

بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر حداقل سازی مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۴

■ غلامرضا کرمی^۱■ ایمان داداشی^۲■ امیر فیروزنیا^۳■ حمید کلهرنیا^۴

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۷/۱۱

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۵/۰۱

چکیده:

کیفیت کنترل‌های داخلی تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری‌های مدیریت دارد، زیرا آن از طریق فراهم‌سازی اطلاعات به موقع از وضعیت مالی شرکت و حذف موانع بین چرخه‌های حسابداری، تصمیم‌گیری مدیران را بهبود می‌بخشد. کیفیت کنترل‌های داخلی می‌تواند کیفیت تصمیم‌های مرتبط با مالیات را افزایش داده و با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، هماهنگی اطلاعات را بین واحدهای تجاری مختلف بهبود دهد و در نهایت باعث کارآمدی برنامه‌های مالیاتی شرکت شده و به شرکت در راستای حداقل‌سازی مالیات کمک کند. هدف اصلی این تحقیق، بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر حداقل‌سازی مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای سنجش کیفیت کنترل‌های داخلی از سه معیار نوع اظهار نظر حساب‌رسان، عدم تجدیدارائه صورت‌های مالی و گزارش حساب‌رس مبنی بر وجود یک ضعف با اهمیت در ساختار کنترل داخلی بهره گرفته شد که در نهایت به کمک تکنیک تحلیل سلسله‌مراتبی و تعیین ضرایب اهمیت این سه معیار، یک شاخص برای اندازه‌گیری کیفیت کنترل‌های داخلی ارائه گردید. برای اندازه‌گیری حداقل‌سازی مالیاتی نیز از مکمل نرخ مؤثر مالیاتی استفاده شد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از داده‌های ۱۴۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۴ و الگوی رگرسیون خطی چندگانه استفاده گردیده است. نتایج حاصل از بررسی داده‌ها حاکی از آن است که کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر با حداقل‌سازی مالیاتی بالاتری همراه بوده‌اند. یافته‌های پژوهش نشان داد که شرکت‌های با کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر با ریسک مالیاتی کمتری مواجه بوده‌اند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت کنترل‌های داخلی، حداقل‌سازی مالیات، ریسک مالیاتی، نرخ مؤثر مالیاتی، تحلیل سلسله‌مراتبی.

۱- دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران، (نویسنده مسئول)، پست الکترونیک: Ghkarami@ut.ac.ir

۲- استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بابل، گروه حسابداری، بابل، ایران

۳- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بابل، گروه حسابداری، بابل، ایران

۴- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران، ایران

۱. مقدمه

در کشورهای غنی از نظر منابع طبیعی، دولت‌ها به دلیل سهل الوصول بودن درآمد ناشی از فروش ثروت منابع (مانند نفت) توجه اندکی به درآمدهای مالیاتی می‌کنند. این در حالی است که درآمدهای مالیاتی باثبات‌ترین و مطمئن‌ترین منبع محسوب می‌شود. اقتصاد نفتی ایران نیز از این قاعده مستثنی نبوده و می‌توان به جرات گفت که دولت سهم بسیار ناچیزی از درآمدهای خود را از ناحیه درآمدهای مالیاتی کسب می‌کند. این در حالی است که مالیات ستانی در ایران سابقه دیرینه‌ای در حدود ۳۰۰۰ سال دارد. در کنار این مسائل، میزان حداقل‌سازی مالیات نیز به مسأله مهمی در ایران تبدیل شده است.

مدیران مسئول تصمیم‌گیری‌های راهبردی و انجام برنامه‌ریزی‌های عملیاتی شرکت هستند. به دلیل ایجاد تغییرات سریع و رقابت شدید در محیط کسب و کار، راهبردهای متنوعی که مدیران اتخاذ می‌کنند، تعیین‌کننده آینده شرکت است و در نتیجه نقش مهمی بر روی ارزش آتی شرکت دارد. یکی از تصمیمات مهم مدیریتی، حداقل‌سازی هزینه مالیات است. فعالیت‌های حداقل‌سازی هزینه مالیات، به ابزارهای صرفه‌جویی مالیات گفته می‌شود که منابع را از دولت به سهامداران انتقال و ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می‌دهند (دسای و دراماپالا^۵، ۲۰۰۹).

از نظر مفهومی حداقل‌سازی مالیات (شامل اجتناب و فرار مالیاتی) به صورت کاهش مالیات‌های صریح تعریف می‌گردد (دیرنگ^۶ و همکاران، ۲۰۱۰). این تعریف تمام معاملاتی را که بر بدهی‌های مالیاتی شرکت اثر دارند، منعکس می‌کند و بین فعالیت‌های واقعی با مطلوبیت مالیاتی، فعالیت‌های اجتنابی که به منظور کاهش مالیات انجام می‌شوند و لابی‌هایی که برای کسب مزایای مالیاتی انجام می‌شوند، تمایز قائل نمی‌شود (هانلون و هیتزمن^۷، ۲۰۱۰). به طور کلی، فعالیت‌های حداقل‌سازی مالیات شامل اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی هستند که این دو فعالیت از زوایای مختلفی با یکدیگر متفاوتند (بلافوس و همکاران^۸، ۲۰۱۶).

حداقل‌سازی مالیات را استفاده قانونی از نظام مالیاتی برای منافع شخصی، به منظور کاهش میزان مالیات قابل پرداخت به وسیله ابزارهایی که در خود قانون است، تعریف کرده‌اند (جهرومی، ۱۳۹۰؛ فروغی و محمدی، ۱۳۹۲ و خواجوی و کیامهر، ۱۳۹۵). بنابراین، از آنجایی که حداقل‌سازی مالیات، فعالیتی به ظاهر قانونی است به نظر می‌رسد که بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد و چون حداقل‌سازی مالیات در محدوده‌ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به طور عمده قوانین محدودکننده‌ای در زمینه کنترل حداقل‌سازی مالیات وجود ندارد (حقیقت و محمدی، ۱۳۹۲). بنابراین، به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌ها درگیر حداقل‌سازی مالیات باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تاثیرگذار بر سطح حداقل‌سازی مالیاتی در شرکت‌ها دارای اهمیت زیادی است.

- 5- Desai and Dharmapala
- 6- Dyreng
- 7- Hanlon and Hitexmann
- 8- Blaufus et al

ادبیات موجود یک رابطه معنادار بین (۱) تمرکز بر مشتری (هوانگ^۹ و همکاران، ۲۰۱۶)، (۲) سیاست بدهی و اعضای غیرموظف هیئت مدیره (ریچاردسون^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۴)، (۴) ریسک خطر سقوط قیمت سهام (کیم^{۱۱} و همکاران، ۲۰۱۳)، (۵) مالکیت نهادی (کرانا و موسر^{۱۲}، ۲۰۱۰)، (۶) راهبری شرکتی (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۳) و (۷) سطح نگهداشت وجه (فروغی و همکاران، ۱۳۹۲) با حداقل سازی مالیات نشان می‌دهند. همچنانکه ملاحظه می‌شود، هرچند مطالعات زیادی در سطح استانها و کل کشور درباره عوامل مؤثر بر حداقل‌سازی مالیاتی انجام شده است، اما درباره آثار حداقل‌سازی مالیات و محاسبه میزان آن مطالعات اندکی وجود دارد. این پژوهش با هدف پر کردن این شکاف در ادبیات مالی صورت می‌پذیرد و به بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر حداقل‌سازی مالیات پرداخته است.

ادبیات حسابداری مدیریت استدلال می‌کند که کنترل‌های داخلی با کیفیت منجر به تصمیم‌گیری بهتر مدیریت می‌شود (هورنگرن^{۱۳} و همکاران، ۲۰۱۲). کنترل‌های داخلی با کیفیت از طریق فراهم کردن اطلاعات به موقع از وضعیت مالی شرکت برای مدیریت و حذف موانع بین چرخه‌های حسابداری تصمیم‌گیری مدیران را بهبود می‌بخشد (بrazel و دنگ^{۱۴}، ۲۰۰۸). کنترل‌های داخلی با کیفیت نشان‌دهنده فرایند معاملات تجاری استاندارد و متمرکز، زمان چرخه گزارشگری کوتاه‌مدت، اطلاعات جامع و یکپارچه از قسمت‌های مختلف و موقعیت جغرافیایی آن‌هاست. یک شرکت با کنترل‌های داخلی با کیفیت، به موقع به اطلاعات دقیق و درست و همچنین افزایش شفافیت اطلاعات داخلی دسترسی دارد. کسب اطلاعات و یکپارچه کردن آنها یک محیط کنترل داخلی با کیفیت بیشتر است (هوج^{۱۵} و همکاران، ۲۰۰۴).

همانطور که کنترل‌های داخلی با کیفیت اثر مثبتی بر تصمیم‌گیری‌های مدیریت دارد، کنترل‌های داخلی با کیفیت می‌تواند کیفیت تصمیمات مرتبط با مالیات را نیز افزایش دهد. کنترل‌های داخلی با کیفیت، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و هماهنگی اطلاعات را بین واحدهای تجاری مختلف بهبود می‌بخشد و در نهایت باعث کارایی برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها خواهد شد (دسای و دراماپالا، ۲۰۰۹؛ گالمور و همکاران، ۲۰۱۴؛ گالمور و لابرو^{۱۶}، ۲۰۱۵).

گالمور و لابرو (۲۰۱۵) استدلال می‌کنند توانایی یک شرکت برای اجتناب مالیاتی مؤثر بوسیله کنترل‌های داخلی با کیفیت بهتر می‌شود، زیرا کنترل‌های داخلی با کیفیت، دستیابی به اطلاعات و یکپارچه کردن آنها را تسهیل می‌کند. طبق استدلال آنها، شرکت‌های با کنترل داخلی با کیفیت،

-
- 9- Huang
 - 10- Richardson
 - 11- Kim
 - 12- Kerena and Muser
 - 13- Horngren
 - 14- Brazel and Dang
 - 15- Hodge
 - 16- Gallemore and Labro

در موقعیت بهتری برای اقدام مؤثر در جهت فرایند مستندسازی اسناد و مدارک مالیاتی و شناسایی راحت‌تر معاملاتی که مزیت مالیاتی ایجاد می‌کنند، قرار بگیرند. از اینرو، شرکتی با کنترل داخلی با کیفیت، با احتمال اجتناب مالیاتی بالاتری همراه است.

در ادامه، این پژوهش تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر ریسک مالیاتی را بررسی خواهد کرد، که در این تحقیق از آن به عنوان عدم قطعیت شرکت در خصوص بدهی مالیاتی‌اش یاد شده است. انتظار می‌رود که شرکت‌های با کنترل‌های داخلی با کیفیت، قادر باشند تا به منافع حداقل‌سازی مالیات مطلوب بدون در نظر گرفتن ریسک بیشتر برسند، زیرا در این صورت شرکت بهتر می‌تواند مستندسازی و برنامه‌ریزی مالیاتی را بهبود بخشد که به نوبه خود می‌تواند احتمال رد استراتژی‌های مالیاتی را کاهش دهد. شرکت‌های با ریسک مالیاتی پایین‌تر، احتمالاً نوسان کمتری را در نتایج مالیاتی خود تجربه می‌کنند (گوانتر ۱۷ و همکاران، ۲۰۱۲). همچنین به نظر می‌رسد که کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا، منجر به کاهش ریسک مالیات خواهد شد (گالمور و همکاران، ۲۰۱۴).

علی‌رغم اینکه پژوهش‌های متعددی راجع به فعالیتهای اجتناب مالیاتی (حداقل‌سازی مالیات) صورت گرفته است و این پژوهش‌ها مستنداتی درباره صرفه‌جویی مالیاتی شرکت‌ها، که از فعالیتهای اجتناب مالیاتی شرکت‌ها ناشی می‌شود، فراهم کرده‌اند، اما کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت در پژوهش‌های مربوط به اجتناب مالیات صورت گرفته در ایران بررسی نشده است. لذا هدف اصلی این پژوهش بررسی اثر کیفیت کنترل‌های داخلی بر فعالیتهای حداقل‌سازی مالیات (اجتناب مالیاتی) شرکت‌ها است. به عبارتی، این پژوهش به بحث در مورد این موضوع می‌پردازد که آیا وجود کنترل‌های داخلی باکیفیت می‌تواند به روند حداقل‌سازی مالیات شرکت‌ها کمک کند؟ این مسئله به عنوان یک سؤال مهم برای مدیران و ممیزان مالیاتی مطرح شده است.

در ادامه ساختار مقاله به این شکل است که در بخش دوم به بررسی مبانی نظری پژوهش و بسط نظری فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است. در بخش سوم، پیشینه پژوهش ارائه شده است. در بخش چهارم به توصیف روش شناسی تحقیق پرداخته می‌شود. این بخش خود شامل، نوع تحقیق، جامعه و نمونه آماری و مدل و متغیرهای تحقیق است. در بخش پنجم به تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق پرداخته شده است. این بخش خود شامل دو قسمت آمار توصیفی و آمار استنباطی است. در انتهای مقاله نیز خلاصه‌گیری و نتایج مبتنی بر تحقیق ارائه شده است.

