

Research Paper

## The impact of tax avoidance on the coping strategies of audit risk: The mediator role of financial statements readability

Abbas Ali Daryaei<sup>1</sup> , Seyed Sepehr Mousavi<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Associate professor of Accounting, Faculty of Social Science, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran

a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir (Corresponding Author)


<sup>2</sup>M.A. in Accounting, Faculty of Social Science, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran | sepehrmosavi@yahoo.com

Received: 2024/04/26 Accepted: 2024/06/19

### Abstract

The present study aimed to examine the effect of tax avoidance on the coping strategies of audit risk (namely prolonged audit report lag, enhanced audit fee, and modified opinion) of financial statements. The statistical sample is made up of the TSE-listed companies between the years 2012 and 2020. Research hypotheses are tested by using panel data and applying multiple-linear and logistic regression. The findings revealed no significant relationship between tax avoidance with audit report lag and audit fee; however, tax avoidance and modified opinion were positively correlated. This means that an increase in tax avoidance enhances modified opinion. The readability of financial statements with text length proxy also had a weakening effect on the relationship between tax avoidance and modified opinion. The result indicates that auditors primarily use modified opinion (qualified or disclaimer of opinion) so as to cover the tax avoidance risk. This could be due to the fierce competition surrounding audit fees in Iran or the low level of financial statements readability. The result is affected by the audit fee, modified opinion, audit report lag, tax avoidance, and financial statements readability.

**Keywords:** Audit fee, Modified opinion, Audit report lag, Tax avoidance, Financial statements readability.

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2024.199014>

## اثر اجتناب مالیاتی بر استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی: نقش تعدیل‌گر خوانایی صورت‌های مالی

عباسعلی دریائی<sup>۱</sup>، سیدسپهر موسوی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران  
a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup> کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران  
sepehrmosavi@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۳۰

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی اثر اجتناب مالیاتی بر استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی شامل افزایش وقفه زمانی گزارش حسابرس، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و اظهار نظر تعدیل‌شده حسابرس است و همچنین نقش تعدیل‌گر خوانایی صورت‌های مالی بر این روابط مورد بررسی واقع می‌شود. نمونه آماری پژوهش از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه سال‌های ۱۳۹۱-۱۳۹۹ انتخاب شده است. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی و به کارگیری رگرسیون چندگانه خطی و لجیستیک آزمون شدند. مطابق با یافته‌های پژوهش اجتناب مالیاتی بر متغیرهای وقفه زمانی گزارش حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی فاقد اثرگذاری است؛ اما اجتناب مالیاتی بر اظهار نظر تعدیل‌شده حسابرس دارای اثر مثبت است. به این معنا که با افزایش اجتناب مالیاتی، ارائه اظهار نظر تعدیل‌شده نیز افزایش می‌یابد. خوانایی صورت‌های مالی با معیار شاخص طول متن دارای اثر تضعیف‌کننده بر تأثیر اجتناب مالیاتی بر اظهار نظر تعدیل‌شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان بیشتر از ارائه اظهار نظر تعدیل‌شده (مشروط یا عدم اظهار نظر) برای پوشش ریسک ناشی از اجتناب مالیاتی استفاده می‌کنند. این موضوع می‌تواند ناشی از رقابت شدید در نرخ حق‌الزحمه حسابرسی در ایران و قدرت چانه‌زنی کم حسابرس در این موضوع باشد، زیرا وقفه زمانی گزارش حسابرس مرتبط با تلاش حسابرسی است و تلاش حسابرس تحت تأثیر محدودیت‌های ناشی از بودجه زمانی کار حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی قرار دارد.

**واژگان کلیدی:** اجتناب مالیاتی، اظهار نظر تعدیل‌شده حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی، خوانایی صورت‌های مالی، وقفه زمانی گزارش حسابرس.

## ۱. مقدمه

اجتناب مالیاتی، یک استراتژی مهم برای شرکت‌ها است (چن و همکاران، ۲۰۱۴) و منظور از آن تلاش شرکت‌ها در جهت کاهش مالیات پرداختنی است (رستمی و همکاران، ۱۴۰۲) که این امر به اعتقاد هانلون و هیتزمان (۲۰۱۰) با زنجیره‌ای متشکل از فعالیت‌ها، برنامه‌های استراتژیک کاملاً قانونی و پیش‌رونده در اخذ معافیت مالیاتی صورت می‌پذیرد و باعث به وجود آمدن فضای خاکستری در افشای اطلاعات و گزارش‌های مالی و مالیاتی به ذی‌نفعان می‌گردد و در نهایت منجر به افزایش برخی پیچیدگی‌ها در گزارشگری مالی شرکت و کاهش شفافیت آن می‌شود. کاهش شفافیت و افزایش پیچیدگی‌ها موجب سخت‌تر شدن فرآیند قضاوت حرفه‌ای حسابرس است؛ از این رو در شرکت‌هایی که در سطح اجتناب مالیاتی بالاتری قرار دارند، حسابرس ریسک بیشتری را احساس می‌کند و با توجه به ریسک درک شده اقدام به طراحی استراتژی‌های مناسب در جهت پوشش ریسک خود را می‌کند.

بشیری‌منش و صمیمی (۱۴۰۰) مهم‌ترین استراتژی حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی را افزایش حجم رسیدگی‌ها بیان کردند که منجر به تلاش بیشتر حسابرسان و افزایش حق‌الزحمه حسابرسی به دلیل صرف زمان بیش‌تر از سوی آنان می‌شود. با افزایش حجم رسیدگی‌ها نیز وقفه زمانی گزارش حسابرس افزایش می‌یابد؛ آنان همچنین ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده و کناره‌گیری حسابرس را به‌عنوان استراتژی‌های دیگر حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی نام برده‌اند. در پژوهش حاضر سه رویکرد پوشش ریسک حسابرسی به‌عنوان معرف استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی ناشی از اجتناب مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. این سه رویکرد عبارت‌اند از: افزایش وقفه زمانی گزارش حسابرس، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده؛ همچنین نقش تعدیل‌گر خوانایی صورت‌های مالی به‌عنوان زمینه‌ساز بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرس و تضعیف‌کننده رابطه اجتناب مالیاتی و استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

اجتناب مالیاتی نوعی استراتژی درون شرکتی است و درک حسابرسان نسبت به استراتژی‌های کسب و کار صاحبکاران یکی از مهمترین بخش‌های ارزیابی ریسک و برنامه‌ریزی حسابرسی از طریق مدل‌های ریسک حسابرسی است (ممرآبادی و همکاران، ۱۳۹۹). فهم روابط موجود بین اجتناب مالیاتی و استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی و نقش خوانایی صورت‌های مالی در این بین می‌تواند به تصمیم‌گیری‌های حسابرس در مقطع پذیرش کار، تعیین حق‌الزحمه حسابرسی، الحاق متمم قرارداد حسابرسی و برنامه‌ریزی حسابرسی کمک می‌کند. پرسش اصلی پژوهش حاضر این است که آیا اجتناب مالیاتی بر استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی اثرگذار است و خوانایی صورت‌های مالی نقش تعدیل‌گر بر رابطه این دو متغیر دارد یا خیر.

دانش‌افزایی پژوهش حاضر مربوط به آزمون نقش تعدیل‌گر خوانایی صورت‌های مالی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی و نحوه اندازه‌گیری متغیر خوانایی صورت‌های مالی است. خوانایی با استفاده از شاخص طول متن و شاخص فوگ در محدوده مشخص پنج یادداشت از صورت‌های مالی شامل: حساب‌های دریافتی، مالیات، تعهدات و بدهی‌های احتمالی، معاملات با اشخاص وابسته و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه است. این یادداشت‌ها حاوی نکات مهمی در رابطه با موضوع فعالیت اصلی، انحرافات و مخاطرات پیش‌روی شرکت است. غالب پژوهش‌های پیشین در ایران (بشیری‌منش و صمیمی، ۱۴۰۰؛ کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۹؛ رضائی پیته نوئی و صفری گرایلی، ۱۳۹۷) برای شاخص فوگ، از نمونه‌گیری تصادفی سه دسته یکصد کلمه‌ای از ابتدا، میانه و انتهای صورت‌های مالی استفاده کرده‌اند که این روش تصادفی توأم با خطای بیش‌تری است و در مقالات خارجی کم‌تر استفاده شده‌است.

در ادامه پژوهش در چهار بخش کلی ارائه شامل: مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲.۱. اجتناب مالیاتی و وقفه زمانی گزارش حسابر

اجتناب مالیاتی خود یکی از محرک‌های مدیریت سود است (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۶). برای نمونه هموارسازی سود، مدیریت سود بر اساس اقلام تعهدی و واقعی، زمانبندی هوشمندانه معاملات، تغییر روش‌ها و برآوردهای حسابداری از جمله رویکردهایی هستند که مدیریت با انگیزه اجتناب مالیاتی مبادرت به انجام آن‌ها می‌نماید تا با کاهش سود، مأخذ محاسبه مالیات نیز کم شود. بکارگیری این رویکردها موجب افزایش پیچیدگی‌ها در صورت‌های مالی و کاهش کیفیت گزارشگری می‌گردد. از این رو قضاوت حرفه‌ای حسابر در چهار اخلاص شده و ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد. یکی از رویکردهای حسابر در جهت پوشش ریسک حسابرسی، افزایش تلاش خود جهت افزایش شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر حرفه‌ای است و افزایش وقفه زمانی گزارش حسابر نشان‌دهنده‌ای از تلاش بیشتر حسابر است (آبرناسی و همکاران، ۲۰۱۷).

