



Financial Management Perspective

Journal homepage: <https://jfmp.sbu.ac.ir/>



Original Article

Tax Avoidance and Audit Quality with Emphasis on the Role of Management Conservatism: Evidence from Data Mining of Influencing Variables

Mohsen Lotfi *
Afsaneh Delshad **

Abstract

Introduction: Agency theory attributes managers' opportunistic behaviors, including tax avoidance, to conflicts of interest with shareholders. In contrast, signaling theory introduces the selection of high-quality auditors as a mechanism to signal transparency to the capital market. Meanwhile, managerial conservatism, as a corporate governance mechanism, can reduce agency costs and moderate opportunistic behaviors. Given the importance of tax revenues in Iran's economy and the role of audit quality in financial information transparency, this study investigates the mediating role of conservatism in the relationship between tax avoidance and audit quality. Previous research has primarily examined the effect of tax avoidance on firms' returns and profitability, but the relationship between tax avoidance and audit quality with the mediating role of managerial conservatism in the Iranian Stock Exchange has not been investigated. This study contributes to the literature by examining whether conservatism can moderate the link between tax avoidance and audit quality. To this end, two hypotheses based on theoretical foundations were developed and tested: the first hypothesis examines the significant relationship between tax avoidance and audit quality, and the second hypothesis tests the moderating role of managerial conservatism.

Method: This study is applied in terms of purpose and quantitative in nature, examining the relationship between tax avoidance and audit quality with an emphasis on the moderating role of managerial conservatism. The statistical population includes all non-financial companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period from 2013 to 2024. Instead of conventional sampling methods, a criterion-based screening method was used to include all eligible companies in the study. Companies that did not meet the entry criteria were systematically excluded. Finally, the final sample consisted of 136 companies that met all research conditions during the study period. Data analysis was performed using a combination of statistical and data mining

Received: December . 25, 2025

Accepted: March. 18, 2026

* Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Industrial Engineering and Management Shahrood, Shahrood University of Technology, Shahrood, Iran

** Assistant Professor of Finance Management, Department of Management and Economics, Faculty of Humanities and Social Sciences, Golestan University, Gorgan, Iran (Corresponding author).

E-Mail: a.delshad@gu.ac.ir

methods. Descriptive statistics were calculated using SPSS software version 24. To test the research hypotheses, multivariate regression models were estimated using Eviews software version 12. Furthermore, to enhance the robustness of the results and investigate possible nonlinear relationships between variables, the decision tree data mining model was used as a complementary method using SPSS Modeler software version 18.

Findings: The findings of this study indicate a statistically significant negative relationship between tax avoidance and audit quality, meaning that an increase in the level of corporate tax avoidance is associated with a decrease in audit quality. The results of supplementary analyses indicate that managerial conservatism plays a significant moderating role in the relationship between tax avoidance and audit quality, such that managerial conservatism reduces and moderates this negative relationship. Furthermore, the results of the decision tree data mining model confirm the effect of tax avoidance on audit quality and indicate that firm size and managerial conservatism have the greatest impact on the audit quality of the examined companies.

Conclusion: The overall results of the study indicate a significant negative relationship between tax avoidance and various dimensions of audit quality. Specifically, higher levels of tax avoidance are associated with reduced audit quality, indicating that companies employing aggressive tax avoidance strategies typically experience lower audit quality. Additionally, managerial conservatism plays a significant moderating role in the relationship between tax avoidance and audit quality, with conservative management reducing the negative effects of tax avoidance on audit quality. It should be noted that this moderating effect on the relationship between tax avoidance and auditor tenure was not significant, which may be due to the predominance of institutional and regulatory factors such as auditor rotation requirements over managerial tendencies. The results of the decision tree data mining model also confirm the above findings. Based on these findings, firm size and managerial conservatism were identified as determining and statistically significant factors in all audit quality measurement criteria. Furthermore, the variables of tax avoidance, accruals, and return on assets showed statistically significant effects on audit quality in most cases. Based on the findings of this study, strengthening financial and tax transparency and supervision, utilizing advanced technologies such as artificial intelligence in auditing, improving reporting standards and corporate governance requirements, and enhancing the knowledge of market participants are recommended. Investors should also pay special attention to companies' tax behavior, audit quality, and managerial conservatism, and avoid investing in companies that pursue aggressive tax avoidance strategies.

Keywords: Audit Quality, Conservative Management, Management Characteristics, Tax Avoidance.

How to Cite: Lotfi, M. and Delshad, A. (2026). Tax Avoidance and Audit Quality with Emphasis on the Role of Management Conservatism: Evidence from Data Mining of Influencing Variables. *Financial Management Perspective*, 15(4),98-125.doi: 10.48308/jfmp.2026.243053.1567. (In Persian).





نوع مقاله: پژوهشی

اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش محافظه کاری مدیریت: شواهدی از داده کاوی مؤلفه های اثر گذار

محسن لطفی *

افسانه دلشاد **

چکیده

مقدمه: تئوری نمایندگی، رفتارهای فرصت طلبانه مدیران از جمله اجتناب مالیاتی را ناشی از تضاد منافع با سهامداران می داند. در مقابل، تئوری علامت دهی، انتخاب حسابرسان با کیفیت را راهکاری برای ارسال سیگنال شفافیت به بازار سرمایه معرفی می کند. در این میان، محافظه کاری مدیریتی به عنوان سازوکاری راهبردی شرکتی می تواند هزینه های نمایندگی را کاهش داده و رفتارهای فرصت طلبانه را تعدیل نماید. با توجه به اهمیت درآمدهای مالیاتی در اقتصاد ایران و نقش کیفیت حسابرسی در شفافیت اطلاعات مالی، این پژوهش به بررسی نقش میانجی گر محافظه کاری در رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی می پردازد. پژوهش های پیشین عمدتاً اثر اجتناب مالیاتی بر بازده و سودآوری شرکت ها را بررسی کرده اند، اما ارتباط بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی با نقش میانجی محافظه کاری مدیریتی در بورس اوراق بهادار ایران تاکنون مورد بررسی قرار نگرفته است. این مطالعه با بررسی این موضوع که آیا محافظه کاری می تواند پیوند بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی را تعدیل کند، به ادبیات پژوهش می افزاید. بدین منظور، دو فرضیه مبتنی بر مبانی نظری تدوین و آزمون شده است: فرضیه اول رابطه معنادار بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی و فرضیه دوم نقش تعدیل گری محافظه کاری مدیریتی را مورد آزمون قرار می دهد.

روش: این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، کمی است و به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل کننده محافظه کاری مدیریتی می پردازد. جامعه آماری شامل کلیه شرکت های غیرمالی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۳ است. به جای استفاده از روش های نمونه گیری متداول، از روش غربالگری مبتنی بر معیار استفاده شد تا تمامی شرکت های واجد شرایط در مطالعه لحاظ شوند. شرکت هایی که شرایط ورود به پژوهش را نداشتند، به صورت نظام مند حذف شدند. در نهایت، نمونه نهایی شامل ۱۳۶ شرکت بود که کلیه شرایط پژوهش را در

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۲۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۰/۰۶

* استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مهندسی صنایع و مدیریت، دانشگاه صنعتی شاهرود، شاهرود، ایران.

** استادیار مدیریت مالی، گروه مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه گلستان، گرگان، ایران (نویسنده مسئول)

E-mail: a.delshad@gu.ac.ir

طول دوره مورد بررسی دارا بودند. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از ترکیبی از روش‌های آماری و داده‌کاوی انجام شد. آمار توصیفی با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۴ محاسبه گردید. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، مدل‌های رگرسیون چندمتغیره با استفاده از نرم‌افزار Eviews نسخه ۱۲ برآورد شدند. همچنین، به منظور افزایش استحکام نتایج و بررسی روابط غیرخطی احتمالی بین متغیرها، از مدل داده‌کاوی درخت تصمیم با استفاده از نرم‌افزار SPSS Modeler نسخه ۱۸ به عنوان روش مکمل استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌های این پژوهش نشان‌دهنده وجود رابطه منفی و معنادار آماری بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی است؛ به این معنا که افزایش سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌ها با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است. نتایج تحلیل‌های تکمیلی حاکی از آن است که محافظه‌کاری مدیریتی نقش تعدیل‌کننده معناداری در رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی ایفا می‌کند؛ به گونه‌ای که محافظه‌کاری مدیریتی این رابطه منفی را کاهش داده و آن را تعدیل می‌کند. همچنین، نتایج حاصل از مدل داده‌کاوی درخت تصمیم، اثر اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی را تأیید کرده و نشان می‌دهد که اندازه شرکت و محافظه‌کاری مدیریتی، بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های مورد بررسی دارند.

نتیجه‌گیری: نتایج کلی پژوهش بیانگر وجود رابطه منفی و معنادار بین اجتناب مالیاتی و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی است. به‌طور مشخص، سطوح بالاتر اجتناب مالیاتی با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است و این امر نشان می‌دهد شرکت‌هایی که از راهبردهای تهاجمی اجتناب مالیاتی استفاده می‌کنند، معمولاً از کیفیت حسابرسی پایین‌تری برخوردارند. افزون بر این، محافظه‌کاری مدیریتی نقش تعدیل‌کننده معناداری در رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی ایفا می‌کند و وجود مدیریت محافظه‌کارانه، آثار منفی اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. لازم به ذکر است که این اثر تعدیل‌گری بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و دوره تصدی حسابررس معنادار نبوده است که می‌تواند ناشی از غلبه عوامل نهادی و نظارتی مانند الزامات چرخش حسابررس بر تمایلات مدیریت باشد. نتایج مدل داده‌کاوی درخت تصمیم نیز یافته‌های فوق را تأیید می‌کند. بر اساس این یافته‌ها، اندازه شرکت و محافظه‌کاری مدیریتی در تمامی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی به عنوان عوامل تعیین‌کننده و معنادار آماری شناسایی شده‌اند. همچنین متغیرهای اجتناب مالیاتی، اقلام تعهدی و بازده دارایی‌ها در اغلب موارد اثرات معنادار آماری بر کیفیت حسابرسی نشان داده‌اند. بر اساس یافته‌های این پژوهش، تقویت شفافیت و نظارت مالی و مالیاتی، بهره‌گیری از فناوری‌های پیشرفته مانند هوش مصنوعی در حسابرسی، بهبود استانداردهای گزارشگری و الزامات حاکمیت شرکتی، و ارتقای دانش فعالان بازار توصیه می‌شود. سرمایه‌گذاران نیز باید به رفتار مالیاتی شرکت‌ها، کیفیت حسابرسی و محافظه‌کاری مدیریتی توجه ویژه داشته باشند و از سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی که راهبردهای تهاجمی اجتناب مالیاتی را دنبال می‌کنند، اجتناب کنند.

کلیدواژه‌ها: اجتناب از مالیات؛ کیفیت حسابرسی؛ محافظه‌کاری مدیریتی؛ ویژگی‌های مدیریت

استناد دهی: لطفی، محسن و دلشاد، افسانه. (۱۴۰۴). اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش محافظه‌کاری مدیریتی: شواهدی از داده‌کاوی مؤلفه‌های اثرگذار. چشم‌انداز مدیریت مالی، ۱۵(۴)، ۹۸-۱۲۵.

۱. مقدمه

مالیات به عنوان مهم‌ترین منبع تأمین مالی دولت‌ها محسوب می‌شود. در کشورهای توسعه یافته، درآمدهای مالیاتی نقشی اساسی در پوشش هزینه‌های دولتی ایفا می‌کنند. این در حالی است که در کشورهای در حال توسعه، به دلیل ساختار توری و ناکارآمدی سیستم‌های مالیاتی، سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی بسیار ناچیز است. در ایران نیز پس از درآمدهای نفتی، مهم‌ترین منبع تأمین بودجه دولت، درآمدهای مالیاتی به شمار می‌رود که سه هدف عمده یعنی تخصیص بهینه منابع اقتصادی، توزیع مجدد درآمد و ایجاد ثبات اقتصادی را دنبال می‌کند (Rizqia, 2021).

اجتناب مالیاتی^۱ به مجموعه اقدامات قانونی یا نیمه‌قانونی گفته می‌شود که در چارچوب قوانین مالیاتی انجام می‌شود و در آن شرکت‌ها با استفاده از خلأهای قانونی، معافیت‌ها، روش‌های خلاقانه گزارشگری مالی، مشوق‌های مالیاتی و قانونی انجام می‌دهند تا مسئولیت مالیاتی خود را به حداقل برسانند. این روش‌ها برخلاف فرار مالیاتی^۲ که غیرقانونی است، عموماً در چارچوب قوانین مالیاتی قرار می‌گیرند، اما ممکن است از نظر اخلاقی یا اقتصادی مورد انتقاد باشند. به بیان دیگر در اجتناب مالیاتی شرکت‌ها بدون نقض مقررات مالیاتی و به طور قانونی با بهره‌گیری از نقاط ضعف مندرج در قوانین و مقررات مالیاتی، اقدام به کاهش پرداخت‌های ناشی از مالیات بر درآمد می‌کنند و نگرانی بابت کشف احتمالی اقدامات خود ندارند، چرا که عمل غیر قانونی انجام نداده‌اند (Lubis, 2022).

یکی از آثار مخرب فرار مالیاتی، تحقق نیافتن درآمدهای مالیاتی دولت و مواجهه آن با پدیده کسری بودجه است که ضمن انحراف اقتصاد از تعادل، موجب ناکارآمدی ناشی از تحمیل هزینه‌های اضافی می‌شود (Samadian, 2024). در این راستا، خواجه‌وی و کیامهر (۱۳۹۴) نشان می‌دهند که اندازه مؤسسه حسابرسی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی بر اساس هزینه مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات، تأثیر مستقیم و معناداری دارد. این در حالی است که دوره تصدی حسابرس بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی تنها بر اساس هزینه مؤثر مالیاتی تأثیر مستقیم و معناداری دارد (Khajavi, 2015).

منظور از کیفیت حسابرسی^۳، دقت و صحت گزارش‌های مالی در بیان اطلاعات مربوط به عملیات شرکت و جریان‌های نقدی مورد انتظار، به منظور آگاه‌سازی سرمایه‌گذاران می‌باشد. کیفیت حسابرسی سرمایه‌گذاران را در پیش‌بینی عملکرد آتی شرکت و ریسک‌های مرتبط با آن یاری می‌رساند و وجود چنین اطلاعاتی برای ارزشیابی شرکت بسیار مفید است. کیفیت حسابرسی می‌تواند کارایی سرمایه‌گذاری را از دو طریق بهبود بخشد: نخست از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و سهامداران که به کاهش هزینه‌های افزایش سرمایه شرکت منجر می‌شود، و دوم از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین سهامداران و مدیران که هزینه‌های نظارت سهامداران بر مدیران را کاهش داده و انتخاب پروژه‌های سرمایه‌گذاری را بهبود می‌بخشد. در این میان، کیفیت اطلاعات ارائه شده دارای اهمیت اساسی است، به گونه‌ای که اطلاعاتی در تصمیم‌گیری مفید تلقی می‌شوند که دارای ویژگی‌هایی مانند مربوط بودن، قابلیت اتکاء و به موقع بودن باشند (Mardessi, 2022).

