

## بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی در رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت افشای گزارشگری مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران

تاریخ دریافت: ۹۸/۴/۲

تاریخ پذیرش: ۹۸/۷/۲۸

علیرضا مهدوی تیله‌نوئی<sup>۱</sup>

علی ذبیحی<sup>۲</sup>

مهدی علی‌نژاد ساروکلایی<sup>۳</sup>

### چکیده:

شفافیت، پاسخگویی و رعایت اصل افشاء در گزارشگری صورت‌های مالی همواره دارای اهمیت بوده است. بر این اساس، پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی در رابطه مستقیم و غیرمستقیم کیفیت حسابرسی بر کیفیت افشای گزارشگری مالی انجام شده است. این پژوهش از نوع شبه‌تجربی بوده و با رویکرد پس‌رویدادی انجام شده است. به این منظور از داده‌های مربوط به ۱۸۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۳۸۸ مربوط به متغیرهای پژوهش استفاده و از طریق روش الگوسازی معادلات ساختاری که از نوع رگرسیون چند متغیره به شمار می‌آید پرداخته شد. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی به طور مستقیم و مثبت بر کیفیت افشای گزارشگری مالی تأثیرگذار است اما به صورت غیرمستقیم و از طریق متغیر میانجی اجتناب مالیاتی، بر کیفیت افشای صورت‌های مالی تأثیر منفی دارد. شواهد گویای این مطلب است که ارتقاء کیفیت حرفه حسابرسی از طریق شاخص‌هایی نظیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و ادغام مؤسسات حسابرسی، موجب ارتقای کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. افزون بر این، با وجود ضعف مالیات‌ستانی در ایران، آموزش خدمات مشاوره مالیاتی در مؤسسات حسابرسی ضروری و لازم به نظر می‌رسد.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت گزارشگری مالی، اجتناب مالیاتی، کیفیت حسابرسی

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران، مازندران، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: [zabih@iausari.ac.ir](mailto:zabih@iausari.ac.ir)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

## ۱- مقدمه

شفافیت، پاسخگویی، عدالت و رعایت اصل افشاء در گزارشگری صورت‌های مالی همواره دارای اهمیت بوده است. به عبارت دیگر، نظام اطلاعاتی حسابداری در قرن جدید با مسائلی از قبیل مبارزه با فساد، تشویق شفافیت و پاسخ‌گویی سروکار دارد که انعطاف‌پذیری نظام اطلاعاتی، استانداردگذاری روش‌های حسابداری، توجه به مقوله آموزش، مشارکت کاربران در این نظام اطلاعاتی و برخورداری از دانش تخصصی حسابداری و حسابرسی بر آن تأثیرگذار است و باعث رشد و اعتلای گزارشگری مالی، جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و جذب سرمایه‌گذاری آن‌ها می‌شود (انصاری و همکاران، ۱۳۹۳). اصطلاحات کیفیت افشای اطلاعات حسابداری و شفافیت یک سیستم افشاء، به صورت مشترک و قابل جایگزین استفاده می‌شود و ارائه تعریف دقیق از «شفافیت» و «کیفیت» که بر آن اجماع وجود داشته باشد مشکل است (کوتاری، ۲۰۰۰ و حسن و همکاران، ۲۰۰۸). در این راستا، تاکنون از سازه‌های متعددی از قبیل مناسب بودن، جامعیت، آگاهی‌دهندگی و به موقع بودن به عنوان نماینده کیفیت افشاء استفاده شده است (دلآوری و رحمانی، ۱۳۹۵). افشای کامل بر فراهم کردن تمام اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری و در نتیجه حصول اطمینان مبنی بر اینکه سرمایه‌گذاران گمراه نمی‌شوند، دلالت دارد. همچنین قابلیت مقایسه به این معناست که مبادلات و رویدادهای مشابه به گونه‌ای یکسان، حسابداری و گزارشگری می‌شوند (حسن و همکاران، ۲۰۰۸). حسابداری، به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری را فراهم می‌نماید. یکی از گروه‌های استفاده‌کننده از گزارشگری مالی، دولت است که در عمل، با مقاصد مالیاتی و در جهت وضع مالیات شرکت‌ها این اطلاعات را بکار می‌گیرد. در همین راستا، ارائه اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، رکن اساسی تصمیم‌گیری‌های مالیاتی محسوب می‌شود. در قوانین و مقررات مالیاتی، منبع استخراج اطلاعات مالی دفاتر قانونی است و مطلوبیت آن منوط به رعایت استانداردهای حسابداری می‌باشد. مالیات یکی از عوامل تأثیرگذار بر رویه‌های حسابداری است و گزارش‌های مالی تهیه شده مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می‌باشد. لیکن، با وجود تدوین ساز و کارهای نظارتی یکسان برای گزارشگری مالی شرکت‌ها، به نظر می‌رسد کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی آن‌ها یکسان نیست و این امر بیانگر آن است که احتمالاً عوامل دیگری وجود دارد که باعث ایجاد تفاوت در کیفیت افشای گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌شود. در این میان نقش کیفیت حسابرس و موسسات حسابرسی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی حائز اهمیت است. دانش و تخصص حسابرسان و کیفیت فعالیت‌های انجام شده به وسیله آن‌ها، برای صورت‌های مالی گزارش شده ارزش مضاعف ایجاد می‌کند. زیرا، نتایج بررسی‌های حسابرسان، مربوط بودن و قابل اتکا بودن صورت‌های مالی را گزارش می‌کند. همچنین، حسابرسی با کیفیت‌تر، صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا برآورد دقیق‌تری از ارزش شرکت به دست آورند (نونهال‌نهر و همکاران، ۱۳۸۹). به عبارت دیگر، کیفیت حسابرسی از یک بُعد، مبتنی بر کیفی بودن حسابرسی‌های انجام شده به وسیله مؤسسات حسابرسی است که می‌تواند

منجر به افزایش کیفیت افشای صورت‌های مالی شود (اسکندری، ۱۳۹۴).

در این مطالعه همچنین به نقش میانجی اجتناب مالیاتی، در رابطه بین کیفیت حسابداری با کیفیت افشای صورت‌های مالی پرداخته می‌شود. کیفیت افشای صورت‌های مالی، یکی از مهم‌ترین معیارها برای ارزیابی اطلاعات گزارش شده است. کیفیت افشاء به سهولت مطالعه و تفسیر گزارش‌های مالی اشاره دارد. وقتی حجم اطلاعات، به موقع بودن و دقت اطلاعات افشاء شده توان آگاهی‌دهندگی ایجاد کند و سرمایه‌گذاران درباره ارزش اوراق بهادار به باور درستی برسند، اطلاعات افشاء شده کیفیت بالایی دارد. انتظار می‌رود در چنین شرکت‌هایی، مدیران از برنامه‌ریزی مالیاتی برای افزایش اجتناب مالیاتی پرهیز کنند که این موضوع منجر به افزایش کیفیت افشای صورت‌های مالی می‌شود (واحدی، ۱۳۹۵). هم‌چنین، برای بسیاری از شرکت‌ها، حساب‌رسان به طور هم‌زمان از طریق دو نقش مجزا، یعنی حسابداری صورت‌های مالی و مشاوره مالیاتی، می‌توانند بر اجتناب مالیاتی آن‌ها تأثیرگذار باشند (خانی و همکاران، ۱۳۹۲). اگر شرکت‌ها به دنبال این باشند که در برنامه‌ریزی وضعیت مالیاتی خود ضمن رعایت قوانین مالیاتی، مالیات اضافی نپردازند، به دنبال مشاوره مالیاتی خواهند بود. کوک و عمر (۲۰۱۰) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که حدود دو سوم از شرکت‌های نمونه در پژوهش آن‌ها، حداقل بخشی از مشاوره مالیاتی و سایر خدمات مربوط را از حساب‌رسان خود دریافت می‌کنند. بنابراین، برای بسیاری از شرکت‌ها، حساب‌رسان به طور هم‌زمان از طریق دو نقش مجزا، یعنی حسابداری صورت‌های مالی و مشاوره مالیاتی، می‌تواند روی اجتناب مالیاتی آن‌ها تأثیرگذار باشد و باعث کاهش اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها شود (خانی و همکاران، ۱۳۹۲).

با این حال، همواره این احتمال وجود دارد که به سبب برنامه‌ریزی‌های جسورانه مالیاتی که در جهت پنهان کردن حقایق به منظور جلوگیری از کشف شدن توسط مأموران مالیاتی انجام می‌شود، ابهام فعالیت‌های مالی شرکت افزایش یابد. کیفیت گزارشگری مالی و سیاست افشاء بر میزان شفافیت شرکت تأثیر می‌گذارند. شفافیت کم، مجموعه‌ای از هزینه‌ها را بر شرکت تحمیل می‌کند که شامل بالا رفتن هزینه تهیه سرمایه از طریق سهام و بدهی، تشدید مشکلات حاکمیتی و کاهش بهروری سرمایه‌گذاری است (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۳). لذا در این پژوهش سعی شده است به متغیر کیفیت حسابداری که عامل بازدارنده در جهت برنامه‌ریزی فعالیت‌های جسورانه مالیاتی و اجتناب مالیاتی است و باعث افزایش کیفیت افشای گزارشگری مالی می‌شود پرداخته شود. در واقع، وجه تمایز این تحقیق را با سایر تحقیقاتی که در این حوزه انجام شده است (نظیر: علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۸؛ خواجهی و کیامهر، ۱۳۹۵ و پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۳) را می‌توان در بررسی رابطه غیرمستقیم متغیر کیفیت حسابداری و کیفیت افشای گزارشگری مالی شرکت‌ها، از طریق اثرگذاری بر متغیر میانجی اجتناب مالیاتی عنوان کرد؛ افزون بر این به بررسی اثر مستقیم شاخص کیفیت حسابداری بر کیفیت افشاء با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری می‌پردازیم. الگوسازی معادلات ساختاری (SEM) یک ساختار علی خاص بین مجموعه‌ای از سازه‌های غیر قابل مشاهده است که به بررسی ساختار علی بین

متغیرهای پنهان (مکنون) تحقیق می‌پردازد. هم‌چنین در رابطه با نوع و شدت اثرگذاری روابط بین متغیرهای تحقیق نتایج متناقض و متفاوتی وجود دارد (تحقیقات علوی و همکاران (۱۳۹۸) و حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۷) در مقایسه با تحقیقات موسی حسن‌خانی و همکاران (۱۳۹۶) و خواجوی و کیامهر (۱۳۹۵))، لذا، تحقیق حاضر به بسط و توسعه مبانی نظری این حوزه کمک خواهد کرد. در این مطالعه، از دو شاخص برای اندازه‌گیری هر یک متغیرهای کیفیت حسابداری و اجتناب مالیاتی استفاده می‌شود و از طریق الگوسازی معادلات ساختاری، به تبیین متغیر وابسته کیفیت افشای صورت‌های مالی و آزمون فرضیه‌های تحقیق می‌پردازیم.

