

تأثیر عوامل فرهنگی و تجاری بر اجتناب مالیاتی شرکتی

سیامک طایفه^۱، محسن دستگیر^{۲*}، فرزین رضایی^۳، سعید علی احمدی^۴

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران
استاد، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران (عهده‌دار مکاتبات)
دانشیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران
استادیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران
تاریخ دریافت: شهریور ۱۳۹۸، اصلاحیه: مهر ۱۳۹۸، پذیرش: آبان ۱۳۹۸

چکیده

بر اساس فرضیه نفع شخصی و با وجود عدم تقارن اطلاعاتی بین مودیان مالیاتی و دولت، به‌طور منطقی اشخاص در تلاشند از پرداخت مالیات اجتناب کنند. شرکت‌ها در راستای راهبرد تقویت توان رقابت پایدار از اشکال مختلف عوامل تجاری نظیر صرفه‌جویی مالیاتی بهره می‌برند. از طرفی رفتار اجتناب مالیاتی، تابعی از هنجارهای فرهنگی است. در تحقیق حاضر، تأثیر عوامل فرهنگی و تجاری بر اجتناب مالیاتی مورد آزمون قرار گرفته است. در این پژوهش برای اندازه‌گیری عوامل تجاری از شاخص‌های تمرکز مشتری، راهبرد تجاری، معامله با اشخاص وابسته و تمرکز شرکت، برای سنجش فرهنگ سازمانی از پرسشنامه ارزش‌های فرهنگی هافستد (۱۹۸۴) و برای آزمون فرضیه‌ها از تکنیک معادلات ساختاری استفاده شده است. نمونه آماری تحقیق، شامل ۷۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و دوره زمانی آن، طی سالهای ۱۳۹۵-۱۳۹۱ است. نتایج نشان داد عوامل فرهنگی و تجاری بر سطح اجتناب مالیاتی اثرگذار است.

واژگان اصلی: اجتناب مالیاتی شرکتی، عوامل تجاری، فرهنگ سازمانی، معادلات ساختاری.

۱- مقدمه

در ایالات متحده آمریکا و سایر کشورها، شرکت‌های متعددی به جرم عدم پرداخت سهم عادلانه مالیات، به طور علنی متهم شده‌اند. همچنین اخبار اخیر در مورد اجتناب از پرداخت^۱ توسط شرکت‌های چند ملیتی مانند آمازون، گوگل و استارباکس موجب تشویش اذهان عمومی شده است [۱۳]. جرقه این بحث با تقلب شرکت‌ها، توسط روزنامه‌ها زده شده بود که ادعا می‌شد شرکت‌های زیادی مالیات به‌حق پرداخت نمی‌کنند. به‌عنوان نمونه از ۱۹۹۶ تا ۱۹۹۹ شرکت انرون مالیات متعلق به خود را صفر اعلام و سود حسابداری را ۲/۳ میلیارد دلار گزارش کرد. به‌طور مشابه وقتی موسسه حسابرسی اندرسون بابت عدم پاسخگویی به دلیل وجود فاصله بین سود گزارش شده و سود مشمول مالیات مورد سرزنش قرار گرفت،

گزارش شده و سود مشمول مالیات مورد سرزنش قرار گرفت؛ ورلدکام به دادگاه احضار شد [۱۶].

در ایران نیز اختلاف مالیات ابرازی مودیان و مالیات قطعی آنها که در اغلب یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی دیده می‌شود بیانگر تلاش شرکت‌ها برای اجتناب مالیاتی است. به‌عنوان مثال بر اساس صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت کنتورسازی ایران، مالیات ابرازی این شرکت در سالهای ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ به ترتیب ۲۸ و ۵۳ میلیارد ریال است در حالیکه مالیات قطعی آن به ترتیب ۴۳ و ۱۰۴ میلیون ریال تعیین شده است [۵]. به‌طور کلی، با وجود ظرفیت‌های بالای مالیاتی در ایران، درآمدهای مالیاتی منبع مناسب و قابل اتکایی برای تامین مالی دولت نیست و در حالیکه باوجود تحریم‌های جهانی لازم است این درآمدها در سطح بالا و به‌طور مستمر وصول شوند [۹].

به نظر می‌رسد بحث اجتناب مالیاتی در مورد شرکت‌هایی که مالکیت آن‌ها از مدیریتشان جدا است مطرح [۱۲] و به دلیل سهم بالای عملکرد آنها در

^۱ Tax Avoidance
*mdastgir@hotmail.com

نئوکلاسیک مرسوم است تا پدیده عدم تمکین مالیاتی را بر بنیان داده‌های مفروض در اقتصاد متعارف، از قبیل حداکثرسازی سود مورد انتظار و اصل عقلانیت فردی تبیین کند [۸]. از این رو با ایجاد تضاد بین دولت و مودیان، توجه روزافزون به مقوله مالیات در سطح بین‌المللی و همچنین ایران گسترده شده و تحقیقات زیادی هم در این زمینه صورت گرفته است. یکی از عوامل موثر بر این پدیده عوامل تجاری است.

۲-۱- عوامل تجاری و اجتناب مالیاتی

شرکت‌های دارای مشتریان بزرگ و متمرکز به نگرداشتن پول بیشتر نیاز داشته و انگیزه قوی برای مدیریت سود دارند. از آنجاکه برنامه‌ریزی مالیاتی می‌تواند هر دو جریان نقدی و سود حسابداری را افزایش دهد، شرکت‌های با مشتری متمرکز ممکن است با احتمال بیشتری به سمت اجتناب از مالیات حرکت کنند [۲۱]. در واقع وجود مشتری عمده محدودیت‌هایی را بر شرکت اعمال کرده و ریسک تجاری عدم فروش محصول را برای شرکت در پی دارد. شرکت‌های با مشتری عمده به دلیل وجود این محدودیت، ناچارند تا مقداری وجوه نقد اضافی برای مواجهه با این بحران مالی احتمالی نگه‌دارند زیرا در صورت ورشکست شدن مشتری عمده، وجود نقد شرکت احتمالاً با سقوط ناگهانی مواجه می‌شود. اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند به‌عنوان یک راهکار برای جلوگیری از خروج وجوه نقد از شرکت (ایجاد جریان‌های نقدی اضافی برای شرکت) به کار گرفته شود. لذا، شرکت‌های با مشتری عمده این انگیزه را دارند تا با فعالیت‌های اجتناب مالیاتی، میزان وجوه نقد اضافی شرکت را افزایش دهند [۷]. ادوارد و همکاران (۲۰۱۶) دریافته‌اند که این رابطه مثبت زمانی برجسته‌تر است که یک شرکت دارای سهم بازار پایین‌تر در صنعت خود و همچنین تنوع درآمد و مدیریت سود واقعی کمتر است. به‌علاوه نتایج تحقیق آنان نشان داد که مشتریان اصلی و تأمین‌کننده وابسته به احتمال زیاد از طریق انتقال سود به شرکت‌های تابعه در پناهگاه‌های مالیاتی به مدیریت استراتژی‌های مالیاتی می‌پردازند. ضمن اینکه، به نظر می‌رسد مزایای مالیاتی اجتناب، تصمیمات سازمانی هم مشتریان اصلی و عرضه‌کنندگان وابسته را توجیه می‌کند [۲۱].

حداقل به دو دلیل، بررسی استراتژی تجاری شرکت بر روی سطح اجتناب مالیاتی مورد توجه است: (۱) تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که نوسان قابل‌توجهی در تمایل شرکت برای اجتناب از مالیات بر درآمد وجود دارد. این نوسان نه تنها غیرقابل توضیح باقی‌مانده است بلکه ممکن است بسیار منحصر به فرد باشد و توسط عوامل متعدد و اثرات متقابل این عوامل تعیین شود [۲۰]. بنابراین بررسی اجتناب مالیاتی و ترکیبی از ویژگی‌های شرکت که انعکاس‌دهنده استراتژی‌های تجاری شرکت هستند، می‌تواند به درک بهتر فعالیت‌های مالیاتی شرکت منجر شود. (۲) هنوز در تحقیقات قبلی این مسئله ناشناخته باقی‌مانده است که چرا شرکت‌های به‌ظاهر مشابه، درگیر

قیاس انفرادی با سایر مودیان، دارای اهمیت ویژه‌ای است. در شرکت‌ها به‌طور معمول، سهامداران انتظار دارند که مدیران به دنبال منافع شخصی خود باشند و تا مادامی که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی‌های مالیاتی بیشتر از هزینه‌های اضافی مورد انتظار برای آن‌ها باشد، به دنبال کاهش بدهی‌های مالیاتی و اجتناب مالیاتی باشند. بنابراین، اجتناب مالیاتی می‌تواند انعکاسی از نظریه نمایندگی باشد و ممکن است منجر به تصمیمات مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال کند [۲۲]. مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند ساختار شرکت را پیچیده‌تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می‌شود، انجام می‌دهند و از این طریق منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می‌گیرند [۱۴]. بلیفس و همکاران (۲۰۱۹) نیز نشان دادند فعالان بورس اوراق بهادار شرکت‌های با نرخ پایین مالیات را بابت برنامه‌ریزی قانونی مالیاتی مجازات نمی‌کنند و همچنین هزینه‌های احتمالی شهرت منتج از اخبار مربوط به اجتناب مالیاتی، از مزایای پس‌انداز مالیاتی فراتر نمی‌رود و هزینه‌های بالقوه نمایندگی از پس‌انداز اجتناب مالیاتی تجاوز نمی‌کند.

