



## بررسی رابطه نوع اظهارنظر و اندازه موسسه حسابرسی با اجتناب از مالیات با استفاده از روش دومرحله‌ای حکمن

دکتر هدی همتی

استادیار و عضو هیات علمی، گروه حسابداری، واحد رودهن، دانشگاه آزاد اسلامی

محمدعلی جابری ©

کارشناسی ارشد حسابرسی، دانشگاه رجا، قزوین

کریم ایمانی

عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی فروردین، گروه حسابداری، قائمشهر

محمدعلی شامحمدی

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه اصفهان

(تاریخ دریافت: ۲۸ فروردین ۱۳۹۶؛ تاریخ پذیرش: ۸ خرداد ۱۳۹۶)

پژوهش حاضر، به بررسی رابطه نوع اظهارنظر حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی با اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار می‌پردازد. از آنجایی که مؤسسات بزرگ حسابرسی دارای دانش برتر و تجربه بیشتری نسبت به سایر مؤسسات بوده و همواره در راستای حفظ و افزایش اعتبار حرفه‌ای خود عمل می‌کنند، بنابراین، شرکت‌های پایبند به قوانین و مقررات، خدمات حسابرسی مالیاتی خود را از حسابرسی دریافت می‌کنند که نسبت به سایر مؤسسات حسابرسی، بزرگتر و در امور مالیاتی متخصص باشند. پژوهش حاضر تحقیقی کاربردی و از نوع پژوهش‌های همبستگی است که در آن رابطه نوع اظهارنظر و اندازه موسسه حسابرسی با اجتناب مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل ۷۱ شرکت است که برای دوره‌ی زمانی ده ساله ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۴ بررسی شده‌اند. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش دومرحله‌ای حکمن و روش آماری داده‌های ترکیبی مورد آزمون قرار گرفته‌اند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که اظهارنظر حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی با اجتناب مالیاتی شرکت رابطه معناداری دارند. به عبارت دیگر، شرکت‌هایی که به دلیل عدم رعایت قوانین و مقررات از حسابرس خود اظهار نظر غیر مقبول دریافت نموده‌اند، احتمال اجتناب مالیاتی در آن‌ها افزایش می‌یابد. از طرف دیگر اگر موسسه حسابرسی واحد مورد رسیدگی سازمان حسابرسی باشد به دلیل توجه سازمان حسابرسی به منافع دولت و همچنین حفظ اعتبار حرفه‌ای، اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد.

**واژه‌های کلیدی:** اجتناب مالیاتی، نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی، نوع اظهارنظر، اندازه موسسه حسابرسی، روش دومرحله‌ای حکمن.

## مقدمه

امروزه درآمدهای مالیاتی در تأمین مالی دولت‌ها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. مالیات مایه‌ی مشروعیت یک حاکمیت است و ملت به واسطه‌ی پرداخت آن، صاحب حق می‌شوند و دولت موظف به پاسخگویی در برابر آن است. بررسی شاخص‌های مهم مالیاتی کشور و مقایسه آن با سایر کشورهای جهان، لزوم بازنگری کارشناسان و مسئولان برای بهبود نظام مالیاتی کشور و افزایش فرهنگ مالیاتی اقشار جامعه به خصوص مسئولان را مورد تأکید قرار می‌دهد. در اکثر کشورها، بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات تأمین می‌شود اما سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است. در این میان، اجتناب و فرار مالیاتی‌دُر کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه برآورد شده است کمتر باشد (نظیر ایالات متحده آمریکا و ایران). بنابراین، از جمله موضوع‌های بسیار مهم که در حال حاضر در اکثر پژوهش‌ها مورد توجه است، بحث اجتناب و فرار مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن و نتایجی است که از آن حاصل می‌شود [۲]. مدیران برای راهبردهای اجتناب مالیاتی که روی درآمد مشمول مالیات تأثیر می‌گذارد ارزش زیادی قائل هستند. از این رو، نتایج این پژوهش برای سازمان امور مالیاتی در جهت شناسایی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی و همچنین برای شرکت‌ها در جهت انتخاب حسابرس دارای اهمیت زیادی می‌باشد.

منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات‌های پرداختی به واسطه سوءاستفاده از خلاءهای قانونی است [۱۸]. فرار مالیاتی نوعی تخلف قانونی، اما اجتناب از مالیات، در واقع نوعی استفاده از خلاءهای مقرراتی و قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است. بنابراین، از آنجایی که اجتناب مالیاتی، فعالیتی به ظاهر قانونی است به نظر می‌رسد که بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد و چون اجتناب مالیاتی در محدوده‌ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به طور عمده قوانین محدودکننده‌ای در زمینه کنترل اجتناب مالیاتی وجود ندارد [۳]، بنابراین، به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌ها درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تأثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها حائز اهمیت زیادی است. بر اساس این استدلال این پژوهش به دنبال تعیین عوامل مؤثر بر اجتناب از مالیات و به ویژه در پی پاسخ به این سوال می‌باشد که آیا اظهار نظر حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی با اجتناب مالیاتی رابطه دارند یا خیر.

## مبانی نظری پژوهش

## اجتناب از مالیات

هدف هر مودی مالیات، کاهش بدهی مالیاتی‌اش است. برای دستیابی به این هدف، مودی ممکن است سه روش زیر را انجام دهد: برنامه‌ریزی مالیاتی، اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی. برنامه‌ریزی مالیاتی یعنی ترتیب‌دادن تلاش‌های مالی در جهت کاهش مالیات است. در برنامه‌ریزی مالیاتی توسط سه روش اساسی ۱- گرفتن یک کسری یا تخفیف، ۲- معافیت مالیاتی و ۳- پرداخت بخشی از بدهی مالیاتی از طریق

<sup>۱</sup>Tax Avoidance and Evasion

انجام یک فعالیت در ازای آن، کاهش مالیات انجام می‌شود. فرار مالیاتی یک واژه کلی برای تلاش‌های افراد حقیقی و حقوقی برای نپرداختن مالیات به صورت غیرقانونی است. فرار مالیاتی یعنی مودی مالیات به صورت عمدی صورت‌های مالی و اطلاعات درست را پنهان کند یا گزارش‌های مالی را به صورت نادرست به مقام مالیاتی برای کاهش بدهی مالیاتی ارائه نماید. هر روش غیرقانونی که باعث کاهش بدهی مالیاتی شود فرار مالیاتی محسوب می‌شود. پنهان کردن درآمد یا اظهار کمتر از واقعیت آن، اظهار بیشتر از واقعیت هزینه‌ها، تحریف مقادیر و نقض قوانین از جمله راه‌های فرار از مالیات محسوب می‌شوند. اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات‌های پرداختی با استفاده از خلاءهای قانونی و بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است [۷].

