

تأثیر اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و تاخیر

غیرعادی گزارش حسابرسی مستقل

سهیلا سعیدی^۱، نادیا احد نژاد^۲

تاریخ پذیرش ۱۴۰۲/۰۲/۲۸

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۱۲

چکیده

توازن بین گزارشگری به موقع و ارائه اطلاعات قابل اتکا، سال‌ها است گریبان‌گیر حسابرسان مستقل شده است. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که تأخیر در ارائه اطلاعات حسابداری، کیفیت سود را به شدت کاهش داده؛ باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی شده و بر شدت امکان فریب خوردن سرمایه‌گذاران اثر می‌گذارد. هدف از این تحقیق بررسی تأثیر اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسی مستقل می‌باشد. قلمرو تحقیق حاضر که از نظر مکانی محدود به بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی سال‌های بین ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ بوده است. با توجه به روش حذف غربالگری تعداد ۱۲۶ شرکت به عنوان نمونه تحقیق انتخاب گردید. در نهایت به منظور بررسی هر یک از فرضیه‌ها از مدل‌های رگرسیونی استفاده گردید. بر اساس نوع روش تخمین مشخص شده طی آزمون‌های F لیمر و هاسمن، مدل‌های پژوهش برآورد گردید و نتایج تخمین برای هر یک از مدل‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اصلی تحقیق بیانگر این است که، بین اجتناب مالیاتی و تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و همچنین اندازه موسسه حسابرسی سبب کاهش شدت رابطه بین اجتناب مالیاتی و تأخیر گزارش حسابرسی می‌گردد. می‌توان برداشت کرد سیاست جسورانه مالیاتی سبب کاهش شفافیت اطلاعات و عدم تقارن اطلاعات مالی می‌گردد که این امر سبب طولانی شدن غیرعادی فرایند حسابرسی و نهایتاً تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود.

کلمات کلیدی: اندازه موسسه حسابرسی، اجتناب مالیاتی، تأخیر گزارش حسابرسی

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد خلخال، اردبیل، ایران

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد آستارا، گیلان، ایران

۱- مقدمه

توازن بین گزارشگری به موقع (بدون تاخیر) و ارائه اطلاعات قابل اتکا، سال‌ها است گری بانگیر حساب‌رسان مستقل شده است. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که تأخیر در ارائه اطلاعات حسابداری، کیفیت اطلاعات را به شدت کاهش داده؛ باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی شده و بر شدت امکان فریب خوردن سرمایه‌گذاران اثر می‌گذارد. با توجه به موضوع تحقیق و بیان مختصری از آن، در ادامه به کسب و تشریح عناوینی همچون بیان مسئله، اهمیت و ضرورت تحقیق و همچنین سؤالات تحقیق که در راستای موضوع تحقیق تدوین گردیده شده‌اند پرداخته خواهد شد، سپس بایان اهداف علمی و کاربردی تحقیق، به تبیین فرضیه‌های تحقیق قدم گذاشته و به تعریف متغیرهای تحقیق پرداخته خواهد شد.

در ادبیات مالی در کشورهای خارجی، تلاش‌ها و راهکارهای قانونی شرکت‌ها به منظور کاهش هزینه مالیات خود را به نام‌های متفاوتی از قبیل مدیریت مالیات، اجتناب از پرداخت مالیات و استراتژی مالیاتی جسورانه می‌شناسند. به‌طور متداول، فعالیت‌های جسورانه مالیاتی به ابزارهای صرفه‌جویی مالیات اطلاق می‌شود که منابع را از دولت به سهام‌داران انتقال می‌دهد و بنابراین، ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می‌دهد، جسورانه بودن مالیات می‌تواند با هزینه‌ها و منافع همراه باشد. مهم‌ترین منفعت، افزایش در ارزش بعد از مالیات شرکت است، که نشانه مثبتی برای سرمایه‌گذاران است. فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات عبارت است از: ابزارهای صرفه‌جویی مالیات که منابع را از دولت به سهام‌داران انتقال می‌دهد. این مورد ارزش پس از پرداخت مالیات شرکت را افزایش می‌دهد. صرفه‌جویی ناشی از فعالیت‌های جسورانه مالیات می‌تواند مبلغی ارزشمند برای ضعف مالی شرکت باشد و تأمین مالی از طریق بدهی یا وجه نقد را کاهش دهد (دسای و دارماپالا^۱، ۲۰۰۹).

از طرفی، انتشار گزارش‌های مالی سالانه قبل از اظهارنظر حساب‌رس مستقل انجام نمی‌شود. از این رو یکی از دلایل اصلی شرکت‌ها برای تأخیر در ارائه گزارش‌های مالی نیاز به انجام حسابرسی است. به عبارت دیگر، طولانی شدن زمان انتشار گزارش‌های مالی با طولانی شدن عملیات حسابرسی رابطه دارد و به صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی بکار گرفته می‌شود همان‌طور که گفته شد تا

^۱ Desai, M. A., Dharmapala, D

زمانی که گزارش حسابرسی ارائه نشود شرکت‌ها گزارش‌های مالی سالانه را منتشر نمی‌کنند. این گزارش‌ها یکی از مهم‌ترین ابزار برای تعیین اولویت‌های سرمایه‌گذاری و شاخصی برای تعیین کارایی بازار است (مؤمنی و حسینی ۱۳۹۹).

همواره یکی چالش‌های پیش روی حرفه حسابرسی، اثر نوع حسابرس بر فاکتورهای گزارشگری بوده است. از آنجایی که به‌طور کلی می‌تواند مؤسسات حسابرسی را به بزرگ (در حال حاضر چهار بزرگ) و مؤسسات غیر بزرگ تقسیم نمود، انتظار می‌رود تا تفاوت‌های معنی‌داری بین فاکتورهای گزارشگری مالی بین این دودسته مؤسسات وجود داشته باشد. نتیجه به‌دست‌آمده از پژوهش که به بررسی نوع حسابرس و محافظه‌کاری پرداخته شده، نشان می‌دهد که چهار موسسه بزرگ دارای کیفیت حسابرسی بالاتر و محافظه‌کاری مقبول‌تری برخوردار هستند (عزیز خانی و همکاران، ۲۰۱۲).