بائه (۲۰۱۶) نتیجه گرفت که بین اجتناب مالیاتی و ساعات کار حسابرسی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. ناصری (۱۳۹۷) نیز رابطه اجتناب مالیاتی با تلاش حسابر با معیارهای به‌هنگام بودن گزارش حسابرسی، کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی مورد آزمون قرارداد. یافته‌های پژوهش او حاکی از تأثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر تلاش‌های حسابرسی شامل به‌هنگام بودن گزارش حسابرسی، کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی است. گونتارا و کلیف (۲۰۲۱) و کرمی (۱۴۰۰) رابطه مثبت و معنادار بین وقفه زمانی گزارش حسابر و اجتناب مالیاتی را گزارش کردند.

**۲.۲. اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی**

حق الزحمه حسابرسی تابعی از بهای تمام‌شده خدمات بکاررفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادرشده، یا همان ریسک حسابرسی می‌باشد (نایب‌زاده و بنی‌مهد، ۱۳۹۷). این بیان مطابق الگو بیان‌شده سیمونک (۱۹۸۰) در رابطه با حق الزحمه حسابرسی است. در این الگو از دو جزء کار حسابرسی و زیان مورد انتظار به عنوان عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی نام برده شده است. اجتناب مالیاتی رویکردی از جانب مدیریت است که بر میزان کار حسابرسی و زیان مورد انتظار (ریسک) حسابرس مؤثر است. آذین‌فر و همکاران (۱۳۹۸) رابطه مثبت و معنادار بین ریسک مالی و عملیاتی با قیمت‌گذاری حسابرسی را گزارش کردند. با افزایش ریسک ناشی از اجتناب مالیاتی، حسابرس نیازمند تلاش بیش‌تری است که این امر با افزایش بودجه زمانی عملیات حسابرسی امکان پذیر است. این موضوع نیز ضرورت افزایش حق الزحمه حسابرسی را به دنبال دارد. ریسک بالای حسابرسی ناشی از اجتناب مالیاتی زیان مورد انتظار حسابرسی را نیز افزایش می‌دهد و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی افزایش خواهد یافت.

داناهو و نکل (۲۰۱۴) بیان داشتند که پیچیدگی وضعیت مالیاتی شرکت بر تصمیمات حسابرسان در طی فرآیند رسیدگی مؤثر است و در شرکت‌هایی با وضعیت پرریسک مالیاتی، حسابرسان حق الزحمه بیش‌تری می‌طلبند. آبرناسی و همکاران (۲۰۱۹) و پورحیدری و گل‌محمدی شکوری (۱۳۹۴) نیز رابطه مثبت و معنادار بین ریسک مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی را گزارش کردند. صالحی و همکاران (۲۰۲۰)، ناینجیا (۲۰۱۸)، مارتینز و لسا (۲۰۱۴) و نصیرزاده و غلامی (۱۳۹۵) نشان دادند که بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معنادار برقرار است. تلخابی و همکاران (۱۳۹۶) نیز نتیجه گرفتند که اجتناب مالیاتی منجر به انحراف از الگوی استاندارد حق الزحمه می‌شود و دستمزدهای حسابرسی را افزایش می‌دهد.

**۳.۲. اجتناب مالیاتی و اظهارنظر تعدیل‌شده**

اجتناب مالیاتی از دو طریق می‌تواند منجر به ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده از جانب حسابرس گردد: اول اینکه یکی از رویکردهای اجتناب مالیاتی فعالیت‌های متهورانه نظیر مدیریت سود است که زمینه انحراف از استانداردهای حسابداری را فراهم می‌کند. این انحراف‌ها در صورت بااهمیت بودن و عدم اصلاح مدیریت موجب ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده از جانب حسابرس می‌گردد. دوم، ایجاد وقفه زمانی بیش‌تر در خروج جریان وجه نقد از شرکت یا تلاش برای کاهش پرداخت مالیات با بهره‌گیری از قوانین و مقررات رفتاری در چارچوب فعالیت‌های قانونی اجتناب مالیاتی است. اما توجه به روند طولانی رسیدگی و به قطعیت رسیدن نهایی مالیات در قانون مالیات‌های ایران، شرکت‌ها اقدام به شناسایی هزینه مالیات نمی‌کند و حسابرس در مواردی که ارقام ذخیره گرفته نشده هزینه مالیات بااهمیت باشد، با توجه به انحراف از استاندارد حسابداری،

اقدام به تعدیل گزارش خود می‌کند. بنابراین ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده از بابت درج بند مالیاتی در مبانی اظهارنظر حسابرس نیز از پیامدهای اجتناب مالیاتی است. قیطاسی و قنبری (۱۳۹۷) و فروغی و همکاران (۱۳۹۳) نشان دادند که بین معیارهای اجتناب از پرداخت مالیات و گزارش غیرمقبول حسابرس رابطه مثبت وجود دارد. همتی و همکاران (۱۳۹۸) نیز رابطه مثبت بین اجتناب مالیاتی و اظهارنظر تعدیل‌شده حسابرس را گزارش کردند. صالحی و همکاران (۲۰۲۰) نیز رابطه مثبت بین اظهارنظر تعدیل‌شده و اجتناب مالیاتی را گزارش کردند.

#### ۴،۲. نقش تعدیل‌گر خوانایی صورت‌های مالی بر اثرگذاری اجتناب مالیاتی بر استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی

کیفیت محیط اطلاعاتی با کاهش رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت، مکانیزمی مؤثر بر کاهش اجتناب مالیاتی است (صفری‌گرایی و پیتنه‌نوئی، ۱۳۹۷) و محیط‌های اطلاعاتی با کیفیت‌تر با ریسک مالیاتی کم‌تری مواجه هستند (کرمی و همکاران، ۱۳۹۹). بخشی از محیط اطلاعاتی شامل اطلاعات عمومی است که در قالب صورت‌های مالی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد، از این رو خوانایی ضعیف در این جزء از محیط اطلاعاتی می‌تواند زمینه‌ساز رویکرد سوء مدیریت و یا اجتناب مالیاتی باشد.

خوانایی صورت‌های مالی، نحوه بیان صورت‌های مالی را بهبود می‌بخشد و موجب می‌شود که قضاوت حرفه‌ای حسابرس تسهیل شود. به این معنا که فرآیند تصمیم‌گیری حسابرس با بهبود سرعت درک او از متن صورت‌های مالی کوتاه‌تر می‌شود. از این رو خوانایی صورت‌های مالی این زمینه را فراهم می‌سازد که میزان نیاز به استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی در پاسخ به اجتناب مالیاتی کم‌تر شود. یکی از روش‌های اثربخش اجتناب مالیاتی، مبهم‌سازی اطلاعات ارائه‌شده به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از جمله مقامات مالیاتی است (نگوین، ۲۰۲۰). خوانایی صورت‌های مالی می‌تواند اطلاعات شفاف‌تری را برای حسابرسان فراهم آورد و قضاوت حرفه‌ای آنان را هموارتر نماید.

حصارزاده و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود خوانایی گزارشگری مالی را به عوامل اختیاری و ذاتی تفکیک کردند و نتیجه گرفتند که خوانایی عمدتاً نتیجه‌ی اصول بنیادی شرکت است تا انتخاب‌های مدیریتی. از این رو خوانایی ضعیف صورت‌های مالی می‌تواند نتیجه رویکردهای سوء مدیریت در گزارشگری شرکت‌ها باشد. برای مثال: احمدی و قائمی (۱۳۹۷) رابطه معنادار بین مدیریت سود واقعی و خوانایی صورت‌های مالی گزارش کردند؛ بدین معنا که در سالی که شرکت اقدام به مدیریت سود واقعی می‌کند، گزارش سالانه خود را در آن سال با خوانایی کم‌تری منتشر می‌کند.

بلانکو و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خود چنین نتیجه گرفتند که خوانایی پایین گزارش‌های سالانه مالی سبب افزایش تلاش حسابرسی می‌شود و به‌طور خاص، خوانایی کم‌تر گزارش سالانه با وقفه‌زمانی بیشتر

گزارش حسابرسی مرتبط است. یافته‌های بشیری‌منش و صمیمی (۱۴۰۰) و کاظمی‌علوم و همکاران (۱۳۹۹) نشان داد که با افزایش میزان پیچیدگی و ابهام متن صورت‌های مالی (کاهش خوانایی صورت‌های مالی) حسابرسان وقت بیشتری برای انجام فرآیند حسابرسی صرف کرده و در نتیجه وقفه زمانی گزارش حسابرس افزایش می‌یابد.

پژوهش‌های پراتاما و همکاران (۲۰۲۲)، نگوین (۲۰۲۰)، یوسفوند و همکاران (۱۴۰۰) رابطه منفی بین اجتناب مالیاتی و خوانایی گزارشگری مالی را گزارش کردند. اینگر و همکاران (۲۰۱۸) رابطه مثبت بین اجتناب مالیاتی و خوانایی یادداشت‌های مالیاتی برای شرکت‌هایی با اجتناب مالیاتی کمتر از میانگین سال صنعت گزارش کردند و در مقابل، یک ارتباط منفی بین اجتناب مالیاتی و خوانایی یادداشت‌های مالیاتی برای شرکت‌هایی با سطوح اجتناب مالیاتی بالاتر از میانگین سال صنعت را، نتیجه گرفتند. خانی معصوم آبادی و رجب دری (۱۳۹۸) رابطه دوسویه و معناداری بین خوانایی گزارش‌های مالی و سیاست متهورانه مالیاتی را گزارش کردند.

### ۳. فرضیه‌های پژوهش

باتوجه به مبانی نظری و پیشینه بیان‌شده، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شد:

- فرضیه ۱: اجتناب مالیاتی بر وقفه زمانی گزارش حسابرس اثر مثبت دارد.
- فرضیه ۲: خوانایی صورت‌های مالی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و وقفه زمانی گزارش حسابرس اثر تضعیف‌کننده دارد.
- فرضیه ۳: اجتناب مالیاتی بر حق‌الزحمه حسابرسی اثر مثبت دارد.
- فرضیه ۴: خوانایی صورت‌های مالی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی اثر تضعیف‌کننده دارد.
- فرضیه ۵: اجتناب مالیاتی بر ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده اثر مثبت دارد.
- فرضیه ۶: خوانایی صورت‌های مالی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده اثر تضعیف‌کننده دارد.