بحث اجتناب مالیاتی بیشتر در مورد شرکت‌هایی که موضوع جدایی مالکیت از کنترل در آن مطرح است عنوان می‌شود، زیرا افراد حقیقی به خاطر وجود احتمال کشف و جریمه شدن و ریسک‌گریزی و یا انگیزه‌های درونی مثل وظیفه‌ی اجتماعی، کمتر درگیر فرار و اجتناب مالیاتی می‌شوند [۶]، ولی در شرکت‌ها به طور معمول، سهامداران انتظار دارند که مدیران به دنبال منافع شخصی خود باشند و تا مادامی که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی‌های احتمالی بیشتر از هزینه‌های اضافی مورد انتظار برای آن‌ها باشد، به دنبال کاهش بدهی‌های مالیاتی و افزایش اجتناب مالیاتی هستند. بنابراین، اجتناب مالیاتی می‌تواند انعکاسی از نظریه نمایندگی باشد و ممکن است منجر به تصمیمات مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال کند. از این رو، یکی از چالش‌های پیش روی سهامداران و هیات مدیره، یافتن روش‌ها و انگیزه‌های کنترلی است تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برسانند [۱۹].

#### نوع اظهارنظر و اجتناب از مالیات

نوع اظهارنظر نقش اساسی در ارزیابی صحت و رعایت کامل قوانین و مقررات شرکت ایفا می‌کند. اظهارنظر تعدیل شده (غیرمقبول) نشان‌دهنده عدم رعایت صحیح قوانین از سوی شرکت می‌باشد [۱۵]. از این رو، شرکت‌هایی که از حسابرسان خود اظهارنظر غیرمقبول دریافت کرده اند نسبت به شرکت‌های دیگر که اظهار نظر مقبول دریافت کرده اند از اجتناب و فرار مالیاتی بیشتری برخوردارند. مدیران شرکت‌ها در صورتیکه اظهارنظر غیرمقبول از سوی حسابرسان خود دریافت کنند از سوی سهامداران تحت فشار قرار خواهند گرفت لذا سعی می‌نمایند در سنوات آتی به گونه ایی اقدام کنند که از طریق گزارش مقبول اثر منفی گزارش‌های قبلی را برطرف نمایند. همچنین اخذ یک گزارش مقبول از سوی مدیران مالی یک رزومه و سابقه خوب برای آن‌ها تلقی می‌شود در نتیجه سعی می‌کنند به منظور دریافت یک گزارش مقبول، قوانین و مقررات را به نحو احسن اجرا نمایند. دریافت گزارش مقبول همچنین ممکن است منجر به ارائه پاداش از سوی مجامع عمومی سهامداران به مدیر هم شود. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت در صورتیکه اظهارنظر غیرمقبول حسابرس صادر شود احتمالاً مدیران قوانین و مقررات را به طور کامل رعایت نکرده اند که بخشی از آن مربوط به محاسبات مربوط به سود اظهاری و مشمول مالیات و متعاقب آن هزینه مالیات می‌باشد. در نتیجه می‌توان گفت که اظهارنظر غیرمقبول احتمالاً با افزایش اجتناب از مالیات همراه است.

### اندازه موسسه حسابرسی و اجتناب از مالیات

به علت پیچیدگی محاسبات مربوط به مالیات، هزینه مالیات گزینه‌ای بسیار مناسب و غیرقابل کشف برای مدیریت سود است. از آنجایی که در برآورد هزینه مالیات، اقلام اختیاری مثل ارزشیابی ذخایر و سودهای تقسیم نشده تاثیرگذارند و همچنین به دلیل وجود عواملی مثل معافیت‌های مالیاتی، مشوق‌های مالیاتی و مربوط به صادرات، برآورد ارزش سرقفلی و نحوه‌ی استهلاک آن و وجود قوانین متعدد مالیاتی و پیچیدگی‌های مربوطه، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در تفسیر هزینه مالیات دچار مشکل می‌کند. در این زمینه، حساب‌رسان با کمک و یاری بخش‌ها و دوایر مالیاتی خود می‌توانند منطق و درستی اقلام 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 شرکت‌ها از هزینه مالیات برای اجتناب مالیاتی هستند. بنابراین، تخصص حسابرسی می‌تواند عامل مهمی در تعیین سطح اجتناب مالیاتی محسوب شود. علی‌رغم این، مدیران، زمانی روش‌های انتخاب‌شده برای اهداف مالیاتی را برای گزارشگری مالی و بالعکس، بکار می‌برند که منافع این کار، بیشتر از هزینه‌های آن باشد. از جمله منافع این کار، دوری از رسیدگی‌های اضافی و جرایم احتمالی از طرف سازمان مالیاتی خواهد بود (۹). در صورتی که موسسه حسابرسی واحد مورد رسیدگی سازمان حسابرسی باشد، از آنجایی که سازمان حسابرسی یک واحد دولتی است و بیشتر منافع دولت و واحدهای تابعه آن را در نظر می‌گیرد، پیش‌بینی می‌شود اجتناب مالیاتی ناشی از دور زدن قوانین را به مجامع عمومی سهامداران گزارش نماید ولی موسسات حسابرسی دیگر (غیر از سازمان حسابرسی) علاوه بر اینکه این موارد عدم رعایت کامل قوانین را گزارش نمی‌کنند بلکه ممکن است برای حفظ رابطه با واحد مورد رسیدگی و افزایش درآمدهای آتی خود، روش‌های اجتناب از مالیات از طریق خلاءهای قانونی را به واحد مورد رسیدگی خود پیشنهاد نمایند [۱۵]. بنابراین در این پژوهش فرض بر این است که اگر موسسه حسابرسی واحد مورد رسیدگی سازمان حسابرسی باشد احتمالاً اجتناب مالیات کاهش می‌یابد.

### پیشینه پژوهش

#### پژوهش‌های خارجی

تان و یم (۲۰۱۵) در پژوهشی تحت عنوان "آزمون نقش حسابرسی در کاهش اجتناب مالیاتی" چنین عنوان می‌کنند که زمانی که مدیران در جریان هستند که حساب‌رسان مستقل درآینده بر عملکرد و صورت‌های مالی تهیه شده توسط آنها نظارت و رسیدگی خواهند کرد تا حدودی می‌تواند آنها را از انجام اعمالی که منجر به تقلب و درنهایت فرار مالیاتی گردد منع کند. آنها همچنین بیان می‌کنند که این موضوع به موسسه حسابرسی کننده نیز بستگی دارد به این معنا که اگر واحد اقتصادی بداند که موسسه حسابرسی آن‌ها یک موسسه بزرگ و مطرح است اثر پیشگفته بیشتر خواهد بود [۲۵]. مک‌گوایر و همکاران (۲۰۱۲)

<sup>۱</sup>Tan, F., & Yim, A

<sup>۲</sup>McGuire et al.

