



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
دوره ۱۵ / شماره ۴ (پیاپی ۶۰) / زمستان ۱۴۰۵  
صفحه ۵۷ تا ۶۹

## تأثیر ریسک مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی

غلامرضا سلیمانی امیری

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران  
gh.soleymani@alzahra.ac.ir

نسرین ورمزیار

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران،  
نویسنده مسئول  
varmaziar\_sky.2667@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۱/۲۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۱۹

### چکیده

نتایج گزارش حسابرسی یکی از ابزارهای کسب اطمینان از صحت اطلاعات صورتهای مالی است. اگر این گزارش با تأخیر در اختیار استفاده کنندگان قرار گیرد ضمن احتمال کاهش قابلیت اتکای اطلاعات و کاهش بهنگامی اطلاعات می‌تواند انتظارات سرمایه‌گذاران را از صورتهای مالی تحت تأثیر قرار دهد. هدف این پژوهش بررسی تأثیر ریسک مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی است. برای این منظور، داده‌های ۱۲۹ شرکت بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۳۹۲-۱۴۰۱ انتخاب و با استفاده از مدل‌های رگرسیونی چندگانه مورد تحلیل قرار گرفتند. نتایج نشان داد، ریسک مالیاتی با ضریب ۰.۵۸۳ بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مستقیم و معناداری دارد و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش (۰.۰۰۲) فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد. نتایج مربوط به ضریب تعیین نشان داد، تقریباً ۹۶٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند. یافته‌های پژوهش حاضر به ادبیات رو به رشد رابطه مالیات شرکت‌ها و حسابرسی، و به ادبیات تمایز بین سطح و ریسک استراتژی‌های اجتناب از مالیات شرکت‌ها اضافه می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** ریسک مالیاتی، تأخیر گزارش حسابرسی، اجتناب مالیاتی، بورس اوراق بهادار تهران.

## ۱- مقدمه

یکی از خصوصیات کیفی اطلاعات انتشار به موقع اطلاعات برای گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان در بازار است تا با تجزیه و تحلیل درست اطلاعات و پیش‌بینی عملکرد آینده شرکت‌ها پورتنفوی بهینه خود را برای بیشینه کردن ثروت خود تشکیل دهند. چرا که هرگونه تاخیر در گزارشگری عدم اطمینان در تصمیم‌گیری را افزایش داده و می‌تواند تاثیر زیادی بر واکنش بازار داشته باشد (رحیم بنایی و واعظ، ۱۴۰۰). تحقیقات مختلف نشان داده‌اند که هرچه فاصله زمانی بین تاریخ صورت‌های مالی و تاریخ انتشار آنها کمتر باشد، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به شکلی بهتر و موثرتر قادر خواهند بود از اطلاعات منتشر شده آن استفاده نمایند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۴). متغیر کلیدی در به موقع بودن، "تأخیر در گزارشگری" می‌باشد. پدیده تأخیر گزارش حسابرسی<sup>۱</sup> یک پدیده جهانی است که در شرکت‌های بسیاری از کشورها از جمله کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه رخ می‌دهد. تاخیر در ارسال نظر حسابرس در مورد صحت و عادلانه بودن صورت‌های مالی شرکت، پتانسیل افزایش عدم اطمینان در تصمیم‌گیری توسط اشخاص ذینفع مختلف را دارد. علاوه بر این، به موقع بودن گزارش‌های حسابداری به عنوان یکی از ویژگی‌های اساسی اطلاعات مالی شناخته می‌شود که آن را سودمند می‌سازد. هدف مهم اطلاعات حسابداری کمک به استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی برای اتخاذ یک تصمیم دقیق است (الابل و همکاران،<sup>۲</sup> ۲۰۲۰، السامدی،<sup>۳</sup> ۲۰۲۲). با توجه به اهمیت گزارش مالی به موقع برای سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان، تعیین علل تأخیر گزارش حسابرسی اخیر بسیار مهم است. هدف این تحقیق بررسی تاثیر ریسک مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی است. تأخیر گزارش حسابرسی از اهمیت بالایی برخوردار بوده زیرا ارزش اطلاعاتی صورت‌های مالی حسابرسی شده متناسب با افزایش تعداد روزهایی که طول می‌کشد تا گزارش حسابرسی امضاء شود، کاهش می‌یابد (مشهورالحسینی و امینی، ۱۴۰۱).

مطالعات قبلی انواع مختلفی از عوامل پیش‌بینی‌کننده تأخیر گزارش حسابرسی را شناسایی کرده‌اند (تنایی و نصرتی ۱۴۰۲) و مشایخ و همکاران، ۴۰۱؛ ابرناتی و همکاران، ۲۰۱۷؛ دوراند، ۲۰۱۹؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۹ و در داخل کشور، این عوامل شامل ویژگی‌های حاکمیت شرکتی (افیفی، ۲۰۰۹؛ لاجمی و یاب، ۲۰۲۱)، کمیته‌های حسابرسی (راوه و همکاران،<sup>۴</sup>

۲۰۲۱، اوسی و بولیللا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸؛ سلطانا و همکاران، ۲۰۱۵)، و سیستم‌های کنترل داخلی (تامرادی و همکاران، ۱۴۰۱؛ بلینا، ۲۰۲۲؛ گونتارا و همکاران، ۲۰۲۲؛ مونسیف و همکاران، ۲۰۱۲). سایر عوامل تعیین‌کننده نیز شامل استانداردهای حسابداری (چو و کریشنان، ۲۰۲۱؛ حبیب، ۲۰۱۵؛ خلیف و آچک، ۲۰۱۶؛ ژو و همکاران، ۲۰۲۲)، نوسانات سود (تنایی و نصرتی ۱۴۰۲ و برایان و میسون، ۲۰۲۰)، ریسک سیاسی در سطح شرکت (حسین و میترا<sup>۶</sup>، ۲۰۲۲)، تخصص شرکت حسابرسی صنعت (پیوآ و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۳)، همه‌گیری COVID-19 (باجاری و همکاران، ۲۰۲۳) حق الزحمه حسابرسی (پورحیدری و گل محمدی، ۱۳۹۴) و اجتناب از مالیات (گونتارا و خلیف، ۲۰۲۰) می‌باشد. در واقع مطالعاتی در مورد تأثیر اجتناب مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی انجام شده است. با این وجود، درک این نکته مهم است که بدانیم اجتناب مالیاتی و ریسک مالیاتی دو ساختار متفاوت هستند (گالمور و لابرو، ۲۰۱۵؛ دریک و همکاران، ۲۰۱۷؛ همیلتون و استکلبرگ، ۲۰۱۷؛ لین و همکاران، ۲۰۱۹؛ نیومن و همکاران، ۲۰۲۰؛ ساراگی و علی، ۲۰۲۱).

علیرغم عوامل تعیین‌کننده تأخیر گزارش حسابرسی، به نظر می‌رسد مطالعات بسیار کمی به تأثیر ریسک مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداخته باشند. کنکل و پاپینی<sup>۸</sup> (۲۰۰۱) معتقدند که وجود یک موضوع مالیات شرکتی مشاخره‌آمیز باعث تأخیر بیشتر در گزارش حسابرسی می‌شود. از سوی دیگر، مطالعه بحث را به صراحت بر روی مفهوم ریسک مالیاتی (عدم اطمینان مالیاتی) متمرکز نمی‌کند. ابرناتی و همکاران (۲۰۱۹) در ایالات متحده آمریکا بیان می‌کند که ریسک مالیاتی تأخیر در گزارش‌های حسابرسی را افزایش می‌دهد. اما یافته‌های این مطالعات را نمی‌توان به شرکت‌های سهامی عام در بازارهای نوظهوری همانند ایران تعمیم داد. در ایران پورحیدری و گل محمدی (۱۳۹۴) معتقدند که هر چه وضعیت مالیاتی شرکت از ریسک بیشتری برخوردار باشد، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌شود.

هدف از این مطالعه، گسترش عواملی است که بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر می‌گذارند، و تمرکز آن بر ریسک مالیاتی به عنوان پیش‌بینی‌کننده تأخیر در گزارش حسابرس است. از طرف دیگر، موضوع نرخ مالیات بر درآمد پتانسیل ایجاد عدم اطمینان مالیاتی (ریسک مالیاتی) را دارد. مطالعات قبلی نشان داده‌اند که عوامل نهادی بر ریسک‌های مالیاتی شرکت

<sup>5</sup> Oussii & Boulila Taktak

<sup>6</sup> Hossain & Mitra

<sup>7</sup> Yeboah

<sup>8</sup> Knechel & Payne

<sup>1</sup> audit report delay

<sup>2</sup> Al-Ebel et al

<sup>3</sup> Alsmady

<sup>4</sup> Raweh

در ادامه مقاله در بخش دوم، مبانی نظری، ادبیات و فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود، بخش سوم، روش پژوهش و بخش چهارم، یافته‌های پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد. نتیجه-گیری همراه با بیان محدودیت‌ها و کاربردها، بخش پایانی مطالعه حاضر خواهد بود.

## ۲- چهارچوب نظری و فرضیه پژوهش

### ۲-۱ تأخیر در گزارش حسابرسی

هرچه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت-های مالی (تأخیر در گزارشگری) کوتاهتر شود، ارزش اطلاعات منتشر شده بیشتر می‌شود، زیرا اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهند، (کیقبادی و فتحی، ۱۳۹۸). در هر حال باید به این نکته توجه داشت که نمی‌توان صورت‌های مالی را بدون اظهار نظر حسابرسان و یا افراد مستقل حرفه‌ای، در اختیار استفاده کنندگان قرارداد و اظهارنظر افراد ذیصلاح درباره صورت‌های مالی، قابلیت اتکای اطلاعات را افزایش داده و استفاده‌کنندگان نسبت به اطلاعات ارائه شده، و نیز تصمیمات اتخاذ شده خود، اطمینان بیشتری خواهند داشت. یکی از دلایل اصلی عنوان شده از سوی شرکت‌ها برای تأخیر در ارائه صورت‌های مالی سالانه، نیاز به انجام خدمات حسابرسی می‌باشد که به دلیل الزامات قوانین و مقررات، یک شرکت می‌تواند تنها صورت‌های مالی را بعد از تایید توسط حسابرسان مستقل منتشر سازد. در نهایت سرعت انتشار صورت‌های مالی برای عموم توسط سرعت کار حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی تعیین می‌گردد. به عبارت دیگر طولانی شدن زمان انتشار صورت‌های مالی و طولانی شدن عملیات حسابرسی در هم پیچیده شده‌اند و به صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی به کار برده می‌شوند (ورمرت و همکاران<sup>۴</sup>، ۱۹۹۷). تأخیر در ارائه صورت‌های مالی منجر به تأخیر در حسابرسی این گزارش‌ها شده و گزارش‌های مالی به موقع در اختیار استفاده‌کننده اطلاعات قرار نخواهد گرفت و منتج به کاهش محتوای اطلاعات گزارش‌های مالی خواهد شد (بیات و علی احمدی، ۱۳۹۳). ارزش اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده، به تناسب روزهایی که ارائه گزارش حسابرسی به تأخیر می‌افتد، کاهش می‌یابد، زیرا استفاده‌کنندگان از منابعی متفاوت، اطلاعات را جستجو می‌کنند. علاوه بر این، تأخیر گزارش حسابرسی به طور معکوس بر سرعت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۳). یافته‌های

تأثیر می‌گذارد. قوانین و مقررات مالیاتی نمونه‌هایی از عوامل نهادی هستند (تاوری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). این ریسک مالیاتی پناسیل این را دارد که منجر به تأخیر طولانی‌تری در گزارش حسابرسی شود (آلبرناتی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). مطالعات قبلی زنگ<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) نشان می‌دهد که شرکت‌های کشورهای در حال توسعه نسبت به شرکت‌های کشورهای توسعه یافته کمتر درگیر اجتناب مالیاتی هستند. شرکت‌هایی که در اجتناب از مالیات خود تهاجمی عمل می‌کنند، با ریسک مالیاتی کمتری روبرو هستند و بالعکس (دیرنگ و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، اینکه آیا ریسک مالیاتی باعث تأخیر بیشتر گزارش حسابرسی در ایران می‌شود، یک سوال تجربی باز مهم است که مطالعه حاضر به آن می‌پردازد. از سوی دیگر، این احتمال وجود دارد که ریسک مالیاتی شرکت‌ها در ایران (به عنوان یک کشور در حال توسعه) نسبتاً کمتر باشد و تأثیری بر تأخیر گزارش حسابرسی نداشته باشد. به فرض صحت، در مطالعه حاضر نحوه واکنش تأخیر در گزارش حسابرسی به ریسک مالیاتی مورد سؤال خواهد بود.

اهمیت این مطالعه از این واقعیت ناشی می‌شود که پژوهشی در مورد رابطه بین ریسک مالیاتی و تأخیر گزارش حسابرسی در ایران گزارش نشده است. استدلال می‌شود که درک علل تأخیر حسابرسی به منظور کاهش آن تا حد امکان و در نتیجه تولید اطلاعات به موقع ضروری است. بر اساس تحقیقات موجود، هیچ ارتباط واضحی بین ریسک مالیاتی و تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های فهرست شده از کشورهای در حال توسعه وجود ندارد. بنابراین مطالعه حاضر این شکاف را با بررسی تأثیر ریسک مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی در یک کشور در حال توسعه پر می‌کند. این مطالعه از چند جنبه دارای اهمیت است:

اول اینکه با مستندسازی یافته‌ها ادبیات جدیدی با عنوان ریسک مالیاتی به ادبیات داخلی اضافه می‌کند. یافته‌ها همچنین به دانش رو به رشد در مورد تلاقی ریسک مالیاتی شرکت و حسابرسی اضافه می‌کند. از نقطه نظر عملی، این مطالعه نشان می‌دهد که شیوه‌های مدیریت ریسک مالیاتی شرکتی، پتانسیل کاهش ریسک مالیاتی را دارد که هم برای شرکت و هم به نفع سازمان مالیاتی است. انجام این مطالعه به گسترش دانش در مورد پدیده‌های خاص مانند ریسک مالیاتی مفید خواهد بود. در نهایت به موضوعات جدیدی به بحث‌های دانشگاهی می‌افزاید. با این وجود جهت پر کردن شکاف بین عمل و تئوری همچنان نیاز به بررسی مجدد است.

<sup>3</sup> Zeng

<sup>4</sup> Wermert et al

<sup>1</sup> Towery

<sup>2</sup> Abernathy et al

پژوهش‌های پیشین نشان دادند که به موقع بودن، احتمالاً بر بازار سهام و قیمت سهام تأثیر می‌گذارد. به عنوان نمونه شرکت‌هایی که درآمدشان را دیرتر اعلام می‌کنند، احتمالاً بازده سهام کمتری نسبت به شرکت‌هایی دارند که درآمد خود را زودتر اعلام می‌کنند (گیولی و پالمون، کراس و شرودر، ۱۹۸۴). همچنین تأخیر گزارش حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی را به وسیله فراهم نکردن اطلاعات به موقع برای سهامداران به خطر می‌اندازد. تأخیر گزارشگری غیر قابل انتظار ممکن است با کیفیت پایین اطلاعات در ارتباط باشد. تأخیر گزارش حسابرسی از اهمیت بالایی برخوردار بوده زیرا ارزش اطلاعاتی صورت‌های مالی حسابرسی شده متناسب با افزایش تعداد روزهایی که طول می‌کشد تا گزارش حسابرسی امضاء شود، کاهش می‌یابد (مشهورالحسینی و امینی، ۱۴۰۱).