### ۴. روش پژوهش

جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۹ است. برای بدست آوردن نمونه در دسترس آزمون (بر حسب مشاهده) از روش حذف سیستماتیک استفاده شد. در جهت همسان‌سازی نمونه آماری در همه الگوها محدودیت عدم

انتشار جداگانه حق الزحمه حسابرسی برای تعیین نمونه آماری پژوهش اعمال گردید و در جهت حداکثرسازی تعداد نمونه آماری از پانل نامتوازن استفاده شد. جمع‌آوری داده‌های پژوهش با استفاده از صورت‌های مالی منتشره در سامانه کدال و نرم افزار رهاورد نوین انجام گردید. سپس نسبت‌ها و شاخص‌های مورد نیاز در پژوهش در نرم افزار اکسل محاسبه شد و داده‌های نامناسب و پرت متغیرهای پژوهش حذف شدند. تجزیه و تحلیل توصیفی و استنباطی داده‌های پژوهش با استفاده از نرم افزارهای Eviews12 و Stata17 انجام شد.

جدول ۱. غربال‌گری جامعه آماری در بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹

تعداد مشاهدات (سال-شرکت)	شرح
۵۴۴۹	کل مشاهدات در کدال طی دوره پژوهش (۱۳۹۱-۱۳۹۹)
(۱۶۴۱)	مشاهدات شرکت‌های مالی شامل صندوق‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری، بیمه‌ها، لیزینگ‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری
(۱۵۲۳)	مشاهدات شرکت‌های پذیرفته شده در خارج از بازار بورس (فرا بورس)
(۱۱۳۰)	مشاهداتی که حق الزحمه حسابرسی را جداگانه افشا نکرده‌اند.
(۱۱۲)	مشاهداتی دارای زبان تأیید شده مالیاتی یا مالیات قطعی صفر
(۱۳۳)	مشاهداتی که مالیات قطعی در آنها تا زمان انجام پژوهش انتشار نیافته است.
(۱۰)	مشاهداتی که تحت تأثیر تغییر سال مالی فاقد یک دوره دوازده ماهه قابل مقایسه‌اند.
(۶۱)	مشاهدات قبل از پذیرش در بورس و مشاهدات پرت
۸۳۹	مشاهدات باقی مانده پس از غربال‌گری

#### ۱.۴. مدل‌ها و متغیرها

باتوجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، مدل پژوهش از نوع رگرسیون چند متغیره است. بنابراین، مدل‌های ۱ تا ۶ مطابق با خروجی رگرسیون گام به گام به ترتیب برای آزمون فرضیه‌های ۱ تا ۶ انتخاب شده است.

مدل ۱:

$$\begin{aligned}
 ART_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 PBT_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 LIQ_{i,t} + \beta_5 GROWTH_{i,t} \\
 & + \beta_6 AGE_{i,t} + \beta_7 ZSCORE_{i,t} + \beta_8 RECINV_{i,t} + \beta_9 SPECIALAUDITOR_{i,t} \\
 & + \beta_{10} AUDITORCHANGE_{i,t} + \beta_{11} AUDITCLAUSE_{i,t} + \beta_{12} FOREIGN_{i,t} \\
 & + \beta_{13} SUBS_{i,t} + \beta_{14} CONOWN_{i,t} + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{i,t}
 \end{aligned}$$



مدل ۲:

$$\begin{aligned} ART_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 PBT_{i,t} + \beta_2 READABILITY_{i,t} + \beta_3 READABILITY * PBT_{i,t} \\ & + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 LIQ_{i,t} + \beta_7 GROWTH_{i,t} + \beta_8 AGE_{i,t} + \beta_9 ZSCORE_{i,t} \\ & + \beta_{10} RECINV_{i,t} + \beta_{11} SPECIALAUDITOR_{i,t} + \beta_{12} AUDITORCHANGE_{i,t} \\ & + \beta_{13} AUDITCLAUSE_{i,t} + \beta_{14} FOREIGN_{i,t} + \beta_{15} SUBS_{i,t} + \beta_{16} CONOWN_{i,t} \\ & + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

مدل ۳:

$$\begin{aligned} AUDITFEE_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 PBT_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} \\ & + \beta_5 ZSCORE_{i,t} + \beta_6 GROWTH_{i,t} + \beta_7 AGE_{i,t} + \beta_8 AFS_{i,t} \\ & + \beta_9 SPECIALAUDITOR_{i,t} + \beta_{10} AUDITORCHANGE_{i,t} + \beta_{11} FOREIGN_{i,t} \\ & + \beta_{12} SUBS_{i,t} + \beta_{13} CONOWN_{i,t} + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

مدل ۴:

$$\begin{aligned} AUDITFEE_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 PBT_{i,t} + \beta_2 READABILITY_{i,t} \\ & + \beta_3 READABILITY * PBT_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 ZSCORE_{i,t} + \beta_8 \\ & GROWTH_{i,t} + \beta_9 AGE_{i,t} + \beta_{10} AFS_{i,t} + \beta_{11} SPECIALAUDITOR_{i,t} \\ & + \beta_{12} AUDITORCHANGE_{i,t} + \beta_{13} FOREIGN_{i,t} + \beta_{14} SUBS_{i,t} + \beta_{15} CONOWN_{i,t} \\ & + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

مدل ۵:

$$\begin{aligned} MO_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 PBT_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 ZSCORE_{i,t} + \beta_5 AFS_{i,t} \\ & + \beta_6 SPECIALAUDITOR_{i,t} + \beta_7 AUDITORCHANGE_{i,t} + \beta_8 FOREIGN_{i,t} \\ & + \beta_9 SUBS_{i,t} + \beta_{10} CONOWN_{i,t} + \beta_{11} GROWTH_{i,t} + \sum \beta_j IndustryDum \\ & + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

مدل ۶:

$$\begin{aligned} MO_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 PBT_{i,t} + \beta_2 READABILITY_{i,t} + \beta_3 READABILITY * PBT_{i,t} \\ & + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 ZSCORE_{i,t} + \beta_7 AFS_{i,t} + \beta_8 SPECIALAUDITOR_{i,t} + \beta_9 \\ & AUDITORCHANGE_{i,t} + \beta_{10} FOREIGN_{i,t} + \beta_{11} SUBS_{i,t} + \beta_{12} CONOWN_{i,t} + \beta_{13} \\ & GROWTH_{i,t} + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

### متغیرهای وابسته

وقفه زمانی گزارش حسابرس (ART): لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرس. این تعریف عملیاتی از وقفه زمانی گزارش حسابرس (تأخیر گزارش حسابرس) در پژوهش‌های لی و همکاران (۲۰۲۲)، کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۹) و بشیری منش و صمیمی (۱۴۰۰) نیز استفاده شده است.

اظهار نظر تعدیل شده (MO): اگر اظهار نظر حسابرس تعدیل شده باشد، یک و در غیر این صورت صفر. حق الزحمه حسابرسی (AUDIT FEE): این متغیر با لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی (به ریال) که بطور جداگانه در یادداشت هزینه‌های عمومی، اداری و فروش افشا شده، اندازه‌گیری شده است. این تعریف عملیاتی از حق الزحمه حسابرسی در پژوهش‌های لی و همکاران (۲۰۲۲)، کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۹) و بشیری منش و صمیمی (۱۴۰۰) نیز استفاده شده است.

### متغیر مستقل: اجتناب مالیاتی - تفاوت دائمی مالیات (PBT)

اسلیمرد (۲۰۰۴) نوع مشروع اجتناب مالیاتی را ناشی از تفاوت قوانین مالیاتی و اصول پذیرفته شده حسابداری دانست. اما اجتناب مالیاتی محدود به این نوع نیست بلکه اجتناب مالیاتی طیفی از استراتژی‌ها است که یک سوی آن فعالیت‌های قانونی است و سوی دیگر آن فعالیت متهورانه است (هانلون و هیزمن، ۲۰۱۰). بهره‌گیری شرکت از برخی مفاد قانونی نظیر معافیت مالیاتی صادرات، معافیت مالیاتی مناطق محروم یا ویژه اقتصادی، معافیت سود سرمایه‌گذاری در شرکت‌های بورسی یا معافیت سود سپرده بانکی و معافیت فعالیت‌های کشاورزی و دامپروری و سایر معافیت‌های مرتبط با عملیات شرکت که در سال‌های گذشته شرایط احراز این معافیت‌ها کسب، اعمال و مورد تأیید میزبان مالیاتی قرار گرفته، به‌طور مستقیم موجب افزایش ریسک حسابرسی نخواهند شد. بهره‌گیری از این معافیت‌های قانونی در دامنه مشروع اجتناب مالیاتی قرار می‌گیرد. حال آنکه فعالیت‌های متهورانه‌تر موجب افزایش ریسک حسابرسی خواهند شد و حسابرس در مواجهه با این ریسک ناشی از این فعالیت‌ها اقدام به اجرا استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی می‌پردازد. بر طبق این مبانی در این پژوهش از تفاوت بین مالیات قطعی و مالیات ابرازی (اختلاف دائمی مالیات) به مجموع دارایی‌های اول دوره برای تعریف عملیاتی اجتناب مالیاتی استفاده می‌شود. خریدار و همکاران (۱۴۰۲) نیز تفاوت بین مالیات ابرازی و قطعی را به‌عنوان شکاف مالیاتی تعریف نموده‌اند. سود مشمول مالیات ابرازی توسط مدیریت، با انگیزه اجتناب مالیاتی و مدیریت سود ممکن است با کم‌نمایی درآمدها و یا بیش‌نمایی هزینه‌ها همراه باشد و سود مشمول مالیات قطعی از نظر سازمان مالیاتی بر طبق رسیدگی میزبان مالیاتی و معیارهای آن سازمان محاسبه شده و بر پایه آن مالیات اخذ می‌شود. در تعیین سود مشمول مالیات قطعی، میزبان مالیاتی برخی هزینه‌های غیرقابل قبول که ممکن است با انگیزه مدیریت سود و اجتناب مالیاتی در اظهارنامه و صورت‌های مالی مؤدی منعکس شده باشند را حذف می‌کنند. رویکرد اختلاف دائمی مالیات که به بیان دسای و دارماپالا (۲۰۰۶) منجر به ایجاد سپر مالیاتی جهت کاهش مالیاتی پرداختی می‌شود، رویکرد تفاضلی از نظرهای مدیریت و میزبان مالیاتی نسبت به درآمد مشمول و نرخ مؤثر مالیاتی است. تفاضل این دو رویکرد در محاسبه سود می‌تواند معیار مناسبی برای اجتناب مالیاتی با

فعالیت‌های متهورانه باشد که بر ریسک حسابرسی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثر است. این تعریف عملیاتی از اجتناب مالیاتی در پژوهش رضایی و جعفری نیارکی (۱۳۹۴) نیز اعمال شده است.

