

قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مالیات تهاجمی با توجه به نقش ریسک حسابرسی

مهراد سراج^۱

علی باغانی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۸/۳۰

چکیده

در محیط اقتصادی مشابه، درستی یا نادرستی مبادلات اقتصادی بین شرکت‌هایی که قابلیت مقایسه بالاتری در یک صنعت دارند، توسط یکدیگر تأیید می‌شود و اجتناب مالیاتی را برای شرکت‌ها دشوار می‌سازد. همچنین ریسک حسابرسی می‌تواند نشان‌دهنده احتمال دستکاری مدیران در صورت‌های مالی با هدف کم کردن از میزان مالیات پرداختی باشد. هدف از این پژوهش بررسی رابطه قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مالیات تهاجمی با توجه به نقش ریسک حسابرسی است. اطلاعات موردنیاز این پژوهش برگرفته از صورت‌های مالی ۱۶۴ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۳-۱۴۰۲ است. پژوهش حاضر، از نظر هدف کاربردی؛ و از نظر ماهیت و محتوا از نوع همبستگی است. برای آزمون وجود رابطه بین متغیرها و معنادار بودن مدل برآورده شده از روش رگرسیون چندگانه مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی (پانل دیتا) استفاده شد. نتایج به‌دست آمده نشان می‌دهد بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مالیات تهاجمی رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد؛ اما ریسک حسابرسی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مالیات تهاجمی تأثیر معنی‌داری ندارد.

واژگان کلیدی

قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، مالیات تهاجمی، ریسک حسابرسی

^۱ کارشناس ارشد مدیریت مالی، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (mehradseraj@gmail.com) (نویسنده مسئول)

^۲ استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (alibaghani@gmail.com)

۱- مقدمه

به طور عام شرکت‌ها همیشه در پی روش‌هایی برای پرداخت کمتر مالیات‌اند. اجتناب (تهاجم) مالیاتی^۱، یکی از این راهکارها است که به عنوان یکی از بزرگ‌ترین و مهم‌ترین مسائل در حوزه مالیات محسوب می‌شود (کاظمی، ۱۴۰۲). تهاجم مالیاتی به معنی بهره‌گیری از منافذ و خلاهای موجود در قوانین و مقررات مالیات با هدف کاهش مبلغ مالیات پرداختی است که قوانین محدودکننده‌ای برای کنترل آن وجود ندارد (کاوکزه^۲، ۲۰۲۳). یکی از ویژگی‌های شرکت که می‌تواند در تمکین مالیاتی شرکت‌ها مؤثر باشد قابلیت مقایسه صورت‌های مالی^۳ است. قابلیت مقایسه به عنوان ویژگی گزارش‌های مالی تعریف می‌شود که به کاربران اجازه می‌دهد شباهت‌ها و تفاوت‌های بین عملکرد اقتصادی شرکت‌های همتا را بهتر شناسایی کنند (افزلی^۴، ۲۰۲۳) مقایسه‌پذیری می‌تواند عدم تقارن اطلاعات مدیر-نماینده را فراتر از آنچه توسط کیفیت گزارشگری مالی مستقل یک شرکت قابل دستیابی است، کاهش دهد (بارث و همکاران^۵، ۲۰۱۲؛ لانگ و همکاران^۶، ۲۰۱۲). افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با برجسته کردن شباهت‌ها و تفاوت‌های شرکت‌های مختلف، امکان شناسایی معاملات غیرعادی شرکت‌ها را افزایش و تمایل مدیران را نسبت به اجتناب مالیاتی کاهش می‌دهد. در محیط اقتصادی مشابه، درستی یا نادرستی مبادلات اقتصادی بین شرکت‌هایی که قابلیت مقایسه بالاتری در یک صنعت دارند، توسط یکدیگر تأیید می‌شود و اجتناب مالیاتی را برای شرکت‌ها دشوار می‌سازد. افزون بر این، اطلاعات حسابداری با قابلیت مقایسه بالاتر، با کاهش هزینه‌های کسب اطلاعات، کارایی حاکمیت شرکتی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را بهبود می‌بخشد و هزینه اجرای فعالیت‌های اجتناب مالیاتی را برای نیل به منافع شخصی افزایش می‌دهد (فرجی و همکاران، ۱۳۹۹).

بنابراین در مورد رابطه قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مالیات تهاجمی دو دیدگاه وجود دارد. نظریه اول این است که سیگنال‌های شرکت‌های همتا می‌توانند درک عوامل خارجی از عملکرد شرکت را افزایش دهند چراکه سیگنال‌های گزارش‌های مالی شرکت‌های همتا می‌توانند مکمل و جایگزین باشند. به این ترتیب، استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی می‌توانند با ترکیب و تجزیه و تحلیل سیگنال‌های شرکت‌های همتا، اقدامات مشاهده نشده مدیران را در زمینه‌هایی مانند مالیات درونیابی و استنباط کنند. بنابر دیدگاه دوم دانش بهبود یافته عوامل خارجی از اقدامات مدیران می‌تواند باعث شود مدیران اقدامات خود را در دوره‌های بعدی تغییر دهند. با ترکیب این دو دیدگاه، انتظار بر این است که اگر مقایسه‌پذیری شناسایی فعالیت‌های غیرمعمول شرکت را تسهیل کند، آنگاه مدیرانحرافات خود را به پیروی از استراتژی‌های شرکت همتا کاهش می‌دهد و در نتیجه گرایش کمتری به عدم تمکین مالیاتی دارد. معاملات پیچیده اجتناب مالیاتی، ابزار، پوشش و بهانه‌هایی برای دستکاری سود، معاملات غیرعادی با اشخاص وابسته و سایر رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران فراهم می‌کند و به ایجاد هزینه‌های نمایندگی منجر می‌شود. براساس این چارچوب، اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و انحراف مدیریتی مکمل یکدیگرند. افراد درون‌سازمانی در راستای اجتناب از پرداخت مالیات، ساختارها و

¹ tax avoidance

² Qawqzeh

³ Financial Statement Comparability

⁴ Afzali

⁵ Barth

⁶ Lang

معاملات سازمانی پیچیده‌ای را بنا می‌نهند و منابع شرکت را تحت پوشش این ساختارهای پیچیده و در راستای منافع شخصی خود به کار می‌گیرند (هیون و همکاران^۱، ۲۰۲۱).

