

بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و اختلاف مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر ساسان مهرانی

دانشیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ایران

SMehrani@ut.ac.ir

سیدجلال سیدی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، ایران

S.Jalal.Seyyedi@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۰۷/۱۵ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۱۰/۲۵

چکیده

مالیات از جمله عوامل موثر بر تصمیمات و استراتژی های شرکت ها و تصمیم گیرندگان می باشد. مبانی نظری و شواهد تجربی مبین آن است که شرکت ها سعی در اتخاذ استراتژی هایی دارند که منجر به صرفه جویی در هزینه مالیاتی شود. هرچند که محافظه کاری و اجتناب مالیاتی می تواند ابزارهایی مکمل یا جایگزین برای این منظور باشند؛ ولی شواهد تجربی نشان از آن دارد که این ابزارها در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بیشتر بصورت جایگزین مورد استفاده قرار می گیرند. با توجه به این مطلب این سوال مطرح می شود که چرا شرکت ها چنین عمل می نمایند و سعی دارند بیشتر محافظه کاری نمایند؟ نتیجه بررسی ۱۴۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ و به صورت مدل پنل نامتوازن و با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی، حاکی از آن است که بین اجتناب مالیاتی و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی و مالیات قطعی و ابرازی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این مطلب مبین آن است که دولت تمایل دارد مالیات بیشتری از شرکت هایی که اجتناب مالیاتی می نمایند اخذ نماید. پیش تر مشخص گردید که بین محافظه کاری و تفاوت مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد؛ یافته های این تحقیق و تحقیقات قبلی مبین آن است که محافظه کاری نسبت به اجتناب مالیاتی، ابزاری کاراتر برای صرفه جویی در هزینه مالیات شرکت ها می باشد.

واژگان کلیدی: اجتناب مالیاتی، مالیات بر درآمد، مالیات تشخیصی، مالیات قطعی

مقدمه

مالیات در اکثر کشورها و مخصوصاً کشورهای توسعه یافته به عنوان عمده ترین منبع مالی دولت می باشد. در کشورهای توسعه یافته درآمدهای مالیاتی در تامین مالی مخارج دولت از اهمیت وافری برخوردار می باشد. اما در

کشورهای در حال توسعه به دلیل وجود ساختار تورمی و کارا نبودن سیستم مالیاتی، درآمدهای مالیاتی درصد ناچیزی از تولید ناخالص داخلی این کشورها را تشکیل می دهد. درحالیکه برخی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه های عمومی خود را از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین می نمایند؛ ولی در کشور ما به دلیل عدم شفافیت و ناتوانی سیستم مالیاتی در شناسایی صحیح میزان درآمد بنگاه ها و افراد؛ میزان مالیات تشخیصی عموماً ناچیز می باشد؛ کما اینکه بخش قابل توجهی از همین مالیات تشخیصی نیز به مرحله وصول نمی رسند و اگر هم وصول گردد اصل فایده در آن رعایت نمی گردد؛ یعنی هزینه وصول نسبت به مالیات وصولی بیشتر است. پس از درآمدهای نفتی، عمده ترین درآمد دولت ایران در خصوص تأمین مالی بودجه، درآمدهای مالیاتی می باشند که از آن سه هدف تخصیص منابع اقتصادی، توزیع مجدد درآمد و تثبیت اقتصادی پیگیری می شود [۱۱].

در گذشته هدف از وضع و اخذ مالیات تأمین مالی دولت ها بود، اما به تدریج با آشکار شدن آثار اقدامات مالی دولت، مالیات به عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری تلقی گردید. مالیات یکی از عمده متغیرهایی است که دولت با استفاده از آن هم در متغیرهای کلان اقتصادی مانند رشد اقتصادی، تورم و بیکاری و هم در تخصیص منابع و توزیع درآمد اثر مطلوبی می گذارد. افزایش سهم مالیات در تأمین مخارج دولت ها باعث کاهش آثار نامطلوب اقتصادی جامعه می شود [۳]. امروزه دولت ها سعی می کنند تا هزینه های عمومی و جاری خویش را از محل درآمدهای مالیاتی تأمین کنند. مالیات نه تنها به عنوان مهمترین منبع درآمد دولت ها، بلکه از دیدگاه خرد و کلان نیز دارای اهمیت گسترده ای است. از دیدگاه کلان، مالیات ها یکی از عمده ترین ابزار سیاست های اقتصادی دولت محسوب شده و از نظر تحلیل خرد نیز با دارا بودن دو اثر عمده تخصیص و توزیع حائز اهمیت است [۱۱]. از سوی دیگر در سند چشم انداز بیست ساله جمهوری اسلامی ایران؛ در بخش امور اقتصادی در بند ۴۲، بر حرکت برای تبدیل درآمد نفت و گاز به دارایی های مولد به منظور پایدارسازی فرآیند توسعه و تخصیص و بهره برداری بهینه از منابع تأکید خاص کرده است که این امر توجه برنامه ریزان را به سایر منابع درآمد غیر نفتی دولت که در رأس آن مالیات، به عنوان منبع درآمدی قابل اطمینان قرار دارد؛ نمایان می کند. در ماده ۲ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی بر لزوم توسعه افزایش سهم درآمدهای غیر نفتی (مالیات ها و سایر درآمدها) از کل منابع بودجه تأکید شده به گونه ای که تا پایان برنامه چهارم اعتبارات هزینه ای دولت به طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیر نفتی تأمین شود [۵]. از سویی با نگاه به برنامه های دولت؛ جهت کاهش وابستگی اقتصاد به درآمدهای نفتی و افزایش درآمدهای مالیاتی و تقویت این حوزه از اقتصاد؛ اهمیت شناسایی عواملی که تحت تاثیر مالیات و برنامه ریزی های مالیاتی بنگاه ها و دولتمردان قرار می گیرند را بیش از پیش نمایان می نماید.

مبانی نظری و شواهد تجربی نشان می دهند شرکت ها سعی در کاهش و به تعویق انداختن مالیات بر درآمد خود دارند. اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی، مدیریت سود، محافظه کاری و غیره ابزارهایی هستند که شرکت ها ممکن است در صورت لزوم بسته به شرایط از آن ها استفاده نمایند. به عنوان مثال واتس (۲۰۰۳) چهار عامل را برای اعمال محافظه کاری بیان می کند که یکی از آن ها مالیات می باشد. شرکت ها انگیزه دارند تا با اعمال حسابداری محافظه کارانه در هزینه مالیات خود صرفه جویی نمایند؛ از سوی دیگر بررسی های بیشتر نشان می دهد دولت از انگیزه مالیاتی محافظه

کاری شرکت‌ها آگاه است و این اقدامات را قانونی قلمداد می‌نماید و به دلیل اعمال حسابداری محافظه کارانه؛ از شرکت‌ها مالیات بیشتری مطالبه نمی‌نماید؛ این پژوهش نشان می‌دهد محافظه کاری ابزاری سودمند برای به تعویق انداختن و صرفه جویی در هزینه مالیات می‌باشد [۱۴]. با این حال باید توجه نمود که با توجه به اثرات محافظه کاری؛ عموماً محافظه کاری منجر به حذف مالیات نمی‌شود، بلکه با به تعویق انداختن زمان شناسایی و پرداخت مالیات، ارزش فعلی مالیات‌های پرداختنی کاهش و از این طریق شرکت منتفع می‌گردد. با این حال استراتژی دیگری برای کاهش مالیات بر عملکرد وجود دارد. اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی از جمله سیاست‌هایی هستند که می‌توانند مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرند. درحالی‌که محافظه کاری شناسایی مالیات را به تعویق می‌اندازد؛ اجتناب مالیاتی می‌تواند قضیه پرداخت مالیات را کلاً منتفی نماید. از این رو، محافظه کاری و اجتناب مالیاتی می‌توانند به ابزاری قانونی برای کاهش مالیات بر درآمد شرکت‌ها تبدیل شوند. ابزاری که می‌تواند بصورت مکمل و یا جایگزین مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرند که شواهد حاکی از آن است که در ایران عموماً ابزارهایی جایگزین می‌باشند [۱۳]. با روشن شده این موارد این سوال مطرح گردید که وقتی شرکت‌ها می‌توانند اجتناب مالیاتی نمایند و از پرداخت مالیات‌شانه خالی نمایند؛ چرا سراغ محافظه کاری می‌روند و سعی در به تعویق انداختن مالیات دارند؟ هدف این تحقیق بررسی تاثیر اجتناب مالیاتی بر مالیات تشخیصی می‌باشد؛ و درصدد آن است که شواهد تجربی در خصوص این مطلب ارائه نماید که آیا اجتناب مالیاتی شرکت‌ها منجر به تعیین مالیاتی بیش از مالیات ابرازی می‌شود یا خیر؟ برای این منظور ابتدا مفهوم و مبانی نظری اجتناب مالیاتی مطرح می‌شود؛ و در بخش سوم نیز پس از مروری بر ادبیات تحقیق، فرضیه‌های تحقیق ارائه می‌گردد. یافته‌های تحقیق در بخش چهارم ارائه و تفسیر قرار خواهند شد و سرانجام بخش پایانی تحقیق حاضر نیز به نتیجه‌گیری اختصاص می‌یابد.

مبانی نظری

مالیات قسمتی از درآمد و دارایی افراد است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست‌های مالی در راستای حفظ منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور به موجب قوانین و به وسیله اهرم‌های اداری و اجرایی دولت وصول می‌شود. عده‌ای از صاحب‌نظران مالیات را مبلغی می‌دانند که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و مؤسسات بر طبق قانون برای تقویت عمومی حکومت و تامین مخارج عامه می‌گیرد [۹]. هزینه‌های مالیاتی از جمله هزینه‌های عمده‌ای می‌باشند که افراد و بنگاه‌ها به موجب فعالیت‌های درآمدزای خود، متحمل می‌شوند. به دلیل آنکه پرداخت مالیات ثروت را از شرکت و مالکان آن به دولت منتقل می‌نماید؛ اغلب شرکت‌ها اقدامات مدیریتی خود را به گونه‌ای طراحی و اجرا می‌نمایند که تعهدات مالیاتی خود را حداقل نمایند [۴].

باید اعتراف کرد که موضوع مالیات و سایر جنبه‌های آن؛ از جمله تعیین میزان هزینه و بدهی مالیات بر سود و همچنین تخصیص مالیات؛ موضوعی است که سال‌ها موضوع و بحث داغ محافل مختلف حسابداری بوده و هنوز هم مناقشات بسیاری در این خصوص وجود دارد. بحث تخصیص مالیات به گونه‌ای تنظیم شده که حتی امروز پس از ۶۰ سال بحث

های بسیار داغ کماکان می توانند صیانت خود را حفظ نمایند در بولتن تحقیقات حسابداری^۱ شماره ۴۳ عنوان شده: «مالیات بر سود یک هزینه دوره است که در صورت امکان و ضرورت؛ باید آن را در محاسبه سود و سایر حساب ها منظور کرد. دقیقاً مشابه سایر هزینه ها که تخصیص می یابند» [۲۷].

