

مجله حسابداری سلامت، سال هفتم، شماره اول، پیاپی ۱۹، بهار و تابستان ۱۳۹۷، صص ۱۲۷-۱۵۳.

### بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی و توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری در ایران

علی‌رضا مهدوی تیله‌نوئی<sup>۱</sup> و دکتر علی ذبیحی زرین‌کلایی<sup>۲\*</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۱/۰۳

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۷/۰۵/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۵/۱۵

#### چکیده

**مقدمه:** الگوسازی توسعه حسابداری را می‌توان فرآیند بسیار پویایی دانست که عوامل محیطی و محاطی این حرفه می‌تواند در طول زمان و به شکل اقتضایی بر آن تأثیر بگذارد. بر این اساس، پژوهش حاضر با هدف تبیین و ارائه الگوی اقتضایی برای توسعه حسابداری در ایران انجام شده است.

**روش پژوهش:** این پژوهش از نوع شبه‌تجربی بوده و با رویکرد پس‌رویدادی انجام شده است. به این منظور از داده‌های مربوط به ۱۸۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۵-۱۳۸۶ و همچنین سایر داده‌های ملی مربوط به متغیرهای پژوهش استفاده و از طریق روش الگوسازی معادلات ساختاری از نوع رگرسیون چند متغیره به الگوسازی توسعه حسابداری پرداخته شد.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان داد که توسعه اقتصادی و کیفیت حسابرسی به طور مستقیم بر توسعه حسابداری تأثیرگذار است اما کیفیت حسابرسی از طریق متغیر میانجی اجتناب مالیاتی بر توسعه حسابداری تأثیری ندارد. افزون بر این، متغیر اجتناب مالیاتی اثر منفی و معنی‌داری بر توسعه حسابداری دارد.

**نتیجه‌گیری:** رشد و توسعه اقتصاد کشور منجر به توسعه حرفه حسابداری و ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌شود. شواهد گویای این مطلب است که ارتقاء کیفیت حرفه حسابرسی از طریق شاخص‌هایی نظیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و ادغام مؤسسات حسابرسی نیز موجب رشد و توسعه حرفه حسابداری می‌شود. با وجود ضعف وصول درآمد مالیاتی در ایران، نهادینه کردن فرهنگ پرداخت مالیات نیز گامی مؤثر در جهت توسعه حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی است.

**واژه‌های کلیدی:** اجتناب مالیاتی، الگوسازی معادلات ساختاری، توسعه اقتصادی، توسعه حسابداری، کیفیت حسابرسی.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: Zabihi@iausari.ac.ir

## مقدمه

می‌شود که بر موضوع افشاء در نظام اطلاعات حسابداری و نیز بر مواردی که باید گزارش شود تأثیرگذار است (۴). به عبارت دیگر، نظام اطلاعاتی حسابداری در قرن جدید با مسائلی از قبیل مبارزه با فساد، تشویق شفافیت و پاسخ‌گویی، حفاظت از محیط زیست، توسعه اقتصادی و غیره سروکار دارد (۵) که انعطاف‌پذیری نظام اطلاعاتی، استانداردگذاری روش‌های حسابداری، توجه به مقوله آموزش، مشارکت کاربران این نظام اطلاعاتی و برخورداری از دانش تخصصی حسابداری و حسابرسی بر آن تأثیرگذار است و باعث رشد و اعتلای جایگاه واقعی این حرفه در جامعه می‌شود (۶). بنابراین، باید بررسی شود که حسابداری در زمان رکود و رونق اقتصادی، توسعه‌یافتگی یا توسعه‌نیافتگی بازار سرمایه، محیط مالیاتی، کیفیت حرفه حسابرسی و محیط آموزشی و سایر عوامل حاکم بر این حرفه چگونه عمل می‌کند؟ برای این منظور در این پژوهش به بررسی ارتباط بین سه متغیر اصلی کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی و توسعه اقتصادی با توسعه حسابداری پرداخته می‌شود. دانش و تخصص حسابرسان و کیفیت فعالیت‌های انجام شده به وسیله آن‌ها، برای صورت‌های مالی گزارش شده ارزش مضاعف ایجاد می‌کند. زیرا، نتایج بررسی‌های حسابرسان، مربوط بودن و قابل اتکابودن صورت‌های مالی را گزارش می‌کند. هم‌چنین، حسابرسی با کیفیت‌تر، صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا برآورد دقیق‌تری از ارزش شرکت به دست آورند (۷). به عبارت دیگر، کیفیت حسابرسی از یک

پرداختن به موضوع توسعه حسابداری، مستلزم نگاه درونی و بیرونی به این حرفه است که حسابداری را از ابعاد مختلف مورد بررسی قرار دهد. ادبیات حسابداری مؤید این است که وقتی محیط تجاری تغییر می‌کند نیاز و تقاضا برای تغییر در اطلاعات مالی ارائه شده به وسیله نظام حسابداری، منجر به توسعه حسابداری می‌شود. در این ارتباط، بلکویی و ماسکی عنوان می‌کنند که «جست‌وجو برای یافتن رابطه بین شاخص‌های حسابداری و شاخص‌های توسعه اقتصادی و اجتماعی مستلزم ارائه یک نظریه اقتضایی برای حسابداری بین‌المللی است» (۱). از نظر بلکویی حسابداری در خلاء توسعه نمی‌یابد بلکه گویای محیط ویژه‌ای است که در حال توسعه است. این توسعه در نظام‌های حسابداری و رویه‌های گزارشگری و افشاء با توجه به ویژگی‌های خاص هر کشور متفاوت از کشور دیگری است. هم‌چنین، وی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری را به متغیرهای محیط سیاسی، محیط اقتصادی و محیط جغرافیایی طبقه‌بندی می‌کند (۲). بنابراین، الگوسازی توسعه حسابداری فرآیندی بسیار پویا و چند بُعدی است که تا حد زیادی از محیط اقتصادی تأثیر می‌پذیرد (۳). این مطلب بیانگر آن است که متغیر زمان و موقعیت اقتصادی و اجتماعی هر کشور (عوامل اقتضایی)، عوامل بسیار مهمی است که در بررسی توسعه حسابداری هر کشور باید همواره مدنظر قرار گیرد. برداشت‌های مختلفی از سوی جامعه به واسطه این عوامل و مسئولیت‌های مورد قبول یک بنگاه اقتصادی

توسعه اقتصادی و ماهیت نظام اقتصادی)، بر شیوه‌های گزارشگری مالی کشورهای در حال توسعه تأثیرگذار است (۲). در نتیجه، مدیران باید به خوبی از تأثیر متغیرهایی که می‌تواند بر گزارشگری مالی تأثیر بگذارد آگاه باشند تا با نگرشی درست، اقداماتی آگاهانه و برخاسته از نظر علمی در راستای دستیابی به یک گزارشگری بهینه به عمل آورند (۱۲). از این رو، هر چقدر اقتصاد توسعه یافته‌تر باشد نقش اجتماعی حسابداری برای اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی با اهمیت‌تر می‌شود (۱۳).

در این مطالعه از شاخص‌های مختلف برای اندازه‌گیری متغیرهای کیفیت حسابداری، اجتناب مالیاتی و توسعه اقتصادی استفاده و از طریق الگوی معادلات ساختاری، به تبیین متغیر وابسته توسعه حسابداری پرداخته شده است. در واقع، وجه تمایز این پژوهش را با پژوهش‌های پیشین (۱۷-۱۴) می‌توان در دو چیز عنوان کرد: ۱. استفاده از شاخص‌های متنوع و جدید در اندازه‌گیری متغیرهای مستقل و وابسته و ۲. بکارگیری روش الگوسازی معادلات ساختاری برای تبیین ارتباط بین متغیرهای مکنون و آزمون فرضیه‌های پژوهش.

با توجه به مباحث مطرح شده در بالا، محیط‌شناسی حسابداری چالشی است که این حرفه به شدت به آن نیاز دارد. در واقع، این پژوهش به دنبال تبیین و ارائه یک الگوی توسعه حسابداری منسجم و معنی‌داری با توجه به متغیرهای اقتضایی در ایران است. این امر مستلزم آن است که به مسئله توسعه حسابداری، به صورت اقتضایی و با در نظر گرفتن عوامل محیطی و

بعد، مبتنی بر کیفی بودن حسابرسی‌های انجام شده به وسیله مؤسسات حسابرسی است که می‌تواند منجر به افزایش کیفیت افشای صورت‌های مالی شود (۸).

کیفیت افشای صورت‌های مالی، یکی از مهم‌ترین معیارها برای ارزیابی اطلاعات گزارش شده است. کیفیت افشاء به سهولت مطالعه و تفسیر گزارش‌های مالی اشاره دارد. وقتی حجم اطلاعات، به موقع بودن و دقت اطلاعات افشاء شده توان آگاهی‌دهندگی ایجاد کند و سرمایه‌گذاران در باره ارزش اوراق بهادار به باور درستی برسند، اطلاعات افشاء شده کیفیت بالایی دارد. انتظار می‌رود در چنین شرکت‌هایی، مدیران از برنامه‌ریزی مالیاتی برای افزایش اجتناب مالیاتی پرهیز کنند که این موضوع منجر به افزایش کیفیت افشای صورت‌های مالی می‌شود (۹). هم‌چنین، برای بسیاری از شرکت‌ها، حساب‌برسان به طور هم‌زمان از طریق دو نقش مجزا، یعنی حسابرسی صورت‌های مالی و مشاوره مالیاتی، می‌توانند بر اجتناب مالیاتی آن‌ها تأثیرگذار باشند (۱۰). اگر شرکت‌ها به دنبال این باشند که در برنامه‌ریزی وضعیت مالیاتی خود ضمن رعایت قوانین مالیاتی، مالیات اضافی پرداخت نکنند، به دنبال مشاوره مالیاتی خواهند بود. کوک و عمر در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که حدود دو سوم از شرکت‌های نمونه در پژوهش آن‌ها، حداقل بخشی از مشاوره مالیاتی و سایر خدمات مربوط را از حساب‌برس خود دریافت می‌کنند. هم‌چنین، کیفیت گزارش‌های مالی تهیه شده به وسیله حسابداران و سطح افشای این اطلاعات، می‌تواند متأثر از متغیرهای اقتصادی یک کشور نیز باشد (۱۱). بلکویی معتقد است که عوامل اقتصادی (درجه

محاطی حاکم بر این حرفه و به تناسب دوره زمانی مشخص، پرداخته شود تا بتوان به هدف پژوهش (طراحی الگوی اقتضایی) رسید.

#### مبانی نظری

در مورد توسعه حسابداری در بین جوامع و نظام‌های اقتصادی شرقی و غربی، چهار نوع نگرش وجود دارد. مفاهیمی که این نگرش‌ها را برجسته می‌کند، در طبقه‌بندی‌های جهانی نظام‌های حسابداری، به ۴ الگو تقسیم می‌شود: ۱. الگوی اقتصاد کلان، ۲. الگوی اقتصاد خرد، ۳. الگوی نظام مستقل و ۴. الگوی حسابداری متحدالشکل (۱۸).

