

## بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکتها

ساسان مهران

دانشیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ایران

سیدجلال سیدی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران، ایران (مسئول مکاتبات)

S.Jalal.Seyyedi@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۲/۰/۰۰ تاریخ پذیرش: ۹۲/۰/۰۰

### چکیده

محافظه کاری و اجتناب مالیاتی از جمله سیاست‌هایی هستند که می‌توانند به منظور انگیزه‌های مالیاتی مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرند. شواهد حاکی از این می‌باشد که محافظه کاری ابزاری رایج و قابل قبول برای کاهش مالیات بر درآمد شرکت‌ها می‌باشد؛ با روشن شدن این موضوع این سوال مطرح گردید که کدامیک از این استراتژی‌ها بیشتر مورد استفاده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران قرار می‌گیرند و در شرایطی که شرکت‌ها می‌توانند با اعمال حسابداری محافظه کارانه مالیات خود را کاهش و به تعویق اندازند؛ آیا شرکت‌ها انگیزه دارند تا رویکرد دیگری مبنی بر اجتناب مالیاتی اتخاذ نمایند و سعی در امتناع از شناسایی و پرداخت مالیات نمایند؟ این تحقیق به بررسی رابطه مالیات ابرازی و حسابداری محافظه کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها می‌پردازد. یافته‌های بررسی ۱۴۶ شرکت (۱۱۷۷ سال - شرکت) طی بازه زمانی ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۱ و به صورت مدل پنل نامتوازن، مبین آن است که بین مالیات ابرازی و محافظه کاری با اجتناب مالیاتی شرکت‌ها رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این مطلب مبین آن است که اجتناب مالیاتی و محافظه کاری ابزارهایی جایگزین برای کاهش مالیات می‌باشند، بطوریکه با افزایش اجتناب مالیاتی انگیزه محافظه کاری کاهش می‌یابد؛ و بالعکس. علاوه بر این رابطه منفی بین متوسط مالیات ابرازی سه ساله شرکت و اجتناب مالیاتی مبین آن است که شرکت‌ها بیشتر تمایل دارند محافظه کاری نمایند و ضمن کاهش سود، صرفه جویی مالیاتی نمایند، تا اینکه بوسیله اجتناب مالیاتی مالیات بر درآمد خود را کاهش دهند.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر درآمد، مالیات ابرازی، محافظه کاری، اجتناب مالیاتی.

## ۱- مقدمه

در کلیه ملل، دولت‌ها در قبال مردم در خصوص برآورده ساختن برخی نیازها و خواسته‌های آنان همچون ایجاد شغل، برقراری امنیت داخلی و ملی، تثبیت قیمت‌ها، تامین اجتماعی کارا و موثر، ثبات سیاسی، اقتصادی و فرهنگی، بهبود وضعیت تراز پرداخت‌ها و غیره پاسخگو می‌باشند. بدیهی است که دستیابی و برقراری این اهداف مستلزم وجود منابع مالی مکفی خواهند بود. از این سو بحث مالیات از دیرباز موضوعی مطرح در جوامع بوده که توجه نهادها و افراد مختلف را به خود جلب می‌نموده است. موضوع مالیات و اخذ آن از دیرباز مطرح بوده و با مرور زمان موضوع مالیات رنگ و بوی علمی به خود گرفت (زهی و محمد خانی، ۱۳۸۹). به دلیل نقش خاص مالیات و تاثیر بدیهی آن بر جوامع و دولت‌ها؛ موضوع مالیات و قوانین و سازوکارهای مربوط به آن؛ از دیرباز مورد توجه صاحب نظران اقتصاد، مالیه عمومی، سیاسیون، تشکله‌ها و حتی عموم مردم قرار داشته است و امروزه با ظهور مفاهیمی چون مردم سالاری، دموکراسی و پاسخگویی رنگ و بوی ویژه‌ای به خود گرفته است. در نتیجه قوانین مالیاتی از جمله قوانین مادر در زمینه‌های اقتصادی و شاید یکی از مهم‌ترین ارکان اعمال سیاست‌های اقتصادی دولت است (سعیدی و کلامی، ۱۳۸۸). مالیات یکی از متغیرهای مهمی است که دولت‌ها به وسیله آن در متغیرهای کلان اقتصادی؛ از قبیل رشد اقتصادی، تورم و بیکاری؛ و تخصیص منابع اثر می‌گذارند. در واقع 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 از افراد و بنگاه‌ها وصول می‌شود. در گذشته؛ هدف از وضع و اخذ مالیات تامین مالی دولت‌ها می‌بوده است. اما به تدریج و با آشکار شدن آثار اقدامات مالی دولت، مالیات به عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری تلقی و مورد توجه قرار می‌گیرد (پورزمانی و شمسی، ۱۳۸۸).

مبانی نظری و شواهد تجربی نشان می‌دهند شرکت‌ها سعی در کاهش و به تعویق انداختن مالیات بر درآمد خود

دارند. اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی، مدیریت سود، محافظه‌کاری و غیره ابزارهایی هستند که شرکت‌ها ممکن است در صورت لزوم بسته به شرایط از آن‌ها استفاده نمایند. به عنوان مثال واتس (۲۰۰۳) چهار عامل را برای اعمال محافظه‌کاری بیان می‌کند که یکی از آن‌ها مالیات می‌باشد. شرکت‌ها انگیزه دارند تا با اعمال حسابداری محافظه‌کارانه در هزینه مالیات خود صرفه جویی نمایند؛ از سوی دیگر بررسی‌های بیشتر نشان می‌دهد دولت از انگیزه مالیاتی محافظه‌کاری شرکت‌ها آگاه است و این اقدامات را قانونی قلمداد می‌نماید و با وضع مالیاتی بیشتر از مالیات ابزاری شرکت‌هایی که رویه محافظه‌کارانه‌ای در پیش گرفته‌اند را جریمه نمی‌نماید. در واقع این مطالعات نشان می‌دهند محافظه‌کاری ابزاری سودمند برای به تعویق انداختن و صرفه جویی در هزینه مالیات می‌باشد. با این حال باید توجه نمود که با توجه به اثرات محافظه‌کاری؛ عموماً محافظه‌کاری 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. در حالیکه محافظه‌کاری شناسایی مالیات را به تعویق می‌اندازد؛ اجتناب مالیاتی می‌تواند قضیه پرداخت مالیات را کلاً منتفی نماید. از این رو، محافظه‌کاری 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. هدف این تحقیق بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و محافظه‌کاری بر اجتناب مالیاتی می‌باشد. برای این منظور ابتدا مفهوم اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری و دلایل توجیهی آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. 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.

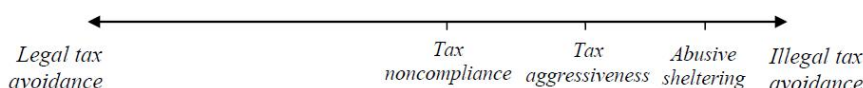
## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

مالیات در اکثر کشورها و مخصوصاً کشورهای توسعه یافته به عنوان عمده‌ترین منبع مالی دولت می‌باشد. در کشورهای توسعه یافته درآمدهای مالیاتی در تامین مالی مخارج دولت از اهمیت وافری برخوردار می‌باشد. 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 می‌دهد. درحالیکه برخی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه‌های عمومی خود را از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین می‌نمایند؛ ولی در کشور ما به دلیل عدم شفافیت و ناتوانی سیستم مالیاتی در شناسایی صحیح میزان درآمد بنگاه‌ها و افراد؛ میزان مالیات تشخیصی عموماً ناچیز می‌باشد؛ کما اینکه بخش قابل توجهی از همین مالیات تشخیصی نیز به مرحله وصول نمی‌رسند و اگر هم وصول گردد اصل فایده در آن رعایت نمی‌گردد؛ یعنی هزینه وصول نسبت به مالیات وصولی بیشتر است. پس از درآمدهای نفتی، عمده‌ترین درآمد دولت ایران در خصوص تامین مالی بودجه، درآمدهای مالیاتی می‌باشند که از آن سه هدف تخصیص منابع اقتصادی، توزیع مجدد درآمد و تثبیت اقتصادی پیگیری می‌شود (شورورزی و رحمانی، ۱۳۹۰). مالیات بر درآمد بر مبنای سود شرکت‌ها تعیین می‌گردد و سهم قابل توجهی از درآمد مالیاتی دولت‌ها را به خود اختصاص می‌دهد. در بیشتر نظام‌های مالیاتی، برای محاسبه سود شرکت‌ها، یکسری هزینه‌ها طبق قوانین مالیاتی به عنوان هزینه‌های قابل قبول از درآمد ناخالص شرکت‌ها کسر می‌گردند. علاوه بر این، در بیشتر کشورها نیز به دلایل متعددی از قبیل حمایت از برخی صنایع، تشویق و جذب سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی، حمایت از سرمایه‌گذاری در مناطق ویژه‌ای و غیره یکسری معافیت و تخفیف‌های مالیاتی به شرکت‌ها اعطا می‌شود (سعیدی و کلامی، ۱۳۸۸). مالیات در حقیقت به نوعی پرداخت هزینه زندگی اجتماعی می‌باشد، تعاریف مختلفی از مالیات ارائه شده است. برای نمونه صندوق بین‌المللی پول مالیات را وجوه اجباری، غیر جبرانی و غیر قابل برگشتی تعریف می‌نماید که برای مقاصد عمومی توسط دولت مطالبه می‌شود (صندوق

بین‌المللی پول، ۲۰۰۹). با این حال مالیات بر درآمد از منظر شرکت‌ها هزینه و از منظر دولت و جامعه، مالیات بر درآمد را می‌توان پرداخت سهم دولت از سود و درآمدهای کسب شده شرکت‌ها و یا به عبارتی دیگر مطالبه حق و حقوق جامعه از شرکت‌ها تلقی نمود. موضوع ماهیت مالیات را می‌توان از منظر تئوری ذی‌نفعان و سهامداران و سایر نظریه‌های مطرح مورد بررسی قرار داد.

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 (چهرومی، ۱۳۹۱). فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی از جمله فعالیت‌هایی است که ممکن است شرکت‌ها 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 می‌گردد. با تأملی در سیر تاریخ مشخص می‌گردد 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، مالیات‌گریزی به یک پدیده ارثی مبدل گشته که نسل به نسل تداوم یافته و اشکال پیشرفته‌تری به خود می‌گیرد. اقتصاد سیاه یا زیرزمینی با زیر سوال بردن عدالت افقی و عمودی در نظام مالیاتی پایه‌های نظام اقتصادی کشور را متزلزل می‌سازد و دولت را در تحقق اهدافش ناتوان می‌نماید. مالیات وسیله‌ای برای توزیع مجدد درآمد و تعدیل کننده ثروت جامعه و به بیانی کلی‌تر 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 (زهی و محمد خانی، ۱۳۸۹).

