

نقش کیفیت محیط اطلاعات داخلی در کاهش ریسک مالیاتی شرکت‌ها

محمدعلی ساری^۱، حسین اعتمادی^۲، سحر سپاسی^۳

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

۲- استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

۳- دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۲/۳۰

تاریخ ارسال: ۱۳۹۷/۱۲/۶

چکیده

مطابق دیدگاه اطلاعاتی، کارکرد اصلی حسابداری، ارائه اطلاعات و در نتیجه کاهش عدم اطمینان است. براین اساس، محیط اطلاعات داخلی با کیفیت، به دلیل تسهیل هماهنگ‌سازی طرح‌ریزی مالیاتی بین بخش‌های مختلف شرکت و ارائه مستندات به مقامات مالیاتی، ریسک نکول مالیات ابرازی توسط ممیزان مالیاتی را کاهش می‌دهد. هدف این پژوهش، بررسی تاثیر کیفیت محیط اطلاعات داخلی بر کاهش ریسک مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای این منظور تفاوت مالیات قطعی با ابرازی شرکت‌ها به واسطه عدم اطمینان نسبت به تایید مالیات ابرازی، به عنوان ریسک مالیاتی در نظر گرفته شده است. یافته‌های پژوهش با استفاده از اطلاعات ۱۳۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ نشان می‌دهد که عدم اطمینان محیطی، ریسک مالیاتی را افزایش می‌دهد. همچنین کیفیت سود، دقت برآورد سود، کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی ریسک مالیاتی را کاهش می‌دهد. کیفیت راهبری شرکتی نیز به عنوان مکانیزم نظارتی محیط داخلی بر کاهش ریسک مالیاتی موثر است. این یافته‌ها بیانگر اهمیت شرایط محیطی، فرایند اندازه‌گیری، گزارشگری مالی و نظارت داخلی بر ریسک مالیاتی می‌باشد. از طرفی، در شرکت‌های با نرخ موثر مالیات کمتر، ریسک مالیاتی بالاتر است. همچنین محافظه‌کاری و بازده دارایی‌ها تاثیری بر ریسک مالیاتی ندارد. افزون بر این، در شرکت‌های بزرگ‌تر ریسک مالیاتی بیشتر بوده و اهرم مالی نیز ریسک مالیاتی را افزایش می‌دهد. یافته‌های این پژوهش شواهد جدیدی درباره اثرگذاری کیفیت محیط اطلاعات داخلی بر پیامدهای طرح‌ریزی مالیاتی فراهم می‌نماید. این یافته‌ها می‌تواند در ارزیابی ریسک مالیاتی شرکت‌ها بر اساس کیفیت محیط اطلاعات داخلی مفید باشد.



واژه‌های کلیدی: عدم اطمینان، طرح‌ریزی مالیات، اجتناب مالیاتی، نرخ موثر مالیات، مدیریت.

۱- مقدمه

مالیات، یکی از مهمترین منابع درآمدی دولت‌ها به شمار می‌آید. افزایش درآمد مالیاتی دولت‌ها، توانایی خدمت رسانی اجتماعی را تقویت نموده و به تحقق اهداف دولت‌ها کمک فراوانی می‌کند. ازاین‌رو، دولت‌ها، همواره به دنبال افزایش درآمد مالیاتی هستند. ازطرفی، شرکت‌ها که سهم قابل ملاحظه‌ای در مالیات پرداختی دارند، با اتخاذ تدابیر متعددی سعی دارند که مالیات کمتری را بپردازند. بسیاری از شرکت‌های آمریکایی در اجتناب مالیاتی، ماهر شده‌اند. شرکت‌هایی مثل جنرال الکتریک و ماریوت به خاطر نرخ موثر مالیاتی کم و ثابت خود شناخته شده هستند. به عنوان مثال ماریوت، در سال ۲۰۰۲ نرخ موثر مالیاتی خود را ۶.۸٪ گزارش نموده درحالی‌که چنانچه مالیات آن براساس نرخ قانونی ۳۵٪ محاسبه می‌شد، مبلغ مالیات در صورتهای مالی به جای ۳۲ میلیون دلار، ۱۶۴.۹ دلار گزارش می‌شد. نرخ موثر مالیاتی این شرکت در سال‌های ۲۰۰۳ و ۲۰۰۴ نیز به ترتیب ۸.۸۱٪ و ۱۵.۲۹٪ گزارش گردیده است [۲۹، ص ۷۰۴]. اگر چه این فقط یک نمونه از افراطی‌ترین حالت کمینه سازی نرخ موثر مالیاتی است اما این سوال را در ذهن ایجاد می‌کند که آیا کمینه‌سازی مالیات، بدون اختلاف نظر مودیان و مقامات مالیاتی بوده یا اینکه به واسطه این اختلاف نظر، مودیان همواره نسبت به تایید مالیات ابرازی خود، عدم اطمینان دارند. ازطرفی، کیفیت محیط اطلاعات داخلی تا چه اندازه می‌تواند در کاهش این عدم اطمینان موثر باشد.

برطبق تئوری طرح‌ریزی مالیاتی هافمن^۱ [۲۳، ص ۲۷۴]، طرح‌ریزی مالیاتی به دنبال دستکاری وجه نقدی است که به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌شود. فعالیت‌های طرح‌ریزی مالیاتی در صورتی مطلوب خواهد بود که بدون به خطر انداختن سود حسابداری، سود مشمول مالیات را کاهش یا به حداقل برساند. تئوری یاد شده، بر این واقعیت استوار است که بر اساس آن سود مشمول مالیات، جایگزین سود حسابداری شود. در این حالت عدم اطمینان نسبت به تایید مبلغ مالیات ابرازی به حداقل می‌رسد. براساس دیدگاه هافمن [۲۳، ص ۲۷۵]، بر فعالیت‌های کاهنده سود مشمول مالیاتی تاکید می‌شود که مقامات مالیات و مودیان مالیاتی در

مورد آن اختلاف نظری ندارند. در نتیجه بر طبق این تئوری ارتباط مثبت بین فعالیت‌های طرح‌ریزی مالیاتی و عملکرد شرکت تأیید می‌شود. با توجه به نقش اصلی حسابداری در دیدگاه اطلاعاتی، کیفیت اطلاعات حسابداری نقش مهمی در کمینه‌سازی عدم اطمینان دارد. بنابراین، برای از بین بردن اختلاف مالیاتی، توجه به نقش کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت ضرورتی انکارناپذیر است.

علیرغم انجام پژوهش‌های متعدد در مورد اجتناب مالیاتی و ارائه شواهدی درخصوص پایین‌تر بودن نرخ موثر مالیاتی شرکت‌ها در مقایسه با نرخ قانونی ([۲۹] و [۳۳]) و اختلاف مالیاتی مودیان با مقامات مالیاتی ([۳۲])، لیکن تاثیر کیفیت محیط اطلاعات داخلی در کاهش عدم اطمینان مالیاتی مورد توجه قرار نگرفته است. از این رو، بررسی نقش کیفیت محیط اطلاعات داخلی با توجه به شواهد موجود در باره اجتناب مالیاتی شرکت‌ها اهمیت بیشتری می‌یابد. هدف اصلی این پژوهش، مطالعه تاثیر کیفیت محیط اطلاعات داخلی بر ریسک مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. یافته‌های این پژوهش می‌تواند مقامات مالیاتی را در ارزیابی ریسک مالیاتی شرکت‌ها براساس مولفه‌های کیفیت محیط اطلاعات داخلی یاری رساند. همچنین مودیان مالیاتی براساس یافته‌های این پژوهش می‌توانند با بهبود کیفیت محیط اطلاعات داخلی، ریسک مالیاتی را بهبود بخشند.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت، منجر به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریتی می‌شود [۱۲]. یکی از تصمیمات مهم مدیریتی، طرح‌ریزی مالیاتی است. از این رو، اطلاعات داخلی با کیفیت می‌تواند کیفیت تصمیمات مرتبط با مالیات را افزایش دهد. براساس نظر گلمور و لابرو^۲ [۸، ص ۱۵۱]، نیز درک رفتارهای مالیاتی شرکت، مستلزم در نظر گرفتن نقش کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت است. آنها کیفیت اطلاعات داخلی را قابلیت دسترسی، مفید بودن، قابلیت اطمینان، صحت و دقت، کمیت و میزان علامت‌دهی اطلاعات در یک سازمان تعریف کرده‌اند. محیط اطلاعات داخلی با کیفیت، با یک سازوکار راهبری قدرتمند، اثرات مخرب محیطی را پایش نموده، و با ارائه اطلاعات دقیق، درست، شفاف و به هنگام برای تصمیم‌گیری، به تصمیم‌گیری‌هایی درست

و با حداقل انحراف، عاری از خطا و اشتباه کمک می‌کند. در چنین شرایطی عدم اطمینان نسبت به پیامدهای تصمیم‌گیری کاهش یافته و ریسک ناشی از تصمیم‌گیری کاهش می‌یابد. تئوری تصمیم^۳ بیانگر این واقعیت است که کیفیت اطلاعات برای تصمیم‌گیری، به تاثیر آنها بر کیفیت تصمیم‌گیری‌ها و پیامدهای حاصل از تصمیم‌گیری استوار است. لذا انتظار می‌رود کیفیت محیط اطلاعات داخلی بر عدم اطمینان نسبت به پیامدهای تصمیم‌گیری‌های طرح‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها موثر باشد. بدون اطلاعات با کیفیت، فرصت‌های کاهش مالیات نادیده گرفته می‌شود و هماهنگی طرح‌ریزی مالیاتی در میان قسمت‌های مختلف شرکت دشوار می‌گردد. در چنین شرایطی اختلاف مودیان با میزان مالیاتی بیشتر شده که با ایجاد عدم اطمینان نسبت به تایید مالیات اظهار شده توسط شرکت، ریسک مالیاتی افزایش می‌یابد.