همچنین گزارش حسابرسی، یک شاخص معتبر جهت اندازه‌گیری کیفیت در ارائه اطلاعات و تطابق گزارش‌های ارائه شده با رویه‌های پذیرفته‌شده حسابداری است. نقش و ماهیت حسابرسی در ارتباط با تردیدهای حاکم بر کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش شده مطرح می‌شود. حسابرس در خط مقدم رسیدگی، گواهی دهی و نهایتاً اعتباربخشی به ادعاهای مدیریت مندرج در صورت‌های مالی است (نچل و همکاران، ۲۰۱۳). بدیهی است که مسئولیت تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری بر عهده مدیریت بوده و به‌نوعی بیانگر خطر سامانه اطلاعاتی می‌باشد. از دیدگاه تئوری علامت‌دهی مدیران داوطلبانه گزارش‌های مالی را تهیه و منتشر می‌نمایند تا به سرمایه‌گذاران کمک کنند تصمیمات را آگاهانه‌تر اتخاذ نمایند. بر اساس این نظریه، مدیران به‌منظور حل مسئله عدم تقارن اطلاعاتی با دستکاری ارقام تعهدی اختیاری، محتوای اطلاعاتی سود را افزایش داده و درباره چشم‌انداز مثبت شرکت به بازار علامت می‌دهند (دستگیر و همکاران، ۱۳۹۶). یکی از استدلال‌های این است که توجه یک عامل خارجی بر مبنای قابلیت مقایسه، برای مثال، از سوی حسابرسی مالیاتی، می‌تواند تأثیر تعدیل‌کننده‌ای بر استراتژی یک شرکت تهاجمی مالیاتی داشته باشد. بر این اساس نتایج ما باید در تنظیمات با توجه بالاتر حسابرسی مالیاتی قوی‌تر باشد. به این معنا که انتظار می‌رود اثر مقایسه‌پذیری در شرایطی که ریسک حسابرسی مالیاتی بالاتر است، قوی‌تر باشد. ریسک تشخیص بالاتر، مبادله یک مدیر مالیاتی را با هزینه‌های اجتناب از مالیات (شهرت و جریمه پولی) و منافع (پس‌انداز مالیاتی) تشدید می‌کند، بنابراین مدیر مالیاتی را وادار می‌کند تا به سمت سطح اجتناب مالیاتی هم‌تایان صنعت حرکت کند.

بر این اساس و با توجه به نقش مهم درآمدهای مالیاتی برای دولت‌ها به‌عنوان یکی از منابع درآمدی؛ در این پژوهش این سؤالات موردبررسی قرار می‌گیرد که آیا قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌های هم‌تا با مالیات تهاجمی رابطه معنی‌داری دارد؟ همچنین با توجه به احتمال افزایش تحریف با اهمیت به دنبال عملکرد مدیریت انتظار می‌رود ریسک حسابرسی افزایش یابد؛ این سؤال نیز بررسی می‌شود که آیا ریسک حسابرسی در مورد شرکت این رابطه را تحت تأثیر قرار می‌دهد یا خیر؟

۲- ادبیات تحقیق

مقایسه‌پذیری اطلاعات حسابداری

قابلیت مقایسه به‌عنوان کیفیت اطلاعات تعریف می‌شود که کاربران را برای شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌ها بین دو مجموعه از پدیده‌های اقتصادی قادر می‌سازد. اگر مقدار حسابرسی یک شرکت با همکاران خود در صنعت قابل مقایسه باشد، برای افراد خارج از شرکت (به‌عنوان مثال، سهامداران، اعتباردهندگان و تنظیم‌کنندگان) و ناظران ویژه (به‌عنوان مثال، حسابرسان مستقل و تحلیلگران مالی) که می‌خواهند اطلاعات حسابداری جمع‌آوری و پردازش کنند، هزینه‌های حاشیه‌ای کمتر خواهد بود. در نتیجه، آن‌ها می‌توانند عملکرد واقعی شرکت را با دقت بیشتری ارزیابی کنند چون اطلاعات حسابرسی شرکت‌های قابل مقایسه، یک ورودی اضافی و ارزشمند است که می‌توان به کمک آن به تجزیه و تحلیل اصول کسب و کار شرکت پرداخت (هونگ بو زانگ، ۲۰۲۱). قابلیت مقایسه یکی از ویژگی‌های کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات می‌باشد. اساس قابلیت مقایسه این است که مرتبط کردن اطلاعات با یک شاخص یا استاندارد بر

¹ HYUN

سودمندی اطلاعات می‌افزاید (رجب زاده، ۲۰۲۵). مقایسه ممکن است با اطلاعات سایر شرکت‌ها و یا صرفاً با اطلاعات خود شرکت صورت گیرد ولی برای دوره‌های زمانی متفاوت انجام شود. مقایسه پذیری داده‌های حسابداری یک شرکت در طول زمان، ثبات رویه نامیده می‌شود. در مقایسه پذیری، رویدادهای مشابه در صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف و یا در یک شرکت خاص در دوره‌های متفاوت به صورت یکسان به حساب گرفته می‌شود. به هر حال باید به خاطر داشت که همیشه نتیجه مقایسه پذیری، یکسان نیست. شاید وقایع مختلف نیاز به تعاریف حسابداری متفاوت داشته باشد (سون، ۲۰۱۶).

اطلاعات مالی واحد تجاری هنگامی می‌تواند قابل مقایسه باشد که نتایج اندازه‌گیری خاصه‌های مشترک پدیده‌های اقتصادی موردنظر از مفاهیم، مفروضات، اصول و رویه‌های یکنواخت و مشابه پیروی کند. اطلاعات مالی واحدهای انتفاعی معمولاً به دو شکل زیر مقایسه می‌شوند:

الف- مقایسه اطلاعات مالی مشابه واحدهای انتفاعی موردنظر در یک دوره زمانی معادل، به منظور تحلیل روندها در وضعیت مالی و نتایج عملیات گذشته به منظور پیش‌بینی وضعیت آتی واحد تجاری

ب- مقایسه اطلاعات مالی واحدهای انتفاعی مختلف با یکدیگر به منظور ارزیابی وضعیت مالی و نتایج عملیات گذشته یک واحد در مقایسه با سایر واحدها

مالیات تهاجمی

تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مودیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است. وقتی یک مودی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیررسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد؛ اما در اجتناب از مالیات، فرد نگران نیست که عمل او افشا شود. اجتناب از مالیات، از خلاءهای قانونی در قانون مالیات نشأت می‌گیرد. در اینجا فرد به منظور کاهش قابلیت پرداخت مالیات، خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد (حساس یگانه و رضایی، ۱۳۹۷).

در ادبیات حسابداری، اجتناب مالیاتی از دو بعد گسترده و محدود تعریف شده است. در بعد گسترده، اجتناب مالیاتی به صورت کاهش آشکار مالیات به ازای هر ریال سود حسابداری قبل از مالیات تعریف می‌گردد. برخی اجتناب مالیاتی را به صورت انجام اقدامات قانونی به منظور کاهش بدهی مالیاتی تعریف می‌نمایند. در بعد محدود، تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی ریشه در قانونی بودن اقدامات مؤدیان دارد (مشایخی و سیدی، ۱۳۹۴).

