

بررسی رابطه تفاوت مالیات تشخیصی و مالیات ابرازی با اجتناب از پرداخت مالیات

علی رحمانی^۱

مهناز ملانظری^۲

زهرا اربابی بهار^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۸/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۲/۲۰

چکیده

این پژوهش به بررسی رابطه بین تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با اجتناب از مالیات، در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱ می‌پردازد. در این تحقیق برای اندازه‌گیری اجتناب از مالیات، از روش نرخ مؤثر مالیاتی استفاده شده است. همچنین برای بررسی‌های بیشتر، علاوه بر روش نرخ مؤثر، از روش دسای و دارماپالا (۲۰۰۶) و روش نرخ مؤثر با لحاظ معافیت‌ها استفاده شده است. این پژوهش، از نوع مطالعه همبستگی مبتنی بر داده‌های ترکیبی است که ۳۶۰ سال-شرکت به عنوان نمونه انتخاب شده است. نتایج بدست آمده حاکی از آن است که تفاوت مالیاتی-حسابداری با اجتناب از مالیات رابطه معناداری دارد. لذا افزایش اجتناب از مالیات، تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی را افزایش می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: تفاوت مالیاتی-حسابداری، اجتناب از مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی، مالیات تشخیصی،

مالیات ابرازی

۱- عضو هیأت علمی دانشگاه الزهراء(س) (نویسنده مسئول) rahmani@alzahra.ac.ir

۲- عضو هیأت علمی دانشگاه الزهراء(س) mahnaznazari43@gmail.com

۳- کارشناس ارشد دانشگاه الزهراء(س) z.arbabi67@yahoo.com

۱- مقدمه

مالیات تعاریف مختلفی دارد، از جمله در تعریف صندوق بین‌المللی پول آمده است که: «مالیات عبارت است از وجوه اجباری، غیرجبرانی و غیرقابل برگشتی که دولت برای مقاصد عمومی مطالبه می‌کند».

با تأملی در سیر تاریخ مشخص می‌گردد که وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی سبب شده تا نقش مالیات در بین درآمدهای دولت کم‌رنگ شده و مکانیزم کارآمدی برای جذب آن مد نظر قرار نگیرد و از طرفی به واسطه پایین بودن فرهنگ مالیاتی، فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات به پدیده‌های موروثی تبدیل شده و اشکال پیشرفته‌تری به خود گیرد. در واقع، اجتناب از مالیات، استفاده از راهکارهای قانونی جهت کاهش و یا عدم انجام تعهدات مالیاتی است (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸).

یکی از مسایل مهم در مبحث مالیات و گزارشگری مالی این است که اصولاً سود حسابداری گزارش شده در صورت سود (زیان) شرکت‌ها با سود مشمول مالیات مطابق با قوانین مالیاتی متفاوت است. آنچه باعث این اختلاف می‌شود تفاوت بین حسابداری مالی و مالیاتی است.

هدف اولیه گزارشگری مالی، فراهم آوردن اطلاعات اقتصادی مفید برای استفاده‌کنندگان بیرونی است، در حالی که هدف اولیه ارائه اطلاعات حسابداری مالیاتی فراهم آوردن اطلاعات مفید برای مقامات مالیاتی است. این تفاوت در اهداف و همچنین تفاوت در استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری مالی و مالیاتی باعث ایجاد اختلاف بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی می‌شود. به دلیل وجود اختلاف بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، مبلغ سود قبل از مالیات (سود حسابداری) از مبلغ درآمد مشمول مالیات (سود مالیاتی) متفاوت می‌باشد.

تفاوت در قواعد مربوط به محاسبه سود مشمول مالیات و سود حسابداری، منجر به ایجاد تفاوت بین این دو مبلغ می‌شود و به همین دلیل سود حسابداری با تعدیلاتی قابل تبدیل به سود مشمول مالیات است. این تفاوت‌ها عمدتاً "تحت دو عنوان اصلی از منظر تئوری‌های حسابداری طبقه بندی می‌گردد (شباهنگ، ۱۳۸۲):

۱. اختلافات دائمی

این اختلافات ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت‌هایی است که به دلایل اقتصادی یا سیاسی یا اداری مورد توجه قرار گرفته، و ربطی به محاسبه سود خالص حسابداری

ندارد و انعکاسی از محاسبه مجموع مالیاتی است که واحد انتفاعی طی عمر خود پرداخت می‌کند. برای مثال مواردی که در حسابداری در محاسبه سود حسابداری منظور اما به علت معافیت قانونی مبتنی بر قانون مالیات‌های مستقیم مشمول پرداخت مالیات نمی‌شوند. برخی از این موارد در قانون مالیات‌های مستقیم ایران شامل مواد ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴ می‌شود.

۲. اختلافات موقت

شامل دو گروه تفاوت‌های ناشی از زمان بندی و تفاوت‌های ناشی از مبانی ارزشیابی می‌باشد. اگرچه به دلیل تفاوت در اصول حسابداری و قوانین مالیاتی انتظار می‌رود بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری تفاوت و واگرایی وجود داشته باشد، اما این ابهام ایجاد می‌شود که ممکن است بخشی از این تفاوت ناشی از عوامل دیگری مانند اجتناب از مالیات باشد.

از این رو، این پژوهش رابطه تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با اجتناب از مالیات را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی می‌کند. در حقیقت، در این پژوهش سعی شده تا به این سوال پاسخ داده شود که آیا بین تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با اجتناب از مالیات رابطه معناداری وجود دارد؟

نتایج این پژوهش می‌تواند به حساب‌برسان و مقامات مالیاتی در زمینه بهبود رسیدگی‌هایشان کمک نماید. در ادامه، پژوهش‌هایی بیان می‌شود که به بررسی رابطه تفاوت‌های سود حسابداری و سود مشمول مالیات با اجتناب از مالیات پرداخته است، و سپس روش تحقیق و نتایج ذکر می‌شود.

۲- پیشینه پژوهش

در ابتدا از پژوهش‌های مهم تجربی صرفاً به آن گروه بسنده می‌شود که تفاوت مالیاتی-حسابداری را بررسی کرده‌اند. اما با توجه به نبود پژوهش‌های تجربی داخلی در این زمینه، آن دسته از پژوهش‌هایی ذکر می‌شود که تا اندازه‌ای ارتباط موضوعی یا محتوایی با موضوع این پژوهش دارند.

