Archive of SID

Accounting and Auditing Review

Print ISSN: 2645-8020
Online ISSN: 2645-8039

Investigating the Effect of Effective Tax Rate and Quality of Corporate Governance on Tax Evasion and Tax Corruption

Ali Namazian
Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran. E-mail: namazianali2010@gmail.com

Omid Pourheidari
*Corresponding Author, Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. E-mail: opourheidari@uk.ac.ir

Hadis Zeinali
Assistant Prof., Department of Accounting, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran. E-mail: hadisazeinali@gmail.com

Abstract

Objective: This study investigated the effect of effective tax rates and the quality of corporate governance on tax evasion and corruption by using financial variables.

Methods: Multiple regression model was used to examine research hypothesis .Data was selected by referring to the financial statements and explanatory notes of the companies listed on Tehran stock exchange, and a sample containing 1600 year - company entries for the period between 2003 to 2018 were selected. Data were analyzed by using Excel and Eviews software.

Results: There is a significant positive relationship between the effective tax rate and tax evasion and corruption of companies listed on the stock exchange, but by adding the quality of corporate governance variable to the above relationships, no significant effect on the relationships between the effective tax rate and tax evasion and corruption was found.

Conclusion: The findings of the research can be explained from two dimensions. The first dimension is the negative effect of corporate governance quality on tax evasion and corruption, and the second dimension is the lack of effect of corporate governance quality on the relationship between effective tax rate and tax evasion and corruption. Given the fact that corporate governance quality is not fully developed in Iran and its current mechanisms and structures have not yet been implemented in a standard and comprehensive manner, its effect will reduce. Also, the size of the company based on the

www.SID.ir

Archive of SID

theory of political power, sales growth according to theory of tax effect, and the rate of return on assets because of affecting the performance of companies, have a positive effect on tax evasion. Changes in tangible fixed assets due to the difference between accounting profit and profit based on calculating higher or lower taxes (depending on tax laws and accounting applicable to property, machinery and equipment) also have a positive effect on tax evasion, while tangible fixed assets have a negative effect on tax evasion. Besides, fluctuations in sales and rate of return on assets positively affected tax corruption, while sales growth, the ratio of market value to stock book, and the age of the company, based on life cycle theory, negatively affect tax corruption.

Keywords: Effective tax rate, Quality of corporate governance, Tax evasion, Tax corruption

Citation: Namazian, Ali, Pourheidari, Omid and Zeinali, Hadis (2021). Investigating the Effect of Effective Tax Rate and Quality of Corporate Governance on Tax Evasion and Tax Corruption. *Accounting and Auditing Review*, 28(3), 507-532. https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2021.313990.1008470 (*in Persian*)

Accounting and Auditing Review, 2021, Vol. 28, No.3, pp. 507-532
DOI: 10.22059/ACCTGREV.2021.313990.1008470
Received: November 29, 2020; Accepted: May 02, 2021
Article Type: Research-based
© Faculty of Management, University of Tehran

www.SID.ir

Archive of SID

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی
شاپا چاپی: ۲۶۴۵-۸۰۲۰
شاپا الکترونیکی: ۲۶۴۵-۸۰۳۹

بررسی تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار مالیاتی و فساد مالیاتی

علی نمازیان
دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. رایانامه: namazianali2010@gmail.com

امید پورحیدری
* نویسنده مسئول، استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. رایانامه: opourheidari@uk.ac.ir

حدیث زینلی
استادیار مالی، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. رایانامه: hadisazeinali@gmail.com

چکیده

هدف: در این پژوهش با استفاده از متغیرهای مالی، همزمان تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار و فساد مالیاتی بررسی شده است.

روش: برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از مدل رگرسیونی چندمتغیره استفاده شده است. داده‌ها با مراجعه به‌صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شدند. نمونه پژوهش، شامل ۱۶۰۰ مشاهده سال ـ شرکت برای سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۷ انتخاب و با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل و ایویوز تجزیه و تحلیل شدند.

یافته‌ها: بین نرخ مؤثر مالیاتی و فرار و فساد مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ اما با اضافه‌شدن متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی به رابطه‌های فوق، تغییر معناداری روی رابطه بین نرخ مؤثر مالیاتی و فرار و فساد مالیاتی مشاهده نشد.

نتیجه‌گیری: یافته‌های پژوهش را می‌توان از دو بُعد بررسی کرد. بُعد اول تأثیر منفی کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار و فساد مالیاتی و بُعد دوم، بی‌تأثیربودن کیفیت حاکمیت شرکتی روی رابطه نرخ مؤثر مالیاتی بر فرار و فساد مالیاتی است. برای استدلال این یافته می‌توان گفت که کیفیت حاکمیت شرکتی در ایران به‌طور کامل توسعه نیافته است و سازوکارها و ساختارهای فعلی آن در ایران هنوز به‌طور استاندارد و همه‌گیر پیاده‌سازی نشده و این تأثیر را کاهش داده است. همچنین، اندازه شرکت بر اساس نظریه قدرت سیاسی، رشد فروش طبق نظریه اثر مالیاتی و نرخ بازده دارایی‌ها به‌دلیل تأثیر بر عملکرد شرکت‌ها، روی فرار مالیاتی تأثیر مثبت گذاشته است. تغییرات دارایی‌های ثابت مشهود با توجه به تفاوت سود حسابداری و سود محاسبه مالیات بالاتر یا پایین‌تر (بسته به قوانین مالیاتی و حسابداری قابل اجرا روی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات) نیز، بر فرار مالیاتی تأثیر مثبت و دارایی‌های ثابت مشهود بر فرار مالیاتی تأثیر منفی گذاشته است. افزون بر این، نوسان‌های فروش و نرخ بازده دارایی‌ها، بر فساد مالیاتی تأثیر مثبتی داشته است؛ اما تأثیر رشد فروش، نسبت ارزش بازار به دفتری سهام و سن شرکت، بر اساس نظریه چرخه عمر، بر فساد مالیاتی منفی بوده است.

کلیدواژه‌ها: نرخ مؤثر مالیاتی، کیفیت حاکمیت شرکتی، فرار مالیاتی، فساد مالیاتی.

استناد: نمازیان، علی؛ پورحیدری، امید و زینلی، حدیث (۱۴۰۰). بررسی تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار مالیاتی و فساد مالیاتی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۳)، ۵۰۷- ۵۳۲.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۰، دوره ۲۸، شماره ۳، صص. ۵۰۷- ۵۳۲
DOI: 10.22059/ACCTGREV.2021.313990.1008470
دریافت: ۱۳۹۹/۰۹/۰۹، پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۱۲
نوع مقاله: علمی پژوهشی
© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

www.SID.ir

Archive of SID

مقدمه

برای همگان روشن است که امروزه موضوع مالیات و نقش نظام مالیاتی در وصول مالیات در کشور، از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است و در ابعاد مختلف نقش فزاینده و تأثیرگذاری دارد. مالیات ابزاری برای تأمین بودجهٔ دولت و فاصله‌گرفتن از بودجه نفتی است. علی‌رغم موهبت‌های نفت و درآمدهای نفتی، نوسان‌های قیمت نفت در بازارهای جهانی و وجود تحریم‌های گسترده در چند سال اخیر، به کشور آسیب‌های بسیاری وارد کرده است تا جایی که حتی سیاست‌های مالی کشور را تغییر داده و امنیت ملی کشور را از نظر کسب درآمد به مخاطره انداخته است. در مقابل این آسیب، درآمدهای مالیاتی به شرط اجرای صحیح و کسب اعتماد عمومی، مناسب‌ترین جایگزین برای کسب درآمد است.

وصول درآمدهای مالیاتی، علی‌رغم تمامی مزیت‌های آن بر درآمدهای غیرمالیاتی، همواره با مشکلاتی مواجه بوده است. یکی از دلایل اختلاف میان سطح تحقق‌یافتهٔ مالیات با سطح واقعی آن، وجود پدیده‌های فرار و فساد مالیاتی است. طی دهه‌های گذشته، قانون مالیات‌های مستقیم و به‌تبع آن، نرخ‌های مالیاتی وضع‌شده در قوانین مالیاتی کشور، در عمل نتوانسته‌اند شفافیت لازم را در فعالیت‌های مالی کشور ایجاد کنند و در حالی که اکثر شاغلان در فعالیت‌های غیرتولیدی، از پرداخت مالیات شانه خالی کرده یا از طریق فساد مالیاتی، تلاش می‌کنند مالیات خود را پنهان کنند، بیشترین فشار مالیاتی بر بخش‌های تولیدی کشور وارد می‌شود؛ زیرا امکان وصول مالیات تنها از بخش‌هایی میسر است که نمی‌توانند از پرداخت مالیات فرار کرده یا از طریق فساد مالیاتی، به پنهان‌کردن مالیات خود اقدام کنند.

فرار و فساد مالیاتی جزء موانعی است که از دو بُعد بر درآمدهای مالیاتی تأثیر می‌گذارد: یکی اینکه توانایی دولت در جمع‌آوری مالیات و عدم اتکای دولت بر درآمدهای غیرمالیاتی را کاهش می‌دهد و با کاهش درآمدهای مالیاتی کشور، سیاست مالی و روش‌های کسب درآمد دولت را نیز تغییر می‌دهد. دوم اینکه با توجه به عدم وصول درآمدهای غیرمالیاتی، به‌خصوص در سال‌های اخیر، دولت را وادار می‌کند که برای کسب درآمدهای جایگزین، نرخ‌های مالیاتی را افزایش دهد و این کار به تشدید فرار و فساد مالیاتی منجر می‌شود. از آنجا که طی سال‌های اخیر، در پژوهش‌های داخلی به تأثیر هم‌زمان نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار مالیاتی و فساد مالیاتی، چندان توجهی نشده است، این مقاله بر این موضوع تمرکز کرده و تلاش می‌کند تا با ارائهٔ شواهد تجربی، اطلاعات مفیدی در این خصوص ارائه کند.

نمازی و صادق‌زاده مهارلوئی (۱۳۹۶) فرار مالیاتی را قوانین نقض‌شده و به‌تبع آن، کاهش درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها تعریف کرده‌اند. سلیمان، دوفرنت، موفو و گورکاتا[1] (۲۰۱۶) معتقدند که مردم مالیات واقعی خود را از طریق فساد مالیاتی پنهان می‌کنند. نکتهٔ مهم این است که برای رسیدن به اهداف مربوط به سلامت مالیاتی، تنها شناخت علت‌ها و معلول‌ها کافی نیست، بلکه باید موانع، مشکلات و پیچیدگی‌های مالی (شفافیت گزارشگری مالی) و ضعف‌های قانونی را نیز برطرف کرد.

به اعتقاد دی‌سای، دیک و زینگلز[2] (۲۰۰۳) سیستم حاکمیت شرکتی بر میزان و حساسیت درآمدهای مالیاتی و تغییرات مالیات تأثیر می‌گذارد. چنانچه سیستم حاکمیت شرکتی ناکارآمد و سطح تمرکز مالکیت بالا باشد، افزایش نرخ

1. Célimène, Dufrénot, Mophou and N'Guérékata
2. Desai, Dyck and Zingales

www.SID.ir

Archive of SID

مالیات می‌تواند درآمدهای مالیاتی را کاهش دهد. همچنین، افزایش نرخ مالیات شرکت‌ها هنگامی که حاکمیت شرکتی ضعیف باشد، بر درآمد تأثیر منفی دارد. حساس‌یگانه و گل‌محمدی شورکی (۱۳۹۰) نرخ مؤثر مالیاتی را هزینهٔ مالیات بر درآمد برای اهداف گزارشگری مالی، تقسیم بر سود حسابداری پیش از مالیات تعریف می‌کنند. مهرانی و صفرزاده (۱۳۹۰) نیز، کیفیت حاکمیت شرکتی در شرکت‌ها را محدودکردن رفتار فرصت‌طلبانه مدیران و در نتیجه، کیفیت و توان اتکای گزارشگری مالی با توجه به عوامل مؤثر بر حاکمیت شرکتی می‌دانند. با توجه به این دو تعریف، انگیزهٔ استفاده از ترفندهای فرار و فساد مالیاتی را می‌توان به نرخ‌های مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی نسبت داد. هر چه نرخ مؤثر مالیاتی بیشتر باشد، هزینه‌های مالیاتی شرکت‌ها بیشتر و در نتیجه مالیات‌های پرداختی آنان افزایش خواهد یافت و مدیران تمایل خواهند داشت با راه‌کارهایی، از پرداخت مالیات شانه خالی کنند، در نتیجه، فرار و فساد مالیاتی افزایش خواهد یافت. از طرفی با افزایش کیفیت حاکمیت شرکتی و تضعیف فرار و فساد مالیاتی در شرکت‌ها، مدیران کمتر قادر خواهند بود به عدم پرداخت مالیات مبادرت ورزند.

پژوهش حاضر علاوه بر به‌روزرسانی اطلاعات موجود در ادبیات موضوع، از دو جنبه دانش‌افزایی می‌کند: اول اینکه در این مقاله تلاش می‌شود تا تأثیر هم‌زمان نرخ مؤثر مالیاتی و حاکمیت شرکتی در یک دورهٔ ۱۶ساله روی فرار و فساد مالیاتی بررسی شود و دوم، تلاشی است که برای افزایش سطح تحلیل‌ها انجام شده است. اغلب پژوهش‌ها، فقط با چند متغیر محدود فرار مالیاتی را بررسی کرده‌اند، در حالی که در پژوهش حاضر تلاش شده است که با متغیرهای مربوط بیشتری این موضوع بررسی و تحلیل همه‌جانبه‌ای در این خصوص انجام شود. از طرفی، فساد مالیاتی برای اولین بار با متغیرهای مالی بررسی شده است. با توجه به آنچه بیان شد، ابتدا به بحث دربارهٔ مبانی نظری فرار و فساد مالیاتی و ارتباط آنها با نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی پرداخته شده و پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه مرور می‌شود. سپس روش پژوهش و متغیرها و همچنین، روش‌های تجزیه‌وتحلیل معرفی می‌شود. نتایج پژوهش در بخش یافته‌ها ارائه می‌شود. در نهایت، نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش بیان خواهد شد.