می‌شوند و لابی‌هایی که برای کسب مزایای مالیاتی انجام می‌شوند، تفاوتی قائل نمی‌شود (جهرومی، ۱۳۹۱). طبق این تعریف، اگر اجتناب مالیاتی را به صورت طیفی از استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی در نظر بگیریم، در یک سر طیف اجتناب مالیاتی قانونی (نظیر سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت) و در سر دیگر طیف اجتناب مالیاتی غیرقانونی قرار می‌گیرد (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰) که این طیف به شکل زیر قابل ترسیم است:



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 معافیت‌ها و مشوق‌های قانونی است. از جمله تفاوت دیگر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی می‌توان 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 می‌تواند تبعات قانونی و جزایی و تنبیه‌هایی را برای آن به همراه داشته باشد. هرچند که هدف هر دو فعالیت منتفی نمودن مالیات است، ولی نحو دستیابی به آن متفاوت می‌باشد و این دو موضوع را می‌تواند از هم متمایز نماید. نکته قابل توجه و چالش برانگیز این است که تعریف پذیرفته شده جهانی در خصوص تعریف و یا سازه‌ها و ابزارهای اجتناب مالیاتی و مالیات متهورانه وجود ندارد. تعاریف و عباراتی که در این خصوص بکار برده می‌شود با توجه به شرایط و جوامع متفاوت می‌باشد. 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 علی‌رغم تحقیقات متعدد صورت گرفته در این خصوص هنوز هم تعریف دقیق و روشنی از آن ارائه نگردیده (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰). در این

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 می‌گردد. طبق این تعریف تمام معاملاتی که بر بدهی مالیاتی آشکار شرکت اثر می‌گذارند در زمره اجتناب مالیاتی قرار می‌گیرند و بین فعالیت‌های واقعی با مطلوبیت مالیاتی، فعالیت‌های اجتنابی که به منظور کاهش مالیات انجام

عدم تمکین مالیاتی<sup>۱</sup>: مالیات بر درآمدی است که از نظر قانونی بر عهده شرکت است اما گزارش یا پرداخت نمی‌شود.

ریسک پذیری مالیاتی<sup>۲</sup>: طیف گسترده‌ای از معاملاتی است که عمدتاً بدون انجام یک اقدام واقعی توسط شرکت، به منظور کاهش بدهی مالیاتی انجام می‌شوند. پناهندگی سوءاستفاده گرایانه<sup>۳</sup>: انجام معاملات بسیار پیچیده‌ای است که به منظور سوء استفاده از راه‌های فرار مالیاتی<sup>۴</sup>، توسط شرکت‌ها و افراد ثروتمند انجام می‌شوند و مزایای مالیاتی ناخواسته و زیادی برای مودیان فراهم می‌شوند (جهرومی، ۱۳۹۱).

از سوی دیگر، برخی اجتناب مالیاتی را به صورت انجام اقدامات قانونی به منظور کاهش بدهی مالیاتی تعریف می‌نمایند. 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: زمانی که مؤدی از گزارش درآمد مشمول مالیات مربوط به کار یا سرمایه خود خودداری می‌کند، دست به یک اقدام غیرقانونی می‌زند که وی را در معرض برخورد قانونی از جانب مراجع مالیاتی قرار می‌دهد. در مقابل، اجتناب مالیاتی در چارچوب قوانین مالیاتی انجام می‌شود و مؤدی دلیلی برای نگرانی بابت کشف احتمالی اقدامات خویش ندارد (جهرومی، ۱۳۹۱).

خواری ایجاد شده توسط دولت برای اشخاص تلقی شود و عملکرد و رفتار سایر مودیان مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد (زهى و محمد خانلى، ۱۳۸۹؛ شکلفورد و شولین، ۲۰۰۱). سه عامل روانی، نقض و کاستی‌های قوانین و مقررات و نقض و کاستی‌های اجرایی در ادارات مالیاتی از جمله محرک‌های فرار مالیاتی می‌باشند (جهرومى، ۱۳۹۱).

موارد متعددی می‌توان برشمرد که طی آن قانون شرایط ویژه‌ای برای مودیان در نظر گرفته و مودیان نیز می‌توانند 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 تخفیف‌ها و معافیت‌های مالیاتی برای برخی صنایع، مناطق و افراد در نظر گرفته شده. برای مثال به موجب ماده ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م)؛ فعالیت‌های کشاورزی معاف از مالیات می‌باشند. یا به موجب ماده ۱۴۵ ق.م.م درآمد مربوط به سود سپرده‌های بانکی و سود سهام و اوراق مشارکت معاف از مالیات می‌باشند؛ و یا اینکه ماده ۶ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی مصوب ۱۳۸۸/۰۹/۲۵ مجلس شورای اسلامی مقرر می‌نماید که شرکت‌هایی که ۲۰ درصد سهام شناور آزاد داشته باشند مشمول معافیت مالیاتی ۲۰ درصدی می‌شوند. پیش از این طبق ماده ۱۴۳ ق.م.م مقرر شده بود که شرکت‌های بورسی مشمول معافیت مالیاتی ۱۰ درصدی می‌باشند؛ یعنی نرخ مالیات شرکت‌ها غیر بورسی ۲۵ درصد و شرکت‌های بورسی ۲۲٫۵ درصد می‌بودند که به موجب مصوبه مجلس که در سال ۸۸ نرخ مالیات شرکت‌هایی که بیش از ۲۰ درصد سهام شناور آزاد داشته باشند معادل ۲۰ درصد می‌باشد. 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 کاستی‌های مربوط به نظارت و سایر قوانین این امکان را برای شرکت‌ها فراهم می‌نماید 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

تحقیق، تعریف محدود اجتناب مالیاتی مدنظر قرار دارد و اقدامات قانونی صورت پذیرفته سوء استفاده‌های رسمی از قانون و مقررات که در جهت کاهش تعهدات مالیاتی صورت می‌پذیرد، در زمره فعالیت‌های اجتناب مالیاتی تلقی می‌شود.

اجتناب مالیاتی دارای پیامدهای بالقوه مستقیم و غیر مستقیم بسیاری می‌باشد. کاهش هزینه مالیات و افزایش جریان نقدی و افزایش ثروت سهامداران از جمله پیامدهای مستقیم؛ و کاهش پناهگاه‌های مالیاتی و احتمال وضع مالیات بیشتر و در نظر گرفتن جرایم مالیاتی و فشار احتمالی دولت برای در نظر گرفتن مالیات بیشتر از این بنگاه‌ها، کاهش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و به تبع آن کاهش ارزش شرکت از جمله پیامدهای غیرمستقیم فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌باشند (هانلون و هیتمزن، ۲۰۱۰). علاوه بر این ممکن است جامعه نیز شرکت‌هایی که رویه متهورانه‌ای در خصوص مالیات دارند را جریمه و تحریم نمایند و عدم مسئولیت پذیری شرکت‌ها برای آن‌ها شهرت منفی بوجود آورد که این موارد نیز از جمله پیامدهای غیر مستقیم فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌باشند (حسینو و کلامم، ۲۰۱۲).

ادبیات مطرح در خصوص فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی نشان می‌دهد 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 می‌دهد که برخی عوامل از جمله وجود معافیت‌های متنوع و متعدد در ساختار مالیاتی نیز می‌تواند بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی موثر باشد. مطالعات نشان می‌دهد هرچند معافیت‌های در نظر گرفته شده در قوانین عموماً اهداف حمایتی از برخی از مناطق و اقشار و صنایع دارد؛ ولی باید دقت نمود که معافیت‌ها و مشوق‌ها همواره نمی‌تواند بازدهی مثبتی داشته باشد؛ چرا که امکان دارد در طرز نگرش مردم اثر منفی نسبت به ایجاد نوعی رانت

استراتژی در چنین حالتی، افزایش درآمد طبق دفاتر شرکت و کاهش درآمد مشمول مالیات شرکت می‌باشد که در این خصوص می‌توان با استفاده از معافیت‌های قانونی یا ضعف و کاستی‌های قوانین مربوطه، به این هدف دست یافت. اریکسون و همکاران (۲۰۰۴) شواهدی ارائه نمودند که نشان می‌داد برخی از شرکت‌ها به ازای هر دلاری که به صورت متقلبانه درآمدهای خود را متورم کردند، ۲۰ سنت مالیات پرداخت می‌نمودند. این پژوهش نشان می‌دهد برخی از شرکت‌ها این انگیزه را دارند که به قیمت پرداخت مالیات بیشتر و اضافی، حاضرند درآمدهای خود را بیش از واقع گزارش نمایند، که در این حالت نهایتاً مالکین و جامعه متضرر خواهند شد (کیم و یانگ، ۲۰۰۷).

باسو (۱۹۹۷) محافظه‌کاری را به عنوان الزام به درجه بالاتری از تأیید پذیری برای شناسایی اخبار خوب مانند سود در مقابل اخبار بد مانند زیان؛ تعریف نموده است. فلتهم و اولسون (۱۹۹۵) نیز محافظه‌کاری را، انتخاب و بکارگیری مستمر رویه‌های حسابداری تعریف کردند که منجر به گزارش کمتر از واقع خالص دارایی‌های شرکت می‌شوند. تعریف باسو (۱۹۹۷) از محافظه‌کاری مبتنی بر سود و زیان و تعریف فلتهم و اولسون (۱۹۹۵) مبتنی بر ترانزاکشن می‌باشد بدین صورت که سعی در کمتر از واقع ارزشیابی کردن دارایی‌ها یا بیش از واقع گزارش کردن بدهی‌ها دارد. گیولی و هاین (۲۰۰۰) تعریف ترکیبی از محافظه‌کاری که مبتنی بر دیدگاه ترانزاکشن و سود و زیان می‌باشد ارائه نمودند که سعی در کاهش سود انباشته گزارش شده دارد. آن‌ها محافظه‌کاری را انتخاب سیاست‌های حسابداری در شرایط ابهام تعریف کردند به گونه‌ای که منجر به ارائه کمترین مبلغ برای دارایی‌ها و درآمدها شود و کمترین اثر مثبت بر حقوق صاحبان سهام داشته باشد. ولک و همکاران (۲۰۱۳) محافظه‌کاری را شناسایی کندتر سودها و ارزشیابی هرچه کمتر دارایی‌ها تعریف نمودند. آن‌ها همچنین بیان می‌کند از دیدگاه تهیه کنندگان صورت‌های مالی؛ محافظه‌کاری تلاشی است برای انتخاب از میان روش‌های پذیرفته شده حسابداری که به شناخت کندتر درآمدها، شناخت زودتر هزینه‌ها، ارزشیابی کمتر از واقع دارایی‌ها یا ارزشیابی بیش از واقع

