



بررسی نقش مالکیت دولتی بر رابطه اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی: آزمون تجربی نظریه جیب بزرگ

روح اله عرب^۱

محمد غلامرضا پور^۲

نرجس امیرنیا^۳

امیر عمادالدینی^۴

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۶/۰۳

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۳/۲۳

چکیده

اجتناب از مالیات منجر به عدم تقارن اطلاعات شرکت‌ها می‌شود و کیفیت اطلاعات حسابداری را تضعیف می‌کند. حساب‌رسان باید رویه‌های حسابرسی بیشتری را برای کنترل ریسک‌های حسابرسی که ممکن است ناشی از اجتناب از مالیات باشند، اجرا کنند و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهند. لذا، بر اساس روند حسابرسی مبتنی بر ریسک و نظریه جیب بزرگ پژوهش حاضر به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی و اثر تعدیل‌کنندگی مالکیت دولتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ استفاده شده است، به طوری که پس از اعمال محدودیت‌های موردنظر در این پژوهش، نمونه نهایی متشکل از ۸۸ شرکت انتخاب گردید. پس از اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش از تجزیه تحلیل رگرسیون خطی چند متغیره، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شد. آزمون فرضیه‌ها نیز با استفاده از نرم‌افزار اقتصادسنجی Eviews و تکنیک‌های آماری داده‌های تلفیقی صورت پذیرفته است. نتایج حاصل از آزمون‌های آماری پژوهش نشان می‌دهد که اجتناب مالیاتی موجب افزایش میزان حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها می‌شود. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که تاثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های با مالکیت دولتی به مراتب کمتر است. همچنین، نتایج آزمون تحلیل حساسیت نشان داد که استفاده از معیارهای جایگزین برای سنجش اجتناب مالیاتی نیز تاثیری بر نتایج اصلی پژوهش ندارد و نتایج پژوهش از استحکام برخوردار است.

واژه‌های کلیدی: اجتناب مالیاتی، حق‌الزحمه حسابرسی، مالکیت دولتی، نظریه جیب بزرگ.

- ۱- استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی گلستان، گرگان، ایران. (نویسنده مسئول) arabroohollah@yahoo.com
- ۲- کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی گلستان، گرگان، ایران. Mohammad.gh5736@gmail.com
- ۳- کارشناسی ارشد حسابرسی، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. narjes.amirniya@yahoo.com
- ۴- دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. emad5583@gmail.com

۱- مقدمه

حق‌الزحمه حسابرسی هزینه اقتصادی است که به سازمان‌ها تحمیل می‌شود و همین عامل باعث ایجاد تحقیقات زیادی در جهت بررسی عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی شده است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۵). پژوهش سیمونیک^۱ (۱۹۸۰) از اولین مطالعاتی بود که به بررسی عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت و حق‌الزحمه حسابرسی تبدیل به یک موضوع کلی برای محققان شد. عوامل تأثیرگذار روی حق‌الزحمه حسابرسی در تحقیقات قبلی را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد: فاکتورهای میکرو و فاکتورهای ماکرو. فاکتورهای میکرو شامل ویژگی‌های شرکت، ویژگی‌های شرکت حسابداری، ویژگی‌های مدیریت، ویژگی‌های حسابرسان، فاکتورهای خطر و رفتار شرکت‌ها است. فاکتورهای ماکرو عمدتاً شامل محیط اقتصادی و قانونی است (هوآ، ۲۰۱۸). امروزه، مفهوم ریسک حسابرسی با استانداردهای حسابرسی بین‌المللی معرفی شده است و استانداردهای جدید حسابرسی در سال (۲۰۰۶) منتشر شده‌اند. در مورد شکست کنترل داخلی مانند انزون و وردلکام، حسابرسی مدرن ریسک‌گرا به تدریج به روند کل صنعت حسابرسی تبدیل شده است که نیازمند حسابرسی است که تا ارزیابی معقولی از ریسک شرکت انجام دهند.

از طرفی در اکثر کشورها بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات تأمین می‌شود. سهم از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است. در این میان اجتناب و فرار از مالیات در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه که برآورده شده است کمتر باشد. اجتناب مالیاتی در محدوده‌ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به طور عمده قوانین محدودکننده‌ای در زمینه کنترل اجتناب مالیاتی وجود ندارد. شرکت‌ها معمولاً به وسیله انتقال سود از حوزه مالیات بالا به یک منطقه کم مالیات و قیمت‌گذاری کالاها و خدمات فروخته شده بین شرکت‌های وابسته از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند (خانی و همکاران، ۱۳۹۳).

اجتناب مالیاتی، شفافیت سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد (چن و تانگ^۲، ۲۰۱۲) و کیفیت اطلاعات حسابداری را تضعیف می‌کند (ویر^۳، ۲۰۰۹) و در نتیجه، حسابرسان با ریسک حسابرسی بیشتری مواجه خواهند شد و باید تلاش‌های بیشتری انجام دهند. با توجه به نظریه جیب بزرگ، افزایش ریسک حسابرسی منجر به هزینه‌های حسابرسی بالاتر خواهد شد (دای^۴، ۱۹۹۳). در واقع نظریه جیب بزرگ بیان می‌کند زمانی که ریسک حسابرسی شرکت صاحبکار زیاد است امکان دارد شرکت‌های حسابرسی در معرض خطر دادرسی‌ها، تحریم‌های قانونی و از دادن ثروت قرار گیرد و هرچه شرکت‌های حسابرسی ثروت بیشتر (جیب بزرگ) داشته باشند، بیشتری در معرض خطر هستند و انگیزه‌های بیشتری برای حسابرسی صورت‌های مالی و نظارت موثر بر سیستم گزارش مالی به منظور اجتناب یا کاهش زیان‌های مالی دارند که در نهایت منجر می‌شود حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری را درخواست کنند (دای، ۱۹۹۳). بر پایه این استدلال هو (۲۰۱۸) نشان دادند اجتناب مالیاتی شرکت خطرات بالقوه و ضرر و زیان‌های اساسی ریسک‌های حسابرسی شامل خطر دعوی قضایی، جرمه‌های قانونی، افت اعتبار و غیره را افزایش می‌دهد که در نهایت منجر به بیشتر شدن حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد. بنابراین، انتظار می‌رود که افزایش اجتناب مالیاتی موجب افزایش ریسک‌های مرتبط با حسابرسی و در نتیجه، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی گردد. از سوی دیگر، این امکان نیز وجود دارد که این تاثیر در شرکت‌هایی که از سهامدارن دولتی برخوردارند، متفاوت از سایر شرکت‌ها باشد. چرا که بزعم مطالعه اخیر هو (۲۰۱۸) حمایت دولتی و ارتباطات سیاسی در پشت شرکت‌های دولتی موجب ایجاد ضمانت‌های نامحسوس برای آن‌ها می‌شود که احتمال دعوی قضایی حسابرسان را در آینده و ریسک حسابرسی را کاهش می‌دهد و بر اساس نظریه جیب بزرگ که مبتنی بر ریسک حسابرسی است، در شرکت‌هایی با مالکیت دولتی، تأثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر حق‌الزحمه حسابرسی به مراتب کمتر است.

• **اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی**
حق الزحمه حسابرسی تابعی از تلاش حسابرسان و ضرر و زیان‌های بالقوه مانند خطرات دعوی قضایی، جریمه‌های قانونی و از دست دادن اعتبار است (سیمونیک، ۱۹۸۰). اجتناب مالیاتی تلاش‌های حسابرسان و زیان‌های بالقوه را به دو طریق افزایش می‌دهد. اولاً، اجتناب مالیاتی کیفیت اطلاعات حسابداری را کاهش می‌دهد. زمانی که این بحث پیش می‌آید که اجتناب مالیاتی چگونه کیفیت اطلاعات حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد، دید علمی عمدتاً روی مدیریت سود تمرکز می‌کند و بسیاری از اقلام تعهدی مربوط به مالیات بر درآمد به مدیریت سود کمک می‌کند (هانلون و سلمورد، ۲۰۰۹). تأثیر مدیریت سود بر روی اطلاعات مربوط به جریان‌های نقدی آتی در اقلام تعهدی مربوط به مالیات بر درآمد موجب می‌شود احتمال اظهارات نادرست مالی و روبرو شدن شرکت با دعوی قضایی افزایش یابد (ماری و همکاران^۷، ۲۰۰۷). دالیوال و همکاران^۸ (۲۰۱۰) معتقد بودند که از آنجا که مالیات بر درآمد آخرین مورد است که در گزارش مالی مورد شناسایی قرار می‌گیرد، آخرین فرصت برای مدیریت سود محسوب می‌شود. مدیران بر نرخ موثر مالیاتی شرکت از طریق روش‌های حسابداری مانند اختلال در مالیات بر درآمد معوق یا اختلافات حسابداری و مالیاتی برای رسیدن به هدف مدیریت سود تأثیر خواهند گذاشت. هزینه‌های مالیات بر درآمد معوق نقش مهمی را در اقلام تعهدی اختیاری و غیر اختیاری مدیریت سود برای جلوگیری از کاهش سودها ایفا می‌کنند. هنگامی که اجتناب مالیاتی تبدیل به یک ابزار در شرکت‌ها برای هدایت مدیریت سود می‌شود، آن‌ها به ناچار بر روی کیفیت سود تأثیر خواهند گذاشت. بطور خلاصه، اجتناب مالیاتی شرکت کیفیت اطلاعات حسابداری را از طریق مدیریت سود کاهش می‌دهد، بطوری‌که ریسک حسابرسی مواجه شده با حسابرسان افزایش می‌یابد (هو، ۲۰۱۸). همچنین، رضایی و جعفری نیارکی (۱۳۹۴) دریافتند که رابطه مثبت و معنی‌دار