بدین منظور یحیی، آسیه و نورجانه^۴ (۲۰۲۳) نشان می‌دهند که تنها شدت سرمایه بر اجتناب مالیاتی تأثیر منفی و معناداری دارد، در حالی که متغیرهایی مانند فرصت‌های رشد، درماندگی مالی و محافظه‌کاری مدیریت تأثیر معناداری بر اجتناب مالیاتی نداشته‌اند. همچنین اجتناب مالیاتی متأثر از عواملی است که بر کاهش هزینه تأثیر می‌گذارند و شدت سرمایه نقش مهمی در کاهش تعهدات مالیاتی ایفا می‌کند. افزون بر این، شرکت‌های با فرصت‌های رشد بیشتر تمایل کمتری به افزایش اجتناب مالیاتی دارند، در حالی که شرکت‌هایی با رشد فروش ممکن است با مسئولیت مالیاتی

1. Tax Avoidance
2. Tax Evasion
3. Audit Quality
4. Yahya, Asiah & Nurjanah

بالاتری مواجه شوند که این امر به اتخاذ استراتژی‌های مدیریت مالیاتی برای دستیابی به اهداف سود منجر می‌شود. (Yahya, 2023). گارسیابلاندون، آرگیلس‌بوس و راوند^۱ (۲۰۲۱) نیز دریافتند که در ایالات متحده آمریکا رابطه مثبت و غیرمعناداری بین خدمات مالیاتی ارائه شده توسط حسابرسان و اجتناب مالیاتی وجود دارد و اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. این در حالی است که چنین رابطه‌ای در اسپانیا مشاهده نشده است (García-Blandón, 2021). علاوه بر این وکیل زاده روح الامینی، آزادی و محمدی نوده (۱۴۰۵) نشان می‌دهند که به ترتیب فعالیت‌های کنترلی، ارزیابی ریسک، پذیرش صاحبکاران پرمخاطره، ریسک عدم کشف و تفویض نامناسب اختیار در شرکت صاحبکار، بیشترین تأثیر را بر ریسک حسابرسی دارند. همچنین کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی صاحبکار به حسابرسان این امکان را می‌دهد تا به‌طور اثربخشی، نحوه برخورد و قضاوت خود در قبال استانداردهای ریسک حسابرسی را اعمال کند. افزون بر این، مدیریت ریسک حسابرسی مستلزم اعمال ملاحظات خاصی در فرآیند حسابرسی، به ویژه در رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک است. (Vakilzadeh Roohalamini, 2025).

محافظه‌کاری مدیریت^۲ یکی از ویژگی‌های مدیریت است که در آن مدیران به شناخت کندتر درآمدها، شناخت سریع‌تر هزینه‌ها، ارزیابی کمتر دارایی‌ها و ارزیابی بیشتر بدهی‌ها اقدام می‌کنند. هدف کلی از محافظه‌کاری، واکنش محتاطانه نسبت به عدم اطمینان و جلوگیری از تصمیم‌گیری‌های نادرست از سوی مدیران، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است. اگر عدم اطمینان وجود نداشته باشد، نیازی به محافظه‌کاری نیست و هر چه میزان عدم اطمینان و ریسک بیشتر باشد، نیاز به محافظه‌کاری افزایش می‌یابد. با این حال، پیروی بیش از حد از محافظه‌کاری نه تنها بر مطلوبیت و مفید بودن اطلاعات نمی‌افزاید، بلکه راه را برای ایجاد ذخایر پنهانی در صورت‌های مالی توسط مدیران و حسابداران می‌گشاید. (Delshad, 2024). در این راستا تاهیلیا، سولستیواتی و واسیف^۳ (۲۰۲۲) بیان می‌کنند که گزارش‌های مالی محافظه‌کارانه به ایجاد نوعی انحراف در بیان وضعیت فعلی صاحبان سرمایه می‌انجامد، چرا که این اصل باعث می‌شود ارزش خالص واحد تجاری با ارزش مورد انتظار آتی آن برابر نباشد. بر این اساس، مدیران محافظه‌کار سعی در به تعویق انداختن مالیات دارند که این امر به کاهش سود و کم‌نمایی دارایی‌ها منجر می‌شود. در مقابل، اجتناب مالیاتی تلاش دارد که شناسایی و پرداخت مالیات را منتفی نموده و با استفاده از خلأهای قانونی، درآمدها را از منابع معاف از مالیات تحصیل کرده و در مالیات بر درآمد صرفه‌جویی کند. (Tahilia, 2022).

بررسی ادبیات موضوع نشان می‌دهد که پژوهش‌های انجام شده بیشتر به واکاوی نقش اجتناب مالیاتی بر بازگشت سرمایه‌گذاری و سود شرکت‌ها با استفاده از متغیر محافظه‌کاری مدیریت پرداخته‌اند، در حالی که تأثیر کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی نیز مورد توجه بوده است. با این وجود، تاکنون ارتباط دوسویه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی با لحاظ نقش مداخله‌گر محافظه‌کاری مدیریت برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران بررسی نشده است. این در حالی است که انتظار می‌رود شرکت‌های دارای مدیران محافظه‌کار، به دلیل رویکرد محتاطانه خود، بتوانند رابطه مذکور را تعدیل کنند. بر این اساس، استدلال پژوهش حاضر آن است که شرکت‌های دارای اجتناب مالیاتی، حسابرسانی با کیفیت پایین‌تر انتخاب می‌کنند. با توجه به چالش‌های محیط اقتصادی ایران از جمله تحریم‌ها و نوسانات اقتصادی، بررسی این رابطه با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کنندگی محافظه‌کاری مدیریت به عنوان یکی از ویژگی‌های شخصیتی مدیران حائز اهمیت است. جنبه‌های نوآورانه این پژوهش شامل درک رفتارهای گزارشگری مالی شرکت‌های ایرانی، شناسایی اجتناب مالیاتی در محیط ایران، تحلیل تأثیر محافظه‌کاری به عنوان متغیر تعدیل‌گر، کمک به طراحی مقررات مالیاتی کارآمدتر، توسعه چارچوب‌های نظارتی، بهبود استانداردهای حسابرسی و تفسیر مناسب صورت‌های مالی

1. García-Blandón, Argilés-Bosch & Ravenda
2. Management Conservatism
3. Tahilia, Sulistyowati & Wasif

می‌باشد. قابل ذکر است که مقاله با ساختار استاندارد شامل مقدمه، مبانی نظری، پیشینه پژوهش، فرضیه‌ها، روش‌شناسی، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری تدوین شده است.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اجتناب مالیاتی: مالیات مهم‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها محسوب می‌شود و به عنوان ابزاری برای اجرای سیاست‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این درآمد بر اساس قوانین و مقررات از افراد، شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی دریافت می‌گردد. از دیدگاه بنگاه‌های اقتصادی، مالیات نوعی هزینه به شمار می‌آید که منجر به کاهش سود و وجوه نقد باقیمانده برای سایر ذینفعان از جمله سهامداران شده و ثروت را از شرکت و مالکان به دولت منتقل می‌کند. در این راستا، مدیران شرکت‌ها اقدامات خود را به گونه‌ای طراحی می‌کنند که با اتخاذ رویکردهای جسورانه، مالیات پرداختی را به حداقل رسانده و ارزش شرکت را افزایش دهند. فعالیت‌هایی که شرکت‌ها برای کاهش مالیات به کار می‌گیرند به دو دسته تقسیم می‌شود: نخست، فرار مالیاتی که شامل هرگونه اقدام غیرقانونی مانند حساب‌سازی، عدم ارائه دفاتر و انجام فعالیت اقتصادی بدون ثبت رسمی است؛ دوم، اجتناب مالیاتی که به اقدامات قانونی برای کاهش بدهی مالیاتی اطلاق می‌گردد (Rizqia, 2021). بنابراین، با بکارگیری بینش‌های حاصل از آینده‌نگاری در طراحی مدل‌های کسب و کار و در نظر گرفتن آینده‌های بدیل و مسیر تحول به سوی وضع مطلوب، می‌توان با ترسیم چشم‌انداز راهبردی، شرکت‌های ارائه دهنده خدمات مالیاتی را به سوی آینده‌گرایی سوق داد (Hosseini Safa, 2024).

بر اساس مطالعات پانگاریبوان، ماروندا و مولیادی^۱ (۲۰۲۲) و لستاری و ندیا^۲ (۲۰۱۹)، اجتناب مالیاتی می‌تواند تأثیرات قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد که از طریق سازوکارهای مختلفی اعمال می‌شود. نخست، افزایش ریسک حسابرسی؛ زیرا شرکت‌های درگیر در فعالیت‌های پیچیده مالیاتی، معمولاً از روش‌های حسابداری غیرشفاف استفاده می‌کنند که کار حسابرسان را دشوارتر ساخته و نیاز به بررسی‌های عمیق‌تری دارد. دوم، افزایش تلاش و دقت حسابرسان به دلیل ابهامات قانونی و ریسک‌های حقوقی ناشی از اجتناب مالیاتی که می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی منجر شود. سوم، تأثیر بر استقلال و بی‌طرفی حسابرس در شرایطی که اجتناب مالیاتی حسابرس را تحت فشار قرار دهد و استقلال حرفه‌ای وی را خدشه‌دار کند. چهارم، افزایش احتمال تعدیلات و اظهارنظر مشروط به دلیل چالش‌های گزارش‌دهی مالی که انگیزه حسابرسان را برای کشف تخلفات افزایش می‌دهد. پنجم، تأثیر بر شهرت و حرفه‌ای‌گری حسابرس که مؤسسات حسابرسی را برای حفظ اعتبار خود به افزایش کیفیت حسابرسی ترغیب می‌کند (Lestari, 2019) & (Pangaribuan, 2022).

مارتینینگیسیه و لاستانتی^۳ (۲۰۲۵) با استفاده از داده‌های مؤسسات بانکی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی در دوره زمانی ۲۰۲۱ تا ۲۰۲۳ نشان می‌دهند که عملکرد مالی (سودآوری) تأثیر منفی و معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد، در حالی که مالکیت مدیریتی، اندازه هیأت‌مدیره مستقل، اعضای مستقل هیأت مدیره و کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری بر اجتناب مالیاتی ندارند (Martiningsih, 2025).

از سوی دیگر، راجماواتی دیوی، هارتونو و ماسیتو^۴ (۲۰۲۴) نشان می‌دهد که اجتناب مالیاتی باعث کاهش عملکرد مالی می‌شود، اما تأثیر مثبتی بر ارزش شرکت دارد. در مقابل، کیفیت حسابرسی بر هر دو مؤلفه عملکرد مالی و ارزش شرکت تأثیر مثبت دارد. ریسک مالیاتی اثر قابل توجهی بر عملکرد مالی و ارزش شرکت ندارد. عملکرد مالی نقش میانجی در رابطه بین اجتناب مالیاتی، کیفیت حسابرسی و ارزش شرکت ایفا می‌کند. رابطه معکوس بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی از دیگر یافته‌های مهم است؛ به گونه‌ای که با افزایش سطح اجتناب مالیاتی، کاهش کیفیت

1. Pangaribuan, Marundha & Mulyadi

2. Lestari & Nedya

3. Martiningsih & Lastanti

4. Rachmawati Dewi, Hartono & Masitoh

حسابرسی مشاهده می‌گردد. همچنین عملکرد مالی قوی تأثیر مثبت کیفیت حسابرسی بر ارزش شرکت را افزایش می‌دهد. در مجموع، این پژوهش بر اهمیت مدیریت مالیات و کیفیت حسابرسی در حفظ عملکرد مالی و افزایش ارزش شرکت تأکید می‌کند (Rachmawati Dewi, 2024). علاوه بر این فیتریفیانی و اکتربیس^۱ (۲۰۲۳) معتقدند که سودآوری، مالکیت عمومی و جبران زیان مالی تأثیر معناداری بر اجتناب مالیاتی ندارند، اما کیفیت حسابرسی می‌تواند رابطه بین سودآوری و اجتناب مالیاتی و همچنین رابطه بین مالکیت عمومی و اجتناب مالیاتی را تعدیل کند (Fitrifiani, 2023).

کیفیت حسابرسی: کیفیت حسابرسی به عنوان احتمال ارزیابی شده توسط بازار تعریف می‌شود که یک حسابرس، نقصی را در سامانه حسابداری صاحبکار کشف کرده و آن را گزارش نماید. به عبارت دیگر، کیفیت حسابرسی بیانگر عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است (DeAngelo, & Palmrose, 1988). (1981) در این راستا مشوری^۲ (۲۰۲۳) دریافت که مالکیت نهادی تأثیر مثبت و معناداری بر اجتناب مالیاتی ندارد. در مقابل، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تأثیر مثبت و معناداری بر هر دو مؤلفه اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی دارد. همچنین کیفیت حسابرسی نقش تعدیل‌کننده مهمی در رابطه بین عوامل مذکور و اجتناب مالیاتی ایفا می‌کند و تأثیر مالکیت نهادی بر اجتناب مالیاتی را تضعیف می‌کند. افزون بر این، کیفیت حسابرسی تأثیر مسئولیت اجتماعی بر اجتناب مالیاتی را تقویت می‌کند (Mashuri, 2023).

در پژوهش حاضر، کیفیت حسابرسی از سه بعد اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس و دوره تصدی حسابرس مورد بررسی قرار می‌گیرد که در ادامه به تفکیک تبیین می‌شوند. در ادبیات حسابداری و حسابرسی، دو دیدگاه متقابل در خصوص رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. بر اساس تئوری علامت‌دهی، شرکت‌های دارای اجتناب مالیاتی ممکن است برای مشروعیت‌بخشی به فعالیت‌های خود و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، به سمت حسابرسان با کیفیت‌تر (بزرگتر، متخصص‌تر و با دوره تصدی بلندمدت) گرایش پیدا کنند. این انتخاب به سرمایه‌گذاران و نهادهای نظارتی این پیام را مخابره می‌کند که علی‌رغم استفاده از روش‌های قانونی کاهش مالیات، گزارش‌های مالی شرکت از شفافیت و اعتبار لازم برخوردار است. در این سناریو، انتظار می‌رود رابطه مثبتی بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی مشاهده شود (García-Blandón, 2021).

در مقابل، بر اساس تئوری هزینه‌های نمایندگی، مدیرانی که درگیر اجتناب مالیاتی هستند، ممکن است به دنبال پنهان‌سازی رویه‌های خود از نهادهای نظارتی و سهامداران باشند. در این شرایط، آن‌ها تمایل به انتخاب حسابرسانی دارند که سخت‌گیری کمتری داشته و احتمال کشف رویه‌های آن‌ها کمتر باشد. این مدیران ممکن است حسابرسان کوچکتر، غیرمتخصص و با دوره تصدی کوتاه‌تر را ترجیح دهند. در این سناریو، انتظار می‌رود رابطه منفی بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی مشاهده شود (Salehi, 2020) & Francis, 2009).

با توجه به غلبه شواهد تجربی در ایران و شرایط خاص محیطی حاکم بر اقتصاد کشور شامل تحریم‌های اقتصادی، نوسانات شدید نرخ ارز، تورم مزمن و ضعف نسبی در حاکمیت شرکتی، انتظار می‌رود که اثر منفی غالب باشد (Khajavi, 2015) & Delshad A. T., 2019). در این راستا صدیقی (۱۳۹۹) در پژوهشی دریافت که بین مدیریت سود و اجتناب مالیاتی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و این رابطه با حضور حسابرسان با کیفیت تشدید می‌گردد. افزون بر این، بین کیفیت حسابرسان و اجتناب مالیاتی رابطه معکوس و معناداری مشاهده شده است (Seddighi, 2020).

