

## Research Paper

# Analysis of Factors Affecting Tax Avoidance Using Meta-Synthesis Approach

Zohre Sanjari Karahroudi<sup>1</sup> , Ali Lalbar<sup>1\*2</sup> , Majid Davoudi Nasr<sup>3</sup> , Hasan Sarshar Tehrani<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Master of Accounting, Arak branch, Islamic Azad University, Arak branch, Arak, Iran  
Email: Sanjari1375@gmail.com

<sup>2</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Arak Branch, Islamic Azad University, Arak Branch, Arak, Iran  
Email: a-lalbar@iau-arak.ac.ir

<sup>3</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Arak Branch, Islamic Azad University, Arak Branch, Arak, Iran  
Email: m-davoudinasr@iauarak.ac.ir

<sup>4</sup> PhD student in financial engineering, Arak Branch, Islamic Azad University, Arak Branch, Arak, Iran  
Email: hstn090@gmail.com



10.22080/IEJM.2023.24891.1948

**Received:**

January 17, 2023

**Accepted:**

May 24, 2023

**Available online:**

December 20, 2022

**Keywords:**

Tax avoidance, Efficiency, Labor investment, Social responsibility, Audit firm size.

**JEL Classification:**

H26, D61, E24, M14, M24

## Abstract

Taxation is one of the issues that various organizations and societies consider, and tax avoidance is the use of legal gaps in tax laws to reduce taxes. This study aims to investigate the factors affecting tax avoidance using a hybrid approach (meta-synthesis). For this purpose, this research, in 2022, has systematically evaluated and analyzed the results and findings of previous studies using a qualitative approach and meta-synthesis tools. In doing so, a total of 170 papers were extracted and reviewed, and after analyzing the components, 52 articles were finalized. The findings led to the identification of dual dimensions in the form of 30 variables, including extra-organizational and extra-organizational factors. Finally, based on the content analysis approach, the effect coefficients of the components identified in the finalized research were determined using the Shannon quantitative entropy method. Findings showed that the most important indicators affecting corporate tax evasion are concentration of ownership, percentage of dividends, and tax reputation. Factors such as inefficiency of labor investment, social responsibility, and the size of the auditing firm have the lowest rank. This means that among the various models and research studied, less attention has been paid to these issues and their reproducibility. The results of this research can help investors, shareholders, and financial managers of institutions identify the factors affecting tax avoidance.

<sup>1</sup> This article is an excerpt from the master's thesis that was completed in the Accounting Department, Islamic Azad University, Arak Branch.

**\*Corresponding Author:** Ali Lal Bar

**Address:** Department of Accounting, Arak Branch,  
Islamic Azad University, Arak Branch, Arak, Iran

**Email:** a-lalbar@iau-arak.ac.ir

**Tel:** 09183660661



## Extended Abstract

### 1. Introduction

Tax is the most important and most stable source of income for governments, which is, on the one hand, a suitable tool for financing the government's expenses and, on the other hand, a tool for carrying out the government's financial policy and fair distribution of income and wealth in the society. Therefore, it is essential to investigate the influencing factors in reducing and increasing taxes. One of the factors that can cause tax reduction is tax avoidance and tax evasion by companies. Tax avoidance refers to an attempt to reduce tax payments by legal means, for example, by exploiting tax loopholes, while tax evasion refers to illegally reducing tax payments, for instance, by underreporting income or by State higher deductible rates.

### 2. Method

"Transcomposition" is a type of qualitative study that uses the findings of other qualitative studies in the field of a subject as data. Therefore, the samples of the meta-composite research are qualitative studies that the researcher includes based on the research question of interest. In fact, meta-synthesis refers to a group of approaches and methods that try to synthesize and combine the findings of qualitative studies to provide a new interpretation of the phenomenon. Meta-synthesis is a process that involves steps (or phases) of discontinuities that enable the researcher to identify a specific research question and then search, select, evaluate, summarize, and synthesize evidence to answer the research question. This process uses rigorous qualitative methods to combine existing qualitative studies to create more meaning through an interpretive approach. Different

authors have described this process somewhat differently, but they are basically the same.

### 3. Findings

The indicators of concentration of ownership, percentage of dividends, and tax reputation, with weights of 0.0347, 0.0336, and 0.0329, have a more significant impact on tax avoidance than other indicators. Also, factors such as the type of auditor's opinion, financial reporting transparency, and state ownership, with weights of 0.313, 0.301, and 0.304, respectively, have taken the following ranks. Finally, factors such as the inefficiency of labor investment, social responsibility, and the size of the auditing firm, with weights of 0.029, have the lowest weight and rank.

### 4. Results

This research has sought to analyze the factors affecting the avoidance of paying taxes using a meta-synthesis approach. The findings of this study led to the identification of dual dimensions in the form of 30 variables, including extra-organizational and intra-organizational factors. Then, using Shannon's entropy quantitative method, based on the content analysis approach, the effect coefficients of the components identified in recent studies were determined. The findings showed that ownership concentration, dividend percentage, and tax reputation are the most important factors affecting corporate tax avoidance. Factors such as the inefficiency of labor investment, social responsibility, and the size of the auditing firm have also been assigned the lowest weight and rank. This means that among the various models and research investigated, attention to these issues and their repeatability has been less. The results of this research will help investors,

shareholders, and financial managers of institutions identify the influential factors in avoiding the payment of corporate taxes. The practical results of this research can be of interest to two general groups; the first group is the users of financial information, which includes investors, creditors, managers, and auditing companies. This group is those directly related to the economic effects and results of the tax avoidance situation of the companies. The second group includes researchers, policymakers, and compilers of accounting standards or institutions such as the stock exchange who are interested in economic and financial issues. Most of the results of this research are in accordance with the theoretical foundations. Filling the research gap in this field can help managers in proper management and shareholders in investing and determining the policies and procedures of the company.

**Funding:**

There is no funding support.

**Authors' Contribution:**

Authors contributed equally to the conceptualization and writing. All of the authors approved the content of the manuscript and agreed on all aspects of the work.

**Conflict of Interest Authors:**

The authors declare no conflict of interest.

**Acknowledgments:**

We appreciate all the scientific consultants in this paper.

علمی

## واکاوی عوامل مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات با استفاده از رویکرد فراترکیب (متاسنتز)

زهرة سنجرى كرهرودى<sup>۱</sup> ID، على لعل بار<sup>۱\*</sup> ID، مجيد داوودى نصر<sup>۳</sup> ID، حسن سرشار تهرانى<sup>۴</sup> ID

<sup>۱</sup> کارشناسی ارشد حسابداری، واحد اراک، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک، اراک، ایران، ایمیل:

[Sanjari1375@gmail.com](mailto:Sanjari1375@gmail.com)

<sup>۲</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد اراک، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک، اراک، ایران، ایمیل:

[a-lalbar@iau-arak.ac.ir](mailto:a-lalbar@iau-arak.ac.ir)

<sup>۳</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد اراک، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک، اراک، ایران، ایمیل:

[m-davoudinasr@iau-arak.ac.ir](mailto:m-davoudinasr@iau-arak.ac.ir)

<sup>۴</sup> دانشجوی دکتری مهندسی مالی، واحد اراک، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک، اراک، ایران، ایمیل:

[hstn090@gmail.com](mailto:hstn090@gmail.com)

doi 10.22080/IEJM.2023.24891.1948

### چکیده

مالیات یکی از مواردی است که مورد توجه سازمان های مختلف و جامعه قرار دارد و اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلاء های قانونی در قوانین مالیاتی، در جهت کاهش مالیات می باشد. هدف از این پژوهش واکاوی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی با استفاده از رویکرد فراترکیب (متاسنتز) بوده است. به این منظور، این پژوهش در سال ۱۴۰۱ با رویکرد کیفی و ابزار فراترکیب (متاسنتز)، به ارزیابی و تحلیل نظام مند نتایج و یافته های پژوهش های پیشین پرداخته است. در این پژوهش در مجموع ۱۷۰ مقاله استخراج و مورد بررسی قرار گرفت که پس از تجزیه و تحلیل مولفه های مورد نظر ۵۲ مقاله نهایی گردید. یافته های این پژوهش منجر به شناسایی ابعاد دوگانه در قالب ۳۰ متغیر شامل عوامل برون سازمانی و درون سازمانی شد. در انتها با استفاده از روش کمی آنتروپی شانون، بر اساس رویکرد تحلیل محتوا به تعیین ضرایب اثر اجزای شناسایی شده در پژوهش های نهایی شده، پرداخته شد. یافته ها نشان داد مهم ترین شاخصه های مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات شرکت ها، تمرکز مالکیت، درصد سود تقسیمی و شهرت مالیاتی می باشند. عواملی نظیر عدم کارایی سرمایه گذاری نیروی کار، مسئولیت اجتماعی و اندازه مؤسسه حسابرسی پایین ترین رتبه را به خود اختصاص داده اند. بدین معنی که در بین مدل ها و پژوهش های مختلف مورد بررسی، توجه به این موضوعات و تکرارپذیری آنها کمتر بوده است. نتایج این پژوهش می تواند کمک شایانی به سرمایه گذاران، سهامداران و مدیران مالی مؤسسات در راستای شناسایی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی نماید.

تاریخ دریافت:

۲۷ دی ۱۴۰۱

تاریخ پذیرش:

۰۳ خرداد ۱۴۰۲

تاریخ انتشار:

۲۹ آذر ۱۴۰۱

کلیدواژه ها:

اجتناب مالیاتی، کارایی، سرمایه گذاری نیروی کار، مسئولیت اجتماعی، اندازه مؤسسه حسابرسی.

طبقه بندی:

H26, D61, E24, M14, M24

<sup>۱</sup> این مقاله مستخرج از پایان نامه کارشناسی ارشد می باشد که در گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک به انجام رسیده است.

\*نویسنده مسئول: علی لعل بار

آدرس: دانشکده مدیریت، گروه حسابداری، واحد اراک دانشگاه ایمیل: [a-lalbar@iau-arak.ac.ir](mailto:a-lalbar@iau-arak.ac.ir)

تلفن: ۰۹۱۸۳۶۶۰۶۶۱

آزاد اسلامی اراک، ایران

## ۱ مقدمه

بین سهامداران و مدیران افزایش می‌یابد تا جایی که ممکن است بر نظارت و کنترل بر عملکرد مدیریت شرکت خدشه وارد کند (فاتحی و همکاران، ۱۳۹۸). به طور کلی دو دیدگاه پیرامون تحقیقات تجربی در مورد فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات وجود دارد: دیدگاه نخست این است که مدیران با هدف کاهش تعهدات مالی شرکت و صرفه جویی وجه نقد، فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات را انجام می‌دهند. بنابراین، از منظر سرمایه‌گذاران، اجتناب از پرداخت مالیات افزایش‌دهنده ارزش شرکت است و مدیران برای به کار بستن چنین فعالیت هایی باید تشویق شوند و پاداش بگیرند. مثالی از این دیدگاه از فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات، تحقیق فیلیپس (۲۰۰۳) است که بیان کرد پاداش دادن به مدیران واحدهای تجاری بر مبنای سود پس از مالیات، کاهش دهنده نرخ مؤثر مالیاتی شرکت هاست. بر اساس دیدگاه نخست، صرفه جویی ناشی از فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند منبع مالی ارزشمندی برای ضعف مالی شرکت باشد و تأمین مالی از طریق بدهی یا وجه نقد را کاهش دهد. دیدگاه دوم به مسأله نمایندگی مربوط می‌شود که در این حالت، اجتناب از پرداخت مالیات به‌عنوان ابزار ایجاد سپر برای فرصت طلبی و انحراف منافع توسط مدیران است (نظریه فرصت طلبی مدیریتی). بر اساس تئوری نمایندگی چنین استدلال می‌شود که ماهیت پیچیده و مبهم اجتناب مالیاتی، مدیران را قادر می‌سازد تا از استراتژی های اجتناب مالیاتی به‌عنوان ابزاری برای فرصت طلبی و کسب منفعت شخصی خود استفاده نموده که در نهایت، کاهش جریان نقدی و ارزش شرکت را به دنبال خواهد داشت. ضمن آن که اجتناب از پرداخت مالیات ممکن است هزینه هایی نظیر مجازات اداری و یا از دست رفتن شهرت را به شرکت تحمیل نماید که این موضوع نیز تأثیر منفی بر ارزش شرکت دارد. از دیگر پیامد های نامطلوب اجتناب مالیاتی می‌توان به کاهش شفافیت اطلاعات مالی، افزایش احتمال