۲-۱- ریسک مالیاتی

اصطلاح «ریسک»، به عنوان پراکندگی تعریف می‌شود که در میزان عدم اطمینان نسبت به آینده نمود پیدا می‌کند [۹، ص ۱۱۴]. نیومن^۴ و همکاران [۳۰] این مفهوم را به ریسک مالیاتی شرکت مرتبط ساخته و بیان می‌کنند: «ریسک مالیاتی، به پتانسیلی که یک فعالیت یا عمل، باعث ایجاد تفاوت بین مبلغ مالیات قطعی با مبلغ برآوردی اولیه می‌شود، اشاره دارد [۳۰، ص ۶]». عدم اطمینان، در حسابداری دارای جایگاه ویژه‌ای است؛ چرا که اولاً عدم اطمینان مشکل ذاتی همه تصمیم‌گیری‌هاست و ثانیاً اصل بنیادی و نیاز اصلی جستجوی اطلاعات، وجود عدم اطمینان می‌باشد [۲۲، ص ۹۱]. در این پژوهش، به پیروی از نیومن و همکاران [۳۰]، تفاوت مالیات قطعی با ابرازی شرکت‌ها به واسطه عدم اطمینان نسبت به پرداخت مالیات در آینده، به عنوان ریسک مالیاتی در نظر گرفته شده است.

۲-۲- مولفه های کیفیت محیط اطلاعات داخلی

مطابق دیدگاه اطلاعاتی، کارکرد اصلی حسابداری، ارائه اطلاعات و در نتیجه کاهش عدم اطمینان است. لذا آنچه میزان کیفیت داده های حسابداری را تعیین می‌کند توان داده‌های حسابداری در کاهش عدم اطمینان است [۲۲، ص ۹۱]. پژوهش‌های زیادی در حوزه کیفیت اطلاعات حسابداری

صورت گرفته است. به عنوان نمونه جیولی^۵ و همکاران [۲۱]، با اعتراف به این که درک مفهوم کیفیت کاملاً دشوار است و ادبیات موجود تعریف شفافی از کیفیت در اختیار قرار نمی‌دهند، بیان می‌کند که معیاری واحد برای پوشش همه ابعاد کیفیت وجود ندارد و لذا در مطالعه خود از چندین معیار شامل پایداری، خطای برآورد اقلام تعهدی و مدیریت سود به عنوان معیارهای کیفیت استفاده نموده است. آکینز^۶ و همکاران [۲] نیز با اشاره به این مطلب که معیارهای منتخب ایشان در پژوهش‌های مشابه اخیر در حوزه هزینه سرمایه استفاده شده است، معیارهای کیفیت اقلام تعهدی و عدم هموارسازی سود را برای اندازه‌گیری کیفیت به کار برده‌اند. در این پژوهش، با مطالعه پژوهش‌های حوزه کیفیت اطلاعات از جمله [۱۳]، [۱۸]، [۲۲] و [۱]، کیفیت محیط اطلاعات داخلی حول چهار محور مرتبط با ویژگی‌های محیط، اندازه‌گیری عملکرد، گزارشگری مالی و نظارت محیطی در ادامه بحث شده است.

۲-۱-۲- عدم اطمینان محیطی

پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که شرایط عدم اطمینان به عنوان یک ویژگی مهم محیط همواره یک متغیر کلیدی در مطالعه سازمان قلمداد شده است [۱۶]. عدم اطمینان محیطی به تغییرپذیری یا تنوع فعالیت‌های محیطی مرتبط با عملیات سازمان مانند عدم پیش‌بینی‌پذیری رفتار مشتریان، فروشندگان مواد اولیه، رقبا و گروه‌های نظارتی اشاره دارد؛ به نحوی که به دلیل تغییرات مداوم، احتمالی برای این تغییرات، قابل حدس نیست [۱۱]. در بین عوامل یاد شده، قابل پیش‌بینی نبودن رفتار مشتریان، مهمترین عامل به‌شمار می‌آید. از آنجا که مهمترین رابطه شرکت‌ها با مشتریان در درآمد فروش نمود می‌یابد، لذا یکی از معیارهای اندازه‌گیری قابل پیش‌بینی نبودن رفتار مشتریان، تغییرات درآمد فروش است. در پژوهش گوش و اهلسن^۷ [۲۰]، نیز به پیروی از دچو^۸ [۱۳]، ضریب تغییرات درآمد فروش برای اندازه‌گیری عدم اطمینان محیطی به کار رفته است. دچو [۱۳]، به بررسی اقلام تعهدی و وضعیت شرکت (مطمئن در مقابل نامطمئن) از نقطه‌نظر عملیات داخلی شرکت (از جمله نیازهای سرمایه در گردش و فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تامین مالی) پرداخته است. اما گوش و اهلسن [۲۰]، بر پاسخ مدیران به محیط بیرونی تمرکز نموده و رابطه عدم اطمینان محیط بیرونی با استفاده مدیران از

اقدام تعهدی اختیاری را بررسی نموده‌اند. قائمی و همکاران [۱۹] نیز در پژوهشی شبیه گوش و اهلسن [۲۰] رابطه مثبت بین عدم اطمینان محیط فعالیت شرکت با سطح اقدام تعهدی اختیاری و نوسان در سود مدیریت نشده را نشان داده‌اند.

طبق نظر چیلد^۹ [۱۱]، محیط، محدودیت‌های قابل توجهی بر شرکت است که روش‌های مدیریتی متفاوتی را ایجاد می‌کند؛ و مدیران هنگام تعیین استراتژی‌ها و طرح ریزی‌ها باید درباره تاثیر احتمالی عوامل محیطی بر روابط علی و معلولی تأمل کنند. یافته‌های پژوهش‌های [۱۳]، [۲۰] و [۱۹] نیز تاثیر گذاری عدم اطمینان محیطی به عنوان یکی از عوامل کیفیت محیط اطلاعاتی بر طرح‌ریزی مدیران در گزارش عملکرد شرکت را به صورت تجربی تایید می‌کند.

۲-۲-۲- مدیریت سود و انحراف پیش‌بینی سود به عنوان شاخص عملکرد

سود، مهمترین اطلاعات اندازه‌گیری شده در سیستم حسابداری است. بر این اساس اندازه گیری صحیح سود بدون دستکاری توسط مدیران یکی از شاخصه های کیفیت محیط اطلاعات داخلی است. تعاریف متعددی از مدیریت سود ارائه شده است. برخی از پژوهشگران، مدیریت سود را تلاش مدیریت جهت کاهش تغییرات غیر عادی سود در قالب اصول حسابداری تعریف می‌کنند [۸]. دی‌جورج و زکاسر^{۱۰} [۱۴]، مدیریت سود را نوعی دستکاری مصنوعی سود توسط مدیریت برای رسیدن به سطح مورد انتظار سود تعریف می‌کنند. از طرفی، پراکندگی و خطای پیش بینی سود، عدم دقت مدیران یا میزان پراکندگی در برآورد عملکرد آتی شرکت را نشان می‌دهد.

بسیاری از مطالعاتی که افزایش در تفاوت مالیات دفتری را بررسی نموده به نقش مدیریت سود دفتری به عنوان یک عامل موثر در ایجاد این تفاوت اشاره داشته‌اند. به طور خاص، دسای^{۱۱} [۱۵] یافت که افزایش در تفاوت مالیات دفتری، منطبق با افزایش فعالیت‌های سپر سازی مالیاتی در اواخر دهه ۱۹۹۰ بوده است. اما این تفاوت، تا حدودی به واسطه افزایش در دارایی‌های استهلاک‌پذیر، عملیات خارجی، اختیار خرید سهام توسط کارکنان و فعالیت‌های مدیریت سود نیز بوده است. سایر پژوهش‌ها از جمله میبری^{۱۲} و همکاران [۲۷] نیز مدیریت سود را به عنوان یک منبع اصلی برای تفاوت‌های مالیات دفتری تلقی نموده‌اند. میبری و همکاران [۲۷]، در پژوهشی به بررسی رابطه هموار سازی سود مشمول مالیات، اجتناب مالیاتی

و محتوای اطلاعاتی آن پرداخته‌اند. آنها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌ها با سود مشمول مالیات هموارتر، از نتایج اجتناب مالیاتی آتی مطلوبی برخوردار هستند. بر اساس این یافته، می‌توان گفت مدیران، سود مشمول مالیات را برای دستیابی به اهداف خاص مالیاتی هموارسازی می‌کنند.

