



رابطه بین اجتناب مالیاتی و ضعف کنترل‌های داخلی

شکراله خواجه‌جوی^۱

غلامرضا رضایی^۲

لیلا فانی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۱۵

چکیده

هدف اصلی این مقاله بررسی آثار ضعف کنترل‌های داخلی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. از این رو، پژوهش حاضر در پی یافتن پاسخی برای این پرسش است که: آیا بین ضعف کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها رابطه معناداری وجود دارد؟ جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند و نمونه آماری شامل ۷۶ شرکت است. از تحلیل آماری رگرسیون و تحلیل واریانس با بکارگیری نرم‌افزارهای SPSS-22 و Eviews-9 برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان‌دهنده آن است که بین ضعف کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج به دست آمده از پژوهش بیانگر پایین بودن میزان نرخ مؤثر مالیاتی در شرکت‌های دارای ضعف بالا در کنترل‌های داخلی است اما این مورد در خصوص تفاوت دفتری مالیات مصداق پیدا نمی‌کند.

واژه‌های کلیدی: اجتناب مالیاتی، ضعف کنترل‌های داخلی، نرخ مؤثر مالیاتی.

۱- گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. نویسنده مسئول. shkajavi@rose.shirazu.ac.ir

۲- گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران. rezaac.1990@acc.usb.ac.ir

۳- گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد مرودشت، دانشگاه آزاد اسلامی، مرودشت، ایران. fani.monir@gmail.com



۱- مقدمه

از زمان آغاز انقلاب صنعتی در اروپا تغییرات شگرفی در کلیه زمینه‌ها از جمله اجتماعی، فرهنگی و به ویژه اقتصادی رخ داد. یکی از مهم‌ترین تغییرات رخ داده در حوزه اقتصاد، تغییر ساختار شرکت‌ها از حالت تک مالکی و محدود به حالت سهامی و وسیع بود. با شکل‌گیری شرکت‌های سهامی مسائلی در مورد آنها ایجاد شد که منجر به بروز تئوری‌های مختلفی از جمله تئوری نمایندگی شد. در واقع هم‌زمان با تشکیل شرکت‌های سهامی مسئله جدایی مدیریت از مالکیت نیز مطرح شد و مدیرانی که منتخب سهامداران بودند به نمایندگی از سهامداران شرکت‌های سهامی مدیریت شرکت را عهده‌دار شدند. بر طبق تئوری نمایندگی، مدیران بایستی در قبال منابعی که سهامداران شرکت‌های تحت مدیریتشان در اختیار آنان قرار داده‌اند، پاسخگو باشند و همواره سعی نمایند بهترین عملکرد ممکن را کسب نموده و منافع سهامداران را حداکثر نمایند. در این بین یکی از ارقام صورت‌های مالی که مورد توجه مضاعف سهامداران در راستای ارزیابی نمایندگان خود (هیئت‌مدیره و مدیران) قرار گرفته است، سود خالص شرکت می‌باشد. از این رو مدیران نیز همواره درصدد اتخاذ راهکارهایی بوده‌اند که این رقم حداکثر نماید.

یکی از مواردی که می‌تواند تأثیری عمده بر میزان سود گزارش شده داشته باشد، نرخ مالیاتی شرکت‌ها می‌باشد (کاورمان و وندت^۱، ۲۰۱۹؛ مونظر حسن و همکاران^۲، ۲۰۲۱؛ خاتمی و مسعودیان، ۱۳۹۸). در واقع یکی از ذینفعانی که خود را در سود شرکت‌ها سهیم می‌داند، دولت می‌باشد که این سهم را از طریق مالیات مطالبه می‌کند و از آنجا که این سهم خواهی از سود در صورت سود و زیان ظاهر می‌شود، بنابراین از جمله مواردی است که مورد توجه جدی قرار گرفته است (نمازی و اسماعیل پور، ۱۳۹۹). نرخ مالیات مورد مطالبه توسط دولت در رابطه با اشخاص حقوقی در اغلب کشورها و از جمله ایران نرخ ثابتی است اما کلیه درآمدهای تحصیل شده توسط شرکت‌ها مشمول مالیات نیست و یا دارای نرخ‌های جداگانه‌ای می‌باشند که از جمله آنها می‌توان به درآمد ناشی از فعالیت‌های کشاورزی و درآمد حاصل از صادرات که معاف از مالیات می‌باشند، اشاره نمود. افزون بر این، برخی هزینه‌های لحاظ شده در صورت سود و زیان جهت محاسبه سود و زیان طبق استانداردهای حسابداری، از منظر مالیاتی در زمره هزینه‌های قابل قبول قرار نمی‌گیرد. به دلیل تفاوت‌های ذکر شده، نرخ مالیاتی دیگری ایجاد می‌شود که به نرخ مؤثر مالیاتی^۳ معروف است (دهاوان و همکاران^۴، ۲۰۲۰؛ ستایش و ابراهیمی، ۱۴۰۰). حال همان‌گونه که اظهار شد، مدیران همواره با استفاده از راهکارهای مختلف به دنبال آن می‌باشند تا نرخ مؤثر مالیات را کاهش داده و اصطلاحاً از پرداخت مالیات اجتناب نمایند. البته اجتناب مالیاتی^۵ همواره مطلوب نبوده و با ریسک‌های مختلفی همچون احتمال تفاوت بین بازده مالیاتی ناشی از طرح‌های مالیات‌گاہ با آنچه که مورد انتظار بوده است به دلایلی

¹ Kovermann and Wendt

² Monzur Hasan et al.

³ Effective Tax Rate

⁴ Dhawan et al.

⁵ Tax Avoidance

از قبیل تغییر در قوانین، فرضیات تجاری و فرآیندهای قضایی، افزایش حساسیت حسابرسان به بحث مالیات و عدم اطمینان نسبت به صحیح بودن تفاسیر صورت گرفته از قوانین همراه است (تانگ^۱، ۲۰۲۰). مدیران در اتخاذ راهکارهای مبتنی بر اجتناب از پرداخت مالیات بایستی ریسک‌های مزبور را در نظر داشته باشند؛ بنابراین، با وجود چنین ریسک‌هایی ساده‌انگاری است که فرض شود اجتناب مالیاتی همیشه افزایش ارزش شرکت‌ها، سود و در نهایت منافع سهامداران را در پی خواهد داشت. مدیران جهت تشخیص پیرامون اینکه در چه طرح‌های مالیات‌کاهی سرمایه‌گذاری نمایند یا از چه رویه‌ها و روش‌های مناسبی در راستای اجتناب از پرداخت مالیات استفاده نمایند ممکن است نیازمند استفاده از مشاور باشند. افزون بر این، جهت استفاده از رویه‌ها و روش‌های اجتناب مالیاتی، نیاز به محیطی مساعد انجام چنین برنامه‌هایی دارند تا بتوانند ریسک‌های مربوطه را حذف کرده یا کاهش دهند. یکی از این ویژگی‌های محیطی می‌تواند کنترل‌های داخلی شرکت‌ها باشد. لذا این تحقیق در راستای بررسی همین موضوع، یعنی رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی، به تحقیق و جستجو می‌پردازد.