به بررسی رابطه تخصص مالیاتی حسابرسان و سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌ها پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر این بود زمانی که موسسات حسابرسی یک متخصص مالیاتی در صنعت باشند صاحبکاران آن‌ها که خدمات مالیاتی را از این موسسات دریافت می‌کنند نسبت به شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها متخصص نیست، بیشتر درگیر اجتناب مالیاتی هستند. از سوی دیگر، نتایج حاکی از آن بود شرکت‌هایی که موسسات حسابرسی آن‌ها متخصص کلی صنعت (ترکیبی از تخصص مالی و مالیاتی) هستند دارای سطح اجتناب مالیاتی بالاتری نسبت به سایر شرکت‌ها هستند. به عبارت دیگر متخصصان کلی با ترکیب تخصص مالیاتی و مالی خود جهت بهبود و توسعه استراتژی‌های مالیاتی به نفع مشتریان خود از هر دو دیدگاه صورت‌های مالی و مالیاتی کمک می‌کنند [۲۲]. هوگان و نوگا (۲۰۱۲) به بررسی ارتباط بین تغییرات در خدمات مالیاتی ارائه شده حسابرس و اجتناب مالیاتی بلندمدت شرکت پرداخته و به این نتیجه رسیدند شرکت‌هایی که خدمات مالیاتی را از حسابرس دریافت می‌کنند دارای صرفه‌جویی مالیاتی بیشتری هستند. نتایج این پژوهش از مفهوم انتقال دانش حمایت می‌کند و بیان می‌کند که دانش ایجادشده از ارائه خدمات غیرحسابرسی به حسابرسی صورت‌های مالی کمک می‌کند و همچنین دانش بدست آمده از انجام حسابرسی صورت‌های مالی به ارائه سایر خدمات مانند حسابرسی مالیاتی کمک می‌کند [۱۸].

#### پژوهش‌های داخلی

حمیدیان (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین ابعاد راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت و دریافت که بین نسبت اعضاء غیر موظف هیئت مدیره با اجتناب مالیاتی آن‌ها رابطه معنی داری وجود ندارد و نیز بین میزان مالکیت و نفوذ دولت در شرکت و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها رابطه معنی داری وجود ندارد، سایر فرضیه‌های این پژوهش حاکی از آن است که بین نوسان پذیری بازده، ریسک تجاری بالا، پاداش هیئت مدیره، سهام تحت تملک اعضاء هیئت مدیره و درصد سهام شناور آزاد با اجتناب مالیاتی رابطه مثبت و معنیدار و بین ریسک تجاری پایین، تفکیک مدیر عامل از اعضا و مالکیت سهامداران نهادی با اجتناب مالیاتی، رابطه منفی و معنادار در سطح اطمینان ۲۹٪ تایید شده تلقی گردیده است. [۵]. کاشانی پور و فخاری (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین کننده نرخ موثر مالیاتی بر مبنای مدل رگرسیون چند متغیره غیرخطی پرداخته و دریافتند بین نرخ موثر مالیاتی با مالکیت دولتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معکوس خطی معناداری وجود دارد [۱]. مهرانی و سیدی (۱۳۹۲) به بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و محافظه کاری بر اجتناب مالیاتی پرداختند. آن‌ها با بررسی ۱۴۶ شرکت دریافتند بین مالیات ابرازی و محافظه کاری با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این تحقیق نشان می‌داد اجتناب مالیاتی و محافظه کاری ابرازی جایگزین برای کاهش هزینه مالیات می‌باشد که مورد استفاده شرکت‌های ایرانی قرار می‌گیرند و همچنین با افزایش مالیات ابرازی سنوات قبل، انگیزه اجتناب مالیاتی افزایش نمی‌یابد [۴].

### روش پژوهش

این پژوهش بر مبنای هدف از نوع کاربردی و بر مبنای ماهیت و روش از نوع همبستگی - پس رویدادی می‌باشد. جامعه‌ی آماری پژوهش شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است که حداقل قبل از سال ۱۳۸۴ در بورس پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۱۳۹۴ نماد آنها بسته نشده باشد. انتخاب ۷۱ شرکت به عنوان نمونه بر اساس محدودیت‌های زیر از جامعه‌ی آماری انجام شد: ۱. پایان سال مالی شرکت‌ها ۲۹ اسفند ماه سال شمسی باشد. شرکت‌ها در دوره‌ی مورد نظر، سال مالی خود را تغییر نداده باشند. ۲. شرکت‌ها در دوره مورد نظر، توقف فعالیت نداشته باشند. ۳. شرکت‌ها جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و بانک و بیمه نباشند. ۴. تمامی اطلاعات مربوط به اجزای محاسبه متغیرهای معادلات در دسترس و افشا شده باشد. ۵. مشاهدات سال-شرکت دارای درآمد قبل از مالیات منفی یا صفر نباشند. اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع به طور عمده به روش کتابخانه‌ای از طریق کتاب‌ها و مجلات معتبر گردآوری شده است. داده‌های این پژوهش، مبتنی بر ارقام و اطلاعات واقعی بازار سهام و صورت‌های مالی شرکت‌ها است که از طریق مراجعه به صورت‌های مالی، پایگاه اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار گردآوری شدند. در این پژوهش جهت تبدیل داده‌ها به اطلاعات مورد نیاز پژوهش از نرم افزارهای Excel و Eviews استفاده می‌شود. جهت انجام روش دومرحله‌ای همکن از نرم‌افزار Stata11 استفاده شد.

### فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر می‌باشد:  
فرضیه ۱: اظهارنظر غیرمقبول حسابرسی با نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی رابطه معکوس دارد.  
فرضیه ۲: اندازه موسسه حسابرسی با نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی رابطه مستقیم دارد.

