

## تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی

امید پورحیدری<sup>۱</sup>، مجتبی گل محمدی شورکی<sup>۲</sup>

**چکیده:** حسابرسان برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند. از لحاظ نظری، ریسک و پیچیدگی واحدی که رسیدگی می‌شود از عوامل اصلی مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی است. هدف این پژوهش، بررسی تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی است. ریسک یادشده از طریق اندازه‌نرخ مؤثر مالیاتی شرکت کمی‌سازی می‌شود. در این راستا، هر چه نرخ مؤثر مالیاتی کمتر باشد، ریسک وضعیت مالیاتی شرکت (اجتناب مالیاتی) بیشتر است. برای بررسی این موضوع، نمونه‌ای متشکل از ۶۲ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ انتخاب شد. فرضیه‌های پژوهش به کمک تحلیل رگرسیون بررسی شدند. شواهد پژوهش نشان می‌دهد رابطه منفی (مثبت) و معناداری میان نرخ مؤثر مالیات (ریسک وضعیت مالیاتی) و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. به بیانی، هر چه وضعیت مالیاتی شرکت از ریسک بیشتری برخوردار باشد، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌شود. همچنین نتایج پژوهش برقراری رابطه مثبت و معنادار میان اندازه شرکت و گزارش زیان را تأیید کرد و نشان داد میان اهرم مالی و اظهار نظر تعدیل‌شده با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

**واژه‌های کلیدی:** اجتناب مالیاتی، اظهارنظر تعدیل‌شده حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، نرخ مؤثر مالیاتی.

۱. استاد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۳/۰۸/۲۲

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۴/۰۶/۰۸

نویسنده مسئول مقاله: مجتبی گل محمدی شورکی

E-mail: Mojtaba\_g647@yahoo.com

### مقدمه

در ادبیات مالی، تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات را معیاری از ریسک حسابرسی معرفی کرده‌اند (هانلن، کریشنان و میلز، ۲۰۱۲). از جنبه‌ای، این تفاوت نشان‌دهنده کیفیت کم سود و مدیریت سود است که هر دو ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهند (هانلن و هیتزمن، ۲۰۱۰؛ کریشنان و ویسواناتان، ۲۰۰۸؛ بل، لندزمن و شکلفورد، ۲۰۰۱؛ گول، چن و تسویی، ۲۰۰۳؛ سیسارامان، گول و لین، ۲۰۰۲) و از جنبه دیگر، تفاوت بین سود ابرازی و مشمول مالیات بر ریسک اعتباری تأثیر می‌گذارد (ایرز، لپ‌لانت و مک‌گوایر، ۲۰۱۰). با توجه به این جوانب، وضعیت مالیاتی پُرسیک، ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد و حساب‌رسان از طریق افزایش حق‌الزحمه حسابرسی تلاش می‌کنند این ریسک را پوشش دهند.

در فرایند حسابرسی، عوامل ریسک مشتری با حق‌الزحمه‌های حسابرسی ارتباط دارد؛ چراکه این عوامل بر فعالیت‌های اجرا شده حسابرس طی فرایند حسابرسی تأثیرگذار است. مالیات بر عملکرد شرکت‌ها به دو دلیل بر ریسک گزارشگری مشتری (شرکت‌ها) مؤثر است؛ اول اینکه مدیران شرکت‌ها می‌توانند از پیچیدگی محاسبات هزینه مالیات بر درآمد بهره‌برداری کنند و به کمک اختیاری که در برآورد اقلام تعهدی دارند، زمینه مدیریت سود و تأخر و تقدم پرداخت مالیات را فراهم کنند. دوم اینکه راهبردهای مدیریت برای اجتناب مالیاتی، به‌طور بالقوه ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد (گراهام، رایدی و شکلفرد، ۲۰۱۲).

موضوع مالیات بر عملکرد، بخش مهمی از حوزه ادبیات مالی و اقتصادی هر کشور محسوب می‌شود. محیط اطلاعاتی حسابداری در ایران به‌گونه‌ای است که مالیات یکی از ارکان اثرگذار بر گزارشگری مالی به‌شمار می‌رود. این موضوع به اندازه‌ای اهمیت دارد که طبق مفاد استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران با عنوان «صورت جریان وجوه نقد»، برای گزارشگری جریان‌های نقدی مختص به مالیات بر عملکرد طبقه‌بندی جداگانه‌ای پیش‌بینی شده است. علاوه بر این، بنا بر الزامات افشای استانداردهای حسابداری ایران، در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی باید اطلاعات تفصیلی درباره مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی افشا شود (استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۹۳)؛ ضمن آنکه عمده منبع درآمدهای مالیاتی در ایران به مالیات بر درآمد (عملکرد) شرکت‌ها اختصاص دارد (عرب‌مازار و دهقانی، ۱۳۸۸). در این راستا، پرداخت مالیات نیز از اهمیت بسزایی برخوردار است؛ به‌طوری که همیشه دولت‌ها درصددند با وضع قوانینی زمینه‌های این کار را فراهم کنند، اما مؤدیان مالیاتی بنا به دلایل گوناگون از راه‌های اجتناب مالیاتی یا فرار مالیاتی، سعی در پرداخت مالیات کمتری دارند. نمود این موضوع در برخی از متغیرهای مالی مشاهده می‌شود. در این راستا می‌توان به تفاوت بین سود حسابداری و سود

مشمول مالیات و همچنین نرخ مؤثر مالیات به عنوان معیاری از وضعیت اجتناب مالیاتی اشاره کرد.

از سویی، استانداردهای حسابرسی ایران نیز درباره عوامل اثرگذار بر شناخت واحد مورد رسیدگی، به مالیات بر عملکرد در حوزه محیط قانونی و مقرراتی اشاره می کند (استانداردهای حسابرسی ایران، ۱۳۹۱). در این راستا پرواضح است که حسابرسان نیز که یکی از بخش های حرفه ای مهم درگیر در حوزه مالی هر کشورند، به موضوع مالیات بر عملکرد شرکت ها در انتخاب واحدهای مورد رسیدگی خود توجه کنند. در ایران نیز تحقیقات گوناگونی به بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته اند، اما ریسک وضعیت مالیاتی شرکت را به منزله یکی از این عوامل، آزمون نکرده اند. از آنجا که موضوع مالیات بر عملکرد در موقعیت تجاری و اقتصادی ایران از اهمیت ویژه ای برخوردار است و مطابق با تحقیقات خارجی از عوامل اثرگذار بر ریسک گزارشگری شرکت محسوب می شود و متعاقب آن بر ریسک حسابرسی تأثیر می گذارد، در این پژوهش تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی همراه با سایر عوامل بررسی شده است.

