

## بررسی تأثیر خط و مشی جسورانه مالیاتی با نوع گزارش حسابرس و هزینه های حسابرسی در شرکتها

محسن عرب یارمحمدی<sup>۱\*</sup>

نگین سبزعلی<sup>۲</sup>

فرهاد دهدار<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۶/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۳۹۹/۰۶/۱۱

### چکیده

ما در این تحقیق به بررسی تأثیر خط و مشی جسورانه مالیاتی با نوع گزارش حسابرس و هزینه های حسابرسی در شرکتها پرداختیم. بدین منظور شاخص اختلاف مالیات ابرازی و قطعی به عنوان متغیر وابسته و از مشخصه های ریسک حسابرس، گزارش مشروط حسابرس و حق الزحمه حسابرس به عنوان متغیرهای مستقل و همین طور از اهرم مالی، بازده سهام و دارایی شرکت به عنوان متغیرهای کنترلی استفاده شده است. تحقیق حاضر درصدد بررسی این سوال است: آیا میتوان رابطه معناداری بین خط و مشی جسورانه مالیاتی با نوع گزارش حسابرس و هزینه های حسابرسی در شرکتها در نظر گرفت؟ بنابراین، تحقیق حاضر از لحاظ طبقه بندی تحقیق بر مبنای هدف از نوع کاربردی و از لحاظ طبقه بندی بر حسب روش، از نوع توصیفی - همبستگی است و هدف اصلی آن تعیین وجود، میزان و نوع رابطه بین متغیرهای مورد آزمون است که با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) می باشد. ما دریافتیم که بین ریسک حسابرسی و اختلاف مالیات رابطه معکوس و بین گزارش مشروط حسابرس مستقل رابطه ی مستقیمی وجود دارد همین طور در مورد حق الزحمه حسابرس نتایج نشان می دهد هرچه حق الزحمه حسابرسی در شرکتها افزایش پیدا کند، اختلاف مالیات ابرازی و قطعی افزایش خواهد کرد یعنی رابطه مستقیم وجود دارد. همچنین نتایج ما حاکی از تأثیر معنادار متغیرهای اهرم مالی و بازده می باشد همینطور نتایج حاکی از این است که دارایی های شرکت تأثیر مثبت و معنی داری بر متغیر وابسته دارد یعنی هرچه میزان دارایی در شرکتها افزایش پیدا کند اختلاف مالیات ابرازی و قطعی نیز به مقدار خیلی زیاد افزایش پیدا می کند.

### واژگان کلیدی

خط و مشی جسورانه مالیاتی، هزینه های حسابرس، گزارش حسابرس

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران. Email: arabyarmohsen@yahoo.com

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران. Email: nortax1367@gmail.com

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران. Email: f.dehdar1971@gmail.com

## ۱. مقدمه

مدیران، زمانی روشهای انتخاب شده برای خط و مشی های 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 امور مالیاتی خواهد بود؛ اما این هم خوانی رویه ها ممکن است هزینه های غیر مالیات نیز در برداشته باشد، به عنوان نمونه، بکارگیری روش اولین صادره از اولین وارده 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. تمایز مفهومی اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی اساساً ناشی از مشروعیت یا وجاهت قانونی یکی در مقابل عدم مشروعیت یا عدم وجاهت قانونی دیگری است. فرار مالیاتی به معنای شکستن حریم قانون است: وقتی مؤدی از گزارش درآمدهای مشمول مالیات خویش عدول ورزد یا به شیوه های عامدانه ای نظیر گزارش کمتر از واقع درآمد و فروش، گزارش بیش از واقع کسورات و یا تنظیم اظهارنامه غیر واقعی از تعهدات مالیاتی خود طفره برود، در حقیقت، مرتکب عمل غیر قانونی گردیده است که مستوجب تنبیه مدنی یا جزایی است و از این رو، کسی که از پرداخت مالیات فرار می کند نگران کشف اعمال خلاف قانون خویش است؛ اما اجتناب مالیاتی در چارچوب قانون صورت می گیرد و ناظر بر کاهش تعهدات مالیاتی فرد از طریق دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است و لذا از منظر جرم شناسی قابل تعقیب نیست. حسابرسان با کمک و یاری بخش ها و دوایر مالیاتی می توانند منطق و درستی اقلام منظور شده در برآورد مالیات را نسبت به سهامداران و تحلیلگران بهتر ارزیابی کنند، زیرا حسابرسان متخصص، 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. 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. در حال حاضر، استفاده از خدمات حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، یکی از ابزارهای مؤثر در امر تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی است که در اجرای ماده ۲۷۲ قانون بررسی دلایل تفاوت بین سود مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان مالیاتی و ماده ۷۵ قانون مالیاتهای مستقیم به کار گرفته می شود. مرحله تعیین درآمد مشمول مالیات، یکی از مهم ترین و اصلی ترین مراحل فرایند وصول مالیات است که بر اساس مفاد قانون مالیات های مستقیم و آیین نامه های اجرایی آن برای اشخاص حقوقی از طریق دو گروه زیر صورت میگیرد:

الف - کارشناسان امور مالیاتی

ب - سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی

طبق ادبیات حسابرسی، موسسات حسابرسی 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. لذا شناسایی عوامل تاثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت ها و نیز اهمیت آنها به همراه دلایلی که می تواند بر رخداد آنها موثر باشد از جمله ضرورت های انجام این تحقیق است.

