

ابتکار و خلاقیت در تفکیک مؤلفه‌های شکاف مالیاتی و تأثیر آنها بر تغییرات سودهای آتی

رسول کریمی^۱

سیدعلی واعظ^{۲*}

قاسم رکابداری^۳

چکیده

زمینه: شکاف مالیاتی از طریق تفاوت بین مالیات تشخیصی و ابرازی محاسبه شده و مؤلفه‌های آن شامل اختلاف‌های موقتی و دائمی مالیاتی است.

هدف: در پژوهش‌های قبلی در ایران شکاف مالیاتی را ناشی از اختلاف‌های دائمی می‌دانستند اما ابتکار و خلاقیت این پژوهش شناسایی اختلاف‌های موقت بود. بنابراین هدف پژوهش بررسی رابطه بین شکاف مالیاتی و مؤلفه‌های آن بر تغییرات سودهای آتی است.

روش: پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و محتوایی یک پژوهش از نوع همبستگی است که به روش پس رویدادی عمل می‌شود. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری شامل ۱۲۰ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۳۸۶ است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها، از معادله رگرسیون استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج بیانگر این است که بین شکاف مالیاتی و تغییرات سودهای آتی رابطه معکوس معناداری وجود دارد. همچنین نتایج مؤید این است که هر دو مؤلفه اختلاف‌های موقتی و دائمی مالیاتی تأثیر معناداری بر تغییرات سودهای آتی دارند.

نتیجه‌گیری: یافته‌های این پژوهش نشان داد که مؤلفه‌های شکاف مالیاتی در ایران علاوه بر اختلاف‌های دائمی شامل اختلاف‌های موقت هم است و با تفکیک اختلاف‌های دائمی و موقت می‌توان درآمد مشمول مالیات دقیق‌تری را محاسبه نمود. که از یک سو افزایش رضایت‌مندی مؤدیان مالیاتی و از سوی دیگر چالش‌های مالیات ستانی، فرار و اجتناب مالیاتی را کاهش می‌دهد. بنابراین انتظار می‌رود، با این نوع آوری، نظام مالیاتی کارآمد و عدالت مالیاتی بیشتر شود.

کلید واژه‌ها: مالیات، شکاف مالیاتی، اختلاف دائمی مالیاتی، اختلاف موقت مالیاتی، تغییرات سودهای آتی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران، karamirasoul@gmail.com

۲. دانشیار مدعو، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران (نویسنده مسئول) sa.vaez@gmail.com

۳. استادیار مدعو، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران ghasem_rekabdari@yahoo.com

پیشگفتار

دولت‌ها همواره باید در خصوص برآورده کردن نیازها و خواسته‌های اساسی همچون ایجاد اشتغال، برقراری امنیت داخلی، تثبیت قیمت‌ها و انجام وظایف اقتصادی خودشان در قبال مردم پاسخگو باشند. بدیهی است دولت‌ها برای دستیابی به اهداف پیش‌گفته نیاز به منابع مالی دارند. یکی از اصلی‌ترین منابع مالی دولت‌ها مالیات است. لذا نقش خاص مالیات و تأثیر آن بر جوامع و موضوعات مرتبط با آن از قبیل ساز و کارهای مربوطه در کانون توجه صاحب‌نظران و محققین در علوم اقتصادی و مالی بوده است. مالیات از قوی‌ترین ابزارهای اقتصادی و اصلی‌ترین عنصر گرداننده اقتصاد کشورها و ابزار تأمین مالی هزینه‌های آن‌ها و در مواردی از اهرم‌های حکومتی و سیاسی است (صامتی و همکاران، ۱۳۹۸). مالیات ابزاری است که دولت به کمک آن در متغیرهای اقتصاد کلان مانند رشد اقتصادی، نرخ تورم و بیکاری، تخصیص منابع و برقراری عدالت اقتصادی تأثیر می‌گذارد. مالیات بر درآمد شرکت‌ها نیز بخش اعظمی از درآمدهای مالیاتی دولت‌ها را تشکیل می‌دهد. در اغلب کشورها بویژه کشورهای توسعه یافته، مالیات عمده‌ترین منبع مالی دولت است در حالی که در کشورهای در حال توسعه به دلیل ضعف در ساختارها و قوانین و کارا نبودن نظام مالیاتی، درآمدهای مالیاتی درصد ناچیزی از کل درآمد دولت است. ایران نیز به عنوان کشوری در حال توسعه فاقد نظام مالیاتی کارا و شفاف بوده و عموماً میزان مالیات تشخیصی ناچیز بوده و اغلب با میزان مالیات واقعی تفاوت قابل ملاحظه‌ای دارد. طبق قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن در سال ۱۳۸۰، اخذ مالیات در ایران فرایندی است که ابراز مالیات توسط مؤدی (از طریق اظهارنامه مالیاتی) آغاز شده و پس از طی مراحل قانونی تعیین شده با وصول مالیات خاتمه می‌یابد. بخش عمده مؤدیان مالیاتی دولت اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) هستند. در این راستا دولت به عنوان یکی از ذی‌نفعان کلیدی شرکت‌ها برای تشخیص مالیات، بر اظهارنامه مالیاتی مؤدیان تکیه می‌کند. به رغم اتکای دولت بر اظهارنامه‌های مؤدیان، اغلب مالیات ابراز شده با مالیات تشخیصی یکسان نیست و اختلافی