انگیزه مالیاتی شرکت ها بسیار جذاب است، مخصوصاً در این برهه از زمان که مشاهده می نماییم این تردید و گمان قوت گرفته است که شرکت های بزرگ، مالیات کمتر از واقع پرداخت می نماید. برخی از مطالعات نشان می دهند در سال های اخیر تصور اینکه شرکت های بزرگ مالیات واقعی خود را نمی پردازند شدت یافته است؛ این تصور بعد از رسوایی های اخیر تقویت گردیده است. انرون نمونه خوبی از این نوع شرکت ها است؛ این شرکت تا قبل از ورشکستگی خود مالیات ناچیزی پرداخت می کرد، درحالیکه در همین اثنا درآمدهای هنگفتی شناسایی و گزارش می نمود [۲۱]. درواقع انرون با استفاده از ضعف های قانونی و استانداردی و همچنین با به کارگیری حسابداری متهورانه و تقلب در گزارشگری مالی نشان داد چگونه می توان چندین سال بازار، دولت و جامعه را فریب داد و در عین حالی که درآمدهای هنگفتی شناسایی نمود؛ از شناسایی و پرداخت مالیات اجتناب نمود.

در گذشته برخی از علمای علم مالیه و اقتصاد، معتقد بودند که مالیات بهای خدمات دولت است. یعنی هر کس به نسبت خدماتی که از دولت دریافت می کند می بایست بهای آن را به عنوان مالیات به دولت پردازد. مدت ها این دیدگاهی مقبول بود و طبق این نظریه پرداخت مالیات اختیاری بود؛ به عبارت دیگر اگر فردی از خدمات دولت بهره نمی برد، نمی بایست مالیات پرداخت کند. اما در عمل این نظریه با مشکل مواجه شد؛ زیرا اولاً معیار اندازه گیری برای استفاده از خدمات دولت وجود نداشت؛ ثانیاً عده ای وضعیت مالی خوبی نداشتند یا درآمد مکفی نداشتند و علیرغم استفاده فراوان از خدمات دولت نظیر آموزش، درمان و بهداشت؛ لیکن مالیاتی پرداخت نمی کردند [۲]. موضوع اول برخاسته از ماهیت کالای عمومی برخی از خدمات دولت است و مورد دوم نیز ریشه در مسائل اخلاقی و اجتماعی دارد. مشکلات مطرح در تئوری و عمل این نظریه باعث شد اندیشمندان نگاهی دیگر به موضوع مالیات برگزینند و جنبه های دیگری از موضوع را مورد توجه قرار دهند. به بیان دیگر شکست در اجرا و پیاده سازی نظریه داوطلبانه بودن مالیات باعث گردید نظریه اجباری بودن مالیات مطرح گردید.

هرچند از زمان طرح نظریه داوطلبانه بودن مالیات تا به حال، میزان خدمات رسانی دولت به مردم اساس و انگیزه پرداخت مالیات است؛ اما در عمل به علت عدم امکان اندازه گیری خدمات دولت و بسیاری از خدمات ارائه شده توسط دولت؛ نظریه اختیاری بودن مالیات (مالیات به عنوان بهای خدمات دولت) با موفقیت اجرا نگردید. در نتیجه اندیشمندان تعاریف دیگری برای مالیات ارائه نمودند که بر جنبه عملی وصول آن نیز توجه گردد. در تعاریفی که بعدها مطرح گردید؛ علاوه بر تامین هزینه های عمومی دولت که اولین هدف وضع و اخذ مالیات می باشد؛ دو کاربرد دیگر نیز برای مالیات تعریف شده است. طبق نظریه جدید، مالیات عبارت است از دریافت قسمتی از درآمد و دارایی افراد یک کشور برای تامین هزینه های عمومی دولت، توزیع عادلانه ثروت و کنترل هدایت فعالیت های اقتصادی در مسیر مورد نظر

¹ Accounting Research Bulletin ;1953 (ARB)

دولت اشاره می نماید. در تعریف فوق سه نقش عمده برای مالیات در نظر گرفته شده که عبارتند از: تامین مالی، برقراری عدالت اجتماعی و کنترل فعالیت های اقتصادی که به ترتیب بر جنبه های مالی، اجتماعی و اقتصادی مالیات تاکید دارد. هرچند که برخی از علمای علم مالیه معتقدند هدف نهایی وصول مالیات صرفاً تامین هزینه های عمومی دولت است و مسئولیت برقراری عدالت اجتماعی و کنترل فعالیت های اقتصادی باید با سازمان های دیگری باشد [۲]؛ ولیکن برخی معتقدند هدف اصلی وضع مالیات کاهش فاصله طبقاتی و توزیع مجدد درآمدهاست که برخاسته از جنبه اجتماعی مالیات است. با این حال هدف اقتصادی از وضع مالیات ها، تثبیت نوسانات اقتصادی، تخصیص بهینه منابع بین بخش های مختلف و کمک به تسریع فرآیند توسعه بخشی یا منطقه ای می باشد و هدف بودجه ای دولت ها از وضع مالیات ها نیز، تأمین مالی بودجه دولت می باشد [۵].

به دلیل نقش خاص مالیات و تأثیرات آن؛ موضوع مالیات، قوانین و سازوکارهای مربوط به آن؛ از دیر باز مورد توجه صاحب نظران اقتصاد، مالیه عمومی، سیاسیون، تشکل ها و حتی عموم مردم قرار داشته است و امروزه با ظهور مفاهیمی چون مردم سالاری، دموکراسی و پاسخگویی رنگ و بوی ویژه ای به خود گرفته است [۱۰]. تعریف کاملاً پذیرفته شده و عمومی از مالیات وجود ندارد. قانون مالیات های مستقیم ایران نیز در خصوص تعریف مالیات و درآمدهای مالیاتی مسکوت مانده و در شروع کار در ماده ۱ تنها نام اشخاص مشمول مالیات و در ماده ۲ نام اشخاص غیر مشمول مالیات بیان شده است؛ و هیچ تعریفی از مالیات و درآمدهای مالیاتی نکرده است. با این حال ذکر برخی از تعاریف مطرح شده در خصوص خالی از لطف نمی باشد [۷].

سود به عنوان نتیجه نهایی فرآیند حسابداری و اصلی ترین منبع اطلاعاتی، مورد توجه و تاکید استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری است و ممکن است تحت تاثیر عوامل متعددی قرار بگیرد. یکی از مواردی که می تواند تأثیری عمده بر میزان سود گزارش شده داشته باشد، مالیاتی می باشد. در واقع یکی از ذینفعانی که خود را در سود شرکت ها سهم می داند، دولت می باشد که این سهم را از طریق مالیات مطالبه می کند و از آنجا که این سهم خواهی از سود در صورت سود و زیان ظاهر می شود بنابراین از جمله مواردی است که مورد توجه جدی قرار گرفته است. نرخ مالیات مورد مطالبه توسط دولت در رابطه با اشخاص حقوقی در اغلب کشورها و از جمله ایران نرخ ثابتی است اما کلیه درآمدهای تحصیل شده توسط شرکت ها مشمول مالیات نیست و یا دارای نرخ های جداگانه ای می باشند که از جمله آن ها می توان به درآمد ناشی از فعالیت های کشاورزی و درآمد حاصل از صادرات که معاف از مالیات می باشند، اشاره نمود. افزون بر این، برخی هزینه های لحاظ شده در صورت سود و زیان جهت محاسبه سود و زیان طبق استانداردهای حسابداری، از منظر مالیاتی در زمره هزینه های قابل قبول قرار نمی گیرد [۹].

هزینه های مالیاتی از جمله هزینه های عمده ای می باشند که افراد و بنگاه ها به موجب فعالیت های درآمدزای خود، متحمل می شوند. به دلیل آنکه پرداخت مالیات ثروت را از شرکت و مالکان آن به دولت منتقل می نماید؛ اغلب شرکت ها اقدامات مدیریتی خود را به گونه ای طراحی و اجرا می نمایند که تعهدات مالیاتی خود را حداقل نمایند [۴]. فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی از جمله فعالیت هایی است که ممکن است شرکت ها بوسیله آن سعی در کاهش مالیات نمایند. در یک عبارت ساده به هر نوع اقدام غیرقانونی جهت عدم پرداخت صحیح مالیات از قبیل حساب سازی، عدم ارائه

دفاتر، انجام فعالیت اقتصادی بدون رسم و نشان و امثالهم فرار مالیاتی اطلاق می گردد. با تأملی در سیر تاریخ مشخص می گردد که وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی سبب شده نقش مالیات در بین درآمدهای دولت کمرنگ شده و مکانیزم کارآمدی برای جذب آن مدنظر قرار نگیرد و از طرفی به واسطه پایین بودن فرهنگ مالیاتی، مالیات گریزی به یک پدیده ارثی مبدل گشته که نسل به نسل تداوم یافته و اشکال پیشرفته تری به خود می گیرد. اقتصاد سیاه یا زیرزمینی با زیر سوال بردن عدالت افقی و عمودی در نظام مالیاتی پایه های نظام اقتصادی کشور را متزلزل می سازد و دولت را در تحقق اهدافش ناتوان می نماید. مالیات وسیله ای برای توزیع مجدد درآمد و تعدیل کننده ثروت جامعه و به بیانی کلی تر سالم سازی اقتصاد که در مقابل آن اقتصاد وسیع زیرزمینی قرار دارد که ناشی از ناکارآمدی نظام مالیاتی و به تبع آن فرار مالیاتی است با کاهش میزان درآمدهای مالیاتی توزیع عادلانه درآمد و ثروت به درستی صورت نخواهد گرفت [۸].

در ادبیات حسابداری، اجتناب مالیاتی از دو بُعد گسترده و محدود تعریف شده است. در بُعد گسترده، اجتناب مالیاتی به صورت «کاهش آشکار مالیات به ازای هر ریال سود حسابداری قبال از مالیات» تعریف می گردد. طبق این تعریف تمام معاملاتی که بر بدهی مالیاتی آشکار شرکت اثر می گذارند در زمره اجتناب مالیاتی قرار می گیرند و بین فعالیت های واقعی با مطلوبیت مالیاتی، فعالیت های اجتنابی که به منظور کاهش مالیات انجام می شوند و لابی هایی که برای کسب مزایای مالیاتی انجام می شوند، تفاوتی قائل نمی شود. در بُعد محدود، تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی ریشه در قانونی بودن اقدامات مودیان دارد. فرار مالیاتی نوعی تخطی از قانون است: زمانیکه مؤدی از گزارش درآمد مشمول مالیات مربوط به کار یا سرمایه خود امتناع می نماید، دست به یک اقدام غیرقانونی می زند که وی را در معرض برخورد قانونی از جانب مراجع مالیاتی قرار می دهد. در مقابل، اجتناب مالیاتی در چارچوب قوانین مالیاتی انجام می شود و مؤدی دلیلی برای نگرانی بابت کشف احتمالی اقدامات خویش ندارد [۴]. نکته قابل توجه و چالش برانگیز این است که تعریف پذیرفته شده جهانی در خصوص تعریف و یا سازه ها و ابزارهای اجتناب مالیاتی و مالیات متهورانه وجود ندارد. تعاریف و عباراتی که در این خصوص بکار برده می شود با توجه به شرایط و جوامع متفاوت می باشد. ناحیه خاکستری بین این دو مفهوم همواره مورد مناقشات و مجادله بوده است [۱۸].