مبانی نظری پژوهش

در چند سال اخیر، بحث نرخ مالیاتی و به‌تبع آن، نرخ مؤثر مالیاتی بر اساس نظریهٔ قدرت پرداخت، از مهم‌ترین عوامل فرار و فساد مالیاتی معرفی شده است. آدام اسمیت[1] در کتاب *ثروت ملل* (۲۰۱۵: ۴۲۳) نوشت: «مواردی مانند دفاع از کشور و حفظ اساس حکومت مطلوب، برای هر ملتی منافع کلی به همراه دارد. بنابراین، منطقی است که مردم به‌طور کلی در هزینه‌های مالیاتی مشارکت کنند. همچنین، معقول است که مطالبهٔ موارد دیگری از سیستم مالیاتی، مانند مبلغ مالیاتی که افراد پرداخت می‌کنند، با توانایی پرداخت آنها مرتبط باشد. مالیات خوب، معیارهایی دارد که یکی از آنها تناسب مبلغ مالیات با درآمدها یا توانایی‌های پرداخت است».

کریستوپو لوس[2] (۲۰۰۳) بیان می‌کند که نرخ‌های بالای مالیاتی و ضعف دولت در اخذ مالیات، اساسی‌ترین دلیل گسترش فرار و فساد مالیاتی است. وی بر این عقیده است که دلیل اصلی افزایش این نوع فعالیت‌ها افزایش حجم مالیات

1. Smith
2. Christopoulos

www.SID.ir

Archive of SID

پرداختنی است. از نظر آلینگهام و سندمو[1] (۱۹۷۲) فرار مالیاتی اصولاً تحت تصمیم‌گیری در شرایط نامطمئن رخ می‌دهد. افراد می‌بایست در خصوص فرار از پرداخت مالیات و میزان آن تصمیم‌گیری کنند. این اثر نامعین در نتیجهٔ رویارویی نتایج جانشینی و درآمدی است. در اثر جانشینی، افزایش نرخ مالیات سبب تمایل افراد به فرار از پرداخت مالیات می‌شود. از سوی دیگر، در اثر درآمدی، نرخ‌های بالای مالیاتی سبب کاهش ثروت اشخاص با فرض ریسک‌گریزی مطلق نزولی می‌شود، در نتیجه افراد تمایل به کاهش فرار از پرداخت مالیات دارند. به عبارت دیگر هر چقدر توان شرکت‌ها در پرداخت مالیات کمتر باشد، بیشتر به‌دنبال راه‌کارهایی می‌روند که مالیات پرداخت نکنند و این راه‌کارها می‌تواند از طریق دور زدن قانون، مثل فرار مالیاتی یا پنهان‌کردن مالیات از طریق فساد مالیاتی باشد. با توجه به مطالب فوق دو فرضیهٔ اول این پژوهش این گونه مطرح می‌شود:

فرضیهٔ ۱. نرخ مؤثر مالیاتی بر فرار مالیاتی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیهٔ ۲. نرخ مؤثرمالیاتی بر فساد مالیاتی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

از سوی دیگر، کیفیت حاکمیت شرکتی یکی از جنبه‌های اساسی تجارت شناخته شده و توجه به آن روزبه‌روز در حال افزایش است. کیفیت حاکمیت شرکتی از جنبه‌های مختلف، مانند نظریه‌های نمایندگی، هزینهٔ معاملات، ذی‌نفعان و علامت‌دهی، بر نرخ مؤثر مالیاتی، به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر در فرار و فساد مالیاتی، تأثیرگذار است. کیفیت حاکمیت شرکتی به‌معنای کنترل است و این کنترل سبب می‌شود که سیستمی بین افراد درون‌سازمانی و تقارن اطلاعاتی ایجاد شود. با ایجاد تقارن اطلاعاتی، هزینهٔ نمایندگی کاهش می‌یابد؛ یعنی بین مدیران، سهام‌داران، مالکان و وام‌دهندگان اختلاف نظری وجود ندارد. همچنین کاهش هزینه‌های معاملات سبب می‌شود که شرکت‌ها سود و رشد بیشتری داشته باشند. در واقع شرکت‌هایی که هزینهٔ نمایندگی و هزینهٔ معاملات کمتری دارند، به پنهان‌کردن (فساد) یا فرار از مالیات اقدام نمی‌کنند. از طرفی اگر ذی‌نفعان، سهام‌داران و وام‌دهندگان به کیفیت حاکمیت قوی شرکتی اطمینان پیدا کنند به آن شرکت اعتماد می‌کنند و دیگر پولی برای هزینه‌های دادرسی، هزینهٔ حسابرسی مستقل و سایر هزینه‌ها پرداخت نمی‌کنند، این روند باعث رشد شرکت و حقوق صاحبان سهام می‌شود. این کاهش هزینه و افزایش رشد شرکت، سبب می‌شود که شرکت‌ها دیگر به پنهان‌کاری یا فرار از مالیات اقدام نکنند. به‌طور کلی، شرکت‌هایی که هزینه‌های جانبی کمتری دارند، دیگر به کاهش هزینهٔ مالیات خود فکر نمی‌کنند؛ زیرا در صورت فرار یا فساد مالیاتی و مشخص‌شدن آن در آینده، مشمول جرائمی بسیار سنگین‌تر خواهند شد. از سوی دیگر، سرمایه‌گذاران و سهام‌داران به عوامل موجود در شرکت‌ها توجه می‌کنند. وقتی به شرکت‌هایی با کیفیت حاکمیتی قوی وارد شوند، خیلی از عوامل به آنها علامت می‌دهد و این علامت‌ها نشان می‌دهد که دادوستد در آن درست است یا خیر. کیفیت حاکمیت شرکتی، علامتی برای سهام‌دار است و به سهام‌دار می‌فهماند که شرکت قابل اعتماد است یا خیر. برای مثال، شرکتی که میزان بدهی خود را صحیح نشان می‌دهد تا بر اساس سود واقعی شرکت مالیات پرداخت کند، به مشتریان خود علامت می‌دهد که در شرکت، کیفیت حاکمیت شرکتی قوی حاکم است و دلیلی برای فرار یا فساد مالیاتی وجود ندارد و خیال آنها را در خصوص سرمایه‌گذاری

1. Allingham and Sandmo

www.SID.ir

Archive of SID

انجام‌شده آسوده می‌کند. دی‌سای و همکارانش (۲۰۰۳) نشان دادند هنگامی که سیستم حاکمیت شرکتی ناکارآمد و سطح تمرکز مالکیت بالاست، افزایش نرخ مالیات، درآمدهای مالیاتی را کاهش می‌دهد و برعکس، چنانچه سیستم حاکمیت شرکتی کارآمد و سطح تمرکز مالکیت پایین باشد، افزایش نرخ مالیات، درآمدهای مالیاتی را افزایش می‌دهد. در نتیجه با افزایش کیفیت حاکمیت شرکتی، توان پرداخت مالیات شرکت‌ها تضعیف نمی‌شود و فرار و فساد مالیاتی کاهش می‌یابد. با توجه به مطالب فوق، دو فرضیهٔ دیگر مطرح می‌شود:

فرضیهٔ ۳. کیفیت حاکمیت شرکتی رابطهٔ بین نرخ مؤثر مالیاتی و فرار مالیاتی را تضعیف می‌کند.

فرضیهٔ ٤. کیفیت حاکمیت شرکتی رابطهٔ بین نرخ مؤثر مالیاتی و فساد مالیاتی را تضعیف می‌کند.

پیشینهٔ تجربی پژوهش

اخیراً در آثار و نوشته‌های علمی، موضوع فرار و فساد مالیاتی شرکت‌ها در کانون توجه قرار گرفته و به خوبی مشخص شده است که فرار و فساد مالیاتی، از جمله موانع اصلی رسیدن به نظام سالم مالیاتی است. فرار و فساد مالیاتی تا حد بسیاری، تحت تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکیمت شرکتی قرار می‌گیرد. علی‌رغم پیشرفت‌هایی که در درک عوامل تعیین‌کنندهٔ فرار و فساد مالیاتی در چند سال اخیر صورت گرفته است، در خصوص تأثیر هم‌زمان نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی روی فرار و به‌خصوص فساد مالیاتی، دانش بسیار کمی وجود دارد. در این پژوهش این تأثیرها به‌طور هم‌زمان روی فرار و برای اولین‌بار روی فساد مالیاتی بررسی می‌شود.

سیبولا و سعادتمند[1] (۲۰۰۵)، آرمسترانگ، بلویین و لارکر[2] (۲۰۱۲)، حساس‌یگانه و گل‌محمدی شورکی (۱۳۹۰)، دایرنگ، هانلون، میدو و تورناک[3] (۲۰۱۷) و صمدی و نصیرآبادی (۲۰۱۹) همگی در پژوهش‌های خود، به‌نوعی تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی بر فرار مالیاتی را بررسی کرده و به این نتایج دست یافته‌اند: الف) نرخ بالای مالیات بر درآمد، به افزایش فرار مالیاتی منجر می‌شود؛ ب) انگیزه‌های برنامه‌ریزی مالیاتی، جبرانی و تشویقی مدیران مالیاتی با نرخ مؤثر مالیاتی اصول پذیرفته‌شدهٔ حسابداری، رابطهٔ معکوس دارد؛ ج) نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها، از نرخ قانونی مالیات کمتر است و متوسط نرخ مؤثر مالیاتی بین صنایع مختلف، متفاوت است. در واقع، بین نرخ مؤثر مالیات و سودآوری رابطهٔ معکوس و بین نرخ مؤثر مالیات و اهرم مالی رابطهٔ مستقیم وجود دارد؛ د) در طول زمان، نرخ مؤثر مالیاتی بین شرکت‌های کاملاً داخلی و شرکت‌های چندملیتی کاهش یکسانی داشته است. نرخ مالیات‌های اغلب شرکت‌های کاملاً داخلی، برابر یا بیشتر از شرکت‌های چندملیتی بوده است؛ اما هر دو نوع شرکت، از کاهش نرخ مؤثر مالیاتی در طول زمان بهره‌مند شده‌اند؛ ذ) باید بخش بیشتری از هزینه‌های دولت، برای نظارت بر جمع‌آوری مالیات اختصاص داده شود. این کار فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد و در عین حال، بر رشد اقتصادی تأثیر منفی دارد. بایستی به‌جای افزایش هزینه‌های نظارت در راستای کاهش فرار مالیاتی، نرخ‌های مؤثر مالیاتی به‌گونه‌ای کاهش یابد که هم افراد انگیزهٔ خود را برای فعالیت‌های اقتصادی از دست ندهند و هم تمایلی به فرار مالیاتی نداشته باشند.

1. Cebula
2. Armstrong, Blouin and Larcker
3. Dyreng, Hanlon, Maydew and Thornock

www.SID.ir

Archive of SID

کارلینگر[1] (۲۰۰۹) و نالارودی، روین و سراتو[2] (۲۰۱۸) نیز، تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی بر فساد مالیاتی را بررسی کردند و به این نتایج دست یافتند: الف) خودداری از پرداخت مالیات یا خودداری از رقابت، افزایش شدید در رقابت جهانی (از طریق فساد بیشتر و به‌دنبال آن نرخ‌های مالیاتی کمتر)، کاهش قیمت‌ها و سود بنگاها، عامل اصلیِ سوق‌دادن بنگاه‌ها به‌سمت اقتصاد زیرزمینی و ایجاد فساد مالیاتی است؛ ب) کاهش مالیات شرکت‌ها نابرابری درآمد را افزایش و انگیزهٔ فساد مالیاتی را پرورش می‌دهد.

باباجانی و عبدی (۱۳۸۹)، آمان، اوش و اشمید[3] (۲۰۱۱) و مولیادی[4] (۲۰۱۵) نیز، تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی روی فرار مالیاتی را بررسی کرده‌اند و همهٔ آنها به این نتایج رسیده‌اند: الف) بین حاکمیت شرکتی، جدابودن مدیرعامل از رئیس یا نایب‌رئیس هیئت‌مدیره، درصد مدیران غیرموظف هیئت‌مدیره و درصد مالکیت سهام‌داران نهادی با درصد اختلاف سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی رابطهٔ معناداری وجود ندارد؛ ب) حاکمیت شرکتی به‌طور معناداری می‌تواند ارزش شرکت‌ها را در صنایع غیررقابتی افزایش دهد که افزایش ارزش شرکت‌ها، یکی از عوامل تأثیرگذار بر فرار و فساد مالیاتی است؛ ج) مدیریت مالیات و حاکمیت شرکتی بر مدیریت سود و مدیریت مالیات تأثیر شایان توجهی دارد.