ما در این تحقیق به بررسی رابطه بین خط و مشی های جسورانه مالیات با گزارش حسابرس و هزینه های حسابرسی می پردازیم.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مالیات برحسب تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، پرداختی است الزامی و بلاعوض که دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی متناسب با ثروت و یا درآمد آن ها دریافت می کند تا آنرا در راستای منافع جامعه هزینه نماید. در تعریفی دیگر، مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت های اقتصادی است که نصیب دولت می گردد زیرا ابزار و امکانات دستیابی به این درآمدها و سودها را دولت فراهم ساخته است (آقایی و همکاران، ۱۳۹۱)

دولت یکی از اشخاصی است که خود را در سود شرکت ها سهام می داند و این سهم خواهی از سود را به شکل مالیات مطالبه می نماید. درآمد مالیات، یکی از مهم ترین درآمدهای دولت می باشد و بخش عمده ای از این درآمد را مالیات اخذ شده از اشخاص حقوقی تشکیل می دهد. از آنجایی که اشخاص حقوقی در قیاس با اشخاص حقیقی، دفاتر و اسناد معتبری برای تهیه صورت های مالی نگه داری می کنند، توجه به شیوه های محاسبه و تعیین و وصول مالیات آنان ضروری است، اما ممکن است به دلایلی بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی اشخاص حقوقی تفاوتی به وجود بیاید که این تفاوت ضمن نارضایتی این اشخاص باعث تعویق و طولانی شدن زمان اخذ مالیات شده و وقت سازمان مالیاتی صرف حل آن شود که در نهایت باعث افزایش هزینه های وصول نیز خواهد شد. آگاهی از جنبه های مختلف این اختلافات و شناسایی عوامل مؤثر بر تفاوت های مزبور، می تواند دانش مؤدیان مالیاتی، حسابداران رسمی و مدیران مالی را در مورد این تفاوت ها و روش های تعدیل آنها افزایش داده و به همان نسبت فاصله بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی را کم نموده و از مشکلات سازمان امور مالیاتی نیز بکاهد. همچنین یکی از مواردی که در حال حاضر از اولویت های سازمان امور مالیاتی است، حسابرسی مبتنی بر ریسک می باشد. تقریباً در تمامی مواردی که شرکت ها مالیات ابرازی خود را اعلام می دارند، مورد قبول مقامات مالیاتی قرار نمی گیرد و از این رو بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی شناسایی شده اختلاف ایجاد می شود. این اختلاف از مأخذ محاسبه مالیات یعنی سود مشمول مالیات در نظر گرفته شده ناشی می شود. به سبب اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، ممکن است آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می شود، الزاماً از دیدگاه مالیاتی درآمد و هزینه به حساب نیاید. به بیان دیگر، باید به این نکته توجه داشت که هدف از تعیین سود در تهیه صورت های مالی از دیدگاه

انجمن های حرفه ای حسابداری، با هدف از تعیین سود مشمول مالیات در قوانین مالیاتی متفاوت است. افزون بر این، برخی از اقلام درآمد و هزینه که از دیدگاه مقاصد حسابداری در یک دوره مالی شناسایی می گردند، ممکن است از دیدگاه قوانین و مقررات مالیاتی، در دوره های مالی دیگر شناسایی شوند و یا اینکه مبانی ارزشیابی برخی از اقلام بر طبق قوانین و مقررات مالیاتی از مبانی تشخیص بر طبق اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری متفاوت باشد. هر کدام از موارد فوق به بروز اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات منجر می شود که در نهایت اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی را در پی خواهد داشت. وکیلی فرد و محمدی (۱۳۹۳) نشان دادند که بین تغییر حسابرس مستقل با گزارش حسابرسی رابطه ی معناداری وجود داشته و در بحث نوع تغییر حسابرس نیز نتایج آزمون فرضیه ها بیانگر این مطلب است که بین نوع تغییر حسابرس مستقل با گزارش حسابرسی در شرکتهای مورد بررسی رابطه ی معناداری وجود ندارد.

فروغی و همکاران (۱۳۹۴) طی پژوهشی نشان دادند که بین معیارهای اجتناب از پرداخت مالیات و گزارش غیر مقبول حسابرس رابطه مثبت وجود دارد. به عبارتی افزایش اجتناب از پرداخت مالیات تاثیر مثبتی بر اظهار نظر غیر مقبول حسابرس دارد. همچنین نتایج حاکی از این بود که وجود نظارت خارجی موثر منجر به کاهش تاثیر مثبت اجتناب از پرداخت مالیات بر گزارش غیر مقبول حسابرس خواهد شد.