فرار مالیاتی، یک نوع تخلف و تخطی از قانون است، اما اجتناب مالیاتی، استفاده از خلأ قانونی و یا به تعبیری دیگر سوء استفاده رسمی از قوانین و معافیت ها و مشوق های قانونی است. از جمله تفاوت دیگر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی می توان به واکنش و بازتاب افشا عمل اشاره کرد. در اجتناب مالیاتی فرد نگران برملا شدن عمل خود نیست؛ چرا که وی عمل غیرقانونی انجام نداده است؛ ولی در فرار مالیاتی برملا شدن عمل فرد می تواند تبعات قانونی و جرایم و تنبیه هایی را برای آن به همراه داشته باشد. هرچند که هدف هر دو فعالیت منتفی نمودن مالیات است، ولی نحو دستیابی به آن متفاوت می باشد و این دو موضوع را می تواند از هم متمایز نماید. نکته قابل توجه و چالش برانگیز این است که تعریف پذیرفته شده جهانی در خصوص تعریف و یا سازه ها و ابزارهای اجتناب مالیاتی و مالیات متهورانه وجود ندارد. تعاریف و عباراتی که در این خصوص بکار برده می شود با توجه به شرایط و جوامع متفاوت می باشد. به هر حال ناتوانی ما در تعریف و تعیین اجتناب مالیاتی و مالیات متهورانه نباید مانع اجرا تحقیقات در این حوزه شود؛ چرا که موضوعات

متعددی در حسابداری وجود دارند که در خصوص ماهیت و موضوع آن هنوز به اجماع نرسیدیم، کیفیت سود یکی از این موارد است که علی رغم تحقیقات متعدد صورت گرفته در این خصوص هنوز هم تعریف دقیق و روشنی از آن ارائه نگردیده [۱۷]. در این تحقیق، تعریف گسترده اجتناب مالیاتی مدنظر قرار دارد.

اجتناب مالیاتی پیامدهای بالقوه مستقیم و غیر مستقیمی را به همراه خواهد داشت. کاهش هزینه مالیات و افزایش جریان نقدی و افزایش ثروت سهامداران از جمله پیامدهای مستقیم؛ و کاهش پناهگاه های مالیاتی و احتمال وضع مالیات بیشتر و در نظر گرفتن جرایم مالیاتی و فشار احتمالی دولت برای در نظر گرفتن مالیات بیشتر از این بنگاه ها، کاهش مسئولیت اجتماعی شرکت ها و به تبع آن کاهش ارزش شرکت از جمله پیامدهای غیرمستقیم فعالیت های اجتناب مالیاتی می باشند [۱۷].

ادبیات مطرح در خصوص فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی نشان می دهد مردم زمانی نسبت به پرداخت مالیات رغبت نشان داده و آن را داوطلبانه و بصورت منصفانه خواهند پرداخت که نسبت به دستگاه مالیاتی اعتماد داشته باشند و به این باور رسیده باشند که مالیات پرداختی آنان عیناً در جهت حفظ منافع ملی و افزایش سطح رفاه آنان هزینه خواهد شد. به بیان دیگر زمانی مشتاق و راضی به پرداخت مالیات مقرر خواهند شد که به باور مالیاتی رسیده باشند. از سوی دیگر شواهد تجربی نشان می دهد که برخی عوامل از جمله وجود معافیت های متنوع و متعدد در ساختار مالیاتی نیز می تواند بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی موثر باشد. مطالعات نشان می دهد هرچند معافیت های در نظر گرفته شده در قوانین عموماً اهداف حمایتی از برخی از مناطق و اقشار و صنایع دارد؛ ولی باید دقت نمود که معافیت ها و مشوق ها همواره نمی تواند بازدهی مثبتی داشته باشد؛ چرا که امکان دارد در طرز نگرش مردم اثر منفی نسبت به ایجاد نوعی رانت خواری ایجاد شده توسط دولت برای اشخاص تلقی شود و عملکرد و رفتار سایر مودیان مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد [۸]. سه عامل روانی، نقض و کاستی های قوانین و مقررات و نقض و کاستی های اجرایی در ادارات مالیاتی از جمله محرک های فرار مالیاتی می باشند [۴].

جدایی مالکیت و مدیریت این مطلب را روشن می نماید که اگر اجتناب مالیاتی یک فعالیت ارزشمند و ارزنده باشد؛ مدیران می بایست ساختار مناسبی را فراهم نمایند تا اطمینان حاصل شود که مدیران تصمیمات مالیاتی کارایی اتخاذ می نمایند. آن دسته از تصمیمات مالیاتی در زمره تصمیمات کارا و موثر قرار می گیرند که به واسطه آن شناسایی و پرداخت مالیات معوق شود. تعویق مالیات از طریق کسب منافع نهایی معاملاتی بیشتری از هزینه نهایی آن، باعث افزایش ثروت مالکان؛ البته پس از کسر مالیات؛ خواهد شد. برخی از پژوهشگران استدلال نمودند که حاکمیت شرکتی عاملی اثرگذار بر نوع واکنش شرکت نسبت به تغییرات نرخ مالیات شرکت ها می باشند. هنگامیکه دولت ضعیف باشد، افزایش نرخ مالیاتی منجر به این می شود که شرکت ها تدابیری بیندیشند که مالیات بنگاه را کاهش دهند. شرکت ها این کار را از طرق مختلفی مانند نقض و تخطی از قوانین و استفاده از خलाهای قانونی و غیره انجام می دهند. زمانیکه حاکمیت شرکتی قوی باشد، افزایش نرخ مالیاتی بنگاه می تواند زمینه کسب بازدهی بیشتری را برای شرکت فراهم نماید. این پژوهش ها؛ پیش بینی ها و نظریه هایی را در خصوص روابط و انگیزه های گروه های مختلف ذی نفعان؛ مانند سهامداران داخلی و خارجی و دولت؛ در خصوص اجتناب مالیاتی بنگاه ها فراهم نمودند. همچنین این مطالعات شواهدی را در خصوص

فعالیت های اجتناب مالیاتی در مقاطع مختلف زمانی و مکانی فراهم نموند؛ به گونه ای که افراد در مقاطع مختلف رفتار متفاوتی انجام می دهند. نکته قابل توجه در این خصوص پیامدهای اقتصادی و واکنش بازار به این قبیل فعالیت ها می باشد که در واقع این واکنش و پیامدها عواملی موثر بر رفتار مالیاتی و استراتژی اتخاذی افراد و بنگاه ها می باشند. با این حال تنوری های مطرح در این خصوص هنوز نوپا می باشند و مستلزم بررسی و آزمون بیشتری می باشند [۱۷].

موارد متعددی می توان برشمرد که طی آن قانون شرایط ویژه ای برای مودیان در نظر گرفته و مودیان نیز می توانند از شرایط در نظر گرفته شده یا ضعف قانون و مصوبات مربوطه به نفع خود استفاده نمایند. در ایران نیز مانند سایر کشورها به موجب قانون تخفیف ها و معافیت های مالیاتی برای برخی صنایع، مناطق و افراد در نظر گرفته شده. برای مثال به موجب ماده ۱۳۳ قانون مالیات های مستقیم (ق. م. م)؛ فعالیت های کشاورزی معاف از مالیات می باشند. یا به موجب ماده ۱۴۵ ق. م. م درآمد مربوط به سود سپرده های بانکی و سود سهام و اوراق مشارکت معاف از مالیات می باشند؛ و یا اینکه ماده ۶ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی مصوب ۱۳۸۸/۰۹/۲۵ مجلس شورای اسلامی مقرر می نماید که شرکت هایی که ۲۰ درصد سهام شناور آزاد داشته باشند مشمول معافیت مالیاتی ۲۰ درصدی می شوند. پیش از این طبق ماده ۱۴۳ ق. م. م مقرر شده بود که شرکت های بورسی مشمول معافیت مالیاتی ۱۰ درصدی می باشند؛ یعنی نرخ مالیات شرکت ها غیر بورسی ۲۵ درصد و شرکت های بورسی ۲۲,۵ درصد می بودند که به موجب مصوبه مجلس که در سال ۱۳۸۸ نرخ مالیات شرکت هایی که بیش از ۲۰ درصد سهام شناور آزاد داشته باشند معادل ۲۰ درصد می باشد. هرچند که هدف این قانون توسعه و گسترش سهام شناور و افزایش نقدشوندگی سهام و همچنین تسهیل در اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی عنوان شده؛ ولیکن باید خاطر نشان کرد که این قانون و کاستی های مربوط به نظارت و سایر قوانین این امکان را برای شرکت ها فراهم می نماید که با مبادلات به ظاهر قانونی سهام، درصد سهام شناور شرکت را به حد نصاب رسانده و شرکت مشمول معافیت ماده ۶ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی شود و نرخ مالیاتی آن به جای ۲۲,۵ درصد؛ با نرخ ۲۰ درصد محاسبه و پرداخت شود. موارد متعددی را می توان برای اجتناب مالیاتی برشمرد؛ نمونه فوق تنها یکی از صدها مواردی است که شرکت ها می توانند بوسیله آن مالیات خود را کاهش دهند. به عنوان مثال دیگر، شرکتی که به تولید کالا اشتغال دارد و این کالا هم در داخل کشور و هم در خارج از کشور تقاضا دارد، فرصتی را برای کاهش مالیات شرکت فراهم آورده است. زیرا طبق ماده ۱۴۱ ق. م. م درآمد حاصل از صادرات از جمله درآمدهایی است که غیر مشمول مالیات می باشند. بنابراین این شرکت می تواند در چارچوب قوانین و ضوابط قانونی از احتساب مالیات اجتناب نماید و به اصطلاح اجتناب مالیاتی نماید [۱۳].

پیشینه تحقیق

رگو (۲۰۰۳) به بررسی این موضوع پرداخت که آیا در برنامه ریزی مالیاتی صرفه مقیاس وجود دارد یا خیر؟ به بیان دیگر آیا شرکت های بزرگتر، سودآورتر و چند ملیتی نسبت به سایر شرکت ها اجتناب مالیاتی بیشتری دارند یا خیر؟ نتایج تحقیق وی نشان می دهد شرکت های بین المللی و شرکت های بین المللی که عملیات خارجی گسترده تری دارند، نرخ موثر مالیاتی کمتری نسبت به سایر شرکت ها دارند. این نتیجه موید آن است که شرکت های بین المللی

نسبت به شرکت های داخلی؛ زمینه بیشتری برای فعالیت های اجتناب مالیاتی دارند. به علاوه این محقق پس از بررسی متغیرهای کنترلی نظیر سود قبل از مالیات، عملیات خارجی، سال و محل جغرافیایی دریافت شرکت های بزرگتر نرخ موثر مالیاتی بیشتری دارند. این موضوع مطابق فرضیه هزینه های سیاسی واتس و زیمرمن می باشد. همچنین این پژوهشگر نشان داد که پس از کنترل اندازه شرکت، شرکت هایی که سود قبل از مالیات بالاتری دارند، نرخ موثر مالیاتی کمتری دارند. در واقع این شرکت ها اجتناب مالیاتی بیشتری داشتند [۲۲].

چن و همکاران (۲۰۱۰) سطح اجتناب مالیاتی شرکت های خانوادگی و غیر خانوادگی را با یکدیگر مقایسه کردند و به این نتیجه رسیدند که شرکت های خانوادگی نسبت به رقبای غیر خانوادگی خود از پرداخت مالیات کمتر اجتناب می کنند. شرکت های خانوادگی شرکت هایی هستند که اعضای خانواده مؤسس شرکت، اعم از نسبی و سببی، در مقام مدیریت ارشد، هیئت مدیره یا سهامداران عمده و بلوکی به فعالیت خود ادامه می دهند. در این شرکت ها یک تضاد نمایندگی منحصر به فرد میان سهامداران عمده و خرد شکل می گیرد. هزینه نمایندگی از آنجا ناشی می شود که مالیات یکی از هزینه های مهم شرکت و سهامداران می باشد و معمولاً انتظار می رود سهامداران اجتناب مالیاتی را ترجیح دهند، اما نتایج تحقیق موید آن است که مالکان خانوادگی بیشتر از سایرین نگران جریمه های بالقوه و لطمه به خوش نامی و اعتبار ناشی از ممیزی دولت می باشند و انگیزه کمتری برای اجتناب مالیاتی دارند [۱۶].