با این حال در عمده مطالعات داخلی صورت گرفته این موضوع نادیده انگاشته شده و یک فضای خالی در ادبیات حسابداری، حسابرسی و مالیاتی برای تحقیق در این باره وجود دارد که این خود، انگیزه‌ای جهت انجام پژوهش حاضر می‌باشد. لذا در پژوهش حاضر سعی بر آن است که رابطه بین اجتناب مالیاتی با حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها و همچنین اثر تعدیل‌کنندگی مالکیت دولتی بر اساس نظریه جیب بزرگ مورد بررسی قرار گیرد.

نتایج پژوهش حاضر می‌تواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی زیر را به همراه داشته باشد:

اول اینکه پژوهش حاضر از این حیث دارای اهمیت است که در زمره نخستین تحقیقات داخلی می‌باشد که به بررسی این موضوع و به آزمون نظریه جیب بزرگ پرداخته و از این رو، می‌تواند به توسعه ادبیات حسابداری، حسابرسی و مالیاتی در کشورهای در حال توسعه از جمله بازار سرمایه نوظهور ایران، کمک شایانی نماید. دوم اینکه، یافته‌های پژوهش می‌تواند موجب درک بهتر سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران بازار سرمایه و تدوین‌کنندگان مقررات حرفه حسابرسی از تأثیر اجتناب مالیاتی بر حق الزحمه حسابرسی گشته و در امر تصمیم‌گیری آنان راهگشا باشد. در نهایت، نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های آتی در حوزه نظریه جیب بزرگ پیشنهاد نماید. در ادامه، ساختار مقاله به این شکل است که ابتدا با ارائه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه پژوهش تبیین و توضیح مبسوطی از نحوه اندازه‌گیری متغیرها ارائه می‌شود. سپس الگوی پژوهش توضیح داده شده و نتایج و یافته‌های حاصل از اجرای آن بیان می‌شود. در خاتمه نیز، به ارائه پیشنهادها و پژوهش‌های پرداخته می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

در این قسمت ابتدا به بیان مبانی نظری و ارتباط بین متغیرهای تحقیق پرداخته، سپس پیشینه‌های خارجی و داخلی مرتبط با تحقیق بیان می‌شود.

بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکت‌ها وجود دارد.

ثانیا، اجتناب مالیاتی شفافیت اطلاعات شرکت را کاهش می‌دهد. اجتناب مالیاتی به خودی شفاف نیست، بلکه یک بازی بین شرکت‌ها و مقامات مالیاتی است، شرکت‌ها رفتار اجتناب از مالیات خود را تا حد ممکن پنهان خواهند کرد تا از نظارت مسئولان مالیات جلوگیری شود و شفافیت اطلاعات حسابداری را کاهش دهند. در عین حال، استراتژی برنامه‌ریزی مالیات، ساختار سازمانی شرکت را تغییر می‌دهد و پیچیدگی فعالیت‌های مالی و ساختارهای سازمانی را افزایش می‌دهد. پیچیدگی ساختار سازمانی و تراکنش‌های اجتناب از مالیات ممکن است به تصویب نرسد. در زمان مشابه، استراتژی برنامه‌ریزی مالیاتی، ساختار سازمانی شرکت را تغییر می‌دهد و پیچیدگی ساختارهای سازمانی و فعالیت‌های مالی را افزایش می‌دهد. پیچیدگی ساختارهای سازمانی و معاملات اجتناب‌های مالیاتی ممکن نیست به سرمایه‌گذاران و تحلیلگران خارجی منتقل شود (ویر، ۲۰۰۹). اجتناب مالیاتی شرکت نیز توزیع و جهت‌گیری سرمایه و دارایی‌ها را تغییر می‌دهد. اگر توزیع و جریان سرمایه و دارایی توسط سرمایه‌گذاران خارجی برای درک مبدأ و پایداری جریان نقدینگی مورد استفاده قرار گیرد، شفافیت گزارش مالی شرکت کاهش خواهد یافت. شرکت‌ها با درجه بالایی از اجتناب از مالیات ممکن است مشکلات اداری بیشتری داشته باشند. محاسبه هزینه‌های مالیات بر درآمد پیچیده است، به رسمیت شناختن ارقام تعهدی مربوط به مالیات بر درآمد نیاز به استفاده از قضاوت حرفه‌ای دارد، افزایش عدم تقارن اطلاعات بین مدیران ارشد، سهامداران و حسابرسان، شرایطی را برای مدیران فراهم می‌کند که با صدمه به منافع سهامداران فرصت سودآوری خود را افزایش دهند. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که برخی از مدیران می‌توانند از تکنیک‌های پیچیده برای صرفه‌جویی در پرداخت مالیات استفاده کنند (دسایه و درماپالا، ۲۰۰۶).

مدیران منابع شرکتی را با استفاده از معاملات اجتناب مالیاتی هدایت می‌کند که در نهایت گزارشات مالی شرکت را دچار تحریف می‌کند. هنگامی که اجتناب مالیاتی شرکت‌ها آشکار گردد، قیمت سهام شرکت کاهش می‌یابد (هالنون و سلمورد، ۲۰۰۹). اجتناب مالیاتی شرکت‌ها حتی مرتبط با سقوط قیمت سهام مرتبط است (کیم و همکاران، ۲۰۱۱). از دست دادن سهامداران، اقامه دعوی بر علیه شرکت و حسابرسان را به همراه خواهد داشت. براساس مطالب فوق، اجتناب از مالیات شرکت بر ریسک حسابرسی از حداقل دو جنبه کیفیت اطلاعات حسابداری و شفافیت اطلاعات شرکت تاثیر می‌گذارد. همچنین خطرات بالقوه و زیان‌های احتمالی ناشی از شکست حسابرسی، از جمله خطر دعوی قضایی، جریمه‌های قانونی، کاهش اعتبار و غیره را افزایش می‌دهد و با توجه به نظریه جیب بزرگ، افزایش ریسک حسابرسی منجر به حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر خواهد شد (هو، ۲۰۱۸).

• مالکیت دولتی، اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی

دولت به‌عنوان اصلی‌ترین حامی اقتصاد هر کشور همواره نقش قیم را برای واحدهای اقتصادی در هر جامعه ایفا می‌کند. دولت‌ها به دلیل در اختیار گرفتن قدرت تصمیم‌گیری در شرکت‌ها و پیاده‌کردن سیاست‌های کلان خود همواره یک سرمایه‌گذار بزرگ در کشورهای در حال توسعه و مخصوصا ایران بوده است. جدای از بحث‌های مربوط به معایب یا مزایای این گونه مالکیت، باید این نکته در نظر گرفته شود که حاکمیت شرکتی ناشی از مالکیت دولتی، نقش قابل توجهی در راهبردهای مالی و عملیاتی شرکت‌های سهامی دارد. زیرا که به نظر می‌رسد سهامداران دولتی، نفوذ عمیق‌تر و مؤثرتری نسبت به سایر سهامداران در کنترل ارکان مختلف شرکت داشته باشند. این امر ممکن است به یکی این دلیل باشد که نهادهای دولتی به دلیل نفوذ سیاسی و اتصال به دولت می‌توانند نظرات و آراء خود را در راهبری شرکت،

ورشکستگی شرکت‌های دولتی در مقایسه با شرکت‌های غیر دولتی نسبتاً پایین است، که ریسک دعوی قضایی حساب‌برسان را کاهش می‌دهد. حمایت دولتی و ارتباطات سیاسی در پشت شرکت‌های دولتی موجب ایجاد ضمانت‌های نامحسوس برای شرکت‌های دولتی شده است. علاوه بر این، شرکت‌های دولتی زمانی که عملکرد آن‌ها دچار مشکل شده است، احتمال بیشتری برای دریافت کمک‌های دولتی دارند. ضمانت‌های نامحسوس ارائه شده توسط دولت برای شرکت‌های دولتی، احتمال دعوی قضایی حساب‌برسان را در آینده و ریسک حسابرسی را کاهش می‌دهد، بطوری که هزینه‌های حسابرسی سقوط خواهد کرد، هو (۲۰۱۸) معتقد است ریسک ناشی از اجتناب از مالیات، در حسابرسی شرکت‌های غیردولتی موجب می‌شود حق الزحمه حسابرسی که توسط شرکت‌های حسابرسی اخذ می‌شوند افزایش یابد و شرکت‌های دولتی به دلیل حمایت دولت و بوجود آمدن ضمانت‌های نامحسوس ریسک کمتری دارند که موجب می‌شود حق الزحمه کمتری پرداخت کنند.