در ادامه مقاله، ادبیات پژوهش و هم‌چنین روش پژوهش و فرضیه‌های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش بیان می‌شود. در نهایت نتایج آزمون فرضیه‌ها مطرح و در پایان با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها، مبانی نظری و پیشنهاد مطرح شده، نتیجه‌گیری صورت می‌گیرد و با ذکر محدودیت‌ها و پیشنهادها به پایان می‌رسد.

۲- ادبیات پژوهش

ادبیات پیشین حاکی از آن است که همسویی منافع سهامداران و مدیران، عامل مهمی در درک اجتناب مالیاتی شرکت‌ها است (دسای^۲ و دهارم‌پالا^۳، ۲۰۰۶؛ ویلسون^۴، ۲۰۰۹؛ چن و همکاران^۵، ۲۰۱۰؛ رگو^۶ و ویلسون، ۲۰۱۲؛ کاورمان و وندت، ۲۰۱۹؛ تانگ، ۲۰۲۰). جنسن^۷ و مک‌لینگ^۸ (۱۹۷۶) استدلال کرده‌اند که در سیستم‌های حاکمیتی ضعیف یا بی‌اثر شرکت‌ها، همسویی منافع مدیران و سهامداران ضعیف‌تر است و ضرر و زیان سهامداران افزایش پیدا می‌کند؛ با این حال، ویلسون (۲۰۰۹) نشان داده است که در شرکت‌های با حاکمیت شرکتی قوی، راهکارهای مالیاتی متهورانه^۹ برای افزایش ثروت سهامداران برنامه‌ریزی می‌شود. از سوی دیگر، حاکمیت ضعیف می‌تواند مدیریت را تشویق به اقدامات احتیاطی در زمینه اجتناب مالیاتی برای کسب درآمدها و منافع بیشتر از

¹ Tang

² Desai

³ Dharmapala

⁴ Wilson

⁵ Chen et al.

⁶ Rego

⁷ Jensen

⁸ Meckling

⁹ Aggressive Tax

میزان عدم پرداخت مالیات کند (دسای و دهارماپالا، ۲۰۰۶؛ کیم و همکاران^۱، ۲۰۱۱؛ دهاوان و همکاران، ۲۰۲۰؛ ستایش و ابراهیمی، ۱۴۰۰).

ادبیات پیشین بیشتر بر استفاده از سازوکارهای حاکمیتی برون‌سازمانی برای اجتناب مالیاتی تمرکز کرده‌اند (باوئر^۲، ۲۰۱۶؛ تانگ، ۲۰۲۰؛ نمازی و اسماعیل‌پور، ۱۳۹۹)، اما در عین حال، جنسن و مک‌لینگ (۱۹۷۶) استدلال می‌کنند که هر دو سازوکارهای حاکمیتی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، همسویی منافع مدیران و سهامداران را افزایش می‌دهند. در این مطالعه، از ضعف کنترل‌های داخلی به عنوان نمودی از حاکمیت درون‌سازمانی جهت توضیح اجتناب مالیاتی استفاده می‌شود. کنترل‌های داخلی دسترسی مدیریت به اهداف واحد تجاری را تضمین می‌کند و هیأت مدیره از طرف سهامداران نیز بر این اهداف نظارت خواهد داشت (کوزو^۳، ۲۰۱۱؛ جامعی و همکاران، ۱۳۹۹)؛ بنابراین، وجود نقاط ضعف در کنترل‌های داخلی که افشا شده‌اند، می‌تواند نشانه‌ای از اجتناب مالیاتی باشد (باوئر، ۲۰۱۶)؛ چرا که از بین موارد افشا شده نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌ها به گونه میانگین در حدود ۲۰ تا ۳۰ درصد از موارد مربوط به مالیات است (دلویته^۴، ۲۰۱۱). از طرف دیگر، شرکت‌ها برای اقدام در حوزه اجتناب مالیاتی نیاز به وجود شرایط و محیط لازم برای این کار دارند؛ در این راستا، وجود یک محیط کنترل داخلی‌ای که در زمینه مالیاتی چندان قوی نباشد، شرایط مناسبی برای اجتناب مالیاتی توسط مدیران را فراهم می‌کند (باوئر، ۲۰۱۶) و لذا انتظار می‌رود که ضعف کنترل‌های داخلی قدرت اثرگذاری بر فعالیت‌های اجتناب مالیاتی مدیران داشته باشد.

در ایران به دلیل افزایش اهمیت تأثیر تقلب و مصداق‌های آن از جمله فساد مالی، پولشویی و رشوه بر اقتصاد جامعه و ناتوانی حسابرسان در کشف تقلب‌های با اهمیت که به تازگی آشکار شده است و با توجه به درخواست جامعه برای جلوگیری از کاهش اعتبار حرفه و حفاظت از منافع عمومی، دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در ۱۶ اردیبهشت ۱۳۹۱ به تصویب رسیده است (کاپانی، ۱۳۹۴). این موضوع گواه بر این مطلب است که در شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران ضعف‌های بسیاری در کنترل‌های داخلی آنان وجود دارد (فرزدقی و همکاران، ۱۳۹۹). باوئر (۲۰۱۶) به گونه تجربی در پژوهشی به بررسی رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین ضعف کنترل‌های داخلی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ به عبارت دیگر، کنترل‌های داخلی به عنوان یک سازوکار حاکمیتی داخلی عمل کرده و منجر به همسویی مدیران و سهامداران می‌شود. لذا انتظار بر این است که در ایران نیز ضعف کنترل‌های داخلی عاملی اثرگذار بر میزان اجتناب مالیاتی شرکت‌ها باشد. کراکر و اسلمرود^۵ (۲۰۰۵) و رگو و ویلسون (۲۰۱۲) نیز در پژوهش خود نشان دادند که

¹ Kim et al.

² Bauer

³ COSO

⁴ Deloitte

⁵ Crocker and Slemrod

همسویی منافع سهامداران و مدیران از طریق انگیزه بالاتر پاداش، اجتناب مالیاتی را افزایش می‌دهد. همچنین، دسای و دهارماپالا (۲۰۰۶) در پژوهش خود با مطالعه اجتناب مالیاتی نشان دادند که شرکت‌های با حاکمیت شرکتی ضعیف‌تر، اجتناب مالیاتی بیشتری دارند؛ آنان دلیل این یافته را این طور بیان کرده‌اند که مدیران از فعالیت‌های مالیاتی غیرشفاف برای کسب رانت از سهامداران استفاده می‌کنند. در یک پژوهش دیگر مونظرحسن و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی نقش سرمایه انسانی، حاکمیت داخلی و محیط اطلاعاتی در تصمیم‌های اجتناب مالیاتی شرکت‌ها پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شرکت‌های با سطوح بالاتر سرمایه انسانی، اجتناب مالیاتی بیشتری دارند و این ارتباط در شرکت‌های با حاکمیت داخلی خوب و محیط اطلاعاتی مناسب آشکار می‌شود. گارسیا-مکا و همکاران (۲۰۲۱) نیز به بررسی ویژگی تمایلات خودشیفتگی مدیران ارشد اجرایی در تصمیم‌های اجتناب مالیاتی شرکت‌ها با در نظر گرفتن ویژگی‌های کمیته حسابرسی در کشور اسپانیا پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که خودشیفتگی مدیران ارشد اجرایی باعث افزایش میزان اجتناب مالیاتی شرکت‌ها می‌شود. به بیان دیگر، از دیدگاه آنان خودشیفتگی یک ویژگی شخصیتی در نظر گرفته می‌شود که باعث می‌شود مدیران اجرایی، استراتژی‌های اجتناب از مالیات را اجرا کنند؛ این در حالی است که کمیته حسابرسی شرکت‌ها این رفتار اجتناب مالیاتی مدیران خودشیفته را محدود می‌کند.