## پیشینه پژوهش

### پیشینه نظری

بر اساس یافته های تحقیقات پیشین، مؤسسه های حسابرسی تلاش می کنند تخصص هایشان را افزایش دهند و از این طریق حق الزحمه بیشتری کسب کنند (دان و میدو، ۲۰۰۴). به باور هانلن و اسلمرد (۲۰۰۹)، وضعیت پیچیده مالیاتی شرکت ها می تواند درک بازار را نسبت به مطلوب بودن گزارشگری مالی، خدشه دار کند. حسابرسان در پاسخ به این وضعیت ناگزیرند ضمن افزایش تخصصشان در زمینه آشنایی با قوانین مالیاتی، بی اطمینانی بازار را نسبت به شفافیت گزارشگری شرکت کاهش دهند. در این راستا حسابرسان برای تحقق این امر، حق الزحمه حسابرسی را افزایش خواهند داد.

در کنار ادبیات گسترده موجود در زمینه عوامل مؤثر بر حق الزحمه های حسابرسی (هی، نکل و وانگ، ۲۰۰۶) و ادبیات در حال گسترش وضعیت مالیاتی شرکت ها (هانلن و هیتزمن، ۲۰۱۰)؛ شواهد کمی در زمینه ریسک گزارشگری مالی و مشکلات مالیاتی و تأثیر آن بر حق الزحمه های حسابرسی وجود دارد. در استانداردهای حسابرسی آمده است که حسابرسان باید در برابر ریسک های مختص به هر کار حسابرسی، از طریق تغییر در ماهیت، زمان بندی و گسترش روش ها و فرایندهای به کاررفته، واکنش نشان دهند (استانداردهای حسابرسی ایران، ۱۳۹۱).

هی و همکارانش (۲۰۰۶) در پژوهشی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی را به طور کلی به سه دسته بخش بندی کردند. در این راستا، اندازه شرکت، پیچیدگی، ریسک ذاتی، سودآوری، اهرم مالی، ساختار مالکیت، کنترل داخلی، حاکمیت شرکتی و نوع صنعت، در دسته ویژگی های منتسب به مشتری و از عوامل عمده مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی قرار گرفتند. کیفیت حسابرس، دوره تصدی حسابرس و موقعیت مکانی حسابرس، عوامل مختص به حسابرس و تأثیرگذار بر حق الزحمه حسابرسی مطرح شدند. همچنین تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، فصل اوج کار حسابرسی و خدمات رسانی غیرحسابرسی و نوع گزارشگری، عوامل شغلی مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی شناسایی شدند.

همان طور که پیش از این بیان شد، تحقیقات زیادی درباره عوامل مؤثر بر حق الزحمه های حسابرسی و موضوع ریسک وضعیت مالیاتی شرکتها وجود دارد؛ با این حال در زمینه چگونگی و چرایی تأثیر ریسک گزارشگری مالی در ارتباط با ریسک وضعیت مالیاتی بر حق الزحمه های حسابرسی، شواهد زیادی در دست نیست (هانلن و همکاران، ۲۰۰۹).

در ادبیات حسابداری و حسابرسی، عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی از دو جنبه بررسی شده اند (الحرشانی، ۲۰۰۸):

۱. عواملی که به عرضه کنندگان خدمات حسابرسی، مانند تخصص حسابرس در صنعت، شهرت و اعتبار حسابرس، استقلال حرفه ای حسابرس، کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی اختصاص دارد؛
۲. عواملی که به متقاضیان خدمات حسابرسی (صاحبکاران)، مانند دعاوی حقوقی شرکت صاحبکار، شهرت و اعتبار شرکت صاحبکار، اندازه شرکت صاحبکار و ریسک شرکت صاحبکار<sup>۱</sup> اختصاص دارد.

### حق الزحمه حسابرسی

اغلب محققانی که به مطالعه در زمینه حق الزحمه های حسابرسی پرداخته اند، از الگوی توسعه داده شده سیمونیک (۱۹۸۰) استفاده کرده اند. در این الگو از دو جزء کار حسابرسی ( $P \times Q$ ) و زیان مورد انتظار  $E(L)$ ، به عنوان عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی نام برده شده است.

۱. از آنجا که در وضعیت کنونی تجارت و اقتصاد ایران، مؤسسه های حسابرسی الزامی برای ارائه صورت های مالی خود ندارند و فقط رتبه بندی مؤسسه های حسابرسی بر مبنای امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران منتشر می شود، بررسی عوامل دیدگاه اول با محدودیتها و چالش های فراوانی همراه می شود. به علاوه با توجه به تفاوت ماهیت عوامل دو دیدگاه و اشکال احتمالی در صورت ترکیب آن دو، در این پژوهش عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی از دیدگاه دوم بررسی می شود.

$$AUDFEE = P \times Q + E(L) \quad \text{رابطه (۱)}$$

که در آن؛ AUDFEE حق الزحمه حسابرسی؛ P حق الزحمه هر ساعت حسابرسی؛ Q کل ساعات کار حسابرسی و E (L) صرف ریسک ناشی از زیان مورد انتظار است. منظور از هزینه‌های کار، سطح کارکنان (p) و مقدار زمان لازم (q) برای کار حسابرسی است. زیان مورد انتظار شامل هزینه‌های دعوای احتمالی، هزینه‌های شهرت و اعتبار و جرایم قانونی احتمالی ناشی از اجرای حسابرسی است. وضعیت مالیاتی شرکت‌ها بر هر دو جزء یادشده تأثیر می‌گذارد. پیچیدگی محاسبه هزینه مالیات و داشتن اختیار در برآورد برخی اقلام تعهدی، سبب به وجود آمدن عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران، سهامداران و حسابرسان می‌شود که این موضوع بر فرایند کار حسابرسی تأثیر می‌گذارد. از سویی در ادبیات مالی، پیچیدگی محاسبه هزینه مالیات بر عملکرد و تفسیرهای متفاوت از برخی شرایط و معافیت‌ها و قوانین و مقررات مختص به آن، از عوامل مؤثر بر تحریف در صورت‌های مالی شناسایی شده است. بنابراین در گزارشگری مالیاتی، محدوده قضاوت حرفه‌ای در بالاترین درجه قرار دارد و مدت زمان مهمی برای آن صرف می‌شود. برای مثال، مدیران می‌توانند با تغییر سیاست‌های اعتباری فروش، علاوه بر مدیریت واقعی سود، مقاصد مالیاتی نیز داشته باشند؛ از آنجا که این اعمال، ریسک تحریف و تجدید ارائه صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد، حسابرسان تلاش و متعاقب آن، حق الزحمه خود را تعدیل می‌کنند (دناهو و نکل، ۲۰۱۴). به گفته هانلن و اسلمرد (۲۰۰۹) ساختاری از وضعیت مالیاتی که به پرداخت مالیات کمتری منجر می‌شود، از دید بازار، دستکاری در صورت‌های مالی تعبیر می‌شود.