مالیات مهم ترین و با ثبات ترین منبع درآمدی دولت ها است که از یک سو ابزاری مناسب برای تأمین هزینه های دولت و از طرف دیگر ابزاری برای انجام سیاست مالی دولت و توزیع عادلانه درآمد و ثروت در جامعه است؛ بنابراین بررسی عوامل اثرگذار در کاهش و افزایش مالیات بسیار مهم است. از عواملی که می‌تواند موجبات کاهش مالیات را به وجود آورد، اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی شرکت هاست (فاتحی و همکاران، ۱۳۹۸). از منظر اقتصاد کلان - جدا از ملاحظات قانونی - اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی اثرات منفی مشابهی بر بودجه ملی دارند. از این رو، برخی از اقتصاددانان پیشنهاد می‌کنند که اثرات آنها را به طور مشترک تجزیه و تحلیل کنند، و دیگر بین آنها تبعیض قائل نشوند. با این حال، از منظر روان‌شناختی، به دلیل تفاوت های حقوقی و ملاحظات اخلاقی، فرض بر این است که مالیات دهندگان با وجود پیامد های اقتصادی یکسان، اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی را متفاوت درک می‌کنند. اجتناب مالیاتی به تلاشی برای کاهش پرداخت های مالیاتی از راه های قانونی اشاره دارد، به عنوان مثال با بهره برداری از خلاء های مالیاتی، در حالی که فرار مالیاتی به کاهش غیرقانونی پرداخت های مالیاتی اشاره دارد، به عنوان مثال با گزارش کم درآمد یا با بیان نرخ های کسر بالاتر. فرار مالیاتی به جابه‌جایی مشاغل، تنها به منظور صرفه جویی در مالیات، اشاره دارد. (کرچلر<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). لازم به توضیح است که این مطالعه صرفاً به مبحث اجتناب مالیاتی می‌پردازد. اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند باعث افزایش یا کاهش هزینه سرمایه شرکت شود. به مجموعه فعالیت هایی که شرکت ها برای کاهش هزینه مالیات بر درآمد خود انجام می‌دهند فعالیت های اجتناب مالیاتی گفته می‌شود. از آنجا که عوامل مختلفی باعث اجتناب مالیاتی می‌گردند، با افزایش تعداد سهامداران در شرکت ها بالاخص سهامداران عمده، تضاد منافع در

<sup>1</sup> Kirchler

بورس اوراق بهادار تهران و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، به بررسی شناسایی و بررسی عوامل مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات با استفاده از رویکرد فراترکیب (متاسنتر) مبادرت به استخراج معیارهایی کند که از این طریق سرمایه‌گذاران با شناخت از آنها برای سرمایه‌گذاری هدایت شوند و آنها سهم مورد نظر خود را با اطمینان بیشتری خریداری کنند. انجام پژوهش‌های مختلف در تمام ابعاد بورس، می‌تواند کم و کاستی‌های آن را مشخص نموده و باعث پویایی و رشد آن شود و هر چقدر اطلاعات مربوط و سودمند پیش‌بینی در بازار سرمایه در اختیار سرمایه‌گذاران قرار گیرد، موجبات تشویق و ترغیب آنها به سمت سرمایه‌گذاری در سهام فراهم می‌آید.

## ۲ مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مالیات بر درآمد شرکتی یکی از مکانیسم‌هایی است که برای تطبیق منافع خصوصی شرکت‌ها با رفاه عمومی استفاده می‌شود. شرکت‌ها با پرداخت مالیات بر درآمد، با تخصیص مجدد بخشی از ثروت خود به منظور افزایش رفاه اجتماعی توسط دولت، به رفاه کمک می‌کنند. اجتناب از پرداخت مالیات بر درآمد سهم شرکت‌ها در رفاه اجتماعی را کاهش می‌دهد. بنابراین، اجتناب از مالیات، نقض اخلاق تجاری تلقی می‌شود. با این حال، رابطه بین اخلاق تجاری و اجتناب مالیاتی چندان ساده نیست. اجتناب از مالیات می‌تواند نتیجه مدیریت مالیاتی مسئولانه یا مدیریت غیرمسئولانه مالیاتی باشد. مدیریت مالیاتی مسئولانه پرداخت سهم منصفانه مالیاتی است. مدیریت مالیاتی مسئولانه هزینه مالیات شرکت‌ها را کاهش می‌دهد، اما به رفاه اجتماعی آسیب نمی‌رساند. مدیریت مالیاتی مسئولانه شکلی از اخلاق تجاری خوب است، زیرا این عمل سودآوری شرکت‌ها را افزایش می‌دهد؛ اما برای رفاه اجتماعی مضر نیست. نمونه‌ای از مدیریت

مدیریت سود و افزایش هزینه سرمایه اشاره کرد. مطابق با تئوری نمایندگی در صورت وجود مسائل نمایندگی، شفافیت اطلاعاتی باعث کاهش تضاد نمایندگی میان ذینفعان شده و از طریق انتقال جریان‌های نقدی جاری و آتی و تغییر در تصمیم‌گیری مدیریت سبب تعدیل ارزش بازار شرکت می‌گردد. بدین ترتیب مدیران به انتخاب بهتر سرمایه‌گذاری‌ها، مدیریت کارآتر دارایی‌ها و رعایت حقوق سهامداران ترغیب می‌شوند. از سوی دیگر، با افزایش شفافیت اطلاعاتی، زوایای مختلف عملیات شرکت برای دولت بیشتر آشکار شده که این به نوبه خود، احتمال اجتناب مالیاتی از سوی شرکت‌ها را کاهش می‌دهد (چن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶).

"فراترکیب" نوعی مطالعه کیفی است که یافته‌های سایر تحقیقات کیفی در زمینه یک موضوع را به عنوان داده بکار می‌گیرد. بنابراین، نمونه‌های مطالعه فراترکیب را مطالعات کیفی تشکیل می‌دهند که محقق بر اساس سؤال پژوهی مورد علاقه، آنها را وارد مطالعه می‌کند. در واقع فراترکیب به گروهی از رویکرد‌ها و روش‌هایی اطلاق می‌شود که برای سنتز و ترکیب یافته‌های مطالعات کیفی با هدف ارائه تفسیر جدیدی از پدیده تلاش می‌کنند. فراترکیب یک فرآیند است که شامل گام (فاز) گسست‌های است که محقق را قادر می‌سازد تا یک پرسش تحقیق خاص را شناسایی کرده و سپس به جستجو، انتخاب، ارزیابی، خلاصه کردن و ترکیب شواهد برای پاسخگویی به سؤال تحقیق بپردازد. این فرآیند با استفاده از روش‌های کیفی دقیق برای ترکیب مطالعات کیفی موجود برای ایجاد معنای بیشتر از طریق یک فرآیند تفسیری انجام می‌شود. نویسندگان مختلف این فرآیند را تا حدودی متفاوت توصیف کرده‌اند، اما اساساً مشابه هستند (عابدی جعفری و امیری، ۱۳۹۸).

پژوهش حاضر در پی آن است که به واسطه تجزیه و تحلیل اطلاعات واقعی دریافت شده از

<sup>1</sup> - Chen et al

انجمن های خودجوش را برای یک سناریو ایجاد کردند که اجتناب مالیاتی یا فرار مالیاتی را توصیف می‌کردند و آنها را مثبت، خنثی یا منفی ارزیابی کردند. نتایج نشان داد که بازنمایی‌های روزمره با توجه به اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی متفاوت است. فرار مالیاتی نسبتاً منفی و اجتناب مالیاتی مثبت تلقی شد.

جیانگ<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۲)، در مطالعه‌ی خود با استفاده از داده های شرکت های فهرست شده چینی، تأثیر افشای اجباری CSR را بر اجتناب از مالیات شرکتی، با به‌کارگیری روش‌های تطبیق امتیاز تمایل و تفاوت در تفاوت ها بررسی کردند. نتایج نشان داد که اجرای افشای اجباری CSR منجر به افزایش قابل توجهی در اجتناب از مالیات شرکت می‌شود. به طور خلاصه، یافته ها با این دیدگاه سازگار است که افشای اجباری CSR رفتار شرکت را تغییر می‌دهد و اثرات خارجی مثبتی را برای جامعه در پرداخت مالیات به دولت ایجاد می‌کند.

خلیل و خلیف<sup>۳</sup> (۲۰۲۲)، در یک پژوهش به مرور ادبیات و مطالعات تجربی که رابطه بین شرکت های خانوادگی و اجتناب مالیاتی را بررسی می‌کند ( که اکثر آنها در آلمان، ایالات متحده آمریکا و تایوان و سایر کشورهای اروپایی و... انجام شده بودند) پرداختند. نتایج آن ها حاکی از این بود که ارتباط بین شرکت های خانوادگی و اجتناب مالیاتی در ایالات متحده آمریکا، فنلاند و بلژیک منفی است. در مقابل، رابطه بین شرکت های خانوادگی و اجتناب مالیاتی در سایر اقتصاد های توسعه یافته (آلمان و ایتالیا) و درحال توسعه (برزیل، هند، مالزی و تونس) مثبت و معنادار است. در تایوان، تأثیر شرکت های خانوادگی بر اجتناب مالیاتی به عدم شفافیت شرکت ها بستگی دارد که تأثیر منفی شرکت های خانوادگی بر اجتناب مالیاتی را کاهش می‌دهد.

مالیاتی مسئولانه، یک تصمیم واقعی است که از مالیات برخوردار است. مدیریت غیرمسئولانه مالیاتی عبارت است از به حداقل رساندن پرداخت های مالیاتی به هر وسیله ممکن برای افزایش سودآوری یک شرکت، صرف نظر از اینکه این اقدام باعث کاهش رفاه اجتماعی می‌شود یا خیر. این عمل به‌عنوان اخلاق بد تجاری تلقی می‌شود. مشکل این است که منبع اجتناب مالیاتی توسط ذینفعان ناشناخته است. تئوری نمایندگی حاکی از آن است که شرکت ها باید گزارش هایی را برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی با سهامداران تهیه کنند. از آنجایی که شرکت ها موظف هستند پرداخت مالیات خود را در صورت های مالی گزارش کنند، سهامداران از میزان اجتناب مالیاتی شرکت ها اطلاع دارند. بدون اطلاعات اضافی در مورد منبع اجتناب مالیاتی، سهامداران اجتناب مالیاتی را به عنوان اخلاق تجاری بد در نظر خواهند گرفت، زیرا اجتناب مالیاتی باعث کاهش سهم شرکت ها در رفاه اجتماعی می‌شود. تحقیقات نشان می‌دهد که واکنش سهامداران به اجتناب مالیاتی به شفافیت اطلاعات شرکت ها بستگی دارد. شرکت ها برای اطلاع دادن به سهامداران در مورد منبع اجتناب مالیاتی به گزارش های دیگری نیاز دارند. تئوری سیگنالینگ بیان می‌کند که سیگنال می‌تواند تنها توسط شرکت هایی ارائه شود که در تمایز خود از سایر شرکت ها بهتر هستند. از آنجایی که شرکت ها باید منابع خود را برای تهیه گزارش های داوطلبانه فدا کنند، گزارش دهی داوطلبانه فقط توسط شرکت های خاصی انجام می‌شود و گزارش های داوطلبانه شرکت ها را از یکدیگر متمایز می‌کند. بنابراین، سیگنال ها را می‌توان تنها با ارائه گزارش داوطلبانه داد (رودیانتو و پیرزادا، ۲۰۲۰).

