

## بررسی تاثیر کنترل‌های داخلی بر اجتناب مالیاتی با تاکید بر نقش تعدیل‌گری شهرت شرکت و مالکیت نهادی

باقر مختاری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول).

bmokhtari562@gmail.com

آیناز جابری خسروشاهی

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

Aynaz.jkhosrowshahi73@gmail.com

### چکیده

هدف این پژوهش، بررسی تاثیر کنترل‌های داخلی بر اجتناب مالیاتی با تاکید بر نقش تعدیل‌گری شهرت شرکت و مالکیت نهادی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران است. این پژوهش از لحاظ هدف، از نوع کاربردی و از نظر روش شناخت، توصیفی از نوع همبستگی است و در زمره پژوهش‌های شبه تجربی و پس‌رویدادی قرار دارد. داده‌های لازم از طریق روش کتابخانه‌ای و نرم‌افزار اطلاعاتی ره‌آورد نوین و مراجعه به سایت سازمان بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری شده است. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۵۹ شرکت در طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ می‌باشد. آزمون فرضیه‌ها با استفاده از رگرسیون خطی چندمتغیره و با استفاده از نسخه نهم نرم‌افزار ایویوز استفاده شده است. نتایج نشان دادند که بین کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه معنی‌داری و معکوسی وجود دارد. همچنین شهرت شرکت و مالکیت نهادی بر رابطه بین کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی تاثیر معنی‌دار و مستقیمی دارد.

**واژگان کلیدی:** اجتناب مالیاتی، کنترل‌های داخلی، شهرت شرکت و مالکیت نهادی.

### مقدمه

بعد از رسوایی‌های مالی تصویب قانون سارینز-اکسلی توجه مدیریت را بیش از پیش به کنترل‌های داخلی جلب کرد با تصویب قانون سارینز-اکسلی الزامات متعددی برای شرکت‌های سهامی عام وضع گردید که به لحاظ تنوع الزامات و دامنه تاثیر گذاری‌اش، قانون معتبر و نافذ محسوب می‌شود. اهمیت قانون سارینز-اکسلی توجیه کننده موثر بودن ضعف‌های کنترل داخلی است (رضوی‌عراقی، جهان‌شاد و مستوفی، ۱۳۹۷). فرض اساسی در بحث‌های عمومی و گزارش‌ها این است که کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد و مشکلات حاکمیتی را کاهش می‌دهد بنابراین تئوری نمایندگی، چارچوبی را برای این فرض ارائه می‌کند و آن افزایش هزینه‌های نمایندگی است. مدیریت می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را از طریق اقدامات نظارتی سطوح پایین کاهش دهد. یک ساز و کار نظارتی ممکن، سیستم کنترل داخلی شرکت است (حاجیها و محمدحسین‌نژاد، ۱۳۹۴). مک مولن<sup>۱</sup> و همکاران (۱۹۹۶) دو دلیل برای این موضوع ارائه می‌دهند که چرا گزارش کنترل داخلی شرکت توسط مدیریت می‌تواند موجب ارتقاء کنترل‌های داخلی شود که هر دو دلیل با ساز و کار نظارت، قابل بررسی است و می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد. اولاً این گزارشگری کنترل داخلی می‌تواند آگاهی مدیریت عالی را نسبت به کنترل داخلی شرکت افزایش دهد که به نوبه خود موجب جلب توجه بیشتر مدیریت عالی به سیستم کنترل داخلی به صورت کلی است. ثانیاً این که گزارش کنترل داخلی

<sup>1</sup> McMullen,

موجب کنترل داخلی بهتر می‌شود. طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثر بخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی به شمار می‌رود. از این رو نهادهای حرفه‌ای و قانونگذاری کشورهای مختلف به تدوین چارچوب‌ها، بیانیه‌ها و رهنمودهایی در ارتباط با نحوه استقرار، ارزیابی و گزارشگری کنترل‌های داخلی توسط مدیریت و حسابرسی کنترل داخلی توسط حسابرسان واحدهای اقتصادی پرداخته‌اند (رضوی‌عراقی و همکاران، ۱۳۹۷). کنترل داخلی بخش مهمی از مدیریت یک سازمان است. بخشی که شامل برنامه‌ها، روش‌ها و رویه‌های مورد استفاده سازمان در دستیابی به رسالت وجودی و اهداف خرد و کلان خود است. از آنجا که بیشتر تصمیمات مدیریت با اتکاء بر اطلاعات مالی از سیستم حسابداری اتخاذ می‌شود وجود سیستم کنترل داخلی قوی قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را که مبنای اخذ اینگونه تصمیمات است به مدیریت ارائه می‌دهد همچنین کنترل‌های داخلی قوی بر نحوه رسیدگی حسابرسان نیز تاثیرگذار می‌باشد. هر اندازه کنترل‌های داخلی قوی باشند خطر تحریف با اهمیت کاهش یافته و نتیجتاً خطر حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. برخی از استانداردها نشان می‌دهند که ارزیابی حسابرس از خطر ذاتی ممکن است درک حسابرس از ساختار کنترل یک صاحبکار و در نتیجه ارزیابی حسابرس از خطر کنترل را تحت تاثیر قرار دهند (حاجیها و محمدحسین‌نژاد، ۱۳۹۴).

### بیان مسئله و پیشینه پژوهش

اجتناب مالیاتی طیفی از استراتژی‌های مالیاتی را شامل می‌شود که در یک انتهای آن استراتژی فعالیت‌های قانونی و در انتهای دیگر استراتژی فعالیت‌های متهورانه قرار دارد (غوش و اولسن<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). در حقیقت می‌توان گفت اجتناب مالیاتی یک عنصر مورد انتظار و پذیرفته شده در تابع برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت و تنظیم کننده امور به منظور کاهش بار مالیاتی تا حد منطقی می‌باشد. دسای و دارماپالا<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) استدلال می‌کنند که با توجه به مشکلات نمایندگی بین سهامداران و مدیران، اجتناب مالیات شرکت‌ها نمی‌تواند به سادگی به عنوان انتقال ثروت از دولت به سهامداران شرکت در نظر گرفته شود. به دلیل آن که اجتناب مالیاتی معمولاً مستلزم مشارکت در فعالیت‌هایی است که باعث ایجاد ابهام در هدف اساسی معامله می‌شود، می‌تواند به طور همزمان سپر حفاظتی را برای مدیران درگیر در فعالیت‌های غیر اخلاقی گوناگون ایجاد نماید که باعث افزایش پرداخت این مخارج به ضرر سهامداران می‌شود (بایر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸). مشابه تمام تصمیم‌گیری‌های مدیران در زمینه سرمایه‌گذاری، برنامه‌های مالیاتی شرکت‌ها نیز می‌تواند از سطوح سرمایه‌گذاری مطلوب فاصله بگیرد. سرمایه‌گذاری کمتر از حد مطلوب در برنامه‌های مالیاتی می‌تواند به کاهش ذخایر نقدی و زیان آتی سهامداران منجر شود. از سوی دیگر، سرمایه‌گذاری بیش از اندازه در برنامه‌های مالیات، می‌تواند موجب بی‌اعتباری مدیریت واحد تجاری شود. این مسئله ممکن است موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی، جریمه‌های قانونی و هزینه‌های ناشی از بی‌اعتباری شرکت نیز شود؛ مسئله‌ای که به کاهش ارزش ثروت سهامداران می‌انجامد (گرام و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳). نقطه بهینه تعیین میزان سرمایه‌گذاری شرکت در سیاست‌های اجتناب از پرداخت مالیات، نقطه‌ای است که مزیت‌های جانبی اجتناب از پرداخت مالیات، بیش از هزینه‌های جانبی آن باشد (جلالی و همکاران، ۱۳۹۹). هزینه مالیات جزو هزینه‌های عملیاتی بوده و سبب کاهش سود شرکت می‌شود، بنابراین برنامه ریزی مالیاتی راهی برای افزایش سود

<sup>1</sup> Ghosh, D., & Olsen, L

<sup>2</sup> Desai and Darmapala

<sup>3</sup> Bayar et al

<sup>4</sup> Graham et al

گزارش شده توسط مدیران محسوب می‌شود (لی و کائو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). مدیریت با برنامه‌ریزی مالیاتی سعی در کاهش هزینه مالیاتی داشته زیرا شرکت مستقیماً از مالیات پرداختی سود نمی‌برد. بنابراین با انجام برنامه‌ریزی‌های مالیاتی، یعنی تغییر جهت هزینه‌های مالیاتی برای افزایش ارزش شرکت تلاش می‌کند. علاوه بر این، ذکر این نکته لازم به ذکر است که برنامه ریزی مالیاتی برای کسب منافع مدیریت مانند افزایش پاداش مدیریت نیز انجام می‌شود (آرمسترانگ و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). برنامه ریزی مالیاتی به عنوان اجتناب از مالیات طبقه بندی، و در بیشتر پژوهش‌های انجامی از بحث تئوری نمایندگی در مورد اجتناب از مالیات استفاده می‌شود (گایا و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). و به لحاظ اینکه، اجتناب از مالیات امری غیرقانونی است (لی و کائو<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). باید از اجتناب مالیاتی جلوگیری شود و اگر اثبات شود که این قوانین نقض شده، مشمول مجازات بوده و شرکت اعتبار خود را از دست می‌دهد و در بلندمدت پایداری تجارت را تحت تاثیر قرار می‌دهد. همچنین از منظر تئوری نمایندگی، برنامه ریزی مالیاتی نیاز به قضاوت و برآورد مدیریت دارد. در اجرای آن، مدیریت با چالش‌هایی از قبیل پیچیدگی و اختیار مواجه است (گیلسون و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷).