بین دو مبلغ وجود دارد که اصطلاحاً به آن «شکاف مالیاتی» گفته می‌شود. اختلاف بین اصول و قواعد حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی و مالیاتی موجب بوجود آمدن این تفاوت در بین مالیات ابرازی (بر مبنای سود حسابداری) و مالیات تشخیصی (بر مبنای سود مأخذ محاسبه مالیات) می‌شود (قادری و همکاران، ۱۳۹۷).

طبق یک طبقه‌بندی شکاف مالیاتی به دو بخش عمده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تقسیم شده است. فرار مالیاتی زمانی رخ می‌دهد که مؤدی از گزارش درآمد مشمول مالیات خودداری می‌کند و دست به یک اقدام غیرقانونی می‌زند که وی را در معرض برخورد قانونی از جانب مراجع مالیاتی قرار می‌دهد. در مقابل اجتناب مالیاتی در چارچوب قوانین مالیاتی انجام می‌شود و مؤدی دلیلی برای نگرانی بابت کشف احتمالی اقدامات خویش ندارد (دیدار و همکاران، ۱۳۹۳). در یک طبقه‌بندی دیگر شکاف مالیاتی به دو مؤلفه اختلافات موقت مالیاتی و اختلافات دائمی مالیاتی طبقه‌بندی می‌شوند. اختلافات دائمی مالیاتی عموماً ناشی از امتیازات و مقررات خاصی است که به دلیل شرایط سیاسی، اقتصادی یا اداری تعیین می‌گردند مانند معافیت‌های ماده‌های ۱۳۲، ۱۳۳ و ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم. اختلافات موقت مالیاتی نیز ناشی از زمان‌بندی اقلام بدهکار و بستانکار و تفاوت‌های ارزشیابی است (کرباسی یزدی و صالح، ۱۳۹۲). در پژوهش‌های قبلی بر طبقه‌بندی اول بیشتر تأکید شده و اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی موضوع پژوهش‌های زیادی بوده است. در این پژوهش بر طبقه‌بندی دوم و تفاوت‌های موقتی و دائمی مالیاتی تأکید می‌شود.

با شکل‌گیری رابطه نمایندگی، تضاد منافع بین مدیران و سهامداران از یک سو و سایر ذی‌نفعان (مثل دولت) از سوی دیگر ایجاد می‌شود. مالیات متعلقه به سود شرکت‌ها، هزینه قابل توجهی را به شرکت و سهامداران تحمیل می‌کند. تحت قوانین موجود مالیاتی شرکت‌های تجاری بخش قابل توجهی از سود حاصله خود را باید به دولت پرداخت نمایند که این مسئله باعث بازده مالکان و مدیران می‌شود و رغبت به انجام سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد. مدیریت شرکت برای انتقال منابع مالکان به دولت و تعدیل هزینه مالیات، اقدام به

