

رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکتهای

فرزین رضایی^۱

روح‌اله جعفری نیارکی^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۴/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۶/۰۴

چکیده

هدف اصلی تحقیق حاضر بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای روشن شدن دیدگاههای به وجود آمده از ارتباط بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری از مدیریت سود افراطی (فرصت طلبانه) به صورت کاهنده به عنوان شاخصی برای تقلب در حسابداری و از معیارهای گوناگون اندازه گیری اجتناب مالیاتی استفاده شده است. این بررسی‌ها در ابتدا برای مشخص کردن شرکت های متقلب با استفاده از اطلاعات مالی ۱۷۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی سالهای ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۰ و با بهره گیری از روش تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی چند متغیره با چینش پانلی انجام شده است. سپس بعد از شناسایی شرکتهای متقلب و سالهایی که مرتکب تقلب در حسابداری شده اند برای آزمون فرضیه های تحقیق از اطلاعات مالی ۳۳۲ سال شرکت با چینش مقطعی مشتمل بر ۱۴۱ شرکت که در دوره زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۰ مرتکب تقلب در حسابداری شده اند استفاده شده است. نتایج تحقیق دلالت بر وجود رابطه مستقیم و معنی دار میان اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکتهای در زمانی که معیار سنجش اجتناب مالیاتی نرخ موثر مالیات نقدی و اختلاف دائمی مالیات باشد، دارد. همچنین در زمانی که اجتناب مالیاتی با نرخ موثر مالیات نقدی بلندمدت سنجیده می شود، رابطه معناداری میان اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکتهای مشاهده نشد.

واژه‌های کلیدی: اجتناب مالیاتی، تقلب در حسابداری، مدیریت سود، نرخ موثر مالیاتی، اختلاف دائمی مالیات

۱- عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه آزاداسلامی واحد قزوین (نویسنده مسئول)

farzin.rezaei@qiau.ac.ir

۲- کارشناس ارشد حسابداری و کارشناس ارشد مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان قزوین jafari20012@yahoo.com

۱- مقدمه

شرکت‌ها برای رهایی از مالیات، روشهای متفاوتی را در پیش می‌گیرند و بدین منظور به روشهای گوناگون سعی در کاهش سود قبل از کسر مالیات به منظور کاهش مالیات پرداختی دارند. به این جهت سعی در برجسته کردن ارقام و اعداد کاهنده سود حسابداری دارند و با نشان دادن وضعیتی نامناسب از شرکت، انگیزه‌های سازمانهایی چون سازمان امور مالیاتی و غیره را کاهش داده و فشارها و تهدیدات ناشی از افزایش هزینه‌های سیاسی، هزینه مالیات بر درآمد که منجر به خروج وجه نقد از شرکت و کاهش ارزش شرکت می‌شود را می‌کاهند (رضایی، قنای نواد، ۱۳۹۱). از جمله این روشها کاربرد نادرست یا افراط و تفریط در استفاده از استانداردهای حسابداری (تقلب در حسابداری) در گزارشگری مالی به طوری که این روشها مغایر با قانون مالیاتهای مستقیم نباشد (اجتناب مالیاتی) را می‌توان نام برد (وکیلی فرد و جبارزاده، ۱۳۸۸).

از ابعاد و ریشه‌های اجتناب مالیاتی می‌توان تقلب در حسابداری را نام برد که برخی از مودیان مالیاتی جهت کاهش مالیات پرداختی به دولت در فعالیتهای اقتصادی خود به آن متوسل می‌شوند (زهی، محمد خانی، ۱۳۸۹). تقلب مطابق آنچه در تعریف اخیر انجمن حسابداری آمریکا بیان شده است «فعل عمدی است که منجر به تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی مورد حسابرسی می‌شود». تحریف با اهمیت در ارتباط با تقلب می‌تواند از طریق سوء استفاده از دارائیهها و گزارشگری مالی متقلبانه رخ دهد، گزارشهای مالی متقلبانه (مانند تقلب مدیریت)، می‌تواند از طریق دستکاری یا تغییر در ثبتهای حسابداری، کاربرد نادرست اصول حسابداری به طور عمدی (مانند افراط و تفریط در برآوردهای حسابداری) و حذف یا ارائه نادرست اطلاعات با اهمیت در صورت‌های مالی رخ دهد (وکیلی فرد و جبارزاده، ۱۳۸۸). بر همین اساس تحقیق حاضر، بدنبال یافتن پاسخ به این سوال است که آیا اقدام شرکتها در مدیریت سود افراطی (تقلب در حسابداری) انگیزه مالیاتی دارد؟ لذا در جهت رسیدن به این هدف از یک سو تقلب را از منظر اجتناب مالیات و از سوی دیگر تقلب را با توجه به اهداف پژوهش از منظر مدیریت سود کاهنده مورد توجه قرار می‌دهیم.

۲- مبانی نظری تحقیق

اجتناب مالیاتی

اجتناب مالیاتی یک نوع سوء استفاده رسمی از قوانین مالیاتی است و با یافتن راههای گریز از پرداخت مالیات در قوانین مالیاتی یا تلاش در جهت یافتن راههای قانونی به منظور کاهش میزان مالیات پرداختی مرتبط می باشد (ضیایی بیگدلی، ۱۳۸۳).

تاکنون هیچ‌گونه تعریف جامع و قابل قبولی از اجتناب مالیاتی در ادبیات حسابداری صورت نگرفته است. با توجه به سطح وسیعی از تعاریف مطرح شده در این زمینه اجتناب مالیاتی بیانگر یک استراتژی مستمر و پایدار در زمینه برنامه ریزی مالی استراتژیک است که دربرگیرنده فعالیتهای کاملاً قانونی است که از آن جمله می توان به هدایت منابع واحد تجاری در جهت فعالیتهای معاف از مالیات از جمله سرمایه گذاری در اوراق مشارکت، مطرح کردن معاملات و رویدادها در یک محدوده زمانی معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی و استفاده از روشهای حسابداری که صرفه جویی مالیاتی (سپر مالیاتی) بیشتری ایجاد می کنند، اشاره نمود. فعالیتهای اجتناب از مالیات اساساً تحت عنوان شیوه هایی برای جلوگیری از انتقال وجه نقد از سهامداران به سوی دولت شناخته می شود، که این امر افزایش ارزش شرکت را نیز در بر خواهد داشت. مسئله ایجاد شده در این رابطه این است که اجتناب مالیاتی همیشه به نفع سهامداران نمی باشد و مدیران فرصت طلب ممکن است به بهانه اجتناب مالیاتی منابع را در جهت منافع شخصی هدایت یا برداشت نمایند، که این موضوع موجب افزایش هزینه های سهامداران و در نتیجه موجب فزونی مخارج اجتناب مالیاتی به منافع آن می شود (رضایی، قنای نژاد، ۱۳۹۱).

در مقابل اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی قرار می گیرد. تمایز بین این دو مفهوم به قانونی و غیر قانونی بودن رفتار مودیان مربوط می شود. به طور کلی فرار مالیاتی یک نوع تخلف غیرقانونی و غیر رسمی می باشد و شامل تحریف عمدی اطلاعات و فریبکاری است. در قانون برای فرار مالیاتی در صورت مشخص شدن آن جرایمی تعیین شده در حالی که اگر فعالیت های تجاری با انگیزه اجتناب مالیاتی انجام شود، محاکم قضایی و هیأت‌های حل اختلاف نمی توانند آن فعالیت های تجاری را باطل اعلام نمایند. زیرا قوانین محدود کننده ای در زمینه اجتناب از پرداخت مالیات وجود ندارد و معاملات انجام شده واقعی بوده و حتی اگر در جهت اجتناب مالیاتی هم باشد نمی توان آن را باطل اعلام نمود. با توجه به فقدان محدودیت های قانونی تنها موردی که می تواند از اجتناب مالیاتی جلوگیری نماید،

در پاسخ به این پرسش است که آیا اجتناب از پرداخت مالیات در حدود قانون و بدون در نظر گرفتن جنبه های اخلاقی آن قابل قبول است یا خیر؟ به بیان دیگر، آیا چیزی به نام غیر اخلاقی بودن در مورد اجتناب از پرداخت مالیات وجود دارد یا خیر؟ تحقیق حاضر نیز در پی جنبه های غیر اخلاقی (فرصت طلبی مدیران) این موضوع بوده که از نمادهای این غیر اخلاقی بودن، اجتناب از پرداخت مالیات از طریق تقلب می باشد.