در بیان چالش و مسئله تحقیق بایستی اشاره کرد که در صورتی که موسسه حسابرسی واحد مورد رسیدگی سازمان حسابرسی باشد، از آنجایی که سازمان حسابرسی یک واحد دولتی است و بیشتر منافع دولت و واحدهای تابعه آن را در نظر می‌گیرد، پیش‌بینی می‌شود اجتناب مالیاتی ناشی از دور زدن قوانین را به مجامع عمومی سهامداران گزارش نماید ولی مؤسسات حسابرسی دیگر (غیر از سازمان حسابرسی) علاوه بر اینکه این موارد عدم رعایت کامل قوانین را گزارش نمی‌کنند بلکه ممکن است برای حفظ رابطه با واحد مورد رسیدگی و افزایش درآمدهای آتی خود، روش‌های اجتناب از مالیات از طریق خال‌های قانونی را به واحد مورد رسیدگی خود پیشنهاد نماید. در این مطالعه به دنبال یافتن پاسخ به این سؤال که، اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس مستقل چه تأثیری دارد؟

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

اهمیت بحث مالیات برای هر دو طرف یعنی دریافت‌کننده، دولت و پرداخت‌کننده، شرکت‌ها یا سازمان‌ها بسیار مهم و ضروری است چراکه بخش بسزایی از درآمد دولت‌ها درگرو دریافت آن و خرج در جهت رفاه اجتماعی عموم مردم بوده و حال شرکت‌ها نیز در جهت منافع و اهداف شرکت همواره تمایل به پرداخت حداقل مالیات دارند اجتناب مالیاتی در بین این دو گروه واقع می‌شود زمانی که

^۱ -Azizkhani

شرکت بتواند با استفاده از شرایط خاص و بهره بردن از ریزه‌کاری‌های قانون اقدام به کاهش قانونی مالیات کند در آن موقع اجتناب مالیاتی را انجام داده است به‌واقع مدیران همواره برای مالیات‌های که از سود خود پرداخت می‌کنند حساب ویژه باز می‌کنند و این امر در دو دهه اخیر به‌وضوح قابل‌رؤیت می‌باشد (مهرانی و سیدی، ۱۳۹۲).

به‌طور کلی عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را می‌توان به دو گروه تقسیم نمود. گروه اول عواملی هستند که به ویژگی‌ها و خصوصیات شرکت گزارشگر مربوط می‌شوند. گروه دوم عوامل مربوط به حسابرسی می‌باشند. از جمله عواملی که مربوط به خصوصیات شرکت‌ها بوده و موجب تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شوند شامل وضعیت مالی شرکت، اهرم مالی، اندازه شرکت، زیان دهی و شرایط محیطی اطلاعاتی شرکت می‌باشد و عوامل مربوط به حسابرسی که بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی مؤثر می‌باشند. (دئورند ۲۰۱۹).

باید اشاره کرد که تصمیمات مالیاتی بیانگر ویژگی، رفتار، منش و دیدگاه مدیران و شرکت‌ها می‌باشند و حائز اهمیت زیادی هم برای دولت و هم برای سهام‌داران می‌باشد. این در حالی است که آمارها نشان می‌دهند که درآمدهای مالیاتی سهم بسیار ناچیزی از منابع درآمدی کشور را تشکیل می‌دهد لذا شناخت اجتناب مالیاتی شرکت‌ها به‌ویژه شرکت‌های بورسی دارای اهمیت بسزایی می‌باشد. حال تحقیق حاضر با مدنظر قرار دادن اهمیت‌های فوق برای روشن‌تر شدن موضوع برای مخاطبان باهدف بررسی اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس مستقل می‌پردازد. نعمتی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی به عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج این پژوهش بر اساس اطلاعات تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در دوره زمانی ۸ ساله براساس صورت‌های مالی ۱۱۴ شرکت برای سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ شرکت‌های نمونه با استفاده از رگرسیون چند متغیره و داده‌های پانلی می‌باشد. نتایج نشان داد که بین اندازه شرکت، اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی و حق الزحمه حسابرس با تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد همچنین بین دوگانگی وظیفه مدیر عامل، مالکیت سهامداران نهادی، تمرکز مالکیت، وجود کمیته حسابرسی و ضعف کنترل داخلی با تاخیر گزارش حسابرس رابطه مستقیم و

¹ Durand, G

معناداری وجود دارد. رشیدی و محمدی راد (۱۳۹۹) در تحقیقی به بررسی انگیزه‌های اجتناب مالیاتی در شرکت‌های دارای سهامدار دولتی بر مبنای دوره تصدی مدیرعامل پرداختند. به همین منظور، داده‌های مربوط به ۱۱۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۶ استخراج و از الگوی رگرسیونی داده‌های ترکیبی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که شرکت‌های دارای ساختار مالکیت دولتی نسبت به شرکت‌های دارای ساختار مالکیت خصوصی، اجتناب مالیاتی کمتری دارند. همچنین طبق فرضیه دوم پژوهش پیش‌بینی شد دوره تصدی مدیرعامل تأثیر معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد. اما فرضیه سوم اثر همزمان دوره تصدی مدیران در شرکت‌های دارای مالکیت دولتی با پرداخت مالیات بالاتر تأیید نشده است. مؤمنی و حسینی (۱۳۹۹) به بررسی میزان تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی در پی ادغام مؤسسات حسابرسی خدمات دهنده به شرکت پرداختند. به همین منظور و جهت نیل به اهداف پژوهش تعداد ۸۰ شرکت به‌عنوان نمونه و با استفاده از روش نمونه‌گیری سیستماتیک انتخاب شده است. تعداد سال‌های موردبررسی ۵ سال است (۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷). مدل‌های موردبررسی، رگرسیون خطی چندگانه است که با استفاده از نرم‌افزار ایویوز مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته شده است. نتایج بررسی فرضیات نشان داد که در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام‌شده استفاده کرده‌اند، بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی مثبت وجود دارد اما این رابطه در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام نشده استفاده نکرده‌اند، منفی است. در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام‌شده استفاده کرده‌اند، بین تأخیر در گزارش حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی منفی وجود دارد و در شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان ادغام نشده استفاده نکرده‌اند، بین تأخیر در گزارش حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ی مثبت وجود دارد. ساری و اعتمادی (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر ریسک مالیاتی شرکت‌ها پرداختند. این پژوهش، با استفاده از اطلاعات ۱۱۴ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ با الگوسازی مفهومی و مدل‌سازی آماری اندازه‌گیری ریسک مالیاتی بر اساس مؤلفه عدم اطمینان، به بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر ریسک مالیاتی در شرکت‌ها می‌پردازد. اجتناب مالیاتی از طریق نرخ مؤثر مالیات اندازه‌گیری شده و ریسک مالیاتی نیز به صورت بی‌ثباتی وضعیت مالیاتی در طول زمان تعریف و با مدل EGARCH اندازه‌گیری شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که رابطه منفی