### متغیر تعدیل‌گر: خوانایی صورت‌های مالی (READABILITY)

در این پژوهش از دو معیار شاخص طول متن و شاخص فوگ برای اندازه‌گیری خوانایی صورت‌های مالی استفاده می‌شود. با این تفاوت که در این پژوهش این دو شاخص در محدوده مشخصی از متن صورت‌های مالی استخراج می‌شود. این محدوده مشخص شامل پنج یادداشت صورت‌های مالی نمونه آماری است که شامل یادداشت‌های حساب‌های دریافتی، مالیات، بدهی‌ها و تعهدات احتمالی، معاملات با اشخاص وابسته و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی) می‌باشد. شاخص طول متن از رابطه ۱ محاسبه می‌شود و در پژوهش‌های لئو و همکاران (۲۰۱۸) و رمضان احمدی و همکاران (۱۴۰۱) مورد استفاده قرار گرفته است.

رابطه (۱) 
$$\text{Ln}(\text{تعداد کلمات متن}) = \text{شاخص طول متن}$$

شاخص فوگ از رابطه ۲ محاسبه می‌شود. در پژوهش‌های آبرناسی و همکاران (۲۰۱۹)، اینگر و همکاران (۲۰۱۸)، حسن (۲۰۱۷)، رمضان احمدی و همکاران (۱۴۰۱) و کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۹) نیز مورد استفاده قرار گرفته است.

رابطه (۲) 
$$\text{درصد کلمات پیچیده} + \text{میانگین تعداد کلمات در هر جمله} \times ۰/۴ = \text{شاخص فوگ}$$

هرچه میزان شاخص طول متن و شاخص فوگ بیش‌تر باشد، نشان از خوانایی کمتر متن است. به این دلیل مقدار محاسبه شده در عدد ۱- ضرب می‌شود تا معیار مستقیمی از شاخص خوانایی بدست آید. کلمات سه هجایی و بالاتر به‌عنوان کلمه پیچیده اندازه‌گیری می‌شود. تفسیر شاخص فوگ به این صورت انجام می‌پذیرد: شاخص (۸-۱۰) متن آسان؛ شاخص (۱۰-۱۲) متن قابل قبول؛ شاخص (۱۴-۱۲) متن مناسب؛ شاخص (۱۴-۱۸) متن سخت و شاخص (۱۸ به بالا) متن پیچیده.

متن یادداشت‌های تعیین شده برای سنجش خوانایی صورت‌های مالی می‌تواند حاوی موضوعاتی باشد که مورد توجه تصمیم‌گیران قرار گرفته و ریسک‌های آتی شرکت در آن‌ها منعکس شده است و از طرفی موضوعاتی که مرتبط با اجتناب مالیاتی یا انگیزه‌های اجتناب مالیاتی است را می‌توان از آنها استنباط نمود. یادداشت حساب‌های دریافتی مرتبط با چرخه عملیاتی شرکت و فروش در آن است. موارد مرتبط با سیاست‌های فروش، مشتریان عمده، دوره وصول مطالبات و میزان ذخیره‌گیری از مطالبات مشکوک‌الوصول و سایر موضوعات بااهمیت مرتبط با فروش در این یادداشت منعکس می‌شوند. بر طبق نتایج پژوهش‌های طایفه و همکاران (۱۳۹۷) و پارک (۲۰۱۸) معاملات با اشخاص وابسته نیز بر اجتناب مالیاتی اثرگذار است و هرچه میزان گردش و پیچیدگی معاملات شرکت بیشتر باشد، آن شرکت بیشتر به‌دنبال اجتناب مالیاتی

است. یادداشت مالیات نیز حاوی ادعاهای شرکت در موضوع ماهیت و استنادهای آن به قوانین و مفرع‌های قانونی است که ارتباط مستقیمی با اجتناب مالیاتی دارد. یادداشت‌های تعهدات و بدهی‌های احتمالی و رویدادهای بعد از ترازنامه نیز حاوی بیان ریسک‌ها و رویدادهای احتمالی هستند که نیاز احتمالی شرکت به نقدینگی را منعکس می‌کنند. با اهمیت بودن حجم این ریسک‌ها می‌تواند حاکی از وجود انگیزه اجتناب مالیاتی جهت حفظ نقدینگی در شرکت در برابر ریسک‌ها و مخاطرات آتی باشد.

### متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی کل فروش (به ریال) شرکت در پایان سال مالی

اهرم مالی (LEV): نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها

بازده دارایی‌ها (ROA): نسبت سودخالص به کل دارایی‌ها

نقدشوندگی (LIQ): نسبت دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی جاری

رشد شرکت (GROWTH): نسبت افزایش فروش شرکت سال جاری نسبت به سال قبل

توانایی مالی (ZSCORE): مطابق با مدل آلتمن (۱۹۸۳) برابر است با:

$$ZSCORE = 0.717X_1 + 0.847X_2 + 3.107X_3 + 0.420X_4 + 0.998X_5$$

$X_1$ : سرمایه در گردش تقسیم بر جمع دارایی‌ها؛  $X_2$ : سود انباشته تقسیم بر جمع دارایی‌ها؛

$X_3$ : سود عملیاتی تقسیم بر جمع دارایی‌ها؛  $X_4$ : ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تقسیم بر جمع

بدهی‌ها؛  $X_5$ : فروش (درآمد عملیاتی) تقسیم بر جمع دارایی‌ها.

اعداد کم‌تر از ۱/۲۳ شاخص توانایی مالی نشان‌دهنده ریسک بالای ورشکستگی، اعداد بین ۱/۲۳ تا ۱/۲۹ شاخص توانایی مالی نشان‌دهنده عدم قطعیت وضعیت شرکت است و اعداد بیش از ۲/۹ این شاخص

نشان‌دهنده ریسک کم شرکت است.

سن شرکت (AGE): لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ پذیرش شرکت در بورس تا پایان دوره زمانی پژوهش.

تمرکز مالکیت (CONOWN): نسبت مالکیت سهامدار با بیشترین تعداد سهام در شرکت.

پیچیدگی مالی (RECINV): جمع حساب‌های دریافتی و موجودی کالا تقسیم بر کل دارایی‌ها.

اندازه حسابرس (AFS): اگر شرکت حسابرسی جز مؤسسات حسابرسی رتبه اول بورس اوراق بهادار بود، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

حسابرس خاص (SPECIALAUDITOR): اگر حسابرس سازمان حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی مفیدراهر بود، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

تغییر حسابرس (AUDITORCHANGE): در صورتی که شرکت تغییر حسابرس را تجربه کرده بود، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر

فروش صادراتی (FORIGN): اگر شرکت دارای فروش صادراتی بود، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

شرکت فرعی (SUBS): اگر شرکت دارای شرکت فرعی بود، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

## ۵. یافته‌های پژوهش

### ۱.۵. آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش با پارامترهای توصیفی مشتمل بر میانگین، میانه، انحراف معیار، بیشینه و کمینه در جدول ۲ ارائه شده است. وقفه زمانی گزارش حسابرس با لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرس تعریف می‌شود. میانگین این متغیر توضیحی برابر با  $4/2$  است که میانگین  $72/6$  روز وقفه زمانی گزارش حسابرس را نشان می‌دهد. کم‌ترین مقدار اجتناب مالیاتی صفر و متعلق به مشاهداتی است که آنها مالیات ابرازی بیش از مالیات قطعی گزارش شده است. طبق تفسیر ارائه شده از شاخص فوگ در پژوهش‌های بشیری‌منش و صمیمی (۱۳۹۹) و کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۹) و نتایج جدول ۲،  $2/74$  درصد مشاهده‌ها در محدوده متن مناسب ( $14-12$ )،  $48/75$  درصد مشاهده‌ها در محدوده متن سخت ( $18-14$ ) و  $48/51$  درصد مشاهده‌ها در محدوده متن پیچیده (بالای ۱۸) قرار دارند. از این رو می‌توان استنباط نمود که خوانایی صورت‌های مالی نمونه آماری ضعیف است. تمرکز مالکیت با نسبت سهام در مالکیت سهامدار با بیشترین تعداد سهام اندازه‌گیری می‌شود. میانگین و میانه این متغیر توضیحی هر دو بالای  $0/50$  است که نشان‌دهند وجود تمرکز مالکیت در نمونه آماری است. مطابق با تفسیر شاخص توانایی مالی آلتن ( $1983$ ) و نتایج جدول ۲،  $4/77$  درصد مشاهدات پژوهش در محدوده دارای ریسک ورشکستگی بالا،  $41/36$  درصد مشاهدات در محدوده عدم قطعیت و  $53/87$  درصد مشاهده‌ها در محدوده کم ریسک قرار دارند.