هوپس و همکاران (۲۰۱۲) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا ممیزان اداره دارایی اجتناب مالیاتی شرکت ها را کشف می نمایند یا خیر؟ آن ها با بررسی ۱۷۳۲۳۱ سال-شرکت امریکایی طی بازه ۱۹۹۲ الی ۲۰۰۸ دریافتند که افزایش در میزان نظارت اداره مالیات بر درآمد موجب کاهش قابل ملاحظه در اجتناب مالیاتی شرکت می شود [۱۹].

پور زمانی و شمسی (۱۳۸۸) در پژوهشی به بررسی علل اختلاف درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی بین شرکت های بازرگانی مستقر در اداره کل امور مالیاتی غرب تهران، طی سال های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ پرداختند. آن ها دریافتند تفاوت معناداری بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی در شرکت های مورد بررسی وجود دارد. در این خصوص آن ها اظهار کردند که عوامل متعددی بر اختلاف مذکور موثر می باشد. فقدان مدارک و مستندات هزینه های ابرازی، برداشت نادرست مودیان از معافیت های مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، عدم رعایت حد نصاب های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی در ایجاد هزینه ها و مغایرت های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی؛ هر کدام به تنهایی می توانند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی باشد. با این وجود آن ها دریافتند فقدان مدارک و مستندات هزینه های ابرازی مهم ترین عامل در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می باشد. همچنین این اختلاف می تواند ریشه در هدف درآمدی دولت نیز باشد. آن ها در انتها استدلال نمودند که هرچه قوانین و مقررات مالیاتی و بخشنامه های صادره از سوی سازمان امور مالیاتی کشور شفاف تر و دقیق تر باشد، اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی کمتر خواهد شد [۳].

باباجانی و عبدی (۱۳۸۹)، به بررسی رابطه بین راهبری شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. این ارزیابی از طریق بررسی رابطه بین برخی از معیارهای مهم حاکمیت شرکتی با درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی صورت گرفت. افراد مزبور با در نظر گرفتن ۸۲ شرکت به

عنوان نمونه به این نتیجه رسیدند که تفاوت معنی داری بین میانگین درصد اختلاف سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی در شرکت هایی که معیارهای راهبری شرکتی را دارا هستند، با گروه شرکت هایی که فاقد معیارهای مزبور هستند، وجود ندارد. این در حالی بود که در هر دو گروه شرکت ها، درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی معنادار بوده است. به بیان دیگر آن ها دریافتند حاکمیت شرکتی مطلوب یا ضعیف، تأثیری بر ابراز صحیح سود مشمول مالیات شرکت های مورد بررسی نداشته است [۱].

طالب نیا و موثق (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی پرداختند. آن ها با استفاده از ابزار پرسشنامه و با بررسی پرونده های مالیاتی استان اردبیل؛ سعی در شناسایی دلایل و عوامل عمده ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی از دیدگاه مقامات مالیاتی و مودیان مالیاتی نمودند و عوامل مذکور را رتبه بندی نمودند. فرضیه اصلی آن ها این بود که تفاوت معناداری بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی، از دیدگاه مقامات مالیاتی و مودیان مالیاتی، وجود دارد. نتایج ۷۳ شرکت و ۹۶ پرسشنامه حاصله مبین آن بود که چنین تفاوتی معنادار می باشد. همچنین بررسی بیشتر در خصوص رتبه بندی دلایل این اختلاف نشان می داد: فرارهای مالیاتی، اختلاف بین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی، شرایط اقتصادی، حد نصاب های مقرر در قوانین مالیاتی و تمکین به پرداخت سایر عوارض قانونی؛ به ترتیب از جمله عوامل موثر بر اختلاف سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی می باشند [۱۲].

جهرومی (۱۳۹۱) به بررسی ارتباط بین سطح اجتناب مالیاتی و شفافیت شرکت ها پرداخت. وی با بررسی ۳۶۷ سال- شرکت طی بازه زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۸۹ دریافت رابطه معناداری بین اجتناب مالیاتی و شفافیت شرکت ها وجود ندارد. با این حال وقتی وی این رابطه را بوسیله نرخ موثر مالیات نقدی سه ساله مورد آزمون قرار داد دریافت شرکت هایی که شفافیت کمتری دارند نرخ موثر مالیاتی بالاتری دارند و در نتیجه اجتناب مالیاتی کمتری دارند. نتیجه تحقیق وی موید رویکرد ارزش آفرینی در خصوص اجتناب مالیاتی شرکت ها بود. همچنین وی استدلال کرد که برای استفاده از نرخ موثر مالیاتی بهتر است از میانگین ۵ ساله نرخ موثر مالیاتی استفاده نمود تا کاهش نوسانات و دامنه تغییرات بهتر شود [۴].

مهرانی و سیدی (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه پرداختند. در پژوهش فوق دو فرضیه مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنادار بین مالیات ابرازی و تشخیصی و محافظه کاری مطرح گردید و با بررسی ۱۴۶ شرکت طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ سعی گردید شواهد تجربی در خصوص رابطه مالیات بر عملکرد و حسابداری محافظه کارانه ارائه شود. این پژوهش نشان داد بین متوسط مالیات ابرازی سه سال قبل شرکت و محافظه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این شواهد مبین وجود انگیزه مالیاتی حسابداری محافظه کارانه در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. بدین صورت که با افزایش مالیات بر درآمد انگیزه برای اعمال حسابداری محافظه کارانه افزایش می یابد و شرکت ها بدین وسیله سعی در صرفه جویی در هزینه مالیاتی خود و کاهش ارزش فعلی مالیات های پرداختی نمایند. با این حال رابطه معناداری بین مالیات تشخیصی و محافظه کاری مشاهده نگردید؛ که این موضوع نیز با توجه به شرایط محیطی و قوانین مربوطه دور از انتظار نبود. چرا که مالیات تشخیصی توسط دولت و پس از پایان سال مالی شرکت ها تعیین می گردد. علاوه بر این نظر به اینکه ممکن است شرکت ها درجات مختلف محافظه کاری

داشته باشند و ممکن بود نتیجه فوق تحت تاثیر شرکت های قرار می گرفت که در طبقات میانه محافظه کاری قرار گرفته باشد؛ پس از آزمون فرضیه اول و دوم، جامعه آماری از لحاظ میزان محافظه کاری شرکت ها طبقه بندی گردید تا شرکت هایی که حسابداری محافظه کارانه و حسابداری متهورانه ای دارند مشخص شود و فرضیات پژوهش در این گروه نیز آزمون شود. نتیجه بررسی شرکت هایی که در چارک اول و آخر محافظه کاری قرار گرفته بودند نیز نشان می داد بین مالیات ابرازی سنوات قبل شرکت ها و محافظه کاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ لیکن بین مالیات تشخیصی و محافظه کاری رابطه معناداری مشاهده نگردید. نکته قابل توجه این بود که رابطه بین مالیات ابرازی و محافظه کاری در شرکت هایی که در طبقات بالا و پایین محافظه کاری قرار گرفته بودند بیشتر و قوی تر نیز می بود [۱۵].

مهرانی و سیدی (۱۳۹۲) پس از بررسی رابطه بین مالیات بر عملکرد و محافظه کاری و مشخص شدن نتایج مربوطه، درصدد پاسخ به این سوال برآمدند که آیا دولت زمان تعیین مالیات تشخیصی و قطعی، به انگیزه مالیاتی محافظه کاری شرکت ها توجه می نماید یا خیر؟ تحقیق فوق جنبه دیگری از موضوع محافظه کاری و مالیات را مورد بررسی قرار می داد. مبنی بر اینکه چنانچه دولت از شرکت هایی که از حسابداری محافظه کارانه تری استفاده نمودن، مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی تعیین و اخذ نماید، این اقدام دولت می تواند بر انگیزه مالیاتی شرکت ها اثر بگذارد و باعث شود شرکت ها به منظور کاهش مالیات تدابیر دیگری بیندیشند. از این رو برای پاسخ به این سوال، با بررسی همان شرکت های نمونه درصدد یافتن شواهد تجربی در خصوص تاثیر محافظه کاری بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابراز شده شرکت ها برآمدند. در پژوهش فوق برای عملیاتی نمودن محافظه کاری، از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) و برای مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی از اطلاعات یادداشت صورت های مالی استفاده کردند. نتیجه بررسی ۱۴۶ شرکت (۷۹۸ سال- شرکت) طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ نشان می داد رابطه معناداری بین محافظه کاری و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی شرکت ها وجود ندارد. این مطلب مبین آن بود که از سویی شرکت ها به منظور کاهش هزینه مالیات خود سعی در اعمال حسابداری محافظه کارانه دارند و از سوی دیگر دولت نیز با تعیین مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی شرکت ها این اقدامات را خنثی نمی نماید. به بیان دیگر شواهد تجربی نشان می دهد محافظه کاری عاملی موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی نمی باشد، در نتیجه شرکت ها می توانند بوسیله محافظه کاری در هزینه مالیات بر عملکرد خود صرفه جویی نمایند [۱۴].

مهرانی و سیدی (۱۳۹۲) به بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و محافظه کاری بر اجتناب مالیاتی پرداختند. آن ها با بررسی ۱۴۶ شرکت طی بازه زمانی ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۱ دریافتند بین مالیات ابرازی و محافظه کاری با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این تحقیق نشان می داد اجتناب مالیاتی و محافظه کاری ابزاری جایگزین برای کاهش هزینه مالیات می باشد که مورد استفاده شرکت های ایرانی قرار می گیرند و همچنین با افزایش مالیات ابرازی سنوات قبل، انگیزه اجتناب مالیاتی افزایش نمی یابد. این تحقیق جنبه های دیگری را از موضوع را روشن نمود و باعث مطرح شدن این سوال شد که در شرایطی که شرکت ها می توانند بوسیله اجتناب مالیاتی مالیات ابرازی خود را کاهش دهند و

درصدد منتفی نمودن مالیات برآیند؛ چرا کمتر از سیاست اجتناب مالیاتی استفاده می نمایند؟ این پژوهش درصدد ارایه شواهد تجربی در این خصوص می باشد [۱۳].