بهترین راه برای یک شرکت برای دستیابی به مزیت رقابتی پایدار در بازار منتخب خود تقویت استراتژی‌هایی نظیر سیاست‌های عملکردی و ساختار سازمان است. یکی از این استراتژی‌ها، برنامه‌ریزی مالیاتی است [۲۱]. لذا هدف اولیه تحقیق، آزمون تأثیر عوامل تجاری بر اجتناب مالیاتی است. از سوی دیگر درک کامل تفاوت در رفتار تمکین مالیاتی مؤدیان، مستلزم درک تفاوت در نگرش آنها نسبت به این رفتار و تابعی از هنجارهای فرهنگی و اجتماعی است [۱۰]. بنابراین، هدف نهایی این تحقیق پاسخ به این سوال است که آیا ارزش‌های فرهنگی بر اجتناب مالیاتی و رابطه آن با عوامل تجاری تأثیر دارد؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اجتناب مالیاتی را می‌توان اختلاف نرخ مالیات واقعی از نرخ قانونی آن [۲۸] یا هر معامله یا رویداد تهاجمی یا تدافعی^۱، با هدف کاهش پرداخت مالیات توسط شرکت دانست [۲۳] که البته ممکن است با ریسک پرداخت‌های اضافی پیش‌بینی نشده، بهره، جرایم و آسیب‌های بدنامی همراه باشد [۱۳]. در اجتناب مالیاتی، مودیان با استفاده از روزه‌های مختلف قانونی و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. مودیان در برخی موارد، صرفه‌جویی مالیاتی را از طریق فرار مالیاتی انجام می‌دهند. فرار مالیاتی در رابطه با ترتیبات غیرقانونی اتخاذ شده جهت اختفا درآمد یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی به‌کار می‌رود [۱۳]. یک جریان عمده در تبیین رفتار اجتناب یا فرار مالیاتی، مدل‌های مبتنی بر اقتصاد

^۲. Aggressive or Passive

سطوح مختلفی از اجتناب مالیاتی هستند. به عنوان مثال شرکت‌های دارای صنعت مشابه و بانگیزه‌های مشابه دارای اجتناب مالیاتی متنوعی هستند و اقدامات متنوعی در زمینه اجتناب مالیات بر درآمد انجام می‌دهند [۳]. همبریک (۱۹۸۳) نشان داد که استراتژی‌های تجاری در یک صنعت واحد می‌تواند متنوع باشد. بنابراین اگر بین استراتژی تجاری شرکت و اجتناب مالیاتی رابطه‌ای وجود داشته باشد، این رابطه ممکن است تنوع درون صنعتی بر فعالیت‌های مالیاتی شرکت را توضیح دهد [۲۰].

تفاوت بین سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌هایی که به دنبال کاهش هزینه‌های خود هستند (رهبر در هزینه) و شرکت‌هایی که به دنبال ریسک بیشتر هستند (متمايز ساز)، بستگی به تأثیر ویژگی‌های متفاوت این دو استراتژی بر روی مزایا و هزینه‌های اجتناب مالیاتی دارد. برای مثال شرکت‌هایی که به دنبال حداقل کردن هزینه‌ها هستند، بیشتر نگران این موارد هستند: (۱) عدم قطعیت مرتبط با اجتناب مالیاتی که باعث می‌شود حداقل کردن هزینه‌ها مشکل‌تر شود؛ (۲) مجازات بالقوه اعمال شده توسط مقامات دولتی و (۳) آسیب دیدن شهرت شرکت که از افشای عمومی فعالیت‌های ناشی از اجتناب مالیاتی حاصل می‌شود. در مقابل، در شرکت‌های متمایز ساز به حداقل رساندن مالیات نگرانی زیادی را ایجاد نمی‌کند و این نوع شرکت‌ها به شدت به دنبال فرصت‌های جدید هستند و این موضوع، فرهنگ تهاجمی اجتناب مالیاتی آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. آن‌ها بیان می‌کنند که استراتژی شرکت، که منعکس کننده دیدگاه کلی شرکت است می‌تواند یکی از عواملی باشد که اجتناب مالیاتی را تعیین می‌کند. بنابراین استراتژی تجاری شرکت بیانگر نحوه رقابت شرکت در بازار انتخابی خود شرکت است. شرکت می‌تواند برای تقویت استراتژی تجاری خود، مجموعه سیاست‌ها و فعالیت‌هایی را به کار گیرد که با استفاده از آن‌ها بتواند به یک مزیت رقابتی پایدار در بازار انتخابی خود دست یابد. از آنجایی که استراتژی‌های شرکت بر اساس تمایل شرکت برای مقابله با ریسک و عدم قطعیت شکل گرفته است، بنابراین استراتژی که شرکت انتخاب می‌کند می‌تواند بر سطح اجتناب مالیاتی تأثیر بگذارد [۳].

شرکت‌های عضو یک گروه تجاری که در مناطق دارای نرخ مالیاتی بالا فعالیت می‌کنند می‌توانند از طریق معامله با شرکت‌های همان گروه که در مناطق با نرخ مالیاتی پایین فعالیت می‌کنند معامله داشته و با انتقال سود خود به آنها مالیات خود را حداقل کنند (پارک، ۲۰۱۸). یکی از مصادیق مناطق با نرخ مالیاتی پایین در ایران مناطق آزاد تجاری یا مناطق محروم در شرایط تعیین شده طبق قوانین و مقررات است. نوریتومو و همکاران (۲۰۱۸) ارتباط معامله با اشخاص وابسته و اجتناب مالیاتی را از طریق تمرکز مالکیت تبیین کردند. آنها اظهار نمودند که معامله با اشخاص وابسته از طریق طرح‌های قیمت‌گذاری انتقالی در کشورهای در حال توسعه روند افزایشی دارد. در شرکت‌هایی که تمرکز مالکیت بالاست، سهامداران عمده،

ثروت شرکتها و سهامداران جزء را از طریق معامله با اشخاص وابسته به خود انتقال می‌دهند. این موضوع با مفهوم تونل زنی^۱ سازگاری دارد که اظهار می‌دارد شرکت‌های خانوادگی معاملات با مالکان خود را به منظور انتقال دارایی و ثروت‌شان به آنان ترجیح می‌دهد. سهامداران عمده به راحتی می‌توانند بر مدیریت تأثیر بگذارند و این امر یک فرصت عالی برای سلب مالکیت از سهامداران خرد است. سلب مالکیت موقعیتی ایجاد می‌کند که سهامداران عمده برای بدست آوردن پول و اجتناب از مالیات از آن استفاده می‌کنند. یک راه رسیدن به این اهداف معامله با اشخاص وابسته است [۲۵].