اجرای برنامه‌های اجتناب مالیاتی می‌نمایند که این امر منجر به کاهش مالیات پرداختی و در نتیجه افزایش ثروت و بازده مالکان خواهد شد (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۹). اما از آنجایی که مالیات ابراز شده با مالیات تعیینی یکسان نیست شکاف مالیاتی به وجود می‌آید که با وجود این شکاف انتظار می‌رود کیفیت سودهای گزارش شده برای سرمایه‌گذاران تحت تأثیر قرار گیرد. یعنی هر چه این اختلاف بیشتر باشد پایداری سود شرکت‌ها کمتر شده و سودهای آتی شرکت‌ها نیز تحت تأثیر قرار گیرند. محاسبه سود حسابداری به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها و یا اطلاعاتی که در محاسبه آن لحاظ می‌شود، توسط حسابداران حرفه‌ای و تحلیل‌گران و مفسران مالی همواره مورد تأکید قرار داشته است (نوروزی و همکاران، ۱۳۹۹). در پژوهش‌های انجام شده تأثیر شکاف مالیاتی و مؤلفه‌های آن (اختلافات دائمی و موقتی مالیاتی) بر تغییرات سودهای آتی (پایداری سود) مورد توجه نبوده است. لذا هدف پژوهش حاضر بررسی این مسئله به صورت تجربی است.

برخلاف پژوهش‌های پیشین در ایران که شکاف مالیاتی را ناشی از اختلاف‌های دائمی می‌دانند در جستجوی پاسخ به این سؤالات هستیم که آیا اختلاف‌های موقت هم قابل شناسایی است؟ آیا شکاف مالیاتی و مؤلفه‌های آن را می‌توان به عنوان یک معیار کیفیت سود برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان برشمرد؟

سود حسابداری از نظر بسیاری از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ابزار مهمی برای سنجش عملکرد شرکت‌ها و مدیران آن‌ها محسوب می‌شود. همچنین پیش‌بینی عملکرد آینده شرکت‌ها (سودآوری) اغلب کانون توجه خیل عظیمی از تصمیم‌گیران است که با ارائه ابزارهایی برای تحلیل‌های مختلف می‌توان آن‌ها را در این زمینه یاری نمود (پورزمانی به نقل از اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱). مدیریت شرکت هر ساله سود واحد تحت کنترل خویش را به دو منظور محاسبه و گزارش می‌کند. اولی، برای تهیه صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری و گزارش آن به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، و دومی، برای

تهیه اظهارنامه مالیاتی بر مبنای قانون مالیات‌ها جهت تشخیص بدهی مالیاتی شرکت (هانلون و شولین، ۲۰۰۵) یا همان سهم دولت از سود واحد تجاری. طبق استانداردهای حسابداری، مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی به عهده مدیریت واحد تجاری است. مدیریت واحد تجاری موظف به تهیه و ارائه صورت‌های مالی سالانه به گونه‌ای است که تصویری مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری ارائه کند. هرگاه صورت‌های مالی جهت ارائه به سهامداران، بستانکاران، دولت و سایر کاربران برون سازمانی تهیه شود رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه و ارائه آن ضروری است. طبق ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم نیز اشخاص حقوقی مکلفند اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهار ماه پس از پایان سال مالیاتی همراه فهرست هویت شرکا و سهامداران و حسب مورد میزان سهم الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنها به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی است تسلیم نمایند و مالیات متعلقه را پردازند (دوانی، ۱۳۹۴). با وجود اینکه هر دو معیار سود بر مبنای تعهدی محاسبه می‌شود با این حال تفاوت‌های عمده‌ای بین سود حسابداری و سود مالیاتی می‌تواند وجود داشته باشد که به آن شکاف مالیاتی می‌گویند (هانلون و شولین، ۲۰۰۵). دلیل اصلی تفاوت بین سود حسابداری و سود مالیاتی در این است که هیچ یک از آنها نمی‌توانند واقعیت‌های اقتصادی را در خود جای دهند. سود حسابداری ابرازی توسط مؤدی مالیاتی با درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط سازمان امور مالیاتی مغایرت دارد. این مغایرت ممکن است دوطرفه باشد یعنی با تعدیلات انجام شده گاهی سود مشمول بیش از سود حسابداری و گاهی سود مشمول مالیات کمتر از سود حسابداری باشد (حساس یگانه، ۱۳۹۷).