۲-۱- پیشینه تجربی پژوهش

هو (۲۰۱۸) در پژوهش خود با عنوان اجتناب مالیاتی، حق الزحمه حسابرسی و مالکیت دولت به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی با نقش تعدیلی مالکیت دولت پرداخت. نتیجه حاصل حاکی از آن بود که اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی به طور مثبتی با هم در ارتباط هستند. همچنین مالکیت دولت رابطه اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی را تضعیف می‌کند.

ساک و ژائو^{۱۳} (۲۰۱۷) در تحقیقی به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی محیط اطلاعاتی بر رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری با اجتناب مالیاتی شرکت‌های حاضر در بازار سرمایه آمریکا پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی باعث کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌ها می‌گردد. همچنین، در شرکت‌های دارای محیط اطلاعاتی

اعمال نمایند (محمدی و همکاران، ۱۳۹۳). تفاوت بین شرکت‌های دولتی و شرکت‌های غیردولتی در رابطه با انگیزه برای اجتناب از مالیات، میزان اجتناب از مالیات و ریسک ورشکستگی ممکن است منجر به اختلاف بین رابطه اجتناب از مالیات و حق الزحمه حسابرسی شود. از دیدگاه انگیزه اجتناب از مالیات و میزان اجتناب از مالیات، شرکت‌های غیردولتی دارای درجه بالاتری از اجتناب مالیاتی نسبت به شرکت‌های دولتی هستند. در حقیقت، مالیات، مسابقه بین شرکت و بخش مالیات است با این وجود، دولت از شرکت‌های دولتی در قالب مالیات و سود استفاده می‌کند. علاوه بر این، دولت نیازمند شرکت‌های دولتی است تا مالیات بپردازند به جای اینکه سهامداران شرکت‌های دولتی را تحریک کنند تا ارزش شرکت‌های دولتی بیشتر شود. از طرف دیگر، عملکرد شرکت‌های دولتی متناسب با ارتقای موقعیت‌های مدیریتی و شغلی است. سود گزارشات مالی یک راه اساسی برای نشان دادن عملکرد آن‌ها است (وانگ و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۰). چن و لو^{۱۲} (۲۰۱۵) نیز تأیید کردند که میزان اجتناب مالیاتی توسط شرکت‌های دولتی کمتر از شرکت‌های غیردولتی است.

از طرف دیگر حساب‌برسان در کشور ایران معتقدند که هزینه‌های نظارتی در شرکت‌های دولتی کمتر است؛ چرا که دولت‌مردان با انگیزه حسن شهرت، بر مدیران نظارت کافی خواهند داشت. عبارتی، به دلیل ساختار دولتی اقتصاد ایران، حساب‌برسان انتظار دارند به واسطه مشخص بودن انتظارات عملیاتی و هماهنگی سیاست‌های مالکیت، نوعی کنترل بر فعالیت‌های شرکت‌هایی با مالکیت دولتی فراهم آید که این کنترل، از پیچیدگی‌های موجود در عملیات چنین واحدهای اقتصادی می‌کاهد و در نتیجه مالکیت دولتی موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌گردد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۳). خدادادی و همکاران (۱۳۹۳) نیز در پژوهش خود شواهدی مبنی بر تاثیر منفی مالکیت دولتی بر میزان حق الزحمه دریافتی توسط حساب‌برسان مستقل ارائه داد. لذا با استفاده از تحلیل خطر ورشکستگی شرکت‌ها، ریسک

ضعیف، رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری و کاهش اجتناب مالیاتی قوی‌تر است.

گایا و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی با نقش تعدیلی کیفیت حسابداری پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنادار وجود دارد و همچنین کیفیت حسابداری رابطه بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی را تعدیل می‌کند.

کریشنان و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۶) در بررسی رابطه تمرکز مشتری و حق‌الزحمه حسابداری به این نتیجه رسیدند که تمرکز مشتری باعث کاهش ریسک تجاری شرکت می‌شود. در واقع، تمرکز مشتری رابطه منفی و معناداری با حق‌الزحمه حسابداری دارد.

لی و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۶) در بررسی رابطه کیفیت حسابداری و اجتناب مالیاتی با استفاده از نمونه‌ای بین المللی از شرکت‌های ۳۱ کشور به این نتیجه رسیدند که بین کیفیت حسابداری و احتمال اجتناب مالیاتی رابطه منفی وجود دارد.

مارتینز و لسا^{۱۷} (۲۰۱۴) در پژوهشی خود به این نتیجه رسیدند که اجتناب مالیاتی موجب افزایش میزان حق‌الزحمه حسابداری می‌گردد.

ریچاردسون و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۳) اثر بحران مالی را بر اجتناب مالیاتی بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که بحران مالی به طور مثبت و معناداری با اجتناب مالیاتی وابسته است.

مهرانپور و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی رابطه بین سرمایه اجتماعی و حق‌الزحمه حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که سرمایه اجتماعی نشئت گرفته از دین‌داری، جمع‌گرایی و رابطه با سایر شرکت‌ها، بر حق‌الزحمه حسابداری اثر منفی و معناداری دارد. با وجود این، برای سایر شاخص‌های سرمایه اجتماعی، یعنی ارزش‌های خانوادگی و رابطه با دولت، اثر معناداری مشاهده نشد.

خدادادی و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق‌الزحمه

حسابرسی پرداختند. نمونه آماری متشکل از ۶۰ شرکت برای دوره زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ بود و نتایج پژوهش نشان داد که تمرکز مشتری ارتباط منفی و معناداری با حق‌الزحمه حسابداری دارد.

شکراللهی و همکاران (۱۳۹۶) طی تحقیقی به تأثیر اجتناب مالیاتی و نظام راهبری شرکتی بر حق‌الزحمه حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان داد بین نظام راهبری شرکتی و حق‌الزحمه حسابداری رابطه‌ای وجود ندارد و بین اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابداری رابطه منفی وجود دارد و همچنین نظام راهبری شرکتی اثر تعاملی بین اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه ندارد.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر حق‌الزحمه حسابداری مستقل پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از این است که صلاحیت حسابداری داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق‌الزحمه حسابداری رابطه معنادار منفی داشته و مهارت‌های محاسباتی و IT، مدارک حرفه‌ای و علمی، مدت ساعات آموزشی با حق‌الزحمه حسابداری رابطه‌ای ندارند. در کل نتایج حاکی از عدم تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر حق‌الزحمه حسابداری مستقل می‌باشد.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی ارتباط بیش‌اطمینانی مدیریت و حق‌الزحمه حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد بین بیش‌اطمینانی مدیریت و حق‌الزحمه حسابداری ارتباط منفی و معناداری برقرار است.

دیانتی دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه رقابت بازارمحصول با حق‌الزحمه حسابداری پرداختند. نتایج بدست آمده از پژوهش نشان داد که رقابت بازار محصول بر حق‌الزحمه حسابداری مستقل تأثیر منفی معناداری دارند.

واعظ و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر حق‌الزحمه حسابداری پرداختند و به

۱) شرکت‌هایی که تاریخ پذیرش آن‌ها در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۹۲ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۶ نیز در فهرست شرکت‌های بورسی باشند.

۲) به منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.

۳) طی سال‌های مذکور تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.

۴) جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند (شرکت‌های سرمایه‌گذاری به علت تفاوت ماهیت فعالیت با بقیه شرکت‌ها در جامعه آماری منظور نشدند).

۵) اطلاعات تفصیلی مرتبط با حق الزحمه حسابرسی در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء شده باشد.

پس از اعمال محدودیت‌های فوق تعداد ۸۸ شرکت (طبق جدول ۱) به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شدند. داده‌های تحقیق حاضر با مراجعه به صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود در سامانه کدال، پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج گردید. جهت تجزیه و تحلیل نهایی داده‌ها نیز از نرم افزارهای اقتصادسنجی Eviews استفاده شده است.

این نتیجه رسیدند که بین تخصص موسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش نشان داد که عوامل تداوم انتخاب حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه تحقیق و بر اساس روند حسابرسی مبتنی بر ریسک و نظریه جیب بزرگ، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: اجتناب مالیاتی باعث افزایش میزان حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها می‌شود.

فرضیه دوم: تاثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های با مالکیت دولتی به مراتب کمتر است.