## ۲- مبانی نظری و مدل پژوهش

به موقع بودن گزارش‌های مالی یکی از مهمترین ارکان کیفیت ارائه اطلاعات مالی شرکت‌ها است، چرا که به هنگام بودن اطلاعات می‌تواند به استفاده بهتر و مفیدتر استفاده‌کنندگان اطلاعاتی منجر شود. سرعت گزارشگری نیز (به معنای میزان تأخیر زمانی در ارائه گزارش‌های مالی شرکت‌ها) باید مورد توجه ویژه تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی باشد. افزایش سرعت گزارشگری به دلیل استفاده به موقع تر اطلاعات در اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی توسط سرمایه‌گذاران، می‌تواند به شفافیت بیشتر اطلاعات مالی شرکت‌ها و به تبع آن، شفافیت بالاتر بازار سرمایه منجر شود. از آن جا که گزارش‌های مالی، ابزاری برای افشای اطلاعات مالی قابل اعتماد و قابل اتکاست که در دسترس عموم قرار می‌گیرد، در صورت به هنگام بودن می‌تواند از طریق کاهش اطلاعات خصوصی و محرمانه باعث کاهش احتمال انتخاب نادرست توسط سرمایه‌گذاران شود. بنابراین، می‌توان چنین پنداشت که ارائه اطلاعات به موقع تر باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران خواهد شد (دلآوری و رحمانی، ۱۳۹۵). با توجه به اهمیت کیفیت افشاء و مسئولیت مدیران شرکت‌ها در قبال اطلاع‌رسانی، سازمان بورس و اوراق بهادار تهران تصمیم گرفت تا امتیاز و رتبه کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را از نظر «کیفیت افشاء و اطلاع‌رسانی مناسب» به بازار منعکس کند تا شرکت‌ها نسبت به جایگاه خود واقف شده و در جهت ارتقای آن تلاش نمایند. طی سال‌های اخیر، رتبه‌بندی شرکت‌ها از نظر اطلاع‌رسانی و کیفیت افشاء (به‌موقع بودن و قابل‌اتکابودن) همواره تهیه و فهرست بیست شرکت برتر به بازار منعکس گردیده است. شایان ذکر است که امتیاز اطلاع‌رسانی ناشران، بر اساس زمان ارائه اطلاعات مربوط به پیش‌بینی سود هر سهم، صورت‌های مالی حسابداری نشده میان دوره‌ای سه، شش و نه‌ماهه، اظهار نظر حسابرس نسبت به پیش‌بینی سود هر سهم اولیه و شش‌ماهه، اظهار نظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی میان دوره‌ای شش‌ماهه، صورت‌های مالی حسابداری نشده پایان سال و تفاوت بین پیش‌بینی‌ها و عملکرد واقعی حسابداری شده، محاسبه شده است. ضمناً در صورت عدم ارائه به‌موقع صورت‌های مالی حسابداری شده پایان سال و زمانبندی پرداخت سود سهامداران، امتیاز منفی به ازای هر روز تاخیر در نظر گرفته شده است (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۸۶). در این مطالعه به بررسی تأثیر کیفیت حسابداری در کیفیت افشای اطلاعات حسابداری و نقش میانجی اجتناب مالیاتی

در رابطه بین این دو متغیر پرداخته شده است. دلایل استفاده از این متغیرها را می‌توان رشد و توسعه حسابداری به موازات رونق بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های مورد بررسی (از ۲۰۰۷ مؤسسه حسابداری در سال ۱۳۸۸ به ۳۵۲ مؤسسه در سال ۱۳۹۶) و رقابت مؤسسات حسابداری برای پذیرش کارهای بیشتر و بزرگ‌تر و همچنین، برای متغیر اجتناب مالیاتی، افزایش سهم درآمدهای مالیاتی کشور در کسب درآمدهای دولت (از ۲۳٪ سهم درآمدهای مالیاتی دولت در سال ۱۳۸۶ به حدود ۴۵٪ در سال ۱۳۹۶) و لزوم توجه هر چه بیشتر به کاهش فعالیت‌های اجتناب مالیاتی برای افزایش کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌ها عنوان کرد.

تفاوت در چارچوب گزارشگری مالی کشورها، ناشی از عوامل متعددی از جمله اندازه و قدرت حرفه حسابداری است. به این معنا که سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابداری ملی باید فعالانه مشغول توسعه حسابداری و عملکرد حسابداری باشند. از این رو، نقش سازمان حسابداری و مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی در این بین بسیار پررنگ به نظر می‌رسد. بنابراین، کیفیت حسابداری عامل محیطی است که در کیفیت افشای اطلاعات حسابداری و بهبود گزارشگری مالی تأثیرگذار است. دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی، منوط به صحت و درستی هر یک از حلقه‌های زنجیره گزارشگری مالی است. یکی از این حلقه‌ها که نقش عمده‌ای را در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی و خصوصی ایفا می‌کند، حسابرس مستقل است که اطمینان می‌بخشد اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی به طور منصفانه و درست ارائه شده است (اسکندری، ۱۳۹۴). ضرورت وجودی حسابداری مستقل، افزایش سطح قابلیت اتکای اطلاعات بوده و دستیابی به چنین هدفی، تنها در حالتی که خدمات حسابداری با کیفیت بالایی ارائه گردد، میسر است. ارتباط بین کیفیت حسابداری با شفافیت به تلاش حسابداران در این راستا بازمی‌گردد که نشان دهند صورت‌های مالی قابل اتکا هستند، مدیران صداقت در ارائه دارند و اطلاعات مربوط به واحد تجاری به طور دقیق به عموم منعکس می‌شود. بنابراین از آنجایی که سطح افشای اطلاعات افزایش یافته و اطلاعات صحیحی ارائه می‌شود، عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران، مالکان فعلی و سرمایه‌گذاران بالقوه کاهش می‌یابد (واریسی، ۲۰۱۳، ۱۳۲). از این رو، برخی از پژوهشگران (گیگر و راما، ۲۰۰۶؛ بهن و همکاران، ۲۰۰۸ و موسی حسن‌خانی و همکاران، ۱۳۹۶) بر این باورند که در صورتی که صورت‌های مالی به وسیله مؤسسه حسابداری با کیفیت بالاتر حسابداری شود کیفیت صورت‌های مالی نیز افزایش می‌یابد؛ در نتیجه، چرخه گزارشگری صورت‌های مالی که محصول نهایی خدمات حسابداری است با انجام حسابداری اطمینان‌بخشی با کیفیت‌تر صورت‌های مالی تکمیل می‌شود. در این ارتباط، از جمله مواردی که بر کیفیت حسابداری مؤثر است اندازه مؤسسه حسابداری است. یافته‌های پژوهش گیگر و راما (۲۰۰۶) در ارتباط با اندازه مؤسسه حسابداری نشان می‌دهد که به طور مقایسه‌ای کیفیت حسابداری مؤسسات حسابداری بزرگ، بالاتر از مؤسسات حسابداری کوچک است. به کارگماردن یک مؤسسه حسابداری بزرگ، کیفیت بالای اطلاعات افشا شده را به بازار علامت‌دهی می‌کند (باروس و همکاران، ۲۰۱۳، ۵۶۵). همچنین در زمینه کیفیت بالاتر مؤسسات بزرگ نسبت به

سایر مؤسسات، اعتقاد بر این است که مؤسسات حسابداری بزرگ منابع بیشتری را برای آموزش کارکنان و ایجاد تخصص در صنعت نسبت به سایر مؤسسات صرف می‌نمایند. علوی طبری و پارسایی (۱۳۹۸) بر این باورند که مؤسسات حسابداری بزرگ‌تر به خاطر اندازه‌شان، در موقعیت بهتری برای زیر سؤال بردن و مذاکره با مشتریانی که در تلاش برای اتخاذ رویه‌های حسابداری متهورانه هستند، می‌باشند. این بدین معنی است که مؤسسات حسابداری بزرگ‌تر آسان‌تر می‌توانند زیان مالی مرتبط با ازدست دادن یک مشتری را تحمل نمایند که این موضوع موجب استقلال بیشتر آن‌ها و کیفیت بالاتر صورت‌های مالی می‌گردد. نتایج پژوهش‌های تجربی نشان می‌دهد که اندازه مؤسسه حسابداری یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابداری اثرگذار است. مؤسسه‌های حسابداری بزرگ‌تر، خدمات حسابداری را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند زیرا علاقه‌مندند شهرت بهتری در بازار کار کسب کنند (وکیلیان آغویی و همکاران، ۱۳۹۵). این مؤسسه‌ها تلاش می‌کنند که کار حسابداری را با کیفیت بالا انجام دهند زیرا به طور کلی اعتقاد بر آن است که گزارش‌های سالانه و حساب‌ها نه تنها حسابداری می‌شود، بلکه محتوای آن نیز تحت تأثیر حسابرسان قرار می‌گیرد. با فرض وجود چنین تأثیری و اعتقاد حسابرسان مبنی بر اینکه عملکردشان از طریق کیفیت گزارش‌های سالانه و حساب‌های حسابداری شده توسط آنها مورد قضاوت قرار می‌گیرد، احتمال زیادی وجود دارد که مؤسسه‌های بزرگ حسابداری (که وابستگی کمتری به یک یا چندین صاحبکار خود دارند) پیشنهاد کنند که اطلاعات بیشتر و شفاف‌تری در گزارش‌های سالانه و حساب‌های صاحبکارانشان ارائه شود. به علاوه، احتمال بیشتری وجود دارد که صاحبکاران حسابداری با عقاید و نظرات شرکت‌های حسابداری بزرگ، بیشتر موافقت کنند. درمقابل، مؤسسه‌های حسابداری کوچک، توانایی تأثیرگذاری بر رویه‌های افشای صاحبکار خود را ندارند و تلاش می‌کنند تا نیازهای صاحبکاران را به منظور حفظ آنها، برآورده کنند (دلآوری و رحمانی، ۱۳۹۵).