طبق نتایج برآمده از تحقیقات پیشین دو دیدگاه در مورد تأثیر وضعیت رقابتی شرکت بر فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات وجود دارد: دیدگاه اول: هرچه شرکت توانسته باشد کالایی ارزان‌تر با کیفیت‌تر و با ویژگی‌های خاص تولید کند و به شرایطی نزدیک به انحصار رسیده باشد، رفتار اجتناب از پرداخت مالیات بیشتری انجام خواهد داد. شرکت‌های دارای چنین توانایی‌هایی قادرند تا به میزان بالاتر و بادوام‌تر درآمدهای تعهدی خود به منظور حفظ موقعیت در بازار محصول برسند. بنابراین می‌توانند با ترس کمتری نسبت به از دست دادن سهم بازارشان در فعالیت‌های جسورانه‌تر درگیر شوند، بنابراین مشخص است که شرکت‌هایی با چنین وضعیتی بیشتر دست به اقدامات جسورانه خواهند زد. دیدگاه دوم: هرچه رقابت کمتری بین شرکت‌ها وجود داشته باشد یا شرکت در وضعیت انحصاری قرار داشته باشد کمتر خود را درگیر فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات خواهد کرد یا بالعکس. هرچه رقابت در بازار محصول بیشتر باشد و شرکت‌های زیادی در تولید و فروش یک نوع محصول باهم در رقابت باشند شرکت‌ها به منظور حفظ توان رقابتی بازار بیشتر خود را درگیر فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات می‌کنند. شرکت‌هایی که در صنایع رقابتی فعالیت می‌کنند بیشتر در معرض شوک‌های بازار قرار دارند و رفتار یک شرکت تک مالکی می‌تواند کل بازار را تحت تأثیر قرار دهد. به طور کلی، شرکت‌هایی که تحت فشار رقابتی بیشتر قرار دارند انگیزه بیشتری برای جلوگیری از پرداخت مالیات به منظور حفظ منابع مالی برای شرایط اضطراری و همچنین سرمایه‌گذاری در مواقع لزوم دارند. بنابراین، شرکت در صنایع رقابتی‌تر و در موقعیت نسبتاً زیان‌آور در صنعت باید انگیزه قوی‌تری برای اجتناب از پرداخت مالیات داشته باشند. شرکت‌هایی که قدرت بیشتری در بازار محصول داشته باشند یا به عبارتی در شرایط انحصاری قرار داشته باشند، به فعالیت‌های اجتناب از مالیات بیشتری دست خواهند زد [۲].

۲-۲- فرهنگ سازمانی و اجتناب مالیاتی

3. Tunnelling

مقامات مالیاتی و خدشه‌دار شدن اعتبار، بیشتر است [۱۰]. این تحلیل مطابق با نظر هافستد (۲۰۰۱) است که اعتقاد دارد در فرهنگ‌های مردگرا با قانون‌شکنان سخت‌گیرانه‌تر برخورد می‌شود همخوانی دارد در حالیکه در فرهنگ‌های زن‌سالار، بیشتر تمایل به گذشت وجود دارد و بر اصلاح و بازپروری تمرکز می‌کنند. بنابراین نمی‌توان فرض کرد در جوامع مردسالار اجتناب مالیاتی بیشتری رخ می‌دهد یا زن‌سالار.

فردگرایی عبارت است از میزانی که افراد ترجیح می‌دهند در یک فرهنگ به صورت فردی عمل کنند تا به صورت گروهی [۱۰]. در جوامع فردگرا روابط و پیوندها بین افراد آزاد است و همه انتظار دارند که خود و خانواده‌شان مورد مراقبت قرار گیرند. در مقابل در جوامع جمع‌گرا، گروه‌های قوی و منسجم وجود دارد که افراد، عضو آنها بوده و مورد حمایت قرار می‌گیرند [۲۹]. در جامعه فردگرا هر شخص به تنهایی هویت مستقلی دارد و به وابستگی به گروه خاصی ندارد. در فرهنگ‌های فردگرا تصور بر این است که هر فرد ابتدا به دنبال علایق خود و سپس علایق خانواده خود است. در فرهنگ‌های جمع‌گرا هر فرد خود را به یک یا چند گروه خاص متعلق می‌داند که نمی‌تواند از آنها جدا شود. آن گروه‌ها نیز (خانواده، قبیله یا سازمان) از علایق اعضای خود حمایت می‌کنند و در مقابل از آنها انتظار وفاداری مستمر و همیشگی دارند [۱۹]. هافستد (۱۹۹۹) بین جمع‌گرایی و فساد (رشوه‌خواری و اخاذی) رابطه معناداری پیدا کرد. او درمی‌یابد که نگرانی‌های افراد در جوامع جمع‌گرا درخصوص مسائل درون‌گروهی می‌تواند قوانین را زیر پا بگذارد، به ویژه اگر آن افراد متعلق به گروه قدرتمند و بانفوذ باشند [۱۰]. همچنین، هافستد (۲۰۰۱) اظهار می‌کند که در جوامع جمع‌گرا حقوق و قوانین برای همه یکسان نیست. در حالیکه جوامع فردگرا بر این باورند که حقوق و قوانین باید برای همه افراد جامعه برابر باشد. بنابراین در فرهنگ‌های با فردگرایی زیاد، سیستم‌های نظارتی و راهبردی دقیق‌تری وجود دارد و به همین دلیل نیز افراد بیشتر تابع قوانین و مقررات (از جمله قوانین و مقررات مالیاتی) هستند. به بیان دیگر، در فرهنگ‌هایی که فردگرایی زیاد است، افراد تمایل کمتری به تقلب در پرداخت مالیات دارند (به دلیل بهره‌مندی از سیستم‌های نظارتی و راهبردی بهتر) و سطح تمکین مالیاتی بیشتر است. بنابراین، افراد در جوامع فردگرا کمتر به سراغ اجتناب از پرداخت مالیات می‌روند.

اجتناب از عدم اطمینان بیانگر میزان احساس خطری است که اعضای یک جامعه نسبت به وضعیت ناشناخته توأم با عدم اطمینان دارند. این فرهنگ، به برنامه‌های فرهنگی پوشش افراد در قبال ابهام و عدم قطعیت در موقعیت‌های بدون ساختار اشاره دارد تا اعضای جامعه در شرایط نامساعد احساس راحتی کنند. موقعیت‌های بدون ساختار مانند رمان، ناشناخته، غافلگیرکننده و متفاوت از حالت معمول است و اجتناب از عدم اطمینان به دنبال کاهش آن و وضع قوانین و اقدامات سختگیرانه برای ایمنی و امنیت

به طور کلی هافستد فرهنگ سازمانی را مجموعه‌ای از ارزش‌های کلیدی، باورها و تفاهم‌هایی می‌داند که بین اعضای سازمان مشترک است و افراد سازمانی را از سازمان‌های دیگر متمایز می‌کند [۱۰]. در این تحقیق از ابعاد فرهنگی هافستد (۱۹۸۰) برای سنجش فرهنگ سازمانی شرکت‌های نمونه استفاده شده است که عبارت‌اند از: مردسالاری، فردگرایی، اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت. در پژوهش حاضر این فرضیه کلی بررسی می‌شود که آیا فرهنگ سازمانی بر تمکین مالیاتی شرکتی تاثیر دارد یا خیر. در ادامه به منظور تدوین فرضیه‌ها، به تعریف هر یک از چهار بعد فرهنگی هافستد (۱۹۸۰) و بررسی رابطه هر یک از این ابعاد و سطح اجتناب مالیاتی شرکتی پرداخته می‌شود.

مردگرایی به میزان تفاوت در نقش‌های جنسیتی (مرد یا زن) و میزان بها دادن به ارزش‌های مردانه (پیشرفت، کسب درآمد، آموزش و ...) و ارزش‌های زنانه (محیط دوستانه، مراقبت، پرورش و همکاری و ...) اشاره دارد [۱۰]. مطالعات نشان داده‌اند که ارزش مردسالاری و زن‌سالاری در جوامع مختلف متفاوت است. البته ارزش زنان در مقابل مردان در جوامع مختلف کمتر تغییر می‌کند. مردسالاری دارای ویژگی‌هایی نظیر اعتماد به نفس بالاتر و رقابتی‌تر بودن است [۲۹]. فرهنگ‌هایی که تمایل بیشتری به مردسالاری دارند، تلاش برای عملکرد بهتر با تمرکز بر دستیابی به موفقیت در جهانی که غیرمنصفانه تصور می‌شود، بیشتر است. در مقابل، فرهنگ‌هایی که تمایل به زن‌سالاری هستند، بر مراقبت از دیگران، حفظ ارزش‌های تربیتی و به طور کلی این تصور که جهان جایی منصفانه برای زندگی است، تمرکز بیشتری می‌شود و اعتقاد بر این است که باید حداقل کیفیت زندگی برای تمام اقشار جامعه فراهم شود و این عدالت از طریق وصول مالیات و صرف آن برای کمک به طبقات پایین جامعه، تحقق می‌یابد [۱۹]. هافستد (۱۹۹۹) به این نتیجه رسید که مردگرایی بیشتر در هر فرهنگ، موجب افزایش سطح فساد (رشوه‌خواری و اخاذی) در آن فرهنگ می‌شود. رابطه مشابهی نیز بین اجتناب مالیاتی و مردگرایی در هر فرهنگ انتظار می‌رود. فرهنگ‌های با مردگرایی زیاد که بر موفقیت‌ها و پیروزیهای مادی تأکید دارند در مقایسه با فرهنگ‌های با مردگرایی کم که بر کیفیت زندگی، مردم و جامعه توجه می‌کنند بیشتر درگیر عدم تمکین مالیاتی می‌شوند. از سوی دیگر ادبیات گزارشگری مالی، بین مردگرایی و افشای اطلاعات مالی رابطه معناداری نشان می‌دهد. دوپنیک و تیساکومیس (۲۰۰۴) به رابطه‌ای مثبت بین مردگرایی و افشای اطلاعات دست یافتند که نشان می‌دهد فرهنگ‌های با مردگرایی زیاد تمایل بیشتری به افشای اطلاعات به افراد خارج از شرکت دارند. این امر مطابق با این دیدگاه است که در فرهنگ‌های با مردگرایی زیاد، تمایل بیشتری برای عملکرد بهتر و موفقیت‌های کاری وجود دارد و با هرگونه خطایی به شدت برخورد می‌شود. از این رو، در این فرهنگ‌ها تمکین مالیاتی به منظور جلوگیری از تحمیل جرایم مالیاتی احتمالی از سوی