اما در تعریف، اجتناب مالیاتی به طور کلی کاهش قانونی و آشکار در پرداخت مالیات‌ها تعریف شده است. این تعریف به طور کلی از تحقیق دایرننگ و همکاران^۱ (۲۰۰۹) استنباط شده است و دربرگیرنده معاملاتی است که بر بدهی مالیاتی اثرگذار هستند اما تعاریف متعدد دیگری از اجتناب مالیاتی وجود دارد. از دیدگاه هانلون و هیتزمن^۲ (۲۰۰۹) اجتناب از پرداخت مالیات به عنوان کاهش مالیات آشکار هر ریال از سود از قبل مالیات تعریف شده است از نظر آن‌ها اجتناب مالیاتی به عنوان راهکار کاهش میزان مالیات تعلق گرفته به سود حاصل از عملکرد واحدهای تجاری، زنجیره‌ای از فعالیت‌ها و برنامه‌های استراتژیک کاملاً قانونی پیش‌رونده در اخذ معافیت‌های مالیاتی است که منجر به وجود آمدن

¹ Dyreng

² Hanlon, M. & S. Heitzman

فضای خاکستری در ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی و مالیاتی به افراد برون‌سازمانی می‌گردد؛ اما منفعت نهایی اجتناب از پرداخت مالیات برای سهامداران احتمالاً بستگی به نحوه استفاده از ریسک‌های صرفه‌جویی شده به سبب اجتناب از پرداخت مالیات دارد. شرکت‌هایی که دارای رشد فروش بالاتری هستند، منفعت بالاتری برای صرفه‌جویی در پرداخت مالیات از طریق اجتناب مالیاتی دارند. زیرا به آنها اجازه می‌دهد تا منابع کافی برای تأمین مالی فرصت‌های رشد خود را فراهم آورند. برای شرکت‌هایی با محیط رشدی بالا، وجوه ذخیره‌شده به واسطه اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند در جهت کمک به تأمین مالی برای رشد فروش شرکت مورد استفاده قرار گیرد به این ترتیب، منفعت نهایی هر ریسک ذخیره‌شده برای این شرکت‌ها به احتمال زیاد بالاتر است (گو و همکاران^۱، ۲۰۱۳).

ریسک حسابرسی

راهنمایی تنظیم‌کنندگان قوانین برای اثربخشی و کارایی حسابرسی مهم است، زیرا ریسک ذاتی و ریسک کنترل ورودی‌های اولیه برای تعیین ماهیت، زمان‌بندی و میزان آزمون‌های حسابرسی هستند. جانستون (۲۰۰۰) دریافت که ارزیابی حسابرسان از ریسک حسابرسی (خطر صدور نظر مقبول در مورد صورت‌های مالی تحریف‌شده با اهمیت) به طور مثبتی با ارزیابی آنها از ریسک تجاری حسابرسان مرتبط است و افزایش ریسک حسابرسی منجر به کار حسابرسی بیشتر می‌شود (ایمن و جربوی، ۲۰۲۲). ریسک حسابرسی را با احتمال نظریه‌ی حسابرسی نامناسب در مورد صورت‌های مالی و در صورت وجود اشتباهات با اهمیت یا آشفتگی کشف نشده تعریف می‌کنند. همچنین در تعریفی دیگر ریسک حسابرسی زمانی به وجود می‌آید که حسابرسان نادانسته نظر خود را درباره‌ی صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های با اهمیت، به طور مناسبی تعدیل نکنند.

مؤسسه‌های حسابرسی عمدتاً با سه ریسک مرتبط در پذیرش کار حسابرسی مواجه هستند؛ ۱- ریسک تجاری صاحب‌کار که شامل سودآوری و بقا یا تداوم فعالیت شرکت صاحب‌کار است. ۲- ریسک حسابرسی، یعنی زمانی که صورت‌های مالی صاحب‌کار به درستی ارائه نشده و حسابرسان قادر به تشخیص اشتباهات نیست. ۳- ریسک تجاری حسابرسان که شامل هزینه‌های بالقوه‌ی دادخواهی، تحقق حق‌الزحمه و کاهش اعتبار یا شهرت حسابرسان است. (دهمرد و قلعه‌نو و همکاران، ۱۳۹۹).

۳-پیشینه تحقیق

بکر (۲۰۲۵) در تحقیقی با عنوان اجتناب مالیاتی قابلیت مقایسه حسابداری را مختل می‌کند؛ متوجه شد که شرکت‌هایی با استراتژی‌های اجتناب مالیاتی تهاجمی‌تر، قابلیت مقایسه حسابداری به طور قابل توجهی پایین‌تری دارند. شواهد همچنین نشان می‌دهد که تأثیر منفی اجتناب مالیاتی بر قابلیت مقایسه حسابداری توسط شرکت‌هایی با استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی فراتر از هنجار صنعت هدایت می‌شود. علاوه بر این، با استفاده از یک معیار جایگزین برای قابلیت مقایسه حسابداری به عنوان تابعی از درآمد قبل از مالیات، همچنان شواهدی از تأثیر منفی رفتار اجتناب مالیاتی یافت. نکته مهم این است که این امر شواهدی را ارائه می‌دهد که نشان می‌دهد تأثیر برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی محدود به هزینه مالیاتی گزارش‌شده نیست، بلکه بر قابلیت مقایسه کل سیستم گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد. نتایج ما به ادبیات مربوط به هزینه‌های اجتناب مالیاتی و عوامل تعیین‌کننده قابلیت مقایسه حسابداری کمک می‌کند. چن و همکاران (۲۰۲۳) در بررسی حق‌الزحمه‌ی حسابرسان، ریسک حسابرسان و بحران مالی دریافتند که با توجه به افزایش ریسک

¹ Goh et al

کلان سیستماتیک در دوران بحران و پسابحران، حق الزحمه‌ی حسابرسی افزایش داشته است. دلگادو و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیقی با عنوان رابطه بین اجتناب مالیاتی و مدیریت سود با بررسی پنج اقتصاد بزرگ اتحادیه اروپا (آلمان، بریتانیا، فرانسه، ایتالیا و اسپانیا) با استفاده از رگرسیون شبکه عصبی مصنوعی با تمرکز بر اقلام تعهدی اختیاری، نشان دادند زمانی که شرکت‌ها به مدیریت سود متوسل می‌شوند، درآمد مشمول مالیات بیشتر - و در نتیجه اجتناب مالیاتی کمتر - به وجود می‌آید. از این رو شرکت‌ها از دستکاری مالیاتی برای کاهش پرداخته‌ای مالیاتی خود بهره‌برداری نمی‌کنند. هونگ و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی رابطه مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی و مالیات تهاجمی شرکت پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که مقایسه‌پذیری تهاجم مالیاتی را برای شرکت‌های فرار مالیاتی بالا کاهش می‌دهد و تهاجم مالیاتی را برای شرکت‌های با اجتناب مالیاتی پایین در مقایسه با شرکت‌های همتای صنعتی افزایش می‌دهد. به‌طور کلی، این یافته‌ها نشان‌دهنده یک هماهنگی قوی درون صنعت در اجتناب از مالیات برای شرکت‌هایی با قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بالا است.