حسابداری در هر یک از الگوهای بالا دارای کارکردهای متفاوتی است. بر این اساس در الگوی اقتصاد کلان رویه‌های مورد عمل حسابداری در شرکت‌ها، به منظور ارتقاء و نیل به هدف‌های کلان در سطح ملی توسعه می‌یابد. در الگوی اقتصاد خرد، حسابداری با تبعیت از اصول اقتصاد خرد توسعه می‌یابد و در تمام گزارش‌های حسابداری بر جنبه‌های مدیریتی آن تأکید می‌شود. در رویکرد الگوی نظام مستقل، حسابداری به عنوان خدمتی در نظر گرفته می‌شود که مفاهیم و اصول خود را از چرخه تجاری اخذ می‌کند که در آن بکار گرفته شده است نه از یک رشته علمی مانند اقتصاد. در نتیجه، حسابداری به فراخور پیچیدگی‌های مستمر در محیط تجاری و با تکیه بر تجربه و عمل در شرایط گوناگون توسعه می‌یابد. حسابداری در الگوی متحدالشکل به صورت استاندارد درآمده و دولت از آن به عنوان ابزاری برای کنترل

اداری استفاده می‌کند. به عبارت دیگر، دولت نقش قدرت‌مندی در برنامه‌ریزی اقتصاد دارد و از حسابداری برای ارزیابی عملکرد، تخصیص منابع، وصول مالیات و کنترل قیمت‌ها استفاده می‌کند (۱۸). رابرتز و همکاران در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که قوانین و شیوه‌های حسابداری، تحت تأثیر تعداد زیادی از عوامل کاملاً متفاوت است که در آن مواردی از جمله نظام‌های سیاسی و اقتصادی، نظام مالیاتی، نظام تأمین مالی شرکت‌ها و حرفه حسابداری به طور خاص اهمیت دارد (۱۹). بر این اساس، در این پژوهش به الگوسازی توسعه حسابداری در ایران، بر اساس عوامل محیطی از جمله کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی (محیط مالیاتی) و توسعه اقتصادی پرداخته شده است. دلایل استفاده از این متغیرها را می‌توان رشد و توسعه حسابرسی به موازات رونق بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های مورد بررسی (از ۱۲۹ مؤسسه حسابرسی در سال ۱۳۸۶ به ۲۱۹ مؤسسه در سال ۱۳۹۵) و رقابت مؤسسات حسابرسی برای پذیرش کارهای بیشتر و بزرگ‌تر و هم‌چنین، سهم درآمدهای مالیاتی کشور در کسب درآمدهای دولت (از ۲۳٪ سهم درآمدهای مالیاتی دولت در سال ۱۳۸۶ به حدود ۴۵٪ در سال ۱۳۹۵) و لزوم توجه هر چه بیشتر به کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌ها برای وصول درآمدهای مالیاتی عنوان کرد. افزون بر این، افزایش درآمدهای نفتی در دهه ۸۰ (۷۸۰ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۸۶ و ۱۰۵۸ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۸۹) و هم‌چنین، اوایل دهه ۹۰ (۱۶۷۱ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۹۲) باعث افزایش چشم‌گیر تولید ناخالص ملی شد و زمینه را برای رشد و

شود کیفیت صورت‌های مالی نیز افزایش می‌یابد؛ در نتیجه، چرخه گزارشگری صورت‌های مالی که محصول نهایی خدمات حسابداری است با انجام حسابرسی و اطمینان‌بخشی با کیفیت‌تر صورت‌های مالی تکمیل می‌شود. در این ارتباط، از جمله مواردی که بر کیفیت حسابرسی مؤثر است اندازه مؤسسه حسابرسی است. یافته‌های بیشتر پژوهش‌های انجام شده در ارتباط با اندازه مؤسسه حسابرسی نشان می‌دهد که به طور مقایسه‌ای کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی بزرگ، بالاتر از مؤسسات حسابرسی کوچک است (۲۳-۲۱) اما نتایج تعدادی از پژوهش‌ها نشان داد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری وجود ندارد (۲۴). همان‌طور که پیش از این عنوان شد مؤسسات حسابرسی افزون بر خدمات حسابرسی صورت‌های مالی، نقش مشاوره مالیاتی برای بیشتر شرکت‌ها دارند. حسابرسی با کاهش اجتناب مالیاتی، می‌تواند بر کیفیت صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد (۱۰). مالیات مبحثی راهبردی، زیربنایی و پویا است که نقش اساسی و محوری در تحقق برنامه‌های توسعه ملی هر کشوری مانند کشور ایران ایفا می‌کند و در حال حاضر لزوم تحقق آن در کشور بیش از پیش احساس می‌شود و اجتناب از آن می‌تواند هزینه‌های سنگینی را به کشور وارد آورد. اجتناب و فرار مالیاتی، هر دو منجر به کاهش درآمد مالیاتی دولت‌ها می‌شود اما از لحاظ مفهومی، دو پدیده کاملاً مجزا است (۲۵). تمایز مفهومی اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی در اساس ناشی از مشروعیت یا وجاهت قانونی یکی در مقابل

رونق اقتصادی فراهم کرد. در نتیجه، مجموعه این عوامل موجب شد تا این متغیرها، از بین متغیرهای مختلف تأثیرگذار بر توسعه حسابداری، بررسی شود. به عقیده مویز و برانسون توسعه حسابداری می‌تواند به چندین شکل مورد ارزیابی قرار گیرد. این موارد مهم عبارت است از: ۱. کفایت استانداردهای حسابداری، ۲. حضور و اهمیت سازمان‌های حرفه‌ای، ۳. شایستگی و صلاحیت حسابداران، ۴. حمایت قانونی و نظارتی و ۵. کیفیت افشای صورت‌های مالی (۲۰). تفاوت در چارچوب گزارشگری مالی کشورها، ناشی از عوامل متعددی از جمله اندازه و قدرت حرفه حسابداری است. به این معنا که سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی ملی باید فعالانه مشغول توسعه حسابداری و عملکرد حسابرسی باشند. از این رو، نقش سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در این بین بسیار پررنگ به نظر می‌رسد. بنابراین، اولین عامل محیطی که از آن به عنوان متغیر تأثیرگذار بر توسعه حسابداری می‌توان نام برد، کیفیت حسابرسی است. دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی، منوط به صحت و درستی هر یک از حلقه‌های زنجیره گزارشگری مالی است. یکی از این حلقه‌ها، که نقش عمده‌ای را در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی و خصوصی ایفا می‌کند، حسابرس مستقل است که اطمینان می‌بخشد اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی به طور منصفانه و درست ارائه شده است (۸). از این رو، به نظر برخی از پژوهشگران (۲۳-۲۱) در صورتی که صورت‌های مالی به وسیله مؤسسه حسابرسی با کیفیت بالاتر حسابرسی

مشروعیت نداشتن یا وجاهت نداشتن دیگری است. فرار مالیاتی به معنای شکستن حریم قانونی است اما اجتناب مالیاتی در چارچوب قانونی انجام می‌شود و ناظر بر کاهش تعهدات مالیاتی فرد از طریق دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرفیت قانونی است و لذا از منظر جرم‌شناسی قابل تعقیب نیست (۲۶). بر اساس تعریف دیگر از اسلمرد نوع مشروع اجتناب از مالیات، از تفاوت بین قوانین مالیاتی و اصول پذیرفته شده حسابداری ناشی می‌شود (۲۷). ویلسون معتقد است اجتناب مالیاتی فعالیتی پرمخاطره است که می‌تواند هزینه‌های مهمی نظیر پرداخت دستمزد به متخصصان مالیاتی، زمان تخصیص داده شده به شفاف‌سازی حسابرسی مالیاتی و جرائم پرداختی به متصدیان مالیاتی را به شرکت و مدیران تحمیل کند (۲۸). از این رو، مدیران خطرگریز ترجیح می‌دهند برنامه‌ریزی‌های مالیاتی کم‌خطرتری را طرح‌ریزی کنند (۱۰). در نتیجه، به احتمال زیاد با ترکیب تخصص کلی حسابررس و تخصص مالیاتی وی با یکدیگر زمینه مناسبی برای گسترش راهبردهای مالیاتی برای شرکت‌های صاحب‌کار نسبت به شرکت‌هایی فراهم می‌شود که کارشناسان متخصص در این زمینه ندارند و سرانجام، ارائه گزارش‌های مالی شفاف برای این قبیل شرکت‌ها را به دنبال دارد (۲۹).

با قبول نظریه قراردادهای، موضوع اجتناب مالیاتی را در دو حالت می‌توان بررسی کرد. حالت اول به فرض نبود تضاد نمایندگی مربوط می‌شود که بر این اساس اجتناب مالیاتی ابزاری برای بیشینه‌سازی ثروت سهامداران و ایجاد یک محیط شفاف اطلاعاتی است.

حالت دوم نیز به فرض وجود تضاد نمایندگی مربوط می‌شود که بر اساس آن اجتناب مالیاتی منجر به شفاف‌نبودن اطلاعات ارائه شده به وسیله مدیریت و ایجاد ابهام در فضای اطلاعاتی می‌شود (۳۰). بدیهی است اگر مزایای مالیاتی مربوط به اجتناب مالیاتی در نظر گرفته شود باید برای آن هزینه‌هایی را پرداخت کرد که در ادبیات حسابداری به این هزینه‌ها هزینه ابهام یا نامتقارنی اطلاعات گفته می‌شود. اجتناب مالیاتی می‌تواند محیط اطلاعاتی شرکتی را تحت تأثیر قرار داده و به این ترتیب منجر به نامتقارنی اطلاعات شود (۳۱). به عبارت دیگر، اجتناب مالیاتی، پیچیدگی‌های معاملاتی و فعالیت‌های مالی را افزایش داده و مدیران با انجام این کار، مقامات مالیاتی را برای کشف پیچیدگی‌ها گمراه کرده و سرانجام، باعث ایجاد ابهام در محیط اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شوند. نتایج پژوهش پورحیدری و همکاران نشان داد که فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات مستلزم پنهان کردن حقایق و معاملات پیچیده است که بر محیط اطلاعاتی شرکت تأثیر منفی می‌گذارد و باعث کاهش شفافیت گزارشگری مالی شرکت می‌شود (۳۲). افزون بر این، به علت این که برنامه‌های اجتناب مالیاتی پیچیده است اگر رویدادها و مبادلات شرکت به صورت دقیق‌تر و به‌موقع‌تر به اطلاع سهامداران برسد دغدغه آنان از هزینه‌های پنهان مرتبط با فعالیت‌های اجتناب مالیاتی اعم از مستقیم و غیرمستقیم کاهش می‌یابد و در نتیجه شفافیت صورت‌های مالی افزایش می‌یابد (۳۳). به همین دلیل انتظار بر این است که در صورت وجود تضاد نمایندگی، اجتناب مالیاتی بر میزان شفافیت و

اهمیت‌تر می‌شود (۱۴). در کشورهای کم‌تر توسعه یافته، فعالیت‌های اقتصادی بسیار کم بوده و در نتیجه، حرفه حسابداری نیز توسعه نیافته است (۱۳). به عقیده آقیمین قوانین مالیاتی و بزرگ بودن بخش عمومی در اقتصاد یک کشور، وابسته به توسعه حسابداری و آموزش این حرفه است. این موضوع تقاضا برای حسابداری را به شدت افزایش داده و نیاز آنان را به آموزش در زمینه مالیاتی و استانداردهای حسابداری فراهم می‌کند (۳۵). عوامل اقتصادی از قبیل درجه توسعه یافتگی و ماهیت نظام اقتصادی، عوامل تأثیرگذار در شیوه گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه است. هنگامی که اقتصاد بیشتر توسعه می‌یابد، بنگاه‌ها، نیاز به سرمایه بیشتری دارند. در نتیجه، نیاز به توسعه گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. بنابراین، انتظار می‌رود که در مراحل مختلف توسعه اقتصادی، کشورها شیوه‌های حسابداری متفاوت داشته باشند (۳۶).