معناداری بین نرخ مؤثر مالیاتی و بی‌ثباتی وضعیت مالیاتی وجود دارد؛ به این معنی که شرکت‌های با نرخ مؤثر مالیات کمتر، وضعیت مالیاتی بی‌ثباتی در طول زمان دارند. از طرفی، بررسی رابطه اجتناب مالیاتی با اختلاف مالیاتی شرکت‌ها نیز بیانگر افزایش اختلاف مالیاتی با کاهش نرخ مؤثر مالیاتی می‌باشد. بر اساس یافته‌های پژوهش می‌توان گفت که یکی از پیامدهای اجتناب مالیاتی شرکت‌ها، افزایش ریسک مالیاتی آن‌ها است. هالا و حکیم^۱ (۲۰۲۱) در تحقیقی به بررسی رابطه بین سیاست جسورانه مالیاتی و تأخیر گزارش حسابرسی با تأکید بر اندازه موسسه حسابرسی پرداختند. نتایج این تحقیق بر اساس اطلاعات ۴۵ شرکت آفریقای جنوبی که در دوره سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۵ با استفاده از مدل چند متغیره بر پایه اطلاعات تابلویی مورد بررسی قرار دادند نتایج نشان داد که بین سیاست جسورانه مالیاتی و تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد ولیکن اندازه موسسه حسابرسی این رابطه را کاهش می‌دهد. ووداح و همکاران^۲ (۲۰۲۰) در تحقیقی به بررسی تأثیر مدیریت ریسک بر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی مستقل‌های عربستانی پرداختند جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۹۸ شرکت عربستان است که در دور زمانی ۲۰۱۶ تا ۲۰۱۸ بررسی گردید و به این نتیجه رسیدند که برای بررسی روابط بین متغیرها از روش رگرسیون چندگانه و نرم‌افزار Eviews استفاده شده است. نتایج نشان داد که هر چه مدیریت ریسک شرکت بیشتر باشد موجب کاهش تأخیر گزارش حسابرسی می‌گردد. هو فننگ و همکاران^۳ (۲۰۱۹) در تحقیقی به بررسی رابطه بین سیاست جسورانه مالیاتی و همزمانی قیمت سهام در شرکت‌های چینی پرداختند. آنان در این بین با بررسی ۱۳۶۸۵ سال شرکت در بازه زمانی ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۵ و با بهره‌گیری از تحلیل رگرسیون OLS و روش اثرات ثابت به این نتیجه رسیدند که بین رویه جسورانه مالیاتی و همزمانی قیمت سهام رابطه مستقیم وجود دارد و همچنین آنان در مشاهدات خود دریافتند که کیفیت حسابرسی عاملی محدودکننده اجتناب مالیاتی بوده و بر رابطه فوق تأثیر معکوس دارد. بورسن و پاتل^۴ (۲۰۱۹) در تحقیقی به بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی و اجتناب مالیاتی شرکت‌های آمریکایی پرداختند. آنان به منظور آزمون فرضیه، اطلاعات ۳۹۳ شرکت در دوره زمانی ۱۹۹۵ تا ۲۰۱۲ به صورت تحلیل داده‌های تابلویی و با استفاده از نرم‌افزار ای

¹ Hela Gontara and Hichem Khlif

² Waddah K

³ Hua Feng

⁴ Burcin Col and Saurin Pate

ویوز مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند، نتایج پژوهش نشان داد که بین افشای مسئولیت اجتماعی و اجتناب مالیاتی یک رابطه معکوس وجود دارد بدین معنا که هر چه افشای مالیاتی بیشتر باشد موجب کاهش میزان اجتناب مالیاتی می‌گردد.

ینابراین فرضیه‌های تحقیق بصورت زیر قابل بیان است:

- ۱- بین اجتناب مالیاتی و تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس مستقل رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲- اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس مستقل تأثیر معناداری دارد.

۳- روش شناسی تحقیق

این تحقیق، از بعد رویکرد انجام تحقیق از نوع خردگرایانه، از بعد هدف از نوع تحقیقات کاربردی، از بعد ماهیت تحقیق از نوع تحقیقات مروری، از نوع ماهیت داده‌ها از نوع تحقیقات کمی، از لحاظ روش شناخت تحقیق از نوع تحقیقات توصیفی همبستگی، از بعد نوع استدلال از نوع قیاسی و استقرایی، از بعد زمان جزو تحقیقات گذشته‌نگر، از بعد طول مدت زمان انجام تحقیق از نوع تحقیقات ترکیبی و از لحاظ روش جمع‌آوری اطلاعات از نوع تحقیقات کتابخانه‌ای و میدانی (اسناد کاوی) و همچنین از بعد روش تحلیل داده‌ها از نوع تحقیقات تحلیل محتوا مبتنی بر روش‌های آماری می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه شرکتهای بورس تهران از سال ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ به مدت ۱۰ سال می‌باشد. برای حصول به نمونه آماری مطلوب از روش نمونه‌گیری به روش حذف غربالگری استفاده شده است. روش‌های مربوط به گردآوری اطلاعات در این تحقیق شامل مبانی نظری بر اساس تحقیقات انجام شده داخلی و خارجی و جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات واقعی مربوط به متغیرهای موردنظر از طریق گزارش‌های سازمان بورس اوراق بهادار، سایت‌های معتبر در این زمینه، مشاهده اسناد و مدارک و همچنین با مراجعه به منابع کتابخانه‌ای شامل کتب، ماهنامه‌ها، انتشارات مراکز تحقیقاتی و پژوهشی، مقالات و پایان‌نامه‌های تحصیلی است. مطالب و اطلاعات در ابتدا با استفاده از جستجوی کتابخانه‌ای و اینترنت جمع‌آوری می‌شوند. در مرحله بعد داده‌های مربوط به جامعه آماری با استفاده از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به صورت میدانی جمع‌آوری می‌گردد.

تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی انجام می‌شود در بخش آمار توصیفی از شاخص‌های مرکزی میانگین و میانه و شاخص پراکندگی انحراف معیار استفاده خواهد شد. و در بخش آمار استنباطی از رگرسیون چند متغیره با استفاده از داده‌های ترکیبی استفاده می‌شود. انگیزه اصلی در ترکیب داده‌های مقطعی و سری زمانی، فراهم کردن استنباط و پیش‌بینی کاراتر می‌باشد. برای تحلیل داده‌های ترکیبی دو روش وجود دارد. بدین گونه که یا می‌بایست داده‌های شرکت‌های مختلف طی فصول مختلف همگن در نظر گرفته شوند که در این حالت داده‌ها باهم تلفیق می‌شوند یا این که داده‌ها به صورت تابلویی مورد استفاده قرار گیرند. برای تعیین نوع روش به کارگیری داده‌های ترکیبی، از آزمون F لیمر استفاده می‌شود. اگر نتیجه آزمون F لیمر نشان دهد که ضرایب اثر مقطعی و اثر زمانی معنی‌دار نیست می‌توان تمام داده‌ها را با یکدیگر ترکیب کرد و به وسیله یک رگرسیون کلاسیک، تخمین پارامترها را انجام داد. در غیر این صورت، داده‌ها را باید به صورت تابلویی در نظر گرفت. برای تعیین نوع مدل داده‌های ترکیبی (مدل اثرات ثابت یا مدل اثرات تصادفی) از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. بدین صورت که اگر بین جزء خطا و متغیر مستقل همبستگی وجود نداشته باشد، مدل اثرات تصادفی مناسب است در صورتی که بین آن دو همبستگی وجود داشته باشد، مدل اثرات ثابت مناسب به نظر می‌رسد. برای تعیین معنادار بودن مدل رگرسیون و پارامترهای حاصل از تخمین مدل رگرسیون، به ترتیب از آماره‌های F و t استفاده می‌شود. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج نتایج تحقیق، از نرم‌افزارهای Excel و Eviews.9 استفاده می‌گردد.

۴- متغیرهای تحقیق

۴-۱- متغیر وابسته

در تحقیق حاضر متغیر وابسته تأخیر گزارش حسابرس می‌باشد که مطابق تحقیق مؤمنی و حسینی (۱۳۹۹) فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی در نظر گرفته خواهد شد. برای اندازه‌گیری این متغیر از لگاریتم تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی استفاده شده است. در این تحقیق فرض می‌شود هر چه تاریخ گزارش حسابرسی به پایان سال مالی نزدیک‌تر باشد، میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی کم‌تر است.

۴-۲- متغیر مستقل

در این تحقیق متغیر مستقل سیاست جسورانه مالیاتی می‌باشد که برای محاسبه و سنجش این متغیر از معیار نرخ موثر مالیاتی زیر استفاده می‌شود که مطابق با تحقیقات مشابه و قبلی همچون: هو فئنگ و همکاران^۱ (۲۰۱۹) در این تحقیق نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد که به شرح زیر است:

$$ETR = \frac{\text{Total Tax Expense}_{it}}{\text{Pre Tax Income}_{it}}$$

که در رابطه فوق:

ETR: نرخ مؤثر مالیاتی معیار سنجش رویه جسورانه مالیاتی

Total Tax Expense_{it}: کل هزینه مالیات شرکت *i* در سال *t*

Pre Tax Income_{it}: بیان‌کننده سود قبل از مالیات شرکت *i* در سال *t* است.

۴-۳- متغیر تعدیلی:

در این تحقیق با توجه به موضوع، نوع موسسه حسابرس متغیر تعدیلی می‌باشد، نوع حسابرس یک متغیر موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد، متغیر مصنوعی عدد ۱ و در غیر این صورت (اگر توسط سایر مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی، حسابرسی شود) متغیر مصنوعی عدد صفر را می‌پذیرد. شایان‌ذکر است که از این معیار سنجش نوع حسابرس در تحقیقات مشابهی همچون؛ خوشکار و همکاران (۱۳۹۹) و حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) استفاده کرده‌اند.

۴-۴- متغیرهای کنترلی:

متغیر کنترلی تحقیق حاضر به شرح زیر می‌باشد:

اندازه شرکت (SIZE): در این تحقیق، اندازه شرکت، توسط محاسبه لگاریتم از کل دارایی‌های هر شرکت، محاسبه می‌شود.

$$\text{size} = \log A$$

اهرم مالی (LEV): که از طریق نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

^۱ Hua Feng

بررسی تاثیر بحران نقدینگی بر حساسیت جریان نقدی در بورس اوراق...

$$Lev = \frac{TL}{TA} = \frac{\text{کل بدهی}}{\text{کل دارایی}}$$

بازده دارایی (ROA): بازده دارایی نشان‌دهنده توانایی مدیریت در استفاده کارا از دارایی است و بیشتر بر بازده بخش عملیاتی متمرکز است. نسبت بازده دارایی‌ها حاصل تقسیم سود خالص به کل دارایی‌های است.

$$\text{بازده دارایی} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{کل دارایی}}$$

رشد فروش (S grow): رشد فروش شرکت است که از تفاوت فروش دوره جاری با دوره قبل تقسیم بر فروش دوره قبل به دست می‌آید و انتظار می‌رود تأثیر مثبتی بر میزان سرمایه‌گذاری شرکت‌ها داشته باشد.

$$\text{رشد فروش} = \frac{\text{فروش دوره قبل} - \text{فروش جاری}}{\text{فروش دوره قبل}}$$

۵- تجزیه تحلیل داده‌های تحقیق:

۱-۵- آمار توصیفی

در جدول ۱ آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق نشان داده شده است. هدف از گردآوری و بیان آمار توصیفی طبقه‌بندی و پردازش داده‌ها برای درک بیشتر و همچنین بیانی آماری از اعداد و ارقام متغیرها می‌باشد.

