن کیفیت گزارشگری مالی در زمینه خروجی سود و درنتیجه امکان فرار مالیاتی را تقویت کرده ولی مالکیت مدیریتی می‌تواند تلاش مدیریت را به‌جای دستکاری سود صرف بهبود عملکرد نماید. این نتیجه‌گیری در راستای پژوهش‌های داناهو و کنچل (۲۰۱۴)، چوی و وانگ (۲۰۰۷)، گاگیننی، لین و یاداو (۲۰۱۶) و مارتین، ویسه من و مجیا (۲۰۱۹) بوده است. بر این اساس به ارکان نظارتی و نهادهای قانونی در راستای کاهش ریسک مالیاتی شرکت‌ها توصیه کاهش تمرکز مالکیت و نیز انگیزه‌مند کردن مدیریت از طریق افزایش سطح مالکیت مدیریتی آن‌هم در راستای تقویت عملکرد مالی پیشنهاد می‌گردد.

در نهایت نتایج این تحقیق نشان داد که کیفیت حسابرسی مبتنی بر سنجه‌های خروجی محور کیفیت اقلام تعهدی، جریانات نقدی و نوسان‌پذیری سود بر ریسک مالیاتی تأثیر منفی داشته است. به تعبیری انتظار می‌رود افزایش کیفیت حسابرسی در ابعاد یادشده وسیله‌ای برای کاهش مشکلات سازمان در شرکت‌ها (هزینه‌های نمایندگی)، افزایش اعتبار اطلاعات مالی به سهامداران و ذی‌نفعان (تقاضای اطلاعاتی) و تا حدی ارائه برخی از تضمین‌ها (قابلیت اعتماد وضعیت مالی شرکت)، تلقی گردد. افزایش سطح کیفیت حسابرسی می‌تواند در حل تضاد منافع ناشی از هزینه‌های نمایندگی مفید باشد. در صورت افزایش سطح کیفیت حسابرسی، سهامداران مدیریت و سهامداران اکثریت دیگر نخواهند توانست خود را درگیر حداکثر اجتناب از مالیات کنند، سیستم‌های حسابداری و اطلاعات مالی با مالیات در ارتباط بوده و نقش مهمی را در تولید اطلاعات نه‌تنها برای سرمایه‌گذاران بلکه برای مقامات مالیاتی بازی می‌کنند. بر اساس این استدلال در این تحقیق فرض شده است که حسابرسی باکیفیت بالا احتمال اعتبار سیستم

[1] Guenther, Wilson & Wu

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

اطلاعات حسابداری را افزایش داده و ازاین‌رو می‌تواند مشکلات هزینه‌های نمایندگی و مشکلات سازمانی عنوان‌شده را مرتفع سازد. این ارتباط پیش‌ازاین نیز توسط پژوهشگرانی نظیر مارتین و همکاران (۲۰۱۹)، شولین (۲۰۱۶)، دریک و همکاران (۲۰۱۹) و مائو، اترد و استون (۲۰۱۹) مشاهده‌شده بود. بر اساس این نتایج به سیاست‌گذاران، ارکان نظارتی و نهادهای قانونی توصیه می‌شود تدابیر لازم جهت افزایش سطح کیفیت حسابرسی در شرکت‌ها نظیر فعال‌تر کردن کمیته حسابرسی، الزامات قانونی، استفاده از متخصصین مالی در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی، تقویت زمینه‌های استقلال هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی را فراهم کرده تا در نهایت با جلب اعتماد مقامات مالیاتی ریسک مالیاتی را کاهش دهند.

ویژگی‌های خاص پژوهش‌های شبه تجربی مبنی بر عدم کنترل برخی عوامل مؤثر بر نتایج پژوهش ازجمله تأثیر متغیرهایی چون عوامل اقتصادی، شرایط سیاسی و وضعیت اقتصاد جهانی است که خارج از دسترس محقق بوده و از محدودیت‌های پژوهش به شمار می‌رود. این محدودیت‌ها ممکن است بر نتایج پژوهش اثرگذار باشد. کارا نبودن بازار بورس اوراق بهادار تهران (اسدی و همکاران، ۱۳۹۶؛ حاجیها و نادری، ۱۳۹۷) نیز از دیگر عوامل احتمالی مؤثر بر نتایج پژوهش است و ممکن است قابلیت تعمیم نتایج آن را دچار تردید سازد.

۹- منابع و مأخذ

اسدی، غلامحسین؛ محمدمهدی نادری نورعینی و منصور سرفراز. (۱۳۹۶). تأثیر محافظه‌کاری بر پایداری اقلام تعهدی. **فصلنامه حسابداری مالی** ۹(۳۶): ۵۲-۳۲.

حاجیان نژاد، امین؛ و سید رسول دانش سرارودی. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر هزینه نمایندگی و نقدشوندگی بر اجتناب مالیاتی از طریق سودآوری، **مجله دانش حسابداری** ۱۰(۱): ۱۳۶-۱۱۵.

حاجیها، زهره، و مریم نادری. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی. **فصلنامه حسابداری مالی**، ۱۰(۳۷): ۱۱۸-۹۵.

ساری، محمدعلی، و حسین اعتمادی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی بهینه برای کمینه‌سازی ریسک مالیاتی شرکت‌ها بر ا ساس مؤلفه‌های کیفیت محیط اطلاعات داخلی- رهیافتی کاربردی از روش درخت تصمیم فازی، **دانش حسابداری مالی** ۵(۴): ۲۳-۱.