رحیمی و کیانی (۱۴۰۳) در بررسی تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی نشان می‌دهند که قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. قابلیت مقایسه حسابداری به‌منزله یک سازوکار حاکمیتی، از رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران از جمله اجتناب مالیاتی ممانعت می‌کند. همچنین قابلیت مقایسه حسابداری بر اجتناب مالیاتی تأثیر منفی و معناداری دارد. بر اساس نتایج این پژوهش، زمانی که کیفیت گزارشگری مالی، بالا و اجتناب مالیاتی با شدت کمتری است، قابلیت مقایسه حسابداری، توانایی استفاده‌کنندگان از اطلاعات را به‌منظور شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌ها بین پدیده‌های اقتصادی، بهبود می‌بخشد. در نتیجه، استفاده‌کنندگان، بهترین اطلاعات مالی را انتخاب می‌کنند که سبب می‌شود، تصمیم‌گیری به‌صورت مؤثرتر صورت گیرد. دریایی و موسوی (۱۴۰۳) در بررسی اثر اجتناب مالیاتی بر استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی: نقش تعدیل‌گر خوانایی صورت‌های مالی، نشان دادند اجتناب مالیاتی بر متغیرهای وقفه زمانی گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی فاقد اثرگذاری است، اما اجتناب مالیاتی بر اظهارنظر تعدیل‌شده حسابرس دارای اثر مثبت است، به این معنا که با افزایش اجتناب مالیاتی، ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده نیز افزایش می‌یابد. خوانایی صورت‌های مالی با معیار شاخص طول متن دارای اثر تضعیف‌کننده بر تأثیر اجتناب مالیاتی بر اظهارنظر تعدیل‌شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان بیشتر از ارائه اظهارنظر تعدیل‌شده (مشروط یا عدم اظهارنظر) برای پوشش ریسک ناشی از اجتناب مالیاتی استفاده می‌کنند، این موضوع می‌تواند ناشی از رقابت شدید در نرخ حق الزحمه 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 حق الزحمه حسابرسی قرار دارد. حسنی و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی تحلیل روابط حق الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفتگی مالی پرداختند. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که آشفتگی مالی به‌عنوان معیاری از ریسک تجاری صاحب‌کار تأثیر معنادار مثبتی بر حق الزحمه حسابرسی دارد؛ همچنین، تجدید ارائه صورت‌های مالی به‌عنوان معیاری از ریسک حسابرسی تأثیر معنادار مثبتی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. نتایج حاکی از آن است که تجدید ارائه صورت‌های مالی و آشفتگی مالی به‌عنوان عوامل بالقوه ریسک می‌توانند بر ریسک درک شده حسابرسان اثر بگذارند و این رخداد تغییر رفتار حسابرسان و تغییر حق الزحمه حسابرسی را به دنبال دارد. فریدی مایوان و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی آزمون ارزیابی ریسک حسابرسی

تحت تأثیر مفاهیم کیفیت گزارشگری پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی است که از بین ویژگی‌های کیفی مفاهیم گزارشگری تنها به‌موقع بودن، انتخاب خاصه، بیان صادقانه و محافظه‌کاری شرطی بر ریسک حسابرسی تأثیر معناداری دارد. رزمی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی نقش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر رابطه کیفیت گزارشگری مالی و قیمت‌گذاری اقلام تعهدی پرداختند. نتایج نشان داد که بین کیفیت گزارشگری مالی و قیمت‌گذاری اقلام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی‌دار دارد. همچنین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و قیمت‌گذاری اقلام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر داشته است.

۴- فرضیات تحقیق

فرضیه اول: بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مالیات تهاجمی رابطه وجود دارد.

فرضیه دوم: ریسک حسابرسی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مالیات تهاجمی تأثیر دارد

۵. روش تحقیق

این پژوهش، از نظر هدف کاربردی، از نظر ماهیت و محتوا از نوع توصیفی همبستگی؛ و با توجه به استفاده از اطلاعات تاریخی، پس رویدادی است. همچنین این پژوهش از نوع مطالعه‌ای کتابخانه‌ای و تحلیلی - علی بوده و مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی (پانل دیتا) نیز است؛ و برای تجزیه و تحلیل داده‌های از نرم‌افزارهای EVIEWS استفاده شده است. داده‌های موردنیاز این پژوهش از طریق سامانه کدال گردآوری شده و برای مطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران در یک بازه زمانی ۱۰ ساله طی دوره زمانی ۱۳۹۳-۱۴۰۲ است که با غربالگری جامعه آماری و بعد از مدنظر قرار دادن معیارهای زیر به‌عنوان جامعه آماری انتخاب شدند.

۱. شرکت قبل از سال ۹۳ در بورس پذیرفته‌شده و تا پایان سال ۴۰۲ در بورس فعال باشد؛

۲. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی زمان تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد؛

۳. فعالیت اصلی شرکت سرمایه‌گذاری، بانکداری، لیزینگ و نهاد مالی نباشد؛

۴. اطلاعات موردنیاز در بخش تعریف متغیرها در دسترس باشد و

۵. شرکت طی سال مالی مورد مطالعه وقفه معاملاتی بیش از ۳ ماه نداشته باشد

۴. ۱ مدل‌های آماری و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق

متغیر وابسته؛

متغیر وابسته در این تحقیق مالیات تهاجمی (GAAP_ET) می‌باشد؛

از طریق تقسیم کل مالیات شرکت بر سود قبل از مالیات محاسبه می‌شود

$$ETR = \frac{\text{Total Tax}}{\text{Earnings Before Tax}}$$

متغیر مستقل: قابلیت مقایسه است. در پژوهش حاضر برای آزمون قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، یک نسخه کلی از معیار

قابلیت مقایسه صورت‌های مالی که توسط دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) ارائه شده است برآورد می‌گردد.

