

بررسی رابطه بین تخصص حسابرِس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

عبدالله خانی^{۱*}، کریم ایمانی^۲، مهنام ملایی^۳

چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه‌ی بین تخصص حسابرِس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت می باشد. تخصص حسابرِس در صنعت به سه دسته، شامل تخصص مالیاتی، تخصص حسابرِس صورت های مالی و کلی (ترکیب تخصص مالیاتی و حسابرِس صورت های مالی) تقسیم شده است. برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی از سه متغیر نرخ موثر مالیات، نرخ موثر نقدی مالیات و تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی (تفاوت مالیاتی) استفاده گردید. جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر، شامل ۴۷ شرکت است که برای دوره‌ی زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۷ بوده است. فرضیات پژوهش با استفاده از روش دو مرحله ای هکمن و روش آماری داده های ترکیبی مورد آزمون قرار گرفته اند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که بین تخصص حسابرِس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت، ارتباط معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، شرکت‌هایی که حسابرِس آن‌ها متخصص صنعت باشد دارای نرخ موثر مالیات کمتر، نرخ موثر مالیات نقدی کمتر و تفاوت دفتري مالیات بیشتری نسبت به شرکت‌هایی می باشند که حسابرِس آن‌ها متخصص صنعت نیست. این امر نشان دهنده‌ی سطح بالای اجتناب مالیاتی شرکت‌ها است.

واژه‌های کلیدی: اجتناب مالیاتی، تخصص حسابرِس در صنعت، نرخ موثر مالیات، نرخ موثر مالیات نقدی، تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی

^۱ استادیار گروه حسابداری دانشگاه اصفهان-نویسنده مسئول dr.a.khani@gmail.com

^۲ کارشناسی ارشد رشته حسابداری دانشگاه اصفهان

^۳ دانشجوی دکتر حسابداری دانشگاه اصفهان و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه

۱. مقدمه

در اکثر کشورها، بخش عمده ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات تامین می شود. سهم از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است. در این میان، اجتناب^۱ و فرار مالیاتی^۲ در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه که برآورد شده است کمتر باشد. بنابراین، از جمله موضوعات بسیار مهم که در حال حاضر در اکثر پژوهش ها مورد توجه است، بحث اجتناب و فرار مالیاتی و عوامل موثر بر آن و نتایجی است که از آن حاصل می شود. از دیدگاه نظری، منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات های پرداختی است (هانلون^۳ و همکاران، ۲۰۱۰). فرار مالیاتی نوعی تخلف قانونی، اما اجتناب از مالیات، در واقع نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است. بنابراین، از آنجایی که اجتناب مالیاتی، فعالیتی به ظاهر قانونی است به نظر می رسد که بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد و چون اجتناب مالیاتی در محدوده ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به طور عمده قوانین محدودکننده ای در زمینه کنترل اجتناب مالیاتی وجود ندارد (محمد جم، ۱۳۷۹)، بنابراین، به نظر می رسد بسیاری از شرکت ها درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تاثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت ها دارای اهمیت زیادی است.

مدیریت هر ساله سود شرکت را برای دو هدف تهیه می نماید. از یک طرف با هدف گزارشگری مالی و مطابق با اصول پذیرفته شده و عمومی حسابداری و از طرف دیگر به منظور تعیین مالیات بر درآمد شرکت و مطابق با قانون مالیات های مستقیم. مطابق با بخش ۴۴۶ قانون مالیات های مستقیم در آمریکا و ماده ۱۸ از تصویب نامه اصلاحیه آئین نامه تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم در ایران، سود مشمول مالیات بر مبنای "استانداردهای حسابداری" و در نتیجه بر مبنای تعهدی تهیه می گردد.

علی رغم این، مدیران، زمانی روش های انتخاب شده برای اهداف مالیاتی را برای گزارشگری مالی و بالعکس، بکار می برند که منافع این کار، بیشتر از هزینه های آن باشد. از جمله منافع این کار، اجتناب از رسیدگی های اضافی و جرایم احتمالی از طرف سازمان مالیاتی خواهد بود. اما این همخوانی رویه ها ممکن است هزینه های غیرمالیاتی^۴ نیز در برداشته باشد، به عنوان نمونه، بکارگیری روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) برای موجودی ها ممکن است منجر به کمتر نشان دادن سود و در نتیجه، مالیات مورد نظر شود که مزیت یا منافع این امر، نگهداری وجه نقد بیشتر برای شرکت خواهد شد. اما در مقابل، سود کمتر از دیدگاه اعتبار دهندگان شرکت ممکن است هزینه بهره بالاتری را برای شرکت به دنبال داشته باشد (کلوید^۵، ۱۹۹۶). نتیجه بکارگیری و مد نظر قرار دادن منافع و هزینه های مذکور از طرف مدیریت منجر به تفاوت بین سود قبل از مالیات گزارش شده در صورت سود و زیان و سود مشمول مالیات (تفاوت دفتری مالیات^۶) خواهد شد (میلز^۷، ۲۰۰۱). بنابراین، نحوه برآورد سود مشمول مالیات یا به عبارت دقیق تر، تفاوت دفتری مالیات و پرداخت های مالیاتی از جمله عوامل بسیار مهمی هستند که می توان از طریق آن اجتناب مالیاتی را اندازه گیری نمود.

اگر شرکت ها به دنبال این باشند که در برنامه ریزی وضعیت مالیاتی خود ضمن رعایت قوانین مالیاتی، مالیات اضافی نپردازند و حتی تا جایی که ممکن است مالیات کمتری پرداخت نمایند، بنابراین، به دنبال مشاوره از مشاوران مالیاتی خواهند بود. کوک و عمر^۸ (۲۰۱۰) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که حدود دو سوم (۲/۳) از شرکت های نمونه در پژوهش آن ها، حداقل بخشی از مشاوره مالیاتی و سایر خدمات مربوطه را از حسابرس خود دریافت می

نمایند. بنابراین، برای بسیاری از شرکت ها، حسابرس به طور همزمان از طریق دو نقش مجزا، یعنی حسابرسی صورت های مالی و مشاوره مالیاتی، می تواند بر روی اجتناب مالیاتی آن ها تاثیرگذار باشد (مک گوایر^۹ و همکاران، ۲۰۱۲). در حال حاضر، بیشتر موسسات حسابرسی از طریق سرمایه گذاری در آموزش کارکنان و اعضای حرفه ای خود در یک صنعت خاص و آموزش افراد حرفه ای متخصص در صنعت مربوط به مشتری، تخصص خود را در زمینه های مالی و مالیاتی در یک صنعت خاص ارتقا می بخشند (سولومون^{۱۰}، ۱۹۹۹؛ فرگوسن^{۱۱} و همکاران، ۲۰۰۳). بر این اساس، نتایج پژوهش های دیگر نشان می دهد که دانش و آگاهی از صنعت مشتری و مالیاتی، عوامل بسیار مهمی در برنامه ریزی مالیاتی شرکت ها است (بونر^{۱۲} و همکاران، ۱۹۹۲). بنابراین، به نظر می رسد افراد حرفه ای متخصص در برنامه ریزی مالیاتی شرکت های صاحبکار، نسبت به افراد حرفه ای غیرمتخصص دارای توانایی های بیشتری باشند، ولی از آنجا که حسابرسان در شرکت های صاحبکار دارای نقش دوگانه ای (نقش حسابرسی صورت های مالی و مشاوره مالیاتی) هستند، این مساله مطرح می شود که آیا تخصص مالیاتی^{۱۳} حسابرس باعث افزایش سطح اجتناب مالیاتی در شرکت های تحت حسابرسی می شود یا خیر و از سوی دیگر، تخصص حسابرسی صورت های مالی^{۱۴} و کلی^{۱۵} حسابرس ها در صنعت چه تاثیری بر روی سطح اجتناب مالیاتی شرکت های صاحبکار می گذارد.

هدف از پژوهش حاضر نیز بررسی رابطه و تاثیر تخصص حسابرسی صورت های مالی، حسابرسی (مشاوره) مالیاتی و تاثیر همزمان دو نقش (کلی) بر روی اجتناب مالیاتی شرکت هاست.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۱.۱.۲. اجتناب مالیاتی

بحث اجتناب مالیاتی بیشتر بنظر می رسد در مورد شرکت های با جدایی مالکیت مطرح باشد، زیرا افراد حقیقی به خاطر وجود احتمال کشف و جریمه شدن و ریسک گریزی و یا انگیزه های درونی مثل وظیفه اجتماعی، کمتر، درگیر فرار و اجتناب مالیاتی می شوند (الینگهام و سندمو^{۱۶}، ۱۹۷۲)، ولی در شرکت ها به طور معمول، سهامداران انتظار دارند که مدیران به دنبال منافع شخصی خود باشند و تا مادامی که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی های احتمالی بیشتر از هزینه های اضافی مورد انتظار برای آن ها باشد، به دنبال کاهش بدهی های مالیاتی و اجتناب مالیاتی باشند. بنابراین، اجتناب مالیاتی می تواند انعکاسی از نظریه مسئله نمایندگی باشد و ممکن است منجر به تصمیمات مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال کند. بنابراین، یکی از چالش های پیش روی سهامداران و هیات مدیره، یافتن روش ها و انگیزه های کنترلی است تا هزینه های نمایندگی را به حداقل برسانند (جنسن و مکینینی^{۱۷}، ۱۹۷۶). دسای^{۱۸} و همکاران (۲۰۰۷) نیز معتقدند مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند ساختار شرکت را پیچیده تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می شود، انجام می دهند و از این طریق منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می گیرند. آنها معتقدند که وجود ماموران مالیاتی قوی باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوء استفاده از منابع داخلی شرکت ها می شود. نکته دیگری که توسط دسای و همکاران مطرح شد این است که نحوه حاکمیت و رهبری شرکت ها بر روی سطح اجتناب مالیاتی شرکت ها تاثیرگذار است. حاکمیت شرکتی ضعیف باعث افزایش در سطح اجتناب مالیاتی می شود. گراهام^{۱۹} (۲۰۰۶)، معتقد است که اجتناب مالیاتی، منافع نهایی سپر مالیاتی

بهره را کاهش می دهد و ممکن است بر روی تصمیمات مربوط به ساختار سرمایه تاثیر گذار باشد. از سوی دیگر، اگر اجتناب مالیاتی توسط مقامات مالیاتی تشخیص داده شود در اینصورت، شرکت مجبور به پرداخت های اضافی و جریمه می شود که باعث کاهش جریان های نقدی ورودی و کاهش ثروت سهامداران می شود.

