



Investigating the Effect of Tax Avoidance on Audit Report Lag by Considering the Adjustment Role of Audit Size

Saeed Alipour^{1*}, Mehrdad Azimi², Maryam Talebolelm³

¹Assistant Professor, Department of Accounting, Ardabil Branch, Islamic Azad University, Ardabil, Iran.

²MSc, Department of Accounting, Ardabil Branch, Islamic Azad University, Ardabil, Iran.

³PhD Candidate, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran.

ARTICLE INFO

ABSTRACT

Article Type:

Original Research

Received: 10.08.2022

Revised: 01.02.2023

Accepted: 01.30.2023

Keyword:

Tax Avoidance
Audit Report Lag
Auditor Size

*Corresponding Author:

Saeed Alipour

Email: saeed.alipour@iau.ac.ir

The delay in submitting the auditor's report on financial accounting has attracted the attention of academics and researchers due to the sensitivity of the timeliness of the published information. Timely dissemination of financial accounting information may affect the level of uncertainty in decision making; thus, market behavior is influenced by published accounting information. Audit delays are a major determinant of delays in disclosing financial and accounting information and are a means of monitoring the effectiveness of the audit process. In this regard, researchers have examined the determinants of audit delay in different countries and in different fields. Among the factors that are expected to affect the delay of the audit report are tax avoidance and the size of the auditor. In this study, the effect of tax avoidance on the delay of the audit report was investigated by considering the adjusting role of the auditor size. The statistical population of this research consisted of the companies listed on the Tehran Stock Exchange and its statistical sample included data of 105 companies for the 7-year period of 2014-2020. The sampling method was a systematic elimination method. The method used to estimate the model was the multivariate regression method using the combined data method. The results showed that tax avoidance has a positive effect on the delay of the audit report. The results also showed that the size of the auditor reinforces the positive effect of tax avoidance on the delay of the audit report.



EXTENDED ABSTRACT

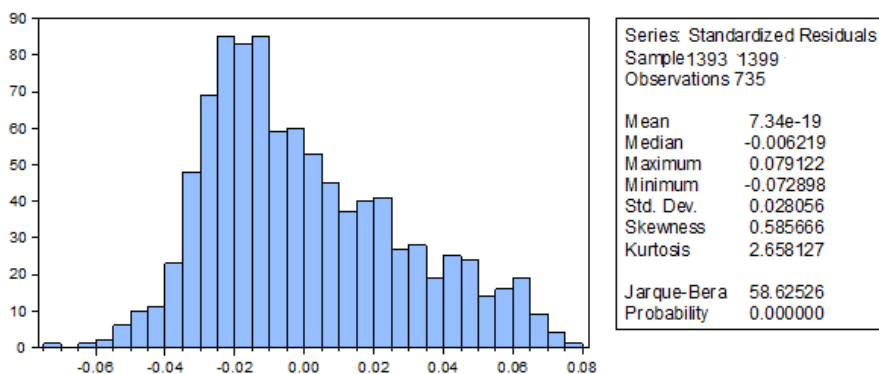
Introduction

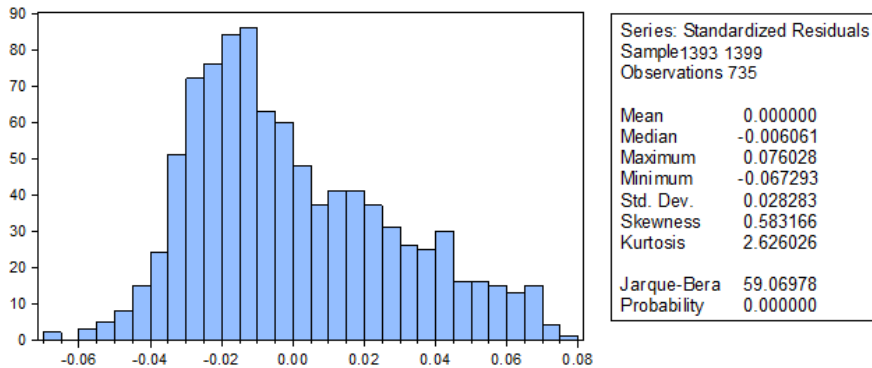
One of the main reasons mentioned by companies for delay in submitting the annual financial statements is the need to perform audit services. In other words, lengthened publication time of financial statements and audit operations are intertwined and used synonymously in financial reporting literature. Therefore, factors such as knowing the reasons for the audit report lag, solutions to this phenomenon in capital markets, and the models which can predict this phenomenon are of great importance to capital market managers who are always searching for the prosperity of this market through attraction of stagnant funds. Making reasonable economic decisions and optimal allocation of limited and scarce resources are not possible without timely, valid and reliable information. Audit reports include the auditor's opinion on reliability of financial statements. Thus, the shorter the time interval between the end of the financial year and the publication date of financial statements of commercial units, the greater the usefulness of the audited financial statements of commercial units. Lengthened time interval between the end of the financial year and the publication date of financial statements increases the probability of information disclosure to the benefit of a group of users and to the detriment of others. Audit report lag (ARL) is the length of time from a company's fiscal year-end to the audit report date, and is one of the few observable audit output variables that allow people outside the company to evaluate audit performance.

Methodology

Normality test of the distribution of research variables

In order to estimate the parameters of the model, ordinary least squares method was used. The Jarque and Bera method was applied in the present study.





According to Table 3, the significance level of the Jarque and Bera test was less than the error level of 0.05. As a result, the null hypothesis indicating normality of error was rejected. However, according to the central limit theorem and considering $n \geq 30$, the distribution of the variables was assumed to be normal.

Stationary test

Before estimating the model, stationary (constancy of variable distribution over time) of the studied variables should be checked because if the variables are not stationary, they cause false regression. For this purpose, the method of Levin, Lin and Chow was used in this research.

The significance level obtained for the Levin, Lin and Cho test for all variables was less than the error level of 0.05. Thus, it can be concluded that the research variables were stationary. Therefore, due to the stationary level of the variables in the regression analysis, there was no problem of false regression.

Table 3. t-Statistic

ETR	-45.8940	0.0000
ARL	-10.1492	0.0000
INDEP	-20.9861	0.0000
LEV	-13.7043	0.0000
INV	-11.3003	0.0000
SIZE	-31.1531	0.0000

The results of Limer's F test

The summary of the results of Limer's F test is presented in Table 5. As can be observed, the probability value (p-value) in both Limer and Hausman F test was less than 0.05, as a result of which the fixed effects method was accepted.

Table4. Model 1.

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section	F42.793191	(104,624)	0.0000

Table 5- Model 2.