برای ایجاد مقیاس سال- شرکت از قابلیت مقایسه CompAcctijt معادله زیر برای یک دوره ۵ ساله استفاده می‌گردد:

با استفاده از الگوی رگرسیون مقطعی زیر، نمایش بازده در سود حسابداری شرکت i در طی ۸ سال برآورد می‌شود:

$$\text{Earning}_{it} = \alpha_i + \beta_i \text{ Re turn}_{it} + \varepsilon_{it}$$

در این الگو، متغیر وابسته سیستم حسابداری شرکت i در سال t است که با ارزش بازار سهام اول دوره استاندارد شده، و متغیر مستقل، بازده قیمت سهام شرکت i در سال t است. طبق معادله بالا α_i و β_i نماگر سیستم حسابداری شرکت i هستند که رویدادهای اقتصادی را در سود حسابداری نمایش می‌دهند. به‌طور مشابه، معادله بالا برای شرکت j تخمین زده می‌شود که در این صورت، α_j و β_j یک نماینده برای سیستم حسابداری شرکت j است.

میان نزدیکی سیستم‌های حسابداری فوق، بیانگر مقایسه پذیری حسابداری بین دو شرکت است. اگر دو شرکت مجموعه یکسانی از رویدادهای اقتصادی را تجربه کنند، سیستم‌های حسابداری مقایسه پذیر، صورت‌های مالی مشابهی را تولید می‌کنند. با توجه به مفهوم فوق، بازده قیمت سهام شرکت i در طی ۸ سال، به‌عنوان وقایع اقتصادی مشابه، وارد سیستم حسابداری دو شرکت i و j می‌شود و سود آنها برای ۸ سال پیش‌بینی می‌شود که به‌صورت زیر است:

$$E(\text{Earnings})_{it} = \alpha^i + \beta^i \text{ Re turn}_{it}$$

$$E(\text{Earnings})_{jt} = \alpha^j + \beta^j \text{ Re turn}_{jt}$$

متغیر، $E(\text{Earnings})$: سود پیش‌بینی شده شرکت i است؛ که از طریق سیستم حسابداری و بازده شرکت i در دوره t اندازه‌گیری شده است. $E(\text{Earnings})$: سود پیش‌بینی شده شرکت j است؛ که از طریق سیستم حسابداری و بازده شرکت j در دوره t اندازه‌گیری شده است. میزان مقایسه پذیری بین دو شرکت i و j در سال t ، به‌صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$\text{CompAcct}_{ijt} = -|E(\text{Earnings}_{i,t}^i) - E(\text{Earnings}_{j,t}^j)|$$

میانگین قدر مطلق تفاوت سود مورد انتظار دو شرکت در منفی یک ضرب می‌شود؛ بنابراین، مقادیر بزرگ‌تر نشان‌دهنده مقایسه پذیری بالاتر سیستم حسابداری دو شرکت i و j است.

بعد از برآورد میزان مقایسه پذیری برای هر شرکت i و شرکت همتای j در سال t ، میانگین مقایسه پذیری شرکت i با کلیه شرکت‌های j محاسبه شده است که به‌عنوان اندازه مقایسه پذیری شرکت خاص i در سال t در فرضیه‌های مورد آزمون، استفاده می‌شود.

متغیر تعدیلگر: ریسک حسابرسی (PROB_IRS_AUD) است. در این پژوهش از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی برای اندازه‌گیری ریسک حسابرسی استفاده می‌شود

همچنین تأثیر متغیرهای کنترلی زیر نیز بر این رابطه بررسی شده است:

بازده مجموع حقوق صاحبان سهام (ROE): از طریق نسبت سود بعد از کسر مالیات به حقوق صاحبان سهام به دست می‌آید.

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها در پایان دوره مالی

اهرم مالی (LEV): کل بدهی به کل دارایی شرکت.

بازده دارایی (ROA): سود خالص به کل دارایی‌ها.

زیان شرکت (LOSS): اگر شرکت طی سال مالی زیان گزارش کرده باشد به آن ۱ و در غیر این صورت عدد صفر

مدل آماری فرضیه اول:

$$\text{GAAP_ET}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Comp}_{it} + \beta_2 \text{ SIZE}_{it} + \beta_3 \text{ LEV}_{it} + \beta_4 \text{ ROA}_{it} + \beta_5 \text{ ROE}_{it} + \beta_6 \text{ LOSS}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل آماری فرضیه دوم:

$$GAAP_ET_{it} = \beta_0 + \beta_1 Comp_{it} + \beta_2 PROB_IRS_AUD_{it} + \beta_3 Comp_{it} * PROB_IRS_AUD_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 ROE_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \varepsilon_{it}$$

۶. یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

در جدول ۱ آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداکثر و حداقل مشاهدات و ... ارائه شده است:

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرها

شاخص‌های کشیدگی					شاخص‌های مرکزی		نام و تعداد متغیرها	
بیشینه	کمینه	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	میانگین	میانه	علامت اختصاری	متغیرها
۰,۲۲	۰,۰۰	۱,۵۵	-۰,۰۰۷	۰,۰۸	۰,۱۱	۰,۱۰	GAAP_ET	مالیات تهاجمی
۶,۲۱	-۵,۸۸	۱,۱۶	-۰,۳۲	۵,۰۳	۱,۴۴	۰,۸۸	COMP	قابلیت مقایسه
۸,۵۴	۶,۷۱	۱,۹۴	-۰,۸۶	۳,۲۷	۳,۲۷	۵,۱۹	PROB_IRS_AUD	ریسک حسابرسی
۱۸,۱۱	۱۲,۴۰	۲,۷۲	۰,۶۲	۱,۵۲	۱۴,۴۷	۱۴,۷۱	SIZE	اندازه شرکت
۰,۴۳	-۰,۰۵	۲,۵۲	۰,۶۴	۰,۱۳	۰,۱۱	۰,۱۴	ROA	بازده دارایی
۴,۸۶	-۰,۲۰	۴,۵۰	۱,۵۱	۱,۳۴	۰,۵۶	۱,۰۹	ROE	بازده حقوق صاحبان سهام
۰,۸۸	۰,۱۹	۲,۱۰	-۰,۱۱	۰,۱۹	۰,۵۵۲	۰,۵۵۳	LEV	اهرم مالی
۱	۰	۸,۹۶	۲,۸۲	۰,۲۸	۰	۰,۰۹	LOSS	زیان شرکت

بر اساس جدول‌های فوق میانگین تهاجم مالیاتی که نشانگر اجتناب مالیاتی است برابر با (۰,۱۰) و میانه آن (۰,۱۱) است.

قابلیت مقایسه مالی شرکت‌ها دارای میانگین برابر با (۰,۸۸) است و کمینه و بیشینه آن برابر با (-۵,۸۸) و (۶,۲۱) است. ریسک حسابرسی که لگاریتم آن محاسبه شده است برابر با (۵,۱۹) و انحراف معیار آن برابر با (۳,۲۷) است.