### مدل پژوهش

هنگام تعیین تاثیر نوع اظهارنظر و نوع موسسه حسابرسی بر اجتناب مالیاتی، نمونه‌ای از شرکت‌ها انتخاب می‌گردند که از حسابرسان خدمات مالیاتی دریافت کرده‌اند. از دیدگاه اقتصادسنجی مدل‌هایی که بر اساس اینگونه نمونه آماری برآورد می‌شوند دو نوع خطا را با خود به همراه دارد. اول؛ خطای ناشی از غیرتصادفی بودن نمونه<sup>۱</sup> و دوم؛ خطای یکسان فرض نمودن متغیرهایی که تعیین کننده تصمیم شرکت‌ها به انتخاب حسابرسی مالیاتی و آن‌هایی که بر میزان پرداخت مالیات پس از تصمیم‌گیری اولیه موثرند. برای رفع خطاهای فوق، روش دومرحله‌ای همکن<sup>۲</sup> به کار می‌رود. در روش دومرحله‌ای همکن مدل به دو مدل پروبیت<sup>۳</sup> و حداقل مربعات معمولی<sup>۴</sup> شکسته می‌شود که در مدل پروبیت عوامل موثر بر دریافت

<sup>۱</sup>Sample selection bias

<sup>۲</sup>Heckman's two-step procedure

<sup>۳</sup>Probit

<sup>۴</sup>OLS

خدمات حسابرسی مالیاتی از حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در مرحله بعد و در برآورد مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی تاثیر عوامل موثر بر مالیات مورد بررسی قرار می‌گیرد که توسط متغیر نسبت معکوس میلز (INVMILLS) که از مرحله اول تخمین زده می‌شود و در مدل حداقل مربعات معمولی وارد می‌شود. در مرحله دوم هکمن، متغیر معکوس نسبت میلز به مجموعه متغیرهای مستقل در الگوی رگرسیونی اضافه می‌شود. ضریب این متغیر، خطای ناشی از انتخاب نمونه را بازگو می‌کند. چنانچه ضریب این متغیر از لحاظ آماری بزرگتر از صفر باشد حذف مشاهدات صفر از مجموعه مشاهدات باعث اریبی پارامترهای برآورد شده الگو خواهد شد و اگر ضریب این متغیر از لحاظ آماری برابر صفر باشد، حذف مشاهدات صفر اگرچه منجر به اریب شدن پارامترهای برآورد شده نمی‌گردد، اما منجر به از بین رفتن کارایی برآوردکننده خواهد گردید. علاوه بر این، به طوری که گرین (۱۹۹۳) نشان داده است، حضور متغیر عکس نسبت میلز در الگوی رگرسیون خطی مذکور، وجود واریانس ناهمسانی الگوی اولیه را رفع می‌کند و استفاده از برآوردکننده حداقل مربعات را بلامانع می‌نماید [۱۳]. بنابراین با دومی مرحله‌ای نمودن برآورد پارامترهای الگوی توبیت، می‌توان عوامل موثر بر تصمیم به خرید را از عوامل موثر بر پرداخت مالیات تفکیک کرد و در نتیجه نقش و میزان اثرگذاری هر یک از این عوامل در گروه‌های دو گانه بهتر مشخص می‌شود. بر این اساس، ابتدا، مدل تصمیم‌گیری خرید حسابرسی مالیاتی حسابرسی (مدل انتخاب تخمین زده شده (رابطه ۱) تا پیش‌بینی شود آیا شرکت‌ها حسابرسی مالیاتی را از حسابرسی دریافت خواهند کرد یا خیر. بدین منظور، مدل تصمیم‌گیری برای خرید حسابرسی مالیاتی حسابرسی، از طریق رگرسیون پروبیت  $PR(TAXSERVICE_{i,t})$  زیر و مطابق با پژوهش لاسیلا و همکاران (۲۰۱۰) تخمین زده می‌شود [۲۱].

رابطه (۱):

$$PR(TAXSERVICE_{i,t}) = \beta_0 + \beta_1 TENURE_{i,t} + \beta_2 INSTOWN_{i,t} + \beta_3 LNAUDITFEES_{i,t} + \beta_4 OPPORTUNITY_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 ABACC_{i,t} + \beta_7 EQINC_{i,t} + \beta_8 LEV_{i,t} + \beta_9 BTM_{i,t} + \beta_{10} PPE_{i,t} + \beta_{11} ROA_{i,t} + \beta_{12} CASH_{i,t} + \beta_{13} DEP_{i,t} + \beta_k INDUSTRYFIXED EFFECTS_{i,t} + \beta_j YEAR FIXED EFFECTS_{i,t} + \varepsilon;$$

که در این رابطه:  $TAXSERVICE_{i,t}$ : حسابرسی مالیاتی، اگر شرکت حسابرسی مالیاتی را از حسابرسی خود دریافت کند برابر با یک، در غیر اینصورت برابر صفر است.  $TENURE_{i,t}$ : طول دوره تصدی حسابرسی در شرکت  $i$  بر حسب تعداد سال.  $INSTOWN_{i,t}$ : درصد مالکیت نهادی شرکت  $i$  در ابتدای سال  $t$ .  $LNAUDITFEES_{i,t}$ : لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی دریافتی حسابرسی از شرکت  $i$  در سال  $t$ .  $OPPORTUNITY_{i,t}$ : فرصت سرمایه‌گذاری؛ که از نسبت ارزش بازار شرکت  $i$  در سال  $t$  به ارزش بازار همه شرکت‌ها در صنعت مشابه به دست می‌آید.  $SIZE_{i,t}$ : اندازه شرکت؛ که با لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام شرکت  $i$  در ابتدای سال  $t$  اندازه‌گیری می‌شود.  $EQINC_{i,t}$ : از تقسیم مجموع درآمد سهام شرکت

$i$  در سال  $t$  بر کل دارایی‌های ابتدای دوره شرکت  $i$  به دست می‌آید.  $LEV_{i,t}$ : اهرم مالی؛ از تقسیم بدهی‌های بلندمدت شرکت  $i$  در پایان سال  $t$  به کل دارایی‌های شرکت  $i$  در ابتدای سال  $t$  تعیین می‌شود.  $BTM_{i,t}$ : 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 می‌آید.  $PPE_{i,t}$ : خالص دارایی‌های ثابت مشهود؛ با تقسیم خالص دارایی‌های ثابت مشهود شرکت  $i$  در پایان سال  $t$  بر کل دارایی‌های شرکت  $i$  در ابتدای سال  $t$  محاسبه می‌شود.  $ROA_{i,t}$ : بازده دارایی‌ها؛ بیانگر نسبت سود قبل از اقلام غیرمترقبه به میانگین دارایی‌های شرکت  $i$  در سال  $t$  است.  $CASH_{i,t}$ : نسبت وجه نقد شرکت  $i$  در پایان سال  $t$  را بر دارایی‌های شرکت  $i$  در ابتدای سال  $t$  نشان می‌دهد.  $DEP_{i,t}$ : از تقسیم هزینه استهلاک شرکت  $i$  برای سال  $t$  بر دارایی‌های شرکت  $i$  در ابتدای سال  $t$  به دست می‌آید.  $INDUSTRY FIXED EFFECTS_{i,t}$ : اثرات ثابت صنعت.  $YEAR FIXED EFFECTS_{i,t}$ : اثرات ثابت سال.  $ABACC_{i,t}$ : اقلام تعهدی غیرعادی که بر اساس مدل تعدیل شده جونز بر مبنای عملکرد (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۵) جزء خطای پیش بینی رابطه زیر می‌باشد [۲۰].