در این راستا کرچلر و همکاران (۲۰۲۳)، طی پژوهشی، ۲۵۲ افسر مالی، دانشجوی بازرگانی، وکلای بازرگانی و صاحبان کسب وکارهای کوچک،

<sup>3</sup> Khelil, I., & Khlif,

<sup>1</sup> Rudyanto & Pirzada

<sup>2</sup> Jiang

می‌تواند خط قرمز ممیزان مالیاتی باشد که نهایتاً ممکن است منجر به کاهش اعتبار مدیران و کاهش ارزش سهام شرکت شود (حاجیان نژاد و دانش، ۱۳۹۸). تمرکز مالکیت ممکن است با افزایش نظارت و حذف مشکل مفت سواری، باعث ایجاد تغییرات مثبت در شرکت شود، اما سایر مکانیزم‌ها ممکن است در جهت عکس عمل نمایند. یکی از مسائلی که بیشتر به آن پرداخته شده، این است که سهامداران بزرگ و مالکان ممکن است از حقوق کنترلی خود برای کسب منافع شخصی استفاده نمایند و موجب استثمار سایر سهامداران شوند. این احتمالات و عدم مشخص بودن تأثیر تمرکز مالکیت بر ابعاد مختلف شرکت باعث ارائه نظریات مختلفی در ارتباط با رفتار بلوکات داران شده است (راهدار و جباری، ۱۳۹۴). حاکمیت شرکتی در برگیرنده مجموعه روابط میان سهامداران، مدیران، حسابرسان و سایر افراد ذینفع است که متضمن برقراری نظام کنترلی به منظور رعایت حقوق سهامداران جزء و اجرای صحیح مصوبات مجمع و جلوگیری از سوءاستفاده احتمالی است. شرکت‌ها معتقدند که حاکمیت شرکتی مناسب، مدیریت و کنترل اثربخش واحد‌های تجاری را تسهیل می‌کند و از این رو قادر به ارائه بازده بهینه برای کلیه ذینفعان می‌باشند (صالحی، ۱۳۹۹). سرمایه‌گذاران نهادی تمایل به انجام معاملات با بازخورد و تحقق بازدهی مثبت دارند (جانگمو و همکاران، ۲۰۲۰). مفهوم شفافیت اطلاعات بیان می‌کند که هیچ یک از اطلاعات با اهمیت نباید از صورت‌های مالی حذف شده یا پنهان شود. تمام ذینفعان شرکت (شامل سهامداران، اعتبار دهندگان، کارکنان، مشتریان، دولت و جامعه) حق دارند درباره شرکت اطلاعاتی دریافت نمایند. موضوع مهم این است که افشا تا چه اندازه باید صورت گیرد. (مشایخ و سادات نصیری، ۱۳۹۵). شفافیت گزارشگری مالی می‌تواند در راستای اهداف کلیدی حسابداری مالی، در برآورد نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه نقش مؤثری داشته

دخلی (۲۰۲۲)، در پژوهش خود به بررسی رابطه مستقیم و غیرمستقیم بین مالکیت نهادی و اجتناب مالیاتی شرکتی با استفاده از مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR) به عنوان متغیر میانجی پرداخت و در این مطالعه از مجموعه داده‌های تابلویی ۲۰۰ شرکت فرانسوی فهرست شده در دوره ۲۰۰۷-۲۰۱۸ استفاده کرد و اثرات مستقیم و غیرمستقیم بین مالکیت مدیریتی و اجتناب مالیاتی با استفاده از تحلیل مدل معادلات ساختاری مورد آزمون قرارداد. نهایتاً نتایج نشان داد که مالکیت نهادی بر اجتناب مالیاتی تأثیر منفی می‌گذارد و هر چه نسبت مالکیت نهادی بیشتر باشد، احتمال استفاده از اجتناب مالیاتی کمتر است.

به نظر می‌رسد امروزه بسیاری از شرکت‌ها درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تأثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها دارای اهمیت زیادی است. فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات به طور متداول به ابزارهای صرفه جویی مالیات مربوط می‌شود که منابع را از دولت به سهامداران انتقال داده و بنابراین ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می‌دهد. اجتناب از مالیات رفتاری قانونی است، یعنی عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. پرداخت مالیات سبب خروج جریان‌های نقدی شرکت می‌شود. به همین منظور سرمایه‌گذاری در برنامه‌های مالیاتی همیشه در کانون توجه مدیران شرکت‌ها بوده است. این برنامه‌ها می‌تواند دامنه‌های از سیاست‌های محافظه‌کارانه مالیاتی مانند هموارسازی سود تا سیاست‌های متهورانه مالیاتی همچون راهبرد‌های اجتناب از پرداخت مالیات را پوشش دهد. سیاست‌های متهورانه مالیاتی اغلب با هزینه‌ها و منافع همراه است. یکی از این منافع افزایش در ارزش شرکت است، ولی از طرف دیگر ورود به سیاست‌های پرهیز از پرداخت مالیات و اجتناب مالیاتی

<sup>1</sup> - Jungmu et al



میزان ستاده کارکنان در یک زمان مشخص را کارائی می‌نامند. در این تعریف، کارایی یک شاخص در مورد چگونگی استفاده از منابع سازمان است. ستاده بیشتر نشان دهنده کارایی بیشتر است، به شرط اینکه منابع افزایش نیافته باشند. منظور از ناکارایی سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی در یک شرکت، کاهش شفافیت و تبادل اطلاعات، در معرض عدم تقارن اطلاعاتی یا مشکلات نمایندگی قرارگرفتن و بی اخلاقی، می‌باشد (تیلور و همکاران، ۲۰۱۹). کارایی سرمایه‌گذاری به معنای به کار گیری تعداد بهینه‌ای از نیروی کار است و ناکارایی سرمایه‌گذاری بیش سرمایه‌گذاری و کم سرمایه‌گذاری کردن در نیروی انسانی را در کانون توجه قرار دهد (افلاطونی و خزایی، ۱۳۹۵). مبحث کارایی و به طور کلی کارایی نیروی کار، به طور اخص از جمله مباحث پیچیده در علوم مدیریت و اقتصاد می‌باشد. در این راستا، شناسایی عواملی که موجبات افزایش و یا کاهش کارایی نیروی انسانی می‌شود از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و با شناخت این عوامل می‌توان عوامل مثبت را تقویت و عوامل منفی را از بین برد تا بدین وسیله کارایی نیروی انسانی به طور اخص و کارایی کل نظام اقتصادی به طور اعم افزایش یابد. (اکبریان و همکاران، ۱۳۹۹) سودآوری ارتباط نزدیکی با سود دارد؛ اما با یک تفاوت کلیدی؛ در حالی که سود یک مقدار مطلق است، سودآوری نسبی است. از این معیار برای تعیین دامنه سود شرکت با در نظر گرفتن اندازه کسب و کار، استفاده می‌شود. سودآوری یک معیار اندازه‌گیری بهره‌وری و در نهایت بیانگر موفقیت و شکست یک کسب و کار است. تعریف دقیق تر سودآوری، توانایی یک کسب و کار در ایجاد بازده مالی مبتنی بر منابع خود در مقایسه با یک سرمایه‌گذاری جایگزین است. با وجودی که یک شرکت می‌تواند سود ببرد اما این به معنی سودآوری شرکت نیست (محمدزاده مقدم، ۱۳۹۷). مدیران شرکت‌های بزرگ به این دلیل که فروش سهام اضافی شرکت اثر کمتری بر کنترل

باشد. در این شرایط، مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری یکی از معیارهای سودمندی است که جهت سنجش سودمندی اطلاعات حسابداری که هدف اولیه گزارشگری مالی است، به کار می‌رود. پژوهش‌های مختلف نشان داده است که هر صنعت دارای اهرم خاص خود می‌باشد. دلیل اینکه هر صنعت دارای اهرم مالی خاصی می‌باشد آن است که هر صنعت دارای ریسک تجاری خاص خود بوده و از آنجایی که ریسک تجاری هر صنعت فرق می‌کند بنابراین اهرم مالی هر صنعت نیز با صنعت دیگر متفاوت می‌باشد. تیتمن<sup>۱</sup> ۱۹۸۶ نشان داد که هر صنعت دارای یک اهرم خاص بوده و ثانیاً اهرم در بین گروه‌های صنعت دارای انحراف بزرگ‌تر از درون گروه‌های صنعت می‌باشد (شیخ‌الملوکی، ۱۳۸۶). پژوهش‌های صورت‌گرفته در خصوص ارائه صورت‌های مالی اشاره به تغییر دیدگاه سرمایه‌گذاران نسبت به صورت‌های مالی تجدید ارائه شده شرکت‌ها دارد. زیرا از نگاه آنها ارائه مجدد صورت‌های مالی می‌تواند بیانگر نوعی پیش‌بینی مشکلات آتی شرکت و مدیریت آن در خصوص اختیاری عمل کردن در امور حسابداری باشد (براهویی پیرنیا و عفتی، ۱۳۹۸).

خصوصی سازی می‌تواند با هدایت اقتصاد به سمت بازار و تشویق ریسک پذیری، علاجه برای کسری بودجه دولت تلقی شود. کشور ایران از جمله کشورهایی است که حضور دولت در صنایع مختلف آن مشهود است و بسیاری از صنایع علی‌رغم تلاش‌های صورت گرفته در راستای خصوصی‌سازی کماکان زیر نظر دولت هستند و اعمال کنترل‌های دولت بر سیاست‌های مالی و عملیاتی آن‌ها دیده می‌شوند (زمانی نیا، ۱۳۹۵). فرایند آزاد سازی مالی موجب افزایش کارایی سیستم مالی از طریق حذف نهاد‌های غیرکارا، ایجاد فشار بیشتر برای ساخت زیر ساخت‌های مالی و کاهش مشکلات مربوط به عدم تقارن اطلاعات مانند انتخاب معکوس و اخلاق‌گریزی نیز می‌شود (سیاه‌پوش و همکاران، ۱۳۹۴).

<sup>1</sup> Titman

منظور حل مسأله پژوهش در مرحله کیفی از رویکرد فراترکیب استفاده شده و در پی آن در فاز کمی به منظور تعیین ضریب اثر عوامل شناسایی شده از روش آنتروپی شانون استفاده گردیده است. جامعه آماری پژوهش حاضر اعضای هیئت علمی عضو گروه‌های حسابداری، مدیریت مالی و علوم اجتماعی دانشگاه های مادر کشور، فعالان بازار سرمایه، مدیران عامل و مالی شرکت ها، کارشناسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی می‌باشند که با روش تصادفی در طی سال ۱۴۰۱ در نظر گرفته شده‌اند. مشخصات جامعه آماری پژوهش به همراه تعداد آنها در جدول ۱ ارائه شده است.

شرکت های بزرگ دارد تأمین مالی از طریق انتشار سهام را به تأمین مالی از طریق ایجاد بدهی ترجیح می‌دهند؛ بنابراین رابطه ای منفی بین اندازه شرکت و اهرم انتظار می‌رود. این رابطه منفی می‌تواند ناشی از این مسئله نیز باشد که بوروکراسی و کاغذ بازی و محدودیت های اداری در شرکت های بزرگ بیشتر است و این امر منجر به ایستایی بیشتر این شرکت ها می‌شود (صلواتی و رساییان، ۱۳۸۶).