۲-۳- کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی

سیستم گزارشگری مالی، به عنوان مهمترین زیرسیستم اطلاعاتی شرکت، نقش بی بدیلی را در کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت ایفا می‌کند. کیفیت گزارشگری مالی و سیاست‌های افشای اطلاعات یکی از جنبه‌های مهم محیط اطلاعاتی شرکت‌ها بوده که سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در نظارت بر عملکرد مالی و عملیاتی شرکت یاری رسانده و به تصمیم‌گیری‌های آگاهانه مبتنی بر صورت‌های مالی و سایر موارد افشا منجر می‌شود. علیرغم اینکه واژه «شفافیت» در گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری کاربرد فراوانی دارد، اما تعریف مشترک مورد پذیرش عموم از آن به‌عمل نیامده است. به عنوان نمونه، آکسا و آرمن^{۱۲} [۳]، شفافیت را به‌موقع بودن و کفایت افشای کارکردهای مالی و عملیاتی شرکت می‌دانند.

شفافیت اطلاعات، امکان تصمیم‌گیری آگاهانه و پاسخگویی در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع را فراهم نموده و از این‌رو، موجب محاسبه دقیق و صحیح مالیات می‌شود. پلسکو^{۱۴} [۳۱] می‌زانی که در یک سیستم مالیاتی، رفتارهای اختیاری برای مقاصد گزارشگری مالی به‌کار رفته را برآورد نموده است. فرانک^{۱۵} و همکاران [۱۷] نیز به بررسی تهور گزارشگری مالیاتی و مالی پرداخته‌اند. این دو پژوهش، تفاوت ظریفی با یکدیگر دارند. پلسکو [۳۱] با استفاده از اطلاعات بازده و مالیات صورتهای مالی شرکت‌های آمریکایی، «اقدام تعهدی اختیاری دفتری» و «اقدام تعهدی اختیاری مالیاتی» را برآورد و ارتباط بین این دو معیار را به تفکیک صنایع، وضعیت مالیاتی و جهت (مثبت یا منفی) اقدام تعهدی اختیاری محاسبه نموده است. او نتیجه گرفته است که «میزان تاثیرپذیری مالیاتی از فعالیت‌های مالی اختیاری برحسب معیارهایی همچون صنعت، میزان سودآوری و جهت (مثبت یا منفی) اقدام تعهدی اختیاری

اندازه‌گیری شده در سیستم مالیاتی، تفاوت معناداری دارد [همان، ص ۳]». در پژوهش فرانک و همکاران [۱۷]، سعی شده ارتباط بین تصمیم‌های گزارشگری مالی و مالیاتی فرمول‌بندی شود. در آن پژوهش، دستگاہی از معادلات به‌کار رفته تا ارتباط درون‌زای بین تصمیم‌های گزارشگری مالی و مالیاتی فرمول‌بندی شود؛ درحالی‌که پلسکو [۳۱] صرفاً ارتباط ساده بین «اقدام تعهدی اختیاری دفتری» و «اقدام تعهدی اختیاری مالیاتی» را بررسی نموده است. عرب مازار و همکاران [۵] نیز به تبیین رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران پرداخته‌اند. نتایج تحقیق آنها بیانگر وجود رابطه مثبت بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده، به‌طوری‌که در صورت تهیه گزارشگری مالیاتی به ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود زیادی تأمین خواهد شد.

در بسیاری از پژوهش‌های موجود با عنوان کیفیت گزارشگری مالی در حوزه مالیات از جمله پلسکو [۳۱] و فرانک و همکاران [۱۷]، کیفیت اقدام تعهدی و مدیریت سود به‌عنوان معیار کیفیت گزارشگری مالی به‌کار رفته است. این در حالی است که کیفیت اقدام تعهدی و مدیریت سود، به فرایند اندازه‌گیری عملکرد ارتباط داشته و کیفیت گزارشگری مالی گستره فراتر از سود دارد. به همین دلیل در این پژوهش، علاوه بر مطالعه نقش مدیریت سود از طریق اقدام تعهدی، به پیروی از گلمور و لایرو [۱۸، ص ۱۵۳]، تجدیدارائه صورت‌های مالی نیز به عنوان شاخص کیفیت گزارشگری مالی به‌کار رفته است. افزون براین، براساس تعریف آکسا و آرمن [۳، ص ۲۷۸]، به‌هنگامی گزارشگری مالی نیز به عنوان معیار شفافیت گزارشگری مالی درنظر گرفته شده است.

۲-۲-۴- حاکمیت شرکتی به عنوان شاخص نظارت محیطی

تعاریف متنوعی برای راهبری شرکتی ارائه شده که عمده‌ترین عامل متمایز کننده‌ی این تعاریف را می‌توان گستره‌ی شمول راهبری شرکتی دانست. از یک سو می‌توان این نظام را رابطه‌ی مدیران با سهامداران دانست که مبنای نظری آن «تئوری نمایندگی» در شکل محدود خود است. در آن سوی این طیف و در نگرشی وسیع، راهبری شرکتی رابطه‌ی شرکت با تمام ذینفعان خود را در برمی‌گیرد که پشتوانه‌ی نظری آن را می‌توان «تئوری ذینفعان» دانست. سایر تعاریف و نگرش‌های موجود در مورد راهبری شرکتی درون طیفی میان این دو دیدگاه قرار

می‌گیرد [۷]. به‌طور کلی، راهبری شرکتی بیان می‌کند که چگونه شرکت‌ها اداره، هدایت و کنترل شوند [۲۶]. مولفه‌های مختلف حاکمیت شرکتی شامل اندازه هیات مدیره، تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره، ثبات جایگاه مدیرعامل و تخصص مالی هیات مدیره، از طریق تاثیر بر شیوه تخصیص منابع، بر طرح‌ریزی مالیاتی تاثیر می‌گذارد.

باباجانی و عبدی [۶] رابطه برخی از مکانیزم‌های مهم راهبری شرکتی شامل درصد اعضای غیرموظف در ترکیب هیات مدیره، دوگانگی وظایف مدیر عامل و تعداد سهامداران نهادی با درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی را بررسی نموده‌اند. یافته‌های آنان بیانگر عدم تفاوت معنادار بین میانگین درصد اختلاف سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی بین شرکت‌های دارای مکانیزم‌های راهبری شرکتی و شرکت‌های فاقد این مکانیزم‌ها می‌باشد. این در حالی است که در هر دو گروه شرکت‌ها، درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی معنادار بوده است. از طرفی، یافته‌های لانیس و ریچاردسون^{۱۶} [۲۵] نشان می‌دهد که تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره رابطه‌ای منفی و معنادار با سیاست‌های جسورانه مالیاتی دارد و هرچه تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره بیشتر باشد، شرکت کمتر به مدیریت مالیات روی می‌آورد.

۲-۳- کیفیت محیط اطلاعات داخلی و ریسک مالیاتی

شرکت براساس سود ابرازی، مبلغ مالیات برآوردی را در اظهارنامه مالیاتی گزارش و برای آن در صورتهای مالی پایان سال مالی ذخیره لازم منظور می‌نماید. این مبلغ که براساس اطلاعات سیستم حسابداری برآورد شده، مورد رسیدگی مقامات مالیاتی قرار می‌گیرد. مقامات مالیاتی در رسیدگی خود نیز اطلاعات سیستم حسابداری را مبنا قرار می‌دهند. چنانچه بین مودیان و ممیزان مالیاتی اختلاف نظری وجود نداشته باشد، مالیات ابرازی شرکت تایید و برگ قطعی مالیات صادر می‌گردد. چنانچه مالیات ابرازی شرکت مورد تایید ممیزان قرار نگیرد، اختلاف مالیات ابرازی با مالیات قطعی، عدم اطمینان نسبت به مبلغ مالیات شرکت را بوجود می‌آورد. در چنین وضعیتی ریسک مالیاتی شرکت به دلیل عدم اطمینان نسبت به مبلغ اصل و جریمه مالیات قابل پرداخت، افزایش می‌یابد. از آنجایی که مبنای تعیین مالیات ابرازی و قطعی، اطلاعات حسابداری است انتظار می‌رود، کیفیت محیط اطلاعات داخلی به دلیل کاهش عدم تقارن اطلاعاتی



میان مودیان و ممیزان مالیاتی، ریسک مالیاتی را کاهش دهد. چن^{۱۷} و همکاران [۱۰]، ارتباط بین اجتناب مالیاتی و رفتار افزایش ارزش شرکت را بررسی نموده‌اند. براساس یافته‌های آنان اجتناب مالیاتی، هزینه نمایندگی را افزایش داده و تاثیر منفی بر ارزش شرکت می‌گذارد. یافته‌های پژوهش آنان نشان می‌دهد شفافیت اطلاعاتی منجر به تعامل با اجتناب مالیاتی شده و این امر باعث تعدیل رابطه اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت می‌شود. بر این اساس، تاثیر منفی اجتناب مالیاتی بر ارزش شرکت را می‌توان با شفافیت اطلاعات، کمتر نمود.

گلمور و لاپرو [۱۸] به بررسی اهمیت اطلاعات داخلی شرکتها برای اجتناب مالیاتی در کشور آمریکا پرداختند. آنها به منظور سنجش کیفیت محیط اطلاعات داخلی، از چهار متغیر سرعت اعلان سود، دقت پیش بینی سود توسط مدیریت، نقاط ضعف کنترلهای داخلی و تجدید ارائه صورتهای مالی استفاده نمودند. نتایج پژوهش نشان داد توانایی شرکتها برای اجتناب از پرداخت مالیات متاثر از هر چهار متغیر کیفیت محیط اطلاعات داخلی بوده به‌گونه‌ای که شرکت‌های با کیفیت اطلاعات داخلی بالاتر، نرخ موثر مالیات پایین‌تری دارند. همچنین در شرکت‌هایی که اطلاعات نقش مهم‌تری دارد، تاثیر کیفیت اطلاعات داخلی بر اجتناب مالیاتی بیشتر است. یافته‌های آنها همچنین نشان داد اطلاعات داخلی با کیفیت به شرکتها اجازه می‌دهد بدون افزایش ریسک راهبردهای مالیاتی خود، نرخ موثر مالیاتی پایین داشته باشند.