دیدگاه دیگری که در مورد اجتناب مالیاتی مطرح شد این است که علی رغم تفکیک کنترل از مالکیت، پدیده اجتناب مالیاتی می تواند ارزشمند باشد و اگر مالکان بتوانند زمینه های انگیزشی لازم را در مدیران ایجاد کنند تا آنها با برنامه ریزی های مالیاتی صحیح، تصمیمات اثربخش مالیاتی اتخاذ کنند، ارزش شرکت افزایش و در نتیجه ثروت سهامداران افزایش خواهد یافت (هانلون و همکاران، ۲۰۱۰).

حسابرسان با کمک و یاری بخش ها و دوایر مالیاتی خود می توانند منطق و درستی اقدام منظور شده در برآورد مالیات را نسبت به سهامداران و تحلیلگران بهتر ارزیابی کنند، زیرا حسابرسان متخصص مالیاتی، دارای دانش و اطلاعات کافی در مورد چگونگی استفاده شرکت ها از هزینه مالیات برای اجتناب مالیاتی هستند. بنابراین، تخصص حسابرس می تواند عامل مهمی در تعیین سطح اجتناب مالیاتی محسوب شود (دهالیوال و همکاران، ۲۰۰۴).

۲.۲. تخصص حسابرس در صنعت

از جمله استراتژی هایی که در حال حاضر در موسسات حسابرسی برای افزایش سطح سودآوری به کار برده می شود، افزایش سطح تخصص در صنعت مشتری است. منظور از تخصص حسابرس در یک صنعت، شامل خلق ایده های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگاه ها و راه کارهای تازه برای برخی از موضوع هایی است که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می شوند (کند^{۲۱}، ۲۰۰۸).

پورتر^{۲۲} (۱۹۸۵) بیان می کند که یکی از سیاست های اصلی حسابرس، افزایش توانایی های خود جهت تامین نیازهای مختلف مشتری است تا از این طریق بتواند به سطح قابل قبولی از تمایز رقابتی نسبت به رقبای خود دست یابد و از این طریق برای خود، مشتریان انحصاری و در نهایت، رانت های اقتصادی ایجاد کند. افزایش سطح تخصص حسابرس در صنعت مشتری زمینه مناسبی را برای تامین نیازهای مختلف مشتریان فراهم می کند و به حسابرس اجازه می دهد تا استراتژی های متمایزی را برای ارائه خدمات به گروه وسیعی از مشتریان با ویژگی های مشابه ارائه کند.

فرگوسن و استاکر^{۲۳} (۲۰۰۲) معتقدند که تخصص صنعت حسابرس باعث افزایش سهم بازار حسابرس در صنعت هدف می شود، زیرا مشتریان خواستار خدمات تخصصی حسابرسان هستند. بنابراین، سهم بازار حسابرس به عنوان یکی از نشانه های تخصص حسابرس محسوب می شود و با مشاهده سهم نسبی بازار موسسات حسابرسی که به یک صنعت خاص خدمات ارائه می کنند، می توان به میزان دانش تخصص صنعت حسابرس پی برد.

میهو و ویلکینز^{۲۴} (۲۰۰۳) بیان می کنند یک حسابرس زمانی متخصص است که بزرگترین سهم بازار را داشته باشد و یا سهم بازار آنها حداقل ۱۰ درصد بالاتر از سهم بزرگترین حسابرس دوم باشد. آن ها برای محاسبه سهم بازار از نسبت حق الزحمه موسسه حسابرسی نسبت به کل حق الزحمه های حسابرسی در یک صنعت بهره گرفتند. برای محاسبه سهم بازار معیارهای دیگری نیز مثل تعداد مشتریان در یک صنعت، تعداد صاحبکاران حسابرسی شده به

وسیله حسابرِس و یا مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک حسابرِس به مجموع تمام دارایی های صاحبکاران در این صنعت وجود دارد.

نیل و رایلی^{۲۵} (۲۰۰۱) بیان می کنند موسسات حسابرِس که سهم بازار آنها معادل ۲۴ درصد کل بازار یا بیشتر باشد، متخصص محسوب می شوند.

۳.۲. تخصص حسابرِس در صنعت و اجتناب مالیاتی

حسابرِس ممکن است به طور همزمان دو نقش متفاوت و مجزا را به عنوان حسابرِس و به عنوان مشاوره مالیاتی برای شرکت ها ایفا کند. طبق ادبیات حسابرِس، موسسات حسابرِس به دنبال آموزش بیشتر کارکنان و افراد حرفه ای خود و افزایش سطح تخصص آنان در زمینه های مختلف و از جمله مالیاتی در یک صنعت خاص هستند (فرگوسن و همکاران، ۲۰۰۳؛ سولومون، ۱۹۹۹). در پژوهش های گذشته نشان داده شده است که تخصص و دانش حسابرِس در زمینه های مالیاتی و صنعت مشتری، از عوامل کلیدی مورد توجه شرکت های صاحبکار در جهت برنامه ریزی مالیاتی است (بونر و همکاران، ۱۹۹۲). گلیسون و میلز^{۲۶} (۲۰۱۱) معتقدند از آنجا که هزینه مالیات نیازمند درک عمیق استانداردهای گزارشگری مالی و قوانین مالیاتی است که استراتژی های مالیاتی شرکت را احاطه کرده است، ارزیابی حسابرِس از حساب هزینه مالیات به احتمال زیاد محصول کار مشترک متخصصان مالیاتی و حسابرِس است. کینی و همکاران^{۲۷} (۲۰۰۴) نیز در این زمینه معتقدند که تخصص و دانش ایجاد شده ناشی از ارائه خدمات غیر حسابرِس به انجام بهتر حسابرِس صورت های مالی کمک می کند و بالعکس، که اصطلاحاً به آن انتقال دانش^{۲۸} گفته می شود. طبق این مفهوم، متخصصان کلی در حسابرِس، توانایی فراهم کردن خدمات برتر و ایجاد تمایز رقابتی بیشتری را دارند زیرا گسترش تخصص در یک زمینه (مثلاً حسابرِس صورت های مالی) سایر تخصص ها را در حوزه های عملیاتی دیگر (مثلاً حسابرِس مالیاتی) تکمیل می کند. به احتمال زیاد با ترکیب تخصص کلی حسابرِس و تخصص مالیاتی آن با یکدیگر، زمینه مناسبی برای گسترش استراتژی های مالیاتی برای شرکت های صاحبکار نسبت به شرکت هایی که دارای کارشناسان متخصص نیستند، فراهم می شود (میدو و شاکلفرد^{۲۹}، ۲۰۰۷).

اگرچه متخصصان مالیاتی دارای دانش برتر و تجربه بیشتری نسبت به غیر متخصصان هستند، نتایج بعضی از پژوهش ها نشان می دهد که شرکت ها، متخصصان مالیاتی صنعت را حداقل به سه دلیل استخدام نمی کنند. نخست، بعضی از شرکت ها ممکن است به منظور حفظ استقلال بین خود و حسابرِس اقدام به دریافت خدمات مالیاتی از حسابرِس خود نکنند. دوم، از آنجایی که متخصصان صنعت برای تعداد زیادی از مشتریان درون صنعت، خدمات مشابه ارائه می کنند، بعضی از شرکت ها برای جلوگیری از انتقال اطلاعات محرمانه به رقبا توسط حسابرِس که به رقبا آنها نیز خدمات ارائه می کنند، خدمات مالیاتی را از حسابرِسان خود دریافت نمی کنند (دان^{۳۰} و میهو، ۲۰۰۴). سوم، تخصص صنعت تنها شیوه ایجاد تمایز برای حسابرِس نیست و ممکن است مهمترین عامل برای هر مشتری نباشد (میهو و ویلکینز، ۲۰۰۳). به عنوان مثال، بونر و همکاران (۱۹۹۲) نشان دادند که یکی از اجزای دانش مالیاتی، درک درست قوانین مالیاتی در حوزه های قضایی خاص است. چینی و همکاران^{۳۱} (۲۰۰۴) به این نتیجه رسیدند که شرکت های خصوصی به جای توجه به تخصص صنعت حسابرِس، به دنبال موسساتی هستند که حق الزحمه کمتری دریافت

کنند. از سوی دیگر، از دیدگاه انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۳۲}(AICPA)(۲۰۰۰) و همچنین بوبک و همکاران^{۳۳}(۲۰۱۰)، زمانی که موسسه حسابرسی علاوه بر کار حسابرسی، خدمات مالیاتی را نیز به مشتریان خود ارائه می دهد باعث می شود تا متخصصان مالیاتی موسسه به حامیان مشتریان در محدوده قوانین مالیاتی تبدیل شوند. بنابراین، شرکت های صاحبکار خدمات مالیاتی را از موسسه حسابرسی دریافت می کنند که دارای سطح بالایی از اجتناب مالیاتی باشند و نسبت به موسسات دیگر در امور مالیاتی متخصص باشند(بوبک و همکاران، ۲۰۱۰؛ AICPA، ۲۰۰۰).

۴.۲. پیشینه پژوهش

مک گوایر و همکاران(۲۰۱۲) به بررسی رابطه تخصص مالیاتی حسابرسان و سطح اجتناب مالیاتی شرکت ها پرداختند. نتایج پژوهش آن ها بیانگر آن بود زمانی که موسسات حسابرسی یک متخصص مالیاتی باشند مشتریان آنها که خدمات مالیاتی را از این موسسات دریافت می کنند بیشتر درگیر اجتناب مالیاتی هستند. از سوی دیگر، نتایج حاکی از آن بود شرکت هایی که موسسات حسابرسی آن ها متخصص کلی صنعت هستند دارای سطح اجتناب مالیاتی بالاتری نسبت به سایر شرکت ها هستند. به عبارت دیگر متخصصان کلی با ترکیب تخصص مالیاتی و مالی خود جهت بهبود و توسعه استراتژی های مالیاتی به نفع مشتریان خود از هر دو دیدگاه صورت های مالی و مالیاتی کمک می کنند.

هویان و نوگا^{۳۴}(۲۰۱۲) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند شرکت هایی که خدمات مالیاتی را از حسابرس دریافت می کنند دارای صرفه جویی مالیاتی بیشتری هستند. نتایج این پژوهش از مفهوم انتقال دانش حمایت می کند و بیان می کند که دانش ایجاد شده از ارائه خدمات غیرحسابرسی به حسابرسی صورت های مالی کمک می کند و بالعکس.