۴- روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، پژوهشی تحلیلی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها از نوع تحقیقات نیمه‌تجربی پس‌رویدادی است که با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره و مدل‌های اقتصادسنجی انجام شده است. جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش را شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۶ تشکیل می‌دهند و نمونه انتخابی تحقیق نیز شرکت‌هایی می‌باشند که مجموعه شرایط زیر را دارا باشند:

جدول ۱- روند انتخاب نمونه آماری

ردیف	شرح	تعداد شرکت‌ها
۱	کل شرکت‌هایی که تا پایان سال ۱۳۹۶ عضو بورس بودند.	۳۵۱
۲	ز ابتدای سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار پذیرفته نشده باشد و تا پایان سال ۱۳۹۶ از بورس خارج شده باشد.	(۷۲)
۳	سال مالی آن منتهی به پایان اسفندماه نباشد	(۵۹)
۴	تغییر فعالیت و یا تغییر سال مالی داده باشد؛	(۳۵)
۵	جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی باشد	(۶۲)
۶	اطلاعات تفصیلی مرتبط با حق الزحمه حسابرسی در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء نشده باشد.	(۳۵)
۷	تعداد نمونه آماری انتخاب شده	۸۸

۵- مدل و متغیرهای تحقیق

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیون چند متغیره زیر استفاده شده است:

مدل (۱)

$$LNFE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TA_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 RECINV_{i,t} + \beta_4 FOREIGN_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \beta_8 BIG_{i,t} + \beta_9 TENURE_{i,t} + \beta_{10} INDSPEC_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۲)

$$LNFE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TA_{i,t} + \beta_2 STATE_{i,t} + \beta_3 TA * STATE_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 RECINV_{i,t} + \beta_6 FOREIGN_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 LOSS_{i,t} + \beta_{10} BIG_{i,t} + \beta_{11} TENURE_{i,t} + \beta_{12} INDSPEC_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در مدل‌های فوق:

- متغیر وابسته

متغیر وابسته در این پژوهش حق‌الزحمه حسابرسی (LNFE) است که برای سنجش آن مطابق با مطالعات (آودوست کولیر^{۱۹}، ۲۰۱۵؛ هاردیس و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۵؛ نخیلی و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۸؛ میترا و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۸؛ ایمانی برندق، ۱۳۹۶؛ مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۷) از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی استفاده شده است.

- متغیر مستقل

متغیر مستقل پژوهش حاضر اجتناب مالیاتی است که برای سنجش آن از دو سنجه استفاده شده است. سنجه اول مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی شرکت (ETR) است که اشاره به نسبت کل هزینه مالیات به درآمد قبل از مالیات دارد. این اندازه‌گیری به طور گسترده‌ای در مطالعات اخیر (لانیس و ریچاردسون^{۲۳}، ۲۰۱۲؛ گایا و همکاران، ۲۰۱۷)، استفاده شده است. نرخ موثر مالیاتی یک معیار مناسب برای ارزیابی رفتار اجتناب از مالیات شرکت‌ها به دلایل مختلف است. نرخ موثر مالیاتی می‌تواند هر نوع کاهش مالیات را از طریق پناهگاه‌های مالیاتی و نقاط ضعف موجود در قوانین مالیاتی شناسایی کند (دیرنگ و همکاران^{۲۴}، ۲۰۱۷). نرخ موثر مالیاتی یک تابع معکوس از اجتناب مالیاتی

است، زیرا مقادیر کمتر نرخ موثر مالیات، به دخالت بیشتری در اجتناب مالیات شرکت‌ها اشاره دارد (فرانک و همکاران^{۲۵}، ۲۰۰۹). از آنجا که هر چه نرخ موثر مالیاتی شرکت کمتر باشد، میزان اجتناب مالیاتی آن شرکت بیشتر است، لذا نرخ‌های مالیاتی محاسبه شده، در عدد منفی یک (-۱) ضرب می‌شود. سنجه دوم اجتناب مالیاتی تفاوت دفتری مالیات (BTD) است که مطابق با پژوهش صفری‌گرائیلی و پودینه (۱۳۹۵) از طریق تفاوت بین سود حسابداری (سود قبل از مالیات) و سود مشمول مالیات شرکت بدست می‌آید که سود مشمول مالیات نیز از تقسیم هزینه مالیات بر نرخ مالیات قانونی محاسبه می‌گردد. به منظور همگن‌سازی، این متغیر بر ارزش دفتری کل دارایی‌ها تقسیم شده است.

- متغیر تعدیل‌گر

متغیر تعدیل‌گر این پژوهش مالکیت دولتی (STATE) می‌باشد. طبق ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور، شرکت دولتی واحد سازمانی می‌باشند که با اجازه قانون تشکیل شده و بیش از ۵۰ درصد از سهام آن به صورت مستقیم یا غیرمستقیم متعلق به دولت باشد. در این تحقیق برای متغیر وابستگی دولتی، متغیر مجازی قرار داده شده است، به نحوی که اگر شرکتی بیش از ۵۰ درصد سهام آن متعلق به دولت باشند مقدار یک و در غیراین صورت صفر خواهد بود (لاله ماژین و همکاران، ۱۳۹۶).

- متغیرهای کنترلی

مهم‌ترین متغیرهایی که بر مبنای مطالعات قبلی (هو، ۲۰۱۸؛ جی و همکاران^{۲۶}، ۲۰۱۸؛ کریشان و همکاران، ۲۰۱۶؛ نخیلی و همکاران، ۲۰۱۸؛ واعظ و همکاران، ۱۳۹۳؛ حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۴؛ دیانتی دیلمی و بیاتی، ۱۳۹۴؛ مشایخی و همکاران، ۱۳۹۵؛ خدادادی و همکاران، ۱۳۹۶؛ مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۷) به طور بالقوه بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیرگذارند، در مدل‌های پژوهش به عنوان متغیرهای کنترلی مدنظر قرار گرفتند که این متغیرها شامل سه عامل اندازه و پیچیدگی کسب و کار،

وضعیت مالی و ویژگی‌های موسسه حسابرسی هستند. اندازه و پیچیدگی کسب و کار عبارتند از اندازه شرکت، حساب‌های دریافتی و موجودی کالا و فروش خارجی و وضعیت مالی نظیر اهرم مالی، زیان شرکت و بازده دارایی می‌باشند. ویژگی‌های موسسه حسابرسی شامل اندازه موسسه حسابرسی، تصدی حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت است.

الف- اندازه و پیچیدگی کسب و کار

اندازه شرکت (SIZE): دیکینز و همکاران^{۲۷} (۲۰۰۸)، بیان کردند که حق الزحمه حسابرسی بر اساس ساعت‌های حسابرسی تعیین می‌شود. شرکت‌های بزرگ مشتریان بیشتری دارند و معاملات بیشتری انجام می‌دهند که نیازمند ساعت‌های حسابرسی بیشتر جهت تکمیل کار حسابرسی هستند. در نتیجه، این شرکت‌ها حق الزحمه‌های بالاتری نیز پرداخت می‌کنند (پالمروز^{۲۸}، ۱۹۸۶، سیمونیک، ۱۹۸۰). مشتریانی که پیچیدگی بیشتری دارند، شفافیت کمتر دارند و نیازمند تلاش حسابرسی وسیع‌تری هستند. بنابراین، اندازه شرکت مشتری بطور مثبتی با حق الزحمه‌های حسابرسی مرتبط است (نخیلی و همکاران، ۲۰۱۸). برای سنجش اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی دارایی‌های پایان دوره شرکت استفاده شده است.

حساب‌های دریافتی و موجودی کالا (REC&INV): دارایی‌هایی مانند حساب‌های دریافتی و موجودی کالا، نیازمند بررسی دقیق‌تر می‌باشند و این امر حق الزحمه حسابرسی بالاتری را نیز تحمیل می‌کند (کراسوئل و همکاران^{۲۹}، ۲۰۰۲ و فرانسیس و همکاران^{۳۰}، ۲۰۰۸). در این پژوهش موجودی کالا و حساب‌های دریافتی شرکت از تقسیم مجموع موجودی کالا و حساب‌های دریافتی بر دارایی‌های شرکت محاسبه شده است.

فروش خارجی (FOREIGN): شرکت‌های که فروش خارجی (صادرات) دارند، پیچیدگی آن‌ها افزایش می‌یابد که حسابرسی آن‌ها را نیز پیچیده‌تر و مشکل‌تر می‌کند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۸ و

های^{۳۱}، ۲۰۱۳). بنابراین انتظار می‌رود فروش خارجی باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی شود. متغیر مذکور، متغیری مجازی بوده که اگر شرکت، فروش خارجی داشته باشد به آن شرکت عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر اختصاص داده می‌شود.