## ۲-۲ ریسک مالیاتی

دیلتوی<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) موضوع مالیات شرکت‌ها به طور فزاینده‌ای در کانون توجه نظارتی، رسانه‌ای و عمومی قرار داده است. مدیریت مالیات شرکت‌ها، حتی زمانی که به شکل پس انداز مالیاتی باشد، نیز می‌تواند منجر به ریسک مالیاتی (عدم اطمینان مالیاتی) شود. از یک سو، ریسک‌پذیری موضوعی است که سال‌ها مورد تحقیق قرار گرفته است (المصطفی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳؛ تای فام<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲). از سوی دیگر، مفهوم ریسک مالیات شرکتی (عدم قطعیت مالیاتی) موضوعی نسبتاً جدید است و در مقایسه با تحقیقات قبلی در مورد اجتناب مالیاتی رشد قابل توجهی نداشته است (آلبرناتی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹ و سراقیه و علی<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱). آرلینگهاوس (۱۹۹۸) ریسک مالیاتی را این گونه تعریف می‌کند: "احتمال اینکه بین برآیند هزینه مالیاتی واقعی و برآیند هزینه مالیاتی مورد انتظار به دلایل مختلفی تفاوت وجود داشته باشد؛ از جمله روندهای قضایی، تغییرات در قوانین، تغییرات در تجارت، فرض افزایش شدت حسابرسی، عدم اطمینان در تفسیر قوانین و هرگونه اقدام انجام شده توسط واحد مالیاتی که شرکت را در معرض تبلیغات منفی قرار دهد.

مطالعات قبلی در مورد عوامل تعیین کننده ریسک مالیاتی، مانند حاکمیت داخلی (بیسلی و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱؛ چن و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰)، توانایی مدیریتی (سراقیه و علی، ۲۰۲۱)، کنترل داخلی مالیات (۲۰۲۳) گزارش کرده‌اند. مطابق با این

خطرات مالیاتی می‌تواند پیامدهای گسترده‌ای برای مشاغل داشته باشد. ریسک مالیاتی عامل مهمی در ارزیابی سرمایه‌گذاران از اجتناب مالیاتی است. اگر ریسک مالیاتی کم باشد، واکنش بازار به اجتناب از مالیات مثبت خواهد بود (دریک و همکاران، ۲۰۱۷). علاوه بر این، در مورد بازار بدهی، ریسک مالیاتی هزینه بدهی را افزایش می‌دهد و تأثیر اجتناب مالیاتی بر هزینه بدهی نیز تحت تأثیر سطح ریسک مالیاتی قرار می‌گیرد (کوورمن، ۲۰۱۸). ریسک مالیاتی، بر سرمایه‌گذاری تجاری (وی چن، ۲۰۲۱) قیمت سهام (کمبل و همکاران، ۲۰۱۹) ریسک کلی شرکت (لین و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۹) و ارزش کلی شرکت (جاکوب و اسکات<sup>۹</sup>، ۲۰۲۰) تأثیر می‌گذارد. ریسک مالیاتی بر کیفیت (آلسادون و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۸) و خوانایی گزارش‌های مالی (نویین<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۰) نیز تأثیر دارد. همانطور که قبلاً بیان شد، ریسک مالیاتی ارتباط نزدیکی با تأخیر گزارش حسابرسی دارد (آلبرناتی و همکاران، ۲۰۱۹ و سوواردی و سراقیه<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۳).

## ۳-۲ پیشینه پژوهش

تنایی و نصرتی (۱۴۰۲) با بررسی نوسانات سود و تأخیر در گزارش حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که بین نوسان سود و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. همچنین به دلیل اهمیت جزء تعهدی سود حسابداری، اقلام تعهدی سود حسابداری به سه قسمت تغییر در سرمایه در گردش غیرنقدی (اقلام تعهدی با قابلیت اتکای پایین)، تغییر در داراییهای عملیاتی غیرجاری (اقلام تعهدی با قابلیت اتکای متوسط) و تغییر در دارایی‌های مالی خالص (اقلام تعهدی با قابلیت اتکای بالا) تفکیک گردیده و تأثیر هر یک بطور جداگانه بر تأخیر گزارش حسابرسی بررسی شده است. مشهورالحسینی و امینی (۱۴۰۱) در یک پژوهش مروری نتیجه گرفتند که مفاهیمی همچون دوگانگی وظایف مدیرعامل، اجتناب مالیاتی و مدیریت سود سبب افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌گردند. در حالی که متغیرهایی همچون تنوع جنسیتی هیات مدیره، منجر به کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شوند.

<sup>8</sup> W. Chen

<sup>9</sup> Towery,

<sup>10</sup> Lin et al

<sup>11</sup> Jacob & Schütt

<sup>12</sup> Alsadoun

<sup>13</sup> Nguyen

<sup>14</sup> Suwardi & Saragih

<sup>1</sup> Deloitte

<sup>2</sup> Almustafa et al

<sup>3</sup> Pham & Thi

<sup>4</sup> Abernathy et al

<sup>5</sup> Saragih & Ali

<sup>6</sup> Beasley et al

<sup>7</sup> Chen et al

(۲۰۲۳) تأثیر توانایی مدیریت ریسک مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی را بررسی نمودند. یافته‌ها نشان داد که توانایی مدیریتی بر ریسک مالیاتی تأثیر منفی می‌گذارد و بر اجتناب مالیاتی بلندمدت تأثیر مثبت دارد. شرکت‌هایی که مدیران توانمندتری دارند، ریسک مالیاتی نسبتاً کمتری دارند و در بلندمدت اجتناب مالیاتی بیشتری دارند. ژو<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۲) تأثیر رژیم‌های گزارشگری مالی بر تأخیر گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌ها حاکی از آن بود که شرکت‌هایی که طبق IFRS گزارش می‌دهند، نسبت به شرکت‌هایی که تحت GAAP ایالات متحده گزارش می‌دهند، تأخیر در گزارش حسابرسی بیشتری دارند. علاوه بر این، شرکت‌هایی که طبق IFRS گزارش می‌دهند، هزینه‌های حسابرسی بالاتری نسبت به هم‌تایان GAAP خود در ایالات متحده پرداخت می‌کنند. لیو و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی نقش مالکیت دولتی در رابطه بین دعاوی حقوقی علیه مشتریان و تأخیر گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد حسابرسی شرکت‌های دارای دعاوی معلق ۲.۹ روز بیشتر از شرکت‌های بدون دعاوی معلق طول می‌کشد. برای شرکت‌هایی که چندین ادعای معلق دارند، هر ادعای اضافی با ۱.۹ روز تأخیر در گزارش حسابرسی همراه است. این اثرات برای شرکت‌های دولتی و شرکت‌هایی در مناطقی از چین با سیستم‌های حقوقی کمتر توسعه‌یافته ضعیف‌تر است. برایان و ماسون<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) به یک رابطه منفی بین نوسانات سود و تأخیر در گزارش حسابرسی دست یافتند، که واکنش حسابرسان به سود کم نوسان با افزایش تلاش آنها سازگاری دارد. علاوه بر این آنها متوجه شدند زمانی که سطح بالایی از هموارسازی سود وجود دارد، نوسان کم سود، تأثیری قوی بر افزایش تأخیر گزارش حسابرسی دارد. کاترین<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۱۹) با طرح این سوال که آیا ریسک مالیات بر ارزش‌گذاری سرمایه‌گذاران از اجتناب مالیاتی تأثیر می‌گذارد؟ دست یافتند که سرمایه‌گذاران به طور مثبت برای اجتناب مالیاتی ارزش قائل هستند، اما برای ریسک مالیاتی ارزش منفی قائل‌اند و مهم‌تر از همه، ریسک مالیاتی بیشتر، ارزش‌گذاری مثبت اجتناب مالیاتی را تعدیل می‌کند. همچنین معیارهای همزمان اجتناب مالیاتی و ریسک مالیاتی بینشی در مورد جریان‌های نقدی مالیاتی آتی فراهم می‌کند. آبرناتی و همکاران (۲۰۱۹) به یک ارتباط مثبت بین حق الزحمه حسابرسی و ریسک مالیاتی افزایشی ناشی از استراتژی‌های مالیاتی جسورانه دست یافتند. آنها همچنین نتیجه گرفتند که دانش مربوط به