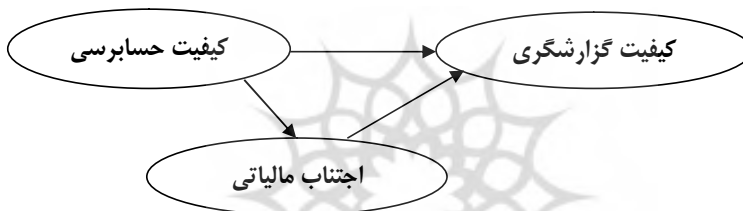
همان‌طور که پیش از این نیز عنوان شد مؤسسات حسابداری افزون بر خدمات حسابداری صورت‌های مالی، نقش مشاوره مالیاتی برای بیشتر شرکت‌ها دارند. حسابرسان با کاهش اجتناب مالیاتی، می‌توانند بر کیفیت صورت‌های مالی تأثیرگذار باشند (خانی و همکاران، ۱۳۹۲). مالیات مبحثی راهبردی، زیربنایی و پویا است که نقش اساسی و محوری در تحقق برنامه‌های توسعه ملی هر کشوری مانند کشور ایران ایفا می‌کند و در حال حاضر لزوم تحقق آن در کشور بیش از پیش احساس می‌شود و اجتناب از آن می‌تواند هزینه‌های سنگینی را به کشور وارد آورد. به عقیده آقیمین (۲۰۱۶) قوانین مالیاتی و بزرگ بودن بخش عمومی در اقتصاد یک کشور، وابسته به توسعه حسابداری و آموزش این حرفه است. این موضوع تقاضا برای حسابداری را به شدت افزایش داده و نیاز آنان را به آموزش در زمینه مالیاتی و استانداردهای حسابداری فراهم می‌کند. اجتناب و فرار مالیاتی، هر دو منجر به کاهش درآمد مالیاتی دولت‌ها می‌شود اما از لحاظ مفهومی، دو پدیده کاملاً مجزا است (خواجوی و کیامهر، ۱۳۹۴). تمایز مفهومی اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی در اساس ناشی از مشروعیت یا وجهت قانونی یکی در مقابل مشروعیت‌نداشتن یا وجهت‌نداشتن

دیگری است. فرار مالیاتی به معنای شکستن حریم قانونی است اما اجتناب مالیاتی در چارچوب قانونی انجام می‌شود و ناظر بر کاهش تعهدات مالیاتی فرد از طریق دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرفیت قانونی است و لذا از منظر جرم‌شناسی قابل تعقیب نیست (عبداله میلانی و همکاران، ۱۳۹۱). بر اساس تعریف دیگر از اسلمرد (۲۰۰۴) نوع مشروع اجتناب از مالیات، از تفاوت بین قوانین مالیاتی و اصول پذیرفته شده حسابداری ناشی می‌شود. ویلسون معتقد است اجتناب مالیاتی فعالیتی پر مخاطره است که می‌تواند هزینه‌های مهمی نظیر پرداخت دستمزد به متخصصان مالیاتی، زمان تخصیص داده شده به شفاف‌سازی حسابداری مالیاتی و جرائم پرداختی به متصدیان مالیاتی را به شرکت و مدیران تحمیل کند (ویلسون، ۲۰۰۹). از این رو، مدیران خطرگریز ترجیح می‌دهند برنامه‌ریزی‌های مالیاتی کم‌خطرتری را طرح‌ریزی کنند (خان‌ی و همکاران، ۱۳۹۲). در نتیجه، به احتمال زیاد با ترکیب تخصص کلی حسابر و تخصص مالیاتی وی با یکدیگر زمینه مناسبی برای گسترش راهبردهای مالیاتی برای شرکت‌های صاحب‌کار نسبت به شرکت‌هایی فراهم می‌شود که کارشناسان متخصص در این زمینه ندارند و سرانجام، ارائه گزارش‌های مالی شفاف برای این قبیل شرکت‌ها را به دنبال دارد (میدو و شاکلفورد، ۲۰۰۷). به طور کلی دو دیدگاه پیرامون تحقیقات تجربی در مورد فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات وجود دارد (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۳). دیدگاه نخست این است که مدیران با هدف کاهش تعهدات مالی شرکت و صرفه جویی وجه نقد، فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات را انجام می‌دهند. بنابراین، از منظر سرمایه‌گذاران، اجتناب از پرداخت مالیات افزایش دهنده ارزش شرکت است و مدیران برای به کار بستن چنین فعالیت‌هایی باید تشویق شوند و پاداش بگیرند. دیدگاه دوم به نظریه نمایندگی بر می‌گردد. با قبول نظریه نمایندگی، موضوع اجتناب مالیاتی را در دو حالت می‌توان بررسی کرد. حالت اول به فرض نبود تضاد نمایندگی مربوط می‌شود که بر این اساس، اجتناب مالیاتی ابزاری برای بیشینه‌سازی ثروت سهامداران و ایجاد یک محیط شفاف اطلاعاتی است. حالت دوم نیز به فرض وجود تضاد نمایندگی مربوط می‌شود که بر اساس آن اجتناب مالیاتی منجر به شفاف‌نبودن اطلاعات ارائه شده به وسیله مدیریت و ایجاد ابهام در فضای اطلاعاتی می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۰). بدیهی است اگر مزایای مالیاتی مربوط به اجتناب مالیاتی در نظر گرفته شود باید برای آن هزینه‌هایی را پرداخت کرد که در ادبیات حسابداری این هزینه‌ها با عنوان هزینه ابهام یا نامتقارنی اطلاعات مطرح می‌شود. اجتناب مالیاتی می‌تواند محیط اطلاعاتی شرکتی را تحت تأثیر قرار داده و به این ترتیب منجر به نامتقارنی اطلاعات شود (فخاری و همکاران، ۱۳۹۵). به عبارت دیگر، اجتناب مالیاتی، پیچیدگی‌های معاملاتی و فعالیت‌های مالی را افزایش داده و مدیران با انجام این کار، مقامات مالیاتی را برای کشف پیچیدگی‌ها گمراه کرده و سرانجام، باعث ایجاد ابهام در محیط اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شوند. نتایج پژوهش پورحیدری و همکاران (۱۳۹۳) نشان داد که فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات مستلزم پنهان کردن حقایق و معاملات پیچیده است که بر محیط اطلاعاتی شرکت تأثیر منفی می‌گذارد و باعث کاهش شفافیت گزارشگری مالی شرکت می‌شود. افزون بر این، به علت این که

برنامه‌های اجتناب مالیاتی پیچیده است اگر رویدادها و مبادلات شرکت به صورت دقیق تر و به موقع تر به اطلاع سهامداران برسد دغدغه آنان از هزینه‌های پنهان مرتبط با فعالیت‌های اجتناب مالیاتی اعم از مستقیم و غیرمستقیم کاهش می‌یابد و در نتیجه شفافیت صورت‌های مالی افزایش می‌یابد (حقیقت و همکاران، ۱۳۹۲). به همین دلیل انتظار بر این است که در صورت وجود تضاد نمایندگی، اجتناب مالیاتی بر میزان شفافیت و درجه ابهام محیط اطلاعاتی شرکت اثر گذاشته و کیفیت افشای کم‌تری را به دنبال داشته باشد و در صورت نبود تضاد نمایندگی، اجتناب مالیاتی کیفیت افشای صورت‌های مالی را افزایش دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۰).

با توجه به مبانی نظری و موارد مطرح شده در بالا، الگوی مفهومی پژوهش به شرح شکل شماره ۱ در زیر است.

شکل ۱: الگوی مفهومی پژوهش



### ۳- پیشینه پژوهش

علوی طبری و پارسایی (۱۳۹۸) به بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری با شفافیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که میان دوره تصدی حسابداری و شفافیت شرکتی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد، اما بر خلاف انتظار میان امتیاز کنترل کیفیت حسابداری و شفافیت شرکتی ارتباط معناداری وجود نداشت. حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ موثر مالیاتی پرداختند. یافته‌ها حاکی از این بود که هموارسازی سود و اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار دستکاری سود، دارای رابطه مثبت و معنادار با نرخ مؤثر مالیاتی است. کیفیت افشاء به عنوان معیاری مستقیم از شفافیت گزارشگری مالی، دارای رابطه منفی و معنادار با نرخ مؤثر مالیاتی بود. همچنین، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کیفیت حسابداری به عنوان معیاری مستقیم از شفافیت گزارشگری مالی، دارای رابطه منفی و معنادار با نرخ مؤثر مالیاتی است. موسی حسن‌خانی و مهاجری (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین شهرت حسابداری (معیار کیفیت حسابداری) با کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که بین رتبه حسابداری با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد و این به آن معنا است که شرکت‌هایی که به وسیله