آقایی و همکاران [۱]، نیز در پژوهشی با استفاده از سه شاخص نرخ موثر مالیات دفتری، نرخ موثر مالیات نقدی و نرخ موثر مالیات نقدی بلندمدت برای سنجش اجتناب از پرداخت مالیات، نشان دادند بین سرعت اعلان سود و هر سه معیار استفاده شده برای اجتناب از پرداخت مالیات رابطه معناداری وجود ندارد. اما بین دقت پیش بینی سود مدیران و اجتناب از پرداخت مالیات رابطه مثبت مشاهده شده که نشان می‌دهد پایین بودن دقت پیش‌بینی سود مدیران فعالیت اجتناب از پرداخت مالیات شرکت را کاهش می‌دهد.

۲-۴- مولفه های مداخله گر در رابطه کیفیت محیط اطلاعات داخلی با ریسک مالیاتی
سیاست‌های مالیاتی که اجتناب بیشتری از مالیات را به همراه دارند و از این رو، منجر به نرخ

موثر مالیات پایین‌تر می‌شوند، می‌توانند ریسک شرکت را افزایش دهند؛ زیرا فعالیت‌های کاهنده مالیات ذاتاً ریسکی بوده و همواره توجه ممیزان مالیاتی را به خود جلب می‌کند. از این رو در مطالعه وضعیت مالیاتی شرکت سیاست اجتناب مالیاتی نیز باید مدنظر قرار گیرد. بسیاری از مطالعاتی که افزایش اخیر در تفاوت مالیات دفتری را بررسی نموده‌اند (از جمله [۱۵] و [۲۸])، بر اجتناب مالیاتی به عنوان یک عامل توضیح‌دهنده تاکید داشته‌اند. مهران و سیدی [۲۸]، یافتند که بین اجتناب مالیاتی و تفاوت مالیات ابرازی و قطعی رابطه مثبت وجود دارد. هرچند این پژوهشگران رابطه معناداری بین محافظه‌کاری و اختلاف مالیاتی مشاهده نکرده‌اند؛ اما معتقدند شرکت‌ها انگیزه دارند تا با اعمال حسابداری محافظه‌کارانه در هزینه مالیات خود صرفه‌جویی نمایند. از طرفی، محافظه کاری به عنوان بخشی از سیاست‌های گزارشگری مالی شرکت‌ها، جریان اطلاعات خاص شرکت از افراد درون سازمان به بیرون سازمان را نیز متأثر ساخته و بر کیفیت محیط اطلاعات تاثیرگذار است. افزون بر این، سیاست‌های حسابداری محافظه‌کارانه، پویایی اطلاعات حسابداری را تغییر می‌دهد [۴، ص ۳۲]. محافظه‌کاری در اندازه‌گیری سود نیز کیفیت سود اندازه‌گیری شده را تحت تاثیر قرار می‌دهد. از این رو در بررسی رابطه کیفیت اطلاعات حسابداری و ریسک مالیاتی به این متغیر توجه شده است.

از آنجایی که شرکت‌های زیان‌ده، مالیات پرداخت نمی‌کنند و میزان بازدهی نیز از عوامل تاثیرگذار بر مالیات شرکت‌ها می‌باشد، زیان‌ده نبون شرکت‌ها و بازده عملیاتی آنها باید در بررسی ریسک مالیاتی کنترل گردد. افزون بر این، براساس تئوری هزینه سیاسی، اندازه شرکت از عوامل موثر بر وضعیت مالیاتی شرکت‌ها بوده و اهرم مالی نیز به دلیل مکانیزم‌های نظارتی تبعی و صرفه‌جویی مالیاتی هزینه‌های مالی، باید در مطالعه وضعیت مالیاتی شرکت‌ها در نظر گرفته شود.

یافته‌های پژوهش پورحیدری و سروستانی [۳۳] حاکی از تاثیر برخی ویژگی‌های شرکت مانند اندازه شرکت، نسبت بدهی، شدت سرمایه‌گذاری در موجودی کالا و دارایی ثابت بر مدیریت مالیات می‌باشد. این پژوهشگران در پژوهش دیگری [۳۲] نیز نشان دادند که اندازه، فرصت‌های رشد و سودآوری شرکت با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه مثبت دارد. با این وجود، بین میزان اهرم مالی و عمر شرکت، با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معناداری مشاهده نشد.

تمایز پژوهش حاضر با پژوهش های صورت گرفته در حوزه سیاست های مالیاتی، در تاکید بر نقش کیفیت محیط اطلاعات داخلی بر کاهش ریسک مالیاتی می باشد. افزون براین، ریسک مالیاتی نیز براساس نظریه اطلاعات، به عنوان عدم اطمینان نسبت به مبلغ مالیات تعریف گردیده است.

۳- فرضیه های پژوهش

گلمور و لایرو [۱۸، ص ۱۵۲] استدلال می کنند اطلاعات در دسترس در طول فرایند طرح ریزی مالیاتی عامل مهمی است. آنها با ارائه یک مثال از دو شرکت فرضی «الف» و «ب» که اولی نسبت به دومی کیفیت محیط اطلاعات داخلی بالاتری برخوردار است، استدلال می کنند که شرکت «الف» با تکیه بر اطلاعات با کیفیت بالای خود، به منظور حمایت از طرح ریزی مالیاتی و مستندسازی مناسب برای مقامات مالیاتی، از اختلاف مالیاتی جلوگیری می کنند؛ در نتیجه ریسک مالیاتی این شرکت در وضعیت خیلی پایین تری قرار می گیرد. از طرفی توانایی شرکت «ب» برای مستندسازی مناسب طرح ریزی مالیاتی به واسطه کیفیت پایین محیط اطلاعات داخلی تحت تاثیر قرار گرفته و احتمال عدم تایید وضعیت مالیاتی شرکت از سوی مقامات مالیاتی بالاتر می رود. بنابراین شرکت «ب» در مقایسه با شرکت «الف» از ریسک مالیاتی بالاتری برخوردار است. با توجه به این استدلال براساس مولفه های کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرح داده شده در قسمت مبانی نظری پژوهش، فرضیه های پژوهش به شرح زیر ارائه می گردد:

- فرضیه ۱: عدم اطمینان محیطی با ریسک مالیاتی شرکت ها رابطه مثبت دارد.
- فرضیه ۲: کیفیت سود با ریسک مالیاتی شرکت ها رابطه منفی دارد.
- فرضیه ۳: دقت پیش بینی سود با ریسک مالیاتی شرکت ها رابطه منفی دارد.
- فرضیه ۴: کیفیت گزارشگری مالی با ریسک مالیاتی شرکت ها رابطه منفی دارد.
- فرضیه ۵: شفافیت گزارشگری مالی با ریسک مالیاتی شرکت ها رابطه منفی دارد.
- فرضیه ۶: کیفیت راهبری شرکتی با ریسک مالیاتی شرکت ها رابطه منفی دارد.

۴- طرح پژوهش

این پژوهش، که در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری قرار می‌گیرد، به دلیل استفاده از اطلاعات تاریخی شرکت‌ها، از نظر روش، در گروه پژوهش‌های شبه‌آزمایشی قرار می‌گیرد. همچنین از نظر هدف، کاربردی و براساس ماهیت، جزء پژوهش‌های رگرسیونی با همبستگی چندمتغیره می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، الگوی رگرسیون خطی چندمتغیره در نرم‌افزار SPSS به کار گرفته شده است. در این الگو، ریسک مالیاتی و مولفه‌های کیفیت محیط اطلاعات داخلی به ترتیب به عنوان متغیر وابسته و مستقل فرض گرفته شده‌اند. همچنین، برخی ویژگی‌های خاص شرکت شامل نرخ موثر مالیاتی، فقدان زیان عملیاتی، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سرمایه، اهرم مالی، بازده دارایی‌ها و اندازه شرکت به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده‌اند. تمام اطلاعات مورد نیاز برای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش، از نرم‌افزار ره‌آورد نوین و صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استخراج گردیده است. در ادامه شیوه اندازه‌گیری هریک از متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی معرفی شده است.

۴-۱- مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، مدل پژوهش به صورت ذیل ارائه می‌گردد:

$$TaxRiskProxy_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 IIEQ_{i,t} + \sum_k a_k Controls_{i,k,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

$TaxRiskProxy_{i,t}$: شاخص ریسک مالیاتی محاسبه شده از درصد تفاوت مالیات

ابرازی و قطعی نسبت به سود مشمول مالیات؛

$IIEQ_{i,t}$: شاخص کیفیت محیط اطلاعات داخلی شامل:

مولفه عدم اطمینان محیطی: نوسان درآمد (ΔRev)، نوسان سود عملیاتی (ΔOI)، نوسان

سود مشمول مالیات (ΔTI);

مولفه کیفیت سود: اقلام تعهدی به صورت تفاضل سود عملیاتی و جریان نقدی عملیاتی

($TACC$);

مولفه دقت پیش‌بینی سود: درصد تفاوت سود واقعی و سود پیش‌بینی شده (FD).