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section	F42.749739	(104,622)	0.0000

*Testing hypotheses***Table 6. Hypotheses 1.**

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
ETR	0.100381	0.046108	2.177094	0.0298
SIZE	0.019115	0.009201	2.077367	0.0382
LEV	-0.004228	0.006664	-0.634489	0.5260
INV	0.010099	0.014764	0.684020	0.4942
LOSS	0.024023	0.006798	3.533609	0.0004
INDEP	0.072311	0.028242	2.560415	0.0107
C	4.060332	0.150779	26.92904	0.0000
R-squared	0.888571	Mean dependent var	9.034463	
Adjusted R-squared	0.868928	S.D. dependent var	8.331760	
S.E. of regression	0.217926	Sum squared resid	29.63493	
F-statistic	45.23630	Durbin-Watson stat	1.937175	
Prob(F-statistic)	0.000000			
R-squared	0.709944	Mean dependent var	4.391373	
Sum squared resid	31.97927	Durbin-Watson stat	1.754657	

Tabl3 7. Hypotheses 2

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
ETR	0.096179	0.023192	4.147027	0.0000
ATYPE	0.087176	0.025826	3.375536	0.0008
ETR*ATYPE	0.065747	0.002959	22.22269	0.0000
SIZE	0.022049	0.010198	2.162095	0.0310
LEV	-0.003025	0.006357	-0.475780	0.6344
INV	0.004292	0.013088	0.327950	0.7431
LOSS	0.024181	0.006638	3.642618	0.0003
INDEP	0.069643	0.026988	2.580548	0.0101
C	4.000768	0.158724	25.20580	0.0000
R-squared	0.888858	Mean dependent var	9.031918	
Adjusted R-squared	0.868845	S.D. dependent var	7.823907	
S.E. of regression	0.217988	Sum squared resid	29.55661	
F-statistic	44.41456	Durbin-Watson stat	1.927855	
Prob(F-statistic)	0.000000			
R-squared	0.711069	Mean dependent var	4.391373	
Sum squared resid	31.85531	Durbin-Watson stat	1.750267	

Results and discussion

Based on the above, F-statistic was used to test the total significance of the model, and t-statistic was used to test the significance of the regression coefficients. In addition, adjusted coefficient of determination was used to examine the relationship between dependent and independent variables. Estimation results of the first model are presented in the above tables. Considering the probability value obtained for the F statistic (< 0.05), the null hypothesis (indicating that the whole model is not significant) was rejected, the research model was significant. The model's adjusted coefficient of determination was equal to 0.86, indicating that 86% of the changes in the dependent variable was explained by independent variables.

Coefficient value of the variable of the multiplicative effect of tax avoidance and the auditor size (ETR*ATYPE) is an indicator for evaluating the second hypothesis. If the mentioned coefficient is significant, it confirms this hypothesis. The probability value of statistic t for this variable was equal to 0.0000, which is less than the error level of 0.05 and it can be said that the second research hypothesis was accepted at the error level of 5%. Thus, the second hypothesis of the research was accepted at the error level of 5%. The coefficient sign of this variable was positive, indicating that the auditor size strengthens the positive effect of tax avoidance on the audit report lag.

Conclusion

Tax avoidance is a risky activity which might affect inherent and audit risks. On the one hand, corporate tax avoidance can be related to costs similar to legal costs or intangible costs such as large risks and company reputation. Tax avoidance is risky and has significant impact on the costs of companies and their managers, and can reduce company transparency through complex transactions. This will force auditors to perform more audit tests to reduce tax risks related to this issue, resulting a longer audit lag. Therefore, it can be expected that tax avoidance has a positive effect on audit report lag.

Auditing provides added value to reported financial statements because it reports the relevance and reliability of the contents of financial statements. In the literature of financial reporting, delay in the presentation of financial statements and audit report lag are closely related to one another, and in most cases, timely presentation of financial statements is discussed along with timely presentation of the audit report. Among the factors affecting the audit report lag is the size of the audit firm.

Larger audit firms provide higher quality audit services because they are interested in gaining a better reputation in the labor market and since they have a large number of employers, they are not worried about losing them. Hence, these firms spend greater amounts of time to provide audit reports so that they can provide a better audit quality and maintain their reputation and credibility.



بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیلی اندازه حسابرس

سعید علی‌پور^{۱*}، مهرداد عظیمی^۲، مریم طالب‌العلم^۳

- ۱- استادیار، گروه حسابداری، واحد اردبیل، دانشگاه آزاد اسلامی، اردبیل، ایران.
- ۲- کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، اردبیل، ایران.
- ۳- دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

چکیده

اطلاعات مقاله

نوع مقاله: مقاله پژوهشی

دریافت مقاله: ۱۴۰۱/۰۷/۱۶

بازنگری مقاله: ۱۴۰۱/۱۰/۱۲

پذیرش مقاله: ۱۴۰۱/۱۱/۱۰

کلید واژگان:

اجتناب مالیاتی
تأخیر گزارش حسابرسی
اندازه حسابرس

* نویسنده مسئول: سعید علی‌پور

پست الکترونیکی:

saeed.alipour@iau.ac.ir

تأخیر در ارائه گزارش حسابرس در حسابداری مالی با توجه به حساسیت به‌موقع بودن اطلاعات انتشار یافته، نظر دانشگاهیان و پژوهشگران را به خود جلب کرده است. انتشار به‌موقع اطلاعات حسابداری مالی ممکن است بر سطح عدم اطمینان در تصمیم‌گیری تأثیر گذارد؛ بنابراین رفتار بازار تحت تأثیر اطلاعات حسابداری انتشار یافته است. تأخیر حسابرسی جزء اصلی و تعیین‌کننده تأخیر در افشای اطلاعات مالی و حسابداری است و ابزاری برای مشاهده کارایی فرایند حسابرسی است. در این راستا، پژوهشگران عوامل تعیین‌کننده تأخیر حسابرسی را در کشورهای مختلف و زمینه‌های مختلف بررسی کرده‌اند. از جمله عواملی که انتظار می‌رود بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیرگذار باشد، اجتناب مالیاتی و اندازه حسابرس است. در این پژوهش به بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیلی اندازه حسابرس پرداخته شده است. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری آن شامل داده‌های ۱۰۵ شرکت برای دوره ۷ ساله ۱۳۹۳-۱۳۹۹ است. روش نمونه‌گیری، روش غربالگری بوده است. روش مورد استفاده جهت برآورد الگو روش رگرسیون چندمتغیره به روش داده‌های ترکیبی است. نتایج پژوهش نشان داد که اجتناب مالیاتی تأثیر مثبتی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. همچنین نتایج نشان داد که اندازه حسابرس تأثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی را تقویت می‌کند.



مقدمه

امروزه به‌موقع بودن اطلاعات به‌عنوان معیاری بسیار مهم از سوی مراجع حرفه‌ای، مراجع قانون‌گذار، تجزیه‌وتحلیل‌کنندگان اطلاعات مالی، سرمایه‌گذاران، مدیران و جامعه علمی موردتوجه قرار گرفته است. در فرایند تصمیم‌گیری، اطلاعات قدیمی، ارزش چندانی برای تصمیم‌گیرندگان و فعالان بازار نخواهد داشت (پورحیدری و همکاران، ۲۰۱۵). گزارشگری مالی به‌موقع برای بازارهایی که به‌درستی عمل می‌کنند یک ضرورت می‌باشد. این در حالی است که تأخیر در گزارشگری مالی می‌تواند عدم‌اطمینان در تصمیم‌گیری را افزایش دهد و بر بازار تأثیر سوء بگذارد. تمرکز بر تأخیر در گزارش حسابرسی از دو جهت اهمیت دارد: ۱- به‌موقع بودن صورت‌های مالی موضوع مهمی برای سرمایه‌گذاران است زیرا گزارش‌های دوره‌ای حاوی اطلاعات ارزشمندی برای سرمایه‌گذاران است و پیش از اینکه این اطلاعات در دسترس قرار بگیرد، وجود تأخیر طولانی باعث می‌شود این اطلاعات برای سرمایه‌گذاران کم‌ارزش شود. ۲- تأخیر در گزارش حسابرسی مستقیماً نشان می‌دهد که آیا مشتریان از ادغام شرکت‌های حسابرسی سود می‌برند یا خیر؟ زیرا مشتریان تنها پس از تأیید صورت‌های مالی توسط حسابرسان می‌توانند از مزایای آن استفاده کنند (خوشکار و همکاران، ۲۰۲۱).