توسعه فرضیات

مالیات ابرازی توسط شرکت ها تعیین می شود و تابعی از میزان درآمد کسب شده و هزینه های صورت گرفته می باشد. شواهد تجربی و مبانی نظری نشان می دهد محافظه کاری و اجتناب مالیاتی می توانند در هزینه مالیاتی شرکت ها صرفه جویی نماید و مالیات ابرازی را تحت شعاع قرار دهند. از سوی دیگر مبنای تعیین مالیات شرکت ها و اظهار نظر در خصوص مالیات ابرازی بر عهده نهاد خارجی و مستقلاً است که کارگزار دولت و نماینده جامعه می باشد و طبیعتاً ممکن است نظر و دیدگاه هر یک از این گروه ها متفاوت باشد. همواره این احتمال وجود دارد که اجتناب مالیاتی شرکت ها از منظر دولت غیر قابل قبول یا غیرقانونی تلقی شود و دولت برای شرکت مالیاتی بیش از مالیات ابرازی تشخیص دهد. پیش تر رابطه مالیات بر درآمد و اجتناب مالیاتی مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد رابطه منفی و معناداری بین مالیات ابرازی سنوات قبل و اجتناب مالیاتی شرکت ها وجود دارد. این مطلب موید آن است که با افزایش مالیات بر درآمد انگیزه اجتناب مالیاتی کاهش می یابد. این تحقیق سعی دارد به جنبه دیگری از این موضوع بپردازد. بدیهی است که اجتناب مالیاتی زمانی برای شرکت سیاست کارآ خواهد بود که مالیات واقعی شرکت را کاهش دهد؛ به بیان دیگر با توجه به قدرت و ابزارهایی که دولت در اختیار دارد، می تواند برنامه ریزی مالیاتی شرکت را دگرگون نماید و با وضع مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی سیاست کاهش مالیات شرکت را خنثی و یا حتی معکوس نماید. این موضوع را می توان از منظر تئوری بازی ها نیز مورد بررسی قرار داد. شرکت و دولت هر یک بازیکن هایی هستند که منافع خاصی دارند که ممکن است با هم همسو نباشند. یکی از این موارد مالیات است. شرکت ها تمایل دارند کمترین مقدار ممکن را بپردازند و دولت نیز تمایل دارد بیشترین مقدار مالیات را اخذ نمایند. در این بین شرکت می تواند استراتژی های مختلفی اتخاذ نماید؛ که انتخاب استراتژی و نوع بازی نیز به انتظار واکنش بازیکن مقابل (دولت) بستگی دارد. به عنوان مثال شرکت می تواند اجتناب مالیاتی نماید یا حسابداری محافظه کارانه ای در پیش گیرد و از این طریق سعی در کاهش تعهدات مالیاتی خود نماید. از سوی دیگر دولت نیز با توجه به ابزارها و اهرم هایی که در اختیار دارد می تواند به بهانه های مختلف از این شرکت ها مالیات بیشتری مطالبه نماید. انتخاب بین استراتژی اجتناب مالیاتی و یا محافظه کاری توسط شرکت ها به بازی بازیکن مقابل (دولت) بستگی دارد. بدیهی است که استراتژی مؤثرتر است که مورد قبول بازیکن مقابل قرار گیرد. به بیان دیگر دولت می تواند اجتناب مالیاتی یا محافظه کاری شرکت را غیرقابل قبول تلقی نماید و مالیاتی بیش از مالیات ابرازی برای این شرکت ها تعیین نماید. در این بین استراتژی کارآ برای شرکت ها رویه ای است که مالیات واقعی را کاهش دهد؛ نه مالیات ابرازی را. پیش از این مشخص شد که استراتژی حسابداری محافظه کارانه عموماً از سوی دولت قابل قبول تلقی می گردد. این پژوهش استراتژی دیگر شرکت ها را مورد بررسی قرار می دهد.

سوال اصلی این پژوهش این است که زمانی که شرکت می تواند اجتناب مالیاتی نماید و مالیات را منتفی نماید، چرا انگیزه دارد که محافظه کاری نماید و مالیات را به تعویق اندازد. به بیان دیگر آیا تفاوت مالیاتی باعث شده انگیزه محافظه کاری شرکت ها بیشتر از اجتناب مالیاتی باشد و آیا دولت از شرکت هایی که اجتناب مالیاتی می نمایند، مالیاتی بیش از مالیات ابرازی مطالبه می نماید؟ آیا دولت سعی می نماید که با تعیین و وضع مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی، به شرکت هایی که اجتناب مالیاتی نمودند واکنش نشان دهد و درصدد آن برآید که مالیات واقعی آن ها را محاسبه و مطالبه نماید؟ به بیان دیگر آیا میزان اجتناب مالیاتی شرکت ها عاملی موثر بر تفاوت مالیات تشخیصی، قطعی و ابرازی می باشد یا خیر؟ بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تشخیصی و مالیات ابرازی خود مستلزم تحقیق و پژوهش جداگانه و مفصلی می باشند. این تحقیق به بررسی تاثیر میزان اجتناب مالیاتی شرکت ها بر تفاوت مالیاتی می پردازد؛ لذا با عنایت به موارد فوق الذکر، فرضیه های پژوهش به شرح ذیل تدوین می گردند.

فرضیه یک: رابطه معناداری بین اجتناب مالیاتی و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی وجود دارد.

فرضیه دو: رابطه معناداری بین اجتناب مالیاتی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی وجود دارد.

روش تحقیق

این تحقیق از نوع تحقیقات شبه تجربی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری می باشد و از حیث هدف، از نوع تحقیقات کاربردی می باشد. روش پژوهش حاضر از نوع استقرایی و پس رویدادی و روش آماری آن همبستگی مقطعی می باشد. اطلاعات واقعی شرکت ها به صورت تلفیقی و به وسیله الگوی رگرسیون چندگانه مورد بررسی قرار گرفته است. اطلاعات مزبور از نرم افزار ره آوردنویس استخراج و با اطلاعات صورت های مالی تطبیق یافت و برای آماده سازی اطلاعات، از صفحه گسترده اکسل و جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات از نسخه ۶ نرم افزار EViews و نسخه ۱۶ نرم افزار SPSS استفاده گردید.

دوره آزمون، جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق را کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ تشکیل می دهند. روش نمونه گیری در این پژوهش، روش حذفی با توجه به معیارهای از پیش تعیین شده می باشد. شرکت هایی که دارای معیارهای زیر بودند به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند:

۱. در زمره شرکت های سرمایه گذاری، بانک ها، بیمه ها و واسطه گری مالی نباشد.
۲. سال مالی آن ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
۳. قبل از سال ۱۳۸۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
۴. اطلاعات مورد نیاز این تحقیق در مورد آن ها در دسترس باشد.

با توجه به معیارهای فوق، ابتدا ۱۴۶ شرکت جهت بررسی در این پژوهش انتخاب گردید که اطلاعات برخی از متغیرها در مورد آن‌ها موجود نبود؛ از این رو در این تحقیق تنها سال شرکت‌هایی که در آن تمامی متغیرهای تحقیق موجود بودند مورد استفاده قرار گرفتند. یکی از مواردی که تفسیر و جمع‌بندی پژوهش‌ها را با چالش مواجه می‌نماید و باعث می‌شود در تفسیر نتایج جانب احتیاط را در نظر گرفت؛ استفاده از جامعه آماری و دوره زمانی متفاوت می‌باشد که باعث می‌شود برخی از جنبه‌های موضوع مورد غفلت واقع شود. این تحقیق با بررسی همان شرکت‌هایی که در تحقیق‌های قبلی توسط این محققین صورت پذیرفت؛ سعی دارد تا حد امکان این مشکل را برطرف نماید؛ تا نتایج تحت تاثیر احتمالی نمونه آماری و یا دوره زمانی قرار نگرفته باشد.

مدل و متغیرهای مورد استفاده

مدل مورد استفاده در این پژوهش مدل رگرسیون خطی چندگانه می‌باشد که با توجه به ادبیات تحقیق و مبانی نظری استخراج و طراحی گردیده است. برای فرضیه اول از مدل شماره یک و برای فرضیه دوم از مدل شماره دو استفاده می‌گردد.

مدل شماره یک:

Differ L

مدل شماره دو:

Differ C

که در آن:

متغیرهای وابسته:

Differ Diag it: بیانگر تفاوت مالیات تشخیصی و مالیات ابرازی شرکت i در سال t و متغیر وابسته تحقیق برای فرضیه اول می‌باشد. برای استخراج اطلاعات مربوط به مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی صورت‌های مالی شرکت‌ها مورد مطالعه قرار گرفت و اطلاعات مذکور از یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی استخراج گردید. برای این منظور از آخرین برگ تشخیص مالیات صادره توسط سازمان امور مالیاتی استفاده گردیده است؛ و برای محاسبه تفاوت مالیاتی، مالیات ابرازی از مالیات تشخیصی کسر گردید.

Differ Categ it: بیانگر تفاوت مالیات قطعی و مالیات ابرازی شرکت i و در سال t و متغیر وابسته تحقیق برای آزمون فرضیه دوم می‌باشد. برای استخراج اطلاعات مربوط به مالیات قطعی، صورت‌های مالی شرکت‌ها مورد مطالعه

قرار گرفت و اطلاعات مذکور از یادداشت های پیوست صورت های مالی استخراج گردید. برای این منظور از آخرین برگ قطعی مالیات صادر شده توسط سازمان امور مالیاتی استفاده گردیده است؛ برای محاسبه تفاوت مالیاتی، مالیات ابرازی از مالیات قطعی کسر گردید. اختلاف مثبت مبین آن است که دولت مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی برای شرکت تعیین نموده است و بالعکس.

متغیر مستقل:

Tax Avoidance it: بیانگر اجتناب مالیاتی شرکت *i* در سال *t* می باشد. برای محاسبه اجتناب مالیاتی از روش های متعددی که عموماً مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی می باشد می توان استفاده نمود. نکته قابل توجه اینکه برای بررسی اجتناب مالیاتی می بایست با توجه به شرایط محیطی، از مدلی استفاده نمود که بتوان فعالیت های اجتناب مالیاتی شرکت ها را بهتر اندازه گیری و عملیاتی نمود. در این خصوص بدیهی است که می بایست همواره به قوانین و مقررات مالیاتی محیط مورد بررسی توجه لازم نمود. مدل مورد استفاده برای عملیاتی کردن اجتناب مالیاتی بصورت ذیل می باشد:

نرخ واقعی مالیات شرکت از تقسیم هزینه مالیات بر درآمد بر درآمد قبل از کسر مالیات بدست می آید. این نرخ نشان می دهد مالیات بر درآمد شرکت چند درصد درآمد قبل از کسر مالیات می باشد؛ با توجه به اینکه تمام درآمدهای شرکت ممکن است مشمول مالیات نباشند، در نتیجه این نرخ تحت تاثیر فعالیت های اجتناب مالیاتی شرکت قرار می گیرد. برای محاسبه نرخ قانونی مالیات شرکت؛ با توجه به ماده ۶ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی که در سال ۱۳۸۸ تصویب و در سال ۱۳۸۹ دستورالعمل مربوطه تصویب و ابلاغ گردید؛ اقدام به تعیین نرخ مالیات می شود. بدین صورت که نرخ مالیاتی شرکت ها تا قبل از سال ۱۳۸۸ با نرخ ۲۲/۵ درصد (۱۰ درصد معافیت مالیاتی شرکت های بورسی؛ موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم) و از سال ۱۳۸۹ به بعد چنانچه سهام شناور شرکت حداقل ۲۰ درصد بوده باشد؛ با نرخ ۲۰ درصد و در غیر اینصورت با نرخ ۲۲/۵ درصد تعیین گردیده است. در این خصوص یادداشت های پیوست صورت های مالی شرکت ها مطالعه و بررسی گردید تا با نرخ قانونی مالیات شرکت تعیین و تطبیق یابد. اختلاف بین نرخ واقعی مالیات و نرخ مالیات مبین آن است که شرکت چه میزان اجتناب مالیاتی داشته است. علاوه بر این با مستثنی کردن شرکت هایی که دارای زیان سنواتی مورد تأیید می بودند، صرفاً شرکت هایی مورد بررسی قرار گرفتند که می توانستند مشمول مالیات قرار گیرند، ولی اجتناب مالیاتی نمودند. این طریق محاسبه اجتناب مالیاتی بر مبنای ویژگی خاص شرکت می باشد؛ به عبارتی با توجه به اینکه فعالیت های اجتناب مالیاتی ممکن است در شرکت های مختلف متفاوت باشد؛ این مدل سعی دارد اجتناب مالیاتی را با توجه به شرکت یا صنعت مربوطه اندازه گیری نماید. در نتیجه به نظر می رسد معیار مناسب و بهتری برای عملیاتی نمودن اجتناب مالیاتی در ایران باشد [۱۳].