### ریسک وضعیت مالیاتی

همان‌طور که در ادبیات حسابداری تعریف ثابتی از کیفیت سود ارائه نشده است، از اجتناب مالیاتی یا ریسک مالیاتی نیز تعریف عمومی پذیرفته شده‌ای وجود ندارد. از نگاه وسیع، اجتناب مالیاتی به معنای کاهش شفافیت مالیاتی تعبیر می‌شود. به هر حال، اجتناب مالیاتی را به روش‌های گوناگونی می‌توان اندازه گرفت (هانلن و هیتزمن، ۲۰۱۰). در جدول ۱ برخی از روش‌های اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی شرکت‌ها آمده است. در این پژوهش، نرخ مؤثر مالیاتی نقدی معیاری است که برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی شرکت به کار می‌رود. نرخ مؤثر مالیاتی نقدی، میزان مالیات پرداخت شده مؤدیان را با در نظر گرفتن سود حسابداری اندازه می‌گیرد. یادآوری می‌شود انواع گوناگونی از نرخ‌های مؤثر مالیاتی در ادبیات مالی وجود دارد که تفاوت‌های آنها به‌طور عمده ناشی از نرخ مؤثر مالیات متوسط و نرخ مؤثر مالیات نهایی است.

جدول ۱. روش های اندازه گیری اجتناب مالیاتی

نام روش اندازه گیری	روش محاسبه
نرخ مؤثر مالیاتی مبتنی بر سود حسابداری	هزینه مالیات بر عملکرد سود قبل از مالیات
نرخ مؤثر مالیاتی نقدی	مالیات بر عملکرد پرداختی سود قبل از مالیات
تفاوت کل سود حسابداری و سود مشمول مالیات	سود مشمول مالیات - سود حسابداری
تفاوت موقت سود حسابداری و سود مشمول مالیات	هزینه مالیات معوق نرخ قانونی مالیات بر عملکرد
نرخ نهایی مالیات	ارزش فعلی مالیات بر مبنای هر واحد افزایش در سود حسابداری

دیرنگ، هانلن و میدو (۲۰۰۸) طی پژوهشی اجتناب مالیاتی (نه فرار مالیاتی) شرکت ها را در بلندمدت سنجیدند. آنها اجتناب مالیاتی را توانایی شرکت برای پرداخت مبلغ مالیات کمتر در بلندمدت معرفی کردند و این اندازه گیری را نرخ مؤثر مالیاتی بلندمدت نامیدند. ضمن اینکه در ابتدای پژوهش بر این نکته مهم تأکید کردند که اجتناب مالیاتی (نرخ مؤثر مالیاتی کم)، لزوماً به معنای اعمال نادرست نیست؛ چراکه موارد زیادی در قانون وجود دارد که به شرکت ها اجازه می دهد یا آنها را تشویق می کند مالیاتشان را کاهش دهند. افزون بر این در عمل، به خصوص در معاملات پیچیده، موارد مبهمی وجود دارد.

به هر حال در ادبیات مالی، مدل های مختلفی برای اندازه گیری نرخ مؤثر مالیاتی ارائه شده است که در ادامه به برخی از آنها اشاره شده است:

$$۱. \text{ نرخ مؤثر مالیاتی} = (\text{مالیات معوق} - \text{هزینه مالیات}) / \text{جریان های نقدی عملیاتی؛}$$

$$۲. \text{ نرخ مؤثر مالیاتی} = (\text{مالیات معوق} - \text{هزینه مالیات}) / \text{سود قبل از مالیات و بهره؛}$$

$$۳. \text{ نرخ مؤثر مالیاتی} = \text{هزینه مالیات} / \text{سود قبل از بهره و مالیات؛}$$

$$۴. \text{ نرخ مؤثر مالیاتی} = \text{مالیات پرداختی طی } n \text{ سال} / \text{سود قبل از مالیات طی } n \text{ سال.}$$

با در نظر گرفتن فرایند زمانی وصول مالیات و وضعیت اقتصادی و تجاری در ایران و همچنین یکسان بودن گزارشگری مالی و مالیاتی، از مدل ۴ برای اندازه گیری نرخ مؤثر مالیات استفاده شده است. این روش را دیرنگ و همکارانش (۲۰۰۸) برای وضعیت مالیاتی در بلندمدت به کار برده اند.

### پیشینه تجربی

دناهو و نکل (۲۰۱۴) تأثیر وضعیت مالیاتی شرکت‌ها را بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با در نظر گرفتن تخصص صنعت حسابرس بررسی کردند و نتیجه گرفتند پیچیدگی‌های وضعیت مالیاتی شرکت و الزامات گزارشگری آن، کاربردهای زیادی برای تصمیم‌های حسابرسان مستقل در پی دارد. بر اساس یافته‌های آنان، در موقعیت‌هایی که وضعیت مالیاتی پرریسک (نامطمئن) حاکم است، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌شود. در همین راستا، نتایج پژوهش آنان نشان داد شرکت‌هایی که نرخ مؤثر مالیاتی کمتری (اجتناب مالیاتی بیشتری) دارند، به‌طور متوسط حدود ۶ درصد حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند. در ضمن، چنانچه عدم شفافیت مالیاتی خیلی زیاد نباشد، انجام خدمات مالیاتی برای واحدهای تحت رسیدگی با ایجاد آگاهی درباره وضعیت مالیاتی، افزایش حق الزحمه حسابرسی را متعادل می‌کند. همچنین، حسابرسی توسط فرد متخصص، حق الزحمه بیشتری در پی دارد که این موضوع ارتباطی به وضعیت مالیاتی شرکت ندارد و از آن مستقل است.

هانلن و همکارانش (۲۰۱۲) به بررسی رابطه بین تفاوت سود حسابداری و مشمول مالیات بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند و نتیجه گرفتند تفاوت زیاد بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات به حق الزحمه‌های بیشتری منجر می‌شود و می‌توان از این تفاوت به‌عنوان معیاری ملموس برای کیفیت سود استفاده کرد که بر تصمیم‌ها و قضاوت‌های حسابرسان تأثیر می‌گذارد. خدادادی، قربانی و خوانساری (۱۳۹۳) تأثیر ساختار مالکیت بر حق الزحمه حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد مالکیت خانوادگی و مالکیت دولتی بر حق الزحمه حسابرسی اثر معناداری می‌گذارد؛ به این صورت که حسابرسان با افزایش میزان مالکیت خانوادگی، ریسک تضاد منافع را بیشتر برآورد می‌کنند. بنابراین حسابرسان به دلیل نگرانی از اینکه اعضای خانواده عضو هیئت مدیره برای حداکثرسازی سودشان برخلاف منافع سهامداران دیگر عمل کنند، حق الزحمه بیشتری درخواست می‌کنند. همچنین نتایج پژوهش آنان رابطه منفی بین مالکیت دولتی و حق الزحمه حسابرسی را تأیید می‌کند. در این زمینه می‌توان گفت حسابرسان معتقدند در ایران هزینه‌های نظارتی در شرکت‌های دولتی کمتر است؛ چرا که دولتمردان با انگیزه حسن شهرت بر مدیران نظارت کافی دارند.