مالیات نیز یک بحث راهبردی، زیربنایی و پویاست که نقش اساسی و محوری در تحقق برنامه‌های توسعه ملی هر کشوری مانند کشور ما ایفا می‌کند. امروزه مالیات جدای از نقش اصلی خود یعنی تأمین بخشی از هزینه‌ها، به‌عنوان یک اهرم تأثیرگذار در اجرای سیاست‌های انبساطی و انقباضی دولت در بودجه‌بندی بخش‌های مختلف کشور موردتوجه است بنابراین لزوم تحقق درآمدهای مالیاتی برای توسعه همه‌جانبه کشور بیش‌ازپیش احساس می‌شود (دهالیوال و همکاران، ۲۰۲۰).^۱ از آنجایی که اجتناب از پرداخت مالیات، فعالیتی به‌ظاهر قانونی است به نظر می‌رسد که بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد و چون اجتناب از پرداخت مالیات در محدوده‌ای معین برای استفاده از مزایای مالیاتی است و به‌طور عمده قوانین محدودکننده‌ای در زمینه کنترل اجتناب از پرداخت مالیات وجود ندارد؛ بنابراین، به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌ها درگیر اجتناب از پرداخت مالیات باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تأثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها دارای اهمیت زیادی است (حقیقت و محمدی، ۲۰۱۳).

یکی از دلایل اصلی عنوان‌شده از سوی شرکت‌ها برای تأخیر در ارائه صورت‌های مالی سالانه، نیاز به انجام خدمات حسابرسی می‌باشد. به‌عبارت‌دیگر طولانی‌شدن زمان انتشار صورت‌های مالی و طولانی‌شدن عملیات حسابرسی درهم‌پیچیده شده‌اند و به‌صورت مترادف در مطالعات گزارشگری مالی به‌کار می‌روند؛ بنابراین دانستن علل تأخیر در گزارش حسابرسی، راهکارهایی که از بروز این پدیده در بازارهای سرمایه‌جویی به عمل می‌آورد و مدل‌هایی که بتوانند این پدیده را پیش‌بینی کند از اهمیت به‌سزایی برای اداره‌کنندگان بازار سرمایه که همواره در پی رونق این بازار از طریق جذب سرمایه‌های راکد است، برخوردار است.

مبانی نظری

اتخاذ تصمیمات معقول اقتصادی و تخصیص بهینه منابع محدود و کمیاب، بدون وجود اطلاعات به‌موقع، معتبر و قابل‌انکا، امکان‌پذیر نیست. از آنجایی که گزارش حسابرسی شامل اظهارنظر حسابرسان در مورد قابلیت اعتماد صورت‌های مالی است هرچه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی واحدهای تجاری کوتاه‌تر باشد، سودمندی حاصل از صورت‌های مالی حسابرسی‌شده واحدهای تجاری، افزایش می‌یابد. افزایش فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی، احتمال فاش‌شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده‌کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می‌دهد (خوشکار و همکاران، ۲۰۲۱).

¹ Dhaliwal

تأخیر در گزارش حسابرسی به‌عنوان فاصله زمانی بین پایان سال مالی یک شرکت و تاریخ گزارش حسابرسی تعریف می‌شود و یکی از محدود متغیرهای خروجی حسابرسی قابل‌مشاهده است که به افراد خارج از شرکت اجازه می‌دهد تا کارایی حسابرسی را ارزیابی کنند. سرمایه‌گذاران، مواجه‌شدن با تأخیر حسابرسی کوتاه‌تر را نسبت به تأخیر بلندمدت ترجیح می‌دهند (حبیب و هوانگ، ۲۰۱۹).^۱

تأخیر گزارش حسابرسی و نیز اجتناب مالیاتی توجه به مطالعات حسابداری اخیر را به خود جلب کرده‌اند. تأخیر حسابرسی، جزء اصلی و تعیین‌کننده تأخیر در افشای اطلاعات مالی و حسابداری است و ابزاری برای مشاهده کارایی فرایند حسابرسی است (گانتارا و خالیف، ۲۰۲۱).^۲

اجتناب مالیاتی نشان‌دهنده یک فعالیت مخاطره‌آمیز است که ممکن است بر ریسک‌های ذاتی و حسابرسی تأثیر بگذارد. از یک‌سو، اجتناب مالیاتی شرکت‌ها می‌تواند با هزینه‌هایی که شبیه هزینه‌های قانونی است، یا همچنین با هزینه‌های نامشهود مانند ریسک‌های بزرگ و شهرت شرکت در ارتباط باشد. چندین مطالعه شواهد تجربی از ارتباط بین اجتناب مالیاتی تهاجمی و محیط اطلاعاتی را ارائه می‌دهند. برای مثال، (بالاکریشنان و همکاران، ۲۰۱۹)^۳ رابطه بین اجتناب مالیاتی و برخی شاخص‌های شفافیت شرکتی را بررسی می‌کند و بیان می‌کند که اجتناب مالیاتی شفافیت را کاهش می‌دهد. از سوی دیگر، رفتار مالیاتی جسورانه، احتمال جریمه‌های مالیاتی آتی را افزایش می‌دهد که مستلزم ریسک شهرت بیشتر و ریسک حسابرسی بالاتر است که تلاش‌های حسابرسی را از طریق آزمون‌های رویه بیشتر افزایش می‌دهد. در این راستا، (دوناهویی و روبرت نیچل، ۲۰۱۴)^۴ دریافته‌اند که فعالیت‌های مالیاتی پیچیده‌تر، ریسک گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد و منجر به هزینه‌های حسابرسی بالاتر و تلاش حسابرسی بالاتر می‌شود.

اندازه مؤسسه حسابرسی از عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی است. مؤسسات بزرگ حسابرسی از نظر کیفیت مطلوب در نظر گرفته می‌شوند و به‌طور قابل‌توجهی سریع‌تر از مؤسسات حسابرسی کوچک هستند زیرا انگیزه بیشتری برای تکمیل سریع کار خود و حفظ اعتبار خود دارند (الفرایح، ۲۰۱۶).^۵

با توجه به این واقعیت که اندازه مؤسسه حسابرسی ممکن است بر اجتناب مالیاتی و تأخیر حسابرسی تأثیر بگذارد، احتمال بیشتری وجود دارد که وجود حسابرسان بزرگ ارتباط بین اجتناب مالیاتی و تأخیر گزارش حسابرسی را تقویت کند (گانتارا و خالیف، ۲۰۲۱).

(دوران، ۲۰۱۹)^۶ در پژوهشی نشان داد که تعدادی از متغیرهای مربوط به سودآوری مشتری و وضعیت مالی پیچیدگی مشتری و اظهارنظرهای مشروط حسابرسی، موجب افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شوند. همچنین زمانی که مشتریان خبرهای مثبت سودآوری خود را گزارش می‌دهند و نیز هنگامی که حسابرسان به مدت طولانی حفظ می‌شود و خدمات غیر حسابرسی را فراهم می‌کند؛ میزان بازده گزارش حسابرسان بر اساس اندازه مشتری کاهش می‌یابد. یکی از عواملی که توانایی کشف حسابرسان را افزایش می‌دهد تلاش حسابرسان یا مدت‌زمانی است که حسابرسان برای رسیدگی‌ها صرف می‌کند بنابراین کاهش تلاش حسابرسی می‌تواند احتمال خطر کشف‌نشده حسابرسی را به‌شدت افزایش دهد بنابراین هرچه زمان صرف‌شده برای فرایند حسابرسی توسط حسابرسان کاهش یابد؛ تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نیز کاهش می‌یابد و می‌توان انتظار داشت اگر حسابرسان زمان کمتری را برای کار حسابرسی

¹ Habib & Huang

² Gontara & Khlif

³ Balakrishnan

⁴ Donohoe & Robert Knechel

⁵ Alfrah

⁶ Durand

صرف کند ممکن است نتواند تمام انحراف‌های بااهمیت را کشف کند و این کار سبب افزایش خطای حسابرسی می‌شود (بلانکلی و همکاران، ۲۰۱۲).^۱

با توجه به مبانی مطرح‌شده در زمینه موضوع پژوهش می‌توان بیان کرد که هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیلی اندازه حسابرس است. در نتیجه این سؤال مطرح می‌شود که آیا در نظر گرفتن نقش تعدیلی اندازه حسابرس، اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر گذار است؟

پیشینه پژوهش

(صفرزاده و همکاران، ۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان «بررسی رابطه بین تأخیر عادی گزارش حسابرسی و ریسک سقوط آتی قیمت سهام و اثر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی بر آن» تأخیر عادی گزارش حسابرسی دارای تأثیر مثبت و معنادار بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام را بررسی کرده‌اند. همچنین در ارتباط با تأثیر اندازه واحد حسابرسی داخلی و قدمت واحد حسابرسی داخلی بر رابطه میان تأخیر عادی گزارش حسابرس و ریسک آتی سقوط قیمت سهام، ارتباط منفی و معناداری مشاهده گردید.