محاسبه و پرداخت شود. موارد متعددی را می‌توان برای اجتناب مالیاتی برشمرد؛ نمونه فوق تنها یکی از صدها مواردی است که شرکت‌ها می‌توانند 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 می‌باشند. بنابراین این شرکت می‌تواند در چارچوب قوانین و ضوابط قانونی از احتساب مالیات اجتناب نماید و به اصطلاح اجتناب مالیاتی نماید. درآمد مشمول مالیات، به سودها و درآمدهای شناسایی شده وابسته است؛ در نتیجه محاسبه سود را تحت تاثیر قرار می‌دهد. برای مثال، واتس و زیمرمن (۱۹۷۹) اذعان می‌کنند قبول استهلاک به عنوان یک هزینه در آمریکا به دلیل قوانین سال ۱۹۰۹ و ۱۹۱۳ مالیات بر درآمد شرکت‌ها؛ مصوب خزانه داری آمریکا؛ می‌باشند که بر اساس آن استهلاک را می‌بایست به عنوان یک هزینه در صورت‌های مالی شناسایی و گزارش شود. گنتر و همکاران (۱۹۷۷) استدلال می‌نمایند درآمد مشمول مالیات تحت تاثیر روش‌های حسابداری قرار دارد. شکلفورد و شولین (۲۰۰۱) نیز اظهار کردند مالیات برای شرکت‌ها این انگیزه را ایجاد می‌نمایند که سود حسابداری گزارش شده را منطبق بر درآمد مشمول مالیات نمایند. به هرحال واتس (۲۰۰۳) استدلال می‌نماید که مادامیکه شرکتی سودآور است و درآمد مشمول مالیات دارد و نرخ‌های بهره نیز مثبت باشد؛ این ارتباطات برای شرکت‌ها این انگیزه را بوجود می‌آورد که با به تعویق انداختن زمان شناسایی درآمدها و تعجیل در شناسایی هزینه‌ها؛ ارزش فعلی مالیات‌های خود را کاهش دهند (واتس، ۲۰۰۳). شواهد تجربی نشان می‌دهند محافظه‌کاری ابزاری قانونی برای صرفه جویی در هزینه مالیات شرکت‌ها می‌باشد. انگیزه مالیاتی برای حسابداری محافظه‌کارانه مستلزم این پیش فرض است که درآمد طبق دفاتر شرکت، ارتباط خیلی نزدیکی با درآمد مشمول مالیات آن دارد؛ به عبارتی بین درآمد مشمول مالیات و درآمد شناسایی شده در دفاتر قانونی شرکت‌ها، اختلاف کمی وجود دارد. بهترین

یکنواختی مطلق<sup>۱۲</sup> را در پیش گرفتند و رویه خاصی را وضع نمودند (ولک و همکاران، ۲۰۱۳). مخارج تحقیق، آموزش کارکنان و تبلیغات مصادیقی است که در دوره وقوع؛ صرف نظر از وجود منافع اقتصادی آتی؛ به هزینه دوره منظور می‌شوند. به بیان دیگر در این موارد به شرایط فعلی و آتی رویداد اقتصادی توجهی نمی‌شود و مستقل از اخبار اقتصادی رویه‌ای اعمال می‌شود. به هر حال هر یک از این نوع محافظه‌کاری‌ها، منافع و هزینه خاص و متفاوتی دارند و بر گروه‌های مختلف ذی‌نفعان تأثیرات مختلفی دارند (باسو، ۲۰۰۵).

ادبیات موجود حسابداری بیان می‌کند که شرکت‌ها سعی دارند به گونه‌ای رفتار نمایند و حسابداری محافظه کارانه بکار گیرند که در هزینه مالیات خود صرفه جویی نمایند. دیدگاه مالیاتی محافظه‌کاری از سال ۱۹۰۹ به دنبال تلاش‌هایی که واحدهای اقتصادی برای کمتر نشان دادن مالیات در آمریکا انجام می‌دادند ارائه شد (واتس، ۲۰۰۳). انگیزه مالیاتی برای اعمال حسابداری محافظه کارانه بسیار جذاب است، مخصوصاً در این برهه از زمان که مشاهده می‌نماییم این تردید و گمان قوت گرفته است که شرکت‌های بزرگ، مالیات کمتر از واقع پرداخت می‌نمایند. برخی از مطالعات نشان می‌دهند در سال‌های اخیر تصور اینکه شرکت‌های بزرگ مالیات واقعی خود را نمی‌پردازند شدت یافته است؛ این تصور بعد از رسوایی‌های اخیر تقویت گردیده است. انرون نمونه خوبی از این نوع شرکت‌ها است؛ این شرکت تا قبل از ورشکستگی خود مالیات ناچیزی پرداخت می‌کرد، درحالی‌که در همین اثنا درآمدهای هنگفتی شناسایی و گزارش می‌نمود (کیم و یانگ، ۲۰۰۷). درواقع انرون با استفاده از ضعف‌های قانونی و استانداردی و همچنین با بکارگیری حسابداری متهورانه و تقلب در گزارشگری مالی نشان داد چگونه می‌توان چندین سال بازار، دولت و جامعه را فریب داد و در عین حالی که درآمدهای هنگفتی شناسایی نمود؛ از شناسایی و زرداخت مالیات اجتناب نمود. سلب اعتماد عمومی که رسوایی‌ها بوجود آوردند زنگ خطری را به صدا درآوردند تا افراد و گروه‌های مختلفی به این مسائل بیندیشند و درصد راهکارهایی باشند تا از وقوع مجدد این موارد اجتناب

بدهی‌ها منتج شود [۲۶]. احمد ریاحی بلکویی، معتقد است که محافظه کاری دلالت بر این دارد که ترجیحاً کمترین مقادیر برای دارایی‌ها و درآمدها و بیشترین مقادیر برای بدهی‌ها و هزینه‌ها باید گزارش شوند. در سطح مفهومی، هیئت استاندارهای حسابداری مالی (۱۹۸۰)، این دیدگاه را با بیان این عبارت رد می‌کند: "محافظه کاری از این پس، تعویق شناسایی درآمدها تا زمانی که شواهد کافی از وجود آن‌ها در دسترس باشد یا توجیه شناسایی زیان‌ها پیش از اینکه شواهد کافی از به وقوع پیوستن آن‌ها وجود داشته باشد را ضروری نمی‌داند" (ولک و همکاران، ۲۰۱۳).

بیور و رایان (۲۰۰۵) اظهار نمودند محافظه‌کاری بر دو نوع شرطی و غیر شرطی<sup>۱۳</sup> می‌باشد. نوع اول محافظه‌کاری شرطی یا پس‌رویدادی<sup>۱۴</sup> می‌باشد که درواقع وابسته به اخبار اقتصادی<sup>۱۵</sup> است. این نوع محافظه‌کاری به دنبال شناسایی اخبار بد نسبت به اخبار خوب در دفاتر حسابداری است؛ قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مصادقی از این نوع محافظه‌کاری است که در آن نزول ارزش دارایی به کمتر از بهای تمام شده که درواقع نوعی از اخبار بد محسوب می‌شود و به طور واقعی در بازار رخ داده است، سریع شناسایی می‌شوند؛ لیکن افزایش ارزش دارایی به بیش از بهای تمام شده که درواقع مبین اخبار خوب است، و آن نیز در بازار رخ داده است، شناسایی نمی‌شود. در این حالت با یک پدیده اقتصادی (کاهش یا افزایش ارزش دارایی)، رفتار متفاوت و نامتقارنی صورت می‌گیرد. که البته این موضوع می‌تواند ریشه در تئوری چشم انداز<sup>۱۶</sup> داشته باشد که طبق آن تابع مطلوبیت افراد نامتقارن می‌باشد؛ در نتیجه افراد نسبت به سود و زیان واکنش متفاوتی از خود نشان می‌دهند (اسکات، ۲۰۱۲). نوع دیگر محافظه‌کاری؛ محافظه‌کاری غیرشرطی یا پیش‌رویدادی<sup>۱۷</sup> است که درواقع مستقل از اخبار اقتصادی<sup>۱۸</sup> می‌باشد. این نوع محافظه‌کاری ناشی از بکارگیری استانداردهای حسابداری و قوانین مربوطه است که سود را مستقل از اخبار اقتصادی و شرایط مربوط کاهش می‌دهد (بیور و رایان، ۲۰۰۵؛ باسو، ۲۰۰۵). این محافظه‌کاری عموماً ناشی از ناتوانی استانداردارگذار در تعیین و برقراری شرایط مربوط<sup>۱۹</sup> است؛ در نتیجه استانداردارگذاران سیاست

شود. قانون ساربینز آکسلی (۲۰۰۲) و سپس قانون داد فرانک (۲۰۰۹) و تغییراتی که در استانداردها، قوانین، مجازات‌ها و غیره بوجود آمد واکنش نهادها و دولت به این رسوایی‌ها بود. به هر حال محافظه‌کاری و اجتناب مالیاتی؛ البته در بُعد محدود آن؛ از جمله سیاست‌های شرکت‌ها برای کاهش مالیات می‌باشند. با این حال هر یک از این سیاست‌ها تاثیر متفاوتی بر مالیات دارند. محافظه‌کاری عموماً سعی در به تعویق انداختن مالیات دارد؛ درحالیکه اجتناب مالیاتی سعی در منتفی نمودن شناسایی و پرداخت مالیات دارد. در این خصوص هرچند که محافظه‌کاری منجر به کاهش سود و کم نمایی دارایی‌ها می‌شود، ولی با توجه به اینکه در اجتناب مالیاتی شرکت‌ها سعی دارند از خلأ قانونی به نفع خود استفاده نمایند و یا اینکه سعی نمایند درآمدهای خود را از منابع معاف از مالیات تحصیل نمایند و از این طریق در مالیات بر درآمد خود صرفه جویی نمایند؛ لذا اجتناب مالیاتی می‌تواند ضمن کاهش مالیات بر درآمد، سود و دارایی‌ها را افزایش دهند. بنابراین اتخاذ رویکرد کاهش مالیات تحت تاثیر عوامل گوناگونی قرار گیرد.

بال و همکاران (۲۰۰۰) نشان دادند سطح محافظه‌کاری در کشورهایی که ساختارهای قانونی انعطاف پذیر یا به اصطلاح باز (کشورهایی که قوانین آن‌ها بر اساس عرف جامعه تعیین می‌شود مانند: امریکا، استرالیا، انگلستان و کانادا) می‌باشند بیشتر از کشورهایی است که ساختار قانونی انعطاف ناپذیر یا به اصطلاح بسته (کشورهایی که فاقد قوانین عرفی می‌باشند مانند: فرانسه، آلمان و ژاپن) دارند.

کلی (۲۰۰۵) یک نمونه بزرگ شامل ۳۰۱۸۹ سال - شرکت امریکا را طی دوره ۱۹۹۱ الی ۲۰۰۴ مورد مطالعه قرار داد و به بررسی تاثیر هزینه مالیات بر محافظه‌کاری در گزارشات مالی پرداخت. وی دریافت شرکت‌هایی که بین درآمد مشمول مالیات و درآمدهای گزارش شده در صورت‌های مالی اختلاف بسیاری دارند، بیشتر حسابداری محافظه‌کارانه اعمال گردیده است. به عبارتی این شرکت‌ها تمایل به استفاده بیشتر از حسابداری محافظه‌کارانه دارند.

کیم و بآ (۲۰۰۶) اثر هزینه مالیات را بر محافظه‌کاری مورد بررسی قرار دادند؛ آن‌ها برای این کار از مدل محافظه‌کاری شرطی باسو (۱۹۹۷) به عنوان سنجش محافظه‌کاری استفاده نمودند. نتیجه پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد رابطه‌ای معنادار بین هزینه مالیات و محافظه‌کاری وجود ندارد [۱۹]. با این حال کیم و یانگ (۲۰۰۷) در پژوهشی دیگر نشان دادند این محققین در استفاده و انتخاب معیار محافظه‌کاری دچار اشتباه شدند و به همین دلیل نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌داد رابطه معنادار وجود ندارد.