ملکیان، احمدپور و طالب‌تبار (۱۳۹۱) در پژوهشی رابطه حاکمیت شرکتی، حق الزحمه حسابرسی و وضعیت مالکیت را بررسی کردند. آنها حاکمیت شرکتی ضعیف را از عوامل افزایش ریسک ذاتی و ریسک کنترلی محسوب کردند که سبب افزایش بودجه زمانی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی خواهد شد. یافته‌های آنها رابطه منفی بین حق الزحمه حسابرسی و درصد

اعضای غیرموظف هیئت مدیره را تأیید کرد و نشان داد بین دوگانگی مدیرعامل با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبتی برقرار است.

بنی مهد، مرادزاده و زینالی (۱۳۹۱) تأثیر حق الزحمه حسابرس بر اظهار نظر حسابرس را ارزیابی کردند و نتیجه گرفتند رابطه مثبت و معناداری بین حق الزحمه حسابرس و اظهار نظر مقبول برقرار است؛ به گفته ای دیگر، حسابرس برای حفظ مشتری و کسب حق الزحمه بیشتر، گزارش مطلوب تری ارائه می دهد. همچنین نتایج پژوهش آنها نشان می دهد اندازه شرکت، سن شرکت و گزارش زیان، رابطه معکوسی با گزارش حسابرسی مقبول دارد.

حجازی و قیطاسی (۱۳۹۱) اثر اقلام تعهدی و جریان های نقدی بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی را سنجیدند. بر اساس نتایج آنان، بین جریان وجوه نقد و حق الزحمه حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۹ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و بین اقلام تعهدی کل، اقلام تعهدی سرمایه در گردش و اقلام تعهدی غیرسرمایه در گردش با حق الزحمه حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معنادار برقرار است.

نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) به بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه پرداختند. آنان پس از بررسی صورت های مالی و مصاحبه با مسئولان نتیجه گرفتند، متغیرهای حجم عملیات (اندازه) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم با حق الزحمه حسابرسی ارتباط معناداری دارند؛ اما بین متغیرهای ریسک حسابرسی، تحصیلات و تجربه مسئول تهیه کننده صورت های مالی با متغیر وابسته (حق الزحمه حسابرسی) ارتباط معناداری وجود ندارد.

رجبی و محمدی خشویی (۱۳۸۷) در پژوهشی رابطه بین هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی را سنجیدند. آنان معتقدند وجود رابطه نمایندگی و گسترش و تنوع آن، از طریق اثرگذاری بر اندازه، ریسک و پیچیدگی واحد تحت رسیدگی، بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر می گذارد. یافته های آنان نشان داد روابط نمایندگی اثر معناداری بر تقاضای خدمات حسابرسی ندارد و تنها متغیر اثرگذار، درصد اولین سهامدار عمده با اثر کاهنده بر حق الزحمه حسابرسی است.

حساس یگانه و علوی طبری (۱۳۸۲) در پژوهشی رابطه بین مخارج صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل را به آزمون گذاشتند. بر اساس نتایج نهایی پژوهش، حق الزحمه حسابرسی مستقل با پیچیدگی بنگاه اقتصادی ارتباط دارد.

به طور کلی، تحقیقات انجام شده در زمینه عوامل اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی، از زاویه ریسک های مرتبط با صاحبکار این موضوع را بررسی کرده اند. این ریسک ها از جنبه های متفاوتی مانند رابطه نمایندگی، پیچیدگی عملیات شرکت و حاکمیت شرکتی ضعیف و تأثیر آنها بر حق الزحمه حسابرسی بررسی شده اند و همه به این نتیجه مشترک رسیدند که با افزایش ریسک



حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی افزایش خواهد یافت. برای تکمیل و بسط نتایج مطالعات پیشین، در این پژوهش به پیروی از دناهو و نکل (۲۰۱۴)، تأثیر ریسک پیچیدگی مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی سنجیده می‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول.** شرکت‌هایی که از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند.

با توجه به اینکه ریسک‌های دیگری نیز در حسابرسی شرکت‌ها وجود دارد، برای بررسی عواملی که در تحقیقات مشابه در این زمینه آزمون نشده‌اند، فرضیه‌های دیگری نیز آزمایش می‌شود. وضعیت سودآوری شرکت از عواملی است که بر ریسک حسابرسی اثر می‌گذارد. این عامل، از طریق تأثیر بر آستانه‌ای که حسابرس را در معرض دعاوی احتمالی و ریسک قرار می‌دهد بر حق الزحمه حسابرسی نیز اثرگذار است. به‌طور خلاصه، هنگامی که سودآوری شرکت کاهش یابد و به زیان منجر شود، ریسک افزایش می‌یابد و متعاقب آن بر حق الزحمه حسابرسی افزوده می‌شود (سیمونیک، ۱۹۸۰ و هی و همکاران، ۲۰۰۶). در این راستا فرضیه زیر تدوین شده است:

**فرضیه دوم.** گزارش زیان برای سال جاری، به پرداخت حق الزحمه حسابرسی بیشتری منجر می‌شود.

اهرم مالی نیز یکی دیگر از عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی معرفی شده است. در این راستا نتایج مطالعات نشان می‌دهد اهرم مالی بیشتر، حق الزحمه حسابرسی بیشتری را به‌دنبال دارد (دناهو و نکل، ۲۰۱۴ و هی و همکاران، ۲۰۰۶)؛ به این دلیل که شرایط خاصی در قراردادهای بدهی در نظر گرفته می‌شود. برای مثال، یکی از شرایط این است که نسبت بدهی (اهرم مالی) از حد خاصی تجاوز نکند؛ در غیر این صورت همه دیون، حال می‌شود. بنابراین با افزایش اهرم مالی بر ریسک شرکت افزوده می‌شود و متعاقب آن ریسک حسابرسی شرکت نیز افزایش می‌یابد.