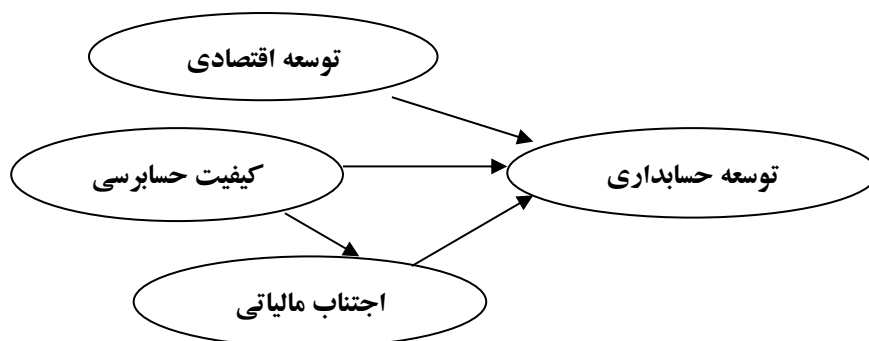
با توجه به مبانی نظری و موارد مطرح شده در بالا، الگوی مفهومی پژوهش به شرح شکل شماره ۱ در صفحه بعد است.

#### پیشینه پژوهش

موسی حسن‌خانی و فرزاد مهاجری در پژوهشی به بررسی رابطه بین شهرت حسابرس (معیار کیفیت حسابداری) با کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (به عنوان معیار توسعه حسابداری) پرداختند. نتایج پژوهش آنان

درجه ابهام محیط اطلاعاتی شرکت اثر گذاشته و کیفیت افشای کم‌تری را به دنبال داشته باشد و در صورت نبود تضاد نمایندگی، اجتناب مالیاتی کیفیت افشای صورت‌های مالی را افزایش دهد (۳۰).

کیفیت گزارش‌های مالی تهیه شده به وسیله حسابداران و سطح افشای این اطلاعات، می‌تواند متأثر از متغیرهای اقتصادی یک کشور و درجه توسعه یافتگی آن نیز باشد. توسعه اقتصادی را می‌توان به صورت توانایی کشور برای افزایش درآمد سرانه یا تولید سرانه تعریف کرد (۳۴). عوامل اقتصادی که بر توسعه چارچوب گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد شامل خصوصی‌سازی، بازبودن اقتصاد (میزان سرمایه‌گذاری خارجی)، مرحله توسعه اقتصادی و تجارت بین‌المللی است (۲۰). در یک اقتصاد باز، محیط سرمایه‌گذاری باید برای سرمایه‌گذاران خارجی جذاب باشد. به این معنا که چارچوب گزارشگری مالی خوبی باید وجود داشته باشد تا کیفیت و قابل‌مقایسه‌بودن صورت‌های مالی را تضمین کند. بر این اساس، بسیاری از کشورهای در حال توسعه چارچوب گزارشگری مالی خود را با امید به افزایش سرمایه‌گذاری خارجی تغییر داده‌اند (۲۰). نتایج پژوهش‌ها (۱۳، ۱۴ و ۲۰) نشان می‌دهد که عوامل اقتصادی، مهم‌ترین عامل توسعه حسابداری و گزارشگری مالی است. بر اساس ادبیات موجود در این زمینه، توسعه اقتصادی بیشتر به سطوح بالای افشای و رویه‌های گزارشگری وابسته است. هر چه اقتصاد توسعه یافته‌تر می‌شود، نقش اجتماعی حسابداری برای اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی با



شکل ۱: الگوی مفهومی پژوهش

مالیاتی شرکت‌ها ندارد اما ارتباطات سیاسی اثر مثبت و معنی‌داری بر اجتناب مالیاتی دارد (۳۸). فخاری و طهماسبی‌خورنه در پژوهشی به بررسی رابطه متقابل بین اجتناب مالیاتی و کیفیت افشاء شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که اجتناب مالیاتی تأثیر منفی و معنی‌داری بر کیفیت افشاء گذاشته و همچنین، کیفیت افشای پایین اطلاعات، نامتقارنی اطلاعات را افزایش داده و به این ترتیب، نامتقارنی اطلاعات منجر به مدیریت سود می‌شود (۳۱). دلاوری و رحمانی در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت افشاء (معیار توسعه حسابداری) و کیفیت حسابرسی با نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان معیار معکوس اجتناب مالیاتی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن بود که کیفیت حسابرسی و کیفیت افشاء، رابطه منفی و معنی‌داری با نرخ مؤثر مالیاتی دارد (۳۹). خواجه‌وی و کیامهر در پژوهشی به الگوسازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که کیفیت حسابرسی با تأثیرگذاری مستقیم بر

حاکی از آن بود که بین رتبه حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد و این به آن معنا است که شرکت‌هایی که به وسیله مؤسسات حسابرسی دارای رتبه برتر، حسابرسی می‌شوند از کیفیت گزارشگری بهتری برخوردار هستند (۲۳). صالحی و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی و حاکمیت شرکتی بر کیفیت افشای صورت‌های مالی (معیار توسعه حسابداری) شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رابطه مثبت و معنی‌داری بین کیفیت حسابرسی مستقل و کیفیت افشای اطلاعات صورت‌های مالی وجود ندارد اما بین حاکمیت شرکتی و کیفیت افشای صورت‌های مالی رابطه معنی‌دار وجود دارد (۳۷). ابراهیمی و همکاران در پژوهشی به واکاوی کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در پرتو مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی اثر منفی و معنی‌داری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد. همچنین، مالکیت دولتی اثر معنی‌داری بر اجتناب



مالی شرکت تأثیری ندارد و از بین متغیرهای کلان اقتصادی، همبستگی غیرمستقیم و متوسطی بین تولید ناخالص داخلی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد (۱۲). مقدس‌پور و ابراهیمی‌کردلر در پژوهشی به تدوین و تبیین الگوی توسعه حسابداری مدیریت در ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عوامل محیطی کلان هم‌چون عوامل قانونی-حقوقی، عوامل فن‌آوری، سطح پاسخ‌گویی و عوامل اقتصادی بر توسعه حسابداری مدیریت تأثیر مثبت و قوی و عامل فرهنگی تأثیر مثبت و ضعیفی دارد (۱۵). رضایی در پژوهشی به تبیین الگویی برای توسعه حرفه حسابداری در ایران پرداخت. وی متغیرهای رشد اقتصادی، رشد بازار سرمایه و توسعه خصوصی‌سازی را بررسی کرد. نتایج پژوهش رضایی حاکی از آن بود که رشد اقتصادی بر توسعه حرفه و آموزش حسابداری تأثیری معنی‌دار دارد (۱۶). اعتمادی و توکلی‌محمدی در پژوهشی به بررسی عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری در بازه زمانی ۱۳۸۲-۱۳۵۲ در ایران پرداختند. متغیرهای مورد بررسی در پژوهش آنان شامل توسعه خصوصی‌سازی، توسعه اقتصادی، توسعه بازار سرمایه و توسعه سیاسی بود. نتایج پژوهش اعتمادی و توکلی‌محمدی نشان داد که رابطه‌ای قوی بین عوامل محیطی و توسعه حسابداری در ایران وجود دارد و این رابطه در طول دوره مورد مطالعه، متنوع و متفاوت بوده است (۱۴).

وتر و همکاران در پژوهشی به بررسی رابطه بین توسعه اقتصادی و حرفه حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رابطه‌ای قوی بین حرفه

کیفیت گزارشگری مالی بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار است و باعث کاهش اجتناب مالیاتی می‌شود (۴۰). واحدی در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت افشاء صورت‌های مالی و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که هر چقدر کیفیت افشاء صورت‌های مالی در شرکت‌ها بالاتر (پایین‌تر) رود، میزان نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی و تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات نیز کاهش (افزایش) خواهد یافت (۹). شاهی‌وند در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر اجتناب مالیاتی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که ویژگی‌های کیفی حسابرسی با اجتناب مالیاتی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد و دانش و تخصص حسابرسان در یک صنعت خاص باعث افزایش فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌شود (۴۱). پورحیدری و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی، شفافیت گزارشگری مالی شرکت را کاهش می‌دهد و بین آن‌ها رابطه معکوس وجود دارد (۳۲). قره‌لی و محمدی در پژوهشی به بررسی تأثیر متغیرهای کلان اقتصادی و ویژگی‌های شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. متغیرهای کلان در این پژوهش شامل نرخ ارز، نرخ تورم، نرخ هزینه مالی و تولید ناخالص داخلی بود. نتایج پژوهش آنان نشان داد که متغیرهای کلان اقتصادی بر کیفیت گزارشگری

حسابداری و توسعه اقتصادی وجود دارد. هم‌چنین، ایجاد ظرفیت برای سازمان‌های حرفه‌ای و تخصصی حسابداری به اقتصادهای نوظهور و در حال توسعه کمک شایانی می‌کند (۴۲). بولاکی و همکاران در پژوهشی به توسعه روش‌ها و رویه‌های حسابداری در کشورهای مصر، اردن، لیبی و امارات پرداختند. آنان تأثیر نهادهای اقتصادی، سیاسی، حقوقی و فرهنگی را در توسعه روش‌ها و رویه‌های حسابداری بررسی کردند. شاخص‌های توسعه حسابداری مورد استفاده در مطالعه بولاکی و همکاران شامل ۹ شاخص (۱). تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، ۲. رشد بازار سهام، ۳. رشد بازار سرمایه، ۴. سرانه بازار سرمایه در کشور، ۵. سرمایه بازار به تولید ناخالص ملی، ۶. سرانه حسابداران در کل کشور، ۷. تعداد حسابداران به کل شرکت‌های بورسی، ۸. میزان تأمین مالی از طریق مؤسسات بانکی و ۹. نوآوری در شاخص‌های پیشرفت) بود. نتایج پژوهش آنان نشان داد که فعالیت‌های سازمان‌های حرفه‌ای، قوانین حسابداری، نمایندگان دولت، فرهنگ عربی و ارزش‌های اجتماعی بر چارچوب روش‌ها و رویه‌های حسابداری تأثیرگذار است. هم‌چنین، سه کشور مصر، اردن و امارات در سطحی از محدوده شرکای تجاری اصلی خود، مانند آمریکا، انگلستان، آلمان و ایتالیا قرار دارند که می‌توانند محیط‌های تجاری، روش‌های تأمین مالی و سطحی از رویه‌های حسابداری خود را به آنان عرضه کنند (۴۳). اسلاما و کلیبی در پژوهشی به بررسی توسعه حسابداری در محیط در حال تغییر کشور تونس پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان بخشی از اقتصاد

کلان، با بهبود رقابت اقتصادی، تقویت نقش بازارهای مالی، تقویت بخشیدن به نقش کشور تونس در جامعه بین‌المللی و تقویت سرمایه‌گذاری خارجی منجر به توسعه حرفه و آموزش حسابداری در این کشور شده است. هم‌چنین، اسلاما و کلیبی محدودیت‌های متعددی که مانع هماهنگ‌سازی فرآیند حسابداری در کشور تونس شده است را شناسایی کردند که شامل فرهنگ حسابداری فرانسوی، نبود استقلال در بدنه استانداردگذاری این کشور، ارتباط بین حسابداری و مالیات، سازوکارهای ضعیف حاکمیت شرکتی و نبود محیط سیاسی برای تشویق شفافیت بود (۴۴). آقیمین در پژوهشی توسعه استانداردهای حسابداری کشورهای خاورمیانه (از جمله ایران، ترکیه، امارات، عربستان و قبرس) در مقایسه با ایالات متحده آمریکا را بررسی کرد. متغیرهای مورد بررسی وی برای توسعه استانداردهای حسابداری شامل نظام‌های مالیاتی هر کشور، منبع اصلی تأمین مالی و تأثیر عمده فرهنگی مانند دین بود. یافته‌های پژوهش آقیمین نشان داد که افزون بر شباهت‌هایی مانند توسعه اقتصادی، که بر توسعه استانداردهای حسابداری در هر کشوری تأثیرگذار است، تفاوت‌هایی نیز به ویژه در زمینه مالیات، استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، دین و جمعیت وجود دارد (۴۵). دولان در پژوهشی به بررسی تأثیر سوابق حساب‌برسان به عنوان معیار کیفیت حسابرسی بر سطح کیفیت افشای صورت‌های مالی پرداخت و به این نتیجه رسید که تجربه حساب‌برسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی و بررسی دقیق‌تر به وسیله آن‌ها می‌شود. بنابراین، این موضوع می‌تواند بر کیفیت افشای اطلاعات صورت‌های مالی به

فرضیه ۲: کیفیت حسابرسی بر توسعه حسابداری تأثیر مستقیم دارد.