مشایخی و علی پناه (۱۳۹۴) در مطالعاتی با موضوع تاثیر راهبری شرکتی بر رابطه ی بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت به این نتیجه رسیدند که با بهبود کیفیت ساختار راهبری شرکتی، تاثیر مثبت فعالیتهای اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت بیشتر می شود.

### ۳. فرضیه های پژوهش

- ۱- بین گزارش حسابرس و خط و مشی جسورانه مالیات در شرکتهای ارتباط معناداری وجود دارد.
- ۲- بین هزینه حسابرسی و خط و مشی جسورانه مالیات در شرکتهای ارتباط معناداری وجود دارد.

### ۴. روش پژوهش

تحقیق حاضر درصدد بررسی این سوال است: آیا میتوان رابطه معناداری بین خط و مشی جسورانه مالیاتی با نوع گزارش حسابرس و هزینه های حسابرسی در شرکتهای در نظر گرفت؟ بنابراین، تحقیق حاضر از لحاظ طبقه بندی تحقیق بر مبنای هدف از نوع کاربردی و از لحاظ طبقه بندی بر حسب روش، از نوع توصیفی-همبستگی است و هدف اصلی آن تعیین وجود، میزان و نوع رابطه بین متغیرهای مورد آزمون است که با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) می باشد.

## ۵. جامعه و نمونه آماری و دوره زمانی پژوهش

جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش، شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۰-۱۳۹۵ می باشد که نمونه انتخابی با استفاده از نمونه گیری حذفی سیستماتیک انجام می گیرد باید توجه داشت که نمونه انتخابی باید دارای شرایط زیر باشد:

۱. سال مالی به پایان اسفند منتهی باشد و در دوره ی مورد بررسی، تغییر سال مالی نداده باشد.
۲. تمامی اطلاعات مربوط به اجزای محاسبه متغیرهای معادلات در دسترس و افشا شده باشد.
۳. شامل شرکتهای سرمایه گذاری و واسطه گری مالی و بیمه ها و بانک ها نباشد. شرکتهای سرمایه گذاری، مالی و واسطه گری به دلیل اینکه صورت های مالی متفاوتی نسبت به سایر شرکتها دارند از نمونه انتخابی حذف میشوند.
۴. مشاهدات صورت های مالی شرکت در سال های مورد بررسی حق الزحمه حسابرسی و مالیات قطعی را افشا کرده باشند.
۵. مشاهدات صورت های مالی شرکت در سال های مورد بررسی که دارای درآمد قبل از مالیات منفی یا صفر نباشند.

با توجه به محدودیت های اعمال شده، تعداد ۱۰۵ شرکت انتخاب شدند که اطلاعات این شرکتها از سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سایت بورس اوراق بهادار تهران و نرم افزارهای رهاورد، میناسه و تدبیرپرداز جمع آوری شده است. نمایه ۱ نحوه ی گزینش شرکتهای عضو نمونه

۵۶۷	تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۹۰ تا ۹۵ در بورس حضور دارند (مشاهده شده از وب سایت بورس)
(۵۸)	حجم شرکت های واسطه گری و سرمایه گذاری
(۶۲)	تعداد شرکتهایی که سال مالی آنها منتهی به اسفند نیست
(۴۶)	تعداد شرکتهای بورسی که تغییر سال مالی داده اند
(۹۲)	شرکت هایی که در بازه زمانی زیانده بودند
(۲۰۴)	شرکت هایی که اطلاعات مربوط به مالیات را افشا نکردند
۱۰۵	دسترسی به اطلاعات و در نهایت تعداد شرکتهای جامعه آماری

## ۶. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این قسمت به منظور آزمون فرضیات (تاثیر متغیرها) از آماره  $t$  و سطح معنی‌داری آن استفاده می‌کنیم. در صورتیکه قدرمطلق  $t$  محاسبه شده از  $t$  جدول بزرگتر باشد، فرضیه صفر رد می‌شود و ضریب مورد نظر معنی‌دار خواهد بود و در غیر اینصورت نمی‌توان فرضیه صفر را رد کرد. همچنین سطح معنی‌داری نیز نشان دهنده حداقل احتمال تایید فرض صفر مبنی بر صفر بودن ضریب مورد نظر را بیان می‌کند که اگر این احتمال از ۵ درصد بزرگتر باشد، فرض صفر را نمی‌توان رد کرد و در غیر اینصورت، ضریب مورد نظر معنی‌دار است.

به عبارت دیگر فرض‌های آماری بدین شرح ذیل تدوین می‌گردد:

$$H_0: \beta = 0$$

$$H_1: \beta \neq 0$$

### بررسی مدل رگرسیونی

بررسی ضریب تعیین مدل برازش شده نشان می‌دهد متغیرهای وارد شده به مدل ۸۳/۴ درصد از کل تغییرات خط و مشی جسورانه مالیاتی را توانسته‌اند تبیین نمایند.

