

## بررسی نقش میانجی کیفیت سود در رابطه بین مابه‌التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابداری

تاریخ دریافت: ۹۸/۷/۱۷

تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۲/۲۴

رضا جامعی<sup>۱</sup>

علی نظری نامبانی<sup>۲</sup>

محمد اسماعیلی<sup>۳</sup>

### چکیده:

کیفیت حسابداری از جمله موارد با اهمیتی محسوب می‌شود که صحت اطلاعات ارائه شده و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشیده که در این راستا تفاوت سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات می‌تواند حاوی اطلاعاتی درباره دستکاری سود و برنامه‌ریزی برای اجتناب از پرداخت مالیات باشد. بنابراین هدف از این پژوهش بررسی نقش میانجی کیفیت سود در رابطه بین مابه‌التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابداری می‌باشد. به منظور دستیابی به اهداف پژوهش، تعداد ۱۲۴ شرکت از میان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۷ به روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک انتخاب شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین مابه‌التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد، زمانی که متغیر میانجی کیفیت سود وارد مدل می‌شود رابطه معناداری بین مابه‌التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابداری وجود ندارد. به عبارت دیگر از طریق متغیر میانجی کیفیت سود، بین مابه‌التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابداری، مابه‌التفاوت (سودهای حسابداری و مالیاتی)، کیفیت سود، محافظه‌کاری حسابداری

۱. دانشیار و حسابدار رسمی، گروه حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: r.jamei@uok.ac.ir

۲. کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه کردستان، سنندج، ایران

۳. کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه کردستان، سنندج، ایران

## ۱- مقدمه

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به‌منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعه‌های گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. در مورد کیفیت حسابرسی تعریفی فراگیر و مورد پذیرش عموم وجود ندارد چرا که دارای مفهومی چند وجهی است و عوامل مستقیم و غیرمستقیم متعددی بر روی آن تأثیر می‌گذارد (ایمانی‌برندق و همکاران، ۱۳۹۵). با این حال یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی‌آنجلو ۱۹۸۱ ارائه شده است. بنا به تعریف او کیفیت حسابرسی «ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال اینکه حسابرس، بتواند موارد تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش دهد» می‌باشد. که این امر به ترتیب به شایستگی و استقلال حسابرس بستگی دارد. کیفیت حسابرسی صحت اطلاعات ارائه شده و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشیده و احتمال ارائه گزارش متقلبانه را کاهش می‌دهد که این امر به سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان کمک می‌کند تا برآورد دقیق‌تری از ارزش شرکت داشته باشند و در تصمیم‌گیری‌های خود دچار اشتباه نشوند. در نتیجه شناخت عواملی که بتواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر خود قرار دهد از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد.

امروزه یکی مسائل پیچیده و بحث‌برانگیز در زمینه بهبود گزارشگری مالی این است که اصولاً سود حسابداری گزارش شده در صورت سود و زیان شرکت‌ها با درآمد مشمول مالیات مطابق با قوانین مالیاتی متفاوت می‌تواند ناشی از وجود اختلاف بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و عدم پذیرش مالیات اعلام شده از سوی مقامات مالیاتی، رقم سود قبل از مالیات (سود حسابداری) با رقم درآمد مشمول مالیات و همچنین تفاوت در دیدگاه تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باشد. بنابراین با توجه به تئوری‌های حسابداری و قوانین مالیاتی، در اکثر کشورها بین استانداردهای حسابداری به‌عنوان مبنای محاسبه سود حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی حاکم بر تعیین درآمد مشمول مالیات اختلاف وجود دارد (شباهنگ، ۱۳۸۹).

همچنین از آنجایی که تهیه صورت‌های مالی به عهده مدیریت واحد تجاری است ممکن است به دلایل مختلف اقدام به مدیریت سود کند. از سوی دیگر، اگرچه به‌دلیل تفاوت در اصول حسابداری و قوانین مالیاتی انتظار می‌رود بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات تفاوت و واگرایی وجود داشته باشد، اما این انگیزه وجود دارد که مدیران شرکت‌ها اقدام به مدیریت سود نمایند و کیفیت سود گزارش شده و همچنین کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهند (رحمانی و اربابی بهار، ۱۳۹۲). پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که تفاوت زیاد بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات نشان دهنده پایین بودن کیفیت سود است و همچنین دولت نیز به دنبال توجه جدی به تأمین مالی از طریق عواید حاصل از مالیات می‌باشد و از آنجایی

که میزان مالیات محاسبه شده باعث کم و زیاد شدن سود خالص محاسبه شده توسط شرکت می‌شود در نتیجه انتظار می‌رود که حسابرسان هنگامی که تفاوت بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات زیاد است به منظور کاهش خطر حسابرسی، حسابرسی صورت‌های مالی را با کیفیت بیشتری انجام دهند زیرا وجود این تفاوت ممکن است نشان دهنده کیفیت پایین سود باشد (هانلون و همکاران، ۲۰۱۲).

اگرچه کیفیت حسابرسی در ادبیات حسابداری بررسی شده است اما به‌طور ویژه رابطه بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابرسی از طریق نقش میانجی کیفیت سود در ایران مورد بررسی قرار نگرفته است، همچنین در این پژوهش برای محاسبه کیفیت حسابرسی از هفت معیار مؤثر بر کیفیت حسابرسی استفاده شده است که این پژوهش را از سایر پژوهش‌های صورت گرفته در این راستا متمایز ساخته است. در نتیجه هدف اصلی این پژوهش بررسی نقش میانجی کیفیت سود در رابطه بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. همچنین باتوجه به مطالب گفته شده سؤال اساسی این پژوهش این است که آیا بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟ همچنین در این پژوهش به بررسی این موضوع می‌پردازیم که آیا بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابرسی از طریق کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد یا خیر؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱- کیفیت حسابرسی

حرفه حسابرسی مانند سایر حرفه‌ها برای آنچه جامعه از آن انتظار دارد، به دنبال ارائه گزارش مطلوب و با کیفیت است که این امر ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت‌هاست (یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹). سرمایه‌گذاران همواره به دنبال اطلاعاتی هستند که به وسیله آن بتوانند بهترین پرتفوی سرمایه‌گذاری را برای خود انتخاب کنند. در نتیجه کیفیت اطلاعات حسابداری می‌تواند تصمیمات آن‌ها را تحت تأثیر خود قرار دهد. از سوی دیگر در سال‌های اخیر سرمایه‌گذاران و سهامداران خود را در حصار خبرها و آگهی‌های در مورد انجام کارهایی خلاف قاعده در حسابداری می‌بینند که این بی‌نظمی‌ها نام‌های متعددی مانند؛ حسابداری متهورانه، مدیریت سود، هموار سازی سود و غیره به خود گرفته است (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۸۹). این امر موجب افزایش ضرورت برای حسابرسی مستقل در شرکت‌ها شده است و بدیهی است که هرچه کیفیت حسابرسی انجام‌شده بیشتر باشد قدرت پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات حسابداری و همچنین بازده آتی که از این اطلاعات به دست می‌آید بیشتر می‌باشد و این امر تأثیر بسزایی در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان می‌گذارد.