است [۲۹]. در فرهنگ‌های با سطح بالای اجتناب از عدم اطمینان، تمایل شدیدی به پرهیز از وضعیت نامشخصی که می‌تواند به افزایش اضطراب افراد منجر شود، وجود دارد. در مقابل، فرهنگ‌های با سطح پایین اجتناب از عدم اطمینان، بیشتر می‌توانند وضعیت نامشخص و مبهم را تحمل کنند و در نتیجه اضطراب کمتری دارند [۱۰]. همچنین، هافستد (۲۰۰۱) به این نتیجه رسید که اعتماد مردم به دولت با اجتناب از عدم اطمینان رابطه معکوس دارد. هرچند نباید فراموش کرد، تعاملاتی که نشان دهنده پاسخگویی دولت و برقراری عدالت اجتماعی در جامعه است و مشاهده اینکه دولت درآمدهای مالیاتی را به بهترین شکل صرف مقاصد مطلوب اجتماعی می‌کند، اثر مثبتی بر احساس تعهد اجتماعی و افزایش تمکین مالیاتی مؤدیان دارد. اما به نظر می‌رسد به طور کلی، افراد در فرهنگ‌های با سطح پایین اجتناب از عدم اطمینان به نهادهای دولتی کشورشان اتکای بیشتری دارند، در حالیکه افراد در فرهنگ‌های با سطح بالای اجتناب از عدم اطمینان، نسبت به سیستم‌های دولتی که زندگی آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهند، اعتمادی ندارند. افراد در فرهنگ‌های با سطح بالای اجتناب از عدم اطمینان، اغلب احساس می‌کنند که سیستم حقوقی و قانونی کشور در مقابل آنها قرار گرفته است، در نتیجه مخالفتی با نقض قوانین و مقررات ناعادلانه ندارند و ممکن است رفتار عدم تمکین مالیاتی را اقدامی برای کاهش ابهام ناشی از عدم اعتماد به دولت در نظر داشته باشند. هرچند عدم تمکین ممکن است به دلیل ترس از گرفتار شدن و جرایم سنگین، موجب افزایش اضطراب افراد شود، این تصور که از یک طرف بسیاری از افراد در کشور همین کار را انجام می‌دهند و از طرف دیگر، دولت نیز در حال سوء استفاده از منابع کشور است، اضطراب آنها را کاهش می‌دهد. در مقابل، در فرهنگ‌های با سطح پایین اجتناب از عدم اطمینان که نهادهای دولتی بیشتر مورد اعتماد افراد هستند، احتمال کمتری وجود دارد که اشخاص اجتناب مالیاتی را به منزله انتخابی مناسب برگزینند. بنابراین، جوامع با سطح بالای (پایین) اجتناب از عدم اطمینان، بیشتر (کمتر) رفتار اجتناب مالیاتی (اقدام مخاطره آمیز) را انتخاب می‌کنند.

فاصله قدرت به میزانی که توزیع نابرابر قدرت در جوامع پذیرفته شده است، اشاره دارد. در جوامعی که فاصله قدرت زیادی وجود دارد، نابرابری افراد در سلسله مراتب سازمانی امری معمول به شمار می‌رود و صاحبان قدرت از امتیازهای خاصی بهره‌مند می‌شوند. در مقابل، در جوامع با فاصله قدرت کم، اعتقاد بر این است که نابرابری بین افراد باید به حداقل برسد و آن میزان سلسله مراتبی که درون جامعه وجود دارد، صرفاً برای راحتی امور اداری برقرار شده است [۱۰]. در جوامع با فاصله قدرت زیاد، درخصوص نابرابری در جوامع توافق ضمنی وجود دارد. ضمن اینکه، تفاوت حقوق و دستمزد در این فرهنگ‌ها بسیار زیاد است (هافستد، ۲۰۰۱). نظام مالیاتی در این فرهنگ‌ها نه تنها موجب افزایش عدالت اجتماعی در جامعه نمی‌شود،

بلکه بر شکاف طبقاتی بین اقشار جامعه و گسترش بی‌عدالتی می‌افزاید که این امر به طور بالقوه انگیزه بیشتری برای اجتناب مالیاتی ایجاد می‌کند. در مقابل، افراد در فرهنگ‌های با فاصله قدرت کم، نابرابری قدرت را نامطلوب می‌دانند و معتقدند قدرت و ثروت لزوماً با هم همراه نیستند، بلکه قدرت تنها با تعهد و مسئولیت همراه است. علاوه بر این، تحمل رسوایی‌های سیاسی که معمولاً در پایان دوره فعالیت‌های سیاسی سیاستمداران آشکار می‌شوند را ندارند. در این فرهنگ‌ها، تفاوت درآمدی کمی به چشم می‌خورد که این تفاوت اندک نیز به کمک نظام‌های مالیاتی پیشرفته کمتر می‌شود. در این فرهنگ‌ها با حاکمیت نظام‌های مالیاتی کارا، وصول مالیات که یکی از اصلی‌ترین مظاهر حق حاکمیت و ابزاری برای برقراری عدالت اجتماعی است، به درستی تحقق می‌یابد و دولت می‌تواند به درآمدهای مالیاتی اتکا کند. بنابراین در جوامع با فاصله قدرت زیاد، فساد مالی از جمله اجتناب مالیاتی بیشتر است.

بنابر مطالب پیش گفته، این تحقیق به دنبال پاسخ به این مسئله است که آیا عوامل فرهنگی و تجاری بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تاثیرگذار است؟

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به موارد گفته شده، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر است:

فرضیه ۱: عوامل تجاری بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تاثیر دارد.

فرضیه ۲: عوامل فرهنگی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تاثیر دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از منظر فرایند اجرا (نوع داده) یک پژوهش کمی، از منظر نتیجه اجرا یک پژوهش کاربردی، از منظر هدف اجرا یک پژوهش تحلیلی (به‌روش همبستگی)، از منظر منطبق اجرا یک پژوهش قیاسی - استقرایی و از منظر بعد زمانی، یک پژوهش پس‌رویدادی است. گردآوری اطلاعات به روش کتابخانه‌ای و پرسش‌نامه‌ای صورت گرفته است. برای انجام این پژوهش ابتدا اجتناب مالیاتی (متغیر وابسته) به شش روش، به شرح جدول شماره (۴) و اشخاص‌های عوامل تجاری شامل تمرکز مشتری، راهبرد تجاری، معامله با اشخاص وابسته و تمرکز شرکت به شرح جدول شماره (۵) اندازه‌گیری شد. سپس فرهنگ سازمانی با بهره‌مندی از داده‌های پرسشنامه فرهنگی استاندارد هافستد (۱۹۸۰) سنجیده شد. برای همگن کردن داده‌های مرتبط با اجتناب مالیاتی و عوامل تجاری با داده‌های فرهنگ سازمانی، از این داده‌ها میانگین وزنی گرفته شده است بدین ترتیب که به داده‌های سال ۱۳۹۵ ضریب ۱۰۰ درصد، به داده‌های سال ۱۳۹۴ ضریب ۸۰ درصد و ... اعمال شده و در انتها، حاصل جمع به‌دست آمده بر مجموع ضرایب (عدد سه) تقسیم شده است. نهایتاً با رویکرد معادلات ساختاری و با استفاده از نرم

تعهدی بلندمدت مالیاتی	بلندمدت تعهدی شرکت و میانگین نرخ مؤثر مالیاتی بلندمدت تعهدی صنعت	حاصل تقسیم مالیات بر درآمد طی سه سال بر سود و زیان قبل از مالیات طی همان دوره است.
اجتناب- تعهدی مالیاتی	اختلاف نرخ مؤثر مالیاتی تعهدی شرکت و میانگین نرخ مؤثر مالیاتی تعهدی صنعت	نرخ مؤثر مالیاتی تعهدی حاصل تقسیم مالیات بر درآمد بر سود و زیان قبل از مالیات است.
اجتناب نقدی مالیاتی	اختلاف نرخ مؤثر مالیاتی نقدی شرکت و میانگین نرخ مؤثر مالیاتی نقدی صنعت	نرخ مؤثر مالیاتی نقدی حاصل تقسیم نقد پرداختی بابت مالیات بر سود و زیان قبل از مالیات است.
اجتناب نقدی بلندمدت مالیاتی	اختلاف نرخ مؤثر مالیاتی بلندمدت نقدی شرکت و میانگین نرخ مؤثر مالیاتی بلندمدت نقدی صنعت	نرخ مؤثر مالیاتی نقدی بلندمدت حاصل تقسیم نقد پرداختی بابت مالیات طی سه سال بر سود و زیان قبل از مالیات طی همان دوره است.