مؤلفه کیفیت گزارشگری مالی: متغیر دوجبه‌ای (۱ و ۰) فقدان تجدیدارائه صورت‌های مالی (Restate)

مؤلفه شفافیت گزارشگری مالی: فاصله بین تاییدوارائه صورت‌های مالی با پایان سال مالی (Delay)

مؤلفه حاکمیت شرکتی: تعداد اعضای هیات مدیره (BoardSize)، تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره (INDEP)، تعداد اعضای با تخصص مالی (حسابداری، مدیریت مالی، اقتصاد) هیات مدیره (FSpeciality) و ثبات جایگاه مدیرعامل (Entrenchment): [چنانچه مدیرعامل، عضو هیات مدیره باشد $Entrenchment=1$ و در غیر این صورت، ۰ در نظر گرفته می‌شود].
 $Controls_{i,t}$: متغیرهای کنترلی جهت کنترل ویژگی‌های متفاوت شرکت‌های مورد مطالعه شامل:

اجتناب مالیاتی: نرخ موثر مالیاتی به صورت تقسیم مالیات بر درآمد بر سود قبل مالیات (ETR)

محافظه کاری: نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سرمایه (M/B)

اهرم مالی: تقسیم جمع بدهی‌ها بر دارایی‌ها (Leverage)

فقدان زیان: متغیر دوجبه‌ای (۱ و ۰) زیان عملیاتی (NOL_DUMM)

بازده عملیاتی: نرخ بازده محاسبه شده از طریق تقسیم سود عملیاتی بر جمع دارایی‌ها (ROA)

اندازه شرکت: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها (Size)

۵- جامعه و نمونه پژوهش

جامعه آماری پژوهش شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می باشد. شرکت‌های عضو جامعه آماری هدف که دارای شرایط زیر بوده مورد مطالعه قرار گرفته‌اند:

- ۱- طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ جزء شرکت‌های پذیرفته شده در بورس باشد.
- ۲- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
- ۳- طی دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداده باشند.
- ۴- اطلاعات مورد نیاز آنها برای اندازه‌گیری متغیرهای مدل پژوهش به صورت عمومی

منتشر شده باشد.

۵- جزء بانک‌ها و موسسات مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هندلینگ و لیزینگ) نباشند، زیرا ممکن است به دلیل الزامات خاص قانونی این صنایع، قابلیت تعمیم یافته‌های بررسی نمونه‌ای آنها به سایر شرکت‌ها با تردید همراه باشد.

با اعمال شرایط بالا، تعداد ۱۳۶ شرکت مورد بررسی قرار گرفته‌اند. قلمرو زمانی پژوهش، بین سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ بوده که اطلاعات جمعیت‌شناختی مشاهدات مورد بررسی در ادامه ذکر می‌گردد.

۶- اطلاعات جمعیت‌شناسی (آمار توصیفی)

جدول (۱) اطلاعات جمعیت‌شناسی مشاهدات پژوهش شامل میانگین، کمینه، بیشینه و انحراف معیار متغیرها را توصیف می‌کند.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	علامت	میانگین	میان	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
تفاوت مالیات ابرازی و قطعی	<i>BTD</i>	۰/۳۳	۰/۰۲	۰/۰۰	۷۲/۰۳	۲/۷۷
نوسان درآمد	<i>ΔRev</i>	۰/۲۱	۰/۱۶	-۰/۹۳	۱۷/۱۵	۰/۶۷
نوسان سود عملیاتی	<i>ΔOI</i>	۰/۴۳	۰/۰۹	-۲۲/۱۳	۷۴/۹۱	۴/۳۱
نوسان سود مشمول مالیات	<i>ΔTI</i>	-۰/۳۲	۰/۰۴	-۵۹۷/۱۳	۱۵۳/۸۰	۲۰/۸۸
قلام تعهدی	<i>TACC</i>	۳۲۷۶۰	۷۱۹۳	-۱۲۹۶۷۹۹۰	۲۰۲۷۸۸۲۱	۱۲۳۴۰۸۰
انحراف پیش بینی سود	<i>FD</i>	۰/۶۶	۰/۳۱	۰/۰۰	۳۹/۵۰	۱/۹۶
تجدید ارائه صورتهای مالی	<i>Restate</i>	۰/۶۹	۱/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۴۶
تاخیر ارائه صورتهای مالی	<i>Delay</i>	۶۷/۵۲	۶۸/۰۰	۸/۰۰	۲۲۲/۰۰	۲۷/۸۸
تعداد اعضای هیات مدیره	<i>BoardSize</i>	۵/۰۲	۵/۰	۳/۰۰	۷/۰۰	۰/۲۲
تعداد اعضاء غیر موظف هیات مدیره	<i>INDEP</i>	۳/۳۲	۳/۰۰	۰/۰۰	۷/۰۰	۰/۹۵
تخصص مالی اعضاء هیات مدیره	<i>FSpeciality</i>	۰/۲۳	۰/۰۰	۰/۰۰	۲/۰۰	۰/۴۹
ثبات جایگاه مدیرعامل	<i>Entrenchment</i>	۰/۹۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۳۰

ادامه جدول ۱

متغیر	علامت	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
نرخ موثر مالیاتی	ETR	۰/۱۱	۰/۱۲	۰/۰۰	۰/۴۲	۰/۰۹
رزش بازار به ارزش دفتری	M/B	۱/۷۶	۱/۹۳	-۳۴۲/۷۷	۱۲۰/۹۶	۱۶/۶۴
هرم مالی	Leverage	۰/۶۸	۰/۶۶	۰/۱۵	۳/۰۶	۰/۳۶
بازده عملیاتی	ROA	۰/۱۶	۰/۱۳	-۰/۴۳	۱/۰۳	۰/۱۶
عدم زیان عملیاتی قبل مالیات	NOL	۰/۸۵	۱/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۳۶
اندازه دارایی‌ها	SIZE	۱۳/۸۰	۱۳/۶۶	۱۰/۵۰	۱۹/۰۱	۱/۳۲

تحلیل توصیفی داده‌ها در جدول (۱) نشان می‌دهد که درصد تفاوت مالیات ابرازی و قطعی به سود مشمول مالیات، به صورت میانگین، ۳۳٪ می‌باشد. همچنین میانگین نرخ موثر مالیاتی شرکت‌های مورد مطالعه ۱۱٪ بوده که وجود معافیت‌های مالیاتی باعث گردیده میانگین نرخ موثر مالیات کمتر از نرخ رسمی مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران یعنی ۲۲/۵٪ گردد. نرخ موثر مالیاتی بالاتر از ۲۲/۵٪ نیز به دلیل پرداخت مالیات مقطوع غیرعملیاتی در شرکت‌های با سوددهی پایین و یا زیان‌ده می‌باشد. میانگین اقلام تعهدی بالغ بر ۳۲۷۶۰ میلیون ریال گردیده که به طور متوسط معادل ۹٪ جمع دارایی‌ها می‌باشد. همچنین ۶۹٪ شرکت‌ها اقدام به تجدید ارائه صورت‌های مالی نموده و صورت‌های مالی نیز به صورت میانگین با فاصله ۶۸ روز پس از پایان سال مالی ارائه گردیده است. پیش‌بینی سود انحراف ۶۶٪ را نشان داده و درصد نوسان درآمد، سودعملیاتی و سود مشمول مالیات نیز به ترتیب ۲۱٪، ۴۳٪ و ۳۲٪- می‌باشد. اگرچه تعداد اعضای هیات مدیره عمدتاً ۵ نفر بوده اما در برخی شرکت‌ها این تعداد ۳ یا ۷ نفر نیز می‌باشد. به طور میانگین ۳ نفر از اعضای هیات مدیره نیز غیرموظف بوده و تقریباً در اکثر شرکت‌ها عضو متخصص مالی در هیات مدیره حضور نداشته است. در بیشتر شرکت‌ها مدیرعامل همزمان عضو هیات مدیره بوده و لذا مدیرعامل نقش دوگانه داشته است.

۷- آزمون فرضیه‌های پژوهش و تجزیه و تحلیل یافته‌ها

نتایج برازش مدل پس از حذف داده‌های پرت، در جدول (۲) خلاصه گردیده است. براساس

اطلاعات این جدول، آماره فیشر (F) رگرسیون برآورد شده در سطح اطمینان بیشتر از ۹۵٪ معنادار است. به بیان دیگر حداقل یکی از متغیرهای مستقل اطلاعاتی در مورد متغیر وابسته دارد و لذا بر آن اساس می‌توان آزمون ضرایب جزئی رگرسیون را انجام داد.