ب- وضعیت مالی

اهرم مالی (LEV): ایتونن و پنی^{۳۲} (۲۰۱۲) بیان کردند که برنامه‌ریزی حسابرسی و ارزیابی ریسک، نقش مهمی در تعیین اندازه حق الزحمه حسابرسی ایفا می‌کند. خطرات درک شده از شرکت‌های مشتریان ممکن است تلاش حسابرسی مورد نیاز را افزایش دهد و در نتیجه شرکت حسابرسی حق الزحمه بالاتری را تقاضا کند. شرکت‌های مشتریانی که بدهی بالایی را تجربه می‌کنند یا اینکه شرکت‌های مشتریانی که با مشکلات مالی مواجه می‌شوند، ممکن است وسوسه شوند تا سود را دستکاری کنند و از اینرو حق الزحمه حسابرسی بالاتری پرداخت می‌کنند (بل و همکاران^{۳۳}، ۲۰۰۱؛ دی‌آنجلو و همکاران^{۳۴}، ۱۹۹۴). در این پژوهش، نسبت کل بدهی به کل دارایی‌ها به عنوان ابزاری برای اندازه‌گیری اهرم مالی به کار می‌رود.

زیان شرکت (LOSS): یک متغیر مجازی است، در صورتی که در سال مورد نظر شرکت زیان داشته باشد برابر عدد یک و در غیر این صورت برابر عدد صفر است. بل و همکاران (۲۰۰۱) دریافتند که شرکت‌هایی متحمل زیان می‌شوند و با مشکلات مالی مواجهند به احتمال زیاد برای انجام فعالیت‌های مدیریت سود ترغیب می‌شوند و حاضرند حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت کنند.

بازده دارایی (ROA): در این پژوهش، بازده دارایی طریق نسبت سود خالص به دارایی‌های شرکت اندازه‌گیری می‌شود. انتظار می‌رود بازده دارایی به عنوان یک متغیر برای وضعیت مالی مشتری، ارتباط منفی با حق الزحمه حسابرسی داشته باشد (نخیلی و همکاران، ۲۰۱۸؛ ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۶).

ج- ویژگی‌های موسسه حسابرسی

اندازه موسسه حسابرسی (BIG): متغیر مذکور، متغیری مجازی بوده که اگر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد به‌عنوان موسسه حسابرسی بزرگ در نظر گرفته شده و به آن شرکت عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر اختصاص داده می‌شود. انتظار می‌رود شرکت‌های بزرگ حسابرسی کیفیت حسابرسی بیشتری ارائه کنند و از اینرو، حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری را نیز مطالبه کنند (نخیلی و همکاران، ۲۰۱۸).

تصدی حسابرس (TENURE): برابر با تعداد سال‌های متوالی ارتباط حسابرس و مشتری می‌باشد. پیش‌بینی می‌شود دوره تصدی حسابرس ارتباط مثبتی با حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت شده توسط مشتریان دارد (آودوست کولیر، ۲۰۱۵).

تخصص حسابرس در صنعت (INDSPEC): نسبت مجموع دارایی‌های یک مؤسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص بر مجموع دارایی‌های صاحبکاران در همان صنعت به ازای هر سال. مؤسسه‌هایی متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازار آن‌ها از $[\frac{1}{2} \times (\text{شرکت‌های موجود در یک صنعت})]$ بیشتر باشد. چنانچه حسابرس متخصص صنعت باشد، مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر لحاظ می‌شود (پالمرز، ۱۹۸۶). پیرو مطالعه هاردیس و همکاران (۲۰۱۵)، یک رابطه مثبت بین تخصص شرکت حسابرسی در یک صنعت و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد.

از آنجا که در این تحقیق برای سنجش اجتناب مالیاتی از دو سنج (BTD, ETR) استفاده شده است، لذا مدل فوق برای هر یک از سنج‌های اجتناب مالیاتی به‌صورت جداگانه برآورد می‌گردد. به دلیل آن‌که داده‌های ترکیبی از نظر تعداد مشاهدات، پایین بودن احتمال همخطی بین متغیرها، کاهش تورش برآورد و ناهمسانی واریانس بر مدل‌های مقطعی یا سری زمانی برتری دارند (گجراتی و همکاران^{۳۵}، ۲۰۰۹)، به منظور برآورد مدل‌های تحقیق از تکنیک داده‌های ترکیبی استفاده شده است.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی

جدول (۲)، آمار توصیفی متغیرهای کمی مورد آزمون که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی می‌باشد که برای نمونه‌ای متشکل از ۴۴۰ شرکت- سال مشاهده در فاصله زمانی سال‌های ۱۳۹۲-۱۳۹۶ نشان می‌دهد.

همان‌گونه که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود، مقدار میانگین متغیر تفاوت دفتری مالیات (۰/۰۴۷)، حاکی از آن است که به‌طور متوسط سود قبل از مالیات شرکت‌ها بیشتر از سود مشمول مالیات آن‌ها است. میانگین نرخ موثر مالیاتی نیز حدود ۱۰ درصد بوده که با توجه به نرخ قانونی مالیات بر عملکرد شرکت‌های بورسی (۲۲/۵ درصد)، می‌توان گفت به‌طور کلی وضعیت مالیاتی شرکت‌ها با سیاست‌های مالیاتی سازگار نیست. همچنین، میانگین متغیر اهرم مالی نشان می‌دهد حدود ۵۷ درصد دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی را بدهی تشکیل می‌دهد. ضمن اینکه از بین متغیرهای تحقیق اندازه شرکت بیشترین انحراف معیار را به خود اختصاص داده است. جدول (۳) شاخص‌های درصد فراوانی و نما (مد) را برای متغیرهای کیفی ارائه می‌کند.

با توجه به جدول فوق، حدود ۲۲ درصد شرکت‌های نمونه دارای مالکیت دولتی هستند و حدود ۵۷ درصد شرکت‌های مورد بررسی دارای فروش خارجی و صادرات بوده، همچنین حدود ۱۳ درصد شرکت‌های نمونه زیان‌ده و صورت‌های مالی اغلب شرکت‌های نمونه توسط موسسات خصوصی حسابرسی شده‌اند. علاوه بر این حدود ۴۲ درصد موسسات حسابرسی که شرکت‌های نمونه توسط آن‌ها مورد حسابرسی قرار گرفت متخصص در صنعت بودند.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	نماد	کمترین	بیشترین	میانگین	میانہ	انحراف معیار
حق الزحمه حسابرسی	LNFEET	۴/۵۹۱	۹/۹۰۳	۷/۰۵۴	۷/۰۱۸	۰/۸۷۷
نرخ موثر مالیاتی	ETR	-۰/۸۶۳	۰	-۰/۱۰۳	-۰/۰۹۳	۰/۱۰۴
تفاوت دفتری مالیات	BTD	-۰/۳۷۰	۰/۵۶۱	۰/۰۴۷	۰/۰۲۴	۰/۱۱۶
اندازه شرکت	SIZE	۱۰/۵۳۳	۱۹/۱۷۱	۱۴/۰۰۵	۱۳/۹۲۳	۱/۲۴۱
حساب‌های دریافتی و موجودی کالا	REC&INC	۰/۰۰۱	۰/۹۱۱	۰/۵۰۹	۰/۵۰۸	۰/۲۱۴
اهرم مالی	LEV	۰/۰۱۳	۱/۸۰۵	۰/۵۷۲	۰/۵۸۷	۰/۲۴۴
بازده دارایی	ROA	-۰/۳۷۰	۰/۶۲۷	۰/۱۱۱	۰/۰۹۰	۰/۱۴۵
تصدی حسابرسی	TENURE	۱	۹	۳/۲۲۳	۳	۲/۱۹۹

جدول ۳- آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

متغیر	نماد متغیر	درصد فراوانی ۱	درصد فراوانی ۰	مد
مالکیت دولتی	STATE	٪۲۲/۲۷	٪۷۷/۷۳	۰
فروش خارجی	FOREIGN	٪۵۷/۰۵	٪۴۲/۹۵	۱
زیان شرکت	LOSS	٪۱۳/۸۶	٪۸۶/۱۴	۰
اندازه موسسه حسابرسی	BIG	٪۲۳/۱۸	٪۷۶/۸۲	۰
تخصص حسابرسی در صنعت	INDSPEC	٪۴۲/۰۵	٪۵۷/۹۵	۰

۲-۶- نتایج آزمون فرضیه‌ها

در داده‌های ترکیبی ابتدا از آزمون F لیمر استفاده می‌شود تا تلفیقی یا تابلویی بودن داده‌ها مشخص گردد. با توجه به نتایج بدست آمده که در جدول (۴) ارائه شده است، سطح معناداری آماره F لیمر برای هر دو مدل کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرضیه صفر آزمون رد شده و بیانگر آن است که برای تخمین مدل‌های پژوهش باید از روش داده‌های تابلویی استفاده شود. سپس با توجه به تابلویی بودن مدل، باید برای تعیین نوع داده‌های تابلویی (روش اثرات ثابت یا تصادفی) از آزمون هاسمن استفاده شود. همان‌طور که در جدول (۴) نیز ملاحظه می‌شود، با توجه به نتایج این آزمون و سطح معناداری آن، در تمامی مدل‌ها لازم است که مدل‌ها به روش اثرات ثابت برآورد گردد. نتایج آزمون بروش پاگان برای بررسی فرض ناهمسانی واریانس در اجزای اخلال در مدل‌های پژوهش نیز حاکی از وجود ناهمسانی واریانس بوده که برای رفع این مشکل، از روش حداقل

مربعات تعمیم‌یافته برای برآورد مدل‌ها استفاده شده است.