(مهدوی تپله نوئی و همکاران، ۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی در رابطه مستقیم و غیرمستقیم کیفیت حسابرسی بر کیفیت افشای گزارشگری مالی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی به‌طور مستقیم و مثبت بر کیفیت افشای گزارشگری مالی تأثیر گذار است اما به‌صورت غیرمستقیم و از طریق متغیر میانجی اجتناب مالیاتی، بر کیفیت افشای صورت‌های مالی تأثیر منفی دارد. شواهد گویای این مطلب است که ارتقای کیفیت حرفه حسابرسی از طریق شاخص‌هایی نظیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و ادغام مؤسسات حسابرسی، موجب ارتقای کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

(خوشکار و همکاران، ۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان رابطه میان درماندگی مالی با تأخیر گزارش حسابرسی با میانجی‌گری اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تنوع صاحب‌کار به بررسی رابطه میان درماندگی مالی با تأخیر گزارش حسابرسی با میانجی‌گری اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تنوع صاحب‌کار پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که درماندگی مالی، تأثیر معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی ندارد. همچنین تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین درماندگی مالی و تأخیر در گزارش حسابرسی، تأثیر منفی و تنوع صاحب‌کار، تأثیر مثبت دارد و اندازه مؤسسه حسابرسی نیز بر این رابطه تأثیر گذار نیست.

(صفرزاده و محمدی، ۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی» دریافتند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل اندازه کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی ارتباط میان پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تضعیف نمی‌کند.

(گانتارا و خالیف، ۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین تأخیر گزارش حسابرسی و اجتناب مالیاتی و بررسی این موضوع که آیا نوع حسابرس بر این رابطه تأثیر می‌گذارد یا خیر پرداخته‌اند و بیان کردند که تأخیر گزارش حسابرسی با اجتناب مالیاتی، ارتباط مثبتی دارد و هنگامی که شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی بزرگ حسابرسی می‌شود، این رابطه مثبت باقی می‌ماند.

(جوینتا و همکاران، ۲۰۲۰)^۲ به بررسی تأثیر کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی در نظر گرفتن نقش تعدیلی اندازه حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج نشان داد که اندازه حسابرس، رابطه بین کمیته حسابرسی

¹ Blankley

² Juwita

و تأخیر گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند اما اندازه حسابرسی نمی‌تواند رابطه بین حسابرسی داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی را تعدیل کند.

(میکفیسسل و سیلرز، ۲۰۱۷)^۱ در پژوهشی با عنوان تأثیر مشاوره چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی دریافتند که چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر مثبتی دارد.

(حسن، ۲۰۱۶)^۲ در پژوهشی با عنوان «عوامل تعیین‌کننده در تأخیر گزارش حسابرسی با به‌کارگیری نظریه نمایندگی» به بررسی و شناسایی عوامل تعیین‌کننده تأخیر گزارش حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اندازه هیئت‌مدیره، اندازه شرکت، پیچیدگی واحدهای تجاری، نوع موسسه حسابرسی، وجود کمیته حسابرسی و پراکندگی مالکیت تأثیر معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد.

فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش شامل دو فرضیه به شرح زیر است:

- فرضیه اول: اجتناب مالیاتی، تأثیر مثبتی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد.
- فرضیه دوم: اندازه حسابرسی، تأثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی را تقویت می‌کند.

روش‌شناسی

پژوهش حاضر با استفاده از مدل‌ها، روش‌های و نظریه‌های موجود، به دنبال حل مشکل یا بهبود وضعیت تصمیم‌گیری در قلمرو پژوهش است از این رو نوع پژوهش، کاربردی است و چون در گردآوری داده‌ها از اطلاعات عملکردی شرکت‌ها بر مبنای صورت‌های مالی تاریخی استفاده می‌شود، از نوع پژوهش‌های پس‌رویدادی است. با توجه به اینکه در این پژوهش، از روش نمونه‌گیری تصادفی استفاده شده است، در بیان نتایج در ارتباط با نمونه از روش توصیفی و در تعمیم نتایج به جامعه آماری از روش استنتاج استقرایی استفاده شده است، همچنین پژوهش حاضر از لحاظ ماهیت از جمله پژوهش‌های توصیفی-همبستگی است زیرا ارتباط بین متغیرهای پژوهش را با استفاده از مدل‌های رگرسیون بررسی می‌کند.

جامعه آماری پژوهش حاضر شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ است. برای نمونه‌گیری از روش حذف نظام‌مند استفاده شده که شرایط آن به صورت زیر تعریف شده است: ۱- به‌منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، پایان سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند باشد. ۲- به‌منظور همگن بودن اطلاعات، شرکت‌ها از نوع بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری، بیمه و لیزینگ نباشند. ۳- تا پایان سال ۹۹ روی تابلوی بورس باشد و اگر قبل از ۹۳ نبود از نمونه پژوهش حذف شود. ۴- در دوره زمانی تحقیق، تغییر سال مالی نداشته باشد. ۵- اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب‌شده در این پژوهش قابل‌دسترس باشد. در نتیجه تعداد ۱۰۵ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردید.

جدول ۱. نمونه‌گیری از جامعه آماری.

جمع	گزینش شرکت‌ها برحسب شرایط و ضوابط جامعه آماری تحقیق
۴۹۹	شرکت‌هایی که تا پایان سال ۱۳۹۹ در بورس پذیرفته شده باشند

¹ Meckfessel & Sellers

² Hassan

جمع	گزینش شرکت‌ها برحسب شرایط و ضوابط جامعه آماری تحقیق
۱۶۸	تعداد شرکت‌هایی که تا پایان اسفندماه سال ۱۳۹۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
۹۷	شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه نباشد.
۷۶	تعداد شرکت‌هایی که جز شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ، واسطه‌گری مالی و بیمه باشند
۵۳	تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات کامل آنها در دسترس نمی‌باشد.
۱۰۵	مجموع شرکت‌های تشکیل‌دهنده حجم نمونه آماری تحقیق
۷۳۵	تعداد مشاهدات در بازه زمانی ۱۳۸۹-۱۳۹۵ طی ۷ سال

الگوها و متغیرهای پژوهش

پژوهش حاضر به پیروی از (گانتارا و خلیف، ۲۰۲۱) از مدل شماره (۱) برای آزمون فرضیه اول پژوهش استفاده خواهد شد. در مدل (۱) در صورتی که ضریب β_1 معنادار و مثبت باشند، فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شوند.