۲. مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش

۱-۲. حداقل‌سازی مالیات

فعالیت‌های حداقل‌سازی مالیات شامل اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی هستند که این دو فعالیت از زوایای مختلفی با یکدیگر متفاوت‌اند (بلافوس و همکاران، ۲۰۱۶). حداقل‌سازی مالیات از دیدگاه سنتی و مرسوم خود یک فعالیت حداکثرکننده ارزش تلقی می‌شود که ثروت را از دولت به

سهامداران شرکت منتقل می‌کند. در چارچوب تئوری نمایندگی، تحقیقات اخیر استدلال می‌کنند که فعالیت‌های حداقل سازی مالیات، می‌تواند امکان رفتارهای فرصت‌طلبانه را به مدیریت بدهد (هال^{۱۸} و همکاران، ۲۰۱۳).

در ادبیات تعاریف مختلفی در خصوص حداقل سازی مالیات وجود دارد که می‌توان آن را در سطح گسترده، به عنوان کاهش مالیات‌های آشکار، تعریف کرد. بر اساس تعریف دیرینگ و همکاران (۲۰۱۰) حداقل سازی مالیاتی تمامی رویدادهایی را که بر بدهی مالیاتی شرکت اثر می‌گذارد، شامل می‌گردد. از سوی دیگر برخی حداقل سازی مالیات را به صورت «انجام اقدامات قانونی به منظور کاهش بدهی مالیاتی» تعریف می‌کنند (گیونتر و همکاران، ۲۰۱۲).

در برخی تحقیقات نیز، هیچ تفاوتی بین حداقل سازی مالیات قانونی و فرار از پرداخت مالیات غیر قانونی، قائل نشده‌اند (بالاکریشنان^{۱۹} و همکاران، ۲۰۱۲؛ گالمر^{۲۰} و همکاران، ۲۰۱۴). تمایز کلاسیک بین حداقل سازی مالیاتی و فرار از مالیات این است که فرار مالیاتی تنها در صورتی وجود خواهد داشت که مالیات دهندگان به صورت عمدی، یک سری اطلاعات ناقص و نادرست را به مقامات مالیاتی ارائه دهند تا بتوانند میزان مالیات قابل پرداخت را کاهش دهند. بنابراین در آلمان و بسیاری از کشورهای دیگر، در صورت انجام چنین عملی توسط مالیات دهندگان، مجازات‌های کیفری در مورد آنان اعمال خواهد شد (فریس^{۲۱} و همکاران، ۲۰۰۸). در مقابل، حداقل سازی مالیات ممنوع نشده است و تا زمانی که مالیات دهندگان اطلاعات نادرست و ناقصی را به مقامات مالیاتی ارائه نکنند، مشمول مجازات‌های کیفری نخواهند شد (براون^{۲۲}، ۲۰۱۱؛ آستین و ویلسون^{۲۳}، ۲۰۱۳).

۲-۲. تمایز فرار مالیاتی و حداقل سازی مالیات

تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و حداقل سازی مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مؤدیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است. وقتی که یک مؤدی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیر رسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد. اما در حداقل سازی مالیات، فرد نگران نیست که عمل او افشا شود. حداقل سازی مالیات، از خلاء های قانونی در قانون مالیات‌ها نشات می‌گیرد (براون^{۲۴}، ۲۰۱۱). در اینجا فرد به منظور کاهش قابلیت پرداخت مالیات، خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد. در حداقل سازی مالیات، مؤدی مالیاتی دلیلی ندارد نگران احتمال افشا شدن باشد، چرا که او الزاماً تمامی مبادلات خود را با

-
- 18- Hall
 - 19- Balakrishnan
 - 20- Gallemore
 - 21- Friese
 - 22- Brown
 - 23- Austin & Wilson
 - 24- Brown

جزئیات آن البته به شکل غیر واقعی، یادداشت و ثبت می‌کند (هانلون و هیتزمن^{۲۵}، ۲۰۱۰). در واقع، عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. از آنجا که حداقل سازی مالیات فعالیت به ظاهر قانونی است، از این رو بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید است. به عبارت دیگر، حداقل سازی مالیات، یک نوع سوء استفاده رسمی از قوانین مالیاتی است (دسای و درامپالا، ۲۰۰۹). بنابراین حداقل سازی مالیات، قانونی و برای کاهش تعهدات مالیاتی فرد با دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است، اما تقلب یا فرار مالیاتی، غیرقانونی و مبادرت عمدی به اعمال خلاف قانون مانند گزارش‌های واقعی درآمد و فروش، کسورات و تنظیم اظهارنامه‌ها است. نظام مالیاتی در شرایط آرمانی، باید قابلیت مقابله با هر دو نوع فعالیت کاهنده مالیات را داشته باشد. در این پژوهش منظور از فعالیت‌های حداقل‌سازی مالیات، فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات شرکت‌ها است. اجتناب مالیاتی را استفاده قانونی از شکاف‌های نظام مالیاتی برای منافع شخصی، به منظور کاهش میزان مالیات قابل پرداخت به وسیله ابزارهایی که در خود قانون است، تعریف کرده‌اند (فروغی و محمدی، ۱۳۹۲).

۲-۳. کیفیت کنترل‌های داخلی و حداقل‌سازی مالیات

ادبیات حسابداری مدیریت برای مدت طولانی بر این عقیده بوده است که کیفیت کنترل‌های داخلی، به بهبود فرایند تصمیم‌گیری منجر خواهد شد (هومگرن^{۲۶} و همکاران، ۲۰۱۲). کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا فرایند تصمیم‌گیری را با فراهم‌سازی اطلاعات به موقع و قابل اتکا درباره وضعیت مالی شرکت و با رفع موانع بین چرخه‌های حسابداری بهبود خواهد بخشید (برازل و دنگ، ۲۰۰۸). کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا مواردی همچون فرایند کسب و کار تجاری استاندارد و متمرکز شده، زمان چرخه گزارش‌گیری کوتاه و اطلاعات هماهنگ و یکپارچه واحد تجاری در موقعیت‌های جغرافیایی مختلف را ارائه می‌دهد. یک شرکت با کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا، قابلیت دسترسی به موقع به اطلاعات دقیق و صحیح دارد و همچنین در چنین محیطی شفافیت داخلی افزایش می‌یابد. در محیط‌های با کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر، کسب اطلاعات راحت‌تر شده و یکپارچگی آن بهبود یافته است (هوآنگ^{۲۷} و همکاران، ۲۰۱۶).

در حالی که به نظر می‌رسد یک محیط با کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا، تأثیر مثبتی در فرایند تصمیم‌گیری‌های مدیریتی داشته باشد، ولی در این پژوهش تمرکز اولیه بر توانایی کیفیت کنترل‌های داخلی در افزایش کیفیت تصمیمات مرتبط به مالیات خواهد بود. در این تحقیق ما بر این عقیده هستیم که توانایی یک شرکت برای کارایی حداقل‌سازی مالیات، بوسیله کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر که کسب و یکپارچه‌سازی (ارزیابی) اطلاعات را آسانتر می‌کند، بهبود بخشیده می‌شود

25- Hanlon and Hitexmann

26- Horngren

27- Huang

(گالمور و همکاران، ۲۰۱۴). اطلاعات لازم و ضروری برای عملکرد مالیاتی به نوعی در درون شرکت پراکنده است و صرفاً به نظر می‌رسد این اطلاعات در سیستم‌های مطلوب گزارشگری مدیریتی و مالی در دسترس باشند (کرانفورد^{۲۸} و همکاران، ۲۰۱۲). مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات از سیستم‌های غیر همسان و متفاوت برای پشتیبانی از مالیات ابرازی شرکت‌ها می‌تواند بسیار وقت‌گیر و پرهزینه باشد (کیم و همکاران، ۲۰۱۱). میلس^{۲۹} و همکاران (۱۹۹۸) عقیده دارند که شرکت‌ها، فرصت برنامه‌ریزی مالیاتی با توجه به اموال، تجهیزات و ماشین‌آلات را در اختیار دارند، ولی هزینه نگهداری و ثبت برای کسب این مزیت مالیاتی معمولاً بالا است.

شرکت‌هایی که محیط کنترل داخلی با کیفیت بالا دارند، ممکن است در وضعیت بهتری برای مواجهه کاراتر با فرایند مستندسازی مالیات و شناسایی آسانتر معاملات که منافع مالیاتی بالاتری دارند، باشند (گالمور و لاپرو، ۲۰۱۵). از اینرو، شرکت با کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر ممکن است قادر به حداقل سازی مالیاتی بیشتری باشد، که این منجر به طرح فرضیه اول پژوهش حاضر شده است:

فرضیه اول: شرکت‌های با کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر با حداقل سازی مالیاتی بالاتری همراه هستند.

متغیر کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت که در این پژوهش از سه شاخص نوع اظهار نظر حسابرس، عدم تجدید ارائه صورتهای مالی و گزارش ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی به عنوان معیاری برای محاسبه آن استفاده خواهد شد. برای کمی سازی ۳ شاخص فوق، با استفاده از نظر خبرگان و به کمک تکنیک تحلیل سلسله مراتبی، ضرایب اهمیت این شاخص‌ها تعیین می‌شوند و در نهایت عدد مربوط به کیفیت کنترل‌های داخلی هر شرکت از طریق میانگین وزنی شاخص‌ها مشخص می‌گردد. در ادامه هر یک از این شاخص‌ها به تفصیل تشریح می‌شوند:

۱. نوع اظهار نظر حسابرس: یک متغیر مجازی است. اگر اظهار نظر حسابرسان یک اظهار نظر مقبول باشد (تعدیل نشده) عدد یک و در غیر این صورت (تعدیل شده) عدد صفر در نظر گرفته می‌شود. حسابرسان در صورتی نسبت به صورتهای مالی اظهار نظر مقبول (مثبت) ارائه می‌دهند که صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت فاقد هر گونه تحریف بااهمیت باشد. چن حال (۲۰۰۸) بیان می‌کند که در صورت وجود کنترل‌های داخلی باکیفیت، احتمال اظهار نظر مقبول افزایش می‌یابد. در حقیقت، اظهار نظر تعدیلی (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) معمولاً زمانی ارائه می‌شود که اطلاعات ارائه شده شرکت‌ها ناقص و در یک محیط اطلاعات داخلی ضعیف تهیه شده باشد.

۲- اطلاع‌رسانی ضعف‌های بااهمیت ساختار کنترل داخلی توسط حسابرس: همانند پژوهش گوپتا و آبد^{۳۰} (۲۰۰۲) اگر گزارش حسابرس درباره سیستم کنترل داخلی شرکت فاقد هرگونه ضعف بااهمیت درباره کنترل داخلی شرکت باشد (یعنی کنترل‌های داخلی شرکت باکیفیت است) عدد

28- Cranford

29- Mills

30- Gupta & Abed

یک و در غیر این صورت (وجود یک ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی شرکت) عدد صفر منظور می‌شود. طبق استاندارد حسابرسی ۲۶۵، حسابرس موظف به اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی است. هدف حسابرس، اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی (حسب مورد) است، که به نظر حسابرس، برای آنها دارای اهمیت کافی است. وجود ضعف‌های عمده در کنترل‌های داخلی مبین کیفیت پایین ساختار کنترل داخلی است.

۳. عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی: اگر صورتهای مالی (در اینجا صورت سود و زیان) تجدید ارائه نشده باشند عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختیار خواهد شد. برازل و دنگ (۲۰۰۸) بیان می‌دارد که شرکت‌هایی که صورتهای مالی خود را کمتر تجدید ارائه کرده‌اند، محیط کنترلی باکیفیت تری داشته‌اند. تجدید ارائه صورتهای مالی که به دلیل اصلاح اشتباهات با اهمیت سنوات قبل و تغییر اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری رخ می‌دهد؛ از نگاه سرمایه گذاران نه تنها بیانگر مشکلات عملکرد دوره گذشته است، بلکه به نوعی پیش بینی مشکلات آتی برای شرکت و مدیریت آن نیز محسوب می‌شود و موجب سلب اطمینان سرمایه گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و تأثیر بر کیفیت سودهای گزارش شده می‌شود. خانلری و سهرابی (۱۳۹۲) دریافتند که دلیل اصلی تجدید ارائه صورتهای مالی و تعدیلات سنواتی در بورس تهران، اصلاح اشتباهات با اهمیت است. برگر و همکاران (۱۹۹۷) تجدید ارائه در مورد افزایش ریسک اطلاعات شرکت تجدید ارائه کننده ناشی از کاهش اعتبار صورتهای مالی و کیفیت پایین حسابداری؛ هشدار می‌دهد. همچنین تجدید ارائه‌ها ممکن است به سرمایه گذاران در مورد وخیم‌تر شدن احتمالی وضعیت اقتصادی شرکت هشدار دهند. برازل و دنگ^{۳۱} (۲۰۰۸) معتقد بودند که افزایش در تجدید ارائه‌ها بخاطر تلاش زیاد مدیران و هیات مدیره و حسابرسان در بازبینی‌هایی است که سبب بهبود شفافیت و اعتماد سرمایه گذاران شده است. دپرنگ^{۳۲} (۲۰۱۰) بیان می‌دارد سرمایه گذاران معتقدند که سودهای بعد از تجدید ارائه، بطور نسبی محتوای اطلاعاتی کمتری دارند. گالمور و لاپرو (۲۰۱۵) معتقدند که مهمترین دلیل تجدید ارائه صورتهای مالی ناقص بودن اطلاعات است، لذا شرکت‌هایی که کیفیت کنترل‌های داخلی در آنها بالاتر است، احتمال تجدید ارائه در آنها کمتر خواهد بود.