مشایخ و همکاران (۱۴۰۱) نقش تأخیر گزارش حسابرسی بر ارتباط بین نوسان‌پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی را مطالعه کردند. یافته‌های حاکی از وجود رابطه مثبت معنادار بین نوسان‌پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی مشاهده شد؛ اما رابطه معناداری میان نوسان‌پذیری سود و تأخیر گزارش حسابرسی مشاهده نگردید. همچنین رابطه بین نوسان‌پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی در مواردی که گزارش حسابرسی با تأخیر صادر می‌شود، شدیدتر است. تامرادی و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند در شرکت‌هایی که قدرت مدیر عامل پایین تر از حد آستانه است قدرت مدیر عامل تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد، ولی در شرکت‌هایی که قدرت مدیر عامل بالاتر از حد آستانه است، قدرت مدیر عامل تأثیر مثبت بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. بنایی قدیم و واعظ (۱۴۰۰) تأثیر ریسک اطلاعاتی بر رابطه بین تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و بازدهی غیرعادی سهام را بررسی کردند. نتایج نشان داد با افزایش غیرعادی تاخیر در گزارش حسابرسی، بازدهی غیرعادی سهام افزایش یافته و ریسک اطلاعاتی ضمن تأثیر مثبت بر بازدهی غیر عادی سهام تأثیر گزارش حسابرس بر بازده غیر عادی سهام را تشدید می‌کند. کی قبادی و فتاحی (۱۳۹۸) در پژوهشی دریافتند تأخیر غیر عادی گزارش حسابرسی و ضعف در کنترل‌های داخلی، بر ریسک سقوط قیمت سهام تأثیر مثبت و معناداری و کیفیت حسابرسی بر ریسک سقوط قیمت سهام تأثیر منفی و معنی‌داری دارند و همچنین با افزایش ضعف در کنترل‌های داخلی، تأثیر تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسی، بر افزایش ریسک سقوط قیمت سهام بیشتر می‌شود. پورحیدری و گل محمدی (۱۳۹۴) با بررسی تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که رابطه منفی (مثبت) و معناداری میان نرخ مؤثر مالیات (ریسک وضعیت مالیاتی) و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. همچنین رابطه مثبت و معنادار میان اندازه شرکت و گزارش زیان را تأیید شد و نشان داد میان اهرم مالی و اظهار نظر تعدیل‌شده با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

سواردی و ساروقیه (۲۰۲۳) در تحقیقی در اندونزی نشان دادند که ریسک مالیاتی پیش‌بینی‌کننده معناداری برای تأخیر در گزارش حسابرسی نیست. یافته‌های تحقیق آنها از منظر مدیریت ریسک شرکتی که به عنوان تصمیم‌گیری و اجرای اقداماتی که منجر به سطح نسبتاً پایین ریسک مالیاتی و قابل کنترل توسط شرکت می‌شود، قابل توجه است. ساروقیه و علی

<sup>3</sup> Katharine

<sup>1</sup> Zhou

<sup>2</sup> Bryan & Mason

دلیل افزایش احتمال اشتباه و یا تقلب در گزارش‌های مالی افزایش می‌یابد (باجاری و همکاران، ۲۰۲۳). علاوه بر این، احتمال شکست حساب‌برسان در کشف تحریف‌های بااهمیت ممکن است افزایش می‌یابد. تحقیقات خارجی (نیچل و پانیه<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱) نشان داده است که وجود مسائل مالیاتی بحث برانگیز ارتباط مثبتی با گزارش‌های حسابرسی دیر هنگام دارد. با توجه به افزایش خطرات احتمالی، موسسات حسابرسی در اجرای حسابرسی خود محتاط‌تر و دقیق‌تر باشند و دامنه حسابرسی و زمان اختصاص داده شده افزایش دهند (باجاری و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۳). ریسک حسابرسی بالاتر مستلزم تلاش بیشتر حسابرسی در قالب آزمون‌های رویه‌ای اضافی (گونتارا و خلیف<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰) و نتایج نامطلوب حسابرسی است (رشید و همکاران، ۲۰۲۱). حساب‌برسان با انجام آزمون‌های بیشتر به منظور کاهش ریسک مالیاتی واکنش نشان می‌دهند که به معنای تأخیر طولانی‌تر گزارش حسابرسی می‌باشد. حساب‌برسان ممکن است ساعات بیشتری را صرف تکمیل گزارش حسابرسی کنند تا با افزایش ریسک تجاری مقابله کنند و در نتیجه تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش دهند. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که حساب‌برسان به مشتریانی که با ریسک‌های مالیاتی بالاتری روبرو هستند منابع حسابرسی بیشتری اختصاص می‌دهند (آبرناتی و همکاران، ۲۰۱۹؛ نیچل و پانیه، ۲۰۰۱). بنابراین فرضیه اصلی این مطالعه به شرح زیر بیان می‌شود:

ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد.

### ۳- روش تحقیق

این پژوهش از نظر هدف، از دسته پژوهش‌های کاربردی به شمار می‌رود و از نظر روش، پژوهشی توصیفی مبتنی بر تحلیل رگرسیونی است که در آن، از روش تحلیل داده‌های ترکیبی و ادغام استفاده شده است. داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی حسابرسی شده موجود در سایت کدال جمع‌آوری شده است. تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش با استفاده از نرم‌افزارهای ایویز ۱۱ و استاتا ۱۲ در سطح معناداری ۹۵ درصد انجام گرفت. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ هستند. انتخاب نمونه از جامعه آماری بیان شده، بر اساس معیارهای زیر انجام گرفته است:

ارائه خدمات غیرحسابرسی مالیاتی این ارتباط مثبت را تعدیل می‌کند. در آزمون‌های تکمیلی، ریسک مالیاتی هم با تأخیر گزارش حسابرسی و هم با احتمال گزارش حسابرس یک ضعف بااهمیت مرتبط با مالیات در کنترل‌های داخلی صاحبکار رابطه دارد. حبیب<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۹) عوامل موثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی را به سه دسته تقسیم نمودند: الف) عوامل مربوط به حسابرسی، ب) عوامل مربوط به حاکمیت شرکتی، و ج) عوامل مربوط به شرکت. آنها متوجه شدند که اظهار نظر حسابرسی و متغیر فصل حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد در حالی که موسسات حسابرسی بزرگ (چهار موسسه بزرگ معروف حسابرسی در دنیا)، خدمات غیرحسابرسی و دوره تصدی حسابرس، تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد. در بین عوامل تعیین کننده حاکمیت شرکتی، وجود یک عضو متخصص مالی در کمیته حسابرسی و تمرکز مالکیت، تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد. در نهایت، بررسی ویژگی‌های سطح شرکت نشان می‌دهد که پیچیدگی شرکت باعث افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود در حالی که سودآوری آن را کاهش می‌دهد.

### ۴-۲ فرضیه پژوهش

انتشار به موقع اطلاعات مالی شرکت‌ها جنبه مهمی از گزارشگری مالی است که نقش مهمی در تصمیم‌گیری طرف‌های مختلف به ویژه سرمایه‌گذاران دارد. با این حال، وجود خطرات مالیاتی مختلف ممکن است منجر به تأخیر در گزارش حسابرسی شود (آبرناتی و همکاران، ۲۰۱۹). حساب‌برسان ملزم به شناسایی، تایید و ارزیابی ریسک‌های مالیاتی بالقوه مختلف مرتبط با صاحبکار به عنوان بخشی از حسابرسی صورتهای مالی هستند. اگر این کار انجام نشود، ریسک مالیات شرکت ممکن است حسابرس را در معرض تبلیغات منفی قرار دهد و باعث آسیب دیدن شهرت حسابرس شود. در نتیجه، حساب‌برسان باید عادلانه بودن معاملات مختلف و همچنین ریسک‌های احتمالی مالیاتی (سوواردی و زاقیه، ۲۰۲۳) را ارزیابی کنند. بنابراین احتمال اینکه بین امکان گزارش حسابرسی با ضعف‌های بااهمیت مربوط به کنترل داخلی در مالیات با ریسک مالیاتی رابطه داشته باشد وجود دارد. فعالیت‌های پیچیده مالیاتی شرکت، ریسک گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد که منجر به هزینه‌های حسابرسی و تلاش حسابرسی بالاتر می‌شود (دونوهو و نیچل<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). به دلیل خطرات اضافی، مسئولیت قانونی حساب‌برسان به