از جمله پژوهشگرانی که هم‌زمان کیفیت حاکمیت شرکتی و نرخ مؤثر مالیاتی بر فرار مالیاتی را بررسی کرده‌اند، دی‌سای و همکاران (۲۰۰۳)، ماهنتیران و کاسیپیلای[5] (۲۰۱۲) و رضایی و عظیمی (۱۳۹۴) بوده‌اند. طبق نتایجی که به‌دست آورده‌اند: الف) نرخ مالیات بیشتر، مقدار درآمد مدیران را افزایش می‌دهد؛ در حالی که اجرای مالیات قوی‌تر آن را کاهش می‌دهد. سیستم حاکمیت شرکتی بر میزان و حساسیت درآمد مالیاتی و همچنین، بر تغییرات مالیات تأثیر می‌گذارد. چنانچه سیستم حاکمیت شرکتی ناکارآمد و سطح تمرکز مالکیت زیاد است، افزایش نرخ مالیات می‌تواند درآمدهای مالیاتی را کاهش دهد، در حالی که اگر مالکیت متمرکز و حاکمیت شرکتی ضعیف‌تر باشد، افزایش نرخ مالیات شرکت‌ها بر درآمد تأثیر کمتری (در واقع منفی) دارد؛ ب) مالکیت دولت با نرخ مؤثر مالیات ارتباط مثبت و معناداری دارد. بین مالکیت داخلی با نرخ مؤثر مالیات ارتباط منفی ناچیزی برقرار است. افزون بر این، شاخص‌های حاکمیت شرکتی هیئت‌مدیره بر نرخ مؤثر مالیات تأثیر منفی معنادار و شاخص‌های حاکمیت شرکتی حسابرسی بر نرخ مؤثر مالیات تأثیر مثبت و معنادار می‌گذارند. ج) نرخ مؤثر مالیاتی باید از دو جنبهٔ تعهدی و نقدی بررسی شود. بین ساختار حاکمیت شرکتی با نرخ مؤثر مالیاتی ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

جامعهٔ آماری این پژوهش، کلیهٔ شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، در یک دورهٔ ۱۶ساله، از سال ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۷ است. نمونهٔ پژوهش، به تعداد اندکی از آحاد جامعهٔ آماری گفته می‌شود که ویژگی‌های عمدهٔ جامعه را نشان می‌دهد. در این پژوهش، برای تعیین نمونهٔ آماری شرایطی در نظر گرفته شده است که در جدول ۱ مشاهده

1. Karlinger
2. Nallareddy, Rouen and Serrato
3. Ammann, Oesch and Schmid
4. Mulyadi
5. Mahenthiran & Kasipillai

www.SID.ir

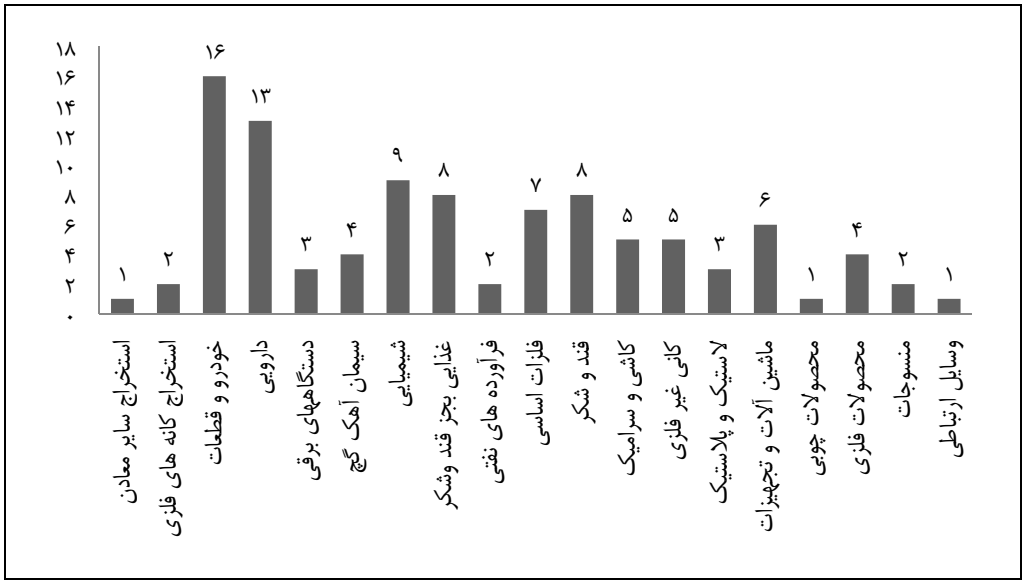
Archive of SID

می‌شود. در صورتی که شرکتی تمام این معیارها را داشته باشد، به‌عنوان نمونهٔ پژوهش انتخاب و مابقی شرکت‌ها از فهرست حذف می‌شوند.

جدول ۱. شیوهٔ انتخاب نمونه

شرح محدودیت	شرکت‌های مشمول	شرکت‌های باقی‌مانده
تعداد شرکت‌هایی که در بازهٔ زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۷ در بورس فعال نبوده‌اند.	۲۹۶۰	۵۲۴۸
تعداد شرکت‌هایی که از سال ۱۳۸۲ به بعد در بورس پذیرفته شده‌اند.	۲۸۶۴	۲۳۸۴
تعداد شرکت‌هایی که جزء هلدینگ، سرمایه‌گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها یا لیزینگ‌ها بوده‌اند.	۳۸۴	۲۰۰۰
تعداد شرکت‌هایی که در بازهٔ زمانی پژوهش تغییر سال مالی داده‌اند.	۴۰۰	۱۶۰۰
تعداد شرکت‌هایی که در بازهٔ زمانی پژوهش اطلاعات مورد نیاز آنها در دسترس نبوده است.	–	–
تعداد شرکت‌های نمونه	–	۱۶۰۰
تعداد کل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۳۹۷	۵۱۳	
تعداد کل شرکت‌ها به سال ـ شرکت	۸۲۰۸	

شیوهٔ انتخاب ۱۰۰ شرکت نمونه در یک دورهٔ ۱۶ساله در جدول ۱ ارائه شده است. داده‌های مورد نیاز برای اجرای این پژوهش، از طریق بانک اطلاعاتی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران (کدال) و نرم‌افزار ره‌آورد نوین جمع‌آوری شده است. علاوه بر این، از صورت‌های مالی اساسی شرکت‌ها و یادداشت‌های همراه آنها در پایان هر سال، به‌عنوان ابزار پژوهش استفاده شده است. شکل ۱، توزیع فراوانی شرکت‌های نمونه بر حسب صنعت را نشان می‌دهد.



شکل ۱. نمودار توزیع فراوانی شرکت‌های نمونه بر حسب صنعت

www.SID.ir

Archive of SID

مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از مدل رگرسیونی چندمتغیره استفاده شده است. فرضیه‌های اول و سوم که به فرار مالیاتی مربوط می‌شود، به‌ترتیب با استفاده از مدل‌های ۱ و ۳ و فرضیه‌های دوم و چهارم که به فساد مالیاتی مربوط می‌شود، به‌ترتیب با استفاده از مدل‌های ۲ و ۴ آزمون شده‌اند. در ادامه، به معرفی ۴ مدل استفاده شده پرداخته می‌شود.

مدل ۱)

$$Tax\ Evasion_{it} = \beta_0 + \beta_1 TR_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 PPE_{it} + \beta_4\ \Delta PPE_{it} + \beta_5 LEVERAGE_{it} + \beta_6 INTANGIBLES_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 MTB_{it} + \beta_9 SALE\ GROWTH_{it} + \beta_{10} VOLATILITY_{it} + \beta_{11} AGE_{it} + \beta_{12} \sum FIRMS\ FIXED\ EFFECTS_{it} + \beta_{13} \sum YEAR\ FIXED\ EFFECTS_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل ۲)

$$Tax\ Corruption_{it} = \beta_0 + \beta_1 TR_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 PPE_{it} + \beta_4\ \Delta PPE_{it} + \beta_5 LEVERAGE_{it} + \beta_6 INTANGIBLES_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 MTB_{it} + \beta_9 SALE\ GROWTH_{it} + \beta_{10} VOLATILITY_{it} + \beta_{11} AGE_{it} + \beta_{12} \sum FIRMS\ FIXED\ EFFECTS_{it} + \beta_{13} \sum YEAR\ FIXED\ EFFECTS_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل ۳)

$$Tax\ Evasion_{it} = \beta_0 + \beta_1 TR_{it} + \beta_2 CG_{it} + \beta_3 (TR * CG)_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 PPE_{it} + \beta_6\ \Delta PPE_{it} + \beta_7 LEVERAGE_{it} + \beta_8 INTANGIBLES_{it} + \beta_9 ROA_{it} + \beta_{10} MTB_{it} + \beta_{11} SALE\ GROWTH_{it} + \beta_{12} VOLATILITY_{it} + \beta_{13} AGE_{it} + \beta_{14} \sum FIRMS\ FIXED\ EFFECTS_{it} + \beta_{15} \sum YEAR\ FIXED\ EFFECTS_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل ۴)

$$Tax\ Corruption_{it} = \beta_0 + \beta_1 TR_{it} + \beta_2 CG_{it} + \beta_3 (TR * CG)_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 PPE_{it} + \beta_6\ \Delta PPE_{it} + \beta_7 LEVERAGE_{it} + \beta_8 INTANGIBLES_{it} + \beta_9 ROA_{it} + \beta_{10} MTB_{it} + \beta_{11} SALE\ GROWTH_{it} + \beta_{12} VOLATILITY_{it} + \beta_{13} AGE_{it} + \beta_{14} \sum FIRMS\ FIXED\ EFFECTS_{it} + \beta_{15} \sum YEAR\ FIXED\ EFFECTS_{it} + \varepsilon_{it}$$

نرخ مؤثر مالیاتی (Effective Tax Rate)

نرخ مؤثر مالیاتی به دو روش خُرد و کلان اقتصادی محاسبه می‌شود. برای محاسبهٔ نرخ مؤثر مالیاتی در روش خُرد اقتصادی، از اطلاعات ترازنامه و صورت‌حساب سود و زیان شرکت‌ها و در روش کلان اقتصادی از پایه‌های مالیاتی و

www.SID.ir

Archive of SID

داده‌های حساب‌های ملی استفاده می‌شود. در این پژوهش به پیروی از پورحیدی، فدوی و امینی‌نیا (۱۳۹۳) برای محاسبهٔ نرخ مؤثر مالیاتی از رابطهٔ ۱ که در واقع شاخص خُرد نرخ مؤثر مالیاتی است، استفاده شده است.

$$ETR = \frac{Total\ Tax\ Expense_{it}}{Pre\ Tax\ Income_{it}}$$ رابطهٔ ۱)

$\text{Total Tax Expense}_{it}$ کل هزینهٔ مالیات شرکت i در سال t و $\text{Pre Tax Income}_{it}$ نشان‌دهندهٔ سود قبل از مالیات شرکت i در سال t است.

فرار مالیاتی (Tax Evasion)

متغیرهای استفاده شده برای سنجش فرار مالیاتی با توجه به پژوهش نمازی و صادق‌زاده مهارلوئی (۱۳۹۶) را می‌توان به سه گروه متغیرهای مربوط به اعداد صورت‌های مالی، متغیرهای نسبت‌های مالی و متغیر مربوط به بند مالیاتی در گزارش حسابرسی دسته‌بندی کرد.

- اعداد صورت‌های مالی عبارت‌اند از: سود عملیاتی، سود خالص، فروش خالص، رشد فروش خالص، مجموع دارایی‌ها، رشد دارایی‌ها، حقوق صاحبان سهام، رشد حقوق صاحبان سهام، رشد سود عملیاتی، رشد سود خالص و مالیات ابرازی.
- متغیرهای نسبت‌های مالی عبارت‌اند از: نسبت‌های نقدینگی، شامل نسبت جاری، نسبت آنی و نسبت خالص سرمایه در گردش به دارایی.
- متغیرهای نسبت‌های سودآوری عبارت‌اند از: بازده دارایی‌ها، نسبت حاشیهٔ سود ناخالص، نسبت حاشیهٔ سود عملیاتی، نسبت حاشیهٔ سود خالص، سود عملیاتی به مجموع دارایی‌ها و وضعیت نقدینگی وجه نقد عملیاتی.
- متغیرهای نسبت‌های فعالیت عبارت‌اند از: گردش موجودی کالا، نسبت گردش دارایی‌های ثابت و گردش مجموع دارایی‌ها.
- نسبت‌های اهرمی عبارت‌اند از: نسبت بدهی، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام و نسبت توانایی پرداخت بهره (نسبت پوشش هزینه‌های مالی).
- نسبت‌های ارزش بازار عبارت‌اند از: ارزش بازار، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام و سود هر سهم.

گزارش حسابرسی

گزارش حسابرسی، یکی از منابع اطلاعات حسابداری دربارهٔ مالیات شرکت است که پس از تأیید اشخاص برون‌سازمانی برای سنجش فرار مالیاتی استفاده می‌شود. این متغیر دووجهی است و در صورت وجود بند مالیاتی در گزارش حسابرسی عدد ۱ و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود. از طرفی، حسابرس هنگامی بند مالیاتی می‌گذارد که عدم توافق وجود داشته باشد، یعنی برآورد حسابرس از بدهی مالیاتی، بیش از ذخیرهٔ مالیات ذکر شده توسط شرکت است؛ ولی اگر برآورد حسابرس از بدهی مالیاتی ذخیرهٔ مالیات به اندازهٔ کافی باشد، بندی آورده نمی‌شود، پس بند حسابرس می‌تواند معرف فرار مالیاتی باشد.

www.SID.ir

Archive of SID

برای محاسبهٔ عدد فرار مالیاتی، مجموع اعداد صورت‌های مالی (به‌طور مثال عدد سود عملیاتی) سال ۱۳۸۲ برای تمام شرکت‌های یک صنعت محاسبه شده و از این عدد میانگین گرفته می‌شود. حال اگر عدد سود عملیاتی شرکت X از میانگین بالاتر بود، عدد ۱ و اگر کمتر از میانگین بود، صفر لحاظ می‌شود. برای مابقی اعداد صورت‌های مالی شرکت X در سال ۱۳۸۲ نیز به همین شکل عمل می‌کنیم. در ادامه، شرکت X در سال ۱۳۸۲ شامل ۱۱ عدد از صورت‌های مالی است که این اعداد به‌دست‌آمده به‌روش بالا یا یک است یا صفر. حال تمام اعداد یک را با هم جمع می‌کنیم و در صورت قرار داده و تعداد اعداد صورت‌های مالی (اینجا عدد۱۱) در مخرج قرار می‌گیرد و یک عدد برای اعداد صورت‌های مالی در سال ۱۳۸۲ برای شرکت X به‌دست می‌آید. برای سال‌های دیگر شرکت X تا سال ۱۳۹۷ نیز به همین صورت عمل می‌کنیم. برای محاسبهٔ نسبت‌های مالی نیز همانند اعداد صورت‌های مالی عمل می‌شود. گزارش حسابرس هم متغیر دووجهی در نظر گرفت می‌شود که اگر بند مالیاتی در گزارش حسابرسی وجود داشته باشد، عدد یک و در غیر این صورت، صفر منظور می‌شود. در نهایت، برای شرکت X در سال ۱۳۸۲ سه عدد وجود دارد: عدد صورت‌های مالی، عدد نسبت‌های مالی و عدد گزارش حسابرس. حال میانهٔ این سه عدد محاسبه می‌شود، اعدادی که از میانه بیشتر است ۱ و اعدادی که از میانه کمتر است، صفر در نظر گرفته می‌شود. فرض کنید جمع اعداد ۲ به‌دست‌آمده، پس صورت کسر عدد ۲ و مخرج کسر عدد ۳ قرار می‌گیرد (چون سه عدد صورت‌های مالی، نسبت‌های مالی و گزارش حسابرس وجود دارد)، در نهایت عدد یا کسر به‌دست‌آمده، عدد فرار مالیاتی برای شرکت X در سال ۱۳۸۲ است و برای سال‌های دیگر نیز به همین شکل عمل می‌کنیم.