فرضیه ۳: کیفیت حسابرسی از طریق اجتناب مالیاتی بر توسعه حسابداری تأثیر دارد.

فرضیه ۴: اجتناب مالیاتی بر توسعه حسابداری تأثیر منفی دارد.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی است و از آن جا که به بررسی وضع موجود می‌پردازد در قلمرو پژوهش‌های توصیفی قرار دارد. به دلیل این که داده‌های این پژوهش به صورت گذشته‌نگر است و پژوهشگر بر متغیرهای پژوهش نیز کنترلی نداشته است از بُعد طرح، پژوهشی شبه‌تجربی و پس‌رویدادی به شمار می‌آید. جامعه آماری پژوهش حاضر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای تعیین نمونه پژوهش با استفاده از غربالگری اقدام به همگن‌سازی نمونه‌های مورد بررسی شد. از این رو، شرکت‌هایی که شرایط زیر را داشتند، به عنوان نمونه پژوهش انتخاب و سایر شرکت‌ها حذف شد:

۱. شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۵ در بورس اوراق بهادار تهران فعال بوده‌اند.
۲. شرکت‌هایی که عضو بخش مالی، بانک، بیمه، سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری و هلدینگ نبوده‌اند.
۳. شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ اسفند بود.
۴. شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۵ از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق

عنوان معیار توسعه حسابداری تأثیر بگذارد (۴۵). مویز و برانسون در پژوهشی تأثیر عوامل محیطی و تنوع حسابداری را در کشورهای در حال توسعه بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که محیط اقتصادی، محیط سیاسی، محیط قانونی و مالیاتی، محیط تجاری، محیط حرفه‌ای حسابداری، محیط فرهنگی، محیط آموزشی و محیط بین‌المللی مهم‌ترین عوامل محیطی تأثیرگذار بر توسعه حسابداری است (۲۰). حسب‌النبی و همکاران در پژوهشی، تأثیر عوامل محیطی بر توسعه حسابداری کشور مصر را در بازه زمانی ۱۹۹۷-۱۹۶۱ بررسی کردند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که بین سطح اقتصادی و محیط سیاسی با توسعه حسابداری در مصر، رابطه قوی وجود دارد و این رابطه با گذر زمان متفاوت و منعکس‌کننده مراحل مختلف دموکراسی و اصلاحات اقتصادی است (۱۷). کراسول و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت افشای صورت‌های مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که کیفیت خوب یک مؤسسه حسابرسی کیفیت افشاگری را تضمین نمی‌کند. در نتیجه، بین کیفیت مؤسسات حسابرسی و کیفیت افشای اطلاعات صورت‌های مالی رابطه‌ای وجود ندارد (۴۶).

### فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری مطرح شده و پیشینه پژوهش و با توجه به روابط بیان شده در الگوی مفهومی، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شد:

فرضیه ۱: توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری تأثیر مستقیم دارد.

بهادار تهران حذف نشده‌اند.

۵. شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۵ تغییر سال مالی نداده‌اند.

۶. شرکت‌هایی که اطلاعات مالی مورد نیاز پژوهش برای آن‌ها در دسترس بود.

بر اساس شرایط بالا تعداد ۱۸۳ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۵ شناسایی شد. سپس، کلیه داده‌های مورد نیاز از سامانه کدال بورس اوراق بهادار تهران، مرکز آمار ایران، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و سایر منابع و تارنماهای مربوط جمع‌آوری شد. در پژوهش حاضر داده‌ها ابتدا با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل نسخه ۲۰۱۳ و SPSS نسخه ۲۰ فرآوری و سپس با استفاده از نرم‌افزار الگوسازی معادلات ساختاری Smart PLS نسخه ۳ تجزیه و تحلیل نهایی شده است. مراحل انجام الگوسازی معادلات ساختاری به این ترتیب است که ابتدا برازش الگو (شامل برازش الگوهای اندازه‌گیری، برازش الگوی ساختاری و هم‌چنین، برازش الگوی کلی پژوهش) بررسی شده و سپس، فرضیه‌های پژوهش آزمون می‌شود.

موسی‌حسن‌خانی و فرزادمهجری (۲۳) و دلاوری و رحمانی (۳۹) در این گروه قرار دارد و دسته دیگر به توسعه حرفه حسابداری و نظام آموزشی مربوط می‌شود که پژوهش‌های بلکویی (۲)، مویز و برانسون (۲۰)، اعتمادی و توکلی‌محمدی (۱۴) و رضایی (۱۶) را می‌توان در این گروه قرار داد. از این رو، در این پژوهش از شاخص‌های امتیاز کیفیت افشای اطلاعات حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است که به صورت سالانه به وسیله سازمان بورس و اوراق بهادار ارائه می‌شود. این شاخص با محاسبه میانگین نمره سالانه این شرکت‌ها به دست می‌آید. هم‌چنین، از متغیرهای تعداد مؤسسات حسابرسی (تقسیم تعداد مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به کل شرکت‌های بورسی و فرابورسی) و تعداد دانش‌آموختگان حسابداری (تقسیم تعداد دانش‌آموختگان حسابداری در مقاطع آموزش عالی به کل دانش‌آموختگان که از مؤسسه پژوهش و برنامه‌ریزی آموزش عالی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری استخراج شده است) استفاده شد.

#### متغیرهای مستقل

##### توسعه اقتصادی

توسعه اقتصادی را می‌توان به صورت توانایی یک کشور برای افزایش درآمد سرانه و یا تولید سرانه تعریف کرد (۳۴). بر این اساس، در این پژوهش از دو شاخص تولید ناخالص سرانه و میزان سرمایه‌گذاری خارجی به تولید ناخالص داخلی که از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران استخراج شد و برگرفته از

#### متغیرهای پژوهش

##### متغیر وابسته (توسعه حسابداری)

در ادبیات حسابداری، توسعه حسابداری به دو شکل کلی اندازه‌گیری شده است. یک دسته مربوط به رویه‌های عمل و کیفیت افشای حسابداری است که پژوهش‌های بلکویی و ماسکی (۱)، آدهیکاری و تندکار (۴۷)،

حسابرسی است و اگر میانگین به دست آمده به عدد چهار نزدیک باشد بیانگر کیفیت پایین این مؤسسه است. شاخص مورد استفاده دیگر برای این متغیر در این پژوهش، اندازه مؤسسات حسابرسی است که شرکت‌های جامعه آماری پژوهش حاضر را حسابرسی کرده‌اند. مطابق با پژوهش وکیلان آغوئی و همکاران اگر مؤسسه حسابرسی شرکت‌های مورد مطالعه پژوهش حاضر عضو چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ (سازمان حسابرسی، مفیدراهبر، آزمون‌پرداز ایران مشهود و دایارهیافت) باشد که بیشترین شریک کاری را دارند، عدد یک و در غیر این صورت صفر به آن تعلق می‌گیرد و چنانچه میانگین عدد سالانه به عدد یک نزدیک باشد بیانگر کیفیت بالای مؤسسه حسابرسی است و اگر به صفر نزدیک باشد بیانگر کیفیت پایین این مؤسسه است (۴۹). شاخص رتبه‌بندی کیفیت مؤسسات حسابرسی در این پژوهش برگرفته از پژوهش موسی‌حسن‌خانی و فرزاد مهاجری (۲۳) و دلاوری و رحمانی (۳۹) و شاخص اندازه مؤسسات حسابرسی برگرفته از پژوهش‌های وکیلان آغوئی و همکاران (۴۹) و علی‌پور و همکاران (۵۰) است.

#### اجتناب مالیاتی

طبق تعریف هانلون و هیتزمن، اجتناب مالیاتی با فرض نبود تضاد نمایندگی، به فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که مدیران در چارچوب قوانین و مقررات، مالیات خود را کاهش می‌دهند. در واقع، آنان معتقدند که این نوع کاهش‌ها موجب صرفه‌جویی مالیاتی می‌شود و باعث افزایش ارزش شرکت شده و سرانجام به نفع سهامداران است (۵۱). با توجه به تعریف مذکور

پژوهش‌های اعتمادی و توکلی‌محمدی (۱۴)، رضایی (۱۶) و هم‌چنین، مویز و برانسون (۲۰) است به عنوان شاخص‌های توسعه اقتصادی تأثیرگذار بر توسعه حسابداری استفاده شده است.

#### کیفیت حسابرسی

یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به وسیله دی‌آنجلو ارائه شده است (۴۸). وی کیفیت حسابرسی را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی و یا نظام حسابداری صاحب‌کار و گزارش تحریف‌های با اهمیت کشف شده تعریف کرده است. با توجه به تعریف مذکور، کیفیت حسابرسی همان کیفیت حسابرس است که مبتنی بر کیفی بودن حسابرسی‌های مؤسسه حسابرسی است (۸). بر این اساس، در پژوهش حاضر، بر همین ویژگی کیفی حسابرسی تأکید شده است و از دو شاخص رتبه‌بندی کیفیت مؤسسات حسابرسی، که به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران به صورت سالانه اعلان می‌شود و اندازه مؤسسات حسابرسی استفاده شده است. طبق دستورعمل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، مؤسسات بعد از بررسی در چهار سطح قرار می‌گیرند و مؤسسات با امتیاز کیفی بالاتر در سطح یک و مؤسسات با امتیاز پایین‌تر در سطوح پایین‌تر قرار می‌گیرند. از این رو، در این پژوهش از میانگین سالانه همه عددهای سطوح اعلان شده به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران برای هر مؤسسه حسابرسی استفاده شده است و چنانچه میانگین به دست آمده به عدد یک نزدیک‌تر باشد بیانگر کیفیت بالاتر مؤسسه

و ادبیات موجود در این زمینه، در پژوهش حاضر از دو شاخص نرخ مؤثر مالیات تعهدی و نرخ مؤثر مالیات نقدی برای اندازه‌گیری متغیر اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است که به عنوان شاخص‌های معکوس متغیر اجتناب مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. به این معنا که با افزایش آن، اجتناب مالیاتی کاهش و با کاهش آن اجتناب مالیاتی افزایش می‌یابد. این شاخص‌ها برگرفته از پژوهش‌های دلاوری و رحمانی (۳۹)، خواجه‌وی و کیامهر (۴۰) و هانلون و هیتزمن (۵۱) است. خلاصه متغیرهای پژوهش و شاخص‌های اندازه‌گیری مربوط به آن در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

### یافته‌ها

#### آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای آشکار پژوهش (متغیرهای الگوی اندازه‌گیری) به شرح جدول شماره ۲ است.