جدول ۱ آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

مشاهدات	میانگین	میان	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	بیشترین	کمترین	
۱۲۶۰	۱,۸۷	۱,۹۳	۰,۱۴	-۱,۹۶	۷,۵۹	۳,۵۴	۱,۰۶	تاخیر گزارش حسابرسان
۱۲۶۰	۰,۴۳	۰,۵۹	۱۵,۴۱	۶,۸۴	۷۵,۴۸	۰,۸۷	۰,۰۰	ساست جسورانه مالیاتی
۱۲۶۰	۰,۵۶	۰,۵۴	۰,۲۲	۰,۵۰	۶,۴۲	۰,۹۲	۰,۰۱	اهرم مالی
۱۲۶۰	۰,۴۹	۰,۰۳	۳,۷۵	۱۴,۳۲	۳۳,۳۱۳	۹۳,۱۴	-۲۴,۲۹	بازده دارایی
۱۲۶۰	۰,۷۵	۰,۱۳	۲,۸۱	۵,۷۱	۵۲,۲۴	۴۱,۵۴	-۰,۱	رشد فروش
۱۲۶۰	۶,۲۹	۶,۲۴	۰,۶۸	۰,۴۸	۳,۶۶	۹,۱۸	۴,۳۷	اندازه شرکت

۶۸	۶۸	۸۰۴	۰	اندازه
۱۰۰	۳۲	۳۸۴	۱	موسسه
-	۱۰۰	۱۱۸۸	جمع	حسابرسی

با نگاهی به جدول (۱) مشاهده می‌شود که میانه و میانگین متغیرها فاصله زیادی باهم ندارند و هر چه قدر به هم نزدیک باشد توزیع آن‌ها به توزیع نرمال نزدیک‌تر است. قبل از آنالیز داده‌ها باید قدم‌های مقدماتی مشخصی برداشته شود. یک محقق وقتی با حجمی از اطلاعات کمی گردآوری شده برای تحقیق روبه‌رو می‌شود ضروری است به سازماندهی و خلاصه کردن آنها به صورت معنی‌دار و قابل درک اقدام کند تا نکات پنهان داده‌ها آشکار شود و قبل از آنکه مستقیماً به سراغ آزمون‌های آماری برود، ابتدا به بررسی اکتشافی داده‌ها می‌پردازد. موضوع آمار توصیفی تنظیم و طبقه‌بندی داده‌ها، نمایش ترسیمی، و محاسبه مقادیری از قبیل نما، میانگین، میانه و ... می‌باشد که حاکی از مشخصات یکایک اعضای جامعه مورد بحث است. پس روش‌های آمار توصیفی به همین منظور استفاده می‌شود. به‌طور کلی از سه روش در آمار توصیفی برای خلاصه‌سازی داده‌ها استفاده می‌شود: استفاده از جداول، استفاده از نمودار و محاسبه مقادیری خاص که نشان‌دهنده خصوصیات مهمی از داده‌ها باشند.

۲-۵- انتخاب الگوی مناسب برای مدل رگرسیون

برای مشخص کردن نوع مدل در مقاطع و دوره‌های زمانی مختلف داده‌های ترکیبی از آزمون F لیمر (چاو) استفاده شده است؛ که خروجی آزمون در جدول ۷ نشان داده شده است.

جدول ۲ نتایج آزمون چاو (F لیمر) در بررسی مدل فرضیات تحقیق

مدل	p-value	نتیجه آزمون چاو	نوع آزمون
مدل اول	۰/۰۰۰۰	H_0 رد می‌شود	داده‌های تابلویی Panel date
مدل دوم	۰/۰۰۰۰	H_0 رد می‌شود	داده‌های تابلویی Panel date

نتایج خروجی آزمون F نشان می‌دهد فرضیه صفر مدل رد شده چون سطح معناداری کمتر از ۵ درصد به دست آمده و از میان طرح پنل یا رگرسیون تجمیع شده (تلفیقی) و پنل انتخاب می‌شود. همچنین برای انتخاب اثرات ثابت و اثرات تصادفی مدل از آزمون هاسمن استفاده شد. در صورتی سطح معناداری آزمون هاسمن بیشتر از ۵ درصد باشد مدل اثرات تصادفی و در صورتی که سطح معناداری آزمون هاسمن کمتر از ۵ درصد باشد مدل اثرات ثابت انتخاب می‌شود.

جدول ۳: نتایج آزمون هاسمن در بررسی مدل فرضیات تحقیق

نوع آزمون	نتیجه آزمون هاسمن	p-value	آزمون هاسمن
اثرات ثابت	H_0 رد می‌شود	۰/۰۰۷۵	مدل اول
اثرات ثابت	H_0 رد می‌شود	۰/۰۱۷۵	مدل دوم

۳-۵- برآورد روش مدل تحقیق

مدل عملیاتی تحقیق حاضر به شرح زیر ارائه می‌گردد: (هالا و حکیم، ۲۰۲۱)

مدل ۱ (فرضیه اصلی)

$$Lag_{it} = \beta_0 + \beta_1 TA_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 S Grow_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل ۲ (فرضیه دوم)

$$Lag_{it} = \alpha + \beta_1 TA_{it} + \beta_2 AUDIT_{it} + \beta_3 (AUDIT_{it} * TA_{it}) + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 S Grow_{it} + \varepsilon_{it}$$

Lag: تأخیر گزارش حسابرسان

TA_{it}: سیاست جسورانه مالیاتی

¹ Hela Gontara and Hichem Khlif

AUDIT: اندازه موسسه حسابرسی

*Size*_{it}: اندازه شرکت

*LEV*_{it}: اهرم مالی

*ROA*_{it}: بازده دارایی

*S Grow*_{it}: رشد فروش

β_0 : مقدار ثابت

$\beta_i, i=1,2,3,4,5,6$: ضرایب رگرسیونی

ε_{it} : جزء خطا مدل

۳-۵- بررسی فرضیه تحقیق

فرضیه اول: بین اجتناب مالیاتی و تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