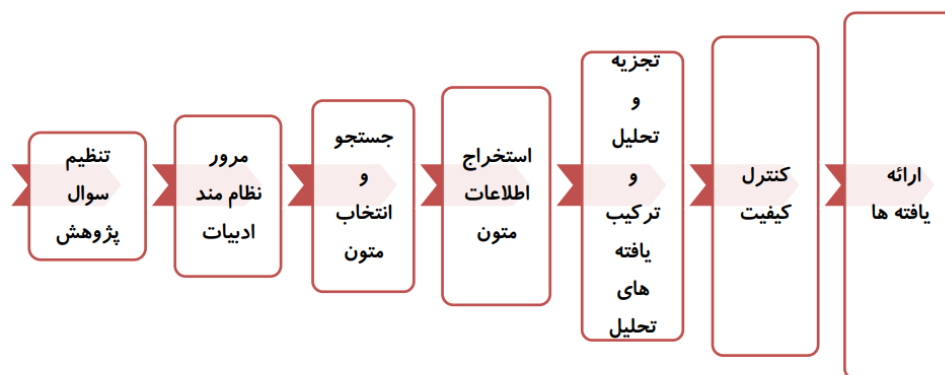
### ۳ روش پژوهش

روشی که در این تحقیق مورداستفاده قرار گرفته است، روش تحقیق آمیخته از نوع اکتشافی با تأکید بر داده های کیفی است. در این راستا ابتدا به رویکرد کیفی سپس کمی پرداخته شده است. به جدول ۱. ویژگی خبرگان

تعداد	ویژگی خبرگان
۱۳	اعضای هیئت علمی عضو گروه های حسابداری، مدیریت مالی دانشگاه های مادر کشور
۱۲	کارشناسان و مدیران سازمان بورس اوراق بهادار
۹	دانشجویان تحصیلات تکمیلی
۳۴ نفر	جمع

منبع: یافته های پژوهش

شکل ۱: مراحل انجام فراترکیب



منبع: یافته های سندلوسکی و باروسو

گزینه را نسبت به هر معیار به دست آوریم و اگر معیارها کمی هستند، عدد واقعی آن ارزیابی را قرار دهیم. در شکل زیر که ماتریس تصمیم می‌باشد ستون‌ها معیار و سطر های گزینه‌ها هستند. به عنوان مثال درایه  $X_{11}$  امتیاز گزینه اول نسبت به معیار اول است.

رابطه (۱)

$$X = [x_{ij}] = \begin{bmatrix} x_{11} & \dots & x_{1m} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ x_{n1} & \dots & x_{nm} \end{bmatrix}$$

گام دوم: ماتریس بالا را نرمال می‌کنیم و هر درایه نرمال شده را  $p_{ij}$  می‌نامیم. نرمال شدن به این صورت می‌باشد که درایه هر ستون را بر مجموع ستون تقسیم می‌کنیم.

گام سوم: محاسبه آنتروپی هر شاخص: آنتروپی  $E_j$  به صورت زیر محاسبه می‌گردد و  $k$  به عنوان مقدار ثابت مقدار  $E_j$  را بین ۰ و ۱ نگه می‌دارد.

رابطه (۲)

$$E_j = -k \sum_{i=1}^m p_{ij} \ln(p_{ij}) \quad i = 1, 2, \dots, m$$

$$k = \frac{1}{\ln(m)} \quad \text{که در آن}$$

گام چهارم: در ادامه مقدار  $d_j$  (درجه انحراف) محاسبه می‌شود که بیان می‌کند شاخص مربوطه ( $d_j$ ) چه میزان اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری در اختیار تصمیم‌گیرنده قرار می‌دهد. هر چه مقادیر اندازه‌گیری شده شاخصی به هم نزدیک باشند نشان دهنده آن است که گزینه های رقیب از نظر آن شاخص تفاوت چندانی با یکدیگر ندارند.

$$d_j = 1 - E_j$$

لذا نقش آن شاخص در تصمیم‌گیری باید به همان اندازه کاهش یابد.

در تحقیق حاضر باتوجه به هدف اصلی تحقیق که عبارت است از ارزیابی عوامل مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات با استفاده از رویکرد فراترکیب (متاسنتز)<sup>۱</sup>، سؤالات زیر طراحی شده است:

- عوامل مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات کدامند؟

- اولویت بندی عوامل مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات به چه صورت است؟

فراترکیب مستلزم آن است که پژوهشگر بازنگری دقیق و عمیقی را نسبت به سند مورد مطالعه انجام دهد و پژوهش های قبلی را با یکدیگر ترکیب کند. سندلوسکی و باروسو<sup>۲</sup> الگوی هفت مرحله‌ای را به این منظور ارائه داده‌اند (شکل ۱).

## ۴ روش آنتروپی شانون<sup>۳</sup>

این روش در سال ۱۹۷۴ توسط شانون و ویور ارائه شد. آنتروپی بیان کننده مقدار عدم اطمینان در یک توزیع احتمال پیوسته است. ایده اصلی این روش آن است که هر چه پراکندگی در مقادیر یک شاخص بیشتر باشد آن شاخص از اهمیت بیشتری برخوردار است. شانون نشان داد که وقایع با احتمال وقوع زیاد اطلاعات کمتری در اختیار می‌گذارند و برعکس هرچه احتمال وقوع یک رخداد کمتر باشد، اطلاعات حاصل از آن بیشتر است. با به دست آوردن اطلاعات جدید، درواقع عدم قطعیت‌ها کاهش یافته و ارزش اطلاعات جدید برابر با مقداری است که از عدم قطعیت کاسته شده است. در نتیجه عدم قطعیت و اطلاعات پارامترهایی وابسته به هم هستند. پرسش نامه روش آنتروپی شانون نیز همانند ماتریس آن می‌باشد.

### ۴.۱ گام‌های روش آنتروپی شانون:

گام اول: ابتدا ماتریس تصمیم را تشکیل می‌دهیم. برای تشکیل این ماتریس تصمیم کافی است اگر معیارها کیفی هستند از عبارات کلامی ارزیابی هر

<sup>3</sup> - Shannon Entropy

<sup>1</sup> - Meta-synthesis

<sup>2</sup> - Sandelowski & Barroso

می‌آیند و همانند متن مصاحبه در پژوهش کیفی در نظر گرفته می‌شوند.

## ۵٫۱ گام اول: تنظیم سؤال های پژوهش

نخستین گام فراترکیب تنظیم سؤالات پژوهش است. نخستین سؤال برای شروع فراترکیب چه چیزی (What) است. در جدول ۲ گروه‌بندی و تحلیل اجتناب از پرداخت مالیات مورد سؤال قرار گرفته است.

جدول ۲. سؤالات کلی جهت شروع روش فراترکیب

سؤال های پژوهش کیفی فراترکیب	مؤلفه
شناسایی مؤلفه‌ها مربوط به اجتناب از پرداخت مالیات	هدف پژوهش (what)
منابع مختلف شامل انواع سطوح مختلف مقالات که در آنها به تشریح و شناسایی عوامل مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات پرداخته شده است.	جامعه مورد مطالعه (who)
بررسی آثار و منابع، شناسایی و اولویت بندی عوامل و شاخص های مؤثر، تحلیل و دسته بندی مفاهیم و شاخص های شناسایی شده	روش انجام پژوهش (How)
کلیه منابع و مقالات موجود بین سال های ۲۰۰۰ الی ۲۰۲۱ میلادی و سال های ۱۳۸۴ الی ۱۴۰۰ شمسی	بازه زمانی پژوهش (When)

منبع: یافته های پژوهش

مرحله تلاش شده است، کتاب ها و همچنین مجموعه مقالات پایگاه های داده ها، مجلات، همایش ها و موتور های جستجوی مختلف برای مطالعات انگلیسی از سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۱ و مطالعات فارسی از سال های ۱۳۸۴ تا ۱۴۰۰ بررسی شود که درنهایت ۱۷۰ مقاله یافت شد.

## ۵٫۳ گام سوم: جستجو و بررسی مقالات مرتبط

در فرایند جستجو پژوهشگر پارامتر های مختلفی را مانند عنوان، چکیده، محتوا، جزئیات مقاله (نام نویسنده، سال و...) را در نظر گرفته و مقالاتی که با سؤال و هدف پژوهش تناسبی ندارد، حذف می‌کند.

گام پنجم: سپس مقدار وزن  $W_j$  محاسبه می‌گردد. در واقع وزن معیار برابر با هر  $d_j$  تقسیم بر مجموع  $d_j$  ها می باشد.

## ۵ تحلیل کمی اطلاعات پژوهش

همان‌طور که در بخش پیشین ذکر شد، در پژوهش حاضر برای شناسایی مفاهیم اجتناب از پرداخت مالیات از روش هفت مرحله ای سندلوسکی و باروسو بهره گرفته شده است. بر اساس روش فراترکیب، متن پژوهش های انجام شده مرتبط با موضوع اجتناب از پرداخت مالیات، داده به حساب

## ۵٫۲ گام دوم: بررسی نظام مند متون

در این مرحله پژوهشگر به جستجوی سیستماتیک مقالات منتشر شده در مجلات علمی مختلف و معتبر داخلی و خارجی و همچنین منابع عمومی و سایت های سازمان های معتبر خارجی و داخلی با هدف تعیین اسناد معتبر، موثق و مرتبط درباره زمانی مناسب می پردازد. یکی از تنگنا های این پروژه عدم دستیابی کامل به منابع علمی بین المللی در حوزه اجتناب از پرداخت مالیات بود. ابتدا کلمات کلیدی مرتبط را گزینش می‌کند. به این منظور واژگان کلیدی اجتناب از پرداخت مالیات، فرار مالیاتی؛ نرخ مؤثر مالیاتی و... به زبان فارسی و انگلیسی مورد جستجو قرار گرفته است. در این

مشابه بر حسب چکیده و محتوای آن ها، ارزیابی حیاتی<sup>۱</sup> اولویت های لازم در مورد هر یک از مقالات و کتاب ها را مشخص نمودند که در این رابطه مراحل پالایش منابع مورد استفاده به ترتیب زیر می باشد:

در شکل خلاصه فرایند ارائه شده است. همچنین معیار پذیرش و رد مطالعات، شامل زبان پژوهش، بازه زمانی مطالعه، شرایط مطالعه، جامعه مطالعه، نوع مطالعه است. همان گونه که در گام دوم گفته شد بر اساس نتایج اولیه حاصل از جستجو، ۱۷۰ مقاله و کتاب مرتبط با ماهیت پژوهش شناسایی شد و برای انتخاب مطالعات مناسب بر اساس الگوریتم، ابتدا محقق با فیش برداری از مقالات

جدول ۳. مراحل پالایش منابع مورد استفاده بر اساس روش ارزیابی حیاتی

مرحله	منابع جستجو شده	تعداد
۱	تعداد منابع یافت شده	۱۷۰
	تعداد منابع رد شده به علت عنوان	(۵۵)
۲	منابع غربال شده بر اساس عنوان	۱۱۵
	تعداد منابع رد شده از نظر چکیده	(۲۸)
۳	منابع غربال شده بر اساس چکیده	۸۷
	تعداد منابع رد شده از نظر محتوا	(۳۵)
۴	تعداد منابع نهایی	۵۲

منبع: یافته های پژوهش

مرحله انجام شد؛ در مرحله اول باتوجه به هدف تحقیق، کد هایی که در تعداد معدودی از پژوهش ها بود در فرایند تحقیق به کار برده نشدند و همچنین بنا به قرابت معنایی و صرف تفاوت لفظی بین برخی از کد ها، کد ها ادغام و با عنوان مشترک آورده شده اند و در نهایت در پایان این مرحله ۳۵ کد شناسایی شد. در مرحله دوم، از طریق مصاحبه با خبرگان یعنی ۱۸ نفر از اساتید و متخصصین در حوزه مورد نظر پژوهش از ۳۵ کد مرحله قبل، ۳۰ کد به عنوان با اهمیت ترین شاخص ها انتخاب شدند. نتایج حاصل از گام چهارم به صورت جدول ۴ ارائه شده است.