گلیسون و میلز(۲۰۱۱) با توجه به مفهوم انتقال دانش، به بررسی برآورد ذخیره مالیات شرکت ها قبل از قانون ساربنز آکسلی^{۳۵} پرداختند و دریافتند شرکت هایی که خدمات مالیاتی را از حسابرس خود دریافت می کنند دارای ذخایر مالیاتی دقیق تری هستند. بنابراین، در چارچوب تخصص حسابرس، انتظار می رود که متخصصان صنعت در عمل حسابرسی به احتمال بیشتر دارای توانایی تشخیص و درک تفاوت های جزئی و ظریف استراتژی های اجتناب مالیاتی باشند. با این حال، این واقعیت معلوم نیست که آیا حضور یک متخصص صنعت با اجتناب مالیاتی کمتر همراه است یا خیر، زیرا حسابرسان دارای نقش دوگانه فراهم کننده خدمات مالیاتی و حسابرسی برای مشتری هستند.

گال و همکاران^{۳۶}(۲۰۰۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس با کیفیت حسابرسی پرداختند. آن ها به این نتیجه رسیدند که رابطه بین دوره تصدی کم با کیفیت سود در زمانی که شرکت ها توسط متخصصان صنعت حسابرسی می شوند بسیار ضعیف تر از زمانی است که توسط یک موسسه غیر متخصص، حسابرسی می شوند.

میدو و شاکلفرد(۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی تغییر نقش حسابرسان در برنامه ریزی مالیاتی شرکت ها برای مالیات بندی درآمد شرکت ها در قرن بیست و یکم پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین خدمات حسابرسی و

مالیاتی رابطه پایداری وجود دارد و به همین دلیل است که شرکت ها به خرید خدمات از حسابرس خود تمایل نشان می دهند.

کریشنان^{۳۷} (۲۰۰۳) به بررسی اثر تخصص صنعت حسابرس بر روی سطح مدیریت سود پرداخت و به این نتیجه رسید که حسابرسان متخصص بیشتر از حسابرسان غیرمتخصص قادر به کشف مدیریت سود هستند و بنابراین، میزان تخصص حسابرس بر سطح کیفیت سود تاثیر می گذارد.

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸) در پژوهشی رابطه بین تخصص صنعت و کیفیت حسابرسی را مورد آزمون قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که حسابرسان متخصص، حسابرسی با کیفیت تری را به صاحبکاران خود ارائه می دهند. بنابراین کیفیت افشاء در این شرکت ها در سطح بهتری قرار دارد.

۳. فرضیه‌های پژوهش

سوال اساسی این پژوهش این است که آیا تخصص حسابرس در صنعت باعث افزایش اجتناب مالیاتی شرکت های تحت حسابرسی می شود یا خیر. لذا با توجه به پیشینه پژوهش، فرضیه های زیر بیان شده اند:

کاهش میزان نرخ موثر مالیات، نشان دهنده سطح بالای اجتناب از مالیات است (گوپتا و نیوبری^{۳۸}، ۱۹۹۷؛ ریگو^{۳۹}، ۲۰۰۳). کاهش میزان نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی، نشان دهنده سطح بالای اجتناب از مالیات است (دایرنگ^{۴۰} و همکاران، ۲۰۰۸). افزایش مقدار تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات، نشان دهنده سطح بالای اجتناب از مالیات است (میلز، ۱۹۹۸؛ ویلسون^{۴۱}، ۲۰۰۳). بنابراین، نه فرضیه به شرح زیر شده اند:

فرضیه ۱: بین تخصص مالیاتی حسابرس و نرخ موثر هزینه مالیات رابطه وجود دارد.

فرضیه ۲: بین تخصص مالیاتی حسابرس و نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی رابطه وجود دارد.

فرضیه ۳: بین تخصص مالیاتی حسابرس و تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی رابطه وجود دارد.

فرضیه ۴: بین تخصص مالی حسابرس و نرخ موثر هزینه مالیات رابطه وجود دارد.

فرضیه ۵: بین تخصص مالی حسابرس و نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی رابطه وجود دارد.

فرضیه ۶: بین تخصص مالی حسابرس و تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی رابطه وجود دارد.

فرضیه ۷: بین تخصص کلی حسابرس و نرخ موثر هزینه مالیات رابطه وجود دارد.

فرضیه ۸: بین تخصص کلی حسابرس و نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی رابطه وجود دارد.

فرضیه ۹: بین تخصص کلی حسابرس و تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی رابطه وجود دارد.

۴. روش پژوهش

طرح این پژوهش، از نوع شبه تجربی و با استفاده از رویکرد پس رویدادی است. این پژوهش از نظر روش پژوهش، درزمره ی پژوهش های توصیفی و از نظر هدف، درزمره ی پژوهش های کاربردی جای می گیرد.

۱.۴. جامعه آماری، روش نمونه گیری و حجم نمونه

جامعه ی آماری این پژوهش، شامل تمام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۷ به مدت ۶ سال است. روش نمونه گیری این پژوهش حذف سیستماتیک است. به دلیل ماهیت این پژوهش که مستقیماً به افشای اطلاعات حق الزحمه حسابرسی و مالیاتی و هزینه مالیات قطعی و در نظر گرفتن مرتبط بودن تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی مرتبط است، بنابراین، از این جامعه، شرکت های دارای شرایط زیر به عنوان نمونه انتخاب شده اند:

۱. تا پایان اسفند ماه ۱۳۸۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
 ۲. پایان سال مالی شرکت ها ۲۹ اسفند ماه باشد.
 ۳. شرکت ها در دوره مورد نظر، سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
 ۴. شرکت ها در دوره مورد نظر، توقف فعالیت نداشته باشند.
 ۵. صورت های مالی و یادداشت های همراه شرکت ها در سال های ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۷ به گونه ای کامل در سایت بورس اوراق بهادار موجود باشد.
 ۶. شرکت ها جزء شرکت های سرمایه گذاری نباشد.
 ۷. تمامی اطلاعات مربوط به اجزای محاسبه متغیرهای معادلات در دسترس و افشا شده باشد.
 ۸. مشاهدات سال-شرکت که دارای درآمد قبل از مالیات منفی یا صفر نباشند.
 ۹. مشاهدات سال-شرکت، حق الزحمه حسابرسی و مالیات قطعی را افشا کرده باشند.
- با در نظر گرفتن این محدودیت ها تعداد ۴۷ شرکت و تعداد ۱۴۳ سال-شرکت برای این پژوهش انتخاب گردید.

۲.۴. ابزار گردآوری داده ها

داده های این پژوهش، مبتنی بر ارقام و اطلاعات واقعی بازار سهام و صورتهای مالی شرکت ها است که از طریق مراجعه به صورت های مالی، پایگاه اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار و با استفاده از نرم افزارهای تدبیرپرداز و رهاورد نوین و ... گردآوری می شوند. ضمناً به دلیل عدم افشای حق الزحمه مالیاتی در صورت های مالی و یادداشت های توضیحی همراه، جهت تعیین این که حسابرس، حسابرسی مالیاتی شرکت مربوطه را هم انجام داده است یا خیر، با مراجعه حضوری و یا ارسال نامه کتبی به حسابرس مربوطه این کار انجام می شود. در این پژوهش، برای بررسی رابطه ی تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت ها متغیرهای مستقل و وابسته از دوجنبه ی متفاوت بررسی می شوند.

۳.۴. ابزار تجزیه و تحلیل

برای تجزیه و تحلیل داده های پژوهش حاضر از آمار توصیفی و استنباطی استفاده خواهد شد. جهت تشریح و تلخیص داده های جمع آوری شده از آمار توصیفی (میانگین، انحراف معیار، همبستگی و ...) و برای تحلیل و آزمون فرضیه های پژوهش از آمار استنباطی بهره گرفته خواهد شد. برای بررسی ارتباط بین متغیر های مستقل با متغیر های وابسته از آزمون Z و روش دو مرحله ای هکمن استفاده خواهد شد. همچنین برای تجزیه داده ها و استخراج نتایج پژوهش از نرم افزار های Excel، Eviews و Stata استفاده می شود.

۵. مدل استفاده شده برای آزمون فرضیه های پژوهش

مطالعات گذشته نشان می دهد که تصمیم مشتریان برای دریافت خدمات مالیاتی از حسابر س عمدی و غیر تصادفی است (لاسیلا و همکاران^{۴۳}، ۲۰۱۰)، که به عنوان «تصحیح خودانتخابی»^{۴۴} در این تجزیه و تحلیل معرفی می شود. تصمیم مشتریان برای دریافت خدمات مالیاتی از حسابر س خود به وسیله عوامل قابل مشاهده (لاسیلا و همکاران، ۲۰۱۰) و غیر قابل مشاهده تعیین می شود. عوامل قابل مشاهده در مدل (۱) ذکر شده اند. از عوامل غیر قابل مشاهده می توان به سطح اجتناب مالیاتی مرتبط با دریافت خدمات مالیاتی از منابع خارج از حسابر س، مهارت های مجزای فرآهم کنندگان خدمات مالیاتی، قیمت گذاری خدمات مالیاتی متفاوت مطابق با ارائه کنندگان مختلف خدمات، تعداد خدمات مطلوب و دسترسی به ارائه کنندگان مالیاتی در منطقه معین اشاره کرد. در نتیجه، عوامل قابل مشاهده و غیر قابل مشاهده که روی تصمیم شرکت ها برای خرید خدمات مالیاتی از حسابر س تاثیر می گذارند، به طور بالقوه روی ارتباط بین تخصص مالیاتی، حسابر سی و کلی صنعت و اجتناب مالیاتی اثر می گذارند. برای کنترل اثرات این عوامل روی ارتباط بین تخصص صنعت و اجتناب مالیاتی، از روش دومرحله ای هکمن^{۴۴} (۱۹۷۹) استفاده می شود. بر این اساس، ابتدا، مدل تصمیم گیری خرید خدمات مالیاتی حسابر س (مدل انتخاب) تخمین زده شده تا پیش بینی شود آیا شرکت ها خدمات مالیاتی را از حسابر س خود دریافت خواهند کرد یا خیر. در این زمینه، لاسیلا و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند که تصمیم شرکت ها برای دریافت خدمات مالیاتی از حسابر س خود، تابع عوامل گوناگونی از جمله دوره تصدی حسابر س، حاکمیت شرکتی، فعالیت های ادغام، استقلال حسابر س و حق الزحمه حسابر سی است. همچنین، عوامل دیگری مانند اندازه شرکت، فرصت های سرمایه گذاری، اقلام تعهدی غیرعادی، سود سهام، دارایی های شرکت، بازده دارایی ها، موجودی وجه نقد نگهداری شده و هزینه استهلاک نیز روی دریافت خدمات مالیاتی تاثیر می گذارند زیرا عواملی که بر روی اجتناب مالیاتی تاثیر می گذارند احتمالاً با تصمیم شرکت ها برای دریافت خدمات مالیاتی از حسابر س خود ارتباط دارد. بدین منظور، مدل تصمیم گیری خرید خدمات مالیاتی حسابر س، از طریق رگرسیون پروبیت زیر $[PR(TAXSERVICE_{i,t})]$ و مطابق با پژوهش لاسیلا و همکاران (۲۰۱۰) تخمین زده شده است:

مدل (۱):

$$PR(TAXSERVICE) = \beta_0 + \beta_1 TENURE + \beta_2 INSTOWN + \beta_3 LNAUDITFEES + \beta_4 OPPORTUNITY + \beta_5 SIZE + \beta_6 ABACC + \beta_7 EQINC + \beta_8 BTM + \beta_9 PPE + \beta_{10} ROA + \beta_{11} CASH + \beta_{12} DEP + \beta_k INDUSTRY \text{ FIXED EFFECTS} + \beta_j YEAR \text{ FIXED EFFECTS} + \epsilon;$$

متغیرهای مدل به شرح زیر تعریف می‌شوند:

TAXSERVICE: خدمات مالیاتی، اگر شرکت خدمات مالیاتی را از حسابرس خود دریافت کند برابر با یک، در غیر اینصورت برابر صفر است.