تقلب در حسابداری

تقلب مفاهیم قانونی وسیعی دارد. اما به طور عمومی، فعلی است ارادی جهت به دست آوردن مزایای غیرمنصفانه و غیرقانونی. تخلف، نیز سوءرفتاری است که به نقض قوانین، مقررات، رویه های داخلی سازمان و عدم توجه به انتظارات بازار از اعمال رفتار اخلاقی در تجارت اطلاق می شود. با توجه به تعریف تقلب و تخلف، کلیه عملیاتی که منجر به تحلیل رفتن اعتماد شهروندی (به طور عام) و خدشه وارد شدن بر اعتبار بنگاه (به طور خاص) می شود از جمله مفاهیم ریسک عملیاتی است. براساس بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی آمریکا، تقلب فعل یا عملی است که به ارائه نادرست و با اهمیت در صورت های مالی مورد حسابرسی منجر می شود. البته در بریتانیا، متقلب، فردی است که دارای رفتار غیر صادقانه است (حساس یگانه و اسکو، ۱۳۹۰). تقلب اصطلاحی عام و در برگیرنده همه تواناییهای متعددی است که یک فرد قادر است با مهارت به کار گیرد تا مزایایی با ارائه نادرست اطلاعات به دیگران بدست آورد (وکیلی فرد و جبارزاده، ۱۳۸۸). تقلب برنامه ای از پیش طراحی شده به منظور فریب دیگران است که می تواند از طریق ارائه اسناد و مدارک ساختگی (جعلی) صورت گیرد (والاس، ۱۹۹۵).

به طور کلی تقلب در شرکتها به، فساد مالی، سوء استفاده از دارائیهها و تقلب در گزارشگری مالی طبقه بندی می شود (وکیلی فرد و جبارزاده، ۱۳۸۸). قانون تقلب بریتانیا، سال ۲۰۰۶، فعل تقلب را در سه بخش قرار داده است: الف) ارائه نادرست، ب) قصور در افشای اطلاعات، ج) سوءاستفاده از فرصت (به وجود آمده) و همچنین بر طبق بیانیه ۹۹، تقلب بر دو نوع تقسیم می شود: الف- اختلاس در دارایی ها، ب- گزارشگری فریب آمیز مالی. گزارشگری مالی متقلبانه می تواند شامل موارد زیر باشد: ۱- فریب کاری از قبیل سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه تهیه صورت های مالی ۲- ارائه نادرست یا حذف عمدی رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات با اهمیت در صورت های مالی ۳- به کارگیری نادرست استانداردهای حسابداری

مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشای عمدی در مصادیقی به شرح ذیل:

الف) افراط، تفریط و استفاده دوگانه از مفاهیم تحقق و تطابق در شناسایی، هزینه و بدهی (ب) شناسایی و ثبت دستاوردهای غیر قانونی (حساس یگانه و اسکو، ۱۳۹۰). تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی در سالهای اخیر با توجه به بحران های مالی ایجاد شده که در شرکتها رشد قابل ملاحظه ای داشته است، به طوری که تقلب یک مسئله سیاسی و اقتصادی شده و امروزه مجامع قانگذار، به حرفه حسابداری و مدیریت به علل ایجاد تقلب و راههای مقابله با رفتار متقلبانه در گزارشهای مالی توجه خاصی کرده اند (صفر زاده، ۱۳۸۹).

روشهای متعددی برای تقلب در گزارشگری مالی وجود دارد، از آن جمله می توان به تقلب از طریق تغییر روشهای حسابداری، تغییر در برآوردهای مدیریت، شناسایی نادرست درآمدها و هزینه ها و کاربرد نادرست یا استفاده افراطی و تفریطی از استانداردهای حسابداری اشاره نمود (وکیلی فرد و جبار زاده، ۱۳۸۸). در تهیه گزارشات مالی استانداردهای حسابداری نقش ویژه ای دارند. استفاده افراطی و تفریطی (انگیزه فرصت طلبی) از استانداردهای حسابداری با انگیزه عدم انتفاع به مالکان (رویکرد غیر اخلاقی) مصداقی از تقلب در گزارشگری مالی می باشد و همچنین در صورت استفاده افراطی و جانبدارانه از این اصول و استانداردها در اجرای مدیریت سود، منجر به تقلب در گزارشگری مالی خواهد شد (فرانک و همکاران، ۲۰۰۹).

مدیریت سود می تواند از طرف مدیریت واحد تجاری به صورت کارا و در جهت افزایش سود واحد تجاری و ثروت مالکان یا به صورت فرصت طلبانه در جهت نفع شخصی و سلب مالکیت از سهامداران صورت گیرد و همچنین در صورتی که مدیریت سود به صورت افراطی یا تفریطی (تقلب) انجام شود، می تواند به صورت کارا موجب افزایش سود شرکت و ثروت سهامداران یا به صورت فرصت طلبانه (ناکارا) موجب کاهش سود شرکت شود (رضایی، روشنی، ۱۳۹۰). یکی از ویژگیهای اجتناب مالیاتی این است که هم در مدیریت سود کارا مانند مدیریت سود خالص رو به بالا و مدیریت سود مشمول مالیات رو به پایین و هم در مدیریت سود فرصت طلبانه (ناکارا)، بوجود می آید، اما در عمل مدیریت سود خالص رو به بالا و مدیریت سود مشمول مالیات رو به پایین به صورت افراطی و با استفاده از اقلام تعهدی ممکن نیست (فرانک و همکاران ۲۰۰۹). از انگیزه های انتخاب روش متقلبانه در گزارشگری مالی می توان به کاهش رقابت، کاهش هزینه های سیاسی، دستیابی به پیش

بینی های داخلی و خارجی، حداقل کردن بدهی مالیاتی اشاره نمود (صفر زاده، ۱۳۸۹)، با توجه به اینکه در مدیریت سود کارا، انگیزه اجتناب مالیاتی وجود ندارد، لذا تحقیق حاضر به بررسی مدیریت سود افراطی یا تفریطی به صورت کاهنده یا تقلبی که به صورت فرصت طلبانه (ناکارا) می باشد، می پردازد.

رابطه بین مدیریت سود و تقلب در حسابداری

طبق دیدگاه هیلی و وهلن (۱۹۹۹)، مدیریت سود زمانی اتفاق می افتد که مدیران در گزارش مالی و سازمان دهی ساختار معاملات از قضاوت های خود استفاده کنند تا بعضی از سهامداران را نسبت به عملکرد اقتصادی زیربنایی شرکت گمراه کنند و یا نتایج قراردادهایی که به گزارش ارقام حسابداری متکی هستند را تحت تاثیر قرار دهند.

تقلب موضوع مشابه مدیریت سود می باشد با این تفاوت که مدیریت سود در درون اصول پذیرفته شده حسابداری انجام می گیرد اما تقلب در خارج از اصول پذیرفته حسابداری مورد پذیرش عموم است. بنابراین با استفاده از تعریف هیلی و وهلن (۱۹۹۹)، می توان تقلب در حسابداری را به این صورت تعریف کرد که تقلب زمانی اتفاق می افتد که برای تعیین ساختار معاملات و تفسیر گزارشات مالی از روش های حسابداری استفاد شود که مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری نباشد، تا بعضی از سهامداران را نسبت به عملکرد اقتصادی زیربنایی شرکت گمراه کنند و یا نتایج قراردادهایی که به گزارش ارقام حسابداری متکی هستند را تحت تاثیر قرار دهند. بنابراین شرکتها می توانند صورتهای مالی خود را با استفاده از روش های حسابداری درون محدوده اصول پذیرفته شده حسابداری یا خارج از آن دستکاری کنند، لذا دستکاری صورتهای مالی را می توان این گونه تعریف کرد که آن زمانی اتفاق می افتد که مدیران دچار تقلب یا مدیریت سود در گزارشات مالی خود یا هر دوشوند (پرولس و لوکی، ۲۰۱۱).

هیلی و وهلن (۱۹۹۹)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند زمانی که شرکتها در گزارش های مالی خود به وسیله مدیریت سود کاهش سود نشان می دهند مجموع درآمدهای کاهش داده شده از طریق اقلام تعهدی با کل زمان مربوطه به آن نسبت عکس داشته است. شرکتهایی که درآمدهای خود را در سال قبل با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری کاهش داده اند، در سال بعد در معاملات خود دچار تضاد و مشکل می شوند و برای مقابله با اقلام تعهدی معکوس با توجه به هدف از مدیریت سود، دچار تقلب می شوند (دکو، ۱۹۹۶؛ بنیش، ۱۹۹۹).