رابطه (۲):

$$\frac{TACC_{i,t}}{TA_{i,t-1}} = \beta_1 \left( \frac{1}{TA_{i,t-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta AR_{i,t}}{TA_{i,t-1}} \right) + \beta_3 \left( \frac{PPE_{i,t}}{TA_{i,t-1}} \right) + \beta_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در این رابطه:  $TACC_{i,t}$ : اقلام تعهدی کل برابر است با سود خالص شرکت منهای خالص وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی شرکت در سال جاری.  $TA_{i,t-1}$ : مجموع دارایی‌های شرکت در ابتدای سال.  $\Delta REV_{i,t}$ : تغییرات درآمد که برابر است با درآمد سال جاری منهای درآمد سال قبل.  $\Delta AR_{i,t}$ : تغییرات حساب‌های دریافتنی که برابر است با حساب‌های دریافتنی سال جاری منهای حساب‌های دریافتنی سال قبل.  $PPT_{i,t}$ : اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات.  $ROA_{i,t}$ : بازده دارایی‌های سال که از تقسیم سود بر کل دارایی‌ها به دست می‌آید.  $\varepsilon_{i,t}$ : باقیمانده مدل که نشان‌دهنده اقلام تعهدی اختیاری شرکت می‌باشد.

بر اساس روش حکمن، از ضرایب برآورد شده مدل انتخاب (رابطه (۱)) برای برآورد معکوس نسبت میلز (INVMILLS) استفاده می‌شود که به عنوان متغیر کنترلی وارد رابطه شماره (۳) و (۴) می‌شود. معکوس نسبت میلز، جزء تصحیح اریب است که تاثیر عوامل قابل مشاهده و غیرقابل مشاهده‌ی تصمیم شرکت‌ها را برای خرید حسابرسی مالیاتی از حسابرسی خود که بر روی نوع اظهارنظر و اندازه موسسه حسابرسی بر اجتناب مالیاتی تاثیر می‌گذارد، کنترل می‌کند [۱۷]. در مرحله بعد برای آزمون تاثیر نوع اظهارنظر و اندازه موسسه حسابرسی بر اجتناب مالیاتی، مدل‌های رگرسیون زیر به طور جداگانه تخمین زده می‌شود:

رابطه (۳): رابطه اظهار نظر حسابرسی و اجتناب از مالیات

$$TAXAVOID_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 NONCLEAN_{i,t} + \beta_2 OPPORTUNITY_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 ABACC_{i,t} + \beta_5 EQINC_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 BTM_{i,t} + \beta_8 PPE_{i,t} + \beta_9 ROA_{i,t} +$$



$$\beta_{10}CASH_{i,t} + \beta_{11}DEP_{i,t} + \beta_{12}INVMILLS_{i,t} + \beta_k INDUSTRY \text{ FIXED EFFECTS}_{i,t} + \varepsilon;$$

رابطه (۴): رابطه اندازه موسسه حسابرسی و اجتناب از مالیات

$$TAXAVOID_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 BIG_{i,t} + \beta_2 OPPORTUNITY_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 ABACC_{i,t} + \beta_5 EQINC_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 BTM_{i,t} + \beta_8 PPE_{i,t} + \beta_9 ROA_{i,t} + \beta_{10}CASH_{i,t} + \beta_{11}DEP_{i,t} + \beta_{12}INVMILLS_{i,t} + \beta_k INDUSTRY \text{ FIXED EFFECTS}_{i,t} + \varepsilon;$$

این رابطه‌ها برای آزمون فرضیه‌های ۱ و ۲ استفاده شده است. متغیرهای این رابطه به شرح زیر محاسبه می‌شوند:

**متغیر وابسته:**  $TAXAVOID_{i,t}$ : اجتناب مالیاتی شرکت‌ها؛ برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی از نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی ( $CASHETR_{i,t}$ ): می شود که برابر است با مالیات نقدی پرداختی (تادیه شده) شرکت  $i$  در سال  $t$  به درآمد قبل از مالیات شرکت  $i$  در سال  $t$ . کاهش میزان نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی، نشان‌دهنده‌ی سطح بالای اجتناب از مالیات است [۲۴ و ۱۴].

**متغیرهای مستقل:**  $1-NONCLEAN_{i,t}$ : اظهارنظر غیرمقبول حسابرسی؛ این متغیر برای بررسی نوع گزارش حسابرسی مستقل می باشد. در صورتی که گزارش حسابرسی مستقل غیرمقبول باشد متغیر مربوطه برابر با یک و در غیر اینصورت صفر در نظر گرفته می‌شود.  $2-BIG_{i,t}$ : اندازه موسسه حسابرسی؛ این متغیر برای بررسی نوع موسسه حسابرسی شرکت مورد بررسی در نظر گرفته شده است که اگر حسابرسی شرکت، سازمان حسابرسی باشد متغیر مربوطه در معادله رگرسیون برابر با یک و در غیر اینصورت صفر در نظر گرفته می‌شود [۱۵].

$INVMILLS_{i,t}$ : معکوس نسبت میلز بر اساس ضرایب مدل انتخاب (رابطه (۱)) محاسبه می‌شود. سایر اجزای رابطه (۳) و (۴) در بخش توضیحات مربوط به متغیرهای رابطه (۱) توضیح داده شده است.

#### یافته‌های پژوهش

**نتیجه‌ی مرحله اول روش هکمن:** عوامل موثر بر اقدام به خرید حسابرسی مالیاتی شرکت از حسابرسی خود

تصمیم مشتریان برای دریافت حسابرسی مالیاتی از حسابرسی، عمدی و غیر تصادفی است [۲۱]. برای کنترل اثرات عوامل موثر بر دریافت حسابرسی مالیاتی از حسابرسی روی تاثیر نوع اظهارنظر و نوع موسسه حسابرسی بر اجتناب مالیاتی، از روش دومرحله‌ای هکمن استفاده شد [۲۲]. بر این اساس، ابتدا، مدل تصمیم‌گیری خرید حسابرسی مالیاتی حسابرسی (مدل انتخاب) تخمین زده شد (رابطه ۱) تا پیش‌بینی شود آیا شرکت‌ها حسابرسی مالیاتی را از حسابرسی دریافت خواهند کرد یا خیر. بدین منظور، مدل تصمیم‌گیری برای خرید حسابرسی مالیاتی حسابرسی، از طریق رگرسیون پروبیت [ $PR(TAXSERVICE_{i,t})$ ] مطابق با پژوهش لاسیلا و همکاران (۲۰۱۰) تخمین زده شد. جدول (۱) نتایج رابطه (۱)، مدل انتخاب، را نشان می‌دهد.