حسابداری مالی و مالیاتی، هر دو در ارائه تعریف مفهوم سود، بالاخص سود مالیاتی، با چالش‌هایی روبرو هستند. سود یکی از مهمترین متغیرهایی است که حسابداری مالی و

مالیاتی برای اندازه‌گیری آن تلاش می‌کنند با این حال هنوز هم مفهوم سودی که آنان بکار می‌برند از مفهوم سود اقتصادی فاصله دارد و تعریف دقیق و واضح‌تری را می‌طلبد. نکته جالب اینجاست که حتی اقتصاددانان نیز سال‌ها بر سر ایجاد تعریف مناسب سود با یکدیگر کشمکش داشته‌اند و تعاریف ارائه شده از سوی اشخاصی نظیر هیکس و هایگ-سیمونز، بدیلی برای بنیادی‌ترین مفهوم سود است (آلی و سیمون^۱، ۲۰۰۵؛ ویلداسین^۲، ۱۹۹۰). چارچوب نظری تفاوت‌های سود حسابداری و سود مالیاتی روی دو پایه اصلی بنا نهاده می‌شود. یک گروه تفاوت‌های دائمی و گروه دیگر تفاوت‌های موقتی هستند. این تفاوت‌ها ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت‌هایی است که به دلایل اقتصادی، سیاسی، یا اداری مورد توجه قرار می‌گیرند و با شیوه محاسبه سود خالص حسابداری هیچ رابطه‌ای ندارند. تفاوت‌های دائمی نشان دهنده محاسبه کل مالیاتی است که شرکت باید در طول عمر زندگی خود پرداخت کند. درآمدهای معاف از مالیات مانند درآمد صادرات و سود اوراق مشارکت و هزینه‌های غیر قابل قبول مانند هزینه‌های مربوط به درآمدهای معاف و هزینه‌های غیر مرتبط با موضوع فعالیت مؤدی نمونه‌هایی از تفاوت‌های دائمی است. زیان کاهش ارزش موجودی‌ها، بازخرید مرخصی، هزینه تأسیس، هزینه استهلاک و غیره نیز نمونه‌هایی از تفاوت‌های موقت هستند. با وجود این شکاف انتظار می‌رود کیفیت سودهای گزارش شده برای سرمایه‌گذاران تحت تأثیر قرار بگیرد. یعنی هر چه این اختلاف بیشتر باشد پایداری سود شرکت‌ها کمتر شود و سودهای آتی شرکت‌ها تحت تأثیر قرار گیرند (بزرگ‌اصل، ۱۳۷۹). پیش‌بینی سود به عنوان پرکاربردترین شاخص عملکرد آتی شرکت از اهمیت بالایی برخوردار است. به همین دلیل بررسی عوامل مؤثر بر پیش‌بینی سود از جایگاه خاصی در پژوهش‌های این حوزه برخوردار است و یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران و مدیران به شمار می‌رود. سرمایه‌گذاران تصمیمات سرمایه‌گذاری خود را بر

1 . Alley & Simon
2 . Wildasin

مبنای ارزیابی خود از سودهای آتی اتخاذ می‌کنند (هاشمی، ۱۳۹۶). بنابراین در این پژوهش به دنبال یافتن پاسخی برای سودمند بودن شکاف مالیاتی از لحاظ انعکاس بر کیفیت و تغییرات سودهای آتی است که می‌تواند به مربوط بودن مدل‌های تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک کند و اینکه آیا شکاف مالیاتی را می‌توان به عنوان یک معیار ارزیابی کیفیت سود تعریف نمود.

برخی از محققین و صاحب‌نظران نظیر دسای^۱ (۲۰۰۲)، مانزون و پلسکو^۲ (۲۰۰۲) و هانلون^۳ (۲۰۰۵) توجهات را به سوی شکاف بین سود مالیاتی و سود حسابداری که طی دهه ۹۰ میلادی افزایش یافته بود سوق می‌دادند. ایده‌ی استفاده از سود مالیاتی به عنوان یک ابزار برای چک کردن میزان اعتبار سود حسابداری جدید نبود. پیش از این روسین (۱۹۹۸) اظهار کرده بود که مازاد رو به گسترش سود حسابداری بر سود مالیاتی می‌تواند یک علامت خطر بالقوه‌ای باشد که باید مورد رسیدگی قرار بگیرد. زیرا می‌تواند نماینده رو به زوال رفتن کیفیت سود باشد. بررسی‌های صورت گرفته توسط کمیته مشترک مالیات کنگره آمریکا نشان داد که انرون تا پیش از ورشکستگی در سال ۲۰۰۱ تا چند سال مالیاتی پرداخت نکرده بود. بلیلاک و همکاران^۴ (۲۰۱۱) رابطه بین اجتناب مالیاتی، تفاوت بین سود حسابداری و مالیاتی را با پایداری سود بررسی نمودند. یافته‌ها نشان داد که هرگاه تفاوت سود حسابداری و مالیاتی ناشی از مدیریت سود باشد، پایدار سود و اقلام تعهدی آن کاهش می‌یابد اما اگر ناشی از اجتناب مالیاتی باشد، پایداری سود افزایش می‌یابد.