کاهش درآمدهای سالهای قبل از طریق اقلام تعهدی اختیاری موجب می شود که روشهای مدیریت سود کاهش یابد و شرکتها از روشهای خارج از مدیریت سود استفاده نمایند و در زمان مواجهه با برگشت درآمدها یا درآمدهای متضاد و کاهش انعطاف پذیری مدیریت سود، ممکن است برای رسیدن به اهدافی که قبلاً توسط مدیریت سود دنبال می کردند به فعالیت های متقلبانانه متوسل شوند. بنابراین فرض بر این است که رابطه مثبتی بین اقلام تعهدی اختیاری دوره قبل و تقلب وجود دارد و این به ارتباط بین فرضیه قاعده خلاف اقلام تعهدی اختیاری و فرضیه سختی و فشار بر می گردد (بنیش و همکاران، ۱۹۹۹). دیچو و همکاران (۱۹۹۶) در تحقیق خود نتیجه گرفتند که شرکتهایی که صورت های مالی را در طول سالهای متوالی دستکاری می کنند به احتمال زیاد برای دستکاری صورت های مالی به جای مدیریت سود از تقلب استفاده کنند.

فرضیه قاعده خلاف اقلام تعهدی اختیاری و فرضیه سختی و فشار^۱

فرضیه قاعده خلاف اقلام تعهدی اختیاری سود بیان می کند که مدیریت سود با اقلام تعهدی اختیاری افزایشدهنده در یک سال برای سال بعد مدیریت سود کاهش خواهد بود و برعکس. این رویداد با توجه به اهداف مدیریت سود ممکن است در تضاد باشد. به طور مثال اگر هدف مدیریت سود افزایش درآمدها در طول چند سال به نسبت یکسان باشد با توجه به مدیریت سود انجام شده در سال قبل که اثر کاهنده نسبت به سال بعد دارد، مدیریت با برگشت درآمد مواجه خواهد بود. ابتدا باید برگشت درآمد را جبران نماید و بعد از آن با توجه به هدف مدیریت سود، درآمد سال جاری را افزایش دهد. در متن فرضیه قاعده خلاف اقلام تعهدی، فرضیه غار دادهها نیز نهفته است یعنی با گذشت زمان و ادامه روند مدیریت سود با انبوهی از داده های باز مواجه می شود که دیگر توان مدیریت آن را ندارد و در نتیجه به فعالیتهای متقلبانانه متوسل می شود. به عبارت دیگر شرکتهایی که بیشترین اقلام تعهدی را دارند از انگیزه بیشتری برای ارتکاب تقلب برخوردارند. فرضیه سختی و فشار نیز بیان می کند که با گذشت زمان ممکن است راهکارهای مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی کاهش یابد و مدیریت توسط فشارهای درونی و بیرونی همچون سهامداران، انتظارات بازار سرمایه، قراردادهای بدهی، اجتناب از پرداخت مالیات، در گزارشهای مالی خود دچار تقلب شوند. به عبارت دیگر شرکتهایی که کمترین اقلام تعهدی را دارند از انگیزه بیشتری برای ارتکاب تقلب برخوردارند (بنیش و همکاران ۱۹۹۹). در واقع این دو فرضیه عنوان می کنند که چگونه مدیریت سود به تقلب در

1. Earnings Management Reversal and Constraint Hypothesis

حسابداری منجر می شود و موضوع مدیریت سود افراطی به کاربرد نادرست استانداردهای حسابداری برمی گردد که نتیجه آن ارائه گزارشات مبهم و موهوم می باشد، که این موضوع طبق قانون تجارت، بخش ورشکستگی، از مصادیق تقلب در حسابداری می باشد.

۳- پیشینه تحقیق

تحقیقات داخلی

رضایی و عظیمی (۱۳۹۱)، به بررسی رابطه بین ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و مدیریت مالیاتی در شرکتها پرداختند. نتایج تحقیق آنها حاکی از این بود که بین میزان مالکیت سهامداران نهادی و متغیر نرخ موثر مالیاتی نقدی بلندمدت و نرخ موثر مالیاتی تعهدی بلندمدت رابطه معنادار و مستقیمی وجود دارد، اما بین میزان مالکیت سهامداران نهادی و متغیر نرخ موثر مالیاتی نقدی و نرخ موثر مالیاتی تعهدی رابطه معناداری مشاهده نکردند.

رضایی و قنای نژاد (۱۳۹۱)، به بررسی اثر شفافیت در گزارشگری مالی بر اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت در ایران پرداختند. نتایج تحقیق دلالت بر وجود رابطه معکوس میان اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت در زمانی که معیار سنجش اجتناب مالیاتی نرخ موثر مالیات نقدی بلندمدت باشد، دارد و در زمانی که اجتناب مالیاتی با نرخ موثر مالیات نقدی یا اختلاف دائمی مالیات سنجیده می شود، رابطه معناداری میان ارزش شرکت و اجتناب مالیاتی وجود ندارد، همچنین بین اجتناب مالیاتی و شفافیت در گزارشگری رابطه معناداری مشاهده نکردند.

رضایی و شهسوارزاده (۱۳۹۱)، دریافتند که رابطه معنی دار و معکوسی بین اجتناب مالیاتی و هزینه سهام عادی وجود دارد و همچنین نتایج پژوهش آنها نشان داد که نوع حسابرس تأثیر منفی و ساختار مالکیت نهادی تأثیر مثبت بر اجتناب مالیاتی و هزینه سهام عادی دارد.

پورحیدری و سروستانی (۱۳۹۱) در تحقیقات خود که مربوط به ۶۴ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۷ است نشان دادند که از بین ویژگی های شرکت، اندازه، فرصت های رشد و سودآوری شرکت با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت های مورد بررسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. با این وجود، بین میزان اهرم مالی و عمر شرکت با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معناداری مشاهده نشد. همچنین نتایج نشان داد که نوع صنعت نیز تاثیر معناداری بر روی اختلاف مذکور دارد و میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی در صنایع مختلف متفاوت است.

تحقیقات خارجی

پژوهش های اخیر خارجی مشوق تحلیل ما از این مسأله بود که آیا اجتناب مالیاتی مرتبط با رویداد تقلب حسابداری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران است. چندین گزارش خارجی از اواسط ۱۹۹۰ تا اوایل ۲۰۰۵ توجیه می کند که اجتناب مالیاتی به طور معمول همراه با تقلب در گزارش دهی مالی شروع شده است. این حرکت پویا و مشهود از رشد سریع فرکانس تقلب حسابداری بدیهی است و یک افت در مالیات قابل قبول شرکت ها در این دوره رخ داده است (استولر، ۲۰۰۶).

لیزوسسکی و پیت من (۲۰۱۲)، به بررسی ارتباط بین تقلب در گزارش دهی مالیاتی و تقلب در حسابداری با اتکا به چند معیار برای اجتناب مالیاتی شامل نرخ های موثر مالیاتی و اختلاف های دائمی مالیات و گزارش کمیسیون امنیت بورس اوراق بهادار آمریکا در مورد شرکت های متقلب پرداختند. نتایج آنها نشان می دهد که شرکت های متقلب به احتمال کمتری اجتناب مالیاتی دارند. به بیان دیگر، شرکت هایی که اجتناب مالیاتی دارند به احتمال کمتری مرتکب تقلب حسابداری می شوند. استنتاج آنها وقتی مورد تاکید قرار گرفت که دوره ۲۰۰۱-۱۹۹۵ را جدا کردند که در آن عدم صلاحیت حسابداری به سرعت افزایش پیدا کرد و مالیات قابل قبول شرکت ها نیز به سرعت دچار افت شد. توجیه آنها این بود که شرکت هایی که در گزارش های مالی خود تقلب دارند سعی می کنند اجتناب مالیاتی کمتری داشته باشند، تا نظارت بیرونی بر آنها کمتر شود و احتمال کشف تقلب نیز کاهش یابد.

فرانک و همکاران (۲۰۰۹)، یک رابطه مثبت بین تقلب در گزارش دهی مالی و اجتناب مالیاتی را تخمین زدند، آنها در ارتباط با اندازه گیری تقلب در گزارش دهی مالی اقلام تعهدی اختیاری و برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی اختلاف دائمی اختیاری مالیات یا باقیمانده رگرسیون اختلاف دائمی مالیات را مورد استفاده قرار دادند، در واقع آنها بر اختلاف های دائمی اختیاری مالیات متمرکز شدند تا فعالیت هایی که منجر به ایجاد سپر مالیاتی در برابر مالیات قابل پرداخت می شود را شناسایی کنند، آنها دریافتند که اختلاف دائمی مالیات به طور مثبتی در رابطه با وقوع سپر مالیاتی در برابر مالیات قابل پرداخت است.