1. Fitrifiani & Oktris
2. Mashuri

یکی از مهم‌ترین ابعاد کیفیت حسابرسی که در رابطه با اجتناب مالیاتی مورد توجه قرار گرفته، اندازه مؤسسه حسابرسی است. بر اساس مطالعات صالحی، طریقی و شهری^۱ (۲۰۲۰)، چه، هوپ و لانگلی^۲ (۲۰۲۰)، فرانسیس و یو^۳ (۲۰۰۹)، اجتناب مالیاتی می‌تواند بر انتخاب اندازه مؤسسه حسابرسی تأثیرگذار باشد. این رابطه از طریق عوامل متعددی قابل تحلیل است که در ادامه به تفکیک دو رویکرد متفاوت تبیین می‌گردد. در خصوص تمایل شرکت‌های دارای اجتناب مالیاتی به انتخاب حسابرسان بزرگ، باید گفت شرکت‌هایی که درگیر فعالیت‌های پیچیده مالیاتی هستند، ممکن است به دلایل مختلفی به سمت استفاده از حسابرسان بزرگ گرایش پیدا کنند تا از مزایای تخصص و اعتبار آن‌ها بهره‌مند شوند. مؤسسات حسابرسی بزرگ معمولاً از تیم‌های تخصصی در حوزه مالیات برخوردارند که توانایی ارزیابی بهتر راهکارهای پیچیده مالیاتی را دارند. افزون بر این، این مؤسسات با در اختیار داشتن منابع بیشتر، امکان بررسی دقیق پرونده‌های مالیاتی را داشته و احتمال کشف اشتباهات یا تقلب را افزایش می‌دهند. همچنین استفاده از حسابرسان معتبر به شرکت‌ها در افزایش مشروعیت فعالیت‌های مالیاتی خود کمک کرده و آن‌ها را از نظر سرمایه‌گذاران و نهادهای نظارتی معتبرتر جلوه می‌دهد (Salehi, 2020), (Che, 2020) & (Francis, 2009).

در مقابل، برخی شرکت‌هایی که از راهبردهای تهاجمی اجتناب مالیاتی استفاده می‌کنند، ممکن است به دلایلی تمایل به انتخاب حسابرسان کوچک‌تر داشته باشند. حسابرسان کوچک‌تر معمولاً از منابع و تخصص کمتری برای شناسایی شیوه‌های مالیاتی پرریسک برخوردارند که این امر احتمال کشف تخلفات را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر هزینه‌های کمتری دریافت می‌کنند که برای شرکت‌های دارای ساختارهای مالیاتی پیچیده و با منابع محدود، گزینه جذاب‌تری محسوب می‌شوند. همچنین برخی حسابرسان کوچک‌تر ممکن است در قبال روش‌های مالیاتی شرکت‌ها، سخت‌گیری کمتری اعمال کرده و انعطاف‌پذیری بیشتری در گزارش‌دهی از خود نشان دهند (Francis, 2009). نقش نظارتی و الزامات قانونی نیز از دیگر عوامل تأثیرگذار بر این رابطه است. در برخی کشورها همچون ایران و آمریکا، مقررات نظارتی ممکن است شرکت‌های دارای فعالیت‌های مالیاتی پیچیده را ملزم به استفاده از حسابرسان معتبرتر کنند. در چنین شرایطی، حتی اگر شرکت‌ها تمایل به استفاده از حسابرسان کوچک‌تر داشته باشند، ممکن است ناگزیر به انتخاب مؤسسات بزرگ‌تر شوند (Salehi, 2020).

ساگالا، پانگاریبوان و سیگیان^۴ (۲۰۲۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی، سودآوری، اندازه مؤسسه حسابرسی و شدت موجودی بر شیوه‌های اجتناب مالیاتی پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی، سودآوری و شدت موجودی بر شیوه‌های اجتناب مالیاتی تأثیر معناداری دارند و مدیریت مؤثر امور مالیاتی می‌تواند به شرکت‌ها در بهبود عملکرد مالی یاری رساند (Sagala, 2024). از سوی دیگر، مایکل و ویدجایا^۵ (۲۰۲۴) بیان می‌کنند که کمیسیون‌های مستقل، مالکیت نهادی و محافظه‌کاری مدیریت به ترتیب تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی و تأثیر منفی و غیرمعناداری بر اجتناب مالیاتی دارند. افزون بر این، با به‌کارگیری حسابرسان متخصص و مستقل، مدیریت ریسک، نظارت داخلی و ممیزی‌های خارجی، احتمال وقوع اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت (Michael, 2024). خدادادی و طهماسبی (۱۴۰۱) نیز نشان می‌دهند که بین اجتناب مالیاتی و ساختار مالکیت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی و معناداری وجود دارد و کیفیت حسابرسی موجب تشدید اثر ساختار مالکیت بر اجتناب مالیاتی می‌شود (Khodadadi, 2022).

1. Salehi, Tarighi & Shahri
2. Che, Hope & Langli
3. Francis & Yu
4. Sagala, Pangaribuan & Siagian
5. Michael & Widjaja

بر اساس مطالعات لیو و همکاران^۱ (۲۰۲۳)، هسو، مور و نوبوم^۲ (۲۰۱۸) و مک گوایر، عمر و وانگ^۳ (۲۰۱۲)، اجتناب مالیاتی می تواند بر تخصص حسابرس تأثیرگذار باشد. این رابطه به عواملی مانند پیچیدگی مالیاتی، ریسک حسابرسی و نحوه انتخاب حسابرس توسط شرکت بستگی دارد. در خصوص تأثیر اجتناب مالیاتی بر انتخاب حسابرس متخصص، شرکت هایی که از استراتژی های پیچیده اجتناب مالیاتی استفاده می کنند، معمولاً به دنبال حسابرسان متخصص، با تجربه و باکیفیت تر هستند. این گرایش را می توان به چند عامل نسبت داد: نخست، طرح های مالیاتی پیچیده مانند انتقال سود به حوزه های مالیاتی با نرخ پایین یا استفاده از ابزارهای مهندسی مالی، نیازمند دانش فنی عمیق و آشنایی حسابرسان با قوانین مالیاتی داخلی و بین المللی است. دوم، شرکت ها ترجیح می دهند از حسابرسانی استفاده کنند که توانایی تمایز بین اجتناب مالیاتی قانونی و فرار مالیاتی غیرقانونی را داشته باشند تا از جریمه های قانونی جلوگیری شود. سوم، استفاده از حسابرسان متخصص باعث افزایش اعتبار صورت های مالی و بهبود اعتماد سرمایه گذاران می گردد. (Liu, 2023), (Hsu, 2018) & (McGuire, 2012).

اگر چه شرکت های اجتناب کننده از مالیات ممکن است در ابتدا حسابرسان متخصص را انتخاب کنند، اما رابطه بلندمدت بین شرکت و حسابرس می تواند به تدریج از اثربخشی تخصص حسابرس بکاهد. در صورت همکاری بلندمدت، حسابرس ممکن است به مرور زمان دچار خودرایی شده و از تخصص خود کمتر استفاده کند که این امر به سهل انگاری در قبال روش های مالیاتی شرکت منجر می شود. افزون بر این، زمانی که حسابرس از تداوم همکاری با شرکت اطمینان داشته باشد، ممکن است انگیزه کمتری برای به روزرسانی دانش مالیاتی خود پیدا کند که این موضوع نیز به کاهش اثربخشی تخصص او می انجامد (Hsu, 2018).

واکنش حسابرسان متخصص به اجتناب مالیاتی نیز از اهمیت برخوردار است. حسابرسان متخصص و مستقل معمولاً رویکردی محافظه کارانه تر در پیش گرفته و احتمال بیشتری دارد که روش های تهاجمی مالیاتی را به چالش بکشند. این رفتار عمدتاً ناشی از نگرانی آن ها در خصوص حفظ اعتبار و شهرت حرفه ای خود است. افزون بر این، بسیاری از این حسابرسان تحت نظارت سازمان های حسابرسی بین المللی قرار دارند که الزامات سخت گیرانه تری را اعمال می کنند. با این وجود، برخی حسابرسان ممکن است تحت فشار مشتری قرار گرفته و با تساهل برخورد کنند، به ویژه در شرایطی که هزینه از دست دادن مشتری برای آن ها بالا باشد. به طور خلاصه، اگرچه شرکت های دارای اجتناب مالیاتی ممکن است در ابتدا به دلیل پیچیدگی فعالیت ها به سمت حسابرسان متخصص گرایش پیدا کنند، اما در بلندمدت عواملی نظیر خودرایی و کاهش انگیزه برای به روزرسانی دانش، می تواند از اثربخشی تخصص حسابرس بکاهد (Hsu, 2018).

بر اساس مطالعات کامارودین و همکاران^۴ (۲۰۲۵) و قوقزه^۵ (۲۰۲۳) اجتناب مالیاتی می تواند بر دوره تصدی حسابرس تأثیرگذار باشد. این رابطه از طریق عوامل مختلفی قابل تحلیل است که در سه دسته کلی شامل عوامل افزایش دهنده، کاهش دهنده و تعدیل کننده دوره تصدی حسابرسی قابل بررسی می باشد. در خصوص عوامل افزایش دهنده دوره تصدی حسابرسی، موارد متعددی نقش دارند. طرح های اجتناب مالیاتی پیچیده نیازمند دانش تخصصی و آشنایی عمیق با ساختار مالی شرکت هستند و جایگزینی حسابرس جدید مستلزم هزینه یادگیری بالایی برای درک این فرآیندها می باشد (Kamarudin, 2025) & (Qawqzeh, 2023).

افزون بر این، انتقال دانش سازمانی به حسابرس جدید پرهزینه و زمان بر بوده و خطر افشای ناخواسته روش های مالیاتی در جریان انتقال وجود دارد. از سوی دیگر، حسابرسان تمایل چندانی به از دست دادن مشتریان پردرآمد ندارند

1. Liu
2. Hsu, Moore & Neubaum
3. McGuire, Omer & Wang
4. Kamarudin & et al
5. Qawqzeh

و مدیریت شرکت ترجیح می‌دهد با حسابرسی همکاری کند که با روش‌ها و رویه‌های آن‌ها آشنایی کامل دارد. در مقابل، عوامل کاهنده دوره تصدی حسابرسی قابل توجه هستند. حساب‌رسان مستقل ممکن است به دلیل افزایش ریسک حسابرسی، از ادامه همکاری با شرکت‌هایی که رفتارهای مالیاتی تهاجمی دارند خودداری کنند. نهادهای نظارتی ممکن است در شرایط خاص، چرخش حساب‌رس را الزامی نمایند. در بلندمدت، احتمال بروز خودرأیی و کاهش استقلال حرفه‌ای افزایش می‌یابد و حساب‌رسان برای حفظ اعتبار خود ممکن است رابطه حرفه‌ای را قطع کنند. علاوه بر این، فشار سهامداران برای افزایش شفافیت مالیاتی و اصلاحات قانونی می‌تواند نیاز به تغییر حساب‌رس را ایجاد نماید (Kamarudin, 2025).

عوامل تعدیل‌کننده می‌توانند بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و دوره تصدی حساب‌رس اثرگذار باشند. ویژگی‌های حساب‌رس از جمله اندازه مؤسسه حسابرسی در این زمینه نقش مهمی ایفا می‌کند؛ حساب‌رسان بزرگ مقاومت بیشتری در برابر فشارها نشان می‌دهند و حساب‌رسان متخصص مالیاتی تمایل به دوره‌های تصدی طولانی‌تری دارند. کیفیت حاکمیت شرکتی به‌ویژه وجود کمیته حسابرسی مستقل می‌تواند این رابطه را تعدیل کند. محیط نظارتی از دیگر عوامل تأثیرگذار است؛ قوانین سختگیرانه چرخش اجباری حساب‌رس اثر کاهنده بر دوره تصدی دارد و مجازات‌های سنگین برای تخلفات مالیاتی این رابطه را تضعیف می‌کند (Qawqzeh, 2023). بدین منظور کامارودین و همکاران (۲۰۲۵) نشان می‌دهند که با افزایش دوره تصدی مؤسسه حسابرسی، اجتناب مالیاتی شرکت‌ها افزایش یافته و استقلال حساب‌رس نقض می‌شود. همه‌گیری کووید ۱۹ نیز یک رابطه غیرخطی بین روابط مشتری، حساب‌رس و اجتناب از مالیات شرکت ایجاد کرده است (Kamarudin, 2025).

بررسی ابعاد سه‌گانه کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که اجتناب مالیاتی می‌تواند از کانال‌های مختلفی بر انتخاب حساب‌رس توسط شرکت تأثیر بگذارد. اگرچه مبانی نظری حاکی از وجود دو دیدگاه متقابل (مثبت و منفی) در این رابطه است، اما با توجه به غلبه شواهد تجربی در ایران و شرایط خاص محیطی حاکم بر اقتصاد کشور، انتظار می‌رود که تأثیر اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی عمدتاً منفی باشد. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه ۱: اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی (اندازه حساب‌رس^۱، تخصص حساب‌رس^۲ و دوره تصدی حساب‌رس^۳) تأثیر منفی و معنادار دارد.

محافظه‌کاری مدیریتی: محافظه‌کاری مدیریتی به رویکرد احتیاط‌آمیز مدیران در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و گزارشگری مالی اشاره دارد که منجر به شناسایی سریع‌تر زیان‌ها نسبت به سودها و تأخیر در شناسایی سودها تا حصول اطمینان از قطعی بودن آن‌ها می‌شود. محافظه‌کاری حسابداری از دیدگاه سود و زیان، حسابداری را الزام به داشتن درجه بالایی از تأیید برای شناخت اخبار خوب مانند سود، در مقابل شناخت اخبار بد مانند زیان تعریف می‌کند. اما تعریف دیگر، از دیدگاه ترازنامه است. بر اساس این دیدگاه، در مواردی که تردیدی واقعی در انتخاب بین دو یا چند روش گزارشگری وجود دارد، آن روشی باید انتخاب شود که کمترین اثر مطلوب بر حقوق صاحبان سهام را داشته باشد. تعریف سوم درباره محافظه‌کاری بر پایه دیدگاه ترکیبی ترازنامه و سود و زیان است که یک مفهوم حسابداری است و به کاهش سود انباشته گزارش شده از طریق شناخت دیرتر درآمد و شناخت سریع‌تر هزینه، ارزیابی پایین‌داری و ارزیابی بالای بدهی منجر می‌شود (Yahya, 2023).

در این راستا سولستیانتی و ساپوترا^۴ (۲۰۲۰) مطرح می‌کنند که کیفیت حسابرسی و محافظه‌کاری مدیریتی تأثیر منفی و معناداری بر اجتناب مالیاتی دارند. بدین معنا که افزایش این دو عامل می‌تواند میزان اجتناب مالیاتی شرکت‌ها

1. Audit Size
2. Auditor Expertise
3. Auditor Tenure
4. Sulistiyanti & Saputra

را کاهش دهد. اجتناب مالیاتی راهکاری قانونی برای به حداقل رساندن مالیات قابل پرداخت است. علاوه بر این عواملی مانند انگیزه اجرایی، ریسک شرکت، مالکیت نهادی، کمیسیون‌های مستقل و کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر اجتناب مالیاتی ندارند. در مقابل، عوامل محیطی و ساختاری نقش مهم‌تری در پیدایش اجتناب مالیاتی ایفا می‌کنند. همچنین عدم گسترش فرهنگ مالیاتی، ضعف در سیستم نظارت و وصول مالیات، عدم تبادل کامل اطلاعات، ناشناس بودن مؤدیان، تشخیص علی‌الرأس و اجرای ضعیف قوانین از مهم‌ترین زمینه‌های بروز اجتناب مالیاتی محسوب می‌شوند. (Sulistiyanti, 2020). شریف‌پور قشونی و جعفرزاده کنگرلویی (۱۴۰۲) نیز معتقدند که هیچ‌گونه رابطه معناداری بین سطوح مختلف محافظه‌کاری و اجتناب مالیاتی با کارایی سرمایه‌گذاری وجود ندارد، هر چند در سطح معناداری ۱۰ درصد، اجتناب مالیاتی با کارایی سرمایه‌گذاری رابطه معنی‌دار پیدا می‌کند. (Sharifpour Qashoni, 2022).