گوئنتر و همکاران^۵ (۲۰۱۴) در پژوهشی رابطه اجتناب مالیاتی و ریسک شرکت را بررسی نمودند. نتایج آنها مؤید این بود که ریسک مالیاتی (نوسان نرخ مؤثر مالیات) رابطه مستقیمی با ریسک آتی شرکت دارد. جکسون^۶ (۲۰۱۵) به بررسی اختلاف سود حسابداری با سود

1. Desai
2. Manzon&Plesko
3. Hanlon
4. Blaylock, Shelvin, & Wilson
5. Guenther, Matsunaga & Williams
6. Jackson

مأخذ محاسبه مالیات و رشد سود شرکت‌های آمریکایی پرداخته است که نتایج نشان داد جزء موقت اختلاف بین سود حسابداری و مالیاتی رابطه منفی و معناداری با رشد سود قبل از مالیات داشته و جزء دائمی اختلاف بین سود حسابداری و مالیاتی رابطه مثبت و معناداری با سود قبل از مالیات دارد. ادواردز و همکاران^۱ (۲۰۱۶) رابطه بین محدودیت‌های مالی و صرفه‌جویی نقدی ناشی از طرح‌ریزی مالیات را بررسی نمودند. نتایج نشان داد با افزایش محدودیت مالی، طرح‌ریزی مالیاتی برای صرفه‌جویی در نگهداشت وجه نقد را افزایش می‌دهد و این رابطه در شرکت‌های دارای مانده ذخایر نقدی پایین‌تر مشهودتر است. آنتلو^۲ (۲۰۱۶) با مدل سازی فرار مالیاتی نشان می‌دهد که اگر مالیات بر سود طی دو دوره شش ماهه در یک سال انجام شود، فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت. شرکت‌ها دارای اطلاعات خصوصی هستند و دولت با برآورد احتمالی دوره‌ی قبل از سود شرکت، می‌تواند در دوره دوم میزان سود را بهتر ارزیابی نماید و از این طریق فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. در پژوهشی توسط لواجی و منونسین^۳ (۲۰۱۶) نشان داده شد که در انگلستان و اتحادیه اروپا کاهش نرخ مالیات می‌تواند نرخ فرار مالیاتی را به شکل معناداری کاهش دهد که البته در مورد کشور ایتالیا این امر مصداق نداشت. آن‌ها مالیات دهنده را به منزله سرمایه‌گذارانی در نظر گرفتند که باید بین یک سرمایه‌گذاری با مالیات صفر که سود اندکی دارد و سرمایه‌گذاری دیگری که مالیات دارد ولی سود آن بیشتر است، انتخاب نماید. عده دیگری از محققان مانند فوچمان و کرو^۴ (۲۰۱۶) معتقدند که بین نرخ‌های مالیاتی و فرار مالیاتی ممکن است رابطه معناداری وجود نداشته باشد. چنین رابطه‌ای می‌تواند مثبت یا منفی باشد. طبق یافته‌های آنان سطح فرار مالیاتی با مشارکت مالیات دهندگان در فرایند تصمیم‌گیری یا درک سیستم مالیاتی، کاهش می‌یابد. یعنی اگر افراد مشاهده کنند که