همچنین، برای اطمینان از عدم وجود مشکل همخطی بین متغیرهای توضیحی، آزمون همخطی با استفاده از عامل تورم واریانس (VIF) مورد بررسی قرار گرفت که با توجه آن‌که مقادیر این آماره برای متغیرهای توضیحی کمتر از ۱۰ است، لذا همخطی بین آن‌ها وجود ندارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش بر اساس هر یک از دو سنجه اجتناب مالیاتی، در جدول (۵) نشان داده شده است.

جدول ۴- آزمون افلیمر، هاسمن و ناهمسانی واریانس

مدل	متغیر مستقل	آزمون F لیمر		آزمون هاسمن		آزمون ناهمسانی واریانس	
		آماره	سطح معناداری	آماره	سطح معناداری	آماره	سطح معناداری
مدل (۱)	ETR	۶/۳۹۵	۰/۰۰۰	۱۶/۷۹۳	۰/۰۰۲	۷/۸۴۲	۰/۰۰۰
	BTD	۶/۳۸۵	۰/۰۰۰	۱۷/۷۸۹	۰/۰۰۰	۷/۴۲۸	۰/۰۰۰
مدل (۲)	ETR	۶/۲۹۲	۰/۰۰۰	۱۸/۵۴۲	۰/۰۰۰	۶/۵۰۴	۰/۰۰۰
	BTD	۶/۱۶۱	۰/۰۰۰	۲۶/۴۱۰	۰/۰۰۹	۵/۶۰۰	۰/۰۰۰

جدول ۵- نتایج بر آورد فرضیه اول پژوهش بر اساس دو سنج اجتناب مالیاتی

BTD		ETR		C
سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری	ضریب	
۰/۸۸۸	-۰/۱۰۰	۰/۷۵۰	-۰/۲۲۹	
۰/۰۰۱	-۰/۰۸۴	۰/۰۳۷	-۰/۲۳۳	TA
۰/۰۰۰	۰/۵۰۹	۰/۰۰۰	۰/۵۱۷	SIZE
۰/۴۶۱	-۰/۰۶۴	۰/۵۳۱	-۰/۰۵۵	RECINV
۰/۷۳۳	-۰/۰۲۸	۰/۹۵۰	۰/۰۰۵	FOREIGN
۰/۵۷۷	-۰/۰۸۵	۰/۵۶۸	-۰/۰۸۹	LEV
۰/۰۰۶	-۰/۸۲۶	۰/۰۰۵	-۰/۴۸۹	ROA
۰/۵۵۸	-۰/۰۳۳	۰/۷۸۵	-۰/۰۱۶	LOSS
۰/۲۶۹	-۰/۰۹۴	۰/۲۴۱	-۰/۱۰۱	BIG
۰/۴۲۸	-۰/۰۰۷	۰/۴۶۹	-۰/۰۰۷	TENURE
۰/۸۸۸	-۰/۱۰۰	۰/۰۱۰	-۰/۰۸۱	INDSPEC
۵۷/۱۵۱		۵۴/۱۱۴		آماره F فیشر
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		سطح معناداری آماره F
۰/۷۲۵		۰/۷۲۱		ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۹۷۱		۱/۹۹۳		آماره دوربین واتسون
۲/۴۵		۲/۲۱		بیشترین vif

ملاحظه مقادیر آماره‌های F در این جدول، بیانگر معناداری کلی مدل‌های رگرسیونی برازش شده در سطح خطای ۵ درصد است. مقادیر آماره دوربین-واتسن نیز حکایت از عدم وجود مشکل خود همبستگی در میان جملات پسماند دارد. همچنین، همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود، ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر تعاملی $TA*STATE$ در هر دو مدل منفی و در سطح خطای ۵ درصد معنادار است. بدین ترتیب، فرضیه دوم تحقیق نیز در سطح خطای ۵ درصد تایید می‌گردد. یعنی می‌توان گفت که در شرکت‌های با مالکان دولتی، تاثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد.

ملاحظه مقادیر آماره‌های F در این جدول، بیانگر معناداری کلی مدل‌های رگرسیونی برازش شده در سطح خطای ۵ درصد است. مقادیر آماره دوربین-واتسن نیز حکایت از عدم وجود مشکل خود همبستگی در میان جملات پسماند دارد. همچنین، همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود، ضریب برآوردی و آماره t متغیر اجتناب مالیاتی (TA) در هر دو مدل مثبت و در سطح خطای ۵ درصد معنادار بوده که حاکی از وجود رابطه مثبت معنادار بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی است. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش در سطح خطای ۵ درصد پذیرفته می‌شود. جدول (۶) نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۶- نتایج برآورد فرضیه دوم پژوهش بر اساس دو سنجه اجتناب مالیاتی

BTB		ETR		
ضریب	سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری	
۰/۳۴۱	۰/۶۳۷	۰/۸۲۷	۰/۱۶۰	C
۰/۱۸۱	۰/۰۱۰	۰/۰۰۳	۰/۰۸۲	TA
-۰/۱۲۸	۰/۰۵۹	۰/۰۸۴	-۰/۰۶۶۰	STATE
-۰/۸۳۹	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰	-۰/۰۶۲۶	TA*STATE
۰/۴۸۶	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۵۱۳	SIZE
۰/۰۵۰	۰/۰۵۶۵	۰/۰۵۷۴	۰/۰۵۰	RECINV
۰/۰۵۰	۰/۰۵۴۲	۰/۰۹۲۹	۰/۰۰۷	FOREIGN
۰/۰۰۶	۰/۰۹۷۰	۰/۰۵۵۴	۰/۰۹۲	LEV
-۰/۰۹۱۸	۰/۰۰۳	۰/۰۰۲	-۰/۰۵۵۲	ROA
-۰/۰۰۱	۰/۰۹۸۷	۰/۰۷۹۶	۰/۰۱۵	LOSS
۰/۱۱۹	۰/۱۵۳	۰/۲۵۷	۰/۰۹۸	BIG
۰/۰۱۰	۰/۲۹۷	۰/۰۵۲۵	۰/۰۰۶	TENURE
۰/۰۷۱	۰/۰۲۱	۰/۰۱۷	۰/۰۷۵	INDSPEC
۵۷/۸۷۳		۵۱/۸۷۶		آماره F فیشر
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		سطح معناداری آماره F
۰/۷۲۸		۰/۷۲۰		ضریب تعیین تعدیل شده
۲/۰۳۴		۱/۹۴۷		آماره دوربین واتسون
۲/۶۶		۲/۳۰		بیشترین vif

کند) (چن و همکاران^{۳۶}، ۲۰۱۴). از آنجا که هر چه نرخ موثر مالیاتی جریان نقد عملیاتی شرکت کمتر باشد، میزان اجتناب مالیاتی آن شرکت بیشتر است، لذا نرخ های مالیاتی محاسبه شده، در عدد منفی یک (-۱) ضرب می شود. دومین سنجه جایگزین اجتناب مالیاتی، نرخ موثر مالیاتی نقدی (CASHETR) می باشد که یک معیار مناسب سنجش اجتناب مالیاتی جسورانه است و از طریق نسبت کل هزینه مالیات پرداختی مستخرج از صورت جریان وجوه نقد به درآمد قبل از مالیات محاسبه می شود. نرخ موثر مالیاتی نقدی یک تابع معکوس از اجتناب مالیاتی است، زیرا مقادیر کمتر نرخ موثر مالیات نقدی، به دخالت بیشتری در اجتناب مالیات شرکت ها اشاره دارد (فرانک و همکاران، ۲۰۰۹). از آنجا که هر چه نرخ موثر مالیاتی نقدی شرکت کمتر باشد، میزان اجتناب مالیاتی آن شرکت بیشتر است، لذا نرخ های مالیاتی محاسبه شده، در عدد منفی یک (-۱) ضرب می شود. جدول (۷) نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش بر اساس معیار جایگزین برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی را نشان می دهد.