## ۲-۲- تفاوت‌های بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات و کیفیت حسابداری

تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات عبارت است از شکاف میان سود قبل از مالیات گزارش شده در صورت‌های مالی منتشر شده توسط واحدهای تجاری و درآمد مشمول مالیاتی که به مقامات مالیاتی گزارش شده است. اهداف متفاوت میان قوانین مالیاتی و حسابداری باعث ایجاد تفاوت میان سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات می‌شود که می‌تواند باعث ایجاد انگیزه‌های برای سوء استفاده‌های مالیاتی و حسابداری فراهم کند (اسمیت و بوتز، ۱۹۴۹). این در حالی است که استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی نمی‌توانند اصول حسابداری و قوانین مالیاتی را برای هر معامله تجاری تدوین نمایند زیرا فعالیت‌های تجاری پیچیده و مداوم در حالی تغییر است. این امر لزوماً عدم اطمینان قابل توجهی را در مورد استفاده از استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ایفا می‌کند. (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶). همچنین وجود رویه‌های انعطاف‌پذیر نحوه محاسبه استهلاک، و نحوه ارزش گذاری دارایی‌ها، مدیران را قادر می‌سازد تا در مورد میزان درآمد و هزینه‌های دوره‌های مشخص را براساس نظر شخصی خود مدیریت کنند. از طرفی هنگامی که مدیران انگیزه لازم برای تحریف عملکرد شرکت را دارند، ممکن است به دلیل تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، به دلیل وجود انعطاف‌پذیری بیشتر استانداردهای حسابداری از این استانداردها برای اندازه‌گیری سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات استفاده کنند (تنگ و فرس، ۲۰۱۲). در همین راستا تنگ و فرث (۲۰۱۲)، تفاوت سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات را به دو بخش عادی و غیر عادی تقسیم کرده‌اند. آن‌ها معتقدند که تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات منعکس‌کننده و حاوی اطلاعاتی درباره دستکاری سود و برنامه‌ریزی مالیاتی برای اجتناب از پرداخت مالیات باشد یا به عبارت دیگر مجموعه اقداماتی که توسط مدیریت صورت می‌گیرد تا اقدام به مدیریت مالیات نماید. آن‌ها که تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات را به دو بخش عادی یا غیر اختیاری و غیرعادی یا اختیاری تقسیم کردند. آن‌ها معتقدند تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات عادی بیشتر به دلیل وجود تفاوت بین قوانین و مقررات حسابداری و قوانین مالیاتی است و تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات غیر عادی نیز می‌تواند بیانگر مجموعه اقداماتی باشد که مدیریت به دلیل وجود نقاط ضعف موجود در استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی از آن‌ها استفاده کرده و سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات را به نوعی مدیریت می‌کند و از این طریق از پرداخت مالیات اجتناب کند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد هرچه مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی غیرعادی بیشتر باشد پایداری سود شرکت کاهش خواهد یافت. همچنین به عقیده هائلون و همکاران (۲۰۰۶) هنگامی که تفاوت بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات زیاد است حسابرسان برای پی بردن به علت این اختلاف تلاش و زمان بیشتری صرف حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها می‌کنند و در نتیجه کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده را افزایش می‌دهند.

## ۲-۳- کیفیت سود، تفاوت‌های بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات و کیفیت حسابداری

کیفیت سود مفهومی است که دارای جنبه‌های متفاوتی می‌باشد و از این‌رو تعاریف مختلف و معیارهای متفاوتی در رابطه با آن مطرح شده‌اند. پژوهش‌های مختلف در تعریف مفهوم کیفیت سود، به دو ویژگی مهم اشاره نموده‌اند. یکی از این ویژگی‌ها، سودمندی در تصمیم و دیگری ارتباط این مفهوم با سود اقتصادی است. به بیان بهتر، کیفیت بالای سود به معنای سودمندی اطلاعات سود در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و همچنین نزدیکی آن به سود اقتصادی است. به طور کلی سرمایه‌گذاران بر مبنای سودهای گزارش شده‌ای که از کیفیت بالا برخوردار نبوده، منجر به از دست رفتن منابع می‌شود. بنابراین بازار سرمایه باید تلاش کند تا کیفیت گزارشگری مالی و از جمله کیفیت سود ارتقا یابد (کیاوه، ۱۳۹۵). اما از آنجایی که افراد مختلف از اطلاعات در تصمیمات متفاوت استفاده می‌کنند، امکان ارائه تعریفی جامع از آن وجود ندارد و در ادبیات حسابداری، کیفیت سود به اشکال مختلفی تعریف شده است. برخی از صاحب‌نظران در این ارتباط به بررسی محتوای اطلاعاتی سود پرداخته‌اند. برخی، کیفیت سود را پایداری و ماندگاری سود ارتباط داده و به این موضوع پرداخته‌اند که آیا شرکت توان نگهداری سود خود در بلندمدت را دارا است؟ به بیان دیگر آیا سود دوره جاری نماینده خوبی برای سود آتی می‌باشد؟ برخی نیز آن را در قالب رابطه بین اقلام تعهدی و جریان‌های نقد تفسیر می‌کنند (جامعی، ۱۳۹۳).

شیپر و وینسنت ۲۰۰۳ کیفیت سود را به عنوان نزدیکی سود گزارش شده حسابداری به سود اقتصادی تعریف می‌کنند. به عبارت دیگر، نزدیکی بیشتر سود حسابداری به سود اقتصادی، بیانگر کیفیت بیشتر سود است. اندازه‌گیری کیفیت سود بر مبنای تعریف فوق، سبب ایجاد مشکلاتی در عمل می‌گردد. علت آن است که براساس قواعد شناخت اندازه‌گیری حسابداری نمی‌توان سود اقتصادی را مورد سنجش قرار داد. از آنجایی که سود اقتصادی قابل مشاهده نیست لذا امکان کمی‌سازی آن وجود ندارد. همچنین از دیدگاه سرمایه‌گذاری، کیفیت پایین سود مطلوب نمی‌باشد، زیرا سودهای با کیفیت پایین، تخصیص نامناسب منابع را به دنبال داشته و باعث کاهش رشد اقتصادی می‌شود. از سوی دیگر، این سودها کارایی لازم را نداشته و منابع را از پروژه‌های دارای بازده واقعی به سمت پروژه‌هایی سوق می‌دهد که واهی بوده و بازده ساختگی و غیر واقعی دارند (رحمانی و اربابی بهار، ۱۳۹۲).

در این راستا هانلون و همکاران ۲۰۱۲ بیان کردند که تفاوت زیاد بین سود حسابداری و مالیاتی حاوی اطلاعاتی است که باعث افزایش ریسک مدیریت سود و کاهش کیفیت سود می‌شود که این امر باعث می‌شود که حساب‌سازان زمان بیشتری را صرف حسابرسی صورت‌های مالی کنند و کیفیت حسابرسی را افزایش دهند.

## ۲-۴- پیشینه پژوهش

پاندا و دیانا (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی رابطه بین تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد

مشمول مالیات و کیفیت سود پرداختند. آن‌ها در این پژوهش تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات را به دو گروه دائمی و موقت تقسیم کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که تفاوت‌های تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات دائمی و موقت به طور همزمان تأثیر معناداری بر کیفیت سود دارند.