به علاوه در این پژوهش برای اندازه‌گیری حداقل‌سازی مالیات (اجتناب مالیاتی) از نرخ مؤثر مالیاتی استفاده شده است. تعیین نرخ مؤثر مالیاتی^{۳۳} از مهمترین موارد مورد بحث در حوزه مالیات می‌باشد. نرخ مؤثر مالیاتی می‌تواند به عنوان ابزاری جهت هدایت سرمایه استفاده شود و می‌توان با کاهش یا افزایش آن رفتار سرمایه‌گذار را در جهت سیاست‌های کلان دولت هدایت نمود. نرخ مؤثر مالیاتی عبارت است از نرخ واحد که بر اساس آن از فعالیت مشمول مالیات، مالیات اخذ می‌شود. به عبارت دیگر این نرخ از تقسیم مالیات بخش مورد نظر بر پایه درآمد آن بخش حاصل می‌گردد. این

31- Brzel and Dang

32- Dyreng

33- . Effective Tax Rate

نرخ را می‌توان برای بخش‌هایی نظیر مشاغل، اشخاص حقیقی و حقوقی محاسبه نمود اما محدودیت اطلاعات، برآورد نرخ مؤثر مالیاتی در بخش‌ها را مشکل می‌نماید. علاوه بر این حتی برآورد دقیق و واقعی مالیات به دلیل موجود نبودن اطلاعات، گرچه ناممکن نیست اما بسیار مشکل و هزینه بر است. در این مطالعه با توجه به وجود این مشکلات سعی شده است که تنها به برآورد نرخ مؤثر مالیاتی که نزدیک به واقعیت باشد اکتفا نمود.

برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی روش‌های مختلفی وجود دارد که با توجه به سطح دسترسی داده‌های آماری به انواع مختلف تقسیم‌بندی می‌شود. در ساده‌ترین روش نرخ مؤثر مالیاتی از تقسیم میزان مالیات وصول شده هر سال بر پایه مالیاتی برآورد شده هر منبع بدست می‌آید. بر این اساس نرخ مؤثر مالیاتی از نرخ قانونی متفاوت خواهد بود. دلیل این امر نیز وجود انواع معافیت‌های مالیاتی یا تمکین ناقص مالیاتی (به دلیل فرار یا اجتناب مالیاتی) از سوی مؤدیان مالیاتی می‌باشد. به طور کلی برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی دو روش کلی وجود دارد: الف) روش خرد اقتصادی و ب) روش کلان اقتصادی.

در روش خرد اقتصادی، برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی و یا به عبارت دیگر باز مالیاتی مؤدیان، از اطلاعات ترازنامه و صورت حساب سود و زیان شرکت‌ها استفاده می‌شود. این رویکردی اغلب در کشورهای که از زیر ساخت‌های اطلاعاتی خوبی برخوردار هستند، بسیار مناسب است. در روش کلان اقتصادی، برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی از آمار و اطلاعات موجود در سطح منابع (پایه‌های مالیاتی) و داده‌های حساب‌های ملی استفاده می‌شود (رگو و ویلسون^{۳۴}، ۲۰۱۲). استفاده از شاخص کلان نرخ مؤثر مالیاتی می‌تواند بینش خوبی درباره مالیات‌ها در سطح کلان به سیاست‌گذاران ارائه دهد. در این تحقیق برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی از روش کلان اقتصادی استفاده شده است. بدین منظور ابتدا پایه مالیاتی هر منبع که در اینجا سود خالص قبل از کسر مالیات است، محاسبه شده و سپس با تقسیم مالیات ابرازی، نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه می‌شود.

هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰) بیان نمودند که اطلاعات در دسترس برای شرکت در طول فرایند برنامه‌ریزی مالیاتی، یک فاکتور مهم برای زمانی است که ارزیابی حداقل سازی پرداخت مالیات یک استراتژی مالیاتی برای شرکت است. برای فهم این موضوع دو شرکت A و B را با نرخ‌های مؤثر مالیاتی (ETR) یکسان تصور کنید. فرض شود شرکت A دارای کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تری نسبت به شرکت B است. شرکت A می‌تواند نرخ مؤثر مالیاتی پایین را با اتکا بر کیفیت بالای کنترل‌های داخلی‌اش برای حمایت از تصمیم‌گیری‌ها و مستندسازی‌هایش برای مقامات و ممیزان مالیاتی بدست آورد. از سوی دیگر، شرکت B توانایی متقاعدسازی اسناد مالیاتی‌اش، به طور منفی تحت تأثیر کیفیت پایین کنترل‌های داخلی‌اش است. این احتمال بالا وجود دارد که انتخاب‌های حداقل سازی مالیات شرکت B به دلیل کیفیت پایین کنترل‌های داخلی‌اش مورد قبول مقامات و ممیزان مالیاتی قرار نگیرد و لذا ریسک مالیاتی‌اش بالاتر باشد.

انتظار می‌رود، شرکت‌های با کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر، اطمینان بالاتری به محیط اطلاعاتی‌شان

داشته باشند و اطلاعات بهتری برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری مالیاتی‌شان و توانایی مستندسازی بهتری در مقابل مقامات و ممیزان مالیاتی ارائه دهند (چن‌حال^{۲۵}، ۲۰۰۸). علاوه بر این، یک محیط کنترلی با کیفیت بالا می‌تواند به شرکت‌ها اجازه دهد تا فرصت‌های حداقل سازی مالیات بلندمدت بیشتری را با تکرار و تقویت این فرصت‌ها به جای اتخاذ فرصت‌های یک زمانی (فقط یک بار) بدست آورند (میلز و همکاران، ۱۹۹۸). از اینرو پیش‌بینی می‌شود که شرکت‌های دارای کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا، قدرت دستیابی به یک نرخ مؤثر مالیاتی کمتر را داشته باشند (همانطور که در فرضیه یک اشاره شد) و نیز این نوع از شرکت‌ها سطوح پایین‌تری از ریسک مالیاتی را تجربه کنند. استدلال‌های فوق، منجر به طرح فرضیه دوم پژوهش شده است:

فرضیه دوم: شرکت‌های با کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر با ریسک مالیاتی کمتری همراه هستند.

۳. پیشینه پژوهش

جی و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی ارتباط بین کیفیت کنترل داخلی و کیفیت سود پرداختند. شواهد پژوهش نشان داد که کیفیت کنترل‌های داخلی، کیفیت سود را افزایش می‌دهد. همچنین، افشای اختیاری ضعف‌های با اهمیت در کنترل داخلی که مرتبط به حسابداری هستند، کیفیت سود را افزایش می‌دهد.

هوانگ و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حداقل سازی مالیات (اجتناب مالیاتی) پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که در شرکت‌های با مشتریان متمرکز بالا، حداقل سازی مالیات بالاتر است. همچنین این شرکت‌ها از ریسک مالیاتی بالاتری برخوردار هستند. نتایج این پژوهش همچنین نشان داد که بین تمرکز مشتری دولتی و حداقل سازی مالیات رابطه منفی وجود دارد.

گالمور و لابرو (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی اهمیت محیط اطلاعات داخلی برای اجتناب مالیاتی شرکت‌ها در شرکت‌های آمریکایی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که شرکت‌هایی که محیط اطلاعات داخلی با کیفیت‌تری دارند، احتمالاً اجتناب مالیاتی بالاتری دارند. همچنین در شرکت‌هایی که کیفیت محیط اطلاعات داخلی بیشتر است، ریسک مالیاتی نیز پایین‌تر است.

ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی ارتباط بین حداقل سازی مالیات، سیاست بدهی و اعضای غیرموظف هیئت مدیره پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که بین هزینه مالیات و سیاست بدهی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. همچنین بین درصد اعضای غیرموظف و سیاست بدهی نیز رابطه منفی وجود دارد. سایر یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که نسبت اعضای غیرموظف، اثر جانشینی بدهی را تقویت می‌کند.

کیم و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی ارتباط حداقل سازی مالیات و ریسک خطر سقوط قیمت سهام پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که حداقل سازی مالیات شرکت‌ها با ریسک

سقوط قیمت سهام در سطح شرکت رابطه مثبت دارد. چنین نتیجه‌ای با این دیدگاه مطابقت دارد که حداقل سازی مالیات برای مدیران فرصتی فراهم می‌کند تا با رفتارهای فرصت‌طلبانه، اخبار بد را پنهان و انباشته کنند. این امر موجب می‌شود قیمت سهام بیش از واقع ارزیابی شده و حباب قیمت ایجاد شود. مهم‌تر اینکه پنهان کردن اطلاعات منفی درباره شرکت، فرصت انجام اقدامات اصلاحی به موقع یا کنار گذاشتن پروژه‌های ضعیف و نامناسب را از سرمایه‌گذاران و هیئت مدیره می‌گیرد. زمانی که اخبار بد به اوج خود می‌رسند و همه به یکباره آشکار می‌شوند، قیمت سهام شرکت سقوط می‌کند.

لانیس و ریچاردسون^{۳۶} (۲۰۱۱) به این نتیجه رسیدند که تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره رابطه‌ای منفی و معنادار با رویه مالیاتی متهورانه دارد. به عبارت دیگر، هرچه تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره بیشتر باشد، شرکت کمتر به مدیریت مالیات روی می‌آورد.

وانگ (۲۰۱۰) با اشاره به دو دیدگاه متفاوت ارزش آفرینی و تئوری نمایندگی در تأثیر فعالیت‌های حداقل سازی مالیات بر ارزش شرکت، به این نتیجه رسید که از آنجایی که حداقل سازی مالیات انتقال ثروت از شرکت به دولت را کاهش می‌دهد، از نظر سهامداران یک رویکرد ارزش آفرین است. وی بیان نمود که در شرکت‌های شفاف، یعنی شرکت‌هایی که در آن مسائل نمایندگی کمتری وجود دارد، سطح حداقل سازی مالیات شرکت بالاتر است. همچنین او به این نتیجه رسید که سهامداران در ازای فعالیت‌های حداقل سازی مالیات، صرف ریسک طلب می‌کنند که این صرف ریسک با شفافیت بیشتر (کاهش شاخص ابهام) کاهش می‌یابد.

کرانا و موسر (۲۰۱۰) به این موضوع پرداختند که آیا مالکیت نهادی بر حداقل سازی مالیات مؤثر است یا خیر. آن‌ها برای اندازه‌گیری حداقل سازی مالیات از نرخ مؤثر مالیات نقدی ۵ ساله طی سال‌های ۱۹۹۵ الی ۲۰۰۸ استفاده کردند و به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی با سطح مالکیت نهادی بالاتر عموماً از پرداخت مالیات، بیشتر اجتناب می‌کنند.

آرمسترانگ^{۳۷} و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیقی به تبیین مشوق‌های مؤثر بر برنامه ریزی مالیاتی پرداختند. آن‌ها، از یک مجموعه داده اختصاصی که حاوی اطلاعات مربوط به طرح‌های پاداش به صورت جزئی بود، استفاده نمودند. همچنین از معیارهایی همچون نرخ مؤثر مالیاتی بر مبنای استانداردهای حسابداری، نرخ مؤثر مالیاتی نقدی و اختلاف بین درآمد دفتری و درآمد مشمول مالیات استفاده نمودند. یافته‌های این تحقیق بیانگر آن بود که بین طرح‌های تشویقی پاداش مدیران مالیاتی با نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده بر اساس استانداردهای حسابداری رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد، اما بین طرح‌های مذکور با سایر معیارهای استفاده شده ارتباطی ضعیف وجود دارد. محققان در توجیه نتایج حاصله، بر این باور بودند که مدیران فعال در امور مالیاتی شرکت‌ها با مشوق‌هایی سرو کار دارند که در صورت کاهش هزینه مالیات گزارش شده در صورت‌های مالی محقق خواهد شد.

36- Lanis & Richardson

37- Armstrong

دسای و دارماپالا (۲۰۰۹) پس از بررسی رابطه حداقل سازی مالیات و ارزش شرکت، به دیدگاه ارزش‌آفرینی برای فعالیت‌های حداقل سازی مالیات رسیدند. آن‌ها با تشکیل نمونه‌ای از شرکت‌های بزرگ سهامی عام آمریکایی، اثر حداقل سازی مالیات بر منافع سهامداران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد در شرکت‌هایی که ساختار حاکمیتی قوی دارند، رابطه‌ای مثبت میان حداقل سازی مالیات و ارزش شرکت وجود دارد.