**فرضیه سوم.** شرکت‌هایی که اهرم مالی بیشتری دارند، حق الزحمه حسابرسی بیشتری را پرداخت می‌کنند.

### روش‌شناسی پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، رگرسیون خطی چندمتغیره به‌کار می‌رود. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ در نظر

گرفته شده است. از جامعه آماری پژوهش، به روش حذفی (غربال گری) نمونه‌هایی انتخاب شدند که از شرایط زیر برخوردار بودند:

۱. سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه باشد؛
  ۲. جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و سایر واسطه‌گری‌های مالی نباشند؛ زیرا عمده فعالیت‌های این شرکت‌ها از مالیات بر عملکرد معاف است؛
  ۳. از اطلاعات مالی غیرتلفیقی حسابرسی شده برخوردار باشند؛
  ۴. میزان حق الزحمه حسابرسی (هزینه‌های حسابرسی) در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شده باشد؛
  ۵. با توجه به اینکه صنعت انبوه‌سازی و مستغلات طبق مفاد قانون مالیات‌های مستقیم، شرایط مالیاتی متفاوتی دارند، از نمونه حذف شده‌اند.
- با توجه به اطلاعات بیان شده ۶۲ شرکت برای نمونه انتخاب شد. با در نظر گرفتن دوره زمانی پژوهش، تعداد کل داده‌ها ۳۷۲ شرکت - سال است.

### الگوی پژوهش

برای سنجش فرضیه‌های پژوهش از الگوی زیر استفاده شده است.

$$\text{رابطه ۲)} \quad \ln FEE_{it} = \alpha + \beta_1 ETR_{it} + \beta_2 LNSIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 OPIN_{it} + \beta_6 LNACC_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن؛  $\ln FEE_{it}$  لگاریتم طبیعی مبلغ حق الزحمه حسابرسی برای شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛  $ETR_{it}$  میزان اجتناب مالیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  که از طریق نرخ مؤثر مالیات سنجیده خواهد شد؛  $LNSIZE_{it}$  لگاریتم طبیعی اندازه شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛  $LEV_{it}$  درجه اهرم مالی شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛  $LOSS_{it}$  زیان خالص شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛  $OPIN_{it}$  نوع اظهار نظر حسابرس شرکت  $i$  در سال  $t$  و  $LNACC_{it}$  لگاریتم طبیعی کل اقلام تعهدی شرکت  $i$  در سال  $t$  است.

### متغیر مستقل

#### وضعیت مالیاتی پرریسک (اجتناب مالیاتی)

همان‌طور که در مقدمه و پیشینه نظری اشاره شد، وضعیت مالیاتی پرریسک با اجتناب مالیاتی بیشتری همراه است و یکی از معیارهای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی، نرخ مؤثر مالیاتی نقدی است که دیرنگ و همکارانش (۲۰۰۸) آن را معرفی کردند. با توجه به اینکه برای محاسبه این نرخ، باید از اطلاعات مالیات پرداخت شده و سود بیش از ۵ سال استفاده شود و با در نظر گرفتن وضعیت اقتصادی و تجاری ایران و مدت زمان طولانی وصول مالیات‌ها و تجربه‌های محققان

دیگر به‌ویژه دیرنگ و همکاران (۲۰۰۸)، میزان اجتناب مالیاتی (نرخ مؤثر مالیات) در این پژوهش نیز از رابطه ۳ محاسبه شده است:

$$\text{long-run effective tax rate} = \frac{\sum_{t=1}^6 \text{tax paid}_t}{\sum_{t=1}^6 \text{pre-tax income}_t} \quad (\text{رابطه ۳})$$

به‌گفته‌ای دیگر، نرخ مؤثر مالیات از تقسیم مجموع مالیات پرداختی طی ۶ سال بر مجموع سود قبل از مالیات طی آن ۶ سال به‌دست می‌آید. یادآوری می‌شود مخرج کسر، سود قبل از مالیات منعکس در صورت سود (زیان) شرکت‌های نمونه است و نرخ مؤثر مالیاتی کم، به‌منزله اجتناب مالیاتی زیاد در نظر گرفته می‌شود.

### متغیرهای کنترلی

در ادبیات مالی، از متغیرهای مستقل گوناگونی برای مطالعه حق الزحمه حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته استفاده شده است. برای مثال، هی و همکارانش (۲۰۰۶) ۱۸۶ متغیر مستقل را در پژوهششان به‌کار بردند. آنها عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی را به دو دسته کلی تقسیم کردند. اندازه شرکت را عامل اصلی و سایر متغیرهای اثرگذار را عامل دوم در نظر گرفتند.

در این پژوهش تلاش شده است با در نظر گرفتن محیط قانونی و حرفه‌ای حسابرسی در ایران و سایر تحقیقات انجام‌گرفته در این زمینه، عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی و برخی از متغیرهای مهم برای کنترل تأثیر وضعیت مالیاتی بررسی شود. در این راستا، اندازه شرکت، اهرم مالی، نوع اظهار نظر حسابرس، سطح کل ارقام تعهدی و تأثیر زیان‌ده‌بودن شرکت، متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شدند که به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شوند:

**LNSIZE:** با در نظر گرفتن تورم حاکم بر اقتصاد ایران و توجه به اینکه در دوران تورم، اطلاعات صورت سود و زیان در تصمیم‌گیری اطلاعات مناسبی تلقی می‌شود؛ اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی میانگین جمع دارایی‌ها و فروش محاسبه شده است. انتظار می‌رود هر چه شرکت بزرگ‌تر باشد، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت کند.

**LEV:** نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها که برای انعکاس درجه اهرم مالی به‌کار می‌رود.

**LOSS:** با توجه به اینکه گزارش زیان، ریسک بحران مالی (تداوم فعالیت) واحد مورد رسیدگی را افزایش می‌دهد؛ در صورت انعکاس زیان در سال t مقدار ۱ می‌گیرد و در غیر این صورت مقدار صفر در الگو لحاظ می‌شود.

**OPIN:** از آنجا که برای ارائه اظهار نظر تعدیل شده، زمان بیشتری صرف می شود؛ در صورتی که اظهار نظر حسابرس برای سال t از نوع تعدیل شده باشد، در الگو مقدار ۱ می گیرد و در غیر این صورت مقدار صفر لحاظ می شود.<sup>۱</sup>

**LnACC:** از آنجا که در موقعیت های خاصی تفاوت سود ابرازی و سود مشمول مالیات به عنوان معیاری جایگزین برای انعکاس سطح اقلام تعهدی به کار برده می شود، در مدل پژوهش لگاریتم طبیعی اقلام تعهدی متغیر کنترل لحاظ شده است. سطح مطلق اقلام تعهدی از طریق تفاوت سود عملیاتی و جریان های نقدی عملیاتی کمی سازی شده است. انتظار می رود هر چه سطح مطلق اقلام تعهدی بیشتر باشد، زمان اختصاص یافته برای حسابرسی بیشتر شود و حق الزحمه حسابرسی بیشتری به دنبال داشته باشد (دناهو و نکل، ۲۰۱۴).