<sup>4</sup> (Bajary et al

<sup>5</sup> Gontara & Khlif

<sup>6</sup> Rasheed

<sup>1</sup> Habib

<sup>2</sup> Donohoe & Knechel

<sup>3</sup> Knechel & Payne

مالیات بر درآمد بر نرخ مالیات قانونی محاسبه شد. به طور خاص، از نسبت انحراف استاندارد سه ساله (سال  $t-1$  تا  $t+1$ )  $BTD$  به کل دارایی‌ها برای تعیین کمیت ریسک مالیات شرکت استفاده شده است (ساروقیه و علی، ۲۰۲۳). مقادیر بیشتر نوسانات نشان دهنده سطوح بالاتر ریسک مالیاتی است (همیلتون و استکلبرگ، ۲۰۱۷). در این مدل،  $\beta_1$  مثبت و معنی‌دار نشان می‌دهد که ریسک مالیات تأثیر مثبت بر ریسک مالیات شرکت دارد.

### متغیرهای کنترلی

مجموعه‌ای متداول از متغیرهای کنترلی از جمله عوامل سطح کلان و پیچیدگی شرکت در مدل پژوهش گنجانده شده است و وجه نقد و معادل آن در شرکت (CAEQ)، وجه نقد یا معادل آن تقسیم بر مجموع دارایی.

بدهی شرکت (LEV)، برابر است با مجموع بدهی تقسیم بر مجموع دارایی.

عملکرد بازار شرکت (EPS)، برابر است با سود هر سهم (سود خالص بعد از بهره و مالیات تقسیم بر تعداد سهام عادی منتشره)

سن شرکت (AGE)، لگاریتم طبیعی سن شرکت از زمان پذیرفته شدن در بورس اوراق بهادار

اندازه شرکت (SIZE)، برابر است با لگاریتم مجموع دارایی‌های شرکت

فروش شرکت (SALES)، برابر است با فروش کل تقسیم بر مجموع دارایی شرکت

سودآوری (ROA)، برابر است با سود خالص تقسیم بر مجموع دارایی‌های شرکت

یک متغیر ساختگی برای شرکت‌های زیان‌ده (LOSS)، اگر شرکت در سال مورد مطالعه زیان ده بوده باشد عدد ۱ در غیر اینصورت ۰ می‌باشد.

یک متغیر ساختگی برای شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی (BIGF) شرکت حسابرسی بزرگ به دلیل استخدام کارکنان با کیفیت بالاتر، فناوری برتر و برنامه‌ریزی و منابع حسابرسی کارآمدتر شناخته شده اند و انتظار می‌رود که فرآیند حسابرسی بهتر و سریع‌تری را نسبت به شرکت‌های غیر بزرگ ارائه دهند (گونتارا و خلیف، ۲۰۲۰).

۱) شرکت‌های مورد نظر حداقل از ابتدای سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۱۴۰۱ از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران حذف نشده باشند.

۲) سال مالی آنها در طول دوره تحقیق تغییر نکرده باشند.

۳) اطلاعات مورد نیاز متغیرهای تحقیق شامل صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی، در دسترس باشد.

۴) جزء شرکت‌های واسطه‌های مالی بیمه و بانک‌ها نباشند.

۵) بعد از اعمال محدودیت‌های بندهای فوق، شرکت‌هایی که شرایط فوق را نداشتند، از نمونه آماری حذف شدند. که در مجموع، تعداد آنها به ۱۲۹ شرکت رسید.

### ۳-۱ مدل رگرسیونی پژوهش و نحوه اندازه‌گیری متغیرها

برای آزمون فرضیه پژوهش، مدل رگرسیونی پژوهش ساروقیه و علی، (۲۰۲۳) و سوواردی و ساروقیه (۲۰۲۳) به شرح زیر برآورد می‌شود:

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 BTDV_{it} + \beta_2 CAEQ_{it} + \beta_3 DER_{it} + \beta_4 EPS_{it} + \beta_5 AGE_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7 SALES_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 LOSS_{it} + \beta_{10} BIGF_{it} + \epsilon$$

متغیرهای مورد مطالعه در این پژوهش شامل متغیر وابسته، متغیرهای مستقل و متغیرهای کنترلی، از گزارشات حسابرسی، صورت‌های مالی حسابرسی شده و یادداشت‌های توضیحی شرکت‌های مورد بررسی، از سایت کدال به شرح زیر جمع‌آوری شده اند.

**متغیر وابسته:** تأخیر در گزارش حسابرسی (ARLit). برابر است با لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرسی.

**متغیر مستقل:** ریسک مالیاتی (BTDV<sub>it</sub>): تمرکز اصلی بر ریسک مالیات، استفاده از نوسانات تفاوت مالیات دفتری (BTDV) می‌باشد. در اینجا از مبنای نوسان برای پراکسی‌های ریسک مالیاتی به عنوان متغیر مستقل اصلی استفاده می‌کنیم. همانطور که همیلتون و استکلبرگ (۲۰۱۷) و لین و همکاران (۲۰۱۹) بیان می‌کنند نوسانات اغلب به عنوان شاخص خطر در نظر گرفته می‌شود (ماتئو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). ریسک مالیاتی میزان فرار مالیاتی را منعکس می‌کند (همیلتون و استکلبرگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). در این راستا، نوسانات مبتنی بر تفاوت دفتری - مالیاتی را مبنا قرار دادیم.  $BTD$  تفاوت بین درآمد قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات است. درآمد مشمول مالیات با تقسیم هزینه‌های

<sup>2</sup> Hamilton & Stekelberg

<sup>1</sup> Mathew et al

## ۴ - یافته‌های پژوهش

## ۴-۱ آمار توصیفی متغیرها

جدول (۱) آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مدل پژوهش را نشان می‌دهد که بیانگر پارامترهای توصیفی برای هر متغیر به صورت مجزا می‌باشد. میانگین از مهم‌ترین شاخص‌های مرکزی است که نشان-دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال: میانگین متغیر اهرم مالی برابر با ۰.۵۴۷ می‌باشد. که نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی

داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. از جمله مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای متغیر اندازه شرکت برابر ۱.۵۸۸ و برای متغیر ریسک مالیاتی برابر با ۰.۰۳۷ است که نشان می‌دهد در بین متغیرهای پژوهش، اندازه شرکت و ریسک مالیاتی به ترتیب دارای بیشترین و کمترین میزان پراکندگی می‌باشند. بر اساس جدول (۲)، جمع کل شرکت - سال‌های مورد بررسی برابر با ۱۲۹۰ می‌باشد که از بین آنها تعداد ۱۱۳ شرکت - سال یعنی ۸.۷۶ درصد شرکت‌ها زیان ده بوده‌اند، همچنین تعداد ۲۸۷ شرکت - سال یعنی ۲۲.۲۵ درصد شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی و مفید راهبر، حسابرسی شده‌اند.

جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
تاخیر در گزارش حسابرسی	ARL	۱۲۹۰	۴.۲۸۳	۰.۳۷۶	۳.۰۴۴	۴.۹۵۵
ریسک مالیاتی	BTDL	۱۲۹۰	۰.۰۳۳	۰.۰۳۷	۰	۰.۲۲۶
وجه نقد و یا معادل آن در شرکت	CAEQ	۱۲۹۰	۰.۰۷۸	۰.۰۹۳	۰.۰۰۱	۰.۵۸۵
اهرم مالی	LEV	۱۲۹۰	۰.۵۴۷	۰.۲۱۴	۰.۰۳۱	۱.۸۲۴
عملکرد بازار شرکت	EPS	۱۲۹۰	۰.۰۵۹	۰.۰۸۵	۰	۰.۶۱۳
سن شرکت	AGE	۱۲۹۰	۳.۶۴۹	۰.۳۵۲	۲.۵۶۴	۴.۲۶۲
اندازه شرکت	SIZE	۱۲۹۰	۱۴.۹۳۳	۱.۵۸۸	۱۱.۰۳۵	۲۱.۵۷۱
فروش شرکت	SALES	۱۲۹۰	۰.۹۴۴	۰.۴۹۴	۰.۱۵۳	۲.۹۳۷
بازده دارایی‌ها	ROA	۱۲۹۰	۰.۱۵۰۲	۰.۱۵۷	-۰.۵۸۱	۰.۵۹۹

جدول (۲) توزیع فراوانی متغیر زیان ده بودن و اندازه حسابرسی

شرح	فراوانی	درصد فراوانی
۰	۱۱۷۷	۹۱.۲۴
۱	۱۱۳	۸.۷۶
جمع کل	۱۲۹۰	۱۰۰
توزیع فراوانی متغیر اندازه حسابرسی		
شرح	فراوانی	درصد فراوانی
۰	۱۰۰۳	۷۷.۷۵
۱	۲۸۷	۲۲.۲۵
جمع کل	۱۲۹۰	۱۰۰.۰۰

## ۴-۲ آمار استنباطی

در راستای آزمون فروض الگوهای کلاسیک رگرسیون خطی بر اساس نتایج آزمون اف لیمر جدول (۳) که سطح معناداری آزمون اف لیمر در مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد است، بنابراین رویکرد داده‌های تابلویی در مقابل رویکرد داده‌های تلفیقی مورد پذیرش قرار می‌گیرند. همچنین نتایج آزمون هاسمن در همین جدول نشان می‌دهد که سطح معناداری آزمون هاسمن در مدل پژوهش

کمتر از ۵ درصد است، از این رو اثرات ثابت عرض از مبدأ در مقابل اثرات تصادفی مورد پذیرش قرار می‌گیرد. بر اساس آزمون والد جدول (۳) جهت بررسی ثابت بودن واریانس جزء خطا سطح معنی‌داری آزمون والد تعدیل شده در مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاص می‌باشد که این مشکل در تخمین نهایی مدل‌ها با اجرای دستور gls رفع شده است.

جدول (۳)، نتایج آزمون اف لیمر (چاو)، هاسمن و والد

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مدل پژوهش	۱۷.۶۱	۰.۰۰۰۰	پذیرش الگوی داده‌های تابلویی
نتایج آزمون هاسمن			
مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مدل پژوهش	۴۶.۰۹	۰.۰۰۰۰	پذیرش اثرات ثابت عرض از مبدا
نتایج حاصل از آزمون ثابت بودن واریانس جزء خطا			
مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مدل پژوهش	۳۰۵۹۲.۰۱	۰.۰۰۰۰	ناهمسانی واریانس جزء خطا

خطی از معیار عامل تورم واریانس (VIF) استفاده شد. وقتی که شاخص تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، نشان دهنده عدم وجود هم خطی می‌باشد. با توجه به جدول (۵) نتایج حاصل از این آزمون نشان می‌دهد؛ که در مدل پژوهش، میزان تورم واریانس متغیرهای مستقل و کنترلی مدل پژوهش در حد مجاز خود قرار داشته و لذا از این بابت مشکلی وجود ندارد.

جدول (۵): نتایج حاصل از آزمون عدم وجود هم خطی بین متغیرهای توضیحی مدل پژوهش

متغیر	نماد	واریانس ضریب	عامل تورم واریانس
ریسک مالیاتی	BTDL	۱.۰۶	۰.۹۴۷۳
وجه نقد و یا معادل آن در شرکت	CAEQ	۱.۳۳	۰.۷۴۹۱
اهرم مالی	LEV	۱.۸۰	۰.۵۵۴۶
عملکرد بازار شرکت	EPS	۱.۷۲	۰.۵۷۹۷
سن شرکت	AGE	۱.۰۶	۰.۹۴۴۵
اندازه شرکت	SIZE	۱.۱۸	۰.۸۵۰۵
فروش شرکت	SALES	۱.۱۲	۰.۸۸۹۹
بازده دارایی‌ها	ROA	۳.۰۷	۰.۳۲۵۸
زیان ده بودن	LOSS	۱.۳۸	۰.۷۲۲۳
اندازه حسابرسی	BIGF	۱.۱۲	۰.۸۹۴۱

### آزمون فرضیه پژوهش و تخمین مدل

فرضیه پژوهش: ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. از این رو فرضیه را می‌توان به صورت زیر نوشت:

فرض  $H_0$ : ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی ندارد.

فرض  $H_1$ : ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد.

### عدم وجود خودهمبستگی جمله جزئی خطا

یکی از فرض‌های اساسی در تخمین مدل رگرسیون به روش OLS عدم خودهمبستگی بین جملات خطا یا همبستگی سریالی است. چون مقادیری که متغیرهای توضیحی در مدل به خود می‌گیرند تصادفی هستند، بنابراین مقادیر خطا نیز باید در کل تصادفی باشند. یعنی، بین مقادیر جملات خطا همبستگی و ترتیب خاصی وجود نداشته باشد و در طول زمان به طور منظم تغییر نکنند، زیرا اگر چنین باشد، تغییرات جملات خطا تصادفی نبوده و به مقادیر متغیرهای توضیحی وابسته خواهد بود. همبستگی بین مقادیر خطا ممکن است در بین سال‌های مختلف و یا در بین مقاطع مختلف وجود داشته باشد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵).

جدول (۴): نتایج حاصل از آزمون عدم وجود خودهمبستگی جزء خطا

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مدل پژوهش	۵.۴۵۶	۰.۰۲۱۱	وجود همبستگی جزء خطا

با توجه به نتایج جدول (۴) مشاهده می‌شود که سطح معناداری آزمون والد ریچ برای مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر وجود خودهمبستگی سریالی در مدل‌ها می‌باشد. که این مشکل در تخمین نهایی مدل با اجرای دستور Auto Correlation رفع شده است.

### عدم وجود هم خطی بین جملات توضیحی (آزمون VIF)

هم خطی به معنای وجود رابطه شدید بین متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل می‌باشد. در صورت وجود هم خطی، ضرایب برآوردی الگو دارای خطای معیار بالایی خواهد بود و در نتیجه این مسأله باعث می‌شود که تعداد متغیرهای معنی دار در معادله کاهش یابد. در این معادله برای بررسی عدم وجود هم

جدول (۶) مدل رگرسیونی فرضیه پژوهش

$$ARL_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 BTDL_{i,t} + \beta_2 CAEQ_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 EPS_{i,t} + \beta_5 AGE_{i,t} + \beta_6 SIZE_{i,t} + \beta_7 SALES_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 LOSS_{i,t} + \beta_{10} BIGF_{i,t} + \varepsilon$$

متغیر وابسته: تأخیر گزارش حسابرسی					
متغیر	نماد	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره z	احتمال
مقدار ثابت	C	۲.۹۳۵	۰.۲۴۳	۱۲.۰۷	۰.۰۰۰
ریسک مالیاتی	BTDL	۰.۵۸۳	۰.۱۹۲	۳.۰۳	۰.۰۰۲
وجه نقد و یا معادل آن در شرکت	CAEQ	-۰.۰۳۷	۰.۰۸۸	-۰.۴۳	۰.۶۶۹
اهرم مالی	LEV	-۰.۰۷۵	۰.۰۷۳	-۱.۰۳	۰.۳۰۴
عملکرد بازار شرکت	EPS	-۰.۱۸۶	۰.۱۰۸	-۱.۷۲	۰.۰۸۶
سن شرکت	AGE	۰.۲۴۲	۰.۰۴۴	۵.۴۷	۰.۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	۰.۰۳۲	۰.۰۱۱	۲.۸۹	۰.۰۰۴
فروش شرکت	SALES	۰.۰۱۷	۰.۰۱۶	۱.۰۵	۰.۲۹۳
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰.۳۰۴	۰.۰۷۲	-۴.۱۸	۰.۰۰۰
زیان ده بودن	LOSS	۰.۰۵۶	۰.۰۲۷	۲.۱۰	۰.۰۳۵
اندازه حسابرسی	BIGF	۰.۰۵۳	۰.۰۲۵	۲.۰۹	۰.۰۳۷
ضریب تعین			۰.۹۶۹۳		
آماره والد			۱۲۶.۸۶		
احتمال (آماره والد)			۰.۰۰۰۰		