TENURE_{it}: طول دوره تصدی حسابرس در شرکت بر حسب تعداد سال.

INSTOWN_{it}: درصد مالکیت نهادها (درصد مالکیت حقوقی) در ابتدای سال t .

LNAUDITFEES_{it}: لگاریتم طبیعی حق الزحمه دریافتی حسابرس از شرکت در سال t .

OPPORTUNITY_{it}: فرصت سرمایه گذاری؛ که از نسبت ارزش بازار شرکت به ارزش بازار همه شرکت ها در صنعت مشابه به دست می آید.

SIZE_{it}: اندازه شرکت؛ که با لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام در ابتدای سال اندازه گیری می شود.

ABACC_{it}: اقلام تعهدی غیرعادی بر مبنای مدل تعدیل شده جونز بر اساس عملکرد اندازه گیری می شود. برای محاسبه اقلام تعهدی غیرعادی می توان از گام های زیر پیروی کرد؛

گام ۱: محاسبه جمع اقلام تعهدی از طریق مدل زیر (کوتاری^{۴۵} و همکاران، ۲۰۰۵)؛
مدل (۲):

$$TA_{it}/ASSETS_{t-1} = \Delta(CA_{it}-CASH_{it})/ASSETS_{t-1} - \Delta(CL_{it}-CPLD_{it})/ASSETS_{t-1} - DEP_{it}/ASSETS_{t-1}$$

TA_{it}: اقلام تعهدی کل

$\Delta(CA_{it}-CASH_{it})$: تغییر در دارایی های جاری به جز وجه نقد شرکت i در سال t .

$\Delta(CL_{it}-CPLD_{it})$: تغییر در بدهی های جاری به جز حصه جاری بدهی های بلندمدت شرکت i در سال t .

DEP_{it}: هزینه استهلاک سال شرکت i در سال t .

ASSETS_{t-1}: دارایی های کل در ابتدای دوره شرکت i در سال t .

گام ۲: جایگذاری مبلغ محاسبه شده اقلام تعهدی کل گام یک به جای اقلام تعهدی کل در مدل (۳)، مدل تعدیل شده جونز بر مبنای عملکرد (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۵)، و برآورد ضرایب و جزء خطای پیش بینی.

مدل (۳):

$$TACC_{it} = \beta_0 + \beta_1(1/ASSETS_{it-1}) + \beta_2((\Delta SALES_{it} - \Delta AR_{it})/ASSETS_{t-1}) + \beta_3 PPE_{it}/ASSETS_{t-1} + \beta_4 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

$TACC_{it}$: اقلام تعهدی کل شرکت i در سال t .
 $\Delta SALES_{it}$: تغییرات فروش شرکت i در سال t .
 ΔAR_{it} : تغییرات حساب های دریافتنی شرکت i در سال t .
 PPE_{it} : دارایی های ثابت مشهود شرکت i در سال t .
 ROA_{it} : بازده دارایی های شرکت i در سال t ، که با تقسیم سود قبل از اقلام غیرمترقبه بر میانگین دارایی ها شرکت i در سال t محاسبه می گردد.
 $\beta_0, \beta_1, \dots, \beta_k$: پارامترهای مدل
 ε_{it} : جزء خطای پیش بینی

گام ۳: محاسبه اقلام تعهدی غیرعادی؛
 مبلغ جزء خطای برآورد (ε_{it}) به عنوان تفاوت مدل (۲) و (۳) است که به عنوان اقلام تعهدی غیر عادی محسوب می شود.

$EQINC_{it}$: درآمد سهام؛ که از تقسیم درآمد سهام شرکت i در سال t بر کل دارایی های ابتدای شرکت i در سال t محاسبه می شود.

LEV_{it} : اهرم مالی؛ از تقسیم بدهی های بلندمدت شرکت i در پایان سال t به کل دارایی های شرکت i در ابتدای سال t تعیین می شود.

BTM_{it} : از طریق تقسیم ارزش دفتری سهام شرکت i در پایان سال t تقسیم بر ارزش بازار سهام شرکت i در پایان سال t به دست می آید.

PPE_{it} : خالص دارایی های ثابت مشهود؛ با تقسیم خالص دارایی های ثابت مشهود شرکت i در پایان سال t بر کل دارایی های شرکت i در ابتدای سال t محاسبه می شود.

ROA_{it} : بازده دارایی ها؛ بیانگر نسبت سود قبل از اقلام غیرمترقبه به میانگین دارایی های شرکت i در سال t است.

$CASH_{it}$: نسبت وجه نقد شرکت i در پایان سال t را بر دارایی های شرکت i ابتدای سال t نشان می دهد.

DEP_{it} : از تقسیم هزینه استهلاک شرکت i برای سال t بر دارایی های شرکت i در ابتدای سال t به دست می آید.

$INDUSTRY\ FIXED\ EFFECTS$: اثرات ثابت صنعت.

$YEAR\ FIXED\ EFFECTS$: اثرات ثابت سال.

بر اساس روش هکمن (۱۹۷۹)، از ضرایب برآورد شده مدل انتخاب (مدل (۱)) برای برآورد معکوس نسبت میلز (INVMILLS) استفاده شده است که به عنوان متغیر کنترلی وارد مدل (۴) شده اند. حضور متغیر عکس

نسبت میلز در الگوی رگرسیون خطی مذکور، وجود واریانس ناهمسانی الگو اولیه را رفع می‌کند و استفاده از برآورد کننده حداقل مربعات را بلامانع می‌نماید. معکوس نسبت میلز، جزء تصحیح اریب است که تاثیر عوامل قابل مشاهده و غیرقابل مشاهده‌ی تصمیم شرکت‌ها را برای خرید خدمات مالیاتی از حسابرس خود که بر روی ارتباط تخصص صنعت و اجتناب مالیاتی تاثیر می‌گذارد، کنترل می‌کند (هکمن، ۱۹۷۹). برای آزمون ارتباط بین اجتناب مالیاتی و تخصص صنعت، مدل رگرسیون حداقل مربعات زیر تخمین زده شد:

مدل (۴):

$$\begin{aligned} \text{TAXAVOID}_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1(\text{INDUSTRYEXPERT}_{i,t}) + \beta_2\text{OPPORTUNITY}_{i,t} + \beta_3\text{SIZE}_{i,t} \\ & + \beta_4\text{ABACC}_{i,t} + \beta_5\text{EQINC}_{i,t} + \beta_6\text{LEV}_{i,t} + \beta_7\text{BTM}_{i,t} + \beta_8\text{PPE}_{i,t} + \beta_9\text{ROA}_{i,t} + \beta_{10}\text{CASH}_{i,t} \\ & + \beta_{11}\text{DEP}_{i,t} + \beta_{12}\text{INVMILLS}_{i,t} + \beta_k\text{INDUSTRY FIXED EFFECTS}_{i,t} + \varepsilon; \end{aligned}$$

متغیرهای این مدل به شرح زیر محاسبه می‌شوند:

متغیر وابسته‌ی این پژوهش، اجتناب مالیاتی ($\text{TAXAVOID}_{i,t}$) شرکت هاست. بدین منظور، از سه مقیاس جایگزین برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی استفاده می‌شود که به شرح زیر است:

ETR_{it} : نرخ موثر هزینه مالیات؛ از تقسیم هزینه مالیات شرکت i در سال t بر درآمد قبل از مالیات شرکت i در سال t به دست می‌آید.

CASHETR_{it} : نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی؛ نسبت مالیات نقدی پرداختی (تادیه شده) شرکت i در سال t به درآمد قبل از مالیات شرکت i در سال t

BTD_{it} : تفاوت دفتری مالیات؛ تفاوت درآمد قبل از مالیات شرکت i در سال t و درآمد مالیاتی، تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i ابتدای دوره t به دست می‌آید. درآمد مالیاتی نیز از تقسیم هزینه مالیات قطعی بر نرخ مالیات (۲۵٪) به دست می‌آید.

متغیر مستقل این پژوهش، تخصص حسابرس در صنعت ($\text{INDUSTRYEXPERT}_{i,t}$) می‌باشد که به سه دسته تقسیم می‌شود: تخصص مالیاتی حسابرس در صنعت، تخصص مالی حسابرس در صنعت و تخصص کلی در صنعت. برای محاسبه تخصص حسابرس در صنعت، از رویکرد سهم بازار پژوهش میهو و ویلکینز (۲۰۰۳) استفاده شده است. میهو و ویلکینز (۲۰۰۳) معتقدند یک حسابرس زمانی متخصص است که بزرگترین سهم بازار را داشته باشد و یا سهم بازار آنها حداقل ۱۰ درصد بالاتر از سهم بزرگترین حسابرس بعدی باشد. آنان برای محاسبه سهم بازار از نسبت حق الزحمه موسسه حسابرسی نسبت به کل حق الزحمه‌های موسسات در یک صنعت بهره‌گرفتند. اگر سهم بازار خدمات حسابرس (که برابر است با کل حق الزحمه پرداختی به یک حسابرس تقسیم بر کل حق الزحمه پرداختی به همه موسسات در صنعت مشابه) در یک صنعت خاص طی یک سال بیشتر از سهم سایر موسسات حسابرسی باشد و همچنین موسسه دوم از لحاظ سهم بازار حق

الزحمه با موسسه اول حداکثر دارای ۱۰ درصد تفاوت و همچنین موسسه سوم نیز دارای حداکثر ۱۰ درصد تفاوت نسبت به حسابرس دوم از لحاظ سهم بازار حق الزحمه باشد به عنوان متخصص در همان صنعت و سال شناخته می‌شود.