دسائی و دارماپالا (۲۰۰۹) شواهد اخیری که رابطه بین مدیریت سود و اجتناب از مالیات شرکت‌ها را تحلیل می‌کند، را مرور کردند. این تحقیق به دیدگاهی اشاره دارد که تاکید می‌کند؛ اجتناب از مالیات وابسته به اقداماتی است که می‌تواند با فعالیت‌های انحرافی از جمله دستکاری سود و اجتناب از مالیات برای بهبود منفعت مدیران و نه سهامداران همراه باشد.

یون سانگ کو و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی اثر شرکت‌های فامیلی بر روی تفاوت‌های مالیاتی (BTD) پرداختند. در این مطالعه، تفاوت قوانین، اجتناب از مالیات و مدیریت سود به عنوان سه دلیل اصلی ایجاد تفاوت‌های مالیاتی عنوان شده است. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که شرکت‌های فامیلی نسبت به شرکت‌های غیرفامیلی تفاوت‌های مالیاتی کمتر و تطابق بیشتری دارند. همچنین اگرچه تفاوت‌های مالیاتی شرکت‌های فامیلی در مقایسه با شرکت‌های غیر فامیلی رابطه کمتری با مدیریت سود و اجتناب از مالیات دارد، اما در هر دو نمونه، این تفاوت با مدیریت سود و اجتناب از مالیات رابطه معناداری دارد.

بیک، چوی، جونگ و مرتن (۲۰۱۳) در پژوهشی رابطه پیش‌بینی درآمد قبل از مالیات و اجتناب از مالیات را بررسی می‌کنند. آن‌ها برای اندازه‌گیری اجتناب از مالیات از روش دسای و دارماپا (۲۰۰۶) استفاده کرده‌اند و بیان می‌کنند زمانی که تحلیلگران پیش‌بینی‌هایشان از سود و سود قبل از مالیات را منتشر می‌کنند، به طور ضمنی هزینه مالیات را نیز پیش‌بینی می‌کنند. این محققان دریافتند زمانی که تحلیلگران پیش‌بینی افزایش سود و درآمد قبل از مالیات را منتشر می‌کنند اجتناب از مالیات کاهش می‌یابد.

زهی و خانلی (۱۳۸۹) عوامل موثر بر اجتناب از مالیات را به طور موردی در آذربایجان شرقی بررسی کردند. آن‌ها با استفاده از روش بررسی میدانی از دو طیف جامعه مؤدیان و کادر تشخیص اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی نظرسنجی به عمل آوردند. با ارزیابی ۱۵ مؤلفه تاثیرگذار در فرار مالیاتی، دیدگاه‌های این دو طیف را بررسی کردند. نتایج حاکی از این بود که عوامل موثر در اجتناب از مالیات که مؤدیان و کادر مالیاتی بر آن اتفاق نظر دارند، شامل عدم ترویج کارآمد فرهنگ مالیاتی در جامعه، ضعف، تعدد و پیچیدگی قوانین و مقررات موضوعه در ارتباط با مالیات، بوروکراسی اداری و ساختار ناکارآمد مالیاتی، ناکارآمد بودن نظام و مکانیزم تشویق و تنبیه مالیاتی، عدم موفقیت در شناسایی کامل مؤدیان مالیاتی، پایه‌های مختلف مالیاتی، عدم وجود و یا ضعف نظارت و پیگیری اثربخش در پروسه تشخیص و اخذ مالیات، عدم توانایی عملی و مهارتی برخی ماموران مالیاتی در ممیزی و حسابرسی، حساب‌سازی و کتمان درآمدی برخی مؤدیان مالیاتی است.

شاکری و میر حسین موسوی (۱۳۸۲) به بررسی کارایی سیستم مالیاتی در اقتصاد ایران با توجه به کشش قیمتی و وقفه مالیاتی پرداختند. با توجه به این که کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی متاثر از

دو عامل وجود وقفه‌های طولانی و سیستم مالیاتی انعطاف ناپذیر است، در این راستا آن‌ها با در نظر گرفتن دو عامل فوق به بررسی کارایی سیستم مالیاتی طی دوره ۱۳۶۰-۱۳۸۰ در اقتصاد ایران پرداختند. روشی که برای رسیدن به این هدف در نظر گرفته شده آزمون هم انباشتگی انگل-گرنجر است.

۳- روش شناسی تحقیق

۳-۱- فرضیه پژوهش

در این پژوهش رابطه بین تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با اجتناب از مالیات بررسی می‌شود. در شرکت‌ها مسائل زیادی به دلیل جدایی مالکیت و کنترل ایجاد می‌شود. سهامداران خنثی در ریسک^۱ انتظار دارند که مدیران از طرف آن‌ها فعالیت‌هایی را برای حداکثر کردن سود انجام دهند، که شامل پیگیری فرصت‌هایی برای کاهش بدهی مالیاتی می‌شود. اگرچه اجتناب از مالیات به خودی خود بازتابی از مشکلات نمایندگی نیست، اما جدایی مالکیت و کنترل منجر به تصمیم‌گیری‌های مالیاتی می‌شود. در نتیجه، این چالش برای سهامداران و هیئت مدیره وجود دارد که ترکیبی از مکانیزم‌های کنترلی و مشوق را پیدا کند که هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد. اسلمرد، چن و کراکر (۲۰۰۵) با بهره‌گیری از نظریه نمایندگی^۲ پایه تئوری را برای درک اجتناب از مالیات مطرح می‌کنند (اسلمرد، ۲۰۰۴).

آن‌ها بیان می‌کنند که جدایی بین مالکیت و کنترل بر این موضوع دلالت دارد که اگر اجتناب از مالیات یک فعالیت با ارزش است، پس مالکان باید انگیزه‌های مناسبی را ایجاد کنند تا مطمئن شوند که مدیران تصمیم مالیاتی کارآمدی می‌گیرند. منظور از تصمیم مالیاتی کارآمد آن دسته از تصمیمات مالیاتی است که پس از کسر مالیات ثروت مالکان را افزایش دهد. این امر صراحتاً می‌تواند بر اساس نتایج مالیاتی انجام شده باشد.

با توجه به آنچه بیان شد فرضیه پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شود.

بین تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با اجتناب از مالیات رابطه معناداری وجود دارد.

1. Risk-neutral

2. Agency

۳-۲- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به جز شرکت‌های سرمایه گذاری، لیزینگ، هلدینگ و بانک‌ها می‌باشند که تا سال ۱۳۷۹ به عضویت بورس درآمده و تا تیر ۱۳۹۲ از عضویت بورس خارج نشده باشند. روش نمونه‌گیری در این تحقیق بدین گونه است که تمام جامعه آماری مورد بررسی قرار گرفته است و مشاهداتی که فاقد ویژگی‌های زیر باشد، حذف گردیده‌اند:

۱. پایان سال مالی شرکت، پایان اسفند ماه باشد.
۲. طی دوره بررسی (۱۳۸۵-۱۳۹۱) شرکت تغییر سال مالی نداشته باشد.
۳. داده‌های شرکت مورد نظر تحقیق در دسترس باشد.

۳-۳- روش پژوهش

تحقیق حاضر از نوع همبستگی بوده و برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز از سایت سازمان بورس و اوراق بهادار، صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس استخراج شده است. برای آزمون فرضیه از مدل‌های رگرسیون خطی زیر استفاده شده است.

$$(1) \text{BTD} = C_1 + C_2 \text{ETR} + C_3 \text{SIZE} + C_4 \text{LEV} + C_5 \text{ROE} + U_i$$

$$(2) \text{BTD} = C_1 + C_2 \text{ETR}_C + C_3 \text{SIZE} + C_4 \text{LEV} + C_5 \text{ROE} + U_i$$

$$(3) \text{BTD} = C_1 + C_2 \text{DD} + C_3 \text{SIZE} + C_4 \text{LEV} + C_5 \text{ROE} + U_i$$

در مدل‌های (۱)، (۲) و (۳) رگرسیون تفاوت مالیاتی بر روی اجتناب از مالیات برآزش شده است. BTD : تفاوت درآمد مشمول مالیات تشخیصی سازمان مالیاتی و درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط شرکت، در این پژوهش به عنوان تفاوت مالیاتی-حسابداری در نظر گرفته شده است. متغیر وابسته این پژوهش تفاوت مالیاتی-حسابداری است.

ETR : معیار اجتناب از مالیات در این پژوهش نرخ مؤثر مالیاتی است. هانلن و هیتزمن (۲۰۱۰) کاهش در مالیات‌های صریح^۱ را اجتناب از مالیات تعریف می‌کنند. یک معیار برای اندازه‌گیری بار مالیاتی شرکت، نرخ مؤثر مالیاتی^۲ است. تفاوت‌های دائمی ایجاد شده بوسیله اجتناب از مالیات باعث

1. Explicit Taxes
2. Effective Tax Rate

کاهش نرخ موثر مالیات می‌شود؛ بنابراین نرخ موثر مالیات می‌تواند نماینده اجتناب از مالیات باشد. نرخ مؤثر به روش زیر محاسبه می‌شود.

سود قبل از مالیات / هزینه مالیات جاری = (ETR) نرخ موثر مالیات

ETR_C : هر یک از روش‌های موجود جهت بررسی اجتناب از مالیات یا فرار مالیاتی دارای نقاط قوت و ضعف می‌باشد و هیچ یک بطور کامل و دقیق نماینده اجتناب از مالیات نیست و در برخی پژوهش‌های خارجی (یون سانگ کو، ۲۰۱۱) این امر به عنوان محدودیت ذکر شده است. در نسبت فوق نیز، با توجه به صورت‌های مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، معافیت‌های مالیاتی در هزینه مالیات جاری لحاظ شده اما در سود قبل مالیات لحاظ نشده است و این امر را می‌توان نقطه ضعف این نسبت دانست. لحاظ کردن معافیت در نسبت فوق در مورد شرکت‌های بورس تهران با دشواری‌هایی همراه بود، از جمله فقدان ذکر معافیت شرکت و اطلاعات مالیاتی کامل در متن صورت‌ها و یادداشت‌های همراه. در نهایت برای بررسی‌های بیشتر در این زمینه این نسبت با استفاده از درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط شرکت‌ها نیز بررسی شد. بدین صورت که در نسبت فوق به جای سود قبل از مالیات در مخرج از درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت استفاده شد.

درآمد مشمول مالیات ابرازی / هزینه مالیات جاری = (ETR_C) نرخ موثر مالیات

DD: روش دسای- دارماپالا (۲۰۰۶):

در این روش تفاوت مالیاتی-حسابداری بر روی کل اقلام تعهدی رگرسیون می‌شود و جملات پسماند رگرسیون به عنوان اجتناب از مالیات مطرح می‌شود.

رگرسیون DD (Desai-Dharmapala) به صورت زیر است:

$$BTD_{it} = \beta_1 TA_{it} + \varepsilon_{it}$$

BTD (تفاوت مالیاتی-حسابداری) و TA (کل اقلام تعهدی) است که بوسیله میانگین کل

دارایی هم‌مقیاس شده است.

پس از برآورد رگرسیون فوق و استخراج جملات پسماند به عنوان معیار اجتناب از مالیات، این

متغیر مجدداً در رگرسیون مدل (۳) به عنوان نماینده اجتناب از مالیات قرار داده می‌شود.

متغیرهای کنترلی که بیش‌تر به عنوان متغیرهای تاثیرگذار بر عملکرد شرکت استفاده می‌شوند،

عبارتنداز: (۱) ساختار بدهی (LEV)، که با نسبت بدهی بلندمدت به میانگین کل دارایی‌ها

اندازه‌گیری می‌شود. هدف از این کار کنترل تاثیر پوشش بدهی بر سود و در نتیجه مالیات شرکت

است. ۲) اندازه شرکت (SIZE)، که به وسیله لگاریتم طبیعی میانگین کل دارایی‌های شرکت اندازه‌گیری می‌شود. اندازه شرکت تعیین کننده حجم و گستردگی فعالیت شرکت است. با توجه به اینکه اندازه شرکت می‌تواند بر اجتناب از مالیات تاثیرگذار باشد، برای کنترل اثر اندازه شرکت بر روی اجتناب از مالیات، از این متغیر استفاده شده است. ۳) بازده حقوق صاحبان سهام (ROE)، که از طریق تقسیم سود قبل از اقلام غیرعادی بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام محاسبه می‌شود. بازده حقوق صاحبان سهام بیانگر میزان سودآوری شرکت است و می‌تواند بر میزان درآمد مشمول مالیات شرکت اثرگذار باشد.

۳-۴- یافته‌های پژوهش

برای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق از نرم افزارهای SPSS، Eviews و minitab استفاده گردید. جدول (۱) خلاصه آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مورد بررسی را به تفکیک نشان می‌دهد.

جدول (۱) - آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میان	میانگین	ماکزیمم	مینیمم	انحراف معیار
تفاوت مالیاتی - حسابداری (BTD)	۰/۰۰۸	۰/۰۱۳	۰/۱۰۷	۰/۰۰	۰/۰۱۵
نرخ مؤثر مالیاتی (ETR)	۰/۱۲۷	۰/۱۲۲	۰/۴۵	۰/۰۰	۰/۰۷
نرخ مؤثر مالیاتی با لحاظ معافیت (ETRC)	۰/۲۲	۰/۱۹	۰/۲۲	۰/۰۰	۰/۱۴
اجتناب از مالیات (DD)	-۰/۰۰۱	-۲/۷	-۰/۶۰	-۰/۰۴	۰/۰۱
اندازه شرکت (SIZE)	۵/۷	۵/۷	۷/۸	۴/۷	۰/۶۱
اهرم بدهی (LEV)	۰/۰۵	۰/۰۸۹	۰/۶۳	۰/۰۰	۰/۰۹۷
بازده حقوق صاحبان سهام (ROE)	۰/۳۶	۰/۳۳	۱/۶	-۲/۴۶	۰/۳۱

همان‌طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، میانگین نرخ مؤثر مالیاتی ۱۲٪ است که بیانگر فاصله زیاد این نرخ با نرخ ۲۲/۵٪ است که شرکت‌ها باید طبق قانون مالیات بپردازند. بعد از لحاظ معافیت، میانگین نرخ مؤثر به ۱۹٪ افزایش یافته است که بیانگر این است که بخشی از تفاوت نرخ مربوط به معافیت‌ها می‌باشد، اما هنوز نرخ مؤثر مالیاتی با لحاظ معافیت با نرخ که طبق قانون مالیات مستقیم، شرکت‌ها باید بپردازند متفاوت است. میانگین نسبت بدهی به دارایی نمونه ۵٪ است که بیانگر پایین بودن حجم بدهی‌ها نسبت به حجم دارایی‌های شرکت‌های نمونه است.

۳-۵- بررسی فرضیه‌های مدل پنل

در این پژوهش برای بررسی رابطه تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی با اجتناب از مالیات، متغیرهای مستقل و وابسته از دو جنبه متفاوت بررسی شدند. از یک سو، این متغیرها در میان شرکت‌ها و از سوی دیگر، در دوره زمانی ۱۳۸۵-۱۳۸۹ آزمون می‌شوند. بنابراین، در این بررسی از تجزیه و تحلیل داده‌های ترکیبی استفاده شد (گجراتی، ۱۳۹۰).

ضرورت استفاده از این تکنیک که داده‌های سری زمانی و مقطعی را با هم ترکیب می‌کند، بیشتر به خاطر افزایش تعداد مشاهدات، بالا بردن درجه آزادی، کاهش ناهمسانی واریانس و کاهش هم‌خطی میان متغیرها است. لذا تخمین مدل‌ها با استفاده از داده‌های ترکیبی برای همه شرکت‌های نمونه طی سالهای بررسی انجام می‌گیرد. آن‌گاه بر اساس تخمین‌های به دست آمده، به کمک آزمون‌های آماری t ، F ، احتمال محاسبه شده و ضریب تعیین به قضاوت و ارزیابی در مورد فرضیه پژوهش پرداخته می‌شود (مهرگان، ۱۳۸۹).

در اغلب مطالعات کاربردی این سوال مطرح می‌شود که آیا شواهدی دال بر قابلیت ادغام داده‌ها وجود دارد یا این که مدل برای تمام واحدهای مقطعی متفاوت است. لذا باید بررسی شود که آیا بین مقاطع، ناهمگنی یا تفاوت‌های فردی وجود دارد یا خیر؟ در صورت وجود ناهمگنی از داده‌های تابلویی و در غیر این صورت، از روش داده‌های تلفیقی با رویکرد حداقل مربعات معمولی (OLS) برای تخمین مدل استفاده می‌گردد. برای این منظور از آزمون F لیمر استفاده می‌شود. در واقع برای انتخاب بین رگرسیون ادغامی (Pool) یا اثرات ثابت (Fix) از آزمون F لیمر استفاده می‌شود. مفروضات این آزمون به صورت زیر است:

H_1 : یکسان بودن عرض از مبداها (روش داده‌های تلفیقی):

H_2 : ناهمسانی عرض از مبداها (روش داده‌های تابلویی):

اگر مشخص شود که مقاطع مورد بررسی ناهمگن و دارای تفاوت‌های فردی بوده، روش‌های تابلویی مناسب‌تر است. در صورت استفاده از روش داده‌های تابلویی، به منظور انتخاب بین اثرات ثابت و تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. آماره آزمون هاسمن که برای تشخیص ثابت یا تصادفی بودن تفاوت‌های واحدهای مقطعی محاسبه می‌شود، دارای توزیع کای - دو با درجه آزادی برابر با تعداد متغیرهای مستقل است. اگر سطح معناداری کوچکتر از ۵٪ باشد مدل اثر ثابت پذیرفته

می‌شود. در واقع برای تشخیص نوع داده‌های تابلویی از آزمون F لیمر و آزمون هاسمن استفاده می‌شود (مهرگان، ۱۳۸۹).

همان طور که قبلاً نیز بیان شد، در پژوهش حاضر با روش تحلیل رگرسیون و استفاده از داده‌های ترکیبی، برای تشخیص نوع مدل داده‌های تابلویی از آزمون F لیمر و آزمون هاسمن استفاده شده است. خلاصه نتایج آزمون F لیمر در جدول (۲) نشان داده می‌شود.

جدول (۲) - آزمون لیمر

فرضیه صفر	مدل‌های پژوهش	آماره F	درجه آزادی	معناداری (p-value)	نتیجه آزمون
عرض از مبدا تمامی مقاطع یکسان است	مدل (۱)	۱/۹۶	(۶۶/۲۶۳)	۰/۰۰۰	H_0 رد می‌شود
	مدل (۲)	۳/۰۷	(۶۵/۲۵۹)	۰/۰۰۰	H_0 رد می‌شود
	مدل (۳)	۱۰۹/۴	(۷۰/۲۷۷)	۰/۰۰۰	H_0 رد می‌شود

همان‌طور که مشاهده می‌شود، باتوجه به سطح معناداری به دست آمده، نتیجه آزمون بیانگر این است که مقاطع مورد بررسی ناهمگن و دارای تفاوت‌های فردی بوده و استفاده از روش داده‌های تابلویی مناسب‌تر است. پس از انتخاب روش داده‌های تابلویی توسط آزمون لیمر، آزمون هاسمن انجام گرفت که نتایج آن در جدول (۳) نشان داده شده است.

جدول (۳) - آزمون هاسمن

فرضیه صفر	مدل‌های پژوهش	آماره χ^2	درجه آزادی	معناداری (p-value)	نتیجه آزمون
تفاوت در ضرایب	مدل (۱)	۱۰/۳۹	۴	۰۰/۰۰	H_0 رد می‌شود
	مدل (۲)	۵/۹۲	۴	۰/۰۰۰	H_0 رد می‌شود
	مدل (۳)	۸/۲۲	۴	۰/۰۰۰	H_0 رد می‌شود

نتایج نشان می‌دهد که مقدار آماره برای هر یک از مدل‌ها معنی‌دار است و سطح معناداری گزارش شده بیانگر رد فرضیه صفر و پذیرش فرض H_1 در سطح اطمینان ۹۹٪ برای هر کدام از مدل‌ها است، که بر استفاده از روش اثرات ثابت دلالت دارد.

در داده‌های پنل مفروضات کلاسیک رگرسیون که باید مورد آزمون قرار بگیرد شامل نرمال بودن متغیر وابسته، ناهمسانی واریانس، هم‌خطی و عدم خود همبستگی است.

۳-۵-۱- آمار استنباطی

قبل از انجام آزمون فرضیه‌های مدل، انجام برخی از آزمون‌ها از جمله آزمون نرمال بودن، عدم ناهمسانی واریانس، عدم هم‌خطی و عدم خودهمبستگی بین باقی‌مانده‌های مدل ضروری است، زیرا در صورت برقرار نبودن هریک از شرایط فوق، تحلیل‌گر نمی‌تواند به نتایج بدست آمده اتکا نموده و باعث استنباط‌های غلط در مورد میزان ارتباط بین متغیرها می‌شود.

۳-۵-۲- آزمون نرمال بودن متغیر وابسته

برای بررسی نرمال بودن توزیع جملات پسماند (باقی‌مانده) از آزمون جارک-برا استفاده می‌شود. فرضیه‌های مربوط به آزمون به صورت زیر است:

توزیع جملات اخلاص از توزیع نرمال پیروی می‌کند: H_1

توزیع جملات اخلاص از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند: H_2

در صورتی که سطح معناداری از ۵٪ کوچکتر باشد فرض H_0 مبنی بر نرمال بودن متغیر وابسته تایید نمی‌شود. متغیر BTD دارای آماره کمتر از ۵٪ می‌باشد، بنابراین فرض صفر مبنی بر نرمال بودن آن تایید نشد. برای نرمال سازی متغیر وابسته از تبدیل جانسون در نرم‌افزار مینی‌تب (minitab) استفاده شد. پس از نرمال سازی، احتمال آماره به بیش از ۵٪ افزایش یافت که به معنای نرمال بودن متغیر وابسته است. نتایج در جدول (۴) مشاهده می‌شود.

جدول (۴) - آزمون نرمال بودن (BTD) به عنوان متغیر وابسته: جارک-برا

معناداری	آماره جارک-برا	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	میانگین	میانه
۰/۳۹۷	۱/۸	۲/۹۰۵۵	۰/۱۷۴۹	۰/۹۶۳۸	-۰/۰۰۱۳	-۰/۰۰۰۷

۳-۵-۳- ناهمسانی واریانس

در مدل پانل در نرم‌افزار Eviews برای بررسی ناهمسانی واریانس، آزمون مشخصی وجود ندارد، اما می‌توان با انجام رگرسیون‌ها به صورت EGLS، به رفع ناهمسانی احتمالی پرداخت. با تخمین رگرسیون به صورت EGLS در صورت وجود ناهمسانی احتمالی، ناهمسانی رفع می‌شود و در صورت عدم وجود ناهمسانی، رگرسیون تغییری نخواهد کرد.

۳-۵-۴- هم خطی

یکی از معیارهای ساده جهت شناسایی وجود هم خطی میان متغیرها، استفاده از ضرایب همبستگی بین متغیرهای توضیحی است. چنانچه مقدار این ضریب نسبتاً بزرگ باشد (بیش از ۰/۸)، بیانگر هم خطی است. نتایج آزمون هم خطی در جدول (۵) مشاهده می شود.

جدول (۵)- ماتریس همبستگی پیرسون و اسپیرمن

متغیر	BTD	ETR	ETR _C	DD	SIZE	LEV	ROE
BTD	۱/۰۰۰	-۰/۰۶	-۰/۱	-۰/۸	۰/۸	-۰/۰۷	۰/۱
ETR	-۰/۰۱	۱/۰۰۰	۰/۴	-۰/۸	-۰/۸	-۰/۸۷	-۰/۲
ETR _C	-۰/۰۷	۰/۵	۱/۰۰۰	۰/۰۴	۰/۰۳	-۰/۰۴	۰/۲
DD	۰/۷	-۰/۱	-۰/۰۴	۱/۰۰۰	-۰/۰۲	۰/۰۳	۰/۰۰
SIZE	۰/۸	-۰/۰۲	-۰/۰۳	-۰/۱	۱/۰۰۰	۰/۲	۰/۰۹
LEV	۰/۸	-۰/۰۷	-۰/۰۱	۰/۰۰	۰/۸	۱/۰۰۰	-۰/۰۵
ROE	۰/۲	۰/۲	۰/۲	۰/۰۵	۰/۲	-۰/۰۸	۱/۰۰۰

در ماتریس فوق، همبستگی پیرسون در قطر بالا و همبستگی اسپیرمن در قطر پایین، برای تمام متغیرها کمتر از ۰/۸ است که به معنای عدم مشکل هم خطی است.

۳-۵-۵- خود همبستگی

در صورتی که جزء خطا مربوط به یک دوره، تحت تاثیر جزء خطای سایر دوره‌ها قرار گیرد خودهمبستگی بین اجزاء خطا در طی زمان ایجاد می شود. با توجه به آماره دوربین-واتسون رگرسیون‌های تخمین زده شده، مدل‌ها فاقد مشکل خودهمبستگی هستند.

۳-۶- آزمون فرضیه

در ابتدا رگرسیون برای رابطه بین تفاوت مالیاتی-حسابداری با اجتناب از مالیات با توجه به مدل (۱) برآورد شده است که نتایج آن را در جدول (۶) مشاهده می کنید.

جدول (۶) - برآورد رگرسیون مدل (۱)

BTD = C ₁ + C ₂ ETR + C ₃ SIZE + C ₄ LEV + C ₅ ROE + U _i			
سطح معناداری	آماره T	ضریب	متغیر
۰/۰۰۰	-۳/۰۶	-۰/۴۸	C
۰/۰۰۰	-۳/۴۸	-۲/۰۹	نرخ مؤثر مالیاتی (ETR)
۰/۰۰۰	۲/۷۶	۰/۲۱	اندازه شرکت (SIZE)
۰/۰۰۰	۵/۸۸	۲/۶۰	اهرم (LEV)
۰/۰۰۰	۳/۳۲	۰/۷۲	بازده حقوق صاحبان سهام (ROE)
۰/۴۹	ضریب تعیین تعدیل شده		ضریب تعیین ۰/۶۰
۰/۰۰۰	معناداری مدل		آماره F ۵/۷۵
			آماره دوربین - واتسون ۲/۳

با توجه به جدول فوق در ارتباط با مدل (۱)، از آنجا که سطح معناداری مدل (۰/۰۰۰) است، بنابراین می‌توان گفت شاخص نکویی برازش مدل (آماره F) برای مدل معنادار است. با استفاده از ضریب تعیین تعدیل شده می‌توان بیان کرد، در رگرسیون فوق ۴۹٪ از تغییرات متغیر وابسته (تفاوت مالیاتی-حسابداری) به وسیله مدل فوق توضیح داده می‌شود. در واقع مدل رگرسیونی قادر است ۴۹٪ از کل تغییرات را توضیح دهد.

آماره T برای بررسی اعتبار تخمین‌زن‌ها می‌باشد، چرا که در محاسبه آن به طور همزمان مقدار تخمین‌زن و انحراف معیار آن مورد استفاده قرار گرفته است. به طور تقریبی برای معناداری هر ضریب در سطح ۹۵٪ بایستی $|T| \geq 2$ باشد. با توجه به مقدار T در جدول فوق، همه ضرایب در سطح ۹۵٪ معنادار است.

سطح معناداری بیانگر احتمال خطای نوع اول است که در آمار آن را با α نشان می‌دهند. خطای نوع اول به این معناست که فرضیه صفر ($H_0 = \beta_i = 0$) درست باشد ولی به غلط آن را رد کنیم. بنابراین هرچه مقدار ارقام این ستون کمتر باشد به معنای کاهش احتمال رد فرضیه درست صفر بودن ضرایب خواهد بود. با توجه به نتایج رگرسیون، اجتناب از مالیات در سطح ۹۹٪ معنادار است. ضریب نرخ مؤثر مالیاتی برابر ۲/۰۹- بیانگر وجود رابطه معکوس (منفی) بین این متغیر و تفاوت مالیاتی-حسابداری است. به عبارت دیگر با افزایش تفاوت مالیاتی-حسابداری، نرخ مؤثر مالیاتی کاهش می‌یابد و کاهش نرخ مؤثر مالیاتی به معنای افزایش اجتناب از مالیات است.

باتوجه به مقادیر بدست آمده در رگرسیون مدل (۱) فرضیه پژوهش مبنی بر رابطه معنادار بین تفاوت مالیاتی-حسابداری با فرار مالیاتی، تایید می‌شود.

در ادامه، برای بررسی‌های بیشتر و تقویت نتایج، رگرسیون مدل (۲) برآورد می‌شود. در این مدل، در محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی معافیت‌های ادعا شده توسط شرکت نیز لحاظ شده است. نتایج حاصل از برازش مدل (۲) در جدول (۷) مشاهده می‌شود.

جدول (۷) - برآورد رگرسیون مدل (۲)

BTD= C ₁ + C ₂ ETR _C + C ₃ SIZE + C ₄ LEV +C ₅ ROE +U _i			
متغیر	ضریب	آماره T	سطح معناداری
C	-۱/۹۶	-۳/۹۹	۰/۰۰
نرخ مؤثر مالیاتی با لحاظ معافیت (ETR _C)	-۰/۶۸	-۳/۰۴	۰/۰۰
اندازه شرکت (SIZE)	۰/۲۰	۲/۵۴	۰/۰۱
اهرم (LEV)	۲/۸۳	۵/۳۱	۰/۰۰
بازده حقوق صاحبان سهام (ROE)	۰/۸۶	۴/۱۱	۰/۰۰
ضریب تعیین ۰/۵۳		ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۴۰	
آماره F ۴/۲۴		معناداری مدل ۰/۰۰۰	
آماره دورین- واتسون ۲/۲			

با توجه به جدول فوق، از آنجا که سطح معناداری مدل (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین می‌توان گفت شاخص نکویی برازش مدل (آماره F) برای مدل معنادار است و مدل رگرسیون در کل معنادار است.

ضریب تعیین تعدیل شده بیانگر این است که در رگرسیون فوق ۴۰٪ از تغییرات متغیر وابسته (تفاوت مالیاتی-حسابداری) به وسیله مدل فوق توضیح داده می‌شود. در واقع مدل رگرسیونی قادر است ۴۰٪ از کل تغییرات را توضیح دهد، که این مقدار در مقایسه با نرخ مؤثر با مخرج سود قبل از مالیات، ۹٪ کمتر است.

سطح معناداری بیان می‌کند که با توجه به نتایج رگرسیون، اجتناب از مالیات در سطح ۹۹٪ معنادار است.

ضریب متغیر نرخ مؤثر برابر ۰/۶- بیانگر وجود رابطه معکوس (منفی) بین این متغیر و تفاوت مالیاتی-حسابداری است. به عبارت دیگر با کاهش نرخ مؤثر، تفاوت مالیاتی-حسابداری افزایش می‌یابد، و کاهش نرخ مؤثر به معنای افزایش اجتناب از مالیات است. این ضریب در مقایسه با روش

نرخ مؤثر با مخرج سود قبل از مالیات تقریباً ۱/۴- کمتر است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که با لحاظ معافیت‌ها ضریب رابطه بین تفاوت مالیاتی- حسابداری با اجتناب از مالیات کاهش می‌یابد. در واقع می‌توان گفت که بخشی از اجتناب از مالیات بدست آمده از روش نرخ مؤثر با مخرج سود قبل از مالیات بدلیل نادیده گرفتن معافیت‌های مالیاتی شرکت است. اما باید به این نکته توجه نمود که حتی با روش نرخ مؤثر با مخرج درآمد مشمول مالیات، اگرچه در ضریب تغییر ایجاد شد، اما نتایج همچنان حاکی از وجود رابطه مستقیم بین تفاوت مالیاتی- حسابداری با اجتناب از مالیات است.

برای بررسی‌های بیشتر، مدل (۳) نیز برآورد شده است. در این مدل اجتناب از مالیات با استفاده از روش دسایمی و دارماپالا (۲۰۰۶) نیز برآورد گردید که نتایج آن در جدول (۸) نشان داده شده است.

مدل (۳)

$$BTD = C_1 + C_2DD + C_3SIZE + C_4LEV + C_5ROE + U_i$$

نتایج حاصل از برآورد رگرسیون فوق به صورت زیر است:

جدول (۸)- برآورد رگرسیون مدل (۶)

BTD = C ₁ + C ₂ DD + C ₃ SIZE + C ₄ LEV + C ₅ ROE + U _i			
متغیر	ضریب	آماره T	سطح معناداری
C	۰/۰۱۲	۳۸۱/۱	۰/۰۰۰
اجتناب از مالیات (DD)	۰/۹۹	۶۴۲/۲	۰/۰۰۰
اندازه شرکت (SIZE)	-۰/۰۰	-۶/۱۴	۰/۰۰۰
اهرم (LEV)	۰/۰۰	۹/۲۸	۰/۰۰۰
بازده حقوق صاحبان سهام (ROE)	۰/۰۰	۳/۵۸	۰/۰۰۰
ضریب تعیین ۰/۹۸	ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۹۷		
آماره F ۹/۲	معناداری مدل ۰/۰۰۰		
آماره دوربین- واتسون ۱/۷			

با توجه به نتایج جدول فوق، سطح معناداری مدل (۰/۰۰۰) است، بنابراین می‌توان گفت شاخص نکویی برازش مدل (آماره F) برای مدل معنادار است.

با استفاده از ضریب تعیین تعدیل شده می‌توان بیان کرد، در رگرسیون فوق ۹۷٪ از تغییرات متغیر وابسته (تفاوت مالیاتی-حسابداری) به وسیله مدل فوق توضیح داده می‌شود. در واقع مدل رگرسیونی قادر است ۹۷٪ از کل تغییرات را توضیح دهد.

R^2 تعدیل شده مدل فوق در مقایسه با مدل (۱) و (۲) بیشتر است. در واقع، جهت بررسی رابطه تفاوت مالیاتی-حسابداری با اجتناب از مالیات، مدل (۳)، مدل بهتری است، زیرا قدرت تبیین مدل بالاتر است. استفاده از روش دسای و دارماپالا (۲۰۰۶) را می‌توان دلیل افزایش قدرت تبیین مدل (۳) در مقایسه با دو مدل دیگر دانست.

ضریب متغیر اجتناب از مالیات برابر ۰/۹۹ بیانگر وجود رابطه مستقیم (مثبت) بین این متغیر و تفاوت مالیاتی-حسابداری است. این ضریب مثبت به این معنا است که به ازای یک واحد افزایش در تفاوت مالیاتی-حسابداری، اجتناب از مالیات نیز به میزان ۰/۹۹ افزایش می‌یابد. در واقع برآورد رگرسیون با هر سه روش محاسبه اجتناب از مالیات بیانگر رابطه مثبت بین تفاوت مالیاتی-حسابداری و اجتناب از مالیات است.

۴- نتیجه‌گیری

به دلیل تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، انتظار می‌رود بین مالیات تشخیصی و ابرازی تفاوت وجود داشته باشد. اما این سوال مطرح می‌شود که آیا این تفاوت تنها ناشی از اختلاف در قوانین مالیاتی و اصول حسابداری است یا مواردی همچون فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات نیز با این تفاوت در ارتباط است.

در این پژوهش رابطه تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با اجتناب از مالیات بررسی شد. نتایج این بررسی حاکی از آن است که بین تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با اجتناب از مالیات رابطه مثبت معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که با افزایش تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی، اجتناب از مالیات نیز افزایش می‌یابد. در واقع، مدیران با استفاده از شکاف‌های موجود در قوانین، با اقدام به اجتناب از مالیات، تلاش می‌کنند تا بار مالیاتی شرکت را کاهش دهند. نتایج بررسی‌های یون سانگ کو و همکاران (۲۰۱۱) نیز نشان می‌دهد که بین تفاوت مالیاتی-حسابداری با اجتناب از مالیات رابطه معناداری وجود دارد، که تایید کننده نتایج این پژوهش است.

علاوه بر این، با بررسی مدل دسای و دارماپالا (۲۰۰۶) و لحاظ معافیت‌های مالیاتی در روش نرخ موثر، به نظر می‌رسد که روش‌های مختلف بررسی شده در این پژوهش تایید کننده رابطه مثبت بین تفاوت مالیاتی-حسابداری با اجتناب از مالیات می‌باشد. بنابراین پیشنهاد‌های زیر در راستای نتایج این پژوهش برای حال و نیز برای انجام پژوهش‌های آتی مطرح می‌شود:

- حسابرسان در بررسی صورت‌های مالی توجه ویژه‌ای به مالیات ابرازی و تفاوت آن با مالیات تشخیصی داشته باشند، و از این تفاوت به عنوان یک مکانیزم کشف و یک رقم آگاهی‌دهنده برای بررسی‌های بیشتر استفاده نمایند.

- سرمایه‌گذاران نیز این تفاوت را می‌توانند مبنایی برای برآورد ریسک مالیاتی شرکت تلقی کنند. با توجه به اینکه موضوع این پژوهش در ایران تاکنون انجام نشده است و نیز با توجه به موارد مشابه انجام شده در خارج از کشور، پیشنهاد می‌شود پژوهشگران به بحث و پژوهش در زمینه‌های زیر پردازند:

- استفاده از ارقام مالیات قطعی و ابرازی به عنوان متغیر تفاوت مالیاتی
 - استفاده از روش‌های دیگر اندازه‌گیری اجتناب از مالیات و بررسی اثر آن بر تفاوت مالیاتی
 محدودیت‌های زیر در تفسیر و تعمیم نتایج تحقیق باید لحاظ شود:

۱. عدم دستیابی به اطلاعات مالیاتی تمام شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران به دلیل ضعف در افشای مناسب و گزارش‌های مالی. در این مورد شایسته است سازمان حسابرسی به عنوان تدوین‌کننده استانداردها و سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان ناظر، بر افشای مناسب و بهتر این اطلاعات تاکید نمایند.

۲. عدم وجود اطلاعات کافی و قابل اتکا برای برخی از شرکت‌ها و حذف آن‌ها از نمونه

۳. عدم ارائه گزارش کامل در مورد معافیت‌هایی که شرکت مشمول آن‌ها می‌باشد. این مسئله پیش‌بینی مالیات شرکت را نیز با مشکل مواجه می‌سازد.

۴. با وجود استفاده از برخی متغیرهای کنترلی، اما این متغیرها نمی‌تواند تمامی تاثیرات وارده بر متغیرهای اصلی را پوشش دهد و به همین دلیل توان تبیین مدل‌ها (R^2 تعدیل شده) نسبتاً پایین گزارش شده است.

۵. نرخ مؤثر مالیاتی که در این پژوهش به عنوان معیار اجتناب از مالیات بکار گرفته شده است، نمی‌تواند بطور کامل و دقیق اجتناب از مالیات را اندازه‌گیری کند.

فهرست منابع

- ۱- مهربانی، حسین، (۱۳۹۱)، "حسابداری مالیاتی"، انتشارات فرهیختگان دانشگاه، چاپ سوم.
- ۲- حساس یگانه، یحیی، گل محمدی شورکی، مجتبی (۱۳۹۰)، "رابطه بین نرخ مؤثر مالیات و ویژگی‌های شرکت‌ها"، مجله پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۲.
- ۳- گجراتی، دامودار (۱۳۹۰)، "مبانی اقتصاد سنجی"، ترجمه حمید ابریشمی، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ دهم.
- ۴- نریمانی، احمد (۱۳۹۰)، "اقتصاد سنجی کاربردی"، انتشارات ققنوس، چاپ اول.
- ۵- زهی، نقی، خانلی، محمد، (۱۳۸۹)، "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)"، مجله پژوهشنامه مالیات.
- ۶- مهرگان، نادر، حمیدرضا، اشرف‌زاده‌ف (۱۳۸۹)، "اقتصاد سنجی پانل دیتا"، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ دوم.
- ۷- موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد، خاکی، نرگس (۱۳۸۸)، "فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری"، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره پنجم.
- ۸- مجلس شورای اسلامی (۱۳۸۰)، "قانون مالیات‌های مستقیم"، گردآوری جهانگیر منصور، نشر دیدار، چاپ بیست و ششم (۱۳۸۷).
- ۹- شاکری، عباس، موسوی، میرحسین (۱۳۸۲)، "بررسی کارایی سیستم مالیاتی در اقتصاد ایران با توجه به کثش قیمتی و وقفه مالیاتی"، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، شماره ۱۷.
- ۱۰- شباهنگ، رضا، (۱۳۸۲)، "تئوری حسابداری"، جلد دوم، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ اول.
11. Baik B., Wooseok Choi, Sung Hwan Jung, Richard Morton (2013). "Pre-tax Income Forecasts and Tax Avoidance". Social Sciences Research Network Electronic Paper Collection: [Http://Ssrn.Com](http://Ssrn.Com).
12. Shevlin T., O. Urcan, F. Vasvari, 2013. "Corporate Tax Avoidance and Public Debt Costs". Social Sciences Research Network Electronic Paper Collection: [Http://Ssrn.Com](http://Ssrn.Com).

13. Yun Sung Koh, Seun-Young Park, Jong-Su Han (2011). "Conformity Between the Book Income & Taxable Income Of Family Firms, and Its Value Relevance: Empirical Evidence from Korea.
14. Youngdeok Lim (2010). "Tax Avoidance, Cost of Debt and Shareholder Activism: Evidence from Korea". Journal of Banking And Finance 35(2011).
15. Mihir A. Desai, Dhammika Dharmapala (2009). "Earnings Management, Corporate Tax Shelters, and Book-Tax Alignment". Social Sciences Research Network Electronic Paper Collection: [Http://Ssrn.Com](http://Ssrn.Com).