کنترل داخلی ساز و کاری نظارتی است که هدف آن اطمینان از صحت صورتهای مالی از تحریف‌های مهم است (گیلسون و همکاران، ۲۰۱۷). در زمینه اجتناب از مالیات، کنترل داخلی موثر هنگام تصمیم‌گیری و برآورد سیاست‌های مالیاتی شرکت، خطاهای مدیریت را کاهش می‌دهد. کنترل داخلی همچنین اطمینان می‌دهد که مدیریت قوانین و مقررات قابل اجرا را از جمله مقررات مالیاتی نقض نمی‌کند (ری و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷). هدف دیگر داخلی کنترل داخلی موثر، ترغیب مدیریت به انجام برنامه‌های مالیاتی متناسب با مقررات قابل اجرا، جلوگیری از رفتار فرصت‌طلبانه در راستای کاهش اجتناب مالیاتی و افزایش ارزش شرکت در طولانی مدت است. گایا و همکاران (۲۰۱۷) اظهار داشت که پژوهش‌های زیادی در مورد اجتناب از مالیات که ساختارهای مالکیت، به ویژه مالکیت خانواده انجام نگرفته است. بنابراین، بسیاری از مطالعات در مورد اثربخشی کنترل داخلی برای کاهش رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت در جلوگیری از مالیات در مشاغل خانوادگی بحث نکرده‌اند. ساختار مالکیت با تعیین سیاست در طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های کنترل داخلی نظارت بر شرکت را انجام می‌دهد (سوارز<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷). تأثیر مالکیت خانوادگی بر اجتناب از مالیات شامل دو دیدگاه است. اولاً، خانواده-خانواده‌ها تمایل دارند آبروی خود را حفظ کنند و از جریمه نقض مقررات مالیاتی اجتناب کنند (چن و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۰). ثانیاً شرکت‌های خانوادگی تمایل به اجتناب از مالیات دارند. هرچه مالکیت خانوادگی بیشتر باشد، اجتناب از مالیات بیشتر خواهد بود زیرا خانواده تمایل دارد برای منافع مالک بر مدیریت تأثیر بگذارد (گایا و همکاران، ۲۰۱۷).

شهرت شرکت را به عنوان ارزیابی سهامداران از شرکت در طول زمان که این ارزیابی‌ها بر این اساس است. ۱- تجربه سهامداران. ۲- انواع دیگری از ارتباطات و نمادهای درباره شرکت و مقایسه با دیگر شرکت‌های رقیب. همچنین اضافه می‌کند که شهرت شرکت‌های بزرگ یک ساختاری کلی، که بیانگر ادراک جمعی سهامداران در مورد عملکرد شرکت است و بنابراین شهرت شرکت به عنوان ادراک کلی در مورد رفتار گذشته شرکت و نتیجه گیری‌های که از دیدگاه سهامداران متعدد به دست می‌آید. شهرت شرکت معیار بسیار مهمی از موفقیت شرکت است و آن استراتژی بسیار مهم و دارایی با ارزشی شرکت است. متخصصان بازار بر این نظر توافق دارند که شهرت شرکت دارایی حقوقی شرکت است که همه کسب و کارها در تلاشند که به آن دست یابند شهرت شرکت امری حیاتی است زیرا ادراک افراد از نتایج مالی و

<sup>1</sup> Lee, R.J. and Kao, H.S.

<sup>2</sup> Armstrong et al

<sup>3</sup> Gaaya et al

<sup>4</sup> Lee, R.J. and Kao, H.S.

<sup>5</sup> Gleason et al

<sup>6</sup> Rae et al

<sup>7</sup> Suárez, C.A

<sup>8</sup> Chen et al

غیرمالی شرکت را تحت تاثیر قرار می دهد. سازمانها شهرت متفاوتی با توجه به گروه های ذینفعانشان دارند. معیار ارزیابی که ذینفعان برای قضاوت شهرت سازمانی به کار می گیرند متفاوت است و به انتظارات ذینفعان ویژه از نقش سازمان بستگی دارد به عنوان مثال مصرف کننده گان ممکن است از شرکت انتظار داشته باشند که خدمات یا کالاهای خاص را ارائه دهد و سرمایه گذاران انتظار بازده بالاتر را بر سرمایه دارند در حالی که گروه هایی زیست محیطی انتظار حفاظت از محیط را دارند بنابراین سازمان شهرت متفاوتی را با توجه به گروه های ذینفعان خواهند داشت که انتظارات یک عضو با عضو دیگر متفاوت است علاوه بر این انتظارات ذینفعان از عملیات سازمان پویا است بنابراین احتمال دارد که در طول زمان تغییر کند (هنسن و استارت<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱). علاوه بر این هنگامی که شهرت سازمانی افزایش می یابد انتظارات افراد از سازمان هم نیز افزایش می یابد. بنابراین سازمان های برجسته ممکن است نظارت دقیق تری را نسبت به سازمانها با درجه پایین تر را جذب کند (طباطبایی نسب و ماه آورپور، ۱۳۹۳).

در نیمه دوم قرن بیستم سرمایه گذاران نهادی اگر چه از نقش اساسی برخوردار نبوده اند لیکن تأثیر قابل ملاحظه ای در تعیین ترکیب بازار سرمایه داشته اند. به عنوان مثال در آمریکا مجموع مالکیت سرمایه گذاران نهادی از ۶/۱ درصد در سال ۱۹۵۰ به ۵۰ درصد در سال ۲۰۰۲ رسیده است. دارایی های مربوط به سهامداران نهادی در سایر بازارها نیز همچنان رو به فزونی است. به عنوان مثال کل دارایی های مالی مربوط به نهادهای عضو اتحادیه اروپا طی سال های ۱۹۹۲ تا ۱۹۹۹، بیش از ۱۵۰ درصد رشد داشته است. هر چند حضور سرمایه گذاران نهادی به عنوان پیش شرط در ایجاد بازار و توسعه خصوصی سازی عمل نمی کند لیکن نقش قابل ملاحظه ای در انباشت منابع مالی و فعال سازی بازار سرمایه گذاران جزء حاصل شده است، سهم بسزایی در بازار سرمایه دارد. اما با این وجود حجم فعالیت های مربوط به نهادهای سرمایه گذار در اقتصادهایی که بر توزیع حاکمیت تأکید دارند و همچنین در اقتصادهایی که کنترل سهامداران را مورد توجه خاص قرار می دهند متفاوت است امروزه سیستم های مختلف با رویکردها و کارکردهای متضادی در کشورهای دارای اقتصاد پیشرفته مشاهده می شود که اصطلاحاً سیستم های درونی و بیرونی نامیده می شوند. شناخت یک سیستم حاکمیت شرکتی بهینه مستلزم شناسایی متغیرهای اقتصادی از جمله میزان توسعه بازار سرمایه و کیفیت نهاد و مؤسسات و برخی شرایط خاص مربوط به شرکتها (مانند بهره وری و تکنولوژی) می باشد. در برخی تحقیقات این نتیجه حاصل شده است در صورتی که میزان توسعه یافتگی بازارها از یک آستانه معین کمتر باشد، سیستم حاکمیت شرکتی درونی در کلیه شرکت های فعال در اقتصاد، مستقل از بهره وری تکنولوژی عمل خواهد کرد. لیکن زمانی که میزان توسعه بازار سرمایه در اقتصاد یک کشور بیش از آستانه مورد نظر باشد، هر دو سیستم درونی و بیرونی به بهره وری تکنولوژی وابسته خواهند بود. همچنین برخی از بررسی ها نشان می دهند که در صورت بزرگ بودن مقیاس سرمایه گذاری، بخش عمده اختلافات بین دو سیستم ناشی از هزینه نمایندگی خواهد بود. (مدرس و همکاران، ۱۳۸۹).

کنترل داخلی، بعد حیاتی سیستم راهبری یک سازمان و توانایی مدیریت مخاطرات بوده، و وجود آن برای دستیابی به هدف های سازمان و خلق، بهبود، و حمایت از ارزش ذینفعان بسیار ضروری است. سیستم کنترل داخلی اثربخش باعث ایجاد یک مزیت رقابتی نیز می شود؛ زیرا سازمانی که دارای کنترل داخلی اثربخش است، قادر به مقابله با مخاطرات بیشتری است. شرکتها به منظور اطمینان از کارایی و بهره وری فعالیتها، قابلیت اعتماد اطلاعات و مطابقت با قوانین اجرایی، به کنترل داخلی مناسب و کافی نیاز دارند. بنابراین، می توان کنترل داخلی را سیستمی دانست که در راستای بهبود دستیابی مؤسسه به اهداف تعیین شده، تدارک دیده می شود و به واقع، به دنبال این هدف است (ملکیان، توکل نیا و خواجهوند، ۱۳۹۴). حسابرسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی های عملیاتی و طراحی کنترلها را ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین نمایند که مدیران می توانند اطمینانی معقول از دستیابی به هدف های سازمان داشته باشند. برای

<sup>1</sup> Hanson and Stuart

دستیابی به اکثر اهداف مهم، بکارگیری کنترل‌های داخلی گریز ناپذیر است. به همین جهت، تقاضا برای سیستم بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آنها دائماً رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر، می‌توان دریافت که کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است (بالتاسی و یلماز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶). استقرار سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهمترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی به شمار می‌رود (حاجیها و محمدحسین-نژاد، ۱۳۹۴). بر اساس نظریه عاملیت (کارگزاری) و نظریه عدم تقارن اطلاعات، افشای اطلاعات کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه راه‌کاری مهم برای سهامداران جهت بررسی ایفای نقش پاسخگویی مدیریت است. شرکت‌های با کنترل داخلی ضعیف‌تر، ممکن است فاقد یک نظام سنجش کیفیت قوی و کارکنان ساعی و کارآمد باشند؛ بنابراین، هزینه‌ها و منافع آنها را نمی‌توان با اطمینان و قابلیت اتکا بالا اندازه‌گیری نمود (یینگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶). در نتیجه، در چنین شرایطی احتمال تقلب در اطلاعات مالی توسط مدیران و افشای اطلاعات داوطلبانه کاهش خواهد یافت. باتوجه به اهمیت تاثیر کنترل‌های داخلی بر اجتناب مالیاتی با تاکید بر مالکیت خانوادگی و عدم اطمینان محیطی و نبود پژوهشی در این زمینه در جامعه آماری موردنظر، انجام این تحقیق ضروری به نظر می‌رسد.