$TAXEXPERT_{it}$: اگر حسابرس یک متخصص مالیاتی صنعت باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر است.

$AUDITEXPERT_{it}$: اگر حسابرس متخصص مالی صنعت باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر است.

$OVERALLEXP_{it}$: اگر حسابرس متخصص کلی صنعت باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر است.

$INVMILLS_{it}$: معکوس نسبت میلز بر اساس ضرایب مدل (۱) (مدل انتخاب) محاسبه می‌شود.

سایر اجزای مدل (۴) در بخش توضیحات مربوط به متغیرهای مدل (۱) توضیح داده شده است.

علاوه بر متغیرهای مستقل، با توجه به مطالعات گذشته سایر عواملی که با اجتناب مالیاتی ارتباط دارند نیز به عنوان متغیر کنترلی وارد مدل شده اند. از آنجا که تخصص حسابرس در صنعت، که بر اساس سهم بازار موسسات حسابرسی، اندازه گیری می‌شود تحت تاثیر اندازه شرکت ها قرار می‌گیرد (هی و همکاران، ۲۰۰۶)^{۴۶}، این امکان وجود دارد که مقیاس های تخصص، تحت تاثیر شرکت های بزرگ و فرصت های برنامه ریزی مالیاتی گسترده آن ها در صنعت، به جای تخصص صنعت قرار گیرد. برای کنترل این احتمال، متغیر فرصت سرمایه گذاری (OPPORTUNITY) وارد مدل شده، که به عنوان ارزش بازار شرکت نسبت به ارزش بازار همه شرکت های صنعت مشابه محاسبه گردیده است.

همچنین اثرات متغیر های اندازه شرکت (SIZE)، اهرم مالی (LEV)، دارایی های ثابت مشهود (PPE)، هزینه استهلاک (DEP)، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام (BTM) و درآمد سهام (EQINC) نیز کنترل شده است، زیرا پژوهش های گذشته نشان می‌دهد که صرفه جویی های مقیاس و پیچیدگی شرکت با اجتناب مالیاتی ارتباط دارد (میلز و همکاران، ۱۹۸۸؛ ریگو، ۲۰۰۳؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰)^{۴۷}. علاوه بر این، معیار سودآوری شرکت (ROA) نیز به عنوان معیاری از نیاز شرکت به اجتناب مالیاتی کنترل شد (ریگو، ۲۰۰۳؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰). همچنین اقلام تعهدی غیرعادی (ABACC) به عنوان متغیر کنترلی وارد مدل شد، زیرا فرانک و همکاران^{۴۸} (۲۰۰۹) ارتباط مثبتی بین گزارشگری متحورانه^{۴۹} و اجتناب مالیاتی یافتند. همچنین سطح نگهداری وجه نقد در شرکت (CASH) که برای رفع نیازهای شرکت به وجه نقد لازم است، کنترل شده است، زیرا ممکن است انجام انواع خاصی از اجتناب مالیاتی را ضروری کند (استراتژی های تاخیر در پرداخت). در نهایت، به منظور کنترل سایر آثار تاثیرگذار، اثرات ثابت صنعت (INDUSTRYFIXEDEFFECTS) جهت کنترل تغییرات مقطعی در اجتناب مالیاتی همه صنایع، وارد مدل شده است.

۶. یافته های پژوهش

۱.۶. آماره توصیفی

نگاره (۱) آماره توصیفی محاسبه شده شامل میانگین، میانه، انحراف معیار متغیر های وابسته، مستقل و کنترلی را نشان می دهد.

نگاره (۱): آماره های توصیفی

متغیر	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار
نرخ موثر هزینه مالیات	ETR	۰.۱۱۹۸۳۱	۰.۱۲۱۵۴۷	۰.۰۸۰۲۱۳
نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی	CASHETR	۰.۱۴۹۶۳۲	۰.۱۴۲۸۵۷	۰.۱۰۹۷۲۲
تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی	BTD	۰.۱۰۶۷۵۱	۰.۰۵۵۴۳۷	۰.۱۴۹۸۳۴
تخصص مالیاتی حسابرسان	TAXEXPERT	۰.۳۳۵۶۶۴	۰	۰.۴۷۳۸۸۲
تخصص مالی حسابرسان	AUDITEXPERT	۰.۵۰۳۴۹۷	۰	۰.۵۰۱۷۴۵
تخصص کلی حسابرسان	OVERALLEXP	۰.۳۷۷۶۲۲	۱	۰.۴۸۶۴۹۷
فرصت سرمایه گذاری	OPPORTUNITY	۰.۰۹۰۶۶۶	۰.۰۲۳۶۸۹	۰.۱۷۱۰۱۸
اندازه شرکت	SIZE	۱۲.۳۲۰۹۵	۱۲.۲۹۶۸۳	۱.۶۱۳۴۴۶
اقدام تعهدی غیرعادی	ABACC	۰.۰۰۰۳۸۷	۰.۰۰۰۳۹۵۹	۰.۱۸۴۷۲۲
درآمد سهام	EQINC	۰.۲۰۶۸۱۶	۰.۱۵۴۲۷۱	۰.۱۹۶۰۰۹
اهرم مالی	LEV	۰.۰۹۴۴۴	۰.۰۶۴۳۲۷	۰.۰۸۷۳۳
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام	BTM	۰.۳۶۲۲۶	۰.۲۹۱۲۰۶	۰.۲۶۵۵
خالص دارایی های ثابت مشهود	PPE	۰.۳۷۱۸۲۱	۰.۲۹۹۹۱۲	۰.۵۰۳۳۵۹
نرخ بازده دارایی ها	ROA	۰.۱۹۵۴۹	۰.۱۶۷۰۶۶	۰.۱۴۹۳۰۸
موجودی وجه نقد	CASH	۰.۰۶۲۶۳۷	۰.۰۴۲۷۷۴	۰.۰۶۳۳۹۶
هزینه استهلاک	DEP	۰.۰۲۵۲۶۵	۰.۰۲۱۰۳۶	۰.۰۱۸۴۴۱

با توجه به نگاره (۱) میانگین متغیر تخصص مالیاتی حسابرسان برابر با ۰.۳۳ است که نشان می دهد حدود ۳۳ درصد مشاهدات سال شرکت، حسابرسان مالیاتی را از موسسه ی حسابرسان خریداری کرده اند که متخصص مالیاتی است. همچنین میانگین متغیر تخصص مالی برابر با ۰.۵۰ می باشد که حاکی از آن است نیمی از مشاهدات سال شرکت خدمات مالیاتی را از موسسه ی حسابرسان خریداری کرده اند که متخصص مالی می باشد.

علاوه بر این، میانگین متغیر تخصص کلی برابر است با ۰.۳۷ که نشان می دهد ۳۷ درصد مشاهدات سال شرکت خدمات مالیاتی را از موسسه ی حسابرسان خریداری کرده اند که متخصص کلی در صنعت است. انحراف معیار یکی از مهمترین پارامترهای پراکندگی است و معیاری برای پراکندگی مشاهدات از میانگین است. مقدار این پارامتر برای متغیرهای تخصص مالیاتی، تخصص مالی و تخصص کلی به ترتیب ۰.۴۷۳۸۸۲، ۰.۵۰۱۷۴۵ و ۰.۴۸۶۴۹۷ است.

۲.۶. نتیجه مرحله اول روش هکمن

نگاره (۳) نتایج معادله (۱)، مدل انتخاب، را نشان می دهد. شرکت هایی که دارای بدهی بالاتری هستند احتمالا خدمات مالیاتی را از حسابرس خود دریافت می کنند. علاوه بر این دوره تصدی حسابرس ارتباط مثبتی با احتمال اینکه مشتری خدمات مالیاتی از حسابرس خود خریداری کند دارد. همچنین هرچه قدر مالکیت سهامداران نهادی در شرکت و وجه نقد نگهداری شده شرکت بیشتر باشد احتمال خرید خدمات از موسسه حسابرسی خودشان بیشتر است. همانطور که نگاره (۳) نشان می دهد هرچه قدر حق الزحمه حسابرسی کمتر باشد احتمال اینکه شرکت خدمات مالیاتی را از موسسه حسابرسی اش دریافت کند بیشتر است. در نهایت رابطه مثبتی بین اقلام تعهدی غیرعادی، فرصت سرمایه گذاری، هزینه استهلاک و بازده دارایی ها با احتمال خرید خدمات مالیاتی از حسابرس شرکت وجود دارد. این نتایج با برخی از نتایج پژوهش لاسیلا و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت دارد.

نگاره (۳): احتمال خرید خدمات مالیاتی حسابرس توسط صاحبکار

احتمال	ضریب همبستگی	Taxservice	خدمات مالیاتی
۰.۴۸۸	۰.۱۵۷۱۳۷	Tenure	دوره تصدی حسابرس
۰.۰۰۰	۴.۱۸۹۰۶۸	Instown	درصد سهام نهادها
۰.۱۳۹	-۰.۶۱۵۵۵	Lnauditfees	لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی
۰.۰۱۱	۱۲.۰۰۰۱۳	Opportunity	فرصت سرمایه گذاری
۰.۰۳۷	-۰.۶۵۷۷۱	Size	اندازه شرکت
۰.۱۲۶	۱.۶۸۱۶۶۸	Aback	اقلام تعهدی غیرعادی
۰.۷۴۷	-۰.۹۷۹۱۷	eqinc	درآمد سهام
۰.۷۸۴	۱.۰۳۸۸۰۸	lev	اهرم مالی
۰.۰۲۱	۲.۳۸۶۸۰۹	btm	نسبت ارزش دفتری به ارزش سهام
۰.۷۵۲	-۰.۴۶۵۶۲	ppe	خالص دارایی های ثابت مشهود
۰.۸۱۶	۰.۸۳۶۳۳	roa	بازده دارایی ها
۰.۰۵۱	۸.۳۶۰۵۹۵	cash	موجودی وجه نقد
۰.۲۳۷	۲۰.۲۷۸۴	dep	هزینه استهلاک
۱.۰۰۰	۱۳.۰۶۷۰۸	constant	مقدار ثابت
	بله	industry and year fixed effects	اثرات ثابت سال و صنعت

۳.۶. نتایج آزمون فرضیه ها (نتیجه مرحله دوم روش هکمن)

۱.۳.۶. نتیجه آزمون فرضیه اول: بین تخصص مالیاتی حسابرس و نرخ موثر هزینه مالیات رابطه وجود دارد.