## ۵٫۴ گام چهارم: استخراج اطلاعات مقالات

در سراسر فراترکیب پژوهشگر به طور پیوسته مقالات منتخب و نهایی شده را به منظور دستیابی به یافته های درون محتوا های مجزایی که در آنها مطالعات اصلی و اولیه انجام شده اند، چند بار مطالعه نموده است.

مقاله ها بر اساس مرجع مربوط به هر مقاله شامل نام و نام خانوادگی نویسنده، به همراه سال انتشار مقاله و اجزای هماهنگی بیان شده که در هر مقاله به آنها اشاره شده است، طبقه بندی شدند. در پایان این مرحله، پژوهشگر ۳۹ کد را شناسایی نمود. فرایند نهایی شناسایی کد ها نیز طی دو

<sup>1</sup> -Critical Appraisal Skills Program

**جدول ۴. خلاصه عوامل مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات**

ردیف	عوامل مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات	نام نویسنده - سال انتشار
۱	تمرکز مالکیت	دژکام و نسل موسوی (۱۳۹۸)؛ قرنچیک و گرکز (۱۳۹۷)، طاهری فرد و صالحی (۱۳۹۵)، طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، دیدار و همکاران (۱۳۹۳)
۲	مالکیت نهادی	قرنچیک و گرکز (۱۳۹۷)، طاهری فرد و صالحی (۱۳۹۵)، طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، دیدار و همکاران (۱۳۹۳)
۳	شفافیت گزارشگری مالی	عباسزاده و همکاران (۱۳۹۵)، کرا (۲۰۱۸)؛ آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۵)، دستگیر و همکاران (۱۳۹۳)، خانی و همکاران (۱۳۹۳)، فرگوسن و همکاران (۲۰۰۳)؛ پورحیدری و سروستانی (۱۳۹۱)
۴	نوع صنعت	لی و همکاران (۲۰۱۸)؛ آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۵)، بردشو و همکاران (۲۰۱۳)، طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، دیدار و همکاران (۱۳۹۳)
۵	اصلاحات مالی	آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۵)، قرنچیک و گرکز (۱۳۹۷)، طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، دیدار و همکاران (۱۳۹۳)
۶	مالکیت دولتی	آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۵)، قرنچیک و گرکز (۱۳۹۷)، طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، دیدار و همکاران (۱۳۹۳)
۷	استقلال هیئت مدیره	نمازی و همکاران (۱۴۰۰)، لطفی و دشت بیاض (۱۳۹۸)، جیانگ و همکاران (۲۰۲۱)؛ چایز و همکاران (۲۰۱۴)، لی و همکاران (۲۰۱۹)؛ لو و نیسیم (۲۰۰۴)، هانلون (۲۰۰۵)، چایز و همکاران (۲۰۱۴)، قادری و همکاران (۱۳۹۷)
۸	پاداش هیئت مدیره	تیلور و همکاران (۲۰۱۹)؛ چایز و همکاران (۲۰۱۳)
۹	آزادسازی مالی	مهربان پور و همکاران (۱۳۹۶)، هانلون (۱۱) و هیتزمن (۲۰۱۰)، مهرانی و سیدی (۱۳۹۳)
۱۰	سودآوری	مهربان پور و همکاران (۱۳۹۶)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)، مهرانی و سیدی (۱۳۹۳)
۱۱	عدم کارایی سرمایه‌گذاری نیروی کار	مهربان پور و همکاران (۱۳۹۶)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)، مهرانی و سیدی (۱۳۹۳)
۱۲	محدودیت مالی	مهربان پور و همکاران (۱۳۹۶)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)، مهرانی و سیدی (۱۳۹۳)
۱۳	اندازه شرکت	مهربان پور و همکاران (۱۳۹۶)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)، مهرانی و سیدی (۱۳۹۳)
۱۴	بیش اطمینانی مدیران	مهربان پور و همکاران (۱۳۹۶)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)، مهرانی و سیدی (۱۳۹۳)
۱۵	مسئولیت اجتماعی	طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، حیدری و همکاران (۱۴۰۰)
۱۶	اندازه هیئت مدیره	آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۵)، قرنچیک و گرکز (۱۳۹۷)، طایفه و همکاران (۱۳۹۸)
۱۷	اهرم مالی	مهربان پور و همکاران (۱۳۹۶)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)، مهرانی و سیدی (۱۳۹۳)
۱۸	تخصیص حسابرس	علیخانی و همکاران (۱۳۹۲)، بردشو و همکاران (۲۰۱۳)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)، محمدی نوده و کاکاعلی صومعه سرایی (۱۳۹۸)، اسمعیلی و همکاران (۱۳۹۳)، می‌بری و همکاران (۲۰۱۲)
۱۹	هموار سازی سود	

<sup>1</sup> ker

<sup>2</sup> Armstrong

<sup>3</sup> Ferguson

<sup>4</sup> lee

<sup>5</sup> Bradshaw

<sup>6</sup> Jiang

<sup>7</sup> Chaiz

<sup>8</sup> Lou and Nisim

<sup>9</sup> Hanlon

<sup>10</sup> Taylor

<sup>11</sup> Hanlon, M.

<sup>12</sup> Heitzman, S.

نوری صفت و الهیاری (۱۳۹۵)؛ خدای پور و همکاران (۱۳۹۲)	درصد سود تقسیمی	۲۰
همتی و همکاران (۱۳۹۸)، فروغی و همکاران (۱۳۹۴)، لینچ <sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۳)	نوع اظهار نظر حسابرِس	۲۱
همتی و همکاران (۱۳۹۸)، برزگر و همکاران (۱۳۹۹)،	اندازه حسابرِس	۲۲
خواجوی و کیامهر (۱۳۹۴)، آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۵)،	دوره تصدی حسابرِس	۲۳
پورحیدری و همکاران (۱۳۹۲)، طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)،	فرصت رشد	۲۴
پورحیدری و همکاران (۱۳۹۲)، طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)	هزینه سرمایه	۲۵
طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، یاگی <sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۷) و هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)؛ عبد الفتاح و ابویید <sup>۳</sup> (۲۰۲۰)،	شهرت مالیاتی	۲۶
مهربان پور و همکاران (۱۳۹۶)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)، مهرانی و سیدی (۱۳۹۳)، خدای و بزرایی (۱۳۹۴) و لینچ <sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۳)	ارزش شرکت	۲۷
طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰)	راهبرد تجاری	۲۸
صفا و همکاران (۱۳۹۹)، مردانی و همکاران (۱۳۹۷) شیبانی تدرجی و همکاران (۱۳۹۷)	تمرکز مشتری	۲۹
برزگر و خلیلی (۱۳۹۸)، تیلور و ریچاردسون <sup>۵</sup> (۲۰۱۶)، هلفات و پتراف <sup>۶</sup> (۲۰۰۳)	عمر شرکت	۳۰

منبع: یافته های پژوهش

## ۵٫۵ گام پنجم: تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته های کیفی

هدف فراترکیب ایجاد تفسیر یکپارچه و جدید از یافته ها می باشد. این متدولوژی جهت شفاف سازی مفاهیم و الگو ها، نتایج در پالایش حالت های موجود دانش و ظهور مدل های عملیاتی و نظریه های پذیرفته شده است. در طول تجزیه و تحلیل موضوع ها یا تم هایی را جستجو می کند که در میان مطالعات موجود در فراترکیب پایدار شده اند. سانلوسکی و باروسو (۲۰۰۷) این مورد را "بررسی موضوعی" می نامند. بدین صورت که پژوهشگر ابتدا تمام عوامل استخراج شده از مطالعات را کد در نظر می گیرد و سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از این کد ها، آنها را در

یک مفهوم مشابه دسته بندی می کند. به این صورت پژوهشگر تم ها یا موضوعاتی (مفاهیم) را شکل می دهد و یک طبقه بندی را ایجاد می کند و طبقه بندی مشابه و مربوطه را در موضوعی قرار می دهد که آن را به بهترین نحو توصیف می کند. تم ها اساس و پای های را برای ایجاد توضیحات و مدل ها، تئوری ها یا فرضیه های کاری ارائه می دهند. در پژوهش حاضر، ابتدا تمام عوامل استخراج شده از مطالعات، به عنوان کد در نظر گرفته می شود. سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از کد ها، آنها در یک مفهوم مشابه دسته بندی می شوند. به این ترتیب مفاهیم (تم های) پژوهش شکل داده می شود. به این ترتیب مفاهیم (تم های) پژوهش

<sup>1</sup> Lynch

<sup>2</sup> Yagi

<sup>3</sup> Abdelfattah, T., & Aboud

<sup>4</sup> lynch

<sup>5</sup> Taylor and Richardson

<sup>6</sup> Halfat and Petraf

شکل داده می‌شود که در جدول ۵ به طور خلاصه نشان داده شده است.

**جدول ۵. طبقه‌بندی یافته‌ها و مطالعات مورد استفاده در پژوهش**

مقوله	تم	کد
عوامل برون سازمانی	وضعیت سیستم مالی	آزاد سازی مالی
		<ul style="list-style-type: none"> <li>تمرکز مالکیت</li> <li>مالکیت نهادی</li> <li>مالکیت دولتی</li> <li>استقلال هیئت مدیره</li> <li>اندازه هیئت مدیره</li> </ul>
عوامل درون سازمانی	ویژگی های حاکمیت شرکتی	تخصص حسابرس
		نوع اظهارنظر حسابرس
		اندازه حسابرس
		دوره تصدی حسابرس
	ویژگی‌های حسابرسی	نوع صنعت
		عدم کارایی سرمایه‌گذاری نیروی کار
		سودآوری
		محدودیت مالی
		اندازه شرکت
		ارزش شرکت
		اهرم مالی
		درصد سود تقسیمی
		فرصت رشد
		هزینه سرمایه
		شهرت مالیاتی
		مسئولیت اجتماعی
	فاکتور های درون شرکتی	راهبرد تجاری
		تمرکز مشتری
		عمر شرکت
		پاداش هیئت مدیره
فاکتور های مدیریتی	بیش اطمینانی مدیران	
	شفافیت گزارشگری مالی	
کیفیت اطلاعات	اصلاحات مالی	
	هموارسازی سود	

منبع: یافته های پژوهش



## ۵٫۶ گام ششم: کنترل کیفیت

اعضای پانل ارتباط برقرار شد که تعداد افراد انتخاب شده یعنی ۱۸ نفر، ۱۷ نفر موافقت کردند که در این مطالعه مشارکت نمایند و نهایتاً همین تعداد پرسش نامه کاملاً تکمیل شده در اختیار پژوهشگران قرار گرفت که میزان برگشت حدود ۹۰ درصد تعیین شد که بر این اساس ۳۰ نفر از اعضای پانل امتیازهای خود را برای هر یک از مولفه های فرعی اعلام نمودند. ویژگی های افراد شرکت کننده در جدول ۶ آمده است.