جدول ۱: احتمال خرید حسابرسی مالیاتی حسابرس توسط صاحبکار به روش پروبیت

احتمال	ضریب همبستگی	نماد	نام متغیر
۰/۳۵	۰/۰۲	Tenure	دوره تصدی حسابرس
۰/۵۰	-۰/۱۵	Instown	درصد سهام نهادها
۰/۶۶	۰/۰۴	Lnauditfees	لگاریتم طبیعی حق الزحمه‌ی حسابرسی
۰/۸۴	۰/۰۵	Opportunity	فرصت سرمایه‌گذاری
۰/۳۹	۰/۰۴	Size	اندازه شرکت
۰/۲۸	-۰/۰۴	Abacc	اقدام تعهدی غیرعادی
۰/۴۹	-۰/۰۵	Eqinc	درآمد سهام
۰/۹۸	۰/۰۰	Lev	اهرم مالی
۰/۰۹	۰/۲۶	btm	نسبت ارزش دفتری به ارزش سهام
۰/۹۴	۰/۰۲	ppe	خالص دارایی‌های ثابت مشهود
۰/۸۸	-۰/۰۰	roa	بازده دارایی‌ها
۰/۲۲	۱/۹۱۴	cash	موجودی وجه نقد
۰/۲۳	۴/۹۴	dep	هزینه استهلاک
۰/۲۲	-۱/۰۰	constant	مقدار ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

تاثیر مثبت طول دوره تصدی حسابرس نشان می‌دهد که با افزایش دوره ارتباط صاحبکار با موسسه حسابرسی احتمال خرید خدمات حسابرسی مالیاتی از موسسه حسابرسی خودشان بیشتر است. علامت منفی سهامداران نهادی بر روی تصمیم به خرید خدمات مالیاتی شرکت از حسابرسش حاکی از این موضوع است که هر قدر مالکیت سهامداران نهادی در شرکت کمتر باشد احتمال خرید خدمات حسابرسی مالیاتی از موسسه حسابرسی خودشان بیشتر است که مغایر با پژوهش‌های پیشین است. نتایج نشان می‌دهد با افزایش حق الزحمه حسابرسی مالی، واحد صاحبکار اقدام به دریافت حسابرسی مالیاتی از حسابرس خودشان می‌کنند. متغیر فرصت سرمایه‌گذاری شرکت دارای ارتباط مثبت با دریافت خدمات مالیاتی از حسابرس خود می‌باشد. متغیر فرصت سرمایه‌گذاری از نسبت ارزش بازار شرکت به ارزش بازار صنعت فعالیت شرکت محاسبه می‌شود. بنابراین، می‌توان گفت با افزایش ارزش بازار شرکت احتمال خرید حسابرسی مالیاتی توسط شرکت از حسابرسش افزایش می‌یابد. عامل اندازه شرکت، اهرم مالی، هزینه

استهلاک و موجودی وجه نقد دارای ارتباط مثبت با خرید حسابرسی مالیاتی شرکت از حسابرش می‌باشد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که با افزایش اندازه شرکت، افزایش بدهی بلندمدت، هزینه استهلاک و وجه نقد احتمال دریافت خدمات مالیاتی از حسابرش افزایش می‌یابد. البته ذکر این نکته ضروری است که متغیرهای فوق افزایش یا کاهش احتمال خرید حسابرسی مالیاتی صاحبکار از موسسه حسابرش را نشان می‌دهد و حتی در سطح نود درصد معنی دار نیستند. متغیر نسبت ارزش دفتری به ارزش سهام شرکت بر روی حسابرسی مالیاتی شرکت از حسابرش موثر در سطح اطمینان نود درصد دارای ارتباط مستقیم با خدمات مالیاتی می‌باشد، یعنی با افزایش نسبت ارزش دفتری به بازار سهام شرکت احتمال دریافت حسابرسی مالیاتی از حسابرش شرکت افزایش خواهد یافت. همچنین علامت منفی اقلام تعهدی غیرعادی، درآمد سهام و بازده سهام نشان می‌دهد شرکت‌هایی که دارای اقلام تعهدی غیرعادی، درآمد سهام و بازده سهام کمتری هستند با احتمال بیشتری مبادرت به دریافت خدمات مالیاتی از موسسه حسابرش می‌کنند.

#### نتیجه مرحله دوم روش هکمن: عوامل موثر بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها

پس از اینکه مرحله اول روش هکمن انجام شد، از ضرایب برآورد شده مرحله اول (مدل انتخاب) برای برآورد معکوس نسبت میلز استفاده شد که به عنوان متغیر کنترلی وارد رابطه ۳ و ۴ گردید. معکوس نسبت میلز، جزء تصحیح خطا است که تاثیر عوامل موثر بر تصمیم شرکت‌ها را برای خرید حسابرسی مالیاتی از حسابرش خود که بر روی تاثیر نوع اظهارنظر نوع موسسه حسابرسی بر اجتناب مالیاتی تاثیر می‌گذارد، کنترل می‌کند [۱۷]. در مرحله بعد برای آزمون تاثیر نوع اظهارنظر حسابرش و اندازه حسابرش بر اجتناب مالیاتی، مدل رگرسیون حداقل مربعات تخمین زده شد.

#### نتیجه آزمون فرضیه‌ها

همانطور که در جدول (۲) نشان داده شده است، ضریب همبستگی منفی و معنادار متغیر اظهارنظر غیرمقبول (NONCLEAN) نشان دهنده رابطه معکوس اظهارنظر غیرمقبول حسابرش و نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی است. از آنجایی که این مقدار، کمتر از ۰/۱ است، لذا ضریب مذکور در سطح خطای ۱٪ معنی دار است. همچنین، از این رو، فرضیه صفر مبنی بر عدم رابطه اظهارنظر غیرمقبول بر نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی رد می‌شود. به عبارت دیگر، دلیل کافی برای رد فرضیه مقابل مبنی بر رابطه معکوس اظهارنظر غیرمقبول حسابرش بر نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی وجود ندارد. ضریب همبستگی مثبت و معنادار متغیر اندازه موسسه حسابرسی (BIG) نشان دهنده رابطه مثبت اندازه موسسه حسابرسی و نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی است. برای هر دو فرضیه، آخرین متغیر وارد شده در الگوی رگرسیون خطی ساده، معکوس نسبت میلز (INVMILLS) می‌باشد. متغیر عکس نسبت میلز از نظر آماری معنی دار نیست. عدم معنی داری نسبت میلز نشان می‌دهد که بین متغیرهای موثر بر تصمیم گیری شرکت‌ها برای درخواست خدمات حسابرسی مالیاتی از حسابرش و متغیرهای موثر بر میزان پرداخت مالیات (پس از تصمیم به درخواست) اختلاف وجود دارد. این نتیجه با یافته حاصل از پژوهش مک گوایر و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد. در اینجا ضریب این متغیر کمتر از صفر می‌باشد که بیانگر این است که

حذف مشاهدات صفر از مجموعه مشاهدات باعث اریبی پارامترهای برآورد شده الگو نخواهد شد [۱۷].  
آزمون والد در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است و مناسب بودن برآوردهای این مدل را نشان می دهد.