### فرضیه اول:

#### ۱- بین گزارش حسابرس و خط و مشی جسورانه مالیات در شرکتها ارتباط معناداری وجود دارد.

بررسی مقدار آماره  $t$  متغیر گزارش حسابرسی (۱/۳۰۹-) نشان می‌دهد در سطح خطای ۵ درصد تاثیر معنی‌داری بر خط و مشی جسورانه مالیاتی ندارد از این رو در سطح اطمینان بالاتر از ۹۵ درصد فرض صفر ( $H_0$ ) رد می‌گردد یعنی ارتباط معنی‌داری بین گزارش حسابرسی و خط و مشی جسورانه مالیاتی وجود دارد.

### فرضیه دوم:

#### ۲- بین هزینه حسابرسی و خط و مشی جسورانه مالیات در شرکتها ارتباط معناداری وجود دارد.

بررسی مقدار آماره  $t$  متغیر هزینه حسابرسی (۲/۶۸۷) نشان می‌دهد در سطح خطای ۵ درصد تاثیر مثبت و معنی‌داری بر خط و مشی جسورانه مالیاتی دارد از این رو در سطح اطمینان بالاتر از ۹۵ درصد فرض صفر ( $H_0$ ) رد نمی‌گردد یعنی ارتباط معنی‌داری بین هزینه حسابرسی و خط و مشی جسورانه مالیاتی وجود ندارد.

### بررسی متغیرهای کنترلی مدل

نتایج آماره  $t$  متغیرهای کنترلی نشان می‌دهد متغیر مجموع دارایی‌ها (۴۰/۷۰۵) در سطح معنی‌داری ۵ درصد تاثیر مثبت و معنی‌داری بر متغیر وابسته می‌باشد که نشان می‌دهد رابطه قوی بین دو متغیر وجود دارد. از طرفی باید به این نکته اشاره کرد مقدار بالای ضریب تعیین مدل به خاطر قدرت رابطه بین مجموع دارایی‌ها و تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی می‌باشد.

همچنین بررسی مقدار آماره  $t$  متغیرهای اهرم مالی (۱/۷۱۶-) و بازده (۰/۳۹۱) نشان می‌دهد در سطح معنی‌داری ۵ درصد تاثیر معنی‌داری بر خط و مشی مالیاتی در شرکتها ندارند.

### جدول (۱) نتایج آزمون فرضیه

متغیر	ضریب رگرسیونی	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
عدد ثابت	-۵,۲۴۵	۱,۰۷۸	-۴,۸۶۳	۰,۰۰۰
گزارش حسابرسی	۰,۶۴۷	۰,۲۴۱	۲,۶۸۷	۰,۰۰۸
هزینه حسابرسی	۰,۰۶۸	۰,۰۴۲	۱,۶۱۴	۰,۱۰۸
مجموع دارایی ها	۰,۹۶۷	۰,۰۲۴	۴۰,۷۰۵	۰,۰۰۰
اهرم مالی	-۰,۰۲۳	۰,۰۱۳	-۱,۷۱۶	۰,۰۸۷
بازده	۰,۰۲۷	۰,۰۶۸	۰,۳۹۱	۰,۶۹۶
ضریب تعیین	۰,۸۳۴	آماره F	۲۷۸,۳۵۱ (۰,۰۰۰)	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰,۸۳۱	دوربین واتسون	۱/۶۹۵	

#### ۷. مدل و متغیرهای پژوهش

##### متغیرهای مستقل

*auditors report*: گزارش حسابرس

Natural log of total audit fees for fiscal year (LAF): هزینه حسابرسی

متغیرهای کنترلی:

LEV: اهرم مالی

Return: بازده

Asset دارایی

متغیر وابسته

TAX\_ABPI, t, : تفاوت مالیات ابرازی و قطعی

گزارش حسابرس:

*auditors report*

گزارش حسابرس به صورت کیفی در صورتهای مالی واحد های انتفاعی به چهار شکل: مقبول، مشروط، مردود و عدم اظهار نظر حرفه ای ارائه می شود. این متغیر، یک متغیر مجازی است که با مقادیر یک و صفر نشان داده میشود چنانچه نوع اظهار نظر حسابرس مشروط باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد ۰، به آن تخصیص داده خواهد شد.

هزینه حسابرسی:

Natural log of total audit fees for fiscal year (LAF)

اطلاعات مرتبط با حق الزحمه ی حسابرسی از یادداشت های همراه صورتهای مالی و از بخش هزینه های عمومی و اداری شرکت ها اقتباس شده است. این متغیر به عنوان متغیر مستقل تحقیق و مشابه با اغلب تحقیقات مرتبط با سنجش عوامل مؤثر بر حق الزحمه ی حسابرسی از لگاریتم طبیعی حق الزحمه ی پرداخت شده توسط شرکت بابت خدمات حسابرسی مستقل در طی سال برای پژوهش استفاده شده است. (علوی و همکاران، ۱۳۹۱) و (خدادی و همکاران، ۱۳۹۳)

$\text{Log} = [\text{LAF}]$

**متغیر کنترل:**

**اهرم مالی:**

*LEV*

از تقسیم بدهی های بلندمدت شرکت *i* در پایان سال *t* به کل دارایی های شرکت *i* در ابتدای سال *t* تعیین می شود.

(پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۱)

**بازده:**

*return*

منظور از بازده کل مجموعه مزایای است که در طول سال به سهم تعلق می گیرد و از فرمول زیر محاسبه میشود:

$$R_t = \frac{(1 + \alpha) + 1 + DPS - P - C}{P}$$

که در این مدل:

*P*: قیمت سهام عادی

*DPS*: سود نقدی سهام

$\alpha$ : در صد افزایش سرمایه

*C*: آورده نقدی

**دارایی:**

*Asset*

شامل کل دارایی های شرکت است. این مبلغ در انتهای سمت راست ترازنامه قابل مشاهده می باشد.

**متغیر وابسته**

*TAX\_ABPI, t*، خط و مشی جسورانه مالیاتی

خط و مشی جسورانه مالیاتی می باشد.



## ۹. نتیجه گیری

مالیات یکی از موضوعات مهم اقتصادی هر جامعه است. قوانین مالیاتی نیز از جمله قوانین مادر در زمینه های اقتصادی و شاید یکی از مهمترین ارکان اعمال سیاست های اقتصادی دولت است. مالیات نه تنها بخش مهمی از درآمدهای دولت را تشکیل می دهد بلکه در عین حال به عنوان یکی از مهمترین ابزارهای سیاست های مالی در جهت نیل به اهداف اقتصادی و اجتماعی، مورد استفاده قرار می گیرد. مالیات اخذ شده از شخصیت های حقوقی و به طور خاص از شرکت های بورسی، بخشی مهم از این منبع درآمدی دولت را تشکیل می دهد و قسمت عمده ای از انرژی و امکانات سازمان امور مالیاتی صرف رسیدگی به مسائل مالیاتی شرکت های مزبور می شود. از این رو تحقیق و پژوهش پیرامون مسائل مالیاتی شرکت های مزبور از اهمیت زیادی برخوردار است. در این پژوهش سعی شد تأثیر خط و مشی جسورانه مالیاتی با نوع گزارش حسابرس و هزینه های حسابرسی در شرکتها مورد بررسی قرار گیرد. در این راستا، با در نظر گرفتن ۱۰۵ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ به عنوان نمونه، با استفاده از آزمون ریشه واحد پایایی متغیرها برای بررسی عدم کاذب بودن رگرسیون برآوردی، آزمون بروش-پاگان-گادفری به منظور تشخیص واریانس ناهمسانی و همچنین از آزمون بروش گادفری برای مشکل خودهمبستگی جملات پسماند مورد بررسی قرار گرفت به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری شده از نرم افزار Excel و برای آزمون فرضیه ها و همچنین آزمونهای تکمیلی جهت اطمینان از مدل رگرسیونی مستقل از نرم افزار Eviews و Spss استفاده شد.

نتایج حاصل از در فرضیه اول گزارش حسابرس مورد بررسی قرار گرفت. در این فرضیه ارتباط معنی دار بین گزارش حسابرس و خط و مشی جسورانه مالیاتی به اثبات رسید. این نتیجه مشابه نتایج جامعی و همکاران (۱۳۹۱) است. تفاوت مالیات به طور عمده ناشی از اختلاف قوانین و یا مدیریت واحد تجاری می باشد. حسابرس مستقل نقش اساسی در فرآیند گزارشگری مالی و قابلیت اعتبار آن بازی می کند. در حالی که مسئولیت تهیه صورتهای مالی بر عهده مدیریت شرکت است ولی در پی رسوایی های متعدد شرکتهای بزرگ، انگشت اتهام به سوی حسابرسان نیز نشانه رفته است. برای مثال در رسوایی انرون علاوه بر مدیریت ارشد شرکت، حسابرس (مؤسسه آرتور اندرسون) نیز به خاطر عدم کشف تقلب های صورت پذیرفته مقصر شناخته شد. معیارهایی عملکرد مدیریت بر بند تأییدیه گزارش مشروط حسابرس مستقل تأثیر دارد، می توان بیان داشت، بهبود عملکرد مدیریت سبب کاهش صدور گزارش مشروط می شود؛ در نتیجه معیارهای حسابداری عملکرد مدیریت اظهار نظر حسابرس مستقل را تحت تأثیر قرار می دهد. همچنین بنی مهد (۱۳۹۰) معتقد است که صدور گزارش حسابرسی مقبول بیشتر تحت تأثیر عواملی چون عملکرد مدیر می باشد.

فرضیه دوم به اثبات رابطه ی هزینه حسابرس و خط و مشی جسورانه مالیاتی پرداخت. نتایج این تحقیق معرف عدم رابطه ی معنی دار بین هزینه حسابرسی و خط و مشی جسورانه مالیاتی است. با این توضیح که اگر در یک واحد تجاری میزان و مقدار هزینه حسابرس افزایش پیدا کند باعث افزایش اختلاف مالیات میشود. همچنین نتایج ما نشان میدهد هر چه

چقدر شرکت بزرگتر (از منظر دارایی) باشد باعث اختلاف بیشتر و بزرگتر مالیات میشود از سوی دیگر متغیرهای اهرم مالی و بازده نشان می‌دهد تاثیر معنی‌داری بر تفاوت مالیاتی در شرکت‌ها ندارند که این نتیجه مطابق با نتایج مدرس و زارعیان (۱۳۹۲) است.