چن و کومال (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی تخصص مالی کمیته حسابداری و کیفیت سود پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که تخصص مالی کمیته حسابداری رابطه مثبت و معناداری با کیفیت سود دارد و کارشناسان مالی حسابداری رابطه قوی‌تری با کیفیت سود نسبت به کارشناسان مالی غیر حسابداری دارند.

کابا و جابویی (۲۰۱۷)، در پژوهشی نشان دادند که بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که ارتباط معناداری بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری از طریق کیفیت سود وجود دارد.

پوروانتینی (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات با حسابداری محافظه‌کارانه پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که حسابداری محافظه‌کارانه، هیچ تأثیری بر اجتناب مالیاتی، که از طریق تفاوت سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات به وجود می‌آید، ندارد.

هلتزر و شلتون (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات با ریسک حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که حسابرسان به طور متوسط تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات بزرگ، که باعث افزایش ریسک حسابداری می‌شود را درک می‌کنند، همچنین درک حسابرسان از تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات مثبت نسبت به تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات منفی که بر ریسک حسابداری تأثیر می‌گذارند بیشتر است.

گردستانی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابداری بر حق الزحمه و کیفیت حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که تمرکز بازار حسابداری موجب کاهش حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری می‌شود.

عالی‌پور و صالحی (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی استرس کار حسابرسان بر کیفیت حسابداری پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بین استرس کار حسابرسان بر کیفیت حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

ودیعی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین تغییر مالکیت و کیفیت حسابداری پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که واگذاری سهام شرکت‌های بورسی از طرف سازمان خصوصی، کیفیت حسابداری این شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. همچنین با درصد مالکیت انتقال یافته، کیفیت حسابداری نیز بهبود می‌بخشد.

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی گردش شرکای موسسه حسابداری،

کیفیت سود و محافظه‌کاری پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بین گردش شرکای مسئول کار حسابداری در کوتاه‌مدت و تحقق سود هدف رابطه معناداری وجود دارد. مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی و تأثیر آن بر معیارهای ارزیابی عملکرد با استفاده از معاملات ساختاری پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کیفیت افشاء بیش اعتمادی مدیریتی، تخصص حسابرسان، محدودیت مالی و اندازه شرکت بر اجتناب از مالیت اثر مثبت و معناداری دارد. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که اجتناب از مالیات بر بازده دارایی‌ها و ارزش افزوده اقتصادی اثر معناداری ندارد ولی بر بازده حقوق صاحبان سهام، ارزش شرکت و وجه نقد عملیاتی اثر مثبت و معناداری دارد.

### فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول)** بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه دوم)** بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری از طریق کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.

### ۳- روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی-همبستگی است. همچنین این پژوهش از لحاظ زمان انجام پژوهش از نوع پژوهش‌های پس‌رویدادی (غیر تجربی) است و از لحاظ نوع استدلال برای نتیجه‌گیری، جزء پژوهش‌های استقرایی تلقی می‌شود. در این پژوهش از رگرسیون چند متغیره برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود. پس از جمع‌آوری اطلاعات، جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج آمار توصیفی و آمار استنباطی از نرم‌افزارهای اکسل، ایویوز و استاتا استفاده می‌شود.

### جامعه و نمونه آماری

پژوهش حاضر از نظر زمانی برای دوره ۱۳۸۹-۱۳۹۷ و از نظر مکانی، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نمونه آماری پژوهش با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک براساس معیارهای زیر اقدام شده است:

- ۱- برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری، سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه هر سال در نظر گرفته می‌شود.
- ۲- جزء شرکت‌های مالی (مانند بانک‌ها و مؤسسات مالی) و شرکت‌های سرمایه‌گذاری یا شرکت‌های واسطه‌گری مالی نباشد.
- ۴- در طی قلمرو زمانی پژوهش، تغییر سال مالی نداشته باشد.
- ۵- نام شرکت در تاریخ ۱۳۸۵/۱۲/۲۹ در فهرست شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار

تهران درج شده باشد.

### روش گردآوری داده‌ها

در این پژوهش، به‌منظور تدوین مبانی نظری پژوهش از مطالعه میدانی و کتابخانه‌ای استفاده شده است. داده‌های مالی پژوهش، از صورت‌های مالی منتشر شده توسط شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و واقع در سایت سازمان بورس اوراق بهادار و همچنین نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شده است. همچنین برای اندازه‌گیری متغیرهای مربوط به کیفیت حسابرسی از گزارش حسابرسان مستقل و درآمد مشمول مالیات از یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی که توسط شرکت‌ها در سایت کدال منتشر می‌شود، استخراج شده است.

### ۳-۱- الگوی مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش مطابق با پژوهش کابا و جاربوی [۲۹] از روابط (۱)، (۲) و (۳) برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است:

در این پژوهش برای آزمون فرضیه اول از رابطه (۱) و روش حداقل مربعات معمولی (OLS) استفاده شده است:

رابطه (۱)

$$AUDQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABTD_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

به منظور آزمون فرضیه دوم از رابطه (۲) و (۳) به‌طور همزمان با استفاده از روش حداقل مربعات دو مرحله‌ای (۲SLS) استفاده شده است:

رابطه (۲)

$$C - SCORE_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABTD_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

رابطه (۳)

$$AUDQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABTD_{it} + \beta_2 C - SCORE_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

### تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

#### متغیر وابسته

شاخص کیفیت حسابرسی: برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در این پژوهش مطابق با پژوهش انجام شده توسط کابا و جاربوی ۲۰۱۷ از ویژگی‌های متفاوتی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده شده است. آن‌ها در پژوهش خود از هشت ویژگی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده کردند. در این پژوهش با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام شده در داخل و قابلیت اندازه‌گیری آن‌ها از هفت ویژگی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده شده



است که در نهایت با استفاده از این ویژگی‌ها شاخص کیفیت حسابداری محاسبه شده و در آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. این ویژگی‌ها عبارت‌اند از:  
این شاخص از طریق هفت معیار زیر بدست می‌آید:

نگاره (۱): شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابداری

شاخص	نماد	نحوه اندازه‌گیری
اندازه مؤسسه حسابداری	BIG	یک متغیر ساختگی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابداری مورد رسیدگی قرار گرفته باشد مقدار آن برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰).
اظهار نظر حسابرس	OPIN	یک متغیر ساختگی است که اگر حسابرس یک اظهار نظر تعدیل شده ارائه کند مقدار آن برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۷).
تأخیر در ارائه گزارش حسابداری	AUDDLAG	یک متغیر ساختگی است که اگر تأخیر در ارائه گزارش حسابداری وجود نداشته باشد مقدار آن برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است (ملا ایمنی، ۱۳۹۴).
تخصص حسابرس در صنعت	AUDSPES	یک متغیر ساختگی است که اگر مؤسسه حسابداری متخصص صنعت باشد مقدار آن برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است (آقایی و همکاران، ۱۳۹۱).
تجربه حسابرس	EXP	یک متغیر ساختگی است که در صورتی که مؤسسه حسابداری حداقل چهار سال حسابداری شرکت مورد نظر را بر عهده داشته باشد مقدار آن برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر است (کابا و جاربوی، ۲۰۱۷).
وجود کمیته حسابداری	COMITE	یک متغیر ساختگی است که اگر شرکت مورد نظر کمیته حسابداری داشته باشد مقدار آن برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است (فخلری و همکاران، ۱۳۹۷).
چرخش حسابرس	AUDTEN	یک متغیر ساختگی است که اگر مؤسسه حسابداری بعد از چهار سال چرخش داشته باشد مقدار آن برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است (کابا و جاربوی، ۲۰۱۷).