کیم و یانگ (۲۰۰۷) با بررسی ۲۲۵۱ سال - شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کره جنوبی طی سال‌های ۱۹۹۷ الی ۲۰۰۲؛ به بررسی تاثیر هزینه مالیات بر حسابداری محافظه‌کارانه پرداختند. آن‌ها دریافتند سطح محافظه‌کاری با میزان مالیات متحمل شده شرکت‌ها رابطه مثبت و معناداری دارد. به بیان دیگر آن‌ها نشان دادند شرکت‌های با نرخ نهایی (موثر) مالیاتی بالا، بیشتر از محافظه‌کاری غیرشرطی استفاده می‌نمایند و بالعکس. با این حال هنگامیکه آن‌ها همین رابطه را با محافظه‌کاری شرطی مورد بررسی قرار دادند، چنین رابطه‌ای را مشاهده نکردند؛ به عبارت دیگر آن‌ها ادعا کردند انگیزه مالیاتی محافظه‌کاری با استفاده و بکارگیری معیار محافظه‌کاری شرطی مشاهده نگردید. این محققین نشان دادند برای بررسی انگیزه‌های مالیاتی حسابداری محافظه‌کارانه، معیار و مدلی که برای سنجش محافظه‌کاری استفاده می‌شود بسیار مهم است؛ به گونه‌ای که می‌تواند منجر به نتیجه‌ای کاملاً متفاوت و حتی متضاد شود. آن‌ها اظهار نمودند در این خصوص می‌بایست به شرایط محیطی و قوانین مربوط توجه کافی نمود و استدلال کردند در این خصوص و در محیط‌های مشابه کشور کره جنوبی استفاده از محافظه‌کاری شرطی نسبت به سایر معیارهای اندازه گیری محافظه‌کاری مناسب‌تر است. دلیل آن نیز محدودیت‌های قوانین مالیاتی در خصوص شناسایی نامتقارن سود و زیان‌ها می‌باشد؛ به عبارتی با توجه به اینکه قوانین مالیاتی عمدتاً مبتنی بر مبنای نقدی است، بر این اساس شناسایی زودتر زیان‌ها



مجاز نمی‌باشد، لذا استفاده از معیارهای محافظه‌کاری غیرشرطی مناسب‌تر است.

رگو (۲۰۰۳) به بررسی این موضوع پرداخت که آیا در برنامه ریزی مالیاتی صرفه مقیاس وجود دارد یا خیر؟ به بیان دیگر آیا شرکت‌های بزرگتر، سودآورتر و چند ملیتی نسبت به سایر شرکت‌ها اجتناب مالیاتی بیشتری دارند یا خیر؟ نتایج تحقیق وی نشان می‌دهد شرکت‌های بین‌المللی و شرکت‌های بین‌المللی که عملیات خارجی گسترده‌تری دارند، نرخ موثر مالیاتی کمتری نسبت به سایر شرکت‌ها دارند. این نتیجه موید آن است که شرکت‌های بین‌المللی نسبت به شرکت‌های داخلی؛ زمینه بیشتری برای فعالیت‌های اجتناب مالیاتی دارند. به علاوه این محقق پس از بررسی متغیرهای کنترلی نظیر سود قبل از مالیات، عملیات خارجی، سال و محل جغرافیایی دریافت شرکت‌های بزرگتر نرخ موثر مالیاتی بیشتری دارند. این موضوع مطابق فرضیه هزینه‌های سیاسی واتس و زمیزمن می‌باشد. همچنین این پژوهشگر نشان داد که پس از کنترل اندازه شرکت، شرکت‌هایی که سود قبل از مالیات بالاتری دارند، نرخ موثر مالیاتی کمتری دارند. در واقع این شرکت‌ها اجتناب مالیاتی بیشتری داشتند.

فیلیپس (۲۰۰۳) به بررسی این موضوع پرداخت که آیا منوط کردن پاداش مدیر عامل و مدیران واحد تجاری به معیارهای عملکرد حسابداری پس از مالیات، منجر به کاهش نرخ موثر مالیاتی می‌شود یا خیر؟ وی دریافت که پاداش مبتنی بر معیارهای پس از مالیات مدیران واحدهای شرکت (و نه مدیرعامل) منجر به کاهش نرخ موثر مالیات تعهدی می‌شود. چنین نتیجه‌ای در چارچوب نمایندگی با این دیدگاه مطابقت دارد که اگر اجتناب مالیاتی فعالیت ارزش‌زا یا به عبارتی فعالیت دارای ارزش افزوده باشد و از سوی دیگر چنانچه محرک‌های پاداش، منافع مدیران و مالکان را همسو نماید؛ شرکت‌هایی که از محرک عملکرد پس از مالیات بیشتری استفاده می‌کنند، باید اجتناب مالیاتی بیشتری استفاده نمایند.

چن و همکاران (۲۰۱۰) سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌های خانوادگی و غیرخانوادگی را با یکدیگر مقایسه کردند و به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های خانوادگی نسبت به رقبای غیر خانوادگی خود از پرداخت مالیات

کمتر اجتناب می‌کنند. شرکت‌های خانوادگی شرکت‌هایی هستند که اعضای خانواده موسس شرکت، اعم از نسبی و سببی، در مقام مدیریت ارشد، هیئت مدیره یا سهامداران عمده و بلوکی به فعالیت خود ادامه می‌دهند. در این شرکت‌ها یک تضاد نمایندگی منحصر به فرد میان سهامداران عمده و خرد شکل می‌گیرد. هزینه نمایندگی از آنجا ناشی می‌شود که مالیات یکی از هزینه‌های مهم شرکت و سهامداران می‌باشد و معمولاً انتظار می‌رود سهامداران اجتناب مالیاتی را ترجیح دهند، اما نتایج تحقیق موید آن است که مالکان خانوادگی بیشتر از سایرین نگران جریمه‌های بالقوه و لطمه به خوشنامی و اعتبار ناشی از ممیزی دولت می‌باشند و انگیزه کمتری برای اجتناب مالیاتی دارند.

هوپس و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا میزان اداره دارایی اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را کشف می‌نمایند یا خیر؟ آن‌ها با بررسی ۱۷۳۲۳۱ سال-شرکت آمریکایی طی بازه ۱۹۹۲ الی ۲۰۰۸ دریافتند که افزایش در میزان نظارت اداره مالیات بر درآمد موجب کاهش قابل ملاحظه در اجتناب مالیاتی شرکت می‌شود.

ابراهیمی کردلر و شهریاری (۱۳۸۸) رابطه هزینه‌های سیاسی و محافظه‌کاری را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند بین اندازه و شدت سرمایه‌گذاری و محافظه‌کاری رابطه منفی وجود دارد و بین درجه رقابت در صنعت و مالکیت دولتی با محافظه‌کاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، ولی بین نرخ موثر مالیاتی و ریسک با محافظه‌کاری رابطه معناداری وجود ندارد. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های با نرخ موثر مالیاتی بالاتر، تمایل به استفاده بیشتر محافظه‌کاری ندارند.

بنی‌مهد و باغبانی (۱۳۸۸) اثر حسابداری محافظه کارانه، مالکیت دولتی، اندازه شرکت و نسبت اهرمی را بر زیان‌دهی شرکت‌ها مورد بررسی قرار دادند. به این منظور آن‌ها ۴۸ شرکت زیان‌ده خارج شده از بورس اوراق بهادار تهران را طی بازه زمانی ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۶ را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند حسابداری محافظه‌کارانه با زیان‌دهی شرکت‌ها رابطه مستقیمی دارد. آن‌ها استدلال نمودند حسابداری محافظه‌کارانه مکانیزمی برای موثر

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 شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بدین صورت که با افزایش مالیات بر درآمد انگیزه برای اعمال حسابداری محافظه کارانه افزایش می‌یابد و شرکت‌ها بدین وسیله سعی در صرفه جویی در هزینه مالیاتی خود و کاهش ارزش فعلی مالیات‌های 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 شرکت‌ها تعیین می‌گردد. علاوه بر این نظر به اینکه ممکن است شرکت‌ها درجات مختلف محافظه کاری داشته باشند و ممکن بود نتیجه فوق تحت تاثیر شرکت‌های قرار می‌گرفت که در طبقات میانه محافظه کاری قرار گرفته باشد؛ پس از آزمون فرضیه اول و دوم، جامعه آماری از لحاظ میزان محافظه کاری شرکت‌ها طبقه بندی گردید تا شرکت‌هایی که حسابداری محافظه کارانه و حسابداری متهورانه‌ای دارند مشخص شود و فرضیات پژوهش در این گروه نیز آزمون شود. نتیجه بررسی شرکت‌هایی که در چارک اول و آخر محافظه کاری قرار گرفته بودند نیز نشان می‌داد بین مالیات ابرازی سنوات قبل شرکت‌ها 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 شرکت‌هایی که در طبقات بالا و پایین محافظه کاری قرار گرفته بودند بیشتر و قوی‌تر نیز می‌بود. با عنایت به تحقیق فوق این پژوهش درصدد است تا جنبه دیگری از رابطه محافظه کاری و مالیات بر عملکرد را بررسی نماید.

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 شرکت‌ها توجه می‌نماید یا خیر؟ تحقیق

بودن قراردادهای رفتارهای جانبدارانه مدیران در خصوص بیش نمایی از سود در شرکت‌های زیان‌ده می‌باشد.

سروستانی (۱۳۹۱) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های شرکت و نوع مالکیت با نرخ موثر مالیات پرداخت. وی با بررسی ۷۵ شرکت طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۹ دریافت اندازه شرکت به طور منفی نرخ موثر مالیاتی را تحت تاثیر قرار می‌دهد و استدلال نمود این امر موید تئوری قدرت سیاسی در ایران می‌باشد. همچنین بین نسبت بدهی، شدت سرمایه گذاری در موجودی کالا و شدت سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت با نرخ موثر مالیاتی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. با این وجود یافته‌های وی رابطه معناداری را بین فرصت رشد و عمر شرکت مشاهده نمود. همچنین وی دریافت نوع صنعت نیز تاثیری معنادار بر نرخ موثر مالیاتی دارد. علاوه بر این وی استدلال نمود مالکان نهادی به طور منفی نرخ موثر مالیاتی شرکت‌ها را تحت تاثیر قرار می‌دهد، به بیان دیگر مالکان نهادی نقشی متهورانه در مدیریت مالیات ایفا می‌نمایند.

جهرومی (۱۳۹۱) به بررسی ارتباط بین سطح اجتناب مالیاتی و شفافیت شرکت‌ها پرداخت. وی با بررسی ۳۶۷ سال-شرکت طی بازه زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۸۹ دریافت رابطه معناداری بین اجتناب مالیاتی و شفافیت شرکت‌ها وجود ندارد. با این حال وقتی وی این رابطه را بوسیله نرخ موثر مالیات نقدی سه ساله مورد آزمون قرار داد دریافت شرکت‌هایی 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 شرکت‌ها 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.

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

پژوهش درصدد است تا جنبه دیگری از رابطه مالیات بر درآمد و محافظه کاری و اجتناب مالیاتی را بررسی نماید.