در خصوص نقش تعدیل‌گری محافظه‌کاری مدیریت، نیز دو سناریو قابل تصور است. از یک سو، مدیران محافظه‌کار با کاهش ریسک‌های گزارشگری مالی و اجتناب از رویه‌های تهاجمی، می‌توانند آثار منفی اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی را کاهش دهند. این مدیران به طور طبیعی تمایل کمتری به پنهان‌کاری دارند و حسابرس را در فرآیند شفاف‌سازی همراهی می‌کنند. از سوی دیگر، اگر محافظه‌کاری صرفاً به عنوان ابزاری برای تأیید رویه‌های مدیریت استفاده شود، ممکن است اثر تعدیل‌گری معکوس یا تشدیدکننده داشته باشد. در این راستا مطابق با مطالعات پرساکیس و کولیاس^۱ (۲۰۲۴)، لائوکس و لائوکس^۲ (۲۰۲۳) و پانگاریبان، ماراندها و مولیادی^۳ (۲۰۲۲)، محافظه‌کاری مدیریت می‌تواند بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد. این تأثیر از طریق مکانیسم‌های مختلفی قابل تبیین است که در ادامه به تفکیک ارائه می‌گردد. مدیران محافظه‌کار تمایل کمتری به اتخاذ راهبردهای اجتناب مالیاتی پرریسک دارند و این کاهش ریسک، نیاز به استخدام حسابرسان بزرگ را کاهش داده و موجب کاهش ریسک گزارشگری مالی می‌شود. افزون بر این، محافظه‌کاری ممکن است به‌عنوان نشانه‌ای از اعتباربخشی و شفافیت مالی عمل کند و مدیران محافظه‌کار برای تأیید این نشانه، حتی با وجود سطح پایین اجتناب مالیاتی، حسابرسان بزرگ را انتخاب می‌کنند. ذینفعان شرکت‌های محافظه‌کار نیز انتظارات متفاوتی از کیفیت حسابرسی دارند که این انتظارات می‌تواند انتخاب حسابرس را مستقل از سطح اجتناب مالیاتی تحت تأثیر قرار دهد. (Pangaribuan, 2022).

، (Persakis, 2024) & (Laux, 2023).

مدیران محافظه‌کار حساسیت بیشتری به ریسک‌های قانونی و نظارتی دارند و به همین دلیل ترجیح می‌دهند از حسابرسان بزرگ استفاده کنند تا از اعتبار و کاهش ریسک دعاوی حقوقی اطمینان یابند. رویکرد محتاطانه این مدیران، فعالیت‌های اجتناب مالیاتی پرریسک را محدود می‌کند که این امر نیاز به تغییر مکرر حسابرس برای عدم افشای رویه‌های مالیاتی را کاهش داده و موجب افزایش دوره تصدی حسابرس در شرکت‌های محافظه‌کار و کاهش تضاد منافع می‌شود. رویه‌های محافظه‌کارانه منجر به ثبات بیشتر در گزارشگری مالی می‌شود و این ثبات، نیاز به تغییر حسابرس را کاهش داده و تداوم رابطه حسابرسی را تقویت می‌کند. محافظه‌کاری همچنین موجب کاهش ریسک‌های قانونی ناشی از اجتناب مالیاتی می‌شود و این کاهش ریسک، تمایل به حفظ حسابرس فعلی را افزایش می‌دهد. در شرایطی که مدیریت محافظه‌کار باشد، ممکن است دوره تصدی حسابرس را محدود کند تا از استقلال حسابرسی اطمینان حاصل شود که این امر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. (Pangaribuan, 2022).

، (Persakis, 2024) & (Laux, 2023).

1. Persakis & Kolias

2. Laux & Laux

3. Pangaribuan, Marundha & Mulyadi

پانگاریبان، ماراندها و مولیادی (۲۰۲۲) اجتناب مالیاتی را فعالیتی برای کاهش مالیات تعریف می‌کنند که بدون نقض قوانین و مقررات انجام می‌شود؛ به‌گونه‌ای که مؤدیان با بهره‌گیری از شکاف‌های قانونی، از انجام صحیح فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری خودداری می‌نمایند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی (شامل دوره تصدی و تخصص حسابرس) و همچنین بر بخشودگی جرایم مالیاتی تأثیر معناداری ندارد. از سوی دیگر، شرکت‌هایی که از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردارند، جرایم مالیاتی کمتری را گزارش می‌کنند. نکته قابل تأمل اینکه شرکت‌های دارای اجتناب مالیاتی، نگرانی چندانی برای افشای عملکرد خود ندارند و همواره به دنبال راه‌هایی برای کاهش توان پرداخت مالیات هستند (Pangaribuan, 2022).

در پژوهشی دیگر اوموبونگ^۱ (۲۰۲۵) معتقد است که محافظه‌کاری مشروط با جریان نقدی حاصل از عملیات و ارقام تعهدی مرتبط است. افزایش اندازه هیأت مدیره، استقلال هیأت مدیره و اندازه شرکت، محافظه‌کاری حسابداری مشروط را کاهش داده و به طور منفی مدیریت سود جریان نقدی را تشویق می‌کند. از سوی دیگر، استقلال کمیته حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با محافظه‌کاری مشروط دارد؛ به‌گونه‌ای که افزایش استقلال کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشگری را از طریق محافظه‌کاری حسابداری مشروط افزایش داده و مدیریت سود جریان نقدی را کاهش می‌دهد. در خصوص محافظه‌کاری غیرشرطی نیز یافته‌ها حاکی از آن است که استقلال هیأت مدیره و اندازه شرکت رابطه مثبت و معناداری با این نوع محافظه‌کاری دارند. بدین معنا که افزایش هر یک از این متغیرها، محافظه‌کاری حسابداری غیرشرطی را بهبود بخشیده و کیفیت گزارشگری را ارتقاء می‌بخشد. از آنجا که محافظه‌کاری غیرشرطی با ارزش بازار شرکت مرتبط است، افزایش حاکمیت شرکتی می‌تواند دستکاری ارزش سهام را کاهش دهد. علاوه بر این، افزایش استقلال کمیته حسابرسی، محافظه‌کاری حسابداری مشروط را افزایش داده و مدیریت سود جریان نقدی را کاهش می‌دهد. این در حالی است که محافظه‌کاری حسابداری غیرشرطی را کاهش داده و دستکاری قیمت سهام را تشویق می‌کند (Umobong, 2025). علاوه بر این پرساکیس و کولیاس^۲ (۲۰۲۴) مطرح می‌کنند که محافظه‌کاری مدیریت با نرخ‌های مؤثر مالیاتی همبستگی مثبت و با اجتناب از مالیات همبستگی منفی دارد. افزون بر این، محافظه‌کاری مدیریت تأثیر مثبتی بر تخصص حسابرس و رازداری حرفه‌ای دارد. همچنین رابطه مثبتی بین تخصص حسابرس و رازداری با سطوح بالاتر اجتناب مالیاتی مشاهده شده است (Persakis, 2024).

با استناد به مبانی نظری و شواهد تجربی ارائه شده، انتظار می‌رود محافظه‌کاری مدیریت نقش تعدیل‌گر کاهش در رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی ایفا کند. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه ۲: محافظه‌کاری مدیریت اثر منفی اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی (اندازه حسابرس؛ تخصص حسابرس و دوره تصدی حسابرس) را کاهش می‌دهد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

در پژوهش حاضر به منظور تدوین مبانی نظری، روش کتابخانه‌ای و به منظور جمع‌آوری داده‌های مالی از لوح‌های فشرده سازمان بورس اوراق بهادار تهران، بانک اطلاعاتی ره آورد نوین، سایت اطلاع‌رسانی شرکت و سازمان بورس استفاده شده است. برای دسته‌بندی، تلیخیص، ایجاد پایگاه داده‌ها از نرم افزار اکسل و جهت تحلیل‌های آماری پژوهش از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۴ (در بخش آمار توصیفی)، Eviews نسخه ۱۲ (در بخش مدل‌های رگرسیونی چند متغیرها) و SPSS Modeler نسخه ۱۸ (در بخش روش‌های داده‌کاوی) استفاده شده است.

1. Umobong
2. Persakis & Kolias

جدول ۱. نحوه انتخاب نمونه پژوهش

Table 1. Sample Selection Process

تعداد	شرح
۳۹۷	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مطابق آخرین به‌روزرسانی ^۱
(۱۰۵)	شرکت‌های پذیرفته شده پس از سال ۱۳۹۲
(۵۸)	شرکت‌های حاضر در صنعت بانک، بیمه، سرمایه‌گذاری و
(۵۵)	شرکت‌های دارای تغییر سال مالی / پایان سال مالی اسفند نیست
۱۷۹	شرکت‌های حائز شرایط (از لحاظ معیارهای جامعه آماری)
(۱۲)	عدم معامله سهام شرکت در برخی از سال‌های دوره پژوهش (فاقد ارزش بازار)
(۳۱)	شرکت‌های فاقد اطلاعات کامل (نقص اطلاعات)
۱۳۶	شرکت‌های نمونه نهایی

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که نمونه آماری با استفاده از روش حذف سیستماتیک انتخاب شده و شرکت‌ها ملزم به دارا بودن شرایطی از جمله وجود اطلاعات مالی برای دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۳، پایان یافتن سال مالی منتهی به اسفندماه، پذیرش حداکثر تا تاریخ ۱۳۹۲/۰۱/۰۱ در بورس و عدم حذف نام شرکت در طول دوره بررسی، عدم تغییر دوره مالی، عدم فعالیت در صنایع مالی نظیر بانک‌ها و مؤسسات سرمایه‌گذاری به دلیل ماهیت خاص عملیاتی، و نداشتن وقفه معاملاتی بیش از شش ماه می‌باشند. پس از اعمال محدودیت‌های یاد شده، تعداد ۱۳۶ شرکت در بازه زمانی مورد نظر شرایط فوق را دارا بوده‌اند که با توجه به انتخاب تمامی شرکت‌های واجد شرایط، نمونه‌گیری به روش سرشماری (جامعه در دسترس) صورت گرفته است. لازم به ذکر است که به دلیل نحوه محاسبه برخی متغیرها، از اطلاعات سال مالی ۱۳۹۱ نیز جهت محاسبه پیش‌نیازها استفاده شده و تمامی داده‌ها به صورت سالانه جمع‌آوری و در مدل پژوهش مورد استفاده قرار گرفته‌اند.

الگوی پژوهش حاضر از نوع رگرسیون چندگانه در مجموعه داده‌های ترکیبی است که برای سنجش آن از مدل ۱ برای فرضیه اول و از مدل ۲ برای فرضیه دوم استفاده شده است.

$$AUDQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 TaxAvoid_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 TA_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 \Delta REV_{it} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

$$AUDQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 TaxAvoid_{it} + \beta_2 Conser_{it} + \beta_3 TaxAvoid_{it} \times Conser_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 TA_{it} + \beta_6 Lev_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 \Delta REV_{it} + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

$TaxAvoid_{it}$: اجتناب مالیاتی شرکت است که با استفاده از تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات شرکت i در سال t که اقلام با مالیات‌های مقطوع از آن کسر شده است، سنجیده می‌شود. $Conser_{it}$: محافظه‌کاری مدیریت شرکت i در سال t است که با استفاده از مدل بهبود یافته باسو (۱۹۹۷) اندازه‌گیری می‌شود. $SIZE_{it}$: اندازه شرکت i در سال t می‌باشد که برابر با لگاریتم طبیعی کل دارایی شرکت در پایان سال مالی است. TA_{it} : کیفیت اقلام تعهدی شرکت است که از تفاضل سود عملیاتی و جریان نقد عملیاتی تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها به دست می‌آید. LEV_{it} : اهرم مالی شرکت i در سال t می‌باشد که از مجموع بدهی‌های شرکت به مجموع دارایی شرکت به دست می‌آید. ROA_{it} : بازده دارایی‌های شرکت i در سال t است. ΔREV_{it} : رشد درآمد است که از طریق تفاضل در آمد

۱. در آخرین به‌روزرسانی لیست شرکت‌های پذیرفته شده در سایت بورس اوراق بهادار تهران، تعداد زیادی از شرکت‌های قدیمی که فاقد معاملات و یا حذف شده اما همچنان در لیست شرکت‌های پذیرفته شده در سایت بورس وجود داشتند، از لیست شرکت‌های پذیرفته شده حذف شده‌اند که این به‌روزرسانی منجر به کاهش قابل توجه تعداد آن‌ها شده است. لیست شرکت‌ها در آدرس <http://tse.ir/listing.html> موجود است که صرفاً شامل شرکت‌های پذیرفته شده و فعال می‌باشد.

سال t و در سال $t-1$ ، تقسیم بر سال $t-1$ به دست می‌آید که نشان‌دهنده نوسانات است و شاخصی برای اندازه‌گیری رشد شرکت در مقایسه با سال $t-1$ می‌باشد (Khodamipour, 2013) & (Delshad A. T., 2019).

جدول ۲. متغیرهای پژوهش

Table 2. Research Variables

متغیرها	معیارها	نحوه اندازه‌گیری
متغیر وابسته پژوهش کیفیت حسابرسی ^۱	اندازه حسابرسی	متغیر مجازی: اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی (حسابرس بزرگ)، حسابرسی شود عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ می‌گیرد (Aghaei Chadegani, 2011) & (Hassas Yeganeh, 2010).
	تخصص حسابرسی	متغیر مجازی: از سهم بازار به عنوان شاخصی برای تخصص حسابرسی در صنعت استفاده شده است. هر چه سهم بازار حسابرسی بیشتر باشد تخصص صنعت و تجربه حسابرسی نسبت به سایر رقیبان بیشتر است. مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران هر مؤسسه حسابرسی در صنعت خاص = سهم بازار حسابرسان / مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران در این صنعت
	مؤسساتی در این پژوهش به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان بیش از مقدار $\left[\frac{1}{2} \times \left(\frac{1}{\text{تعداد شرکت های موجود}} \right) \right]$ باشد (Palmrose, 1988). پس از محاسبه سهم بازار یک مؤسسه حسابرسی اگر مقدار به دست آمده از مقدار معادله بیشتر باشد، مؤسسه حسابرسی در آن صنعت متخصص است، لذا اگر حسابرسی متخصص صنعت باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ می‌گیرد (Moradi, 2016).	
متغیر مستقل پژوهش اجتناب مالیاتی	مدت تصدی حسابرسی	متغیر مجازی: اگر شرکت طی مدت حداقل سه سال توسط یک حسابرسی، مورد حسابرسی قرار گرفته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ لحاظ می‌شود (Bani Mahd, 2011).
	اجتناب مالیاتی	تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات استفاده می‌شود که به منظور از بین بردن اثر مقیاس بر دارایی‌های اول دوره تقسیم شده است (Desai, 2009). $\text{Tax Avoid}_{i,t} = \left (\text{Taxinc}_{i,t} - \text{Accinc}_{i,t}) / \text{ASSETS}_{i,t-1} \right $ Tax Avoid: اجتناب مالیاتی شرکت است که با استفاده از تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات شرکت i در سال t که اقلام با مالیات‌های مقطوع از آن کسر شده است، سنجیده می‌شود. Taxinc: سود حسابداری شرکت i در سال t می‌باشد. Accinc: سود مشمول مالیات شرکت i در سال t است. ASSETS: کل دارایی‌های شرکت i در سال $t-1$ است.