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 ETR_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 INV_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 INDEP_{it} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

که در آن:

ARL_{it} : تأخیر گزارش حسابرسی شرکت i در سال t

ETR_{it} : اجتناب مالیاتی شرکت i در سال t

$SIZE_{it}$: اندازه شرکت i در سال t

LEV_{it} : اهرم مالی شرکت i در سال t

INV_{it} : نسبت موجودی‌ها شرکت i در سال t

$LOSS_{it}$: زیان شرکت i در سال t

$INDEP_{it}$: استقلال هیئت‌مدیره شرکت i در سال t

همچنین در این پژوهش به پیروی از (گانتارا و خلیف، ۲۰۲۱) از مدل شماره (۲) برای آزمون فرضیه دوم پژوهش استفاده خواهد شد. در مدل (۲) در صورتی که ضریب β_3 معنادار و مثبت باشند، فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شوند.

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 ETR_{it} + \beta_2 ATYPE_{it} + \beta_3 ETR_{it} * ATYPE_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 INV_{it} + \beta_7 LOSS_{it} + \beta_8 INDEP_{it} + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

که در آن:

$ATYPE_{it}$: اندازه حسابرسی شرکت i در سال t

متغیر وابسته

تأخیر گزارش حسابرسی (ARL): مطابق با پژوهش (گانتارا و خلیف، ۲۰۲۱) تأخیر در گزارش حسابرسی برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی تا تاریخ گزارش حسابرسی.

متغیر مستقل

اجتناب مالیاتی (ETR): مطابق با پژوهش (گانتارا و خلیف، ۲۰۲۱) اجتناب مالیاتی برابر است با نسبت هزینه مالیات به سود قبل از کسر مالیات. با توجه به اینکه مقادیر بالاتر این نسبت نشان‌دهنده اجتناب مالیاتی کمتر است از این رو مقادیر به‌دست‌آمده از این نسبت در منفی یک (-۱) ضرب می‌شوند.

متغیرهای تعدیل‌گر

اندازه حسابرِس (ATYPE): یک متغیر ساختگی است. در صورتی که حسابرِس شرکت سازمان حسابرِس باشد عدد یک می‌گیرد و در غیر این صورت، عدد صفر می‌گیرد. در این پژوهش، مشابه پژوهش‌های (مهدوی و رستگاری، ۲۰۱۸)، (نونپال نهر و همکاران، ۲۰۱۰) و (سجادی و همکاران، ۲۰۱۳) از اندازه مؤسسه حسابرِس به‌عنوان معیار محاسبه کیفیت حسابرِس استفاده شده است. در این پژوهش‌ها فرض شده است که سازمان حسابرِس به‌عنوان یک مؤسسه حسابرِس بزرگ دارای کیفیت حسابرِس بالاتری نسبت به سایر مؤسسات حسابرِس می‌باشد.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی این پژوهش به شرح زیر ارائه شده است:

- **اندازه شرکت (SIZE):** برابر است با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها
- **اهرم مالی (LEV):** برابر است با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها
- **نسبت موجودی‌ها (INV):** برابر است با نسبت موجودی‌های مواد و کالا به کل دارایی‌ها
- **زیان (LOSS):** یک متغیر ساختگی است، در صورتی که شرکت زیان گزارش کرده باشد عدد یک می‌گیرد و در غیر این صورت، عدد صفر می‌گیرد.
- **استقلال هیئت‌مدیره (INDEP):** برابر است با نسبت مدیران مستقل به کل اعضای هیئت‌مدیره.

یافته‌ها

جدول ۱ آمار توصیفی متغیرهای مدل را نشان می‌دهد که شامل اطلاعات مربوط به میانگین، میانه، بیشینه و کمینه، چولگی و کشیدگی و ... است.

جدول ۲. نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش.

نماد	نام	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
ARL	تأخیر گزارش حسابرِس	۴/۳۹	۴/۵۳	۵/۵۷	۲/۸۹	۰/۳۸	-۰/۹۲	۳/۸۲
ETR	اجتناب مالیاتی	-۰/۰۸	-۰/۰۶	۰/۰۰	-۰/۶۵	۰/۰۹	-۱/۲۱	۶/۰۴
INDEP	استقلال هیئت‌مدیره	۰/۵۳	۰/۶۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۲۲	-۰/۴۱	۳/۰۶
INV	نسبت موجودی‌ها	۰/۲۳	۰/۲۰	۰/۸۰	۰/۰۰	۰/۱۶	۱/۰۹	۴/۱۵
LEV	اهرم مالی	۰/۷۳	۰/۶۱	۴/۳۴	۰/۰۳	۰/۵۵	۳/۲۴	۱۶/۲۱
SIZE	اندازه شرکت	۱۴/۵۷	۱۴/۵۱	۲۰/۳۰	۱۰/۶۴	۱/۵۰	۰/۴۴	۴/۱۵

جدول ۳. نتایج فراوانی متغیرهای پژوهش.

متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
اندازه حسابرس	سازمان حسابرسی	۲۲۴
	سایر مؤسسات	۵۱۱
کل	۷۳۵	۱۰۰
زیان شرکت	زیان‌ده	۲۱۴
	سودده	۴۲۳
کل	۷۳۵	۱۰۰

اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان‌دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال مقدار میانگین برای متغیر تأخیر گزارش حسابرسی (ARL) برابر با ۴/۳۹ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی می‌باشد که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود میانه این متغیر ۴/۵۳ است که نشان می‌دهد که نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. در بین متغیرها، متغیر اجتناب مالیاتی (ETR) کمترین و اندازه شرکت (SIZE) بیشترین میزان پراکندگی را دارا هستند که نشان می‌دهد این دو متغیر به ترتیب کمترین و بیشترین میزان تغییرات را دارند. میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را چولگی می‌نامند. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه این ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر ضریب منفی باشد چولگی به چپ دارد. میزان کشیدگی یا پخی منحنی فراوانی نسبت به منحنی نرمال استاندارد را برجستگی یا کشیدگی می‌نامند. متغیر زیان شرکت (LOSS) کمترین برجستگی و متغیر اهرم مالی (LEV) بیشترین برجستگی را نسبت به منحنی نرمال دارد. هنگامی که مقدار کشیدگی برابر صفر باشد توزیع داده‌ها طبیعی است یعنی در شکل توزیع که بلند و رو به بالاست، داده‌ها تقریباً نزدیک به هم هستند و واریانس کم است. در صورتی که کشیدگی مثبت باشد برآمدگی منحنی توزیع داده‌ها در نقطه اوج قرار خواهد گرفت. در شکل توزیع مسطح که کشیدگی منفی دارد، داده‌ها دور از هم قرار دارند و واریانس زیاد است.

آزمون نرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش

در انجام این تحقیق به منظور تخمین پارامترهای مدل از روش حداقل مربعات معمولی استفاده می‌گردد. در این مطالعه از روش جارکو- برا^۱، استفاده شده است. در جدول ۳ نتایج ارائه شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون نرمال بودن.

مدل	آماره جارکو برا	احتمال	نتیجه
اول	۵۸/۶۲	۰/۰۰	نرمال نبودن جزء خطا
دوم	۵۹/۰۶	۰/۰۰	نرمال نبودن جزء خطا

¹ Jarque & Bera

با توجه به جدول ۳ سطح معناداری آزمون جارکو- برا کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است در نتیجه فرض صفر مبنی بر نرمال بودن خطا رد می‌شود اما با توجه به قضیه حد مرکزی از آن جایی که n بزرگتر مساوی ۳۰ است توزیع متغیرها را نرمال فرض می‌کنیم.

نتایج آزمون ایستایی (مانایی)

پیش از برآورد مدل باید مانایی (ثابت بودن توزیع متغیر در طول زمان) متغیرهای مورد مطالعه بررسی شوند زیرا در صورتی که متغیرها مانا نباشند، باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب می‌شوند. بدین منظور در این تحقیق از روش لوین، لین و چاو استفاده شده است.