### پیشینه پژوهش

جلالی و همکاران (۱۳۹۹). در پژوهش به بررسی ارتباط بین عدم اطمینان محیطی، مالکیت نهادی و اجتناب مالیاتی پرداختند. بدین منظور با استفاده از داده‌های مربوط به ۱۰۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۹۵-۱۳۸۹، شاخص عدم اطمینان محیطی و مالکیت نهادی محاسبه و تاثیر آنها بر اجتناب مالیاتی مورد بررسی قرار گرفت. بدین منظور، برای سنجش اجتناب مالیاتی از سنجش نرخ موثر مالیاتی نقدی بلندمدت استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از الگوی رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است. شواهد و نتایج تجربی پژوهش نشان داد که عدم اطمینان محیطی دارای تاثیر مستقیم و معناداری بر اجتناب مالیاتی و متغیر مالکیت نهادی دارای تاثیر منفی بر اجتناب مالیاتی می‌باشد. عباس زاده و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی و بیش اطمینانی مدیریت بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها در مراحل چرخه عمر با استفاده از ۱۰۴ شرکت با روش نمونه‌گیری حذفی به عنوان نمونه پژوهش برای دوره زمانی ۱۳۹۰-۱۳۹۴ پرداختند. نتایج پژوهش نشان دادند که بین مالکیت نهادی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و بیش اطمینانی مدیریت بر اجتناب مالیاتی تفاوت معناداری در مراحل رشد، بلوغ و افول وجود دارد که این ارتباط بین استقلال هیئت‌مدیره از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی با توجه به آزمون آماری پترونوستر یافت نشد. عرب و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش به بررسی نقش مالکیت دولتی بر رابطه اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی: آزمون تجربی نظریه جیب بزرگ در فاصله زمانی بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ با استفاده از، نمونه‌ای متشکل از ۸۸ شرکت با رگرسیون خطی چند متغیره، پرداختند. نتایج حاصل از آزمون‌های آماری پژوهش نشان می‌دهد که اجتناب مالیاتی موجب افزایش میزان حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها می‌شود. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که تاثیر مثبت اجتناب مالیاتی بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های با مالکیت دولتی به مراتب کمتر است. همچنین، نتایج آزمون تحلیل حساسیت نشان داد که استفاده از معیارهای جایگزین برای سنجش اجتناب مالیاتی نیز تاثیری بر نتایج اصلی پژوهش ندارد و نتایج پژوهش از استحکام برخوردار است. متین فرد و چهارم‌حالی (۱۳۹۹). در پژوهش به بررسی تاثیر عدم اطمینان اقتصادی بر اجتناب مالیاتی با استفاده از نمونه‌ای شامل ۱۳۵ شرکت

<sup>1</sup> Baltaci, Mustafa and Serdar Yilmaz

<sup>2</sup> Ying, Y.

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۶ و استفاده از رگرسیون چند متغیره جهت آزمون فرضیه‌ها پرداختند، نتایج تحقیق نشان می‌دهد، عدم اطمینان اقتصادی بر مبنای شاخص های اندازه گیری تورم، شاخص بازده بازار سهام و نرخ تولید ناخالص داخلی، بر اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. رضائی پسته نوئی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش به بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها: مطالعه نقش تعدیلی استراتژی‌های رهبری هزینه و تمایز با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۴۷۰ سال - شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ و با استفاده از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد بررسی پرداختند. پس از اطمینان از برازش قابل قبول مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، یافته‌ها حاکی از آن است که اثربخشی کمیته حسابرسی موجب کاهش اجتناب مالیاتی شرکت می‌گردد. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که استراتژی تجاری رابطه منفی بین اثربخشی کمیته حسابرسی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را تعدیل می‌کند. بطوری که استراتژی رهبری هزینه (تدافعی)، بر رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و اجتناب مالیاتی اثرگذار بوده و رابطه منفی بین آن‌ها را تشدید می‌کند. همچنین استراتژی تمایز (تهاجمی)، بر رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و اجتناب مالیاتی اثرگذار بوده و رابطه منفی بین آن‌ها را تضعیف می‌کند. حقیقی فشی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهش به ارائه مدل رابطه ایدئولوژی سیاسی با اجتناب مالیاتی با تأکید بر نقش میانجی‌گری اعتماد اجتماعی به دولت پرداختند. نمونه آماری شامل ۵۵۰ نفر از حسابداران و مدیران مالی شرکتها و حساب‌رسان در بخش دولتی و خصوصی در سال ۱۳۹۶ است. داده‌های پژوهش از طریق روش دلفی و پرسش‌نامه جمع‌آوری شده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل، مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌های این پژوهش حاکی از تأثیر غیرمستقیم عوامل اجتماعی بر اجتناب مالیاتی است. ایدئولوژی سیاسی به واسطه اعتماد عمومی، به‌طور غیرمستقیم بر اجتناب مالیاتی تأثیر منفی معنی‌داری دارد. هرچه قدرت محافظه‌کاری اجتماعی و اقتصادی افزایش یابد، اعتماد عمومی به دولت نیز افزایش می‌یابد و این منجر به کاهش اجتناب مالیاتی می‌شود. نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را در خصوص عوامل اجتماعی تأثیرگذار بر اجتناب مالیاتی در اختیار استفاده‌کنندگان آن قرار داده و می‌تواند برای سازمان امور مالیاتی در برنامه‌ریزی برای تدوین راهکارهای ارزان‌تر و مؤثرتر برای کاهش اجتناب مالیات‌دهندگان مورد استفاده قرار بگیرد. معطوفی و پورداداشی (۱۳۹۸)، در پژوهش به بررسی رابطه سهامداران کنترلی و اجتناب مالیاتی با توجه به نقش تعدیلی مالکیت خانوادگی و کمیته حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از صورت‌های مالی ۵۹۰ سال - شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ پرداختند. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از مدل رگرسیون چند متغیره حکایت از آن دارد که اثر تعدیلی مالکیت خانوادگی و کمیته حسابرسی، تأثیر منفی و معنادار سهامداران کنترلی بر اجتناب مالیاتی را تقویت می‌کنند.

منظور حسن و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی سرمایه‌سازمانی، اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و ارزش شرکت در دوره زمانی سال‌های ۱۹۸۶-۲۰۱۶ در کشور آمریکا پرداختند. نتایج نشان دادند که شرکت‌هایی با سطوح بالای سرمایه‌سازمانی بالاتر اجتناب مالیاتی بیشتری دارند. که این نتیجه معمولاً در شرکت‌هایی با حاکمیت داخلی خوب و دارای محدودیت‌های مالی بیشتر است. بعلاوه اجتناب مالیاتی در شرکت‌هایی با سطوح بالای سرمایه‌سازمانی با افزایش جریان نقدینگی آتی، در زیرمجموعه‌های خود آنها بهشت مالیاتی سرمایه‌گذاری می‌کنند. در نهایت شواهد نشان می‌دهد که با سطوح بالای سرمایه‌سازمانی کارایی مالیاتی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. وانگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی اصلاح مالکیت مختلط و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها در دوره زمانی سال‌های ۲۰۰۳-۲۰۱۸ در کشور چین

<sup>1</sup> Monzur Hasan, Mostafa, Lobo Gerald J , Qiu Buhui

<sup>2</sup> Wang., H. Wang W. and Wu J

پرداختند. نتایج نشان دادند که بین نسبت شدت اصلاحات مالکیت مختلط یک شرکت و میزان اجتناب مالیاتی شرکت‌ها رابطه منفی معناداری پیدا وجود دارد. این نتیجه برای شرکت‌هایی با سطح بالای پوشش رسانه‌ای و در منطقه‌ای با ضعف اجرای مالیات یا تمایل زیاد به تمرکززدایی دولت، مشهودتر است. ایرنوس و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین کنترت‌های داخلی و اجتناب مالیاتی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که کنترل داخلی موثر می‌تواند اجتناب از مالیات را کاهش دهد. مالکیت خانواده بر رابطه بین کنترل داخلی و اجتناب از مالیات تأثیر می‌گذارد، اما عدم اطمینان محیطی بر رابطه بین کنترل داخلی و اجتناب از مالیات تأثیر نمی‌گذارد چایز<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۸) با بررسی تأثیر اطمینان بیش از حد مدیریت و اجتناب مالیاتی نشان دادند، اعتماد به نفس بیش از حد مدیران بر اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت معنادار می‌گذارد. آنها معتقدند، مدیران دارای اعتماد به نفس بیش از حد در برنامه ریزی مالیاتی خود، خالص منافع سرمایه گذاری را بیش از حد برآورد می‌کنند که در نتیجه موجب اجتناب مالیاتی می‌شود. والیو<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) با بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر اجتناب مالیاتی بیان می‌کند، نسبت اعضاء مستقل هیات مدیره تأثیر منفی معنادار بر اجتناب مالیاتی شرکت دارد. همچنین کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی و اندازه بنگاه اثر مثبت معنادار بر اجتناب مالیاتی بنگاه می‌گذارد. لانگلی و ویلکنز<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) در پژوهش با عنوان اجتناب مالیاتی، تضادهای نمایندگی افقی و حسابرسی با کیفیت بالا در بنگاه‌های خصوصی نشان داد، هزینه‌های نمایندگی افقی مرتبط با ساختار مالکیت در بنگاه‌های خصوصی مانع از اجتناب مالیاتی می‌شود. درحالی‌که، حسابرسی با کیفیت ضمن بهبود تضاد نمایندگی، موجب افزایش اجتناب مالیاتی بنگاه‌های خصوصی می‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیات این تحقیق به شرح زیر می‌باشند:

- فرضیه اول: بین کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه وجود دارد.
- فرضیه دوم: شهرت شرکت بر رابطه بین کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی تأثیر دارد.
- فرضیه سوم: مالکیت نهادی بر رابطه بین کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی تأثیر دارد.