دی سالی و همکاران (۲۰۰۶)، توجیه کردند که تراکنش های پیچیده مالیاتی که سود را از دولت پنهان می کند در واقع مانع این می شود که سرمایه گذاران مصرف منابع شرکت توسط مدیران را به طور مناسبی کنترل کنند، در حقیقت بعضی از این شرکت های ورشکسته در گزارش های مالی با سود

کلان مقصر بوده اند. از آن جمله می توان به دینجی، انرون، تیکو و والدکام اشاره کرد که اجتناب مالیاتی را با طراحی استراتژیهای پیگیری کردند که باعث توقیف اطلاعات می شد، با اطمینان از اینکه فعالیتهای انحرافی پنهان باقی خواهد ماند. به طور خلاصه انجام اجتناب مالیاتی تحت پوشش پایین آوردن مالیات شرکت می تواند مدیران فرصت طلبی را به وجود بیاورد که به دنبال فرصتی برای دستکاری کردن درآمدها هستند.

دی سالی و دارماپالا (۲۰۰۶)، به رابطه مثبت بین گزارشگری مالی متقلبانه و اجتناب مالیاتی اشاره کردند. مطالعه آنها شواهدی فراهم کرد که نشان داد، مدیران استراتژیهای پیچیده ای برای اجتناب مالیاتی بکار می گیرند، با این بهانه که پایین آوردن مالیات به نفع سهامداران است تا از این طریق منابع شرکت را به سوی منافع شخصی منحرف کنند و همچنین تحت این پوشش تحریف های انجام شده در صورتهای مالی را پنهان می کنند. اجتناب مالیاتی در چنین شرایطی عرصه را برای مدیران باز می کند تا منابع و درآمد را صرف سرمایه گذاری خارجی نمایند.

دی سالی (۲۰۰۵)، گزارش می کند که در اواسط ۱۹۹۰ درآمد واقعی به طور جدی از درآمد مشمول مالیات و درآمد صوری (شبیه سازی شده) منحرف شده بود. اساساً آنچه باید درآمد دفتری ارائه می کرد، تفاوت خالص بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی است. اگر چه نرخ های مالیاتی واقعی شرکت در طول این دوره ثابت بوده و همچنین او دریافت که توان توضیحی رگرسیون سود خالص بر اساس سود مشمول مالیات طی زمان کاهش یافته است.

پلاسکو (۲۰۰۰) دریافت که درآمد قبل از کسر مالیات به میزان بیشتری در مقایسه با هزینه مالیات سال جاری یا معوق از سال ۱۹۹۴ تا ۱۹۹۸ رشد داشته است، او توجیه می کند که مشارکت افزایش یافته در پوشش های مالیاتی (سپر مالیاتی) یکی از تبیین های بالقوه برای این تضاد است اگر چه تخلف در گزارشگری مالی می تواند یک نقش عمده ایفا کند.

۴- روش شناسی تحقیق

این تحقیق بر اساس هدف، کاربردی و داده های آن با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) و از نوع تحقیقات توصیفی-همبستگی می باشد. هدف اصلی آن تعیین وجود، میزان و نوع رابطه بین متغیرهای مورد آزمون است. فرضیه های تحقیق ابتدا به صورت فرض های آماری بیان خواهند شد و سپس بر اساس برآورد مدل های پیش بینی شده از طریق نرم افزار آماری Eviews ۷ در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد آزمون قرار خواهند گرفت. برای تبیین قدرت توضیح

دهندگی از ضریب تعیین تعدیل شده، برای بررسی معنی‌داری متغیرها از آماره t ، برای بررسی کفایت کلی مدل از آماره F و بررسی استقلال باقیمانده‌ها آماره دوربین - واتسون استفاده شده است.

جامعه و نمونه آماری

به منظور آزمون فرضیات تحقیق از داده‌های طبقه بندی و حسابرسی شده شرکت‌های فعال پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۰ استفاده شده است. نمونه پژوهش با استفاده از روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک (غربالگری) انتخاب شده است. جامعه آماری فوق در مرحله اول با توجه به شرایط و ملاحظات ذیل محدود شده و نمونه آماری استخراج و در مرحله بعدی شرکت‌های متقلب طی مراحل ۱ تا ۶ بخش توضیحات متغیر وابسته تحقیق حاضر انتخاب می‌شوند و به عنوان نمونه آماری برای آزمون فرضیات تحقیق مورد استفاده قرار می‌گیرند.

جدول (۱) - نحوه انتخاب و استخراج نمونه آماری

۳۲۸ شرکت	تعداد شرکتهایی که در سال ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۰ در بورس حضور داشته اند
۲۸۴ شرکت	تعداد شرکتهایی که در سالهای ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۰ در بورس حضور داشته اند و جزء شرکتهای سرمایه گذاری و بانکها نبوده اند.
۲۳۷ شرکت	تعداد شرکتهایی که سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه می باشد.
۲۲۹ شرکت	تعداد شرکتهایی که در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداده اند.
۱۹۳ شرکت	تعداد شرکتهایی که توقف نماد معاملاتی بیش از شش ماه در هر سال نداشته اند.
۱۹۳ شرکت	تعداد شرکتهایی که اطلاعات مالی آنها برای دوره تحقیق در دسترس می باشد.
۱۷۶ شرکت	تعداد شرکتهایی که ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام آنها منفی نباشد.
۱۷۰ شرکت	تعداد شرکتهایی که طی دوره مورد بررسی حداقل در سه دوره آن تجدید ارائه درآمد (تعدیلات سنواتی بستانکار) داشته باشند.
۱۷۰ شرکت یا ۱۵۳۰ سال	تعداد شرکتهایی که برای انتخاب شرکتهای متقلب از طریق مدیریت سود کاهنده داده های آنها جمع آوری شده است .
۱۵۳۰ سال شرکت	تعداد سال شرکتهایی که دارای اقلام تعهدی مثبت و منفی می باشند.
۷۶۲ سال شرکت	تعداد سال شرکتهایی که دارای اقلام تعهدی اختیاری منفی هستند.
۶۵۱ سال شرکت	تعداد سال شرکتهایی که دارای q -tobin بزرگتر از یک می باشد.
۳۳۲ سال شرکت - مشتمل بر ۱۴۱ شرکت در آن حضور دارند.	تعداد سال شرکت چارک اول و سوم شرکتهای منتخب شده در مرحله قبل که بر اساس بیشترین اقلام تعهدی اختیاری منفی مرتب شده اند به عنوان شرکتهای متقلب (نمونه نهایی)

۵- فرضیه های تحقیق

در تخمین مدل، پیش بینی تقلب بیشتر ترجیح داده می شود تا یک اثر علی اجتناب مالیاتی بر تقلب مورد شناسایی قرار گیرد (یا بالعکس). در تحقیق حاضر به دنبال شناسایی یک اثر علی از اجتناب مالیاتی بر تقلب نبودیم، بلکه هدف تعیین این مسأله بود که شرکتها چگونه این عمل را به صورت استراتژیک ترکیب می کنند. لذا با توجه به سه تعریف مورد استفاده در این تحقیق که توسط پیت من و لیسوسکی (۲۰۱۲) ارائه شده سه فرضیه به شرح ذیل ارائه می شود:

۱- رابطه مثبتی بین اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی با تقلب در حسابداری وجود دارد.

۲- رابطه مثبتی بین اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی بلندمدت با تقلب در حسابداری وجود دارد.

۳- رابطه مثبتی بین اجتناب مالیاتی از طریق اختلاف دائمی مالیات با تقلب در حسابداری وجود دارد.

۶- مدل، تعریف و اندازه گیری عملیاتی متغیرهای تحقیق

الگوی آزمون فرضیات از تحقیق پیت من و لیسوسکی (۲۰۱۲) اقتباس شده است. در این الگو تقلب در حسابداری متغیر وابسته و تابعی از اجتناب مالیاتی و متغیرهای کنترلی تلقی شده است. بدین ترتیب مدل کلی آزمون فرضیات به صورت ذیل می باشد:

$$\text{fraud}_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{TAXavoid} + \sum \text{controls}_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول (۲) - تعریف عملیاتی متغیرهای تحقیق

نوع متغیر	نام متغیر	نماد	نحوه اندازه گیری
مستقل	نرخ موثر مالیاتی	CETR	وجه نقد پرداختی بابت مالیات در هر سال
	نرخ موثر مالیاتی	LCETR	مجموع وجه نقد پرداختی بابت مالیات طی سالهای تقلب
	اختلاف دائمی	PBT	مالیات ابرازی - مالیات طبق برگ قطعی
	اجتناب مالیاتی	TAXavoid	۱-CETR
	اجتناب مالیاتی	TAXavoid	۱-LCETR
	اجتناب مالیاتی	TAXavoid	PBT
وابسته	تقلب	Fraud	به شرح ذیل جدول
کنترلی	اندازه شرکت	SIZE	لگاریتم طبیعی مجموع داراییها
	سنوات	AUDFT	لگاریتم طبیعی دوره تصدی حسابرسی در سالهای تقلب
	عمر شرکت	CAge	لگاریتم طبیعی تعداد سالهای عمر شرکت از بدو تأسیس تا دور
	بازده دارایی ها	ROA	نسبت سود خالص به ارزش دفتری دارایی ها / ROA = NI / TA
	اندازه موسسه حسابرسی	Big	در صورتی که سازمان حسابرسی، حسابرس شرکت باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر است.
	استقراض	Debt	در صورتی که بدهی های بهره دار (وام) انتشار یابد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر است.