ویلسون^{۳۸} (۲۰۰۹) در مطالعه خود به ارائه مدلی برای پیش‌بینی حداقل سازی مالیات با استفاده از ویژگی‌های خاص شرکت پرداخت. یافته‌های وی نشان داد در شرکت‌هایی که اقدام به حداقل سازی مالیات می‌کنند، تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات ابرازی بیشتر بوده و این شرکتها از رویه‌های گزارشگری مالی متهورانه‌تری استفاده می‌کنند. علاوه بر این شرکت‌هایی که اقدام به حداقل سازی مالیات می‌کنند، بازده‌های مثبت و غیر عادی بیشتری را نشان می‌دهند.

حسینی‌القرار و شعری‌اناقیز (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر توانایی مدیران بر حداقل‌سازی مالیات (اجتناب مالیاتی) پرداختند. جامعه آماری پژوهش را شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ تشکیل می‌دهد. در این پژوهش برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی از دو سنجۀ نرخ مؤثر مالیات نقدی و تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات استفاده شده است. به‌منظور دستیابی به اهداف پژوهش، دو فرضیه تدوین و برای آزمون آنها، روش‌های آماری رگرسیون خطی چند متغیره به کار رفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد توانایی مدیریت، تأثیر مثبت معناداری بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد. همچنین یافته‌ها نشان‌دهنده تأثیر غیرمستقیم اندازه شرکت و اهرم مالی بر اجتناب مالیاتی است.

آقایی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی کنترل‌های داخلی مؤثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری از دیدگاه حسابرسان مستقل پرداختند. در این پژوهش با استفاده از منابع کتابخانه‌ای، مصاحبه و مشاوره از مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری و همچنین حسابرسان مستقلی که حسابرسی شرکت‌های سرمایه‌گذاری را به عهده دارند، پرسشنامه‌ای حاوی کنترل‌های داخلی مؤثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری تهیه شده و در اختیار حسابرسان مستقل قرار گرفته تا نظر خود را بیان نمایند. جامعه آماری تحقیق حاضر حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی بوده که ۱۰۰ نفر از حسابرسان مستقل به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند. نتایج پژوهش موجب ارائه چک لیستی (تصویب آیین نامه معاملات توسط هیئت مدیره، تفکیک وظایف، بررسی دوره‌ای معاملات و انطباق آن با دفاتر توسط مدیر عامل و...) از کنترل‌های داخلی مؤثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری گردیده است. خواجوی و کیان مهر (۱۳۹۵) به مدل‌سازی حداقل سازی مالیات با استفاده از اطلاعات حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که حاکمیت شرکتی بر حداقل سازی مالیاتی اثرگذار است، به طوری که با افزایش راهبری شرکتی، حداقل سازی مالیاتی کاهش می‌یابد. همچنین حاکمیت شرکتی از طریق متغیر میانجی کیفیت گزارشگری مالی بر حداقل سازی مالیاتی

اثرگذار است. نتایج نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی بر حداقل سازی مالیاتی اثرگذار است. حاجی‌ها و حسین‌نژاد (۱۳۹۴) به بررسی عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی تهران است. برای پاسخ به این فرضیه، تأثیر هشت متغیر توضیحی بر روی متغیر وابسته نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی مورد آزمون قرار گرفته است. تجزیه و تحلیل‌های رگرسیون ترکیبی نشان داد که بین لگاریتم قیمت سهام در تعداد سهام، نسبت موجودی کالا به جمع کل دارایی و زیان با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد و تسعیر نرخ ارز، رشد درآمد، ارزش بازار بر ارزش دفتری، نمره Z آلتمن و جمع کل بدهی بر دارایی رابطه‌ای با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی ندارد. در نتیجه می‌توان گفت ضعف‌های با اهمیت موجود در گزارش حسابرسان از بعضی معیارهای مالی تأثیر می‌پذیرد.

جاوید و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بر اساس مدل شیواکومار، کیفیت کنترل‌های داخلی بر محافظه کاری مشروط تأثیری مثبت و مستقیم دارد. همچنین نتایج پژوهش در مدل فوق دلالت بر وجود تأثیر مستقیم متغیر کنترلی نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بر محافظه کاری مشروط و نیز تأثیر معکوس اندازه شرکت و نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها بر محافظه کاری مشروط دارد. همچنین متغیر اهرم مالی نیز در مدل مزبور تأثیر معناداری بر محافظه کاری مشروط ندارد.

مشایخی و علی‌پناه (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر راهبری شرکتی بر رابطه بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از وجود رابطه مثبت یا به بیانی دیگر تأیید تئوری ارزش‌آفرینی در رابطه بین فعالیت‌های اجتناب از مالیات و ارزش شرکت است. نتایج نشان می‌دهد که با بهبود کیفیت ساختار راهبری شرکتی، تأثیر مثبت فعالیت‌های اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت بیشتر می‌شود.

خدای پور و همکاران (۱۳۹۲) به ارزیابی اثر نرخ مؤثر مالیاتی بر میزان سود تقسیمی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که یک رابطه منفی و معنادار بین مدیریت هزینه مالیات (نسبت هزینه مالیات به سود خالص قبل از کسر مالیات) و میزان سود تقسیمی وجود دارد.

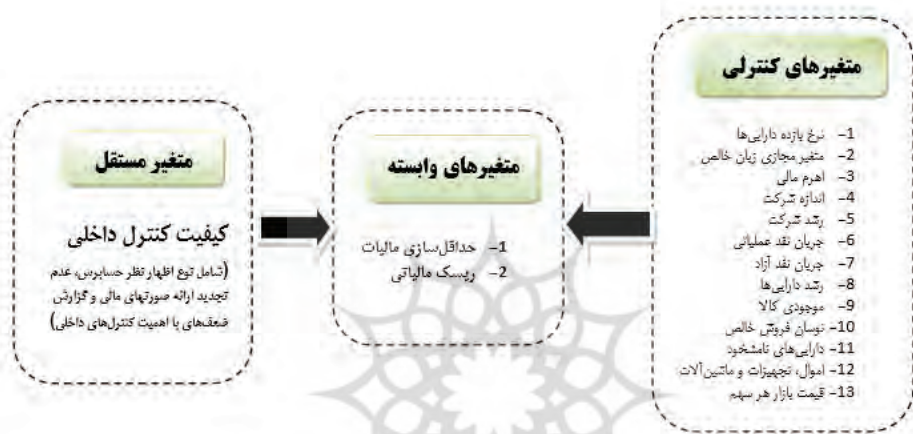
فروغی و محمدزاده (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین حداقل سازی مالیاتی و سطح نگهداشت وجه نقد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۸ پرداخته‌اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد حداقل سازی مالیات بر سطح نگهداشت وجه نقد اثر منفی دارد.

خدای پور و امینی‌نیا (۱۳۹۰) به بررسی ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی و تأثیر مالکیت نهادی بر آن پرداخته‌اند. نتایج حاصل از تحقیق نشان داد که رابطه منفی بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی وجود دارد. این رابطه منفی نشان می‌دهد اجتناب از پرداخت

مالیات می‌تواند به عنوان جانشین استفاده از بدهی باشد. علاوه بر این نتایج حاکی از این است که سطح مالکیت نهادی بر ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی تأثیر معناداری ندارد.

۴- مدل مفهومی تحقیق

در راستای انجام این تحقیق، مدل مفهومی تحقیق به صورت زیر ارائه شده است (گالمور و لابرو، ۲۰۱۵):



مدل (۱) مدل مفهومی پژوهش

۵. روش‌شناسی تحقیق

این تحقیق در حوزه تئوری اثباتی حسابداری بوده و از حیث هدف، کاربردی است. روش پژوهش حاضر از نوع قیاسی و پس رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته) می‌باشد. اطلاعات واقعی و حسابرسی شده شرکت‌ها به صورت داده‌های ترکیبی و به وسیله الگوی رگرسیون چندگانه بر اساس داده‌های ترکیبی مورد بررسی قرار گرفته است. اطلاعات مزبور از صورت‌های مالی استخراج شده و برای آماده‌سازی اطلاعات، از صفحه گسترده اکسل و جهت تحلیل داده‌ها از نسخه ۹ نرم افزار Eviews استفاده گردید.

۱-۵. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مورد نظر در این تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴، می‌باشند. شرایط زیر برای انتخاب نمونه آماری به روش تصادفی و حذفی در نظر گرفته شده است:

۱. به جهت آن که برای محاسبه برخی از متغیرها در این پژوهش از داده‌های ۵ سال گذشته استفاده شده، لذا نیاز است تا شرکت مورد بررسی طی سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۴ در فهرست

شرکت‌های بورس باشد.

۲. اطلاعات مورد نیاز آنها در دسترس باشد و سهام آنها مورد معامله مستمر قرار گرفته باشد.
 ۳. به منظور افزایش قابلیت مقایسه پایان سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه باشد و در طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشند.
 ۴. جزء شرکت‌های فعال در صنعت واسطه‌گری مالی نباشند.
- با توجه به شرایط ذکر شده، ۱۴۲ شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ به عنوان نمونه آماری به صورت تلفیقی انتخاب شد.

۵-۲. مدل و متغیرهای تحقیق

در آزمون فرضیه اول، به بررسی رابطه بین کیفیت کنترل‌های داخلی (ICQ_{it}) و حداقل سازی مالیاتی و در آزمون فرضیه دوم، به بررسی رابطه کیفیت کنترل‌های داخلی و ریسک مالیاتی پرداخته خواهد شد که در این پژوهش برای محاسبه کیفیت کنترل‌های داخلی از سه متغیر؛ نوع اظهارنظر حسابرس، اطلاع‌رسانی ضعف‌های بااهمیت ساختار کنترل داخلی توسط حسابرس و عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی استفاده خواهد شد. لذا، برای آزمون فرضیه اول از مدل (۱) و برای آزمون فرضیه دوم از مدل (۲) استفاده خواهد شد (گالمور و لاپرو، ۲۰۱۵):

مدل (۱)

$$TaxMinimization_{it} = \beta_0 + \beta_1 ICQ_{it} + \beta_2 ROA_{it} + \beta_3 LOSS_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 MTB_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 CFV_{it} + \beta_9 AG_{it} + \beta_{10} INVENTORY_{it} + \beta_{11} SV_{it} + \beta_{12} INTANGIBLES_{it} + \beta_{13} PPE_{it} + \beta_{14} PRICE_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۲)

$$TaxRisk_{it} = \beta_0 + \beta_1 ICQ_{it} + \beta_2 ROA_{it} + \beta_3 LOSS_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 MTB_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 CFV_{it} + \beta_9 AG_{it} + \beta_{10} INVENTORY_{it} + \beta_{11} SV_{it} + \beta_{12} INTANGIBLES_{it} + \beta_{13} PPE_{it} + \beta_{14} PRICE_{it} + \varepsilon_{it}$$

۵-۲-۱. متغیر وابسته

$TaxMinimization_{it}$: متغیر حداقل سازی مالیاتی که در این پژوهش از رابطه زیر محاسبه می‌گردد:
 $TaxMinimization_{it} = 1 - ETR_{it}$

ETR_{it} : نرخ مؤثر مالیاتی که برابر است با نسبت هزینه مالیات ابرازی مندرج در صورت سود و زیان به سود خالص قبل از کسر مالیات. حاصل این فرمول رقمی بین صفر و یک ($0 < ETR \leq 1$) است.

از آنجا عموماً نرخ مؤثر مالیاتی به دلیل اجتناب مالیاتی گسترده شرکت‌های بورسی رقمی کوچک است، لذا متوسط حداقل‌سازی مالیات باید رقم نسبتاً بزرگی باشد که در قسمت آمار توصیفی تشریح شده است.

$TaxRisk_i$: متغیر ریسک مالیاتی که در این پژوهش همانند گالمور و لایرو (۲۰۱۵) از انحراف معیار ۵ سال گذشته حداقل‌سازی مالیاتی محاسبه شده است. آن‌ها بیان می‌کنند شرکت‌هایی که نرخ مؤثر مالیاتی آنها نوسان کمتری دارد، ریسک مالیاتی کمتری دارند. ریسک مالیاتی نیز عددی ما بین صفر و یک است.

۵-۲-۲. متغیر مستقل

ICQ_i : متغیر کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت که در این پژوهش از سه شاخص نوع اظهار نظر حسابرسان، عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی و گزارش ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی به عنوان معیاری برای محاسبه آن استفاده خواهد شد. بعد از کمی‌سازی ۳ شاخص فوق، با استفاده از نظر خبرگان و به کمک تکنیک تحلیل سلسله‌مراتبی، ضرایب اهمیت این شاخص‌ها تعیین می‌شوند و در نهایت عدد مربوط به کیفیت کنترل‌های داخلی هر شرکت از طریق میانگین وزنی شاخص‌ها مشخص می‌گردد. در ادامه هر یک از این شاخص‌ها به تفصیل تشریح می‌شوند:

۱. نوع اظهار نظر حسابرسان: یک متغیر مجازی است. اگر اظهار نظر حسابرسان یک اظهار نظر مقبول باشد (تعدیل نشده) عدد یک و در غیر این صورت (تعدیل شده) عدد صفر در نظر گرفته می‌شود. حسابرسان در صورتی نسبت به صورت‌های مالی اظهار نظر مقبول (مثبت) ارائه می‌دهند که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت فاقد هر گونه تحریف با اهمیت باشند. چن‌حال^{۳۹} (۲۰۰۸) بیان می‌کند که در صورت وجود کنترل‌های داخلی با کیفیت، احتمال اظهار نظر مقبول افزایش می‌یابد. در حقیقت، اظهار نظر تعدیلی (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) معمولاً زمانی ارائه می‌شود که اطلاعات ارائه شده شرکت‌ها ناقص و در یک محیط اطلاعات داخلی ضعیف تهیه شده باشد.