تفاوت بین سود قبل از مالیات و سود مشمول مالیات برای سنجش ریسک مالیاتی استفاده شده است. نتیجه فرضیه اصلی این پژوهش، گویای رابطه مثبت و معنادار میان ریسک مالیاتی و تأخیر در گزارش حسابرسی است. بدین معنی که با افزایش تفاوت بین درآمد قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات، تأخیر در گزارش حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. طبق پژوهش همیلتون و استکلبرگ (۲۰۱۷) و لین و همکاران (۲۰۱۹) نوسانات اغلب به عنوان شاخص خطر در نظر گرفته می‌شود. مقادیر بیشتر نوسانات سود قبل از مالیات و سود مشمول مالیات نشان دهنده سطوح بالاتر ریسک مالیاتی است. استدلال می‌شود با افزایش نوسان سود گزارش شده توسط واحد تجاری در شرکت‌های نمونه ایرانی، حسابرسان جهت کاهش خطر حسابرسی به یک سطح قابل قبول، تلاش خود را که مستلزم صرف زمان بیشتر در جهت توجیه ریسک می‌باشد، افزایش می‌دهند که این افزایش تلاش حسابرسی و صرف زمان بیشتر برای رسیدگی‌ها، موجب افزایش در تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود. این یافته با پژوهش و واردی و ساروقیه (۲۰۲۳) در اندونزی مطابقت ندارد آنها دریافته‌اند که ریسک مالیاتی پیش‌بینی کننده معناداری برای تأخیر در گزارش حسابرسی نیست. یافته‌های تحقیق آنها از منظر مدیریت ریسک شرکتی که به عنوان تصمیم‌گیری و اجرای اقداماتی که منجر به سطح نسبتاً پایین ریسک مالیاتی و قابل کنترل توسط شرکت می‌شود، قابل توجه است. دلیل این عدم تطابق را می‌توان تفاوت‌های اقتصادی ایران با کشورهای پیشرفته

نتایج تخمین مدل و آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که مقدار احتمال (یا سطح معنی‌داری) والد برابر ۰.۰۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰.۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود، یعنی مدل معنی‌دار است. مقدار آماره نتایج مربوط به ضریب تعیین نشان می‌دهد، تقریباً ۹۶٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند. همچنین متغیرهای کنترلی سن شرکت، اندازه شرکت، زیان ده بودن و اندازه حسابرسی دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند که نشان دهنده رابطه مستقیم و معنادار این متغیرها با متغیر وابسته است. متغیر کنترلی بازده دارایی‌ها دارای ضریب منفی و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این‌رو رابطه معکوس و معناداری با متغیر وابسته دارد. در حالت کلی نتایج نشان می‌دهد که ضریب ریسک مالیاتی برابر ۰.۵۸۳ و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰.۰۰۲ که کمتر از ۵٪ است، معنی‌دار بوده و نشان می‌دهد ریسک مالیاتی بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مستقیم و معناداری دارد. با توجه به موارد فوق می‌توان فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ را تأیید شده تلقی نمود.

##### ۵- نتیجه گیری، پیشنهادها و محدودیت‌ها

در این مطالعه به بررسی رابطه ریسک مالیاتی و تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ پرداخته شد. در این پژوهش از مبنای

امر مورد توجه سازمان بورس قرار گیرد تا از این طریق، حسابرسان گزارشات خود را زودتر به انتشار عموم بگذارند. از چندین جهت پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی در نظر گرفته شده است. همانطور که مشخص شد، یافته‌های مطالعه حاضر با یافته‌های (۲۰۲۳) متفاوت است. در همین حال، یافته‌های ما نشان داد که ارتباط مستقیم و معناداری بین ریسک مالیاتی و تأخیر گزارش حسابرسی در کشور در حال توسعه ایران وجود دارد. این تناقضات ارزش بررسی بیشتر را دارند. در این راستا می‌توان از چندین متغیر تعدیل کننده که برای روشن شدن رابطه بین این دو سازه استفاده کرد. به عنوان مثال جنبه‌های حاکمیت شرکتی می‌تواند تأثیر ریسک مالیاتی را بر تأخیر گزارش حسابرسی کاهش دهد. برای مثال، انتظار می‌رود اثربخشی کمیته‌های نظارت و حسابرسی، رابطه بین ریسک مالیاتی و تأخیر گزارش حسابرسی را بهبود بخشد. در نهایت، تحقیقات آینده همچنین می‌توانند همی نپژوهش را با در نظر گرفتن تأثیر COVID-19 تکرار و گسترش دهند.

در این پژوهش فقط از یک معیار برای ارزیابی نتایج حسابرسی استفاده می‌کنیم، یعنی تأخیر گزارش حسابرسی. ساختار حق الزحمه حسابرسی را نمی‌توان در ارتباط با ساختار تأخیر گزارش حسابرسی استفاده کرد. این به دلیل است که هزینه‌ای حسابرسی به ندرت در گزارش‌های سالانه افشا می‌شود. اگر اصرار بر استفاده از حق الزحمه حسابرسی داشته باشیم، تعداد مشاهدات به شدت کاهش می‌یابد. بنابراین، این مطالعه تنها شامل نمونه‌ای از شرکت‌های سهامی عام پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران است بود. در زمان انجام این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در اغلب سال‌ها در شرایط رکود، تورم و تحریم قرار داشته اند، لذا اثر متغیرهای کلان اقتصادی بر تأخیر در گزارش حسابرسی موضوعی است که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مدنظر قرار گیرد. در این پژوهش برای نمونه‌گیری از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است، از این رو برخی از صنایع مانند واسطه‌گری‌های مالی از دایره بررسی حذف شدند؛ همچنین قلمرو زمانی پژوهش حاضر، بازه زمانی سالهای ۱۳۹۲ الی ۱۴۰۱ می‌باشد، بنابراین در تعمیم نتایج این پژوهش به کل صنایع و بازه‌های زمانی خارج از دوره فوق، احتیاط لازم به عمل آید.

#### فهرست منابع

بنایی قدیم، رحیم، واعظ، سیدعلی . (۱۴۰۰). تأثیر ریسک اطلاعاتی بر رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و بازدهی غیرعادی سهام، مجله پیشرفت- های حسابداری دانشگاه شیراز، ۱۳ (۱)، ۳۱-۶۶.

اقتصادی دانست. با توجه به دوره زمانی پژوهش (۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱)، وضعیت حاد تورمی و تحریمی اقتصاد ایران و همچنین سیاست‌های اقتصادی (از جمله قیمت گذاری دستوری برخی صنایع، عدم اجازه صادرات و واردات در برخی مواقع و COVID-19) می‌تواند سود سالانه شرکتها تحت تاثیر قرار دهد. این نوسانات باعث احساس خطر کردن حسابرسان و تلاش در راستای کاهش خطر از طریق تلاش و کار بیشتر می‌شود که موجب تأخیر در گزارش حسابرسی گردیده است. حبیب و همکاران (۲۰۱۹) رابطه آماری معناداری میان نوسانات سود و تأخیر در گزارش حسابرسی نیافتند. عدم وجود رابطه آماری در خصوص پژوهش‌های آنها را می‌توان مربوط نحوه اندازه‌گیری متغیر نوسانات سود دانست. حبیب و همکاران (۲۰۱۹) اندازه-گیری نوسانات سود را از طریق تفاوت سود دوره جاری با دوره قبل اندازه گرفتند. این معیار بیشتر به عنوان اخبار خوب یا اخبار بد در نظر گرفته می‌شود نه به عنوان معیاری برای نوسانات سود. در این ارتباط می‌توان گفت اگر برداشت حسابرسان از ریسک مربوط به نوسانات خود سود باشد و نه چگونگی مقایسه نوسانات سود با نوسانات جریان وجوه نقد، این موضوع می‌تواند ارتباط ناچیز آماری را توضیح دهد. با این وجود یافته‌های پژوهش با مطالعه آبرناتی و همکاران (۲۰۱۹)؛ همیلتون و استکلبرگ (۲۰۱۷) و لین و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد. آنها به ارتباط معناداری بین ریسک مالیاتی و تأخیر گزارش حسابرسی در دست یافتند.