افزار اسمارت پی ال اس^۱، تاثیر عوامل فرهنگی و تجاری بر اجتناب مالیاتی
آزمون شد.

۴-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در سازمان بورس اوراق
بهادر تهران از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ می‌باشد. نمونه‌های مورد مطالعه در این
پژوهش با توجه به جدول شماره (۳) انتخاب شده است. از این تعداد ۴۴
شرکت به پرسشنامه‌های پژوهش پاسخ دادند که برای نمونه پژوهش
استفاده شدند. در نهایت میانگین امتیازهای به دست آمده از پرسشنامه
های توزیع شده در تحلیل آماری پژوهش لحاظ شد. پرسشنامه‌ها در سال
۱۳۹۷ بین مدیران شرکت‌های نمونه توزیع شد.

۴-۲- متغیر وابسته

در این پژوهش، روش‌های اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی به شرح جدول شماره
(۲) است.

جدول (۱): جامعه آماری تحقیق

تعداد شرکت	شرح
۳۲۵	جامعه آماری در پایان سال ۱۳۹۵
(۶۶)	شرکت‌هایی که جز شرکت‌های واسطه‌گری مالی و بانک‌ها می‌باشند.
(۷۷)	شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها طی پژوهش منتهی به پایان اسفند نمی‌باشند.
(۵۱)	شرکت‌هایی که بیش از شش ماه وقفه معاملاتی داشته‌اند.
(۱۰)	شرکت‌هایی که داده‌های آنها برای متغیرهای پژوهش در دسترس نیست.
(۴۴)	شرکت‌هایی که حداقل در طی یکی از دوره‌های تحقیق زیان ده بوده- اند.
۷۷	نمونه

جدول شماره (۲): روش‌های اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی [۲۷]

نام متغیر	نحوه محاسبه	توضیحات
اجتناب مالیاتی غیرعادی	مدل دسای و دارماپالا (۲۰۰۹) (۴-۱)	-
اختلاف دائمی مالیاتی	اختلاف مالیات تشخیصی و مالیات ابرازی	-
اجتناب-	اختلاف نرخ مؤثر مالیاتی	نرخ مؤثر مالیاتی تعهدی بلندمدت

مقدار باقیمانده رگرسیون مدل (۱) به شکل غلتان و برای پنج سال با
شرکت‌های هم‌صنعت یک برآورد از اجتناب مالیاتی غیرعادی است [۱۶]:

$$PBTDi,t = \beta_0 + \beta_1 TACCI,t + \epsilon_i \quad \text{مدل (۱)}$$

که در مدل (۱)، $PBTDi,t$ بیانگر اختلاف دائمی مالیات و $TACCI,t$ کل
اقدام تعهدی است و با استفاده از روابط (۱) و (۲) محاسبه می‌شود:

$$PBTDi,t = \frac{TAXDIFF_{i,t}}{TA_{i,t}} \quad \text{رابطه (۱)}$$

$$TACCI,t = \Delta CA_{i,t} - \Delta CLI,t - \Delta CASH_{i,t} + \Delta STD_{i,t} - \Delta DEPI,t \quad \text{رابطه (۲)}$$

در روابط (۱) و (۲) $TAXDIFF_{i,t}$ مالیات تشخیصی منهای ابرازی، $TA_{i,t}$
جمع کل دارایی‌ها، $\Delta CA_{i,t}$ تغییر در دارایی‌های جاری، $\Delta CLI,t$ تغییر در
بدهی‌های جاری، $\Delta CASH_{i,t}$ تغییر در وجه نقد، $\Delta STD_{i,t}$ تغییر سهم جاری
بدهی‌های بلندمدت و $\Delta DEPI,t$ هزینه استهلاک شرکت i سال t است.

۴-۳- متغیر مستقل

در این پژوهش، عوامل فرهنگی و عوامل تجاری متغیرهای مستقل هستند.
عوامل فرهنگی شامل مردسالاری، فردگرایی، اجتناب از عدم اطمینان و
فاصله قدرت با بهره‌مندی از داده‌های پرسشنامه فرهنگی استاندارد هافستد
(۱۹۸۰) سنجیده شد. این پرسشنامه بیست و پنج سؤالی بر اساس مقیاس
لیکرت پنج بخشی است. در این پرسشنامه تعداد پنج سؤال درباره مؤلفه
اجتناب از عدم اطمینان، تعداد پنج سؤال در خصوص مؤلفه فردگرایی، تعداد
نه سؤال درباره مردسالاری و تعداد شش سؤال در خصوص فاصله قدرت در
نظر گرفته شده است. باتوجه به اینکه پرسشنامه‌ها بین چندین عضو هیات
مدیره شرکت‌ها توزیع شد پس از امتیازبندی پاسخ‌های هر سؤال، برای هر
شرکت امتیازهای هر سؤال با هم جمع و سپس بر تعداد پرسشنامه‌های آن

4. Smart PLS

۵-۱-آمار توصیفی

جدول (۴)، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول (۴) مشاهده می‌شود انحراف معیار متغیرها صفر نیستند، بنابراین می‌توان متغیرهای مورد بررسی را در مدل‌ها وارد کرد. اجتناب مالیاتی غیرعادی دارای حداقل $-۰/۰۷$ و حداکثر $۰/۱۵۴$ و چولگی $۲/۳۷۳$ است. باتوجه به اینکه اجتناب مالیاتی غیرعادی مقدار باقیمانده حاصل از رگرسون غلتان مدل دسای و دارماپالا (۲۰۰۹) است می‌تواند دارای مقدار منفی یا مثبت باشد. چولگی مثبت این متغیر نیز بدین معنی است که تعداد شرکت‌هایی که اجتناب مالیاتی غیرعادی بالاتری دارند نسبت به آنهایی که اجتناب مالیاتی غیرعادی کمتری دارند، دارای فراوانی کمتری هستند. ضمن اینکه به‌طور طبیعی مالیات تشخیصی از مالیات ابرازی بیشتر و اختلاف دائمی مالیات دارای حداقل صفر است و از آنجایی که مالیات تشخیصی و ابرازی بر سود قبل از مالیات تقسیم شده‌اند دارای حداکثر کمتر از یک است. اجتناب نقدی و تعهدی مالیاتی که تفاوت هر سال-شرکت با میانگین سال-صنعت است نیز می‌تواند دارای حداقل و حداکثر منفی یا مثبت باشد. میانگین راهبرد تجاری $۰/۲۶۱$ است و میانگین آن نشان می‌دهد حدود ۱۲ شرکت دارای راهبرد تجاری است. این آمار حاکی از این است که نمونه بررسی شده از سطح مردگرایی و فاصله قدرت زیادی برخوردار است و به لحاظ سایر متغیرها در سطح میانه قرار دارد.

جدول (۴): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
اجتناب مالیاتی غیرعادی	-۰/۰۰۴	۰/۱۵۴	-۰/۰۷	۰/۰۳۳
اختلاف دائمی مالیاتی	۰/۰۰۶	۰/۳۸۱	۰	۰/۰۲۱
اجتناب تعهدی بلندمدت مالیاتی	-۰/۰۰۲	۱/۰۷۵	-۱/۹۰۶	۰/۲۳۸
اجتناب تعهدی مالیاتی	-۰/۰۰۴	۰/۴۱۶	-۱/۲۰۵	۰/۱۴۶
اجتناب نقدی مالیاتی	-۰/۰۲۴	۰/۱۶۴	-۰/۳۳۵	۰/۰۸۶
اجتناب نقدی بلندمدت مالیاتی	-۰/۰۲۸	۰/۱۷۵	-۰/۴۴۵	۰/۰۸۸
تمرکز شرکت	۰/۱۵۵	۰/۶۵۶	۰/۰۰۱	۰/۲۵۶
تمرکز مشتری	۰/۲۰۸	۱	۰	۰/۳۳۵
راهبرد تجاری	۰/۲۶۱	۱	۰	۰/۴۴۰
معامله با اشخاص وابسته	۰/۲۶۷	۰/۹۹۱	۰	۰/۲۸۰
مردسالاری	۳/۱۸۹	۴/۰۱۳	۱/۲۴۵	۰/۳۹۹
جمع‌گرایی	۱/۵۴۲	۲/۴۰۲	۱/۰۰۲	۰/۲۸۶
اجتناب از عدم اطمینان	۱/۱۲۵	۳/۸۷۵	۰/۹۵۶	۰/۲۹۸
فاصله قدرت	۳/۳۸۵	۴/۵۵۵	۱/۴۳۰	۰/۵۱۲

شرکت تقسیم شد. در واقع میانگین امتیاز شرکت برای هر سؤال به منزله امتیاز شرکت یادشده در آن سؤال در نظر گرفته شده است. روش اندازه‌گیری شاخص‌های عوامل تجاری به شرح جدول شماره (۳) است.