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۲، کم‌ترین پراکندگی (انحراف معیار)، مربوط به شاخص سرمایه‌گذاری خارجی به میزان ۰/۰۰۲ و بیشترین پراکندگی مربوط به شاخص کیفیت افشای اطلاعات حسابداری به میزان ۵/۹۶ است. هم‌چنین، بالاترین میانگین متعلق به کیفیت افشای اطلاعات و پایین‌ترین میانگین به سرمایه‌گذاری خارجی اختصاص دارد که،

جدول ۱: متغیرهای پژوهش

متغیر پنهان و نوع آن	متغیر آشکار	نحوه اندازه‌گیری
توسعه حسابداری متغیر وابسته (درون‌زا)	کیفیت افشای اطلاعات حسابداری	رتبه‌بندی امتیاز کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس گزارش سالانه
	تعداد مؤسسات حسابرسی	تقسیم تعداد مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به کل شرکت‌های بورسی و فرابورسی
	تعداد دانش‌آموختگان حسابداری	تقسیم تعداد دانش‌آموختگان حسابداری در مقاطع آموزش عالی به کل دانش‌آموختگان
توسعه اقتصادی متغیر مستقل (برون‌زا)	تولید ناخالص سرانه	تولید ناخالص ملی به کل جمعیت کشور
	توسعه سرمایه‌گذاری خارجی	تقسیم سرمایه‌گذاری خارجی به تولید ناخالص داخلی
کیفیت حسابرسی متغیر مستقل (برون‌زا)	رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی	رتبه‌بندی کیفیت مؤسسات حسابرسی به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران
	اندازه مؤسسات حسابرسی	مؤسسات حسابرسی دارای بیشترین سابقه و حداقل ۲۰ شریک عدد ۱ و در غیر این صورت صفر
اجتناب مالیاتی	نرخ مؤثر مالیات تعهدی	تقسیم مالیات بر درآمد تعهدی به سود قبل از کسر مالیات
متغیر میانجی	نرخ مؤثر مالیات نقدی	تقسیم مالیات قطعی (وجوه پرداختی بابت مالیات) به سود قبل از کسر مالیات

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص‌های آمار توصیفی	نرخ مؤثر مالیات نقدی	نرخ مؤثر مالیات تعهدی	اندازه مؤسسات حسابرسی	رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی	سرمایه‌گذاری خارجی	سرانه تولید ناخالص ملی	تعداد دانش‌آموختگان حسابداری	تعداد مؤسسات حسابرسی	کیفیت افشای اطلاعات
کمینه	۰/۶۶	۰/۱۳	۰/۲۸	۱/۷۴	۰/۰۰۴۵	۰/۷۱۴	۰/۰۸۳۱	۰/۴۴	۵۹/۷۲
بیشینه	۰/۸۳	۰/۲۴	۰/۳۴	۲/۴	۰/۰۱۰۳	۱/۰۱۵۴	۰/۱۲۷۱	۰/۵۵	۷۵/۵۹
میانگین	۰/۷۷	۰/۱۶۷	۰/۳	۲/۰۹۵	۰/۰۰۶۵	۰/۸۸۴۵	۰/۱۰۴۳	۰/۴۷۸	۶۵/۹۹
میانه	۰/۸	۰/۱۵۷۱	۰/۳۱	۲/۰۳	۰/۰۰۶۶	۰/۸۸۷۱	۰/۱۰۶۱	۰/۴۷	۶۵/۸۸
انحراف معیار	۰/۰۶۹۷	۰/۰۳۵۲	۰/۰۲۲۵	۰/۱۹۹۹	۰/۰۰۲	۰/۱۱۱۲	۰/۰۱۱۲	۰/۰۳۱۵	۵/۹۶

به ترتیب، برابر با ۶۵/۹۹ و ۰/۰۶۵ است. مقدار کمینه و بیشینه کیفیت افشای اطلاعات، به ترتیب، ۵۹/۷۲ و ۷۵/۵۹ است و این مقایر حاکی از آن است که در طول سال‌های مورد بررسی پژوهش حاضر، شرکت‌های بورسی حداکثر نمره ۷۵/۵۹ را کسب کرده‌اند و سازمان بورس و اوراق بهادار تا رسیدن به نمره ایده‌آل (نمره ۱۰۰) باید برنامه‌ریزی‌های گسترده‌ای داشته باشد. همچنین، شرکت‌ها نیز باید تمام تلاش خود را در جهت تحقق کامل دستورعمل کیفیت افشای اطلاعات بکار گیرند که شامل ویژگی‌های به‌موقع بودن، قابلیت اتکا و اطلاع‌رسانی به‌موقع است. در بین متغیرهای مستقل نیز، کمینه و بیشینه امتیاز رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، به ترتیب، برابر با ۱/۷۴ و ۲/۴ است و هر چه این مقدار به عدد یک نزدیک باشد مؤسسه حسابرسی در رتبه‌بندی، که به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران انجام می‌شود، رتبه بالاتری دارد.

#### برازش الگوهای اندازه‌گیری

در برازش الگوهای اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی هم‌گرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. پایایی نیز از سه طریق سنجش بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و

پایایی ترکیبی بررسی می‌شود. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی ۰/۴ است (۵۲). با توجه به ضرایب بین گویه‌ها و متغیر مکنون در شکل شماره ۳ مشاهده می‌شود که تمامی متغیرها دارای مقدار مناسب هستند. ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی نیز در صورتی که بالاتر از ۰/۷ باشد حاکی از پایایی مناسب الگو است (۵۳). مقادیر مربوط برای تمامی سازه‌ها، بالاتر از ۰/۷ بوده و بیانگر پایایی مناسب الگو است. روایی هم‌گرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با متغیرهای (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. برای این منظور از طریق نرم‌افزار حداقل مربعات جزئی، میانگین واریانس استخراج شده محاسبه شد. مقدار مناسب برای میانگین واریانس استخراج شده، ۰/۵ به بالا است (۵۴). مقادیر مربوط به میانگین واریانس استخراج شده برای تمامی متغیرهای مکنون الگو بالاتر از ۰/۵ است و برای توسعه حسابداری نیز نزدیک به ۰/۵ است و حکایت از مقادیر مناسب برای همه متغیرهای مکنون دارد. جدول شماره ۳ بیانگر مقادیر ضریب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی هم‌گرا است.

روایی واگرا، سومین معیار بررسی برازش الگوهای اندازه‌گیری است که به دو موضوع می‌پردازد.

در قسمت زیرین و سمت چپ قطر اصلی قرار گرفته‌اند بیشتر است. در نتیجه، می‌توان ادعا کرد که در پژوهش حاضر، متغیرهای مکنون در الگو، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر و این بیانگر روایی و اگرایی مناسب الگو است (۵۳).

#### برازش الگوی ساختاری

بعد از برازش الگوهای اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی الگوی ساختاری پژوهش برازش می‌شود. بخش الگوی ساختاری بر خلاف الگوهای اندازه‌گیری، به متغیرهای آشکار مربوط نمی‌شود و تنها متغیرهای مکنون (متغیرهای مستقل و وابسته) همراه با

۱. مقایسه میزان همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با آن سازه در مقابل همبستگی آن شاخص‌ها با سازه‌های دیگر و ۲. مقایسه میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌هایش در مقابل همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها (۵۳). نتایج ارائه شده در جدول شماره ۴ بیانگر آن است که تمامی شاخص‌های مربوط به هر یک از سازه‌ها، حداقل ۰/۱ همبستگی بیشتری نسبت به سایر سازه‌ها دارد و این امر روایی و اگرایی مناسب الگو را با استفاده از این معیار نشان می‌دهد (۵۳).

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۵، مقدار جذر متغیرهای پنهان که روی قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی بین آن‌ها و مقادیری که

**جدول ۳: ضرایب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی هم‌گرای متغیرهای مکنون پژوهش**

متغیرهای مکنون	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی	روایی هم‌گرای
کیفیت حسابداری	۰/۷۱۵	۰/۶۷۲	۰/۸۲۸
اجتناب مالیاتی	۰/۷۴۴	۰/۷۰۳	۰/۵۴۴
توسعه اقتصادی	۰/۸۹۴	۰/۷۸۸	۰/۵۱۵
توسعه حسابداری	۰/۷۴۵	۰/۹۱۶	۰/۴۸۶

**جدول ۴: بارهای عاملی شاخص‌های سازه‌های (متغیرهای مکنون) پژوهش برای بررسی روایی و اگرایی**

شاخص‌ها	کیفیت حسابداری	اجتناب مالیاتی	توسعه اقتصادی	توسعه حسابداری
رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری	۰/۹۴۵	۰/۴۴۳	۰/۱۸۱	۰/۲۱۲
اندازه مؤسسات حسابداری	۰/۸۷۳	۰/۳۳۱	۰/۳۴۶	۰/۱۷۳
نرخ مؤثر مالیات تعهدی	۰/۱۷۶	۰/۸۸۶	۰/۱۹۵	۰/۵۵۵
نرخ مؤثر مالیات نقدی	۰/۶۱۶	۰/۶۷۹	۰/۴۵۸	۰/۳۴۶
سرانه درآمد ملی	۰/۳۶۱	۰/۴۷۷	۰/۹۱۲	۰/۵۲۳
سرمایه‌گذاری خارجی	۰/۷۸۳	۰/۲۳۷	۰/۷۹۸	۰/۲۱۹
کیفیت افشای اطلاعات حسابداری	۰/۱۷۵	۰/۵۵۹	۰/۶۶۱	۰/۶۶۴
تعداد مؤسسات حسابداری	۰/۳۱	۰/۴۵۶	۰/۲۵	۰/۷۵۶
تعداد دانش‌آموختگان حسابداری	۰/۷۴۵	۰/۳۴۱	۰/۱۳۸	۰/۷۱۱



جدول ۵: ماتریس فورنر و لارکر برای بررسی روایی و اگرای پژوهش

سازه‌ها (متغیرهای مکنون)	کیفیت حسابرسی	اجتناب مالیاتی	توسعه حسابداری	توسعه اقتصادی
توسعه اقتصادی				۰/۸۱۳
توسعه حسابداری			۰/۷۷۲	۰/۶۱۴
اجتناب مالیاتی		۰/۸۵۸	۰/۶۷۳	۰/۳۷۷
کیفیت حسابرسی	۰/۹۵۳	۰/۴۳۴	۰/۱۵۸	۰/۰۳۲

روابط بین آن را بررسی می‌کند.

ضرایب معنی‌داری  $Z$  (مقادیر  $t$ )

مطابق با الگوریتم، برای بررسی برازش الگوی ساختاری پژوهش از چندین معیار استفاده می‌شود که اولین و مهم‌ترین معیار، ضرایب معنی‌داری  $Z$  و مقادیر  $t$  است. برازش الگوی ساختاری با استفاده از مقادیر  $t$  به این صورت است که اگر تعداد نمونه بیشتر از ۱۲۰ باشد، مقادیر بیشتر از ۱/۹۶ در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بوده و اگر بیشتر از ۲/۶۶ باشد در سطح ۱٪ معنی‌دار است (۵۳). همان‌گونه که در شکل شماره ۲ مشخص شده ضرایب مسیر مربوط به همه متغیرهای مکنون از ۱/۹۶ بیشتر است و معنی‌دار بودن مسیرها و مناسب بودن الگو را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، هر چهار فرضیه پژوهش از این جهت مورد قبول است.