فساد مالیاتی (Tax Corruption)

نوروزی، رستمی و شکرچی‌زاده (۱۳۹۷) معتقدند که اصولاً وصول مالیات در یک بخش، به‌دلیل جذابیت آن برای مدیران، از طریق عدم شفافیت گزارشگری مالی، ممکن است فساد مالیاتی در پی داشته باشد. موانع مالی مقابله با فساد مالیاتی در این مقاله، برای اولین‌بار از طریق عدم شفافیت گزارشگری مالی که هموارسازی سود، اقلام تعهدی، کیفیت افشا و کیفیت حسابرسی و همچنین گزارش حسابرسی، سپر مالیاتی و افزایش هزینه‌های عمومی و اداری در صورت سود و زیان را شامل می‌شود، بررسی شده است.

طبق چارچوب نظری الگوی ایکل، از دیدگاه مؤسسه، هموارسازی عملیاتی است که در آن، برایند تأثیر چندین متغیر حسابداری به‌نحوی استفاده می‌شود که نوسان‌های سود را به حداقل ممکن می‌رساند. هدف اصلی این الگو، هموارسازی مصنوعی سود است. در هموارسازی مصنوعی، مدیریت به‌عمد، تمهیداتی را برای هموارکردن سری‌های زمانی سودهای گزارش‌شده به‌کار می‌گیرد که آشکارا به انحراف در ارائهٔ واقعیت‌های اقتصادی منجر می‌شود. هموارسازی سود زمانی رخ می‌دهد که نسبت ضریب تغییرات فروش به ضریب تغییرات سود بالا باشد. طبق این الگو، مؤسسه‌ای هموارساز شناخته می‌شود که نسبت ضریب پراکندگی تغییرات یک دورهٔ سود بر ضریب پراکندگی تغییرات یک دورهٔ فروش آن کوچک‌تر از ۱ باشد. الگوی مذکور به‌صورت زیر است (اخگر و جلوزان، ۱۳۹۴):

www.SID.ir

Archive of SID

$$CV_{IS} = \frac{CV_{\Delta I}}{CV_{\Delta S}}$$ رابطهٔ ۲)

در رابطهٔ فوق $CV_{\Delta I}$ ضریب تغییرات سود (نسبت انحراف معیار تغییرات سود به میانگین تغییرات سود) و $CV_{\Delta S}$ ضریب تغییرات فروش است. اگر حاصل رابطهٔ فوق کوچک‌تر از ۱ باشد، شرکت در گروه هموارساز طبقه‌بندی می‌شود که در واقع نوعی ایجاد عدم شفافیت در گزارشگری مالی و به‌تبع آن وجود فساد مالیاتی است.

پورحیدری و همکارانش (۱۳۹۳) معیار شفافیت گزارشگری مالی را قدرمطلق باقی‌ماندهٔ اقلام تعهدی معرفی کرده‌اند. حال هر چه این قدرمطلق بزرگ‌تر باشد، کیفیت این اقلام کوچک‌تر شده و به‌تبع آن، شرکت محیط عملکردی متغیر و متزلزل‌تری خواهد داشت و پیش‌بینی سود در آنها دشوارتر خواهد بود. بنابراین، کیفیت سود کمتر و عدم تقارن اطلاعاتی بیشتر ناشی از کیفیت اقلام تعهدی نامطلوب‌تر است و می‌تواند سبب عدم شفافیت در گزارشگری مالی و ایجاد فساد مالیاتی شود. محاسبهٔ اقلام تعهدی $ACCR_{it}$ به شرح زیر است:

$$ACCR_{it} = EARN_{it} - CFO_{it}$$ رابطهٔ ۳)

در این رابطه، $EARN_{it}$ سود ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و CFO_{it} جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی است. برای به‌دست‌آوردن باقی‌ماندهٔ اقلام تعهدی از مدل بارت و کاسنیک[1] (۱۹۹۹) استفاده شده است.

$$ACCR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1[\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it} + \Delta INV_{it}] + \alpha_2 PPE_{it} + \alpha_3 \Delta CFO_{it} + \varepsilon_{it}$$ رابطهٔ ۴)

که در آن، ΔREV_{it} تغییر درآمد از سال t−۱ تا t؛ $\Delta \mathrm{REC}_{it}$ تغییر در حساب‌های دریافتنی از سال t−۱ تا t؛ $\Delta \mathrm{INV}_{it}$ تغییر در موجودی کالا از سال t−۱ تا t؛ $\Delta \mathrm{PPE}_{it}$ تغییر در ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات؛ $\Delta \mathrm{CFO}_{it}$ تغییر در جریان نقدی عملیاتی و ε_{it} باقی‌ماندهٔ مدل و تعیین‌کنندهٔ کیفیت اقلام تعهدی است.

ستایش، کاظم نژاد و ذوالفقاری (۱۳۹۰) برای سنجش کیفیت افشا، از امتیازهای تعلق‌گرفته بر اساس اطلاعیهٔ کیفیت افشا و اطلاع‌رسانی مناسب منتشرشده برای هر شرکت توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، استفاده کرده‌اند. بر خلاف پژوهش‌های انجام‌شده در زمینهٔ کیفیت افشا در بورس اوراق بهادار تهران، معیار مذکور علاوه بر کمیت افشا، بر قابلیت اتکا و به‌موقع‌بودن اطلاعات افشاشده نیز توجه دارد.

کیفیت حسابرسی، از طریق اندازهٔ مؤسسهٔ حسابرسی، تخصص حسابرس و تداوم حسابرسی ارزیابی می‌شود. دی‌آنجلو، یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها را دربارهٔ کیفیت حسابرسی با عنوان ارزیابی بازار ارائه کرده است . وی ارزیابی بازار را این گونه تعریف کرده است: ارزیابی بازار احتمالی است که حسابرس تحریف‌های بااهمیتی در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کند و تحریف با اهمیت کشف‌شده را گزارش کند (خواجوی و کیامهر، ۱۳۹۴). از نظر حساس‌یگانه و آذین‌فر (۱۳۸۹) مهم‌ترین شاخص کمّی اندازه‌گیری کیفیت حسابرس، اندازهٔ مؤسسهٔ حسابرسی است که این دو با هم رابطهٔ مستقیم دارند؛ به‌طوری که هر چه اندازهٔ حسابرس بزرگ‌تر باشد، کیفیت حسابرسی هم بیشتر

1. Barth and Kasznik

www.SID.ir

Archive of SID

خواهد بود. اندازهٔ مؤسسهٔ حسابرسی، متغیر دو وجهی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی بررسی شود، عدد ۱ و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود. تخصص حسابرس در صنعت، از تقسیم کل دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک مؤسسهٔ حسابرسی خاص در یک صنعت خاص بر کل دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت به‌دست می‌آید (واعظ، رمضان احمدی و رشیدی باغی، ۱۳۹۳). حال اگر حسابرس تخصص لازم را داشته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت صفر به آن تعلق می‌گیرد.

تداوم انتخاب حسابرس، بسته به شناخت او از کار صاحب‌کار و تخصص او در آن صنعت خاص در دورهٔ تصدی حسابرس است. حال هر چه این دورهٔ تصدی بیشتر باشد، شناخت او و به‌تبع آن، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. میرز، میرز و اومر[1] (۲۰۰۳) تعداد سال‌های متوالی مسئولیت حسابرسی شرکت را به‌عنوان تداوم انتخاب حسابرس در نظر گرفتند و برای جمع‌آوری اطلاعات آنها، از گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها استفاده کردند.

نمازی و صادق‌زاده مهارلوئی (۱۳۹۶) گزارش حسابرسی را متغیر دو وجهی فرض کردند و در صورت وجود بند مالیاتی در گزارش حسابرسی آن را با عدد ۱ و در غیر این صورت با صفر نشان دادند.

نسبت پوشش هزینه‌های بهره، تعداد دفعاتی را نشان می‌دهد که سود قبل از مالیات (یا بعد از مالیات) می‌تواند هزینهٔ بهره را پوشش دهد (لیلی‌پور، ۱۳۸۸). این نسبت معیاری از حاشیهٔ ایمنی است و نشان می‌دهد تا چه حد شرکت می‌تواند کاهش در سود را تحمل کند. به بیان دیگر، پرداخت بهره کاهش‌دهندهٔ مالیات است، در حالی که بازپرداخت اصل بدهی این چنین نیست. در واقع بدهی با ایجاد سپر مالیاتی که نوعی پوشش برای مالیات است، موجب کاهش نرخ مؤثر مالیاتی و به‌تبع آن کاهش یا پنهان‌کردن مالیات می‌شود (منصورفر، غیور و عباسی مولان، ۱۳۹۷).

برای محاسبهٔ عدد فساد مالیاتی، عدد هموارسازی سود شرکت X را در یکی از سال‌های مدنظر (به‌طور مثال سال ۱۳۸۲) برای تمام شرکت‌های یک صنعت جمع‌کرده و از آن میانگین می‌گیریم. حال اگر عدد هموارسازی سود شرکت X از میانگین بیشتر بود، به‌جای آن عدد ۱ و اگر کمتر بود، عدد صفر می‌گذاریم. برای همهٔ شرکت‌ها به همین شکل عمل می‌کنیم و عدد هموارسازی سود را در تمام سال‌ها به‌دست می‌آوریم. به همین شکل اقلام تعهدی، سپر مالیاتی و افزایش هزینه‌های عمومی و اداری در صورت سود و زیان را برای سال ۱۳۸۲ محاسبه می‌کنیم. با توجه به تعریف‌هایی که برای شرکت X در سال ۱۳۸۲ بیان شد، برای کیفیت افشا، کیفیت حسابرسی و همچنین گزارش حسابرسی نیز عدد ۱ یا صفر در نظر می‌گیریم. در نهایت، ۷ عدد برای شرکت X در سال ۱۳۸۲ به‌دست می‌آید که این اعداد برای هموارسازی سود، اقلام تعهدی، کیفیت افشا، کیفیت حسابرسی، گزارش حسابرسی، سپر مالیاتی و افزایش هزینه‌های عمومی و اداری در صورت سود و زیان محاسبه می‌شود. حال میانهٔ این ۷ عدد را محاسبه می‌کنیم، به اعدادی که از میانه بیشتر است ۱ و اعدادی که از میانه کمتر است، صفر می‌دهیم. فرض کنیم جمع اعداد ۵ باشد، پس صورت کسر ۵ و مخرج آن ۷ است؛ زیرا ۷ عدد بررسی شده است. در نهایت عدد به‌دست‌آمده، عدد فساد مالیاتی برای شرکت X در سال ۱۳۸۲ است. برای تمام سال‌ها به همین شکل عمل می‌شود.

1. Omer, Myers and Myers

www.SID.ir

Archive of SID

کیفیت حاکمیت شرکتی (Corporate Governance Quality)

با توجه به مبانی نظری پژوهش، حاکمیت شرکتی یکی از مؤثرترین ابزارهای پیشگیری و کاهش وقوع فساد و فرار مالیاتی، به‌ویژه در بخش شرکتی است. به اعتقاد نمازی و کرمانی (۱۳۸۷) در نگرشی جامع، حاکمیت شرکتی شامل ساختارهای حقوقی، نهادی و فرهنگی است که جهت حرکت و عملکرد واقعی شرکت‌ها را مشخص می‌کند.

مهرانی و صفرزاده (۱۳۹۰) بر اساس نظر خبرگان، ۱۸ عامل را برای حاکمیت شرکتی شناسایی کردند. در پژوهش حاضر نیز برای تعیین مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی، همانند پژوهش مهرانی و صفرزاده (۱۳۹۰) عمل شده است؛ اما با توجه به بازهٔ زمانی ۱۶ساله و وجود اطلاعات در خصوص این عوامل، ۱۳ عاملی که به موضوع فرار و فساد مالیاتی مربوط بود، انتخاب شد و در انتها نیز با استفاده از روش کدگذاری، متغیرها کمّی‌سازی شدند. در این روش به هر یک از این ۱۳ مؤلفه، امتیاز ۰ و ۱ تعلق گرفت و نمرهٔ کیفیت حاکمیت شرکتی از مجموع این امتیازها تقسیم بر تعداد مؤلفه‌ها (۱۳مؤلفه) به‌دست آمد.