در گام ششم به منظور کنترل کیفیت از روایی و پایایی استفاده می شود. به منظور تأیید روایی پرسش نامه های ساخته شده، از روش روایی محتوای CVR استفاده گردید معمولاً اعضای گروه پانل ارزیاب روایی بایستی از متخصصانی تشکیل شوند که در حوزه دامنه محتوایی پرسش نامه فعالیت داشته باشند تا امکان قضاوت دقیق و صحیح فراهم شود. این اعضا بر طبق اهداف از پیش تعیین شده مطالعه انتخاب شدند که به طور حضوری، تلفنی و یا از طریق پست الکترونیک با

جدول ۶. ترکیب و ویژگی های اعضای پانل

دکترای تخصصی	تعداد	طبقه
۱۲	۱۲	اعضای هیئت علمی عضو گروه های حسابداری، مدیریت مالی دانشگاه های مادر کشور
۱۱	۱۱	کارشناسان و مدیران سازمان بورس اوراق بهادار
۷	۷	دانشجویان تحصیلات تکمیلی
۳۰	۳۰	جمع

منبع: یافته های پژوهش

سپس قضاوت های افراد گروه پانل وارد کامپیوتر شخصی شد. محاسبات ریاضی و آماری داده ها با استفاده از نرم افزار میکروسافت اکسل انجام گردید؛ نحوه کمی سازی آرای اعضای گروه پانل از طریق محاسبه آرای اعضای گروه پانل که به گزینه ضروری تعلق گرفته است از طریق نسبت روایی محتوایی<sup>۱</sup> که از این پس با اختصار CVR نشان داده می شود، کمی سازی می شود. فرمول زیر بدین منظور بکار می رود:

<sup>۱</sup> - Validity Content Ratio

رابطه (۳)

$$CVR = \frac{n_e - n/2}{n/2}$$

$n_e$ : تعدادی از اعضای پانل است که آن بعد یا سؤال را "ضروری" تشخیص داده‌اند.

$n/2$ : تعداد کل اعضای گروه بخش بر عدد دو

جدول ۷- روایی (CVR) مولفه های پژوهش

مولفه های فرعی	غیر ضروری	مفید ولی ضرورتی ندارد	ضروری	محاسبه CVR	تایید/حذف
تمرکز مالکیت	-	۱۱	-	۰/۷۱	تایید
مالکیت نهادی	-	-	۲۱	۱	تایید
شفافیت گزارشگری مالی	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
نوع صنعت	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
اصلاحات مالی	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
مالکیت دولتی	-	-	۱	۱	تایید
استقلال هیئت مدیره	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
پاداش هیئت مدیره	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
آزادسازی مالی	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
عدم کارایی سرمایه‌گذاری نیروی کار	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
سودآوری	-	-	۱	۱	تایید
محدودیت مالی	-	۱	-	۰/۸۵	تایید
اندازه شرکت	-	۱	۱	۰/۷۱	تایید
بیش اطمینانی مدیران	-	۱	۱	۰/۷۱	تایید
ارزش شرکت	-	-	۱	۱	تایید
اندازه هیئت مدیره	-	۱	-	۰/۸۵	تایید
اهرم مالی	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
تخصیص حسابرس	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
هموارسازی سود	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
درصد سود تقسیمی	-	۱	-	۰/۸۵	تایید
نوع اظهارنظر حسابرس	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
اندازه حسابرس	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
دوره تصدی حسابرس	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
فرصت رشد	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
هزینه سرمایه	-	۱	-	۰/۷۱	تایید
شهرت مالیاتی	-	-	۱	۱	تایید
مسئولیت اجتماعی	-	۱	-	۰/۷۱	تایید

بین صفر و CVR- هنگامی که تعداد افرادی که گزینه "ضروری" را انتخاب می‌کنند بیشتر از نیم، ولی کل افراد را شامل نمی‌شوند،<sup>۱</sup> ۰/۹۹ به دست می‌آید.

برابر ۱ می‌شود. CVR- هنگامی که همه افراد گزینه "ضروری" را انتخاب می‌کنند،<sup>۲</sup>

تایید	۰/۷۱	-	۱	-	راهبرد تجاری
تایید	۰/۷۱	-	۱	-	تمرکز مشتری
تایید	۰/۷۱	-	۱	-	عمر شرکت

منبع: یافته های پژوهش

متفاوت باشد. برای محاسبه ضریب قابلیت اعتماد ابزار اندازه گیری شیوه های مختلفی به کار برده می شود. از آن جمله می توان به الف) اجرای دوباره (روش بازآزمایی)، ب) روش موازی (همتا، ج) روش تصنیف (دو نیمه کردن)، د) روش کودر - ریچاردسون و ه) روش آلفای کرونباخ اشاره کرد.

در تحقیق حاضر جهت سنجش پایایی پرسش نامه از روش مقیاس آلفای کرونباخ استفاده شده است. در این مرحله تعداد ۳۰ پرسش نامه برای سنجش میزان پایایی توزیع گردید سپس برای تعیین اعتبار از نرم افزار SPSS استفاده شد و مقدار ضریب آلفای کرونباخ به دست آمده به شکل زیر می باشد. با توجه به ضرایب به دست آمده مشخص می شود که تمامی ضرایب آلفای محاسبه شده بیشتر از میزان استاندارد (۰/۷) بوده و قابل پذیرش می باشد.

نتیجه به دست آمده مشخص ساخت با توجه به اینکه مقدار CVR برای تعداد اعضای پانل (۳۰ تایی) در همه موارد مقیاس بزرگتری از ۰/۵۶ است، لذا اعتبار محتوایی مولفه های تحقیق تایید گردید. قابلیت اعتماد که واژه هایی مانند پایایی، ثبات و اعتبار برای آن به کار برده می شود، یکی از ویژگی های ابزار اندازه گیری (پرسش نامه یا مصاحبه یا سایر آزمون های جمع آوری داده ها) است. مفهوم یاد شده با این امر سروکار دارد که ابزار اندازه گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به دست می دهد. معمولاً دامنه ضریب قابلیت از صفر (عدم ارتباط) تا +۱ (ارتباط کامل) است. ضریب قابلیت اعتماد نشانگر آن است که تا چه اندازه ابزار اندازه گیری ویژگی های باثبات آزمودنی و یا ویژگی های متغیر و موقتی وی را می سنجد. لازم به ذکر است که قابلیت اعتماد در یک آزمون می تواند از موقعیتی به موقعیت دیگر و از گروهی به گروه دیگر

جدول ۸- ضرایب آلفای کرونباخ

متغیر	تعداد سؤال	آلفای کرونباخ
عوامل درون سازمانی	۲۹	۰/۸۰۵
عوامل برون سازمانی	۱	۰/۸۵۱

منبع: یافته های پژوهش

یافته های این پژوهش به صورت آماری نشان داده می شود. همان گونه که بیان شد، برای تحلیل داده ها، روش های بسیاری ارائه شده است که اساس آنها درصد گیری از فراوانی مقوله ها است. این روش ها مشکلات محاسباتی خاص خود را دارند که از اعتبار نتایج آنها می کاهد. در تحقیقات کیفی و تحلیل محتوا از روش آنتروپی شانون می توان استفاده کرد؛ روش آنتروپی شانون برگرفته از نظریه دستگاه ها است. بر اساس روش آنتروپی شانون،

همان گونه که بیان شد، به منظور تعیین پایایی پرسش نامه ها، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید و نتایج طبق جدول ۸ حاکی از آن است که تمامی مولفه های تحقیق بالاتر از ۰/۷ می باشند که بیانگر پایایی ابزار می باشد.

## ۵/۷ گام هفتم: ارائه یافته ها

در این مرحله از پژوهش با استفاده از روش آنتروپی شانون، میزان پشتیبانی پژوهش های گذشته از

می‌شود. بر اساس این روش که به مدل جبرانی مشهور است، محتوای طرح مورد تحلیل قرار خواهد گرفت. پس از شناسایی شاخص های پژوهش بر اساس تحلیل محتوا و تعیین واحد های تحلیل (کلمه ها و مضامین)، برای تحلیل داده ها از روش آنتروپی شانون به صورت زیر استفاده خواهد شد:

$$X = [x_{ij}] = \begin{bmatrix} x_{11} & \cdots & x_{1m} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ x_{n1} & \cdots & x_{nm} \end{bmatrix}$$

پردازش داده ها در بحث تحلیل محتوا با نگاهی جدید و به صورت کمی و کیفی مطرح می‌شود. بر اساس این روش تحلیل داده ها، در تحلیل محتوا بسیار قوی تر و معتبرتر عمل می‌کند. آنتروپی در تئوری اطلاعات، شاخصی است برای اندازه گیری عدم اطمینان که به وسیله یک توزیع احتمال بیان الف) ابتدا ماتریس تصمیم تشکیل می‌شود:

رابطه (۴)

ب) سپس ماتریس بالا را نرمالی کرده و هر درایه نرمال شده  $p_{ij}$  نامیده می‌شود. نرمال شدن به این صورت است که درایه هر ستون بر مجموع ستون تقسیم می‌گردد.

ج) آنتروپی  $E_j$  به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$E_j = -k \sum_{i=1}^m p_{ij} \ln(p_{ij}) \quad i = 1, 2, \dots, m$$

رابطه (۵)

که در آن:

$$k = \frac{1}{\ln(m)}$$

د) مقدار وزن  $W_j$  محاسبه می‌گردد:

رابطه (۶)

$$d_j = 1 - E_j$$

$$W_j = \frac{d_j}{\sum d_j}$$

رابطه (۷)

امتیازات به دست آمده از ماتریس تصمیم پیرامون مسئله مورد نظر در جداول زیر ارائه شده است. بر مبنای این روش شاخصی که بیشترین وزن را دارد؛ بیشترین نقش بر اجتناب مالیاتی از نظر متخصصان را دارد. در جدول ۹، خلاص های از آنتروپی و وزن شاخص ها بیان گردیده است.

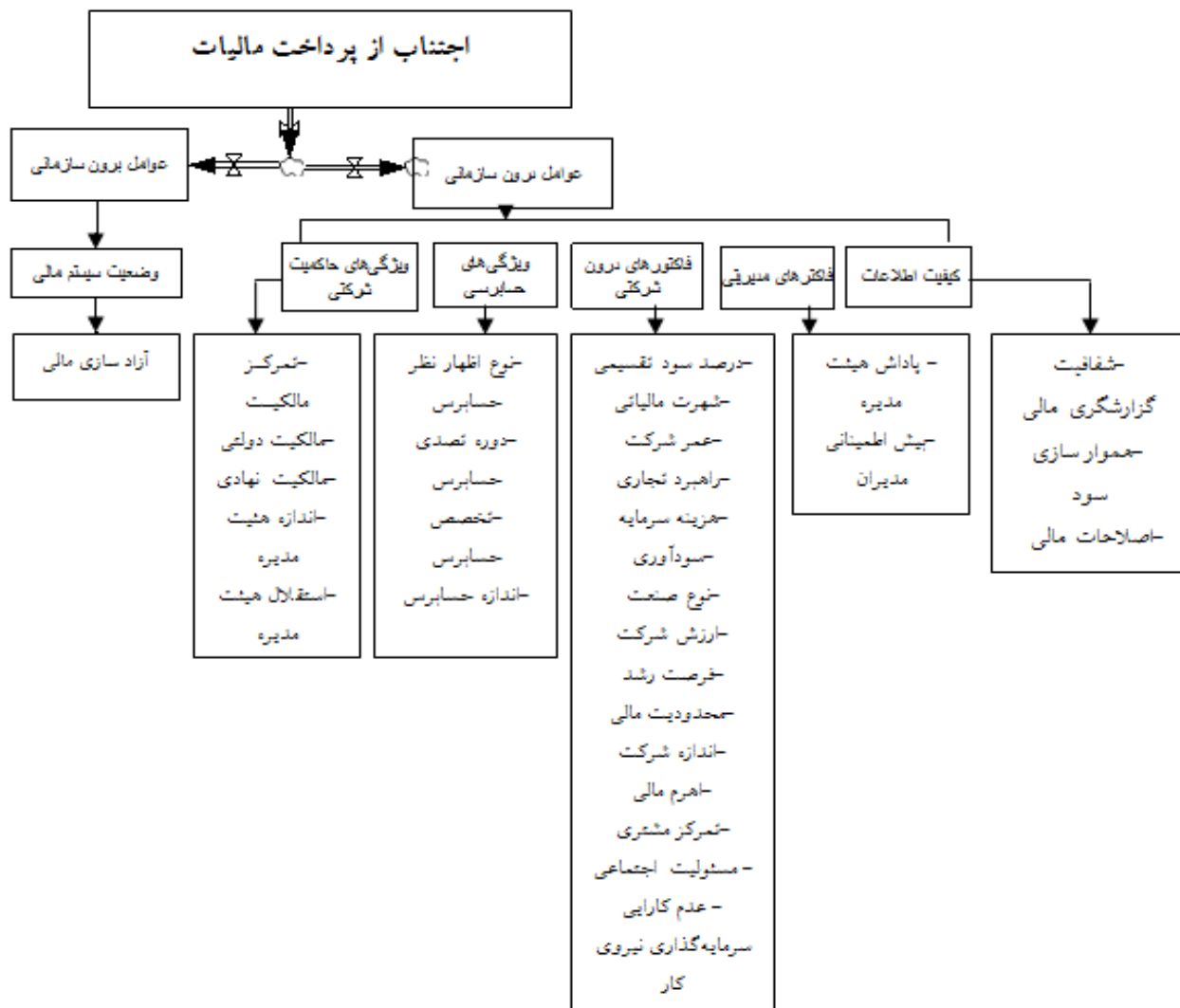
جدول ۹. نتایج حاصل از بررسی آنتروپی شانون