جدول نتایج تخمین فرضیه اول تحقیق

$LAG_{it} = \beta_0 + \beta_1 TA_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 S Grow_{it} + \varepsilon_{it}$						
متغیر وابسته: تاخیر گزارش حسابرسی						
نتیجه	عامل تورم واریانس	سطح معناداری	آماره t	انحراف استاندارد ضرایب	ضرایب	متغیرها
-	-	۰.۰۰۰۰	۳۹.۵۹۱۸۴	۰.۰۱۸۲۱۵	۰.۷۲۱۱۶۳	عرض از مبدأ
معنی دار	۱.۰۰۱۵ ۲۹	۰.۰۲۷۷	-۲.۲۰۸۸۱۲	۰.۰۰۸۸۶۹	۰.۰۱۹۵۹۰	سیاست جسورانه مالیاتی
معنی دار	۱.۰۱۵۴ ۱۱	۰.۰۰۰۰	۸.۰۵۴۲۷۱	۰.۰۰۲۷۸۷	۰.۰۲۲۴۴۹	اندازه شرکت
معنی دار	۱.۰۱۴۶ ۳۴	۰.۰۰۰۰	۴.۸۶۹۲۵۶	۰.۰۱۶۹۷۱	۰.۰۸۲۶۳۸	اهرم مالی
بی معنی	۱.۰۰۱۰ ۴۰	۰.۰۶۱۰	-۱.۸۷۵۴۲۳	۰.۰۰۰۲۴۹	-۰.۰۰۰۴۶۷	بازده دارایی
بی معنی	۱.۰۰۲۹	۰.۴۳۵۱	-۰.۷۷۹۶۲۵	۰.۰۰۰۲۵۷	-۰.۰۰۰۲۰۰	رشد فروش

_____ بررسی تاثیر بحران نقدینگی بر حساسیت جریان نقدی در بورس اوراق...

	۰٫۹				
۰/۴۰	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۴	ضریب تعیین		
۱/۵۳	دوربین واتسون				
۱۷,۲۱	آماره f				
۰۰,۰۰	سطح معناداری				
۰,۰۰	ناهمسانی واریانس				

مأخذ: یافته‌های تحقیق

با توجه به جدول فوق؛ ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۰/۴۴ درصد متغیر تاخیر گزارش حسابرسی توسط متغیرهای توضیحی تبیین می‌گردد. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰/۴۰ درصد به دست آمده است. علاوه بر این به منظور بررسی همبستگی جملات خطا باید به میزان آماره دوربین واتسون توجه نمود چون مقدار آن ۱/۵۳ بین بازه قابل قبول (۱/۵ تا ۲/۵) قرار دارد فرض همبستگی جملات خطا رد می‌شود. در این معادله برای بررسی عدم وجود هم خطی از معیار عامل تورم واریانس (VIF) استفاده شد. وقتی که شاخص تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، نشان‌دهنده عدم وجود هم خطی می‌باشد. با توجه به جدول فوق نتایج حاصل از این آزمون نشان می‌دهد که میزان تورم واریانس متغیرهای مدل پژوهش در حد مجاز خود قرار داشته و لذا از این بابت مشکلی وجود ندارد.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه متغیر سیاست جسورانه مالیاتی با توجه به اینکه سطح معناداری آن کوچک‌تر از ۵ درصد هستند که نشان‌دهنده رابطه معنادار با تاخیر گزارش حسابرسی است لذا فرضیه اول تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. پس فرضیه اول تحقیق مبنی بر بین سیاست جسورانه مالیاتی و تاخیر گزارش حسابرسی شرکت رابطه معناداری دارد پذیرفته می‌شود. همچنین با توجه به ضریب مثبت متغیر سیاست جسورانه مالیاتی (۰,۰۱۹۵۹۰) این رابطه به صورت مستقیم می‌باشد. یعنی با افزایش سیاست جسورانه مالیاتی، تاخیر گزارش حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. همچنین متغیرهای کنترلی اهرم مالی و اندازه شرکت با توجه به سطح معناداری کمتر از ۵ درصد در

سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری با تاخیر گزارش حسابرسی دارند. اما بازده دارایی و رشد فروش با توجه به سطح معناداری بزرگتر از ۵ درصد رابطه معناداری با تاخیر گزارش حسابرسی ندارد.

فرضیه دوم: اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و تاخیر غیرعادی گزارش حسابرس مستقل تأثیر معناداری دارد.

جدول ۱۰. نتایج تخمین فرضیه دوم تحقیق

$Lag_{it} = \alpha + \beta_1 TA_{it} + \beta_2 AUDIT_{it} + \beta_3 (AUDIT_{it} * TA_{it}) + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 S Grow_{it} + \varepsilon_{it}$						
متغیر وابسته: تاخیر گزارش حسابرسی						
متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس	نتیجه
عرض از مبدأ	۰.۷۲۸۲۷۴	۰.۰۱۹۷۲۱	۳۶.۹۲۹۳۲	۰.۰۰۰۰	-	-
سیاست جسورانه مالیاتی	۰.۶۴۴۵۱۵	۰.۲۶۹۵۸۵	- ۲.۳۹۰۷۷۰	۰.۰۱۷۲	۱.۱۲۳۲۶۲	معنی دار
اندازه موسسه حسابرسی	- ۱.۷۷۰۶۹۴	۰.۴۳۰۸۵۱	- ۴.۱۰۹۷۶۰	۰.۰۰۰۰	۱.۳۱۸۹۸۹	معنی دار
اندازه موسسه حسابرسی × سیاست جسورانه مالیاتی	- ۰.۹۷۹۹۴۲	۰.۲۴۶۱۶۱	- ۳.۹۸۰۹۰۰	۰.۰۰۰۱	۱.۴۱۳۴۹۰	معنی دار
اندازه شرکت	۰.۰۲۱۲۸۸	۰.۰۰۲۹۷۸	۷.۱۴۸۴۴۹	۰.۰۰۰۰	۱.۰۴۵۰۵۰	معنی دار
اهرم مالی	۰.۸۷۲۷۸۲	۰.۰۱۱۲۵۸	۷۷.۵۲۵۲۲	۰.۰۰۰۰	۱.۰۱۵۲۰۸	معنی دار
بازده دارایی	- ۰.۰۰۰۳۷۹	۰.۰۰۰۲۴۲	- ۱.۵۶۷۹۲۷	۰.۱۱۷۲	۱.۰۰۱۵۴۸	بی معنی
رشد فروش	- ۰.۰۰۰۱۲۳	۰.۰۰۰۳۰۴	- ۰.۴۰۴۱۶۱	۰.۶۸۶۲	۱.۰۳۵۵۷۵	بی معنی
ضریب تعیین		۰/۴۶		ضریب تعیین تعدیل شده		
دوربین واتسون		۱/۵۴				
آماره f		۱۱٫۸۱				
سطح معناداری		۰٫۰۰				
ناهمسانی واریانس		۰٫۰۰				