۲- اطلاع‌رسانی ضعف‌های با اهمیت ساختار کنترل داخلی توسط حسابرسان: همانند پژوهش گوپتا و آبد^{۴۰} (۲۰۰۲) اگر گزارش حسابرسان درباره سیستم کنترل داخلی شرکت فاقد هرگونه ضعف با اهمیت درباره کنترل داخلی شرکت باشد (یعنی کنترل‌های داخلی شرکت با کیفیت است) عدد یک و در غیر این صورت (وجود یک ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی شرکت) عدد صفر منظور می‌شود. طبق استاندارد حسابرسی ۲۶۵، حسابرسان موظف به اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی است. هدف حسابرسان، اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی (حسب مورد) است، که به نظر حسابرسان، برای آنها دارای اهمیت کافی است. وجود ضعف‌های عمده در کنترل‌های داخلی

39- Chenhall

40- Gupta & Abed

مبین کیفیت پایین ساختار کنترل داخلی است.

۳. عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی: اگر صورت‌های مالی (در اینجا صورت سود و زیان) تجدید ارائه نشده باشند عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختیار خواهد شد. برازل و دنگ (۲۰۰۸) بیان می‌دارد که شرکت‌هایی که صورت‌های مالی خود را کمتر تجدید ارائه کرده‌اند، محیط کنترلی باکیفیت تری داشته‌اند. تجدید ارائه صورت‌های مالی که به دلیل اصلاح اشتباهات با اهمیت سنوات قبل و تغییر اصول و روش‌های پذیرفته شده حسابداری رخ می‌دهد؛ از نگاه سرمایه‌گذاران نه تنها بیانگر مشکلات عملکرد دوره گذشته است، بلکه به نوعی پیش‌بینی مشکلات آتی برای شرکت و مدیریت آن نیز محسوب می‌شود و موجب سلب اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و تأثیر بر کیفیت سودهای گزارش شده می‌شود. خانلری و سهرابی (۱۳۹۲) دریافتند که دلیل اصلی تجدید ارائه صورت‌های مالی و تعدیلات سنواتی در بورس تهران، اصلاح اشتباهات با اهمیت است. برگسر و همکاران (۱۹۹۷) تجدید ارائه درمورد افزایش ریسک اطلاعات شرکت تجدید ارائه کننده ناشی از کاهش اعتبار صورت‌های مالی و کیفیت پایین حسابداری؛ هشدار می‌دهد. همچنین تجدید ارائه‌ها ممکن است به سرمایه‌گذاران در مورد وخیم‌تر شدن احتمالی وضعیت اقتصادی شرکت هشدار دهند. برازل و دنگ^{۴۱} (۲۰۰۸) معتقد بودند که افزایش در تجدید ارائه‌ها بخاطر تلاش زیاد مدیران و هیات مدیره و حساب‌رسان در بازبینی‌هایی است که سبب بهبود شفافیت و اعتماد سرمایه‌گذاران شده است. دیرنگ^{۴۲} (۲۰۱۰) بیان می‌دارد سرمایه‌گذاران معتقدند که سودهای بعد از تجدید ارائه، بطور نسبی محتوای اطلاعاتی کمتری دارند. گالمور و لاپرو (۲۰۱۵) معتقدند که مهمترین دلیل تجدید ارائه صورت‌های مالی ناقص بودن اطلاعات است، لذا شرکت‌هایی که کیفیت کنترل‌های داخلی در آنها بالاتر است، احتمال تجدید ارائه در آنها کمتر خواهد بود.

بعد از کمی سازی ۳ شاخص فوق (برای مثال، نوع اظهار نظر، ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی و تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت یک شاخص صفر و یک سنجیده می‌شوند)، با استفاده از نظر خبرگان و به کمک تکنیک تحلیل سلسله مراتبی، ضرایب اهمیت این شاخص‌ها تعیین می‌شوند و در نهایت عدد مربوط به کیفیت کنترل‌های داخلی هر شرکت از طریق میانگین وزنی شاخص‌ها مشخص می‌گردد. این شاخص عددی بین صفر و یک خواهد بود که برای هر شرکت برای هر سال شرکت محاسبه خواهیم کرد.

۵-۲-۳. متغیرهای کنترلی

ROA_t : نمایانگر نسبت سود خالص به دارایی‌های شرکت i در سال t و شاخصی برای محاسبه نرخ بازده دارایی‌ها می‌باشد. گالمور و لاپرو (۲۰۱۵) معتقد است که شرکت‌های با سودآوری بالاتر، مالیات بیشتری خواهند پرداخت. لذا شرکت‌های سودده، انگیزه بالایی برای حداقل سازی مالیات دارند.

41- Brzel and Dang

42- Dyreng

$LOSS_{it}$: اگر شرکت در سال جاری زیان ده باشد این متغیر برابر یک و در غیر این صورت صفر است. شرکت‌های زیان‌ده از پرداخت مالیات معاف بوده و حتی می‌توانند معافیت مالیات زیان خود را به سال آتی منتقل کنند.

LEV_{it} : شاخص اهرم مالی شرکت i در سال t که برابر است با نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها. به نظر می‌رسد یکی از انگیزه‌های حداقل سازی مالیاتی شرکت‌ها، استفاده از سپر بدهی است. در واقع، شرکت‌ها با افزایش بدهی‌ها و به همراه آن افزایش هزینه بهره، سود مؤسسه را کاهش و مالیات کمتری می‌پردازند.

$SIZE_{it}$: متغیر اندازه شرکت، که برابر است با لگاریتم طبیعی جمع فروش خالص شرکت i در سال t . گالمور و همکاران (۲۰۱۴) بیان می‌دارد که شرکت‌های بزرگتر به دلیل فروش بالاتر و احتمالاً سوددهی بالاتر، مالیات بیشتری پرداخت خواهند کرد.

MTB_{it} : متغیر رشد شرکت که برابر است با نسبت ارزش بازار به دفتری حقوق صاحبان سهام.

CFO_{it} : نشان دهنده جریان نقد عملیاتی شرکت i در سال t است که با جمع دارایی‌های پایان سال همگن شده است. خدایمی‌پور و امینی نیار (۱۳۹۰) معتقد است که شرکت‌هایی که وجوه نقد عملیاتی بالاتری دارند، احتمالاً سود عملیاتی بالاتری داشته و مالیات بالاتری نیز خواهند پرداخت لذا انگیزه بیشتری برای حداقل سازی مالیات دارند.

CFV_{it} : انحراف معیار ۵ ساله نسبت جریان وجوه نقد عملیاتی به ارزش بازار دارایی‌های شرکت i در سال t . فروغی و محمدی (۱۳۹۲) نشان داد که شرکت‌هایی که ریسک جریان وجوه نقد عملیاتی بالاتری داشته باشند، احتمالاً با ریسک مالیاتی بیشتری نیز همراه هستند.

AG_{it} : متغیر رشد دارایی‌ها که برابر است جمع دارایی‌ها در سال t منهای جمع دارایی‌ها در سال $t-1$ تقسیم بر جمع دارایی‌ها در سال $t-1$.

$INVENTORY_{it}$: برابر است با نسبت موجودی مواد و کالا به مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .

SV_{it} : انحراف معیار ۵ ساله نسبت فروش خالص به ارزش بازار دارایی‌های شرکت i در سال t .

$INTANGIBLES_{it}$: نسبت دارایی نامشهود به مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .

PPE_{it} : برابر است با نسبت اموال، تجهیزات و ماشین آلات به مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .

$PRICE_{it}$: برابر است با لگاریتم طبیعی قیمت سهام شرکت i در پایان سال t .

۶. تجزیه و تحلیل داده‌ها

۶-۱. آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی متغیرهای تحقیق در نگاره‌های (۱) و (۲) آورده شده است که بیانگر پارامترهای

توصیفی برای هر متغیر به صورت مجزاست. در نگاره (۱)، به دلیل اهمیت متغیر کیفی کنترل‌های داخلی، آمار توصیفی آن به طور جداگانه و کلی توصیف شده است. میانگین نوع اظهار نظر حسابرس تقریباً ۰/۴۲۸ و مقدار انحراف معیار آن ۰/۴۹۵ بوده، حداقل و حداکثر مقدار آن به ترتیب ۰ و ۱ است. این موید این مطلب است که حدود ۴۳ درصد از شرکت‌های مورد بررسی دارای اظهار نظر مقبول (کنترل‌های داخلی با کیفیت) بوده‌اند. میانگین اطلاع‌رسانی ضعف‌های بااهمیت ساختار کنترل داخلی توسط حسابرس تقریباً ۰/۵۰۴ و مقدار انحراف معیار آن ۰/۵۰۰ بوده، حداقل و حداکثر مقدار آن به ترتیب ۰ و ۱ است. این موید این مطلب است که حدود نیمی از شرکت‌های مورد بررسی فاقد هرگونه ضعف بااهمیت در ساختار کنترل داخلی بوده‌اند که آنقدر بااهمیت باشد تا حسابرس در گزارش حسابرسی خود به آن اشاره کند. همچنین، میانگین عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی نیز تقریباً ۰/۲۱۸، دارای حداقل ۰ و حداکثر ۱ و انحراف معیار ۰/۴۱۳ است. این نشان می‌دهد که به طور متوسط معادل ۲۲ درصد شرکت‌های مورد بررسی صورت سود و زیان خود را تجدید ارائه نکرده‌اند. همچنین نوسان این متغیر نیز به طور متوسط ۰/۴۱۳ خواهد بود. همچنین، میانگین کیفیت کنترل‌های داخلی کلی نیز تقریباً ۰/۴۱۸، دارای حداقل ۰ و حداکثر ۱ و انحراف معیار ۰/۳۰۱ است. این نشان می‌دهد که طبق شاخص کلی، میانگین کیفیت کنترل‌های داخلی حدود ۴۲ درصد بوده است.

نگاره (۱): آمار توصیفی متغیرهای اندازه‌گیری متغیر کیفی کنترل‌های داخلی

متغیر	میانگین	میان	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
نوع اظهار نظر حسابرس	۰/۴۲۸	۰	۰/۴۹۵	۰	۱
اطلاع‌رسانی ضعف‌های بااهمیت ساختار کنترل داخلی	۰/۵۰۴	۱	۰/۵۰۰	۰	۱
عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی	۰/۲۱۸	۰	۰/۴۱۳	۰	۱
کیفیت کنترل‌های داخلی (ICQ)	۰/۴۱۸	۰/۳۲۰	۰/۳۰۱	۰	۱

ماخذ: یافته‌های پژوهش

پرتال جامع علوم انسانی

نگاره (۲): آمار توصیفی متغیرهای توضیحی تحقیق

متغیر	میانگین	میان	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
حداقل سازی مالیات (Tax Minimization)	۰/۸۹۶	۰/۹۰۲	۰/۰۹۵	۰/۱۳۶	۱
ریسک مالیاتی (Tax Risk)	۰/۲۴۰	۰/۲۹۷	۰/۱۷۸	۰	۰/۵۴۷
نرخ بازده دارایی‌ها (ROA)	۰/۰۸۰	۰/۰۷۲	۰/۱۴۷	-۰/۷۱۷	۰/۶۲۱
متغیر زیان شرکت (LOSS)	۰/۲۱۶	۰	۰/۴۱۲	۰	۱
اهرم مالی (LEV)	۰/۶۹۱	۰/۶۶۱	۰/۳۰۹	۰/۱۰۸	۳/۰۶۰
اندازه شرکت (SIZE)	۲۷/۴۲۰	۲۷/۳۵۸	۱/۳۷۵	۲۲/۷۱۵	۳۲/۷۵۱
رشد شرکت (MTB)	۱/۵۷۸	۱/۷۶۸	۱۴/۹۸۵	-۲۷۷/۲۴۱	۱۲۱/۵۰۹
جریان وجوه نقد عملیاتی به دارایی (CFO)	۰/۱۱۰	۰/۰۹۶	۰/۱۲۷	-۰/۴۲۹	۰/۶۵۱
ریسک جریان وجوه نقد عملیاتی (CFV)	۰/۰۷۷	۰/۰۶۴	۰/۰۵۵	۰/۰۰۶	۰/۴۸۱
رشد دارایی‌ها (AG)	۰/۱۵۸	۰/۱۱۰	۰/۲۷۰	-۰/۹۴۲	۲/۰۸۵
موجودی کالا به کل دارایی‌ها (INVENTORY)	۰/۲۴۰	۰/۲۲۸	۰/۱۱۷	۰/۰۰۰۷	۰/۶۴۷
ریسک فروش خالص (SV)	۰/۱۶۹	۰/۱۳۳	۰/۱۳۶	۰/۰۱۴	۱/۲۴۴
دارایی نامشهود به کل دارایی‌ها (INTANGIBLES)	۰/۰۰۵	۰/۰۰۱	۰/۰۰۹	۰	۰/۰۹۶
اموال، تجهیزات و ماشین‌آلات به کل دارایی‌ها (PPE)	۰/۲۵۲	۰/۲۱۱	۰/۱۷۴	۰/۰۰۰۸	۰/۸۷۱
لگاریتم طبیعی قیمت سهام پایان سال (PRICE)	۸/۰۷۷	۷/۹۸۹	۰/۹۳۰	۵/۷۲۴	۱۱/۰۱۱