۱. با توجه به اینکه کیفیت حسابرسی ماهیتی کیفی دارد، پژوهش‌های پیشین از شاخص‌ها و معیارهای متنوعی برای سنجش ابعاد مختلف آن استفاده کرده‌اند. هر یک از این معیارها صرفاً بخشی از جنبه‌های کیفیت حسابرسی را پوشش می‌دهد و به تنهایی قادر به ارزیابی همه ابعاد آن نیست. از این رو، استفاده از چندین معیار به صورت هم‌زمان در مطالعات علمی متداول است تا تصویری جامع‌تر از مفهوم کیفیت حسابرسی ارائه شود. به عبارت دیگر، برای ترکیب معیارهای مختلف و دستیابی به یک شاخص واحد، علاوه بر انکاء به مبانی نظری معتبر، به آزمون‌های آماری خاصی نیاز است تا مشخص گردد آیا ترکیب معیارها توان سنجش دقیق‌تری از کیفیت حسابرسی فراهم می‌کند یا استفاده مجزای هر یک از آن‌ها کفایت دارد. در پژوهش حاضر، با توجه به اینکه هدف اصلی، بررسی دقیق‌تر ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی بوده است و از سوی دیگر تاکنون مبانی نظری و آزمون آماری مناسبی برای ترکیب این شاخص‌ها ارائه نشده، متغیرهای مربوط به کیفیت حسابرسی ترکیب نشده‌اند و هر یک از آن‌ها به صورت جداگانه و تفکیک شده مورد بررسی قرار گرفته‌اند. بر همین اساس، از معیارهای رایج سنجش کیفیت حسابرسی به صورت مستقل استفاده شده است، به طوری که هر معیار در مراحل مختلف تحلیل به عنوان متغیر وابسته در مدل پژوهش لحاظ گردیده است. در نهایت، با توجه به نتایج حاصل از هر سه معیار، نسبت به تأیید یا رد فرضیات پژوهش تصمیم‌گیری و تفسیر صورت گرفته است.

<p>برای اندازه‌گیری محافظه‌کاری مدیریت از رابطه‌های ۱، ۲ و ۳ استفاده می‌شود که مبتنی بر مدل خان و واتس (۲۰۰۹) بوده و توسعه یافته مدل باسو^۱ (۱۹۹۷) می‌باشد. این مدل با استفاده از روش رگرسیون معکوس، محافظه‌کاری را در سطح شرکت-سال اندازه‌گیری می‌کند (Khan, & Basu, 1997). (2009)</p> $\frac{X_{it}}{P_{it-1}} = B_0 + B_1 DR_{it} + [\mu_1 + \mu_2 SIZE_{it} + \mu_3 MB_{it} + \mu_4 LEV_{it}] RET_{it} + [\lambda_1 + \lambda_2 SIZE_{it} + \lambda_3 MB_{it} + \lambda_4 LEV_{it}] DR_{it} \times RET_{it} + B_4 SIZE_{it} + B_5 MB_{it} + B_6 LEV_{it} + B_7 DR_{it} \times SIZE_{it} + B_8 DR_{it} \times MB_{it} + B_9 DR_{it} \times LEV_{it} \quad (۱)$ $G - Score = B_2 = \mu_1 + \mu_2 SIZE_{it} + \mu_3 MB_{it} + \mu_4 LEV_{it} \quad (۲)$ $C - Score = B_3 = \lambda_1 + \lambda_2 SIZE_{it} + \lambda_3 MB_{it} + \lambda_4 LEV_{it} \quad (۳)$ <p>$\frac{X_{it}}{P_{it-1}}$: سود هر سهم شرکت i تقسیم بر قیمت سهام در ابتدای سال t است. RET_{it}: بازده سالانه سهام شرکت i منهای بازده بازار در سال t می‌باشد. DR_{it}: متغیر مصنوعی بازده سهام شرکت i در سال t است و اگر $RET_{it} < 0$ باشد، برابر است با ۱ در غیر اینصورت برابر با ۰ می‌باشد. $SIZE_{it}$: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت i در سال t است. MB_{it}: نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت i در سال t می‌باشد. LEV_{it}: نسبت کل بدهی به کل دارایی‌ها شرکت i در سال t می‌باشد. $C - Score$: بر اساس به موقع بودن خبر بد اندازه‌گیری می‌شود (یعنی سطح محافظه‌کاری مدیریت) ارزش بالاتر $C - Score$ نشان‌دهنده درجه بالای محافظه‌کاری مدیریت است.</p>	<p>متغیر مدخله‌گر</p> <p>محافظه‌کاری مدیریت</p>	
<p>لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت است.</p> <p>نسب تفاضل سود عملیاتی و جریان نقد عملیاتی تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها می‌باشد.</p> <p>نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها است.</p> <p>نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها می‌باشد.</p> <p>درصد تغییرات در فروش (درآمد) شرکت نسبت به سال گذشته است.</p>	<p>اندازه شرکت</p> <p>کیفیت اقلام تعهدی</p> <p>اهرم مالی</p> <p>بازده دارایی‌ها</p> <p>رشد شرکت</p>	<p>متغیرهای کنترلی</p>

علاوه بر استفاده از مدل‌های رگرسیونی، در این پژوهش از مدل داده‌کاوی درخت تصمیم به عنوان روشی تکمیلی برای بررسی مجدد تأثیرگذاری متغیرها بر کیفیت حسابرسی و اولویت‌بندی مهم‌ترین عوامل مؤثر استفاده شده است. درخت تصمیم بر اساس مجموعه‌ای از قوانین تصمیم‌گیری، به پیش‌بینی و طبقه‌بندی متغیرها می‌پردازد. این رویکرد که اغلب با عنوان قیاس شناخته می‌شود، از مزایای قابل توجهی برخوردار است. نخست آنکه برخلاف شبکه‌های عصبی که به صورت جعبه سیاه عمل می‌کنند، منطق درخت تصمیم کاملاً شفاف بوده و پس از ساخت آن، به راحتی می‌توان دلایل استنتاج قوانین به دست آمده را مشاهده و تحلیل کرد. دوم اینکه درخت تصمیم به طور خودکار ویژگی‌های با اهمیت بیشتر را به گره‌های بالایی درخت منتقل کرده و ویژگی‌های کم‌اهمیت را کنار می‌گذارد. این امکان دیدگاه مناسبی نسبت به اولویت و میزان تأثیرگذاری متغیرهای پژوهش فراهم می‌آورد.

۴. تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی: به منظور افزایش کیفیت داده‌ها، مقادیر پرت موجود در برخی متغیرهای پژوهش با استفاده از تکنیک پیراستن حذف گردید. بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته نشان داد که متغیر کیفیت حسابرسی از توزیعی نزدیک به نرمال برخوردار است. همچنین نتایج حاصل از آزمون‌های مانایی و همگرایی متغیرهای پژوهش، حاکی از عدم وجود رگرسیون کاذب و روابط غیرعادی بین متغیرها بوده است.

^۱. Basu

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

Table 3. Descriptive Statistics of Research Variables

متغیرهای پژوهش	میانگین	میانه	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی	کمینه	بیشینه
اجتناب مالیاتی	۰/۰۹۶	۰/۰۵۱	۰/۱۰۴	۱/۲۱۵	۰/۱۷۷	۰/۰۰۵	۰/۳۳۳
محافظه‌کاری مدیریت	۰/۳۰۹	-۰/۲۳۱	۱/۲۸۹	۰/۱۰۹	-۰/۵۰۱	-۴/۱۰۲	۴/۰۶۰
اندازه شرکت	۶/۳۹۱	۶/۲۹۷	۰/۷۲۵	۰/۷۸۸	۱/۱۷۶	۴/۴۹۶	۹/۳۶۹
اقدام تعهدی	۰/۰۴۲	۰/۰۳۰	۰/۱۰۹	۰/۳۰۴	-۰/۶۳۱	-۰/۱۴۰	۰/۲۵۹
اهرم مالی	۰/۵۵۲	۰/۵۵۴	۰/۱۹۶	-۰/۱۲۴	-۰/۸۱۳	۰/۱۷۹	۰/۹۱۰
بازده دارایی‌ها	۰/۱۴۳	۰/۱۱۳	۰/۱۴۹	۰/۶۴۷	۰/۲۰۹	-۰/۱۷۴	۰/۵۵۲
رشد درآمد	۰/۳۴۷	۰/۲۹۲	۰/۳۹۴	۰/۵۸۲	-۰/۱۸۳	-۰/۲۹۶	۱/۲۶۵

میانگین متغیر اجتناب مالیاتی (۰/۰۹۶) نشان می‌دهد شرکت‌های بورسی به طور متوسط ۹/۶ درصد شکاف مالیاتی دارند. دامنه تغییرات (۰/۰۰۵ تا ۰/۳۳۳) و انحراف معیار (۰/۱۰۴) بیانگر تفاوت قابل توجه در راهبردهای مالیاتی شرکت‌ها می‌باشد. از منظر کلان، این پدیده به کاهش قابل توجه درآمدهای مالیاتی دولت منجر می‌شود و از سوی دیگر، از منظر سرمایه‌گذاری، بخشی از سود گزارش شده پایدار نیست که ممکن است با تعدیلات مالیاتی آتی مواجه شده و بر کیفیت سود و ریسک سرمایه‌گذاری تأثیر بگذارد. از سوی دیگر، میانگین متغیر محافظه‌کاری مدیریت (۰/۳۰۹) حاکی از تمایل نسبتاً محافظه‌کارانه مدیران در گزارشگری مالی می‌باشد. دامنه بسیار وسیع (۴/۱۰۲- تا ۴/۰۶۰) و انحراف معیار (۱/۲۸۹) نشان‌دهنده تفاوت‌های چشمگیر در رویکرد مدیران است. این محافظه‌کاری می‌تواند ناشی از شرایط پرریسک اقتصاد ایران (تحریم‌ها، نوسانات ارز و تورم) و همچنین تمایل به کاهش هزینه‌های نمایندگی و دعاوی حقوقی باشد.

علاوه بر این، از نگاه سرمایه‌گذاران، محافظه‌کاری بالاتر به معنای شفافیت و قابلیت اعتماد بیشتر صورت‌های مالی تلقی می‌شود. همچنین میانگین متغیر اندازه شرکت (۶/۳۹۱) برای لگاریتم دارایی‌ها بیانگر اندازه نسبتاً بزرگ شرکت‌های نمونه است. دامنه (۴/۴۹۶ تا ۹/۳۶۹) و انحراف معیار (۰/۷۲۵) نشان‌دهنده وجود شرکت‌های کوچک و بزرگ با پراکندگی متعادل می‌باشد. شرکت‌های بزرگتر توانایی بیشتری در برنامه‌ریزی مالیاتی دارند و به دلیل نظارت بیشتر نهادهای ناظر، محافظه‌کاری بالاتری اعمال می‌کنند. به علاوه، میانگین متغیر اقدام تعهدی (۰/۰۴۲) نشان می‌دهد که اقدام تعهدی عملیاتی حدود ۴/۲ درصد از کل دارایی‌ها را تشکیل می‌دهد. دامنه (۰/۱۴۰- تا ۰/۲۵۹) و انحراف معیار (۰/۱۰۹) بیانگر وجود شرکت‌هایی با رویکرد محافظه‌کارانه و خوش‌بینانه است. لازم به ذکر است که اقدام تعهدی بالاتر معمولاً با کاهش کیفیت سود و افزایش احتمال مدیریت سود همراه می‌باشد.

میانگین متغیر اهرم مالی (۰/۵۵۲) نشان می‌دهد که به طور متوسط ۵۵/۲ درصد از دارایی‌ها از طریق بدهی تأمین مالی شده است. این یافته بیانگر ساختار سرمایه نسبتاً پرریسک شرکت‌های نمونه می‌باشد. دامنه (۰/۱۷۹ تا ۰/۹۱۰) و انحراف معیار (۰/۱۹۶) نشان‌دهنده تنوع از اهرم بسیار پایین تا بسیار بالا است. شرکت‌های با اهرم بالاتر انگیزه بیشتری برای اجتناب مالیاتی دارند و در مقابل، طلبکاران نیز خواهان گزارش‌های مالی شفاف‌تری هستند. در ادامه، میانگین متغیر بازده دارایی‌ها (۰/۱۴۳) بیانگر سودآوری متوسط ۱۴/۳ درصدی شرکت‌های نمونه است. دامنه (-۰/۱۷۴ تا ۰/۵۵۲) و انحراف معیار (۰/۱۴۹) نشان‌دهنده وجود شرکت‌های زیان‌ده تا بسیار سودآور می‌باشد. شرکت‌های با بازده بالاتر علاوه بر انگیزه بیشتر برای اجتناب مالیاتی، توانایی پرداخت هزینه حسابرسی بالاتری را نیز دارا هستند.

در پایان، میانگین متغیر رشد درآمد (۰/۳۴۷) نشان دهنده رشد سالانه متوسط ۳۴/۷ درصدی درآمدهاست که می تواند ناشی از تورم مزمن یا رشد واقعی باشد. دامنه (۰/۲۹۶- تا ۱/۲۶۵) و انحراف معیار (۰/۳۹۴) بیانگر پراکندگی بسیار بالا و تفاوت قابل توجه در مراحل رشد شرکتها می باشد. شرکت های با رشد بالا نیاز بیشتری به سرمایه گذاری داشته و در نتیجه انگیزه بیشتری برای اجتناب مالیاتی دارند. به طور کلی، یافته ها نشان دهنده سطح قابل توجه اجتناب مالیاتی (۹/۶ درصد) و محافظه کاری مدیریت (۰/۳۰۹) در شرکت های مورد مطالعه است. همچنین اهرم مالی (۵۵/۲ درصد) و بازده دارایی (۱۴/۳ درصد) بیانگر ساختار سرمایه نسبتاً پرریسک و سودآوری مناسب می باشد و رشد بالای درآمد (۳۴/۷ درصد) نیز از دیگر ویژگی های قابل توجه شرکت های نمونه است. پراکندگی قابل توجه در اکثر متغیرها حاکی از ناهمگونی بالای شرکت های بورسی و لزوم توجه به تفاوت های فردی در تحلیل ها می باشد. برای سیاست گذاران، ضرورت تقویت الزامات قانونی جهت کاهش شکاف مالیاتی و بهبود شفافیت آشکار است و برای سرمایه گذاران، اهمیت این شاخص ها به عنوان معیارهای ارزیابی ریسک سرمایه گذاری مورد تأکید قرار می گیرد.

جدول ۴. فراوانی متغیرهای مجازی پژوهش

Table 4. Frequency of Research Variables

درصد فراوانی		فراوانی		تعداد نمونه	معیارهای کیفیت حسابرسی
۱	۰	۱	۰		
۰/۱۷۷	۰/۸۲۳	۲۸۹	۱۳۴۳	۱۶۳۲	اندازه حسابرسی
۰/۳۶۷	۰/۶۳۳	۵۹۹	۱۰۳۳	۱۶۳۲	تخصص حسابرسی
۰/۴۹۸	۰/۵۰۲	۸۱۳	۸۱۹	۱۶۳۲	دوره تصدی حسابرسی

بر اساس اطلاعات مندرج در جدول (۴)، توزیع فراوانی شرکت های با کیفیت حسابرسی بالا بر اساس سه معیار اندازه حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت و دوره تصدی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. یافته ها حاکی از آن است که از منظر معیار اندازه حسابرسی، درصد فراوانی شرکت های با کیفیت حسابرسی بالا برابر با ۰/۱۷۷ (۷/۱۷ درصد) است. این بدان معناست که تنها حدود ۱۸ درصد از شرکت های نمونه از خدمات مؤسسات حسابرسی بزرگ بهره برده اند که این موضوع می تواند نشانه ای از ضعف رقابت در بازار حسابرسی ایران تلقی شود. از منظر معیار وجود تخصص حسابرسی در صنعت، نتایج نشان می دهد که درصد فراوانی شرکت های با کیفیت حسابرسی بالا معادل ۰/۳۶۷ بوده است. به عبارت دیگر، حدود ۳۷ درصد از شرکت های نمونه دارای حسابرسی متخصص در صنعت مربوطه بوده اند. همچنین بر اساس معیار دوره تصدی حسابرسی، درصد فراوانی کیفیت حسابرسی بالا برابر با ۰/۴۹۸ گزارش شده است. این یافته بیانگر آن است که نزدیک به ۵۰ درصد از شرکت های نمونه (۴۹/۸ درصد) دارای حسابرسی با دوره تصدی حداقل سه سال بوده اند. بررسی تطبیقی این سه معیار نشان می دهد که بیشترین فراوانی کیفیت حسابرسی بالا مربوط به معیار دوره تصدی حسابرسی با ۴۹/۸ درصد است. پس از آن، معیار تخصص حسابرسی در صنعت با ۳۶/۷ درصد قرار دارد و کمترین فراوانی نیز مربوط به معیار اندازه حسابرسی با ۱۷/۸ درصد است که پایین بودن آن می تواند بیانگر تمرکز پایین بازار حسابرسی ایران در اختیار مؤسسات بزرگ باشد.