همانطور که در نگاره (۳) مشاهده می شود، نتیجه آزمون فرضیه اول نشان می دهد که رابطه معنی دار و معکوس بین TAXEXPERT (تخصص مالیاتی) و اجتناب مالیاتی، زمانی که ETR (نرخ موثر هزینه مالیات) به عنوان مقیاس جایگزین برای اجتناب مالیاتی انتخاب شود، وجود دارد (مقدار بحرانی برابر با ۰.۰۰۰ و ضریب همبستگی مساوی با ۰.۰۵- می باشد). به بیانی دیگر، اگر حسابرسی که عمل حسابرسی مالیاتی شرکت را انجام می دهد متخصص مالیاتی

در صنعت صاحبکار باشد، هزینه مالیات شرکت صاحبکار کاهش می یابد که نمایانگر سطح بالای اجتناب مالیاتی شرکت است. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

۲.۳.۶. نتیجه آزمون فرضیه دوم: بین تخصص مالیاتی حسابرس و نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی رابطه وجود دارد.

نتیجه آزمون فرضیه دوم در نگاره (۳) نمایش داده شده است، که حاکی از آن است زمانی که CASHETR (نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی) به عنوان مقیاس جایگزین برای اجتناب مالیاتی انتخاب شد، رابطه معناداری بین نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی و TAXEXPERT (تخصص مالیاتی حسابرس) وجود ندارد (مقادیر بحرانی برابر با ۰.۴۱۵ است). نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت ندارد.

۳.۳.۶. نتیجه آزمون فرضیه سوم: بین تخصص مالیاتی حسابرس و تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی رابطه وجود دارد.

به همین ترتیب، با توجه به نگاره (۳)، هنگامی که BTD (تفاوت دفتری درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی) به عنوان اجتناب مالیاتی انتخاب شد رابطه معنی دار و مثبت بین آن و TAXEXPERT (تخصص مالیاتی حسابرس) وجود دارد (مقادیر بحرانی برابر با ۰.۰۱۷ و ضریب همبستگی بین این متغیرها برابر ۰.۰۴۶ می باشد). بر این اساس، اگر حسابرس علاوه بر کار حسابرسی، عمل حسابرسی مالیاتی شرکت را انجام دهد و در ضمن، متخصص مالیاتی در صنعت مشتری نیز باشد، درآمد مالیاتی نسبت به درآمد قبل از مالیات کاهش می یابد، که متعاقب با آن، هزینه مالیات قطعی شرکت کاهش می یابد و این نشان دهنده اجتناب مالیاتی شرکت است. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد. در مجموع، این نتایج نشان می دهد حضور متخصص مالیاتی با اجتناب مالیاتی بالاتر در ارتباط است و این عمل با به کار گیری دانش و تخصص متخصصان مالیاتی برای برنامه ریزی استراتژی های مالیاتی ویژه برای مشتریان خود همراه است.

نگاره (۳): ارتباط تخصص مالیاتی حسابرس با اجتناب مالیاتی

متغیر	ETR		CASHETR		BTD	
	ضریب همبستگی	احتمال	ضریب همبستگی	احتمال	ضریب همبستگی	احتمال
TAXEXPERT	-۰.۰۵۸۱۵	۰.۰۰۰	۰.۰۲۱۱۷۲	۰.۴۱۵	۰.۰۴۶۰۹۲	۰.۰۱۷
OPPORTUNITY	۰.۲۰۹۶۹۸	۰.۰۸۶	۰.۱۰۲۴۸۴	۰.۵۹۴	-۰.۱۳۰۹۳	۰.۳۵۳
SIZE	-۰.۰۱۰۸۷	۰.۳	۰.۰۰۱۴۳۲	۰.۹۳۲	۰.۰۱۵۰۸۸	۰.۲۱۴
ABACC	۰.۰۵۰۶۹۵	۰.۱۹	۰.۰۱۴۱۵۳	۰.۸۱۷	-۰.۰۵۵۱۳	۰.۲۱۶
EQINC	-۰.۳۳۲۹۹	۰.۰۰۴	-۰.۳۸۶۶۹	۰.۰۳۶	۰.۶۳۰۲۴۵	۰
LEV	-۰.۳۶۹۴۲	۰.۰۷۴	-۰.۱۸۰۴۵	۰.۵۷۹	-۰.۲۳۸۳۴	۰.۳۱۷
BTM	-۰.۰۵۶۴۴	۰.۰۹۳	-۰.۰۵۶۷	۰.۲۷۹	-۰.۰۱۷۶۲	۰.۶۴۸
PPE	۰.۲۰۱۰۲۵	۰.۰۰۴	۰.۱۵۹۴۳۳	۰.۱۴۸	-۰.۱۳۴۷۹	۰.۰۹۶
ROA	۰.۳۳۳۷۱۳	۰.۰۱۸	۰.۳۹۰۰۳۶	۰.۰۷۹	-۰.۱۱۵۵۲	۰.۴۷۹
CASH	-۰.۲۸۸۳۶	۰.۰۶۸	-۰.۴۴۷۵	۰.۰۷۲	۰.۲۷۱۵۲۹	۰.۱۳۵

DEP	۰.۹۱۷۸۲۷	۰.۰۳۹	۱.۶۵۵۳۰۴	۰.۰۱۸	-۰.۵۱۷۴۱	۰.۳۱۱
CONSTANT	۰.۱۹۴۰۷۱	۰.۱۰۳	-۰.۱۳۳۷۶	۰.۴۸	۱۳.۰۶۷۰۸	۱
INVMILLS	۰.۰۰۸۵۳۹	۰.۴۳۵	-۰.۰۱۶۱۸	۰.۳۵۴	۰.۰۰۲۳۳۹	۰.۸۵۳
INDUSTRYFIXEDEFFECTS	بله					

۴.۴.۶. نتیجه آزمون فرضیه چهارم: بین تخصص مالی حسابرس و نرخ موثر هزینه مالیات رابطه وجود دارد.

در نگاره (۴) نتیجه آزمون فرضیه چهارم ارائه شده است که نمایانگر وجود رابطه معنی‌دار و منفی بین AUDITEXPERT (تخصص مالی) و ETR (نرخ موثر هزینه مالیات) است (مقدار بحرانی ۰.۰۱۸ و ضریب همبستگی ۰.۰۴۲-). بنابراین، طبق نتایج، چنانچه حسابرس شرکت، متخصص مالی در صنعت باشد، هزینه مالیات صاحبکار کاهش می‌یابد که حاکی از این است که شرکت درگیر اجتناب مالیاتی می‌باشد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

۵.۳.۶. نتیجه فرضیه پنجم: بین تخصص مالی حسابرس و نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی رابطه وجود

دارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم گزارش شده در نگاره (۴) نشان می‌دهد که رابطه معنی‌دار و منفی بین AUDITEXPERT (تخصص مالی) و اجتناب مالیاتی زمانی که CASHETR (نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی) به عنوان مقیاس جایگزین برای اجتناب مالیاتی انتخاب شود، وجود دارد (مقدار بحرانی برابر با ۰.۰۰۱ و ضریب همبستگی برابر با ۰.۰۰۸-). به بیانی دیگر اگر حسابرس که عمل حسابرسی مالی شرکت را انجام می‌دهد متخصص مالی در صنعت باشد، میزان مالیات نقدی شرکت کمتر می‌شود. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

۶.۳.۶. نتیجه فرضیه ششم: بین تخصص مالی حسابرس و تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی رابطه

وجود دارد.

به همین ترتیب، با توجه به نگاره (۴)، هنگامی که BTD (تفاوت دفتری مالیات) به عنوان اجتناب مالیاتی انتخاب می‌شود، بین BTD و AUDITEXPERT (تخصص مالی حسابرس) رابطه معنی‌دار (مقادیر بحرانی برابر است با ۰.۰۳۴) و مثبت وجود دارد.

بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت که، اگر حسابرس مالی شرکت متخصص مالی در صنعت مشتری باشد، درآمد مالیاتی نسبت به درآمد قبل از مالیات کاهش می‌یابد (در واقع تفاوت بین درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی افزایش می‌یابد) و متعاقب آن، هزینه مالیات قطعی شرکت کاهش می‌یابد، که نشان‌دهنده اجتناب مالیاتی شرکت است. بنابراین این آزمون حاکی از آن است که حضور متخصص مالی با اجتناب مالیاتی بالاتر دارای ارتباط معنی‌دار است. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

نگاره (۴): ارتباط بین تخصص مالی حسابرسان با اجتناب مالیاتی

	ETR		CASHETR		BTD	
	ضریب همبستگی	احتمال	ضریب همبستگی	احتمال	ضریب همبستگی	احتمال
AUDITEXPERT	-۰.۰۴۲۰۲	۰.۰۱۸	-۰.۰۸۰۶۴	۰.۰۰۱	۲.۱۲	۰.۰۳۴
OPPORTUNITY	۰.۲۳۹۷۱	۰.۰۶۴	-۰.۰۶۰۹	۰.۷۳۴	-۰.۹۹	۰.۳۲۲
SIZE	-۰.۰۰۸۹۴	۰.۴۶	۰.۰۳۲۹۳۸	۰.۰۵۲	۰.۸	۰.۴۲۲
ABACC	۰.۰۲۴۸۳۹	۰.۵۴۳	۰.۰۰۵۶۷۴	۰.۹۲	-۰.۷۳	۰.۴۶۴
EQINC	-۰.۳۴۰۸۶	۰.۰۰۷	-۰.۵۶۱۲۸	۰.۰۰۱	۴.۶۷	۰
LEV	-۰.۴۷۲۶۳	۰.۰۴	-۰.۵۳۲۶۹	۰.۱۰۷	-۰.۴۸	۰.۶۳
BTM	-۰.۰۸۱۲۱	۰.۰۲۷	-۰.۰۹۷۰۷	۰.۰۶۲	۰.۱۵	۰.۸۷۷
PPE	۰.۲۶۰۲۰۲	۰.۰۰۱	۰.۳۰۵۳۹	۰.۰۰۴	-۲.۲۱	۰.۰۲۷
ROA	۰.۲۹۶۹۹۷	۰.۰۴۷	۰.۵۳۱۷۳۲	۰.۰۰۹	-۰.۵۹	۰.۵۵۴
CASH	-۰.۳۸۵۳۷	۰.۰۲۸	-۰.۷۰۷۵۹	۰.۰۰۴	۱.۹۲	۰.۰۵۵
DEP	۱.۱۶۷۵۸۴	۰.۰۱۲	۱.۵۹۴۸۶۴	۰.۰۱۲	-۱.۳۹	۰.۱۶۳
CONSTANT	۰.۱۴۵۶۷۷	۰.۳۷۲	-۰.۴۶۹۸۴	۰.۰۱۵	۰.۹۸	۰.۳۲۸
INVMILLS	۰.۰۰۲۶۹۶	۰.۸۲۲	-۰.۰۲۹۸۶	۰.۰۶۶	۰.۰۰۸۳۳۳	۰.۵۳۱
INDUSTRYFIXEDEFFECTS			بله			