در ایران، خواجوی و کیامهر (۱۳۹۴) نشان دادند که اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس عواملی مؤثر بر اجتناب مالیاتی هستند. این در حالی است که نتایج پژوهش غلامی کیان و فقیه (۱۳۹۶) نشان داد که اجتناب مالیاتی می‌تواند قدرت پیش‌بینی سود را کاهش دهد. همچنین، فخاری و طهماسبی (۱۳۹۵) به رابطه متقابل و منفی بین اجتناب مالیاتی و کیفیت افشا اشاره کرده‌اند؛ این موضوع (کیفیت افشا) می‌تواند از وجود ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت متأثر شود. این نتایج در حالی است که پژوهش خواجوی و سروستانی (۱۳۹۶) حکایت از رابطه مثبت و معنادار بین هزینه‌های نمایندگی و اجتناب مالیاتی دارد. توانایی مدیریت نیز یکی دیگر از عواملی است که در پژوهش‌ها اخیر داخلی به عنوان عامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی شناسایی شده است (حسنی القار و شعری آناقیز، ۱۳۹۶). کرمی و همکاران (۱۳۹۹) نیز با بررسی اهمیت و نقش کیفیت محیط اطلاعات داخلی در اجتناب مالیاتی نشان دادند که محیط‌های اطلاعاتی داخلی با کیفیت‌تر یا اجتناب مالیاتی بالاتری همراه بوده‌اند. اخیراً علوی و قادرزاده (۱۴۰۰) نیز نشان دادند که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری دارد. همچنین، ستایش و ابراهیمی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی رابطه بین جانشینی میزان استفاده از اهرم مالی در ساختار سرمایه و اجتناب مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین اهرم مالی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد که بیانگر اثر جانشینی اهرم مالی است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

می‌توان این پژوهش را از نوع پژوهش‌های کمی دانست که از روش علمی ساخت و اثبات تجربی استفاده می‌کند و بر اساس فرضیه‌ها و طرح‌های پژوهش از قبل تعیین شده انجام می‌شود. از این دسته پژوهش‌ها زمانی استفاده

می‌شود که معیار اندازه‌گیری داده‌ها کمی است و برای استخراج نتیجه‌ها از فن‌های آماری استفاده می‌شود (نمازی، ۱۳۸۲). به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. در خصوص جمع‌آوری اطلاعات مربوط به بخش مبانی نظری و پیشینه پژوهش از کتب و مجلات فارسی و لاتین استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها نیز از طریق نرم‌افزار تدبیرپرداز ۲ و سایت رسمی سازمان بورس اوراق بهادار گردآوری شده‌اند. در نهایت، داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار Excel نسخه ۲۰۰۷ آماده و سپس با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۲ و EViews نسخه ۹ تجزیه و تحلیل انجام شده است.

۳-۱- دوره مورد آزمون، جامعه و نمونه آماری

دوره مورد مطالعه، یک دوره زمانی ده ساله بر اساس صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۴ می‌باشد. شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند. در این پژوهش از نمونه‌گیری استفاده نمی‌شود؛ اما شرایط زیر برای انتخاب نمونه قرار داده شده است:

- ۱) سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
 - ۲) اطلاعات مالی و غیرمالی مورد نیاز به منظور استخراج داده‌های مورد نیاز در بازه زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۴ در دسترس باشد و سهام آنها به‌طور فعال در بورس معامله شود (وقفه بیشتر از سه ماه نداشته باشند).
 - ۳) تا پایان سال مالی ۱۳۸۴ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
 - ۴) جزء بانک‌ها و مؤسسات مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های هلدینگ و لیزینگ‌ها) نباشد؛ زیرا افشای اطلاعات مالی و ساختارهای راهبری شرکتی در آنها متفاوت است.
- با توجه به شرایط قرار داده شده تعداد ۷۶ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۴ به عنوان نمونه مورد مطالعه انتخاب شدند.

۳-۲- سؤال‌ها و فرضیه‌های پژوهش

سؤال اصلی این پژوهش عبارت است از این که: آیا وجود ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت‌ها بر میزان اجتناب مالیاتی به‌وسیله آن‌ها تأثیری دارد؟ همچنین، آیا تفاوت معناداری بین میزان اجتناب مالیاتی شرکت‌های دارای نقاط ضعف زیاد در کنترل‌های داخلی نسبت به سایر شرکت‌ها وجود دارد؟ بنابراین، در راستای دستیابی به هدف‌های پژوهش و هم‌چنین با توجه به ادبیات پژوهش، فرضیه‌هایی به‌شروط زیر طراحی و تدوین شده است:

- فرضیه اول:** بین نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوم:** بین تفاوت دفتری مالیات شرکت‌ها و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه سوم:** بین میزان نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های دارای نقاط ضعف زیاد در کنترل‌های داخلی نسبت به سایر شرکت‌ها تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین میزان تفاوت دفتری مالیات شرکت‌های دارای نقاط ضعف زیاد در کنترل‌های داخلی نسبت به سایر شرکت‌ها تفاوت معناداری وجود دارد.

۳-۳- روش آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش پس از اندازه‌گیری متغیرهای مورد استفاده در پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به وسیله مدل‌های رگرسیونی داده‌های ترکیبی آزمون می‌شوند. برای آزمون فرضیه اول پژوهش از مدل رگرسیونی ۱ به شرح زیر در سطح کلیه شرکت‌ها استفاده شده است.

$$ETR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1(ICW_{it}) + \alpha_2(Size_{it}) + \alpha_3(Lev_{it}) + \alpha_4(ROA_{it}) + \alpha_5(Intang_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش نیز از مدل رگرسیونی ۲ به شرح زیر در سطح کلیه شرکت‌ها استفاده می‌شود.

$$BTD_{it} = \alpha_0 + \alpha_1(ICW_{it}) + \alpha_2(Size_{it}) + \alpha_3(Lev_{it}) + \alpha_4(ROA_{it}) + \alpha_5(Intang_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

در مدل‌های بالا، ETR نشان‌دهنده نرخ مؤثر مالیاتی، BTD نشان‌دهنده تفاوت دفتری مالیات، ICW نشان‌دهنده ضعف کنترل‌های داخلی، Size نشان‌دهنده اندازه شرکت، Lev نشان‌دهنده اهرم مالی، ROA نشان‌دهنده سودآوری و Intang نشان‌دهنده دارایی‌های نامشهود شرکت است.

افزون بر این، در خصوص آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش از آزمون تحلیل واریانس تک عاملی استفاده شده است. به این ترتیب که شرکت‌ها بر اساس سطح میانگین نقاط ضعف کنترل‌های داخلی به دو گروه شرکت‌های دارای نقاط ضعف زیاد و شرکت‌های دارای نقاط ضعف کم تقسیم می‌شوند و تفاوت معیارهای اجتناب مالیاتی در این دو گروه از شرکت‌ها بررسی می‌شود. گفتنی است که برای بررسی نرمال بودن متغیرها و بررسی همگنی داده‌ها، به ترتیب، از آزمون کلموگروف اسمیرنوف و آزمون لون استفاده گردیده است.