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شاخص کیفیت حسابداری از طریق تقسیم مجموع ویژگی‌های کیفیت حسابداری هر شرکت بر مجموع ویژگی‌های انتخاب شده (هفت ویژگی) بدست می‌آید:

رابطه (۴)

$$AUDQ = \frac{\text{مجموع ویژگی‌های کیفیت حسابداری شرکت}}{7}$$

### متغیر مستقل

مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی: در این پژوهش مطابق با پژوهش کابا و جاروبی ۲۰۱۷ و تانگ و فرث (۲۰۱۲). از مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی غیرعادی که از طریق باقیمانده‌های رابطه (۵) به دست آمده است برای تخمین فرضیه‌ها استفاده شده است: رابطه (۵)

$$BTDS_{it} = \beta_0 + \beta_1 \Delta REV_{it} + \beta_2 PROF_{it} + \beta_3 \Delta INV_{it} + \beta_4 LagBTDS_{it} + \varepsilon_{it}$$

تعریف عملیاتی متغیرهای رابطه (۵) به شرح زیر است:

**BTDS**: بیانگر مجموع تفاوت سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات می‌باشد. سود حسابداری بیانگر سود قبل از کسر مالیات است که در صورت سود و زیان افشا می‌گردد. درآمد مشمول مالیات نیز در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی که توسط شرکت‌ها افشا می‌گردد، استخراج شده است. در نهایت برای اندازه‌گیری تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات از رابطه (۶) استفاده شده است: رابطه (۶)

درآمد مشمول مالیات - سود قبل از کسر مالیات = **BTDS**

**ΔREV**: تغییرات فروش خالص شرکت نسبت به سال گذشته، **PROF**: یک متغیر ساختگی که اگر شرکت سود قبل از کسر مالیات مثبت گزارش کند، مقدار آن برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می‌باشد. **ΔINV**: تغییر در سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت، ماشین‌آلات و تجهیزات نسبت به سال گذشته، **LagBTDS**: نشان دهنده تفاوت بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات سال قبل

$\varepsilon_{it}$ : باقیمانده‌های مدل می‌باشد که بیانگر تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات غیرعادی (**ABTD**) می‌باشد.

در این مدل تمام متغیرها بجز **PROF** بر متوسط مجموع دارایی‌ها تقسیم شده‌اند.

### متغیر میانجی

کیفیت سود: در این پژوهش برای اندازه‌گیری کیفیت سود از محافظه‌کاری حسابداری ارائه شده توسط خان و واتس ۱۹۹۸ استفاده شده است. خان و واتس ۲۰۰۹ برای این منظور به تکمیل رابطه‌ای پرداختند که توسط باسو ۱۹۹۷ ارائه شد. باسو رابطه بین سود و بازده سهام را

به صورت رابطه (۷) ارائه نمود:  
رابطه (۷)

$$\frac{X_{i,t}}{P_{i,t-1}} = \beta_1 + \beta_2[D_{it}] + \beta_3[R_{it}] + \beta_4[R_{it}D_{it}] + \varepsilon_{i,t}$$

در این رابطه،  $X_{i,t}$  سود هر سهم شرکت  $i$  در سال  $t$ ،  $R_{it}$  بازده سهام شرکت  $i$  ام در سال  $t$  (معیار اخبار، بازده مثبت معیار اخبار خوب و بازده منفی معیار اخبار بد)، و  $D_{it}$  متغیر مجازی است که برای بازده‌های منفی برابر ۱ و برای بازده‌های مثبت برابر صفر است.  $\beta_3$  معیار به هنگام بودن اخبار خوب و  $\beta_4$  معیار به هنگام بودن تفاضلی اخبار بد نسبت به اخبار خوب یا همان محافظه کاری است. کل به هنگام بودن اخبار بد برابر با  $\beta_3 + \beta_4$  است. خان و واتس به این نتیجه رسیدند که محافظه کاری با اندازه شرکت، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و اهرم مالی شرکت ارتباط دارد. بر این اساس ضرایب  $\beta_3$  و  $\beta_4$  را بسط داده و هر کدام را به صورت تابعی خطی از این سه ویژگی شرکت نوشتند. آن‌ها این توابع را به صورت روابط (۸) و (۹) ارائه کرده‌اند:

رابطه (۸)

$$G - SCORE_{it} = \beta_2 = \mu_1 + \mu_2 SIZE_{it} + \mu_3 M/B_{it} + \mu_4 LEV_{it}$$

رابطه (۹)

$$C - SCORE_{it} = \beta_2 = \lambda_1 + \lambda_2 SIZE_{it} + \lambda_3 M/B_{it} + \lambda_4 LEV_{it}$$

اگر رابطه (۸) و رابطه (۹) در مدل باسو ۱۹۹۷ جای گذاری شوند، رابطه (۱۰) به دست می‌آید. خان و واتس ۲۰۰۹ از این رابطه برای اندازه‌گیری محافظه کاری استفاده کردند. با استفاده رابطه (۱۰) می‌توان ارتباط سه ویژگی اندازه، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و اهرم مالی شرکت را با محافظه کاری آزمون کرد. در پژوهش حاضر برای تخمین ضرایب رابطه (۱۰) به صورت داده‌های مقطعی و به صورت سال-شرکت برای هر سال استفاده شده است.  
رابطه (۱۰)

$$\begin{aligned} X_{i,t}/P_{i,t-1} = & \beta_1 + \beta_2 D_{it} + R_{i,t}(\mu_1 + \mu_2 SIZE_{it} + \mu_3 M/B_{it} + \mu_4 LEV_{it}) \\ & + R_{i,t} D_{it}(\lambda_1 + \lambda_2 SIZE_{it} + \lambda_3 M/B_{it} + \lambda_4 LEV_{it}) \\ & + (\delta_1 SIZE_{it} + \delta_2 M/B_{it} + \delta_3 LEV_{it} + \delta_4 D_{it} SIZE_{it} + \delta_5 D_{it} M/B_{it} \\ & + \delta_6 D_{it} LEV_{it}) + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

$X_{i,t}/P_{i,t-1}$  سود هر سهم در پایان سال  $t$  تقسیم بر ارزش بازار هر سهم در پایان سال  $t-1$  اندازه شرکت ( $SIZE_{it}$ ): اندازه شرکت بر مبنای لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام آن در پایان هر سال محاسبه می‌شود.  
متغیر مجازی ( $D_{it}$ ): این متغیر اعداد صفر و یا یک را اختیار می‌کند. اگر بازده سالانه شرکت،

مثبت و یا صفر باشد، مقدار آن برابر با صفر است و اگر بازده منفی باشد، مقدار آن برابر یک می‌باشد.

نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام ( $M/B_{it}$ ): این نسبت از تقسیم ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام در پایان هر سال مالی به دست می‌آید. ارزش بازار از ضرب آخرین تعداد سهام شرکت در آخرین قیمت هر سهم در پایان سال مالی به دست می‌آید. اهرم مالی ( $LEV_{it}$ ): برابر است با نسبت مجموع بدهی‌ها به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام در پایان هر سال

بازده سالانه شرکت ( $R_{it}$ ): بازده سالانه برای هر شرکت از طریق مجموع بازده محاسبه شده در بازه زمانی ۹ ماه قبل از پایان سال مالی و سه ماه بعد از پایان سال مالی به دست می‌آید. خان و واتس ۲۰۰۹ ابتدا ضرایب رابطه (۱۰) را از طریق تخمین آن برای داده‌های سالانه به دست آوردند. آنگاه با استفاده از داده‌های همان سال واحد تجاری به محاسبه روابط  $G-SCORE_{it}$  و  $C-SCORE_{it}$  پرداختند. آن‌ها برای اندازه‌گیری محافظه کاری ضرایب  $\lambda_1, \lambda_2, \lambda_3$  و  $\lambda_4$  بدست آمده از رابطه (۱۰) را در رابطه (۹) قرار دادند و خروجی رابطه  $C-SCORE_{it}$  بیانگر سطح محافظه کاری واحد تجاری در سال  $t$  است.

### متغیرهای کنترلی

**SIZE:** اندازه شرکت است که به وسیله لگاریتم طبیعی ارزش دفتری مجموع دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

**LEV:** اهرم مالی شرکت است که با تقسیم ارزش دفتری مجموع بدهی‌ها بر ارزش دفتری مجموع دارایی‌ها محاسبه می‌شود.

**ROA:** بازده دارایی‌ها که برابر با نسبت سود خالص بر ارزش دفتری مجموع دارایی‌های شرکت است.

### ۴- یافته‌های پژوهش آمار توصیفی

همان‌طور که در نگاره (۲) مشاهده می‌شود، میانگین کیفیت حسابداری (۰/۵۵۱۳) و میانه آن (۰/۵۸۱۲) می‌باشد، با توجه به کوچک‌تر بودن میانگین نسبت به میانه، توزیع مقادیر دارای چولگی منفی است. انحراف معیار آن نیز برابر با (۰/۱۶۸۱) است. همچنین نتایج حاصل از نگاره (۲) نشان می‌دهد میانگین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی (۰/۰۰۱۵-) و میانه آن (۰/۰۰۲۳-) می‌باشد، با توجه به بزرگ‌تر بودن میانگین نسبت به میانه، توزیع مقادیر دارای چولگی مثبت است. همچنین میانگین کیفیت سود (۰/۱۹۷۳) از میانه آن (۰/۰۹۸۳) بیشتر است، با توجه به بزرگ‌تر بودن میانگین نسبت به میانه، توزیع مقادیر دارای چولگی مثبت است. همچنین همان‌طور که در نگاره (۲) مشاهده می‌شود با توجه به میانگین و میانه متغیرهای اندازه شرکت و

بازده دارایی‌ها، دارای چولگی مثبت است. این در حالی است که متغیر اهرم مالی دارای میانگین (۰/۵۹۳۲) و میانه (۰/۶۱۳۵) می‌باشد و با توجه به بزرگ‌تر بودن میانه از میانگین، توزیع مقادیر دارای چولگی منفی است.

نگاره (۲) - آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
کیفیت حسابداری	AUDQ	۰/۵۵۱۳	۰/۵۸۱۲	۱/۰۰۰۰	۰/۲۸۵۷	۰/۱۶۸۱
مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی	ABTD	-۰/۰۰۱۵	-۰/۰۰۲۳	۰/۲۶۹۴	-۰/۱۸۲۷	۰/۰۵۲۰
کیفیت سود	C-SCORE	۰/۱۹۷۳	۰/۰۹۸۳	۸/۳۵۵۰	-۱۱/۳۹۲۰	۱/۳۹۸۲
اندازه شرکت	SIZE	۱۴/۰۱۴۲	۱۳/۹۵۴۳	۱۹/۱۷۱۴	۱۰/۲۲۶۸	۱/۳۹۸۵
اهرم مالی	LEV	۰/۵۹۳۲	۰/۶۱۳۵	۱/۳۴۲۶	۰/۰۴۸۳	۰/۲۰۵۳
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۱۲۵	۰/۰۸۸۱	۰/۶۳۱۳	-۰/۴۰۰۳	۰/۱۳۷۱

منبع: یافته‌های پژوهش

### ۵- آمار استنباطی

#### نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

در ابتدا جهت انتخاب الگوی رگرسیونی مناسب باید آزمون F لیمر و در صورت لزوم آزمون H هاسمن انجام شود:

نگاره (۳) - آزمون F لیمر و H هاسمن فرضیه اول

نام آزمون	مقدار آماره	درجه آزادی	معناداری	نتیجه آزمون
F لیمر	۷/۹۱۰۷۱۹	(۱۲۳,۹۷۹)	۰/۰۰۰۰	داده‌های تابلویی
H هاسمن	۲۶/۹۷۵۶۳۴	۴	۰/۰۰۰۰	اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که در نگاره (۳) ملاحظه می‌شود، مقدار سطح معناداری محاسبه‌شده از آزمون F لیمر برابر صفر و کوچک‌تر از ۵ درصد است لذا از این رو باید از روش داده‌های تابلویی استفاده نمود. سطح معناداری از آزمون H هاسمن نیز برابر ۰/۰۰۰۰ و کوچک‌تر از ۵ درصد است؛ بنابراین باید از روش اثرات ثابت استفاده شود.

با توجه به نگاره (۴) جهت اطمینان از اینکه ارتباط خطی میان متغیرهای مستقل، بر نتایج پژوهش اثرات نامطلوبی خواهد داشت یا خیر، عامل تورم واریانس (VIF) محاسبه شده است. مقدار شاخص عامل تورم واریانس برای تمامی متغیرها کمتر از ۱۰ به دست آمد؛ از این رو می‌توان نتیجه گرفت که وجود هم‌خطی مشکلی برای نتیجه‌گیری بر مبنای مدل ایجاد نخواهد کرد.

نگاره (۴) - نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر وابسته: AUDQ				
متغیر	ضرایب	آماره t	معناداری	VIF
مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی	۰/۶۲۸۶	۵/۲۶۴۷	۰/۰۲۶۴۲	۱/۱۳۸۲۴۳
اندازه شرکت	۰/۱۵۴۳	۱۳/۱۷۵۴	۰/۰۰۰۰	۱/۰۸۵۳۲۱
اهرم مالی	-۰/۰۲۴۱	-۰/۵۳۶۸	۰/۶۷۶۱	۱/۶۷۳۲۹۱
بازده دارایی‌ها	-۰/۱۳۵۰	-۰/۸۳۲۱	۰/۰۷۳۴	۱/۸۸۲۶۸۴
عرض از مبدأ	-۰/۸۵۲۴	-۶/۵۳۴۷	۰/۰۰۰۰	-
تعدیل شده	۰/۶۴۱۴			
آماره دوربین - واتسون	۰/۶۱۳۲			
آماره F	۱/۸۳۲۶			
سطح معناداری مدل	۱۳/۷۶۴۱			
	۰/۰۰۰۰			

منبع: یافته‌های پژوهش

به منظور بررسی معنادار بودن مدل رگرسیونی از احتمال آماره F در سطح خطای ۵ درصد استفاده شده است. با توجه به آماره F به دست آمده (۱۳/۷۶۴۱) و همچنین سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۰)، با ضریب اطمینان ۹۵ درصد می‌توان بیان کرد که الگو در کل از معناداری خوبی برخوردار است. آماره دوربین-واتسون در نگاره (۶) برابر با ۱/۸۳۲۶ است، که نشان می‌دهد بین باقیمانده‌های مدل همبستگی متوالی وجود ندارد.