جدول ۲. عوامل کیفیت حاکمیت شرکتی در ایران بر اساس نظر خبرگان

نام عامل	تعریف عملیاتی
زمان‌بندی تهیهٔ اطلاعات	اطلاع‌رسانی کمتر از ۵۰، امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
اظهارنظر حسابرس	اظهارنامهٔ غیرمقبول امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
تعدیلات سالانه	وجود تعدیلات سنواتی خالص از مالیات امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
مالکیت یا سهام‌داری دولت	کمتر بودن درصد مالکیت دولت از میانگین کل شرکت‌ها امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
تمرکز مالکیت	فزونی درصد سهام شناور آزاد شرکت از میانگین سهام شناور آزاد کل شرکت‌ها امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
حضور سهام‌داران دارای حق کنترل	نبود سهام‌دار دارای حق کنترل امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
وجود واحد حسابرسی داخلی	نبود واحد حسابرسی داخلی امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
تخصص حسابرسی در صنعت	استفاده‌نکردن از حسابرس متخصص صنعت امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
اندازهٔ مؤسسهٔ حسابرسی	کمتر بودن درآمد حسابرس از متوسط درآمد مؤسسه‌های عضو جامعه امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
چرخش شرکای مؤسسهٔ حسابرسی	عدم تغییر شرکای امضاکنندهٔ گزارش حسابرسی شرکت در دو سال گذشته امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
ثبات مدیرعامل	تغییر مدیرعامل شرکت در دو سال گذشته امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
جدا کردن نقش مدیرعامل از رئیس هیئت‌مدیره	جدا کردن مدیر عامل از رئیس هیئت‌مدیره امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱
اعضای غیرموظف در هیئت‌مدیره	بیشتر بودن درصد اعضای غیرمؤظف به کل اعضای هیئت‌مدیره، در صورتی که تعداد اعضای غیرمؤظف کمتر از تعداد اعضا مؤظف باشد امتیاز صفر و در غیر این صورت ۱

www.SID.ir

Archive of SID

متغیرهای کنترلی

در تعیین متغیرهای کنترلی، متغیرهایی مدنظر قرار گرفت که بیشترین ارتباط را با موضوع فرار و فساد مالیاتی دارند که دلایل آن نیز در ادامه شرح داده خواهد شد:

اندازهٔ شرکت: مبانی نظری اصولاً بر مبنای دو فرضیهٔ قدرت سیاسی و هزینه‌های سیاسی قرار دارد که رابطهٔ مالیات و اندازهٔ شرکت از طریق آنها بررسی می‌شود. سالامون و سیگفرید[1] (۱۹۷۷) نشان دادند که شرکت‌های بزرگ‌تر در مقایسه با شرکت‌های کوچک‌تر، به‌دلیل قدرت سیاسی و اقتصادی بیشتر و اعمال نفوذ، درصدد تأثیر بر قوانین برآمده و تلاش می‌کنند مالیات کمتری بپردازند و دولت نیز از این شرکت‌ها مالیات کمتری مطالبه می‌کند. در مقابل این نظریه، فرضیهٔ هزینهٔ سیاسی واتس و زیمرمن[2] (۱۹۸۶) توسعه یافت. طبق این فرضیه، دولت‌ها بر شرکت‌های بزرگ‌تر نظارت بیشتری دارند و هزینهٔ سیاسی بیشتری برای این شرکت‌ها در نظر می‌گیرند، در نتیجه، دولت تمایل دارد که مالیات بیشتری از آنها دریافت کند. برای تعیین اندازهٔ شرکت، از لگاریتم طبیعی دارایی‌ها استفاده شده است که با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها در پایان سال اندازه‌گیری می‌شود.

خالص دارایی‌های ثابت مشهود و تغییرات آن: بر اساس پژوهش شیبانی تذرجی، خدامی‌پور و پورحیدری (۱۳۹۷) اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، به اختلاف سود حسابداری و سود مبنای محاسبهٔ مالیات بیشتر یا کمتر (بسته به قوانین مالیاتی) منجر می‌شود. در نتیجه، خالص دارایی‌های ثابت مشهود و تغییرات آن، عاملی است که روی مالیات بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد و به‌صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود:

- خالص دارایی‌های ثابت مشهود: از طریق تقسیم خالص دارایی‌های ثابت مشهود شرکت i در پایان سال t بر مجموع دارایی‌های شرکت i در پایان سال t محاسبه می‌شود.
- تغییرات خالص دارایی‌های ثابت مشهود: از طریق تقسیم خالص دارایی‌های ثابت مشهود شرکت i در پایان سال t منهای پایان سال t − ۱ بر مجموع دارایی‌های شرکت i در پایان سال t محاسبه می‌شود.

بازده دارایی‌ها: نسبت سود قبل از مالیات به مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t است. مهرانی و سیدی (۱۳۹۳) از بازده دارایی‌ها برای سنجش سودآوری شرکت‌ها استفاده کردند. با توجه به اینکه مالیات، بر مبنای درآمد مشمول مالیات محاسبه می‌شود، سودآوری عاملی است که روی مالیات بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد.

ارزش بازار به ارزش دفتری سهام و رشد فروش: گلستانی، دلدار، سیدی و جعفری شورچه (۱۳۹۳) نشان دادند که بر طبق نظریهٔ اثر مالیاتی، تقسیم سود به دلایل زیر ممکن است اولویت‌های مالیاتی سرمایه‌گذاران در پرداخت سود کمتر باشد: الف) از آنجا که عایدات سرمایه‌ای بلندمدت نسبت به مالیات سود سهام نقدی، نرخ مالیاتی کمتری دارد، این امکان وجود دارد که سرمایه‌گذاران ثروتمند با داشتن تعداد سهام بیشتر و به‌تبع آن سود سهام بیشتر، ترجیح دهند که شرکت‌ها بار دیگر سود تقسیم‌نشده را در داخل شرکت سرمایه‌گذاری کنند؛ ب) افزایش قیمت سهام (ارزش بازار سهام به دفتری

1. Salamon and Siegfried
2. Watts and Zimmerman

www.SID.ir

Archive of SID

آن) با توجه به رشد عایدات و به‌تبع آن رشد فروش، سبب می‌شود که نرخ مالیات کمتر عایدات سرمایه‌ای جایگزین نرخ مالیات بیشتر سود سهام نقدی شود. به‌دلیل همین برتری‌های مالیاتی، سرمایه‌گذاران در سهام شرکت‌هایی با تقسیم سود سهام کمتر سرمایه‌گذاری می‌کنند. در نتیجه، ارزش بازار به ارزش دفتری سهام و رشد فروش را می‌توان عوامل اثرگذار روی مالیات بر عملکرد شرکت‌ها دانست که به‌روش زیر اندازه‌گیری می‌شوند:

- ارزش بازار به ارزش دفتری سهام: از طریق تقسیم ارزش بازار سهام شرکت i در پایان سال t بر ارزش دفتری سهام شرکت i در پایان سال t به‌دست می‌آید.
- رشد فروش: از تقسیم فروش شرکت i در پایان سال t منهای فروش شرکت i در پایان سال $t-1$ بر فروش شرکت i در پایان سال $t-1$ محاسبه می‌شود.

نوسان‌های فروش: از تقسیم قدرمطلق فروش شرکت i در پایان سال t منهای فروش شرکت i در پایان سال $t-1$ بر مجموع دارایی‌های شرکت i در پایان سال $t-1$ اندازه‌گیری می‌شود. کردستانی و مرتضوی (۱۳۹۱) معتقدند زمانی که مدیران کاهش فروش موقتی را پیش‌بینی می‌کنند و انتظار می‌رود که میزان فروش به سطح قبلی بازگردد، با حذف منابعی که با کاهش فروش رابطه دارند و به‌کارگیری مجدد آنها در آینده، هزینه‌ها را افزایش می‌دهند و در بلندمدت سود کاهش می‌یابد. از سوی دیگر، حفظ منابع اضافی در دوره‌های کاهش فروش، موجب هزینه‌های بیشتر و به‌تبع آن کاهش سود دورهٔ جاری می‌شود؛ اما در بلندمدت هزینه‌ها را کاهش‌داده و به افزایش سود منجر خواهد شد و برعکس. در نتیجه نوسان‌های فروش نیز عاملی است که روی مالیات بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد.

سن شرکت: برابر است با لگاریتم تعداد سال‌هایی که شرکت برای اولین‌بار در بورس پذیرفته شده است. طالب‌نیا، رجب‌دری و دهقان (۱۳۹۶) معتقدند که چرخهٔ عمر شرکت یکی از ویژگی‌های اقتصادی است. بر اساس نظریهٔ چرخهٔ عمر، شرکت‌ها در مراحل مختلف از نظر مالی و اقتصادی دارای نمودگرها و رفتارهای خاصی هستند. از سوی دیگر، شرکت‌ها به‌دلیل تکامل و تغییر در عامل‌های درونی و بیرونی، مانند انتخاب استراتژی و فشارهای رقابتی، در مراحل چرخهٔ عمر، واکنش‌های متفاوتی دارند، از این رو، برای مسائل مالی و اقتصادی برنامه‌ریزی‌های یکسانی ندارند. به بیان ساده‌تر، ویژگی‌های مالی و اقتصادی هر شرکتی، تحت تأثیر هر مرحله از چرخهٔ عمر قرار می‌گیرد. به علاوه، مبانی نظری و شواهد تجربی، نشان می‌دهد که شرکت‌ها در تلاش‌اند تا مالیات بر درآمد خود را کاهش دهند یا به تعویق بیندازند. فرار و فساد مالیاتی، ابزارهایی هستند که شرکت‌ها ممکن است برای کاهش مالیات، درصورت لزوم و بسته به وضعیت چرخهٔ عمر شرکت از آنها استفاده کنند.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

در جدول ۳، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش درج شده است. مقدار پارامترهای توصیفی مشتمل بر شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، نظیر میانگین، میانه، انحراف معیار، کمترین، بیشترین، چولگی و کشیدگی است. شایان ذکر است که به‌منظور

www.SID.ir

Archive of SID

حذف آثار داده‌های پرت، تمامی داده‌های پیوسته در سطح ۱ درصد و ۹۹ درصد حذف شده‌اند. با توجه به نزدیکی میانه و میانگین می‌توان بیان کرد که تمام متغیرهای پژوهش از توزیع آماری مناسبی برخوردارند. از سوی دیگر، انحراف معیار آنها صفر نیست، بنابراین می‌توان متغیرهای مدنظر را در مدل وارد کرد. همچنین، حداقل نرخ مؤثر مالیاتی صفر، بیانگر این است که برخی از شرکت‌ها با اینکه سود گزارش می‌کنند، هیچ‌گونه مالیاتی پرداخت نمی‌کنند.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرها در سطح کل شرکت‌ها

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمترین	بیشترین	چولگی	کشیدگی
فرار مالیاتی	۰/۴۱۱	۰/۳۹۳	۰/۲۱۲	۰/۰۰۰	۰/۸۴۳	۰/۱۳۹	۲/۰۹۸
فساد مالیاتی	۰/۴۹۰	۰/۴۲۸	۰/۱۸۴	۰/۱۴۲	۱/۰۰۰	۰/۱۳۸	۲/۷۱۳
نرخ مؤثر مالیاتی	۰/۱۱۳	۰/۱۲۶	۰/۰۸۸	۰/۰۰۰	۰/۲۸۲	-۰/۰۶۹	۱/۵۰۱
کیفیت حاکمیت شرکتی	۰/۵۰۵	۰/۵۳۸	۰/۱۶۴	۰/۱۵۳	۰/۸۴۶	-۰/۰۲۴	۲/۲۷۲
اندازهٔ شرکت	۱۳/۴۹۱	۱۳/۳۳۴	۱/۴۷۸	۱۰/۵۳۶	۱۸/۱۱۰	۰/۶۳۵	۳/۴۸۰
دارایی‌های ثابت مشهود	۰/۲۶۸	۰/۲۳۶	۰/۱۷۴	۰/۰۲۵	۰/۷۵۰	۰/۷۱۹	۲/۸۰۹
تغییرات دارایی‌های ثابت مشهود	۰/۰۳۲	۰/۰۰۸	۰/۰۸۰	-۰/۱۰۹	۰/۴۲۳	۲/۴۱۷	۱۰/۶۰۰
اهرم مالی	۰/۰۸۰	۰/۰۵۳	۰/۰۷۹	۰/۰۰۱	۰/۴۱۲	۱/۹۲۳	۶/۹۹۵
دارایی‌های نامشهود	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲	۰/۰۰۹	۰/۰۰۰	۰/۰۵۴	۳/۰۰۳	۱۳/۶۷۸
بازده دارایی‌ها	۰/۱۳۴	۰/۱۰۵	۰/۱۴۹	-۰/۲۳۴	۰/۵۹۱	۰/۶۷۰	۳/۹۰۷
ارزش بازار به دفتری سهام	۲/۵۴۵	۱/۹۱۷	۲/۵۲۵	-۴/۳۵۰	۱۵/۹۵۸	۲/۲۹۵	۱۲/۷۳۱
رشد فروش	۰/۲۱۰	۰/۱۶۶	۰/۳۷۴	-۰/۵۲۱	۲/۱۳۳	۱/۹۲۵	۱۰/۴۱۳
نوسان‌های فروش	۰/۲۴۰	۰/۱۶۳	۰/۲۴۴	۰/۰۰۳	۱/۲۸۲	۲/۰۶۰	۷/۸۲۶
سن شرکت	۲/۸۷۴	۲/۸۹۰	۰/۴۵۶	۱/۷۹۱	۳/۸۲۸	-۰/۰۴۴	۲/۶۱۷

میانگین فرار مالیاتی شرکت‌های نمونه ۰/۴۱۱ و میانهٔ آنها ۰/۳۹۳ است. کمترین و بیشترین میزان متغیر فرار مالیاتی نیز به‌ترتیب ۰/۰۰۰ و ۰/۸۴۳ و انحراف معیار آن ۰/۲۱۲ به‌دست آمده است. بررسی چولگی (۰/۱۳۹) و کشیدگی (۲/۰۹۸) شاخص فرار مالیاتی، نشان می‌دهد که این متغیر به‌سمت توزیع نرمال گرایش دارد. بر اساس آمار توصیفی به‌دست‌آمده، میانگین شاخص فساد مالیاتی ۰/۴۹۰ و میانهٔ آن ۰/۴۲۸ است. کمترین این متغیر مقدار ۰/۱۴۲ و بیشترین آن ۱ به‌دست‌آمده و دارای انحراف معیار ۰/۱۸۴ است. با توجه به چولگی (۰/۱۳۸) و کشیدگی (۲/۷۱۳) شاخص فساد مالیاتی، می‌توان گفت که توزیع این متغیر نزدیک به توزیع نرمال است. متوسط نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های نمونه برابر با ۰/۱۱۳ و میانهٔ آن ۰/۱۲۶ است. انحراف معیار این متغیر ۰/۰۸۸ و کمترین و بیشترین آن به‌ترتیب ۰/۰۰۰ و ۰/۲۸۲ به‌دست آمده است. ضمن اینکه میانگین شاخص کیفیت حاکمیت شرکتی ۰/۵۰۵ و میانهٔ آن ۰/۵۳۸ است. کمترین و بیشترین میزان این متغیر به‌ترتیب برابر با ۰/۱۵۳ و ۰/۸۴۶ و انحراف معیار آن ۰/۱۶۴ است. در خصوص متغیرهای کنترلی، متوسط اندازهٔ شرکت‌های نمونه (لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها) برابر با ۱۳/۴۹۱ و میانگین اهرم مالی آنها (نسبت بدهی‌های بلندمدت به دارایی‌ها) ۰/۰۸۰ است. همچنین متوسط نسبت دارایی‌های ثابت مشهود و تغییرات آن

www.SID.ir

Archive of SID

به‌ترتیب ۰/۲۶۸ و ۰/۰۳۲ و میانگین نسبت دارایی‌های نامشهود آنها ۰/۰۰۵ به‌دست آمده است. علاوه بر این، متوسط نرخ بازده دارایی‌های شرکت‌های نمونه ۰/۱۳۴ و میانگین نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام آنها ۲/۵۴۵ است. ضمن اینکه متوسط رشد فروش شرکت‌ها ۰/۲۱۰، میانگین نوسان فروش آنها ۰/۲۴۰ و سن شرکت ۲/۸۷۴ است.