مؤسسات حسابداری دارای رتبه برتر، حسابداری می‌شوند از کیفیت گزارشگری بهتری برخوردار هستند. ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به واکاوی کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در پرتو مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی اثر منفی و معنی‌داری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد. هم‌چنین، مالکیت دولتی اثر معنی‌داری بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها ندارد اما ارتباطات سیاسی اثر مثبت و معنی‌داری بر اجتناب مالیاتی دارد. فخاری و طهماسبی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی هم‌زمان تأثیر اجتناب مالیاتی، کیفیت افشاء، نامتقارنی اطلاعات و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که اجتناب مالیاتی تأثیر منفی و معنی‌داری بر کیفیت افشاء گذاشته و هم‌چنین، کیفیت افشای پایین اطلاعات، نامتقارنی اطلاعات را افزایش داده و به این ترتیب، نامتقارنی اطلاعات منجر به مدیریت سود می‌شود. دلاوری و رحمانی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت افشاء و کیفیت حسابداری با نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان معیار معکوس اجتناب مالیاتی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن بود که کیفیت حسابداری و کیفیت افشاء، رابطه منفی و معنی‌داری با نرخ مؤثر مالیاتی دارد. خواجه‌وی و کیامهر (۱۳۹۵) در پژوهشی به الگوسازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که کیفیت حسابداری با تأثیرگذاری مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است و باعث کاهش اجتناب مالیاتی می‌شود. واحدی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت افشاء صورت‌های مالی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که هر چقدر کیفیت افشاء صورت‌های مالی در شرکت‌ها بالاتر (پایین‌تر) رود، میزان نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی و تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات نیز کاهش (افزایش) خواهد یافت. شاهی‌وند (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر اجتناب مالیاتی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که ویژگی‌های کیفی حسابداری با اجتناب مالیاتی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد و دانش و تخصص حسابرسان در یک صنعت خاص باعث افزایش فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌شود. پورحیدری و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی، شفافیت گزارشگری مالی شرکت را کاهش می‌دهد و بین آن‌ها رابطه معکوس وجود دارد. صالحی و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابداری و حاکمیت شرکتی بر کیفیت افشای صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رابطه مثبت و معنی‌داری بین کیفیت حسابداری و مستقل و کیفیت افشای اطلاعات صورت‌های مالی وجود ندارد اما بین حاکمیت شرکتی و کیفیت افشای صورت‌های مالی رابطه معنی‌دار وجود دارد. دولان (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی

تأثیر سوابق حسابرسان به عنوان معیار کیفیت حسابداری بر سطح کیفیت افشای صورت‌های مالی پرداخت و به این نتیجه رسید که تجربه حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابداری و بررسی دقیق‌تر به وسیله آن‌ها می‌شود. بنابراین، این موضوع می‌تواند بر کیفیت افشای اطلاعات صورت‌های مالی به عنوان معیار توسعه حسابداری تأثیر بگذارد. بالاگريشان و همکاران (۲۰۱۲) به بررسی رابطه بین رویه‌های جسورانه مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌ها پرداختند. آنان از معیار عدم تقارن اطلاعاتی، کیفیت سود و خطای پیش‌بینی تحلیل‌گران به عنوان معیار شفافیت شرکت استفاده کردند. نتایج تحقیق نشان داد که استراتژی جسورانه مالیاتی شفافیت شرکت را کاهش می‌دهد. همچنین مدیران در شرکت‌های با رویه‌های جسورانه مالیاتی تلاش می‌کنند مسأله شفافیت را با افزایش دادن سطح افشای مالیاتی کاهش دهند. وانگ (۲۰۱۱) به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی، شفافیت شرکتی، و ارزش شرکتی پرداختند. از دیدگاه او اجتناب مالیاتی باعث افزایش ارزش برای سهامداران می‌شود و مدیران فرصت طلب برای منافع خاص خود فرآیندهای اجتناب مالیاتی را اعمال می‌کنند. یافته‌های او نشان‌دهنده این بود که شرکت‌های با شفافیت بالا که به طور بالقوه هزینه نمایندگی کمتری دارند اجتناب مالیاتی بیشتری را نسبت به شرکت‌های با شفافیت پایین‌تر انجام می‌دهند. در جدول ۱ پیشینه مربوط به پژوهش‌های صورت گرفته فوق به صورت جامع و خلاصه ارائه گردیده است.

جدول ۱: خلاصه پیشینه پژوهش‌ها

نام پژوهشگر	سال پژوهش	نتایج پژوهش
علوی طبری و پارسایی	۱۳۹۸	بین دوره تصدی حسابرسان و شفافیت شرکتی ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد ولی بین کنترل کیفیت حسابداری و شفافیت شرکتی ارتباط معناداری وجود ندارد.
حساس یگانه و همکاران	۱۳۹۷	کیفیت افشاء و کیفیت حسابداری دارای رابطه منفی و معنادار با نرخ مؤثر مالیاتی هستند.
موسی حسن‌خانی و مهاجری	۱۳۹۶	بین رتبه حسابرسان با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.
ابراهیمی و همکاران	۱۳۹۶	مالکیت دولتی اثر معنی‌داری بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها ندارد اما ارتباطات سیاسی اثر مثبت و معنی‌داری بر اجتناب مالیاتی دارد.
طهماسبی	۱۳۹۵	اجتناب مالیاتی تأثیر منفی و معنی‌داری بر کیفیت افشاء دارد.
دلآوری و رحمانی	۱۳۹۵	کیفیت حسابداری و کیفیت افشاء، رابطه منفی و معنی‌داری با نرخ مؤثر مالیاتی دارند.
خواجوی و کیامهر	۱۳۹۵	کیفیت حسابداری با تأثیرگذاری مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است و باعث کاهش اجتناب مالیاتی می‌شود.

نام پژوهشگر	سال پژوهش	نتایج پژوهش
فخاری و طهماسبی	۱۳۹۵	اجتناب مالیاتی تأثیر منفی و معنی داری بر کیفیت افشاء دارد.
واحدی	۱۳۹۵	هر چقدر کیفیت افشاء صورت‌های مالی در شرکت‌ها بالاتر (پایین‌تر) رود، میزان نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی و تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات نیز کاهش (افزایش) خواهد یافت.
شاهی‌وند	۱۳۹۴	بین ویژگی‌های کیفی حسابداری با اجتناب مالیاتی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.
پورحیدری همکاران	۱۳۹۳	فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی، شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌ها را کاهش می‌دهد.
صالحی و همکاران	۲۰۱۷	رابطه مثبت و معنی‌داری بین کیفیت حسابداری مستقل و کیفیت افشای اطلاعات صورت‌های مالی وجود ندارد.
دولان	۲۰۱۵	تجربه حساب‌برسان باعث افزایش کیفیت حسابداری و بررسی دقیق‌تر به وسیله آن‌ها می‌شود. بنابراین، بر کیفیت افشای اطلاعات صورت‌های مالی نیز تأثیرگذار است.
بالاکریشانان و همکاران	۲۰۱۲	استراتژی‌ی جسورانه مالیاتی شفافیت شرکت را کاهش می‌دهد.
وانگ	۲۰۱۱	شرکت‌های با شفافیت بالا که به طور بالقوه هزینه نمایندگی کمتری دارند اجتناب مالیاتی بیشتری را نسبت به شرکت‌های با شفافیت پایین‌تر انجام می‌دهند.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری مطرح شده و پیشینه پژوهش و با توجه به روابط بیان شده در الگوی مفهومی، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شد:

فرضیه ۱: کیفیت حسابداری بر کیفیت افشای گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و مثبت دارد.

فرضیه ۲: کیفیت حسابداری از طریق کاهش اجتناب مالیاتی بر کیفیت افشای گزارشگری مالی تأثیر غیرمستقیم و مثبت دارد.

#### ۵- متغیرهای پژوهش

در این قسمت به تشریح هر یک از متغیرهای پنهان پژوهش می‌پردازیم.

#### متغیر وابسته (کیفیت افشای اطلاعات)

در ادبیات افشاء اطلاعات حسابداری، ابزار اندازه‌گیری چک لیست می‌باشد. به منظور اندازه‌گیری شاخص افشای اطلاعات سه مرحله، تهیه چک‌لیست مناسب و تعیین اجزای اطلاعات موجود در چک‌لیست، تعیین نمره هر یک از اقلام و محاسبه شاخص افشاء باید طی شود.

در افشای اجباری، اطلاعات موجود در چک‌لیست بر حسب موارد ذکر شده در استانداردهای حسابداری تعیین می‌شود و در افشای اختیاری، این ابزار خودساخته از مرور رهنمودهای مجامع حرفه‌ای حسابداری و ادبیات موجود در این حوزه حاصل می‌شود (رحمانی و بشیری‌منش، ۱۳۹۳). در این پژوهش از شاخص امتیاز کیفیت افشای اطلاعات حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است که به صورت سالانه به وسیله سازمان بورس و اوراق بهادار ارائه می‌شود. این شاخص با محاسبه میانگین نمره سالانه این شرکت‌ها به دست می‌آید. اندازه‌گیری این متغیر براساس مطالعات آدهیکاری و تندکار (۱۹۹۲)، دلآوری و رحمانی (۱۳۹۵) و موسی حسن‌خانی و همکاران (۱۳۹۶) می‌باشد.