### ۳- فرضیات پژوهش

شرکت‌ها می‌توانند بوسیله برنامه ریزی مالیاتی<sup>۱۳</sup>، در هزینه مالیات خود صرفه جویی نمایند. استراتژی برنامه ریزی مالیاتی به معنای به تعویق انداختن پرداخت مالیات تا حد ممکن و کاهش ارزش فعلی مالیات‌های پرداختی می‌باشد (جهرومی، ۱۳۹۱). شواهد تجربی نشان می‌دهد که شرکت‌ها برای کاهش مالیات انگیزه دارند تا با اعمال حسابداری محافظه کارانه، در هزینه مالیاتی خود صرفه جویی نمایند. از سوی دیگر بررسی رابطه بین تفاوت مالیات تشخیصی و قطعی با مالیات ابرازی نشان می‌دهد که استراتژی کاهش مالیات بوسیله اعمال حسابداری محافظه کارانه که توسط شرکت‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد نیز از جانب دولت قانونی قلمداد می‌شود؛ چرا که در صورتیکه چنین استراتژی از نظر دولت غیرقانونی قلمداد شود؛ دولت می‌تواند مالیاتی بیشتر نسبت به مالیات ابرازی برای شرکت‌هایی که رویه محافظه کارانه‌ای در پیش گرفتند تعیین نمود. وجود رابطه مثبت و معنادار بین مالیات ابرازی و محافظه کاری و عدم وجود رابطه معنادار بین محافظه کاری و تفاوت مالیات تعیین شده و ابراز شده مبین آن است که از یک سو شرکت‌ها انگیزه دارند که با اعمال محافظه کاری مالیات خود را کاهش دهند؛ و از سوی دیگر دولت نیز از این شرکت‌ها به واسطه محافظه کاری که استفاده کردند نیز مالیات بیشتری مطالبه نمی‌نماید. این تحقیقات مبین آن است که سیاست به تعویق انداختن مالیات بوسیله اعمال حسابداری محافظه کارانه و کاهش ارزش فعلی مالیات‌های پرداختنی، رویه‌ای کارا و موثر می‌باشد که می‌تواند مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرد. با این حال باید به این نکته توجه نمود که محافظه کاری عموماً شناسایی و پرداخت مالیات را منتفی نمی‌نماید. در نتیجه همواره این انگیزه برای شرکت‌ها مطرح است که درصدد حذف مالیات برآیند. اجتناب مالیاتی ابرازی است که می‌تواند بدین منظور مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرد. این تحقیق درصدد کسب شواهدی در خصوص انگیزه مالیاتی اجتناب

فوق جنبه دیگری از موضوع محافظه کاری و مالیات را مورد بررسی قرار می‌داد. مبنی بر اینکه چنانچه دولت از شرکت‌هایی که از حسابداری محافظه کارانه‌تری استفاده نمودن، مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی تعیین و اخذ نماید، این اقدام دولت می‌تواند بر انگیزه مالیاتی شرکت‌ها اثر بگذارد و باعث شود شرکت‌ها به منظور کاهش مالیات تدابیر دیگری بیندیشند. از این رو برای پاسخ به این سوال، با بررسی همان شرکت‌های نمونه درصدد یافتن شواهد تجربی در خصوص تاثیر محافظه کاری بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابراز شده شرکت‌ها 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 صورت‌های مالی استفاده کردند. نتیجه بررسی ۱۴۶ شرکت (۷۹۸ سال- شرکت) طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ نشان می‌داد رابطه معناداری بین محافظه کاری و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی شرکت‌ها وجود ندارد. این مطلب مبین آن بود که از سویی شرکت‌ها 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 شرکت‌ها این اقدامات را خنثی نمی‌نماید. به بیان دیگر شواهد تجربی نشان می‌دهد محافظه کاری عاملی موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی نمی‌باشد، در نتیجه شرکت‌ها می‌توانند بوسیله محافظه کاری در هزینه مالیات بر عملکرد خود صرفه جویی نمایند. این تحقیق جنبه‌های دیگری را روشن نمود و باعث مطرح شدن این سوال شد که در چنین شرایطی که شرکت‌ها می‌توانند بوسیله محافظه کاری در هزینه مالیات خود صرفه جویی نمایند؛ آیا انگیزه اجتناب مالیاتی دارند یا خیر؟ و اینکه کدام یک موثر تر می‌باشد و بیشتر توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این پژوهش سعی داریم شواهد تجربی را در خصوص پاسخ به سوالات مطرح شده ارائه نماییم و جنبه دیگری از موضوع مالیات بر درآمد را بررسی نماییم. با عنایت به تحقیقات فوق، این

شده می‌باشد. شرکت‌هایی که دارای معیارهای زیر بودند به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند:

(۱) در زمره شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها، واسطه‌گری مالی و فعالیت‌های کشاورزی نباشد.

(۲) سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.

(۳) قبل از سال ۱۳۸۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.

(۴) اطلاعات مورد نیاز این تحقیق در مورد آن‌ها 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. در این رابطه تعداد ۱۱۷۷ سال - شرکت (مشاهده) وجود داشت که نه تنها به صورت کامل اطلاعات مدنظر از آن‌ها وجود داشته؛ بلکه در آن اطلاعات مربوطه به سال‌های مختلف مدنظر قرار گرفته و از داده‌های پنلی نامتوازن برای سنجش روابط استفاده گردیده است.

#### ۵- مدل و متغیرهای پژوهش

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 :

$$Tax\ Avoidance_{it} = \beta_1 + \beta_2 Tax\ income_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 Tax\ Auditing_{it} + \beta_7 Growth_{it} + \varepsilon$$

مدل شماره دو :

$$Tax\ Avoidance_{it} = \beta_1 + \beta_2 CONS_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 Tax\ Auditing_{it} + \beta_7 Growth_{it} + \varepsilon$$

که در آن:

مالیاتی و محافظه‌کاری می‌باشد و سعی دارد شواهد تجربی در خصوص اینکه کدام یک از ابزارهای فوق بیشتر مورد توجه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران قرار می‌گیرد، ارائه دهد. سوال اصلی این پژوهش این است که شرکت‌های ایرانی سعی دارند از کدام استراتژی استفاده نمایند؟ آیا این شرکت‌ها انگیزه دارند که حسابداری محافظه‌کارانه‌ای در پیش گیرند و ضمن کاهش سود و دارایی‌ها؛ مالیات خود را به تعویق بیندازند یا اینکه ضمن افزایش سود و دارایی‌ها؛ مالیات خود را به تعویق کاهش مالیات از طریق اجتناب مالیاتی نمایند، یا اینکه هر دو سیاست را در پیش گیرند. بدیهی است که فشارهای گروه‌های دیگر و اشخاص ثالث و انگیزه‌های فردی و ملاحظات قراردادی نیز از جمله عوامل موثر بر انتخاب و تعیین استراتژی شرکت می‌باشند؛ لذا با عنایت به مبانی نظری مطروحه و تحقیقات تجربی و موارد فوق - الذکر، فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل تدوین می‌گردند.

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

**فرضیه دو:** بین محافظه‌کاری و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از نوع تحقیقات شبه تجربی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری می‌باشد و از حیث هدف، از نوع تحقیقات کاربردی می‌باشد. روش پژوهش حاضر از نوع استقرایی و پس رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته) و روش آماری آن همبستگی مقطعی می‌باشد. اطلاعات شرکت‌ها به صورت تلفیقی و بوسیله الگوی رگرسیون چندگانه مورد بررسی قرار گرفته است. اطلاعات مزبور از نرم‌افزار ره‌آوردنویس استخراج و با اطلاعات صورت‌های مالی تطبیق یافت و برای آماده‌سازی اطلاعات، از صفحه گسترده اکسل و جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات از نسخه ۶ نرم افزار EViews استفاده گردید.

جامعه آماری این تحقیق را کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۱ تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری در این پژوهش، روش حذفی با توجه به معیارهای از پیش تعیین

## متغیر وابسته:

$Tax Avoidance_{it}$ : بیانگر اجتناب مالیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد. برای محاسبه اجتناب مالیاتی از روش‌های متعددی که عموماً مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی می‌باشد استفاده می‌شود. نکته قابل توجه اینکه برای بررسی اجتناب مالیاتی می‌بایست با توجه به شرایط محیطی، از مدلی استفاده نمود که بتوان فعالیت‌های اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را بهتر اندازه‌گیری نمود. در این خصوص بدیهی است که می‌بایست همواره به قوانین و مقررات مالیاتی محیط مورد بررسی توجه لازم نمود. مدل مورد استفاده برای عملیاتی کردن اجتناب مالیاتی بصورت ذیل می‌باشد:

نرخ واقعی مالیات - نرخ قانونی مالیات = اجتناب مالیاتی

نرخ واقعی مالیات شرکت از تقسیم هزینه مالیات بر درآمد بر درآمد قبل از کسر مالیات بدست می‌آید. این نرخ نشان می‌دهد مالیات بر درآمد شرکت چند درصد درآمد قبل از کسر مالیات می‌باشد؛ با توجه به اینکه تمام درآمدهای شرکت ممکن است مشمول مالیات نباشند، در نتیجه این نرخ تحت تاثیر فعالیت‌های اجتناب مالیاتی شرکت قرار می‌گیرد. 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 می‌شود. بدین صورت که نرخ مالیاتی شرکت‌ها تا قبل از سال ۱۳۸۸ با نرخ ۲۲/۵ درصد (۱۰ درصد معافیت مالیاتی شرکت‌های بورسی؛ موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های 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 یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی شرکت‌ها 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 شرکت‌هایی که دارای زیان سنواتی مورد تائید می‌باشند، شرکت‌هایی مورد بررسی

قرار گرفتند که می‌توانستند مشمول مالیات قرار گیرند، ولی اجتناب مالیاتی نمودند. این طریق محاسبه اجتناب مالیاتی بر مبنای ویژگی خاص شرکت می‌باشد؛ به عبارتی با توجه به اینکه فعالیت‌های اجتناب مالیاتی ممکن است در شرکت‌های مختلف متفاوت باشد؛ این مدل سعی دارد اجتناب مالیاتی را با توجه به شرکت یا صنعت مربوطه اندازه‌گیری نماید. در نتیجه به نظر می‌رسد معیار مناسب و بهتری برای عملیاتی نمودن اجتناب مالیاتی در ایران باشد.

## متغیرهای مستقل:

$Tax Income_{it}$ : بیانگر متوسط مالیات ابرازی شرکت  $i$  در سه سال قبل و متغیر مستقل تحقیق در معادله ۱ می‌باشد که برای آزمون فرضیه اول مورد استفاده قرار می‌گیرد. مالیات ابرازی شرکت‌ها از صورت سود و زیان استخراج گردید و به منظور استاندارد سازی و قابلیت مقایسه، متغیر مربوطه بر دارایی‌های شرکت در پایان سال تقسیم گردیدند.

$CONS_{it}$ : میزان محافظه‌کاری شرکت  $i$  در سال  $t$  و متغیر مستقل تحقیق برای فرضیه دوم می‌باشد. جهت سنجش محافظه‌کاری از روش‌ها و مدل‌های متعددی می‌توان استفاده نمود. در خصوص انگیزه‌های مالیاتی محافظه‌کاری باید به توضیحات و تفاسیر و قوانین مالیاتی توجه نمود؛ چرا که قانون مالیاتی می‌بایست حسابداری محافظه کارانه را مجاز دانسته باشد، در غیر این صورت هزینه‌ها و آثار مربوطه را غیر قابل قبول تلقی می‌نماید و محافظه‌کاری بکار گرفته شده توسط شرکت‌ها تأثیری بر هزینه واقعی مالیات نخواهد داشت. با توجه به قانون مالیاتی ایران و اعمال یکسری محدودیت در خصوص هزینه‌های قابل قبول؛ از قبیل هزینه کاهش ارزش موجودی‌ها، دارائی‌های ثابت و سرمایه گذاری‌ها؛ هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول و غیره؛ یکسری محدودیت به شرکت‌ها تحمیل می‌گردد که اعمال محافظه‌کاری شرطی را با چالش مواجه می‌نمایند. بر این اساس شرکت‌هایی که برای مقاصد مالیاتی تمایل به بکارگیری حسابداری محافظه کارانه دارند؛ انگیزه دارند این کار را با *اقدام تعهدی غیرعملیاتی* انجام دهند. بر این

منه‌های جریان نقدی عملیاتی (CFO) محاسبه گردیده است.