۷.۳.۶. نتیجه آزمون فرضیه هفتم: بین تخصص کلی حسابرسان و نرخ موثر هزینه مالیات رابطه وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه هفتم در نگاره (۵) نمایش داده شده است. نتایج حاصل از آزمون نشان می دهد که بین OVERALLEXPERT (تخصص کلی حسابرسان) و ETR (نرخ موثر هزینه مالیات) رابطه معنی دار و معکوس وجود دارد (مقدار بحرانی برابر ۰.۰۲۴ و ضریب آن ۰.۰۳۶ - می باشد). به بیانی دیگر اگر حسابرسان شرکت یک متخصص کلی در صنعت باشد، هزینه مالیات صاحبکار کاهش می یابد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

۸.۳.۶. نتیجه آزمون فرضیه هشتم: بین تخصص مالی حسابرسان و نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی رابطه وجود دارد.

نتایج آزمون فرضیه هشتم در نگاره (۵) نشان می دهد، که رابطه معنی دار در سطح خطای ۱۰ درصد (مقدار بحرانی برابر است با ۰.۰۶)، ولی معکوس بین OVERALLEXPERT (تخصص کلی) و CASHETR (نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی) وجود دارد. در واقع، زمانی که حسابرسان که مسئول حسابرسانی شرکت است متخصص کلی در صنعت باشد، میزان مالیات نقدی شرکت کمتر می شود. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

۹.۳.۶. نتیجه فرضیه نهم: بین تخصص مالی حسابرِس و تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی رابطه وجود دارد.

در نهایت نتیجه آزمون فرضیه نهم (نگاره ۵) نشان می دهد که BTD (تفاوت دفتری مالیات) دارای رابطه معنی دار در سطح خطای ۱۰ درصد و مثبت با OVERALLEXP (تخصص کلی حسابرِس) می باشد (مقادیر بحرانی برابر با ۰.۰۷ و ضریب همبستگی ۰.۰۳ می باشد). در نتیجه، اگر حسابرِس شرکت یک متخصص کلی در صنعت مشتری باشد، درآمد مالیاتی نسبت به درآمد قبل از مالیات کاهش می یابد و به بیانی دیگر، تفاوت بین درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی افزایش می یابد و متعاقب آن، هزینه مالیات قطعی شرکت کاهش می یابد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج حاصل از پژوهش مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

نگاره (۵): ارتباط بین تخصص کلی حسابرِس با اجتناب مالیاتی

	ETR		CASHETR		BTD	
	ضریب همبستگی	احتمال	ضریب همبستگی	احتمال	ضریب همبستگی	احتمال
OVERALLEXP	-۰.۰۳۶۳۹	۰.۰۲۴	-۰.۰۴۳۱۵	۰.۰۰۶	۰.۰۳۱۷۵۹	۰.۰۷۷
OPPORTUNITY	۰.۲۴۸۷۷۲	۰.۰۵۶	-۰.۰۰۱۱۹	۰.۹۹۵	-۰.۱۵۷۲۷	۰.۲۷۶
SIZE	-۰.۰۰۹۵۳	۰.۴۳۶	۰.۰۲۱۸۹۸	۰.۲۰۸	۰.۰۱۲۹۳۶	۰.۳۳۹
ABACC	۰.۲۸۲۳۵	۰.۴۹۳	۰.۰۱۵۴۴۷	۰.۷۹۲	-۰.۰۳۶۹۷	۰.۴۱۷
EQINC	-۰.۳۸۵۲۱	۰.۰۰۴	-۰.۵۵۶۸۶	۰.۰۰۴	۰.۶۸۱۴۱۱	۰
LEV	-۰.۴۲۴۷۲	۰.۰۶۳	-۰.۳۵۰۶۸	۰.۲۷۷	-۰.۱۸۴۶۷	۰.۴۶۳
BTM	-۰.۰۷۴۱۲	۰.۰۴۲	-۰.۰۷۲۸	۰.۱۶۵	-۰.۰۰۲۴۵	۰.۹۵۲
PPE	۰.۲۳۳۳۷۹	۰.۰۰۳	۰.۲۱۸۶۰۲	۰.۰۴۷	-۰.۱۶۳۲۹	۰.۰۵۸
ROA	۰.۳۶۳۶۳۵	۰.۰۲۲	۰.۵۶۹۵۲	۰.۰۱۲	-۰.۱۴۹۰۸	۰.۳۹۶
CASH	-۰.۳۳۵۷۷	۰.۰۵۲	-۰.۵۵۳۹	۰.۰۲۵	۰.۳۱۵۴۹۷	۰.۰۹۸
DEP	۱.۱۳۳۸۰۴	۰.۰۰۳	۱.۹۰۰۷۰۵	۰.۰۰۶	-۰.۹۴۸۷۷	۰.۰۷۸
CONSTANT	۰.۱۲۷۴۱۳	۰.۳۷۳	-۰.۳۵۱۸۴	۰.۰۸۵	۰.۱۳۲۵۳۵	۰.۴۰۴
INVMILLS	۰.۰۰۷۲۰۶	۰.۵۴	-۰.۰۱۹۴۳	۰.۲۴	۰.۰۰۳۵۹	۰.۷۸۳
INDUSTRYFIXEDEFFECTS			بله			

۶. بحث و نتیجه گیری

هدف از این پژوهش بررسی این موضوع است که آیا تخصص حسابرِس در صنعت باعث افزایش اجتناب مالیاتی شرکت های تحت حسابرِس می شود. با توجه به نتایج آزمون فرضیات مطرح شده، پاسخ این سوال مثبت است. یافته های این پژوهش با نتایج حاصل از مطالعات مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد. با توجه به آزمون فرضیه های مطرح شده در این پژوهش، نتایج حاصل از آن نشان داد شرکت هایی که حسابرِس آنها متخصص مالیاتی صنعت است نسبت به شرکت هایی که حسابرِس آنها متخصص مالیاتی نیست، دارای نرخ موثر هزینه مالیات کمتر، نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی کمتر و تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی بیشتری هستند. همچنین نتایج حاصل از آزمون

نشان داد که شرکت‌هایی که حسابرس آنها متخصص مالی در صنعت باشد نسبت به شرکت‌هایی که حسابرس آنها متخصص مالی نیست دارای نرخ موثر هزینه مالیات کمتر، نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی کمتر و تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی بیشتری هستند. در نهایت ارتباط بین تخصص کلی (ترکیبی از تخصص مالیاتی و مالی) حسابرس با اجتناب مالیاتی شرکت صاحبکار بررسی شد. نتیجه این بررسی نیز وجود رابطه بین تخصص کلی حسابرس و اجتناب مالیاتی را تایید کرد، که با افزایش تخصص کلی حسابرس، اجتناب مالیاتی شرکت‌ها نیز افزایش می‌یابد. در واقع ارتباط بین تخصص کلی و مالی در صنعت و اجتناب مالیاتی نشان می‌دهد که تخصص مالی حسابرس نقش قابل توجهی در اثربخشی استراتژی‌های برنامه ریزی مالیاتی شرکت‌ها دارد.

در مجموع، این پژوهش نشان داد که مدیران برای استراتژی‌های اجتناب مالیاتی که روی درآمد مشمول مالیات تاثیر می‌گذارد ارزش زیادی قائل هستند. در واقع مدیران به دنبال کاهش هزینه مالیات صورت‌های مالی هستند. همچنین مدیران به دنبال استراتژی‌هایی هستند که مالیات نقدی پرداختی آنها را کاهش دهد. در واقع می‌توان گفت مدیران در پی استراتژی‌هایی هستند که پرداخت‌های مالیات بر درآمد سال آتی آنها را کاهش دهد (مک گوایر و همکاران، ۲۰۱۲).

۷. پیشنهادهای کاربردی مبتنی بر یافته‌های پژوهش

سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی می‌توانند از پیشنهادهای ارائه شده در زیر جهت اتخاذ تصمیمات بهتر کمک بگیرند:

- ۱- شرکت‌ها برای اعتباربخشی و افزایش کیفیت سود گزارش شده می‌توانند از حسابرسان متخصص استفاده کنند تا از این طریق اعتماد سرمایه گذاران را کسب نمایند.
- ۲- حساب ذخیره مالیات یکی از حساب‌های مندرج زیر سرفصل بدهی‌های جاری در ترازنامه می‌باشد که هر سال بر اساس معیارهای مورد نظر مدیریت برآورد می‌گردد. شرکت‌ها جهت برآورد دقیق تر حساب ذخیره مالیات می‌توانند از حسابرسان متخصص مالیاتی در صنعت استفاده کنند.
- ۳- تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس مصوب ۸۶/۵/۸ شورای عالی بورس بیان می‌کند، موسسات حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت چهار سال، دوباره سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت واحدی را بپذیرند. بنابراین سازمان امور مالیاتی برای جلوگیری از اجتناب‌های مالیاتی، می‌تواند به مساله دوره تصدی و استمرار رابطه بین موسسات حسابرسی و شرکت‌ها توجه بیشتری کند.
- ۴- یکی از روش‌هایی که آن‌ها می‌توانند برای جلوگیری یا کاهش مدیریت سود استفاده کنند استفاده از حسابرسان متخصص در صنعت می‌باشد.