جدول ۲. آزمون معناداری مدل برازش شده

مدل پژوهش: $TaxRiskProxy_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 IIEQ_{i,t} + \sum_k \alpha_k Controls_{i,k,t} + \varepsilon_{i,t}$					
مدل	مجموع مربعات ^{۱۸}	درجه آزادی	میانگین مربعات ^{۱۹}	آماره F	سطح معناداری
رگرسیون	۱۱۲۰/۳۷۱	۱۷	۶۵/۹۰۴	۴۴/۹۹۹	۰/۰۰۰
پسماندها	۹۱۸/۲۷۶	۶۲۷	۱/۴۶۵		
جمع	۲۰۳۸/۶۴۷	۶۴۴			

براساس جدول (۳) نیز با توجه به آماره دوربین-واتسون^{۲۰} عدم وجود خود همبستگی بین اجزاء خطای مدل برازش شده رد نمی‌شود. براساس این شاخصه چنانچه آماره نزدیک به عدد ۲ باشد، بین اجزای مدل، خود همبستگی وجود ندارد. همچنین با توجه به اینکه فرض صفر آزمون کلموگروف-اسمیرنف^{۲۱} نرمال بودن داده‌ها است لذا مقدار بیش از ۰/۰۵ سطح معناداری دلیلی برای پذیرش فرض صفر بوده، بنابراین نرمال بودن توزیع داده‌ها نیز رد نمی‌شود.

جدول ۳. پارامتر خود همبستگی بین اجزاء خطای مدل برازش شده

ضریب همبستگی	ضریب تعیین (R^2)	ضریب تعیین (R^2) تعدیل شده	انحراف معیار (S.D.)	آماره دوربین-واتسون (D-W)	آماره کلموگروف-اسمیرنف (K-S)	سطح خطای آزمون نرمال
۰/۷۴۱	۰/۵۵۰	۰/۵۳۷	۱/۲۱۰۱۹	۱/۴۴۸	۱/۳۱۳	۰/۰۶۴

پس از بررسی اعتبار مدل برازش شده براساس آماره‌های سنجش اعتبار مدل رگرسیون به شرح بالا، نتایج برازش مدل پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴. نتایج برازش مدل پژوهش برای آزمون فرضیه ها

متغیر	علامت اختصاری	ضریب غیراستاندارد	ضریب استاندارد	آماره t	انحراف معیار خطا	سطح معناداری	آماره VIF
مقدار ثابت	α_0	-۳/۸۱۰		-۳/۳۶۷	۱/۱۳۲	۰/۰۰۱	
قرینه عدم اطمینان محیطی - نوسان درآمد	ΔRev	۰/۱۷۳	۰/۰۳۳	۱/۰۹۷	۰/۱۵۷	۰/۲۷۳	۱/۲۷۴
قرینه عدم اطمینان محیطی - نوسان سود عملیاتی	ΔOI	۰/۰۴۴	۰/۰۵۹	۲/۰۸۸	۰/۰۲۱	۰/۰۳۷	۱/۰۹۷
قرینه عدم اطمینان محیطی - نوسان سود مشمول مالیات	ΔTI	۰/۰۱۰	۰/۰۴۶	۱/۶۷۵	۰/۰۰۶	۰/۰۹۴	۱/۰۴۳
قرینه کیفیت سود	$TACC$	۱/۳۰۳	۰/۰۵۹	۲/۰۳۷	۰/۶۴۰	۰/۰۴۲	۱/۱۷۶
قرینه دقت پیش بینی سود	FD	۰/۰۷۲	۰/۰۶۰	۲/۱۱۷	۰/۰۳۴	۰/۰۳۵	۱/۱۰۴
قرینه کیفیت گزارشگری مالی	$Restate$	۱/۱۱۳	۰/۰۶۶	۲/۲۳۳	۰/۴۹۸	۰/۰۲۶	۱/۲۰۱
قرینه شفافیت گزارشگری مالی	$Delay$	۰/۲۲۱	۰/۰۶۱	۲/۱۲۶	۰/۱۰۴	۰/۰۳۴	۱/۱۵۶
قرینه راهبری شرکتی - تعداد اعضاء هیات مدیره	$BoardSize$	-۰/۴۰۲	-۰/۰۵۹	-۲/۰۱۸	۰/۱۹۹	۰/۰۴۴	۱/۱۸۱
قرینه راهبری شرکتی - تعداد اعضاء غیرموظف	$INDEP$	-۰/۰۱۱	-۰/۰۰۶	-۰/۱۸۲	۰/۰۶۲	۰/۸۵۶	۱/۴۸۷
قرینه راهبری شرکتی - تعداد اعضاء متخصص مالی	$FSpeciality$	۰/۰۵۵	۰/۰۱۶	۰/۵۷۸	۰/۰۹۵	۰/۵۶۴	۱/۲۹۷
قرینه راهبری شرکتی - ثبات جایگاه مدیرعامل	$Entrenchment$	-۰/۳۰۴	-۰/۰۵۰	-۱/۶۳۷	۰/۱۸۵	۰/۱۰۲	۱/۰۸۳
نرخ موثر مالیاتی	ETR	-۱/۶۶۸	-۰/۰۸۵	-۲/۷۱۹	۰/۶۵۰	۰/۰۰۷	۱/۳۵۸
ارزش بازار به ارزش دفتری	M/B	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲	-۰/۰۷۷	۰/۰۰۷	۰/۹۳۹	۱/۱۰۷
اهرم مالی	$Leverage$	۱/۰۱۱	۰/۱۱۴	۳/۵۳۴	۰/۲۸۶	۰/۰۰۰	۱/۴۵۴
بازده عملیاتی	ROA	۰/۲۱۲	۰/۰۱۷	۰/۴۸۷	۰/۴۳۵	۰/۶۳۷	۱/۷۲۷
عدم زیان عملیاتی قبل مالیات	NoI_TI	۰/۵۰۷	۰/۰۶۳	۲/۰۴۷	۰/۲۴۸	۰/۰۴۱	۱/۳۱۲
اندازه داراییها	$SIZE$	۰/۹۱۹	۰/۶۵۹	۲۱/۵۳۶	۰/۰۴۳	۰/۰۰۰	۱/۳۰۲

جدول (۴) نشان می‌دهد که از بین متغیرهای جایگزین بکار رفته برای قرینه عدم

اطمینان محیطی، نوسان سود عملیاتی به عنوان متغیر تاثیر گذار بر ریسک مالیاتی شناسایی شده که رابطه مثبت با ریسک مالیاتی دارد. به عبارتی می توان گفت که عدم اطمینان محیطی به عنوان یک عامل ریسک محیطی، افزایش ریسک مالیاتی را به دنبال دارد. متغیرهای نوسان درآمد و نوسان سود مشمول مالیات نیز در سطح خطای ۵٪ فاقد رابطه معنادار با ریسک مالیاتی می باشند. بنابراین فرضیه ۱ پژوهش مبنی بر تاثیر قرینه عدم اطمینان محیطی بر ریسک مالیاتی برای یک متغیر از بین متغیرهای جایگزین رد نمی شود. این یافته همسو با یافته پژوهش‌های [۱۳]، [۲۰] و [۱۹] مبنی بر تاثیرگذاری محیط بر استراتژی های مدیران می باشد. آن پژوهش‌ها رفتار متفاوت مدیران در محیط‌های با عدم اطمینان بالاتر را گزارش کرده بودند. نتایج برازش مدل به شرح جدول (۴) نشان می دهد در سطح اطمینان بالای ۹۵٪، قرینه کیفیت سود، رابطه مستقیم با ریسک مالیاتی داشته بدین معنا که افزایش میزان اقلام تعهدی، افزایش ریسک مالیاتی را در پی داشته، لذا فرضیه ۲ رد نمی شود. این امر به دلیل تفسیرپذیری و ماهیت غیرعینی اقلام تعهدی بوده که مورد کنکاش مقامات مالیاتی قرار می گیرد. ممکن است مدیران با استفاده از اقلام تعهدی توانایی اجتناب مالیاتی داشته باشند؛ اما این امر ریسک مالیاتی را به همراه خواهد داشت. پژوهش‌های [۱۵] و [۲۷] نیز به نقش مدیریت سود از طریق به کارگیری اقلام تعهدی به عنوان عاملی موثر در ایجاد تفاوت مالیاتی اشاره داشته اند.

براساس نتایج بدست آمده در جدول (۴)، قرینه انحراف پیش بینی رابطه مستقیم با ریسک مالیاتی داشته که نشان دهنده تاثیر انحراف پیش بینی سود بر افزایش ریسک مالیاتی می باشد؛ لذا فرضیه ۳ رد نمی شود. با توجه به اینکه انحراف پیش بینی متأثر از عدم دقت برآوردهای مدیریت بوده لذا این عدم دقت بر مبلغ مالیات ابرازی که برآوردی است نیز تاثیر گذاشته و منجر به ایجاد اختلاف مالیاتی می گردد. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با یافته پژوهش‌های [۱] و [۱۸] مشابه است. در پژوهش‌های یاد شده، وجود رابطه مثبت دقت پیش بینی سود با اجتناب مالیاتی گزارش شده که تاثیر بهبود کیفیت محیط اطلاعات داخلی بر افزایش توانایی مدیریت در طرح ریزی مالیات را نشان می دهد؛ که می تواند کاهش ریسک مالیاتی را نوید دهد. خطای پیش بینی سود توسط مدیران، نشان می دهد که مدیران اطلاعات کافی از محیط عملیات شرکت نداشته و در نتیجه پیش بینی آنها تحقق نمی یابد. از این رو، در چنین شرایطی، برآورد نخیره مالیات نیز دقیق نبوده که به اختلاف مالیاتی منجر می شود.