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و برحسب روش گردآوری داده‌ها یک پژوهش به روش توصیفی و از نوع بررسی موردی می‌باشد. در نظر گرفتن هدف با توجه به ماهیت موضوع جزء پژوهش‌های کاربردی بوده، در این راستا با استفاده از روش توصیفی- همبستگی و روش اسناد کاوی (صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)، داده‌های مورد نظر برای آزمون فرضیه‌های پژوهش به دست آمد. پژوهش حاضر از نوع پس رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته) می‌باشد. پس از انتخاب نمونه، با استفاده از متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی به کمک رگرسیون چند متغیره و با استفاده از نرم‌افزار Eviews12 به آزمون فرضیات پرداخته شده است. در این تحقیق جامعه آماری متشکل از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در دوره زمانی بین سالهای ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ می‌باشد. که طبق اطلاعات دریافتی، ۵۲۲ شرکت در این بازه زمانی مشغول به فعالیت بودند. در این پژوهش

<sup>1</sup> Irenius et al

<sup>2</sup> Chyz

<sup>3</sup> Waluyo, W

<sup>4</sup> Langli, J.C. and Willekens, M

شرکت‌های مورد بررسی نیز با در نظر گرفتن معیارها و براساس روش غربالگری (حذف سیستماتیک) به صورت زیر تعیین شده است:

الف) با توجه به دوره زمانی دسترسی به اطلاعات (۱۳۹۳-۱۳۹۹)، شرکت قبل از سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد و نام آن تا پایان سال ۱۳۹۹ از فهرست شرکت‌های یاد شده حذف نشده باشد.

ب) به منظور افزایش توان همسنجی و همسان‌سازی شرایط شرکت‌های انتخابی، سال مالی شرکت‌ها باید به پایان اسفند ماه هر سال منتهی شود.

پ) به دلیل شفاف نبودن مرزبندی بین فعالیت‌های عملیاتی و تأمین مالی شرکت‌های مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی و ...)، این شرکت‌ها از نمونه حذف شده‌اند.

ت) شرکت‌ها نباید توقف فعالیت داشته و دوره فعالیت خود را تغییر داده باشند.

برای انتخاب نمونه آماری، کلیه شرکت‌های بورسی را با معیارهای در نظر گرفته شده تطبیق داده و با توجه به شرایط یاد شده و بر اساس روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک تعداد ۱۵۹ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۹ برای انجام پژوهش انتخاب شدند.

برای آزمون فرضیات پژوهش از مدل‌های عملیاتی زیر استفاده شده است:

$$\begin{aligned}TXAV_{i,t} &= \alpha_0 + \alpha_1 ICW_{i,t} + \alpha_2 SIZE_{i,t} + \alpha_3 GROWTH_{i,t} + \alpha_4 LEV_{i,t} + \alpha_5 CFO_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \\TXAV_{i,t} &= \alpha_0 + \alpha_1 ICW_{i,t} + \alpha_2 REP_{i,t} + \alpha_3 ICW_{i,t} * REP_{i,t} + \alpha_4 SIZE_{i,t} + \alpha_5 GROWTH_{i,t} \\&\quad + \alpha_6 LEV_{i,t} + \alpha_7 CFO_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \\TXAV_{i,t} &= \alpha_0 + \alpha_1 ICW_{i,t} + \alpha_2 INS_{i,t} + \alpha_3 ICW_{i,t} * INS_{i,t} + \alpha_4 SIZE_{i,t} + \alpha_5 GROWTH_{i,t} \\&\quad + \alpha_6 LEV_{i,t} + \alpha_7 CFO_{i,t} + \varepsilon_{i,t}\end{aligned}$$

### نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

#### متغیر وابسته - اجتناب مالیاتی (TXAV<sub>i,t</sub>):

در این پژوهش برای محاسبه اجتناب مالیاتی از نرخ موثر مالیات به عنوان معیاری از آن استفاده شده است. این مقیاس بین نرخ موثر و قانونی مالیات ضرب در درآمد حسابداری قبل از مالیات محاسبه می‌شود (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰). در این پژوهش، به منظور شناسایی شرکت‌های درگیر در سطوح متفاوت اجتناب مالیاتی، از معیار نقدی نرخ موثر مالیاتی استفاده می‌کنیم. معیار نرخ مؤثر مالیاتی نقدی CETR<sub>i,t</sub> به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی شرکتها در نظر گرفته شده است که برابراست با کل هزینه مالیات بر سود قبل از مالیات شرکت؛ که از رابطه زیر بدست می‌آید

$$CETR_{i,t} = TTE_{i,t} / PTE_{i,t}$$

که در آن:

CETR<sub>i,t</sub>: نرخ موثر مالیاتی شرکت i در سال t.

TTE<sub>i,t</sub>: کل هزینه مالیات شرکت i در سال t که از صورت سود و زیان شرکت قابل دسترسی می‌باشد.

PTE<sub>i,t</sub>: سود قبل از مالیات شرکت شرکت i در سال t که از صورت سود و زیان شرکت قابل دسترسی می‌باشد.

از آنجا که هر چه نرخ موثر مالیاتی شرکت کمتر باشد، میزان اجتناب مالیاتی آن شرکت بیشتر است، لذا نرخ‌های مالیاتی محاسبه شده، در عدد منفی یک (-۱) ضرب می‌شود (مک‌گوایر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲؛ هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

<sup>1</sup> McGuire et al



### متغیر مستقل - کیفیت کنترل داخلی (ICW)

در تحقیق حاضر جهت سنجش کیفیت کنترل‌های داخلی به عنوان متغیر مستقل به پیروی از پژوهش‌های (جاوید و همکاران، ۱۳۹۴؛ حاجیها و محمدحسین نژاد، ۱۳۹۴). از نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی (ICW) استفاده می‌گردد که از گزارش حساب‌رسان مستقل به دست می‌آید. با توجه به اینکه در گزارش حساب‌رسی تنها نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی شرکت به عنوان بند شرط ارائه می‌گردد و از ارائه همه نقاط ضعف که حساب‌رس قبلاً در نامه مدیریت به آنها پرداخته است پرهیز می‌گردد. در تحقیق حاضر همه بندهای شرط مربوط به ضعف‌های کنترل‌های داخلی به عنوان نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی در نظر گرفته شده است. بدین صورت که اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل داخلی داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود (فغانی و پهلوان، ۱۳۹۷).

### متغیرهای تعدیل‌گر - شهرت شرکت (REP)<sup>۱</sup>

با توجه به محدودیت‌هایی که در اندازه‌گیری و رتبه‌بندی شهرت شرکت وجود دارد برای اندازه‌گیری و کمی کردن معیار شهرت از فهرست رتبه‌بندی صد شرکت برتر استفاده شده که هر ساله توسط سازمان مدیریت صنعتی ارائه می‌گردد. این سازمان پس از گزینش و رتبه‌بندی شرکتها بر اساس شاخص حجم فروش از شاخص‌های اندازه و رشد شرکت، سودآوری و عملکرد، صادرات، نقدینگی، بدهی و بازار استفاده کرده و مقایسه و رتبه‌بندی می‌کنند. بنابراین برای اندازه‌گیری شهرت به شرکتهای بورسی مورد مطالعه که در این فهرست وجود دارد ارزش عددی یک و در مقابل با انتخاب شرکت‌های لیست شده در بورس اوراق بهادار که در همان صنعت فعالیت کرده اند و از شهرت لازم برخوردار نبوده اند نمره صفر داده شده است (فخاری و اردشیری؛ ۱۳۹۸).

### مالکیت نهادی (INS)<sup>۲</sup>

در سال‌های اخیر حضور سرمایه‌گذاران نهادی در بازارهای سرمایه اروپا و آمریکا رشد قابل‌توجهی داشته است. در ایران نیز شاهد حضور سرمایه‌گذاران نهادی در بازار سرمایه هستیم که در حال افزایش می‌باشد. در مصوبه تاریخ ۱۳۸۶/۰۶/۲۸ هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، سرمایه‌گذاران نهادی چنین تعریف شده است: سرمایه‌گذار نهادی موضوع بند ۲۷ ماده یک قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، عبارتند از: ۱- بانک‌ها و بیمه‌ها، ۲- هلدینگ‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، صندوق بازنشستگی، شرکت تأمین سرمایه و صندوق‌های سرمایه‌گذاری ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، ۳- هر شخص حقیقی یا حقوقی که بیش از ۵ درصد و یا بیش از ۵ میلیارد ریال از ارزش اسمی اوراق بهادار در دست انتشار ناشر را خریداری کند، ۴- سازمان‌ها و نهادهای دولتی و عمومی، ۵- شرکت‌های دولتی، ۶- اعضای هیئت مدیره و مدیران ناشر یا اشخاصی که کارکرد مشابه دارند. بوش<sup>۳</sup> (۱۹۹۸) سرمایه‌گذاران نهادی را سرمایه‌گذاران بزرگ مانند شرکت‌های بیمه، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، صندوق‌های بازنشستگی و... تعریف می‌کند که به خرید و فروش حجم عظیمی از اوراق بهادار می‌پردازند. الیاسیانی و جیا<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) بیان می‌کنند که سرمایه‌گذاران نهادی با مالکیت سهام بیشتر، از انگیزه، منابع، فرصت و توانایی لازم برای نظارت بر مدیران برخوردار می‌شوند. در این پژوهش،

<sup>1</sup> Corporate reputation

<sup>2</sup> Institutional Ownership

<sup>3</sup> Bushee

<sup>4</sup> Elyasiani and Jia

مطابق با پژوهش نمازی و شکرالهی (۱۳۹۳) و هسیو و همکاران (۲۰۱۶)، مالکیت نهادی از طریق نسبت سهام در اختیار مالکان نهادی به کل سهام منتشر شده شرکت محاسبه می‌گردد.