متغیرهای کنترلی:

$SIZE_{it}$: بیانگر اندازه شرکت i در سال t می باشد. در خصوص مالیات و اندازه شرکت مطالعات مختلفی در اقصی نقاط جهان صورت پذیرفته. مبانی نظری این تحقیقات عموماً بر پایه دو فرضیه هزینه های سیاسی و قدرت سیاسی می باشند؛ که رابطه مالیات و اندازه شرکت از مجرای آن ها مورد بررسی قرار می گیرد. واتس و زیمرمن (۱۹۸۶) نشان دادند که شرکت های بزرگتر بیشتر تحت نظارت دولت قرار می گیرند و بیشتر در معرض مواجهه با هزینه های سیاسی می باشند؛ و دولت تمایل دارد از این شرکت ها مالیات بیشتری مطالبه نماید [۲۶]. در مقابل فرضیه قدرت سیاسی قرار دارد که توسط سالامون و سیگفريد (۱۹۷۷) توسعه یافت. طبق این فرضیه، شرکت های بزرگتر از قدرت سیاسی و اقتصادی ممتازی نسبت به شرکت های کوچکتر بهره می برند. این شرکت ها با استفاده از قدرت اقتصادی و لابی گری هایی که می نمایند درصدد اثرگذاری بر قوانین می باشند و سعی دارند مالیات کمتری پردازند و دولت نیز از این شرکت ها مالیات کمتری مطالبه نمایند [۲۳]. هرچند که برخی محققین معتقدند فرضیه هزینه سیاسی ممکن است در کشورهای در حال توسعه برقرار نباشد؛ چرا که در چنین کشورهایی دولت ناگزیر است که برای دستیابی به اهداف اقتصادی و توسعه ملی، با شرکت های بزرگ تعامل و همکاری بیشتری برقرار نماید که این امر می تواند در امتیازات مالیاتی متبلور شود [۹]. با این تفاسیر می توان انتظار داشت رابطه معناداری بین اندازه شرکت و تفاوت مالیاتی وجود داشته باشد. به همین منظور در این پژوهش، اندازه شرکت به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد. برای تعیین اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی دارایی ها استفاده گردید.

LEV_{it} : بیانگر اهرم مالی شرکت i در سال t است که از تقسیم کل بدهی ها بر کل دارایی ها بدست آمده است. اهرم مالی بیانگر ادعای سایر گروه های اعتباردهندگان بر دارایی های شرکت است. این تامین کنندگان منبع ممکن است بهره ضمنی یا تلویحی از شرکت مطالبه نمایند؛ با توجه به اینکه هزینه های مالی و هزینه بهره ای که مشمول قوانین مالیاتی نباشد؛ از لحاظ مقاصد مالیاتی؛ جزء هزینه های غیر قابل قبول تلقی می گردد. در نتیجه اهرم مالی نیز می تواند عاملی اثرگذار بر تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی باشد. بنابراین در این تحقیق اهرم مالی به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد.

ROA_{it} : بیانگر بازده دارایی های شرکت i در سال t می باشد که جهت سنجش سودآوری شرکت ها مورد استفاده شده است. با توجه به اینکه مالیات بر مبنای درآمد مشمول مالیات محاسبه می شود، در نتیجه سودآوری عاملی اثرگذار بر مالیات بر عملکرد شرکت ها می باشد. بنابراین متغیر سودآوری که از تقسیم درآمد قبل از کسر مالیات بر کل دارایی ها بدست آمده، به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد.

$Tax Auditing_{it}$: بیانگر حسابرسی مالیاتی شرکت i در سال t می باشد. برای این منظور یادداشت های پیوست صورت های مالی مورد مطالعه قرار گرفتند و چنانچه شرکت در سال مذکور مورد رسیدگی حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی قرار گرفته باشد عدد یک و غیر این صورت عدد صفر منظور گردیده است. قوانین مالیاتی نیز به مودیان اجازه داده از این خدمات بهره مند شوند. در ایران نیز به موجب ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم، اداره امور مالیاتی موظف است گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر نماید. یکی از استراتژی هایی قانونی که بر تصمیمات مالیاتی اثر می گذارد، استفاده از خدمات مالیاتی خارجی نظیر

استفاده از حسابرسی مالیاتی و خدمات مشاوره ای می باشد. تحقیقات نشان می دهد که حق الزحمه های صرف شده برای خدمات مالیاتی منجر به کاهش نرخ موثر مالیاتی می شود. ارائه این خدمات توسط مؤسسات حسابرسی یکسری مزایا برای مودیان مالیاتی فراهم می آورد و نه تنها به استقلال حسابرسان خدشه ای وارد نمی آورد؛ بلکه منافع ارزنده ای برای شرکت ها و دولت و جامعه فراهم می آورد. در این خصوص مطالعات نشان می دهد در صورت ارائه این خدمات توسط حسابرسان، هزینه مالیات شرکت ها بطور صحیح تری ارایه می شود [۲۰]. حیدر پور و همکاران (۱۳۸۹) اذعان کردند حسابرسی مالیاتی گامی به سوی عدالت مالیاتی می باشد [۶]. در این پژوهش نیز حسابرسی مالیاتی به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد.

$Growth_{it}$: بیانگر میزان رشد شرکت i در سال t می باشد. که بوسیله تفاوت میزان فروش نسبت به سال گذشته شرکت محاسبه گردیده است.

OL_{it} : متغیر مجازی می باشد. چنانچه شرکت i در سال t زیان قبل از مالیات داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر می گیرد. گاهی شرکت ها زیان پس از کسر بهره و قبل از کسر مالیات دارند. نظر به اینکه در این شرایط ممکن است شرکت مالیاتی نپردازد؛ در نتیجه این عامل می تواند مالیات تشخیصی را تحت شعاع قرار دهد؛ از این رو جهت شناسایی و کنترل اثر مزبور از این متغیر استفاده شده است.

یافته های تحقیق

آمار توصیفی

جامعه آماری این تحقیق به تفکیک صنعت در نگاره شماره ۱ ارائه می گردد.

نگاره ۱ - جامعه آماری به تفکیک صنعت

صنعت دارویی	۲۴ شرکت (۱۶٪)	لاستیک و پلاستیک	۹ شرکت (۶٪)	شیمیایی	۱۷ شرکت (۱۲٪)
فلزات اساسی	۱۶ شرکت (۱۱٪)	محصولات کانی و غیر فلزی	۸ شرکت (۶٪)	مواد غذایی	۵ شرکت (۳٪)
خودرو و ساخت قطعات	۲۷ شرکت (۱۸٪)	ماشین آلات و تجهیزات	۸ شرکت (۶٪)	سایر صنایع	۷ شرکت (۵٪)
کاشی و سرامیک	۱۰ شرکت (۷٪)	سیمان و گچ	۱۵ شرکت (۱۰٪)	جمع	۱۴۶ شرکت (۱۰۰٪)

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش شامل تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی به عنوان متغیر وابسته و اجتناب مالیاتی به عنوان متغیر مستقل و همچنین متغیرهای کنترلی شامل اندازه شرکت، اهرم مالی، سودآوری، حسابرسی مالیاتی و فرصت رشد در نگاره شماره ۲ ارائه گردیده است.

نگاره ۲ - آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
مالیات ابرازی	۱۰۳۴	۰/۰۲۵	۰/۰۱۹	۰/۲۵	۰	۰/۰۲
مالیات تشخیصی	۱۰۳۴	۰/۳۳	۰/۰۲۹	۰/۶	-۰/۲۸	۰/۰۳
مالیات قطعی	۸۱۲	۰/۰۳	۰/۰۲۵	۰/۳۴	-۰/۲۸	۰/۰۳۲
اختلاف مالیات تشخیصی و ابرازی	۱۰۳۴	۰/۰۰۸۳	۰/۰۰۵۱	۰/۵۴	-۰/۲۹	۰/۰۲۷
اختلاف مالیات قطعی و ابرازی	۸۱۲	۰/۰۰۵۱	۰/۰۰۲۷	۰/۳	-۰/۲۸	۰/۰۲۴
اجتناب مالیاتی	۱۰۳۴	۰/۰۹۵	۰/۰۸	۰/۲۲۵	-۰/۰۹۳	۰/۰۸
اندازه شرکت	۱۰۳۴	۵/۷۳	۵/۶۵	۷/۹۶	۴/۶	۰/۵۸
اهرم مالی	۱۰۳۴	۰/۶۵	۰/۶۶	۰/۹۹	۰/۰۳۶	۰/۱۶
سودآوری	۱۰۳۴	۰/۱۶	۰/۱۴	۰/۶۶	-۰/۳۱	۰/۱۳
حسابرسی مالیاتی	۱۰۳۴	۰/۳۵	۰	۱	۰	۰/۴۷
فرصت رشد	۱۰۳۴	۰/۲	۰/۱۷	۰/۹	-۰/۷	۰/۲۹

مالیات ابرازی شرکت‌ها بطور متوسط ۲,۵ درصد و متوسط مالیات تشخیصی ۳,۳ درصد دارایی‌های شرکت‌ها در پایان دوره مالی می‌باشند. این مطلب بطور ضمنی مبین آن است که سازمان امور مالیاتی بطور متوسط حدود ۱ درصد بیشتر از مالیات ابرازی برای شرکت‌ها مالیات تشخیص می‌دهد؛ که از پراکندگی کمی نیز برخوردار می‌باشد. حداقل مالیات ابرازی صفر و حداکثر معادل ۲۵ درصد دارایی می‌باشد؛ و حداقل مالیات تشخیصی و قطعی که در واقع مبین پذیرش زیان می‌باشد معادل ۲۸ درصد دارایی‌ها و حداکثر مالیات تشخیصی ۶۰ درصد و حداکثر مالیات قطعی ۳۴ درصد دارایی‌ها می‌باشد. اختلاف مالیات تشخیصی و ابرازی و قطعی و ابرازی نیز حاکی از آن است که اعتراض شرکت‌ها به مالیات تشخیصی عموماً منجر به کاهش مالیات می‌شود و فرایند اعتراض به مالیات‌های تعیین شده برای شرکت‌ها مفید می‌باشد. متوسط اجتناب مالیاتی شرکت‌ها بطور میانگین ۹,۵ درصد می‌باشد؛ این مطلب نشان می‌دهد بطور متوسط نرخ واقعی مالیات شرکت‌ها ۱۳ درصد درآمد قبل از کسر مالیات می‌باشد. علاوه بر این برخی از شرکت‌ها توانستند اجتناب مالیاتی نمایند و علی‌رغم اینکه سود ده می‌بودند و در شرایط عادی می‌بایست مالیات پرداخت می‌نمودند، کلاً مالیاتی پرداخت نمودند و اجتناب مالیاتی نمودند. همچنین برخی از شرکت‌ها نیز در برخی از سال‌ها مالیاتی بیشتر شناسایی و پرداخت نمودند که این مبین آن است که برخی از فعالیت‌ها نرخ مالیاتی متفاوتی دارند و فعالیت‌های شرکت باعث شده مالیاتی بیشتر متوجه شرکت شود و به اصطلاح سیاست معکوس اجتناب مالیاتی اتخاذ نمودند. متوسط اهرم مالی شرکت‌های مورد بررسی ۰,۶۵ می‌باشد که مبین ادعای سایر گروه‌های تامین‌کننده سرمایه به غیر از سهامداران نسبت به دارایی‌های شرکت می‌باشد به عبارتی بطور متوسط ۶۵ درصد از منابع مورد نیاز شرکت‌های مورد بررسی بوسیله اعتباردهندگان و سایر نهادها تامین مالی گردیده است. متوسط سودآوری شرکت‌ها که از تقسیم درآمد قبل از کسر مالیات بر کل دارایی‌ها محاسبه گردیده نیز ۱۶ درصد می‌باشد، یعنی شرکت‌های مورد بررسی بطور