در جدول (۴) قرینه کیفیت گزارشگری رابطه مثبت با ریسک مالیاتی داشته که بیانگر تاثیر تجدید ارائه صورتهای مالی بر ریسک مالیاتی است و لذا فرضیه ۴ رد نمی‌شود. بر این اساس، تجدید ارائه صورتهای مالی و تعدیلات سنواتی به دلیل کیفیت پایین گزارشگری مالی، به اختلاف نظر مودیان با مقامات مالیاتی دامن می‌زند. یافته‌های این پژوهش در این خصوص نیز مشابه یافته‌های پژوهش [۱۸] می‌باشد. آن پژوهشگران، تاثیر کیفیت صورتهای مالی عاری از اشتباه و تعدیلات سنواتی را بر توانایی مدیریت در کاهش نرخ موثر مالیاتی بدون افزایش ریسک گزارش کرده‌اند.

براساس آماره‌های جدول (۴)، قرینه شفافیت گزارشگری مالی رابطه مستقیم با ریسک مالیاتی داشته و نشان از افزایش ریسک مالیاتی بر اثر تاخیر ارائه صورتهای مالی دارد. از این رو فرضیه ۵ رد نمی‌شود. در بازار سرمایه ایران همانگونه که در جدول (۱) نشان داده شده صورتهای مالی به طور میانگین بعد از گذشت بیش از دو ماه از پایان سال مالی ارائه می‌شود که این فاصله زیاد می‌تواند ناشی از ضعف محیط اطلاعات داخلی واحد تجاری در جمع‌آوری و انتقال اطلاعات در قسمت‌های مختلف باشد. برخلاف پژوهش [۱]، در پژوهش [۱۸] نیز تاثیر مثبت سرعت انتشار صورتهای مالی بر اجتناب مالیاتی مشاهده شده است. براساس این یافته، آنها نتیجه گرفته‌اند که محیط با کیفیت اطلاعات داخلی، توان مدیریت را در طرح‌ریزی مالیاتی افزایش داده که با توجه به ایجاد هماهنگی در جمع‌آوری و انتقال اطلاعات، منجر به بهبود تصمیم‌گیری مدیران و در نتیجه کاهش خطای تصمیم‌گیری می‌گردد. براساس یافته‌های پژوهش جاری نیز، تاخیر ارائه صورتهای مالی به واسطه کاهش کیفیت محیط اطلاعات داخلی، ریسک مالیاتی را افزایش می‌دهد.

از بین شاخصه‌های به کار رفته برای قرینه راهبری شرکتی، تعداد اعضای هیات مدیره به عنوان متغیر تاثیرگذار بر ریسک مالیاتی شناسایی شده که رابطه منفی با ریسک مالیاتی دارد. از آنجایی که افزایش تعداد اعضای هیات مدیره به عنوان یک عامل تقویت نظام راهبری شرکتی است، لذا بهبود ساختار راهبری شرکتی، کاهش ریسک مالیاتی را در پی دارد. از طرفی در سطح خطای ۵٪ شاخصه‌های تعداد اعضاء غیرموظف و متخصص مالی و همچنین دوگانگی نقش مدیرعامل رابطه معنادار با ریسک مالیاتی ندارد. بنابراین فرضیه ۶ پژوهش مبنی بر تاثیر قرینه راهبری شرکتی بر ریسک مالیاتی برای شاخصه تعداد اعضای هیات مدیره به عنوان متغیر

نشان‌دهنده قوی بودن ساختار حاکمیت شرکتی رد نمی‌شود. در پژوهش [۶] نیز همسو با این یافته‌ها، رابطه معناداری بین درصد اعضای غیرموظف هیات مدیره و دوگانگی وظایف مدیرعامل با مدیریت مالیات شرکت مشاهده نشده است؛ هرچند در پژوهش [۲۵] رابطه منفی تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره با اجتناب مالیاتی گزارش شده است.

براساس رابطه منفی نرخ موثر مالیاتی با ریسک مالیاتی در جدول (۴)، می‌توان گفت که کاهش مالیات شرکتها به دلیل پیامد ریسک مالیاتی، از نوع اجتناب مالیاتی پریسک می‌باشد. چرا که کاهش مالیات افزایش ریسک مالیاتی را به همراه دارد. این یافته، مشابه یافته‌های پژوهش [۲۸] در خصوص تاثیر اجتناب مالیاتی بر اختلاف مالیاتی می‌باشد.

نتایج حاصل از بررسی تاثیر سایر ویژگی‌های خاص شرکتها بر ریسک مالیاتی نشان می‌دهد که شاخص محافظه‌کاری و بازده دارایی‌ها بر ریسک مالیاتی اثرگذار نبوده اما اندازه شرکت و اهرم مالی رابطه مثبت با ریسک مالیاتی دارد. این یافته نشان می‌دهد که در شرکت‌های بزرگتر ریسک مالیاتی بیشتر بوده همچنین اهرم مالی نیز به دلیل تاثیرگذاری صرفه‌جویی مالیاتی هزینه‌های مالی بر اختلاف مالیاتی و همچنین افزایش ریسک مالی شرکت، ریسک مالیاتی را افزایش می‌دهد. این یافته، همسو با یافته‌های پژوهش [۳۳]، در خصوص تاثیر برخی ویژگی‌های شرکت مانند اندازه شرکت و نسبت بدهی بر مدیریت مالیات می‌باشد. پیش‌تر در پژوهش [۲۸] نیز رابطه‌ای بین محافظه‌کاری و اختلاف مالیاتی مشاهده نشده بود. با توجه به اینکه شرکتها، اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری را به عنوان ابزاری برای کاهش مالیات به کار می‌گیرند [۲۸، ص ۵۱]، براساس این یافته‌ها می‌توان گفت که محافظه‌کاری نسبت به اجتناب مالیاتی برای صرفه‌جویی مالیاتی شرکتها ابزاری کارآمدتر است؛ چرا که برخلاف اجتناب مالیاتی، محافظه‌کاری بر ریسک مالیاتی تاثیر ندارد.

۸ - نتیجه گیری و پیشنهادها

عدم اطمینان و اطلاعات، مبانی اصلی نظریه عمومی اطلاعات را تشکیل می‌دهند [۲۴]. هسته مرکزی نظریه عمومی اطلاعات، عدم اطمینان بوده و اطلاعات درسایه عدم اطمینان به عنوان کاهنده عدم اطمینان تعریف می‌گردد. مطابق دیدگاه اطلاعاتی، کارکرد اصلی حسابداری، ارائه اطلاعات و در نتیجه کاهش عدم اطمینان است. لذا آنچه میزان کیفیت داده‌های حسابداری را

تعیین می‌کند توان داده‌های حسابداری در کاهش عدم اطمینان است. براساس این دیدگاه، کیفیت محیط اطلاعات داخلی قوی، به دلیل تسهیل هماهنگ سازی طرح‌ریزی مالیاتی بین بخش‌های مختلف شرکت و ارائه مستندات به مقامات مالیاتی، ریسک نکول مالیات ابرازی توسط ممیزان مالیاتی را کاهش می‌دهد. بنابراین، برای از بین بردن اختلاف مالیاتی، توجه به نقش کیفیت محیط اطلاعات داخلی سازمان‌ها ضرورتی انکارناپذیر است.

محیط اطلاعات داخلی با کیفیت، با یک ساز و کار راهبری قدرتمند، اثرات مخرب محیطی را پایش نموده، و با ارائه اطلاعات دقیق، درست، شفاف و به‌هنگام برای تصمیم‌گیری، به تصمیم‌گیری‌هایی درست و با حداقل انحراف، عاری از خطا و اشتباه کمک می‌کند. در چنین شرایطی عدم اطمینان نسبت به پیامدهای تصمیم‌گیری کاهش یافته و ریسک ناشی از تصمیم‌گیری نیز کاهش می‌یابد. بدون اطلاعات با کیفیت، هماهنگی طرح‌ریزی مالیاتی در میان قسمتهای مختلف شرکت دشوار می‌گردد. در چنین شرایطی به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی، اختلاف مودیان با ممیزان مالیاتی بیشتر شده که عدم اطمینان نسبت به تایید مالیات اظهار شده توسط شرکت را به همراه خواهد داشت.

در این پژوهش، به پیروی از نیومن و همکاران [۳۰، ص ۶] تفاوت مالیات قطعی با ابرازی شرکت‌ها به واسطه عدم اطمینان نسبت به پرداخت مالیات در آینده، به عنوان ریسک مالیاتی در نظر گرفته شده است. همچنین با مطالعه پژوهش‌های حوزه کیفیت اطلاعات، کیفیت محیط اطلاعات داخلی حول چهار محور مرتبط با ویژگی‌های محیط، اندازه‌گیری عملکرد، گزارشگری مالی و نظارت محیطی بررسی شده است. یافته‌های پژوهش با استفاده از اطلاعات ۱۳۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ نشان می‌دهد که عدم اطمینان محیطی ریسک مالیاتی شرکت را افزایش می‌دهد. همچنین کیفیت سود، دقت برآورد سود، کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی ریسک مالیاتی را کاهش می‌دهد. افزون بر این، کیفیت راهبری شرکتی بر کمینه‌سازی ریسک مالیاتی شرکت‌ها موثر است. این یافته‌ها بیانگر اهمیت شرایط محیطی، فرایند اندازه‌گیری، گزارشگری مالی و نظارت داخلی بر ریسک مالیاتی بوده و در مجموع نشان از تاثیر مولفه‌های کیفیت محیط اطلاعات داخلی در کاهش ریسک مالیاتی دارد.