معیار ضریب تعیین

دومین معیار برای برازش الگوی ساختاری در این پژوهش، ضریب تعیین مربوط به متغیرهای درون‌زای الگو است. ضریب تعیین معیاری است که بیانگر تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا است و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف،

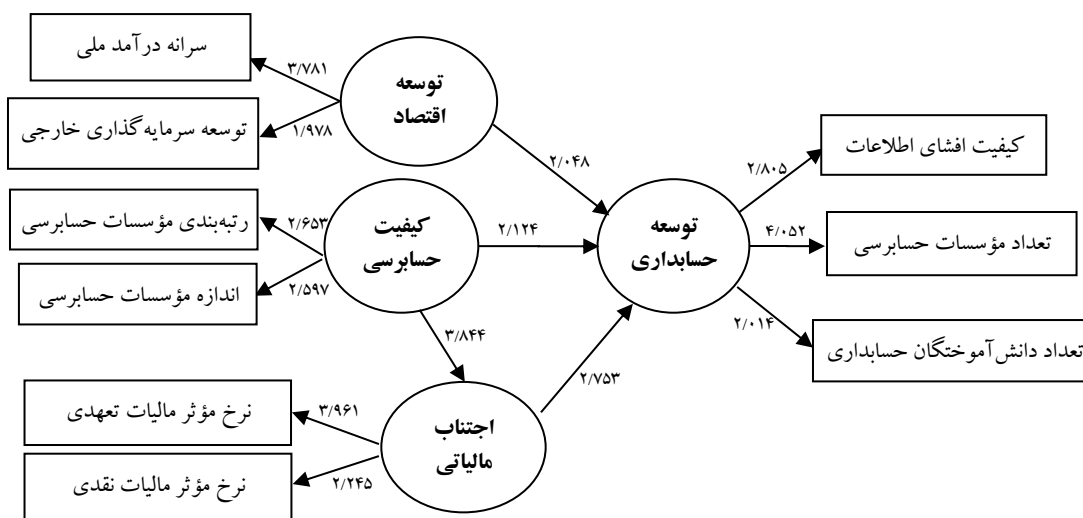
متوسط و قوی این معیار است (۵۳). مطابق با شکل شماره ۳، مقدار ضریب تعیین متعلق به سازه‌های اجتناب مالیاتی (متغیر میانجی) ۰/۱۸۹ و توسعه حسابداری (متغیر وابسته) ۰/۸۰۱ است که با توجه به مقدار ملاک، برای اجتناب مالیاتی ضعیف و برای توسعه حسابداری قوی است. بنابراین، به طور کلی مناسب بودن الگوی ساختاری برای توسعه حسابداری را تأیید می‌کند. لازم به ذکر است این ضریب برای متغیرهای مستقل (برون‌زا) محاسبه نمی‌شود.

معیار  $Q^2$

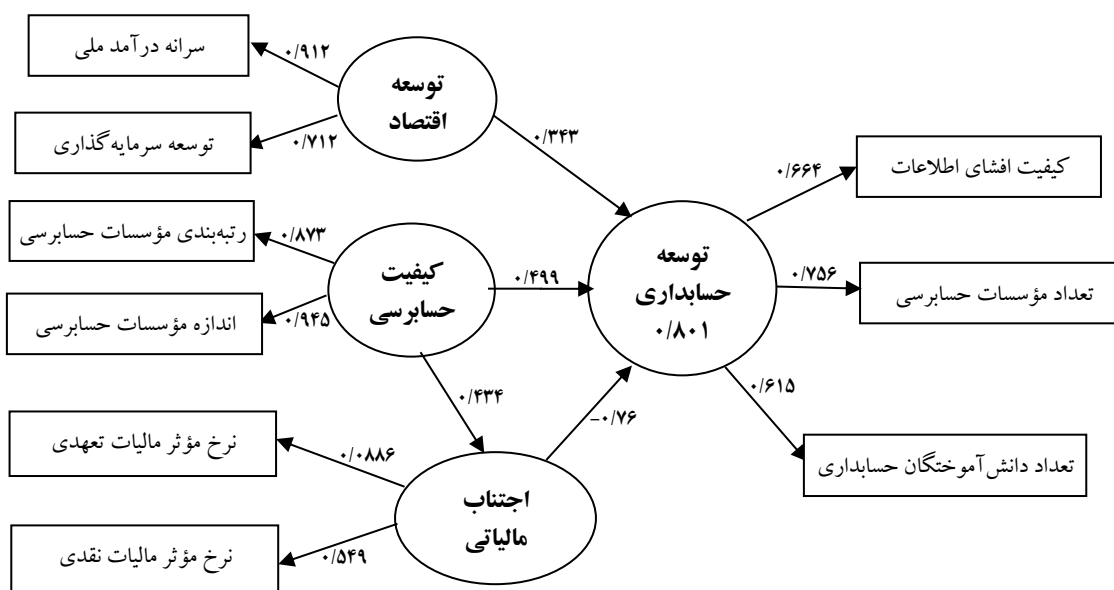
این شاخص نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی الگو است و برای متغیرهای مکنون درون‌زا (وابسته) بکار می‌رود. مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی را برای سازه‌های درون‌زا نشان می‌دهد (۵۳). نتایج مربوط به این شاخص برای متغیرهای درون‌زای توسعه حسابداری و اجتناب مالیاتی، به ترتیب، ۰/۲۴۵ و ۰/۱۳۶ است و حاکی از این است که الگو دارای قدرت به نسبت خوبی برای پیش‌بینی است.

برازش الگوی کلی

برازش الگوی کلی با در نظر گرفتن توأم الگوهای



شکل ۲: ضرایب معنی داری Z برای الگوی مفهومی پژوهش



شکل ۳: مقدار ضریب تعیین الگوی مفهومی پژوهش و بارهای عاملی شاخص‌های الگوی اندازه‌گیری

پژوهش دارای برازش قوی است.

### نتیجه‌گیری

محیط‌شناسی حسابداری چالشی است که این حرفه به

اندازه‌گیری و الگوی ساختاری تعیین می‌شود. مقدار برازش الگوی کلی این پژوهش به میزان ۰/۳۴۹ است که با در نظر گرفتن مقادیر ۰/۲۵، ۰/۱ و ۰/۳۶ برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی این شاخص (۵۳)، می‌توان نتیجه گرفت که با کمی اغماض الگوی کلی

شدت به آن نیاز دارد. در این پژوهش یک الگوی توسعه حسابداری منسجم و معنی‌دار با توجه به متغیرهای اقتصادی در ایران تبیین و ارائه شده است. این امر مستلزم آن بود که به مسئله توسعه حسابداری، به صورت اقتصادی و با در نظر گرفتن عوامل محیطی و محاطی حاکم بر این حرفه و به تناسب دوره زمانی مشخص پرداخته شود. بر این اساس، نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش به قرار زیر است:

۱. با در نظر گرفتن میزان ضریب مسیر در فرضیه اول (۰/۳۴۳) که در شکل شماره ۳ ارائه شد و همچنین، مقدار آماره  $t$  مربوط به آن (۲/۰۴) در شکل شماره ۲، می‌توان نتیجه گرفت که توسعه اقتصادی به میزان ۰/۳۴۳ متغیر وابسته توسعه حسابداری را تبیین می‌کند. همان‌طور که در ادبیات توسعه اقتصادی و اثرگذاری آن بر توسعه حسابداری بیان شده است توسعه اقتصادی بیشتر با سطوح بالای افشاء و رویه‌های گزارشگری مالی در ارتباط است. در نتیجه، هر چقدر اقتصاد توسعه‌یافته‌تر می‌شود نقش اجتماعی حسابداری برای اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی با اهمیت‌تر می‌شود (۱۳). در بازه زمانی پژوهش حاضر، قیمت نفت در طول بیشتر سال‌های مورد بررسی روند صعودی داشته است (۷۸۰ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۸۶، ۱۰۵۸ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۸۹ و ۱۶۷۱ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۹۲). این موضوع، باعث افزایش میزان درآمد ملی و بازشدن اقتصاد و روند به نسبت صعودی میزان سرمایه‌گذاری خارجی در کشور شده (از ۲۰۱۷ میلیون دلار در سال ۱۳۸۶ به ۴۶۶۱

میلیون دلار در سال ۱۳۹۱) و در کنار رشد فزاینده خصوصی‌سازی در ده سال گذشته (از ۵۷۷۶۴ میلیارد ریال واگذاری بخش دولتی به بخش خصوصی در ابتدای سال ۱۳۸۶ به ۱۴۳۰۹۹۸ میلیارد ریال در انتهای سال ۱۳۹۵)، زمینه را برای توسعه بازار سرمایه و تدوین قوانین و مقررات مورد نیاز در این بازار، از جمله، قانون رتبه‌بندی کیفیت افشای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را فراهم کرده و منجر به رقابت بر سر افزایش کیفیت افشای صورت‌های مالی این شرکت‌ها و توسعه حسابداری شده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش با نتایج پژوهش‌های بلکویی (۲)، حسب‌النبی و همکاران (۱۷)، مویز و برانسون (۲۰)، آقیمین (۳۵)، اعتمادی و توکلی‌محمدی (۱۴)، مقدس‌پور و ابراهیمی‌کردلر (۱۵) و رضایی (۱۶) همسو و با نتایج پژوهش‌های بلکویی و ماسکی (۱) و آدهیکاری و تندکار (۴۷) مغایر است.

۲. میزان ضریب مسیر (۰/۴۹۹) ارائه شده در شکل شماره ۳ و مقدار آماره  $t$  مربوط به فرضیه دوم (۲/۱۲۴) در شکل شماره ۲ گویای این موضوع است که کیفیت حسابرسی به میزان ۰/۴۹۹ متغیر وابسته توسعه حسابداری را به طور مستقیم تبیین می‌کند. نتایج پژوهش‌های انجام شده در زمینه کیفیت حسابرسی و ارتباط آن با کیفیت افشاء صورت‌های مالی نشان داده است که دو عامل مهمی که باعث ارتقاء کیفیت حسابرسی و افشای باکیفیت‌تر صورت‌های مالی می‌شود کیفیت

مؤسسات حسابرسی و اندازه آن است (۸ و ۲۲). بنابراین، می‌توان بیان کرد که ارتقاء کیفیت حسابرسی در ایران، از طریق سازوکارهایی از قبیل دستورعمل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی که به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران انجام می‌شود، زمینه را برای ایجاد محیط رقابتی در این حرفه و ایجاد حس رقابت بین مؤسسات حسابرسی فراهم کرده تا این مؤسسات برای بقای عضویت در فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و پذیرش کارهای حسابرسی بزرگ تلاش کنند. هم‌چنین، افزایش میزان ادغام مؤسسات حسابرسی بزرگ (با توجه به سابقه کاری و تجارب شریک‌های متعدد در این قبیل از مؤسسات) در سال‌های اخیر و پایین آمدن خطر حسابرسی برای این مؤسسات، منجر به افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به آن‌ها شده است. افزایش این اعتماد و ایجاد حس رقابت در بین مؤسسات حسابرسی موجب رشد و توسعه حرفه حسابداری و ارتقاء کیفیت افشای گزارشگری مالی در سال‌های اخیر شده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش با نتایج پژوهش‌های گیگر و راما (۲۱)، بهن و همکاران (۲۲)، دولان (۴۵)، موسی حسن‌خانی و فرزاد مهاجری (۲۳) و خواجه‌جوی و کیامهر (۴۰) همسو و با نتایج پژوهش‌های لورنس و همکاران (۲۴)، کراسول و همکاران (۴۶) و صالحی و همکاران (۳۷) مغایر است.