آزمون فرضیه نخست پژوهش: برای آزمون فرضیه نخست پژوهش مبنی بر تأثیر اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی، از مدل اول استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۵ گزارش گردیده است. بر اساس بخش اول جدول ۵، با توجه به سطح معناداری آزمون، مدل نخست در معیارهای اندازه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی دارای سطح معناداری کوچکتر از ۵ درصد است که بیانگر ناهمسانی واریانس های باقیمانده مدل می باشد. به منظور رفع این مشکل، از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده و در فرآیند برآورد، ضرایب وزنی متناسب با واریانس به مدل اعمال گردیده است. نتایج آزمون F (آزمون لیمر) حاکی از آن است که مدل پژوهش در تمامی معیارهای کیفیت حسابرسی

از الگوی اثرات ثابت پیروی می‌کند. این یافته علاوه بر تعیین نوع مدل، نشان‌دهنده تأثیر نوع فعالیت شرکت (به عنوان یک مقطع) بر میزان کیفیت حسابرسی می‌باشد. همچنین آزمون هاسمن برای بررسی اثرات تصادفی مورد استفاده قرار گرفت که نتایج آن تأییدکننده عدم وجود اثرات تصادفی و پذیرش الگوی اثرات ثابت به عنوان الگوی ارجح بوده است. بر این اساس، تحلیل مدل پژوهش با رویکرد اثرات ثابت انجام شده است.

جدول ۵. نتایج مدل نخست پژوهش

Table 5. Results of the First Model

بخش اول	اندازه حسابرسی		تخصیص حسابرسی		تصدی حسابرسی	
	آماره	مقدار احتمال	آماره	مقدار احتمال	آماره	مقدار احتمال
آزمون همسانی واریانس‌ها	۳۱/۳۹۷	۰/۰۰۰	۲/۰۶۷	۰/۰۵۱	۵/۷۱۴	۰/۰۰۰
آزمون F لیمر	۲۶/۵۱۳	۰/۰۰۰	۲۳/۶۸۰	۰/۰۰۰	۲/۰۴۲	۰/۰۰۰
آزمون هاسمن	۳۶/۲۹۰	۰/۰۰۰	۳۷/۲۸۸	۰/۰۰۰	۳۲/۵۷۷	۰/۰۰۰
بخش دوم متغیرهای پژوهش	نتایج ضرایب متغیرهای پژوهش بر اساس معیارهای مختلف کیفیت حسابرسی					
	اندازه حسابرسی		تخصیص حسابرسی		تصدی حسابرسی	
	ضریب آماره t	مقدار احتمال	ضریب آماره t	مقدار احتمال	ضریب آماره t	مقدار احتمال
عرض از مبدأ	-۰/۹۳۰	۰/۱۹۳	-۰/۸۳۰	۰/۲۷۴	-۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
اجتناب مالیاتی	-۰/۲۲۲	-۰/۰۷۷	-۰/۲۰۱	-۲/۷۹۱	-۰/۰۰۱	۱/۷۴۷
اندازه شرکت	۰/۱۳۶	۰/۱۳۷	۰/۱۹۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۱۵۴
اقلام تعهدی	۰/۲۰۶	۰/۰۰۴	۰/۱۳۳	۰/۹۵۸	۰/۲۹۴	۱/۳۵۴
اهرم مالی شرکت	۰/۴۸۲	۰/۰۹۶	۰/۲۱۴	۰/۰۱۸	۰/۰۲۲	۱/۶۱۰
بازده دارایی‌ها	۰/۱۳۶	-۰/۱۵۵	-۰/۰۶۵	-۱/۵۸۴	۰/۶۴۳	۲/۵۰۴
رشد درآمد	-۰/۱۱۰	۰/۰۰۳	-۰/۰۵۳	۰/۱۸۷	۰/۰۹۰	۱/۲۶۱
آماره F / مقدار احتمال	۳۸/۲۳۱	۰/۰۰۰	۳۴/۶۰۲	۰/۰۰۰	۵۲/۴۵۷	۰/۰۰۰
ضریب تعیین مدل	۰/۶۲۴	۰/۷۸۴	۰/۱۹۸	۱/۸۴۷	۰/۱۹۸	۰/۰۰۰
آماره دوربین-واتسون	۲/۲۰۰	۱/۸۴۷	۱/۷۳۳		۱/۷۳۳	۰/۰۰۰
Tax Avoid: اجتناب مالیاتی؛ size: اندازه؛ TA: اقلام تعهدی؛ LEV: اهرم مالی؛ ROA: بازده دارایی‌ها؛ ΔREV: رشد درآمد						

بر اساس بخش دوم جدول ۵، هر سه مدل از نظر آماری معنادار بوده و آماره F این موضوع را تأیید می‌کند. همچنین مقادیر آماره دوربین-واتسون حاکی از عدم وجود خودهمبستگی میان باقیمانده‌ها می‌باشد. آزمون تورم واریانس نیز برای بررسی هم‌خطی بین متغیرهای مستقل انجام شده که نتایج آن بیانگر عدم وجود هم‌خطی در مدل‌های پژوهش است. نتایج هر سه معیار سنجش کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که اجتناب مالیاتی تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت

حسابرسی دارد. این تأثیر برای معیار اندازه حسابرِس (۱/۹۷۳- با سطح معناداری ۰/۰۴۹) حاکی از تمایل کمتر شرکت‌های دارای اجتناب مالیاتی به انتخاب حسابرسان بزرگ است. برای معیار تخصص حسابرِس (۲/۷۹۱- با سطح معناداری ۰/۰۰۵) نیز کاهش انتخاب حسابرسان متخصص در صنعت مشاهده می‌شود. همچنین در معیار دوره تصدی حسابرِس (۳/۳۱۹- با سطح معناداری ۰/۰۰۱) تمایل به کاهش دوره تصدی و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی تأیید می‌گردد. در مجموع، یافته‌های هر سه معیار حاکی از آن است که افزایش اجتناب مالیاتی با کاهش معنادار کیفیت حسابرسی همراه می‌باشد.

آزمون فرضیه دوم پژوهش؛ برای آزمون فرضیه دوم پژوهش مبنی بر تأثیر تعدیل‌گری محافظه‌کاری مدیریت بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی، از مدل دوم استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۶ گزارش گردیده است. بر اساس بخش اول جدول ۶، مدل دوم در معیارهای اندازه حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس با مشکل ناهمسانی واریانس مواجه است، در حالی که در معیار تخصص حسابرِس، واریانس باقیمانده‌ها همسان می‌باشد. برای رفع این مشکل، از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده شده است. نتایج آزمون F (آزمون لیمر) حاکی از آن است که مدل دوم در تمامی معیارهای کیفیت حسابرسی از الگوی اثرات ثابت پیروی می‌کند. این یافته علاوه بر تعیین نوع مدل، نشان‌دهنده تأثیر نوع فعالیت شرکت (به عنوان یک مقطع) بر میزان کیفیت حسابرسی می‌باشد. همچنین آزمون هاسمن برای بررسی اثرات تصادفی انجام شد که نتایج آن تأییدکننده عدم وجود اثرات تصادفی و پذیرش الگوی اثرات ثابت به عنوان الگوی ارجح بوده است. بر این اساس، تحلیل مدل پژوهش با رویکرد اثرات ثابت انجام شده است.

جدول ۶. نتایج مدل دوم پژوهش

Table 6. Results of the Second Model

بخش اول	اندازه حسابرِس		تخصص حسابرِس		تصدی حسابرِس	
	آماره	مقدار احتمال	آماره	مقدار احتمال	آماره	مقدار احتمال
آزمون همسانی	۲۳/۳۲۰	۰/۰۰۰	۱/۸۱۳	۰/۰۷۰	۴/۰۷۱	۰/۰۰۰
آزمون F لیمر	۲۶/۵۰۱	۰/۰۰۰	۲۳/۶۳۵	۰/۰۰۰	۲/۰۲۸	۰/۰۰۰
آزمون هاسمن	۳۶/۹۴۷	۰/۰۰۰	۳۸/۳۲۵	۰/۰۰۰	۴۱/۱۲۹	۰/۰۰۰
بخش دوم متغیرهای پژوهش	نتایج ضرایب متغیرهای پژوهش بر اساس معیارهای مختلف کیفیت حسابرسی					
	اندازه حسابرِس		تخصص حسابرِس		تصدی حسابرِس	
عامل تورم واریانس (VIF)	ضریب آماره t	مقدار احتمال	ضریب آماره t	مقدار احتمال	ضریب آماره t	مقدار احتمال
	۰/۳۸۶	-۱/۵۷۱	-۰/۴۱۸	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۵/۲۵۸
عرض از مبدأ	-۲/۲۳۰	۰/۰۰۷	-۳۱/۱۵۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
اجتناب مالیاتی	-۰/۰۶۱	-۰/۲۱۸	-۰/۰۲۰	۰/۰۱۸	-۱/۹۵۸	۰/۰۵۰
محافظه‌کاری مدیریت	۰/۰۰۳	۱/۷۵۹	۰/۰۰۱	۰/۰۷۹	۱/۳۹۶	۰/۱۹۵
اجتناب مالیاتی × محافظه‌کاری مدیریت	۰/۰۱۰	۰/۱۲۱	۰/۰۱۷	۰/۰۱۹	۰/۷۲۶	۰/۴۶۸
اندازه شرکت	-۰/۰۳۹	۰/۲۹۵	۰/۰۱۲			

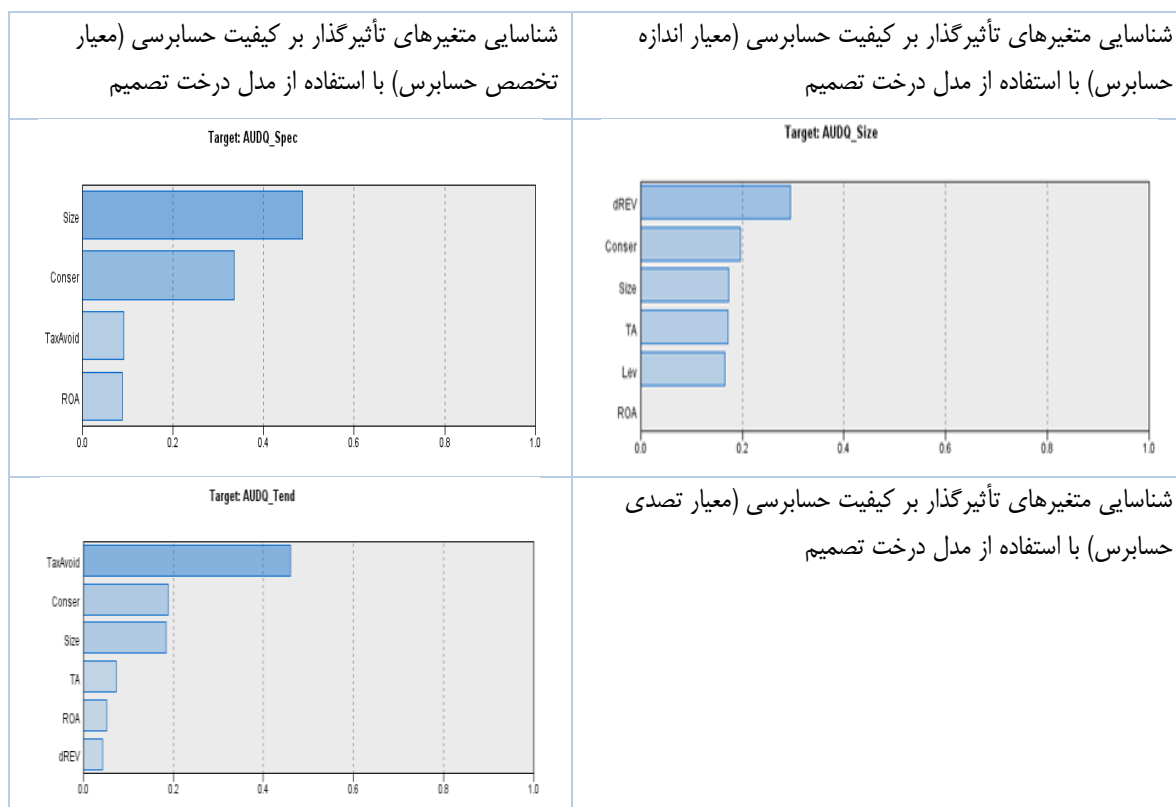
	۰/۳۴۱	۰/۹۵۲	۰/۰۰۰	۳۶/۱۸۲	۰/۰۶۰	-۱/۸۸۴	
۱/۳۵۷	۰/۹۸۵	۰/۰۰۱	۰/۴۱۷	-۰/۰۶۸	۰/۶۳۷	-۰/۰۱۶	اقدام تعهدی
۱/۶۰۹	۰/۶۹۱	-۰/۰۱۴	۰/۰۶۴	۰/۰۹۲	۰/۱۱۷	۰/۰۶۰	اهرم مالی شرکت
۲/۵۱۴	۰/۷۲۹	-۰/۰۱۹	۰/۰۳۶	-۰/۱۵۹	۰/۶۱۸	۰/۰۲۵	بازده دارایی‌ها
۱/۲۷۰	۰/۸۵۹	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۸	-۰/۰۵۳	۰/۷۹۴	۰/۰۰۲	رشد درآمد
۰/۰۰۰	۲/۳۷۲	۰/۰۰۰	۲۱۱/۰۷۷	۰/۰۰۰	۸۳/۰۷۹		آماره F / مقدار احتمال
	۰/۱۸۵		۰/۵۱۰		۰/۸۹۸		ضریب تعیین مدل
	۱/۸۲۸		۲/۳۴۶		۱/۷۵۶		آماره دوربین-واتسون
Tax Avoid: اجتناب مالیاتی؛ Conser: محافظه کاری مدیریت؛ Conser Tax Avoid: اجتناب مالیاتی × محافظه کاری مدیریت؛ size: اندازه؛ TA: اقدام تعهدی؛ LEV: اهرم مالی؛ ROA: بازده دارایی‌ها؛ ΔREV: رشد درآمد							

بر اساس بخش دوم جدول ۶ هر سه مدل از نظر آماری معنادار بوده و آماره F این موضوع را تأیید می‌کند. همچنین مقادیر آماره دوربین-واتسون حاکی از عدم وجود خودهمبستگی میان باقیمانده‌ها می‌باشد و آزمون تورم واریانس نیز بیانگر عدم وجود هم‌خطی بین متغیرهای مستقل است. بر اساس نتایج مدل پژوهش، اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی مبتنی بر معیار اندازه حسابرس تأثیر منفی و معناداری (۲/۲۳-) با سطح معناداری (۰/۰۰۷) دارد. همچنین این متغیر بر کیفیت حسابرسی مبتنی بر معیار تخصص حسابرس (۲/۳۷۳-) با سطح معناداری (۰/۰۱۸) و معیار دوره تصدی حسابرس (۱/۹۵۸-) با سطح معناداری (۰/۰۵) نیز تأثیر منفی و معناداری نشان می‌دهد.