از طرفی، کاهش نرخ موثر مالیاتی تاثیر منفی بر ریسک مالیاتی دارد. محافظه‌کاری و بازده دارایی‌ها بر ریسک مالیاتی اثرگذار نبوده اما اندازه شرکت و اهرم مالی اثر مثبت بر ریسک مالیاتی

دارد. بدین معنی که در شرکت‌های بزرگ‌تر ریسک مالیاتی بیشتر بوده و اهرم مالی نیز به دلیل تاثیرگذاری صرفه‌جویی مالیاتی هزینه‌های مالی بر اختلاف مالیاتی و همچنین افزایش ریسک مالی شرکت، ریسک مالیاتی را افزایش می‌دهد.

این یافته‌ها شواهد جدیدی را درخصوص اثرگذاری کیفیت محیط اطلاعات داخلی بر پیامدهای طرح‌ریزی مالیاتی فراهم می‌نماید. ریسک مالیاتی تبیین شده در این پژوهش می‌تواند در پژوهش‌های حوزه حسابداری مالیاتی بکار گرفته شود. همچنین یافته‌های آزمون آماری مدل پژوهش نیز برای ارزیابی ریسک مالیاتی شرکت‌ها براساس کیفیت محیط اطلاعات داخلی توسط حسابرسان و ممیزان مالیاتی قابل استفاده است. از آنجایی که براساس یافته‌های این پژوهش، به کارگیری سیاست‌های کمینه‌سازی مالیات توسط مدیران باعث افزایش ریسک مالیاتی می‌گردد؛ لذا نقش کیفیت محیط اطلاعات داخلی در شرکت‌های با اجتناب مالیاتی بالا، مهم‌تر است. براین اساس به مدیران پیشنهاد می‌شود برای بهبود کیفیت محیط اطلاعات داخلی تلاش نمایند تا با کاهش ریسک مالیاتی، اثربخشی راهبردهای کمینه‌سازی مالیاتی را افزایش دهند. به سرمایه‌گذاران نیز توصیه می‌شود در تصمیم‌گیری‌های خود ریسک مالیاتی شرکت‌ها را مدنظر قرار دهند.

۹- پی‌نوشت‌ها

- | | |
|----------------------------------|------------------------|
| 1. Hoffman's Tax Planning Theory | 12. Mayberry |
| 2. Galleomor, Labro | 13. Aksu and Arman |
| 3. Decision Theory | 14. Plesko |
| 4. Neuman | 15. Frank |
| 5. Givoly | 16. Lanis, Richardson |
| 6. Akins | 17. Chen |
| 7. Ghosh, Olsen | 18. Sum of Squares |
| 8. Dechow | 19. Mean Square |
| 9. Child | 20. Durbin-Watson |
| 10. Degeorge, Zeckhauser | 21. Kolmogorov-Smirnov |
| 11. Desai | |

۱۰- منابع

- [1] Aghaei, M.A., Hassani, H., Asadi, Z. (2017). The importance of the internal information environment for tax avoidance in the companies listed in Tehran

- Stock Exchange. *Financial Accounting Researches*, No. 8(4), PP: 17-36 [In Persian].
- [2] Akins, B. K., Ng, J., and Verdi, R. S. (2012). Investor Competition over Information and the Pricing of Information Asymmetry. *The Accounting Review*, No. 87, PP: 35-58.
- [3] Aksu, M., Arman, K. (2006). Transparency and disclosure scores and their determinants in the Istanbul Stock Exchange. *Corporate Governance: An International Review*, Vol.14, No.4, PP: 277-296.
- [4] Amri-Asrami, M., Aghaei, M. (2017). The Dynamics of Accounting Information in Stock Valuation: An Industry-Based Analysis. *Management Research in Iran*, No. 21, PP: 29-63 [In Persian].
- [5] Arab Mazar, A., Taleb Nia, G., Vakili Fard, H., Samadi Largani, M. (2011), Explaining the Relationship between Financial Reporting Transparency and Tax Reporting, *Accounting and Auditing Researchs*, No. 9, PP: 22-37 [In Persian].
- [6] Babajani, J., Abdi, M. (2010). Relationship between Corporate Governance and Enterprises Taxable Profit. *Financial accounting Research*, No. 5, PP: 65-85 [In Persian].
- [7] Badri, A. (2008). Principles and necessity of corporate governance. *Corporate governance conference*, Tehran Stock Exchange, Training management, Available at: https://www.civilica.com/Paper-COCG01-COCG01_001.html [In Persian].
- [8] Beidleman C. (1973). Income Smoothing: The Role of Management. *The Accounting Review*; No. 48(4), PP: 653-667.
- [9] Brealey, R. and Myers, S. (1991). *Principles of Corporate Finance, Fourth Edition*. New York, McGraw-Hill, Inc.
- [10] Chen, X., Hu, N., Wang, X., and Tang, X. (2014). Tax Avoidance and Firm Value: Evidence from China. *Nankai Business Review International*, No. 5 (1). PP: 25-42.

- [11] Child, J. (1972). Organizational structure, environment and performance: The role of strategic choice. *Sociology*, No. 6, PP: 2–22.
- [12] Davenport, T. H. (2000). The Future of Enterprise System-enabled Organizations. *Information Systems Frontiers*. Vol. 2, No. 2 ,PP:163-180.
- [13] Dechow, P. (1994). Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: The role of accounting accruals. *Journal of accounting and Economics*, No. 18, PP:3–42.
- [14] Degeorge F., Zeckhauser, P. (1999). Earning Management to Exceed Thresholds. *Journal of Accounting and Economics*, No. 12, PP: 23-45.
- [15] Desai, M. (2003). The divergence between book and tax income, *Tax policy and the economy*, No. 17, PP:169-206.
- [16] Feiz, D., Golshahi, B. (2017). Identifying networking human resource Practices effects on firm performance based on a combinotrial approach: analyzing the role of strategic flexibility and environmental uncertainty, *Management Research in Iran*, No 21(3), PP:193-215 [In Persian].
- [17] Frank, M., Lynch, L., Rego, S. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *The Accounting Review*, No.84, PP: 467-496.
- [18] Gallemore, J., Labro, E. (2015). The Importance of the Internal Information Environment for Tax Avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 60, No. 1, PP: 149-167.
- [19] Ghaemi, M., Hosseini, M., Karimi, M. (2014). The Manager's Use of Discretionary Accruals in Environmental Uncertainty. *Emprical Research of Financial Accoounting*, No. 1, PP: 67-85[In Persian].
- [20] Ghosh, D., Olsen, L. (2009). Environmental uncertainty and managers' us of discretionary accruals, *Accounting, Organizations and Society*, No. 34, PP:188–205.
- [21] Givoly, D., Hayn, C. K., Katz, S. P. (2010). Does Public Ownership of Equity

- Improve Earnings Quality?. *The Accounting Review*, No. 1, PP: 195–225.
- [22] Hesarzadeh, R., Etemadi, H., Azar, A., Rahmani, A. (2016). Modeling of minimizing uncertainty based on accounting data quality proxies. *Empirical studies of financial accounting*, No. 50, PP: 81-127 [In Persian].
- [23] Hoffman, W. H. (1961). The theory of tax planning. *The Accounting Review*, No. 36(2), PP: 274–281.
- [24] Klir, G. J., Smith, R. M. (2001). On measuring uncertainty and uncertainty-based information: Recent developments. *Annals of Mathematics and Artificial Intelligence*, No. 32, PP: 5–33.
- [25] Lanis, R., Richardson, G. (2011). The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 30, No. 1, PP: 50-70.
- [26] Mashayekhi, B., Alipanah, S. (2015), The Influence Corporate Governance on Relationship Between Tax Avoidance and Firm's Value, *The Financial Accounting and Auditing Research*, No. 25, PP: 49-64 [In Persian].
- [27] Mayberry, M.A., McGuire, S.T., Omer, T. C. (2015). Smoothness and the Value Relevance of Taxable Income. *The Journal of the American Taxation Association*, No. 37(2), PP: 141-167.
- [28] Mehrani, S., sayyedi, J. (2014). Survey Relation between Tax Avoidance and tax difference in listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Researchs*, No. 24, PP: 50-75 [In Persian].
- [29] Minnick, K., Noga, T. (2010). Do Corporate Governance Characteristic Influence Tax Management, *Journal of Corporate Finance*, No. 16, PP: 703-718.
- [30] Neuman, S., Omer, T., Schmidt, A. (2013). Risk and return: does tax risk reduce firms' effective tax rates?. Working Paper, *Texas A&M University and North Carolina State University*.
- [31] Plesko, G. A. (2007). Estimates of the magnitude of financial and tax reporting conflicts. working paper, *Massachusetts Institute of Technology*.

- [32] Pourheidari, O., Sarvestani, A. (2012). Investigating the Effect of Firm Characteristics, Industry Type and Institutional Ownership on the Difference between Declared and Definite Tax of Firms Listed in Tehran Stock Exchange, *Journal of tax research*, No. 20, PP: 61-77 [In Persian].
- [33] Pourheidari, O., Sarvestani, A. (2013). dentifying and Explaining the Effective Factors on the Tax Management. *Journal of Accounting Knowledge*, No. 12, PP: 89-110 [In Persian].