پیش از برآورد مدل‌ها، ثابت شد که ارزیابی داده‌های ترکیبی از طریق نتایج دو آزمون F لیمر و هاسمن به روش آثار ثابت حمایت می‌شود. در این پژوهش، برای بررسی همسانی واریانس باقی‌مانده‌ها از آزمون بارتلت استفاده شده است. با توجه به اینکه سطح معناداری فساد مالیاتی بیشتر از ۰/۰۵ است، همسانی واریانس باقی‌مانده‌های مدل برای آن تأیید می‌شود؛ اما برای فرار مالیاتی به‌دلیل سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ رد می‌شود. برای رفع این ایراد، در ارزیابی مدل فرار مالیاتی، به‌جای روش حداقل مربعات معمولی، از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده شده است.

در بررسی مفروضات رگرسیون کلاسیک، نتایج آزمون جارکوا ـ برا نشان داد که باقی‌مانده‌های حاصل از برآورد مدل در سطح اطمینان ۹۵درصد، برای فساد مالیاتی در هر دو مدل و فرار مالیاتی در مدل اول توزیع نرمال دارد؛ اما برای فرار مالیاتی در مدل دوم توزیع نرمال ندارد؛ زیرا مقدار احتمال سطح معناداری مربوط به این آزمون، کوچک‌تر از ۰/۰۵ به‌دست آمده است. در این ارتباط با توجه به تعداد بالای مشاهدات و قضیهٔ حد مرکزی، می‌توان از نرمال‌نبودن داده‌ها صرف نظر کرد. برای هم‌خطی میان متغیرهای مدل نیز، مقدار آمارهٔ VIF برای تمامی متغیرها کمتر از ۱۰ است، از این رو می‌توان گفت هم‌خطی شدیدی میان آنها وجود نداشته و این فرض از مفروضات رگرسیون کلاسیک نیز تأیید می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

جدول ۴ نتیجهٔ فرضیهٔ اول را با توجه به برآورد مدل ۱ نشان می‌دهد. بر مبنای این فرضیه، انتظار می‌رود نرخ مؤثر مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر فرار مالیاتی داشته باشد. بر اساس نتایج ارائه شده، سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر نرخ مؤثر مالیاتی برای فرار مالیاتی (۰/۰۰۰۳) کوچک‌تر از ۰/۰۵ و ضریب آن (۰/۱۹۵) مثبت است، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵درصد می‌توان گفت که میان نرخ مؤثر مالیاتی و فرار مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار رابطهٔ مثبت و معناداری وجود دارد؛ به‌طوری که با افزایش نرخ مؤثر مالیاتی بر فرار مالیاتی آنها افزوده می‌شود. از این رو، فرضیهٔ اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵درصد تأیید می‌شود و نشان‌دهندهٔ اثر مثبت و معنادار نرخ مؤثر مالیاتی بر فرار مالیاتی است.

همچنین، در جدول ۴، نتیجهٔ فرضیهٔ سوم با توجه به برآورد مدل ۳ مشاهده می‌شود. طبق این فرضیه، انتظار می‌رود که کیفیت حاکمیت شرکتی رابطهٔ بین نرخ مؤثر مالیاتی و فرار مالیاتی را تضعیف کند. بر اساس نتایج ارائه شده، سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر نرخ مؤثر مالیاتی برای فرار مالیاتی (۰/۰۸۵۸) کوچک‌تر از ۰/۱۰ بوده و ضریب آن (۰/۱۷۹) مثبت است، بنابراین در سطح اطمینان۹۰ درصد می‌توان گفت که میان نرخ مؤثر مالیاتی و فرار مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار رابطهٔ مثبت و معناداری وجود دارد؛ اما با اضافه‌شدن متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی به رابطهٔ فوق، سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر نرخ مؤثر مالیاتی × کیفیت حاکمیت شرکتی برای فرار مالیاتی (۰/۹۴۱۵) بیشتر از ۰/۱۰ افزایش می‌یابد که نشان می‌دهد کیفیت حاکمیت شرکتی، بر رابطهٔ میان نرخ مؤثر مالیاتی و فرار مالیاتی تأثیر معناداری نمی‌گذارد، از این رو فرضیهٔ سوم رد می‌شود.

www.SID.ir

Archive of SID

جدول ٤. نتایج برآورد الگوی‌های رگرسیون پژوهش برای فرار مالیاتی

مدل‌های پژوهش	مدل ۱				مدل ۳			
متغیرهای پژوهش	ضریب	آماره t	انحراف معیار ضرایب	سطح معناداری	ضریب	آماره t	انحراف معیار ضرایب	سطح معناداری
ضریب ثابت	-۰/۰۷۰	-۰/۶۳۷	۰/۱۱۱	۰/۵۲۴۱	-۰/۰۰۵	-۰/۰۴۶	۰/۱۱۱	۰/۹۶۲۹
نرخ مؤثر مالیاتی	۰/۱۹۵	۳/۶۱۶	۰/۰۵۴	۰/۰۰۰۳	۰/۱۷۹	۱/۷۱۹	۰/۱۰۴	۰/۰۸۵۸
کیفیت حاکمیت شرکتی	–	–	–	–	-۰/۱۲۹	-۳/۶۸۵	۰/۰۳۵	۰/۰۰۰۲
نرخ مؤثر مالیاتی × کیفیت حاکمیت شرکتی	–	–	–	–	۰/۰۱۱	۰/۰۷۳	۰/۱۶۳	۰/۹۴۱۵
اندازه شرکت	۰/۰۳۷	۳/۱۴۶	۰/۰۱۱	۰/۰۰۱۷	۰/۰۳۶	۳/۳۵۶	۰/۰۱۰	۰/۰۰۰۸
دارایی‌های ثابت مشهود	-۰/۱۷۵	-۳/۹۵۷	۰/۰۴۴	۰/۰۰۰۱	-۰/۱۶۱	-۴/۳۶۷	۰/۰۳۷	۰/۰۰۰۰
تغییرات دارایی‌های ثابت مشهود	۰/۰۸۴	۲/۰۰۳	۰/۰۴۲	۰/۰۴۵۳	۰/۱۰۲	۳/۰۰۴	۰/۰۳۳	۰/۰۰۲۷
اهرم مالی	۰/۱۰۱	۲/۱۲۶	۰/۰۴۷	۰/۰۳۳۶	۰/۰۵۴	۱/۵۳۰	۰/۰۳۵	۰/۱۲۶۲
دارایی‌های نامشهود	۰/۹۵۰	۱/۶۴۱	۰/۵۷۸	۰/۱۰۰۹	۰/۲۸۸	۰/۵۷۷	۰/۴۹۹	۰/۵۶۳۸
نرخ بازده دارایی‌ها	۰/۴۵۰	۹/۵۲۸	۰/۰۴۷	۰/۰۰۰۰	۰/۴۲۲	۱۲/۲۸۴	۰/۰۳۴	۰/۰۰۰۰
نسبت ارزش بازار به دفتری سهام	-۰/۰۰۱	-۱/۳۵۴	۰/۰۰۱	۰/۱۷۵۸	-۰/۰۰۱	-۱/۲۸۲	۰/۰۰۱	۰/۱۹۹۹
رشد فروش	۰/۰۴۷	۴/۵۰۸	۰/۰۱۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۴۷	۵/۳۹۴	۰/۰۰۸	۰/۰۰۰۰
نوسان‌های فروش	۰/۰۳۲	۱/۹۹۲	۰/۰۱۶	۰/۰۴۶۵	۰/۰۲۷	۱/۵۹۵	۰/۰۱۷	۰/۱۱۰۸
عمر شرکت	-۰/۰۳۲	-۰/۹۲۷	۰/۰۳۴	۰/۳۵۳۹	-۰/۰۲۱	-۰/۹۹۸	۰/۰۲۱	۰/۳۱۸۴
AR (1)	۰/۳۵۴	۱۲/۵۸۶	۰/۰۲۸	۰/۰۰۰۰	۰/۳۴۷	۹/۱۹۸	۰/۰۳۷	۰/۰۰۰۰
آمارهٔ F مدل	۳۵/۵۴۳			(۰/۰۰۰۰)	۵۹/۱۰۶			(۰/۰۰۰۰)
آمارهٔ جارک و برا	۳/۶۶۰			(۰/۱۶۰۳)	۱۰/۶۵۲			(۰/۰۰۴۸)
آماره بارتلت	۱۶/۰۷۳			(۰/۰۰۲۹)	۱۷/۴۷۱			(۰/۰۰۱۶)
ضریب تعیین تعدیل‌شده	۰/۷۱۸۹				۰/۸۱۴۱			
آماره دوربین واتسن	۱/۹۱۱				۱/۹۳۴			

بر اساس نتایج آزمون F برای مدل‌های رگرسیونی ارائه‌شده در جدول ۴، مقدار سطح احتمال آزمون F برابر با صفر و کمتر از سطح اهمیت مورد انتظار ۰/۰۵ است، در نتیجه با اطمینان ۹۵درصد معنادار بودن کلی مدل تأیید می‌شود و بین متغیر مستقل و وابسته رابطهٔ خطی برقرار است. علاوه بر این، مقدار آماره‌های دوربین واتسن ۱/۹۱۱ و ۱/۹۳۴ به‌دست آمده است، از این رو، استقلال باقی‌ماندهٔ مدل‌ها نیز تأیید می‌شود. نتایج آمارهٔ دوربین واتسن برای برآورد اولیهٔ مدل‌ها، نشان‌دهندهٔ وجود خودهم‌بستگی باقی‌مانده مدل‌ها است، از این رو، برای رفع این مشکل، متغیر خودهم‌بسته مرتبهٔ اول، یعنی AR (۱) وارد مدل‌های پژوهش شده است. در مدل‌های ۱ و ۳ مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده به‌ترتیب ۰/۷۱۸۹ و ۰/۸۱۴۱ به‌دست آمد که نشان می‌دهد تغییرات فرار مالیاتی شرکت‌ها توسط متغیرهای واردشده در مدل‌ها تبیین می‌شود.

www.SID.ir

Archive of SID

ضمن آنکه مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شدهٔ مدل‌های ۱ و ۳، برای توضیح تغییرات ایجادشده در متغیر وابسته توسط متغیر مستقل، قدرت زیادی دارند.

جدول ۵ نتیجهٔ فرضیهٔ دوم را با توجه به برآورد مدل ۲ نشان می‌دهد. بر اساس نتایج ارائه‌شده، سطح معناداری آمارهٔ t مربوط به متغیر نرخ مؤثر مالیاتی برای فساد مالیاتی ۰/۰۱۵ و کوچک‌تر از ۰/۰۵ به‌دست آمده و ضریب آن (۰/۱۳۳) مثبت است، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵درصد می‌توان گفت که میان نرخ مؤثر مالیاتی و فساد مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار رابطهٔ مثبت و معناداری وجود دارد؛ به‌طوری که با افزایش نرخ مؤثر مالیاتی بر فساد مالیاتی آنها افزوده می‌شود. از این رو، فرضیهٔ دوم در سطح اطمینان ۹۵درصد تأیید می‌شود و به‌معنای اثر مثبت و معنادار نرخ مؤثر مالیاتی بر فساد مالیاتی است.