## متغیرهای مستقل

### کیفیت حسابداری

یک تعریف متداول از کیفیت حسابداری به وسیله دی‌آنجلو ارائه شده است (۱۹۸۱). وی کیفیت حسابداری را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال توانایی حسابداری در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی و یا نظام حسابداری صاحب‌کار و گزارش تحریف‌های با اهمیت کشف شده تعریف کرده است. با توجه به تعریف مذکور، کیفیت حسابداری همان کیفیت حسابداری است که مبتنی بر کیفی بودن حسابداری‌های مؤسسه حسابداری است (اسکندری، ۱۳۹۴). بر این اساس، در پژوهش حاضر، بر همین ویژگی کیفی حسابداری تأکید شده است و از دو شاخص رتبه‌بندی کیفیت مؤسسات حسابداری، که به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران به صورت سالانه اعلام می‌شود و اندازه مؤسسات حسابداری استفاده شده است. طبق دستورعمل رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، مؤسسات بعد از بررسی در چهار سطح قرار می‌گیرند و مؤسسات با امتیاز کیفی بالاتر در سطح یک و مؤسسات با امتیاز پایین‌تر در سطوح پایین‌تر قرار می‌گیرند. از این رو، در این پژوهش از میانگین سالانه همه عدهای سطوح اعلام شده به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران برای هر مؤسسه حسابداری استفاده شده است و چنانچه میانگین به دست آمده به عدد یک نزدیک‌تر باشد بیانگر کیفیت بالاتر مؤسسه حسابداری است و اگر میانگین به دست آمده به عدد صفر نزدیک باشد بیانگر کیفیت پایین این مؤسسه است. شاخص مورد استفاده دیگر برای این متغیر در این پژوهش، اندازه مؤسسات حسابداری است که شرکت‌های جامعه‌آماری پژوهش حاضر را حسابداری کرده‌اند. مطابق با پژوهش و کیلیان‌آغوثی و همکاران اگر مؤسسه حسابداری شرکت‌های مورد مطالعه پژوهش حاضر عضو چهار مؤسسه حسابداری بزرگ (سازمان حسابداری، مفیدراهبر، آزمون‌پرداز ایران مشهود و دایارهیافت) باشد که بیشترین شریک کاری را دارند، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد و چنانچه میانگین عدد سالانه به عدد یک نزدیک باشد بیانگر کیفیت بالای مؤسسه حسابداری است و اگر به عدد صفر نزدیک باشد بیانگر کیفیت پایین این مؤسسه است (وکیلیان آغوثی و همکاران، ۱۳۹۵). شاخص رتبه‌بندی کیفیت مؤسسات حسابداری در این

پژوهش برگرفته از پژوهش موسی حسن‌خانی و مهاجری (۱۳۹۶) و دلاوری و رحمانی (۱۳۹۵) و شاخص اندازه مؤسسات حسابداری برگرفته از پژوهش‌های وکیلان‌آغویی و همکاران (۱۳۹۵) و علی‌پور و همکاران (۱۳۹۶) است.

### اجتناب مالیاتی

طبق تعریف هانلون و هیتزمن، اجتناب مالیاتی با فرض نبود تضاد نمایندگی، به فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که مدیران در چارچوب قوانین و مقررات، مالیات خود را کاهش می‌دهند. در واقع، آنان معتقدند که این نوع کاهش‌ها موجب صرفه‌جویی مالیاتی می‌شود و باعث افزایش ارزش شرکت شده و سرانجام به نفع سهامداران است (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰). با توجه به تعریف مذکور و ادبیات موجود در این زمینه، در پژوهش حاضر از دو شاخص نرخ مؤثر مالیات تعهدی و نرخ مؤثر مالیات نقدی برای اندازه‌گیری متغیر اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است که به عنوان شاخص‌های معکوس متغیر اجتناب مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. به این معنا که با افزایش آن، اجتناب مالیاتی کاهش و با کاهش آن، اجتناب مالیاتی افزایش می‌یابد. این شاخص‌ها برگرفته از پژوهش‌های دلاوری و رحمانی (۱۳۹۵)، خواجوی و کیامهر (۱۳۹۵) و هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰) است. خلاصه متغیرهای پژوهش و شاخص‌های اندازه‌گیری مربوط به آن در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲: متغیرهای پژوهش

متغیر پنهان (و نوع آن)	متغیر آشکار	نحوه اندازه‌گیری
کیفیت گزارشگری مالی (متغیر وابسته)	امتیاز افشاء	رتبه‌بندی امتیاز کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس گزارش سالانه
کیفیت حسابداری (متغیر مستقل (برون‌زا))	رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری	رتبه‌بندی کیفیت مؤسسات حسابداری به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران
اجتناب مالیاتی (متغیر میانجی)	نرخ مؤثر مالیات تعهدی	مؤسسات حسابداری دارای بیشترین سابقه و حداقل ۲۰ شریک عدد ۱ و در غیر این صورت صفر
	نرخ مؤثر مالیات نقدی	تقسیم مالیات بر درآمد تعهدی به سود قبل از کسر مالیات
		تقسیم مالیات قطعی (وجوه پرداختی بابت مالیات) به سود قبل از کسر مالیات

### ۶- جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی است و از آن جا که به بررسی وضع موجود می‌پردازد در

قلمرو پژوهش‌های توصیفی قرار دارد. به دلیل این که داده‌های این پژوهش به صورت گذشته‌نگر است و پژوهشگر بر متغیرهای پژوهش نیز کنترلی نداشته است از بُعد طرح، پژوهشی شبه‌تجربی و پس‌رویدادی به شمار می‌آید. جامعه‌آماري پژوهش حاضر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای تعیین نمونه پژوهش با استفاده از غربالگری و حذف نظام‌مند، اقدام به همگن‌سازی نمونه‌های مورد بررسی شد. از این رو، شرکت‌هایی که شرایط زیر را داشتند، به عنوان نمونه پژوهش انتخاب و سایر شرکت‌ها حذف شد:

۱. شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۳۸۸ در بورس اوراق بهادار تهران فعال بوده‌اند.
  ۲. شرکت‌هایی که عضو بخش مالی، بانک، بیمه، سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری و هلدینگ نبوده‌اند.
  ۳. شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ اسفند بود.
  ۴. شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۳۸۸ از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران حذف نشده‌اند.
  ۵. شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۳۸۸ تغییر سال مالی نداشته‌اند.
  ۶. شرکت‌هایی که اطلاعات مالی مورد نیاز پژوهش برای آن‌ها در دسترس بود.
- بر اساس شرایط بالا تعداد ۱۸۳ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۳۸۸ شناسایی شد. سپس، کلیه داده‌های مورد نیاز از سامانه کدال بورس اوراق بهادار تهران و جامعه حسابداران رسمی ایران جمع‌آوری شد.

## ۷- ابزار تجزیه و تحلیل

در پژوهش حاضر داده‌ها ابتدا با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل نسخه ۲۰۱۳ فرآوری، و سپس با استفاده از نرم‌افزار الگوسازی معادلات ساختاری Smart PLS نسخه ۳ تجزیه و تحلیل نهایی صورت گرفته است. مراحل انجام الگوسازی معادلات ساختاری به این ترتیب است که ابتدا برازش الگو (شامل برازش الگوهای اندازه‌گیری، برازش الگوی ساختاری و هم‌چنین، برازش الگوی کلی پژوهش) بررسی شده و سپس، فرضیه‌های پژوهش آزمون می‌شود. الگوسازی معادلات ساختاری (SEM) یک ساختار علی خاص بین مجموعه‌ای از سازه‌های غیرقابل مشاهده است. این مدل از دو مولفه تشکیل شده است: ۱- مدل ساختاری: که ساختار علی بین متغیرهای پنهان (مکنون) را مشخص می‌کند و ۲- مدل اندازه‌گیری: که روابط بین متغیرهای پنهان و متغیرهای مشاهده‌شده را تعریف می‌کند (داوری و رضاده، ۱۳۹۲). مدل ساختاری پژوهش حاضر دارای ۳ متغیر مکنون و مدل اندازه‌گیری نیز دارای ۵ شاخص می‌باشد. در بخش‌های بعدی، هر یک از شاخص‌های الگوی معادلات ساختاری به طور مفصل مورد بحث قرار می‌گیرد.

## ۸- یافته‌های پژوهش

### ۸-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای آشکار پژوهش (متغیرهای الگوی اندازه‌گیری) به شرح

جدول شماره ۳ می‌باشد.

جدول ۳: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص‌های آمار توصیفی	نرخ مؤثر مالیات نقدی	نرخ مؤثر مالیات تعهدی	اندازه مؤسسات حسابرسی	رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی	کیفیت افشای اطلاعات
کمینه	۰/۱۷۴	۰/۱۴۴	۰/۲۸۲	۰/۸۸۳	۰/۶۵۵
بیشینه	۰/۳۰۱	۰/۱۵۲	۰/۳۴۶	۰/۹۷۳	۰/۸۴۰
میانگین	۰/۲۴۴	۰/۱۴۷	۰/۳۱۴	۰/۹۴۰	۰/۷۱۰
میانه	۰/۲۶۱	۰/۱۴۶	۰/۳۱۰	۰/۹۴۶	۰/۶۸۰
انحراف معیار	۰/۰۳۶	۰/۰۰۳	۰/۰۲۳	۰/۰۲۹	۰/۰۶۰

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۳، کم‌ترین پراکندگی (انحراف معیار)، مربوط به شاخص نرخ مؤثر مالیات تعهدی و به میزان ۰/۰۰۳ و بیشترین پراکندگی مربوط به شاخص کیفیت افشای اطلاعات حسابداری و به میزان ۰/۰۶۰ است و این بدان معناست که شرکت‌ها تمایل چندانی به تغییرات در جهت نزدیک شدن به مبلغ مالیات قطعی پرداختی خود ندارند ولی رشد نسبتاً خوبی در کیفیت افشای اطلاعات در بازه زمانی تحقیق حاضر داشتند. هم‌چنین، بالاترین میانگین متعلق به رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و پایین‌ترین میانگین به نرخ مؤثر مالیات تعهدی اختصاص دارد که به ترتیب برابر با ۰/۹۴۰ و ۰/۱۴۷ است. مقدار کمینه و بیشینه کیفیت افشای اطلاعات، به ترتیب، ۰/۶۵۵ و ۰/۸۴۰ است و این مقایره حاکی از آن است که در طول سال‌های مورد بررسی پژوهش حاضر، شرکت‌های بزرگی به طور متوسط حداکثر نمره ۰/۸۴۰ را کسب کرده‌اند و سازمان بورس و اوراق بهادار تا رسیدن به نمره ایده‌آل (نمره ۱۰۰) باید برنامه‌ریزی‌های گسترده‌ای داشته باشد. هم‌چنین، شرکت‌ها نیز باید تمام تلاش خود را در جهت تحقق کامل دستورعمل کیفیت افشای اطلاعات که شامل ویژگی‌های به موقع بودن، قابلیت اتکا و اطلاع‌رسانی به موقع است بکار گیرند. در بین متغیرهای مستقل نیز، کمینه و بیشینه امتیاز رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، به ترتیب، برابر با ۰/۸۸۳ و ۰/۹۷۳ است و این مقادیر به این معنا است که هر چه این مقدار به عدد یک نزدیک باشد بیانگر کیفیت بالای امتیاز رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی است که به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران انجام می‌شود. بنابراین، جامعه حسابداران رسمی ایران باید نسبت به اجرای دستورعمل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، توجه ویژه‌ای داشته باشد و نظارت سخت‌گیرانه و مستقل را در جهت نیل به نقطه ایده‌آل اعمال کند. در رابطه با شاخص‌های معکوس اجتناب مالیاتی در این تحقیق که شامل نرخ مؤثر مالیات نقدی و تعهدی می‌باشد نکته قابل ذکر این است که فاصله ۱۰ درصدی بین میانگین مالیات نقدی و تعهدی (۱۴٪-۲۴٪) بیانگر این است که فاصله بین مالیات ابرازی و قطعی چشم‌گیر می‌باشد و مؤسسات حسابرسی ضمن توجه به مقوله آموزش در زمینه مشاوره مالیاتی شرکت‌های مورد

رسیدگی خود، باید به عنوان بازوهای کمکی سازمان امور مالیاتی، نقش پررنگی در مالیات‌ستانی شرکت‌های تحت رسیدگی خود داشته باشند و تمام تلاش و ظرفیت‌های خود را جهت تحقق این امر به کار گیرند.