در ادامه به منظور اطمینان از نتایج تحقیق و عدم وجود رگرسیون کاذب، اقدام به انجام آزمون مانایی و محاسبه ریشه واحد متغیرهای تحقیق گردید. وجود متغیرهای غیر مانا در مدل‌های رگرسیونی باعث می‌شود که آزمون‌های تی استیودنت و فیشر اعتبار لازم را نداشته باشد؛ که به این منظور از آزمون لوین-چو استفاده شده است. نتایج این آزمون در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۲- آزمون مانایی متغیرهای تحقیق

متغیر	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه
GAAP_ET	-۹,۲۵	۰,۰۰۰	H_0 رد می شود (متغیر ماناست)
COMP	-۲۵,۷۰	۰,۰۰۰	H_0 رد می شود (متغیر ماناست)
PROB_IRS_AUD	-۷,۲۷	۰,۰۰۰	H_0 رد می شود (متغیر ماناست)
SIZE	-۴,۷۹	۰,۰۰۰	H_0 رد می شود (متغیر ماناست)
ROA	-۱۰,۰۱	۰,۰۰۰	H_0 رد می شود (متغیر ماناست)
ROE	-۷,۸۹	۰,۰۰۰	H_0 رد می شود (متغیر ماناست)
LEV	-۸۴,۶۳	۰,۰۰۰	H_0 رد می شود (متغیر ماناست)
LOSS	۳,۰۷	۰,۰۰۱	H_0 رد می شود (متغیر ماناست)

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول ۳، بررسی مقادیر آماره‌های آزمون لوین، لین و چاو و سطح معنی داری آن‌ها نشان می‌دهد که تمامی متغیرها در سطح ۹۵ درصد مانا هستند به طوری که سطح معنی داری همه آن‌ها کمتر از ۰/۰۵ است. از این رو نیازی به آزمون هم جمعی نبوده و مشکل رگرسیون کاذب وجود نخواهد داشت. پس از انجام پیش فرض‌های رگرسیونی اقدام به انتخاب مدل شد. نتایج نشان‌دهنده عدم وجود هم خطی میان متغیرها، عدم خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس باقیمانده است که تصحیح لازم در این زمینه قبل از برآورد مدل صورت گرفت.

انتخاب مدل

در تحلیل پانلی، داده‌ها به صورت مقطعی - زمانی گردآوری شده‌اند یعنی داده‌های جمع آوری شده برای مقاطع مختلف در طی زمان می‌باشد. در داده‌هایی که بدین صورت جمع آوری می‌شوند، استقلال مشاهدات حفظ نمی‌گردد زیرا از هر شرکت در سال‌های مختلف چندین مشاهده تکرار شده است که این مشاهدات به هم وابسته‌اند (زیرا متعلق به یک شرکت هستند). برای تحلیل این نوع داده‌ها از تحلیل پانلی استفاده می‌گردد. در جدول ۳ نتایج حاصل از مدل پژوهش نشان داده شده است.

جدول ۳- آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن فرضیه‌های تحقیق

فرضیه	آزمون اثرات	مقدار آماره آزمون	درجه آزادی	P-Value	نتیجه آزمون
اول	آزمون F لیمر	۶,۵۸۲	۱۶۳,۱۴	۰,۰۰۰	رد فرض صفر استفاده از مدل پانل
	آزمون هاسمن	۲۳,۲۱	۶	۰,۰۰۰	رد فرض صفر پانل با اثرات ثابت
دوم	آزمون F لیمر	۶,۵۲۱	۱۶۳,۱۴	۰,۰۰۰	رد فرض صفر استفاده از مدل پانل
	آزمون هاسمن	۳۲,۲۸	۸	۰,۰۰۳	رد فرض صفر پانل با اثرات ثابت

با توجه به نتایج حاصل از آزمون F لیمر، از آنجایی که مقدار P -Value آزمون فرضیه‌ها کمتر از $0/05$ می‌باشد ($0/0000$)، همسانی عرض از مبدأها رد شده و لازم است در برآورد مدل‌ها از روش داده‌های پانل استفاده شود. لذا لازم است برای انتخاب الگوی اثرات ثابت یا اثرات تصادفی آزمون هاسمن انجام شود. همچنین با توجه به نتایج حاصل از آزمون هاسمن، از آنجایی که مقدار P -Value آزمون مدل‌ها نیز کمتر از $0/05$ می‌باشد؛ بنابراین در برآورد این مدل‌ها می‌بایست روش اثرات ثابت بکار برده شود.

جدول ۴- نتایج برآورد فرضیه اول تحقیق

متغیر	مقدار ضرایب	مقدار t	مقدار احتمال
COMP	-۰,۰۰۲	-۵,۷۶	۰,۰۰۰
SIZE	-۰,۰۰۶	-۲,۶۴	۰,۰۰۸
ROA	-۰,۰۶۷	-۲,۵۷	۰,۰۱۰
ROE	۰,۰۰۴	۲,۲۰	۰,۰۲۷
LEV	۰,۰۱۳	۰,۰۸۳	۰,۴۰۱
LOSS	-۰,۰۷۲	-۱۰,۹۳	۰,۰۰۰
C (مقدار ثابت)	۰,۲۰	۵,۳۰	۰,۰۰۰
مقدار F	۹/۲۶	مقدار احتمال F	۰/۰۰۰
ضریب تعیین (R^2)	۰/۵۱۵۹	دوربین واتسون	۱/۵۳
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۶۰۲		

با توجه به سطح معنی‌داری آماره F ($0/0000$) می‌توان گفت که معناداری کل مدل تأیید می‌شود. همچنین مقادیر ضرایب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده نشان‌دهنده تبیین تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل در حد متوسطی است. بر اساس نتایج جدول ۴، سطح معنی‌داری (P -Value) آماره t مربوط به متغیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی کمتر از $0/05$ بوده ($0/0000$) یعنی معنی‌دار است، ضریب آن ($-0/002$) می‌باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با $-5/76$ می‌باشد. این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد. در نتیجه فرض H_0 رد می‌شود و فرضیه تحقیق تأیید می‌شود و می‌توان گفت بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مالیات تهاجمی رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.