جدول (۳): روش اندازه‌گیری شاخص‌های متغیر عوامل تجاری

نام متغیر	شیوه اندازه‌گیری
تمرکز شرکت در صنعت	شاخص هرفیندال-هیرشمن (۵-۱)
تمرکز مشتری	سهم مشتریان عمده از فروش شرکت (۵-۲)
راهبرد تجاری	تحلیل خوشه‌ای سلسله مراتبی (۵-۳)
معامله با اشخاص وابسته	مبلغ معاملات با اشخاص وابسته تقسیم‌بر دارایی‌های اول دوره

شاخص هرفیندال-هیرشمن برای اندازه‌گیری تمرکز شرکت از حاصل جمع توان دوم سهم بازار کلیه بنگاه‌های فعال در هر صنعت به شرح مدل (۲) دست آمده است. در این مدل، (n) تعداد بنگاه‌های موجود در صنعت، (x) اندازه فروش هر صنعت و (xi) سهم فروش شرکت‌های فعال در آن صنعت است.

$$HI = \left(\sum_{i=1}^n \frac{x_i}{x} \right)^2 \quad \text{مدل (۲)}$$

شاخص هرفیندال-هیرشمن برای اندازه‌گیری تمرکز مشتری از حاصل جمع توان دوم سهم خرید مشتریان عمده هر شرکت به شرح مدل (۲) دست آمده است. با این تفاوت که در این مدل، (n) تعداد مشتریان عمده، (x) اندازه فروش شرکت و (xi) سهم فروش مشتریان عمده شرکت است.

به‌منظور تفکیک راهبرد تجاری شرکت‌ها، با استفاده از تحلیل خوشه‌ای سلسله مراتبی^۵، شرکت‌ها به دو گروه متمایز ساز و رهبر در هزینه طبقه‌بندی شده‌اند. جهت انجام این خوشه‌بندی، مشابه روش ساین و آگاروال (۲۰۰۲)، از دو شاخص نسبت کارایی دارایی و توانایی کسب حاشیه سود استفاده شده است. شاخص اول از طریق نسبت فروش به کل دارایی‌ها و شاخص دوم از طریق نسبت سود ناخالص به فروش کل اندازه‌گیری شده است. در این پژوهش شرکت‌ها به چهار گروه تقسیم شده‌اند. شرکت‌هایی که شاخص اول/دوم آن‌ها هم‌زمان از میانگین صنعت-سال بالاتر/پایین‌تر باشد شرکت‌های رهبر در هزینه و شرکت‌هایی که شاخص اول/دوم آن‌ها هم‌زمان از میانگین صنعت-سال پایین/بالاتر باشد شرکت‌های متمایز ساز تلقی شده‌اند. در این پژوهش برای شرکت‌های دارای استراتژی (رهبر در هزینه یا متمایز ساز) عدد یک و مابقی عدد صفر اختصاص داده شده است [۳].

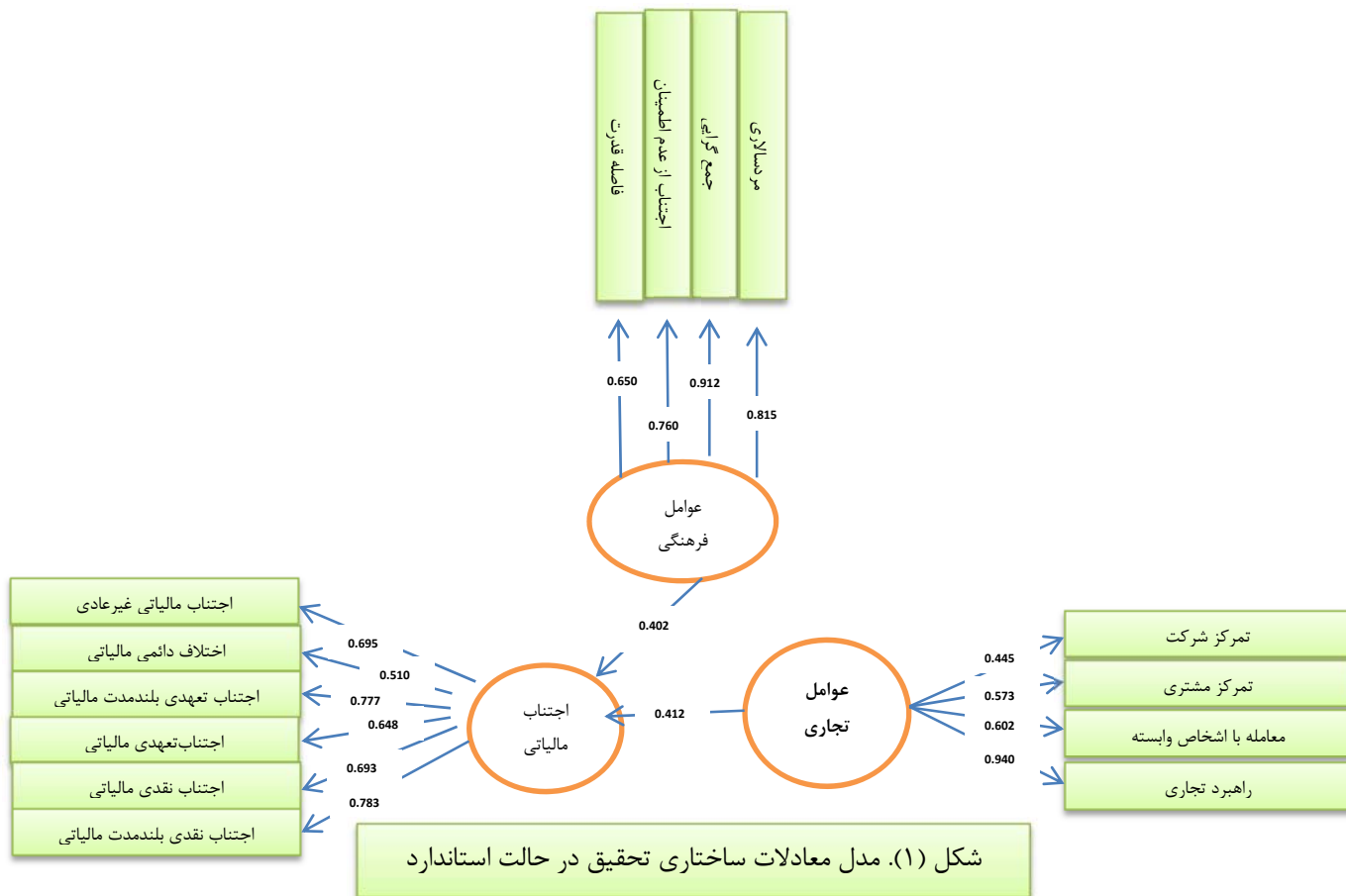
۵- یافته‌های پژوهش

⁵ . Hierarchical cluster analysis

۲-۵. مدل معادلات ساختاری و نتایج تحقیق

در معادلات ساختاری دو نمودار استخراج می‌شود یکی مدل استاندارد که در آن ضرایب مسیر و بارهای عاملی مشخص است و دیگری مدل معنی‌داری که در آن معنی‌دار بودن آنها. این مدل تمامی معادلات را با استفاده از آماره t ، آزمایش می‌کند و چنانچه مقدار آماره t از $1/96$ بیشتر باشد ضریب مسیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است [۱۱]. مدل معادلات ساختاری تحقیق در حالت استاندارد در شکل (۱) و مقادیر آماره t در جدول شماره

(۵) نشان داده شده است. همان‌طور که در جدول (۵) ملاحظه می‌شود مقدار آماره t در تمام روابط بین عوامل و اجتناب مالیاتی از $1/96$ بیشتر بوده و فرضیه‌های تحقیق تایید می‌شود. با توجه به وجود ضرایب مسیر مثبت می‌توان گفت عوامل تجاری بر اجتناب مالیاتی تاثیر مستقیم دارد. ضریب تعیین این روابط عدد $0/513$ است. این عدد نشان می‌دهد این عوامل می‌توانند $51/3$ درصد تغییرات اجتناب مالیاتی را پیش‌بینی کند.



جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق بر اساس نتایج معادلات ساختاری

نتیجه	t-value	ضریب مسیر	
تایید	۳/۹۹۱	۰/۴۱۲	فرضیه ۱: عوامل تجاری بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تاثیر دارد.
تایید	۲/۲۲۸	۰/۴۰۲	فرضیه ۲: عوامل فرهنگی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تاثیر دارد.
		۰/۵۱۳	ضریب تعیین

جدول شماره (۸) شاخص‌های روایی، پایایی و برازش مدل را نشان می‌دهد. در این جدول، AVE بیانگر میانگین بارهای عاملی است که واریانس متغیرهای پنهان را تبیین می‌کنند. R^2 نیز همان ضرایب مسیر است. برای محاسبه نیکویی برازش از رابطه شماره (۳) استفاده شده است

رابطه (3)

$$GOF = \sqrt{AVE} \times \sqrt{R^2}$$

که در آن \sqrt{AVE} و $\sqrt{R^2}$ مجذور میانگین AVE و R^2 است. بالاتر بودن شاخص GOF از ۰/۴ برآزش مدل را نشان می‌دهد. مقدار شاخص برآزش مدل تحقیق ۰/۵۳۸ شده و از مقدار ۰/۴ بزرگتر است. به بیان دیگر داده‌های این تحقیق با ساختار عاملی و زیربنای نظری تحقیق برآزش مناسبی دارد.

جدول (۶): شاخص‌های روایی، پایایی و برآزش مدل

متغیرهای پژوهش	AVE	R^2	\sqrt{AVE}	$\sqrt{R^2}$	GOF
عوامل تجاری	۰/۶۴۰	۰/۴۱۲	۰/۸۴۳	۰/۶۳۸	۰/۵۳۸
عوامل فرهنگی	۰/۷۸۴	۰/۴۰۲			

۶- نتیجه‌گیری

در این تحقیق با استفاده از مدلی که ارائه شد ممیز مالیاتی می‌تواند با استفاده از عوامل فرهنگی و همچنین سطح تمرکز شرکت و مشتری، راهبرد تجاری و معامله با اشخاص وابسته شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران حدس بزند اجتناب مالیاتی مودی نسبت به سایر مودیان بالاتر است یا خیر. بر اساس نتایج این تحقیق، عوامل تجاری نسبت به عوامل فرهنگی اثرگذاری بیشتری بر سطح اجتناب مالیاتی شرکتی دارند.

یکی از مولفه‌های عوامل تجاری در این تحقیق، معامله با اشخاص وابسته است. بدین مفهوم که هرچه میزان خرید و فروش کالا و یا خدمات به فروشندگان و خریداران بیشتر باشد آن شرکت بیشتر به دنبال اجتناب مالیاتی است. پارک (۲۰۱۸) استدلال می‌کند شرکت‌های عضو یک گروه تجاری که در مناطق دارای نرخ مالیاتی بالا فعالیت می‌کنند می‌توانند از طریق معامله با شرکت‌های همان گروه که در مناطق با نرخ مالیاتی پایین فعالیت می‌کنند معامله داشته و با انتقال سود خود به آنها مالیات خود را حداقل کنند. تاثیر معامله با اشخاص وابسته در تحقیق رضایی و مظاهری (۱۳۹۵) و پارک (۲۰۱۸) نیز تایید شده است.

یکی از دیگر از شاخص‌های عوامل تجاری در این تحقیق تمرکز مشتریان است. درماندگی مالی و اعلام ورشکستگی یا اتخاذ تصمیم هر یک از مشتریان عمده نسبت به تغییر تأمین‌کننده و همچنین تولید محصول توسط خود این مشتریان، تأمین‌کننده را با ریسک کاهش فروش آتی و به دنبال آن افزایش ریسک جریان های نقدی شرکت مواجه می‌کند [۱۷]. ضمن اینکه مشتریان عمده تمایل دارند از قدرت چانه‌زنی خود به منظور وادار کردن تأمین‌کننده به کاهش قیمت فروش، ایجاد شرایط اعتباری راحت‌تر و دفعات تحویل بیشتر با مقادیر کمتر مطابق با کاهش سطح موجودی مشتریان عمده استفاده کنند. این توافقات نامطلوب بر ریسک سودآوری و نقدینگی آتی تأمین‌کننده تاثیرگذار است [۲۱]. این استدلال‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌های با مشتری متمرکز، ریسک جریان‌های نقدی

بیشتری داشته و برای غلبه بر آن و نمایش دادن توانایی مالی خود، ترجیح می‌دهند با اجتناب مالیاتی، وجه نقد بیشتری نگهداری کنند [۲۰]. البته شرکت‌ها می‌توانند وجه نقد را از سایر منابع نظیر صدور سهام، صدور اوراق بدهی، عدم پرداخت سود سهام و کاهش هزینه‌های اختیاری نیز به دست آورند، اما تکیه شرکت‌ها به اجتناب از مالیات یا سایر ابزارها به منظور ایجاد وجه نقد، به هزینه نسبی هر یک از روش‌ها بستگی دارد. انتظار بر این است که اجتناب از مالیات به عنوان ابزاری برای ایجاد وجه نقد، هزینه‌های نسبتاً کمتری داشته باشد [۶]. مطابق نتایج این تحقیق نیز، شرکت‌های دارای مشتریان عمده، دارای اجتناب مالیاتی بالاتری هستند. ارتباط وجود مشتریان عمده و اجتناب مالیاتی در تحقیقات شیبانی تدرجی و همکاران (۱۳۹۷) و هانگ و همکاران (۲۰۱۶) نیز تایید شده است.

داشتن راهبرد تجاری هم بر رفتار مالیاتی شرکتها اثرگذار است. شرکت‌هایی که به حداقل کردن هزینه‌ها علاقه‌مند هستند (رهبر در هزینه)، به طور طبیعی بیشتر از سایرین به دنبال کاهش هزینه مالیات هستند. از سوی دیگر شرکت‌هایی که بیشتر بر روی رشد و نوآوری تمرکز دارند (متمایزساز) به شدت به دنبال فرصت‌های جدید هستند و این امکان وجود دارد که این فرهنگ تهاجمی، سطح اجتناب مالیاتی آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد [۳]. بنابراین همانطور که نتیجه این تحقیق نیز نشان داد شرکت‌های دارای استراتژی تجاری، بیشتر به سراغ اجتناب مالیاتی می‌روند.

در این تحقیق، تمرکز شرکت از دیگر مولفه‌های عوامل تجاری است. هرچه شرکت‌ها به شرایط انحصار نزدیک شوند قادرند تا به میزان بالاتر و بادوام‌تر درآمدهای خود به منظور حفظ موقعیت در بازار برسند و می‌توانند با ترس کمتری نسبت به از دست دادن سهم بازارشان در فعالیت‌های جسورانه‌تر درگیر شوند بنابراین امکان اینکه رفتار اجتناب از پرداخت مالیات داشته باشند بیشتر است [۲۱]. بر اساس نتایج تحقیق حاضر، این رابطه تایید شده است. بنابراین می‌توان گفت هرچه رقابت در یک صنعت کمتر باشد و حجم بیشتری از محصولات و خدمات ارایه شده در آن صنعت توسط شرکت‌های کمتری ارایه شود میزان اجتناب مالیاتی در آن بیشتر است. تاثیر تمرکز شرکت بر اجتناب مالیاتی در تحقیق خدای و بزرای (۱۳۹۴) و لینچ و همکاران (۲۰۱۳) نیز تایید شده است.

در خصوص شاخص‌های عوامل فرهنگی شاخص‌های مردسالاری، جمع‌گرایی، اجتناب از عدم اطمینان و فاصله قدرت با سطح اجتناب مالیاتی رابطه مستقیم دارند. تاثیر عوامل فرهنگی بر سطح اجتناب مالیاتی در تحقیق ملانظری و همکاران نیز تایید شده است.

۶-۱- پیشنهادات

محدودیت‌هایی که در این پژوهش وجود دارد و به نظر می‌رسد پژوهش‌های آتی باید آنها را در نظر داشته باشند، به شرح زیر است:

- اختلاف دائمی مالیات، تفاوت مالیات قطعی و ابرازی است در حالی که با توجه به در دسترس نبودن به موقع مالیات قطعی، مالیات تشخیصی جایگزین شده است.