در فرضیه اول به بررسی ارتباط بین تفاوت (سود حسابداری و مالیاتی) و کیفیت حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار پرداخته شده است. با توجه به نتایج به دست آمده از تخمین رابطه (۱) با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی (OLS)، ضریب متغیر مستقل مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی برابر با ۰/۶۲۸۶ و سطح معناداری به دست آمده برای آن (۰/۰۲۶۴۲) که دارای مقداری کمتر از سطح معناداری ۵ درصد می‌باشد می‌توان بیان کرد بین

مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر هرچه میزان تفاوت سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات بیشتر باشد کیفیت حسابداری افزایش خواهد یافت زیرا حسابرسان تلاش و زمان بیشتری را برای حسابداری صورت‌های مالی شرکت‌هایی که تفاوت سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات بیشتری دارند، صرف می‌کنند. در نتیجه فرضیه اصلی اول تأیید شد.

در بین متغیرهای کنترلی نیز اندازه شرکت با ضریب  $0/1543$  و سطح معناداری آن  $(0/0000)$  دارای رابطه مثبت و معناداری با کیفیت حسابداری می‌باشد. همچنین بین اهرم مالی (با ضریب  $-0/0241$  و سطح معناداری آن  $(0/6761)$  و بازده دارایی‌ها (با ضریب  $-0/1350$  و سطح معناداری  $(0/8321)$ ) با کیفیت حسابداری رابطه منفی وجود دارد که از لحاظ آماری معنادار نیست.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

در ابتدا جهت انتخاب الگوی رگرسیونی مناسب باید آزمون F لیمر و در صورت لزوم آزمون H هاسمن انجام شود:

نگاره (۵) - آزمون F لیمر فرضیه دوم

نام آزمون	مقدار آماره	درجه آزادی	معناداری	نتیجه آزمون
F لیمر	۱/۴۷۵۲۴۳	(۹۸۷,۱۲۳)	۰/۱۰۵۲	داده‌های تلفیقی

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که در نگاره (۵) ملاحظه می‌شود، مقدار سطح معناداری محاسبه‌شده از آزمون F لیمر برابر  $0/1065$  و بزرگ‌تر از ۵ درصد است لذا فرض رد شده و فرض پذیرفته می‌شود؛ از این‌رو باید از روش داده‌های تلفیقی استفاده نمود. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره F بزرگ‌تر از ۵ درصد است لذا انجام آزمون H هاسمن کاربرد ندارد. با توجه به نگاره (۶) جهت اطمینان از اینکه ارتباط خطی میان متغیرهای مستقل، بر نتایج پژوهش اثرات نامطلوبی خواهد داشت یا خیر، عامل تورم واریانس (VIF) محاسبه شده است. مقدار شاخص عامل تورم واریانس برای تمامی متغیرها کمتر از ۱۰ به دست آمد؛ از این‌رو می‌توان نتیجه گرفت که وجود هم‌خطی مشکلی برای نتیجه‌گیری بر مبنای مدل ایجاد نخواهد کرد.

نگاره (۶) - نتایج آزمون فرضیه دوم

مرحله دوم: ۲SLS				مرحله اول: OLS			روش تخمین
VIF	معناداری	آماره t	ضرایب	معناداری	آماره t	ضرایب	متغیر
۱/۱۵۶۷	۰/۴۲۱۸	۳/۰۳۲۴	۰/۹۷۸۴	۰/۰۰۰۰	-۶/۴۲۵۶	-۴/۴۷۳۱	مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی
۱/۰۵۸۸	۰/۳۲۴۰	۱/۲۱۱۴	۰/۰۱۷۸	-	-	-	کیفیت سود
۱/۰۸۳۱	۰/۰۰۰۰	۱۷/۱۹۱۴	۰/۰۶۴۳۲	۰/۹۸۳۴	۰/۰۳۷۴۶	۰/۰۱۳۴	اندازه شرکت
۱/۶۷۶۴	۰/۳۶۴۵	-۱۰/۴۵۶۱	-۰/۰۶۲۴	۰/۱۵۴۱	۱/۴۸۷۳	۰/۴۲۴۱	اهرم مالی
۱/۹۶۵۴	۰/۰۴۳۶	-۲/۱۳۷۶	-۰/۳۱۹۱	۰/۰۰۰۰	۶/۵۶۴۴	۲/۸۹۲۱	بازده دارایی‌ها
-	۰/۰۰۰۰	-۴/۴۶۳۷	-۰/۲۱۵۶	۰/۴۸۷۵	-۰/۸۱۴۳	-۰/۳۸۴۷	عرض از مبدأ
۰/۳۴۵۱			۰/۰۶۱۷			R <sup>2</sup>	
۰/۳۳۱۸			۰/۰۶۴۷			R <sup>2</sup> تعدیل شده	
۱/۶۷۱۲۵			۲/۰۸۷۱۴			دوربین واتسون	
۶۶/۸۴۶۳			۱۴/۲۷۶۴			آماره F	
۰/۰۰۰۰			۰/۰۰۰۰			سطح معناداری	

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به آماره F به دست آمده (۶۶/۸۴۶۳) و همچنین سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۰)، ضریب اطمینان ۹۵ درصد می‌توان بیان کرد که الگو در کل از معناداری خوبی برخوردار است. آماره دوربین-واتسون در نگاره (۷) برابر با ۱/۶۷۱۲۵ است، که نشان می‌دهد بین باقیمانده‌های مدل همبستگی متوالی وجود ندارد.

در مرحله اول که با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی تخمین زده شده است به بررسی رابطه بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت سود پرداخته شده است. نتایج حاصل از تخمین مرحله اول نشان می‌دهد بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی با ضریب -۴/۴۷۳۱ و سطح معناداری به‌دست‌آمده برای آن (۰/۰۰۰۰) که دارای مقداری کمتر از سطح معناداری ۵ درصد می‌باشد می‌توان بیان کرد بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت سود ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

در بین متغیرهای کنترلی نیز بازده دارایی‌ها با ضریب ۲/۸۹۲۱ و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۰) دارای رابطه مثبت و معناداری با کیفیت سود می‌باشد. همچنین بین اهرم مالی (با ضریب ۰/۴۲۴۱ و سطح معناداری آن ۰/۱۵۴۱) و اندازه شرکت (با ضریب ۰/۰۱۳۴ و سطح معناداری ۰/۹۸۳۴) با کیفیت سود رابطه مثبت وجود دارد که از لحاظ آماری معنادار نیست.