آمار توصیفی متغیرهای دو ارزشی در جدول ۳ ارائه شده است. در  $40/65$  درصد مشاهدات اظهارنظر تعدیل‌شده گزارش شده است که تنها  $1/31$  درصد مشاهدات دارای نوع گزارش عدم اظهارنظر و مابقی دارای اظهارنظر مشروط بودند و اظهارنظر مردود در نمونه آماری پژوهش که منحصر به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است، مشاهده نشد. در  $62/22$  درصد از مشاهدات مؤسسه حسابرسی رتبه یک سازمان بورس می‌باشد و  $25/98$  درصد از مشاهدات توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی مفیدراهر حسابرسی شده‌اند.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

مشاهدات	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	نماد متغیر	نام متغیر
۸۳۹	۰/۴۲۱	۲/۷۰۸	۵/۱۹۳	۴/۲۴۸	۴/۲۰۳	ART	وقفه زمانی گزارش حسابرس
۸۳۹	۰/۰۱۹	۰	۰/۳۵۲	۰/۰۰۵	۰/۰۱۰	PBT	اجتناب مالیاتی
۸۳۹	۰/۵۰۸	-۷/۷۷۹	-۴/۶۹۰	-۶/۲۷۳	-۶/۳۱۵	LNREAD	شاخص طول متن
۸۳۹	۳/۶۳۲	-۳۰/۴۸۷	-۱۳/۰۶۹	-۱۷/۹۰۴	-۱۸/۷۷۹	FOG	شاخص فوگ
۸۳۹	۰/۸۴۱	۱۷/۱۸۳	۲۲/۸۱۳	۲۰/۸۸۳	۲۰/۸۴۴	AUDITFEE	حق الزحمه حسابرسی
۸۳۹	۱/۲۳۵	۲۴/۱۹۷	۳۱/۷۹۳	۲۷/۷۴۶	۲۷/۷۲۵	SIZE	اندازه شرکت
۸۳۹	۰/۱۳۷	-۰/۳۰۵	۰/۷۴۹	۰/۱۲۸	۰/۱۵۳	ROA	بازده دارایی‌ها
۸۳۹	۰/۸۳۸	۰/۲۴۷	۶/۶۳۱	۱/۳۶۱	۱/۵۷۳	LIQ	نقدشوندگی
۸۳۹	۰/۴۹۱	-۰/۵۷۷	۴/۳۰۵	۰/۲۳۲	۰/۳۱۷	GROWTH	رشد شرکت
۸۳۹	۰/۵۷۴	۰	۳/۹۷۰	۲/۹۴۴	۲/۸۷۹	AGE	سن شرکت
۸۳۹	۰/۱۸۹	۰/۰۴۰	۰/۹۹۴	۰/۵۲۳	۰/۵۴۵	CONOWN	تمرکز مالکیت
۸۳۹	۱/۷۲۳	۰	۱۴	۰	۱/۰۸۷	AUDITCLAUSE	بند تعدیل گزارش حسابرس
۸۳۹	۱/۶۷۸	-۱/۰۱۹	۱۱/۳۷۷	۳/۰۳۱	۳/۳۴۰	ZSCORE	شاخص توانایی مالی
۸۳۹	۰/۲۰۶	۰/۰۳۸	۰/۹۷۴	۰/۵۳۶	۰/۵۳۴	RECINV	پیچیدگی مالی

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای دو ارزشی پژوهش

مشاهدات	انحراف معیار	عدم وجود		وجود		نماد متغیر	نام متغیر
		درصد	تعداد	درصد	تعداد		
۸۳۹	۰/۴۹۱۵	۵۹/۳۵	۴۹۸	۴۰/۶۵	۳۴۱	MO	اظهار نظر تعدیل شده
۸۳۹		۶۰/۶۷	۵۰۹	۳۹/۳۳	۳۳۰		اظهار نظر مشروط - وجود در حالت مشروط
۸۳۹		۹۸/۶۹	۸۲۸	۱/۳۱	۱۱		عدم اظهار نظر - وجود در حالت عدم اظهار نظر
۸۳۹	۰/۴۷۴۷	۳۷/۷۸	۳۱۷	۶۲/۲۲	۵۲۲	AFS	اندازه حسابرس
۸۳۹	۰/۴۳۸۸	۷۴/۰۲	۶۲۱	۲۵/۹۸	۲۱۸	SPECIALAUDITOR	حسابرس خاص
۸۳۹	۰/۴۲۷۸	۷۵/۹۳	۶۳۷	۲۴/۰۷	۲۰۲	AUDITORCHANGE	تغییر حسابرس
۸۳۹	۰/۴۹۰۵	۴۰/۱۶	۳۳۷	۵۹/۸۴	۵۰۲	FORIGN	فروش صادراتی
۸۳۹	۰/۴۵۵۵	۷۰/۶۸	۵۹۳	۲۹/۳۲	۲۴۶	SUBS	شرکت فرعی

### ۲.۵. آزمون فرضیه‌ها

پیش از تخمین مدل‌ها از مانایی متغیرها در سطح اطمینان حاصل شد. برای تخمین مدل‌ها از رویکرد کنترل اثرات سال و صنعت استفاده شد و وقتی اثرات سال و صنعت در مدل کنترل می‌شود، لزومی به به‌کارگیری رویکرد آزمون‌های انتخاب الگوی مناسب مدل نیست (افلاطونی، ۱۴۰۰) و مطابق با رهنمودهای بنی‌مهد و همکاران (۱۴۰۰) و افلاطونی (۱۴۰۰) در تخمین مدل از رویکرد خطاهای استاندارد نیرومند در برابر ناهمسانی واریانس و خود همبستگی سریالی استفاده شد. در مدل‌های دارای متغیر تعدیل‌گر به منظور رفع مشکل هم‌خطی متغیرهای حاصل ضربی مطابق با رهنمود افلاطونی (۱۴۰۰) به شکل متغیرهای متمرکز شده استفاده شد. عامل تورم واریانس متغیرها که در جدول‌های ۴، ۵ و ۶ ارائه شده‌است، زیر ۵ واحد است که نشان‌دهنده عدم وجود هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی مدل‌ها است. برای تخمین مدل‌های ۱ تا ۴ از رگرسیون حداقل مربعات معمولی و برای تخمین مدل‌های ۵ و ۶ به سبب باینری (صفر و یک) بودن متغیر وابسته در این مدل‌ها از تکنیک رگرسیون لجستیک (لاجیت) استفاده شده است. در ادامه نتایج تخمین مدل‌های ۱ تا ۶ ارائه شده‌است.

### جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه‌های ۱ و ۲

مدل ۲- با تعدیل‌گر شاخص طول متن		مدل ۲- با تعدیل‌گر شاخص فوغ		مدل ۱		VIF	نماد متغیر
آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب		
-۰/۸۰	۰/۸۶۷	۱/۴۴	۱/۷۰۵	-۰/۷۲	-۰/۵۸۷	۴/۱۳	PBT
۱/۵۴	-۰/۰۴۷					۱/۳۲	LNREAD
۱/۱۸	۲/۲۵۹					۱/۳۰	LNREAD*PBT
		۰/۲۶	۰/۰۰۱			۱/۳۳	FOG
		۱/۰۳	۰/۱۴۱			۳/۸۸	FOG*PBT
-۰/۱۰	-۰/۰۰۲	۰/۲۹	۰/۰۰۶	-۰/۲۹	-۰/۰۰۶	۱/۵۳	SIZE
۲/۳۳	۰/۴۱۴**	-۲/۳۱	۰/۴۱۶**	۲/۳۰	۰/۴۱۶**	۲/۵۹	ROA
۱/۱۰	-۰/۰۲۹	-۱/۱۹	-۰/۰۳۱	۱/۲۱	-۰/۰۳۲	۲/۴۸	LIQ
۱/۰۸	-۰/۰۲۳	۰/۸۵	۰/۰۱۷	۱/۰۹	-۰/۰۲۲	۱/۲۲	GROWTH
۱/۱۰	-۰/۰۴۳	-۱/۰۴	-۰/۰۴۱	۱/۰۷	-۰/۰۴۲	۱/۰۸	AGE
-۰/۵۰	۰/۰۰۷	۰/۴۴	۰/۰۰۶	۰/۴۳	۰/۰۰۶	۲/۹۱	ZSCORE
۲/۲۶	۰/۲۲۰**	-۲/۳۱	۰/۲۲۴**	۲/۳۰	۰/۲۲۳**	۱/۵۳	RECINV
۱/۰۸	۰/۰۴۸	۱/۱۲	۰/۰۵۱	۱/۱۴	۰/۰۵۲	۱/۳۹	SPECIALAUDITO
۱/۷۸	۰/۰۳۹*	۱/۸۰	۰/۰۳۹*	۱/۸۶	۰/۰۴۰*	۱/۰۹	AUDITORCHAN

۴/۸۹	۰/۰۵۵***	۵/۰۴	۰/۰۵۶***	۴/۹۷	۰/۰۵۶***	۱/۲۳	AUDITCLAUSE
۱/۰۲	-۰/۰۵۳	-۱/۰۰	-۰/۰۵۲	۰/۹۸	-۰/۰۵۱	۱/۲۹	FORIGN
۴/۱۷	۰/۱۹۱***	۴/۳۶	۰/۱۹۸***	۴/۳۲	۰/۱۹۸***	۱/۲۹	SUBS
۲/۴۰	۰/۲۸۳***	-۲/۲۲	۰/۲۶۲**	۲/۲۶	۰/۲۶۶**	۱/۲۸	CONOWN
۸/۰۰	۴/۳۸۱***	۸/۳۱	۴/۵۶۸***	۸/۳۱	۴/۵۶۳***		C (مقدار ثابت)
۲۱/۲۹		۲۱/۰۵		۲۲/۱۴		آماره F	
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		سطح معناداری آماره F	
۰/۵۱۶		۰/۵۱۳		۰/۵۱۲		ضریب تعیین R <sup>2</sup> -	

\*\*\*معناداری در سطح ۱ درصد؛ \*\*معناداری در سطح ۵ درصد؛ \*معناداری در سطح ۱۰ درصد

سطح معناداری اجتناب مالیاتی (PBT) در مدل ۱ بالای ۵ درصد است. از این رو این متغیر بر وقفه زمانی گزارش حسابرس (ART) فاقد اثرگذاری است. سطح معناداری متغیرهای حاصل ضریب (LNREAD\*PBT و FOG\*PBT) در مدل ۲ نیز بالای ۵ درصد است. در نتیجه خوانایی صورت‌های مالی فاقد نقش تعدیل‌گر بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و وقفه زمانی گزارش حسابرس است. سطح معناداری آماره F در نتایج تخمین مدل‌های ۱ و ۲ برابر ۰/۰۰۰ است. از این رو اعتبار کلی مدل‌ها تأیید می‌شود. ضریب تعیین این مدل‌ها در محدوده ۵۱ درصد است، که نشان دهنده قدرت تبیین متغیرهای توضیحی مدل‌ها برای تغییرات متغیر وابسته (وقفه زمانی گزارش حسابرس) است. برطبق نتایج تخمین فرضیه‌های ۱ و ۲ رد می‌شوند.

### جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه‌های ۳ و ۴

مدل ۴ - با تعدیل‌گر شاخص طول متن		مدل ۴ - با تعدیل‌گر شاخص فوقی		مدل ۳		VIF	نماد متغیر
آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب		
۰/۲۷	۰/۳۶۸	۰/۷۶	۱/۵۸۸	۰/۸۲	۰/۹۵۶	۴/۱۳	PBT
-۱/۲۹	-۰/۰۸۴					۱/۳۲	LNREAD
-۰/۷۱	-۲/۰۱۶					۱/۳۰	LNREAD*PBT
		-۲/۵۵	-۰/۰۱۷**			۱/۳۳	FOG
		۱/۰۶	۰/۲۲۰			۳/۸۸	FOG*PBT
۸/۵۹	۰/۲۹۵***	۹/۹۱	۰/۳۰۸***	۹/۲۵	۰/۳۰۴***	۱/۵۳	SIZE
-۰/۷۴	-۰/۱۸۶	-۰/۹۰	-۰/۲۲۵	-۰/۶۹	-۰/۱۷۳	۲/۵۹	ROA
-۰/۷۱	-۰/۱۲۱	-۰/۹۶	-۰/۱۶۱	-۰/۶۵	-۰/۱۱۱	۳/۱۶	LEV



مدل ۴- با تعدیل‌گر شاخص طول متن		مدل ۴- با تعدیل‌گر شاخص فوک		مدل ۳		VIF	نماد متغیر
آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب		
-۱/۲۷	-۰/۰۳۱	-۱/۴۹	-۰/۰۳۶	-۱/۴۲	-۰/۰۳۵	۲/۹۱	ZSCORE
-۲/۰۷	-۰/۰۸۷**	-۲/۱۴	-۰/۰۹۳**	-۲/۲۵	-۰/۰۹۳**	۱/۲۲	GROWTH
-۰/۹۷	-۰/۰۵۰	-۱/۰۲	-۰/۰۵۱	-۱/۰۲	-۰/۰۵۳	۱/۰۸	AGE
۱/۲۱	۰/۰۷۱	۱/۴۵	۰/۰۸۲	۱/۴۳	۰/۰۸۱	۱/۳۱	AFS
۹/۲۶	۰/۶۷۱***	۹/۳۱	۰/۶۶۰***	۹/۲۳	۰/۶۷۰***	۱/۳۹	SPECIALAUDITOR
-۰/۲۵	-۰/۰۱۰	-۰/۱۴	-۰/۰۰۵	-۰/۲۳	-۰/۰۰۹	۱/۰۹	AUDITORCHANGE
-۱/۳۹	-۰/۰۲۶	-۱/۶۱	-۰/۰۲۹	-۱/۲۷	-۰/۰۲۴	۱/۲۳	AUDITCLAUSE
۲/۱۹	۰/۱۴۱**	۲/۳۰	۰/۱۴۳**	۲/۳۲	۰/۱۴۸**	۱/۲۹	FOREIGN
۲/۳۶	۰/۱۸۳**	۲/۵۶	۰/۱۸۹**	۲/۶۲	۰/۱۹۷***	۱/۲۹	SUBS
۰/۷۱	۰/۱۱۷	۰/۷۳	۰/۱۱۶	۰/۷۶	۰/۱۲۴	۱/۲۸	CONOWN
۱۲/۷۵	۱۱/۷۱۵***	۱۳/۴۵	۱۱/۵۸۲***	۱۲/۶۷	۱/۰۰۱***		C (مقدار ثابت)
۳۶/۳۰		۳۶/۷۵		۳۷/۹۴		آماره F	
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		سطح معناداری آماره F	
۰/۶۴۵		۰/۶۴۸		۰/۶۴۳		ضریب تعیین - R <sup>2</sup>	

\*\*\* معناداری در سطح ۱ درصد؛ \*\* معناداری در سطح ۵ درصد؛ \* معناداری در سطح ۱۰ درصد

سطح معناداری اجتناب مالیاتی (PBT) در مدل ۳ بالای ۵ درصد است از این رو این متغیر بر حق الزحمه حسابرسی (AUDITFEE) فاقد اثرگذاری است. سطح معناداری متغیرهای حاصل ضریبی (LNREAD\*PBT و FOG\*PBT) در مدل ۴ نیز بالای ۵ درصد است در نتیجه خوانایی صورت‌های مالی فاقد نقش تعدیل‌گر بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی است. سطح معناداری آماره F در نتایج تخمین مدل‌های ۳ و ۴ برابر ۰/۰۰۰ است از این رو اعتبار کلی مدل‌ها تأیید می‌شود. ضریب تعیین این مدل‌ها در محدوده ۶۴ درصد است که نشان دهنده قدرت تبیین متغیرهای توضیحی مدل‌ها برای تغییرات متغیر وابسته (حق الزحمه حسابرسی) است. برطبق نتایج تخمین فرضیه‌های ۳ و ۴ رد می‌شوند.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه‌های ۵ و ۶

مدل ۶- با شاخص طول متن		مدل ۶- با شاخص فوگ		مدل ۵		VIF	نماد متغیر
آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب		
۲/۵۸	/۸۹۸***	۳/۴۶	۳/۹۲۶***	۳/۰۱	۹۷۶***	۴/۱۳	PBT
-۰/۹۳	-۰/۲۷۵						LNREAD
-۲/۱۶	۲/۷۴۰**						LNREAD*PBT
		۱/۰۵	-۰/۰۳۵				FOG
		۱/۹۴	۲/۵۶۸*				FOG*PBT
-۰/۵۰	-۰/۰۷۹	-۰/۸۳	-۰/۱۲۹	-۰/۸۲	-۰/۱۲۸	۱/۵۳	SIZE
-۲/۴۵	۲/۸۶۵**	۲/۳۷	-۲/۶۰۱**	۲/۳۲	۱/۶۰۲**	۲/۵۹	ROA
-۰/۵۶	-۰/۰۵۸	۰/۷۵	-۰/۰۷۵	-۰/۸۴	-۰/۰۸۲	۲/۹۱	ZSCORE
-۰/۵۵	۰/۱۱۵	۰/۲۵	-۰/۰۴۷	-۰/۴۱	-۰/۰۸۱	۱/۲۲	GROWTH
-۱/۲۲	-۰/۲۸۷	۱/۱۸	-۰/۲۶۹	۱/۱۲	-۰/۲۵۷	۱/۳۱	AFS
-۰/۹۹	-۰/۴۰۲	۱/۰۸	-۰/۴۴۵	۱/۱۰	-۰/۴۵۰	۱/۳۹	SPECIALAUDITOR
		-		-			
-۰/۵۳	-۰/۰۸۲	۰/۵۰	-۰/۰۷۶	-۰/۵۲	-۰/۰۸۰	۱/۰۹	AUDITORCHANGE
-۲/۰۲	-۰/۷۹۶**	۲/۰۳	-۰/۷۸۹**	۲/۰۰	۱/۷۶۶**	۱/۲۹	FORIGN
۱/۴۶	-۰/۵۳۱	۱/۵۴	-۰/۵۴۱	۱/۵۸	۰/۵۵۶	۱/۲۹	SUBS
-۰/۷۲	-۰/۵۲۲	۰/۸۹	-۰/۶۴۹	-۰/۸۴	-۰/۶۰۶	۱/۲۸	CONOWN
-۰/۸۳	-۳/۹۳۵	۰/۹۷	-۴/۳۶۷	-۰/۸۰	۳/۴۸۹		C (مقدار ثابت)
۹۳/۵۳		۱۰۸/۴۰		۹۸/۸۵		آماره LR	
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		سطح معناداری آماره LR	
۰/۱۷۴۸		۰/۱۷۴۳		۰/۱۶۸۱		ضریب مک فادن	
۴/۱۶		۷/۲۷		۷/۰۶		آماره آزمون هاسمر-لمشو	
۰/۸۴۲۳		۰/۵۰۷۷		۰/۵۳۰۶		سطح معناداری آماره آزمون هاسمر-لمشو	

\*\*\* معناداری در سطح ۱ درصد؛ \*\* معناداری در سطح ۵ درصد؛ \* معناداری در سطح ۱۰ درصد

سطح معناداری اجتناب مالیاتی (PBT) در مدل‌های ۵ و ۶ زیر ۵ درصد است، از این رو این متغیر بر ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده (MO) دارای اثر مثبت است و با توجه مثبت بودن ضریب برآورد شده اجتناب مالیاتی رابطه مثبت بین این متغیر و اظهارنظر تعدیل‌شده وجود دارد.