### متغیرهای کنترلی

**اندازه شرکت (SIZE):** در این پژوهش، از لگاریتم طبیعی میزان فروش شرکتهای نمونه آماری به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری اندازه شرکت استفاده خواهد گردید

**اهرم مالی (LEV):** در این پژوهش اهرم مالی از نسبت کل بدهی به کل دارایی محاسبه خواهد گردید

**فرصت‌های رشد (GROWTH):** در این پژوهش، از نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری رشد استفاده خواهد شد

**جریان های نقد عملیاتی (CFO):** در این پژوهش اهرم مالی از نسبت جریان های نقد عملیاتی به کل دارایی محاسبه خواهد گردید در تمامی موارد فوق با استفاده از دارایی های ابتدای دوره مقیاس زدایی شده است.

### یافته های پژوهش

#### آمار توصیفی داده‌ها

قبل از تحلیل آماری داده های پژوهش، لازم است داده‌های متغیرهای مورد استفاده در پژوهش توصیف شوند. این کار اقدامی در جهت الگوی حاکم و پایه و اساس وابط بین متغیرهاست. لذت قبل از تحلیل فرضیات، متغیرهای پژوهش موردی مورد بررسی قرار می‌گیرد که نتایج آن در جدول شماره ۲ بشرح زیر ارائه شده است.

جدول (۱): توصیف متغیرهای کمی پژوهش

شرح متغیر	تعداد	میانگین	میانه	ماکزیمم	مینیمم	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
شرکت	۱۵۹	۰.۱۰۷	۰.۱۰۹	۰.۴۴۸	۰.۰۰۰	۰.۰۹۴	۰.۴۴۳	۲.۶۳۶
سال - شرکت	۱۱۱۳	۰.۵۸۷	۰.۷۰۴	۰.۹۸۷	۰.۰۰۰	۰.۳۲۲	-۰.۷۴۹	۲.۱۲۳
مالکیت نهادی	۱۵۹	۰.۵۷۳	۰.۵۷۶	۱.۵۶۷	۰.۰۴۷	۰.۲۰۶	۰.۵۵۰	۴.۱۸۰
اندازه شرکت	۱۱۱۳	۰.۳۱۵	۰.۲۵۸	۲.۳۱۵	-۰.۷۵۹	۰.۲۷۷	۱.۲۴۹	۶.۹۴۹
اهرم مالی	۱۵۹	۰.۱۴۸	۰.۱۲۱	۱.۴۳۸	-۱.۵۳۱	۰.۲۱۲	۰.۵۷۴	۱۴.۲۰۲
فرصت‌های رشد	۱۵۹	۰.۱۰۷	۰.۱۰۹	۰.۴۴۸	۰.۰۰۰	۰.۰۹۴	۰.۴۴۳	۲.۶۳۶
جریان های نقد عملیاتی	۱۵۹	۰.۱۴۸	۰.۱۲۱	۱.۴۳۸	-۱.۵۳۱	۰.۲۱۲	۰.۵۷۴	۱۴.۲۰۲

جدول شماره ۲ نشان دهنده پارامترهای توصیفی هر متغیر بصورت جداگانه می‌باشد. این جدول نشان دهنده آمار توصیفی تمامی داده‌های متغیرهای کمی پژوهش مورد استفاده در سطح شرکتهای نمونه آماری است. آمار توصیفی متغیرها شامل شاخص‌های مرکزی (مانند میانگین، میانه و مد) و شاخص‌های پراکندگی (مانند ماکزیمم، مینیمم، انحراف معیار، کشیدگی، چولگی و واریانس) برای دوره زمانی بین سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۸ می‌باشد. مهمترین شاخص مرکزی معمولاً میانگین بوده که شاخص اصلی برای مرکزیت داده‌ها محسوب می‌شود. برای نمونه این مقدار برای متغیر اهرم مالی برابر ۰.۵۷۳ بوده که نشان می‌دهد ۵۷.۳ درصد دارایی‌های شرکت‌های نمونه آماری را کل بدهی‌های شرکت به خود اختصاص داده‌اند. و بیشترین این مقدار برای شرکت صنایع ریخته‌گری ایران در سال ۱۳۹۲ با مقدار ۱.۵۶۷ به دلیل بالا

بودن زیان انباشته این شرکت و منفی بودن حقوق صاحبان سهام آن است. همچنین علت بالا بودن نرخ موثر مالیات (نرخ مصوب مالیات برای شرکتها ۲۵٪ و برای شرکتهای بورسی ۱۰٪ تخفیف نسبت به آن یعنی ۲۲.۵٪ می باشد) چون این نرخ از تقسیم هزینه مالیات به سود قبل از کسر مالیات بدست می آید بالا بودن آن ناشی از بالا بوده هزینه مالیات مربوط به سال گذشته و در واقع علت اصلی آن کاهش سودآوری و عدم قبول برخی از هزینه های شرکت مورد بررسی در رسیدگی مالیاتی است. در بخش شاخص های پراکندگی هم معمولاً انحراف معیار متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد. این شاخص نشان دهنده میزان پراکندگی از میانگین نمونه مورد آزمون می باشد. برای نمونه این شاخص برای متغیر اجتناب مالیاتی برابر با (۰.۰۹۴) می باشد. که نشان دهنده فاصله کم این متغیر از مرکزیت داده مورد نظر است.

#### جدول (۲): توصیف متغیر کیفی کنترل های داخلی

شرح		فراوانی	درصد	درصد تجمعی
شهرت شرکت	عدم عضویت در ۵۰ شرکت برتر بورس	۷۱۹	۹۰.۱۰	۹۰.۱۰
	عضویت در ۵۰ شرکت برتر بورس	۷۹	۹.۹	۱۰۰.۰۰
جمع		۷۹۸	۱۰۰.۰۰	

با توجه به جدول ۳ در ۷۹ سال- شرکت، یا ۹.۹ درصد شرکتها عضو ۵۰ شرکت برتر بورس اوراق بهادار تهران می باشند.

#### جدول (۳): توصیف متغیر کیفی کنترل های داخلی

شرح		فراوانی	درصد	درصد تجمعی
کنترل های داخلی	عدم ضعف کنترل های داخلی	۵۷۵	۵۱.۶۶	۵۱.۶۶
	دارای ضعف کنترل های داخلی	۵۳۸	۴۸.۳۴	۱۰۰.۰۰
جمع		۱۱۱۳	۱۰۰.۰۰	

با توجه به جدول ۳ در ۵۳۸ سال- شرکت، یا ۴۸.۳۴ درصد از شرکت های نمونه آماری ضعف کنترل های داخلی وجود دارد. در نهایت با توجه به ماهیت داده های مورد استفاده در این پژوهش (داده های تلفیقی- دیتا پانل) تعداد مشاهدات بر اساس دوره و تعداد شرکت ۱۱۱۳ سال- شرکت می باشد.

### آمار استنباطی

بخش دوم تحلیل داده ها و آزمون فرضیات آمار استنباطی است. در این بخش تجزیه و تحلیل با استفاده از روش داده- های تلفیقی یا ترکیبی انجام می پذیرد. در گام نخست متغیرهای پژوهش از نرمال بودن با استفاده از آزمون جاک- برا مورد آزمون قرار می گیرند. سپس مانایی یا استایبی متغیرها با استفاده از آزمون لوین، لین و چو، آزمون هریس و... بررسی می شود. در ادامه آزمون اف لیمر و هاسمن برای تعیین نوع رگرسیون شامل روش پول یا پانل، اثرات مقید، ثابت یا تصادفی مورد استفاده قرار می گیرد و در نهایت پس از برآورد مدل رگرسیونی ناهمسانی واریانس و آزمون هم خطی انجام می شود. که در صورت وجود در تخمین نهایی رفع می شود.

### آزمون نرمال بودن

با اینکه نرمال بودن بودن متغیرهای پژوهش یکی از پیش شرطهای رگرسیون می باشد ولی از نظر گجراتی می توان این شرط را در قالب متغیر وابسته مطرح نموده و یا حتی در نظر گرفته نشود. در آزمون جاک برا اگر سطح معنی داری متغیرهای پژوهش بیشتر از ۵٪ باشد متغیر مورد نظر نرمال بوده و در غیر اینصورت نرمال نمی باشد. روش های مختلفی برای نرمال کردن وجود دارد که عبارتند از: توابع نمایی یا لگاریتمی، مثلثاتی، معکوس و .... که در این میان آزمونی تحت عنوان جانسون در نرم افزار مینی تب وجود دارد که روش های ذکر شده را انجام داده و بهترین آنها را انتخاب کرده

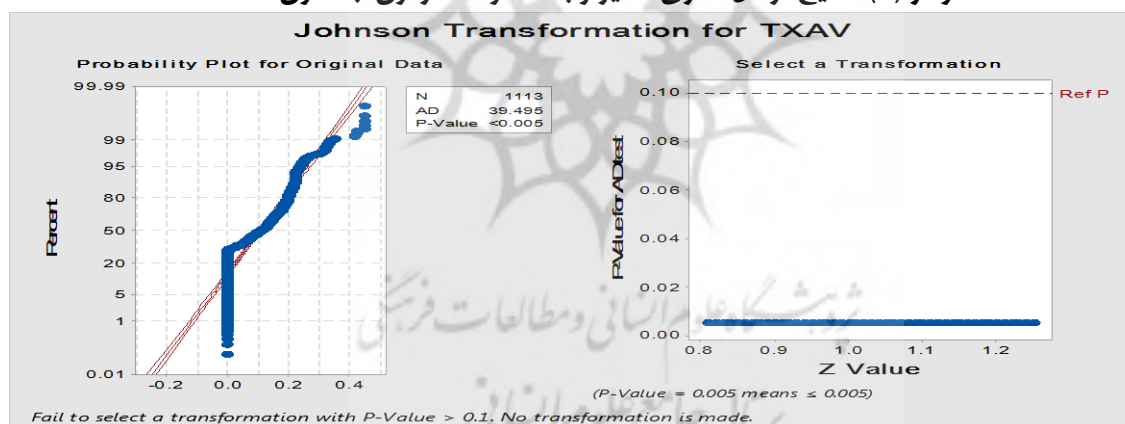
و تحت عنوان متغیر نرمال خروجی ارائه می‌دهد. در صورت عدم نرمال سازی متغیر وابسته که منجر به نرمال شدن مدل می‌شود. با استفاده از قضیه حد مرکزی با توجه با تعداد مشاهدات بیشتر فرض نرمال بودن متغیرهای پژوهش را می‌پذیریم. در جدول ۴، با توجه به نتایج آزمون جاک برا سطح معنی داری تمام متغیرها کمتر از پنج درصد بوده فلذا از توزیع نرمال بهره نمی‌برند بنابراین با استفاده از آزمون تبدیلات جانسون نسبت به نرمال سازی متغیر وابسته (اجتناب مالیاتی) اقدام می‌نمائیم که نتایج آن در نمودار ۱ ارائه گردیده است.