نتایج حاصل از تخمین همزمان رابطه (۲) و (۳) با استفاده از روش حداقل مربعات دو مرحله‌ای نشان می‌دهد با توجه به اینکه بین متغیر میانجی کیفیت سود با ضریب  $0/0178$  و سطح معناداری به دست آمده برای آن ( $0/3240$ ) و کیفیت حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد و از طرفی زمانی که کیفیت سود وارد مدل می‌شود ارتباط معناداری بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری وجود ندارد، می‌توان نتیجه گرفت که کیفیت سود تأثیر غیر مستقیمی بر ارتباط بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری ندارد. در نتیجه فرضیه دوم تأیید نمی‌شود.

در بین متغیرهای کنترلی نیز اندازه شرکت با ضریب  $0/06432$  و سطح معناداری آن ( $0/0000$ ) دارای رابطه مثبت و معناداری با کیفیت حسابداری می‌باشد. همچنین بازده دارایی‌ها (با ضریب  $0/3191$ - و سطح معناداری  $0/0436$ ) با کیفیت حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بین اهرم مالی (با ضریب  $0/0624$ - و سطح معناداری آن  $0/3645$ ) و کیفیت حسابداری رابطه منفی وجود دارد که از لحاظ آماری معنادار نیست.

### ۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

حسابرسان مستقل نقش حیاتی در اعتبار بخشی به صورت‌های مالی و همچنین حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان ایفا می‌کنند. از این رو کیفیت حسابداری انجام شده از اهمیت بسزایی برخوردار است، زیرا تنها انجام حسابداری و ارائه گزارش به تنهایی نشان دهنده رسیدگی نیست. با این حال حسابرسان در انجام حسابداری با مواردی رو به رو می‌شوند که می‌تواند کیفیت حسابداری انجام شده توسط آن‌ها را تحت تأثیر خود قرار دهد که یکی از این عوامل تفاوت بین سود حسابداری و مالیاتی محاسبه شده می‌باشد. همچنین از طرفی کیفیت سود گزارش شده نیز یکی از عواملی است که می‌توان با ارزیابی آن عملکرد مدیریت واحد تجاری را مورد ارزیابی قرار داد، زیرا این ارقام بیشتر مورد توجه ذی‌نفعان قرار می‌گیرد. لذا حسابرسان باید در کار حسابداری به آن توجه نمایند.

در نتیجه هدف این پژوهش، بررسی رابطه مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری از طریق کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول که با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی مورد آزمون قرار گرفت، نشان داد که ضریب متغیر مستقل مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی مثبت و برابر با  $0/6286$  و سطح معناداری به دست آمده برای آن ( $0/02642$ ) و کمتر از ۵ درصد می‌باشد. در نتیجه با توجه به نتایج آماری بدست آمده می‌توان بیان کرد که بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در واقع هرچه تفاوت سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات بیشتر باشد، کیفیت حسابداری افزایش می‌یابد. بنابراین فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. در نتیجه می‌توان بیان کرد که نتیجه پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های هانلون و همکاران  $2012$ ، هلترز و شلتون  $2016$ ، کابا و جاربوی  $2017$

مطابقت دارد.

همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم که با استفاده از روش حداقل مربعات دو مرحله‌ای مورد آزمون قرار گرفت، نشان داد که در مرحله اول متغیر مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی با ضریب  $4/4731-$  و سطح معناداری به‌دست‌آمده برای آن  $(0/0000)$  که دارای مقداری کمتر از سطح معناداری ۵ درصد می‌باشد رابطه منفی و معناداری با متغیر کیفیت سود دارد. اما نتایج حاصل از تخمین همزمان رابطه (۲) و (۳) با استفاده از روش حداقل مربعات دو مرحله‌ای نشان می‌دهد با توجه به اینکه بین متغیر میانجی کیفیت سود با ضریب  $0/0178$  و سطح معناداری به دست آمده برای آن  $(0/3240)$  و کیفیت حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد و از طرفی زمانی که کیفیت سود وارد مدل می‌شود ارتباط معناداری بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری وجود ندارد، می‌توان نتیجه گرفت که کیفیت سود تأثیر غیر مستقیمی بر ارتباط بین مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی و کیفیت حسابداری ندارد. در نتیجه فرضیه دوم تأیید نمی‌شود. با این وجود نتیجه پژوهش حاضر با نتایج حاصل از پژوهش کابا و جاربوی ۲۰۱۷ مطابقت ندارد.

بنابراین با توجه به نتایج بدست آمده از این پژوهش به مجمع عمومی صاحبان سهام و سهامداران پیشنهاد می‌شود در صورتی که مابه‌التفاوت سودهای حسابداری و مالیاتی غیرعادی زیاد است، مجمع عمومی صاحبان سهام و سهامداران برای کنترل بیشتر مدیریت و نظارت بر کار آنان از حسابرسی مستقلی که دارای شهرت، صلاحیت حرفه‌ای، اندازه و تجربه کافی برای حسابرسی شرکت‌ها دارند، استفاده کنند و همچنین با چرخش حسابرس در طی دوره‌های زمانی کوتاه، وابستگی احتمالی بین مدیریت و حسابرسی کاهش دهند. علاوه بر این وجود کمیته حسابرسی مستقل از مدیریت و به‌کارگیری افراد متخصص در کمیته حسابرسی نیز گزینه مناسبی برای نظارت بر عملکرد مدیریت محسوب شود. همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود سازمان مذکور قوانین و مقررات جدیدی را مبنی بر افشا و شفاف سازی جزئیات مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات و معافیت‌های در نظر گرفته شده توسط شرکت که باعث ایجاد اختلاف بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات شده است را وضع نمایند و دلایل منظور کردن هر یک از معافیت‌ها را طور کامل شرح دهند. زیرا این امر باعث شفاف سازی بیشتر چگونگی محاسبه درآمد مشمول مالیات خواهد شد. همچنین باعث می‌شود که کیفیت سود گزارش شده در صورت‌های مالی توسط شرکت افزایش یابد و قابلیت اتکای آن نیز افزایش یابد. همچنین به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد که در پژوهش‌های خود معیارهای دیگر شاخص کیفیت حسابداری مانند: اندازه موسسه، چرخش حسابرس، تأخیر در گزارش حسابداری را مورد بررسی قرار دهند. همچنین در این پژوهش در این پژوهش برای سنجش کیفیت سود از مدل محافظه‌کاری حسابداری خان و واتس ۲۰۰۹ استفاده شده است. لذا پیشنهاد می‌شود از معیارهای دیگری برای اندازه‌گیری کیفیت سود استفاده شود و پژوهش حاضر مجدداً مورد آزمون قرار گیرد. همچنین در این پژوهش از تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات

غیرعادی (ABTDs) استفاده شده است لذا پیشنهاد می‌شود این پژوهش را با تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات عادی (NBTDs) یا تفاوت‌های سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات کل (BTDs) مجدداً مورد بررسی قرار گیرد.

از آن جایی که هر پژوهشی با محدودیت‌هایی روبه‌رو است لذا در این پژوهش به علت عدم افشای جزئیات معافیت‌ها و هزینه‌هایی که مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می‌باشد و باعث ایجاد اختلاف بین سود قبل از مالیات (سود حسابداری) و درآمد مشمول مالیات می‌شود. ممکن است درآمد مشمول مالیات افشا شده در یادداشت‌های توضیحی قابلیت اتکا لازم را نداشته و نتایج حاصل از پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد.