### یافته های پژوهش

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش را نشان می دهد. بر اساس جدول ۲، میانگین نرخ مؤثر مالیات برای شرکت های نمونه ۱۴ درصد است. با توجه به نرخ قانونی مالیات بر عملکرد شرکت های بورسی (۲۲/۵ درصد)، می توان گفت به طور کلی وضعیت مالیاتی شرکت ها با سیاست های مالیاتی سازگار نیست. همچنین آمار توصیفی نشان می دهد بیشینه تأمین مالی از محل بدهی ها ۱۷۲ درصد است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
حق الزحمه حسابرسی	۳۷۲	۶/۲۸	۲/۸۹	۸/۵۴	۰/۷۹۶
نرخ مؤثر مالیات	۳۷۲	۱۴٪	-۰/۷٪	۱۱۳٪	۲۱٪
اندازه شرکت	۳۷۲	۱۳/۰۴	۹/۹۹	۱۷/۸۹	۱/۲۰
اهرم مالی	۳۷۲	۵۳٪	۵٪	۱۷۲٪	۳۱٪
سطح اقلام تعهدی	۳۷۲	۰/۸۶	-۱۶/۴۸	۱۴/۹۳	۱۰/۳۰

۱. همان طور که گفته شد، از زاویه دیگری نیز می توان به این موضوع نگاه کرد. به بیانی دیگر، هنگامی که اظهار نظر مقبول برای مدیریت شرکت مطلوب است، مدیریت برای دریافت این نوع اظهار نظر حاضر است حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت کند. این موضوع در استقلال حسابرس خدشه ایجاد می کند، اما از آنجا که فرض شده است حسابرس آیین رفتار حرفه ای را رعایت می کند و استقلال دارد، در ادبیات نظری ارائه اظهار نظر مقبول با حق الزحمه کمتری همراه است.

جدول ۳. نتایج تحلیل رگرسیون

$$Ln FEE_{it} = \alpha + \beta_1 ETR_{it} + \beta_2 LNSIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 OPIN_{it} + \beta_6 LNACC_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر	عنوان متغیر	علامت مورد انتظار	ضریب متغیر	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
$\alpha$	مقدار ثابت	$\pm$	۱/۱۴۰	۰/۳۶۱	۳/۱۶۱	۰/۰۰۲
ETR	نرخ مؤثر مالیات	-	-۰/۶۳۲	۰/۱۴۷	-۴/۲۹۱	۰/۰۰۰
LNSIZE	اندازه شرکت	+	۰/۴۱۴	۰/۰۲۷	۱۵/۴۷۸	۰/۰۰۰
LEV	اهرم مالی	+	-۰/۲۰۷	۰/۱۰۱	-۲/۰۴۵	۰/۰۴۲
OPIN	نوع اظهار نظر	$\pm$	-۰/۱۳۷	۰/۰۶۷	-۲/۰۴۲	۰/۰۴۲
LOSS	گزارش زیان	+	۰/۲۰۵	۰/۱۰۳	۱/۹۸۶	۰/۰۴۸
LNACC	سطح اقلام تعهدی	+	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۵	-۰/۸۶۲	۰/۳۹۰

ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۴۲۲  
 آماره دوربین واتسون: ۲/۰۹۸  
 آماره F: ۴۶/۱۳۰  
 معناداری آماره F: ۰/۰۰۰

جدول ۳ نتایج تحلیل رگرسیون الگو را برای بررسی فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد. با توجه به ضریب مقدار ثابت در مدل (۱/۱۴) و معناداری آن، نمی‌توان این ضریب را از معادله رگرسیون خارج کرد. همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، ضریب متغیر وضعیت مالیاتی در الگوی رگرسیونی (-۰/۶۳۲) علامت منفی دارد. این نتیجه نشان‌دهنده تأیید فرضیه اصلی پژوهش است. به بیانی دیگر، هرچه نرخ مؤثر مالیاتی شرکتی کمتر باشد (ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بیشتر باشد)، حسابرس برای پوشش این ریسک حق الزحمه بیشتری مطالبه می‌کند. همچنین بر اساس نتایج جدول ۳، رابطه مثبت و معناداری بین اندازه شرکت و زیان‌ده بودن شرکت با حق الزحمه حسابرسی برقرار است. از این رو فرضیه فرعی اول تأیید می‌شود؛ به‌گفته دیگر، شرکت‌هایی که زیان را گزارش کرده‌اند، برای حسابرسی حق الزحمه بیشتری پرداخت کرده‌اند. از سوی دیگر، بین اظهار نظر تعدیل‌شده حسابرس و اهرم مالی با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی برقرار است. این یافته‌ها با فرضیه‌های پژوهش و نتایج پیش‌بینی‌شده همخوانی ندارد، اما این نتیجه تحلیل‌ها و دلایل متفاوتی دارد که در ادبیات نظری به آن اشاره شد و با توجه به وضعیت ایران می‌توان آن را تفسیر کرد.

شایان ذکر است بر اساس ضرایب استانداردشده، به ترتیب متغیرهای اندازه شرکت، وضعیت مالیاتی، وضعیت زیان‌ده بودن، نوع اظهار نظر حسابرس و درجه اهرم مالی، بیشترین تأثیر را بر

حق الزحمه حسابرسی می گذارند. مقدار ویژه متغیر تأثیر زیان ده بودن شرکت با مقدار  $0/004$ ، همبستگی داخلی زیاد پیش بینی ها را با این متغیر نشان می دهد و تغییرات کوچک در مقادیر داده ها به تغییرات بزرگ در برآورد ضرایب رگرسیون منجر می شود. این نتایج با مطالعات پیشین و ادبیات نظری سازگار است؛ اما رابطه منفی بین نوع اظهار نظر حسابرس و درجه اهرم مالی به تأمل بیشتری نیاز دارد و البته توجیه پذیر است. از آنجا که در کشورهای پیشرفته اقتصادی، عمده تأمین مالی از محل بازار سرمایه تأمین می شود و تأمین مالی از محل بدهی ها با تحمیل شرایط خاصی همراه است؛ افزایش تأمین مالی از محل بدهی ها، ریسک بیشتری به دنبال دارد و این ریسک با توجه به الگوی مطرح شده سیمونیک (۱۹۸۰)، بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبتی می گذارد. این حالت در وضعیت ایران تفاوت دارد؛ چرا که در اقتصاد ایران عمده تأمین مالی از محل بدهی ها صورت می گیرد و به طور معمول این اقدام محدودیت های قراردادی را به همراه ندارد؛ از این رو تأمین مالی از محل بدهی ها نه تنها شرکت را با ریسک مواجه نمی کند، بلکه با توجه به وضعیت تورمی، این اقدام موجب سودآوری بیشتر و کاهش ریسک شرکت ها می شود.