تأثیر مستقیم محافظه کاری مدیریت بر کیفیت حسابرسی در معیار اندازه حسابرس (۱/۸۴۱ با سطح معناداری ۰/۰۶۶)، معیار تخصص حسابرس (۱/۷۵۹ با سطح معناداری ۰/۰۷۹) و معیار دوره تصدی حسابرس (۰/۰۰۱ با سطح معناداری ۰/۱۹۵) از نظر آماری معنادار نمی‌باشد. متغیر تعاملی اجتناب مالیاتی و محافظه کاری مدیریت در مدل مبتنی بر معیار اندازه حسابرس تأثیر مثبت و معناداری (۲/۴۲۴ با سطح معناداری ۰/۰۱۶) دارد که نشان‌دهنده اثر تعدیل‌گری محافظه کاری مدیریت بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی است. همچنین این متغیر تعاملی در معیار تخصص حسابرس تأثیر مثبت و معناداری (۲/۳۴۳ با سطح معناداری ۰/۰۱۹) داشته و از میزان تأثیر منفی اجتناب مالیاتی کاسته است. با این حال، اثر متغیر تعاملی بر معیار دوره تصدی حسابرس معنادار نمی‌باشد.

آزمون‌های تکمیلی داده‌کاوی (درخت تصمیم): در این بخش، به منظور اعتبارسنجی و تکمیل یافته‌های حاصل از مدل رگرسیونی، از مدل داده‌کاوی درخت تصمیم به عنوان روشی مکمل برای بررسی تأثیر متغیرهای مستقل، تعدیل‌گر و کنترلی بر کیفیت حسابرسی استفاده شده است. در این رویکرد، تمامی متغیرهای پژوهش به عنوان ورودی به مدل وارد شده و بر اساس سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیرهای فاقد تأثیر معنادار شناسایی و از مدل حذف می‌گردند. در گام بعدی، متغیرهای دارای اهمیت بر اساس شدت تأثیرگذاری بر کیفیت حسابرسی اولویت‌بندی و به ترتیب نمایش داده می‌شوند. به این منظور، مجموعه داده‌ها به دو بخش آموزشی و آزمون تفکیک شده است تا ضمن ارزیابی دقت مدل، میزان تأثیر هر یک از متغیرها بر متغیر وابسته به دقت تعیین گردد. نتایج اجرای مدل درخت تصمیم شامل شناسایی و اولویت‌بندی متغیرهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی در نمودار ۱ و جدول ۷ ارائه شده است. همچنین به منظور

مقایسه و اعتبارسنجی یافته‌ها، جدول ۷ نتایج حاصل از هر دو روش رگرسیونی و داده‌کاوی را به صورت تطبیقی نشان می‌دهد.



نمودار ۱. شناسایی متغیرهای تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی

Diagram 1. Identification of Key Variables Affecting Audit Quality

مطابق نمودار ۱، بر روی محور عمودی متغیرهای دارای تأثیرگذاری معنادار بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها ارائه شده و محور افقی بیانگر میزان شدت تأثیرگذاری این متغیرهاست. در این نمودارها، متغیر دارای بیشترین تأثیرگذاری در ابتدا و سایر متغیرهای با اهمیت به ترتیب شدت تأثیرگذاری و به شکل نزولی نمایش داده شده‌اند. نتایج مدل داده‌کاوی بر اساس معیار اندازه حسابرس نشان می‌دهد که متغیرهای محافظه‌کاری مدیریت، اندازه شرکت، اقلام تعهدی و اهرم مالی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. این بدان معناست که در انتخاب حسابرسان بزرگ، عواملی مانند رویکرد محافظه‌کارانه مدیریت، ابعاد سازمانی شرکت، کیفیت اقلام تعهدی و ساختار تأمین مالی نقش تعیین‌کننده‌ای ایفا می‌کنند. در مقابل، متغیرهای اجتناب مالیاتی، بازده دارایی‌ها و رشد درآمد در این معیار فاقد تأثیر معنادار بوده‌اند که نشان‌دهنده نقش محدود این عوامل در انتخاب حسابرس بزرگ است. در خصوص معیار تخصص حسابرس، یافته‌ها بیانگر تأثیر معنادار متغیرهای محافظه‌کاری مدیریت، اندازه شرکت، اجتناب مالیاتی و بازده دارایی‌ها بر کیفیت حسابرسی است. شرکت‌هایی که از حسابرسان متخصص در صنعت خود استفاده می‌کنند، معمولاً از سطح بالاتری از محافظه‌کاری مدیریتی برخوردارند، اندازه بزرگتری دارند، درگیر اجتناب مالیاتی هستند و بازده دارایی‌های بالاتری کسب می‌کنند. متغیرهای اقلام تعهدی، اهرم مالی و رشد درآمد در این معیار فاقد تأثیر معنادار بوده‌اند. بر اساس معیار تصدی حسابرس نیز متغیرهای محافظه‌کاری مدیریت، اندازه شرکت، اجتناب

مالیاتی، اقلام تعهدی، بازده دارایی‌ها و رشد درآمد تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. تداوم رابطه حسابرسی تحت تأثیر طیف وسیعی از عوامل شامل ویژگی‌های مدیریتی، ابعاد سازمانی، رفتارهای مالیاتی، کیفیت اقلام تعهدی، سودآوری و رشد شرکت قرار دارد و تنها متغیر اهرم مالی در این معیار فاقد تأثیر معنادار بوده است.

جدول ۷. خلاصه نتایج به دست آمده از روش‌های آماری

Table 7. Summary of Statistical Findings

متغیرهای پژوهش	نتایج مدل دوم رگرسیونی			نتایج مدل داده‌کاوی		
	اندازه حسابرسی	تخصیص حسابرسی	تصدی حسابرسی	اندازه حسابرسی	تخصیص حسابرسی	تصدی حسابرسی
اجتناب مالیاتی	*	*	-	-	*	*
محافظه‌کاری مدیریت	-	-	-	*	*	*
اندازه شرکت	-	*	-	*	*	*
اقلام تعهدی	-	-	-	*	-	*
اهرم مالی شرکت	-	-	-	*	-	-
بازده دارایی‌ها	-	*	-	*	*	*
رشد درآمد	-	*	-	-	-	*

* با اهمیت (از لحاظ آماری معنادار) - بی‌اهمیت (فاقد معناداری)

مطابق جدول ۷، متغیرهای محافظه‌کاری مدیریت و اندازه شرکت در تمامی معیارهای سه‌گانه کیفیت حسابرسی تأثیر معنادار داشته و به عنوان تأثیرگذارترین عوامل با نقش بنیادین در تبیین کیفیت حسابرسی شناسایی می‌شوند. متغیرهای اجتناب مالیاتی، اقلام تعهدی و بازده دارایی‌ها در دو معیار از سه معیار تأثیر معنادار نشان داده‌اند و در زمره متغیرهای با تأثیرگذاری گسترده طبقه‌بندی می‌شوند. این یافته مؤید آن است که رفتارهای مالیاتی شرکت، کیفیت اقلام تعهدی و سودآوری نقش مهمی در تعیین سطح کیفیت حسابرسی دارند. در مقابل، متغیرهای رشد درآمد و اهرم مالی تنها در یک معیار تأثیر معنادار داشته و به عنوان متغیرهای با تأثیرگذاری محدود محسوب می‌شوند؛ رشد درآمد تنها بر دوره تصدی حسابرسی و اهرم مالی تنها بر اندازه حسابرسی تأثیرگذار بوده است.

مقایسه نتایج دو روش آماری حاکی از توانایی بالاتر مدل داده‌کاوی در شناسایی روابط پیچیده و غیرخطی میان متغیرهاست. مدل رگرسیونی تنها برای تعداد محدودی از متغیرها تأثیر معنادار شناسایی کرده، در حالی که مدل داده‌کاوی الگوی گسترده‌تری از تأثیرگذاری را نمایان ساخته است. مجموع یافته‌ها گویای آن است که اجتناب مالیاتی را می‌توان جزء متغیرهای تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها در نظر داشت. مدل داده‌کاوی با توانایی بالاتر خود در کشف روابط پیچیده، نقش معنادار اجتناب مالیاتی را در دو معیار تخصص حسابرسی و تصدی حسابرسی آشکار ساخته است. این یافته اهمیت توجه به رفتارهای مالیاتی شرکت‌ها را در تحلیل‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی دوچندان می‌کند و لزوم در نظر گرفتن این متغیر را در مطالعات آتی و تصمیم‌گیری‌های نظارتی مورد تأکید قرار می‌دهد.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف واکاوی نقش تعدیل‌گری محافظه‌کاری مدیریت در پیوند میان اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اجرا گردید. برای نیل به این هدف، داده‌های مالی ۱۳۶ شرکت در بازه زمانی یازده ساله ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۳ گردآوری و با بهره‌گیری از مدل‌های رگرسیونی چند متغیره و

الگوریتم داده‌کاوی درخت تصمیم تحلیل شد. کیفیت حسابرسی نیز با سه معیار متمایز شامل اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرِس در صنعت و دوره تصدی حسابرِس سنجش گردید.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش حاکی از وجود رابطه‌ای منفی و معنادار میان اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی است. این یافته در تمامی سه معیار مورد استفاده برای سنجش کیفیت حسابرسی تأیید شده است. به بیان روشن‌تر، شرکت‌هایی که سطوح بالاتری از اجتناب مالیاتی را تجربه می‌کنند، تمایل بیشتری به انتخاب حسابرسان کوچک‌تر، غیرمتخصص و با دوره تصدی کوتاه‌تر دارند و این امر در نهایت به کاهش کیفیت حسابرسی منجر می‌شود. این یافته‌ها با مبانی نظری پژوهش به خصوص تئوری هزینه‌های نمایندگی همخوانی کامل دارد. بر اساس این تئوری، مدیرانی که درگیر رفتارهای فرصت‌طلبانه مانند اجتناب مالیاتی هستند، به دنبال انتخاب حسابرسانی با سخت‌گیری کمتر می‌گردند تا احتمال کشف رویه‌های خود را کاهش دهند.

در تبیین این رابطه منفی، عوامل متعددی قابل ذکر است. شرکت‌هایی که از راه‌های پیچیده و تهاجمی برای اجتناب مالیاتی استفاده می‌کنند، معمولاً ساختار مالی و گزارش‌دهی پیچیده‌تری دارند و این پیچیدگی، ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد. اجتناب مالیاتی اغلب با اقدامات مالی غیرشفاف مانند تأسیس شرکت‌های فرعی در مناطق کم مالیات یا استفاده از ابزارهای مالی پیچیده همراه است و این عدم شفافیت، کار حسابرسان را دشوارتر می‌کند. مدیریت شرکت‌هایی که به صورت تهاجمی از اجتناب مالیاتی استفاده می‌کنند، ممکن است فشار بیشتری به حسابرسان وارد کنند تا رویه‌های مشکوک را نادیده بگیرند و این فشار می‌تواند استقلال حسابرسان را تضعیف کند. همچنین، اجتناب مالیاتی مستلزم استفاده از برآوردهای حسابداری ذهنی است که بررسی آن‌ها را برای حسابرسان سخت‌تر می‌کند. افزون بر این، حسابرسانی که با شرکت‌های دارای اجتناب مالیاتی بالا کار می‌کنند، با ریسک شهرت مواجه می‌شوند و برخی مؤسسات حسابرسی ممکن است منابع کمتری به این پرونده‌ها اختصاص دهند. نتایج این پژوهش از نظر تجربی با یافته‌های مطالعات خواجوی و کیامهر (۱۳۹۴) در ایران، پانگاریان و همکاران (۲۰۲۲) در بورس اندونزی و صالحی و همکاران (۲۰۲۰) همسو می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان دهنده نقش معنادار محافظه‌کاری مدیریت در تعدیل رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی است. متغیر تعاملی اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری مدیریت بر اساس دو معیار اندازه حسابرِس و تخصص حسابرِس دارای تأثیر مثبت و معنادار است که حاکی از کاهش اثر منفی اجتناب مالیاتی بر کیفیت حسابرسی در حضور محافظه‌کاری مدیریت می‌باشد. در شرکت‌هایی که مدیران از سطح محافظه‌کاری بالاتری برخوردارند، تمایل به انتخاب حسابرسان بزرگ و متخصص افزایش یافته و اثر منفی اجتناب مالیاتی بر این معیارهای کیفیت حسابرسی تعدیل می‌گردد. نتایج معیار دوره تصدی حسابرِس نیز نشان دهنده عدم تأثیر معنادار محافظه‌کاری مدیریت است که می‌تواند ناشی از غلبه عوامل نهادی و قانونی مانند الزامات چرخش اجباری حسابرِس بر تمایلات مدیریت باشد.

در تبیین این یافته‌ها می‌توان گفت که محافظه‌کاری مدیریت با کاهش عدم قطعیت در گزارشگری مالی، زمینه را برای شفافیت بیشتر فراهم می‌آورد. محافظه‌کاری باعث می‌شود شرکت‌ها زبان‌ها و ریسک‌ها را سریع‌تر شناسایی کنند و این رویکرد، ابهامات مالیاتی را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، شرکت‌های محافظه‌کار کمتر به مدیریت سود و تکنیک‌های تهاجمی مالیاتی متوسل می‌شوند و حسابرسان با صورت‌های مالی کمتر دستکاری شده مواجه می‌شوند. از آنجا که محافظه‌کاری منجر به شناسایی به موقع بدهی‌های مالیاتی می‌شود، احتمال کشف تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان افزایش می‌یابد و ریسک حسابرسی کاهش پیدا می‌کند. همچنین، مدیریت محافظه‌کار فشار کمتری بر حسابرسان وارد می‌کند و استقلال آنان بهتر حفظ می‌شود. این یافته‌ها با پژوهش‌های پرساکیس و کولیس (۲۰۲۴)، لئوکس و لئوکس (۲۰۲۳) و یحیی، آسیه و نورجانه (۲۰۲۳) همسو می‌باشد.

نتایج حاصل از مدل داده‌کاوی درخت تصمیم نیز یافته‌های فوق را تأیید و تکمیل می‌کند. متغیرهای اندازه شرکت و محافظه‌کاری مدیریت در تمامی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی تأثیر معنادار داشته‌اند و به عنوان مهم‌ترین

عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی شناسایی می‌شوند. افزون بر این، متغیرهای اجتناب مالیاتی، اقلام تعهدی و بازده دارایی‌ها نیز در اکثر موارد تأثیرگذاری معنادار بر کیفیت حسابرسی داشته‌اند.