با توجه به محدودیت‌های اعمال شده جهت نمونه‌گیری از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین عدم دسترسی مناسب به اطلاعات، تعمیم نتایج به سایر شرکت‌ها بایستی با احتیاط صورت گیرد.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

- آقای، محمدعلی و مهدی ناظمی اردکانی. (۱۳۹۱). تخصص حسابرسان در صنعت و مدیریت اقلام تعهدی اختیاری. دانش حسابداری، سال دوازدهم، شماره ۴۶، صص ۴-۱۷.
- ابراهیمی، سیدکاظم؛ بهرامی نسب، علی و حامدی، محدثه (۱۳۹۷). بررسی اثر نوع اظهارنظر حسابرس بر پایداری سود تقسیمی و جریان نقد آزاد. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی. سال هفتم، شماره دوازدهم، صص ۲۲۳-۲۴۷.
- ایمانی برندق، محمد، مهرانی، کاوه و رحیم حجت شمامی. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابداری در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. مجله دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۵، صص ۱۶۷-۱۸۹.
- جامعی، رضا. (۱۳۹۳). بررسی موارد خاص در حسابداری. چاپ اول، تهران: انتشارات گلگشت.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ بولو، قاسم و فرخی‌نژاد، فاطمه (۱۳۸۹). رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و گزارش حسابداری، دانش حسابداری، شماره ۳، صص ۲۱-۶.
- رحمانی، علی و زهرا اربابی بهار. (۱۳۹۲). رابطه بین مالیات تشخیصی و ارزیابی با مدیریت سود. پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۱۲، صص ۶۱-۸۳.
- رحیمیان، نظام‌الدین و محبوبه جعفری. (۱۳۸۵). معیارها و ساختارهای کیفیت سود. ماهنامه حسابداری، سال بیست و یکم، شماره ۱۷۴، صص ۱۸-۲۱ و ۵۳-۵۷.
- شباهنگ، رضا (۱۳۸۹). تئوری حسابداری. جلد دوم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری، سازمان حسابداری.
- عالی‌پور، مرید و صالحی، اله‌کرم (۱۳۹۷). بررسی تأثیر استرس کار حسابرسان بر کیفیت حسابداری، دانش حسابداری، سال هجدهم، شماره ۷۲، صص ۱۹۲-۱۷۱.
- فخاری، حسین و رضایی پیته نویی، یاسر (۱۳۹۷). تأثیر کمیته حسابداری بر محیط اطلاعاتی شرکت. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال یازدهم، شماره سی و ششم، صص ۶۳-۷۹.
- کردستانی، غلامرضا، رضازاده، جواد، کاظمی علوم، مهدی و مصطفی عبدی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابداری بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابداری. پیشرفت‌های حسابداری مالی، سال دهم، شماره دوم، صص ۶۵-۸۳.
- کاشانی‌پور، محمد؛ رجب بیگی، محمدعلی و جندقی قمی، محمد (۱۳۹۷). گردش شرکای موسسه حسابداری، کیفیت سود و محافظه‌کاری، مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی. دوره ۵، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۷،

۱۵۱-۱۷۳.

۱۳. کیاوه، عبدالله (۱۳۹۵). رابطه بین حقالزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
۱۴. مهربان پور، محمد رضا؛ آهنگری، مهناز؛ وقفی، سید حسام و مام صالحی، پرویز (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی و تأثیر آن بر معیارهای ارزیابی عملکرد با استفاده از معاملات ساختاری. دانش حسابداری مالی، دوره چهارم، شماره ۳، صص ۸۶-۶۵.
۱۵. نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور و جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه تحقیقات حسابداری. سال سوم، شماره ۹، صص ۱-۱۵.
۱۶. ودیعی، محمد حسین؛ باقرپور ولاشانی، محمد علی و سیفی قبادی، حسین (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین تغییر مالکیت با کیفیت حسابرسی. دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، صص ۱۰۶-۹۱.
۱۷. یگانه، حساس و مقصودی، امید (۱۳۸۹). تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه و کیفیت قضاوت حسابرسی. مجله حسابدار رسمی، شماره ۹.

#### ب- منابع انگلیسی:

1. Al-Ajmi, J. (2008). Audit and Reporting Delays: Evidence from an Emerging Market. *Advances in Accounting*, Vol. 24, No. 2, Pp. 217-226.
2. Basu, S. (1997). The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 24, Pp. 3-37.
3. Bhattacharya, N., Ecker, F., Olsson, P. M., and Schipper, K. (2011). Direct and Mediated Associations among Earnings Quality, Information Asymmetry, and the Cost of Equity. *The Accounting Review*, Vol. 87, No. 2, Pp. 449-482.
4. Chen, S., & Komal, B. (2018). Audit committee financial expertise and earnings quality: A meta-analysis. *Journal of Business Research*, 84, 253-270.
5. Gibbins, M. (1984). Propositions about the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting. *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, No. 1, Pp. 103-125.
6. Hanlon, M., Krishnan, G. V., and Mills, L. F. (2012). Audit Fees and Book-Tax Differences. *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 34, No. 1, Pp. 55-86.
7. Hanlon, M., Krishnan, G., and Mills, L. (2006). Do Auditors Use the Information Reflected in Book-Tax Differences. Working Paper University of Michigan.
8. Heltzer, W., and Shelton, S. (2016). Book-Tax Differences and Audit Risk: Evidence from the United States. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, Vol. 16, No.
9. Khan, M., and Watts, R. L. (2009). Estimation and Empirical Properties of a Firm-Year Measure of Accounting Conservatism. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 48, No. 2, Pp. 132-150.
10. Koubaa, R. R., and Jarboui, A. (2017). Direct and Mediated Associations among Earnings Quality, Book-Tax Differences and the Audit Quality. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol.15, No. 3, pp. 293 – 316.
11. Leventis, S., and Caramanis, C. (2005). Determinants of Audit Time as a Proxy of Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 5, Pp. 460-478.
12. Panda, K. R. A., and Diana, N. (2018). Book Tax Differences and Earning Quality. *Jurnal Riset Akuntansi*, Vol. 7, No. 3, Pp. 85- 95
13. Purwantini, H. (2017). Minimizing Tax Avoidance by Using Conservatism Accounting Through Book Tax Differences (Case Study in Indonesia). *Research in Business and Social Science*, Vol. 6, No. 5, Pp. 55-67.
14. Ricol, R. (2004). The Role of Accounting in Economic Development. IFAC Speech Presented to the United Nations Conference on Trade and Development of June 16.

15. Schipper, K. and Vincent, L. (2003). Earnings Quality, Accounting Horizons, Vol. 17 (supplement), Pp. 97-110.
16. Smith, D., and Butters, K. J. (1949). Taxable and Business Income. New York: National Bureau of Economic Research.
17. Tang, T., and Firth, M. (2012). "Earnings persistence and stock market reactions to the different information in book-tax difference: Evidence from China". The International Journal of Accounting, Vol. 47 No. 3, pp. 369-397.
18. Watts, R. L., and Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