## منابع

۱. ابراهیمی کردلر، علی؛ رحمتی، سلمان. (۱۳۹۲). بررسی رابطه اندازه، دوره تصدی و تخصص حسابرس در صنعت با نقد شونددگی سهام. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۱. صص ۳۸-۵۱
۲. اعتمادی، حسین؛ آذر، عادل؛ ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۹). بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی... مجله دانش حسابداری. سال اول، شماره یک، صص ۹-۲۸
۳. آقایی، محمد علی؛ عسکری، علی و کریمی، سعید. (۱۳۹۱). بررسی ارتباط متغیرهای حسابداری با کارایی فرآیند رسیدگی مالیاتی اشخاص حقوقی. پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۵، صص ۱۰۷-۱۲۳
۴. آقایی، محمد علی؛ ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۹۱). تخصص حسابرس در صنعت و مدیریت اقلام تعهدی اختیاری. دانش حسابرسی، سال دوازده ام، شماره ۴۶، صص ۴-۱۷
۵. باباجانی، جعفر؛ و عبدی، مجید. (۱۳۸۸). رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکتهای، پژوهشهای حسابداری مالی. دوره دوم، شماره ۳، صص ۶۵-۸۶
۶. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۹۲). آمارهای اقتصادی. <http://www.cbi.ir>
۷. بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس، فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران، شماره ۱۳، صص ۵۹-۸۳
۸. بهار مقدم، مهدی و امینی نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین تمرکز مالکیت و جسورانه بودن مالیات مجله پژوهش های حسابداری مالی. سال ۶، شماره ۴، صص ۲۳-۳۶
۹. بیگ پور، محمدعلی (۱۳۸۵)، مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ ق.م.م، فصلنامه حسابرس، شماره ۳۵
۱۰. شباهنگ، رضا (۱۳۸۰). تئوری های حسابداری، چاپ سازمان حسابرسی
۱۱. شمس زاده، باقر؛ ذکوری، وجیه اله. (۱۳۸۷). شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی. پژوهشنامه مالیات. شماره ۵۰، صص ۱۰۷-۱۳۶
۱۲. پورحیدری، امید؛ سروستانی، امیر. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر ویژگی های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات، شماره چهاردهم، صص ۶۲-۷۷
۱۳. پور حیدری، امید؛ عنایتی، پرویز. (۱۳۹۲). بررسی دلایل تفاوت بین سود مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان مالیاتی و میزان امور مالیاتی (مطالعه موردی استان کردستان). پژوهشنامه مالیات. شماره بیستم. صص ۷۳-۱۰۰

۱۴. پورحیدری امید، همتی داود (۱۳۸۳)، بررسی اثر قراردادهای بدیهه هزینه های سیاسی، طرحهای پاداش و مالکیت بر مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره یازدهم، شماره ۳۶، صص ۴۷ - ۶۳
۱۵. جامعی، رضا؛ هلشی، مهرا؛ حاجی عیدی، عبدالله. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر عملکرد مدیران بر اظهارنظر حسابرس مستقل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۴. صص ۱ - ۱۴
۱۶. حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۵)، "در جستجوی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی"، فصلنامه حسابداری رسمی، سال سوم، شماره های ۸ و ۹، صفحه ۱۳۹
۱۷. حساس یگانه، یحیی و جعفری ولی اله. (۱۳۸۹). فصلنامه بورس اوراق بهادار شماره ۹، سال سوم. صص ۲۵ - ۴۲
۱۸. حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی". بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱ صص ۸۵ تا ۹۸.
۱۹. حساس یگانه، یحیی؛ ولی زاده لاریجانی، اعظم؛ محمدی، امیر. (۱۳۹۱). بررسی تاثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه. بورس اوراق بهادار. شماره ۱۹. صص ۴۳ - ۶۴
۲۰. حسینی، سید جواد؛ کرشاهی، بهنام؛ (۱۳۹۱). بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی. پژوهش حسابداری، شماره ۷، صص ۱ - ۲۲
۲۱. حیدر پور، فرزانه؛ خداویسی، جلیل و داغانی، رضا. (۱۳۸۹). بررسی میزان کارایی اجرایی حسابرسی مالیاتی در کاهش فاصله حسابرسی. پژوهشنامه مالیات، شماره هشتم، صص ۲۱ - ۲۲۹
۲۲. خدادی، ولی؛ قربانی، رامین و خوانساری، نیکو. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر حق الزحمه حسابرسی. بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۱، شماره ۱، صص ۵۷ - ۷۷
۲۳. رحمانی، علی و اربابی بهار، زهرا. (۱۳۹۳). رابطه ی تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با مدیریت سود. پژوهش های تجربی حسابداری مالی. سال سوم، شماره ۱۲، صص ۶۹ - ۸۳
۲۴. سجادی، سید حسین؛ فرازمنده، حسن؛ تاج الدینی، عبدالله. (۱۳۹۲). تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه ی سرمایه ی سهام عادی. پژوهشهای تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۱۰۹ - ۱۲۸
۲۵. صفاریزدی، حسن. (۱۳۸۹). بررسی تحلیلی ارتباط میان تغییرات اقلام صورتهای مالی و تغییرات مالیات در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات، شماره نهم، صص ۱۶۵ - ۱۹۸
۲۶. عرب مازار، محمد؛ طالب نیا، قدرت اله؛ و کیلی فرد، حمیدرضا و صمدی، محمود (۱۳۹۰) تبیین رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و گزارشگری مالیاتی در ایران تحقیقات حسابداری، شماره ۹، صص ۲۲ - ۳۷
۲۷. علوی طبری، سیدحسین؛ رباط میلی، مژگان و یوسفی اصل، فرزانه. (۱۳۹۱). مسئله ی نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل آزمونی مبتنی بر فرضیه ی جریان های نقدی آزاد. بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۹، شماره ۲، صص ۹۷ - ۱۲۲