### ۸-۲- برازش الگوهای اندازه‌گیری

در برازش الگوهای اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. پایایی از طریق سنجش بارهای عاملی بررسی می‌شود. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی ۰/۴ است (هولاند، ۱۹۹۹). با توجه به ضرایب بین گویه‌ها و متغیر مکنون در شکل شماره ۳ مشاهده می‌شود که تمامی متغیرهای آشکار پژوهش دارای مقدار بارهای عاملی مناسب هستند. روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با متغیرهای (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. برای این منظور از طریق نرم‌افزار حداقل مربعات جزئی، میانگین واریانس استخراج‌شده محاسبه شد. مقدار مناسب برای میانگین واریانس استخراج‌شده، ۰/۵ به بالا است (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱). مقادیر مربوط به میانگین واریانس استخراج‌شده برای تمامی متغیرهای مکنون الگو بالاتر از ۰/۵ است و حکایت از مقادیر مناسب برای همه متغیرهای مکنون دارد. جدول ۴ بیانگر مقادیر روایی هم‌گرا است.

جدول ۴: روایی همگرایی متغیرهای مکنون پژوهش

کیفیت افشاء	کیفیت حسابداری	اجتناب مالیاتی
متوسط واریانس استخراج شده (AVE)	۰/۶۹۴	۰/۷۳۱

روایی واگرا، سومین معیار بررسی برازش الگوهای اندازه‌گیری است که به دو موضوع می‌پردازد. ۱. مقایسه میزان همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با آن سازه در مقابل همبستگی آن شاخص‌ها با سازه‌های دیگر و ۲. مقایسه میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌هایش در مقابل همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). نتایج ارائه شده در جدول شماره ۵ بیانگر آن است که تمامی شاخص‌های مربوط به هر یک از سازه‌ها، حداقل ۰/۱ همبستگی بیشتری نسبت به سایر سازه‌ها دارد و این امر روایی واگرایی مناسب الگو را با استفاده از این معیار نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲).

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۶، مقدار جذر متغیرهای پنهان که بر روی قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی بین آن‌ها و مقادیری که در قسمت زیرین و چپ قطر اصلی قرار گرفته‌اند بیشتر است. در نتیجه، می‌توان ادعا کرد که در پژوهش حاضر، متغیرهای مکنون در الگو، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر و این بیانگر روایی واگرایی مناسب الگو است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲).



جدول ۵: بارهای عاملی شاخص‌های سازه‌های (متغیرهای مکنون) پژوهش برای بررسی روایی واگرا

شاخص‌ها	کیفیت حسابداری	اجتناب مالیاتی	کیفیت گزارشگری مالی
رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری	۰/۶۴۳	۰/۳۶۲	۰/۶۴۳
اندازه مؤسسات حسابداری	۰/۹۸۸	۰/۷۹۶	۰/۵۵۵
نرخ مؤثر مالیات تعهدی	۰/۷۷۸	۰/۸۹۸	۰/۵۳۱
نرخ مؤثر مالیات نقدی	۰/۴۸۶	۰/۸۱۰	۰/۵۲۰
کیفیت افشای اطلاعات حسابداری	۰/۷۸۹	۰/۶۱۲	۱

جدول ۶: ماتریس فورنر و لارکر برای بررسی روایی واگرای پژوهش

سازه‌ها (متغیرهای مکنون)	اجتناب مالیاتی	کیفیت گزارشگری مالی	کیفیت حسابداری
کیفیت حسابداری		۰/۹۱۲(۰/۸۳۳)	
کیفیت گزارشگری مالی		۱	۰/۴۸۹
اجتناب مالیاتی	۰/۹۲۴(۰/۸۵۵)	۰/۶۱۲	۰/۷۵۹

### ۸-۳- برازش الگوی ساختاری

بعد از برازش الگوهای اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی، الگوی ساختاری پژوهش برازش می‌شود. بخش الگوی ساختاری بر خلاف الگوهای اندازه‌گیری، به متغیرهای آشکار مربوط نمی‌شود و تنها متغیرهای مکنون (متغیرهای مستقل و وابسته) همراه با روابط بین آن را بررسی می‌کند.

### ۸-۳-۱- بررسی هم‌خطی (VIF)

این شاخص به بررسی هم‌خطی چندگانه بین متغیرهای مشاهده‌پذیر در مدل اندازه‌گیری می‌پردازد. مقادیر زیر ۵ برای این شاخص نشان‌دهنده‌ی روایی مدل اندازه‌گیری می‌باشد (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۵). مقادیر این شاخص در جدول شماره ۷ بیانگر این است که تمامی متغیرهای آشکار پژوهش فاقد هم‌خطی می‌باشند و دارای مقادیر زیر ۵ می‌باشند.

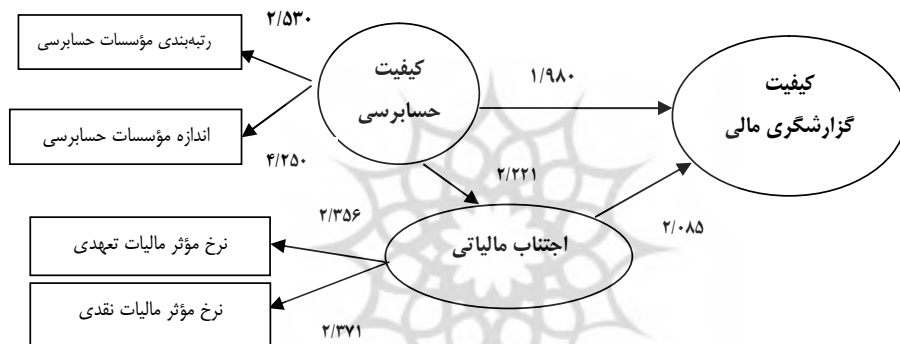
جدول ۷: مقادیر هم‌خطی بین متغیرهای آشکار پژوهش

شاخص‌های آمار توصیفی	نرخ مؤثر مالیات نقدی	نرخ مؤثر مالیات تعهدی	اندازه مؤسسات حسابداری	رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری	کیفیت افشای اطلاعات
مقادیر هم‌خطی (VIF)	۱/۲۸۱	۱/۲۸۱	۱/۳۶۰	۱/۳۶۰	۱

### ۸-۳-۲- ضرایب معناداری Z (مقادیر t-values)

مطابق با الگوریتم، برای بررسی برازش الگوی ساختاری پژوهش از چندین معیار استفاده می‌شود که اولین و مهم‌ترین معیار، ضرایب معنی‌داری Z و مقادیر t است. برازش الگوی ساختاری با استفاده از مقادیر t به این صورت است که اگر تعداد نمونه بیشتر از ۱۲۰ باشد، مقادیر بیشتر از ۱/۹۶ در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بوده و اگر بیشتر از ۲/۶۶ باشد در سطح ۱٪ معنی‌دار است (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۵). همان‌گونه که در شکل ۲ مشخص شده ضرایب مسیر مربوط به همه متغیرهای مکنون از ۱/۹۶ بیشتر است و معنی‌دار بودن مسیرها را در سطح ۹۵٪ و مناسب بودن الگو را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، هر دو فرضیه پژوهش از این جهت مورد قبول است.

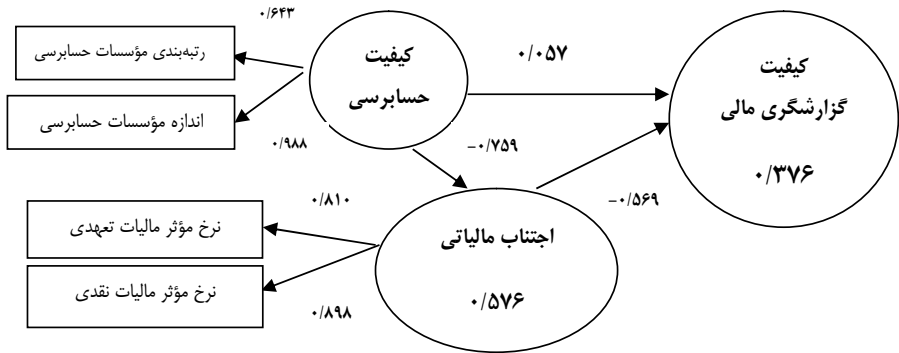
شکل ۲- ضرایب معناداری Z برای مدل مفهومی پژوهش



### ۸-۳-۳- معیار $R^2$

معیار بعدی برای برازش الگوی ساختاری در این پژوهش، ضرایب  $R^2$  مربوط به متغیرهای درون‌زای الگو است.  $R^2$  معیاری است که بیانگر تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا است و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی این معیار است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). مطابق با شکل شماره ۳، مقدار  $R^2$  متعلق به سازه‌های اجتناب مالیاتی (متغیر میانجی) ۰/۵۷۶ و کیفیت گزارشگری مالی (متغیر وابسته) ۰/۳۷۶ است که با توجه به مقدار ملاک، برای هر دو متغیر اجتناب مالیاتی و کیفیت گزارشگری مالی مناسب است. بنابراین، به طور کلی مناسب بودن الگوی ساختاری برای کیفیت گزارشگری مالی را تأیید می‌کند. لازم به ذکر است این ضریب برای متغیر مستقل (برون‌زا) محاسبه نمی‌شود.