جدول (۴): آزمون تشخیص توزیع نرمال جاکو برا

نام متغیر	سطح معناداری جاکو برا	تفسیر
اجتناب مالیاتی	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
مالکیت نهادی	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
اندازه شرکت	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
اهرم مالی	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
فرصتهای رشد	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
جریان های نقد عملیاتی	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد

نمودار ۱ نشان دهنده نتایج نرمال سازی متغیر وابسته پژوهش یعنی اجتناب مالیاتی است با توجه به این نمودار مقدار P-VALUE بدست آمده کمتر از ۰.۰۵ بوده بنابراین متغیر وابسته با استفاده از روش‌های مجاز نرمال سازی (مانند توابع لگاریتمی، معکوس، مثلثاتی و ...) نرمال نگردید. بنابراین با توجه به قضیه حد مرکزی و با فرض  $n$  بیشتر فرض نرمال بودن متغیرهای پژوهش را می‌پذیریم.

نمودار (۱): نتایج نرمال سازی متغیر وابسته توسط آزمون جانسون



آزمون مانایی متغیرها در یک رگرسیون ممکن است با وجود ضریب تعیین تعدیل شده بالا، آماره ضرایب نیز بیشتر شود که در این حالت می‌گوئیم رگرسیون کاذب ایجاد شده، این امر باعث باعث استنباط‌های غلط در مورد میزان ارتباط بین متغیرها ایجاد شود. برای جلوگیری از این استنباط‌های غلط می‌توان از آزمون لوین، لین و چو، آزمون هریس و... استفاده کرد. نتایج این آزمون در جدول شماره ۵ خلاصه عرضه می‌گردد.

جدول (۵): نتایج آزمون مانایی

نام متغیر	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه
اجتناب مالیاتی	-۱۴.۶۲۳	۰.۰۰۰	مانا است
کنترل‌های داخلی	-۳.۹۶۷	۰.۰۰۰	مانا است
مالکیت نهادی	-۴۰.۳۱۶	۰.۰۰۰	مانا است
شهرت شرکت	-۲۹.۵۰۶	۰.۰۰۰	مانا است
اندازه شرکت	-۱۹.۴۲۹	۰.۰۰۰	مانا است

اهرم مالی	-۱۷.۷۹۳	۰.۰۰۰	مانا است
فرصت های رشد	-۶.۸۶۳	۰.۰۰۰	مانا است
جریان های نقد عملیاتی	-۲۵.۵۴۴	۰.۰۰۰	مانا است

با توجه به نتایج جدول ۵، سطح معنی داری تمامی متغیرها کمتر از پنج درصد است فلذا متغیرهای پژوهش ایستا و مانا می باشند. و رگرسیون کاذب در پژوهش ایجاد نمی شود.

## آزمون فرضیه های پژوهش

**فرضیه اول:** بین کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه وجود دارد.

جدول (۶): تخمین نهایی رابطه بین کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی

متغیرها	ضرایب	خطا	آماره t	سطح معناداری	آزمون هم خطی
کنترل های داخلی	۰.۲۴۵	۰.۰۰۷	-۰.۷۲۷	۰.۰۰۰	۱.۰۵۵
اندازه شرکت	۰.۰۵۲	۰.۰۱۳	۳.۸۰۴	۰.۰۰۰	۱.۴۶۵
فرصت های رشد	-۰.۰۰۳	۰.۰۱۰	-۰.۳۳۲	۰.۷۳۹	۱.۳۶۱
اهرم مالی	-۰.۰۱۵	۰.۰۲۰	-۰.۷۲۶	۰.۴۶۷	۱.۲۲۴
جریان های نقد عملیاتی	-۰.۰۰۹	۰.۰۱۳	-۰.۶۹۹	۰.۴۸۴	۱.۰۴۰
C (عرض از مبدا)	-۰.۲۰۴	۰.۰۹۲	-۲.۲۰۳	۰.۰۲۷	----
ضریب تعیین	۰.۷۲۰	دوربین واتسون		۲.۰۲۵	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۷۱۵	نوع آزمون		هاسمن	
آماره فیشر	۵.۸۴۵	آماره (سطح معنی داری)		(۰.۵۶۱)۴.۸۶۳	
معنی داری آماره فیشر	(۰.۰۰۰)	نوع رگرسیون		پانل - اثرات تصادفی	

با توجه به نتایج آزمون رگرسیون چند متغیره در جدول ۶، متغیر کنترل های داخلی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد (۰.۰۰۰) و ضریب ۰.۲۴۵ است، از اینرو بین کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه معنی دار و مثبتی وجود دارد. همچنین از بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت با اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج آزمون اف لیمر حاکی از آن است که سطح معنی داری این آزمون کمتر از ۰.۰۵ بوده بنابراین داده های پژوهش پانل بوده و اثرات مقید حذف و آزمون هاسمن را برای تشخیص اثرات تصادفی یا ثابت انجام می دهیم با توجه به نتایج بدست آمده سطح معنی داری این آزمون هاسمن کمتر از ۰.۰۵ بوده لذا نوع رگرسیون فرضیه پانل - اثرات ثابت می باشد. آزمون عدم همبستگی بین متغیرهای پژوهش با استفاده از آماره دوربین - واتسون با مقدار ۲.۰۲۵ ناشی از عدم خود همبستگی متغیرها است. همچنین مدل برازش شده با توجه به سطح معناداری آماره فیشر که کمتر از ۵ درصد است از اعتبار کافی برخوردار می - باشد. ضریب تعیین تعدیل شده نیز با مقدار ۷۱.۵ درصد نشان دهنده تغییرات متغیر وابسته در نتیجه متغیرهای موجود در مدل است.

**فرضیه دوم:** شهرت شرکت بر رابطه بین کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی تاثیر دارد.

جدول (۷): تخمین نهایی تاثیر شهرت شرکت بر رابطه بین کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی

متغیرها	ضرایب	خطا	آماره t	سطح معناداری	آزمون هم خطی
کنترل های داخلی	۰.۱۲۵	۰.۰۰۷	-۰.۱۴۶	۰.۰۰۱	۱.۱۸۵
شهرت شرکت	۰.۰۸۱	۰.۰۴۶	۱.۷۴۹	۰.۰۸۰	۱.۱۱۸
کنترل های داخلی * شهرت شرکت	-۰.۳۴۹	۰.۰۳۷	-۱.۳۰۲	۰.۰۰۰	۱.۱۹۲

۱.۴۷۰	۰.۰۰۰	۳.۹۰۰	۰.۰۱۳	۰.۰۵۳	اندازه شرکت
۱.۳۷۱	۰.۶۳۶	-۰.۴۷۲	۰.۰۱۰	-۰.۰۰۵	فرصتهای رشد
۱.۲۳۲	۰.۴۰۷	-۰.۸۲۸	۰.۰۲۰	-۰.۰۱۷	اهرم مالی
۱.۰۴۷	۰.۴۱۲	-۰.۸۲۰	۰.۰۱۳	-۰.۰۱۱	جریان های نقد عملیاتی
-----	۰.۰۲۰	-۲.۳۲۱	۰.۰۹۳	-۰.۲۱۵	C (عرض از مبدا)
۱.۹۴۵		دوربین واتسون		۰.۷۵۴	ضریب تعیین
هاسمن	اف لیمر	نوع آزمون		۰.۷۴۴	ضریب تعیین تعدیل شده
(۰.۰۰۰)۴۰.۸۲۶	(۰.۰۰۰)۵.۰۹۰	آماره ( سطح معنی داری)		۵.۸۰۸	آماره فیشر
پانل - اثرات ثابت		نوع رگرسیون		(۰.۰۰۰)	معنی داری آماره فیشر

با توجه به نتایج آزمون رگرسیون چند متغیره در جدول ۷، متغیر شهرت شرکت در کنترل های داخلی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد (۰.۰۰۰) و ضریب  $-۰.۳۴۹$  است، از اینرو شهرت شرکت بر رابطه بین کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی تاثیر مثبتی دارد و معکوسی دارد. همچنین از بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت با اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج آزمون اف لیمر حاکی از آن است که سطح معنی داری این آزمون کمتر از ۰.۰۵ بوده بنابراین داده های پژوهش پانل بوده و اثرات مقید حذف و آزمون هاسمن را برای تشخیص اثرات تصادفی یا ثابت انجام می دهیم با توجه به نتایج بدست آمده سطح معنی داری این آزمون هاسمن کمتر از ۰.۰۵ بوده لذا نوع رگرسیون فرضیه پانل - اثرات ثابت می باشد. آزمون عدم همبستگی بین متغیرهای پژوهش با استفاده از آماره دوربین - واتسون با مقدار  $۱.۹۴۵$  ناشی از عدم خود همبستگی متغیرها است. همچنین مدل برازش شده با توجه به سطح معناداری آماره فیشر که کمتر از ۵ درصد است از اعتبار کافی برخوردار می باشد. ضریب تعیین تعدیل شده نیز با مقدار  $۷۴.۴$  درصد نشان دهنده تغییرات متغیر وابسته در نتیجه متغیرهای موجود در مدل است.