سطح معناداری متغیر حاصل‌ضربی اجتناب مالیاتی و شاخص فوگ (FOG\*PBT) در مدل ۶ نیز بالای ۵ درصد است، اما سطح معناداری متغیر حاصل‌ضربی اجتناب مالیاتی و شاخص طول متن (LNREAD\*PBT) زیر ۵ درصد است. از این رو خوانایی صورت‌های مالی با معیار شاخص فوگ فاقد نقش تعدیل‌گر بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و اظهارنظر تعدیل‌شده است؛ اما خوانایی صورت‌های مالی با معیار شاخص طول متن دارای نقش تعدیل‌گر بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و اظهارنظر تعدیل‌شده است و باتوجه به رهنمود حصارزاده (۱۴۰۱) قدرمطلق ضریب متغیر مستقل اصلی (PBT) بیش از قدرمطلق حاصل‌ضریب متغیر مستقل اصلی (PBT) و ضریب متغیر حاصل‌ضربی (LNREAD\*PBT) است. از این رو خوانایی صورت‌های مالی با شاخص طول متن اثر تضعیف‌کننده بر رابطه اجتناب مالیاتی و اظهارنظر تعدیل‌شده دارد.

سطح معناداری آماره LR در نتایج تخمین مدل‌های ۵ و ۶ برابر ۰/۰۰۰ است. از این رو اعتبار کلی مدل‌ها تأیید می‌شود. ضریب مک فادن در مدل‌های لاجیت قدرت توضیح‌دهندگی متغیرهای توضیحی برای متغیر وابسته باینری را نشان می‌دهد. باتوجه به سطح این ضریب، آزمون هاسمر-لمشو انجام شد که در مدل‌های ۵ و ۶ سطح معناداری آماره این آزمون بالای ۵ درصد است. از این رو نیکویی برازش مدل تأیید می‌شود. برطبق نتایج تخمین فرضیه ۵ تأیید و فرضیه ۶ با معیار شاخص طول متن تأیید و با معیار شاخص فوگ رد شد.

### ۳.۵. آزمون تکمیلی

به‌منظور کسب اطمینان از نتایج به‌دست آمده، تخمین مدل‌ها با استفاده از تعریف جایگزین متغیر مستقل اصلی (اجتناب مالیاتی) انجام شد. تعریف جایگزین مورد استفاده برای اجتناب مالیاتی، نسبت مالیات ابرازی به سود قبل از مالیات است که در پژوهش قادرزاده و علوی (۱۴۰۰) نیز مورد استفاده قرار گرفته است. نتایج به‌دست آمده به‌علت محدودیت تعداد صفحات ارائه نشده است و نتایج پیشین به جز فرضیه‌های ۵ و ۶ را تأیید می‌کند. فرضیه ۵ (آزمون رابطه اجتناب مالیاتی و اظهارنظر تعدیل‌شده) در سطح اطمینان ۹۰ درصد تأیید شده و در سطح اطمینان ۹۵ درصد (مینا قضاوت پژوهش) رد می‌شود. فرضیه ۶ (آزمون نقش تعدیل‌گر خوانایی صورت‌های مالی) نیز که پیش‌تر با تعریف اختلاف دائمی مالیات و معیار طول متن تأیید شده بود، با تعریف جایگزین از اجتناب مالیاتی رد می‌شود. همانطور پیش‌تر توضیح داده شده بود، با توجه به متغیرهای وابسته پژوهش تعریف اختلاف دائمی مالیات برای اجتناب مالیاتی مناسب‌تر است.

## ۶. نتیجه‌گیری

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان در ایران ریسکی که از جانب اجتناب مالیاتی فهم و درک می‌کنند را بیش‌تر با ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده پوشش می‌دهند. نتایج پژوهش حاضر در فرضیه ۱ که رابطه اجتناب مالیاتی و وقفه زمانی گزارش حسابرس را بررسی می‌کند، بر خلاف نتایج پژوهش‌های گونتارا و کلیف (۲۰۲۱) و کرمی (۱۴۰۰) که رابطه مثبت و معنادار بین وقفه زمانی گزارش حسابرس و اجتناب مالیاتی گزارش کرده‌اند. فرضیه ۲ مبنی بر نقش تعدیل‌گر خوانایی صورت‌های مالی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و وقفه زمانی گزارش حسابرس نیز رد شد.

مطابق با نتایج این پژوهش در فرضیه ۳ رابطه معنادار بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی وجود ندارد. در غالب پژوهش‌های پیشین (صالحی و همکاران، ۲۰۲۰؛ آبرناسی و همکاران، ۲۰۱۹؛ ناینجیا، ۲۰۱۸؛ مارتینز و لسا، ۲۰۱۴؛ داناو و نکل، ۲۰۱۴؛ تلخابی و همکاران، ۱۳۹۶؛ نصیرزاده و غلامی، ۱۳۹۵ و پورحیدری و گل‌محمدی شکوری، ۱۳۹۴) رابطه مثبت و معنادار بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی گزارش شده است و در پژوهش شکرالهی و همکاران (۱۳۹۶) رابطه منفی و معنادار بین اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی گزارش شده است. همچنین فرضیه ۴ مبنی بر نقش تعدیل‌گر خوانایی صورت‌های مالی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و وقفه زمانی گزارش حسابرس نیز رد شد.

نتایج این پژوهش در فرضیه ۵ مطابق با نتایج پژوهش‌های صالحی و همکاران (۲۰۲۰)، همتی و همکاران (۱۳۹۸)، قیطاسی و همکاران (۱۳۹۷) و فروغی و همکاران (۱۳۹۳) مبنی بر گزارش رابطه مثبت و معنادار اظهارنظر تعدیل‌شده و اجتناب مالیاتی است و مطابق با نتیجه فرضیه ۶ خوانایی صورت‌های مالی با معیار شاخص فوگ فاقد اثر تعدیل‌گر بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و اظهارنظر تعدیل‌شده است اما خوانایی صورت‌های مالی با معیار شاخص طول متن دارای اثر تضعیف‌کننده بر رابطه اجتناب مالیاتی و اظهارنظر تعدیل‌شده است؛ به این معنا که هر چه طول متن صورت‌های مالی کم‌تر (خوانایی مطلوب‌تر) باشد، ریسکی ناشی از اجتناب مالیاتی کم‌تر منجر به ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده می‌گردد.

## ۱،۶. پیشنهادها و محدودیت‌ها

سهامداران و هیئت مدیره نیازمند صورت‌های مالی قابل اتکاتر و اعمال بازوی نظارت خود از طریق حسابرسی کارا بر مدیریت هستند. نتایج پژوهش نشان داد که حسابرسان ریسک اجتناب مالیاتی را با اظهارنظر تعدیل‌شده پوشش می‌دهند؛ حال آنکه اگر حق الزحمه حسابرسی در سطح مطلوب تری قرار گیرد، با حضور مؤثرتر حسابرس و رسیدگی‌های بیشتر، امکان افزایش قابلیت اتکا صورت‌های مالی با ارائه اظهارنظر تعدیل‌نشده فراهم می‌شود. در پژوهش‌های بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۱) و اسپاتیس و همکاران (۲۰۰۷) نیز رابطه مستقیم حق الزحمه حسابرسی و اظهارنظر تعدیل‌نشده (مقبول) را گزارش شده است.

به هئیت مدیره شرکت‌های سهامی عام توصیه می‌شود به حسابرسی صرفاً به‌عنوان الزام قانونی نگاه نکنند بلکه آن‌را بخشی از ابزار کنترلی خود ببینند و در همین راستا حق‌الزحمه حسابرسی را به میزان مناسب‌تری تعیین کنند. پیشنهاد می‌شود به‌منظور افزایش کیفیت حسابرسی نهادهای ناظری مثل جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار علی‌رغم وجود آیین‌نامه‌هایی جهت جلوگیری از نرخ‌شکنی در حق‌الزحمه حسابرسی بیش از پیش به ایجاد توازن رقابت بین مؤسسات حسابرسی خصوصی، دولتی و شبه دولتی و افزایش قدرت چانه‌زنی آن‌ها در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی اهتمام ورزند. به‌عنوان نمونه الزام به افشای جزئیات حق‌الزحمه حسابرسی نظیر ساعات کار حسابرسی در رده‌های مختلف تیم حسابرسی و مدت زمان عملیات حسابرسی می‌تواند تا حدی مانع پدیده نرخ شکنی گردد و اطلاعات ذی‌نفعان برای قضاوت در مورد کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. جلوگیری از رقابت منفی مؤسسات حسابرسی در نرخ حق‌الزحمه پیشنهادی و افزایش قدرت چانه‌زنی حسابرسان در مقابل مجمع عمومی صاحبان سهام و هئیت مدیره جهت تعیین حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی گردد و به‌تبع امکان افزایش بودجه زمانی حسابرسی، حجم رسیدگی‌های حسابرس و ارتباط مؤثرتر او با مدیریت و ارکان راهبری صاحبکار فراهم می‌گردد، که منجر به رفع موارد ابهام حسابرس یا موارد عدم توافق با استانداردها می‌شود. مطابق با نتیجه فرضیه ۶ خوانایی صورت‌های مالی با معیار شاخص طول متن، عامل تضعیف‌کننده بر رابطه اجتناب مالیاتی و اظهارنظر تعدیل‌شده است. به مدیریت شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود در راستای افزایش احتمال دریافت اظهارنظر مقبول، متن صورت‌های مالی را به‌صورت صریح و مختصر اما با افشای کامل تهیه کنند به‌گونه‌ای که زیادی متن مانع دریافت آسان پیام صورت‌های مالی از سوی حسابرس و سایر ذی‌نفعان نگردد.

مهمترین محدودیت این پژوهش عدم دسترسی به حق‌الزحمه جداگانه حسابرسی بود. در تعدادی از مشاهدات جامعه آماری پژوهش حق‌الزحمه حسابرسی منتشر نشده و در شماری دیگر حق‌الزحمه حسابرسی در یک طبقه مشترک با یک یا چند قلم دیگر افشا شده بود. از این رو امکان دسترسی به حق‌الزحمه حسابرسی به صورت مجزا فراهم نبود؛ محدودیت دیگر، عدم انتشار مالیات قطعی تعدادی از مشاهدات تا تاریخ انجام پژوهش بوده است.