۳. مقدار ضریب مسیر در فرضیه سوم با توجه به نتایج ارائه شده در شکل شماره ۳، به میزان ۰/۴۳۴ است.

با توجه به ادبیات نظری مربوط به پژوهش حاضر، انتظار می‌رفت که متغیر کیفیت حسابرسی بر متغیر میانجی اجتناب مالیاتی تأثیر معکوس داشته باشد و به تبع آن، کاهش اجتناب مالیاتی، موجب ارتقاء شفافیت و افشای صورت‌های مالی و حضور پررنگ‌تر مؤسسات حسابرسی شود. ضمن تحقق رابطه اول که بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی (که برای اندازه‌گیری آن از شاخص‌های معکوس نرخ مؤثر مالیات تعهدی و نقدی استفاده شده است) برقرار شد و با افزایش شاخص‌های کیفیت حسابرسی، نرخ مؤثر مالیات تعهدی و نقدی افزایش یافته است و عدد ۰/۴۳۴ برای کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی حاصل شد، در رابطه دوم که بین اجتناب مالیاتی و توسعه حسابداری برقرار بود، برخلاف ادبیات نظری پژوهش، به دلیل رابطه منفی شاخص‌های معکوس اجتناب مالیاتی (یعنی نرخ مؤثر مالیات نقدی و تعهدی) و توسعه حسابداری و محاسبه مقدار ۰/۷۶- برای آن، که در جدول شماره ۳ ارائه شده است، سرانجام کیفیت حسابرسی نتوانسته است از طریق متغیر میانجی اجتناب مالیاتی، توسعه حسابداری را تبیین کند. دلیل این موضوع را می‌توان به این گونه تشریح کرد که تخصص و دانش حسابرسی در زمینه‌های مالیاتی، از جمله عوامل اصلی مورد توجه شرکت‌های صاحب‌کار در جهت برنامه‌ریزی مالیاتی است. اعتقاد بر این است که هزینه مالیات نیازمند درک عمیق از استانداردهای گزارشگری مالی و قوانین مالیاتی است. از این رو، تخصص و

مالیاتی (معیارهای معکوس اجتناب مالیاتی) بر توسعه حسابداری به میزان ۰/۷۶- (شکل شماره ۳) تأثیر منفی و معنی‌دار داشته است. با توجه به این که فرضیه سوم پژوهش تأیید نشد، به تبع آن، فرضیه چهارم (یعنی تأثیر منفی و معنی‌دار اجتناب مالیاتی بر توسعه حسابداری) نیز تأیید نمی‌شود. به عبارت دیگر، به دلیل استفاده از معیارهای معکوس اجتناب مالیاتی (نرخ مؤثر مالیات تعهدی و نقدی)، این متغیر نتوانسته است متغیر توسعه حسابداری را تبیین کند. دلیل این رابطه را، نه در ضعف حسابرسی‌های انجام شده به وسیله مؤسسات حسابرسی بلکه می‌توان در عوامل دیگری جست‌وجو کرد. اولین عامل و مهم‌ترین عامل را می‌توان تأثیرگذاری ناکافی قانون رتبه‌بندی کیفیت افشاء و اطلاع‌رسانی مناسب سازمان بورس و اوراق بهادار بر فعالیت‌های اجتناب مالیاتی نام برد. در این ارتباط، فخاری و طهماسبی‌خورنه (۳۱) بر این باورند که بین اجتناب مالیاتی و کیفیت افشاء ارتباط متقابلی وجود دارد و برای اعمال راهبردهای جسورانه مالیاتی یک فضای مبهم اطلاعاتی لازم است تا با این ترفند زمینه لازم برای اقدامات فرصت‌طلبانه مدیریت فراهم شود. چرا که فضای اطلاعاتی شفاف مانعی برای اجتناب مالیاتی است. از این رو، فضای اطلاعاتی شرکت‌های مورد بررسی پژوهش نتوانسته است ارتباط مؤثر و معنی‌داری با فعالیت‌های اجتناب مالیاتی برقرار کند. عامل دوم را می‌توان در ضعف سازوکارهای قانونی سازمان بورس و اوراق بهادار، از جمله، نظارت ناکافی بر آیین‌نامه راهبری شرکتی

دانش ایجاد شده ناشی از ارائه خدمات غیرحسابرسی (مانند قوانین مالیاتی) که به آن جریان انتقال دانش گفته می‌شود، به انجام بهتر حسابرسی به وسیله مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند. این موضوع زمینه مناسبی را برای گسترش راهبردهای مالیاتی برای شرکت‌ها فراهم می‌آورد و سرانجام، ارائه گزارش‌های مالی شفاف و اجتناب مالیاتی کم‌تری را برای این گروه از شرکت‌ها به دنبال دارد (۲۹). با توجه به مطالب عنوان شده، به دلیل آموزش کارکنان مؤسسات حسابرسی و آشنایی و تخصص کافی آن‌ها در زمینه قوانین مالیاتی در ایران در سال‌های اخیر، این متغیر بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار بوده است. با وجود این که طبق ادبیات نظری (۳۲-۳۰) انتظار می‌رفت فعالیت‌های اجتناب مالیاتی بر پایه فرضیه تضاد نمایندگی، مستلزم پنهان کردن حقایق و معاملات پیچیده باشد و بر محیط اطلاعاتی و حسابداری شرکت تأثیر منفی بگذارد و باعث کاهش شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌ها شود ولی متغیر اجتناب مالیاتی، به دلیل عواملی غیر از کیفیت حسابرسی (که در ادامه عنوان می‌شود) نتوانسته است بر متغیر توسعه حسابداری تأثیرگذار باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش با نتایج پژوهش‌های دلاوری و رحمانی (۳۹) و خواجه‌وی و کیامهر (۴۰) همسو و با نتایج پژوهش‌های پورحیدری و همکاران (۳۲) و شاه‌وند (۴۱) مغایر است.

۴. با توجه به مقدار ضریب مسیر در فرضیه چهارم می‌توان نتیجه گرفت که شاخص‌های اجتناب

مالیاتی و قوانین و مقررات مالیاتی توجه ویژه کنند تا از این طریق از فعالیت‌های اجتناب مالیاتی شرکت‌ها جلوگیری شده و کیفیت افشای گزارشگری مالی، توسعه حسابداری، افزایش میزان اعتبار حرفه حسابداری و حسابرسی و جایگاه اجتماعی آن حاصل شود.

#### پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده

۱. با توجه به مبانی نظری پژوهش پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده متغیرهای توسعه بازار سرمایه و خصوصی‌سازی به‌عنوان متغیرهای کنترلی تأثیرگذار بر توسعه اقتصادی و توسعه حسابداری بررسی شود.

۲. با توجه به ادبیات توسعه حسابداری و هم‌چنین، با توجه به این که در کشور ایران یکی از سازوکارهای بسیار تأثیرگذار برای تأمین مالی شرکت‌ها، نظام بانکی کشور است، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده به واسطه اهمیت صورت‌های مالی شرکت‌ها برای نظام بانکی، رابطه بین توسعه اعتبارات نظام بانکی و توسعه حسابداری بررسی شود.

۳. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده توسعه حسابداری در کنار پیامدهای آن از قبیل زمینه‌سازی برای پیوستن به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، رشد سرمایه اجتماعی و افزایش کارایی بازار سرمایه بررسی شود.

۴. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده کیفیت افشاء صنایع خاص و رابطه آن با کیفیت حسابرسی نیز بررسی شود.

سازمان بورس و اوراق بهادار که از سال ۱۳۸۶ (شروع بازه زمانی پژوهش حاضر) برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران لازم‌الاجرا شد و هم‌چنین، ناکارایی بازار بورس اوراق بهادار تهران دانست که نتایج بسیاری از پژوهش‌های انجام شده (۵۵ و ۵۶) نیز این موضوع را تأیید کرده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش با نتایج پژوهش‌های دلآوری و رحمانی (۳۹) و عباس‌زاده و همکاران (۵۷) همسو و با نتایج پژوهش‌های واحدی (۹) و خواجوی و کیامهر (۴۰) مغایر است.

#### پیشنهادهای کاربردی

همان‌طور که در ادبیات پژوهش مربوط به توسعه حسابداری بیان شد توسعه اقتصادی، زمینه را برای بازشدن اقتصاد و توسعه سرمایه‌گذاری خارجی فراهم می‌کند (۲۰). در نتیجه، به نهادهای دولتی مربوط در زمینه سرمایه‌گذاری خارجی توصیه می‌شود زمینه را برای توسعه هر چه بیشتر سرمایه‌گذاری فرامرزی فراهم کنند تا بتوان شاهد رونق بورس اوراق بهادار تهران و به تبع آن افزایش کیفیت افشای صورت‌های مالی و ارتقای حرفه حسابداری و حسابرسی بود. برای این منظور باید بستر لازم برای توسعه استانداردهای ملی و استفاده از استانداردهای بین‌المللی و دستیابی به یک زبان مشترک گزارشگری مالی فراهم شود. افزون بر این، با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش به مؤسسات حسابرسی توصیه می‌شود به موضوع آموزش کارکنان خود در زمینه حسابرسی

مالیاتی مربوط، محاسبه شاخص نرخ مؤثر مالیات نقدی برای این شرکت‌ها امکان‌پذیر نبود که در صورت محاسبه آن ممکن است بر میانگین نرخ سالانه این شاخص تأثیرگذار باشد.