جدول ۷- نتایج برآورد فرضیه اول پژوهش بر اساس معیارهای جایگزین اجتناب مالیاتی

CASHETR		CFETR		
ضریب	سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری	
-۰/۰۴۹	۰/۹۴۸	-۰/۰۹۲	۰/۹۰۰	C
۰/۰۴۹	۰/۰۰۰	۰/۲۹۷	۰/۰۰۱	TA
۰/۰۵۰۴	۰/۰۰۰	۰/۰۵۰۸	۰/۰۰۰	SIZE
۰/۰۵۶	۰/۰۵۱۹	۰/۰۳۷	۰/۰۶۷۹	RECINV
۰/۰۱۱	۰/۰۸۹۴	۰/۰۰۸	۰/۰۹۲۴	FOREIGN
۰/۰۸۰	۰/۰۶۰۹	۰/۰۶۹	۰/۰۶۵۲	LEV
-۰/۰۵۲۵	۰/۰۰۴	-۰/۰۴۹۳	۰/۰۰۴	ROA
۰/۰۱۵	۰/۰۷۹۸	۰/۰۲۵	۰/۰۶۵۵	LOSS
۰/۰۷۷	۰/۰۳۶۴	۰/۰۷۳	۰/۰۳۹۶	BIG
۰/۰۰۸	۰/۰۳۸۷	۰/۰۰۶	۰/۰۵۱۹	TENURE
۰/۰۷۶	۰/۰۱۷	۰/۰۷۰	۰/۰۳۳	INDSPEC
۵۵/۹۵۵		۵۸/۲۷۲		آماره F فیشر
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		سطح معناداری آماره F

۳-۶- آزمون حساسیت

به منظور بررسی استحکام و قابلیت اتکای نتایج پژوهش، رابطه بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی شرکت ها بر اساس نرخ موثر مالیاتی جریان نقد عملیاتی و نرخ موثر مالیاتی نقدی به عنوان معیارهای جایگزین برای سنجش اجتناب مالیاتی، مجدداً مورد بررسی قرار گرفت. اولین سنجه جایگزین اجتناب مالیاتی، نرخ موثر مالیاتی جریان نقد عملیاتی به (CFETR) می باشد و از نسبت کل هزینه مالیات به جریان های نقدی حاصل از فعالیت های عملیاتی محاسبه می شود (لانیس و ریچاردسون، ۲۰۱۲؛ ریچاردسون و همکاران، ۲۰۱۳). این اندازه گیری بر اساس اطلاعاتی از صورت جریان وجوه نقد است که می تواند تاثیر مدیریت سود را نادیده بگیرد (حذف

CASHETR		CFETR		
سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری	ضریب	
۰/۷۲۴		۰/۷۲۷		ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۹۵۸		۱/۹۶۵		آماره دوربین واتسون
۲/۳۶		۲/۱۳		بیشترین vif

دو جنبه کیفیت اطلاعات حسابرسی و شفافیت اطلاعات شرکت افزایش می‌دهد و همچنین خطرات بالقوه و ضرر و زیان‌های اساسی ریسک‌های حسابرسی شامل خطر دعوی قضایی، جریمه‌های قانونی، افت اعتبار و غیره را افزایش می‌دهد و این به نوبه خود، باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد. نتیجه بدست آمده در این پژوهش با یافته‌های پژوهش هو (۲۰۱۸) و مارتینز و لسا (۲۰۱۴) مبنی بر وجود رابطه مثبت بین اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، مطابقت و با پژوهش شکراللهی و همکاران (۱۳۹۶) مبنی بر تاثیر منفی اجتناب مالیاتی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها مغایرت دارد.

در فرضیه دوم پژوهش، اثر تعدیلی مالکیت دولتی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه نشان می‌دهد از آنجا که مالکیت دولتی موجب ایجاد ضمانت‌های نامحسوس می‌شود و احتمال دعوی قضایی حسابرسان را در آینده و ریسک حسابرسی را کاهش می‌دهد که این موارد مطابق با نظریه جیب بزرگ موجب کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. لذا، تاثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های دولتی به مراتب کمتر از سایر شرکت‌ها است. هو (۲۰۱۸) نیز در پژوهش خود به نتایج مشابهی با این تحقیق دست یافته و بیان نمود که در شرکت‌هایی با حضور مالکان دولتی، تاثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر حق‌الزحمه حسابرسی کمتر است.

بر مبنای یافته‌های حاصل از این پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۱) براساس یافته پژوهش حاضر مبنی بر تاثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر حق‌الزحمه حسابرسی، پیشنهاد می‌شود سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه در کنار سایر عوامل موجود در انتخاب پرتفوی بهینه سرمایه‌گذاری، اجتناب مالیاتی را به عنوان عامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی مدنظر قرار دهند.

نتایج بیانگر آن است که اجتناب مالیاتی محاسبه شده بر اساس معیار مذکور رابطه مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارد که این یافته با نتایج اصلی پژوهش منطبق است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که نتایج پژوهش نسبت به استفاده از معیار جایگزین اجتناب مالیاتی حساس نبوده و از استحکام برخوردار است.

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

حق‌الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است تا کنون تحقیقات زیادی روی آن انجام و عوامل موثر بر آن شناسایی شده است. نظریه جیب بزرگ بیان می‌کند زمانی که ریسک حسابرسی شرکت صاحبکار زیاد است حسابرسان حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری را درخواست می‌کنند و در واقع ریسک حسابرسی را عامل اصلی در تعیین میزان حق‌الزحمه حسابرسی در نظر می‌گیرند. از سوی دیگر مالکیت دولتی را می‌توان به عنوان یک چتر حفاظتی برای شرکت‌ها در نظر گرفت که باعث کاهش ریسک حسابرسی می‌گردد. از این رو، در پژوهش حاضر رابطه بین اجتناب مالیاتی با حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها و همچنین اثر تعدیلی مالکیت دولتی به عنوان یکی از مکانیزم‌های نظارتی بر رابطه بین آن‌ها، مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش بیانگر آن است که اجتناب مالیاتی موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها می‌گردد. این یافته مطابق با نظریه جیب بزرگ است که بیان می‌کند ریسک حسابرسی منجر به حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر می‌گردد. چرا که، اجتناب مالیاتی بالاتر ریسک حسابرسی را حداقل از

۲) بین مدیران برای کاهش اجتناب مالیاتی کند. این اقدام همچنین باعث افزایش درک سهامداران و فعالان بازار بورس از میزان اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و مقایسه شرکت‌ها از نظر اجتناب مالیاتی می‌شود.

۷) علاوه بر این، به نهادهای نظارتی نظیر سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود، سیاست گذاری خود را به گونه‌ای لحاظ کنند که باعث افشای اطلاعات مربوط به حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها شود.

در فرآیند انجام پژوهش علمی، مجموعه شرایطی وجود دارد که خارج از کنترل محقق است ولی به طور بالقوه می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تاثیر قرار دهد. یکی از مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر آن است که به دلیل عدم افشای داده‌های مربوط حق الزحمه حسابرسی در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی شرکت بود، به همین جهت محقق در انتخاب نمونه آماری پژوهش دچار محدودیت شد و با توجه به محدود بودن جامعه آماری به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تعمیم نتایج به سایر شرکت‌ها باید با احتیاط انجام شود. در ادامه، به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود که تاثیر کیفیت کارکنان بر اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها بررسی گردد. همچنین، پیشنهاد می‌شود که تاثیر ویژگی‌های شخصیتی مدیران بر حق الزحمه حسابرسی مورد مطالعه قرار گیرد.

فهرست منابع

- * ایمانی برندق، محمد، عبدی، مصطفی، کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته‌ی حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳، صص ۳۰۳-۳۲۲.
- * حساسی گانه، یحیی، حسنی‌القار، مسعود، مرفوع، محمد. (۱۳۹۴). بیش اطمینانی مدیریت و

با توجه به نتیجه فرضیه دوم پیشنهاد می‌شود سرمایه گذاران و فعالان بازار سرمایه به میزان اجتناب مالیاتی و مالکیت دولتی به طور همزمان توجه ویژه‌ای داشته باشند و آن‌ها را به عنوان عواملی تاثیر گذار بر حق الزحمه حسابرسی در تصمیم‌گیری‌های خود لحاظ کنند.

۳) بر اساس نتایج تحقیق پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران حوزه مالیاتی و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، سیستم‌های مالیاتی آینده و استانداردهای حسابداری را به گونه‌ای طراحی کنند که شکاف بین نرخ موثر مالیاتی و نرخ واقعی مالیات کاهش یافته تا بدین طریق زمینه فعالیت‌های اجتناب مالیاتی و به تبع آن، حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها کاهش یابد.

۴) پیشنهاد می‌گردد مالکان شرکت‌ها تدابیری اتخاذ نمایند که رویه‌های مالیاتی شرکت با شفافیت بیشتری اجرا شود، تا فرصت‌های انحراف منافع و رفتار فرصت‌طلبانه مدیران و متعاقباً حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها به حداقل برسد. به طور مثال، افرادی مستقل از مدیران شرکت به بررسی دوره‌ای سیاست‌های مالیاتی شرکت بپردازند.

۵) به دست‌اندرکاران و تدوین‌کنندگان قوانین مالیاتی نیز پیشنهاد می‌گردد تا ضمن آموزش فرهنگ پرداخت مالیات به اشخاص حقوقی و حقیقی، قوانین مالیاتی که امکان‌گریز از مالیات برای مؤدی را فراهم می‌سازند، شناسایی، بررسی و نسبت به آنها تجدید نظر شود.