## منابع

- آذین‌فر، کاوه؛ قدرتی زوارم، عباس؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر ابعاد ریسک بر قیمت‌گذاری حسابرسی. *حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱(۴۴)، ۱۷۴-۱۵۵.
- احمدی، آمنه؛ قائمی، محمد حسین. (۱۳۹۷). مدیریت سود واقعی و خوانایی گزارشگری مالی. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۷(۲)، ۷۲-۴۵.

- افلاطونی، عباس. (۱۴۰۰). تحلیل آماری در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم افزار Stata. تهران: انتشارات ترمه.
- بشیری‌منش، نازنین؛ صمیمی، امین. (۱۴۰۰). خوانایی متن صورت‌های مالی و استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۱)، ۱۶۹-۱۳۷.
- بنی‌مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ زینالی، مهدی. (۱۳۹۱). اثر حق‌الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس. حسابداری مدیریت، ۵(۱۵)، ۵۴-۴۱.
- پورحیدری، امید؛ گل‌محمدی شکوری، مجتبی. (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی. مجله بررسی‌های حسابداری حسابرسی، ۲۲(۳)، ۳۱۸-۳۰۱.
- تلخابی، فاطمه؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ رویایی، رضاعلی. (۱۳۹۶). بررسی چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی و تأثیر ریسک مالیاتی آن. دانش حسابداری، ۸(۳)، ۲۰۱-۱۶۷.
- حصارزاده، رضا. (۱۴۰۱). اصول نگارش مبانی نظری و آزمون فرضیه‌های دارای متغیر تعدیلگر. مشهد: انتشارات دانشگاه فردوسی.
- خانی معصوم آبادی، ذبیح‌اله؛ رجب‌دری، حسین. (۱۳۹۸). رابطه خوانایی گزارش‌های مالی و سیاست متهورانه مالیاتی با استفاده از سیستم معادلات همزمان. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۱)، ۵۴-۴۱.
- خردیار، سینا؛ رستمی، شعیب؛ فرهو، فرنام. (۱۴۰۲). ارزیابی تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر تفاوت‌های دائمی و موقت مالیات. فصلنامه حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۴(۴)، ۵۹-۴۱.
- رستمی، شعیب؛ ذوالفقاری، مهدی؛ شادفر، زهره. (۱۴۰۲). تأثیر فرصت‌های سرمایه‌گذاری بر اجتناب مالیاتی، باتوجه به نقش تعدیل‌گر افشای مسئولیت اجتماعی. فصلنامه حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۴(۱)، ۹۱-۱۰۵.
- رضایی، فرزین؛ جعفری نیارکی، روح‌اله. (۱۳۹۴). رابطه اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکت‌ها. پژوهشنامه مالیات، ۲۶(۷۴)، ۱۳۴-۱۰۹.
- رضائی پیتنه‌نوئی، یاسر؛ صفری‌گرایی، مهدی. (۱۳۹۷). خوانایی گزارشگری مالی و احتمال گزارشگری متقلبانه. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۴)، ۵۸-۴۳.
- رمضان‌احمدی، محمد؛ واعظ، سید علی؛ آرمن، سید عزیز؛ درسه، سید صابر. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر سبک حسابرس بر رابطه بین خوانایی گزارشگری مالی و آگاهی‌بخشی قیمت سهام. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۲)، ۳۳۸-۳۱۱.
- شکرالهی، فاطمه؛ ایزدی‌نیا، ناصر؛ سلیمانیان، غلامرضا. (۱۳۹۶). تأثیر اجتناب مالیاتی و نظام راهبری شرکتی بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری، ۲(۱۵)، ۲۱-۱.

طایفه، سیامک؛ دستگیر، محسن؛ رضایی، فرزین؛ احمدی، سعیدعلی. (۱۳۹۷). رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی شرکتی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۷)، ۳۴۱-۳۰۹.

فروغی، داریوش؛ فدوی، محمدحسن؛ حاجیان‌نژاد، امین. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر سیاست‌های اجتناب مالیاتی بر نوع گزارش حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات، ۲۳(۲۵)، ۱۸۱-۱۹۹.

قیطاسی، رمضان؛ قنبری، مهرداد. (۱۳۹۷). مطالعه رابطه اجتناب مالیاتی و نوع گزارش. دومین همایش بین‌المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد در توسعه پایدار، مشهد.

کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی؛ زلفی، حسن؛ جالوند، حسین. (۱۳۹۹). تأثیر خوانایی صورت‌های مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۲)، ۲۳۰-۲۰۲.

کرمی، غلامرضا؛ فیروزنیا، امیر؛ کله‌رنیا، حمید. (۱۳۹۹). اهمیت کیفیت محیط اطلاعات داخلی در اجتناب مالیاتی. حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۵)، ۷۹-۴۷.

کرمی، میثم. (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و تأخیر در گزارش حسابرسی. همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری و امور مالی، علی‌آباد.

ممرآبادی، محمدمسعود؛ غفوریان‌شاگردی، امیر؛ غفوریان‌شاگردی، محمدسجاد. (۱۳۹۹). استراتژی و کیفیت گزارشگری مالی. تهران: انتشارات موجک.

ناصری، زهرا. (۱۳۹۷). بررسی رابطه اجتناب مالیاتی تلاش‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دومین کنفرانس ملی حسابداری-مدیریت و اقتصاد با رویکرد اشتغال پایدار و نقش آن در توسعه صنعت، ملایر.

نایب‌زاده، زهرا؛ بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۷). قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت. حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵)، ۱۹۱-۱۸۱.

نصیرزاده، فرزانه؛ غلامی، طیبه. (۱۳۹۵). بررسی اثر اجتناب از مالیات و حاکمیت شرکتی بر حق الزحمه حسابرسی. چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران.

همتی، هدی؛ جابری، محمدعلی؛ ایمانی، کریم؛ شامحمدی، محمدعلی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه نوع اظهارنظر و اندازه مؤسسه حسابرسی با اجتناب از مالیات با استفاده از روش دو مرحله‌ای هکمن. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴۳، ۱۷۱-۱۸۶.

یوسفوند، داود؛ محمدی، محمد؛ یوسفوند، ذبیح‌الله. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر اجتناب مالیاتی و کیفیت اقلام تعهدی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۹)، ۱۲۶-۱۱۱.

Abernathy, J.L., Barnes, M., Stefaniak, C., & Weisbarth, A. (2017). An international perspective on audit report lag: a synthesis of the literature and opportunities for future research. *International Journal of Auditing*, 21(1), 100-127.

- Abernathy, J.L., Finley, A.R., Rapley, E.T., & Sterkelberg, J. (2019). External auditor responses to tax risk. *Journal of Accounting & Auditing & Finance*, 28(1), 1-28.
- Bae, S. H. (2016). The Association between corporate tax avoidance and audit efforts: Evidence from Korea. *The journal of applied business research (JABR)*, 33(1), 153-172.
- Blanco, B., Coram, P., Dhole, S., & Kent, P. (2021). How do auditors respond to low annual report readability?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(3), 1-14.
- Chen, X., Hu, N., Wang, X., & Tang, X. (2014). Tax avoidance and firm value: evidence from China. *Nankai Business Review International*, 5(1), 25-42.
- Desai, M.A., & Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145-179.
- Donohoe, M., & Knechel, R. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing?. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308.
- Gontara, H., & Khelif, H. (2021). The relationship between auditor report delay and tax avoidance and the moderating effect of auditor type. *Journal of Financial Crime*, 28(3), 732-740.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2- 3), 127-178.
- Hanlon, M., Krishnan, G., & Mills, L. (2012). Audit Fees and Book-Tax Differences. *Journal of the American Taxation Association*, 34 (1), 55-86.
- Hesarzadeh, R., Bazrafshan, A., & Rajabalizadeh, J. (2019). Financial reporting readability: Managerial choices versus firm fundamentals. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 49(4), 1-31.
- Hu, N. (2018). Tax Avoidance, Property Rights and Audit Fees. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8(3), 461-472.
- Inger, K. K., Meckfessel, M. D., Zhou, M., & Fan, W. (2018). An examination of the impact of tax avoidance on the readability of tax footnotes. *Journal of the American Taxation Association*, 40(1), 1-29.
- Li, L., Qi, B., Robin, A., & Yang, R. (2022). The effect of enforcement action on audit fees and the audit reporting lag. *Accounting and Business Research*, 52(1), 38-66.
- Luo, J.H., Li, X., & Chen, H. (2018). Annual report readability and corporate agency costs. *China Journal of Accounting Research*, 11(3), 187-212.
- Martinez, A., & Lessa, R. (2014). The Effect of Tax Aggressiveness and Corporate Governance on Audit Fees: Evidences from Brazil. *Journal of Management Research*, 6(1), 556-570.
- Nguyen, J. (2020). Tax avoidance and financial statement readability. *European Accounting Review*, 30(5), 1044-1066.



- Park, S. (2018). Related Party Transactions and Tax Avoidance of Business Groups. *Sustainability Journal*, 10(10), 1-14.
- Pratama, B. Y., Narsa, N. P. D. R. H., & Prananjaya, K. P. (2022). Tax Avoidance and the Readability of Financial Statements: Empirical Evidence from Indonesia. *Journal of asian finance, economics and business*, 9(2), 103-112.
- Salehi, M., Tarighi, H., & Shahri, T. A. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 27(2), 119-134.
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190.
- Slemrod, J. (2004). *The Economics of Corporate Tax Selfishness: National Bureau of Economic Research*.
- Spathis, C., Efstathios, K., Nanopoulos, A., & Manolopoulos, Y. (2007). Predicting Qualified Auditor's Opinions: A Data Mining Approach. Department of Accounting Technological Educational Institution of Thessaloniki, Greece: working Paper.