اگرچه در ادبیات (سیمونیک، ۱۹۸۰) اشاره شده است اظهار نظر تعدیل شده، موجب صرف زمان بیشتری در اجرای حسابرسی می شود و این مسئله نیز به افزایش حق الزحمه حسابرسی می انجامد؛ رابطه منفی میان نوع اظهار نظر تعدیل شده و حق الزحمه حسابرسی نیز از دید استقلال حسابرس، توجیه پذیر است. به بیانی، حسابرسان در ایران برای حفظ مشتری و کسب حق الزحمه بیشتر، گزارش مقبول ارائه می دهند.

در صورتی که از روش گام به گام<sup>۱</sup> برای انتخاب متغیرها استفاده شود، فقط دو متغیر اندازه شرکت و نرخ مؤثر مالیاتی در الگوی رگرسیون باقی می ماند و سایر متغیرها حذف می شوند. در این راستا، نرم افزار SPSS دو الگوی رگرسیونی را پیشنهاد داده است. در یک الگو صرفاً متغیر اندازه شرکت، عامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی تعیین شده است و در الگوی دیگر، متغیرهای اندازه شرکت و نرخ مؤثر مالیاتی لحاظ شده اند. جدول ۴ نتایج اجرای این روش را نشان می دهد. از آنجا که روش گام به گام هنگامی به کار برده می شود که امکان تبیین روابط در قالب چارچوب نظری وجود دارد، می توان نتیجه گرفت رابطه بین این متغیرها از طریق رابطه همبستگی علت و معلولی تبیین می شود. این نتیجه با یافته های هی و همکارانش (۲۰۰۶) همخوانی دارد؛ چرا که متغیر اندازه شرکت، متغیر اصلی اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی شناخته شده است. به علاوه،

۱. روش گام به گام (STEPWISE) رویکردی برای انتخاب متغیرهاست که در آن متغیرهای مستقل یکی یکی به معادله رگرسیون اضافه می شوند و اگر نقش معناداری در رگرسیون نداشته باشند، از آن حذف می شوند.

نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد حسابرسان در ایران هنگام ارزیابی، وضعیت مالیاتی شرکت را به‌عنوان یکی از عوامل اصلی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی مد نظر قرار می‌دهند.

جدول ۴. نتایج به‌دست‌آمده در حالت انتخاب متغیرها به‌روش گام‌به‌گام

الگوی برآوردشده	متغیرها	ضریب تعیین تعدیل‌شده / آماره F	ضریب متغیر	آماره t	سطح معناداری
$\text{Ln fee} = \alpha + \ln \text{ size}$	$\alpha$	۰/۳۸۶	۰/۹۲۰	۲/۶۱۲	۰/۰۰۹
	Ln size	۲۳۴/۱۳۱	۰/۴۱۱	۱۵/۳۰۱	۰/۰۰۰
$\text{Ln fee} = \alpha + \ln \text{ size} + \text{ETR}$	$\alpha$	۰/۴۰۹	۱/۰۸۲	۳/۱۱۲	۰/۰۰۲
	Ln size	۱۲۹/۳۲۱	۰/۴۰۵	۱۵/۳۳۴	۰/۰۰۰
	ETR		-۰/۵۷۹	-۳/۹۲۴	۰/۰۰۰

### تجزیه و تحلیل حساسیت

به‌منظور بررسی بیشتر موضوع و به پیروی از پژوهش‌های مشابه در این زمینه (هانلن و همکاران، ۲۰۱۳)، برای تحلیل حساسیت نتایج پژوهش، آزمون‌های دیگری اجرا شده است. وهله اول، نمونه پژوهش بر مبنای ریسک وضعیت مالیاتی به دو دسته بخش شد؛ به این صورت که شرکت‌هایی که نرخ مؤثر مالیاتی آنها از میانگین نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه‌شده (۱۴ درصد) کمتر بود، از نظر وضعیت مالیاتی پریسک‌تر شناخته شدند (دیرنگ و همکاران، ۲۰۰۸) و در الگو به آنها ارزش ۱ اختصاص یافت و اگر نرخ مؤثر مالیاتی شرکت از ۱۴ درصد بیشتر بود، از نظر مالیاتی کم‌ریسک محسوب شد و در الگو مقدار صفر گرفت. در این حالت به دلیل هم‌خطی شدید متغیر گزارش زیان توسط شرکت (loss)، این متغیر از الگو حذف شد. در این حالت ضریب متغیر مقدار ۰/۱۷۲ و ضریب استانداردشده مقدار ۰/۱۰۷ به‌دست آورد (سطح معناداری متغیر ۰/۰۱۱ است). با توجه به علامت مثبت می‌توان نتیجه گرفت هرچه ریسک وضعیت مالیاتی بیشتر باشد، حق الزحمه حسابرسی بیشتری نیز پرداخت خواهد شد.

در آزمون دیگری، رابطه بین نرخ مؤثر مالیات و حق الزحمه حسابرسی در هر یک از ۶ سال پژوهش به‌طور مجزا بررسی شد (تعداد مشاهده‌ها در هر سال ۶۲ شرکت است). جدول ۵ معناداری متغیر نرخ مؤثر مالیات در الگو را برای هر یک از سال‌ها به‌طور مستقل نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، ضریب متغیر نرخ مؤثر مالیات در همه سال‌های پژوهش منفی به‌دست آمده است. به‌گفته دیگر، هرچه نرخ مؤثر مالیاتی (اجتناب مالیاتی یا ریسک وضعیت مالیاتی) کمتر (بیشتر) باشد، حق الزحمه حسابرسی نیز بیشتر است. فقط در سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ معناداری نتایج کم است (سطح معناداری ۰/۱۹۴ و ۰/۲۳۰).

جدول ۵. نتایج رگرسیون در هر یک از سال‌های پژوهش

سال	ضریب متغیر	سطح معناداری	آماره t	ضریب تعیین تعدیل شده
۱۳۸۷	-۰/۶۶۹	۰/۰۵۳	-۱/۹۸	۰/۲۹۶
۱۳۸۸	-۰/۷۰۷	۰/۰۴۷	-۲/۰۲۷	۰/۳۰۸
۱۳۸۹	-۰/۶۰۵	۰/۱۰۴	-۱/۹۴۷	۰/۳۰۳
۱۳۹۰	-۰/۴۹۱	۰/۱۹۴	-۱/۳۱۸	۰/۳۶۶
۱۳۹۱	-۰/۳۷۶	۰/۲۳۰	-۱/۲۱۲	۰/۴۴۵
۱۳۹۲	-۰/۷۳۵	۰/۰۵۱	-۱/۹۱۳	۰/۴۰۲