متغیر وابسته: تقلب در حسابداری (fraudit)، در تحقیق حاضر شواهد بیشتر در ارتباط با گزارشگری مالی متقلبانه با در نظر گرفتن محدودیت های ذاتی تحقیق در مورد مدیریت سود با استفاده از ارقام تعهدی اختیاری به روش کازنیک (۱۹۹۹) مورد بررسی و شرکت های متقلب طی مراحل زیر انتخاب خواهد شد:

۱- محاسبه ارقام تعهدی اختیاری

$$ACCR_{it} = OI_{it} - CFO_{it}$$

ارقام تعهدی کل

که OI_{it} سود عملیاتی شرکت i در سال t و COF_{it} خالص جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی شرکت i در سال t است $ACCR_{it}$ ، بیانگر کل ارقام تعهدی می باشد، که از طریق تفاوت بین سود عملیاتی و خالص جریان وجه نقد حاصل از عملیات محاسبه می شود. سپس با استفاده از

رگرسیون OLS حساسیت کل ارقام تعهدی نسبت به رشد درآمدها، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص و جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی سنجیده می‌گردد.

$$\text{ACCR}_{it} / \text{TA}_{it-1} = \alpha_0 / \text{TA}_{it-1} + \alpha_1 (\Delta \text{REV}_{it} - \Delta \text{REC}_{it}) / \text{TA}_{it-1} + \alpha_2 \text{PPE}_{it} / \text{TA}_{it-1} + \alpha_3 \Delta \text{CFO}_{it} / \text{TA}_{it-1} + \varepsilon_{it}$$

در این مدل i و t بیانگر شرکت i ام در دوره زمانی t و ΔREV_{it} ، تغییرات درآمد فروش، که از طریق تفاوت بین درآمد فروش سال جاری و سال قبل محاسبه می‌شود، ΔREC_{it} ، تغییرات حسابهای دریافتی، که از طریق تفاوت بین حسابهای دریافتی سال جاری و سال قبل محاسبه می‌شود، PPE_{it} ، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (ناخالص)، ΔCFO_{it} ، تغییرات جریان نقد حاصل از عملیات، که از طریق تفاوت بین جریان نقد حاصل از عملیات سال جاری و سال قبل محاسبه می‌شود و TA_{it-1} ، جمع کل دارائیهای شرکت i در سال $t-1$ ، α_1 ، α_2 ، α_3 ، ضرایب حساسیت و ε_{it} خطای مدل می‌باشد.

ارقام تعهدی غیر اختیاری

با استفاده از ضرایب رگرسیون که برای شرکتهای هر صنعت و هر سال برآورد شده اند، ارقام تعهدی غیر اختیاری (NDA) را برای تک تک شرکتهای همان صنعت و همان سال محاسبه می‌کنیم:

$$\text{NDA}_{it} = \hat{\alpha}_0 / \text{TA}_{it-1} + \hat{\alpha}_1 (\Delta \text{REV}_{it} - \Delta \text{REC}_{it}) / \text{TA}_{it-1} + \hat{\alpha}_2 \text{PPE}_{it} / \text{TA}_{it-1} + \hat{\alpha}_3 \Delta \text{CFO}_{it} / \text{TA}_{it-1}$$

ارقام تعهدی اختیاری

$$\text{DAC}_{it} = \text{ACCR}_{it} - \text{NDA}_{it}$$

در این مدل i و t بیانگر شرکت i ام در دوره زمانی t و DAC ، بیانگر ارقام تعهدی اختیاری می‌باشد، که از طریق تفاوت کل ارقام تعهدی (ACCR) و ارقام تعهدی غیر اختیاری (NDA) محاسبه می‌شود.

۲- تفکیک $\text{DAC}_{it} < 0$ از $\text{DAC}_{it} > 0$ و انتخاب شرکتهایی که $\text{DAC}_{it} < 0$ دارند.

$\text{DAC}_{it} < 0$ بیانگر ارقام تعهدی اختیاری منفی یا کاهنده می‌باشد، $\text{DAC}_{it} > 0$ بیانگر ارقام تعهدی مثبت یا افزایشده می‌باشد که در این مرحله ارقام تعهدی اختیاری کاهنده از ارقام تعهدی اختیاری افزایشده با توجه به هدف تحقیق تفکیک می‌شوند و در مرحله بعد مورد استفاد قرار می‌گیرد.

۳- محاسبه q-tobin شرکت‌های انتخاب شده در مرحله (۲) جداسازی و انتخاب شرکت‌هایی که $q-tobin > 1$ دارند. q-tobin بیانگر فرصت‌های سرمایه‌گذاری یا ارزش داراییهای شرکت در بازار می‌باشد که از طریق نسبت (ارزش بازار سهام و ارزش دفتری بدهی‌ها) به ارزش دفتری دارایی‌ها محاسبه می‌شود. با محاسبه این متغیر انگیزه‌های بازاری افزایش سود از بین می‌رود. در واقع قیمت سهام این شرکتها به افزایش سود واکنش نشان نمی‌دهند و مدیریت جهت افزایش ارزش شرکت سیاست کاهشی سود را دنبال می‌کند.

۴- مرتب کردن شرکت‌های انتخاب شده در مرحله (۳) براساس بیشترین $DAC_{it} < 0$ و محاسبه چارک اول و سوم شرکت‌های عضو

۵- انتخاب چارک اول و سوم شرکت‌های انتخاب شده در مرحله (۴) به عنوان شرکت‌های متقلب در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری برای تدوین گزارشات مالی طبق فرضیه قاعده خلاف اقلام تعهدی اختیاری و فرضیه سختی و فشار

۶- در نهایت تقلب در فرضیه اول و سوم معادل اقلام تعهدی اختیاری کاهنده در سال تقلب و در فرضیه دوم معادل مجموع اقلام تعهدی اختیاری کاهنده در سالهایی که شرکتها به عنوان شرکت متقلب انتخاب شده‌اند در نظر گرفته خواهد شد.

$$fraud_{it} = DAC_{it}$$

فرضیه اول و سوم:

$$fraud_{it} = \sum DAC_{itf}$$

فرضیه دوم:

متغیر مستقل: اجتناب مالیاتی (TAXavoid)

متغیر وابسته در هر سه فرضیه، اجتناب مالیاتی می‌باشد که در فرضیه اول و دوم بر اساس نرخ موثر مالیاتی و در فرضیه سوم بر اساس اختلاف دائمی مالیات مورد بررسی و محاسبه قرار گرفته است.

نرخ موثر مالیاتی (CETR): نرخ موثر مالیاتی معیاری است که می‌توان از آن در راستای تعیین کارایی سیستم مالیات بر درآمد شرکتها استفاده کرد. این معیار مبتنی بر مقایسه نرخ موثر مالیاتی با نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکتها بوده و به‌طور موثر اختلاف بین سیاستهای مالیاتی شرکتها را منعکس می‌کند (فرناندس، ۲۰۰۷). روش محاسبه اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی و بلندمدت از تحقیق وانک (۲۰۱۰) اقتباس شده است، در واقع اگر کل اجتناب مالیاتی را یک در نظر بگیریم با کسر کردن نرخ موثر پرداخت مالیات از آن اجتناب مالیاتی واقعی بدست خواهد آمد.

اختلاف دائمی مالیات (PBT): در واقع نشان‌دهنده سپر مالیاتی ایجاد شده در جهت کاهش مالیات پرداختی می باشد (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۶)، که از نسبت تفاوت بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی به مجموع داراییهای اول دوره بدست می آید و فارغ از اختلاف های دائمی همچون معافتهای مالیاتی و بخشودگی های مالیاتی می باشد.