رتبه کل	رتبه در مقوله	ضریب اهمیت W	عدم اطمینان E	کد	تم	مقوله
۱۴	۱	۰/۰۳۲	-۰/۱۷۵	آزاد سازی مالی	وضعیت سیستم مالی	عوامل برون سازمانی
۱	۱	۰/۰۳۸	-۰/۳۴۷	تمرکز مالکیت	ویژگی های حاکمیت شرکتی	عوامل درون سازمانی
۶	۳	۰/۰۳۷	-۰/۲۹۵	مالکیت نهادی		
۵	۲	۰/۰۳۵	-۰/۳۰۴	مالکیت دولتی		
۱۲	۵	۰/۰۳۴	-۰/۲۰۲	استقلال هیئت مدیره		
۸	۴	۰/۰۳۶	-۰/۲۷۱	اندازه هیئت مدیره	ویژگی های حسابرسی	
۱۵	۳	۰/۰۳۳	-۰/۱۶۵	تخصص حسابرس		
۴	۱	۰/۰۳۸	-۰/۳۱۳	نوع اظهار نظر حسابرس		
۱۹	۴	۰/۰۲۷	-۰/۰۴۷	اندازه حسابرس	ویژگی های حسابرسی	
۶	۲	۰/۰۳۶	-۰/۲۹۳	دوره تصدی حسابرس		
۱۲	۶	۰/۰۳۴	-۰/۲۰۳	نوع صنعت		
۱۱	۵	۰/۰۳۳	-۰/۲۱۵	سودآوری	فاکتور های درون شرکتی	
۱۹	۱۱	۰/۰۲۸	-۰/۰۴۷	عدم کارایی سرمایه گذاری نیروی کار		
۱۷	۹	۰/۰۲۹	-۰/۰۷۱	محدودیت مالی		
۱۷	۹	۰/۰۳۰	-۰/۰۷۲	اندازه شرکت		
۱۹	۱۱	۰/۰۲۸	-۰/۰۴۷	مسئولیت اجتماعی		
۱۷	۹	۰/۰۳۱	-۰/۰۷۱	اهرم مالی		
۲	۱	۰/۰۳۷	-۰/۳۳۶	درصد سود تقسیمی		
۱۶	۸	۰/۰۳۲	-۰/۱۰۱	فرصت رشد		
۱۱	۵	۰/۰۳۵	-۰/۲۱۵	هزینه سرمایه		
۳	۲	۰/۰۳۸	-۰/۳۲۹	شهرت مالیاتی		
۱۳	۷	۰/۰۳۴	-۰/۱۹۸	ارزش شرکت		
۷	۴	۰/۰۳۶	-۰/۲۷۵	راهبرد تجاری		
۱۸	۱۰	۰/۰۲۹	-۰/۰۷۱	تمرکز مشتری		
۵	۳	۰/۰۳۵	-۰/۳۰۲	عمر شرکت		
۱۰	۱	۰/۰۳۳	-۰/۲۳۱	پاداش هیئت مدیره	فاکتورهای مدیریتی	
۱۷	۲	۰/۰۳۱	-۰/۰۷۲	بیش اطمینانی مدیران		
۵	۱	۰/۰۳۷	-۰/۳۰۱	شفافیت گزارشگری مالی	کیفیت اطلاعات	
۱۴	۳	۰/۰۳۲	-۰/۱۷۵	اصلاحات مالی		
۹	۲	۰/۰۳۴	-۰/۲۶۳	هموارسازی سود		

منبع: یافته های پژوهش

ایده اصلی روش آنتروپی شانون این است که هرچه وزن یک شاخص بیشتر باشد، آن شاخص از اهمیت بیشتری برخوردار است. در جدول ۹ شاخص های تمرکز مالکیت، درصد سود تقسیمی و شهرت مالیاتی با وزنهای به ترتیب ۰/۰۳۴۷ و ۰/۰۳۳۶ و ۰/۰۳۲۹ تأثیر بیشتری نسبت به سایر شاخص ها بر اجتناب مالیاتی داشته‌اند. همچنین عواملی نظیر نوع اظهار نظر حسابرس، شفافیت گزارشگری مالی و مالکیت دولتی با وزنهای به ترتیب ۰/۳۱۳ و ۰/۳۰۱ و ۰/۳۰۴ رتبه های بعدی را به خود اختصاص داده‌اند. در نهایت عواملی نظیر عدم کارایی سرمایه‌گذاری نیروی کار، مسئولیت اجتماعی و اندازه مؤسسه حسابرسی با وزنهای ۰/۰۲۹، کمترین وزن و پایین ترین رتبه را به خود اختصاص داده‌اند. بدین معنی که در بین مدل ها و پژوهش های مختلف مورد بررسی، توجه به این موضوعات و تکرار پذیری آنها کمتر بوده است. در نهایت بر اساس مطالعات پیشین و کدهای استخراج شده، مؤلفه های اصلی اجتناب مالیاتی در شکل ۲ ارائه گردیده است.

شکل ۲. مدل مؤلفه‌های اجتناب از پرداخت مالیات



منبع: یافته‌های پژوهش

رویکرد تحلیل محتوا به تعیین ضرایب اثر اجزای شناسایی شده در پژوهش‌های نهایی شده، پرداخته شد. یافته‌ها نشان داد مهم‌ترین شاخصه‌های مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات شرکت‌ها، تمرکز مالکیت، درصد سود تقسیمی و شهرت مالیاتی می‌باشد عواملی نظیر عدم کارایی سرمایه‌گذاری نیروی کار، مسئولیت اجتماعی و اندازه موسسه حسابرسی نیز کمترین وزن و پایین‌ترین رتبه را به

## ۶ نتیجه‌گیری

این پژوهش به دنبال واکاوی عوامل مؤثر بر اجتناب از پرداخت مالیات با استفاده از رویکرد فراترکیب (متاسنتز) بوده است. یافته‌های این پژوهش منجر به شناسایی ابعاد دوگانه در قالب ۳۰ متغیر شامل عوامل برون سازمانی و درون سازمانی شد، سپس با استفاده از روش کمی آنتروپی شانون، بر اساس

خود اختصاص داده اند. بدین معنا که در بین مدل‌ها و پژوهش‌های مختلف مورد بررسی، توجه به این موضوعات و تکرار پذیری آنها کمتر بوده است. نتایج این پژوهش کمک شایانی به سرمایه‌گذاران، سهامداران و مدیران مالی مؤسسات در شناسایی عوامل مؤثر در اجتناب از پرداخت مالیات شرکت‌ها می‌کند؛ نتایج کاربردی این پژوهش می‌تواند مورد توجه دو گروه کلی قرار گیرد: گروه اول، استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی هستند، که شامل سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، مدیران و شرکت‌های حسابرسی می‌باشد. این گروه در واقع کسانی هستند که مستقیماً با آثار مالی و نتایج حاصل از وضعیت اجتناب از پرداخت مالیات شرکت‌ها در ارتباط می‌باشند. گروه دوم، پژوهشگران، سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان استاندارد‌های حسابداری و یا موسساتی همانند بورس اوراق بهادار هستند که به مسائل اقتصادی و مالی علاقمند می‌باشند. بخش عمده‌ای از نتایج این پژوهش در تطابق با مبانی نظری بوده و ضمن پر کردن خلأ تحقیقاتی صورت گرفته در این حوزه می‌تواند به مدیران در مدیریت صحیح و سهامداران در سرمایه‌گذاری و تعیین سیاست و رویه‌های شرکت کمک نماید.



## منابع

- Abbaszadeh, M., Fadai, M., Muftoonian, M., Babaei Kalarijani, M. (2015). Investigating the relationship between financial transparency and tax avoidance according to the institutional ownership of companies (case study of Tehran Stock Exchange companies). *Financial Economics (Financial Economics and Development)*, 10(35), 45-74. (In Persian).
- Abdelfattah, T., & Aboud, A. (2020). Tax avoidance, corporate governance, and corporate social responsibility: The case of the Egyptian capital market. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 38, 100304.
- Abedi Jafari, A., & Amiri, M. (2019). Meta-synthesis, a method for synthesizing qualitative studies. *Methodology of Humanities*, 25(1), 73-87. (In Persian).
- Aflatoon, A., & khazaei, M. (2016). Investigating the Effect of Accruals Quality and Disclosure Quality on Labor Investment Inefficiency. *Accounting and Auditing Review*, 23(3), 269-288. (In Persian).
- Akbarian Nasab, E, and Asadi, H. (2020). "Investigating the Positive Relationship between Job Satisfaction and Knowledge Workforce Productivity with the Mediating Role of Organizational Structure (Case Study: Khuzestan Oil and Telecommunication Pipelines Company)," National Conference on Organizational Improvement and Business Reconstruction. (In Persian).
- Alikhani, R., Maran Jouri, m. (2013). Application of environmental and social information disclosure theories. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 3(9), 36-53. (In Persian).
- Armstrong, C.S., Blouin, J.L., Jagolinzer, A.D., Larcker, D.F. (2015). "Corporate Governance, Incentives, and Tax Avoidance". *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 1-17.
- Barahuei Pirnia, B., & Efatti, F. (2019). On the asymmetry of information and the reliability of the financial reports of the presentation of the renewal effect. *The 5th International Conference on Accounting, Management and Innovation in Business, Tehran, Permanent Secretariat of the Conference*. (In Persian).
- Barzegar Khandozi, A., Gerkaz, M., Saeedi, p., Moatofi, Alireza. (2019). Identifying the environmental and human factors affecting the adoption of cloud accounting by means of exploratory and confirmatory factor analysis. *Experimental Accounting Research*, 9(36), 51-69. (In Persian).
- Barzegar, G., Khalili, M. (2018). examining the relationship between the company's life cycle and tax avoidance with a comparative approach of industries. *Accounting and management perspective*, 2(13), 150-167. (In Persian).
- Bradshaw, M., G. Liao and M. Ma. (2013). "Ownership Structure and Tax Avoidance: Evidence from Agency Costs to State Ownership in China", Working paper, Boston College.