۲۸. فروغی، داریوش؛ فدوی، محمد حسن و حاجیان نژاد، امین. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر سیاست های اجتناب مالیاتی بر نوع گزارش حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات. شماره ۲۵، مسلسل ۷۳، صص ۱۸۱ - ۱۹۹

۲۹. فضل زاده، علیرضا؛ نجفی، نبی. (۱۳۹۲). بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی. پژوهشنامه مالیات. شماره هجدهم، صص ۵۷ - ۷۷

۳۰. مدرس، احمد؛ زارعیان، حمید. (۱۳۹۲). بررسی محتوای اطلاعاتی تفاوت مالیات ابرازی و قطعی و ارتباط آن با کیفیت سود شرکت ها. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت. سال ششم، شماره ۱۷، صص ۱۵ - ۲۸

۳۱. مرادی، محمد؛ اصولیان، محمد و نوروزی، محمد. (۱۳۹۳). اظهار نظر حسابرس و مدیریت سود با تأکید بر ابهام در تداوم فعالیت. مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۱، شماره ۳، صص ۳۱۳ - ۳۲۸

۳۲. مشایخی، بیتا و علی پناه، صبری. (۱۳۹۴). تاثیر راهبری شرکتی بر رابطه بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی. سال ۷، شماره ۲۵، صص ۴۹ - ۶۴

۳۳. مقیمی نیا، علی (۱۳۸۷). طراحی راهکاری مناسب جهت تعیین و محاسبه ضرایب مالیات بر مشاغل، فصلنامه تخصصی مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور، شماره ۵۱، صفحه ۹

۳۴. ملا حسینی و قربانزاد، (۱۳۸۶)، بررسی رابطه ی میزان سهام شناور آزاد با نرخ بازده سهام شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، س. ۱۵، ش. ۵۱

۳۵. مهرانی، ساسان؛ مرادی، محمد؛ نخعی، منصور؛ مطمئن، محسن. (۱۳۹۲). نقش ویژگی های حسابرس در کیفیت سود. مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال پنجم، شماره دوم، صص ۹۳ - ۱۰۸

۳۶. نو نهال نهر، علی اکبر، سعید جبار زاده کنگر لویی، یعقوب پور کریم (۱۳۸۹). عوامل افزاینده استقلال حسابرس مستقل. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷ شماره ۶۱  
۳۷. ، صص ۵۵ - ۷۰

۳۸. وکیلی فرد، حمیدرضا و محمدی، سامان. (۱۳۹۳). تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی. سال ۷، شماره ۲۵، صص ۳۳ - ۴۸

۳۹. ویلیامز، دیوید، ۱۳۸۹، ترفند ستیزی مالیاتی و روند آینده آن، ترجمه عرب مازاد، علی اکبر، مجله مالیات، شماره ۱۸.

40. Abdoli, Mohammad Reza; Nazemi, Hamid Reza. (2013). Effect of Corporate Governance and Auditing Quality on Annual Adjustment of Financial Statements. Journal of Social Issues & Humanities, Volume 1, Issue 7, pp200-205
41. Ahsan, Habib and Mostafa Hasan. (2015). Auditor-provided tax services, quality of tax reporting, and analyst forecast properties... Available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
42. Blaylock, Bradley., Shevlin Terry. and Ryan J. Wilson. (2012). Tax Avoidance, Large Positive Temporary Book-Tax Differences, and Earnings Persistence, The Accounting Review, Vol. 87, No. 1, pp.91-120