۷- یافته های تحقیق

آمار توصیفی داده های تحقیق

جدول (۳) - آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	وابسته	مستقل		کنترل				
		(۱- LCETR)	(۱- CETR)	PBT	ROA	Age	AUD FT	SIZE
تعداد	۳۳۲	۱۴۱	۳۳۲	۳۳۲	۳۳۲	۳۳۲	۳۳۲	۳۳۲
میانگین	-۰.۱۱۳	۰.۹۵۱	۰.۸۸۷	۰.۰۱۷	۰.۰۹۸	۳.۳۹۹	۰.۳۹۶	۱۲.۹۱۲
انحراف معیار	۰.۱۰۹	۰.۴۹۴	۰.۳۴۵	۰.۰۵۳	۰.۱۶۲	۰.۴۹۶	۰.۴۹۷	۱.۴۹۵
چولگی	-۰.۶۵۸	۵.۳۵۹	۵.۵۳۲	۹.۹۰۶	-۰.۵۳۶	۰.۵۹۱	۰.۸۱۵	۰.۷۷۶
کشیدگی	-۰.۷۶۳	۳۶۸۷۱	۶۲.۴۰۰	۱۲۵.۰۷۵	۳.۹۷۳	۸.۶۹۸	-۰.۵۶۹	۰.۸۳۳
کمترین مقدار	-۰.۴۲۷	۰.۰۰۵	۰.۰۰۳	۰.۰۰۰	-۰.۷۱۸	۱.۹۵۰	۰.۰۰۰	۹.۸۰۰
بیشترین مقدار	-۰.۰۰۳	۴.۹۲	۴.۸۴۰	۰.۷۶۱	۰.۶۰۱	۷.۱۱۰	۱.۹۴۶	۱۸.۱۱۰

نتایج بدست آمده از جدول (۳) نشان می‌دهد، مقدار میانگین متغیر ارقام تعهدی اختیاری کاهنده در شرکت‌های مورد بررسی $-۰/۱۱۳$ با انحراف معیار $۰/۱۰۹$ است. با توجه به مقادیر چولگی و کشیدگی مشخص می‌گردد توزیع این متغیر با توزیع نرمال اختلاف کمی دارد. همچنین مقدار بالای انحراف معیار نشان از تنوع زیاد این متغیر در شرکت‌های مورد بررسی است. اطلاعات مربوط به متغیر اجتناب مالیاتی از طریق اختلاف دائمی مالیات نشان می‌دهد که میانگین آن در شرکت‌های مطالعه شده، $۰/۰۱۷$ با انحراف معیار $۰/۰۵۳$ است. با توجه به مقادیر چولگی و کشیدگی مشخص می‌گردد توزیع این متغیر با توزیع نرمال اختلاف کمی دارد. برای این متغیر به طور میانگین به ازای هر ۱۰۰ ریال سود ۱.۷ ریال اجتناب مالیاتی وجود دارد. مقدار این متغیر هر چقدر بزرگتر از صفر باشد، اجتناب مالیاتی صورت گرفته بیشتر خواهد بود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول تحقیق

در فرضیه اول پژوهش پیش بینی شده است که بین اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی و تقلب در حسابداری رابطه معنادار مستقیمی وجود دارد.

جدول (۴) - نتایج تجزیه و تحلیل آماری برای آزمون فرضیه اول

Fraud _{it} = α ₀ + α ₁ (1 - CETR) + ∑controls it + ε _{it}					
ردیف	متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	VIF
۱	C	۰.۳۶۴	۵.۷۸۴	۰.۰۰۰	-
۲	۱-CETR	۰.۰۲۵	۲.۸۸۹	۰.۰۰۴	۱.۰۴۰
۳	SIZE	۰.۰۱۱	۲.۶۸۱	۰.۰۰۷	۱.۱۱۲
۴	AUDFT	-۰.۰۰۷	-۰.۶۴۹	۰.۵۱۶	۱.۱۰۰
۵	AGE	۰.۰۳۲	۲.۷۷۵	۰.۰۰۵	۱.۰۵۳
۶	ROA	-۰.۱۴۴	۳.۸۳۸	۰.۰۰۰	۱.۱۰۸
۷	BIG	-۰.۰۱۳	-۱.۰۲۷	۰.۳۰۴	۱.۰۵۱
۸	DEBT	۰.۰۲۳	۱.۲۸۲	۰.۰۰۰	۱.۰۸۳
آماره F وایت		۰/۴۳۱			
آماره - جاکو-برا		۰/۰۸۰			
آزمون برازش مدل		D.W=۲.۰۳۰	F=۷.۳۱۹	R ^۲ =۰.۲۷۴	R ^۲ _{adj} =۰.۲۳۶
		LM=۰.۷۲۵	Prob=۰.۰۰۰		

شاخص‌های برازش مدل نشان می‌دهد که آماره F=۷.۳۱۹ در سطح خطای ۵٪ معنادار است. یعنی مدل اجرا شده مناسب است. آزمون F وایت نیز نشان می‌دهد که مدل دارای همسانی واریانس است. مقدار شاخص تورم واریانس (VIF) نیز در همه متغیرها کمتر از دو است، که حاکی از عدم وجود همخطی بین متغیرهای مستقل است. آماره جاکو-برا که در سطح خطای ۵٪ تایید نشده، نشان می‌دهد که باقیمانده‌ها دارای توزیع نرمال می‌باشند. پس می‌توان گفت که متغیر وابسته دارای توزیع نرمال بوده و رابطه آن با متغیرهای مستقل خطی است. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده (R^۲_{adj}=۰.۲۳۶) نیز نشان می‌دهد که مدل مورد نظر ۲۳/۶ درصد تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کند. مقدار آماره دوربین واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ (D.W=۲.۰۳۰) می‌باشد، بنابراین همبستگی سریالی در مدل وجود ندارد. همچنین آزمون بروش-گودفری نشان می‌دهد که در سطح خطای ۵٪ معنادار

نیست، یعنی باقیمانده‌ها دارای همبستگی نمی‌باشند. ضریب بر آورد شده برای متغیر CETR-۱ که ارتباط بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری را نشان می‌دهد به میزان ۰.۰۲۵ و با سطح معناداری ۰.۰۰۴ می‌باشد که کمتر از سطح خطای آزمون (۵٪) است. در نتیجه آماره ($t=2.889$) در سطح خطای ۵ درصد معنادار است (H_1 رد و H_0 پذیرفته می‌شود). این یافته نشان می‌دهد که بین متغیر مستقل (اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی و متغیر وابسته (تقلب در حسابداری) رابطه مستقیم و معنی‌دار وجود دارد. بنابراین می‌توان گفت که فرضیه اول پژوهش تایید می‌گردد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش

در فرضیه دوم پژوهش پیش بینی شده است که بین اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی بلندمدت و تقلب در حسابداری رابطه معنادار مستقیمی وجود دارد.

جدول (۵)- نتایج تجزیه و تحلیل آماری برای آزمون فرضیه دوم

Fraud _{it} = $\alpha_0 + \alpha_1 (1-LCETR) + \sum \text{controls } it + \varepsilon_{it}$					
ردیف	متغیر	ضریب	آماره t	سطح معنا داری	VIF
۱	C	-۰.۵۳۶	-۳.۱۱۵	۰.۰۰۲	-
۲	۱-LCETR	-۰.۰۲۳	-۱.۰۳۰	۰.۳۰۴	۱.۰۳۰
۳	SIZE	۰.۰۱۴	۱.۲۰۷	۰.۲۲۹	۱.۱۲۵
۴	AUDFT	-۰.۲۸۹	-۵.۸۴۵	۰.۰۰۰	۱.۰۳۸
۵	AGE	۰.۰۱۵	۰.۵۶۲	۰.۵۷۵	۱.۰۶۷
۶	ROA	۰.۰۸۸	۰.۸۳۴	۰.۴۱۰	۱.۰۹۹
۷	BIG	۰.۰۵۵	۱.۵۵۹	۰.۱۲۱	۱.۱۱۳
۸	DEBT	-۰.۱۵۶	۳.۰۳۶	۰.۰۰۲	۱.۰۷۹
آماره F وایت		۰/۳۷۶			
آماره جاکو-برا		۰/۰۹۵			
آزمون برازش مدل		D.W=۱.۹۱۳	F=۷.۹۲۸	R ^۲ =۰.۳۵۲	R ^۲ _{adj} =۰.۳۰۸
		LM=۰.۳۵۴	Prob=۰.۰۰۰		