جدول ۵. نتایج برآورد الگوی‌های رگرسیون پژوهش برای فساد مالیاتی

مدل‌های پژوهش	مدل (۲)				مدل (٤)			
متغیرهای پژوهش	ضریب	آماره t	انحراف معیار ضرایب	سطح معناداری	ضریب	آماره t	انحراف معیار ضرایب	سطح معناداری
ضریب ثابت	۰/۴۷۸	۴/۶۳۳	۰/۱۰۳	۰/۰۰۰۰	۰/۵۳۹	۵/۷۱۵	۰/۰۹۴	۰/۰۰۰۰
نرخ مؤثر مالیاتی	۰/۱۳۳	۲/۴۳۵	۰/۰۵۴	۰/۰۱۵۰	۰/۲۵۱	۱/۸۰۲	۰/۱۳۹	۰/۰۷۱۷
کیفیت حاکمیت شرکتی	–	–	–	–	−۰/۲۵۸	−۵/۳۸۲	۰/۰۴۷	۰/۰۰۰۰
نرخ مؤثر مالیاتی × کیفیت حاکمیت شرکتی	–	–	–	–	−۰/۲۵۳	−۰/۹۴۹	۰/۲۶۷	۰/۳۴۲۵
اندازه شرکت	۰/۰۱۳	۱/۱۳۸	۰/۰۱۲	۰/۲۵۵۰	۰/۰۰۴	۰/۳۵۷	۰/۰۱۲	۰/۷۲۰۸
دارایی‌های ثابت مشهود	۰/۰۱۹	۰/۴۶۹	۰/۰۴۱	۰/۶۳۹۰	۰/۰۱۰	۰/۲۷۲	۰/۰۳۹	۰/۷۸۵۲
تغییرات دارایی‌های ثابت مشهود	۰/۰۲۸	۰/۵۶۷	۰/۰۴۹	۰/۵۷۰۲	۰/۰۴۷	۰/۹۲۷	۰/۰۵۱	۰/۳۵۴۱
اهرم مالی	−۰/۰۰۶	−۰/۰۹۳	۰/۰۶۴	۰/۹۲۵۷	−۰/۰۰۸	−۰/۰۹۱	۰/۰۸۷	۰/۹۲۷۴
دارایی‌های نامشهود	−۰/۶۹۵	−۱/۰۸۵	۰/۶۴۰	۰/۲۷۸۰	−۰/۷۴۵	−۱/۲۷۲	۰/۵۸۵	۰/۲۰۳۴
نرخ بازده دارایی ها	۰/۴۸۱	۱۰/۵۰۵	۰/۰۴۵	۰/۰۰۰۰	۰/۴۴۷	۱۰/۷۴۷	۰/۰۴۱	۰/۰۰۰۰
نسبت ارزش بازار به دفتری سهام	−۰/۰۰۴	−۲/۲۱۸	۰/۰۰۱	۰/۰۲۶۷	−۰/۰۰۴	−۳/۱۹۶	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱۴
رشد فروش	−۰/۰۵۹	−۴/۷۲۷	۰/۰۱۲	۰/۰۰۰۰	−۰/۰۵۵	−۴/۲۳۴	۰/۰۱۳	۰/۰۰۰۰
نوسان‌های فروش	۰/۰۴۶	۲/۲۰۱	۰/۰۲۱	۰/۰۲۷۸	۰/۰۳۹	۲/۳۰۵	۰/۰۱۷	۰/۰۲۱۳
عمر شرکت	−۰/۰۸۵	−۲/۵۸۰	۰/۰۳۳	۰/۰۱۰۰	−۰/۱۰۳	−۳/۴۵۷	۰/۰۲۹	۰/۰۰۰۶
AR (1)	۰/۲۷۴	۱۱/۴۲۰	۰/۰۲۴	۰/۰۰۰۰	۰/۲۶۰	۹/۴۲۹	۰/۰۲۷	۰/۰۰۰۰
آمارهٔ F مدل	۱۳/۴۰۱			(۰/۰۰۰۰)	۱۳/۸۰۳			(۰/۰۰۰۰)
آمارهٔ جارک و برا	۴/۷۶۲			(۰/۰۹۲۴)	۵/۷۸۰			(۰/۰۵۵۵)
آمارهٔ بارتلت	۳/۷۵۸			(۰/۴۳۹۶)	۳/۳۲۱			(۰/۵۰۵۵)
ضریب تعیین تعدیل‌شده	۰/۴۷۸۷				۰/۴۹۱۱			
آمارهٔ دوربین واتسن	۱/۹۶۱				۱/۹۵۵			

www.SID.ir

Archive of SID

همچنین در جدول ۵ نتیجهٔ فرضیهٔ چهارم با توجه به برآورد مدل ۴ درج شده است. طبق این فرضیه انتظار می‌رود کیفیت حاکمیت شرکتی رابطهٔ بین نرخ مؤثر مالیاتی و فساد مالیاتی را تضعیف کند. بر اساس نتایج ارائه‌شده، سطح معناداری آمارهٔ t مربوط به متغیر نرخ مؤثر مالیاتی برای فساد (۰/۰۷۱۷) کوچک‌تر از ۰/۱۰ بوده و ضریب آن (۰/۲۵۱) مثبت است، بنابراین در سطح اطمینان۹۰ درصد می‌توان گفت که میان نرخ مؤثر مالیاتی و فساد مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ اما با اضافه‌شدن متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی به رابطه‌های فوق، سطح معناداری آمارهٔ t مربوط به متغیر نرخ مؤثر مالیاتی × کیفیت حاکمیت شرکتی برای فساد مالیاتی (۰/۳۴۲۵) بیش از ۰/۱۰ افزایش می‌یابد و گویای آن است که کیفیت حاکمیت شرکتی بر رابطهٔ میان نرخ مؤثر مالیاتی و فساد مالیاتی تأثیر معناداری ندارد، از این رو، فرضیهٔ چهارم رد می‌شود. بر اساس نتایج آزمون F برای مدل‌های رگرسیونی ارائه‌شده در جدول ۵، مقدار سطح احتمال آزمون F برابر با صفر و کمتر از سطح اهمیت مورد انتظار ۰/۰۵ است و در نتیجه با اطمینان ۹۵ درصد معناداربودن کلی مدل تأیید می‌شود و بین متغیر مستقل و وابسته رابطهٔ خطی برقرار است. علاوه بر این، مقدار آماره‌های دوربین واتسن ۱/۹۶۱ و ۱/۹۵۵ به‌دست‌آمده که از استقلال باقی‌ماندهٔ مدل‌ها حکایت می‌کند.

نتایج آمارهٔ دوربین واتسن برای برآورد اولیهٔ مدل‌ها، نشان‌دهندهٔ وجود خودهم‌بستگی باقی‌مانده مدل‌ها است، از این رو، برای رفع این مشکل، متغیر خودهم‌بسته مرتبهٔ اول، یعنی AR (۱) وارد مدل‌های پژوهش شده است. در مدل‌های ۲ و ۴ مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده به‌ترتیب ۰/۴۷۸۷ و ۰/۴۹۱۱ به‌دست آمد که نشان می‌دهد تغییرات فساد مالیاتی شرکت‌ها توسط متغیرهای واردشده در مدل توصیف می‌شود. مقدار به‌دست آمده برای ضریب تعیین تعدیل‌شده، نشان می‌دهد که مدل‌های ۲ و ۴ برای توضیح تغییرات ایجادشده در متغیر وابسته توسط متغیر مستقل قدرت زیادی دارند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در چند سال اخیر با توجه به کمبود منابع مالی، فرار و فساد مالیاتی به یکی از دغدغه‌های دولت تبدیل شده است. با این حال، در پژوهش‌های داخلی مربوط به فرار و فساد مالیاتی، به این موضوع از دیدگاه حسابداری توجه نشده و بیشتر از دیدگاه اقتصادی و آن هم در محدودهٔ زمانی کوتاه در بورس اوراق بهادار بررسی شده است. تضاد منافع موجود بین شرکت‌ها و سازمان امور مالیاتی به‌عنوان استفاده‌کنندهٔ اطلاعات مالی، انگیزهٔ تحریف مدیریت را به‌منظور حداکثرکردن منافع خود افزایش می‌دهد. این گونه تحریف‌ها بیشتر در جهت پرداخت نادرست از طریق فرار و فساد مالیاتی صورت می‌گیرد. در این پژوهش تلاش شد تا به‌کمک چند متغیر، شواهد تجربی مناسبی برای تأثیر نرخ مؤثر مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر فرار و فساد مالیاتی ارائه شود. در خصوص فرضیه‌های اول و دوم پژوهش، مدل‌های نرخ مؤثر مالیاتی بر فرار و فساد مالیاتی تأیید شد. در دورهٔ ۱۶سالهٔ بررسی شده، ضریب نرخ مؤثر مالیاتی معنادار بود؛ به‌طوری که با افزایش نرخ مؤثر مالیاتی، بر فرار و فساد مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار افزوده شد. در مقام مقایسه، نتایج این پژوهش با یافته‌های سیبولا و سعادتمند (۲۰۰۵) و کالینگر (۲۰۰۹) هم‌سویی دارد.

در خصوص فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش نیز، مدل‌های نرخ مؤثر مالیاتی بر فرار و فساد مالیاتی تأیید شد؛ اما

www.SID.ir

Archive of SID

با اضافه‌شدن کیفیت حاکمیت شرکتی به مدل‌های فوق، رابطهٔ معناداری مشاهده نشد که باید علت آن را از دو بُعد بررسی کرد. بُعد اول تأثیر منفی حاکمیت شرکتی بر فرار و فساد مالیاتی است که این یافته با نتایج آمان و همکاران (۲۰۱۱) و مولیادی (۲۰۱۵) هم‌سو است؛ اما با نتایج باباجانی و عبدی (۱۳۸۹) هم‌سو نیست. در بُعد دوم یا بی‌تأثیربودن کیفیت حاکمیت شرکتی بر رابطهٔ بین نرخ مؤثر مالیاتی و فرار و فساد مالیاتی نیز می‌توان گفت با توجه به اینکه حاکمیت شرکتی در ایران به‌طور کامل توسعه نیافته و سازوکارها و ساختارهای فعلی آن در ایران هنوز به‌طور استاندارد و همه‌گیر پیاده‌سازی نشده است، محیط کنترلی و نظارتی، همراه با کارایی کمتر (البته نه به‌طور کامل) باعث شده است که در چنین وضعیتی، این تأثیر در بُعد نظارتی کاهش یابد.

در خصوص متغیرهای کنترلی معنادار در پژوهش نیز می‌توان گفت که بر اساس نظریهٔ قدرت سیاسی، اندازهٔ شرکت به‌طور مثبت بر فرار مالیاتی تأثیرگذار است و نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ‌تر، با توجه به لابی‌هایی که انجام می‌دهند، بیشتر به فرار مالیاتی دست می‌زنند. البته این متغیر هیچ تأثیر معناداری بر فساد مالیاتی ندارد؛ یعنی شرکت‌ها بدون توجه به اندازهٔ خود، در هر صورت به فساد مالیاتی (پنهان‌کردن مالیات) اقدام می‌کنند. طبق نظریهٔ اثر مالیاتی، رشد فروش به‌طور مثبت بر فرار مالیاتی تأثیر دارد. دلیل آن را می‌توان ترجیح سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی دانست که سود کمتری توزیع می‌کنند؛ زیرا نرخ مالیات عایدات سرمایه‌ای بلندمدت، به مراتب از مالیات سود سهام نقدی کمتر است. از طرفی، رشد این عایدات، به افزایش قیمت سهام و به‌تبع آن، نرخ مالیات کمتر نسبت به نرخ مالیات سود سهام نقدی منجر می‌شود. نرخ بازده دارایی‌ها نیز، به‌طور مثبت بر فرار و فساد مالیاتی تأثیر دارد؛ زیرا مالیات بر مبنای درآمد مشمول مالیات محاسبه می‌شود و سودآوری عاملی است که روی مالیات بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد. در واقع، هر چه نرخ بازده دارایی‌ها در شرکت‌ها افزایش پیدا کند، شرکت‌ها تلاش می‌کنند از طریق دورزدن قانون، مثل فرار مالیاتی و پنهان‌کردن مالیات از طریق فساد مالیاتی، از پرداخت مالیات شانه خالی کنند. نوسان‌های فروش به‌طور مثبت بر فساد مالیاتی تأثیر دارد. زمانی که مدیران پیش‌بینی می‌کنند که کاهش فروش موقتی است و انتظار دارند که فروش به سطح قبلی بازگردد، حذف منابع متناسب با کاهش فروش و تحصیل مجدد آن در آینده، به افزایش هزینه‌ها و در نتیجه کاهش سود بلندمدت منجر می‌شود. در مقابل، حفظ منابع اضافی در دوره‌های کاهش فروش، به تحمل هزینه‌های بیشتر و در نتیجه کاهش سود دورهٔ جاری منجر می‌شود؛ اما در بلندمدت هزینه‌ها را کاهش و سود را افزایش می‌دهد و برعکس. بر اساس نظریهٔ چرخهٔ عمر، سن شرکت، به‌طور منفی بر فساد مالیاتی تأثیر می‌گذارد. با توجه به اینکه چرخهٔ عمر شرکت‌ها به سه طبقهٔ در حال رشد، شرکت‌های بالغ و شرکت‌های در حال افول دسته‌بندی می‌شود، می‌توان نتیجه گرفت که شرکت‌ها در پایان چرخهٔ عمر خود، به‌دلیل کاهش در سوددهی، به فساد مالیاتی اقدام می‌کنند.

با توجه به نتایج فرضیه‌های ۱ و ۲ پیشنهاد می‌شود که سازمان امور مالیاتی کل کشور، در خصوص نرخ مالیاتی قوانینی را تصویب کند تا شرکت‌ها در تصمیم‌ها و استراتژی‌های مالیاتی، افق بلندمدت‌تری را برای پیامدها و تأثیرهای احتمالی ناشی از فرار و فساد مالیاتی و به‌تبع آن، جرائم مالیاتی و متضررشدن سهام‌داران در نظر بگیرند. علاوه بر این، با توجه به بُعد اول فرضیه‌های ۳ و ۴، سازمان امور مالیاتی کشور باید در ارزیابی‌های قوانین مالیاتی خود، ضمن در نظر گرفتن معیارهای مالی، به عوامل غیرمالی نیز توجه کند؛ زیرا نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که با برقراری معیارهای

www.SID.ir

Archive of SID

کیفیت حاکمیت شرکتی مربوط به مالیات، فرار و فساد مالیاتی کاهش می‌یابد و حقوق دولت به‌عنوان یکی از گروه‌های ذی‌نفع[۱] تأمین می‌شود. همچنین بهتر است در خصوص کیفیت حاکمیت شرکتی، از رویکردی مبنی بر وزن‌دهی به‌منظور تعیین امتیاز حاکمیت شرکتی به‌عنوان معیار صحیح‌تر برای سنجش فرار و فساد مالیاتی بهره برده شود.