۶) همچنین، با توجه به اهمیت موضوع اجتناب مالیاتی، به سازمان بورس اوراق بهادار تهران نیز پیشنهاد می‌شود که بر اساس میزان اجتناب مالیاتی اقدام به رتبه‌بندی شرکت‌ها و مدیران شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای ایجاد فضای رقابتی در

- * مشایخی، بیتا، حسن زاده، شادی، امینی، یاسین، منتی، وحید. (۱۳۹۵). تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۱، صص ۴۱-۵۶.
- * مهربان‌پور، محمدرضا، جندقی قمی، محمد، رجب بیکی، محمدعلی. (۱۳۹۷). سرمایه اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۲، صص ۲۶۹-۲۸۸.
- * واعظ، سیدعلی، احمدی، رؤیا. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دو عامل حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره ۲، صص ۷۷ تا ۹۵.
- * Audousset-Coulier, S. (2015). Audit fees in a joint audit setting. *European Accounting Review*, 24(2), 347-377.
- * Bell, T. B., Landsman, W. R., and Shackelford, D. A. (2001). Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting Research*, 39(1), 35-43.
- * Chen, D. and Luo, Y. (2015). Avoidance of Corporate Tax Avoidance in Audit Pricing? *Business & Economics Management*, 3, 98-109.
- * Chen, D. and Tang, J.X. (2012). Executive Compensation, Tax Avoidance Rent-Seeking and Disclosure of Accounting Information. *Economic Management*, 5, 114-122.
- * Chen, S, and Xu, s, andWu, D. (2014). Corporate governance and the Asymmetric behavior of selling, general and administrative costs: the evidence from state antitakeover laws, available at: www.ssrn.com
- * Craswell, A. T., Stokes, D. J, Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *J Acc Econ*, 33(2):253-275.
- * DeAngelo, H., DeAngelo, L., & Skinner, D. J. (1994). Accounting choice in troubled companies. *Journal of Accounting and Economics*, 17(1), 113-143.
- * Desai, M.A. and Dharmapala, D. (2006). Corporate Tax Avoidance and High-Powered Incentives. *Journal of Finance Economics*, 79, 145-179.
- حق‌الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۲، شماره ۸۱، صص ۳۶۳-۳۸۴.
- * خانی، عبدالله، ایمانی، کریم، یوسفی، امین. (۱۳۹۳). اجتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل موثر بر آن. پژوهش حسابداری، دوره ۴، شماره ۴، صص ۱۲۱-۱۴۲.
- * خدادادی، ولی، ویسی، سجاد، چراغی‌نیا، علی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق‌الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۱، صص ۴۵-۶۰.
- * دیانتی دیلمی، زهرا، بیاتی، مرتضی. (۱۳۹۴). رابطه رقابت بازار محصول و حق‌الزحمه حسابرس مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۷، شماره ۲۸، صص ۲۳-۳۸.
- * رضایی فرزین، جعفری نیارکی روح اله. رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکت‌ها. پژوهشنامه مالیات. دوره ۲۳، شماره ۲۶، صص ۱۰۹-۱۳۴.
- * شکرالهی، فاطمه، ایزدی‌نیا، ناصر، سلیمانان، غلامرضا. (۱۳۹۶). تأثیر اجتناب مالیاتی و نظام راهبری شرکتی بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دوره ۴، شماره ۱۵، صص ۱-۲۲.
- * صفری گرایلی مهدی، پودینه شیوا. (۱۳۹۵). اجتناب مالیاتی و به موقع بودن اعلان سود: آزمون تجربی از بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات. دوره ۲۴، شماره ۳۱، صص ۱۰۱-۱۱۸.
- * لاله ماژین، مریم، زلقی، حسن، بیات، مرتضی، سبحانی، علی. (۱۳۹۶). تأثیر مالکیت دولتی بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۶، صص ۱۵۱-۱۷۰.
- * محمدی، داور، عسگری، محمدرضا، میرحسینی، ایرج. (۱۳۹۳). تأثیر مالکیت دولتی بر حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر اندازه مؤسسه حسابرس. فصلنامه پژوهش‌های نوین در حسابداری، دوره ۲، شماره ۵، صص ۳۲-۴۱.

- * Kim, J., Li, Y. and Zhang, L. (2011). Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-Level Analysis. *Journal of Financial Economics*, 100, 639-662.
- * Krishnan, G. V. Lee, H. Patatoukas, P. N. Wang, A. U. (2016). Major Customer Dependency: Implications for Audit Pricing and Quality. www.ssrn.com.
- * Lanis, R. and Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: an empirical analysis, *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86-108.
- * Lee, J. Lim, C. Y. Lobo, G. J. (2016). Relation between Auditor Quality and Corporate Tax Aggressiveness: Implications of Cross-Country Institutional Differences, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, November 2016, Vol. 35, No. 4, pp. 105-135.
- * Manry, D., Mock, T. and Turner, J. (2007). The Association of Pre-Audit Engagement Risk with Discretionary Accruals. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 4, 623-644.
- * Martinez, A., and Lessa, R. (2014). The Effect of Tax Aggressiveness and Corporate Governance on Audit Fees: Evidences from Brazil. *Journal of Management Research*, 6 (1), 556-570.
- * Mitra, S., Hossain, M., Deis, D. R. (2007). The empirical relationship between ownership characteristics and audit fees. *Rev Quant Finance Acc*, 28:257-285.
- * Nekhili, M., Javed, F., Chtioui, T. (2018). Gender-diverse audit partners and audit fee premium: The case of mandatory joint audit, *International Journal of Auditing*, 22(3), 486-502.
- * Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.
- * Richardson, G., Taylor, G. and Lanis, R. (2013). The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: an empirical analysis, *Journal Accounting Public Policy*, 32 (3), 68-88.
- * Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: theory and evidence. *J Acc Res*, 18(1):161-190.
- * Suk, I. and Zhao, Y. (2017). Does Financial Statement Comparability Deter Aggressive Tax Avoidance? Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3065250> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3065250>
- * 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.
- * Dickins, D. E., Higgs, J. L., & Skantz, T. R. (2008). Estimating audit fees post-SOX. *Current Issues in Auditing*, 2(1), A9-A18.
- * Dye, R. (1993). Auditing standards, legal liabilities, and auditor wealth. *Journal of Political Economy* 101, 887-914.
- * Dyreng, S., Hanlon, M., Maydew, E. and Thornock, J. (2017). Changes in corporate effective tax rates over the past 25 years, *Journal of Financial Economics*, 124(3), 441-563.
- * Francis, J., Nanda, D., & Olsson, P. (2008). Voluntary disclosure, earnings quality, and cost of capital. *Journal of Accounting Research*, 46(1), 53-99.
- * Frank, M., Lynch, L. and Rego, S. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting, *The Accounting Review*, 84(2), 467-496.
- * Gaaya, S., Lakhali, N., Lakhali, F. (2017). Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32 Issue: 7, pp.731-744.
- * Gujarati, D.N; Porter, D.C; Gunasekar, S. (2009). *Basic Econometrics*, 5th Edition, New Delhi: Tata McGraw-Hill.
- * Hanlon, M. and Slemrod, J. (2009). What Does Tax Aggressiveness Signal? Evidence from Stock Price Reactions to News about Tax Shelter Involvement. *Journal of Public Economic*, 93, 125-141.
- * Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2015). The female audit fee premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(4), 171-195.
- * Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. *International Journal of Auditing*, 17(2), 162-176.
- * Hu, N.J. (2018). Tax Avoidance, Property Rights and Audit Fees. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8, 461-472.
- * Ittonen, K., & Peni, E. (2012). Auditor's gender and audit fees. *International Journal of Auditing*, 16(1), 1-18.
- * Ji, X., Lu, W., Qu, W. (2018). Internal control risk and audit fees: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3), 266-287.

- * Wang, Y.T., Liang, L. and Peng, Y. (2010). Nature of Property, Debt Tax Shield and Capital Structure. *Economic Research*, 9, 122-136.
- * Weber, D. (2009). Do Analysts and Investors Fully Appreciate the Implication of Book-Tax Differences for Future Earnings? *Contemporary Accounting Research*, 26, 1175-1206

یادداشت‌ها

1. Simunic
2. Hu
3. Chen & Tang
4. Weber
5. Dye.
6. Hanlon & Slemrod
7. Manry et al
8. Dhaliwal et al
9. Desai & Dharmapala
10. Kim et al
11. Wang et al
12. Chen & Luo
13. Suk & Zhao
14. Gaaya et al
15. Krishnan et al
16. Lee et al
17. Martinez & Lessa
18. Richardson et al
19. Audousset-Coulier
20. Hardies et al
21. Nekhili et al
22. Mitra et al
23. Lanis & Richardson
24. Dyreng et al
25. Frank et al
26. Ji et al
27. Dickins et al
28. Palmrose
29. Craswell et al
30. Francis et al
31. Hay
32. Ittonen & Peni
33. Bell et al
34. DeAngelo et al
35. Gujarati et al
36. Chen et al