محدودیت‌های پژوهش

به دلیل گزارش نشدن مالیات نقدی (قطعی) به وسیله برخی از شرکت‌ها در سال آخر بازه زمانی پژوهش حاضر در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی و مشخص نشدن مبلغ قطعی از سوی اداره امور

## References

- 1 Belkaoui, A. and M. Masky (1985). *International Accounting: Issues and Solutions*, 3<sup>rd</sup> Edition, America, West Port Connecticut: Querum Books.
- 2 Belkaoui, A. (1983). "Economic, Political, and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 2, No. 3, pp. 207-219.
- 3 Rodica, D. and A. M. Ilie (2014). "Accounting Modeling-A Multiple Determination Approach", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol. 109, No. 4, pp. 1064-1068.
- 4 Khajavi, Sh. and M. Etemadi Jouriani (2015). "Corporate Social Responsibility and its Reporting", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 12, pp. 104-123. [In Persian]
- 5 Baqerpour Valashani, M. A.; Jahanbani, M.; and S. Zafarzadeh (2014). "Investigating the Viewpoints of Financial Statements Users Regarding Framework and Content of Social Reporting", *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 8, pp. 16-40. [In Persian]
- 6 Ansari, A. M.; Rahimipour, A.; and M. Tadriss Hosseini (2014). "Investigating the Effective Factors on Using the Accounting Information in Pharmaceutical Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 7, pp. 1-19. [In Persian]
- 7 NoNahal Nahr, A.; Jabbarzadeh Kangarluie, S.; and Y. Pourkarim (2010). "The Relationship between the Quality of Auditor and Accrual Reliability", *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 17, No. 61, pp. 55-70. [In Persian]
- 8 Eskandari, M. (2015). "Investigating the Relationship between the Quality of Auditor and the Quality of Financial Statements in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Master Thesis in Accounting, Islamic Azad University, Electronic Branch*. [In Persian]
- 9 Vahedi, I. (2016). "Investigating the Relationship between Disclosure Quality of Financial Statements and Tax Evasion in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Master Thesis in Accounting, Islamic Azad University, Shahrood Branch*. [In Persian]
- 10 Khani, A.; Imani, K.; and M. Mollaei (2013). "Investigating the Relationship between Auditor's Speciality in Industry and Tax Avoidance of the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Journal of Audit Science*, Vol.13, No. 51, pp. 44-68. [In Persian]

- 11 Cook, k. and T. Omer (2010). *The Cost of Independence: Evidence from Firms' Decisions to Dismiss Auditors as Tax-Service Providers, Working Paper*, 2<sup>nd</sup> Edition, America: The University of Arizona and Texas A & M University.
- 12 Qarehli, S. and A. Mohammadi (2016). "The Effect of Macroeconomic Variables and Corporate Characteristics on Financial Reporting Quality in the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Third International Conference on Modern Research in Management, Economics and Accounting*, March 15, Turkey-Istanbul.
- 13 Douppnik, T. S. and S. B. Salter (1995). "External Environment and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Madel of International Accounting Development", *The International Journal of Accounting, Education and Research*, Vol. 2, No. 2, pp. 189-207.
- 14 Etemadi, H. and M. Tavakoli Mohammadi (2005). "Environmental Factors Affecting Accounting Development in Iran", *Journal of Business Strategics*, Vol. 12, No. 14, pp. 21-34. [In Persian]
- 15 Moghadaspour, H. and A. E. Ebrahimi Kordlar (2014). "Formulation and Explanation of the Model of Management Accounting Development in Iran", *Journal of Accounting and Audit Scince of Management*, Vol. 3, No. 10, pp. 73-106. [In Persian]
- 16 Rezaei, F. (2007). "Defining and Presenting a Model for Accounting Development in Iran", *Ph.D. Thesis in Accounting, Islamic Azad University, Science and Research Branch of Tehran*. [In Persian]
- 17 Hassab Elnaby, H.; Epps, R. W.; and A. A. Said (2003). "The Impact of Environmental Factors on Accounting Development: An Egyptian Longitudinal Study", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, No, 3<sup>rd</sup>, pp. 273-292.
- 18 Rahnama Roodposhti, F. and A. K. Salehi (2012). *Schools and Theories of Accounting and Finance*, 2<sup>nd</sup> Edition, Tehran: Islamic Azad University Publishers, Central Tehran Branch. [In Persian]
- 19 Roberts, C.; Weetman, P.; and P. Gordon (2005). *International Financial Reporting, A Comparative Approach*, 3<sup>rd</sup> Edition, London: Prentice-Hall.
- 20 Muiz, A. and J. Branson (2011). "The Effect of Environmental Factors on Accounting Diversity: A literature Review", *Available at: <https://papers.ssrn.com/sol3/1780479>*, [Online] [8 December 2017].
- 21 Geiger, M. A. and D. V. Rama (2006). "Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy", *Accounting Horizons*, Vol. 20, No. 1, pp. 1-17.
- 22 Behn, B.; Choi, J. H.; and T. Kang (2008). "Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts", *The Accounting Review*, Vol. 83, No. 2, pp. 327-359.
- 23 Moussa Hassan Khani, V. and Gh. Farzad Mohajeri (2017). "Investigating the Relationship between the Auditor's Reputation on the Financial Reporting Quality of the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *The 9<sup>th</sup> International Management and Accounting Conference and the 6<sup>th</sup> Conference on Entrepreneurship and Innovations*, November 21, Tehran. [In Persian]
- 24 Lawrence, A.; Minutti-Meza, M.; and P. Zhang (2011). "Can Big 4 Versus Non-Big 4 Difference in Audit-Quality Proxies be Attributed to Client



- Characteristics?", *The Accounting Review*, Vol. 86, No. 1, pp. 259-286.
- 25 Khajavi, Sh. and M. Kiamehr (2015). "Investigating the Relationship between Audit Quality and Tax Avoidance of the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Journal of Tax Research*, Vol. 23, No. 26, pp. 87-108. [In Persian]
- 26 Abdollah Milani, M. and N. Akbarpour Roshan (2012). "Tax Evasion Due to the Informal Economy in Iran", *Tax Bulletin*, Vol. 61, No. 13, pp. 141-167. [In Persian]
- 27 Slemrod, J. (2004). "The Economics of Corporate Tax Selfishness", *National Bureau of Economic Research*, Vol. 57, No. 4, pp. 877-899.
- 28 Wilson, R. (2009). "An Examination of Corporate Tax Shelter Participants", *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 3, pp. 969-999.
- 29 Maydew, E. and D. Shackelford (2007). *The Changing Role of Auditors in Corporate Tax Planning in Taxing Corporate Income in the 21<sup>st</sup> Century*, 2<sup>nd</sup> Edition, Cambridge, U. K.: Cambridge University Press.
- 30 Chen, S.; Chen, X.; Cheng, Q.; and T. Shevlin (2010). "Are Family Firms more Tax Aggressive than Non-Family Firms?", *Journal of Financial Economics*, Vol. 95, No. 1, pp. 41-61.
- 31 Fakhari, H. and S. Tahmasebi Khorneh (2016). "Investigating the Relationship between Tax Avoidance and the Information Disclosure Quality of the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange Using the Simultaneous System of Equations, 3SLS", *Tax Research*, Vol. 80, No. 32, pp. 126-144. [In Persian]
- 32 Pourheidari, O.; Fadawi, M. H.; and M. Amini Nia (2014). "Investigating the Effect of Tax Avoidance on the Financial Reporting Transparency of the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Economic Research*, Vol. 14, No. 52, pp. 69-85. [In Persian]
- 33 Haghghat, H. and M. H. Mohammadi (2013). "Investigating the Relationship between Tax Avoidance, Disclosure Quality and Firm Value", *Quantitative Studies in Management*, Vol. 4, No. 1, pp. 209-228. [In Persian]
- 34 Nobes, C. W. and R. Parker (1991). *Comparative International Accounting*, 3rd Edition, New York: Prentice-Hall.
- 35 Aghimien, P. A. (2016). "Development of Accounting Standards in Selected Middle Eastern Countries in Comparison to the United States of America", *Review of International Business and Strategy*, Vol. 26, No. 1, pp. 69-87.
- 36 Ding, Y.; Hope, O. K.; Jeanjean, T.; and H. Stolowy (2007). "Differences between Domestic Accounting Standards and IAS: Measurement, Determinants and Implications", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, No.1, pp. 1-38.
- 37 Salehi, M.; Moradi, M.; and N. Paiydarmanesh (2017). "The Effect of Corporate Governance and Audit Quality on Disclosure Quality: Evidence from Tehran Stock Exchange", *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences*, Vol. 25, No. 4, pp. 32-48.
- 38 Ebrahimi, S. K.; Bahrami Nasab, A.; and M. Hassanzadeh (2017). "The Analysis of Financial Reporting Quality and Tax Avoidance in the Light of Government Ownership and Political Communication", *Journal of Management of Governmental Organizations*, Vol. 5, No. 18, pp. 61-76. [In Persian]

- 39 Delavari, S. J. and F. Rahmani (2016). "The Relationship between Disclosure Quality and Audit Quality with Effective Tax Rate", *Third International Economic Conference, Management, Accounting, with a Value-Creating Approach*, May 9, Shiraz. [In Persian]
- 40 Khajavi, Sh. and M. Kiamehr (2016). "Tax Avoidance Modeling Using Accounting Information: Evidence from Tehran Stock Exchange", *Journal of Accounting Knowledge*, Vol. 7, No. 25, pp. 79-100. [In Persian]
- 41 Shahivand, F. (2015). "Investigating the Effect of Audit Quality on Tax Avoidance of the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Master Thesis in Accounting, Shahid Chamran University of Ahvaz*. [In Persian]
- 42 Venter, E. R.; Gordon, E. A.; and D. L. Street (2018). "The Role of Accounting and the Accountancy Profession in Economic Development: A Research Agenda", *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 29, No. 2, pp. 195-218.
- 43 Boolaky, P. K.; Omotoso, K.; Ibrahim, M. U.; and I. Adelojo (2018). "The Development of Accounting Practices and the Adoption of IFRS in Selected MENA Countries", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 8, No. 3, pp. 327-351.
- 44 Slama, B. F.; and M. F. Klibi (2017). "Accounting Development in a Changing Environment: The Case of Tunisia", *International Journal of Law and Management*, Vol. 59, No. 5, pp. 756-775.
- 45 Dolan, M. F. (2015). *Financial Statement Requirements in US Securities Offering: What You Need to Know*, 25<sup>th</sup> Edition, America: Latham Watkins.
- 46 Craswell, A. T.; Stokes, D. J.; and J. Laughton (2002). "Auditor Independence and Fee Dependence", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 33, No. 2, pp. 253-275.
- 47 Adhikari, A. and R. H. Tondkar (1992). "Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges." *Journal of International Financial Management and Accounting*. Vol. 4, No. 2, pp. 75-105.
- 48 DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, pp. 99-183.
- 49 Vakilian Aghui, M.; Abbaszadeh, M. R.; and M. Salehi (2016). "Investigating the Relationship between Stock Returns and Audit Quality in Pharmaceutical Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Journal of Health Accounting*, Vol. 5, No. 15, pp. 107-133. [In Persian]
- 50 Alipour, S.; Amiri, E.; and H. Hemmati (2017). "The Effect of Audit Quality Indicators on the Relationship between Profit Manipulation and Overinvestment", *Journal of Audit Science*, Vol. 17, No. 68, pp. 169-191. [In Persian]
- 51 Hanlon, M. and S. Heitzman (2010). "A Review of Tax Research", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, No. 2, pp. 127-178.
- 52 Hulland, J (1999). "Use of Partial Least Squares (PLS) in Strategic Management Research: A Review of Four Recent Studies", *Strategic Management Journal*, Vol. 20, No. 2, pp. 195-204.
- 53 Davari, A. and A. Rezazadeh (2014). *Structural Equation Modeling with PLS*, 2<sup>nd</sup> Edition, Tehen: Jahad Daneshgahi Publication. [In Persian]

- 54 Fornell, C. and D. F. Larcker (1981). "Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error", *Journal of Marketing Research*, Vol. 18, No. 1, pp. 39-50.
- 55 Babadi, M. (2014). "Investigating Information Efficiency of Tehran Stock Exchange", *Master Thesis in Accounting, Shahid Chamran University of Ahvaz*. [In Persian]
- 56 Nissi, M. (2015). "Investigating Information Efficiency of Tehran Stock Exchange at Semi-Strong Level", *Master Thesis in Accounting, Shahid Chamran University of Ahvaz*. [In Persian]
- 57 Abbaszadeh, M. R.; Fadaei, M.; Maftonian, M.; and M. Babaei Klarijani (2016). "Investigating the Relationship between Financial Transparency and Tax Avoidance with Respect to Institutional Ownership of the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange (Case Study)", *Journal of Financial Economics*, Vol. 10, No. 25, pp. 45-74. [In Persian]