با توجه به الزام افشا صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای و همچنین گزارش‌های ماهانه توسط ناشران، به سازمان بورس اوراق بهادار به عنوان نهاد ناظر، پیشنهاد می‌گردد ناشران صورتهای مالی با ریسک مالیاتی زیاد را ملزم به دعوت از حسابرسان قبل از پایان سال مالی نماید تا حسابرسان رسیدگی‌های خود را انجام و گزارش خود را زودتر ارائه نمایند. همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود ضوابط و مشوقات بیشتری هم نسبت به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و هم نسبت به حسابرسان معتمد آن سازمان در جهت گزارشگری به موقع اطلاعات مالی، وضع نماید. به عنوان مثال، در دستورالعمل طبقه بندی موسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب جلسه ۱۳۹۱/۱۱/۲۸ و اصلاحیه های مورخ ۱۳۹۵/۹/۲، ۱۳۹۷/۱۱/۳۰ و ۱۳۹۹/۵/۱۵ هیأت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، جهت رتبه بندی موسسات حسابرسی معتمد، امتیازی برای به موقع بودن گزارشات حسابرسی موسسات معتمد در نظر گرفته نشده است. پیشنهاد می‌گردد این

- Opportunities for Future Research. *International Journal of Auditing*, 21(1), 100-127. <https://doi.org/10.1111/ijau.12083>
- Abernathy, J. L., Finley, A. R., Rapley, E. T., & Stekelberg, J. (2019). External Auditor Responses to Tax Risk. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 36(3), 489-516. <https://doi.org/10.1177/0148558X19867821Afify>
- Bryan, D., & Mason, T. (2020). "Earnings Volatility and Audit Report Lag". *Advances in Accounting*, 51, 100496. <https://civilica.com/doc/1564680>
- Givoly, D. & Palmon, D. (1982). Timeliness of annual earnings announcements: Some empirical evidence. *Accounting Review*, 57, 486-508.
- Habib, A., Bhuiyan, M., Huang, H., & Miah, M. (2019). "Determinants of audit report lag: A metaanalysis". *International Journal of Auditing*, 23 (4), 20-44.
- Knechel, W. and Pyne, J. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20, 137-146.
- Kross, W. (1982). Profitability, earnings announcement time lags and stock prices. *Journal of Business Finance and Accounting*, 9, 313-328.
- Kross, W. and Schroeder, D.A. (1984). An empirical investigation of the effect of quarterly earnings announcement timing on stock returns. *Journal of Accounting Research*, 22 (1), 153-176
- Liu, H., Cullinan, C., & Zhang, J. (2021). Litigation against clients and audit report lag: An examination of the role of state ownership and regional legal development in China. *Managerial Auditing Journal*, 36(5), 744-769. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2020-2557>
- Suwardi, Eko., Arfah Habib Saragih (2023) The effect of tax risk on audit report delay: Empirical evidence from Indonesia, *Cogent Business & Management*, 10:1, 2192315, DOI: 10.1080/23311975.2023.2192315
- Zhou, Y., Liu, J., & Lei, D. (2022). The effect of financial reporting regimes on audit report lags and audit fees: Evidence from firms cross-listed in the USA. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2021-0261>
- Wermert, J. G. & Dodd, J. L. & Doucet, T. A. (1997). "An Empirical Examination of Audit Reporting lag using client and cycle firm cycle times".
- Zang, A. (2012). Evidence on the trade-off between real activities manipulation and accrual-based earnings management. *The Accounting Review*, 87(2), 675-703.
- بندری، فریبا و شیخی گرجان، مینا. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر نوع موسسه حسابرسی بر رابطه بین سیاست‌های جسورانه مالیاتی و تاخیر گزارش حسابرس شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع، مدیریت حسابداری، چابهار، <https://civilica.com/doc/1564680>
- پورحیدری، امید، گل محمدی شورکی، مجتبی. (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۲۲ (۳)، ۳۰۱-۳۱۸
- تنایی، محسن، نصرتی، سعید. (۱۴۰۲). نوسانات سود و تاخیر در گزارش حسابرسی، مطالعات حسابداری و حسابرس، ۴۵، ۱۰۵-۱۲۴.
- رحیمیان، نظام الدین؛ توکل نیا، اسماعیل؛ قربانی، محمود. (۱۳۹۳). درماندگی مالی و تاخیر گزارش حسابرسی، دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۲، ۷۷-۵۷
- رضایی دولت آبادی، حسین؛ حیدری سلطان آبادی، حسن؛ بوستانی، حمیدرضا؛ کریمی سیمکانی، صادق. (۱۳۹۲). بررسی عوامل تأثیرگذار بر تأخیر انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۲۱، ۸۲-۵۱
- کیقبادی، امیررضا، فتحی، سمیه. (۱۳۹۷). تأثیر تأخیر غیر عادی گزارش حسابرسی و ضعف در کنترل‌های داخلی و کیفیت حسابرسی بر ریسک سقوط قیمت سهام، دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۵)،
- مشایخ، شهناز، حامدی، فاطمه، فرزانه کارگر، اسماعیل. (۱۴۰۰). نقش تأخیر گزارش حسابرسی بر ارتباط بین نوسان‌پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی، دانش حسابداری مالی، ۹ (۱)، ۷۷-۵۵.
- مشهورالحسینی، سید محمدرضامینی، فاطمه. (۱۴۰۱). مروری جامع بر ادبیات و عوامل موثر بر تاخیر در گزارش حسابرسی و ارتباط آن با برخی مفاهیم مالی، فصلنامه دانش کارآفرینی ۲ (۲)، ۶۸-۹۰.
- Accounting Standards Setting Committee. (2012). *Auditing Standards*. Tehran: Audit Organization. (in Persian)
- Accounting Standards Setting Committee. (2014). *Accounting Standards*. Tehran: Audit Organization. (in Persian)
- Abernathy, J. L., Barnes, M., Stefaniak, C., & Weisbarth, A. (2017). *An International Perspective on Audit Report Lag: A Synthesis of the Literature and*



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 15/ No. 60/ Winter 2026*

## **The effect of tax risk on audit report delay**

**Gholamreza Soleymani Amiri**

Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran,

[gh.soleymani@alzahra.ac.ir](mailto:gh.soleymani@alzahra.ac.ir)

**Nasrin varmazyar**

Phd student, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University Tehran, Iran,

Corresponding author

[varmaziar\\_sky.2667@yahoo.com](mailto:varmaziar_sky.2667@yahoo.com)

### **Abstract**

The audit report results are one of the tools to ensure the correctness of the financial statements information. If this report is provided to the users with delay, it can affect the investors' expectations from the financial statements, as well as the possibility of reducing the reliability of the information and reducing the timeliness of the information. The main purpose of this research is to investigate the effect of tax risk on audit report delay. For this purpose, the data of 129 companies of Tehran Stock Exchange were selected during the period of 1392-1401 and analyzed using multiple regression models. The results showed that tax risk has a direct and significant effect on the delay of the audit report, with a coefficient of 0.583 and according to the accepted error level (0.002), the research hypothesis is confirmed at the 95% confidence level. The results related to the determination coefficient showed that almost 96% of the changes in the dependent variable are explained by the independent and control variables. The present research findings add to the growing literature on the relationship between corporate tax and audit, and to the literature on the distinction between the level and risk of corporate tax avoidance strategies.

**Key words:** Tax Risk, Audit Report Delay, Tax Avoidance, Tehran Stock Exchange