متوسط ۱۶ درصد دارایی های خود توانستند سود قبل از کسر مالیات کسب نمایند. از ۱۰۳۴ سال شرکت مورد بررسی نیز مالیات ۳۶۲ سال- شرکت توسط حسابرسان (طبق ماده ۲۷۲ ق.م.م) رسیدگی و تعیین گردیده است و ۶۷۲ شرکت توسط ممیز مالیاتی مورد رسیدگی قرار گرفته است. شرکت های مورد بررسی نیز بطور متوسط سالانه ۲۰ درصد افزایش فروش داشتند

آمار استنباطی

در این پژوهش برای انتخاب مدل تحلیل داده و استفاده از داده های ترکیبی^۲ یا تلفیقی^۳ از آزمون چاو^۴ استفاده گردید. فرض صفر آزمون فوق مربوط به استفاده از روش ترکیبی و فرضیه مقابل آن مبنی بر استفاده از داده های تلفیقی می باشد. با توجه به آماره F^۵ و سطح معناداری حاصل از این آزمون ها؛ برای برازش مدل اول و دوم؛ از داده های تلفیقی (پنل) استفاده می گردد. استفاده از داده های تلفیقی به دو صورت اثرات ثابت و اثرات تصادفی صورت می گیرد که برای تشخیص استفاده از اثرات ثابت یا اثرات تصادفی؛ از آزمون هاسمن^۵ استفاده می شود. فرضیه صفر آزمون فوق مربوط به استفاده از اثرات تصادفی و فرضیه مقابل آن مبتنی بر استفاده از اثرات ثابت می باشد. با توجه به آماره کای دو و سطح معناداری مربوط به آزمون هاسمن که در نگاره شماره ۳ و ۴ نیز ارائه گردیده است؛ برازش مدل اول و دوم بصورت داده های تلفیقی با استفاده از مدل اثرات ثابت مقطعی صورت می پذیرد.

نگاره شماره ۳ - نتایج حاصل از برازش مدل اول- فرضیه یک

متغیر وابسته : اختلاف مالیات تشخیصی و ابرازی					
دوره مورد بررسی : ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰					
تعداد مشاهدات : ۱۰۳۴			تعداد شرکت ها : ۱۴۶ شرکت		
VIF	سطح معناداری	آماره F	خطای استاندارد	ضریب	نام متغیر
	۰/۶۸۵۳	-۰/۴۱	۰/۰۱۸	-۰/۰۰۷	مقدار ثابت
۲/۱	۰/۰۰۰۰	۶/۱۴	۰/۰۰۹	۰/۰۵۷	اجتناب مالیاتی
۱/۱	۰/۳۹۸	۰/۸۴۵	۰/۰۰۳	۰/۰۰۳	اندازه شرکت
۱/۲	۰/۰۲۲۱	-۲/۲۹	۰/۰۰۵۷	-۰/۰۱۳	اهرم مالی
۲/۶	۰/۰۰۴۱	۲/۸۷۶	۰/۰۰۸	۰/۰۲۲	سودآوری
۱/۰۸	۰/۳۳۷۱	۰/۹۶	۰/۰۰۲	۰/۰۰۲	حسابرسی مالیاتی
۱/۲	۰/۴۱۰۵	۰/۸۲	۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	فرصت رشد
۱/۱	۰/۰۲۹۸	-۲/۱۸	۰/۰۰۴	-۰/۰۰۸	متغیر مجازی
۰/۶	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۶۶	ضریب تعیین	

^۲ Pool

^۳ Panel

^۴ F Limer

^۵ Hausman

۲/۳۵	دوربین - واتسون	۱۰/۹۹	آماره F
		۰/۰۰۰	احتمال F
۱۷/۵۷	آزمون هاسمن	۲/۱۸۹	آزمون چاو
۰/۰۱۴	سطح معناداری	۰/۰۰۰	سطح معناداری

نگاره ۴ - نتایج حاصل از برازش مدل دوم - فرضیه دوم

$\text{Differ Categ}_{it} = \beta_1 + \beta_2 \text{Tax Avoidance}_{it} + \beta_3 \text{SIZE}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{ROA}_{it} + \beta_6 \text{Tax Auditing}_{it} + \beta_7 \text{Growth}_{it} + \beta_8 \text{OL}_{it} + \varepsilon$					
متغیر وابسته: اختلاف مالیات قطعی و ابرازی					
دوره مورد بررسی: ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰					
تعداد مشاهدات: ۸۱۲			تعداد شرکت‌ها: ۱۴۶ شرکت		
VIF	سطح معناداری	t آماره	خطای استاندارد	ضریب	نام متغیر
	۰/۲۳۷۵	-۱/۱۸	۰/۰۲۵	-۰/۰۳	مقدار ثابت
۱/۹	۰/۰۰۰	۴/۳۲	۰/۰۱۲۵	۰/۰۵۴	اجتناب مالیاتی
۱/۲	۰/۲۶۷۶	۱/۱۱	۰/۰۰۴	۰/۰۰۴۵	اندازه شرکت
۱/۱۲	۰/۸۹	۰/۱۲۶	۰/۰۰۷۹	۰/۰۰۱	اهرم مالی
۱/۶	۰/۰۵	۱/۹۵	۰/۰۰۹	۰/۰۱۹	سودآوری
۱/۸	۰/۶۲	۰/۴۹	۰/۰۰۳	۰/۰۰۱۴	حسابرسی مالیاتی
۱/۲	۰/۸۳	۰/۲۱	۰/۰۰۲۶	۰/۰۰۰۵	فرصت رشد
۱/۱	۰/۰۰۰۴	-۳/۵۷	۰/۰۰۶	-۰/۲	متغیر مجازی
۰/۴۴	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۴	ضریب تعیین	
۱/۹۵	دوربین - واتسون		۵/۱۲۲	آماره TF	
			۰/۰۰۰	احتمال F	
۲۵/۱۷	آزمون هاسمن		۲/۱۶	آزمون چاو	
۰/۰۰۰۷	سطح معناداری		۰/۰۰۰۰	سطح معناداری	

طبق فرضیه پژوهش انتظار می‌رفت رابطه معناداری بین اجتناب مالیاتی و اختلاف مالیاتی تشخیصی و ابرازی و مالیات قطعی و ابرازی وجود داشته باشد. آماره t و سطح معناداری متغیر اجتناب مالیاتی برای مدل اول به ترتیب برابر با (۶,۱۴) و (۰,۰۰۰) و برای مدل دوم برابر (۴,۳۲) و (۰,۰۰۰) می‌باشد، این نتیجه بیانگر آن است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه مثبت و معناداری بین اجتناب مالیاتی و تفاوت مالیاتی وجود دارد؛ از این رو نمی‌توان فرضیه پژوهش را رد نمود. نتیجه فوق مبین آن است که دولت سعی دارد مالیاتی بیش از مالیات ابرازی برای شرکت‌هایی که سطح اجتناب مالیاتی بیشتری دارند، تعیین نماید؛ لذا اتخاذ سیاست اجتناب مالیاتی این احتمال را افزایش می‌دهد که مالیات تعیین شده توسط دولت بیشتر از مالیات ابرازی باشد و از این رو سیاست کاهش مالیات شرکت به نوعی خنثی یا کم اثر گردد. آماره دوربین - واتسون نیز بین (۱,۵) تا (۲,۵) می‌باشد؛ لذا خود همبستگی شدید مرتبه اول بین اجزای باقیمانده مدل

وجود ندارد. آماره و سطح معناداری F فیشر نیز نشان می دهد کل مدل از لحاظ آماری معنادار می باشند. ضریب تعیین بیانگر قدرت توضیح دهندگی متغیرهای مستقل می باشد، که در این تحقیق برای مدل اول و دوم به ترتیب (۰,۶) و (۰,۴۴) می باشد که از لحاظ آماری قابل توجه می باشد. کلیه عوامل تورم واریانس (VIF) کمتر از ۱۰ می باشد که این امر حاکی از عدم وجود همخطی شدید بین متغیرهای پژوهش می باشد. متغیرهای کنترلی سودآوری شرکت با تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی رابطه مثبت و معناداری و متغیر اهرم مالی نیز رابطه منفی و معناداری با تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی دارند. معنادار شدن متغیر مجازی نیز حاکی از این است که تفاوت معناداری بین شرکت هایی که سود قبل از کسر مالیات یا زیان قبل از مالیات دارند با تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی دارند. همچنین در این تحقیق رابطه معناداری بین حسابرسی مالیاتی، فرصت رشد و اندازه شرکت با تفاوت مالیاتی مشاهده نگردید.

نتیجه گیری

عدم پرداخت مالیات واقعی یکی از چالش های مهم کشورها و مخصوصاً کشورهای در حال توسعه می باشد که منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی و نیز کاهش شفافیت در اقتصاد می گردد. شاخص های مالیاتی؛ از جمله نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی؛ حکایت از این دارند که آنچه به عنوان مالیات وصول می شود شکاف زیادی با ظرفیت های بالقوه دارد و به بیان دیگر فرار و اجتناب مالیاتی زیادی در کشور رخ می دهد. ترفندهای مالیاتی بر خلاف فرار مالیاتی با استفاده از خلاء های موجود در قوانین انجام می شود. در این فرآیند، مؤدیان، روزنه های قانونی و خلاهای قانونی را شناسایی و از این طریق سعی در عدم پرداخت مالیات دارند. مبانی نظری و شواهد تجربی نشان می دهند شرکت ها انگیزه دارند در هزینه مالیاتی خود صرفه جویی نمایند. در این خصوص شرکت ها می توانند محافظه کاری نمایند و مالیات خود را به تعویق بیندازند یا اینکه اجتناب مالیاتی نمایند و از پرداخت مالیات شانه خالی نمایند. پژوهش ها نشان می دهند هر یک از این استراتژی ها اثرات و تبعات خاص خود را دارند و در خصوص تصمیم گیری راجع به هر یک؛ می بایست سایر شرایط و پیامدهای ممکن را در نظر گرفت. در این راستا ابتدا مشخص شد با افزایش مالیات ابرازی سنوات قبل انگیزه محافظه کاری افزایش می یابد و شرکت ها سعی دارند در سال های بعدی، با اعمال حسابداری محافظه کارانه مالیات خود را کاهش و به تعویق اندازند. پس از این به این موضوع پرداخته شد که آیا دولت محافظه کاری شرکت ها را قانونی و مورد قبول تلقی می نماید یا خیر؟ لذا با بررسی همان نمونه های قبلی آزمون شده به بررسی رابطه بین تفاوت مالیات تشخیصی و قطعی با مالیات ابرازی با محافظه کاری پرداخته شد تا مشخص شود دولت از شرکت هایی که حسابداری محافظه کارانه ای اعمال می نمایند مالیات بیشتری اخذ می نماید یا خیر. یافته های آن تحقیق حاکی از آن بود که وضع مالیاتی بیش از مالیات ابرازی تحت تاثیر محافظه کاری شرکت ها قرار نمی گیرد. این تحقیق نشان می داد محافظه کاری رویه ای موثر در خصوص صرفه جویی در هزینه مالیات شرکت ها می باشد. بعد از این؛ تحقیق دیگری صورت گرفت تا مشخص شود که شرکت ها بیشتر انگیزه دارند تا محافظه کاری نمایند و مالیات را به تعویق اندازند یا اینکه اجتناب مالیاتی نمایند و درصدد منتفی نمودن مالیات قدم بردارند. شواهد آن تحقیق نشان می داد که شرکت ها بیشتر انگیزه محافظه کاری دارند تا اجتناب مالیاتی؛ و محافظه کاری و اجتناب مالیاتی، ابزارهایی جایگزین برای کاهش مالیات می باشند. با مشخص شدن این موضوع این سوال مطرح گردید که چرا شرکت ها تمایل