در تبیین تأثیر اندازه شرکت بر کیفیت حسابرسی می‌توان گفت که شرکت‌های بزرگ ذینفعان بیشتری دارند و برای حفظ اعتبار خود در بازار سرمایه، حسابرسان معتبرتر را انتخاب می‌کنند. توانایی مالی بالاتر آن‌ها امکان پرداخت هزینه‌های بیشتر حسابرسی را فراهم می‌کند. ساختار حاکمیت شرکتی در شرکت‌های بزرگ معمولاً قوی‌تر است و آن‌ها از کمیته‌های حسابرسی مستقل و سیستم‌های کنترل داخلی کارآمدتری برخوردارند. افزون بر این، خطای حسابرسی در شرکت‌های بزرگ عواقب جدی‌تری به همراه دارد و حسابرسان در بررسی این شرکت‌ها محافظه‌کارانه‌تر عمل می‌کنند. در تبیین تأثیر محافظه‌کاری مدیریت بر کیفیت حسابرسی نیز می‌توان گفت که محافظه‌کاری باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود و شفافیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد. شرکت‌های محافظه‌کار کمتر از تکنیک‌های تهاجمی گزارشگری مالی استفاده می‌کنند و حسابرسان با صورت‌های مالی کمتر دستکاری شده مواجه می‌شوند. محافظه‌کاری با شناسایی به موقع بدهی‌ها و زیان‌ها، ریسک حسابرسی را کاهش می‌دهد و فشار کمتری بر حسابرسان وارد می‌کند.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در بازار سرمایه ایران، اجتناب مالیاتی با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است و محافظه‌کاری مدیریت می‌تواند به عنوان یک سازوکار تعدیل‌گر، این اثر منفی را تخفیف دهد. اندازه شرکت و محافظه‌کاری مدیریت به عنوان مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی شناسایی شده‌اند و اجتناب مالیاتی، اقلام تعهدی و بازده دارایی‌ها نیز در زمره متغیرهای تأثیرگذار قرار دارند. این نتایج برای سیاست‌گذاران مالیاتی، ناظران بازار سرمایه، سرمایه‌گذاران و مدیران شرکت‌ها حائز اهمیت است.

پیشنهاد‌های کاربردی: بر اساس یافته‌های این پژوهش، به سازمان امور مالیاتی و سازمان بورس اوراق بهادار توصیه می‌گردد که شرکت‌های دارای سطوح بالای اجتناب مالیاتی را در کانون پایش‌های خود قرار دهند و از ظرفیت‌های فناوری‌های نوین همچون هوش مصنوعی و الگوریتم‌های یادگیری ماشین برای کشف الگوهای پیچیده اجتناب مالیاتی بهره‌گیرند. الزام شرکت‌ها به افشای شفاف معاملات بین شرکتی و نقل و انتقالات مالی برون مرزی، همراه با اعمال جریمه‌های سنگین و بازدارنده برای تحریف صورت‌های مالی و برخورد قاطع با مدیرانی که از روش‌های تهاجمی اجتناب مالیاتی استفاده می‌کنند، می‌تواند به ارتقای شفافیت اطلاعاتی و سلامت بازار سرمایه کمک کند. به مراجع استانداردگذار و نهادهای متولی حسابداری در کشور پیشنهاد می‌شود که در تدوین الزامات گزارشگری مالی، به نقش محافظه‌کاری مدیریت توجه ویژه مبذول دارند. برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی برای شناسایی مصادیق اجتناب مالیاتی و تقلب در گزارشگری مالی و تقویت نظارت نهادهایی همچون سازمان حسابرسی، سازمان امور مالیاتی و سازمان بورس بر عملکرد حسابرسان، به ارتقای کیفیت حسابرسی در کشور کمک شایانی خواهد کرد.

سرمایه‌گذاران می‌توانند با توجه به سطح اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها، ریسک سرمایه‌گذاری را دقیق‌تر ارزیابی کنند. پرهیز از سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی که با وجود سودآوری چشمگیر، مالیات ناچیزی پرداخت می‌کنند، از مواجهه با ریسک‌های تعدیل مالیاتی و جرایم سنگین جلوگیری می‌کند. به شرکت‌ها نیز توصیه می‌گردد با انتخاب حسابرسان مستقل و معتبر، تشکیل کمیته‌های حسابرسی کارآمد با اکثریت اعضای غیرموظف و استقرار سیستم‌های کنترل داخلی توانمند، ضمن پرهیز از روش‌های پربیسک مالیاتی، اعتماد سهامداران و اعتباردهندگان را جلب نمایند.

برای پژوهش‌های آتی، بررسی نقش متغیرهایی مانند کیفیت حاکمیت شرکتی، ساختار مالکیت، استقلال هیئت‌مدیره و اثربخشی کمیته حسابرسی بر رابطه میان اجتناب مالیاتی و کیفیت حسابرسی پیشنهاد می‌شود. واکاوی تأثیر ریسک سیاسی، بی‌ثباتی اقتصادی و تحریم‌ها به عنوان متغیرهای کلان محیطی و بررسی نقش ویژگی‌های مدیریتی مانند

کوته‌بینی، خوش‌بینی افراطی و خودشیفتگی مدیران، از دیگر زمینه‌های پژوهشی ارزشمند است. استفاده از روش‌های مستقیم‌تر مانند تحلیل محتوای گزارش‌های هیئت‌مدیره و پرسشنامه‌های استاندارد روان‌شناختی برای سنجش محافظه‌کاری مدیریت نیز می‌تواند اعتبار اندازه‌گیری این سازه را افزایش دهد.

محدودیت‌های پژوهش: پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی مواجه بوده است که باید در تفسیر یافته‌ها مدنظر قرار گیرند. نخستین محدودیت به حوزه داده‌ها برمی‌گردد. اقتصاد ایران در بازه ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۳ با نوسانات شدید نرخ ارز، تورم مزمن و تحریم‌های گسترده همراه بوده است و عدم تعدیل اقلام صورت‌های مالی بر اساس شاخص قیمت‌ها، می‌تواند بر دقت متغیرهای مبتنی بر ارزش‌های دفتری تأثیر گذاشته باشد. همچنین داده‌های مورد استفاده از گزارش‌های رسمی موجود در نرم‌افزارهای بورس استخراج شده که ممکن است پس از انتشار اولیه دستخوش تغییر شده باشند و این تغییرات به دلیل محدودیت‌های زمانی در تحلیل لحاظ نشده است.

در حوزه نمونه‌گیری، شرکت‌های فعال در صنایع مالی شامل بانک‌ها، بیمه‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری به دلیل ماهیت خاص فعالیت از جامعه آماری حذف شدند که تعمیم نتایج به این صنایع را با محدودیت مواجه می‌سازد. الزام به در اختیار داشتن داده‌های پیوسته برای کل دوره یازده ساله نیز موجب حذف شرکت‌های تازه‌وارد به بورس شد. محدودیت دیگر به نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش بازمی‌گردد. محافظه‌کاری مدیریت با استفاده از مدل خان و واتس (۲۰۰۹) اندازه‌گیری شد که اگرچه در پژوهش‌های متعدد به کار رفته و از اعتبار بالایی برخوردار است، اما این سازه رفتاری ابعاد گسترده‌تری دارد که با داده‌های حسابداری قابل سنجش نیست. افزون بر این، تغییرات قوانین مالیاتی، استانداردهای حسابداری، مقررات بازار سرمایه و نوسانات شدید اقتصادی دوره پژوهش از عواملی هستند که کنترل کامل آن‌ها میسر نبوده است و احتیاط در تعمیم نتایج به دوره‌های زمانی دیگر را ضروری می‌سازد.

تعارض منافع: برای ارائه مطالب و نگارش این مقاله هیچ‌گونه کمک مالی از هیچ فرد، نهاد و سازمانی، دریافت نشده است و نتایج و دستاوردهای این مقاله به نفع یا ضرر سازمان یا فردی خاص نخواهد بود. حضور نویسندگان در این پژوهش به عنوان شاهدهی بی‌طرف ولی متخصص بوده است و نویسندگان هیچ‌گونه تعارض منافی ندارند.

Reference

- Aghaei Chadegani, A. (2011). Review of studies on audit quality. SSRN Electronic Journal.
- Bani Mahd, B., Moradzadeh Fard, M., & Zainali, M. (2011). The effect of audit fee on auditor's opinion. *Management Accounting*, 5(4), 41-54. (In Persian).
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), 3-37.
- Che, L., Hope, O.K., & Langli, J.C. (2020). How Big-4 firms improve audit quality. *Management Science*, 66(10), 4552-4572.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Delshad, A. (2024). Investigating the effect of management characteristics on abnormal returns and specific stock returns of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Investment Knowledge*, 14(53), 309-345. (In Persian).
- Delshad, A., Tehrani, R., & Mirlohi, S.M. (2019). Investigating the effect of capital markets on management characteristics with an emphasis on role of stock returns. *Financial Research Journal*, 21(3), 364-391. (In Persian).
- Desai, M.A., & Dharmapala, D. (2009). Corporate tax avoidance and firm value. *The Review of Economics and Statistics*, 91(3), 537-546.
- Fitrifiani, F., & Oktris, L. (2023). The effect of profitability, public ownership and fiscal loss compensation on tax avoidance moderated by audit quality. *IJFMR International Journal for Multidisciplinary Research*, 5(1).
- Francis, J.R., & Yu, M.D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.

- García-Blandón, J., Argilés-Bosch, J.M., & Ravenda, D. (2021). Tax avoidance and audit quality: Evidence from the USA and Spain. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 43, 100382.
- Hassas Yeganeh, Y., & Azinfar, K. (2010). Relationship between Audit Quality and Auditor Size. *Accounting and Auditing Review*, 17(3), 85-98. (In Persian).
- Hosseini Safa, S., Fazli, S., Ghasemi, H., & Nassiri Aghdam, A. (2024). Foresight the business model of tax services providers. *Journal of Tax Research*, 32(62), 134-180. (In Persian).
- Hsu, P.H., Moore, J.A., & Neubaum, D.O. (2018). Tax avoidance, financial experts on the audit committee, and business strategy. *Journal of Business Finance & Accounting*, 45(9-10), 1293-1321.
- Kamarudin, K.A., Wan Ismail, W.A., Harymawan, I., & Mohamad Ariff, A. (2025). Audit firm tenure and corporate tax avoidance: Evidence spanning COVID-19 pandemic. *Journal of Financial Crime*, 32(1), 98-116.
- Khajavi, S., & Kiamehr, M. (2015). The relation study of auditing quality and tax avoidance in listed companies of Tehran Stock Exchange. *Journal of Tax Research*, 23(26), 87-108. (In Persian).
- Khan, M., & Watts, R. L. (2009). Estimation and empirical properties of a firm-year measure of accounting conservatism. *Journal of Accounting and Economics*, 48(2-3), 132-150.
- Khodamipour, A., & Amininia, M. (2013). An investigation into the relationship between tax avoidance and cost of debt and the effect of institutional ownership on this relationship. *Journal of Tax Research*, 21(19), 135-156. (In Persian).
- Khodadadi, H., & Tahmasabi, M.A. (2022). The mediating effect of independent auditor quality on the relationship between ownership structure and tax avoidance. *Management and Accounting Research*, 5(2), 60-81. (In Persian).
- Laux, C., & Laux, V. (2023). Accounting conservatism and managerial information acquisition. *Journal of Accounting and Economics*, 76(1), 101630.
- Lestari, N., & Nedy, S. (2019). The effect of audit quality on tax avoidance. *In International Conference on Applied Science and Technology 2019-Social Sciences Track (iCASTSS 2019)*, 72-76.
- Liu, W.P., Ma, M., Liu, Z., & So, C.Y. (2023). Auditor tax expertise and corporate tax avoidance: Evidence from Taiwan. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 34(3), 96-108.
- Lubis, Y.C., Ummayro, N., & Sipahutar, T.T.U. (2022). Audit committee, company size, leverage and accounting conservatism on tax avoidance. *Budapest International Research and Critics Institute Journal*, 5(1), 2295-2304.
- Mardessi, S. (2022). Audit committee and financial reporting quality: The moderating effect of audit quality. *Journal of Financial Crime*, 29(1), 368-388.
- Martiningsih, S., & Lastanti, H.S. (2025). The effect of financial performance and corporate governance on tax avoidance with environmental performance as a moderator. *Educoretax*, 5(1), 21-36.
- Mashuri, A.A.S. (2023). Determinants of tax avoidance and audit quality as a moderating variable. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 4(1), 117-127.
- McGuire, S.T., Omer, T.C., & Wang, D. (2012). Tax avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference? *The Accounting Review*, 87(3), 975-1003.
- Michael, M., & Widjaja, W. (2024). Understanding tax avoidance: Insights from commissioners, ownership, audit, executives. *Jurnal Ilmiah Manajemen, Ekonomi, & Akuntansi (MEA)*, 8(2), 96-114.
- Moradi, J., Karimi, Z., & Salehi, M. (2016). The effect of auditor's industry specialization on audit quality of listed companies in Tehran Stock Exchange. *Experimental Accounting Research*, 6(21), 143-165. (In Persian).
- Palmrose, Z.V. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55-73.

- Pangaribuan, D., Marundha, A., & Mulyadi, M. (2022). The impact of tax avoidance and audit quality on tax amnesty program. *Journal of Management: Small and Medium Enterprises (SMEs)*, 15(3), 445-464.
- Persakis, A., & Koliass, G. (2024). Beyond the balance sheet: Unraveling the impact of accounting conservatism and values on tax avoidance. *Journal of Accounting and Taxation*, 16(2), 112-128.
- Qawqzeh, H.K. (2023). The effect of ownership structure on tax avoidance with audit quality as a moderating variable: Evidence from the ailing economics. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
- Rachmawati Dewi, R., Hartono, S., & Masitoh, E. (2024). The effect of tax avoidance, tax risk, audit tenure, on firm value through financial performance. *Nanotechnology Perceptions*, 20(6), 50-68.
- Rizqia, A., & Lastiati, A. (2021). Audit quality and tax avoidance: The role of independent commissioners and audit committee's financial expertise. *Journal of Accounting Auditing and Business*, 4(1), 14-31.
- Sagala, Y.H.O., Pangaribuan, H., & Siagian, H.L. (2024). The influence of audit quality, company size, profitability, and inventory intensity on tax avoidance in manufacturing companies registered on the IDX in 2020-2022. *Jurnal Mantik*, 8(1), 111-121.
- Salehi, M., Tarighi, H., & Shahri, T.A. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 27(2), 119-134.
- Samadian, H., Seyfipour, R., DamanKeshideh, M., Hadinejad, M., & Keyghobadi, A. (2024). The relationship between economic policy uncertainty and the effective tax rate with tax evasion in Iran using the rotation model and ARCH Markov switching regime change. *Journal of Tax Research*, 32(61), 219-248. (In Persian).
- Seddighi, R. (2020). Auditor quality, earning management and tax avoidance. *Accounting and Auditing Research*, 12(46), 169-186. (In Persian).
- Sharifpour Qashoni, F., & Jabarzadeh Kangarloui, S. (2022). Investigating the effect of conservatism on the relationship between tax avoidance and investment efficiency. *Scientific Journal of Modern Research Approaches in Management and Accounting*, 7(24), 427-429. (In Persian).
- Sulistiyaniti, U., & Saputra, A.D. (2020). Determinants of tax avoidance: Evidence from Indonesian mining industry. *Journal of Contemporary Accounting*, 2(3), 165-174.
- Tahilia, A.M.S., Sulistyowati, S., & Wasif, S.K. (2022). The effect of audit committee, audit quality, and accounting conservatism on tax avoidance. *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, 19(2), 49-62.
- Umobong, A.A. (2025). Causality of corporate governance attributes and accounting conservatism: Evidence from Nigeria. *International Journal of Research Publication and Reviews*, 6(1), 778-796.
- Vakilzadeh Roohalamini, M., Azadi Hir, K., & Mohammadi Nodeh, F. (2025). Evaluation of factors affecting audit risk based on factor analysis approach. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 15(58), 197-216. (In Persian).
- Yahya, A., Asiah, N., & Nurjanah, R. (2023). Tax avoidance in relationship on capital intensity, growth opportunities, financial distress and accounting conservatism. *Journal of Business Management and Economic Development*, 1(2), 154-165.