شکل ۳: مقدار  $R^2$  الگوی مفهومی پژوهش و بارهای عاملی شاخص‌های الگوی اندازه‌گیری



#### ۸-۴- برآزش الگوی کلی (Goodness of fit)

برآزش الگوی کلی با در نظر گرفتن توأم الگوهای اندازه‌گیری و الگوی ساختاری تعیین می‌شود. این شاخص، از قدر مطلق مجذور ضرب دو مقدار متوسط مقادیر اشتراکی و متوسط ضرایب تعیین قابل محاسبه است. مقدار برآزش الگوی کلی این پژوهش به میزان ۰/۶۱۳ است که با در نظر گرفتن مقادیر ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی این شاخص (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۵)، می‌توان نتیجه گرفت که الگو کلی پژوهش دارای برآزش قوی است.

$$GOF = \sqrt{(communality) \times (R\ square)} \quad \text{رابطه (۱)}$$

$$GOF = \sqrt{1 \times 0.376} = 0.613$$

#### ۹- نتیجه‌گیری و بحث

شفافیت، پاسخگویی، عدالت و رعایت اصل افشاء در گزارشگری صورتهای مالی همواره دارای اهمیت بوده است و باعث رشد و اعتلای گزارشگری مالی، جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و جذب سرمایه‌گذاری آن‌ها می‌شود. این مطالعه به بررسی تأثیر کیفیت حسابداری و متغیر میانجی اجتناب مالیاتی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته است و برای این منظور از روش الگوسازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج حاصل از روش الگوسازی معادلات ساختاری جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

۱. میزان ضریب مسیر (۰/۰۵۷) ارائه شده در شکل شماره ۳ و مقدار آماره  $t$  مربوط به فرضیه اول (۱/۹۸۰) در شکل شماره ۲ گویای این موضوع است که کیفیت حسابداری به میزان ۰/۰۵۷ متغیر وابسته کیفیت گزارشگری مالی را به طور مستقیم تبیین می‌کند. نتایج پژوهش‌های انجام شده در زمینه کیفیت حسابداری و ارتباط آن با کیفیت افشاء صورتهای مالی نشان داده است که

دو عامل مهمی که باعث ارتقاء کیفیت حسابداری و افشای باکیفیت تر صورت‌های مالی می‌شود کیفیت مؤسسات حسابداری و اندازه آن است (اسکندری، ۱۳۹۴ و بهن و همکاران، ۲۰۰۸). بنابراین، می‌توان بیان کرد که ارتقاء کیفیت حسابداری در ایران، از طریق سازوکارهایی از قبیل دستورعمل رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری که به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران انجام می‌شود، زمینه را برای ایجاد محیط رقابتی در این حرفه و ایجاد حس رقابت بین مؤسسات حسابداری فراهم کرده تا این مؤسسات برای بقای عضویت در فهرست مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و پذیرش کارهای حسابداری بزرگ تلاش کنند. همچنین، افزایش میزان ادغام مؤسسات حسابداری بزرگ (با توجه به سابقه کاری و تجارب شریک‌های متعدد در این قبیل از مؤسسات) در سال‌های اخیر و پایین آمدن خطر حسابداری برای این مؤسسات، منجر به افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به آن‌ها شده است. افزایش این اعتماد و ایجاد حس رقابت در بین مؤسسات حسابداری موجب رشد و توسعه حرفه حسابداران و ارتقاء کیفیت افشای گزارشگری مالی در سال‌های اخیر شده است. به کارگماردن مؤسسات حسابداری بزرگ در سال‌های اخیر، منجر به این شده است تا کیفیت بالای اطلاعات افشا شده به شرکت‌ها تحمیل شود و این مؤسسات منابع بیشتری را برای آموزش کارکنان و ایجاد تخصص در صنعت خاصی صرف نمایند. علاوه بر این انجام حسابداری توسط مؤسسات حسابداری بزرگ‌تر، موقعیت بهتری را برای زیر سؤال بردن و مذاکره با صاحبکارانی که در تلاش برای اتخاذ رویه‌های حسابداری متهورانه هستند، قرار داده است. این بدین معنی است که این مؤسسات حسابداری آسان‌تر می‌توانند زیان مالی مرتبط با ازدست دادن یک مشتری را تحمل نمایند که این موضوع موجب استقلال بیشتر آن‌ها و کیفیت بالاتر صورت‌های مالی گردیده است. علاوه بر این، مؤسسه‌های حسابداری بزرگ‌تر، علاقه‌مندند شهرت بهتری در بازار کار خود کسب کنند؛ لذا وابستگی کمتر به یک یا چندین صاحبکار، توسط مؤسسات حسابداری بزرگ معتمد بورس، موجب شده است تا اطلاعات بیشتر و شفاف‌تری در گزارش‌های سالانه و حساب‌های صاحبکارانشان ارائه شود. به همین دلیل سازمان بورس اوراق بهادار تهران از مؤسسات حسابداری کوچک، به دلیل عدم توانایی تأثیرگذاری بر رویه‌های افشای صاحبکاران بزرگ، در لیست مؤسسات حسابداری معتمد خود استفاده نمی‌کند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش با نتایج پژوهش‌های موسی حسن‌خانی و مهاجری (۱۳۹۶) و خواجه‌سوی و کیامهر (۱۳۹۵)، گیگر و راما (۲۰۰۶)، بهن و همکاران (۲۰۰۸) و دولان (۲۰۱۵)، همسو و با نتایج پژوهش‌های لاورنس و همکاران (۲۰۱۱) و صالحی و همکاران (۲۰۱۷) مغایر است.

۲. همان‌طور که در بخش‌های قبلی گفته شد برای تعیین وزن و جهت اثرگذاری متغیرهای مکنون مستقل بر متغیر مکنون وابسته در معادلات ساختاری از مقادیر ضرایب مسیر استفاده می‌شود. از آنجایی که فرضیه‌های تحقیق مبتنی بر ضرایب حاصل از مسیرهای معادله ساختاری است؛ لذا، مقادیر  $-۰/۷۵۹$  و  $-۰/۵۶۹$  با توجه به شکل ۳ بین متغیرهای کیفیت حسابداری و

اجتناب مالیاتی و اجتناب مالیاتی با کیفیت گزارشگری مالی، بیانگر اثر منفی غیرمستقیم کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی بوده است؛ بنابراین، فرضیه دوم تحقیق مورد تایید قرار نمی‌گیرد. به طور کلی در تشریح این رابطه باید این چنین عنوان کرد که بین شاخص‌های اجتناب مالیاتی (یعنی نرخ موثر مالیات نقدی و تعهدی که به عنوان معیار معکوس اجتناب مالیاتی در نظر گرفته شده‌اند) و شاخص کیفیت افشای گزارشگری مالی ارتباط متقابلی وجود دارد و برای اعمال راهبردهای جسورانه مالیاتی یک فضای مبهم اطلاعاتی از سوی حسابداران و ضعف نهادهای نظارتی از جمله موسسات حسابرسی لازم است تا با این ترفند زمینه لازم برای اقدامات فرصت‌طلبانه مدیریت فراهم شود؛ چرا که یک فضای اطلاعاتی شفاف مانعی برای اجتناب مالیاتی است. از این رو، با در نظر گرفتن فرضیه تضاد نمایندگی، فضای اطلاعاتی شرکت‌های مورد بررسی پژوهش حاضر نتوانسته است ارتباط مؤثر با متغیر اجتناب مالیاتی و نهایتاً با شاخص کیفیت افشای اوراق بهادار، از جمله، نظارت ناکافی بر آیین‌نامه راهبری شرکتی سازمان بورس و اوراق بهادار که از سال ۱۳۸۶ برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران لازم‌الاجرا شد عنوان کرد. هم‌چنین ناکارایی بازار بورس اوراق بهادار تهران نیز که بسیاری از پژوهش‌های انجام شده از جمله، بابادی (۱۳۹۳) و نیسی (۱۳۹۴) آن را تایید می‌کند از دیگر دلایل این رابطه می‌باشد. درنهایت، ممیزی مالیاتی ضعیف و غیرکارا از طرف حسابرسان مستقل و عدم توجه موسسات حسابرسی به مسئله آموزش و مشاوره مالیاتی، منجر به این شده است تا فضا برای برنامه‌ریزی مالیاتی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها فراهم شود و شاهد اثرگذاری معکوس کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی و به تبع آن اجتناب مالیاتی بر کیفیت افشای صورت‌های مالی باشیم.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش با نتایج پژوهش‌های حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۷)، دلاوری و رحمانی (۱۳۹۵) موافق و با نتایج پژوهش‌های واحدی (۱۳۹۵) و شاهی‌وند (۱۳۹۴) مغایر است.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش، به مؤسسات حسابرسی توصیه می‌شود به موضوع آموزش کارکنان خود در زمینه حسابرسی مالیاتی و قوانین و مقررات مالیاتی توجه ویژه کنند تا از این طریق شرکت‌ها، فعالیت‌های اجتناب مالیاتی و برنامه‌ریزی مالیاتی خود را کاهش داده و از این طریق کیفیت افشای گزارشگری مالی بهبود یابد. از سوی دیگر، با ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی، اعتبار حرفه حسابداری و حسابرسی و جایگاه اجتماعی آن محقق خواهد شد. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده کیفیت افشای صنایع خاص و رابطه آن با کیفیت حسابرسی نیز مورد بررسی قرار گیرد. علاوه بر این، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی با کیفیت افشای صورت‌های مالی به صورت مقایسه‌ای برای شرکت‌های بورسی خصوصی‌سازی شده و سایر شرکت‌ها نیز مورد بررسی قرار گیرد.