- Chen, X., Hu, N., Wang, X., & Tang, X. (2016). Tax avoidance and firm value: evidence from China. *Nankai Business Review International*, 5(1), 25-42.
- Chyz, J., Gaertner, F., Kausar, A. and Watson, L. (2014). "Overconfidence and Aggressive Corporate Tax Policy". Available at SSRN: <http://ssrn.com>.
- Dakhli, A. (2022). The impact of ownership structure on corporate tax avoidance with corporate social responsibility as mediating variable. *Journal of Financial Crime*, 29(3), 836-852.
- Dastgir, M., Arab Salehi, M., Amin Jafari, R., Akhli, H. (2013). The impact of intellectual capital on the company's financial performance. *Financial accounting and auditing research (Financial accounting and auditing research)*, 6(21), 1-36. (In Persian).
- Dejkam, E., Nesl Mousavi, H. (2018). The effect of concentration of ownership on tax avoidance in Tehran stock exchange companies, *The third national conference on modern management and accounting studies in Iran, Karaj*. (In Persian).
- Didar, H., Mansoorfar, G., Kafami, M. (2013). Investigating the impact of corporate governance mechanisms on the tax gap in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Reviews*, 21(4), 409-430. (In Persian).
- Esmaili, S, Jabbarzadeh Kangarlouei, S, Motevasel, M. (2014). "Investigating the Relationship between Earnings Smoothing, Tax Avoidance, and Taxable Earnings Information Content of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange," *Tax Research*, No. 72, Winter 1393. (In Persian).
- Fatehi, T., Aghajani, V., & Ghadimpur, J. (2019). Investigating the impact of family ownership on tax avoidance. *The fourth national conference in management, accounting and economics with an emphasis on regional and global marketing, Tehran: Shahid Beheshti University, permanent secretariat of the conference*. (In Persian).
- Ferguson, A., J. Francis, and D. Stokes. (2003). "The effects of firm-wide and officelevel industry expertise on audit pricing" *The Accounting Review*, 78 (2): 429-448.
- Foroughi, Dar., Sakiani, A. (2017). The effect of management ability on the risk of falling stock prices. *Financial accounting and auditing research*, 10(40), 47-68. (In Persian).
- Ghaderi, B, Kafami, M, Karimi Hesari, F. (2018). "Investigating the Impact of Financial and Non-Financial Factors on the Tax Gap," *Accounting and Management Vision*, 1(2), 116. (In Persian).
- Hajian Nejad, A., & Danesh Sararudi, R. (2019). Investigating the effect of agency cost and liquidity on tax avoidance through profitability. *Journal of accounting knowledge*, 10(1), 115-136. (In Persian).
- Hanlon, M. and Heitzman, S. (2010). "A Review of Tax Research", *Journal of Accounting and Economics* 50(2-3), 127-178.
- Helfat C. E., Peteraf M. A. (2003) "The dynamic resource-based view:

- Capability lifecycles", *Strategic Management Journal*, 24(10): 997-1010.
- Hemati, H, Jaberi, M.A, Imani, K, Shamo-hamdi, M.A. (2019). "Investigating the Relationship between Audit Opinion Type and the Size of the Audit Firm with Tax Avoidance Using the Heckman Two-Stage Method," *Accounting and Auditing Research*, Autumn 1398, No. 43, Pages 171-186. (In Persian).
- Heydari, H., Ezzati, M., Muridi, P. (2020). Estimating the impact of economic sanctions on the employment of industry, agriculture and service sectors. *Economic Policy*, 13(25), 107-65. (In Persian).
- <https://khabarpu.com/pu/bank-pu/www.cbi.ir.htm>
- Jiang, W., Zhang, C., & Si, C. (2022). The real effect of mandatory CSR disclosure: Evidence of corporate tax avoidance. *Technological Forecasting and Social Change*, 179, 121646.
- Jungmu, K., Youngkyung, O., & Yuen, J. P. (2020). Institutional Investors' Trading Response to Stock Market Anomalies: Evidence from Korea. *Sustainability*, MDPI, *Open Access Journal*, 12(4), 1-17.
- Kerr, Jon N. (2018). "Transparency, Information Shocks, and Tax Avoidance Contemporary Accounting Research, Forthcoming". Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2761140> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2761140>.
- Khajawi, Sh., Kiamehar, M. (2014). Investigating the relationship between audit quality and tax avoidance in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Research Journal of Taxation*, 23(26 (series 74)), 87-108. (In Persian).
- Khani, A, Imani, K, Mollaei, M. (2014). "Investigating the Relationship between Auditor Specialization in Industry and Tax Avoidance of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange," *Journal of Auditing Knowledge*, 13(51). (In Persian).
- Khelil, I., & Khlif, H. (2022). Tax avoidance in family firms: a literature review. *Journal of Financial Crime*, (ahead-of-print).
- Khodamipour, A, Bezarai, Y. (2015). The effect of product market competition on tax avoidance of companies listed in Tehran Stock Exchange. *Tax research paper*. 23 (27) ,211-227. (In Persian).
- Khodamipour, A., Ghorbani, R., Nikkar, J., Bezarai, Y. (2012), investigating the effect of the characteristics of the board of directors on the company's performance in Different levels of market competition in companies admitted to the Tehran Stock Exchange, 6(24), 34-49. (In Persian).
- Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2023). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535-553.
- Lee, O.Z, Liu, H, Chenkai, N. (2018). "Controlling Shareholders". Incentive and Corporate Tax Avoidance: A Natural Experiment in China (May/June 2018). *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 44, Issue 56, pp. 697727.

- Lotfi, A., Salehi, M., Lari Dasht Bayaz, M. (2019). Investigating the effect of intellectual capital on the purchase of comments with the mediating role of comparability of financial statements. *Resource management in the police force*, 8(2), 77-104. (In Persian).
- Lynch, D., Kubick, T. R., Mayberry, M.A., & Omer, T. C. (2013). Product Market Power and Tax Avoidance: Market Leaders, Mimicking Strategies, and Stock Returns, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2217152>.
- Mardani, M., Safari Gerayeli, M., Valian, H. (2018). "Customer Concentration and Tax Avoidance: Evidence from the Tehran Stock Exchange," *Journal of Auditing Knowledge*, Volume 18, Number 73. (In Persian).
- Mashyekh, S., & Nasiri, S. (2016). Investigating the impact of financial reporting transparency on the relevance of accounting profit value. *Experimental Accounting Researches*, 5(3), 127-154. (In Persian).
- Mayberry, M.A., McGuire, S.T., Omer, T. C. (2012). smoothing taxable income tax avoidance, and the information content of taxable income. *Mays Business School, Texas A&M University*
- Mehrabanpour, M., Naderi Nouraini, M., Inalo, E., Ashari, E. (2016). Factors affecting the profitability of banks. *Empirical studies of financial accounting*, 14(54), 113-134. (In Persian).
- Mehrani, S., Seyedi, J (2013). Examining the relationship between income tax and conservative accounting. *Tax research paper*, 3(10), 13-34. (In Persian).
- Mohammadi Nodeh, F., Kaka ali Soumae Saraei, M. (2018), Investigating the effect of profit smoothing on tax avoidance in companies listed on the Tehran Stock Exchange. (In Persian).
- Mohammadzadeh Moghadam, M. (2018). The effect of agency cost on predicting the profitability of companies. *Investment knowledge*, 7(25), 285-295. (In Persian).
- Namazi, N., Ismailpour, H. (2021). The effect of auditing quality on the added value of companies with an emphasis on the mediating role of social responsibility. *Financial accounting and auditing research (Financial accounting and auditing research)*, 13(4 (52)), 115-150. (In Persian).
- Nouri Sefat, M., Elhiari, A. (2017). The effect of dividend reduction on corporate tax avoidance. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 7(28), 215-224. (In Persian).
- Phillips, J.D. (2003). Corporate tax-planning effectiveness: the role of compensation-based incentives. *The Accounting Review*, 78(3), 847-874.
- Pourheidari, O., Sarvestani, A., Houshmand, R. (2011). The effect of product market competitiveness on agency costs. *Financial Knowledge of Securities Analysis (Financial Studies)*, 5(16), 13-28. (In Persian).
- Pourheidari, O., Sarvestani, A. (2012). Identifying and explaining the factors affecting tax management.

- Accounting Knowledge*, 4(12), 89-110. (In Persian).
- Qarangik, A, Garkaz, M. (2018). An Investigation into the Relationship between Certain Corporate Governance Mechanisms and Tax Avoidance in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Danesh, Accounting and Auditing Quarterly*, Volume 18, Issue 70, Pages 193-175. (In Persian).
- Rahdar, M., Jabbari, H. (2015). Investigating the effect of ownership concentration on capital adequacy. *New researches in management and accounting*, 31-53. (In Persian).
- Rudyanto, A., & Pirezada, K. (2020). The role of sustainability reporting in shareholder perception of tax avoidance. *Social Responsibility Journal*, 669-685
- Safa, L ., Mohammadian Saqin Sera, V. (2019). Determinants of environmental protection behaviors in rural areas of Tabriz city. *Environmental Education and Sustainable Development*, 8(3 (serial 31)), 116-97. (In Persian).
- Salavati, S., Rasaeian, A. (2007). Investigating the relationship between capital structure and stock liquidity in Iran. *Economic Quarterly*, 36(1), 144-160. (In Persian).
- Salehi, A. (2020). "The Impact of Institutional Ownership on Performance Evaluation Indicators Based on Residual Income and Market Components." *Financial Knowledge Securities Analysis*, 13(46), 1-14. (In Persian).
- Sandelowski M, & Barroso J. (2007). *Handbook for synthesizing qualitative research*. New York: Springer.
- securities and Exchange organization. <https://seo.ir/>
- Sheikh Almoluki, M. (2007). Investigating the impact of capital structure changes on the value of manufacturing companies. *Master's thesis, Islamic Azad University, Arak branch*. (In Persian).
- Shibani Tazarji, A., Khodamipour, A., Pourheidari, O. (2017). Investigating the impact of customer focus on tax avoidance considering the company's market share. *Accounting and auditing reviews*, 25(2), 215-232. (In Persian).
- Siahpoosh, Z., Rasuli, P., Purhatam, Z. (2015). Investigating the effect of financial liberalization on financial development and economic growth fluctuations in Iran. *Annual Conference on Business Management and Economics*. (In Persian).
- Taheri Fard, A., Salehi, E., Sawaedi, A.(2015). Human Resource Accounting, *The Fifth International Conference on Accounting and Management and the Second Conference on Entrepreneurship and Open Innovations, Tehran*. (In Persian).
- Taifeh, S., Dastgir, M., Rezaei, F., Ahmadi, S. (2018). Ranking of factors affecting corporate tax avoidance. *Value and Behavioral Accounting*, 4(7), 309-341. (In Persian).
- Taylor, G., Al-Hadi, A., Richardson, G., Alfarhan, U., & Al-Yahyaee, K. (2019). Is there a relation between labor investment inefficiency and

- corporate tax avoidance?. *Economic Modelling*, 82, 185-201.
- Titman, S., & Trueman, B, (1986), "Information Quality and the Valuation of New Issues", *Accounting and Economics*, 8(2), PP. 159-172.
- Yogi, P., Zaitul, Z., Yeasy, D. (2017)." The Effect of Ownership and Audit Committee Characteristics on Tax Avoidance". *Beranda , Open Journal Systems*, Vol 10, No 1
- Zamani Nia, M. (2016). *Examining the relationship between ownership structure and financial performance*. Master's thesis, Islamic Azad University, Arak branch. (In Persian).