۳-۴- متغیرهای پژوهش

۳-۴-۱- متغیر مستقل

ضعف کنترل‌های داخلی در این پژوهش به‌عنوان متغیر مستقل ایفای نقش خواهد کرد. برای اندازه‌گیری ضعف کنترل‌های داخلی مشابه با پژوهش حاجیها و محمدحسین‌نژاد (۱۳۹۴) از نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی در گزارش حسابرسان مستقل استفاده شده است. با توجه به این که در گزارش حسابرسی تنها نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی شرکت به‌عنوان بند شرط ارائه می‌گردد و از ارائه همه نقاط ضعف که حسابرس قبلاً در نامه مدیریت به آنها پرداخته است پرهیز می‌گردد، در این پژوهش همه بندهای شرط مربوط به ضعف کنترل‌های داخلی به‌عنوان نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی در نظر گرفته شده است. تعداد ضعف‌های با اهمیت

کنترل‌های داخلی در گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره پژوهش استخراج می‌شود؛ بنابراین، در این پژوهش منظور از ضعف‌های با اهمیت در کنترل‌های داخلی ضعف‌هایی است که حسابرس در گزارش خود به آن اشاره می‌کند و معمولاً طی سال مالی برطرف می‌شود و در برخی موارد برطرف نمی‌گردد. به‌عنوان مثال، ضعف‌های موجود در حساب‌های دریافتی، موجودی کالا، دارایی‌ها، مالیات یا مواردی که مربوط به تصمیم‌های هیأت مدیره است و این ضعف‌ها در سطح حساب‌های شرکت و در سطح خود شرکت وجود دارند.

۳-۴-۲- متغیر وابسته

متغیر وابسته پژوهش حاضر اجتناب مالیاتی است. برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی از نرخ مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات استفاده خواهد شد. بحث درباره نحوه محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی فراوان است. این مباحث از آنجا نشأت می‌گیرد که ارقام مختلفی را می‌توان در صورت و مخرج کسر مدل شماره ۳ مورد استفاده قرار داد. رقم مورد استفاده در صورت کسر به‌طور معمول هزینه مالیات ابرازی بدون هیچ‌گونه تعدیلی می‌باشد؛ اما در کشورهایی که هزینه مالیات معوق در صورت‌های مالی ظاهر می‌شود، صورت کسر را از بابت هزینه مالیات معوق تعدیل می‌کنند. محققان از رقم‌های مختلفی شامل فروش شرکت، سود عملیاتی، سود خالص قبل از مالیات، جریان نقد عملیاتی و درآمد مشمول مالیات در مخرج کسر استفاده کرده‌اند. گوپتا^۱ و نیوبری^۲ (۱۹۹۷) معتقدند با استفاده از درآمد مشمول مالیات در مخرج موجب می‌شود اثرات معافیت‌های مالیاتی خنثی شود و از این رو معیار مناسبی نیست. در این پژوهش به پیروی از زیمرمن^۳ (۱۹۸۳) و کیم و لیمپافایوم (۱۹۹۸) نرخ مؤثر مالیاتی از طریق رابطه ۳ محاسبه خواهد شد:

$$ETR = \frac{TAX\ EXPENSE}{OPERATING\ INCOME} \quad (3)$$

که در این رابطه:

ETR: نرخ مؤثر مالیاتی بر اساس استانداردهای حسابداری است؛

TAX EXPENSE: هزینه مالیات ابرازی شرکت است که در صورت سود و زیان نشان داده می‌شود؛

OPERATING INCOME: نشان‌دهنده سود عملیاتی شرکت است.

هر چه میزان نرخ مؤثر مالیاتی بیشتر باشد، اجتناب از پرداخت مالیات کمتر بوده و شرکت‌ها مالیات بیشتری پرداخت کرده‌اند. لازم به‌ذکر است که از این معیار در پژوهش‌های زیمرمن (۱۹۸۳)، کیم و لیمپافایوم (۱۹۹۸) و خانی و همکاران (۱۳۹۲) نیز استفاده شده است.

¹ Gupta
² Newberry
³ Zimmerman

تفاوت دفتری مالیات نیز مشابه پژوهش خانی و همکاران (۱۳۹۲) از طریق تفاوت درآمد قبل از مالیات شرکت i در سال t و درآمد مالیاتی، تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i در ابتدای دوره t محاسبه خواهد شد. درآمد مالیاتی نیز از تقسیم هزینه مالیات قطعی بر نرخ مالیات (۲۲/۵٪) به دست می‌آید؛ بنابراین، می‌توان فرمول محاسباتی تفاوت دفتری مالیات را به شرح ۴ نشان داد:

$$(۴) \text{ کل دارایی‌های ابتدای دوره } / (\text{درآمد مالیاتی} - \text{درآمد قبل از مالیات}) = \text{تفاوت دفتری مالیات}$$

۳-۴-۳- متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی این پژوهش بر اساس ادبیات مربوطه در زمینه اجتناب مالیاتی مشخص شدند (فرانک و همکاران^۱، ۲۰۰۹؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰؛ یائون و همکاران^۲، ۲۰۱۲؛ باوئر، ۲۰۱۶). این متغیرها عبارتند از: **اندازه شرکت‌ها:** این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی کل فروش شرکت اندازه‌گیری گردیده است. **اهرم مالی:** این متغیر از طریق تقسیم کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها اندازه‌گیری شده است. **سودآوری:** برای اندازه‌گیری سودآوری از معیار بازده کل دارایی‌های استفاده شد. بازده کل دارایی‌ها نیز از طریق سود خالص تقسیم بر کل دارایی‌های اندازه‌گیری می‌شود. **دارایی‌های نامشهود:** این متغیر از طریق تقسیم مجموع دارایی‌های نامشهود شرکت در سال جاری تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت در سال قبل اندازه‌گیری شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

در خصوص دستیابی به هدف پژوهش، فرضیه‌های پژوهش طراحی و مورد آزمون قرار گرفت. نتایج آماری حاصل از آزمون این فرضیه‌ها در جدول‌های ۲ تا ۹ ارائه شده است. جدول ۱ متغیرهای مورد مطالعه در این پژوهش و نام اختصاری مربوط به هر یک را ارائه می‌دهد.

جدول ۱- متغیرها و علائم اختصاری استفاده شده در مطالعه

نام متغیر	نام اختصاری	نام متغیر	نام اختصاری
ضعف کنترل‌های داخلی	ICW	نرخ مؤثر مالیاتی	ETR
تفاوت دفتری مالیات	BTD	اندازه شرکت	Size
اهرم مالی	Lev	سودآوری	ROA
دارایی‌های نامشهود	Intang	-	-

منبع: یافته‌های پژوهشگر

¹ Frank et al.

² Yuan et al.