**فرضیه سوم:** مالکیت نهادی بر رابطه بین کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی تاثیر دارد.

**جدول (۸): تخمین نهایی تاثیر مالکیت نهادی بر رابطه بین کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی**

متغیرها	ضرایب	خطا	آماره t	سطح معناداری	آزمون هم خطی
کنترل های داخلی	۰.۱۴۵	۰.۰۱۱	-۰.۱۴۳	۰.۰۰۰	۲.۵۹۳
مالکیت نهادی	-۰.۰۶۵	۰.۰۲۴	-۲.۶۳۹	۰.۰۰۸	۲.۲۸۹
کنترل های داخلی * مالکیت نهادی	-۰.۲۵۴	۰.۰۳۱	-۰.۴۱۴	۰.۰۰۰	۲.۸۱۸
اندازه شرکت	۰.۰۷۶	۰.۰۱۵	۴.۹۰۲	۰.۰۰۰	۱.۹۱۱
فرصتهای رشد	-۰.۰۱۲	۰.۰۱۰	-۱.۱۶۰	۰.۲۴۶	۱.۴۵۷
اهرم مالی	-۰.۰۱۹	۰.۰۲۰	-۰.۹۳۷	۰.۳۴۸	۱.۲۳۲
جریان های نقد عملیاتی	-۰.۰۰۶	۰.۰۱۳	-۰.۴۸۹	۰.۶۲۴	۱.۰۴۹
C (عرض از مبدا)	-۰.۳۳۳	۰.۱۰۰	-۳.۳۱۵	۰.۰۰۱	-----
ضریب تعیین	۰.۶۹۵	دوربین واتسون		۱.۷۸۴	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۶۸۰	نوع آزمون		هاسمن	
آماره فیشر	۵.۸۹۱	آماره ( سطح معنی داری)		(۰.۰۰۰)۵۷.۸۱۷	
معنی داری آماره فیشر	(۰.۰۰۰)	نوع رگرسیون		پانل - اثرات ثابت	

با توجه به نتایج آزمون رگرسیون چند متغیره در جدول ۸، متغیر مالکیت نهادی در کنترل های داخلی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰.۰۰۰) و ضریب  $-۰.۲۵۴$  است، از اینرو مالکیت نهادی بر رابطه بین کنترل های داخلی و

اجتناب مالیاتی تاثیر تاثیر معنی داری و معکوسی دارد. همچنین از بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت با اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج آزمون اف لیمر حاکی از آن است که سطح معنی داری این آزمون کمتر از ۰.۰۵ بوده بنابراین داده های پژوهش پائل بوده و اثرات مقید حذف و آزمون هاسمن را برای تشخیص اثرات تصادفی یا ثابت انجام می دهیم با توجه به نتایج بدست آمده سطح معنی داری این آزمون هاسمن کمتر از ۰.۰۵ بوده لذا نوع رگرسیون فرضیه پائل- اثرات ثابت می باشد. آزمون عدم خود همبستگی بین متغیرهای پژوهش با استفاده از آماره دوربین- واتسون با مقدار ۱.۷۸۴ ناشی از عدم خود همبستگی متغیرها است. همچنین مدل برازش شده با توجه به سطح معناداری آماره فیشر که کمتر از ۵ درصد است از اعتبار کافی برخوردار می باشد. ضریب تعیین تعدیل شده نیز با مقدار ۶۸ درصد نشان دهنده تغییرات متغیر وابسته در نتیجه متغیرهای موجود در مدل است.

### بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش تاثیر کنترل های داخلی بر اجتناب مالیاتی با تاکید بر نقش تعدیل گری شهرت شرکت و مالکیت نهادی در شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ با استفاده از اطلاعات که نتایج ۱۵۹ شرکت با استفاده از رگرسیون خطی چند متغیره در فصل چهارم مورد آزمون قرار گرفت که نتایج حاصله از آن بشرح زیر ارائه گردیده است. با توجه به نتایج آزمون رگرسیون چند متغیره در فصل چهارم متغیر کنترل های داخلی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد (۰.۰۰۰) و ضریب ۰.۲۴۵ است، از اینرو بین کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه معنی دار و مثبتی وجود دارد ولی به لحاظ اینکه نرخ موثر مالیات معیاری معکوس از اجتناب مالیاتی است این رابطه معکوس می شود. نتایج تحقیقات قبلی شواهد تجربی نشان می دهد که کنترل داخلی بر رفتار مدیریت در تهیه اطلاعات مالی و سایر سیاست های شرکت تاثیر می گذارد (دویل<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۷؛ اشباو اسکایف<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۸؛ هان<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰). در این راستا گلیسون و همکاران (۲۰۱۷) و هوانگ و چانگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) شواهدی را بدست آوردند که نشان می دهد کنترل داخلی کافی باعث کاهش رفتار فرصت طلبانه مدیریت در زمینه جلوگیری از مالیات می شود. بنابراین از نظر مفهومی، کنترل داخلی موثر برای اطمینان از موثر بودن برنامه ریزی مالیاتی و پشتیبانی از دستیابی به اهداف شرکت است. برنامه ریزی مالیاتی تصمیمی است که نیاز به ارزیابی و قضاوت مدیریت دارد. مدیریت در تصمیم گیری اختیار دارد و بنابراین هنگام تصمیم گیری اشتباه احتمال بروز خطر وجود دارد. در اجرای آن، مدیریت به صورت سطح بالایی از پیچیدگی و اختیار با چالش هایی روبرو شد (گلیسون و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). برای اطمینان از اینکه هیچ اشتباه قابل توجهی در برنامه ریزی مالیاتی وجود ندارد، درک کاملی از مقررات مالیاتی و اطلاعات پشتیبانی از کیفیت لازم است. تصمیم اشتباه باعث زیان شرکت می شود برنامه ریزی مالیاتی نیز به شدت تحت تاثیر رفتار مدیریت است. اختیار به مدیریت اجازه می دهد تا برنامه ریزی مالیاتی را انجام دهد که از مدیریت سود می برد (خان و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶). به همین ترتیب، گلیسون و همکاران (۲۰۱۷) شواهدی ارائه داد که کنترل داخلی کافی اجتناب مالیاتی را کاهش می دهد. نتایج این فرضیه برخلاف مبانی نظری پژوهش و تحقیقات فوق است. همچنین متغیر شهرت شرکت در کنترل های داخلی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد (۰.۰۰۰) و ضریب ۰.۳۴۹- است، از اینرو شهرت شرکت بر رابطه بین کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی تاثیر تاثیر معنی دار و معکوسی دارد. ولی به لحاظ اینکه نرخ موثر مالیات معیاری معکوس از اجتناب مالیاتی است

<sup>1</sup> Doyle

<sup>2</sup> Ashbaugh-Skaife

<sup>3</sup> Han

<sup>4</sup> Huang, D.F. and Chang, M.L.

<sup>5</sup> Gleason et al

<sup>6</sup> Khan et al

این رابطه مستقیم می‌شود و در نهایت متغیر مالکیت نهادی در کنترل‌های داخلی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰.۰۰۰) و ضریب ۰.۲۵۴- است، از اینرو مالکیت نهادی بر رابطه بین کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی تاثیر معنی‌داری و معکوسی دارد. ولی به لحاظ اینکه نرخ موثر مالیات معیاری معکوس از اجتناب مالیاتی است این رابطه مستقیم می‌شود. بسیاری از محققان تأثیر تعدیل مالکیت نهادی بر رابطه بین کنترل داخلی و جلوگیری از مالیات را مطالعه نکرده اند اما در این زمینه باردان و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) به این نتیجه رسیدند که مالکیت نهادی باعث بی اثر شدن کنترل‌های داخلی می‌شود. همچنین آنوار و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) شواهد ارائه کردند که نشان می‌دهد مالکیت نهادی بر اجتناب مالیاتی تأثیر دارد. در نهایت هر دو پژوهش نشان می‌دهد که مالکان نهادی معمولاً مکانیسم‌های کنترل داخلی را در اولویت قرار نمی‌دهند بنابراین نمی‌توانند از اجتناب مالیاتی جلوگیری کنند نتایج این فرضیه برخلاف مبانی نظری پژوهش و تحقیقات فوق است.

با توجه به سوالات، اهداف و فرضیات پژوهش، همچنین نتایج آزمون فرضیات پیشنهادات زیر در راستای فرضیات تایید شده قابل ارائه است.

- براساس نتایج پژوهش، مشاهده می‌شود بین کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه مثبتی وجود دارد و چون معیار مورد استفاده در این پژوهش معیار معکوسی از اجتناب مالیاتی است. لذا با افزایش کنترل‌های داخلی، اجتناب مالیاتی آن کاهش می‌یابد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود در زمان تصمیم‌گیری‌های مالی و اعتباری به کنترل‌های داخلی توجه شود.
- براساس نتایج پژوهش، مشاهده می‌شود که مالکیت نهادی و شهرت شرکت بر رابطه بین کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی تاثیر معکوسی دارند. چون معیار مورد استفاده در این پژوهش معیار معکوسی از اجتناب مالیاتی است. لذا با افزایش مالکیت نهادی و شهرت شرکت رابطه بین کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی آن افزایش می‌یابد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود در زمان تصمیم‌گیری‌های مالی و اعتباری به مالکیت نهادی و شهرت شرکت توجه شود.
- پیشنهاد می‌شود که پژوهشی با همین عنوان و برای شرکت‌های فرابورس تهران را در دوره زمانی طولانی‌تر و به تفکیک صنایع و اندازه شرکت‌ها انجام پذیرد.
- پیشنهاد می‌شود که در تحقیقات آتی تاثیر متغیرهای مانند افشای اطلاعات آینده‌نگر، حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی و .... بر اجتناب مالیاتی مورد مطالعه قرار گیرد.
- در این پژوهش تنها از یک روش اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی و ان هم نرخ موثر مالیات مورد استفاده قرار گرفت، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی از سایر روش‌های اندازه‌گیری و همچنین سایر روش‌های فرار از مالیات استفاده گردد.
- در پژوهش حاضر مانند هر پژوهش علمی دیگری محدودیت‌هایی وجود دارد. که گاهاً ذاتی و یا ناشی از ویژگی‌های محیطی و زمانی پژوهش هستند. که در ادامه به مواردی از آنها اشاره شده است.
- در تحقیقات حوزه علوم انسانی (تحقیقات نیمه تجربی) امکان حذف متغیرهای خارج از کنترل پژوهشگر و حذف پیشامدهای ناشی از آن امکان پذیر نیست. مانند وضعیت ناشی از تحریم‌ها که بر شرایط جامعه حاکم بوده و موجب عدم ثبات اقتصادی و تجاری گردیده که این عامل در اقتصاد و شرکت‌های اقتصادی مستتر است

