بررسی رابطه گزارشگری متهورانه مالی و اندازه شرکت ها با سیاست های متهورانه مالیاتی

محمدرضا عبدلی[۱]
حسین بخشی[۲]
سید احمد حسینی[۳]

تاریخ دریافت : ۱۳۹۲/۲/۷ تاریخ پذیرش:۱۳۹۲/۶/۲۷

چکیده

در این تحقیق ارتباط و تاثیر گزارشگری متهورانه مالی و اندازه شرکت ها بر امکان اتخاذ سیاست های جسورانه مالیاتی توسط شرکت ها بررسی شده است. گزارشگری متهورانه مالی از طریق متغیر مدیریت سود اندازه گیری شده است و وجود سیاست های متهورانه مالیاتی از طریق شناسایی اختلافات مالیاتی مودی و سازمان امور مالیاتی اندازه گیری شده است. شرکتهای مورد بررسی تعداد ۱۰۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹ بودند که از تمامی صنایع به جز بانک ها و موسسه های مالی انتخاب شدند. روش آماری مورد استفاده رگرسیون لجستیک و در سطح اطمینان ۹۵ درصد بود. نتایج نشان داد در شرکت هایی که شاخص اقلام تعهدی اختیاری (به عنوان جایگزینی برای سیاست متهورانه مالی) بالاتر باشد، تفاوت بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی شرکت ها نیز بیشتر است و اختلاف مالیاتی شرکت ها عمدتا بر روی معافیت مالیاتی موضوع مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم بود. این موضوع در شرکت های با اندازه بزرگتر، بسیار بیشتر بود. بررسی ها همچنین مشخص نمود که اختلاف دیگر مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی شرکتها به خصوص در شرکت های متوسط و کوچک تر، مربوط به رد نمودن هزینه ها بر اساس مفاد ماده ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم است

واژه های کلیدی: گزارشگری متهورانه مالی، اندازه شرکت، گزارشگری متهورانه مالیاتی

۱- عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی ، واحد شاهرود ((نویسنده مسئول) mra830@yahoo.com
۲- کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات شاهرود
۳- کارشناس ارشد حسابداری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

۱- مقدمه

میزان رعایت قوانین و مقررات و از جمله قوانین مالیاتی به طور نسبی به طرز تفکر مدیریت و سیستم مدیریتی شرکت ها و موسسه های انتفاعی بستگی دارد. اگر مدیران اعتقاد به شناسایی و پرداخت به موقع هزینه مالیات به عنوان یک تعهد قانونی و اجتماعی داشته باشند، میزان هزینه مالیات و وضعیت مالیاتی متفاوتی خواهند داشت. در ایران برخی مدیران نسبت به این موضوع حساسیت بیشتری دارند و برخی آنرا نه به عنوان یک تکلیف بلکه اجبار قانونی تلقی می کنند. لذا سعی می کنند شناسایی و پرداخت آنرا همواره با تاخیر انجام دهند این موضوع در قالب سیستم مدیریتی شرکت ها (وجود سهام-داران حقوقی و نهادی در شرکت ها، نوع مالکیت و اندازه شرکت) مورد بررسی قرار گرفته و در کشورهای مختلف نتایج متفاوتی داشته است(عبدلی و همکاران، ۱۳۹۱).

از آنجا که هزینه های مالیاتی یکی از مهم ترین هزینه های شرکت ها را تشکیل می دهد و موجب خروج نقدینگی از شرکت ها شده و سود سهام سهامداران را کاهش می دهد، هزینه مالیات و مالیات قابل پرداخت همواره مورد توجه مدیران اجرائی و هیات مدیره و همچنین سهامداران شرکت ها می باشد. لذا اتخاذ سیاست های مالیاتی (متهورانه یا محافظه کارانه) از جمله خط مشی هایی است که در ارزیابی عمل مدیران از سوی سهامداران و همچنین کل بازار سرمایه مورد توجه قرار می گیرد.

بازار سهام همواره نسبت به اعمال معافیت های قوانین مالیاتی برای شرکت ها واکنش مثبت نشان داده است بدین ترتیب این سیاست ها می توانند از جنبه هزینه های نمایندگی و تئوری نمایندگی نیز مورد توجه و تاکید قرار گیرد. اتخاذ سیاست های مالیاتی که در راستای منافع سهامداران نباشد موجب تحمیل هزینه هایی تحت عنوان هزینه های کارگزاری خواهد شد (فرضیه هموارسازی و مدیریت سود) و عکس العمل بازار اوراق بهادار را به دنبال خواهد داشت. مدیران شرکت ها ممکن است به منظور حفظ منافع شخصی خود مبادرت به دستکاری ارقام سود نموده و یا به اصطلاح گزارشگری متهورانه مالی داشته باشند. تحقیق های مختلفی در خارج کشور در این خصوص انجام شده که همگی موید واکنش بازار سهام نسبت به این نوع سیاست ها می باشد (گاربارینو، ۲۰۰۸؛ استیجورس و نیسکانن، ۲۰۱۱؛ لنیس و ریچاردسون، ۲۰۱۱؛ اوسیمک، ۲۰۱۱؛ هانلون و اسلمرود، ۲۰۰۹؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰).

برای تعیین سطح تهور مالیاتی، شرکت ها مزایای حاشیه ای را با هزینه های حاشیه ای دستکاری در مالیات ها مقایسه می کنند. مزایای حاشیه ای شامل صرفه جویی مالیاتی بیشتر می باشد در حالی-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

که هزینه های حاشیه ای شامل جریمه بالقوه تحمیل شده به وسیله اداره مالیاتی، هزینه های اجرا (هزینه های تلاش، زمان و اجرای معاملات مالیاتی) و هزینه های نمایندگی همراه با فعالیت های جسورانه مالیاتی می باشد. دسای و دارموپالا(۲۰۰۴، ۲۰۰۶) معتقدند که ویژگی حیاتی فعالیتهای متهورانه مالیاتی، پیچیدگی و ابهام می باشد. از این پیچیدگی می توان برای پنهان کردن رانت خواری هایی همچون مدیریت سود، معاملات فی‌مابین و دیگر رفتار پیش شرط مصرفی استفاده کرد. اگر این موضوع درست باشد سهامداران محافظت از خود را در یک بازار سرمایه اثربخش قیمت گذاری می کنند. یعنی رانت خواری بالقوه تهور مالیاتی ضمن سودآور بودن برای تصمیم گیرنده با یک هزینه غیرمالیاتی همراه می باشد.

اهداف این تحقیق تلاش برای دستیابی به پاسخ این پرسش هاست: که آیا در شرکت های مورد بررسی دستکاری ارقام سود (گزارشگری متهورانه مالی) رخ می دهد یا خیر ؟ اگر رخ می دهد ارتباط آن با اتخاذ سیاست های متهورانه مالیاتی چگونه است ؟ و اندازه شرکتها به چه میزان در آن نقش دارد ؟ در ادامه مواردی از تحقیق های انجام گرفته در ایران و خارج کشور ارائه و از آنها فرضیه ها استخراج شده است؛ در ادامه به روش شناسی و روش اجرای تحقیق و سپس نتایج حاصل اشاره شده و در پایان نتیجه گیری نهایی و پیشنهادهای محققان ارائه شده است.

۲-پیشینه تحقیق و استخراج فرضیه ها

مالیات در بسیاری از تصمیم های شرکت‌ها عامل تاثیر گذاری است. شواهد تحقیق های اخیر در نقاط مختلف دنیا نشان می دهد که اقدام های مدیریتی طراحی‌شده برای کاهش مالیات شرکتی از طریق فعالیت‌های جسورانه مالیاتی و دستکاری سود درحال تبدیل شدن به یک رویه فزاینده و معمول در بسیاری از کشورهای سراسر جهان شده است. با این وجود، سیاستهای متهورانه مالیاتی شرکتی با خود هزینه‌ها و فواید حائز اهمیتی برای مدیریت، سهامداران و به طورکلی جامعه دربردارد. در صورتی که فواید و مزایای اعمال سیاستهای متهورانه مالیاتی نسبت به هزینه و مجازات های مترتب بر آنها فزونی یابد، شرکت ها از این سیاست ها بهره می‌گیرند.

البته از آنجایی‌که مالیاتها هزینه قابل ملاحظه ای برای شرکت و سهامداران به وجود می آورند، معمولا انتظار می رودکه سهامداران تهور مالیاتی را ترجیح دهند. با این حال بحث هزینه های غیرمالیاتی بالقوه ای که می تواند با تهور مالیاتی همراه شود خصوصا هزینه های ناشی از مشکلات نمایندگی را نادیده می گیرد. در زیر برخی از این تحقیق ها در خارج و داخل کشور آمده است:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

لنیس و ریچاردسون (۲۰۱۱) تحقیقی با عنوان «اثرات ترکیب هیات مدیران بر اقدام های متهورانه و تقلیل دهنده مالیاتی» انجام دادند و در نتایج رگرسیون لجستیکی که برای نمونه انتخابی از ۳۲ شرکت که شامل ۱۶ شرکت دارای رفتارهای متهورانه و ۱۶ شرکت بدون رفتارهای متهورانه مالیاتی بود، به این نتیجه رسیدند که وجود سهم بالایی از اعضای خارجی در هیات مدیره، احتمال رفتارهای متهورانه و تقلیل دهنده مالیاتی را کاهش می دهد. حداقل مربعات رگرسیون بیانگر حساسیت تجزیه و تحلیل بین مقطعی ۴۰۱ شرکت، نتایج اصلی را درباره ترکیب هیات مدیره و رفتارهای متهورانه مالیاتی تایید می کند.

استیجورس و نیسکانن (۲۰۱۱) تاثیر حاکمیت و مالکیت مدیران ارشد اجرایی (ترکیب هیات مدیره) بر تصمیم ها و رفتارهای متهورانه مالیاتی در شرکت های سهامی خصوصی را مورد بررسی و مطالعه قرار دادند. داده ها با بررسی ۶۰۰ واحد تجاری کوچک و متوسط سهامی و غیرسهامی بین دوره زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ گردآوری شده و نتیجه گرفته شد که شرکتهای سهامی خصوصی نسبت به شرکتهای غیرسهامی خصوصی، از رفتارهای متهورانه و تقلیل دهنده مالیاتی کمتری برخوردارند. حتی رفتارهای متهورانه مالیاتی می توانند موجب صرفه جویی مالیاتی شود و به مدیران ارشد اجرایی امکان مخفی کردن مقادیر نتایج (مانند مدیریت سود، مصرف هدایا، حقوق مازاد و...) به منظور ضرر و زیان به سایر سهامداران را داده و می تواند موجب افزایش هزینه غیرمالی به سبب کم کردن درآمدها و سودها و خسارت و زیان به شهرت و نام شرکت شود. نتایج نشان می دهد که شرکتهای سهامی که مدیران ارشد اجرایی آن دارای مالکیت سهام کمتری هستند بیشتر خواهان رفتارهای متهورانه مالیاتی هستند. این نتایج اهمیت تضاد نمایندگی میان مدیران ارشد اجرایی و سایر ذی نفعان در تعیین گزارشگری مالیات شرکت های سهامی را برجسته و نمایان می سازد. در پایان نتایج نشان می دهند که وجود مدیر مستقل در هیات مدیره موجب بهبود اثربخشی می شود.

آرمسترانگ و بلوئین (۲۰۱۰) به مطالعه انگیزه های برنامه‌ریزی مالیاتی با استفاده از یک مجموعه از داده های سلسله مراتبی همراه با اطلاعات تشویقی و جبرانی مدیران اجرایی و نیز بررسی روابط میان انگیزه های مدیران مالیاتی و اصول پذیرفته شده حسابداری و آثار نقدی نرخ های مالیاتی و شکاف ارزش دفتری مالیات و معیارهای اندازه گیری اقدامات متهورانه مالیاتی پرداخته و به این نتیجه رسیدند که انگیزه های جبرانی و تشویقی مدیران مالیاتی رابطه منفی با نرخ موثر مالیاتی اصول پذیرفته شده حسابداری دارد اما رابطه کمی با سایر نگرشها و رفتارهای مالیاتی دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

چن و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیقی با عنوان آیا شرکتهای سهامی نسبت به شرکتهای غیر سهامی از اقدام های متهورانه مالیاتی بیشتری برخوردار است؟به این نتایج رسیدند که مالیات ها بیانگر هزینه های با اهمیت برای شرکت ها و سهامداران است و به طور کلی و عمومی انتظار می رود که سهامداران اقدام های متهورانه مالیاتی را در پیش گیرند. به هر حال این استدلال هزینه های مالیاتی را که منجر به فعالیت های متهورانه و کاهش دهنده مالیات، به خصوص اقداماتی که ناشی از مشکلات نمایندگی است را نادیده می گیرد.

هانلون و اسلمرود (۲۰۰۹) در تحقیقی با عنوان نشانه و علامت اقدامات متهورانه مالیاتی چیست؟ به مطالعه واکنش های قیمت سهام نسبت به اخبار مربوط به سیاست های متهورانه مالیاتی پرداخته اند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد که به طور متوسط، قیمت سهام شرکت هنگام وجود اخبار مرتبط با معافیت های مالیاتی کاهش می یابد. اما این واکنش ارتباط کمتری با واکنش های مربوط به سایر اعمال و اقدامات متقلبانه و غیرقانونی شرکت دارد. آنها هم چنین دریافتند که کاهش قیمت سهام در شرکت هایی که از اصول راهبری مناسبی برخوردارند کمتر اتفاق می افتد؛ به عبارت دیگر، در این گونه شرکت ها استفاده از اخبار به عنوان ابزاری برای اعمال و اقدامات متهورانه در جهت منافع سرمایه گذاران کمتر به کار گرفته می شود.

فریز و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی روش های مختلفی که مالیات و اصول راهبری شرکت ها ارتباط متقابل دارند پرداخته و دریافتند که قانون مالیات بر ساختار اصول راهبری شرکت ها از طریق ارائه امتیازات مالیاتی و تحمیل مجازات ها تاثیر می گذارد. به عبارت دیگر، ساختار واقعی راهبری شرکتی در عمل بر روش مدیریت امور مالیاتی شرکت ها تاثیر دارد.

دسای و هارموپالا (۲۰۰۶) به بررسی نقش آثار بازخورد میان معافیت مالیاتی و رفتارهای گوناگون مدیریتی در تعیین چگونگی و نحوه تاثیرگذاری انگیزه های بالای مدیران بر تصمیمات فرار مالیاتی (معافیت مالیاتی) پرداخته و دریافتند که افزایش انگیزه های جبرانی و تشویقی منجر به کاهش سطح معافیت مالیاتی می شود به گونه ای که مطابق و سازگار با رابطه مکمل میان تنوع و فرار مالیاتی است این اثر منفی، در وهله اول ناشی از وجود الزام های ضعیف نظام راهبری در شرکت است.

طالب نیا و همکاران (۱۳۸۹) در مقاله ای با عنوان بررسی تاثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی با تاکید بر موضوع شفافیت گزارشگری مالی، به بررسی ارتباط آن با گزارشگری مالیاتی پرداخته اند. جامعه آماری تحقیق آنها استان تهران و در پنج گروه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

شامل اعضای هیات علمی دانشگاه، حسابرسان مستقل (حسابدار رسمی)، کارشناسان مالی (بورس اوراق بهادار تهران)، ممیزان مالیاتی (سازمان امور مالیاتی استان تهران) و مدیران مالی (به نمایندگی تهیه کنندگان گزارشگری مالی) و از طریق توزیع پرسشنامه صورت گرفته است. نتایج پژوهش بیانگر وجود یک رابطه مثبت بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده است؛ به طوری که در صورت تهیه گزارشگری مالیاتی به ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود زیادی تامین خواهد شد.

باباجانی و عبدی (۱۳۸۹)، به بررسی رابطه نظام راهبری شرکتی و سود مشمول مالیات شرکتها پرداخته اند. این ارزیابی از طریق بررسی رابطه بین برخی از معیارهای مهم شامل درصد اعضای غیرموظف در ترکیب هیات مدیره، نقش ترکیبی مدیرعامل) دو گانگی وظایف مدیرعامل (و سهامداران نهادی با درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی صورت گرفته است. این موضوع با استفاده از داده های استخراج شده از اطلاعات منتشر شده از سوی سازمان بورس اوراق بهادار تهران و پرونده های مالیاتی ۸۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است. نتایج تحقیق بیانگر عدم تفاوت معنادار بین میانگین درصد اختلاف سود مشمول مالیات ابزاری و قطعی در گروه شرکت هایی که معیارهای نظام راهبری شرکتی را دارا هستند، با گروه شرکت هایی که فاقد این معیارها، بوده است. این در حالی است که در هر گروه شرکت ها، درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابزاری و قطعی معنادار بوده است.

سفیری (۱۳۸۰) به دنبال بررسی علل مغایرت سود ابرازی اشخاص حقوقی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی با سود مشمول مالیات قطعی شده آنها توسط سازمان تشخیص مالیات (استان آذربایجان شرقی) پس از جمع آوری اطلاعات مورد نیاز و تجزیه و تحلیل آنها به این نتیجه رسیده که بین سود ابرازی اشخاص حقوقی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و سود مشمول مالیات قطعی شده آنها توسط اداره مالیاتی تفاوت معنادار وجود دارد.

احدیان (۱۳۷۹) در مطالعه خود با عنوان بررسی رابطه بین سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکتها و سود قطی شده توسط ممیزان مالیاتی، نظرات ممیزان و حسابداران را با استفاده از دو نوع پرسشنامه ارزیابی کرده است. نتایج تحقیق نشان دهنده وجود یک تفاوت معنادار بین سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکتها و سود قطعی تشخیص داده شده توسط ممیز مالیاتی می باشد.

با توجه به تحقیق های اشاره شده در فوق و مبانی نظری، فرضیه های زیر تدوین شده اند :

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

فرضیه ۱- در شرکتهایی که ارقام سود دستکاری می شود، سیاست مالیاتی متهورانه تری اجرا شده است.

فرضیه ۲- در شرکتهای با اندازه بزرگتر در مقایسه با شرکتهای با اندازه کوچکتر، سیاست مالیاتی متهورانه تری اجرا شده است.

۳- روش شناسی تحقیق

این تحقیق از نوع کاربردی است که به همبستگی متغیرهای مستقل با وابسته می پردازد و از آنجا که رویدادهای گذشته را بررسی می کند " پس از واقعه" تلقی می گردد. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بودند. دوره زمانی تحقیق سال های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹ می باشد. روش نمونه گیری این پژوهش، روش حذف سیستماتیک است. بدین منظور از کل شرکت های عضو جامعه آماری که دارای ویژگی های زیر بودند به عنوان نمونه انتخاب و بقیه حذف شدند:

۱- شرکت ها جزو شرکت های واسطه گری مالی و سرمایه گذاری نباشند.

۲- اطلاعات مالی و مالیاتی شرکت ها در دوره مورد مطالعه در دسترس باشد.

۳- پایان سال مالی أنها، پایان اسفند ماه باشد.

بدین ترتیب پس از اعمال شرایط جهت انتخاب شرکت ها، در نهایت تعداد ۱۰۲ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند که داده ها و اطلاعات مالی آنها در تجزیه و تحلیل های صورت گرفته مورد استفاده واقع گردید.

۳- ۱- مدل، تعریف و اندازه گیری متغیرهای تحقیق

با توجه به روابط بین متغیرها و ادبیات تحقیق و نیز نتایج سایر تحقیق های داخلی و خارجی که تاثیر سیاست های مالی شرکت ها و نیز اندازه شرکت ها را بر سیاست مالیاتی شرکت ها موثر دانسته اند، مدل تحقیق به شرح زیر تبیین گردید و آزمون شد :

فرمول شماره (۱):

$$\alpha_0 + \beta_1 * DA_{it} + \beta_2 * SIZE_{it} + \varepsilon = \text{Tax Aggressive}$$

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

Tax Aggressive: متغیر وابسته می باشد و عبارت از سیاست متهورانه مالیاتی؛ و DA : به عنوان متغیر مستقل می باشد و عبارت از میزان اقلام تعهدی اختیاری است (که از آن به عنوان جایگزینی برای اندازه گیری سیاست متهورانه مالی استفاده شده است).

SIZE: به عنوان اندازه شرکت ها می باشد که به عنوان متغیر مستقل دوم می باشد.

سیاست متهورانه مالیاتی

برای محاسبه سیاست متهورانه مالیاتی با توجه به استانداردهای حسابداری ایران و عدم قبول روشهای مربوط به حسابداری مالیات بر درآمد که استانداردهای بین المللی تدوین نموده، از تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت ها (مبلغ مندرج در اظهارنامه) با درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط سازمان امور مالیاتی برای هر شرکت در دوره زمانی سه سال استفاده نموده ایم. هر چه این تفاوت بیشتر باشد، سیاست جسورانه مالیاتی بیشتری توسط شرکت ها اجرا شده است. این اطلاعات در یادداشت ذخیره مالیات پیوست ترازنامه شرکت ها افشا می شوند برای هر شرکت یک میانگین تفاوت برای دوره سه ساله محاسبه شده و سپس از میانگین ها به کمک آمار توصیفی میانه آنها را تعیین نموده ایم. به شرکتهایی که میانگین تفاوت مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی آنها بالاتر از عدد میانه بود عدد ۱ و برای شرکت هایی که این عدد کمتر از میانه بود عدد صفر داده شد، شرکت هایی که به آنها عدد ۱ داده شد دارای سیاست متهورانه مالیاتی بالاتری هستند.

گزارشگری متهورانه مالی

برای محاسبه این متغیر ، از طریق شاخص جایگزین یعنی شاخص مدیریت سود اقدام کرده ایم که به کمک مدل تعدیل شده جونز و فرمول های زیر اندازه گیری شده است :

فرمول شماره(۲) :

$$NDA_{it} = \alpha_1(\frac{1}{A_{it-1}}) + \alpha_2(\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}}) + (\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}})$$

ΔREC_{it} تغییرات در مطالبات، TA_{it} معرف مجموع اقلام تعهدی ،A_{it-1} مجموع دارایی ها ، ΔREV_{it} تغییر درآمد فروش و PPE_{it} اموال و ماشین آلات و تجهیزات هستند. پس از تخمین پارامترهای مدل فوق به کمک اطلاعات سال های۱۳۸۶ تا ۱۳۸۸ هر شرکت به واسطه اعمال مدل های سری زمانی مقطعی اقلام تعهدی غیراختیاری به شرح فوق برای"دوره برآورد" یعنی سال

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

۱۳۸۹ محاسبه شده است بدین ترتیب در مرحله آخر اقلام تعهدی اختیاری یا همان شاخص مدیریت سود به شرح زیر محاسبه شده است:

فرمول شماره (۳) :

$$DA_{it} = \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} - NDA_{it}$$

DA_{it} اقلام تعهدی اختیاری، NDA_{it} اقلام تعهدی غیر اختیاری می باشند و کل اقلام تعهدی از تفاوت سود خالص هر شرکت با خالص وجه نقد عملیاتی همان شرکت در همان دوره زمانی بدست می آید.

اندازه شرکتها

برای محاسبه اندازه شرکتها با توجه به سایر تحقیقات داخلی و خارجی، لگاریتم طبیعی میانگین جمع دارائیهای سه سال شرکت ها مد نظر قرار گرفته شده است.

۴- نتایج و بحث

۴-۱- نتایج آمار توصیفی

داده های مورد برررسی نشان می دهد که مدیریت سود در تمامی شرکت های مورد بررسی وجود داشت و در شرکت های دولتی این شاخص عدد بزرگ تری بود. رابطه اندازه شرکت ها با شاخص مدیریت سود برای شرکت هایی که مدیریت سود داشتند مستقیم بود به طوری‌که در شرکت هایی که بزرگ تر بودند شاخص مدیریت سود بالاتر بود. به علاوه در شرکت های بزرگ تر تفاوت بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی بیشتر بود و موضوعات مورد اختلاف از لحاظ تعدادی کمتر ولیکن اعداد آن بزرگتر بود. عمده موارد اختلاف بین آنها مربوط به معافیت مالیاتی موضوع مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ قانون مالیات های مستقیم بود. در درجه بعدی این اختلاف مربوط به رد نمودن هزینه ها توسط ممیزان مالیاتی بود. بررسی ترکیب هیات مدیره شرکت ها نیز مشخص نمود که عمده شرکت هایی که تفاوت ها بالا بود هیچ عضوی از هیات مدیره موظف دارای تخصص مالی نبود اختلاف مالیاتی اکثر شرکت های متوسط و کوچک بر روی رد نمودن هزینه ها بر اساس مفاد مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم بود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

۴-۲- نتایج آزمون فرضیه ها

با توجه به آنکه متغیر وابسته تحقیق متغیری موهومی و مجازی است و به صورت ۱ و ۰ اندازه گیری شده لذا از رگرسیون لجستیک استفاده نموده ایم جدول ذیل اطلاعات مربوط به فرضیه اول، متغیر های وارد شده به مدل و نتایج آزمون والد(Vald Test) را نشان می دهد.

جدول (۱) - نتایج آزمون والد برای اقلام تعهدی اختیاری و سیاست متهورانه مالیاتی(فرضیه اول)

ردیف	نام متغیر	B	S.E	Wald	df	sign	EXP(B)	نتیجه
۱	اقلام تعهدی اختیاری	۲/۶۷۱	۰/۲۶۱	۵/۳۱۹	۱	۰/۰۱۶	۱/۴۵	تایید

با توجه به آماره والد، و میزانsign که کمتر از ۵ درصد می باشد متغیر مدیریت سود درسطح خطای ۵ درصد معنی‌دار است و ضریب مثبت شیب مدیریت سود بیانگر رابطه مثبت آن با سیاست متهورانه مالیاتی است یعنی هر چقدر که شاخص مدیریت سود افزایش یابد، شانس داشتن سیاست متهورانه مالیاتی افزایش می یابد. ستون Exp(B) نشان دهنده میزان تغییر در شانس پیش بینی شده برای سیاست متهورانه مالیاتی به ازای هر واحد تغییر در متغیرمدیریت سود است.

بنابراین نسبت موفقیت (بخت) ستون آخر : $\text{Exp(B)} = e^{\beta i} = 2.718^{.361} = ۱/۴۵$ و

- بین متغیر y (پاسخ) و متغیر x (پیشگو) هم خوانی وجود ندارد اگر $\text{Exp(B)} = ۱$

که با توجه به عدد $\text{Exp(B)} = ۱/۴۵$ درنتیجه شانس سیاست جسورانه مالیاتی بیشتراست.

جدول ذیل نتیجه فرضیه دوم و متغیرهای وارد شده در مدل و نتایج آزمون والد را نشان می دهد در فرضیه دوم رابطه اندازه شرکت و سیاست مالیاتی درنظر گرفته شده است.

جدول (۲) - نتایج آزمون والد برای رابطه اندازه شرکت و سیاست متهورانه مالیاتی(فرضیه دوم)

ردیف	نام متغیر	B	S.E	Wald	df	sign	EXP(B)	نتیجه
۵	اندازه شرکت	۲/۲۳۱	۰/۴۳۹	۴/۰۵۰	۱	۰/۰۳۹	۱/۳۴	تایید

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

با توجه به آماره والد، و میزان Sign برای متغیر اندازه شرکت ها که کوچکتر از ۵ درصد است متغیر اندازه شرکت بر نوع سیاست مالیاتی شرکت موثر می باشد و ضریب شیب نیز مثبت است که حاکی از رابطه مستقیم این دو می باشد ستون Exp(B) نشان دهنده میزان تغییر در شانس پیش بینی شده برای سیاست جسورانه مالیاتی به ازای هر واحد تغییر در اندازه شرکتها است.

بنابراین نسبت موفقیت (بخت): $\text{Exp(B)} = e^{\beta i} = 2.718^{-2.545} = ۰/۰۷۹$

- بین متغیر y (پاسخ) و متغیر x (پیشگو) هم خوانی وجود ندارد اگر $\text{Exp(B)} = ۱$

که با توجه به عدد $\text{Exp(B)} = ۱/۳۴$ درنتیجه شانس سیاست متهورانه مالیاتی بیشتر است.

۵- نتیجه‌گیری

همان‌طور که از مبانی نظری و نتایج سایر تحقیق های مشابه انتظار می رود در شرکت هایی که مدیریت سود و دستکاری ارقام سود (درآمدها و هزینه ها) بالاتر است، سیاست مالیاتی آن شرکت ها متهورانه تر بوده و دارای اختلافات مالیاتی بیشتری در مقایسه با بقیه شرکت ها هستند زیرا این شرکت ها سعی در جابه جایی و ممانعت از خروج مالیات و نقدینگی از شرکت خواهند نمود.

مدیریت سود سعی در انتقال هزینه ها و درآمدها به دوره های بعدی می نماید و در خصوص هزینه مالیات نیز مدیران و شرکت ها سعی می کنند آن‌ها را به دوره بعدی منتقل کنند. مخصوصا با توجه به طولانی بودن فرایند تشخیص و نیز صدور رای توسط هیات های حل اختلاف مالیاتی اولیه و نهایی که گاهی اوقات به دلیل مکانیزه نبودن سیستم سه سال طول می کشد مدیران سعی می کنند پرداخت را به تاخیر اندازند و حسابرسان مالیاتی نیز از حفره های مالیاتی استفاده نموده و چنین نتایجی را به بار می آورند.

نتایج این تحقیق مشابه با نتایج برخی تحقیقات چون عبدلی و همکاران(۱۳۹۱)؛ دسای و هارموپالا(۲۰۰۶) و چن و همکاران (۲۰۱۰) می باشد. علاوه بر این تاثیر اندازه شرکتها بر میزان اختلاف مالیاتی نیز مثبت است و تایید می شود این مشکلات در شرکتهایی که اعضای هیات مدیره آنها غیر مالی است شدید تر است. بررسی ها مشخص نمود در حدود ۶۴ درصد شرکت هایی که اختلاف به مفاد ماده ۱۳۲ و ۱۳۸ مربوط بود به طور میانگین ۲/۷ سال وجوه مالیاتی نزدشان باقی می ماند و با توجه به هزینه اخذ پول از بانکها و سایر موسسه های تامین مالی و نیز حداکثر مدت یک‌سال برای اخذ جریمه ۲/۵ درصدی موضوع ماده ۱۹۲ ق.م.م، با تطویل پرونده در هیات های حل اختلاف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

مالیاتی پرداخت بدهی مالیاتی را به تاخیر می اندازند. این موضوع در شرکت های بزرگ تر بیشتر به چشم می خورد و مبالغ مربوطه نیز بسیار بیشتر است. بر اساس فرضیه نمایندگی، شرکت های بزرگ که از فشارهای سیاسی نیز برخوردارند از این فشارها برای تعویق پرداخت های مالیاتی استفاده می کنند و هزینه های سیاسی خود را به نوعی جبران می کنند.

در راستای این تحقیق، پیشنهادات زیر ارائه می شود:

۱. از آنجا که بیشتر موارد اختلاف مالیاتی شرکتها موضوع معافیت ماده ۱۳۲ و ۱۳۸ قانون مالیات های مستقیم بود، تجدید نظر در این دستورالعمل در خصوص رفع ابهام از مفاد مواد قانونی فوق انجام پذیرد.

۲. از آنجا که فرآیند رسیدگی به پرونده های مالیاتی مورد اختلاف در هیات های حل اختلاف مالیاتی بسیار زمان‌بر می باشد و این تاخیر در وصول مالیات، انجام برنامه ریزی های کلان در کشور را با تاخیر و مشکل مواجه می سازد لذا توصیه می گردد این موضوع مورد توجه و رسیدگی قرار گیرد.

۳. از آنجا که تاثیر تصمیم های هیات مدیره شرکت ها بسیار با اهمیت می باشد و حضور عضو مالی هیات مدیره می تواند به کارآمد بودن و اقتصادی و قانونی بودن آن تصمیم ها کمک نماید و از آنجا که بسیاری از شرکت های ایرانی فاقد این عضو موظف هستند ، توصیه می شود آئین نامه نظام راهبری در این خصوص رعایت گردد و یکی از اعضای هیات مدیره شرکت ها الزاما دارای تخصص مالی و حسابداری باشد.

۴. مدت اعمال جریمه موضوع ماده ۱۹۲ ق.م.م و میزان جریمه ۲/۵ درصدی آن با توجه به افزایش هزینه تامین نقدینگی در بازار برای شرکت ها ایجاد صرفه اقتصادی می نماید تا پرداخت های مالیاتی خود را با تاخیر انجام دهند و به نوعی مدیریت نقدینگی نمایند در این خصوص بخشش جریمه های مالیاتی به مناسبتهای مختلف توسط ریاست محترم سازمان امور مالیاتی را باید اضافه نمود که جریمه را از حالت نقش بازدارندگی خود دور نموده است.

محدودیت مهم این تحقیق عدم افشای کامل و دقیق اطلاعات مربوط به عملکرد مالیاتی شرکتها و اظهارنامه های آنها و گزارش حسابرسی مالیاتی شرکتها می باشد که بدین ترتیب تعداد شرکتها کاهش یافت و کلا تحقیق در این حوزه را با مشکل مواجه ساخت.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

فهرست منابع

۱- احدیان، فاطمه (۱۳۷۹)، بررسی رابطه بین سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکتها و سود قطعی شده توسط ممیزین مالیات، دانشگاه تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد.

۲- باباجانی، جعفر و عبدی، مجید (۱۳۸۹)، رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت ها، مجله پژوهش های حسابداری مالیِ، سال دوم، شماره سوم، صص۸۶-۶۵.

۳- صفری، احمد(۱۳۸۵)، بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی مودیان و سود تشخیصی توسط مأموران مالیاتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرکز.

۴- طالب نیا، قدرت اله؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ عرب مازار، علی اکبر؛ صمدی لرگانی، محمود (۱۳۸۹)، بررسی تاثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی، حسابداری مالی، بهار ۱۳۹۰; ۳(۹):۶۷-۸۳.

۵- عرب مازار، علی‌اکبر(۱۳۸۷)، فصلنامه مالیات، دوره دوم، شماره مسلسل ۲۶ و ۲۷.

۶- عبدلی، محمدرضا؛ و شورورزی، محمدرضا و میرزایی، سعیده (۱۳۹۱)، بررسی ارتباط سیاستهای مالیاتی متهورانه و شفافیت شرکتی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، علوم و تحقیقات نیشابور.

7. Armstrong, C.S., J.L. Blouin, and D.F. Larcker (2010). The incentives for Tax Planning. Working, Paper, SSRN: http://ssrn.com/abstract=1416422.

8. Chen, S., X. Chen, Q. Cheng, and T. Shevlin (2010). Are Family Firms more Tax Aggressive than Non-family Firms? Journal of Financial Economics. 95: 41-61.

9. Desai, M.A., and D. Dharmapala (2006a). Corporate Tax Avoidance and High-powered Incentives. Journal of Financial Economics .79: 145-179.

10. Freise, A., S. Link, and S. Mayer (2008). Taxation and Corporate Governance – the State of the Art in W. Schön, ed. Tax and Corporate Governance. Berlin Heidelberg: Springer-Verlag.

Aggressive

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]

11. Garbarino, Carlo (2008). Strategies and Tax Corporate Tax Governance : An Institutional Approach . Working, Paper, SSRN: http://ssrn.com/abstract=1428772.

12. Hanlon, M., and J. Slemrod (2009). What does Tax Aggressiveness Signal? Evidence from Stock Price Reactions to News about Tax Aggressiveness. Journal of Public Economics 93: 126-141.

13. Osemeke, Louis (2011). The Study of the Effect of Role of Board of Director Characteristics on Corporate Social Responsibility of Public Listed Company in Nigeria, Working, Paper, SSRN http://ssrn.com/abstract=1972954.

14. Lanis, R, and G. Richardson (2011). The Effect of Board of Director Composition on Corporate Tax Aggressiveness. Journal of Accounting and Public Policy 30 (1): 50-70.

15. Steijver,Tensie, and Niskanen, Mervi (2011). Tax Aggressive Behavior in Private Family Firms The Effect of the CEO and Board of Directors. Available at: http://ssrn.com/abstract=1937651.

16.Watts, R.L., and Zimmerman (1986). Positive Accounting Theory, Prentice Hall International, First Edition .

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-03]