۴-۱- آمار توصیفی

به منظور تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش برای استفاده در رگرسیون خطی در جدول ۲ ارائه شده است. جدول ۲ نشان‌دهنده حداقل، حداکثر، میانگین و انحراف معیار است. طبق اطلاعات جدول ۲ متغیر اندازه شرکت (Size) دارای بالاترین میزان پراکندگی در بین متغیرهای پژوهش است. میزان آماره‌های مربوط به ضعف کنترل‌های داخلی (ICW) نشان‌دهنده آن است که به طور میانگین در گزارش حسابرسی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران کمتر از یک بند شرط گزارش حسابرسی مربوط به ضعف کنترل‌های داخلی است؛ دلیل به نسبت پایین بودن این آماره آن است که حسابرسان موارد مربوط به ضعف کنترل‌های داخلی را در نامه مدیریت بیان می‌کنند و ضعف‌هایی که از سوی مدیریت اصلاح شده‌اند در گزارش حسابرسی آورده نمی‌شود. همچنین، میزان میانگین نسبت بدهی (Lev) نشان‌دهنده آن است که در حدود بیش از نیمی از دارایی‌های شرکت‌ها، از محل بدهی تأمین شده است. آماره‌های مربوط به متغیر سودآوری (ROA) حاکی از آن است که شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار به گونه میانگین سالانه در حدود ۱۳/۳ درصد کل دارایی‌های خود سود کسب می‌کنند. افزون بر این، میزان میانگین متغیر دارایی‌های نامشهود (Intang) نشان می‌دهد که دارایی‌های نامشهود شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار به طور میانگین در حدود ۱/۵ درصد از کل دارایی‌های آنها را تشکیل می‌دهد.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	آماره متغیر
۱/۰۹۴	۰/۸۴۶	۷	۰	ICW
۰/۰۹۸	۰/۱۱۲	۰/۳۵۵	۰	ETR
۰/۰۸۵	۰/۰۲۶	۰/۵۰۸	-۰/۲۷۹	BTD
۱/۲۹۹	۱۲/۷۹۳	۱۷/۸۱۱	۶/۸۵۳	Size
۰/۱۷۷	۰/۶۹۷	۱/۴۴۲	۰/۰۸۵	Lev
۰/۱۲۳	۰/۱۳۳	۰/۵۸۷	-۰/۳۲۳	ROA
۰/۰۳۶	۰/۰۱۵	۰/۵۰۵	۰	Intang

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۲- ایستایی (پایایی) متغیرهای پژوهش

به منظور اطمینان از غیرکاذب بودن مدل رگرسیونی به بررسی ایستایی متغیرهای پژوهش پرداخته شده است. نتایج حاصل از بررسی پایایی متغیرهای پژوهش با استفاده از این آزمون در جدول ۳ ارائه شده است. طبق اطلاعات این جدول، در کلیه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی سطح معناداری در آزمون‌های ریشه واحد لوین، لین و

چو، ایم، پسران و شین، دیکی فولر تعدیل شده و فیلیپس پرون کوچک‌تر از ۰/۰۵ است که نشان‌دهنده این است که متغیرها پایا هستند.

جدول ۳- نتایج حاصل از آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

متغیرها	آزمون لوین، لین و چو	آزمون ایم، پسران و شین	آزمون دیکی فولر تعدیل شده	آزمون فیلیپس پرون
	آماره آزمون (سطح معناداری)	آماره آزمون (سطح معناداری)	آماره آزمون (سطح معناداری)	آماره آزمون (سطح معناداری)
ICW	-۱۳/۱۹۲۲ (۰/۰۰۰۰)	-۷/۱۴۸۵ (۰/۰۰۰۰)	۲۶۸/۸۴۹ (۰/۰۰۰۰)	۳۱۸/۸۱۱ (۰/۰۰۰۰)
ETR	-۱۷/۰۰۸۴ (۰/۰۰۰۰)	-۶/۱۴۴۰ (۰/۰۰۰۰)	۲۸۲/۲۰۴ (۰/۰۰۰۰)	۳۰۰/۸۸۲ (۰/۰۰۰۰)
BTD	-۱۸/۱۹۹۵ (۰/۰۰۰۰)	-۹/۱۱۷۹ (۰/۰۰۰۰)	۳۶۲/۹۹۴ (۰/۰۰۰۰)	۳۷۴/۱۷۱ (۰/۰۰۰۰)
Size	-۲۹/۰۲۰۷ (۰/۰۰۰۰)	-۱۵/۲۳۱۱ (۰/۰۰۰۰)	۵۲۱/۳۱۱ (۰/۰۰۰۰)	۶۲۲/۳۱۵ (۰/۰۰۰۰)
Lev	-۲۹/۳۳۰۵ (۰/۰۰۰۰)	-۱۴/۷۵۵۰ (۰/۰۰۰۰)	۵۰۱/۳۱۰ (۰/۰۰۰۰)	۶۰۰/۹۵۰ (۰/۰۰۰۰)
ROA	-۱۰/۴۰۹۳ (۰/۰۰۰۰)	-۲/۷۷۵۴ (۰/۰۰۰۲۸)	۲۱۳/۴۱۷ (۰/۰۰۰۰۸)	۱۹۹/۷۲۰ (۰/۰۰۰۵۷)
Intang	-۱۷/۴۸۴۰ (۰/۰۰۰۰)	-۹/۰۰۵۰ (۰/۰۰۰۰)	۳۴۴/۰۱۴ (۰/۰۰۰۰)	۴۰۵/۵۹۴ (۰/۰۰۰۰)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳-۴- آمار استنباطی

در این بخش نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌گردد. جدول ۴ نتایج مرتبط با آزمون فرضیه اول را نشان می‌دهند. طبق اطلاعات این جدول، نتایج آزمون چاو نشان‌دهنده آن است که از بین مدل داده‌های تلفیقی و تابلویی، برای آزمون این مدل باید از مدل داده‌های تلفیقی استفاده کرد. مقدار آماره F مندرج در جدول ۴، در سطح کلیه شرکت‌ها که برابر با ۱۱/۰۴۶۵ است، بیانگر معنادار بودن مدل در سطح ۹۵ درصد است. افزون بر این، با توجه به مقدار آماره دوربین واتسون ارائه شده در جدول ۴ در سطح کلیه شرکت‌ها که برابر با ۱/۶۲۷۸ است، وجود خود همبستگی سریالی را در اجزای اخلاص رگرسیون رد می‌کند. مقدار R^2_{adj} برابر با ۰/۰۶۲۱ است؛ بنابراین،

با توجه به این مقدار می‌توان ۶/۲۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی پیش‌بینی کرد.