OPACC<sub>it</sub>: ارقام تعهدی عملیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  است که بوسیله تغییرات حساب‌های دریافتی (AR)، موجودی مواد و کالا (I) و سایر دارایی‌های جاری (OCA) و تغییرات حساب‌های پرداختی (AP) و سایر بدهی‌های جاری (OCL) محاسبه می‌گردد.

ارقام تعهدی غیرعملیاتی شامل مقادیری است که از برآوردها و قضاوت‌های مدیریت تاثیر می‌پذیرند؛ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و زیان کاهش ارزش دارایی‌ها نمونه‌هایی از این موارد است. با این حال ممکن است تغییرات ارقام تعهدی غیرعملیاتی متأثر از رشد و تغییرات دارایی‌های شرکت باشد، به همین دلیل کل ارقام تعهدی بر جمع دارایی‌ها (TA) تقسیم می‌شود. گیولی و هاین (۲۰۰۰) استدلال کردند ارقام تعهدی غیرعملیاتی منفی-تر مبین حسابداری محافظه‌کارانه بیشتر است. به همین دلیل در این تحقیق معیار بالا در منفی یک ضرب می‌شود تا بتوان گفت هر چه نسبت فوق بزرگتر شود، محافظه-کاری نیز بیشتر خواهد بود و تفسیر نتایج حاصل از تحقیق قابل فهم‌تر باشد.

#### متغیرهای کنترلی:

$SIZE_{it}$ : بیانگر اندازه شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد. در خصوص مالیات و اندازه شرکت مطالعات مختلفی در اقصی نقاط جهان صورت پذیرفته. مبانی نظری این تحقیقات عموماً بر پایه دو فرضیه هزینه‌های سیاسی و قدرت سیاسی می‌باشند؛ که رابطه مالیات و اندازه شرکت از مجرای آن‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد. واتس و زیمرمن (۱۹۸۶) نشان دادند که شرکت‌های بزرگتر بیشتر تحت نظارت دولت قرار می‌گیرند و بیشتر در معرض مواجهه با هزینه‌های سیاسی می‌باشند؛ در نتیجه انتظار می‌رود این شرکت‌ها گرایش کمتری به اجتناب مالیاتی داشته باشند. در مقابل فرضیه قدرت سیاسی قرار دارد که توسط سالامون و سیگفريد (۱۹۷۷) توسعه یافت. طبق این فرضیه، شرکت‌های بزرگتر از قدرت سیاسی و اقتصادی ممتازی نسبت به شرکت‌های کوچکتر بهره می‌برند. این شرکت‌ها با استفاده از قدرت اقتصادی و

اساس و با توجه به قوانین و شرایط کشور ما؛ به نظر می‌رسد در این رابطه مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) مدل مناسب‌تری باشد. این مدل روی ارقام تعهدی غیرعملیاتی متمرکز می‌گردد. دلیل استفاده از ارقام تعهدی منفی به عنوان معیار اندازه‌گیری محافظه‌کاری این است که حسابداری محافظه‌کارانه از ارقام تعهدی به عنوان ابزار و مکانیسمی برای به تعویق انداختن سودهای غیر عملیاتی و تسریع در شناسایی زیان‌های غیر عملیاتی استفاده می‌نماید. این فرایند منجر به افزایش روزافزون ارقام تعهدی غیرعملیاتی شرکت‌ها می‌شود؛ به عبارتی ارقام تعهدی غیرعملیاتی شرکت‌ها بیشتر و بیشتر منفی می‌شود (گیولی و هاین، ۲۰۰۰). یکی از محاسن مدل فوق، سنجش محافظه‌کاری بر مبنای ویژگی خاص شرکت می‌باشد. به عبارتی با توجه به اینکه اعمال محافظه‌کاری در شرکت‌های مختلف ممکن است متفاوت باشد؛ این مدل سعی دارد محافظه‌کاری را با توجه به شرکت یا صنعت مربوطه اندازه‌گیری نماید. از دیگر مزایایی که می‌توان برای این مدل برشمرد این است که این مدل؛ برخلاف مدل‌هایی مانند باسو (۱۹۹۷) یا فلتهم و اولسون (۱۹۹۵)؛ مبتنی بر بازار و کارکرد آن نمی‌باشد. در نتیجه این مدل را می‌توان برای شرکت‌های خصوصی و شرکت‌هایی که قیمت بازار آن‌ها در دسترس نیست بکار برد (وانگ، ۲۰۰۹). به طور خلاصه میزان محافظه‌کاری در این پژوهش بدینصورت محاسبه گردیده:

$$CONS_{it} = (-1) \frac{NOACC_{it}}{TA_{it}}$$

$$NOACC_{it} = TACC_{it} - OPACC_{it}$$

$$TACC_{it} = (NI_{it} + DEP_{it}) - CFO_{it}$$

$$OPACC_{it} = \Delta(AR_{it} + I_{it} + OCA_{it}) - \Delta(AP_{it} + OCL_{it})$$

که در این رابطه:

NOACC<sub>it</sub>: ارقام تعهدی غیرعملیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد.

TA<sub>it</sub>: جمع کل دارایی‌های شرکت  $i$  در پایان سال  $t$  می‌باشد.

TACC<sub>it</sub>: کل ارقام تعهدی شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد که بوسیله سود خالص (NI) قبل از کسر استهلاک (DEP)

مالیاتی صادر نماید. یکی از استراتژی‌هایی قانونی که بر تصمیمات مالیاتی اثر می‌گذارد، استفاده از خدمات مالیاتی خارجی نظیر استفاده از حسابرسی مالیاتی و خدمات مشاوره‌ای می‌باشد. تحقیقات نشان می‌دهد که حق الزحمه‌های صرف شده برای خدمات مالیاتی منجر به کاهش نرخ موثر مالیاتی می‌شود. ارائه این خدمات توسط مؤسسات حسابرسی یکسری مزایا برای مودیان مالیاتی فراهم می‌آورد و نه تنها به استقلال حسابرسان خدشه‌ای وارد نمی‌آورد؛ بلکه منافع ارزنده‌ای برای شرکت‌ها و دولت و جامعه فراهم می‌آورد. در این خصوص مطالعات نشان می‌دهد در صورت ارائه این خدمات توسط حسابرسان، هزینه مالیات شرکت‌ها بطور صحیح‌تری آرایه می‌شود (حسینو و کلامم، ۲۰۱۲). در این پژوهش نیز حسابرسی مالیاتی به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد.

$Growth_{it}$ : بیانگر میزان رشد شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد. که بوسیله تفاوت میزان فروش نسبت به سال گذشته شرکت محاسبه گردیده است. برخی از پژوهشگران استدلال نمودند شرکت‌هایی که در دوران رشد به سر می‌برند؛ احتمالاً سرمایه‌گذاری‌های بیشتری انجام می‌دهد که این باعث افزایش هزینه‌ها و کاهش مالیات می‌شود. از این انتظار می‌رود رابطه منفی بین فرصت رشد و مالیات بر درآمد وجود دارد. همچنین برخی قوانین مالیاتی موجود در کشور نیز بیانگر آن است که شرکت‌های با فرصت‌های سرمایه‌گذاری و رشد بیشتر می‌توانند از معافیت مالیاتی بیشتری برخوردار شوند (سروستانی، ۱۳۹۱). به عنوان مثال طبق ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم، سود ابرازی شرکت که برای توسعه، بازسازی، نوسازی یا تکمیل واحد‌های صنعتی یا معدنی خود یا ایجاد واحد جدید در آن سال صرف می‌شود به شرط اخذ مجوز از وزارتخانه ذی‌ربط از ۵۰٪ مالیات ماده ۱۰۵ معاف می‌باشند. در نتیجه فرصت رشد می‌تواند بر اجتناب مالیاتی اثر بگذارد؛ و از این رو این متغیر به عنوان متغیر کنترلی در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفت.

لابی‌گری‌هایی که می‌نمایند درصدد اثرگذاری بر قوانین می‌باشند و سعی دارند در طرح‌ها و پروژه‌های مالیات‌کاه، سرمایه‌گذاری نمایند. 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 شرکت‌های بزرگ تعامل و همکاری بیشتری برقرار نماید که این امر می‌تواند در امتیازات مالیاتی متبلور شود (سروستانی، ۱۳۹۱). با این تفاسیر می‌توان انتظار داشت رابطه معناداری بین اندازه شرکت و اجتناب 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 دارایی‌ها استفاده گردید.

$LEV_{it}$ : بیانگر اهرم مالی شرکت  $i$  در سال  $t$  است که از تقسیم کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌ها بدست آمده است. مطالعات نشان می‌دهد ساختار مالکیت و اهرم مالی می‌تواند عاملی موثر بر اجتناب مالیاتی باشند (هانلون و هیتمن، ۲۰۱۰). در این تحقیق نیز اهرم مالی به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد.

$ROA_{it}$ : بیانگر بازده دارایی‌های شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد. با توجه به اینکه مالیات بر مبنای درآمد مشمول مالیات محاسبه می‌شود، در نتیجه سودآوری می‌تواند عاملی موثر بر انگیزه اجتناب مالیاتی شرکت‌ها باشد. بنابراین متغیر سودآوری که از تقسیم درآمد قبل از کسر مالیات بر کل دارایی‌ها بدست آمده، به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد.

$Tax\ Auditing_{it}$ : بیانگر حسابرسی مالیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد. برای این منظور یادداشت‌های پیوست صورت‌های 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 بهرمنند شوند. در ایران نیز به موجب ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، اداره امور مالیاتی موظف است گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص

## ۶- یافته‌های پژوهش

## آمار توصیفی

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

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

متوسط اجتناب مالیاتی شرکت‌ها بطور میانگین ۹ درصد می‌باشد؛ این مطلب نشان می‌دهد بطور متوسط نرخ واقعی مالیات شرکت‌ها ۱۳٫۲ درصد درآمد قبل از کسر مالیات می‌باشد. علاوه بر این برخی از شرکت‌ها توانستند اجتناب مالیاتی نمایند و علی‌رغم اینکه سودده می‌بودند و در شرایط عادی می‌بایست مالیات پرداخت می‌نمودند، کلاً مالیاتی پرداخت ننمودند و کلاً 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؛ که این مبین فرضیه هزینه سیاسی می‌باشد. متوسط مالیات ابرازی سه ساله شرکت‌ها نیز بطور میانگین ۳٫۵ درصد دارایی‌های شرکت‌های نمونه می‌باشد که از پراکندگی کمی نیز برخوردار می‌باشد.