ماخذ: یافته‌های پژوهش

میانگین حداقل سازی مالیات تقریباً ۰/۸۹۶ میان ۰/۹۰۲، دارای حداقل مقدار ۰/۱۳۶ و حداکثر مقدار ۱ که انحراف معیاری در حدود ۰/۰۹۵ دارد. این ارقام نشان می‌دهد که شرکت‌های مورد بررسی حداقل سازی مالیاتی معادل ۸۹ درصد را داشته‌اند که این رقم نمایانگر حداقل سازی مالیات (قانونی یا غیر قانونی) بسیار بالای شرکت‌هاست که توجه هر چه بیشتر مسئولین مالیاتی را به خود جلب می‌کند. میانگین ریسک مالیاتی تقریباً ۰/۲۴۰ میان ۰/۲۹۷، دارای حداقل مقدار ۰ و حداکثر مقدار ۰/۵۴۷ که انحراف معیاری در حدود ۰/۱۷۸ دارد. این ارقام نشان می‌دهد که پراکندگی حداقل سازی مالیات در شرکت‌های مورد بررسی به طور متوسط ۲۴ درصد بوده که با توجه به میانگین ۲۴ درصد آن می‌توان گفت که ریسک مالیاتی تفاوت معناداری با میانگین نداشته است. میانگین جریان وجوه نقد عملیاتی به دارایی‌ها تقریباً ۰/۱۱۰ و میان‌های در حدود ۰/۰۹۶ دارد. مقدار انحراف معیار آن ۰/۱۲۷ بوده، حداقل و حداکثر مقدار آن به ترتیب -۰/۴۲۹ و ۰/۶۵۱ است. این موید این مطلب است که حدود ۱۰ درصد از ساختار دارایی‌ها از جریان وجوه نقد عملیاتی تشکیل شده است. همچنین،

میانگین (انحراف معیار) نرخ بازده دارایی‌ها نیز تقریباً $0/080$ ($0/072$) است. این نشان می‌دهد که به ازای یک ریال سرمایه‌گذاری در دارایی‌های شرکت معادل $0/08$ ریال بازدهی کسب شده است. میانگین (انحراف معیار) متغیر دارایی نامشهود به کل دارایی‌ها نیز تقریباً $0/005$ ($0/009$) است. این نشان می‌دهد که به طور متوسط حدود ۵ درصد از ساختار دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی از دارایی نامشهود تشکیل شده است.

۲-۶. آمار استنباطی

برای آزمون فرضیه تحقیق از رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است. به منظور اطمینان از تفسیر روابط رگرسیونی، فرضیه‌های زیر بنایی رگرسیون مورد استفاده در این تحقیق، مورد بررسی قرار گرفت. اولین شرط استفاده از رگرسیون این است که توزیع خطاها باید دارای توزیع نرمال با میانگین صفر باشد. زمانی که اندازه نمونه به میزان کافی بزرگ باشد و سایر فروض کلاسیک نیز برقرار باشند، انحراف از فرض نرمال معمولاً بی‌اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است. در شرایط مذکور با توجه به قضیه حد مرکزی می‌توان دریافت که حتی اگر باقیمانده‌ها نرمال نباشند، آماره‌های آزمون به طور مجانبی از توزیع‌های مناسب پیروی می‌کنند، بدون تورش هستند و از کارایی برخوردارند (افلاطونی، ۱۳۹۴).

برای بررسی عدم وجود خود همبستگی متغیرهای مستقل از آماره دوربین - واتسون استفاده شده است. مقدار این آماره بین ۰ تا ۴ تغییر می‌کند. اگر همبستگی بین مانده‌های متوالی وجود نداشته باشد، مقدار آماره باید نزدیک ۲ شود و می‌توان فرض عدم وجود همبستگی بین خطاهای مدل را پذیرفت (افلاطونی و نیکبخت، ۱۳۸۹).

برای بررسی هم‌خطی بین متغیرهای مستقل از عامل تورم واریانس^{۴۳} استفاده شد. تجربیات عملی حاکی از این است که اگر عامل تورم واریانس (VIF) بزرگ‌تر از عدد ۵ باشد، مبین وجود یک اختلال احتمالی است و در صورتی که بزرگتر از ۱۰ باشد، یک اختلال جدی را یادآور می‌شود و حکایت از آن دارد که ضرایب رگرسیونی مربوطه به علت هم‌خطی چندگانه به صورت ضعیفی برآورد شده‌اند.

نگاره شماره (۳): نتیجه آزمون ایم، پسران و شین

متغیر	TaxMinimizit	TaxRiskit	ICQit	ROAit	LEVit	SIZEit	MTBBit	CFOit	CFVit	AGEit	INVENTORYit	SVit	INTANGIBLESH	PPPEYit	PRICEit
سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
آماره t	-۱۵/۴۹	-۶/۸۶۴	-۱۴/۹۱	-۱۱/۸۲	۱۲/۰۷	-۹/۳۳۵	-۲۹/۴۱	-۱۲/۷۶	-۱۳/۰۶	-۳/۰۵۰	-۱۰/۹۳	-۱۲/۴۲	-۱۲/۹۳	-۱۲/۰۵	-۸/۴۱۱

ماخذ: یافته‌های پژوهش

قبل از برآورد مدل، ابتدا مانایی متغیرهای تحقیق (غیر از متغیر مجازی زیان شرکت) مورد بررسی قرار گرفته است. نگاره (۳) مانایی متغیرهای تحقیق را مورد بررسی قرار می‌دهد. در داده‌های سری زمانی معمولاً از آزمون‌هایی همچون دیکی-فولر و دیکی-فولر تعمیم یافته برای بررسی مانایی متغیرها استفاده می‌شود. با این حال در مورد داده‌های پانل (ترکیبی) نمی‌توان برای بررسی مانایی متغیرها از چنین آزمون‌هایی استفاده نمود بلکه لازم است به نحوی مانایی جمعی متغیرها آزمون شود. در این پژوهش از آزمون ایم، پسران و شین^{۴۴} (۲۰۰۳) استفاده شده است. طبق این آزمون بایستی برای برقراری این فرض سطح معناداری زیر ۵ درصد باشد. همانگونه که در نگاره (۳) ملاحظه می‌گردد، سطح معناداری و آماره t مربوط به متغیرهای تحقیق بیانگر مانایی متغیرهای تحقیق می‌باشد. با توجه به اینکه داده‌های این تحقیق از نوع ترکیبی (پنل) می‌باشند، باید مشخص شود که از نوع تابلویی هستند یا تلفیقی؟ بدین منظور از آزمون چاو استفاده می‌شود. برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۵٪ باشد یا به عبارتی دیگر آماره آزمون آنها کمتر از آماره جدول باشد، از روش تلفیقی استفاده می‌شود و برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۵٪ است، برای تخمین مدل از روش تابلویی استفاده خواهد شد. روش تابلویی خود با استفاده از دو مدل "اثرات تصادفی" و "اثرات ثابت" می‌تواند انجام گیرد. برای تعیین اینکه از کدام مدل استفاده شود، از آزمون هاسمن استفاده شده است. مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۵٪ است از مدل اثرات ثابت و مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۵٪ است از مدل اثرات تصادفی برای تخمین مدل استفاده می‌شود.

نتایج این آزمون‌ها در نگاره (۴) ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود، با توجه سطح معناداری بدست آمده و همچنین با توجه به سطح معناداری قابل پذیرش که ۵ درصد می‌باشد، نتایج حاکی از آن است که برای مدل (۱) و مدل (۲) در هر سه حالت از روش تابلویی با در نظر گرفتن اثرات ثابت استفاده گردیده است.

نگاره (۴). نتایج آزمون چاو (F لیمر) و هاسمن

نتایج آزمون هاسمن			نتایج آزمون چاو		
مدل	آماره	سطح معناداری	نتیجه	آماره	سطح معناداری
مدل (۱)	۷/۵۶۰	۰/۰۰۰	روش تابلویی	۳۶/۶۸۳	۰/۰۰۰
مدل (۲)	۵/۵۵۱	۰/۰۰۰	روش تابلویی	۴۲/۰۹۳	۰/۰۰۰

ماخذ: یافته‌های پژوهش

فرضیه اول تحقیق به این صورت مطرح گردیده بود که «شرکت‌های با کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر با حداقل سازی مالیات بالاتری همراه هستند». در نگاره (۵)، ضریب متغیر کیفیت کنترل‌های داخلی (ICQ_{it}) معادل ۰/۰۱۰ و آماره t معادل ۱/۹۹۵ می‌باشد که در سطح (۰/۰۴۶) معنادار می‌باشد و از آنجا که کمتر از خطای پیش‌بینی (۵٪) است، معناداری متغیر مستقل در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. این نتیجه نشان می‌دهد که با افزایش کیفیت کنترل‌های داخلی، حداقل سازی مالیات شرکت‌ها افزایش یافته است. به عبارتی، توانایی یک شرکت برای کارایی حداقل سازی مالیات، بوسیله کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر که کسب و یکپارچه‌سازی (ارزیابی) اطلاعات را آسانتر می‌کند، بهبود بخشیده می‌شود. اطلاعات لازم و ضروری برای عملکرد مالیاتی به نوعی در درون شرکت پراکنده است و صرفاً به نظر می‌رسد این اطلاعات در سیستم‌های مطلوب گزارشگری مدیریتی و مالی در دسترس باشند (کرانفورد و همکاران^{۴۵}، ۲۰۱۲). مستندسازی و جمع‌آوری اطلاعات از سیستم‌های غیر همسان و متفاوت برای پشتیبانی از مالیات ابرازی شرکت‌ها می‌تواند بسیار وقت‌گیر و پرهزینه باشد. میلس و همکاران^{۴۶} (۱۹۹۸) عقیده دارند که شرکت‌ها، فرصت برنامه‌ریزی مالیاتی با توجه به اموال، تجهیزات و ماشین‌آلات را در اختیار دارند، ولی هزینه نگهداری و ثبت برای کسب این مزیت مالیاتی معمولاً بالا است. بنابراین، شرکت‌هایی که کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا دارند، ممکن است در وضعیت بهتری برای مواجهه کارتر با فرایند مستندسازی مالیات و شناسایی آسانتر معاملات که منافع مالیاتی بالاتری دارند، باشند. لذا فرضیه اول پژوهش تأیید و نتایج آن با پژوهش با تحقیق گالمور و لایرو (۲۰۱۵) نیز مطابقت دارد.

نتایج متغیرهای کنترلی نشان داد که بین متغیرهای نرخ بازده دارایی‌ها (ROA_{it})، زیان شرکت ($LOSS_{it}$)، اندازه شرکت ($SIZE_{it}$)، رشد دارایی‌ها (AG_{it}) و قیمت سهام ($PRICE_{it}$) با متغیر حداقل سازی مالیاتی ($TaxMinimization_{it}$) رابطه منفی معنادار وجود دارد. به عبارتی، شرکت‌های که عملکرد مطلوب‌تری داشته‌اند، اجتناب مالیاتی (حداقل سازی مالیات) کمتری داشته‌اند. همچنین در شرکت‌های زیان‌ده و شرکت‌های بزرگ، اجتناب مالیاتی کمتر بوده است. همچنین، شرکت‌هایی که رشد دارایی و قیمت سهام بازار بالاتری داشته‌اند، اجتناب مالیاتی کمتری داشته‌اند. از طرفی بین متغیر اموال، تجهیزات و ماشین‌آلات (PPE_{it}) با حداقل سازی مالیاتی ($TaxMinimization_{it}$) رابطه مثبت معنادار وجود دارد. در واقع، در شرکت‌هایی که دارایی‌های

45- Cranford et al

46- Mills et al

ثابت بالاتر بوده است، سطح حداقل سازی مالیاتی بیشتر بوده است. میزان ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان داد که حدود ۸۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی تبیین شده است. همچنین میزان آماره F و سطح معناداری آن نمایانگر درست بودن مدل تبیین شده در سطح اطمینان بیش از ۹۹ درصد بوده است. روش برآورد داده‌ها به صورت پنل دیتا صورت گرفته است.