شاخص‌های برازش مدل نشان می‌دهد که آماره $F=7.928$ در سطح خطای ۵٪ معنادار است. یعنی مدل اجرا شده مناسب است. مقدار آماره دوربین و اتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ ($D.W=1.913$) می‌باشد، بنابراین همبستگی سریالی در مدل وجود ندارد. آزمون بروش-گودفری نشان می‌دهد که در سطح خطای ۵٪ معنادار نیست، یعنی باقیمانده‌ها دارای همبستگی نمی‌باشند. آزمون F وایت نیز نشان می‌دهد که مدل دارای همسانی واریانس است. مقدار شاخص تورم واریانس (VIF) نیز در

همه متغیرها کمتر از دو است، که حاکی از عدم وجود همخطی بین متغیرهای مستقل است. آماره جاکو-برا که در سطح خطای ۵٪ تایید نشده، نشان می‌دهد که باقیمانده‌ها دارای توزیع نرمال می‌باشند. پس می‌توان گفت که متغیر وابسته دارای توزیع نرمال بوده و رابطه آن با متغیرهای مستقل خطی است. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده ($R_{adj}^2=0.308$) نیز نشان می‌دهد که مدل مورد نظر ۳۰/۸ درصد تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کند. ضریب برآورد شده برای متغیر ۱- LCETR که ارتباط بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری را نشان می‌دهد به میزان ۰.۰۲۳- و با سطح معناداری ۰.۳۰۴ می‌باشد که بیشتر از سطح خطای آزمون (۵٪) است. در نتیجه آماره ($t=2.889$) در سطح خطای ۵ درصد معنادار نیست (H₀ پذیرفته می‌شود و H₁ رد). یعنی بین اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی بلندمدت با تقلب در حسابداری (مجموع ارقام تعهدی اختیاری کاهنده سالهای تقلب) رابطه معناداری وجود ندارد. بنابراین می‌توان گفت که فرضیه دوم پژوهش تایید نمی‌گردد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش

در فرضیه سوم پژوهش پیش بینی شده است که بین اجتناب مالیاتی از طریق اختلاف دائمی مالیات و تقلب در حسابداری رابطه معنادار مستقیمی وجود دارد.

Archive of SID

جدول (۶) - نتایج تجزیه و تحلیل آماری برای آزمون فرضیه سوم

Fraud _{it} = $\alpha_0 + \alpha_1 \text{PBT} + \sum \text{controls}_{it} + \varepsilon_{it}$					
ردیف	متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	VIF
۱	C	۰.۳۵۲	۵.۵۳۲	۰.۰۰۰	
۲	PBT	۰.۲۱۲	۲.۱۰۵	۰.۰۳۶	۱.۰۱۱
۳	SIZE	۰.۰۰۸	۲.۱۵۵	۰.۰۳۱	۱.۰۹۹
۴	AUDFT	-۰.۰۱۲	-۱.۱۳۱	۰.۲۵۸	۱.۰۸۸
۵	AGE	۰.۰۳۰	۲.۵۵۰	۰.۰۱۱	۱.۰۵۱
۶	ROA	۰.۱۵۲	۳.۹۷۳	۰.۰۰۰	۱.۱۱۰
۷	BIG	-۰.۰۱۱	-۰.۸۷۱	۰.۳۸۴	۱.۰۵۳
۸	DEBT	۰.۰۲۶	۱.۴۳۰	۰.۱۵۳	۱.۰۸۱
آماره F وایت		۰/۳۵۵			
آماره جاکوب-برا		۰/۰۷۱			
آزمون برازش مدل		D.W=۲.۰۲۵	F=۶.۷۲۳	R ^۲ =۰.۲۳۱	
		LM=۰.۷۸۲	Prob=۰.۰۰۰	R ^۲ _{adj} =۰.۱۹۷	

شاخص‌های برازش مدل نشان می‌دهد که آماره $F=۶.۷۲۳$ در سطح خطای ۵٪ معنادار است. یعنی مدل اجرا شده مناسب است. مقدار آماره دوربین واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ می‌باشد، بنابراین همبستگی سریالی در مدل وجود ندارد. آزمون بروش-گودفری نشان می‌دهد که در سطح خطای ۵ درصد معنادار نیست، یعنی باقیمانده‌های دارای همبستگی نمی‌باشند. آزمون F وایت نیز نشان می‌دهد که مدل دارای همسانی واریانس است. مقدار شاخص تورم واریانس (VIF) نیز در همه متغیرها کمتر از دو است، که حاکی از عدم وجود همخطی بین متغیرهای مستقل است. آماره جاکوب-برا که در سطح خطای ۵ درصد تایید نشده، نشان می‌دهد که باقیمانده‌ها دارای توزیع نرمال می‌باشند. پس می‌توان گفت که متغیر وابسته دارای توزیع نرمال بوده و رابطه آن با متغیرهای مستقل خطی است. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده ($R^2_{adj}=۰.۱۹۷$) نیز نشان می‌دهد که مدل مورد نظر ۱۹/۷ درصد تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کند. ضریب برآورد شده برای متغیر PBT که ارتباط بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری را نشان می‌دهد به میزان ۰.۲۱۲ و با سطح معناداری ۰.۰۳۶ می‌باشد که کمتر از سطح خطای آزمون (۵٪) است. در نتیجه آماره ($t=۲.۱۰۵$) در سطح خطای ۵ درصد معنادار است (H_0 رد و H_1

پذیرفته می شود). این یافته نشان می دهد که بین متغیر مستقل (اجتناب مالیاتی از طریق اختلاف دائمی مالیات) و متغیر وابسته (تقلب در حسابداری) رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین می توان گفت که فرضیه سوم پژوهش تایید می گردد.

۸- نتیجه گیری

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول و سوم تحقیق نشان می دهد که بین اجتناب مالیاتی (از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی و از طریق اختلاف دائمی مالیات) با تقلب در حسابداری شرکتها ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد. این یافته ها با نتایج حاصل از تحقیق لیزوسسکی و پیت من (۲۰۱۲)، اریکسون و همکاران (۲۰۰۴)، ناسازگار است. زیرا لیزوسسکی و پیت من (۲۰۱۲)، به بررسی ارتباط بین تقلب در گزارش دهی مالیاتی و تقلب در حسابداری با اتکا به چند معیار برای اجتناب مالیاتی شامل نرخ های موثر مالیاتی و اختلاف های دائمی مالیات و گزارش کمیسیون امنیت بورس اوراق بهادار آمریکا در مورد شرکتهای متقلب پرداختند و نتایج آنها نشان می دهد که شرکتهای متقلب با احتمال کمتری اجتناب مالیاتی دارند. در واقع آنها به یک ارتباط منفی بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری دست یافتند. اریکسون و همکاران (۲۰۰۴)، در تحقیق خود نشان دادند که با افزایش تقلب در گزارش دهی مالی، اجتناب مالیاتی شرکتها کمتر می شود، همچنین یافته ها با نتایج حاصل از تحقیق فرانک و همکاران در سال (۲۰۰۹)، دی سای (۲۰۰۵)، و دی سالی و دارماپالا (۲۰۰۶)، سازگار است. زیرا که این محققان به یک رابطه مثبت بین گزارشگری مالی متقلبان و اجتناب مالیاتی اشاره کردند. مطالعه آنها شواهدی فراهم کرد که نشان می داد، مدیران استراتژیهای پیچیده ای برای اجتناب مالیاتی به کار می گیرند، با این بهانه که پایین آوردن مالیات به نفع سهامداران است تا از این طریق منابع شرکت را به سوی منافع شخصی منحرف نموده و همچنین تحت این پوشش تحریف های انجام شده در صورتهای مالی را پنهان کنند. بنابراین با توجه به ارتباط مستقیم و معنی دار اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی و اختلاف دائمی مالیات با تقلب در حسابداری می توان به این نتیجه رسید که با افزایش اجتناب مالیاتی در شرکتها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تقلب نیز افزایش می یابد. به بیان دیگر، در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، شرکتهایی که اجتناب مالیاتی دارند با احتمال بیشتری مرتکب تقلب در حسابداری می شوند و می توان از اجتناب مالیاتی به عنوان یکی از انگیزه های تقلب در حسابداری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نام برد. همچنین طبق یافته فرضیه سوم می توان عنوان کرد که اختلاف دائمی

مالیات که در واقع نشان‌دهنده سپر مالیاتی ایجاد شده در برابر مالیات پرداختی می باشد با احتمال بیشتری با تقلب در حسابداری، در شرکتهای بورسی ایجاد می شود. با این وجود در سطح اطمینان ۹۵٪ بین اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی بلندمدت و تقلب در حسابداری رابطه معنی‌داری مشاهده نشد.