مأخذ: یافته‌های تحقیق

با توجه به جدول فوق؛ ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۰/۴۶ درصد متغیر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی توسط متغیرهای توضیحی تبیین می‌گردد. همچنین ضریب تعیین تعدیل‌شده برابر با ۰/۴۲ درصد به‌دست‌آمده است. علاوه بر این به‌منظور بررسی همبستگی جملات خطا باید به میزان آماره دوربین واتسون توجه نمود چون مقدار آن ۱/۵۴ بین بازه قابل‌قبول (۱/۵ تا ۲/۵) قرار دارد فرض همبستگی جملات خطا رد می‌شود. در این معادله برای بررسی عدم وجود هم خطی از معیار عامل تورم واریانس (VIF) استفاده شد. وقتی که شاخص تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، نشان‌دهنده عدم وجود هم خطی می‌باشد. با توجه به جدول فوق نتایج حاصل از این آزمون نشان می‌دهد که میزان تورم واریانس متغیرهای مدل پژوهش در حد مجاز خود قرار داشته و لذا از این بابت مشکلی وجود ندارد.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه متغیر تعاملی اندازه موسسه حسابرسی \times سیاست جسورانه مالیاتی با توجه به اینکه سطح معناداری آن کوچک‌تر از ۵ درصد هستند که نشان‌دهنده رابطه معنادار با تاخیر گزارش حسابرسی است لذا فرضیه دوم تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. پس فرضیه دوم تحقیق مبنی بر اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین سیاست جسورانه مالیاتی و تاخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد پذیرفته می‌شود. همچنین با توجه به ضریب منفی متغیر تعاملی اندازه موسسه حسابرسی \times سیاست جسورانه مالیاتی (۰,۹۷۹۹۴۲-) این رابطه به‌صورت معکوس می‌باشد.

همچنین متغیرهای کنترلی اهرم مالی و اندازه شرکت با توجه به سطح معناداری کمتر از ۵ درصد در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری با تاخیر گزارش حسابرسی دارند. اما بازده دارایی و رشد فروش با توجه به سطح معناداری بزرگ‌تر از ۵ درصد رابطه معناداری با تاخیر گزارش حسابرسی ندارد.

۱۲- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای تحقیق:

در صورتی که موسسه حسابرسی واحد مورد رسیدگی سازمان حسابرسی باشد، از آنجایی که سازمان حسابرسی یک واحد دولتی است و بیشتر منافع دولت و واحدهای تابعه آن را در نظر می‌گیرد،

پیش‌بینی می‌شود اجتناب مالیاتی ناشی از دور زدن قوانین را به مجامع عمومی سهامداران گزارش نماید ولی مؤسسات حسابرسی دیگر(غیر از سازمان حسابرسی) علاوه بر اینکه این موارد عدم رعایت کامل قوانین را گزارش نمی‌کنند بلکه ممکن است برای حفظ رابطه با واحد مورد رسیدگی و افزایش درآمدهای آتی خود، روش‌های اجتناب از مالیات از طریق خال‌های قانونی را به واحد مورد رسیدگی خود پیشنهاد نماید. در این مطالعه به دنبال یافتن پاسخ به این سؤال که، اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و تاخیر غیرعادی گزارش حسابررس مستقل چه تأثیری دارد؟

استنباط نتایج تحقیق حاضر بر این اساس است که همچنان که اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش دهد. از سوی دیگر، به دلیل تضاد منافع بین مدیران و سهام داران، می‌تواند در فعالیت‌های شرکت ابهام ایجاد کند و زمینه را برای انحراف منافع توسط مدیران مهیا کند که در صورت وجود انگیزه‌های پاداشی برای مدیران، این مسئله می‌تواند کاهش یابد. برنامه‌های اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند صرفه‌جویی مالیاتی را برای شرکت به همراه داشته باشد. با این حال، همواره این احتمال وجود دارد که به سبب برنامه ریزی‌های جسورانه مالیاتی که در جهت پیشنهاد کردن حقایق به منظور جلوگیری از کشف شدن توسط مأموران مالیاتی انجام می‌شد در ابهام فعالیت‌های مالی شرکتها افزایش یابد.

در حقیقت طبق تیوری نمایندگی در نتیجه این تیوری، اثر معکوسی بر محیط اطلاعاتی شرکت دارد و به مدیران اجازه می‌دهد منافع را از شرکت خارج کنند و این پرسش را مطرح کردند که از آنجا که استراتژی جسورانه مالیاتی رابطه مکملی با منحرف کردن منافع توسط مدیران دارد. منافع خالصی را برای شرکت ایجاد می‌کند؟ به میزانی که رویه‌های جسورانه مالیاتی پنهان کردن حقایق به منظور جلوگیری از کشف شدن توسط مأموران مالیاتی را در بر می‌گیرد. می‌تواند ابهام شرکت را افزایش دهد. کیفیت گزارشگری مالی و سیاست افشا بر میزان شفافیت شرکت تأثیر می‌گذارند. رویه‌های جسورانه مالیاتی سبب پنهان کردن حقایق و افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران شرکت و سرمایه گذاران خارجی از طریق محدود کردن افشا می‌شوند. فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند ابزارهایی برای رفتار فرصت طلبانه مدیریتی فراهم آورد که این ابزارها شامل دست کاری سود، معاملات با اشخاص وابسته و سایر فعالیت‌های منحرف کردن منابع است. کیم و همکاران (۲۰۱۰)