نگاره (۵): نتایج آزمون آماری فرضیه اول تحقیق

$TaxMinimization_{it} = \beta_0 + \beta_1 IQ_{it} + \beta_2 ROA_{it} + \beta_3 LOSS_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 MTB_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 CFV_{it} + \beta_9 AG_{it} + \beta_{10} INVENTORY_{it} + \beta_{11} SV_{it} + \beta_{12} INTANGIBLES_{it} + \beta_{13} PPE_{it} + \beta_{14} PRICE_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: حداقل سازی مالیاتی					
VIF	سطح معناداری	آماره t	انحراف معیار خطا	ضریب	متغیر
-	۰/۰۰۰	۱۹/۷۸۰	۰/۰۵۹	۱/۱۸۰	مقدار ثابت
۱/۸۲۱	۰/۰۴۶	۱/۹۹۵	۰/۰۰۵	۰/۰۱۰	IQ_{it}
۱/۸۰۳	۰/۰۰۳	-۲/۹۳۸	۰/۰۰۹	-۰/۰۲۶	ROA_{it}
۱/۶۳۷	۰/۰۱۵	-۲/۴۱۵	۰/۰۰۲	-۰/۰۰۵	$LOSS_{it}$
۱/۸۲۱	۰/۳۷۰	۰/۸۹۵	۰/۰۰۴	-۰/۰۰۴	LEV_{it}
۱/۰۶۵	۰/۰۰۱	-۳/۲۷۶	۰/۰۰۲	-۰/۰۰۶	$SIZE_{it}$
۱/۹۷۴	۰/۲۵۷	-۱/۱۳۳	۰/۰۰۰۰۴	-۰/۰۰۰۰۵	MTB_{it}
۱/۹۴۲	۰/۶۵۲	-۰/۴۵۰	۰/۰۰۷	-۰/۰۰۳	CFO_{it}
۱/۵۹۲	۰/۱۰۸	۱/۶۰۸	۰/۰۳۸	۰/۰۶۲	CFV_{it}
۱/۱۴۱	۰/۰۰۲	-۳/۱۰۳	۰/۰۰۲	-۰/۰۰۷	AG_{it}
۱/۰۱۴	۰/۲۴۰	-۱/۱۷۴	۰/۰۱۴	-۰/۰۱۶	$INVENTORY_{it}$
۱/۱۴۹	۰/۸۱۰	-۰/۲۳۹	۰/۰۱۲	-۰/۰۰۲	SV_{it}
۱/۲۷۰	۰/۸۷۷	-۰/۱۵۴	۰/۲۲۲	-۰/۰۳۴	$INTANGIBLES_{it}$
۱/۶۳۰	۰/۰۲۷	۲/۲۱۲	۰/۰۱۱	۰/۰۲۵	PPE_{it}
۱/۰۵۴	۰/۰۰۹	-۲/۵۹۲	۰/۰۰۲	-۰/۰۰۴	$PRICE_{it}$
۳۸۳/۷۳۷		آماره F	۰/۸۷۱		ضریب تعیین تعدیل شده
۰/۰۰۰		سطح معناداری	۲/۲۲۵		آماره دوربین واتسون

ماخذ: یافته‌های پژوهش

فرضیه دوم تحقیق به این صورت مطرح گردیده بود که «شرکت‌های دارای کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر با ریسک مالیاتی کمتری همراه هستند». در نگاره (۶)، ضریب متغیر کیفیت کنترل‌های داخلی (ICQ_i) معادل $-۰/۰۹۴$ و آماره t معادل $-۴/۸۲۲$ می‌باشد که در سطح $(۰/۰۰۰)$ معنادار می‌باشد و از آنجا که کمتر از خطای پیش‌بینی ($۱/۱$) است، معناداری متغیر مستقل در سطح اطمینان ۹۹% تأیید می‌شود. این نتیجه مبین این مهم است که بین کیفیت کنترل‌های داخلی و ریسک مالیاتی رابطه منفی معناداری وجود دارد. این نتیجه نشان می‌دهد که کیفیت کنترل‌های داخلی، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و هماهنگی اطلاعات را بین واحدهای تجاری مختلف بهبود می‌بخشد و در نهایت باعث کارایی برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها و کاهش ریسک مالیاتی خواهد شد (دسای و دراماپالا^{۴۷}، ۲۰۰۹؛ گالمور و همکاران، ۲۰۱۴؛ جان گالمور و ایوا لابرو^{۴۸}، ۲۰۱۵). لذا فرضیه دوم تأیید می‌شود و و نتایج آن با پژوهش تحقیق گالمور و لابرو (۲۰۱۵) نیز مطابقت دارد.



47- Desai and Dharmapala

48- John Gallempore and Eva Labro

نگاره (۶): نتایج آزمون آماری فرضیه دوم تحقیق

$$TaxRisk_{it} = \beta_0 + \beta_1 IIQ_{it} + \beta_2 ROA_{it} + \beta_3 LOSS_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 MTB_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 CFV_{it} + \beta_9 AG_{it} + \beta_{10} INVENTORY_{it} + \beta_{11} SV_{it} + \beta_{12} INTANGIBLES_{it} + \beta_{13} PPE_{it} + \beta_{14} PRICE_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر وابسته: ریسک مالیاتی

VIF	سطح معناداری	آماره t	انحراف معیار خطا	ضریب	متغیر
-	۰/۰۰۰	۱۰/۴۵۷	۰/۱۶۶	۱/۷۳۹	مقدار ثابت
۱/۱۱۹	۰/۰۰۰	-۴/۸۲۲	۰/۰۱۹	-۰/۰۹۴	IIQ_{it}
۱/۵۰۳	۰/۰۰۰	۹/۴۱۳	۰/۰۶۲	۰/۵۸۴	ROA_{it}
۱/۰۲۳	۰/۰۰۰	-۳/۴۹۸	۰/۰۱۱	-۰/۰۳۹	$LOSS_{it}$
۱/۱۰۷	۰/۰۰۰	۵/۷۴۸	۰/۰۲۹	۰/۱۶۹	LEV_{it}
۱/۳۱۴	۰/۰۰۰	-۶/۳۸۳	۰/۰۰۵	-۰/۰۳۶	$SIZE_{it}$
۱/۸۵۶	۰/۶۸۵	۰/۴۰۴	۰/۰۰۰۴	۰/۰۰۰۱	MTB_{it}
۱/۱۰۹	۰/۰۷۲	۱/۷۹۵	۰/۰۴۰	۰/۰۷۱	CFO_{it}
۱/۷۷۸	۰/۰۵۵	۱/۹۱۹	۰/۱۲۶	۰/۲۴۲	CFV_{it}
۱/۳۱۹	۰/۰۰۰	۳/۵۱۸	۰/۰۱۶	۰/۰۵۶	AG_{it}
۱/۵۵۶	۰/۰۱۲	-۲/۴۹۱	۰/۰۵۰	-۰/۱۲۵	$INVENTORY_{it}$
۱/۱۴۷	۰/۶۴۸	-۰/۴۵۶	۰/۰۳۹	-۰/۰۱۷	SV_{it}
۱/۰۳۴	۰/۰۲۲	۲/۲۷۵	۰/۶۱۸	۱/۴۰۶	$INTANGIBLES_{it}$
۱/۷۸۴	۰/۲۵۱	-۱/۱۴۶	۰/۰۳۹	-۰/۰۴۵	PPE_{it}
۱/۱۱۳	۰/۰۰۰	-۱۰/۸۵۶	۰/۰۰۷	-۰/۰۸۰	$PRICE_{it}$
۳۲/۰۶۰		آماره F	۰/۳۶۶		ضریب تعیین تعدیل شده
۰/۰۰۰		سطح معناداری	۱/۹۵۳		آماره دوربین واتسون

ماخذ: یافته‌های پژوهش

نتایج متغیرهای کنترلی نشان داد که بین متغیرهای نرخ بازده دارایی‌ها (ROA_i)، اهرم مالی (LEV_i)، رشد دارایی‌ها (AG_{it}) و دارایی‌های نامشهود ($INTANGIBLES_i$) با متغیر ریسک مالیاتی ($TaxRisk_i$) رابطه مثبت معنادار وجود دارد. به عبارتی، در شرکت‌هایی که نرخ بازده دارایی بالاتر بوده است، ریسک مالیاتی بیشتر است. همچنین، در شرکت‌هایی که رشد دارایی‌ها و دارایی‌های نامشهود بالاتر بوده است، ریسک مالیاتی نیز بیشتر است. از طرفی، بین متغیر زیان شرکت ($LOSS_i$)، اندازه شرکت ($SIZE_i$)، موجودی‌ها ($INVENTORY_i$) و قیمت سهام شرکت ($PRICE_i$) با ریسک مالیاتی رابطه منفی معنادار وجود دارد. به عبارتی در شرکت‌های زیان‌ده، ریسک مالیاتی کمتر است. همچنین، شرکت‌هایی که بزرگتر هستند، نوسان مالیاتی کمتری دارند. به علاوه، در شرکت‌هایی که موجودی کالا و قیمت سهام بالاتر باشد، ریسک مالیاتی کمتر است. نتایج پژوهش هیچ رابطه معناداری بین سایر متغیرهای کنترلی و ریسک مالیاتی نشان نمی‌دهد. میزان ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان داد که حدود ۳۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی تبیین شده است. همچنین میزان آماره F و سطح معناداری آن نمایانگر درست بودن مدل تبیین شده در سطح اطمینان بیش از ۹۹ درصد بوده است. روش برآورد داده‌ها به صورت پنل دیتا صورت گرفته است.

۷. نتیجه‌گیری

از عوامل اثرگذار بر سطح حداقل سازی مالیات شرکت می‌توان به کیفیت حسابرس و حسابرسی (خواجوی و کیامهر، ۱۳۹۵)، تخصص حسابرس (خانی و دیگران، ۱۳۹۲)، ویژگی‌های شرکتی (رگو^{۴۹}، ۲۰۱۲)، انواع سپرده‌های مالیاتی بدهی و غیر بدهی (دسای و دراماپالا، ۲۰۰۹)، ساختار مالکیت شرکت (لیم، ۲۰۱۱) و ... اشاره کرد. با کمال تعجب، شواهد کمی وجود دارد که چگونه کیفیت کنترل‌های داخلی به عنوان یک ویژگی مهم سیستم اطلاعاتی شرکت، فرآیند حداقل سازی مالیاتی شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این پژوهش در مقایسه با پژوهش‌های صورت گرفته، تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر حداقل سازی مالیات با کمک تشریح مکانیزم‌های کنترل‌های داخلی بر حداقل سازی مالیاتی را بررسی کرده است.

اول، به نظر می‌رسد کیفیت کنترل‌های داخلی در شرکت‌های با پراکندگی عملیات جغرافیایی با اهمیت‌تر باشد و از اینرو هماهنگی بالاتری مورد نیاز است. یک محیط کنترلی با کیفیت بالا، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و هماهنگی اطلاعات را بین واحدهای تجاری مختلف بهبود می‌بخشد و در نهایت باعث کارایی برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها خواهد شد (دسای و دراماپالا، ۲۰۰۹؛ گالمور و همکاران، ۲۰۱۴؛ گالمور و لابرو، ۲۰۱۵). دوم، شواهد این پژوهش نشان می‌دهد که عملیات شرکت‌ها در محیط‌های نامطمئن‌تر، منافع کمتری از یک محیط دارای کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا نصیب شرکت‌ها خواهد کرد. برای این شرکت‌ها، کنترل‌های داخلی با کیفیت می‌تواند

به شناسایی فرصت‌های مالیاتی کمک کند و تردیدها را درباره استراتژی‌های مالیاتی شرکت کاهش دهد و به پیش‌بینی نتایج بالقوه برنامه‌های مالیاتی واحد تجاری کمک زیادی کند و در نهایت ریسک مالیاتی را کاهش دهد. در این پژوهش در مقایسه با پژوهش گالمور و لابرو (۲۰۱۵) برای اندازه‌گیری کیفیت کنترل‌های داخلی با استفاده از نظر خبرگان و به کمک تکنیک تحلیل سلسله مراتبی، کیفیت کنترل‌های داخلی هر شرکت از طریق میانگین وزنی شاخص‌ها مشخص شده است.

نتایج حاصل از آزمون‌های آماری فرضیه اول نشان می‌دهد که کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر با حداقل‌سازی مالیاتی بالاتری همراه بوده‌اند. در حقیقت نتایج فرضیه اول نشان داد که محیط کنترل داخلی با کیفیت می‌تواند به شناسایی فرصت‌های مالیاتی کمک زیادی کند و تردیدها را درباره استراتژی‌های مالیاتی شرکت کاهش دهد و به پیش‌بینی نتایج بالقوه برنامه‌های مالیاتی واحد تجاری کمک زیادی کند و در نهایت باعث افزایش حداقل‌سازی مالیاتی شرکت‌ها گردد. در نتیجه محیط کنترل داخلی با کیفیت، شرکت‌ها را قادر می‌سازد که تصمیمات تجاری مطلوب‌تر با انگیزه‌های مالیاتی بگیرند و فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی را شناسایی کرده و باعث انتقال منابع از دولت به سهامداران شوند و برای صاحبان ایجاد ارزش کنند. نتایج فرضیه اول با تحقیق گالمور و لابرو (۲۰۱۵) نیز مطابقت دارد.

نتایج فرضیه دوم تحقیق نیز نشان داد که ریسک مالیاتی در محیط‌های دارای کنترل‌های داخلی با کیفیت‌تر، کمتر است. انتظار می‌رود که شرکت‌های با کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا، قادر باشند تا به منافع حداقل‌سازی مالیات مطلوب بدون در نظر گرفتن ریسک بیشتر برسند، زیرا یک محیط دارای کنترل‌های داخلی با کیفیت، بهتر می‌تواند مستندسازی و برنامه‌ریزی مالیاتی را بهبود بخشد که به نوبه خود می‌تواند احتمال رد استراتژی‌های مالیاتی را کاهش دهد. شرکت‌های با ریسک مالیاتی پایین‌تر، احتمالاً نوسان کمتری را در نتایج مالیاتی خود تجربه می‌کنند. در نتیجه یک محیط کنترل داخلی با کیفیت، می‌تواند جلوی نوسانات نرخ مؤثر مالیاتی را گرفته و شرکت را به سوی یک رویکرد مالیاتی کم‌نوسان‌تر سوق دهد. نتایج فرضیه دوم با تحقیق گالمور و لابرو (۲۰۱۵) نیز مطابقت دارد.