با توجه به یافته‌های تحقیق پیشنهادهای در حوزه کاربردی به شرح ذیل ارائه می گردد:

۱) با توجه به یافته‌های تحقیق مبنی بر ارتباط مستقیم و معنی‌دار بین اجتناب مالیاتی (از طریق نرخ موثر مالیات نقدی و از طریق اختلاف دائمی مالیات) با تقلب در حسابداری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، به سازمان امور مالیاتی توصیه می شود ابزار نظارتی موثری را برای کنترل و رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی اشخاص حقوقی که نرخ اجتناب مالیاتی آنها بالا می باشد را به کار برد. به طور مثال این گونه پرونده‌ها بیشتر به صورت گروهی رسیدگی شود.

۲) با توجه به ارتباط مستقیم و معنادار اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیات نقدی و از طریق اختلاف دائمی مالیات با تقلب در حسابداری به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می شود از این دو متغیر و همچنین از روش ارائه شده در این تحقیق برای تعیین شرکتهای متقلب، برای تعیین ریسک پرونده‌های مالیاتی اشخاص حقوقی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استفاده نماید.

۳) جهت توزیع پاداش به میزان مالیاتی به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می شود با استفاده از نتایج این تحقیق و مقایسه آن با میزان موفقیت میزان مالیاتی در شناسایی و تشخیص تقلب و اجتناب مالیاتی در شرکتهای، به مبنایی دست یابد که برای پرداخت عادلانه پاداش به میزان مالیاتی موثر باشد.

۴) برای ارزیابی عملکرد واقعی حسابرسان جهت ارتقای شغلی و تبیین روشهای موثر آموزش آنها به سازمان حسابرسی پیشنهاد می شود با استفاده از یافته‌های این تحقیق و مقایسه آن با عملکرد حسابرسان به مبنایی دست یابد که برای ارزیابی عملکرد و طراحی روشهای نوین آموزش حسابرسان موثر باشد.

پیشنهادهای تحقیقات آتی به شرح ذیل است:

- ۱) بررسی ارتباط بین اجتناب مالیاتی با کیفیت گزارشات مالی شرکتها (۲) بررسی ارتباط بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکتها غیر بورسی استانها (۳) بررسی ارتباط بین اجتناب مالیاتی و ساختار حاکمیت شرکتی در کشور (۴) بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و هزینه بدهی در شرکتها (۵) بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و مدیریت سود در شرکتها.
- این تحقیق نیز مانند سایر تحقیقات با محدودیتهایی روبرو بوده است. محدودیتهای تحقیق در حوزه اجرایی شامل موارد ذیل می باشد.
- ۱) محدودیت در دسترسی به اطلاعات مالیاتی واحدهای تجاری با توجه به محدودیتهای اعمال شده از سوی سازمان امور مالیاتی. به طور مثال سازمان امور مالیاتی در رسیدگی به اظهارنامه های مالیاتی طبق قانون مالیاتهای مستقیم دیرتر عمل می کند. در نتیجه دسترسی به مالیاتهای قطعی مودیان حقوقی بسیار سخت و دشوار است.
 - ۲) عدم شفافیت گزارشهای مالی منتشره توسط مودیان حقوقی در مورد مالیات قطعی با توجه به مراجعات انجام شده به پرونده های مالیاتی مودیان در اداره کل امور مالیاتی استان قزوین و مقایسه آنها با گزارشهای مالی ارائه شده به سازمان بورس اوراق بهادار در مورد مالیات قطعی شده آنها
 - ۳) محدودیت موجود در فرمول محاسبه اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی نقدی و نرخ موثر مالیاتی نقدی بلندمدت: این محدودیت در شرایطی به وجود می آید که شرکتی در سال مورد نظر سود ابراز نموده و مالیات پرداختی آن شرکت نیز بیشتر از سود ابرازی بوده است. در این صورت نرخ اجتناب مالیاتی به صورت منفی بدست می آید، یعنی اجتناب مالیاتی شرکت در سطح پایینی قرار دارد، در صورتی که با توجه به مالیات پرداختی در واقع چنین نبوده و شرکت اجتناب مالیاتی زیادی داشته که مورد شناسایی قرار گرفته و تا زمانی که مالیات پرداختی بیشتر از سود ابرازی بوده و سود هم مثبت باشد، این مشکل وجود خواهد داشت. برای این موارد خاص که در شرکتهای نمونه آماری بسیار اندک بودند، فرمول مذکور (CETR-1) به درستی عمل نمی کرد. لذا ناچار به حذف این گونه شرکتها از نمونه آماری شدیم، اما در سایر شرایط فرمول مذکور به درستی عمل می نمود.

فهرست منابع

- ۱- پورحیدری، سروستانی (۱۳۹۱)، شناسایی و تبیین عوامل موثر بر مدیریت مالیات، مجله دانش حسابداری، بهار ۸۲، شماره ۲.
- ۲- حساس یگانه، یحیی و اسکو، وحید (۱۳۹۰)، تقلب در شرکتها: چه کسانی هشدار می دهند، حسابدار رسمی، شماره ۳۵.
- ۳- رضایی، فرزین و قنای نژاد (۱۳۹۲)، اثر شفافیت در گزارشگری مالی بر اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد قزوین.
- ۴- رضایی، فرزین و عظیمی (۱۳۹۱)، بررسی رابطه بین ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و مدیریت مالیاتی در شرکتها، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد قزوین.
- ۵- رضایی، فرزین و شهسوار زاده (۱۳۹۱)، بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و ساختار مالکیت نهادی با ارزش شرکت، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد قزوین.
- ۶- رضایی، فرزین و روشنی (۱۳۹۰)، تاثیر مدیریت سود بر سودآوری آتی شرکتها با تاکید بر نقش اندازه شرکت، ساختار مالکیت و نسبت اعضا غیرموظف هیات مدیره، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد قزوین
- ۷- زهی، نقی، محمدخانلی، شهزاد (۱۳۸۹)، بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، پژوهشنامه مالیاتی، شماره نهم.
- ۸- صفرزاده، محمدحسین (۱۳۸۹)، توانایی نسبتهای مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی، مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره اول، ص ۱۳۷-۱۶۳.
- ۹- ضیایی بیگدلی، فرهاد (۱۳۸۳)، مالیات بر ارزش افزوده: مالیات مدرن، پژوهشکده امور اقتصاد: تهران.
- ۱۰- وکیلی فرد، حمید و جبار زاده، سعید رضا (۱۳۸۸)، بررسی ویژگیهای تقلب در صورتهای مالی، حسابدار رسمی، شماره ۲۱۰.

11. Banish M. (1999). Incentives and Penalties related to earnings overstatements that violate GAAP. *The Accounting Review*, 74(4), 425.
12. Dichev, H., & Skinner, D. (2002). Large-sample evidence on the debt covenant hypothesis. *Journal of Accounting Research*, 40, 109.
13. Desai, H.C. Hogan, and M. Wilkens (2006). The reputational penalty for aggressive accounting: Earnings restatements and management turnover. *The Accounting Review* 8.
14. Desai, M.A. (2005). The degradation of reported corporate profits. *Journal of Economic Perspectives* 19: 171-192.
15. Dechow, P.A., R.G. Sloan A. P. Sweeney (1996). Causes and Consequences of Earnings Manipulation: an Analysis of Firms subject to Enforcement Actions by the SEC. *Contemporary Accounting Research*.
16. Erickson, M, M. Hanlon, and E. Maydew. (2004). How much will firms pay for earnings that do not exist? Evidence of taxes paid on allegedly fraudulent earnings. *The Accounting Review* 79: 387-408
17. Frank, M. L. Lynch, and S. Reno. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *The Accounting Review* 84:467-496.
18. Perols, J.B. Lougee, The relation between earnings management and financial statement fraud, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 27(2011)39-53.
19. Healy, P.M. and Wahlen, J.M. (1999). A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons*, 365.
20. Lisowsky, P. (2010). Seeking shelter: Empirically modeling tax shelters using financial statement information. *The Accounting Review* 85.

21. Lisowsky, P., L. Robinson, and A. Schmidt (2012). Do publicly disclosed tax reserves tell us about privately disclosed tax shelter activity? Working paper, University of Illinois at Urbana-Champaign.
22. Plesko, G. (2000). Evidence and theory on corporate tax shelters. National Tax Association Proceedings. Journal Conference on Taxation: 367.
23. Wang, x. (2010). Tax Avoidance, Corporate Transparency, and Firm Value. Department of Accounting McCombs School of Business University of Texas at Austin: 51-52.
24. The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), Report to The Nation on Occupational Fraud and Abuse, Austin 2002.

Archive of SID