<sup>1</sup> Bardhan, I., Lin, S. and Wu, S.L

<sup>2</sup> Annuar, H.A., Salihu, I.A. and Obid, S.N



- متغیرهای پژوهش ناشی از اطلاعات صورتهای مالی است. اطلاعاتی که با استفاده از بهای تمام شده در دفاتر ثبت گردیده‌اند. در صورت تجدید ارزیابی و محاسبه قیمت بازار (تعدیل آنها)، و استفاده از آن اطلاعات نتایج بدست آمده از این پژوهش مطمئن فرق خواهد کرد.
- عدم دسترسی به اطلاعات متغیرهای کنترل‌های داخلی و مالکیت نهادی، این اطلاعات مستلزم استفاده از یادداشت های همراه مالی بوده که این امر با توجه به اینکه توسط پژوهشگر انجام می‌شود امکان اشتباه و خطا در آن وجود دارد.

## منابع

- ✓ جلالی، فاطمه، هشی، عباس، دانشی، وحید، کامرانی، هدی، (۱۳۹۹)، بررسی ارتباط بین عدم اطمینان محیطی، مالکیت نهادی و اجتناب مالیاتی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۶، صص ۱۳۳-۱۴۶.
- ✓ حاجیها، زهره، محمدحسین نژاد، سهیلا، (۱۳۹۴)، عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۷، شماره ۲۶، صص ۱۱۹-۱۳۷.
- ✓ حقیقی فشی، شیرین، بنی مهد، بهمن، اوحدی، فریدون، همتی، بهرام، (۱۳۹۸)، ارائه مدل رابطه ایدئولوژی سیاسی با اجتناب مالیاتی با تأکید بر نقش میانجی‌گری اعتماد اجتماعی به دولت، پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۷، شماره ۴۳، صص ۵۵-۸۸.
- ✓ طباطبایی نسب، سیدمحمد، ماه آوریپور، فهیمه، (۱۳۹۳)، بررسی عوامل مؤثر شهرت شرکت، اولین کنفرانس بین المللی مدیریت در قرن ۲۱، تهران.
- ✓ رضائی پسته نوئی، یاسر، غلامرضا پور، محمد، امیرنیا، نرجس، (۱۳۹۹)، اثربخشی کمیته حسابرسی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها: مطالعه نقش تعدیلی استراتژی‌های رهبری هزینه و تمایز، دانش حسابرسی، دوره ۲۰، شماره ۸۰، صص ۱۱۷-۱۴۶.
- ✓ رضوی عراقی، سید محمدرضا، جهانشاد، آریتا، مستوفی، امیر، (۱۳۹۷)، تاثیر ضعف‌های عمده کنترل‌های داخلی بر ناکارایی سرمایه‌گذاری، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۸، صص ۱۴۳-۱۶۷.
- ✓ فغانی، مهدی، پهلوان، هادی، (۱۳۹۷)، تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر رابطه بین کیفیت کنترل‌های داخلی و مدیریت سود، دانش حسابداری، دوره ۹، شماره ۳، صص ۶۵-۸۷.
- ✓ عباس زاده، محمدرضا، مفتونیان، محسن، فدایی، مرتضی، بابائی کلاریجانی، مانده، (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و بیش اطمینانی مدیریت بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها در مراحل چرخه عمر، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۴، صص ۴۹-۸۱.
- ✓ عرب، روح اله، غلامرضا پور، محمد، امیرنیا، نرجس، عمادالدینی، امیر، (۱۳۹۹)، بررسی نقش مالکیت دولتی بر رابطه اجتناب مالیاتی و حق‌الزحمه حسابرسی: آزمون تجربی نظریه جیب بزرگ، حسابداری مدیریت، دوره ۱۳، شماره ۴۵، صص ۱۶۹-۱۸۶.
- ✓ متین فرد، مهران، چهارمحالی، علی اکبر، (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر عدم اطمینان اقتصادی بر اجتناب مالیاتی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۹، شماره ۳۶، صص ۲۸۵-۲۹۶.
- ✓ مدرس، احمد، حسینی، مجتبی، رئیسی، زهره، (۱۳۸۹)، "بررسی اثر سهامداران نهادی به عنوان یکی از معیارهای حاکمیت شرکتی بر بازده سهامداران شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۵، صص ۲۲۳-۲۵۰.

- ✓ ملکیان، اسفندیار، توکل نیا، اسماعیل، خواجه وند، منصور، (۱۳۹۴)، شناسایی علایم هشدار دهنده وجود مشکلات کنترل داخلی در مؤسسات غیرانتفاعی، فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۷، شماره ۲۶، صص ۶۷-۸۶
- ✓ معطوفی، علیرضا، پورداداشی، آزیتا، (۱۳۹۸)، بررسی رابطه سهامداران کنترلی و اجتناب مالیاتی با توجه به نقش تعدیلی مالکیت خانوادگی و کمیته حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۷۴، صص ۱۲۷-۱۴۹.
- ✓ Armstrong, C.S., Blouin, J.L., Jagolinzer, A.D. and Larcker, D.F. (2015), "Corporate governance, incentives, and tax avoidance", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 60 No. 1, pp. 1-17.
- ✓ Baltaci. Mustafa and Serdar Yilmaz, (2006), "Keeping an Eye on Sub-national Governments: Internal Control and Audit at Local Levels", *World Bank Institute, Washington.D.C*, PP. 1-35
- ✓ Bayar, Onur, Huseynov, Fariz, , Sardarli, Sabuhi, (2018), "Corporate Governance, Tax Avoidance, and Financial Constraints", *Financial Management* , pp 1 – 27
- ✓ Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. and Shevlin, T. (2010), "Are family firms more tax aggressive than non family firms?", *Journal of Financial Economics*, Vol. 91 No. 1, pp. 41-61.
- ✓ Chyz, J., Gaertner, F.B., Kausar, A. and Watson, L. (2018). "Overconfidence and Aggressive Corporate Tax Policy". Available at <https://ssrn.com/abstract=2408236> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2408236>
- ✓ Desai, M.A. and Dharmapala, D. (2006), "Corporate tax avoidance and high-powered incentives", *Journal of Financial Economics*, Vol. 79 No. 1, pp. 145-179
- ✓ Gaaya, S., Lakhal, N. and Lakhal, F. (2017), "Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32 No. 7, pp. 731-744.
- ✓ Gleason, C.A., Pincus, M. and Rego, S.O. (2017), "Material weaknesses in tax-related internal controls and last chance earnings management", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 39 No. 1, pp. 25-44.
- ✓ Ghosh, D., & Olsen, L. (2009), "Environmental uncertainty and managers' use of discretionary accruals", *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 188-205.
- ✓ Graham, J.R., Hanlon, M., Shevlin, T. , Shroff, N. (2013), "Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field", MIT Sloan Research Paper No. 4990-12, <http://ssrn.com>.
- ✓ Hanlon, M., and S. Heitzman. (2010). "A review of tax research" *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2- 3): 127-178
- ✓ Hanson, and H, Stuart, "Failing the reputation management test: the case of BHP, the big Australian", *Corporate Reputation Review*, Vol. 4 No. 2, pp. 128-43, (2001).
- ✓ Irenius Dwinanto Bimo, Christianus Yudi Prasetyo and Caecilia Atmini Susilandari. (2019). The effect of internal control on tax avoidance: the case of Indonesia, *Journal of Economics and Development*, Vol. 21 No. 2, 2019 pp. 131-143
- ✓ Langli, J.C. and Willekens, M. (2017). "Tax Avoidance, Horizontal Agency Conflicts and High-Quality Auditing in Private Firms". Available at <https://www.nhh.no/globalassets/departments/accounting-auditing-and-law/seminar-papers/tax-avoidance-6.10.2017.pdf>.
- ✓ Lee, R.J. and Kao, H.S. (2018), "The impacts of IFRSs and auditor on tax avoidance", *Advances in Management and Applied Economics*, Vol. 8 No. 6, pp. 17-53

- ✓ McGuire, Sean T., Thomas C. Omer and Dechun Wang. (2012). "Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?". *The Accounting Review*, 87 (3), 975–1003.
- ✓ Monzur Hasan, Mostafa, Lobo Gerald J , Qiu Buhui (2021), Organizational capital, corporate tax avoidance, and firm value, *Journal of Corporate Finance* 70 (2021) 102050
- ✓ Rae, K., Sands, J. and Subramaniam, N. (2017), "Associations among the five components within COSO internal control-integrated framework as the underpinning of quality corporate governance", *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Vol. 11 No. 1, pp. 28-54.
- ✓ Suárez, C.A. (2017), "Internal control systems leading to family business performance in Mexico: a framework analysis", *Journal of International Business Research*, Vol. 16 No. 1, pp. 1-16.
- ✓ Waluyo, W. (2017). "The Effect of Good Corporate Governance on Tax Avoidance: Empirical Study of the Indonesian Banking Company". *The Accounting Journal of Binaniaga*, 2 (2), 1-9
- ✓ Wang., H. Wang W. and Wu J.(2021), Mixed ownership reform and corporate tax avoidance: Evidence of Chinese listed firms, *Pacific-Basin Finance Journal*, <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2021.101648>
- ✓ Ying, Y. (2016). Internal control information disclosure quality, agency cost and earnings management—based on the empirical data from 2011 to 2013. *Modern Economy*, 7(1), 64-79.