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتیجه اصلی این پژوهش، گویای رابطه منفی (مثبت) و معنادار میان نرخ مؤثر مالیات (ریسک وضعیت مالیاتی یا اجتناب مالیاتی) و حق الزحمه حسابرسی است. به بیان دیگر، هرچه وضعیت مالیاتی شرکت‌ها از ریسک بیشتری برخوردار باشد، حساب‌رسان برای پوشش این ریسک حق الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند. همچنین نتایج پژوهش از برقراری رابطه مثبت و معنادار بین اندازه شرکت و گزارش زیان توسط شرکت با حق الزحمه حسابرسی حکایت دارد. در این پژوهش از معیار جمع کل دارایی‌ها و جمع کل فروش نیز به تنهایی برای بررسی تأثیر هر یک بر حق الزحمه حسابرسی بهره برده شد؛ اما استفاده از میانگین دو متغیر یادشده، وجود رابطه را بهتر نشان داد و این نتیجه با وضعیت تورم ایران سازگاری بیشتری دارد. همچنین بین درجه اهرم مالی و اظهار نظر تعدیل شده با حق الزحمه حسابرسی رابطه‌ای منفی و معنادار مشاهده شد؛ اما تأثیر عواملی که با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی دارند، بسیار ناچیز بود. اگر برای انتخاب متغیرها در الگوی رگرسیون روش گام‌به‌گام به کار برده شود، متغیرهایی که بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر منفی دارند، حذف می‌شوند. نتایج پژوهش با تحقیقات مشابه همخوانی دارد. نتایج پژوهش دناهو و نکل (۲۰۱۴) حاکی از برقراری رابطه منفی (مثبت) و معنادار بین نرخ مؤثر مالیات (ریسک وضعیت مالیاتی) با حق الزحمه حسابرسی است. به علاوه نتایج پژوهش هانلن و همکارانش (۲۰۱۳) نیز رابطه مثبت و معناداری را بین ریسک وضعیت مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی گزارش داد. به طور خلاصه می‌توان گفت حساب‌رسان در ارزیابی‌های اولیه و در مرحله کسب شناخت از فعالیت صاحبکار برای تعیین حق الزحمه، اندازه شرکت و وضعیت مالیاتی شرکت‌ها را بررسی می‌کنند.

برای دستیابی به نتایج بهتر و بیشتر موضوعات زیر به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود:

۱. از معیارهای دیگری برای سنجش ریسک وضعیت مالیاتی شرکت‌ها استفاده کنند. برای مثال می‌توان از تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی، نرخ مؤثر مالیاتی مبتنی بر



سود حسابداری و نرخ نهایی مالیات، نام برد. همچنین می‌توان به مشروط شدن گزارش حسابرسی به دلیل وضعیت مالیاتی شرکت در سال (های) قبل اشاره کرد؛  
 ۲. به کمک ادبیات نظری، سایر عواملی که موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شوند و بر آنها تأثیر شایان توجهی دارند، شناسایی شود و تأثیر همزمان عوامل افزایشی و کاهش‌ی آزمایش شود.

## References

- Accounting Standards Setting Committee. (2012). *Auditing Standards*. Tehran: Audit Organization. (in Persian)
- Accounting Standards Setting Committee. (2014). *Accounting Standards*. Tehran: Audit Organization. (in Persian)
- Al-Harshani, M. O. (2008). The pricing of audit services: evidence from Kuwait. *Managerial Auditing Journal*, 23(7): 685-696.
- Arabmazar, A.A. & Dehghani, A. (2010). An Estimation of Business and Profession / Corporate Income Tax Efficiency in Provincial Tax Offices. *Journal of tax research*, 17(7): 45-64. (in Persian)
- Ayers, B., Laplante, S. & Mcguire, S. (2010). Credit Ratings and Taxes: The Effect of Book-Tax Differences on Ratings Changes. *Contemporary Accounting Research*, 27 (2): 359-402.
- Banimahd, B., Moradzadeh, M. & Zeinali, M. (2013). Effect of audit fee on audit opinion. *Management Accounting*, 15(5): 41-54. (in Persian)
- Bell, T., Landsman, W. & Shackelford, D. (2001). Auditors' Perceived Business Risk and Audit Fees: Analysis and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 39 (1): 35-43.
- Donohoe, M. & Knechel, R. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing? *Contemporary Accounting Research*, 31 (1): 284-308.
- Dunn, K. & Maydew, B. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9(1): 35-58.
- Dyreg, S., Hanlon, M. & Maydew, E. (2008). Long-run corporate tax avoidance. *The Accounting Review*, 83 (1): 61-82.
- Graham, J., Raedy, J. & Shackelford, D. (2012). Research in accounting for income taxes. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2): 412-434.
- Gul, F. A., Chen, C.J.P. & Tsui, J.S.L. (2003). Discretionary Accounting Accruals, Managers' Incentives, and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 20 (3): 441-464.
- Hanlon, M. & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3): 127-178.

- Hanlon, M. & Slemrod, J. (2009). What Does Tax Aggressiveness Signal? Evidence from Stock Price Reactions to News about Tax Shelter Involvement. *Journal of Public Economics*, 93(1-2):126-141.
- Hanlon, M., Krishnan, G. & Mills, L. (2012). Audit fees and book-tax differences. *Journal of the American Taxation Association*, 34 (1): 55-86.
- Hassasyeganeh, Y. & Alavi Tabari, S.H. (2004). The relationship between Resources spent for internal control and audit fees. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 1(4): 71-96. (in Persian)
- Hay, D. W., Knechel, R. & Wong, N. (2006a). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23 (1): 141-191.
- Hejazi, R., Gheitasi, R. & Gheitasi, T. (2012). The impact of accruals and cash flows on audit pricing. *Accounting and auditing research*, 4(13): 62-77. (in Persian)
- Khodadadi, V., Ghorbani, R. & Khansari, N. (2014). Investigating the Effect of Ownership Structure on Audit Fees. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 21(1): 57-72. (in Persian)
- Krishnan, G. & Visvanathan, G. (2008). Do auditors price audit committee's expertise? The case of accounting vs. non-accounting financial experts. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(1): 115-144.
- Malekian, E., Ahmadpour, A. & Talebtabar Ahangar, M. (2013). The relationship between some corporate governance mechanisms, audit fees and meter ownership of companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of financial accounting research*, 4(4): 37-50. (in Persian)
- Nikbakht, M. & Tanani, M. (2010). Test of factors influencing financial audit fees. *Journal of financial accounting research*, 2(2): 111-132. (in Persian)
- Rajabi, R. & Mohammadi Khashooei, H. (2008). Agency Costs & Independent Audit Services Pricing. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 15(4): 35-52. (in Persian)
- Seetharaman, A., Gul, F. A. & Lynn, S. G. (2002). Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets. *Journal of Accounting and Economics*, 33 (1): 91-115.
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18 (1): 161-190.