- وضعیت مالیاتی شرکتها با توجه به تأخیر در رسیدگی‌های ممیزین مالیاتی با دو سال تأخیر افشا می‌شود و با توجه به این محدودیت، دوره زمانی پژوهش به گزارشات مالی سال ۱۳۹۵ منتهی شد.

- پژوهش حاضر بر ابعاد فرهنگ سازمانی هافستد، به عنوان توضیح دهنده- های اصلی سطح تمکین مالیاتی شرکتی تمرکز کرده است. باید توجه شود که به منظور توسعه مدلی برای اجتناب مالیاتی شرکتی جامع و کامل، پژوهشهای آتی باید در کنار متغیر فرهنگ سازمانی، متغیرهای دیگری از جمله وضعیت نظام مالی و مالیاتی کشور را نیز بررسی کنند.

- ممکن است ابزار سنجش فرهنگ سازمانی و معیار به کار رفته برای اندازه- گیری اجتناب مالیاتی شرکتی، شاخص‌های کاملی برای تعیین متغیرهای اصلی پژوهش نباشند که بررسی این مسئله خود به اجرای پژوهشهای جداگانه‌ای در آینده نیاز دارد.

همچنین با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهای زیر برای پژوهش‌های آتی مطرح می‌شود:

- در پژوهش حاضر، رابطه فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی به کمک پرسشنامه فرهنگ هافستد بررسی شده است. می‌توان در پژوهشهای بعدی این رابطه را بر اساس مدل گری (۱۹۸۸) بررسی کرد؛

- در اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی غیرعادی از رگرسیون غلتان پنج‌ساله و در سطح صنعت استفاده شده است. به دلیل محدود بودن تعداد شرکت‌های فعال در برخی صنایع، تعداد مشاهدات در اجرای برخی از رگرسیون‌ها کمتر از ۳۰ مشاهده است. برای تحقیقات بعدی پیشنهاد می‌شود در صنایعی که تعداد شرکت‌های فعال در آن به اندازه کافی باشد به طور مجزا انجام داد. همچنین می‌توان به جای بررسی کلی شرکتها را بر اساس اندازه، نوع صنعت و ساختار سرمایه، تفکیک و این رابطه را بار دیگر بررسی کرد.

منابع و ماخذ

- [۱] بهشتی، یعقوب، رویایی، رمضانعلی، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و نگرش فرار مالیاتی، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره چهارم، ۱۳۹۶، صفحه ۲۴۷-۲۷۵.
- [۲] خدای پور، احمد، بزرای، یونس، (۱۳۹۴)، تاثیر رقابت بازار محصول بر اجتناب مالیاتی شرکتها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و هفت، ۱۳۹۴، صفحه ۲۱۱ تا ۲۲۷.

- [۳] دیاتی دیلمی، زهرا، بنی‌مهد، بهمن، روستایی دره میانه، الهام، (۱۳۹۴)، رابطه بین استراتژی شرکتها تجاری و سطح اجتناب مالیاتی در شرکتها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۵، ۱۳۹۴، صفحه ۱۲۳-۱۵۶.
- [۴] رضایی، فرزین، مظاهری، پریا، (۱۳۹۵)، تاثیر معامله با اشخاص وابسته بر اجتناب مالیاتی شرکتها، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.
- [۵] طایفه، سیامک، دستگیر، محسن، رضایی، فرزین، علی‌احمدی، سعید، (۱۳۹۸)، شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اجتناب مالیاتی، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری - سال سوم، شماره اول، ۱۳۹۸.
- [۶] شیبانی تدرجی، عباس، خدای پور، احمد، پورحیدری، امید، (۱۳۹۷)، بررسی تاثیر تمرکز مشتری بر اجتناب مالیاتی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره دوم، ۱۳۹۷، صفحه ۲۱۴ تا ۲۳۲.
- [۷] کردستانی غلامرضا، عباسی، عبدالاحد، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر تمرکز مشتری بر عملکرد مالی شرکت، فصلنامه علمی - پژوهشی مدیریت دارایی و تأمین مالی، سال دوم، شماره سوم، صص ۸۱-۹۲.
- [۸] لاری دشت بیاض، محمود، قایم مقامی، کامران، کهرمی، قاسم، (۱۳۹۵)، بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در استان خراسان جنوبی با تاکید بر مولفه‌های فرهنگی، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری - سال اول، شماره اول، ۱۳۹۵، صفحه ۱۳۹ تا ۱۶۴.
- [۹] مجتهدزاده، ویدا، ابوحوزه، مینا، میرزایی، محمدمهدی، (۱۳۹۴)، تأثیر کیفیت افشای شرکتی بر کاهش گریز مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال چهارم، ۱۳۹۴، شماره ۱۵، صفحه ۱-۲۱.
- [۱۰] ملانظری، مهناز، ابوحوزه، مینا، میرزایی عباس آباد، محمدمهدی، (۱۳۹۵)، فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره یک، ۱۳۹۵، صفحه ۱-۱۸.
- [۱۱] نیکبخت، محمدرضا، احمدخان‌بیگی، مصطفی، (۱۳۹۷)، تاثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی: رویکرد یکپارچه، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره سوم، ۱۳۹۷، صفحه ۴۴۴ تا ۴۵۴.
- [12] Allingham, M. G., Sandmo, A., (1972), **Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis**. Journal of Public Economics. 1: 323-338.
- [13] Blaufus, K., Möhlmann, A., Schwäbe, A.N., (2019), **Stock Price Reactions to News about Corporate Tax Avoidance and Evasion**, Journal of Economic Psychology, doi: <https://doi.org/10.1016/j.joepe>.
- [14] Desai, M., Dyck, I., Zingales, L., (2007), **Theft and Taxes**, Journal of Financial Economics. 84: 591-623.

- [15] Desai, M.A., Dharmapala, D.,(2009), **Corporate Tax Avoidance and Firm Value**, Review of Economics and Statistics, 91(3): 537-546.
- [16] Deslandes, M., Landry, S., (2007), **Taxable Income, Tax-Book Differences and Earnings Quality**, Université du Québec à Montréal . 44: 510-540.
- [17] Dhaliwal, D., Judd, J. S., Serfling, M. A., Shaikh, S.A., (2016), **Customer Concentration Risk and the Cost of Equity Capital**, Journal of Accounting and Economics, 61(1): 23-48.
- [18] Kovermann, J., Wendt, M., (2019),**Tax Avoidance in Family Firms: Evidence from Large Private Firms**, Journal of Contemporary Accounting & Economics, doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2019.04.003>.
- [19] Hofstede, G., (2001), **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, and Organizations Across Nations**, Thousand Oaks: Sage Publications.
- [20] Hanlon, M., Heitzman, S., (2010), **A Review of Tax Research**, Journal of Accounting and Economics, 50 (2- 3): 127-178.
- [21] Huang, H. H., Lobo, G. J., Wang, C., Xie, H., (2016), **Customer Concentration and Corporate Tax Avoidance**, Journal of Banking & Finance, 72, 184-200.
- [22] Jensen, M., Meckling, W., (1976), **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**, Journal of Financial Economics, 3: 305-360.
- [23] Leung, S.C.M., Richardson, G., Taylor, G.,(2018), **The Effect of the General Anti-Avoidance Rule on Corporate Tax Avoidance in China**, Journal of Contemporary Accounting & Economics, doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.12.005>.
- [24] Linch, D., Kubick, T. R., Mayberry, M.A., Omer, T. C., (2013), **Product Market Power and Tax Avoidance: Market Leaders, Mimicking Strategies, and Stock Returns**, www.ssrn.com
- [25] Nuritomo, S. U., Ancella, A. H., (2018), **Foreign Related Parties Transactions as Tax Avoidance Strategy in Indonesia: The Role of Corporate Governance**, Advances in Social Science, Education and Humanities Research, volume 313.
- [26] Park, S., (2018), **Related Party Transactions and Tax Avoidance of Business Groups**, Sustainability Journal. doi:10.3390/su10103571.
- [27] Rezaee, F., Sherafati, F., (2015), **Impact of Tax Avoidance Co-Determinant on Relationship between Future and Current Profitability**, Iranian journal of business and economics. V2. 13: 43-70.
- [28] Schwab, C.M., Stomberg, B., Xia, J., (2019), **Extreme ETRs: When Effective Tax Rates Capture Something Other than Tax Avoidance**, Available: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3281289
- [29] VEHOVAR, A., KAVKLER, A., HUPTMAN, L., (2018),**The Impact of Individualism and Uncertainty Avoidance on Interdependence of Tax Culture and Tax Evasion**, LEX LOCALIS - JOURNAL OF LOCAL SELF-GOVERNMENT Vol. 16, No. 4, pp. 821 – 840.