جدول ۲: نتیجه آزمون فرضیه ها

نتیجه آزمون فرضیه دوم				نتیجه آزمون فرضیه اول			
معنی داری	ضریب همبستگی	نماد	متغیر	معنی داری	ضریب همبستگی	نماد	متغیر
۰/۰۰	۰/۰۶	BIG	اندازه موسسه حسابرسی	۰/۰۰	-۰/۰۶	NONCLEAN	اظهار نظر غیرمقبول
۰/۶۵	۰/۰۲	Opportunity	فرصت سرمایه- گذاری	۰/۵۴	۰/۰۲	Opportunity	فرصت سرمایه- گذاری
۰/۰۰	-۰/۰۲	Size	اندازه شرکت	۰/۰۰	-۰/۰۲	Size	اندازه شرکت
۰/۰۰	-۰/۱۵	Abacc	اقدام تعهدی غیر عادی	۰/۰۰	۰/۱۵	Abacc	اقدام تعهدی غیر عادی
۰/۵۴	-۰/۰۷	Eqinc	درآمد سهام	۰/۵۷	-۰/۰۶	Eqinc	درآمد سهام
۰/۰۱	-۰/۲۰	Lev	اهرم شرکت	۰/۰۱	-۰/۰۲	Lev	اهرم شرکت
۰/۴۷	-۰/۰۱	Btm	ارزش دفتری به ارزش بازار	۰/۳۳	-۰/۰۲	Btm	ارزش دفتری به ارزش بازار
۰/۹۰	۰/۰۰	Ppe	خالص دارایی های مشهود	۰/۷۱	-۰/۰۲	Ppe	خالص دارایی های مشهود
۰/۹۱	۰/۰۰	Roa	بازده دارایی ها	۰/۷۴	۰/۰۰۰۱	Roa	بازده دارایی ها
۰/۱۴	-۰/۳۹	Cash	موجودی وجه نقد	۰/۰۷	-۰/۴۷	Cash	موجودی وجه نقد
۰/۷۳	-۰/۲۲	Dep	استهلاک	۰/۷۷	-۰/۱۹	Dep	استهلاک
۰/۱۰	۰/۱۹	Constant	مقدار ثابت	۰/۰۰	۰/۶۶	Constant	مقدار ثابت
۰/۷۹	-۰/۰۱	Invmills	معکوس نسبت میلز	۰/۵۳	-۰/۰۴	Invmills	معکوس نسبت میلز
۰/۰۰	۶۷/۷۶	Wald chi2	آزمون والد	۰/۰۰	۶۷/۳۴	Wald chi2	آزمون والد

منبع: یافته‌های پژوهش

### نتیجه گیری و پیشنهادهای پژوهش

هدف از این پژوهش بررسی این موضوع است که آیا به ترتیب نوع اظهارنظر و اندازه موسسه حسابرسی با افزایش/کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌های تحت حسابرسی رابطه دارد. با توجه به نتایج آزمون فرضیات مطرح شده، پاسخ این سوال مثبت است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد در صورتیکه اظهارنظر غیر مقبول توسط حسابرس صادر شود احتمالاً مدیران قوانین و مقررات را به طور کامل رعایت نکرده‌اند که بخشی از آن مربوط به محاسبات مربوط به سود اظهاری و مشمول مالیات و متعاقب آن هزینه مالیات می‌باشد. در نتیجه می‌توان گفت که اظهارنظر غیرمقبول احتمالاً با افزایش اجتناب از مالیات همراه است. همچنین با توجه به آزمون فرضیه‌های مطرح شده در این پژوهش، نتایج حاصل از آن نشان داد شرکت‌هایی که حسابرس آنها جزء موسسات بزرگ حسابرسی هستند (در ایران و این پژوهش؛ سازمان حسابرسی موسسه بزرگ در نظر گرفته شده است) نسبت به شرکت‌هایی که حسابرس آنها بزرگ نیست، دارای نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی بیشتری هستند. از آنجایی که سازمان حسابرسی یک واحد دولتی است و بیشتر منافع دولت و واحدهای تابعه آن را در نظر می‌گیرد، اجتناب مالیاتی ناشی از دور زدن قوانین را به مجامع عمومی سهامداران گزارش می‌نماید ولی موسسات حسابرسی دیگر (غیر از سازمان حسابرسی) علاوه بر اینکه این موارد عدم رعایت کامل قوانین را گزارش نمی‌کنند بلکه ممکن است برای حفظ رابطه با واحد مورد رسیدگی و افزایش درآمدهای آتی خود، روش‌های اجتناب از مالیات از طریق خلاءهای قانونی را به واحد مورد رسیدگی خود پیشنهاد نمایند. بنابراین با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های این پژوهش می‌توان نتیجه گرفت که اگر موسسه حسابرسی واحد مورد رسیدگی سازمان حسابرسی باشد اجتناب مالیات کاهش می‌یابد. به طور کلی ارتباط بین اظهارنظر و اندازه موسسه حسابرسی اجتناب مالیاتی نشان می‌دهد که این دو مولفه نقش قابل توجهی در اثربخشی استراتژی‌های برنامه ریزی مالیاتی شرکت‌ها دارند. همچنین 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 [۲۲].

با توجه به یافته‌های پژوهش پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

- 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 دقیق‌تر حساب ذخیره مالیات می‌توانند از حسابرسان بزرگ و متخصص مالیاتی استفاده کنند.
- تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمدسازمان بورس مصوب ۸/۵/۸۶ 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 مسأله دوره تصدی و استمرار رابطه بین موسسات حسابرسی و شرکت‌ها توجه بیشتری کند.

همچنین محققان می‌توانند موارد زیر را در پژوهش‌های آتی مورد بررسی قرار دهند: بررسی تأثیر عوامل دیگر بر اجتناب مالیاتی مانند مدیریت سود و غیره؛ همچنین استفاده از مقیاس‌های دیگر مانند تفاوت مالیاتی، نرخ موثر مالیات بلندمدت، اجتناب از مالیات اختیاری یا غیرعادی و غیره برای محاسبه اجتناب از مالیات.