دارند تا به جای اجتناب مالیاتی، محافظه کاری نمایند. برای همین منظور با بررسی همان جامعه آماری، به این موضوع پرداخته شد که آیا اجتناب مالیاتی باعث می شود که دولت مالیاتی بیش از مالیات ابرازی برای شرکت ها وضع نماید یا خیر؟ یافته های این تحقیق نشان می دهد رابطه مثبت و معناداری بین اجتناب مالیاتی و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی و مالیات قطعی و ابرازی شرکت ها وجود دارد. به بیان دیگر دولت از شرکت هایی که اجتناب مالیاتی می نمایند و از این طریق سعی در کاهش مالیات دارند؛ مالیاتی بیش از مالیات ابراز شده وضع می نماید. این مبین آن است که ممکن است سیاست اجتناب مالیاتی شرکت نه تنها کارا و موثر نباشد؛ بلکه بی اثر و معکوس نیز گردد. با توجه به مبانی نظری و شواهد تجربی می توان اذعان کرد که با توجه به اینکه محافظه کاری از منظر دولت رویه قابل قبول تلقی می گردد و اعمال محافظه کاری منجر به تعیین مالیاتی بیشتر نمی شود؛ و با توجه به اینکه دولت نیز تمایل به اخذ مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی برای شرکت هایی که اجتناب مالیاتی نموده اند دارد؛ لذا استراتژی که می تواند در این خصوص برای شرکت بهتر و مؤثرتر باشد؛ اعمال حسابداری محافظه کارانه است؛ و شاید به همین دلیل محافظه کاری و اجتناب مالیاتی در ایران به عنوان ابزارهایی جایگزین؛ و نه مکمل؛ مورد توجه قرار می گیرند.

پیشنهاد‌های پژوهش و پیشنهاد برای پژوهش های آتی

با توجه به یافته های این تحقیق و تحقیقات قبل از این؛ به مدیران و تصمیم گیران توصیه می شود که در برنامه ریزی های مالیاتی خود به سایر پیامدها و آثار جانبی توجه نمایند و با توجه به افق دید بلند مدت برنامه ریزی و سیاست های خود را وضع نمایند. همچنین به دولت و قانون گذاران نیز توصیه می شود خलाهای قانونی موجود را برطرف نمایند و ضمن توجه بیشتر به موضوع تحقیق و پژوهش در این خصوص و مطالعه قبل از وضع قانون و مقررات و تبصره؛ از بروز کاستی های قانونی و ایجاد روزنه هایی که زمینه را برای فرار و اجتناب مالیاتی فراهم می نماید بکاهد. همچنین به سرمایه گذاران و تحلیلگران نیز توصیه می شود که در تصمیمات مالی خود، به برنامه ریزی های مالیاتی شرکت ها و پیامدهای آتی هر یک توجه نمایند. این تحقیق ضمن پاسخ به سوال مطرح شده در این خصوص که چرا شرکت ها تمایل دارند محافظه کاری نمایند تا اینکه اجتناب مالیاتی نمایند؛ جنبه های تازه ای از موضوع مالیات و استراتژی های مطرح در این خصوص را روشن نمود و موضوعات بسیاری را برای تحقیقات آتی فراهم نمود. با توجه به نتیجه حاصل از این پژوهش می توان برای تحقیقات آتی، پیشنهاداتی به شرح ذیل ارائه نمود:

۱. بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیاتی شرکت ها در دوره هایی که دولت با کسری بودجه مواجه بوده است.
۲. بررسی تاثیر حسابرسی مالیاتی بر اجتناب مالیاتی.
۳. بررسی رابطه بین مالیات بر درآمد و محافظه کاری در صنایع مختلف و با مدل های مختلف.
۴. تاثیر محافظه کاری و اجتناب مالیاتی بر تعدیلات سنواتی.
۵. بررسی تاثیر مالیات تشخیصی و قطعی بر اجتناب مالیاتی سنوات آتی شرکت.
۶. بررسی موضوع کاهش مالیات و اجتناب مالیاتی از منظر تئوری های اخلاق.
۷. بررسی نگرش گروه های مختلف تصمیم گیرندگان بر موضوع اجتناب مالیاتی.

منابع و مأخذ:

۱. باباجانی، جعفر و عبدی، مجید، (۱۳۸۹)، "رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت‌ها"، **مجله پژوهش‌های حسابداری مالی**، شماره ۵، صص ۶۵-۸۶.
۲. بیگ پور، محمد علی، (۱۳۸۶)، "درآمدهای مالیاتی و میزان مالیات تعیین شده در قانون بودجه هر سال"، **فصلنامه حسابرس**، شماره ۳۷، صص ۱۱۸-۱۲۰.
۳. پور زمانی، زهرا و شمسی، ابوالقاسم، (۱۳۸۸)، "بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی"، **فصلنامه تخصصی مالیات**، شماره ۵، صص ۲۶-۹.
۴. جهرومی، مهتاب، (۱۳۹۱)، "شفافیت شرکت‌ها و اجتناب از مالیات"، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد حسابداری از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
۵. حبیبی کیمجانی، علی، (۱۳۹۰)، "عوامل موثر بر ارتقا تمکین مودیان مالیاتی اداره کل استان مرکزی"، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد حسابداری از واحد اراک دانشگاه آزاد.
۶. حیدر پور، فرزانه، خداویسی، جلیل و داغانی، رضا، (۱۳۸۹)، "بررسی میزان کارایی اجرایی حسابرسی مالیاتی در کاهش فاصله حسابرسی"، **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۸، صص ۲۱۱-۲۲۹.
۷. دوانی، غلامحسین، (۱۳۹۰)، **مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم**، انتشارات کیومرث، چاپ بیت و دوم.
۸. زهی، نقی و محمد خانی، شهرزاد، (۱۳۸۹)، "بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)"، **پژوهش نامه مالیات**، شماره ۹، صص ۲۵-۶۰.
۹. سروستانی، امیر، (۱۳۹۱)، "بررسی رابطه بین ویژگی‌های شرکت و نوع مالکیت با نرخ موثر مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد حسابداری از دانشکده مدیریت دانشگاه شهید باهنر کرمان.

۱۰. سعیدی، پرویز و کلامی، عبدالحکیم، (۱۳۸۸)، "تاثیر تغییر قانون مالیات بر درآمد شرکت‌ها بر سرمایه‌گذاری شرکت‌های تولیدی"، مجله مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنج، شماره ۷، صص ۹۳-۱۱۲.

۱۱. شوروری، محمد رضا و رحمانی، احمدرضا، (۱۳۹۰)، "بررسی تفاوت معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور: مطالعه موردی استان خراسان رضوی"، پژوهش نامه مالیات، شماره ۱۰، صص ۹-۳۵.

۱۲. طالب‌نیا، قدرت‌اله و موثق، رحمان، (۱۳۹۰)، "علل عمده وجود اختلاف مابین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی"، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱۱، صص ۱۲۳-۱۵۳.

۱۳. مشایخ، شهناز، قاسمی، مهسا و رامشه، منیژه، (۱۳۹۳)، "یکنواختی نرخ مالیات پرداختی و انتظارات سرمایه‌گذاران درباره سود آتی"، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۳، صص ۷۰-۸۷.

۱۴. مهرانی، ساسان و سیدی، سیدجلال، (۱۳۹۳)، "بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه‌کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکتها"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۰، صص ۱-۲۱.

۱۵. مهرانی، ساسان و سیدی، سیدجلال، (۱۳۹۲)، "بررسی رابطه مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه‌کارانه"، مقاله پذیرش شده در پژوهشنامه مالیات.

16. Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., Shevlin, T., (2010). "Are family firms more tax aggressive than non-family firms?", **Journal of Financial Economics**, Vol. 95, PP. 41-61.
17. Hanlon, M., Heitzman, Sh, (2010), "A review of tax research", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 50, PP. 127-178.
18. Hasseldine, J. Morris, G., (2013), "Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection", **Accounting Forum**, Vol. 37, PP. 1-14.

19. Hoopes, Jeffrey, L., Mescall, Devan, Pittman, Jeffrey, A., (2012), "Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance", **accounting review**, Vol. 87, No. 5.
20. Huseynov, F., Klamm, B., (2012), "Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility", **Journal of Corporate Finance**, Vol. 18, PP. 804–827.
21. Kim, B. and K. Jung, (2007), "The Influence of Tax Costs on Accounting Conservatism", Working Paper, Korea Advanced Institute of Science and Technology, Available at: www.ssrn.com.
22. Rego, S., (2003), "Tax avoidance activities of U.S. multinational corporations", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 20, PP. 805–833.
23. Salamon, L. M., J. J. Siegfried, (1977), "Economic power and political influence: The impact of industry structure on public policy", **American Political Science Review**, Vol. 71, No. 3, PP. 1026-1043.
24. Shackelford, D., Shevlin, T., (2001), "Empirical tax research in accounting", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 31, PP. 321–387.
25. Watts, R., (2003a), "Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications", **Accounting Horizons**, PP. 207-222.
26. Watts, R., J. Zimmerman, (1986), **Positive Accounting Theory**, Prentice-Hall Contemporary Topics in Accounting Series.
27. Wolk, H., I. Dodd J., Rozycki, J., (2013), **Theory Accounting, Conceptual Issues in a Political and Economic Environment**, Edition 8, United States of America, Segal publications.

Survey Relation between Tax Avoidance and tax difference in listed Companies in Tehran Stock Exchange

Abstract

Tax income is one of the most effective factors that influence decisions and strategies of firms and decision makers. Previous literature and empirical results states that companies are trying to choose strategies that will result in tax savings. Also that conservatism and tax avoidance can be complementary or supplant tools for doing that action; empirical evidences show that these tools are used as supplants tools. With this in mind, a question arise that why firms do in that manner and try to be more conservatism. Results of examining 146 companies listed in Tehran Stock Exchange in the 2001 to 2011 by unbalanced Panel model and OLS, Shows that there is a positive and significant relation between tax avoidance and Tax difference between Government prepared Tax and Tax Expresses. In another words, the government is willing to request more tax from companies that do tax avoidance. In previous researches determined that there is no significant relation between conservatism and tax differences. Suffice to say that in basis of this research and previous ones, conservatism related to tax avoidance is a more effective tool for tax savings.

Keywords: Tax Avoidance, Tax Income, Government prepared Tax, Tax Definite