جدول ۴- خلاصه نتایج آماری فرضیه اول

متغیر وابسته: نرخ مؤثر مالیاتی				
متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۲۱۳۵	۰/۰۳۷۸	۵/۶۴۷۳	۰/۰۰۰۰
ICW	-۰/۰۱۶۳	۰/۰۰۳۱	-۵/۱۴۲۴	۰/۰۰۰۰
Size	-۰/۰۰۸۵	۰/۰۰۲۶	-۳/۱۹۶۷	۰/۰۰۱۴
Lev	۰/۰۴۹۱	۰/۰۱۹۶	۲/۵۰۵۴	۰/۰۱۲۴
ROA	-۰/۰۷۹۴	۰/۰۲۸۱	-۲/۸۲۱۳	۰/۰۰۴۹
Intang	-۰/۰۸۷۰	۰/۰۹۵۶	-۰/۹۰۹۴	۰/۳۶۳۴
ضریب تعیین (R ²)	ضریب تعیین تعدیل شده (R ² _{adj})	آماره دوربین واتسون	آماره F	سطح معناداری
۰/۰۶۸۳	۰/۰۶۲۱	۱/۶۲۷۸	۱۱/۰۴۶۵	۰/۰۰۰۰
آزمون چاو		۱/۰۳۶۶	سطح معناداری	۰/۴۰۸۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۴ ضرایب مربوط به مدل رگرسیونی مورد استفاده و سطح معناداری مربوط برای آزمون فرضیه اول را نیز نشان می‌دهد. طبق یافته‌های مندرج در این جدول، سطح معناداری مربوط به متغیر ضعف کنترل‌های داخلی نشان‌دهنده آن است که بین ضعف کنترل‌های داخلی و نرخ مؤثر مالیاتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی^۱ و معناداری وجود دارد. در نتیجه نمی‌توان فرضیه اول پژوهش را رد کرد. همچنین، نتایج مرتبط با متغیرهای کنترلی نیز نشان می‌دهد که بین اندازه شرکت‌ها (Size) و سودآوری (ROA) با نرخ مؤثر مالیاتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، بین اهرم مالی (Lev) و نرخ مؤثر مالیاتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد اما رابطه بین دارایی‌های نامشهود (Intang) و نرخ مؤثر مالیاتی از لحاظ آماری معنادار نیست.

جدول ۵ نتایج مرتبط با آزمون فرضیه دوم را نشان می‌دهند. طبق اطلاعات این جدول، نتایج آزمون چاو نشان‌دهنده آن است که از بین مدل داده‌های تلفیقی و تابلویی، برای آزمون این مدل باید از مدل داده‌های تلفیقی استفاده کرد. مقدار آماره F مندرج در جدول ۵، در سطح کلیه شرکت‌ها که برابر با ۱۰/۳۳۹۳ است، بیانگر معنادار

^۱ لازم به ذکر است که نرخ مؤثر مالیاتی، معیار معکوس اجتناب مالیاتی است و لذا در تحلیل‌ها این رابطه باید به طور معکوس تحلیل گردد.

بودن مدل در سطح ۹۵ درصد است. افزون بر این، با توجه به مقدار آماره دوربین واتسون ارائه شده در جدول ۵ در سطح کلیه شرکت‌ها که برابر با ۱/۷۹۱۸ است، وجود خود همبستگی سریالی را در اجزای اخلاقی رگرسیون رد می‌کند. مقدار R^2_{adj} برابر با ۰/۰۵۸۱ است؛ بنابراین، با توجه به این مقدار می‌توان ۵/۸۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی پیش‌بینی کرد.

جدول ۵- خلاصه نتایج آماری فرضیه دوم

متغیر وابسته: تفاوت دفتری مالیات				
متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	-۰/۰۵۹۳	۰/۰۳۲۹	-۱/۸۰۰۶	۰/۰۷۲۲
ICW	۰/۰۰۸۶	۰/۰۰۲۷	۳/۱۳۷۴	۰/۰۰۱۸
Size	۰/۰۰۷۶	۰/۰۰۲۳	۳/۲۸۳۳	۰/۰۰۱۱
Lev	-۰/۰۴۷۴	۰/۰۱۷۱	-۲/۷۷۲۱	۰/۰۰۵۷
ROA	۰/۰۷۷۱	۰/۰۲۴۵	۳/۱۴۰۷	۰/۰۰۱۸
Intang	۰/۲۳۴۴	۰/۰۸۳۴	۲/۸۰۸۵	۰/۰۰۵۱
ضریب تعیین (R^2)	ضریب تعیین تعدیل شده (R^2_{adj})	آماره دوربین واتسون	آماره F	سطح معناداری
۰/۰۶۴۴	۰/۰۵۸۱	۱/۷۹۱۸	۱۰/۳۳۹۳	۰/۰۰۰۰
آزمون چاو		۱/۰۱۵۵	سطح معناداری	۰/۴۲۵۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵ ضرایب مربوط به مدل رگرسیونی مورد استفاده و سطح معناداری مربوط برای آزمون فرضیه دوم را نیز نشان می‌دهد. طبق یافته‌های مندرج در این جدول، سطح معناداری مربوط به متغیر ضعف کنترل‌های داخلی نشان‌دهنده آن است که بین ضعف کنترل‌های داخلی و تفاوت دفتری مالیات در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در نتیجه نمی‌توان فرضیه دوم پژوهش را رد کرد. همچنین، نتایج مرتبط با متغیرهای کنترلی نیز نشان می‌دهد که بین اندازه شرکت‌ها (Size)، سودآوری (ROA) و دارایی‌های نامشهود (Intang) با تفاوت دفتری مالیات در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین اهرم مالی (Lev) و تفاوت دفتری مالیات در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

جدول ۶ نتایج آزمون لون و آزمون کلموگروف اسمیرنوف را برای بررسی فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این جدول، با توجه به سطح معناداری مقدار محاسبه شده لون برای هر دو متغیر که از ۵ درصد بزرگ‌تر است، مشکلی در خصوص همگن بودن واریانس‌ها وجود ندارد. افزون بر این، سطح معناداری

مربوط به آماره کلموگروف اسمیرنوف نشان‌دهنده آن است که داده‌های مورد استفاده در این پژوهش (متغیرهای نرخ مؤثر مالیاتی و تفاوت دفتری مالیات) نرمال هستند.

جدول ۶- نتایج آزمون لون و آزمون کلموگروف اسمیرنوف

سطح معناداری	Df2	Df1	آماره F	آزمون لون
۰/۰۸۴	۷۵۸	۱	۲/۵۲۸	نرخ مؤثر مالیاتی
۰/۵۱۷	۷۵۶	۱	۰/۴۲۰	تفاوت دفتری مالیات
سطح معناداری		آماره z		آزمون کلموگروف اسمیرنوف
۰/۲۵۴			۰/۴۸۰	نرخ مؤثر مالیاتی
۰/۴۳۹			۰/۱۴۰	تفاوت دفتری مالیات

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۷ نتایج آزمون تحلیل واریانس تک عاملی در مورد فرضیه سوم پژوهش آورده شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، تفاوت معناداری بین میزان نرخ مؤثر مالیاتی در شرکت‌هایی که دارای ضعف بالا در کنترل‌های داخلی هستند نسبت به سایر شرکت‌ها، وجود دارد. مقدار محاسبه شده توان آماری، حاکی از دقت آماری قابل قبول این پیش‌بینی است (حداکثر توان آماری ۱ است).

جدول ۷- نتایج تحلیل واریانس تک عاملی برای فرضیه سوم

توان آماری	اندازه اثر	سطح معناداری	آماره F	میانگین مجذورات	درجه آزادی	مجموع مجذورات	منابع تغییر
۰/۹۰۶	۰/۰۱۴	۰/۰۰۱	۱۰/۷۴۵	۰/۱۰۳	۱	۰/۱۰۳	آزمون
				۰/۰۱۰	۷۵۸	۷/۲۵۶	اثر اصلی گروه‌ها
					۷۵۹	۷/۳۵۹	خطای باقیمانده

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به متفاوت بودن میزان نرخ مؤثر مالیاتی در دو گروه شرکت‌هایی که دارای ضعف بالا در کنترل‌های داخلی بوده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها، نتایج مرتبط با آمار توصیفی نرخ مؤثر مالیاتی در این دو گروه از شرکت‌ها در جدول ۸ ارائه شده است. طبق اطلاعات این جدول شرکت‌هایی که دارای ضعف بیشتری در کنترل‌های داخلی هستند، دارای نرخ مؤثر مالیاتی کمتری بوده‌اند.