گنجی، فرشاد. (۱۳۹۷). بررسی نقش حسابرسان داخلی در کاهش تقلب‌های مالی و قانونی حقوقی و مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، **سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت**، حسابداری و حسابرسی پویا، تهران، دانشگاه صالحان.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

محمدرضایی، فخرالدین، و امید فرجی. (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران، **فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۲۶(۱): ۱۲۲-۸۷.

مهدوی تیله نوئی، علیرضا، و علی ذبیحی زرین کلایی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی و توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری در ایران، **حسابداری سلامت** ۷(۱): ۱۵۳-۱۲۷.

Ajili, H., and H. Khlif. (2020). Political connections, joint audit and tax avoidance: evidence from Islamic banking industry. **Journal of Financial Crime**.

Bae, S.H. (2017). The association between corporate tax avoidance and audit efforts: evidence from Korea. **Journal of Applied Business Research** (JABR) 33(1): 153-172.

Bauer, A., and K. Klassen. (2014). Estimating downside tax risk using large unfavorable tax payments. **Working paper**, University of Illinois at Urbana-Champaign and University of Waterloo.

Bayar, O., F. Huseynov and S. Sardarli. (2018). Corporate governance, Tax avoidance, and financial constraints. **Financial Management** 47(3): 651-677.

Choi, J.H., and T.J. Wong. (2007). Auditors' governance functions and legal environments: An international investigation. **Contemporary accounting research** 24(1): 13-46.

Chow, T., K.J. Klassen and Y. Liu. (2016). Targets' tax shelter participation and takeover premiums. **Contemporary Accounting Research** 33(4): 1440-1472.

Dechow, P.M., and I.D. Dichev. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. **The accounting review** 77(s-1): 35-59.

Dechow, P.M., R.G. Sloan, and A.P. Sweeney. (1995). Detecting earnings management. **Accounting review** 193-225.

DeFond, M., and J. Zhang. (2014). A review of archival auditing research. **Journal of accounting and economics** 58(2-3): 275-326.

Desai, M.A., and D. Dharmapala. (2007). Taxes and portfolio choice: evidence from JGTRRA's treatment of international dividends (No. w13281). **National Bureau of Economic Research**.

Dichev, I.D., and V.W. Tang. (2009). Earnings volatility and earnings predictability. **Journal of accounting and Economics** 47(1-2): 160-

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

181.

Donohoe, M.P., and W. Robert Knechel. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing?. **Contemporary Accounting Research** 31(1): 284-308.

Drake, K.D., S.J. Lusch, and J. Stekelberg. (2019). Does tax risk affect investor valuation of tax avoidance?. **Journal of Accounting, Auditing and Finance** 34(1): 151-176.

Gallemore, J., and E. Labro. (2015). The importance of the internal information environment for tax avoidance. **Journal of Accounting and Economics** 60(1): 149-167.

Gogineni, S., S.C. Linn, and P.K. Yadav. (2016). Vertical and Horizontal Agency Costs: Evidence from Public and Private Firms. **Available at SSRN 2024597**.

Guenther, D.A., R.J. Wilson and K. Wu. (2019). Tax uncertainty and incremental tax avoidance. **The Accounting Review** 94(2): 229-247.

Hanlon, M., and S. Heitzman. (2010). A review of tax research. **Journal of accounting and Economics** 50(2-3): 127-178.

Hardeck, I., J.W. Harden and D.R. Upton. (2019). Consumer reactions to tax avoidance: Evidence from the United States and Germany. **Journal of Business Ethics** 1-22.

Hennes, K.M., A.J. Leone and B.P. Miller. (2014). Determinants and market consequences of auditor dismissals after accounting restatements. **The Accounting Review** 89(3): 1051-1082.

Hope, O.K., T. Kang, W.B. Thomas and Y.K. Yoo. (2009). Impact of excess auditor remuneration on the cost of equity capital around the world. **Journal of Accounting, Auditing and Finance** 24(2): 177-210.

Klassen, K.J., P. Lisowsky, and D. Mescall. (2016). The role of auditors, non-auditors, and internal tax departments in corporate tax aggressiveness. **The Accounting Review** 91(1): 179-205.

Kothari, S.P., A.J. Leone and C.E. Wasley (2005). Performance matched discretionary accrual measures. **Journal of accounting and economics** 39(1): 163-197.

Langli, J.C., and M. Willekens. (2017, October). Tax avoidance, horizontal agency conflicts and high-quality auditing in private firms. **In Proceeding of the 2017 Scandinavian Accounting Research Conference.**

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]

Mao, J., M. Ettredge and M.S. Stone. (2019). Are audit fees and audit quality affected when lead auditors accept responsibility for work performed by other auditors?. **Available at SSRN 3149245**.

Martin, G.P., R.M. Wiseman and L.R. Gomez-Mejia. (2019). The interactive effect of monitoring and incentive alignment on agency costs. **Journal of Management** 45(2): 701-727.

Salehi, M., H. Tarighi and T.A. Shahri. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. **Journal of Asian Business and Economic Studies**.

Slemrod, J. (2004). The economics of corporate tax selfishness (No. w10858). **National bureau of economic research**.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.45.4.4]