جدول ۵- نتایج برآورد فرضیه دوم

متغیر	مقدار ضرایب	مقدار t	مقدار احتمال
COMP	-۰,۰۰۲	-۳,۶۷	۰,۰۰۰
PROB_IRS_AUD	۰,۰۰۱	۱,۶۴	۰,۱۰۰
COMP*PROB_IRS_AUD	۶,۳۶	۰,۵۶	۰,۵۷
SIZE	-۰,۰۰۶	-۲,۸۳	۰,۰۰۰
ROA	-۰,۰۰۶	-۲,۶۵	۰,۰۰۸

متغیر	مقدار ضرایب	مقدار t	مقدار احتمال
ROE	۰,۰۰۵	۲,۲۵	۰,۰۲۴
LEV	۰,۰۱۳	۰,۸۲۲	۰,۴۱۰
LOSS	-۰,۰۷	-۱۰,۹۷	۰,۰۰۰
C (مقدار ثابت)	۰,۱۷	۸,۶۸	۰,۰۰۰
مقدار F	۹,۱۷	مقدار احتمال F	۰,۰۰۰
ضریب تعیین (R^2)	۰,۵۱۶۰	دوربین واتسون	۱,۵۹
ضریب تعیین تعدیل شده	۰,۴۶۰۵		

با توجه به سطح معنی داری آماره F (۰,۰۰۰) می توان گفت که معناداری کل مدل تأیید می شود. بر اساس نتایج جدول ۵، سطح معنی داری (P -Value) آماره t مربوط به متغیر COMP*PROB_IRS_AUD بالاتر از ۰/۰۵ بوده (۰/۵۷۰) یعنی بی معنی است، ضریب آن (۶/۳۶) می باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با ۰/۵۶ می باشد. این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار نمی گیرد. در نتیجه فرض H_0 تأیید می شود و فرضیه تحقیق رد می شود و می توان گفت ریسک حسابرسی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و مالیات تهاجمی تأثیر معنی داری ندارد.

۷. نتیجه گیری و پیشنهادات

در محیط اقتصادی مشابه، درستی یا نادرستی مبادلات اقتصادی بین شرکت هایی که قابلیت مقایسه بالاتری در یک صنعت دارند، توسط یکدیگر تأیید می شود و اجتناب مالیاتی را برای شرکت ها دشوار می سازد. همچنین به عنوان یکی شاخص محدودکننده فرصت طلبی مدیران در دستکاری مالیات، گزارش حسابرسی، یک شاخص معتبر جهت اندازه گیری کیفیت در ارائه اطلاعات و تطابق گزارش های ارائه شده با رویه های پذیرفته شده حسابداری است. به همین دلیل ریسک حسابرسی می تواند نشان دهنده احتمال دستکاری مدیران در صورت های مالی با هدف کم کردن از میزان مالیات پرداختی باشد.

مطابق با نتیجه فرضیه اول بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و مالیات تهاجمی رابطه ای منفی وجود دارد این تأثیر منفی را می توان متأثر از نقش مقایسه پذیری به عنوان یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات در کم کردن تضاد نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و سهامداران دانست. به طور کلی مدیران در راستای منافع خود و برای مطلوب نشان دادن وضعیت شرکت با انگیزه دریافت پاداش بیشتر، احتمال دار با کم کردن بار مالیاتی شرکت، در راستای منافع خود عمل کنند در این حالت افزایش قابلیت مقایسه صورت های مالی با برجسته کردن شباهت ها و تفاوت های شرکت های مختلف، امکان شناسایی معاملات غیرعادی شرکت ها را افزایش و تمایل مدیران را نسبت به اجتناب مالیاتی کاهش می دهد. چرا که در محیط اقتصادی مشابه، درستی یا نادرستی مبادلات اقتصادی بین شرکت هایی که قابلیت مقایسه بالاتری در یک صنعت دارند، توسط یکدیگر تأیید می شود و اجتناب مالیاتی برای شرکت ها دشوار می شود. تفسیر دیگر این است که افزایش مقایسه پذیری با کاهش هزینه های کسب اطلاعات، کارایی حاکمیت شرکتی درون سازمانی و برون سازمانی را بهبود می بخشد و هزینه اجرای فعالیت های اجتناب مالیاتی را برای نیل به منافع شخصی افزایش می دهد؛ که نتیجه آن گرایش کمتر به فعالیت اجتناب مالیاتی است این نتیجه مطابق با نتایج هیون و همکاران (۲۰۲۱) و (فرجی و همکاران ۱۳۹۹) است.

بنابر نتایج فرضیه دوم ریسک حسابرسی بر این رابطه نقش تعدیلگر معنی‌داری ندارد. منظور از ریسک حسابرسی ریسکی است که تحریف بااهمیتی در صورت‌های مالی وجود داشته باشد و حسابرس ندانسته نظر خود را از بابت آن تعدیل نکند. در این مطالعه لگاریتم حق‌الزحمه حسابرس به‌عنوان شاخص این ریسک در نظر گرفته شد، بالا بودن حق‌الزحمه می‌تواند از یک طرف نشانه‌ای از طولانی‌مدت بودن روند بررسی به هدف کشف تحریفات مدیران باشد. اما در این تحقیق این تأثیر معنی‌دار نبوده است که می‌تواند ناشی از دلایل دیگر برای افزایش ریسک حسابرسی باشد که از آن جمله می‌توان به اندازه بزرگ‌تر شرکت‌ها و یا بزرگ بودن حسابرسان اشاره کرد.

با توجه به رابطه منفی بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مالیات تهاجمی، پیشنهاد می‌شود که سهامداران با مطالعه شرکت‌های خاص در یک صنعت، تفاوت‌ها و شباهت‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها را از نظر موارد مختلف در دوره‌های مختلف مطابق با استانداردهای موجود و با در نظر داشتن استفاده از رویه‌های یکسان حسابداری با یکدیگر مقایسه نمایند چراکه این اطلاعات می‌تواند نشانه‌ای از یکنواختی شرکت‌ها در استفاده از شیوه‌های تمکین مالیاتی و پرهیز از اجتناب مالیاتی باشد. همچنین به صاحبان شرکت‌ها نیز پیشنهاد می‌شود که با بهره‌گیری از رویه‌های یکسان، در زمینه ارائه اطلاعات مقایسه پذیر با شرکت‌های هم‌تا توجه بیشتری نشان دهند؛ چراکه ارائه این اطلاعات نشان‌دهنده شفافیت بیشتر و تضاد نمایندگی و وجود گرایش‌های منفعت طلبانه کمتر در مدیران آنها و سیگنالی از پایبندی شرکت‌ها به تمکین مالیاتی می‌باشد. اما با توجه به عدم تأثیرگذاری ریسک حسابرسی مطابق با نتیجه فرضیه دوم، پیشنهاد می‌شود که استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری، در بررسی ریسک حسابرسی و به‌خصوص حق‌الزحمه پرداختی، عوامل دیگری مانند اندازه، پیچیدگی کار، نوع صنعت و ... را نیز در نظر داشته باشند؛ چراکه بیشتر بودن ریسک حسابرسی، الزاماً به معنی تغییر در شیوه‌های تهاجم مالیاتی به‌خصوص در شرکت‌های هم‌تا نیست. در انتها پیشنهاد می‌شود که تأثیر ریسک دادرسی و اقامه دعاوی قضایی علیه حسابرس بر رابطه قابلیت مقایسه و تهاجم مالیاتی موردبررسی قرار گیرد.