جدول ۵. نتایج ایستایی متغیرهای تحقیق.

نتایج	لوین، لین و چو		نماد	متغیرها
	احتمال	آماره		
مانا	۰/۰۰۰	-۸۹۴/۴۵	ETR	اجتناب مالیاتی
مانا	۰/۰۰۰	-۱۰/۱۴۹۲	ARL	تأخیر گزارش حسابرسی
مانا	۰/۰۰۰	-۶۱/۲۰۹۸	INDEP	استقلال هیئت‌مدیره
مانا	۰/۰۰۰	-۷۰۴۳/۱۳	LEV	اهرم مالی
مانا	۰/۰۰۰	-۳۰۰۳/۱۱	INV	نسبت موجودی‌ها
مانا	۰/۰۰۰	-۱۵۳۱/۳۱	SIZE	اندازه شرکت

با توجه به اینکه سطح معنی‌داری به دست آمده برای آزمون لوین، لین و چو برای همه متغیرها کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای تحقیق در سطح مانا هستند بنابراین با توجه به مانا بودن متغیرها در تحلیل رگرسیونی مشکل ایجاد شدن رگرسیون کاذب وجود نخواهد داشت.

نتایج آزمون F لیمر

خلاصه نتایج آزمون F لیمر در جدول ۵ ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود مقدار احتمال در هر دو آزمون اف لیمر و هاسمن کمتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه روش اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

جدول ۶. نتایج آزمون f لیمر و هاسمن.

آزمون هاسمن		آزمون اف لیمر		معادله مربوط به	
نتیجه	احتمال	نتیجه	احتمال	آماره F لیمر	مدل تحقیق
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۷	۲۳/۴۵	۰/۰۰	۴۲/۷۹	مدل اول
اثرات ثابت	۰/۰۰۱۹	۲۴/۴۵	۰/۰۰	۴۲/۷۴	مدل دوم

مفروضات مدل رگرسیون

پیش از برازش دادن مدل بر روی داده‌ها، پیش‌فرض‌های مدل بررسی می‌گردد:

آزمون خودهمبستگی نداشتن باقیمانده‌ها

با توجه به مقدار آماره آزمون ولدریج که در جدول ۷ ارائه شده است، مشخص شد که مدل اول همبستگی ندارد اما مدل دوم دارای همبستگی بوده و برای رفع آن از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS) در تخمین استفاده شده است.

جدول ۷. نتایج آزمون عدم خودهمبستگی و ولدریج.

احتمال	آماره آزمون	مدل تحقیق
۰/۰۵۹۵	۳/۶۳۰	مدل اول
۰/۰۴۷۷	۴/۰۱۵	مدل دوم

آزمون عدم‌ناهمسانی واریانس باقیمانده‌ها

با توجه به جدول ۸ در این مدل، فرض صفر (وجود همسانی واریانس) تأیید نمی‌شود که نشان می‌دهد مشکل ناهمسانی واریانس باقیمانده‌ها وجود دارد بنابراین برای رفع آن در تخمین مدل از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS) استفاده شده است.

جدول ۸. نتایج آزمون همسانی واریانس.

احتمال	آماره (والد)	مدل تحقیق
۰/۰۰۰۰	۷/۸۳	مدل اول
۰/۰۰۰۰	۱۸/۵۳	مدل دوم

آزمون عدم هم‌خطی متغیرهای مستقل

در این پژوهش برای بررسی عدم هم‌خطی بین متغیرهای مستقل از آزمون عامل تورم واریانس استفاده شده است. اگر آماره آزمون عامل تورم واریانس به یک نزدیک بود (بین عدد یک تا ۵ بود) نشان‌دهنده نبود هم‌خطی بین متغیرها است. در جدول ۹ نتایج مربوط به آزمون عامل تورم واریانس ارائه شده است و همان‌طور که این نتایج نشان می‌دهد، مقدار آماره آزمون نزدیک به یک است و هم‌خطی بین متغیرها وجود ندارد.

جدول ۹. نتایج آزمون عدم هم‌خطی.

متغیر	Vif
loss	۱/۵۶
lev	۱/۳۴
size	۱/۳۲
etr	۱/۲۸
atype	۱/۲۰
inv	۱/۱۱
indep	۱/۰۸

متغیر	Vif
etr_atype	۱/۰۲
میانگین	۱/۲۴

آزمون فرضیه‌ها

این پژوهش شامل دو فرضیه به شرح زیر است:

- **فرضیه اول:** اجتناب مالیاتی تأثیر مثبتی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد.
 - **فرضیه دوم:** اندازه حسابرس، تأثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی را تقویت می‌کند.
- فرضیات پژوهش با استفاده از مدل رگرسیون به روش داده‌های ترکیبی آزمون می‌شوند، در مدل‌های رگرسیونی با توجه به مقادیر احتمال نسبت به رد یا تأیید فرضیه صفر تصمیم گرفته می‌شود. اگر احتمال کمتر از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ باشد فرض صفر رد، در غیر این صورت فرض صفر پذیرفته می‌شود. در این پژوهش برای آزمون معناداری کل مدل از آماره F و برای آزمون معنادار بودن ضرایب رگرسیون از آماره t استفاده می‌شود. همچنین از ضریب تعیین تعدیل شده برای بررسی ارتباط بین متغیرهای وابسته و مستقل استفاده شده است.

فرضیه اول

با توجه به آنچه بیان شد پژوهش حاضر برای آزمون معناداری کل مدل از آماره اف استفاده شده و برای آزمون معنادار بودن ضرایب رگرسیون از آماره تی استفاده شده است. همچنین از ضریب تعیین تعدیل شده برای بررسی رابطه میان متغیرهای وابسته و مستقل استفاده شده است. نتایج حاصل از تخمین مدل اول در جداول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها برای آزمون فرضیه اول.

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال
ETR	۰/۱۰	۰/۰۴	۲/۱۷	۰/۰۲
SIZE	۰/۰۱	۰/۰۰	۲/۰۷	۰/۰۳
LEV	-۰/۰۰۴۲۲۸	۰/۰۰۶۶۶۴	-۰/۶۳۴۴۸۹	۰/۵۲۶۰
INV	۰/۰۱	۰/۰۱	۰/۶۸	۰/۴۹
LOSS	۰/۰۲	۰/۰۰	۳/۵۳	۰/۰۰
INDEP	۰/۰۷	۰/۰۲	۲/۵۶	۰/۰۱
C	۴/۰۶	۰/۱۵	۲۶/۹۲	۰/۰۰
ضریب تعیین	۰/۸۸	آماره اف	۴۵/۲۳	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۶	احتمال آماره اف	۰/۰۰	

با توجه به مقدار احتمال به دست آمده برای آماره اف که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، فرض صفر که عدم معناداری کل مدل است، رد می‌شود و این نشان می‌دهد که مدل پژوهش معنادار است. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر ۰/۸۶ می‌باشد که نشان می‌دهد ۸۶ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل تشریح می‌شود. مقدار ضریب متغیر اجتناب مالیاتی (ETR) مبین شاخصی برای ارزیابی فرضیه اول است، در صورتی که ضریب مذکور معنادار باشد؛ نشان‌دهنده تأیید این فرضیه است. مقدار احتمال آماره t برای این متغیر برابر ۰/۰۲ است و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است بنابراین می‌توان گفت که فرضیه اول پژوهش در سطح خطای ۵ درصد پذیرفته می‌شود.

همچنین علامت ضریب این متغیر مثبت است که نشان می‌دهد اجتناب مالیاتی تأثیر مثبتی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد.

فرضیه دوم

نتایج حاصل از تخمین مدل دوم در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۱. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها برای آزمون فرضیه دوم.