یادداشت‌ها

۱. Tax Avoidance
۲. Tax Evasion
۳. Hanlon
۴. Non- tax costs
۵. Cloyd
۶. Book-tax difference
۷. Mills
۸. Cook and Omer
۹. McGuire
۱۰. Solomon
۱۱. Ferguson
۱۲. Bonner
۱۳. Taxexpert
۱۴. Auditexpert
۱۵. Overallexpert
۱۶. Allingham and Sandmo
۱۷. Jensen and Meckliny
۱۸. Desai
۱۹. Graham
۲۰. Dhaliwal, Gleason and Mills
۲۱. Kend
۲۲. Porter
۲۳. Ferguson and Stokes
۲۴. Mayhew and Wilkins
۲۵. Neal and Riley
۲۶. Gleason and and Mills
۲۷. Kinney, Palmrose and Scholz
۲۸. Knowledge Spillover
۲۹. Maydew and Shackelford
۳۰. Dunn and Mayhew
۳۱. Chaney, Jeter and Shivakumar
۳۲. American Institute of Certified
Public Accountants (AICPA)
۳۳. Bobek, Hageman and Hatfield
۳۴. Hogan and Noga
۳۵. Sarbanes-Oxley Act
۳۶. Gul, Fung and Jaggi
۳۷. Krishnan
۳۸. Gupta and Newberry
۳۹. Rego
۴۰. Dyreng
۴۱. Wilson
۴۲. Lassila, Omer, Shelley and
Smith
۴۳. self-selection bias
۴۴. Heckman's two-step procedure
۴۵. Kothari
۴۶. Hay, Knechel and Wong
۴۷. Chen, Chen, Cheng and Shevlin
۴۸. Frank, Lynch, and Rego
۴۹. Aggression financial reporting

منابع

الف. منابع فارسی

- اعتمادی، حسین؛ محمدی، امیر و مهدی ناظمی اردکانی. (۱۳۸۸). "بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" پژوهش های حسابداری مالی، ۱: ۱۷-۳۲.
- جم، فرهاد. (۱۳۷۹). "رفتار حرفه ای مشاوران مالیاتی: اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی" مجله حسابرس، ۶: ۴۱-۴۳.

ب. منابع انگلیسی

- Allingham, Michael G. and A. Sandmo. (۱۹۷۲), "Income tax evasion: A theoretical analysis". *Journal of Public Economics*, ۱: ۳۲۳-۳۳۸.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (۲۰۰۰). *Statements on Standards for Tax Services Nos. ۱-۸*. New York, NY: AICPA.
- Balsam, S., J. Krishnan, and J. Yang. (۲۰۰۳). "Auditor industry specialization and earnings quality." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۲ (۲): ۷۱-۹۷.
- Bobek, D., A. Hageman, and R. Hatfield. (۲۰۱۰). "The role of client advocacy in the development of tax professionals' advice" *Journal of the American Taxation Association*, ۳۲ (۱): ۲۵-۵۱.
- Bonner, S., J. Davis, and B. Jackson. (۱۹۹۲). "Expertise in corporate tax planning: The issue at the identification stage" *Journal of Accounting Research*, ۳۰: ۱-۲۸.
- Chaney, P., D. Jeter, and L. Shivakumar. (۲۰۰۴). "Self-selection of auditors and audit pricing in private firms" *The Accounting Review*, ۷۹ (۱): ۵۱-۷۲.
- Chen, S., X. Chen, Q. Cheng, and T. Shevlin. (۲۰۱۰). "Are family firms more tax aggressive than non-family firms?" *Journal of Financial Economics*, ۹۵ (۱): ۴۱-۶۱.
- Cloyd, C. Bryan, Jamie Pratt, Toby Stock. (۱۹۹۶). "The Use of Financial Accounting Choice to Support Aggressive Tax Positions: Public and Private Firms" *Journal of Accounting Research*, ۳۴(۱): ۴
- Cook, K., and T. Omer. (۲۰۱۰). "The Cost of Independence: Evidence from Firms' Decisions to Dismiss Auditors as Tax-Service Providers" *Working paper, The University of Arizona and Texas A&M University*.

- Dhaliwal, D., C. Gleason, and L. Mills. (۲۰۰۴). "Last-chance earnings management: Using the tax expense to meet analysts' forecasts" *Contemporary Accounting Research*, ۲۱ (۲): ۴۳۱-۴۵۹.
- Dunn, K., and B. Mayhew. (۲۰۰۴). "Audit firm industry specialization and client disclosure quality" *Review of Accounting Studies*, ۹ (۱): ۳۵-۵۸.
- Desai, M., Dyck, I., Zingales, L. (۲۰۰۷). "Theft and taxes" *Journal of Financial Economics*, ۸۴: ۵۹۱-۶۲۳.
- Desai, M., Dharmapala, D., Fung, W. (۲۰۰۷). "Taxation and the evolution of aggregate corporate ownership concentration. In: Auerbach, A., Hines, J., Slemrod, J. (Eds.), *Taxing Corporate Income in the ۲۱st Century*" *Cambridge University Press*, New York, ۳۴۵-۳۸۳.
- Dhaliwal, D., Gleason, C., Mills, L. (۲۰۰۴). "Last-chance earnings management: using the tax expense to meet analysts' forecasts" *Contemporary Accounting Research*, ۲۱: ۴۳۱-۴۵۹.
- Dyregang, S., M. Hanlon, and E. Maydew. (۲۰۰۸). "Long-run corporate tax avoidance". *The Accounting Review*, ۸۳ (۱): ۶۱-۸۲.
- Ferguson, A., and D. Stokes. (۲۰۰۲). "Brand name audit pricing, industry specialization and industry leadership premiums post Big ۸ and Big ۶ mergers" *Contemporary Accounting Research*, ۱۹: ۷۷-۱۱۰.
- Ferguson, A., J. Francis, and D. Stokes. (۲۰۰۳). "The effects of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing" *The Accounting Review*, ۷۸ (۲): ۴۲۹-۴۴۸.
- Frank, M., L. Lynch, and S. Rego. (۲۰۰۹). "Are financial and tax reporting aggressiveness reflective of broader corporate policies?" *The Accounting Review*, ۸۴ (۲): ۴۶۷-۴۹۸.
- Gleason, C., and L. Mills. (۲۰۱۱). "Do auditor-provided tax services improve the estimate of tax expense?" *Contemporary Accounting Research*, ۲۸ (۵): ۱۴۸۴-۱۵۰۹.
- Graham, J., Tucker, A. (۲۰۰۶). "Tax shelters and corporate debt policy" *Journal of Financial Economics*, ۸۱: ۵۶۳-۵۹۴.

- Gul, F., S. Fung, and B. Jaggi. (۲۰۰۹). "Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise" *Journal of Accounting and Economics*, ۴۷(۳): ۲۶۵-۲۸۷.
- Gupta, S., and K. Newberry (۱۹۹۷). "Determinants of the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal study". *Journal of Accounting and Public Policy*, ۱۶ (۱): ۱-۳۴.
- Hanlon, M., and S. Heitzman.(۲۰۱۰). "A review of tax research" *Journal of Accounting and Economics*, ۵۰ (۲- ۳): ۱۲۷-۱۷۸.
- Hanlon, M. (۲۰۰۳). "What can we infer about a firm's taxable income from its financial statements?" *National Tax Journal*, ۵۶ (۴): ۸۳۱-۸۶۳.
- Hay, D., W. R. Knechel, and N. Wong. (۲۰۰۶). "Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes" *Contemporary Accounting Research*, ۲۳ (۱): ۱۴۱-۱۹۱.
- Heckman, J. (۱۹۷۹). "Sample selection bias as a specification error" *Econometrica*, ۴۷:۱۵۳-۱۶۱.
- Hogan, B., and T. Noga. (۲۰۱۰). "The Association between Changes in Auditor Provided Tax Services and Corporate Tax Avoidance" *Working paper*, Northeastern University and Bentley University.
- Jensen, M.,Meckling, W. (۱۹۷۶). "Theory of the firm: managerial behavior ,agency costs and ownership structure" *Journal of Financial Economics*, ۳ : ۳۰۵-۳۶۰.
- Kend M. (۲۰۰۸). "Client industry audit expertise: towards a better understanding" *Pacific Accounting Review*, ۲۰:۴۹-۶۲.
- Kinney, W., Z-V Palmrose, and S. Scholz. (۲۰۰۴). "Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right?" *Journal of Accounting Research*, ۴۲(۳): ۵۶۱-۵۸۸.
- Kothari, S.P., Leone, Andrew J., and Charles E. Wasley. (۲۰۰۵). "Performance matched discretionary accrual measures". *Journal of Accounting and Economics*, ۳۹: ۱۶۳-۱۹۷.

- Krishnan, G.V., (۲۰۰۳). "Does Big-۶ auditor industry experience constrain earnings management?" *Accounting Horizons*, ۱۷: ۱-۱۶.
- Lassila, D., T. Omer, M. Shelley, and L. Smith.(۲۰۱۰). "Do complexity, governance, and auditor independence influence whether firms retain their auditors for tax services?" *Journal of the American Taxation Association*, ۳۲ (۱): ۱-۲۳.
- Maydew, E., and D. Shackelford. (۲۰۰۷). "The changing role of auditors in corporate tax planning In *Taxing Corporate Income in the ۲۱st Century*, edited by A. J. Auerbach, J. R. Hines, Jr., and J. B. Slemrod, ۳۰۷-۳۳۷". *Cambridge, U.K.: Cambridge University Press*.
- Mayhew, B., and M. Wilkins. (۲۰۰۳). "Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۲ (۲): ۳۳-۵۲.
- McGuire, Sean T., Thomas C. Omer and Dechun Wang. (۲۰۱۲). "Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?" *The Accounting Review*, ۸۷ (۳): ۹۷۵-۱۰۰۳.
- Mills, Lillian F. and Newberry, Kaye J.. (۲۰۰۱). "The Influence of Tax and Nontax Costs on Book Tax Reporting Differences: Public and Private Firms" *The Journal of the American Taxation Association*, ۲۳(۱): ۱-۱۹.
- Neal, T. L., and R. R. Riley.(۲۰۰۱). "Audit specialist designations: measurement considerations" *Working paper, University of Kentucky*.
- Porter, M. E. (۱۹۸۵). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York, NY: Free Press.
- Rego, S. (۲۰۰۳). "Tax avoidance activities of U.S.multinational corporations" *Contemporary Accounting Research*, ۲۰ (۴): ۸۰۵-۸۳۳.
- Solomon, I., M. Shields, and O. Whittington.(۱۹۹۹). "What do industry-specialist auditors know?" *Journal of Accounting Research*, ۳۷ (۱): ۱۹۱-۲۰۸.
- Wilson, R., (۲۰۰۹). "An examination of corporate tax shelter participants". *The Accounting Review*, ۸۴, ۹۶۹-۹۹۹.