جدول ۸- نتایج آمار توصیفی نرخ مؤثر مالیاتی در دو گروه شرکت‌ها

شرکت‌های دارای	میانگین	انحراف معیار
ضعف کنترل‌های داخلی بالا	۰/۱۰۲	۰/۰۹۳
ضعف کنترل‌های داخلی پایین	۰/۱۲۵	۰/۱۰۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۹ نتایج آزمون تحلیل واریانس تک عاملی در مورد فرضیه چهارم پژوهش آورده شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، تفاوت معناداری بین میزان تفاوت دفتری مالیات در شرکت‌هایی که دارای ضعف بالا در کنترل‌های داخلی هستند نسبت به سایر شرکت‌ها، وجود ندارد.

جدول ۹- نتایج تحلیل واریانس تک عاملی برای فرضیه چهارم

منابع تغییر	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	اندازه اثر	توان آماری
آزمون	۰/۰۰۲	۱	۰/۰۰۲	۰/۲۷۱	۰/۶۰۳	۰/۰۰۰	۰/۰۸۲
اثر اصلی گروه‌ها	۵/۵۵۱	۷۵۶	۰/۰۰۷				
خطای باقیمانده	۵/۵۵۳	۷۵۷					

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در اکثر کشورها، بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات تأمین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورهای مختلف دنیا متفاوت است. با این حال، اجتناب و فرار مالیاتی در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه که برآورد شده، کمتر باشد؛ بنابراین، از جمله موضوعات بسیار مهم که در حال حاضر در اکثر پژوهش‌ها مورد توجه است، بحث اجتناب و فرار مالیاتی، نحوه اندازه‌گیری، عوامل مؤثر بر آن و نتایجی است که از آن حاصل می‌شود. در همین راستا، پژوهش حاضر نیز یکی از عوامل مؤثر بر این موضوع (ضعف کنترل‌های داخلی) را در ایران مورد مطالعه قرار داده است.

توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری فرضیه اول پژوهش نشان داد که بین ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌ها و نرخ مؤثر مالیاتی آنها رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنا که در شرکت‌هایی که ضعف کنترل‌های داخلی زیاد است، نرخ مؤثر مالیاتی آنها از میزان کمتری برخوردار است. به بیان دقیق‌تر، شرکت‌های دارای ضعف بیشتر در کنترل‌های داخلی بیشتر اقدام به فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌کنند. این یافته منطبق بر مبانی نظری پژوهش است. می‌توان این طور بیان کرد که یکی از ذینفعان شرکت‌ها، دولت می‌باشد. با این حال،

مدیران شرکت‌ها جهت تأمین رضایت سهامداران و همسویی منافع خود با آنان اقدام به ایجاد شرایطی می‌کنند که بتوانند میزان پرداخت‌های شرکت به سهامداران و خود را افزایش دهند. یکی از این اقدامات استفاده از محیط گزارشگری مناسب برای فعالیت‌های اجتناب مالیاتی است. لذا، از این دیدگاه مدیران از وجود ضعف کنترل‌های داخلی شرکت در راستای منافع سهامداران شرکت و خود استفاده کرده و میزان مالیات کمتری پرداخت می‌کنند. شواهد به دست آمده از فرضیه سوم پژوهش نیز مؤید همین ادعاست و نتایج تکمیلی در خصوص یافته‌های منتج از فرضیه اول را نشان می‌دهد. در خصوص مقایسه این یافته‌ها با شواهد موجود در پژوهش پیشین‌های می‌توان گفت که با نتایج پژوهش باوئر (۲۰۱۶) مطابقت کامل دارد.

فرضیه دوم پژوهش نشان داد که بین ضعف کنترل‌های داخلی و تفاوت دفتری مالیات رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این فرضیه نیز حکایت از میزان اجتناب مالیاتی بیشتر در شرکت‌های دارای نقاط ضعف بیشتر در کنترل‌های داخلی است. این یافته نیز مطابق با مبانی نظری پژوهش و توجیه آن مشابه با فرضیه قبل است. به لحاظ مقایسه تجربی نیز گفتنی است که این نتیجه با شواهد موجود در پژوهش باو (۲۰۱۶) همسویی دارد. با این حال، شواهد تکمیلی به دست آمده از فرضیه چهارم پژوهش این یافته را تأیید نمی‌کند؛ به بیان دقیق‌تر، فرضیه چهارم پژوهش نشان داد که تفاوت معناداری بین میزان تفاوت دفتری مالیات در شرکت‌های دارای ضعف بالا در کنترل‌های داخلی نسبت به سایر شرکت‌ها وجود ندارد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که کنترل‌های داخلی شرکت‌ها و ضعف‌های آن می‌تواند نقش مهمی در سیاست‌ها و تصمیم‌گیری‌های مالیاتی شرکت‌ها ایفا کند؛ به عبارت دیگر، شواهد به دست آمده حکایت از پیامدهای مهم حاکمیت داخلی در بحث اجتناب مالیاتی برای سرمایه‌گذاران در زمینه جریان‌های نقدی دارد.

پیشنهاد‌های ناشی از یافته‌های پژوهش عبارت است از:

- ۱) بر اساس نتایج به دست آمده از فرضیه‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود که سازمان امور مالیاتی شرکت‌ها را وادار به طراحی و بکارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش کند. همچنین، در رسیدگی‌های خود به بندهای شرط مربوط به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در گزارش حسابرسی به عنوان عاملی مؤثر بر میزان نگرش شرکت نسبت به فعالیت‌های اجتناب مالیاتی توجه کنند.
- ۲) با توجه به این که پرداخت مالیات به توزیع عادلانه ثروت در جامعه کمک می‌کند و یکی از اهداف اصلی دولت‌ها نیز دستیابی به چنین مهمی می‌باشد، به سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود که شرکت‌ها را ملزم به گزارش دوره‌ای کنترل‌های داخلی، نقاط ضعف و قوت آن و راه‌های صورت پذیرفته برای برطرف کردن نقاط ضعف خود کند.