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال
ETR	۰/۰۹	۰/۰۲	۴/۱۴	۰/۰۰۰۰
ATYPE	۰/۰۸	۰/۰۲	۳/۳۷	۰/۰۰۰۸
ETR*ATYPE	۰/۰۶	۰/۰۰	۲۲/۲۲	۰/۰۰۰۰
SIZE	۰/۰۲	۰/۰۱	۲/۱۶	۰/۰۳۱۰
LEV	-۰/۰۰	۰/۰۰	-۰/۴۷	۰/۶۳۴۴
INV	۰/۰۰	۰/۰۱	۰/۳۲	۰/۷۴۳۱
LOSS	۰/۰۲	۰/۰۰	۳/۶۴	۰/۰۰۰۳
INDEP	۰/۰۶	۰/۰۲	۲/۵۸	۰/۰۱
C	۴/۰۰	۰/۱۵	۲۵/۲۰	۰/۰۰
ضریب تعیین	۰/۸۸	آماره اف	۴۴/۴۱	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۶	احتمال آماره اف		۰/۰۰

مقدار ضریب متغیر اثر ضریب اجتناب مالیاتی و اندازه حسابرسی (ETR*ATYPE) مبین شاخصی برای ارزیابی فرضیه دوم است، در صورتی که ضریب مذکور معنادار باشد نشان‌دهنده تأیید این فرضیه است. مقدار احتمال آماره t برای این متغیر برابر ۰/۰۰۰۰ است و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است بنابراین می‌توان گفت که فرضیه دوم پژوهش در سطح خطای ۵ درصد پذیرفته می‌شود. همچنین علامت ضریب این متغیر مثبت است که نشان می‌دهد اندازه حسابرسی تأثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی را تقویت می‌کند.

نتیجه‌گیری

در فرضیه اول پژوهش بیان شد: اجتناب مالیاتی تأثیر مثبتی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. نتایج پژوهش نشان داد که اجتناب مالیاتی، تأثیر مثبتی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد؛ در نتیجه فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. اجتناب مالیاتی نشان‌دهنده یک فعالیت مخاطره‌آمیز است که ممکن است بر ریسک‌های ذاتی و حسابرسی تأثیر بگذارد. اجتناب مالیاتی شرکت‌ها می‌تواند با هزینه‌هایی که شبیه هزینه‌های قانونی است، یا همچنین با هزینه‌های نامشهود مانند ریسک‌های بزرگ و شهرت شرکت، در ارتباط باشد؛ بنابراین با توجه به مخاطره‌آمیز بودن اجتناب مالیاتی و تأثیر قابل توجهی که بر هزینه‌های شرکت‌ها و مدیران آن‌ها داشته و از طریق معاملات پیچیده‌تر می‌تواند شفافیت شرکت را کاهش دهد، همین امر موجب می‌گردد حسابرسان مجبور به انجام آزمون‌های حسابرسی بیشتر برای کاهش ریسک‌های مالیاتی در رابطه با این موضوع شوند و این کار مستلزم تأخیر طولانی‌تر حسابرسی می‌شود بنابراین می‌توان انتظار داشت که اجتناب مالیاتی تأثیر مثبتی بر تأخیر گزارش حسابرسی داشته باشد. نتایج به‌دست‌آمده در این پژوهش از بعد معناداری

با نتایج پژوهش‌های (گانتارا و خلیف، ۲۰۲۱)، (میکفیسل و سیلرز، ۲۰۱۷)، (حسن، ۲۰۱۶)، (مهدوی تیله نوئی و همکاران، ۲۰۲۰) و (رضایی دولت‌آبادی و همکاران، ۲۰۱۴) همخوانی دارد.

اندازه حسابرِس، تأثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرِس را تقویت می‌کند؛ در نتیجه فرضیه دوم پژوهش، تأیید می‌شود. از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اطلاعاتی قابل‌اتکا تلقی می‌شود که یک سازمان مستقل، بر فرایند گزارشگری شرکت‌ها و مرکز ثقل این فرایند یعنی صورت‌های مالی، نظارت کند. نمونه‌ای از این‌گونه سازمان‌های مستقل، مؤسسات حسابرِس می‌باشند. حسابرِس، برای صورت‌های مالی گزارش‌شده، ارزش‌افزوده فراهم می‌کند زیرا نتایج بررسی، مربوط بودن و قابلیت اتکای محتوای صورت‌های مالی را گزارش می‌دهد. در مطالعات گزارشگری مالی، تأخیر در ارائه صورت‌های مالی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس، ارتباط نزدیکی با یکدیگر دارند و در اغلب موارد، موضوع به‌موقع بودن ارائه صورت‌های مالی در کنار به‌موقع بودن ارائه گزارش حسابرِس بحث می‌گردد. از جمله عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرِس می‌توان به اندازه مؤسسه حسابرِس اشاره کرد. مؤسسات حسابرِس بزرگ‌تر، کمتر از شرکت‌های حسابداری کوچک‌تر استقلال خود را به خطر می‌اندازند. مؤسسات حسابرِس بزرگ‌تر، خدمات حسابرِس را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند زیرا علاقه‌مندند شهرت بهتری در بازار کار به‌دست آورند و از آن‌جا که تعداد صاحب‌کارانشان زیاد است، نگران از دست‌دادن آن‌ها نیستند؛ بنابراین این مؤسسات در ارائه گزارش حسابرِس، زمان و وقت بیشتری به‌کار می‌گیرند تا بتوانند کیفیت حسابرِس بهتری ارائه دهند تا از این طریق شهرت و اعتبار خود را حفظ کنند. همین امر موجب تأخیر در ارائه صورت‌های مالی و به‌تبع تأخیر گزارش حسابرِس می‌شود. علاوه بر این اجتناب مالیاتی به دلیل استفاده از معاملات پیچیده برای کاهش پرداخت مالیات، نیاز به بررسی بیشتر از سوی مؤسسات حسابرِس دارد که موجب تأخیر در گزارش حسابرِس می‌شود. با توجه به تأثیر مثبتی که اندازه حسابرِس و اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرِس دارند انتظار می‌رود اندازه حسابرِس تأثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرِس را تقویت کند. نتایج به‌دست‌آمده در این پژوهش از بعد معناداری با نتایج پژوهش‌های (گانتارا و خلیف، ۲۰۲۱)، (حسن، ۲۰۱۶)، (مهدوی تیله نوئی و همکاران، ۲۰۲۰)، (صالحی و همکاران، ۲۰۱۷) و (رضایی دولت‌آبادی و همکاران، ۲۰۱۴) همخوانی دارد.

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش مبنی بر این‌که اجتناب مالیاتی تأثیر مثبتی بر تأخیر گزارش حسابرِس دارد پیشنهاد می‌شود که نهادهای قانون‌گذار، قوانینی را تصویب کنند که شرکت‌ها را ملزم کند تا فعالیت‌های و رویه‌های مالیاتی خود را به‌صورت شفاف‌تری افشا کنند، برای مثال صورت تطبیق سود حسابداری و سود مشمول مالیات را تهیه کنند تا اطلاعاتی مفید و قابل‌اتکایی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم شود. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش مبنی بر این‌که اندازه حسابرِس، تأثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرِس را تقویت می‌کند پیشنهاد می‌شود این موضوع از جانب مجامع عمومی صاحبان سهام و همچنین سرمایه‌گذاران نهادی که عموماً بخش عمده‌ای از سهام شرکت‌ها را در دست دارند و همچنین مراجع ذی‌صلاح قانونی و حرفه‌ای مدنظر قرارگرفتن و در انتخاب حسابرِس راهگشا باشد.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی در زمینه موضوع پژوهش حاضر، تأثیر دو عامل اندازه و صنعت موردتوجه قرار گیرد و به‌خصوص آزمون‌هایی به تفکیک صنایع مختلف انجام شود.