منابع و مآخذ

۱. حساس یگانه، یحیی؛ رضایی، شهرزاد (۱۳۹۷) مدلی برای تأثیر مسئولیت اجتماعی و هزینه‌های مدیریت مالیات شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۵، ش ۵۸، ۲۷-۵۸
۲. حسنی، محمد، یونس، حمه بیستون (۱۴۰۳) تحلیل روابط حق‌الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفتگی مالی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۲، شماره ۶ - شماره پیاپی ۶، صفحه ۸۲-۱۱۱
۳. دریایی، عباسعلی و موسوی، سپهر (۱۴۰۳) اثر اجتناب مالیاتی بر استراتژی‌های مواجهه با ریسک حسابرسی: نقش تبدیل‌گر خوانایی صورت‌های مالی، حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۵ (۲)، ۵۱-۷۵
۴. دهمرده قلعه نو؛ یزدی فر، حسن و زارعی، حمید (۱۳۹۹) تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۱، ش ۱، ۱۰-۳۳
۵. رحیمی، علیرضا و کیانی، علی (۱۴۰۳). تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۶ (۶۱)، ۱۸۷-۲۱۸
۶. فرجی، امید؛ سجادی‌پور، رضا و رفیعی، مرتضی (۱۳۹۹) قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، رقابت بازار محصول و اجتناب مالیاتی، حسابداری مالی، ۱۲ (۳)- ۲۳-۴۴

۷. فریدی مایوان، مریم، مومنی، علیرضا، مقدم، عبدالکریم (۱۴۰۲)، آزمون ارزیابی ریسک حسابرسی تحت تأثیر مفاهیم کیفیت گزارشگری، ماهنامه جامعه‌شناسی ایران، دوره ۵، شماره ۱۲، صفحه ۸۶۹-۸۸۶
۸. کاظمی، زهرا و شیرخدایی، میثم (۱۴۰۲) تأثیر روابط سیاسی بر اجتناب مالیاتی: نقش تعدیل گر مسئولیت اجتماعی منابع انسانی در شرکت‌های کوچک و متوسط در بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت منابع انسانی پایدار، ۵ (۹)-۳۳-۴۸
۹. مشایخی، بیتا؛ سیدی، سید جلال (۱۳۹۴) راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی، دانش حسابداری، سال ششم، ش ۲۰، ۸۳-۱۰۳
10. Afzali, M (2023) Corporate culture and financial statement comparability, *Advances in Accounting* Volume 60, March 2023, 100640
11. Baker, P, Lyu, P & Perotti, P (2025), 'Does Tax Avoidance Impair Accounting Comparability?', *Journal of Accounting Literature*, vol. 46, no. 4, pp. 510-538. <https://doi.org/10.1108/JAL-07-2022-0078>
12. Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M., & Williams, C. (2012). Are IFRS-based and U.S. GAAP-based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting and Economics*, 54(1), 68-93. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2012>
13. Chen, H., Hua, S., Liu, Z., & Zhang, M. (2023). Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008. *Asian Review of Accounting*
14. Delgado, Francisco, Elena Fernández Rodríguez, Roberto García Fernández^{2*}, Manuel Landajo and Antonio Martínez Arias (2023) Tax avoidance and earnings management: a neural network approach for the largest European economies, Delgado et al. *Financial Innovation* (2023) 9:19 <https://doi.org/10.1186/s40854-022-00424-8>
15. Goh, B. W. Lee, J. Lim, CH. Y & Shevlin, T. (2013). The Effect of Corporate Tax Avoidance on the Cost of Equity. Working Paper. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=2237742>.
16. Hongbo Zhang, (2021). Accounting Comparability, Audit Effort and Audit Outcomes, B.S., Zhejiang University, 1996 M.S., University of Illinois, 2004, 2006.
17. HYUN, A. HONG, JI WOO RYOU and ANUP SRIVASTAVA (2021) Financial Statement Comparability and Corporate Tax Strategy, *European Accounting Review*, 2021 <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1926301>
18. Imen Fakhfakh, a and Anis Jarboui (2022) Earnings management and audit report lag: The role of audit risk-Tunisian evidence, *Accounting and Management Information Systems* Vol. 21, No. 1, pp. 113-135, 2022 DOI: <http://dx.doi.org/10.24818/jamis.2022.01006>
19. Lang, M., Lins, K., & Maffett, M. (2012). Transparency, liquidity, and valuation: International evidence on when transparency matters most. *Journal of Accounting Research*, 50(3), 729-774. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2012.00442.x>
20. Qawqzeh, H.K. (2023), "The effect of ownership structure on tax avoidance with audit quality as a moderating variable: evidence from the ailing economics", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFRA-03-2023-0122>

21. Rajabalizadeh, J. (2025), "Corporate culture's influence on the transparency of financial reporting in Iran: an in-depth analysis of readability and tone", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 26 No. 6, pp. 47-85. <https://doi.org/10.1108/JAAR-02-2024-0074>
22. Sohn, B.C., (2016). The effect of accounting comparability on the accrual-based and real earnings management. *J. Account. Public Policy* 35(5): 513-539 (Department of Accounting and Information Management, University of Macau, Macau, China)

Financial Statement Comparability and Aggressive Taxation with respect to the role of Audit Risk

Mehrad Seraj¹
Ali Baghani²

Abstract

In a similar economic environment, the correctness or incorrectness of economic transactions between companies that have higher comparability in the same industry is confirmed by each other, making tax avoidance difficult for companies. Audit risk can also indicate the possibility of managers manipulating financial statements with the aim of reducing the amount of tax paid. The purpose of this study is to examine the impact of financial statement comparability and aggressive taxation with respect to the role of audit risk. The information from this study is taken from the financial statements of 164 companies during the period 1393-1402. The research is applied in terms of purpose; in terms of nature and content it is a correlation type. Multiple regression based on panel data analysis (panel data) was used to test the relationship between variables and the significance of the model. The results show that there is a negative and significant relationship between the number of female directors on the audit committee and the amount of audit fees. The results obtained show that there is a negative and significant relationship between the comparability of financial statements and aggressive taxation; but audit risk does not have a significant effect on the relationship between the comparability of financial statements and aggressive taxation.

Keywords

Financial statement comparability, aggressive taxation, audit risk

¹ Master of Financial Management, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (mehradseraj@gmail.com)

² Assistant Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (alibaghani@gmail.com) (Corresponding Author)