فهرست منابع

- جامعی، رضا، زهره کولی‌وند و نیلوفر محمدی کلاره، (۱۳۹۹)، "بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر ارتباطات سیاسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۱۲، شماره ۲، صص ۹۹-۱۱۴.
- حاجیه‌ها، زهره و سهیلا محمدحسین‌نژاد، (۱۳۹۴)، "عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۱۱۹-۱۳۷.
- حسنی الفار، مسعود و صابر شعری آناقیز، (۱۳۹۶)، "بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی"، مجله دانش حسابداری، دوره هشتم، شماره ۱، صص ۱۰۷-۱۳۴.
- خاتمی، زینت و سیدمحمدرضا مسعودیان، (۱۳۹۸)، "تأثیر ارتباط اجتناب مالیاتی بر رابطه محدودیت مالی با عملکرد شرکت‌ها"، پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، شماره ۷، صص ۲۱-۳۴.
- خانی، عبدالله، کریم ایمانی و مهنام ملایی، (۱۳۹۲)، "بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، دانش حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۵۱، صص ۶۱-۷۸.
- خواجهی، شکراله و امیر سروستانی، (۱۳۹۶)، "اجتناب مالیاتی و نظریه نمایندگی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران"، حسابداری مدیریت، سال دهم، شماره ۳۴، صص ۱۵-۲۸.
- خواجهی، شکراله و محمد کیامهر، (۱۳۹۴)، "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۶، صص ۸۷-۱۰۸.
- ستایش، محمدحسین و فهیمه ابراهیمی، (۱۴۰۰)، "رابطه جانشینی میزان استفاده از اهرم مالی در ساختار سرمایه و اجتناب مالیاتی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۴۹، صص ۵۳-۷۲.
- علوی، سیدمصطفی و کریم قادرزاده، (۱۴۰۰)، "اجتناب مالیاتی: مسئولیت اجتماعی و نقش تعدیل‌گر مالکیت خانوادگی"، دانش حسابداری، زیر چاپ.
- غلامی کیان، علیرضا و محسن فقیه، (۱۳۹۶)، "تأثیر اجتناب مالیاتی بر قدرت پیش‌بینی سود (مطالعه موردی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۳، صص ۲۲۷-۲۴۴.
- فخاری، حسین و سعید طهماسبی خورنه، (۱۳۹۵)، "بررسی رابطه متقابل اجتناب مالیاتی و کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌ها با استفاده از سیستم معادلات همزمان (3SIs)"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۲، صص ۱۲۵-۱۴۴.
- فرزدقی، سولماز، سینا خردیار، محمدی‌نوده و محمود صمدی لرگانی، (۱۳۹۹)، "بررسی تأثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی بر رابطه‌ی بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی"، حسابداری مدیریت، دوره ۱۳، شماره ۴۶، صص ۷۱-۸۶.
- کاویانی، مریم، (۱۳۹۴)، "نگاهی به چالش‌های گزارشگری کنترل‌های داخلی در ایران"، مجله حسابرس، شماره ۷۸، صص ۴۲-۵۰.

کرمی، غلامرضا، امیر فیروزنیا و حمید کلهرنیا، (۱۳۹۹)، "اهمیت کیفیت محیط اطلاعات داخلی در اجتناب مالیاتی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۵، صص ۴۷-۷۹.
 نمازی، محمد و حسن اسماعیل‌پور، (۱۳۹۹)، "تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی"، دانش حسابداری، دوره ۱۱، شماره ۱، صص ۱-۳۳.
 نمازی، محمد، (۱۳۸۲)، "نقش پژوهش‌های کیفی در علوم انسانی"، مجله جغرافیا و توسعه، شماره ۱، صص ۶۳-۸۷.

- Bauer, A.M. (2016), "Tax Avoidance and the Implications of Weak Internal Controls", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 33, No. 2, PP. 449-486.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. and T. Shevlin (2010), "Are Family Firms more Tax Aggressive than Non-family Firms?", *Journal of Financial Economics*, Vol. 95, PP. 41-61.
- COSO (2011), "Internal Control—Integrated Framework", Available online at: <http://www.coso.org/ic-integratedframework-summary.htm>.
- Crocker, K. and J. Slemrod (2005), "Corporate Tax Evasion with Agency Costs", *Journal of Public Economics*, Vol. 89, No. 9, PP. 1593-610.
- Deloitte Development LLC (Deloitte) (2011), "Material Weakness and Restatements: Is Tax still in the Hot Seat?", Available online at http://www.deloitte.com/view/en_us/us/
- Desai, M. and D. Dharmapala (2006), "Corporate Tax Avoidance and High-powered Incentives", *Journal of Financial Economics*, Vol. 84, PP. 591-623.
- Dhawan, A., Ma, L. and M.H. Kim (2020), "Effect of Corporate Tax Avoidance Activities on Firm Bankruptcy Risk", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 16, No. 2, PP. 154-173.
- Frank, M., Lynch, L. and S. Rego (2009), "Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting", *The Accounting Review*, Vol. 84, PP. 467-496.
- García-Meca, E., Ramón-Llorens, M., Martínez-Ferrero, J. (2021), "Are Narcissistic CEOs more Tax Aggressive? The Moderating Role of Internal Audit Committees", *Journal of Business Research*, Vol. 129, PP. 223-235.
- Gupta, S. and K. Newberry (1997), "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.
- Jensen, M.C. and W.H. Meckling (1976), "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 4, PP. 305-60.
- Kim, J., Li, Y. and L. Zhang (2011), "Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-Level Analysis", *Journal of Financial Economics*, Vol. 100, No. 3, PP. 639-62.
- Kim, K.A. and P. Limpaphayom (1998), "Taxes and Firm Size in Pacific-basin Emerging Economies", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 7, No. 1, PP. 47-63.
- Kovermann, J. and M. Wendt (2019), "Tax Avoidance in Family Firms: Evidence from Large Private Firms", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 15, No. 2, PP. 145-157.
- Monzur Hasan, M., Lobo, G. J. and B. Qiu (2021), "Organizational Capital, Corporate Tax Avoidance, and Firm Value", *Journal of Corporate Finance*, Vol. 70, PP. 21-38.
- Rego, S. and R.J. Wilson (2012), "Equity Risk Incentives and Corporate Tax Aggressiveness", *Journal of Accounting Research*, Vol. 50, No. 3, PP. 775-809.
- Tang, T.Y.H. (2020), "A Review of Tax Avoidance in China", *China Journal of Accounting Research*, Vol. 13, No. 4, PP. 327-338.

- Wilson, R.J. (2009), "An Examination of Corporate Tax Shelter Participants", *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 3, PP. 969-99.
- Yuan, G., McIver, R. and M. Burrow (2012), "Corporate Income Tax Aggressiveness in China: Regulatory Environment and Ownership Impact", *Journal of Business Management*, Vol. 5, PP. 144-160.
- Zimmerman, J.L. (1983), "Taxes and Firm Size", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 5, PP. 119-149.

Doi: [10.30495/jdaa.2022.691736](https://doi.org/10.30495/jdaa.2022.691736)

The Relationship between Tax Avoidance and Internal Control Weaknesses

Shokrolah Khajavi¹
GholamReza Rezaei²
Leila Fani³

Received: 01/ January /2021 Accepted: 06/ March /2022

Abstract

The purpose of this paper is to study the effects of internal control weaknesses on tax avoidance for the companies listed in Tehran Stock Exchange (TSE). Hence, an attempt will be made to answer the following question: "Is there a significant relationship between internal control weaknesses and firms' tax avoidance?" The research population composes of total companies listed in the TSE and statistical sample composes of 76 companies. The regression and analysis of variance with SPSS-22 and Eviews-9 software is used for testing hypothesis of the research. The results suggest that there is a positive relationship between internal control weaknesses and firms' tax avoidance. Also, the results showed that the effective tax rate is low for companies with high weaknesses in internal controls, but this does not apply to book tax differences.

Keywords: Tax Avoidance, Internal Control Weaknesses, Effective Tax Rate.

1 Department of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran. Corresponding Author. shkajavi@rose.shirazu.ac.ir

2 Department of Accounting, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran. rezaac.1990@acc.usb.ac.ir

3 Department of Accounting, Marvdasht Branch, Islamic Azad University, Marvdasht, Iran.

E-mail: fani.monir@gmail.com