تغییر روش‌های آماری و آزمون‌های به‌کار رفته برای آزمون فرضیات تحقیق و همچنین طولانی‌تر کردن دوره زمانی تحقیق نیز می‌تواند در دستیابی به نتایج بهتر مناسب باشد.

با توجه به این‌که بانک‌ها و مؤسسات مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی و لیزینگ‌ها) از نمونه پژوهش حذف شده بودند، پیشنهاد می‌شود پژوهشگران در آینده، تأثیر اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرِس را با در نظر گرفتن نقش تعدیلی اندازه حسابرِس را در این گروه از شرکت‌ها مورد بررسی قرار دهند.

همواره گام‌نهادن در راه رسیدن به هدف، با محدودیت‌هایی همراه است که باعث می‌شود رسیدن به هدف موردنظر با کندی همراه شود. پژوهش نیز به‌عنوان فرایندی در جهت نیل به هدف حل مسئله از این امر مستثنی نیست از این رو در این قسمت با ارائه محدودیت‌های پژوهش سعی بر آن است که به خواننده این پیام داده شود تا بتواند در تعمیم نتایج پژوهش با آگاهی بیشتری عمل کند و در مورد فرایند پژوهش قضاوت و تعادل متناسب داشته باشد. در این راستا محدودیت‌های پژوهش حاضر به شرح زیر است:

با توجه به تنوع نوع و ماهیت شرکت‌های مورد مطالعه در نمونه پژوهش (تولیدی، بازرگانی، خدماتی، پیمانکاری و سایر شرکت‌ها)، تعمیم نتایج به صنایع خاص باید با احتیاط انجام گیرد. همچنین با توجه به اینکه شرکت‌های نمونه پژوهش صرفاً شرکت‌های بورسی بودند تعمیم نتایج به شرکت‌های غیر بورسی جایز نمی‌باشد.

داده‌های مورد استفاده از بابت تورم، تعدیل نشده‌اند در صورت تعدیل از این بابت ممکن است نتایج متفاوتی حاصل شود. به علت اعمال برخی معیارهای گزینشی (سال مالی منتهی به پایان اسفند، عدم تغییر سال مالی و ...) در انتخاب شرکت‌های مورد مطالعه، تعداد شرکت‌ها به ۱۰۵ مورد کاهش یافته است؛ بنابراین تسری نتایج به سایر شرکت‌ها باید با احتیاط صورت پذیرد.

References

- Alfraih, M. M. (2016). Corporate governance mechanisms and audit delay in a joint audit regulation. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 24(3), 292-316. <https://doi.org/10.1108/JFRC-09-2015-0054>
- Balakrishnan, K., Blouin, J. L., & Guay, W. R. (2019). Tax aggressiveness and corporate transparency. *The Accounting Review*, 94(1), 45-69. <https://doi.org/10.2308/accr-52130>
- Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, 31(1), 79-96. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10210>
- Dhaliwal, D., Michas, P. N., Naiker, V., & Sharma, D. (2020). Greater Reliance on Major Customers and Auditor Going-Concern Opinions. *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 160-188. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12551>
- Donohoe, M. P., & Robert Knechel, W. (2014). Does Corporate Tax Aggressiveness Influence Audit Pricing? *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12027>
- Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 44-75. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1572>
- Gontara, H., & Khlif, H. (2021). Tax avoidance and audit report lag in South Africa: the moderating effect of auditor type. *Journal of Financial Crime*, 28(3), 732-740. <https://doi.org/10.1108/JFC-09-2020-0197>
- Habib, A., & Huang, H. J. (2019). Abnormally long audit report lags and future stock price crash risk: evidence from China. *International Journal of Managerial Finance*, 15(4), 611-635. <https://doi.org/10.1108/IJMF-07-2018-0213>
- Haghighat, H., & Mohammadi, M. H. (2013). The relationship between tax avoidance, disclosure quality and company value. *Quarterly Journal of Quantitative Researches in Management*, 4(1), 209-228. https://qrm.abhar.iau.ir/article_703992.html?lang=en
- Hassan, Y. M. (2016). Determinants of audit report lag: evidence from Palestine. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1), 13-32. <https://doi.org/10.1108/JAEE-05-2013-0024>
- Juwita, R., Sutrisno T, S., & Hariadi, B. (2020). The Influence of audit committee and internal audit on audit report lag: Size of public accounting firm as a moderating variable.

- International Journal of Research in Business and Social Science*, 9(1), 137-142. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v9i1.593>
- Khoshkar, F., Musavizadeh, S. M., & Yazdaninia, T. (2021). Relationship between financial distress and audit report delay mediated by audit firm size, auditor expertise in industry and client diversity. *Journal of Accounting and Management Vision*, 3(36), 1-13. https://www.jamv.ir/article_128585.html?lang=en
- Mahdavi, G., & Rastegari, N. (2018). Audit Quality and Financial Constraints. *Journal of Asset Management and Financing*, 6(3), 117-132. <https://doi.org/10.22108/amf.2019.91622.0>
- Mahdavi Tilenoi, A. R., Zabihi Zarrin Kolaie, A., & Alinejad Sarokolaie, M. (2020). Investigating the Impact of Tax avoidance on the relationship between audit quality and disclosure quality of financial reporting: Evidence from Tehran Stock Exchange. *Audit Knowledge*, 20(80), 333-356. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2180-en.html>
- Meckfessel, M. D., & Sellers, D. (2017). The impact of Big 4 consulting on audit reporting lag and restatements. *Managerial Auditing Journal*, 32(1), 19-49. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2016-1321>
- Nonahal Nahr, A. A., Jabbarzadeh Kangarluei, S., & Pourkarim, Y. (2010). The Relationship between Auditor Quality and Accrual Reliability. *Accounting and Auditing Review*, 17(3), 55-70. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_21685.html?lang=en
- Pourheidari, O., Borhaninejad, S., & Mohammad Reza Khani, V. (2015). The effect of audit quality on the timeliness of audit reports in companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Audit Science*, 14(58), 85-104. <https://danesh.dmk.ir/article-1-939-en.html>
- Rezai Dolatabadi, H., Heydari Sultanabadi, H., Bostani, H., & Karimi Simakani, S. (2014). Investigating Factors Affecting Delays in Reporting the Audited Annual Financial Statements of the Firms Listed. *Financial Accounting*, 6(21), 51-82. <http://qfaj.mobarakeh.iau.ir/article-1-112-en.html>
- Safarzadeh, M. H., & Mohammadi, E. (2019). The Effect of Audit Committee Characteristics on the Relationship between Audit Report Timeliness and Auditor Task Complexity. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(62), 45-76. <https://doi.org/10.22054/qjma.2019.10413>
- Safarzadeh, M. H., Rezaei Namavar, H., & Heidari, M. (2021). Investigation the Relationship between Audit Report Lag and Future Stock Price Crash Risk and the Effect of Internal Audit Performance on It. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(2), 36-54. <https://doi.org/10.22034/arj.2021.245329>
- Sajjadi, S. H., Nikkar, J., & Hajizadeh, S. (2013). The effect of audit quality measures on investment risk in companies Listed in company listed in TSE. *Audit Knowledge*, 13(50), 23-41. <http://danesh.dmk.ir/article-1-426-en.html>
- Salehi, A. K., Bozorgmehrian, S., & Janatmakan, H. (2017). Complexity of accounting information on delay the audited financial statements and information asymmetry with emphasis on the role of audit quality. *Financial Accounting Knowledge*, 4(3), 87-116. https://j.fak.journals.ikiu.ac.ir/article_1284.html?lang=en