حداقل مالیات ابرازی صفر و حداکثر معادل ۲۵ درصد دارایی می‌باشد. شاخص محافظه‌کاری نیز ۳٫۸ درصد می‌باشد؛ این مطلب بیانگر آن است که بطور متوسط ۳٫۸ درصد دارایی‌های شرکت‌ها را اقلام تعهدی غیرعملیاتی تشکیل می‌دهد میانگین دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی نیز ۶۴۵ میلیارد ریال می‌باشد. متوسط اهرم مالی شرکت‌های مورد بررسی ۰٫۶۳ می‌باشد که مبین ادعای سایر گروه‌های تامین کننده سرمایه به غیر از سهامداران نسبت به دارایی‌های شرکت می‌باشد. متوسط سودآوری شرکت‌ها که از تقسیم درآمد قبل از کسر مالیات بر کل دارایی‌ها محاسبه گردیده نیز ۱۶ درصد می‌باشد، به عبارتی شرکت‌های مورد بررسی بطور متوسط ۱۶ درصد دارایی‌های خود توانستند سود قبل از کسر مالیات کسب نمایند. از ۱۱۷۷ سال شرکت مورد بررسی نیز مالیات ۴۷۱ سال - شرکت توسط حسابرسان (طبق ماده ۲۷۲ ق.م.م) رسیدگی و تعیین گردیده است. بطور متوسط نیز شرکت‌ها ۲۰ درصد افزایش فروش داشتند و رشد داشته‌اند.

نگاره شماره (۱) : جامعه آماری به تفکیک صنعت

صنعت دارویی	۲۴ شرکت (۰٫۱۶٪)	لاستیک و پلاستیک	۹ شرکت (۰٫۰۶٪)	شیمیایی	۱۷ شرکت (۰٫۱۲٪)
فلزات اساسی	۱۶ شرکت (۰٫۱۱٪)	محصولات کانی و غیر فلزی	۸ شرکت (۰٫۰۶٪)	مواد غذایی	۵ شرکت (۰٫۰۳٪)
خودرو و ساخت قطعات	۲۷ شرکت (۰٫۱۸٪)	ماشین آلات و تجهیزات	۸ شرکت (۰٫۰۶٪)	سایر صنایع	۷ شرکت (۰٫۰۵٪)
کاشی و سرامیک	۱۰ شرکت (۰٫۰۷٪)	سیمان و گچ	۱۵ شرکت (۰٫۱۰٪)	جمع	۱۴۶ شرکت (۱٫۰۰٪)

نگاره شماره (۲) : آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
اجتناب مالیاتی	۱۱۷۷	۰٫۰۹۳	۰٫۰۷۸	۰٫۲۲۵	-۰٫۰۹۳	۰٫۰۷۹
مالیات ابرازی	۱۱۷۷	۰٫۰۲۳	۰٫۰۱۸	۰٫۲۵	۰	۰٫۰۲۱
محافظه‌کاری	۱۱۷۷	-۰٫۰۳۸	-۰٫۰۲۱	-۰٫۰۶۹	۰٫۰۶۸	۰٫۲۸
اندازه شرکت	۱۱۷۷	۵٫۸۱	۵٫۷۳	۸٫۰۶	۴٫۶۵	۰٫۵۷
اهرم مالی	۱۱۷۷	۰٫۶۳	۰٫۶۵	۰٫۹۷	۰٫۰۳	۰٫۱۶
سودآوری	۱۱۷۷	۰٫۱۶	۰٫۱۳	۰٫۶۵	۰	۰٫۱۲
حسابرسی مالیاتی	۱۱۷۷	۰٫۴	۰	۱	۰	۰٫۴۹
فرصت رشد	۱۱۷۷	۰٫۲	۰٫۱۸	۱٫۵۷	-۰٫۴۸	۰٫۲۷



### آمار استنباطی

می‌گیرد که برای تشخیص استفاده از اثرات ثابت یا اثرات تصادفی؛ از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. فرضیه صفر آزمون فوق مربوط به استفاده از اثرات تصادفی و فرضیه مقابل آن مبتنی بر استفاده از اثرات ثابت می‌باشد. 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 داده‌های تلفیقی با استفاده از مدل اثرات ثابت مقطعی صورت می‌پذیرد.

برای انتخاب مدل تحلیل داده و استفاده از داده‌های ترکیبی<sup>۱۴</sup> یا تلفیقی<sup>۱۵</sup> از آزمون چاو<sup>۱۶</sup> استفاده می‌شود. فرض صفر آزمون فوق مربوط به استفاده از روش ترکیبی و فرضیه مقابل آن مبنی بر استفاده از داده‌های تلفیقی می‌باشد. با توجه به آماره  $F$  و سطح معناداری حاصل از این آزمون‌ها؛ برای برازش مدل اول و دوم؛ از داده‌های تلفیقی (پنل) استفاده می‌گردد. استفاده از داده‌های تلفیقی به دو صورت اثرات ثابت و اثرات تصادفی صورت

نگاره شماره (۳) : نتایج حاصل از برازش مدل شماره یک (فرضیه اول)

$Tax Avoidance_{it} = \beta_1 + \beta_2 Tax\ income_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 Tax\ Auditing_{it} + \beta_7 Growth_{it} + \varepsilon$				
نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره $t$	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰,۱۰۸	۰,۰۹۴	۱,۱۵	۰,۲۵۱۱
مالیات ابرازی	-۲,۲۲	۰,۱۶۴	-۱۳,۴۸	۰,۰۰۰۰
اندازه شرکت	۰,۰۰۶	۰,۰۱۶	۰,۳۸	۰,۷۰۳۵
اهرم مالی	-۰,۰۲۵	۰,۰۱۹	-۱,۳۵	۰,۱۷۷۳
سودآوری	۰,۱۴۵	۰,۰۳۱	۴,۶۹	۰,۰۰۰۰
حسابرسی مالیاتی	۰,۰۰۱	۰,۰۰۶	۰,۱۶	۰,۸۷
فرصت رشد	-۰,۰۳۹	۰,۰۰۶۷	-۵,۸۵	۰,۰۰۰۰
ضریب تعیین	۰,۵۷	ضریب تعیین تعدیل شده		
آماره $F$	۸,۵۲	دوربین - واتسون		
احتمال $F$	(۰,۰۰۰)			
آزمون چاو	۲,۹۶	آزمون هاسمن		
سطح معناداری	(۰,۰۰۰)	سطح معناداری		

نگاره شماره (۴) : نتایج حاصل از برازش مدل شماره دو (فرضیه دوم)

$Tax Avoidance_{it} = \beta_1 + \beta_2 CONS_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 Tax\ Auditing_{it} + \beta_7 Growth_{it} + \varepsilon$				
نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره $t$	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰,۲۷۵	۰,۰۵۱	۵,۳۸۷	۰,۰۰۰۰
محافظه کاری	-۰,۰۱۱	۰,۰۰۶	-۱,۷۶۷	۰,۰۴۰۳
اندازه شرکت	-۰,۰۲۶	۰,۰۰۸	-۳,۱۷	۰,۰۰۱۶
اهرم مالی	-۰,۰۲۱	۰,۰۱۶	-۱,۳۱	۰,۱۵۸۹
سودآوری	-۰,۰۹۴	۰,۰۲۳	-۴,۰۷	۰,۰۰۰۰
حسابرسی مالیاتی	۰,۰۰۲	۰,۰۰۶	۰,۴۲	۰,۶۷۲۳
فرصت رشد	-۰,۰۲۱	۰,۰۰۷	-۳,۱۴	۰,۰۰۱۷
ضریب تعیین	۰,۴۸	ضریب تعیین تعدیل شده		
آماره $F$	۷,۵۷	دوربین - واتسون		
احتمال $F$	(۰,۰۰۰)			
آزمون چاو	۵,۰۴	آزمون هاسمن		
سطح معناداری	(۰,۰۰۰)	سطح معناداری		

طبق فرضیه پژوهش انتظار می‌رفت رابطه معناداری بین مالیات ابرازی و محافظه‌کاری و اجتناب مالیاتی وجود داشته باشد. آماره  $t$  و سطح معناداری متغیر مالیات ابرازی به ترتیب معادل (۱۳,۴۸-) و (۰,۰۰۰) و متغیر محافظه‌کاری معادل (۱,۷۷-) و (۰,۰۴) می‌باشند؛ از این رو فرضیه اول و دوم پژوهش را نمی‌توان رد نمود. به عبارتی بین متوسط مالیات ابرازی و اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری و اجتناب مالیاتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این مطلب مبین آن است که با افزایش مالیات بر درآمد شرکت‌ها؛ انگیزه اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد. از سوی دیگر با افزایش محافظه‌کاری نیز فعالیت‌های اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد. آماره دوربین- واتسون برای مدل اول و دوم نیز نشان می‌دهد خود همبستگی شدید مرتبه اول بین اجزای باقیمانده مدل وجود ندارد. آماره و سطح معناداری  $F$  فیشر نیز نشان می‌دهد کل مدل اول و دوم از لحاظ آماری معنادار می‌باشند. ضریب تعیین بیانگر قدرت توضیح دهنده‌گی متغیرهای مستقل می‌باشد، که در این تحقیق (۰,۵۲) و (۰,۴۲) می‌باشد. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و سودآوری و فرصت رشد نیز با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری دارند؛ در خصوص سایر متغیرهای کنترلی نیز رابطه معناداری با تفاوت مالیاتی مشاهده نگردید.

## ۷- نتیجه گیری و بحث

مبانی نظری و شواهد تجربی نشان می‌دهند شرکت‌ها عموماً تمایل دارند که سیاست‌های کاهش مالیاتی بکار گیرند. محافظه‌کاری و اجتناب مالیاتی از جمله سیاست‌هایی می‌باشد که می‌توانند برای این منظور مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرند و با به تعویق انداختن زمان شناسایی و پرداخت مالیات، ارزش فعلی مالیات‌های خود را کاهش دهند. پیش‌تر رابطه بین محافظه‌کاری و مالیات بر عملکرد مورد بررسی قرار گرفت و مشاهده شد رابطه مثبت و معناداری بین مالیات ابرازی و محافظه‌کاری وجود دارد؛ همچنین رابطه بین محافظه‌کاری و تفاوت مالیات تشخیصی و قطعی با مالیات ابرازی نیز در همان شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفت و مشاهده شد رابطه

معناداری بین سطح محافظه‌کاری شرکت‌ها و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی وجود ندارد. این تحقیقات نشان می‌دهند مالیات، انگیزه محافظه‌کاری را در شرکت‌ها افزایش می‌دهد و از سوی دیگر دولت نیز محافظه‌کاری شرکت‌ها را رویه‌ای مجاز تلقی می‌نماید و با وضع مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی، شرکت‌های محافظه‌کار را جریمه نمی‌نمایند؛ در نتیجه شرکت‌ها انگیزه دارند تا با اعمال حسابداری محافظه‌کارانه مالیات خود را به تعویق بیندازند. با این حال شرکت‌ها می‌توانند استراتژی دیگری نیز اتخاذ نمایند و مالیات خود را منتفی نمایند. اجتناب مالیاتی ابرازی است که شرکت‌ها می‌توانند بوسیله آن با استفاده از خلأهای قانونی و قوانین و مقررات و یا تغییر در نوع فعالیت خود، از شناسایی و پرداخت مالیات اجتناب نمایند. با روشن شدن این مطالب این سوال مطرح گردید که در شرایطی که شرکت‌ها می‌توانند با اعمال حسابداری محافظه‌کارانه مالیات خود را کاهش و به تعویق اندازند؛ آیا انگیزه دارند تا رویکرد دیگری مبنی بر اجتناب مالیاتی در پیش گیرند و از شناسایی و پرداخت مالیات امتناع نمایند؟ درواقع محافظه‌کاری و اجتناب مالیاتی هر کدام پیامدهای متفاوتی دارند که می‌تواند بر استراتژی شرکت اثر بگذارد. این تحقیق درصدد بررسی این موضوع است که کدام استراتژی بیشتر مورد توجه شرکت‌های ایرانی قرار می‌گیرد. از این رو با بررسی همان نمونه‌هایی که در تحقیقات قبلی مورد استفاده قرار گرفته بود؛ سعی در بررسی جنبه دیگری از موضوع مالیات بر درآمد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد تا به سوالات مطرح شده پاسخ دهد. در این خصوص برای عملیاتی نمودن اجتناب مالیاتی از مدلی تدوین شده و برای محافظه‌کاری، از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) و برای مالیات ابرازی از اطلاعات یادداشت‌های صورت‌های مالی استفاده گردید. نتیجه بررسی ۱۴۶ شرکت (۱۱۷۷ سال- شرکت) طی بازه زمانی ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۱ نشان می‌دهد رابطه منفی و معناداری بین مالیات ابرازی، محافظه‌کاری و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها وجود دارد. این مطلب مبین آن است که با افزایش محافظه‌کاری اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد؛ به بیان دیگر اجتناب مالیاتی و

اطلاعات مورد نیاز، امکان استفاده از برخی مدل‌های دیگر محافظه‌کاری نظیر پنمن و ژانگ (۲۰۰۲)، بیور و رایان (۲۰۰۰) میسر نبوده است. با توجه به نتیجه حاصل از این پژوهش می‌توان برای تحقیقات آتی، پیشنهادهاتی به شرح ذیل ارائه نمود:

- ۱) بررسی تاثیر اجتناب مالیاتی بر مالیات تعیین شده توسط دولت.
- ۲) بررسی تاثیر مالیات تشخیصی و قطعی بر اجتناب مالیاتی سنوات آتی شرکت.
- ۳) بررسی رابطه فوق در صنایع مختلف و با مدل‌های مختلف.
- ۴) بررسی موضوع کاهش مالیات و اجتناب مالیاتی از منظر تئوری‌های اخلاق.
- ۵) بررسی نگرش گروه‌های مختلف تصمیم‌گیرندگان بر موضوع اجتناب مالیاتی.

#### فهرست منابع

- \* ابراهیمی کردلر، علی و علیرضا شهریارى (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین هزینه‌های سیاسی و محافظه‌کاری (فرضیه‌ی سیاسی) در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷، صص ۱۶-۳
- \* بنی مهدی، بهمن و تهمینه باغبانی (۱۳۸۸)، اثر محافظه‌کاری حسابداری، مالکیت دولتی، اندازه شرکت و نسبت اهرمی بر زیان‌دهی شرکت‌ها، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸، صص ۷۰-۵۳
- \* 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، ص: ۲۶-۹.
- \* جهرومی، مهتاب، (۱۳۹۱)؛ شفافیت شرکت‌ها و اجتناب از مالیات، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد حسابداری از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- \* حیدرپور، فرزانه؛ خداویسی، جلیل و رضا داغانی (۱۳۸۹)، بررسی میزان کارایی اجرایی حسابرسی

محافظه‌کاری ابزارهایی جایگزین برای کاهش مالیات می‌باشند، بطوریکه با افزایش اجتناب مالیاتی انگیزه محافظه‌کاری کاهش می‌یابد؛ و بالعکس. این مطلب موید آن است که شرکت‌های ایرانی انگیزه به‌کارگیری یکی از این دو را دارند. از سوی دیگر یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد با افزایش مالیات بر درآمد، انگیزه اجتناب مالیاتی شرکت‌ها افزایش نمی‌یابد. می‌توان چنین استدلال کرد که با افزایش مالیات؛ شرکت‌ها انگیزه دارند که به جای اجتناب مالیاتی، از حسابداری محافظه‌کارانه استفاده نمایند و بدین وسیله مالیات خود را کاهش دهند. به بیان دیگر شواهد نشان می‌دهد شرکت‌های ایرانی بیشتر تمایل دارند محافظه‌کاری نمایند و ضمن کاهش سود، در هزینه مالیات صرفه جویی نمایند. این خود سوالات متعددی را مطرح می‌نماید که چرا شرکت‌ها محافظه‌کاری را بر اجتناب مالیاتی ترجیح می‌دهند؟ این ممکن است به خاطر واکنش دولت به اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و تعیین مالیات بیشتر و وضع قوانینی علیه منافع این شرکت‌ها، هزینه‌ها و تبعات اجتناب مالیاتی، تفکر مدیران نسبت به اجتناب مالیاتی و اخلاقی یا غیراخلاقی بودن این اقدامات، ساختار شرکت و هزاران عامل دیگری باشد که بر تصمیمات شرکت‌ها موثر باشد، که مستلزم بررسی‌های بیشتر می‌باشد. مطابق با مبانی نظری و شواهد تجربی این تحقیق و تحقیقات مرتبط دیگر، می‌توان اظهار کرد که اجتناب مالیاتی و حسابداری محافظه‌کارانه از جمله ابزارهای قانونی کاهش مالیات می‌باشند که می‌توانند بسته به شرایط مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرند. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد این ابزارها در ایران بیشتر بصورت جایگزین مورد استفاده قرار می‌گیرند. با این تفاسیر به تصمیم‌گیرندگان و استفاده‌کنندگان توصیه می‌شود در تصمیمات خود راجع به کاهش مالیات، جنبه‌های اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری را مدنظر قرار داده و سایر پیامدهای برخواسته از هر یک از این استراتژی‌ها را مدنظر قرار دهند.

انجام این پژوهش نیز مانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی مواجه بوده که در تعمیم نتیجه باید مورد توجه قرار گیرد. در این پژوهش از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) استفاده گردید. با توجه به عدم وجود برخی از

- and Modeling” Review of Accounting Studies 10: 311-321.
- \* Beaver, W. and S. Ryan. (2005). “Conditional and Unconditional Conservatism: Concepts and Modeling”. Review of Accounting Studies 10: 269-309.
- \* Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., Shevlin, T., (2010). “Are family firms more tax aggressive than non-family firms?” Journal of Financial Economics 95, 41-61.
- \* Feltham, G.A., and J.A. Ohlson. (1995) , “Valuation and clean surplus accounting for operating and financial activities”. Contemporary Accounting Research 11(2) : 689-731.
- \* Givoly, D., and C. Hayn. (2000). “The Changing Time-series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: Has Financial Reporting Become More Conservative?” .Journal of Accounting and Economics 29: 287 - 320.
- \* Hanlon, M, Heitzman , Sh, (2010) , “ A review of tax research”. Journal of Accounting and Economics 50, 127-178.
- \* Hoopes ,Jeffrey L., Mescall ,Devan., Pittman ,Jeffrey A., (2012), “Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance”, accounting review, Vol. 87, No. 5.
- \* Huseynov, F, Klamm, B, (2012).“Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility”, Journal of Corporate Finance 18. 804-827.
- \* Kelley, S. (2005). “ Taxes, Conservatism in Financial Reporting, and the Value Relevance of Accounting Data” . Working paper, University of Washington.
- \* Kim , B. and K. Jung. (2007). “The Influence of Tax Costs on Accounting Conservatism”. Working Paper Working Paper. Korea Advanced Institute of Science and Technology. Available at:www.ssrn.com.
- \* Kim, J. O. and G. S. Bae. (2006).” Conservatism and Corporate Income Taxes“. Korean Journal of Taxation Research 23: 79-103.
- \* OECD (2009) , “Taxation, State Building and Aid”, Available at” www.oecd.org/dac/governance.
- \* Phillips, J., (2003). “Corporate tax-planning effectiveness: the role of compensation-based incentives ”. The Accounting Review 78, 847-874.
- \* Rego, S. (2003). “Tax avoidance activities of U.S. multinational corporations”. Contemporary Accounting Research 20, 805-833.
- مالیاتی در کاهش فاصله حسابرسی، پژوهشنامه مالیات، شماره ۸، صص ۲۱۱-۲۲۹.
- \* زهی، نقی و شهرزاد محمد خانی، (۱۳۸۹)، بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)، پژوهش نامه مالیات، شماره ۹، صص ۲۵-۶۰.
- \* 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.
- \* سعیدی، پرویز و عبدالحکیم کلامی (۱۳۸۸)، تاثیر تغییر قانون مالیات بر درآمد شرکت‌ها بر سرمایه‌گذاری شرکت‌های تولیدی، مجله مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنندج، شماره ۷، صص ۹۳-۱۱۲
- \* شورورزی، محمد رضا و احمدرضا رحمانی، (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.
- \* مهرانی، ساسان و سیدجلال سیدی، (۱۳۹۲)، بررسی رابطه مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه، پذیرش شده در مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی.
- \* مهرانی، ساسان و سیدجلال سیدی، (۱۳۹۲)، بررسی رابطه حسابداری محافظه کارانه و اختلاف بین مالیات تشخیصی و قطعی با مالیات ابرازی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران؛ مقاله در دست چاپ.
- \* Ball R, Kothari S.P, and Robin A.(2000) “The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings”. Journal of Accounting & Economics. 29: 1-52.
- \* Basu, S. (1997). “The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings”. Journal of Accounting and Economics 24 (1) : 3 - 37.
- \* Basu, S. (2005). Discussion of “Conditional and Unconditional Conservatism: Concepts

- \* Scott, W, R .(2012). “Financial Accounting Theory”, Sixth Edition, Person Canada.
- \* Shackelford, D., Shevlin, T. (2001). “Empirical tax research in accounting”, Journal of Accounting and Economics 31. 321–387.
- \* Wang, R, Z. (2009) . “measures of accounting conservatism: a construct validity perspective” . Journal of Accounting Literature. Vol. 28, p165-203.
- \* Watts, R. (2003a). “Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications” .Accounting Horizons 17 (3) : 207-222.
- \* Wolk, H,I, Dodd J, Rozycki, J (2013) . “Theory Accounting, Conceptual Issues in a Political and Economic Environment”, Edition 8 United Stated of America .Sega publications.

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Tax noncompliance
- <sup>2</sup> Tax aggressiveness
- <sup>3</sup> Abusive sheltering
- <sup>4</sup> Tax Loopholes
- <sup>5</sup> Conditional and Unconditional Conservatism
- <sup>6</sup> Ex Post Conservatism
- <sup>7</sup> News Dependent Conservatism
- <sup>8</sup> Prospect Theory
- <sup>9</sup> Ex Ante Conservatism
- <sup>10</sup> News Independent Conservatism
- <sup>11</sup> Relevant Circumstances
- <sup>12</sup> Rigid Uniformity
- <sup>13</sup> Tax Planning Strategy
- <sup>14</sup> Pool
- <sup>15</sup> Panel
- <sup>16</sup> F Limer