این تحقیق همانند سایر تحقیقات دارای محدودیت‌هایی در جمع‌آوری اطلاعات بوده است و به دلیل گزارش نشدن مالیات نقدی (قطعی) به وسیله برخی از شرکت‌ها در سال آخر بازه زمانی

پژوهش حاضر در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی و مشخص نشدن مبلغ قطعی از سوی اداره مالیاتی، محاسبه شاخص نرخ مؤثر مالیات نقدی، ممکن است در به دست آوردن میانگین نرخ سالانه این شاخص تأثیر گذار باشد.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. انصاری، عبدالمهدی؛ رحیمی‌پور، اکبر و تدریس حسینی، معصومه (۱۳۹۳). "بررسی عوامل مؤثر در بکارگیری اطلاعات حسابداری در شرکتهای دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله حسابداری سلامت، دوره ۳، شماره ۱، شماره پیاپی ۷، صفحه ۱۹-۱.
۲. ابراهیمی، سیدکاظم؛ بهرامی نسب، علی و حسن‌زاده، مهدی (۱۳۹۶). "واکوی کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در پرتو مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی"، مجله مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۵، شماره ۲ (پیاپی ۱۸)، صفحه ۶۱-۷۶.
۳. اسکندری، مهدی (۱۳۹۴). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرس با کیفیت صورتهای مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". دانشگاه آزاد اسلامی واحد الکترونیکی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد. بابادی، مهشاد (۱۳۹۳). "بررسی کارایی اطلاعاتی بورس اوراق بهادار تهران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز.
۵. پورحیدری، امید؛ فدوی، محمدحسن و امینی‌نیا، میثم (۱۳۹۳). "بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، دوره ۴، شماره ۵۲، صفحه ۸۵-۶۹.
۶. حساس یگانه، یحیی؛ بهشور، اسحاق و شگری کیانی، مسعود (۱۳۹۷). "رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ مؤثر مالیاتی"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۸، صفحه ۳۰-۱.
۷. حقیقت، حمید و محمدی، محمد حسن (۱۳۹۲). "بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت افشا و ارزش شرکت" مطالعات کمی در مدیریت، سال ۴، شماره ۱، ص ۲۲۸-۲۰۹.
۸. خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم و ملایی، مهنام (۱۳۹۲). "بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۱، ص ۴۴-۶۸.
۹. خواجوی، شکراله؛ کیامهر، محمد (۱۳۹۵). "مدل‌سازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران"، مجله دانش حسابداری، شماره ۲۵، ص ۱۰۰-۷۹.
۱۰. داوری، علی و رضازاده، آرش (۱۳۹۲). "مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS"، انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ اول.
۱۱. دلوری، سیدجواد و رحمانی، فائزه (۱۳۹۵). "رابطه بین کیفیت افشا و کیفیت حسابرسی با نرخ مؤثر مالیاتی"، سومین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری، با رویکرد ارزش‌آفرینی، تهران، ۲۰ اردیبهشت ۱۳۹۵.
۱۲. رحمانی، علی و بشیری‌منش، نازنین (۱۳۹۳). "مروری بر ادبیات افشاء اطلاعات در ایران"، فصلنامه پژوهش حسابداری، شماره ۱۵، صفحه ۶۷-۳۵.
۱۳. شاهی‌وند، فرشته (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه شهید چمران اهواز.
۱۴. علوی طبری، سیدحسین و پارسایی، منا (۱۳۹۸). "رابطه کیفیت حسابرسی با شفافیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۴۱، صفحه ۶۸-۴۳.
۱۵. عبدالله میلانی، مهنوش و اکبرپور روشن، نرگس (۱۳۹۱). "فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران"، پژوهش‌نامه مالیات، شماره سیزدهم (مسلول ۶۱)، ص ۱۴۱-۱۶۷.
۱۶. علی‌پور، صغدر؛ امیری، اسماعیل و همتی، حسن (۱۳۹۶). "تأثیر شاخصهای کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین

- دستکاری سود و سرمایه‌گذاری بیش از حد"، مجله دانش حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۸، صفحه ۱۹۲-۱۶۹. ۱۷. فخاری، حسینی و طهماسبی خورنه، سعید (۱۳۹۵). "بررسی رابطه متقابل اجتناب مالیاتی و کیفیت افشای اطلاعات شرکتها با استفاده از سیستم معادلات همزمان ۳SLS"، پژوهشنامه مالیات، دوره ۸۰، شماره ۳۲، صفحه ۱۴۴-۱۲۶.
۱۸. محسنین، شهریار و اسفیدانی، محمدرحیم (۱۳۹۵). "مدل سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار Smart-PLS"، نشر مهربان. تهران.
۱۹. موسی حسن‌خانی، وحید و فرزاد مهاجر، غلامرضا (۱۳۹۶). "بررسی رابطه بین شهرت حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، نهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و حسابداری و ششمین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران، ۳۰ آبان ۱۳۹۶.
۲۰. نونهال نهر، علی‌اکبر؛ جبارزاده کنگرلویی؛ سعید و پورکریم، یعقوب (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۳، صفحه ۷۰-۵۵.
۲۱. نیسی، ملوک (۱۳۹۴). "بررسی کارایی اطلاعاتی بورس اوراق بهادار تهران در سطح نیمه قوی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز.
۲۲. واحدی، ایمان (۱۳۹۵). "بررسی رابطه کیفیت افشا صورتهای مالی و اجتناب مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.
۲۳. وکیلان آغوثی، مهدی؛ عباس‌زاده، محمدرضا و صالحی، مهدی (۱۳۹۵). "بررسی رابطه بین بازده سهام و کیفیت حسابرسی در شرکتهای دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله حسابداری سلامت، سال ۵، شماره ۱، پیاپی ۱۵، صفحه ۱۳۳-۱۰۷.

### ب- منابع انگلیسی:

- Adhikari, A. and R. H. Tondkar (1992). "Enviromental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirments of Global Stock Exchanges." *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 4, No. 2, pp. 75-105.
- Aghimien, P. A. (2016). "Development of Accounting Standards in Selected Middle Eastern Countries in Comparison to the United States of America", *Review of International Business and Strategy*, Vol. 26, No. 1, pp. 69-87.
- Behn, B.; Choi, J. H.; and T. Kang (2008). "Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts", *The Accounting Review*, Vol. 83, No. 2, pp. 327-359.
- Balakrishnan, K., Core, J. E. and R. S. Verdi (2011). "The relation between reporting quality and financing and investment: Evidence from shocks to financing capacity". Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1932349>.
- Barros, C., Boubaker, S., and Hamrouni, A. (2013). "Corporate Governance And Voluntary Disclosure In France", *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 29, No. 2, PP. 561-578.
- Cook, k. and T. Omer (2010). *The Cost of Independence: Evidence from Firms' Decisions to Dismiss Auditors as Tax-Service Providers Working Paper*, 2nd Edition, America: The University of Arizona and Texas A & M University.
- Chen, S.; Chen, X.; Cheng, Q.; and T. Shevlin (2010). "Are Family Firms more Tax Aggressive than Non-Family Firms?", *Journal of Financial Economics*, Vol. 95, No. 1, pp. 41-61.
- Dolan, M. F. (2015). "Financial Statement Requirements in US Securities Offering: What you Need to Know", 25th Edition, America: Latham Watkins.
- DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, pp. 99-183.
- Geiger, M. A. and D. V. Rama (2006). "Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy", *Accounting Horizons*, Vol. 20, No. 1, pp. 1-17.

11. Lawrence, A.; Minutti-Meza, M.; and P. Zhang (2011). "Can Big 4 Versus Non-Big 4 Difference in Audit-Quality Proxies be Attributed to Client Characteristics?", *The Accounting Review*, Vol. 86, No. 1, pp. 259-286.
12. Fornell, C. and D. F. Larcker (1981). "Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error", *Journal of Marketing Research*, Vol. 18, No. 1, pp. 39-50.
13. Hassan, M. S.; Saleh, N. M. and M. R. C. Abd Rahman (2008). "Determinants of Financial Instruments Disclosure Quality among Listed Firms in Malaysia." working paper. [Online]. [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com). Received[2019/3/25]
14. Hanlon, M. and S. Heitzman (2010). "A Review of Tax Research", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, No. 2, pp. 127-178.
15. Hulland, J (1999). "Use of Partial Least Squares (PLS) in Strategic Management Research: A Review of Four Recent Studies", *Strategic Management Journal*, Vol. 20, No. 2, pp. 195-204.
16. Kothari, S. P (2000). "The Role of Financial Reporting in Reducing Financial Risks in the Market." Presented at Building an Infrastructure for Financial Stability Conference (Federal Reserve Bank of Boston), pp. 89-102.
17. Maydew, E. and D. Shackelford (2007). "The Changing Role of Auditors in Corporate Tax Planning In Taxing Corporate Income in the 21st Century", 2nd Edition, Cambridge, U. K.: Cambridge University Press.
18. Slemrod, J (2004). "The Economics of Corporate Tax Selfishness", *National Bureau of Economic Research*, Vol. 57, No. 4, pp. 877-899.
19. Salehi, M.; Moradi, M.; and N. Paiydarmanesh (2017). "The Effect of Corporate Governance and Audit Quality on Disclosure Quality: Evidence from Tehran Stock Exchange", *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences*, Vol. 25, No. 4, pp. 32-48.
20. Varici, i. (2013). "The Relationship between Information Asymmetry and the Quality of Audit: An Empirical Study in Istanbul Stock Exchange", *International Business Research*, Vol. 6, NO. 10, PP. 132-140.
21. Wilson, R. (2009). "An Examination of Corporate Tax Shelter Participants", *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 3, pp. 969-999.
22. Wang, X. (2011, August). Tax Avoidance, Corporate Transparency, and Firm Value. In 2011 American Accounting Association Annual Meeting-Tax Concurrent Sessions.