۸. محدودیت‌های تحقیق

۱. با توجه به کیفی بودن متغیر کیفیت کنترل‌های داخلی، در این پژوهش از سه معیار «نوع گزارش حسابرِس»، «اطلاع‌رسانی ضعف‌های بااهمیت ساختار کنترل داخلی توسط حسابرِس» و «عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی» برای اندازه‌گیری کیفیت کنترل‌های داخلی با استفاده از رویکرد تحلیل سلسله مراتبی استفاده شده است. استفاده از سایر معیارها برای اندازه‌گیری کیفیت کنترل‌های داخلی مثل دقت پیش‌بینی سود مدیریت یا سرعت اعلان سود ممکن است بر نتایج پژوهش اثرگذار باشد.

۲. در این تحقیق برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی دفتری از روش کلان اقتصادی استفاده شده است. استفاده از روش خرد اقتصادی ممکن است بر نتایج تحقیق تأثیرگذار باشد.

۳. با توجه به استفاده از داده‌های مالی حسابرِس شده، طبیعی است که کیفیت نتایج این پژوهش تحت تأثیر کیفیت حسابرِس صورت‌های مالی قرار گیرد.

۹. پیشنهادات کاربردی تحقیق

۱. بر اساس یافته‌های این پژوهش، به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد به منظور بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت تلاش کنند چرا که بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی درک بهتری از محیط عملیاتی شرکت در اختیار آنها می‌گذارد. از اینرو آن‌ها را قادر می‌سازد که تصمیمات تجاری بهتری با راهبردهای مالیاتی بگیرند و فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی را تعیین کنند.
۲. به سهامداران پیشنهاد می‌گردد در تصمیمات سرمایه‌گذاری خود در سهام شرکت‌ها، به معیارهای کیفیت کنترل داخلی (نوع گزارش حسابرس و اطلاع رسانی ضعف‌های بااهمیت ساختار کنترل داخلی توسط حسابرس) توجه ویژه کنند چرا که بالا بودن کیفیت این عوامل می‌تواند نشان‌دهنده کیفیت بالای کنترل‌های داخلی شرکت باشد که منجر به حداقل سازی مالیات بیشتر برای شرکت‌ها می‌شود که این باعث انتقال منابع از دولت به سهامداران شده و برای آنها ایجاد ارزش خواهد کرد.
۳. بر اساس یافته‌های این پژوهش به مقامات مالیاتی و حسابرسان مالیاتی پیشنهاد می‌گردد به منظور شناسایی فعالیت‌های حداقل سازی مالیاتی شرکت‌ها، به معیارهای کیفیت کنترل‌های داخلی (نوع گزارش حسابرس و اطلاع رسانی ضعف‌های بااهمیت ساختار کنترل داخلی توسط حسابرس) شرکت‌ها توجه ویژه‌ای داشته باشند چرا که مدیران شرکت‌ها از طریق این معیارها می‌توانند به فعالیت‌های حداقل سازی مالیات پرداخته و جلوی انتقال منابع به دولت را بگیرند.
۴. بر اساس یافته‌های این پژوهش به مدیران و اعضای هیأت مدیره شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد به منظور کاهش ریسک مالیاتی شرکت، معیارهای کیفیت کنترل‌های داخلی (نوع گزارش حسابرس و اطلاع رسانی ضعف‌های بااهمیت ساختار کنترل داخلی توسط حسابرس) را بهبود بخشیده تا از این طریق بتوانند جلوی نوسان نرخ مؤثر مالیاتی شرکت را بگیرند.

۱۰. منابع و مأخذ

- ۱- آقایی، محمد؛ کلجاریان، محمد علی؛ نظری، کیانوش و اسداله‌ای، امین. (۱۳۹۵). «کنترل‌های داخلی مؤثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری از دیدگاه حسابرسان مستقل»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۱، صص ۱-۱۲.
- ۲- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۴). «تجزیه و تحلیل آماری با EViews در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی». انتشارات ترمه، تهران.
- ۳- حاجی‌ها، زهره و حسین‌نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). «عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۶، صص ۱۱۹-۱۳۷.
- ۴- حقیقت، حمید و محمدی، محمد حسین. (۱۳۹۲). «بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی با کیفیت افشا و ارزش شرکت»، مطالعات کمی در مدیریت، شماره ۱، صص ۲۲۸-۲۰۹.
- ۵- خانی، علی؛ ایمانی، کریم، مولایی، محمد (۱۳۹۲). «بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی، دانش حسابرسی، شماره ۵۱، صص ۷۸-۶۱.

- ۶- خانلری، محمد و سهرابی، محمد (۱۳۹۲). «بررسی رابطه بین ویژگی‌های شرکتی و اجتناب مالیاتی، دانش حسابرسی، شماره ۴۵، صص ۶۹-۵۰.
- ۷- خدای پور، احمد؛ رحمت‌اله هوشمند و مصطفی دلدار. (۱۳۹۲). «بررسی تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی بر سیاست تقسیم سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران». پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۱۷، صص ۵۵-۳۱.
- ۸- خدای پور، احمد و میثم امینی‌نیا. (۱۳۹۰). «بررسی ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه هزینه بدهی و تأثیر مالکیت نهادی بر آن». پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۱۹، صص ۵۵۱-۱۳۵.
- ۹- خواجوی، شکرالله و کیامهر، محمد. (۱۳۹۵). «مدل‌سازی اجتناب مالیاتی با استفاده از اطلاعات حسابداری، دانش حسابداری، شماره ۲۵، صص ۷۹-۱۰۰.
- ۱۰- خواجوی، شکرالله و کیامهر، محمد. (۱۳۹۴). «بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۲۰، صص ۲۰۴-۱۹۵.
- ۱۱- جاوید، داریوش؛ دستگیر، محسن و عرب صالحی، مهدی. (۱۳۹۴). «بررسی تأثیر کیفیت محیط اطلاعات داخلی بر محافظه‌کاری مشروط»، حسابداری مالی، شماره ۲۶، صص ۱۵۱-۱۲۵.
- ۱۲- جم، محمد. (۱۳۷۹). «بررسی معافیت زیر بخش‌های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران». تهران. وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی.
- ۱۳- جهرومی، مهتاب. (۱۳۹۰). «شفافیت مالیاتی شرکت‌ها و اجتناب مالیاتی»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.
- ۱۴- فروغی، داریوش و شکوفه محمدی. (۱۳۹۲). «بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش و سطح نگهداشت وجه نقد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۲۰، صص ۱۲۲-۱۰۱.
- ۱۵- مشایخی، بیتا و صبری علی‌پناه. (۱۳۹۳). «تأثیر راهبری شرکتی بر رابطه بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، شماره ۲۵، صص ۶۴-۴۹.

1. Armstrong, C.S., Guay, W.R., Weber, J.P., (2010). "The role of information and financial reporting in corporate governance and debt contracting". J. Account. Econ. 50,179-234.
2. Berger, P.G., Ofek, E., Yermack, D.L., (1997). "Managerial entrenchment and capital structure decisions". J. Financ. 52 (4), 1411-1438.
3. Balakrishnan, Karthik, Jennifer Blouin, and Wayne Guay, (2012). "Does Tax Aggressiveness Reduce Corporate Transparency?" Working Paper, University of Pennsylvania.
4. Blaufus, K, Möhlmann, A., & Schwäbe, A. (2016). Corporate Tax

- Minimization and Stock Price Reactions. Working Paper, available at <http://econpapers.repec.org/paper/zbwarqudp/204.htm>.
5. Brzel, J.F., Dang, L., (2008). "The effect of ERP system implementations on the management of earnings and earnings release dates". *Journal of Information Systems* 22 (2), 1-21.
 6. Brown, K. B. (2011). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, vol. 12. Springer Netherlands.
 7. Cranford, S., Murias, F., Schutzman, M., (2012). "Elevating tax department productivity with an «efficiency dividend»". *Corporate Tax Management*. NO 15, PP. 115-132.
 8. Desai, A., Dharmapala, D., (2009). "Corporate tax avoidance and firm value". *The Review of Economics and Statistics* 91 (3), 537-546.
 9. Chenhall, R.H., (2008). "Accounting for the horizontal organization. In: Chapman, C.S., Hopwood, A., Shields, M.D. (Eds.)", *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 3., Elsevier, pp. 1207-1234.
 10. Cerena, G., Moser, B., (2010). "Budgets, internal reports, and manager forecast accuracy". *Contemporary Accounting Research* 25 (3), 707-737.
 11. Desai, M.A., Dharmapala, D. (2009). "Corporate Tax Avoidance and Firm Value", *Review of Economics and Statistics*, 91, 537-546.
 12. Dhaliwal, D., Judd, J.S., Serfling, M.A., Shaikh, S.A., (2016). "Customer concentration risk and the cost of equity capital". *Journal of Accounting and Economics* 61 (1), 23-48.
 13. Dyreng, S.D., Hanlon, M., Maydew, E.L., (2010). "The effects of executives on corporate tax avoidance". *The Accounting Review* 85, 1163-1189.
 14. Friese, A., Link, S., & Mayer, S. (2008). *Taxation and corporate governance—The state of the art*. In W. Schön (Ed.), *Tax and corporate governance* (pp. 357-425). Springer Berlin Heidelberg.
 15. Gallemore, J., Maydew, E.L., Thornock, J.R., (2014). "The reputational costs of tax avoidance", *Contemporary Accounting Research*, <http://dx.doi.org/10.1111/1911-3846.12055>.
 16. Gallemore, J., Labro, E. (2015). "The importance of the internal information environment for tax avoidance", *Journal of Accounting and Economics* 60, 149-167.

17. Guenther, D.A., Matsunaga, S.R., Williams, B.M., (2012). "Corporate tax aggressiveness and firm risk". Working Paper.
18. Gupta, S., and Abed, K. (2002). "Determinants of the variability in corporate effective tax rate: Evidence from longitudinal data", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.16, No 1, pp. 1-39.
19. Hanlon, M., and S. Heitzman (2010). "A Review of Tax Research". Working Paper. Massachusetts Institute of Technology.
20. Huang, H., Lobo, J., Wang, C., X., H., (2016). "Customer concentration and corporate tax avoidance", *Journal of Banking and Finance* 72 (2016) 184-200
21. Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G., Rajan, M., Ittner, C.D., (2012). "Cost Accounting: a Managerial Emphasis". *Review of Accounting Studies* 6 (1), 110-139.
22. Hodge, F.D., Kennedy, J.J., Mains, L.A. (2004). Does Search-Facilitating Technology Improve the Transparency of Financial Reporting? *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 3, Pp. 687-703.
23. Hall, Pearson. Iliev, P., (2013). "The effect of SOX section 404: costs, earnings quality, and stock prices". *Journal of Finance* 65 (3), 1163-1196.
24. Im, K.S., Pesaran, M.H. and Shin, Y. (2003) Testing for Unit Roots in heterogeneous Panels. *Journal of Economics*. 115:53-74.
25. Ji, XU., Lu, W., Qu, W. (2017). "Voluntary Disclosure of Internal Control Weakness and Earnings Quality: Evidence From China", *The International Journal of Accounting* 52 (2017) 27-44.
26. Mills, L.F., Erickson, M.M., Maydew, E.L., (1998). "Investments in tax planning". *Journal of the American Taxation Association* 20 (1), 1-20. Mills,
27. Kim B, Jung K, Kim I (2011). "Internal Funds Allocation and the Ownership Structure: Evidence from Korean Business Groups". *Rev Quant Finance Acc* 25:33-53.
28. Kim, J.-B., Li, Y., Zhang, L., (2013). "Corporate tax avoidance and stock price crash risk: firm-level analysis". *Journal of Financial Economics* 100, 639-662.
29. Kerena, J., R. Muser, P. (2010). "Costs of equity and earnings attributes". *The Accounting Review*, 79 (4), 967-1010.

30. Richardson, G., R. Lanis. (2007). "Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, No 6, pp. 689-704.
31. Richardson, J.R., Sikes, S.A., Weaver, CD., (2014). "Performance measurement of corporate tax departments". *The Accounting Review* 85 (3), 1035-1064.
32. Rego, S., Wilson, R., (2012). "Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness". *Journal of Accounting Research* 50 (3), 775-810.
33. Lanis, R., G. Richardson. (2011). "the effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol 30, pp. 50-70. 27.
34. Wang, J., (2010). "Do firms' relationships with principal customers/suppliers affect shareholders' income?" *Journal of Corporate Finance* 18, 860-878.
35. Wilson, P., (2009). "The relation between prior earnings forecast by management and analyst response to a current management forecast". *The Accounting Review* 71, PP. 100-115.