دریافتند که فرار مالیاتی آثار منفی بر محیط اطلاعاتی و گزارشگری شرکت دارد. این موضوع به مدیران امکان می دهد تا در راستای دستیابی به منافع شخصی خود معیار های عملکردی شرکت را دست کاری کنند. بوشمن و اسمیت (۲۰۰۱). بیان می کنند که ابهام ناشی از فعالیت های فرار مالیاتی، می تواند تضادهای بین مدیران و سهامداران را تشدید کند. برنامه ریزی های اجتناب از پرداخت مالیات، صرفه جویی مالیاتی برای شرکت به ارمغان می آورد. با این حال، به طور هم زمان پیچیدگی مالی و سازمانی شرکت را افزایش می دهد و به حدی می رسد که نمی توان با بخش های خارج از شرکت (مانند سرمایه گذاران، بستانکاران و تحلیلگران به درستی ارتباط برقرار کرد و بدین صورت مشکلات شفافیت گزارشگری مالی افزایش می یابد (بیدل و همکاران. ۲۰۱۲). به عبارت دیگر، افزایش مشکلات شفافیت سبب به وجود آمدن دم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه گذاران، سهام داران، بستانکاران. مدیران و ... خواهد شد. یکی از هزینه های بالقوه برنامه ریزی های مالیاتی، تأثیر این برنامه ها بر روی شفافیت گزارشگری مالی شرکت است. شفافیت کم مجموعه ای از هزینه ها را بر شرکت تحمیل می کند که شامل بالا رفتن هزینه تهیه سرمایه از طریق سهام و بدهی، تشدید مشکلات حاکمیتی و کاهش بهره وری سرمایه گذاری است این نتایج با نتایج تحقیق هالا و حکیم^۱ (۲۰۲۱) همسو می باشد.

با توجه به نتایج و دست آوردهای تحقیق حاضر می توان پیشنهادات کاربردی زیر را متصور شد:

۱-طبق نتیجه فرضیه اول می توان به فعالان بازار سرمایه و اعضای هیئت مردیره شرکت ها پیشنهاد کرد که در راستای تقویت عملکرد شرکت به مقوله به موقع بودن اطلاعات ترغیب نمایند؛ زیرا گزارشگری مالی به موقع، باعث کاهش ریسک قانونی اعضای هیئت مردیره و رضایت عمومی بیشتر سهامداران و در نتیجه افزایش پاداش های آنها می شود که این عمل سبب افزایش عملکرد شرکت می گردد. به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می شود با توجه به تأثیر اطلاعات رویه مالیاتی شرکت در و تأخیر گزارش حسابرس، قوانین و مقرراتی را اتخاذ کند که شرکت ها به لحاظ تمکین مالیاتی و خوش حسابی مالیاتی رتبه بندی و هر سال افشا عموم شوند و همچنین دولت باید قوانین الزام آوری را برای افشای صحیح اطلاعات شرکت ها وضع کند. مدیران شرکت ها اطلاعات مربوط به نحو پرداخت مالیات و حتی میزان جرائم را به درستی ارائه بدهند تا از عدم تقارن اطلاعات ناشی از افشای نامناسب

^۱ Hela Gontara and Hichem Khlif

پرهیز کنند؛ زیرا افشای نادرست اطلاعات باعث کاهش به موقع بودن اطلاعات و همچنین موجب جذب نشدن سرمایه‌گذاران به بازارهای مالی نظیر بورس اوراق بهادار می‌شود.

۲-طبق نتایج فرضیه دوم دارد پیشنهاد می‌شود پیشنهاد می‌شود، که استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسان و صورت‌های مالی توجه داشته باشند که اندازه موسسه حسابرسی تفاوت معنی‌داری در کشف تحریفات با اهمیت در قوانین و مقررات ایجاد می‌کند. از این رو، مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌تواند یکی از مواردی باشد که سرمایه‌گذاران و سهامداران بایستی در تصمیمات خود مدنظر داشته باشند.

فهرست منابع:

-رشیدی، محسن؛ محمدی راد، مهرشاد؛ (۱۳۹۹). بررسی انگیزه اجتناب مالیاتی در شرکت‌های بورسی دارای سهامدار دولتی بر مبنای دوره تصدی مدیرعامل، پژوهشنامه مالیات بهار ۱۳۹۹ - شماره ۹۳ رتبه ب (وزارت علوم/21) ISC صفحه - از ۳۷ تا ۵۷

-ساری، محمدعلی، & اعتمادی، حسین. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر ریسک مالیاتی شرکت‌ها. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳)، ۳۷۵-۳۵۳.

-مهرانی، ساسان و سید جلال، سیدی. (۱۳۹۲). راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شد در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری، شماره ۸ صص ۲۷-۴۵

-مؤمنی ع، & زهرا حسینی س. (۱۳۹۹). بررسی میزان تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی در پی ادغام مؤسسات حسابرسی خدمات دهنده به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۱۳(۱۳)، ۶۲-۴۸.

نعمتی ن، گرجی زاده د، & خان محمدی م. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۱۶(۵)، ۱۵۷-۱۳۸

Azizkhani, M., Gary S. Monroe and Greg Shailer(2012). The value of Big 4 audits in Australia, Accounting and Finance 50 , PP. 743-766

Burcin Col and Saurin Pate.(2019). Going to Haven? Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance. *J Bus Ethics* (2019) 154:1033–1050

Desai, M.A., Dharmapala, D.(2009). Corporate tax avoidance and firm value. *Review of Economics and Statistics* . 91, pp. 537–546

Durand, G. (2019), The determinants of audit report lag: a meta-analysis, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 34 No. 1, pp. 44-75.

Hela Gontara and Hichem Khelif(2021). Tax avoidance and audit report lag in South Africa: the moderating effect of auditor type, *Journal of Financial Crime Emerald Publishing Limited*1359-0790

Hua Feng. Ahsan Habib and Gao liang Tian.(2019). Aggressive tax planning and stock price synchronicity: evidence from China. *International Journal of Managerial Financ* .Vol. 15 No. 5, 2019

Waddah Kamal Hassan OMER1, Khaled Salmen ALJAAIDI2, Ehsan Saleh AL-MOATAZ. (2020). Risk Management Functions and Audit Report Lag among Listed Saudi Manufacturing Companies. *Journal of Asian Finance, Economics and Business* Vol 7 No 8 (2020) 061–067