### فهرست منابع

۱. کاشانی پور، محمد؛ فخاری، حسین (۱۳۹۳) "مطالعه عوامل تعیین کننده نرخ موثر مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر مبنای مدل رگرسیون چند متغیره غیرخطی". **مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. ۲۴: ۸۹-۷۶.
۲. ایمانی، کریم. (۱۳۹۲) "تأثیر تخصص یگانه و دوگانه حسابرس بر اجتناب مالیاتی". پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری. دانشگاه اصفهان.
۳. جیم، محمد (۱۳۷۹). "رفتار حرفه ای مشاوران مالیاتی: اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی". **مجله حسابرس**، ۶: ۴۱-۴۳.
۴. مهرانی، ساسان؛ سیدی، سیدجلال (۱۳۹۳). "بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و اختلاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". **مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. ۲۴: ۷۵-۵۰.
۵. حمیدیان، محسن؛ (۱۳۹۶). "بررسی ابعاد مختلف راهبری شرکتی با اجتناب مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". **فصلنامه دانش سرمایه گذاری**. ۲۳: ۲۴۴-۲۲۹.
6. Allingham, Michael G. and A. Sandmo. (1972), "Income tax evasion: A theoretical analysis". **Journal of Public Economics**, 1: 323-338.
7. Agrawal. K. K. (2007). "**Corporate Tax Planning**". Vol. 1. Sixth edition. 3-11.
8. Chen, S., X. Chen, Q. Cheng, and T. Shevlin. (2010). "Are family firms more tax aggressive than non-family firms?". **Journal of Financial Economics**, 95 (1): 41-61.
9. Dhaliwal, D., C. Gleason, and L. Mills. (2004). "Last-chance earnings management: Using the tax expense to meet analysts' forecasts". **Contemporary Accounting Research**, 21 (2): 431-459.
10. Dopuch, N., & Simunic, D. (1982). "Competition in auditing: An assessment". In **Fourth Symposium on auditing research** (pp. 401-450). University of Illinois.
11. De Angelo, L. E. (1981). "Auditor size audit quality". **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3 No. 3, pp. 183-189.
12. Defond, M. L. (1992). "The association between changes in client firm agency costs and auditor switching". **A Journal of Practice and theory**, Vol. 11 No. 1, pp. 16-31.
13. Greene, W. H. (1993). "**Econometric Analysis**". 2nd edition. New York: Macmillan.
14. Gupta, S., and K. Newberry. (1997). "Determinants of the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal study". **Journal of Accounting and Public Policy**, 16 (1): 1-34.
15. Gao, L., & Kling, G. (2012). "The impact of corporate governance and external audit on compliance to mandatory disclosure requirements in China". **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol. 21 No. 1, pp. 17-31.
16. Hanlon, M., and S. Heitzman. (2010). "A review of tax research." **Journal of Accounting and Economics**, 50 (2-3): 127-178.

17. Heckman, J. (1979). "The Common Structure of Statistical Models of Truncation, Sample Selection and Limited Dependent Variables and a Simple Estimator for Such Models". **Journal of Economic and Social Measurement**, 5: 475-492.
18. Hogan, B. and, T. Noga. (2012). "The Association between Changes in Auditor Provided Tax Services and Long-Term Corporate Tax Avoidance". **Working Paper Northeastern University - College of Business Administration**.
19. Jensen, M., and, W. Meckling. (1976). "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure". **Journal of Financial Economics**, 3 : 305-360.
20. Kothari, S.P., Leone, Andrew J., and Charles E. Wasley. (2005). "Performance matched discretionary accrual measures". **Journal of Accounting and Economics**, 39: 163-197.
21. Lassila, D., T. Omer, M. Shelley, and L. Smith.(2010). "Do complexity, governance, and auditor independence influence whether firms retain their auditors for tax services?". **Journal of the American Taxation Association**, 32 (1): 1-23.
22. 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.
23. Mills, L. F. and Kaye J. Newberry. (2001). "The Influence of Tax and Nontax Costs on Book Tax Reporting Differences: Public and Private Firms". **The Journal of the American Taxation Association**, 23(1): 1-19.
24. Rego, S., (2003). "Tax avoidance activities of U.S. multinational corporations". **Contemporary Accounting Research**, 20 (4): 805-833.
25. Tan, F., & Yim, A. (201۵). **Can strategic uncertainty help deter tax evasion? An experiment on auditing rules**. *Journal of Economic Psychology*, 40, 161-174.
26. Wild, J. J. (1996). "The audit committee and earnings quality". **Journal of Accounting, Auditing & Finance**. Vol. 11, No. 2, 247-276.

سایت رسمی [www.iaaaar.com](http://www.iaaaar.com)

تلفکس ۴۴۸۴۴۷۰۵-۴۴۸۴۴۹۷۵

پست الکترونیک [iranianiaa@yahoo.com](mailto:iranianiaa@yahoo.com)

سایت انجمن حسابداری ایران [www.iranianaa.com](http://www.iranianaa.com)



## **The Relationship between Type of Audit Opinion And Audit Size with Tax Avoidance Using Heckman**

### **Hoda Hemmati (PhD)**

Department of Accounting, Roudehen Branch, Islamic Azad University, Roudehen, Iran

### **MohammadAli Jaberi©**

M.A. of Accounting, University of Raja, Qazvin, Iran

### **Karim Imani**

Faculty Member of Farvardin Higher Education Institute, Accounting Department, Iran

### **Mohammad Ali Shamohammadi**

M.A. of Accounting, University of Isfahan, Iran

(Received: 17 April 2017; Accepted: 29 May 2017)

The main purpose of this research is investigation the effect of clean opinions, big four of Auditor on the level of clients' Tax Avoidance. The auditor expertise in an industry is constructive ideas to help clients, providing fresh insights and solutions to some of the issues that are faced by clients in their respective industries. Tax Avoidance and evasion in countries has caused that the country's tax revenue is estimated to be less than that. As industry experts have superior knowledge and experience than are lay, therefore, clients receive tax audit from auditors are expert in comparison to other auditors.

Present research is study of applied and causation research which in that the effects of single and dual expertise in the industry on corporates tax avoidance in to help 9 hypotheses were investigated.

The study sample consisted of 71 companies for the period 2004 to 2014 were studied. Research hypotheses by using Heckman two-stage procedure and panel data statistical methods have been tested.

The results show that nonclean opinions and big auditors have an effect on corporate tax avoidance. In other words, the companies that their auditors are the nonclean opinions and big auditors, have lower cash effective tax rates.

**Keywords:** Tax Avoidance, Effective Tax Rate, Type of Opinion, Audit Firm Size, Hackman's Two-Stage Method.