43. Cano-Rodriguez, Manuel. (2010). "Big Auditor, Private Firms and Accounting Conservatism. Spanish Evidence. "European Accounting Review, Vol 19, PP. 131-159
44. Change, Wenching & Helen Choy(2010)" Audit Partner Characteristics and Going-Concern Opinions", working paperseries, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
45. Chaney, P., D. Jeter, and L. Shivakumar. (2004). "Self-selection of auditors and audit pricing in private firms" *The Accounting Review*, 79 (1): 51–72.
46. Chen, F., Hou, Y., Richardson, G., and Ye, M. (2012). Auditor industry expertise and the timeliness and usefulness of litigation loss contingency disclosures. Available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
47. Dhaliwal, Dan; Hubar, Robert; Lee, Hye Seung; Pincus, Morton. (2009). Book-Tax Differences, Uncertainty about Information Quality and Cost of Capital. working papers series . [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
48. Eldens. S. Hendriksen(1992), "Accounting theory", 5th ED, Illinois.
49. Gleason, C and L. Mills (2011). "Do auditor-provided tax services improve the estimate of tax expense?" *Contemporary Accounting Research*, 28 (5): 1484–1509.
50. Graham, R.J., Raedy, S. J. and Shackelford, D.A (2012), " Rsearch in accounting for income taxes", *Journal of Accounting and Economics*, No. 53, PP. 412-434.
51. Gul, Ferdinand A.; Fung, Simon Yu Kit and Bikki Jaggi. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 47, PP. 265-287.
52. Hakim, F., Omri, M. A. and Hakim, I., (2010), "Audit quality and equity liquidity, some evidence on the role of auditor tenure and auditor industry specialization in Tunisian context", *Journal of Business Continuity and Risk Management*, Vol. 1, No. 2, PP. 151-165.
53. Hakim, F. and Omri, A., (2010), "Quality of the external auditor, information asymmetry and bid-ask spread", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 18, No. 1, PP. 5-18.
54. Jong-H- Ch.Jeong-B-K-V.Chansong-k.Yoonseok-Z. (2009)."Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": *A Journal of Practice and Theory*. Available at SSRN:
55. Kend Michael. (2008). Client industry audit expertise: towards a better understanding, *Pacific Accounting Review*, Vol. 20, PP. 49-62.
56. Kubick, Thomas R & Lynch, Daniel P and Omer, Thomas C. (2014). The Effects of Increased Financial Statement Disclosure Quality on Tax Avoidance: An Examination of SEC Comment Letters. Available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
57. Li and Suni. 2007. The Development of Earnings Management Research. *International Review of Business Research Papers*. Vol 4, No2 March (2008): p 265-277.
58. McGuire, Sean T., Thomas C. Omer and Dechun Wang. (2012). "Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?" *The Accounting Review*, 87 (3): 975–1003.
59. Mayangsari, J. (2007). "Audit firm size, industry specialization, audit tenure and earnings management by initial public offering firms". working paper, Available online at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
60. Mayhew, B., and M. Wilkins. (2003). "Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2): 33–52.
61. Pummerer, Erich and Steller, Marcel. (2013). Taxes and Audit Quality. Working papers series. <http://ssrn.com>

62. Yu, Wei. (2008). Accounting Based Earnings Management and Real Activities Manipulation. Unpublished Dissertation, Georgia Institute of Technology.
63. Simone , Lisa De ; Nickerson , Jordan ; Seidman , Jeri K and Stomberg, Bridget . (2014). How Reliably Do Financial Statement Proxies Identify Tax Avoidance? .www.ssrn.com
64. Graham, John R; Hanlon , Michelle ; Shevlin , Terry and Shroff , Nemit. (2015). Tax Rates and Corporate Decision Making . www.ssrn .com



## Investigating the effect of bold tax policy with the type of auditor report and audit costs in companies

Mohsen Arab YarMohammadi \*<sup>1</sup>

Negin Sabzali<sup>2</sup>

Farhad Dehdar<sup>3</sup>

Date of Receipt: 2020/08/21 Date of Issue: 2020/09/01

### Abstract

In this study, we examined the impact of a bold tax policy with the type of auditor report and audit costs in companies. For this purpose, the express and definite tax difference index is used as a dependent variable and the auditor's risk characteristics, auditor's conditional report and auditor's fee are used as independent variables, as well as financial leverage, stock returns and company assets as control variables. Is. The statistical population of this research includes 105 companies of Tehran Stock Exchange during the years 1390-1396. We find that there is an inverse relationship between audit risk and tax dispute, and between the independent auditor's conditional reports. Expression and certainty will increase, i.e. there is a direct relationship. Also, our results indicate a significant effect of the variables of financial leverage and return. Also, the results indicate that the company's assets have a positive and significant effect on the dependent variable. Increases by a very large amount.

### Keywords

Bold tax policy, audit fees, auditor report

1. PhD student in Accounting, Islamic Azad University, Shahroud Branch, Shahroud, Iran. Email: arabyarmohsen@yahoo.com
2. PhD student in Accounting, Islamic Azad University, Shahroud Branch, Shahroud, Iran. Email: nortax1367@gmail.com
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Shahroud Branch, Shahroud, Iran. Email: f.dehdar1971@gmail.com

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی