

بررسی ارتباط خط مشی‌های مالیاتی شرکتها با ثبات در سود آنها

محمدرضا عبدلی^۱

حمید پناهی^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۱۲/۲۶ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۴/۱۱

چکیده

در این پژوهش به دنبال آن هستیم که ارتباط بین ثبات و پایداری در سود شرکتها را با خط مشی‌های مالیاتی اتخاذ شده توسط آنها بررسی نمائیم. جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۳۰ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند که برای دوره ۱۳۹۰-۱۳۸۶ مورد بررسی قرار گرفتند. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون خطی ساده و لجستیک استفاده گردید. سیاست‌های مالیاتی شرکتها از طریق شناسایی وجود تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد هرچقدر تفاوت بین مالیات ابرازی و تشخیصی بیشتر باشد شاهد پایداری سود کمتری برای شرکتها خواهیم بود. به علاوه شواهد قابل اطمینانی حاکی از وجود رابطه ای معنادار بین پایداری سود شرکتها و اهمیت موضوع مالیات و درج آن در گزارش حسابرسی مستقل یافت نشد. بین ضریب تغییرات و اندازه شرکت به عنوان متغیرهای کنترلی پژوهش، با سیاست‌های مالیاتی رابطه معناداری مشاهده نگردید.

واژه‌های کلیدی: خط مشی‌های مالیاتی، پایداری سود، مدل رگرسیون خطی ساده

۱- عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شاهرود (نویسنده مسئول) mra830@yahoo.com
۲- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شاهرود hamid.panahi.1990@gmail.com

۱- مقدمه

مالیات‌ها عوامل تحریک کننده ای در تصمیمات شرکت هستند. تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که اعمال و رفتارهای مدیریت که صرفاً برای به حداقل رساندن مالیات شرکت از طریق فعالیت‌های مالیاتی که در بسیاری از کشورهای جهان انجام می‌پذیرد در حال تبدیل شدن به یک خصیصه عمومی از چشم انداز شرکت می‌باشد. با این حال مالیاتی که از طریق فعالیت‌های متهورانه ایجاد شده، هزینه و منافع قابل توجهی را برای مدیریت، سهامداران و به طور کلی برای جامعه ایجاد می‌کند (رمن و ریچاردسون، ۲۰۱۱).

مسئله سیاست‌های مالیاتی یا متهورانه بودن مالیات قدمتی به اندازه خود مسئله مالیات دارد، یعنی از زمانی که موضوع مالیات شکل گرفت این مسئله نیز همیشه مطرح بوده است، بنابراین از اهمیت خاصی برای همه کشورها برخوردار است. مالیات بر درآمد برای شرکت‌ها یکی از مسائل با اهمیت می‌باشد و موجب خروج نقدینگی شرکت‌ها و کاهش سودهای متعلق به سهامداران می‌شود، بررسی عوامل موثر بر نوع سیاست‌های اتخاذ شده توسط شرکت‌ها از جایگاه ویژه ای برای سهامداران و دولت‌ها برخوردار است. تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها برای محاسبه مالیات غالباً مشکل است. نوع هزینه‌ها و روش‌هایی که برای محاسبه مخارج انتخاب می‌شود و همچنین معافیت‌های مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی متفاوت است و تعیین رویه واحدی جهت تشخیص درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها تقریباً غیرممکن به نظر می‌رسد. بیشتر شرکت‌ها ترجیح می‌دهند سود بالاتر را به سهامداران و درآمد مشمول مالیات کمتری را به مسئولان مالیاتی گزارش کنند. بسیاری از تحلیل‌گران، این شکاف رو به رشد را به عنوان افزایش رفتار گزارشگری مالیاتی جسورانه قلمداد می‌کنند. مطابق با همین دیدگاه افزایش قابل توجهی در اجتناب از پرداخت مالیات وجود دارد. گزارشگری مالیاتی جسورانه به عنوان دستکاری رو به پایین درآمد مشمول مالیات از طریق فعالیت‌های مالیاتی برای فرار مالیاتی متقلبانه یا تکنیک‌هایی شامل راه اندازی عملیات در کشورهای با نرخ مالیاتی پایین و استفاده از نظام مالیاتی دارای مزایای مالیاتی شناخته می‌شود. از طرف دیگر گزارشگری مالی جسورانه به عنوان مدیریت سود شناخته می‌شود که می‌تواند در محدوده استانداردهای پذیرفته حسابداری باشد یا نباشد.

این پژوهش را از دیدگاه تئوری نمایندگی نیز می‌توان مدنظر قرار داد به طوری که هیات مدیره همواره بدنبال حداکثرسازی منافع خود می‌باشد و این منافع الزاماً همسو با منافع سهامداران و دولت

نیست. لذا ممکن است در حوزه مالیاتی با اتخاذ سیاست‌هایی خاص که می‌تواند متهورانه یا محافظه کارانه باشد مبادرت به ایجاد هزینه‌هایی برای سهامداران نماید.

آندرونی و همکارانش (۱۹۹۸)، این‌گونه اظهار نظر می‌کنند که از روی دورنما یا دیدگاه سیاست ملی، مقوله اعمال سیاست‌های مالیاتی مشکلی است به دیرپایی و قدمت خود مالیات‌ها و از این‌رو از اهمیت واضحی برای ملل سراسر جهان برخوردار است. چون ادبیات مالیات به لحاظ تاریخی تمایزی بین جنبه‌های شرکتی و فردی تهور مالیاتی پدید آورده است، مدل‌های پیشین تهور مالیاتی شرکتی بر مبنای تطبیق با هر فرد مالیات‌دهنده تنظیم شده است. هرچند که تحقیقات اخیر توسط چن و چو (۲۰۰۵)، کراکر و اسلمرود (۲۰۰۵) و دزایی و دارماپالا (۲۰۰۶) دربرگیرنده تهور مالیاتی شرکتی در مقوله نظریه نمایندگی می‌باشد و بخاطر رابطه اصل نمایندگی بین سهامداران و مدیریت در فضای شرکتی بسیار مناسب‌تر است.

۲- بیان مسئله

سود واحد تجاری یکی از اقلام صورتهای مالی است که از اهمیت خاصی برای کلیه استفاده کنندگان برخوردار است. در بیانیه شماره ۱ از مفاهیم حسابداری مالی گفته می‌شود که تأکید گزارش‌های مالی بر روی اطلاعاتی است که درباره عملکرد شرکت است که از مجرای محاسبه سود و اجزای تشکیل دهنده آن ارائه می‌گردد.

پن کاف و ویرجیل (۱۹۷۰) پژوهشی کتابخانه‌ای انجام دادند و نتیجه تحقیق آنها این نوع تقاضا برای محاسبه سود را تأیید کرد. به دلیل اهمیت سود شرکت برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، مدیریت سعی می‌کند مبلغ و نحوه ارائه سود شرکت را دستکاری کند و این عمل در نهایت موجب ارائه سودی ناپایدار و نامنظم می‌گردد. پایداری سود به معنی تکرار (استمرار) سود جاری است و هر چه پایداری سود بیشتر باشد، فرض می‌شود کیفیت سودهای گزارش شده بالاتر است. مالیات به عنوان یک فاکتور مهم در بسیاری از تصمیمات شرکت‌ها نقش مهمی را ایفا می‌کند. یکی از راههای دستکاری سود، اتخاذ سیاست‌های مالیاتی می‌باشد. سیاستهای مالیاتی فعالیت‌هایی است که مدیریت با استفاده از اختیارات خود و ارقام تعهدی حسابداری اقدام به کاهش و دستکاری سود به منظور کاهش مالیات پرداختی می‌نماید. پایه‌گذاری فعالیت‌های مدیریت صرفاً در جهت به حداقل رساندن مالیات شرکت از طریق سیاست‌های مالیاتی، در حال تبدیل شدن به یک ویژگی و مشخصه برای شرکت‌ها در سرتاسر دنیا می‌باشد. با این وجود سیاست‌های مالیاتی می‌تواند موجب

ایجاد هزینه ها و یا منفعت های قابل توجهی گردد (فریس و همکاران، ۲۰۰۸). از آنجا که هزینه های مالیاتی یکی از مهم ترین هزینه های شرکتها را تشکیل می دهد و موجب خروج نقدینگی از شرکتها شده و سود سهام سهامداران را کاهش می دهد، هزینه مالیات و مالیات قابل پرداخت همواره مورد توجه مدیران و همچنین سهامداران شرکتها می باشد لذا اتخاذ سیاستهای مالیاتی (متهورانه یا محافظه کارانه) از جمله خط مشی هایی هست 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 قانونی قوانین مالیات برای شرکتها واکنش مثبت نشان داده است بدین ترتیب این سیاستها می تواند از جنبه هزینه های نمایندگی و تئوری نمایندگی نیز مورد توجه و تاکید قرار گیرد. لذا در این تحقیق بر آن هستیم تا ارتباط سیاست های مالیاتی را با پایداری سود شرکت ها مورد بررسی قرار دهیم.

۳- مبانی نظری

مالیات

در تعریف مالیات مبلغی است که دولت از اشخاص، شرکتها و موسسات بر اساس قانون برای تقویت عموم حکومت و تامین مخارج عامه دریافت می کند. افزون بر خصلت اجباری بودن، یک خصوصیت بارز دیگر مالیات در این است که رابطه صحیح دوطرفه ای میان میزان مالیات دریافتی و ارزش خدمات عمومی که مالیات دهندگان از آن برخوردار می شوند، وجود ندارد.

تعریف سیاستهای مالیاتی

سیاستهای مالیاتی فعالیت هایی است که مدیریت با استفاده از اختیارات خود و ارقام تعهدی حسابداری اقدام به کاهش و دستکاری سود به منظور کاهش مالیات پرداختی می نماید. سیاست های مالیاتی در گذار از اواخر سال ۱۹۹۰ تا اوایل سال ۲۰۰۰ در گزارشگری مالی شرکتها به وجود آمد. تحلیل مقطعی نشان می دهد که سیاست های مالیاتی برای تحریف در گزارشگری مالی به وجود آمده که نتایج تحقیقات تجربی نیز این موضوع را ثابت می کند. میزان و اندازه سیاست های مالیاتی بستگی به احتمال تقلب حسابداری دارد. سیاست های مالیاتی در ارتباط با این احتمال است که شرکتها با حذف نقش حاکمیت شرکتی یا سایر عوامل خاص تعیین کننده شرکت، اقدام به تحریف و تقلب در حسابهای شرکت نمایند (لینوکس و همکاران، ۲۰۱۲)

ابزارهای سیاستهای مالیاتی

از جمله ابزارهای اعمال سیاستهای مالیاتی :

- ۱- دستیابی نادرست به معافیت مالیات بر درآمد
- ۲- درج هزینه های غیرواقعی
- ۳- مغایرت های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی
- ۴- استفاده از سیاستهای هموارسازی سود برای کاهش سود مشمول مالیات
- ۵- فعالیت استفاده فزاینده از استقراض شرکتی
- ۶- کاهش مالیات درآمدهای سرمایه‌ای در بازسازی شرکتی
- ۷- استفاده از زیانهای مالیاتی درآمدهای سرمایه‌ای
- ۸- پیش‌فروش سهام و گواهی سهام برای کاهش درآمد مشمول مالیات و دستکاری داد و ستد سهام

۹- انجام اقداماتی از جمله مخدوش کردن دفاتر قانونی به منظور رد دفاتر و نهایتاً تشخیص

علی‌الراس

۱۰- نگهداری دو دسته دفاتر و مدارک برای ثبت معاملات یک دفتر برای خود مودی که دخل و

خرج را به درستی نشان می دهد و دفتر دیگر برای ارائه به ماموران مالیاتی جهت تشخیص و

رسیدگی مالیات.

پایداری سود

در تحقیقات متعددی پایداری سود را قابلیت دوام و تکرارپذیری سود تعریف کرده اند. ثبات و تکرارپذیری دو فاکتور مهم و موثر بر کیفیت سود است. سودهای با ثبات در مقابل سودهای نامنظم دارای کیفیت بیشتری است. تحلیل‌گران برای پیش‌بینی سودهای آتی به درآمدها و فعالیت‌های تکرارپذیر، اتکا می‌نمایند. آنها بدین منظور، عناصر پایدار درآمدها و هزینه‌ها را از عناصر تصادفی و نامنظم تفکیک می‌کنند.

۴- پیشینه پژوهش**۴-۱- پیشینه داخلی**

عبدلی و بخشی (۱۳۹۲) طی تحقیقی به بررسی عوامل موثر بر سیاست های متهورانه مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که اندازه شرکتها اعم از بزرگی و کوچکی بر سیاست مالیاتی آنها تاثیر معناداری نداشته است. علاوه بر این سن و عمر شرکت با سیاست مالیاتی آنها رابطه معناداری داشته است به این معنا که شرکتها با کسب تجربه بیشتر و ثبات در سودآوری، سیاست مالیاتی با ثبات تری نیز اتخاذ می کنند و در شرکتهایی که مدیران آنها از تجربه کمتری برخوردارند دارای نوعی بی ثباتی در سیاستهای مالیاتی هستند. بررسی رابطه بین ترکیب سهامداران شرکت با نوع سیاست مالیاتی آنها تایید نگردید و تاثیر معناداری نداشت ولیکن بین چرخش حسابسان مستقل که وظیفه تهیه گزارش مالیاتی را به عهده دارند با نوع سیاست مالیاتی ارتباط معناداری مورد تایید قرار گرفت.

مشکی و نوردیده (۱۳۹۱) به بررسی تاثیر مدیریت سود در پایداری سود شرکت ها پرداختند. نتایج تحقیق آنها حاکی از این است که پایداری سود شرکت های هموارساز بیش از پایداری سود شرکت های غیرهموارساز است. از طرفی آزمون ها نشان می دهد شرکت هایی که اقدام به هموارسازی سود نموده اند، در مقایسه با سایر شرکتهای سود سهم پایدارتری در آینده اعلام نموده اند. شمسی جامخانه (۱۳۸۸) در ارزیابی دلایل و عوامل ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکتهای بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی با استفاده از اطلاعات پرونده های مالیاتی مربوط به سالهای ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ شرکتهای بازرگانی فعال در اداره کل امور مالیاتی غرب و روشها و نرم افزارهای آماری مربوطه به این نتایج رسید که بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکتهای بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی اختلاف معناداری وجود دارد، به علاوه عوامل ایجاد کننده این اختلاف نیز هر کدام به تنهایی در سطح اطمینان مورد نظر معنادار می باشند.

۴-۲- پیشینه خارجی

آرمسترانگ و بلوئین (۲۰۱۰) به مطالعه انگیزه های برنامه ریزی مالیاتی با استفاده از یک مجموعه از داده های سلسله مراتبی همراه با اطلاعات تشویقی و جبرانی مدیران اجرایی به بررسی روابط میان

انگیزه‌های مدیران مالیاتی و اصول پذیرفته شده حسابداری و آثار نقدی نرخ‌های مالیاتی و شکاف ارزش دفتری مالیات و معیارهای اندازه‌گیری سیاست‌های متهورانه مالیاتی پرداخته است. در پایان به این نتیجه رسیده است که انگیزه‌های 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. این نتایج را به صورت یک شاخص تفسیر نموده، بدین گونه که انگیزه‌های فراهم شده برای مدیران به منظور کاهش سطح هزینه مالیات گزارش شده در صورت‌های مالی است.

لنیس و ریچاردسون (۲۰۱۱) در تحقیق خود اثرات ترکیب هیات مدیران بر سیاست‌های متهورانه مالیات و تقلیل دهنده مالیاتی را مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج برای نمونه انتخابی از ۳۲ شرکت که شامل ۱۶ شرکت دارای رفتارهای متهورانه و ۱۶ شرکت بدون رفتارهای متهورانه مالیاتی، نشان می‌دهد که وجود سهم بالایی از اعضای خارجی در هیات مدیران، احتمال رفتارهای متهورانه و تقلیل دهنده مالیاتی را کاهش می‌دهد.

استیجورس و نیسکانن (۲۰۱۱) تاثیر حاکمیت و مالکیت مدیران ارشد اجرایی (ترکیب هیات مدیران) را بر تصمیمات و رفتارهای متهورانه مالیاتی در شرکت‌های سهامی خاص مورد بررسی و مطالعه قرار دادند. در این مقاله، نتیجه گرفته شد که شرکت‌های سهامی خاص نسبت به شرکت‌های غیرسهامی، از رفتارهای متهورانه و تقلیل دهنده مالیاتی کمتری برخوردارند. حتی رفتارهای متهورانه مالیاتی می‌توانند موجب صرفه جویی مالیاتی شود و به مدیران ارشد اجرایی امکان مخفی کردن مقادیر حاصل (مانند مدیریت سود، مصرف هدایا، حقوق مازاد و...) به منظور ضرر و زیان به سایر سهامداران می‌دهد و می‌تواند موجب افزایش هزینه غیرمالی به سبب کم کردن درآمدها و سودها به دلیل خسارت و زیان به شهرت و نام شرکت شود. نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌های سهامی که مدیران ارشد اجرایی آن دارای مالکیت سهام کمتری هستند بیشتر خواهان رفتارهای متهورانه مالیاتی هستند.

چن، چنگ و شاولین (۲۰۱۰) در تحقیق‌شان با عنوان « آیا شرکت‌های سهامی نسبت به شرکت‌های غیر سهامی از سیاست‌های متهورانه مالیاتی بیشتری برخوردار است؟ » به این نتایج رسیدند که مالیات‌ها بیانگر هزینه‌های با اهمیت برای شرکت‌ها و سهامداران می‌باشند و به طور کلی و عمومی انتظار می‌رود که سهامداران سیاست‌های متهورانه مالیاتی را در پیش گیرند. شرکت‌ها با ساختار سهامی به گونه ایست که دارای تضاد و شکل نمایندگی واحدی میان سهامداران چیره غالب

و سهامداران کوچک هستند. شرکت‌های سهامی نسبت به شرکت‌های غیر سهامی از سیاست‌های متهورانه مالیاتی کمتری استفاده می‌کنند. مالکان شرکت‌های سهامی تمایل دارند که از مزایای مالیاتی به دلیل اجتناب از هزینه‌های غیرمالیاتی ناشی از تخفیف‌های بالقوه قیمت صرف نظر کنند که می‌تواند ناشی از کنترل سهامداران نسبت به پوشاندن اجاره بها از طریق فعالیت‌ها و ترفندهای مالیاتی باشد.

۵- توسعه فرضیه‌ها و مدل مفهومی

این پژوهش در پی رسیدن به اهداف ذیل است:

- ۱- تبیین ارتباط سیاست‌های مالیاتی با پایداری سود شرکت‌ها
 - ۲- تبیین ارتباط میزان تفاوت مالیات ابرازی با تشخیصی با پایداری سود شرکت‌ها برای رسیدن به اهداف فوق فرضیه‌های زیر تدوین می‌شوند:
- فرضیه اول: در شرکت‌هایی که پایداری سود کمتر است، بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی آنها وجود دارد.
- فرضیه دوم: شرکت‌هایی که پایداری سود کمتری دارند، تفاوت مالیات ابرازی با تشخیصی آنها کمتر است.

۵-۱- مدل تحقیق

برای آزمون فرضیه اول با استفاده از مدل رگرسیون خطی لجستیک داریم:

$$\ln\left(\frac{p_i}{1-p_i}\right) = \beta_0 + \beta_1 C_i + \beta_2 Size_i + \beta_3 CVearn_i + \varepsilon$$

که در آن:

p_i احتمال وجود بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی شرکت i ام

C_i پایداری سود شرکت i ام

$Size_i$ متوسط اندازه شرکت i ام

$CVearn_i$ ضریب تغییرات سود شرکت i ام

و برای آزمون فرضیه دوم با استفاده از مدل رگرسیون خطی داریم:

$$TAG_i = \beta_0 + \beta_1 C_i + \beta_2 Size_i + \beta_3 CVeran_i + \varepsilon$$

که در آن :

C_i پایداری سود شرکت آام

$Size_i$ متوسط اندازه شرکت آام

$CVeran_i$ ضریب تغییرات سود شرکت آام

۶- روش شناسی

پژوهش حاضر از لحاظ طبقه بندی تحقیق بر مبنای هدف از نوع کاربردی و از لحاظ طبقه بندی بر حسب روش، از نوع توصیفی-همبستگی است و هدف اصلی آن تعیین وجود، میزان و نوع رابطه با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) بین متغیرهای مورد آزمون است.

۶-۱- جامعه آماری

شرط لازم برای انجام هر تحقیقی وجود اطلاعات در دسترس است، که در وضعیت کنونی ایران تنها اطلاعات مربوط به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود است، لذا کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران که سال مالی آن‌ها به پایان اسفند ماه ختم شده و اطلاعات مربوط به آن‌ها در دسترس باشد، به عنوان جامعه آماری انتخاب گردید.

۶-۲- چگونگی نمونه گیری و نمونه‌ها

با استفاده از نمونه گیری حذفی سیستماتیک و با توجه به معیارهای زیر اقدام به نمونه گیری شده است :

- ۱- شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و موسسات واسطه‌گری مالی از نمونه آماری حذف می‌شوند. این امر به علت شرایط خاص محیط گزارشگری این شرکت‌هاست.
- ۲- شرکت در طول دوره تحقیق به صورت مستمر و مداوم عضو بازار بورس بوده باشد و از آن خارج نشده و یا به تابلوی غیر رسمی منتقل نشده باشد.
- ۳- پایان سال مالی شرکت باید منتهی به پایان اسفند باشد.
- ۴- شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداشته باشد.
- ۵- اطلاعات مالی شرکت در دوره مورد مطالعه در دسترس باشد.

با توجه به محدودیت‌های اعمال شده، تعداد ۱۳۰ شرکت انتخاب شدند که اطلاعات این شرکتها از سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سایت بورس اوراق بهادار تهران و نرم افزارهای رهاورد، صحرا و تدبیرپرداز جمع آوری شده است.

۶-۳- داده‌های مورد نیاز، متغیرهای تحقیق و روش محاسبه آنها

در این تحقیق حسب مورد از منابع کتابخانه ای شامل انواع کتب و مجلات تخصصی، نرم افزار نمایه و همچنین منابع اینترنتی شامل کتابخانه دیجیتال دانشگاه آزاد اسلامی و سایر سایت های اینترنتی اعم از حرفه ای و تخصصی، همچنین پایگاه اطلاع رسانی سازمان بورس اوراق بهادار و نرم افزارهای مرتبط، که عموماً شامل نرم افزار اطلاعات شرکت های پذیرفته شده در بورس و نرم افزار صفحه گسترده اکسل می باشند، به گونه ای گسترده استفاده شده است.

۶-۴- متغیر وابسته

متغیر وابسته تحقیق سیاستهای مالیاتی (TAG) می باشد که از دو روش زیر مورد بررسی قرار داده می شود:

۱) وجود بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی مستقل: با مشاهده گزارش حسابرسی و وجود کسری ذخیره مالیات در آن در یکی از سالهای مورد بررسی به شرکت عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد ۰ به شرکت داده خواهد شد.

۲) تفاوت مالیات ابرازی با تشخیصی: با بررسی یادداشت ذخیره مالیات شرکتها می توان مالیات قطعی شده و تشخیصی شرکتها را بررسی نمود این موضوع افشا می شود.

۶-۵- متغیر مستقل

متغیر مستقل تحقیق پایداری سود در طول دوره های تحقیق است. برای سنجش پایداری سود از یک معادله رگرسیونی تک متغیره استفاده شد که در آن سود دوره جاری تابعی از سود دوره ماقبل تلقی شده است. به عبارتی، در این مدل تداوم سود به عنوان نماینده پایداری سود است. این الگو در سال ۲۰۰۲ توسط دچو و دیچو طراحی و ارائه شده است.

$$Earn_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 earn_{i,t-1} + \epsilon_{i,t}$$

که در آن داریم:

$EARN_{i,t}$: سود دوره جاری قبل از اقلام غیر مترقبه

$EARN_{i,t-1}$: سود دوره پیشین قبل از اقلام غیر مترقبه

$\varepsilon_{i,t}$: باقیمانده مدل رگرسیونی

این آزمون برای کلیه سال‌های دوره تحقیق از طریق داده‌های شرکت‌های نمونه اجرا می‌شود و

α_1 (ضریب متغیر مستقل) درجه پایداری سود در طول دوره تحقیق است.

۶-۶- متغیرهای کنترل

اندازه شرکت: اندازه شرکت از لگاریتم ارزش دفتری دارائی‌های شرکت Z در سال t بدست می‌آید.

$$SIZE_{i,t} = \text{Log}(\text{ASSETBVJ}_{i,t})$$

ضریب تغییرات سود: ضریب تغییرات سود به عنوان شاخصی از ریسک عملیاتی شرکت در این

تحقیق مورد استفاده قرار گرفته و معادل نسبت انحراف معیار سود بر میانگین سود بین سال‌های $t-3$

تا سال t می‌باشد.

$$C.V_{i,t} = \sigma(E) / X(E)$$

۷- تحلیل داده‌ها

بر اساس جدول متوسط جمع داراییهای شرکتها ۳۷۴۷۰۰۶ بوده است که کمترین جمع داراییها ۱۸۴۲۵ و بیشترین آن ۳۴۲۲۵۴۷۱۸ بوده است. متوسط سود شرکتها ۳۵۷۸۳۲ بوده است که تمام شرکتها سود ده نبوده‌اند و کمترین میزان سود ۱۰۹۸۷۰۲- و بیشترین مقدار سود ۱۵۷۰۶۳۲۵ می‌باشد که این متغیر با توجه به مقادیر چولگی و کشیدگی شدید نمی‌تواند نرمال باشد. متوسط مالیات ابرازی ۵۷۷۰۰ و متوسط مالیات تشخیصی ۹۰۸۴۱ بوده است که میزان تفاوت حدود ۳۳۸۵۲ می‌باشد. بر این اساس به طور متوسط مالیات ابرازی بیش از ۳۶ درصد کمتر از مالیات تشخیصی اعلام شده است که حداقل این تفاوت ۰.۸ درصد و حداکثر آن ۱۰۰ درصد است. با توجه به مقادیر نزدیک به صفر برای چولگی و کشیدگی توزیع این متغیر به توزیع نرمال می‌تواند نزدیک باشد.

جدول (۱) - توصیف متغیرهای کمی مورد استفاده

کشیده‌گی	چولگی	ماکزیمم	مینیمم	انحراف معیار	میانگین	
۱۷۴.۱۷	۱۲.۳۵	۳۴۲۲۵۴۷۱۸	۱۸۴۲۵	۲۱۰۴۶۸۴۲	۳۷۴۷۰۰۶	جمع داراییها
۵۹.۵۷	۷.۰۹	۱۵۷۰۶۳۲۵	-۱۰۹۸۷۰۲	۱۳۴۴۲۰۷	۳۵۷۸۳۲	سود
۵۲.۰۵	۶.۹۱	۲۰۲۲۰۲۰	۰	۲۲۹۷۷۴	۵۷۷۰۰	مالیات ابرازی
۵۵.۱۶	۶.۹۹	۳۳۳۷۵۲۸	۹	۳۶۳۳۵۱	۹۰۸۴۱	مالیات تشخیصی
۵۵.۵۷	۶.۹۴	۱۳۱۵۵۰۸	۳	۱۴۱۴۵۳	۳۳۸۵۲	تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی
-۰.۵۹۲	۰.۵۷۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۸	۰.۲۳۳	۰.۳۶۲	نسبت تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی به مالیات تشخیصی
۱.۹۹۴	۱.۱۹۳	۱۸.۸۴۳	۱۱.۵۸۵	۱.۲۲۲	۱۳.۹۲۶	لگاریتم جمع داراییها
۵۹.۰۳۸	۷.۱۹۲	۶۲.۹۸۲	-۹.۸۴۳	۶.۸۳۱	۱.۳۵۹	ضریب تغییرات سود

متغیر لگاریتم جمع داراییها و نیز ضریب تغییرات سود در این پژوهش به عنوان متغیرهای کنترلی مورد استفاده قرار گرفته‌اند بر اساس جدول متوسط اندازه (لگاریتم جمع داراییها ۱۳.۹۲۶ است و اندازه کوچکترین شرکت بر اساس این شاخص ۱۱.۵۸۵ و بزرگترین شرکت ۱۸.۸۴۳ بوده است. توزیع این متغیر به نسبت سایر متغیرها به توزیع نرمال نزدیک است.

جدول (۲) - توزیع فراوانی وجود بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی

درصد	فراوانی	
۲۱.۵	۲۸	عدم وجود
۷۸.۵	۱۰۲	وجود
۱۰۰.۰	۱۳۰	جمع

در جدول فوق برای یکی از حالت‌های متغیر وابسته (وجود بند کسری ذخیره مالیات در گزارشهای حسابرسی) توزیع فراوانی مشخص شده است بر این اساس حدود ۷۸.۵ درصد شرکت‌های مورد بررسی دارای بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی بوده‌اند.

۷-۱- بررسی فرضیه اول

"شرکت‌هایی که پایداری سود کمتری دارند، تفاوت مالیات ابرازی با تشخیصی آنها کمتر است." برای بررسی فرضیه فوق مدل زیر را بررسی می‌نمایم و به برازش خط رگرسیون مدل زیر می‌پردازیم.

$$TAG_i = \beta_0 + \beta_1 C_i + \beta_2 Size_i + \beta_3 CVeran_i + \varepsilon$$

این فرضیه را می‌توان به صورت زیر بازنویسی کرد:

H_1 : شرکت‌هایی که پایداری سود کمتری دارند، تفاوت مالیات ابرازی با تشخیصی آنها کمتر

نیست.

H_0 : شرکت‌هایی که پایداری سود کمتری دارند، تفاوت مالیات ابرازی با تشخیصی آنها کمتر است.

جدول (۳) - برآورد پارامترها

P_value	T_value	انحراف استاندارد	برآورد	
۰.۰۰۵	۲.۸۷۶	۰.۲۰۳	۰.۵۸۳	(Constant)
۰.۶۷۳	-۰.۴۲۲	۰.۰۲۰	-۰.۰۰۹	C
۰.۹۵۸	۰.۰۵۲	۰.۰۱۵	۰.۰۰۱	Size
۰.۳۲۵	۰.۹۸۸	۰.۰۰۳	۰.۰۰۳	CV

بر اساس جدول، آنالیز واریانس مدل از نظر آماری معنادار نمی‌باشد و مدل می‌تواند کمتر از ۱ درصد تغییرات متغیر وابسته را تبیین نماید و با افزایش پایداری سود، تفاوت مالیات ابرازی با تشخیصی کاهش می‌یابد. با توجه به مقدار احتمال ضریب β_1 ($p=0.673$) می‌توان نتیجه گرفت که این متغیر معنادار نمی‌باشد اما با کاهش پایداری سود، تفاوت مالیات ابرازی با تشخیصی افزایش می‌یابد و مدل نهایی را به صورت زیر می‌نویسیم:

$$TAG_i = 0.583 - 0.009C_i + 0.001Size_i + 0.003CVeran_i + \varepsilon$$

بنابراین با توجه به مقدار احتمال مدل و ضرایب آن فرض صفر یا فرض زیر رد نمی‌شود:

"شرکتهایی که پایداری سود کمتری دارند، تفاوت مالیات ابرازی با تشخیصی آنها کمتر نیست."

۲-۷- بررسی فرضیه دوم

"شرکتهایی که پایداری سود کمتری دارند، بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی آنها وجود دارد."

برای بررسی فرضیه فوق مدل زیر را بررسی می‌نماییم و به برازش خط رگرسیون مدل لجستیک

زیر می‌پردازیم:

$$\ln\left(\frac{p_i}{1-p_i}\right) = \beta_0 + \beta_1 C_i + \beta_2 Size_i + \beta_3 CVeran_i + \varepsilon$$

که این فرضیه را می‌توان به صورت زیر بازنویسی کرد:

H: شرکتهایی که پایداری سود کمتری دارند، بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی

آنها وجود ندارد.

H: شرکتهایی که پایداری سود کمتری دارند، بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی

آنها وجود دارد.

جدول (۴) - برآورد پارامترها

متغیر	پارامتر	انحراف استاندارد	آماره Wald	درجه آزادی	مقدار احتمال
C	-۰.۰۹۳	۰.۲۵۳	۰.۱۳۵	۱.۰۰۰	۰.۷۱۳
SIZE	۰.۲۴۴	۰.۲۰۲	۱.۴۶۸	۱.۰۰۰	۰.۲۲۶
CV	-۰.۰۳۴	۰.۰۲۷	۱.۵۷۰	۱.۰۰۰	۰.۲۱۰
Constant	-۲.۰۱۰	۲.۷۶۵	۰.۵۲۸	۱.۰۰۰	۰.۴۶۷

با اینکه ضرایب در جدول فوق نشان‌دهنده کاهش احتمال وجود بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی همراه با افزایش پایداری سود می‌باشد اما مدل و ضرایب آن از نظر آماری معنادار نیستند و مدل نهایی به صورت زیر می‌باشد:

$$\ln\left(\frac{p_i}{1-p_i}\right) = -2.010 - 0.093C_i + 0.244Size_i - 0.034CVeran_i + \varepsilon$$

جدول (۵) - میزان دقت مدل

برآورد		مشاهده		
میزان دقت	وجود حسابرسی مالیاتی در گزارش حسابرسی آنها		خیر	وجود حسابرسی مالیاتی در گزارش حسابرسی آنها
	بله	خیر		
۳۵۷۱	۲۷	۱	خیر	وجود حسابرسی مالیاتی در گزارش حسابرسی آنها
۹۹۰۲۰	۱۰۱	۱	بله	حسابرسی آنها
۷۸۵	کل			

با توجه به جدول، میزان دقت مدل ۷۸.۵ درصد است که این دقت برای شرکتها با بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی آنها ۹۹ درصد و برای سایر شرکتها ۳.۶ درصد می‌باشد. بنابراین با توجه به مقدار احتمال مدل و ضرایب آن فرض صفر یا فرض زیر رد نمی‌شود: "شرکتهایی که پایداری سود کمتری دارند، بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی آنها وجود ندارد."

۸- نتیجه‌گیری

سود واحد تجاری یکی از اقلام صورتهای مالی است که از اهمیت خاصی برای کلیه استفاده کنندگان برخوردار است. به دلیل اهمیت سود شرکت برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، مدیریت سعی می‌کند مبلغ و نحوه ارائه سود شرکت را دستکاری کند و این عمل در نهایت موجب ارائه سودی ناپایدار و نامنظم می‌گردد. یکی از راههای دستکاری سود، اتخاذ سیاست‌های متهورانه مالیاتی می‌باشد. سیاستهای متهورانه مالیاتی فعالیتهایی است که مدیریت با استفاده از اختیارات خود و ارقام تعهدی حسابداری اقدام به کاهش و دستکاری سود به منظور کاهش مالیات پرداختی می‌نماید.

مطابق با نتایج فرضیه اول هرچقدر تفاوت‌های بین مالیات ابرازی و تشخیصی بیشتر باشد شاهد پایداری سود کمتری خواهیم بود. سیاست‌های مالیاتی را می‌توان یکی از ابزارهای مدیریت یا هموار سازی سود دانست چرا که گاهی مدیران برای پایدار نشان دادن سود شرکت، اقدام به دستکاری آن از طریق اقدامات مالیاتی می‌نمایند. تفاوت در مالیات ابرازی و تشخیصی ناشی از مدیریت سود در نهایت منجر به اختلاف در سود حسابداری و سود ماخذ محاسبه مالیات خواهد شد.

مطابق با نتایج فرضیه دوم می توان گفت در شرکت هایی که بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی آن ها وجود دارد، سود پایدارتر است. یعنی مدیریت واحد تجاری با استفاده از سیاست های مالیاتی اقدام به پایدارسازی سود نموده است. در این پژوهش وجود بند کسری ذخیره مالیات در گزارش حسابرسی به عنوان سیاست های مالیاتی بیان گردیده است. پیشنهادهای مبتنی بر نتایج تحقیق به قرار زیر است:

۱- مکانیزه کردن و یکپارچه کردن سیستم مالیاتی کشور: تا به واسطه یکپارچگی این سیستم توسط مراجع ذیصلاح سازمان امور مالیاتی کشور از اعمال سیاست های متهورانه و دستکاری سود مشمول مالیات شرکتها جلوگیری به عمل آید و نظارت کامل صورت گیرد.

۲- از آنجائی که اعمال سیاستهای متهورانه مالیاتی در محاسبه مالیات می تواند به نتایج گمراه کننده منجر گردد، لذا آشنایی با نحوه عمل مدیران در این زمینه می تواند به دولت، تدوین کنندگان استاندارد و مقامات مالیاتی در جهت شفاف سازی اطلاعات مالیاتی و بهینه ساختن موارد مرتبط با مالیات شرکت ها و کسب حقوق دولت کمک کند.

فهرست منابع

- ۱- شمس‌ی جامخانه، ابولفضل؛ پورزمانی، زهرا (۱۳۸۸)، بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکتهای بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۵.
- ۲- عبدلی، محمدرضا و بخشی حسین (۱۳۹۲)، تحقیقی پیرامون ارزیابی محتوای اطلاعاتی عوامل مؤثر بر سیاست های مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد.
- ۳- مشکى، مهدى و نوردیده، لطيف (۱۳۹۱)، بررسی تاثیر مدیریت سود در پایداری سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۱، صفحه ۱۱۸-۱۰۵.
4. Andreoni, J., Erard, B., Feinstein, J. (1998), Tax Compliance, *Journal of Economic Literature* 36 (2), 818–860.
5. Armstrong, C. S., Blouin, J.L., Larcker, D.F. (2010), The Incentives for Tax Planning, Working Paper, SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1416422>.
6. Chen, K. P. , Chu, C. Y. C. (2005), Internal Control vs. External Manipulation: a Model of Corporate Income Tax Evasion. *RAND Journal of Economics* 36 (1), 151–164 .
7. 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.
8. Crocker, K.J., Slemrod, J. (2005), Corporate Tax Evasion with Agency Costs, *Journal of Public Economics* 89, 1593–1610.
9. Desai, M. A., Dharmapala, D.(2006), Corporate Tax Avoidance and High-powered Incentives. *Journal of Financial Economics* 79, 145–179.
10. Freise, A., Link, S., Mayer, S. (2008), Taxation and Corporate Governance – the State of the Art. In: Schön, W. (Ed.), *Tax and*

Corporate Governance. Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, pp. 357-425.

11. Lanis Roman and Richardson Glenn (2011), " The Effect of Board of Director Composition on Corporate Tax Aggressiveness" , Journal of Accounting and Public Policy, vol. 30, no. 1, pp. 50-70 .

12. Lennox, Clive S., Lisowsky, Petro and Pittman, Jeffrey A. (2012), Tax Aggressiveness and Accounting Fraud (December 5). Journal of Accounting Research.

13. Lyn D. Pankoff and Robert L. Virgil. (1970), "Some Preliminary Findings from a Laboratory Experiment on the Usefulness of Financial Accountings Information to Security Analysts," Journal of Accounting Research, Empirical Research in Accounting: Selected Studies., P. 22.

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