در این پژوهش، کلیهٔ شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شد، برای پژوهش‌های بعدی پیشنهاد می‌شود که موضوع در صنعت خاص و بر اساس سال‌های اوج تورم و تحریم و کاهش ارزش پولی کشور بررسی شود و با توجه به گستردگی بحث فرار و فساد مالیاتی، از طریق رویکردهای مدیریتی، اقتصادی، روان‌شناسی، فرهنگی و اجتماعی نیز به این موضوع نگاه شده و اثر سایر متغیرها روی آن مطالعه شود. همچنین به سازمان امور مالیاتی کل کشور پیشنهاد می‌شود که اظهارنامهٔ مالیاتی تکمیل شده توسط شرکت‌ها را در دسترس همگان قرار دهد. اگر شرکت‌ها بدانند که اطلاعات مالیاتی آنها عمومی و در دسترس همگان است، انگیزهٔ خود را برای معاملاتی که باعث فرار و فساد مالیاتی می‌شود، از دست می‌دهند. از طرفی، توجه به کاهش هم‌زمان نرخ جرائم مالیاتی، هزینه‌های تنظیم مالیاتی، اندازهٔ وقفه‌های مالیاتی (اجازهٔ تأخیر در پرداخت مالیات به مؤدی بدون جریمه) و کاهش شدت قوانین و مقررات برای جلوگیری از فرار و فساد مالیاتی ضروری است.

یکی از محدودیت‌های این پژوهش، صرف نظر از استفاده و محاسبهٔ بعضی متغیرهای سودمند در پژوهش‌های خارجی بود؛ زیرا امکان دسترسی به آنها از طریق پایگاه‌های اطلاعاتی مدنظر وجود نداشت. علاوه بر این، در عملیاتی‌کردن مؤلفه‌های متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی، به تمام مؤلفه‌ها با توجه به تأثیر آنها روی مالیات شرکت‌ها و اثربخشی آنها وزن یکسانی داده شد، در صورتی که برخی شرکت‌ها در بعضی از زمینه‌های کیفیت حاکمیت شرکتی قوی‌تر هستند و وزن‌دهی به این معیارها ممکن است نتایج را تغییر دهد. شایان ذکر است که عدم ارائه اطلاعات مورد نیاز مربوط به بعضی از معیارهای کیفیت حاکمیت شرکتی در طول بازه زمانی پژوهش، باعث حذف برخی شرکت‌ها و کاهش نمونه بررسی شد.

منابع

اخگر، محمد امید؛ جلوزان، ثریا (۱۳۹۴). بررسی اثر هموار سازی سود بر ریسک غیر سیستماتیک شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابداری*، ۶ (۲۰)، ۱۲۳– ۱۴۵.

باباجانی، جعفر؛ عبدی، مجید (۱۳۸۹). رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت‌ها. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۲(۳)، ۶۵– ۸۶.

پورحیدری، امید؛ فدوی، محمدحسن؛ امینی نیا، میثم (۱۳۹۳). بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه اقتصادی*، ۱۴ (۵۲)، ۶۹– ۸۵.

حساس یگانه، یحیی؛ آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷ (۶۱)، ۸۳– ۹۶.

۱. با توجه به وضعیت کنونی کشور که از تحریم‌ها و قطع فروش نفت نشئت گرفته است، وصول درآمدهای مالیاتی و جایگزینی آن به‌عنوان درآمدهای نفتی، یکی از منابع مهم درآمدی کشور محسوب می‌شود.

www.SID.ir

Archive of SID

حساس یگانه، یحیی؛ گل محمدی شورکی، مجتبی (۱۳۹۰). رابطه بین نرخ مؤثر مالیات و ویژگی‌های شرکت‌ها. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۲ (۶۰)، ۲۳۹- ۲۶۳.

خواجوی، شکراله؛ کیامهر، محمد (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۶ (۷۴)، ۸۷- ۱۰۸.

رضایی، فرزین؛ عظیمی، آزاد (۱۳۹۴) رابطه ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و مدیریت مالیاتی در شرکت‌ها. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۳(۲۵)، ۱۵۷-۱۷۹.

ستایش، محمدحسین؛ کاظم نژاد، مصطفی؛ ذوالفقاری، مهدی (۱۳۹۰). بررسی تأثیر کیفیت افشا بر نقدشوندگی سهام و هزینه سرمایه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۳ (۳)، ۵۵-۷۴.

شیبانی تذرجی، عباس؛ خدامی پور، احمد؛ پورحیدری، امید (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز مشتری براجتناب مالیاتی با درنظر گرفتن سهم بازار شرکت. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۲)، ۲۱۵ - ۲۳۲.

طالب نیا، قدرت اله؛ رجب دری، حسین؛ دهقان، فاطمه (۱۳۹۶). بررسی تأثیر چرخهٔ عمر بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها. *پژوهشنامه اقتصاد و کسب‌و کار*، ۸ (۱۶)، ۵۳- ۶۸.

کردستانی، غلامرضا؛ مرتضوی، سید مرتضی (۱۳۹۱). بررسی تأثیر تصمیمات سنجیده مدیران بر چسبندگی هزینه‌ها. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۹ (۶۷)، ۷۳- ۹۰.

گلستانی، شهرام؛ دلدار، مصطفی؛ سیدی، سید جلال؛ جعفری شورچه، سید حبیب (۱۳۹۳). رابطه نرخ مؤثر مالیاتی با سیاست تقسیم سود و بازده سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، ۲۲ (۷۰)، ۱۸۱-۲۰۴.

لیلی پور، کامران (۱۳۸۸). بررسی ارتباط بین نسبت‌های اهرمی و شاخص‌های بهره وری. *دانش مالی تحلیل اوراق بهادار*، ۲ (۴)، ۱۳۱-۱۴۶.

منصورفر، غلامرضا؛ غیور، فرزاد؛ عباسی مولان، بهزاد (۱۳۹۷). رابطه بین مالیات جسورانه و اهرم مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۶ (۳۷)، ۱۷۳- ۱۹۷.

مهرانی، ساسان؛ سیدی، سید جلال (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و اختلاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۶ (۲۴)، ۵۰- ۵۷.

مهرانی، کاوه؛ صفرزاده، محمدحسین (۱۳۹۰). تبیین ارتباط بین حاکمیت شرکتی و کیفیت سود با رویکرد بومی. مجله *دانش حسابداری*، ۲ (۷)، ۶۹- ۹۸.

نمازی، محمد؛ صادق زاده مهارلوئی، محمد (۱۳۹۶). پیش بینی فرار مالیاتی با استفاده از الگوریتم‌های داده‌کاوی درخت تصمیم. *حسابداری مالی*، ۹ (۳۶)، ۷۶- ۱۰۱.

نمازی، محمد؛ کرمانی، احسان (۱۳۸۷). تأثیر ساختار مالکیت بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵ (۴)، ۸۳- ۱۰۰.

www.SID.ir

Archive of SID

نوروزی، عزیزاله؛ رستمی، ولی؛ شکرچی زاده، محسن (۱۳۹۷). موانع حقوقی مقابله با فساد مالیاتی. *تحقیقات حقوق خصوصی و کیفری*، ۱۴ (۳)، ۱۱– ۲۸.

واعظ، سید علی؛ رمضان احمدی، محمد؛ رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها. *دانش حسابداری مالی*، ۱ (۱)، ۸۷– ۱۰۷.

References

Akhgar, M. O., Jelvezan, S. (2015). Effect of income smoothing on unsystematic risks of companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 6(20), 123-145. (*in Persian*)

Allingham, M. G., Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3), 323-338.

Ammann, M., Oesch, D., Schmid, M. M. (2013). Product market competition, corporate governance, and firm value: evidence from the EU Area. *European Financial Management*, 19(3), 452-469.

Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Larcker, D. F. (2012). The incentives for tax planning. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1), 391-411.

Babajani, J., Abdi, M. (2010). Relationship between corporate governance and enterprises taxable profit. *Journal of Financial Accounting Research*, 2(3), 65-86. (*in Persian*)

Barth, M., Kasznik, R. (1999). Share repurchases and intangible assets. *Journal of Accounting and Economics*, 28, 211-241.

Cebula, R. J., Saadatmand, Y. (2005). Income tax evasion determinants: New evidence. *Journal of American Academy of Business*, 7(2), 124-127.

Célimène, F., Dufrénot, G., Mophou, G., N'Guérékata, G. (2016). Tax evasion, tax corruption and stochastic growth. *Economic Modelling*, 52, 251-258.

Christopoulos, D. K. (2003). Does underground economy respond symmetrically to tax changes? Evidence from Greece. *Economic Modeling*, 20(3), 563-570.

Desai, M., Dyck, A., Zingales, L. (2003). Corporate governance and taxation, *In American Law & Economics Association Annual Meetings*, 75.

Dyreng, S. D., Hanlon, M., Maydew, E. L., Thornock, J. R. (2017). Changes in corporate effective tax rates over the past 25 years. *Journal of Financial Economics*, 124(3), 441-463.

Golestani, S., Deldar, M., Seyedi, S. J., Jafari shoorche, S. H. (2014). The relation of the effective tax rate with dividend policy and the future stock return in listed companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Economic Research and Policies*, 22(70), 181-204. (*in Persian*)

Hassas Yeganeh, H., Azinfar, K. (2010). Relationship between audit quality and auditor size. *Accounting and Auditing Review*, 17(3), 85-98. (*in Persian*)

www.SID.ir

Archive of SID

Hassas Yeganeh, H. Golmohammadi Shourki, M. (2012). The relationship between the effective tax rates and the companies' characteristics. *Tax journal*, 19(12), 239-264. (*in Persian*)

Karlinger, L. (2009). The underground economy in the late 1990s: Evading taxes, or evading competition? *World Development*, 37(10), 600-1611.

Khajavi, S., Kiamehr, M. (2015). The relation study of auditing quality and tax avoidance in listed companies of Tehran stock Exchange. Tax journal, 23(26), 87-108. (*in Persian*)

Kordestani, G., Mortazavi, S. M. (2012). The impact of managers' deliberate decisions on costs' stickiness. *Accounting and Auditing Review*, 19(67), 73-90. (*in Persian*)

Leilipoor, K. (2010). An Examination of relationship between solvency ratios with productivity indexes. *Financial Knowledge of Securities Anaiysis*, 2(4), 131-146. (*in Persian*)

Mahenthiran, S., Kasipillai, J. (2012). Influence of ownership structure and corporate governance on effective tax rates and tax planning: Malaysian evidence. *Australian Tax Forum*, 27(4), 941-969.

MansourFar, G.H., Ghayour, F., Abbasi Molan, F. (2018). The relationship between tax aggressiveness and financial leverage of companies listed in Tehran Stock Exchange. *Tax journal*, 26 (37), 173-197. (*in Persian*)

Mehrani, K., Safarzadeh, M.H. (2012). Explaining the relationship between corporate governance and earnings quality in Iran. *Journal of Accounting Knowledge*, 2(7), 69-98. (*in Persian*)

Mehrani, S., Seyedi, S. J. (2015). Survey relation between tax avoidance and tax difference in listed companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Auditing Researches*, 6(24), 50-75. (*in Persian*)

Mulyadi, M. (2015). Corporate governance earnings management and tax management. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 177, 363–366.

Myers, J.N., Myers. L.N., Omer, T.C. (2003). Exploring the term of the auditor client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review*, 78(3), 779-800.

Nallareddy, S., Rouen, E., Carlos Suurez Serrato, J. (2018). DO corporate tax cuts increase income inequality? *NBER Working Paper*, NO, 24598.

Namazi, M., Kermani, E. (2009). Investigating the effects of ownership structure on the performance of the companies accepted in the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, 15(4), 83-100. (*in Persian*)

Namazi, M., Sadeghzadeh Maharluie, M. (2018). Predicting tax evasion by decision tree algorithms. *Journal of Financial Accounting*, 9(36), 76-101. (*in Persian*)

Norouzi, A., Rostami, V., Shekarchizadeh, M. (2018). Legal barriers to combating tax corruption. *Private and criminal law research*, 14(3), 11-28. (*in Persian*)

Pourheidari, O., Fadavi, M. H., Amini-nia, M. (2014). An investigation on the effect of tax avoidance on the transparency of financial reporting firms listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Economic Research*, 14(52), 69-85. (*in Persian*)

www.SID.ir

Archive of SID

Rezaei, F., Azimi, A. (2015). The relationship between corporate governance mechanisms and firms' tax management. *Tax journal*, 23(25), 157-179. (*in Persian*)

Salamon, L. M., Siegfried, J. J. (1977). Economic power and political influence: The impact of industry structure on public policy. *American Political Science Review*, 71(3), 1026-1043.

Samadi, A., Nasirabadi, S. (2019). Monitoring expenditures on tax collection and tax evasion: The case of Iran. *Iranian Economic Review*, 23(1), 149-161.

Setayesh, M. H., Kazemnejad, M., Zolfaghari, M. (2011). Investigating the effects of disclosure quality on stock liquidity and cost of capital of the companies listed in Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Researches*, 3(3), 55-74. (*in Persian*)

Sheybani Tezerji, A., Khodamipour, A., Pourheidari, O. (2018). Investigating the effect of customer concentration on tax avoidance, considering firm's market share. A*ccounting and Auditing Review*, 25(2), 215-232. (*in Persian*)

Smith, A. (2015). *The wealth of nations: A translation into modern English*. Industrial Systems Research Publisher.

Taleb Nia, G. A., Rajabdorri, H., Dehghan, F. (2017). A review of the effect of the life cycle on tax avoidance of firms. *Journal of Economics and Business Research*, 8(16), 53-68. (*in Persian*).

Vaez, S. A., Ramazan Ahmadi, M., Rashidi Baghi, M. (2014). The effect of audit fees on audit quality in companies listed in Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 1(1), 87-107. (*in Persian*)

Watts, R. L., Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.

www.SID.ir