1. Edwards, Schwab. & Shevlin
 2. Antelo
 3. Levaggi, & Menoncin
 4. Fochmann, & Kroll

دیگران در پرداخت مالیات صادق هستند سعی می‌کنند همراهی بیشتری با قوانین داشته باشند. آلم^۱ و مک‌لان (۲۰۱۶) با استفاده از روش متغیرهای ابزاری و روش‌های تطبیق، فساد مالیاتی را عامل فرار مالیاتی مطرح کردند و معتقدند که برای کاهش فرار مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی دولت، می‌باید بر روی رشوه‌خواری ماموران مالیاتی متمرکز شد. لیتینا و پالیوس^۲ (۲۰۱۶) نیز به اثر فساد مالیاتی بر فرار مالیاتی تأکید دارند. فساد و فرار مالیاتی اغلب همبستگی بالایی دارند. آن‌ها عقیده دارند تغییرات سیاسی بازدارنده و تغییر در جریمه‌ها می‌تواند نرخ فرار مالیاتی و اختلاس را کاهش دهد. کانتی و ملوین^۳ (۲۰۱۷) نیز تأثیر پذیرش IFRS بر شرکت‌های ایالات متحده بر اساس تفاوت‌های ایجاد شده بین IFRS و GAAP را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند که مالیات بر درآمد شرکت، یکی از مهم‌ترین منابع کسب درآمد دولتی است. در ایالات متحده سود حسابداری به عنوان مبنایی برای تعیین درآمد مشمول مالیات نیست. مالیات بر درآمد فدرال یک سیستم جداگانه در ایالات متحده است. از این رو، تصویب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باعث تغییرات بسیار کمی در بدهی‌های مالیاتی خواهد شد.

آلفونسو^۴ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی تحت عنوان "مدل‌سازی پویای فضایی از شکاف مالیاتی" به بررسی عوامل شکاف مالیاتی منطقه‌ای در کشور ایتالیا پرداختند که با استفاده از مدل پنل فضایی پویا در فاصله زمانی بین ۲۰۱۱-۲۰۰۱ همبستگی فضایی را تخمین زدند. نتایج تحقیق حاکی از وجود رابطه بین عوامل تعیین‌کننده مانند عوامل بافتی و عملیاتی مناطق جغرافیایی با کارایی نسبی اجتناب از مالیات است. دانکوا و اوسی-آسیبی^۵ (۲۰۱۸) در پژوهشی تحت عنوان "گسترده‌گی و عوامل تعیین‌کننده شکاف مالیاتی در بخش غیر رسمی (خصوصی)" بواسطه اطلاعات شرکت‌های خرد در کشور غنا ضمن بررسی عوامل زیان‌های

1. Alm, Martinez, & Mcclan,
2. Litina & Palivos,
3. Kanthi & Melvin
4. Alfonso
5. Danquah, & Osei-Assibey

مالیاتی کشور به این نتیجه رسیدند که متغیرهای سطح شرکت از قبیل نوع کسب و کار، موقعیت شهری و روستایی و تجربه بنگاه‌ها تمایل به پرداخت مالیات را افزایش می‌دهند و شکاف مالیاتی را کاهش می‌دهند. در پژوهش گوماگیاس^۱ و همکاران (۲۰۱۸) رفتار فرارکنندگان از مالیات در کشور یونان را با روش‌های پیشرفته داده‌کاوی مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها یک الگوی رفتاری را کشف کردند که مالیات دهندگان که به دنبال بیشینه کردن منافع شخصی هستند سعی می‌کنند تا با فرار مالیاتی خواسته خود را حداکثر سازند.

در پژوهش واسیم^۲ (۲۰۱۸) که طی یک دوره شش ساله در کشور پاکستان انجام شد چنین نتیجه حاصل شد که ناکارآمدی نظام مالیاتی در چنین کشورهایی موجب شکل‌گیری انواع مختلفی از فرار مالیاتی می‌شود که در کشورهای پیشرفته ناممکن به نظر می‌رسد. یافته نهایی پژوهش وی حاکی از آن است که با افزایش نرخ مالیات بر سود، بنگاه‌ها تمایل به نوعی از ساختار شرکتی خواهند شد که امکان فرار مالیاتی در آن بیش از پیش فراهم می‌شود. یافته دیگر پژوهش آن است که افزایش نرخ مالیات بر سود، می‌تواند بر درآمد مالیاتی دولت از محل مالیات بر ارزش افزوده اثر منفی بگذارد.

کریانتو و لستاری^۳ (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در پیش‌گیری از اجتناب مالیاتی پرداختند. آن‌ها ۷۰ شرکت تولیدی در بورس اوراق بهادار اندونزی را که بین سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۲ ثبت شده بودند مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که رفتار اجتناب از مالیات از طریق نرخ دفتری مالیات کاهش می‌یابد.

تحقیقات داخلی انجام شده عمدتاً در ارتباط با مالیات و بررسی علل تفاوت مالیات قطعی و ابرازی است و نقش این تفاوت‌ها به عنوان یک شاخص برای سنجش سایر مفاهیم حسابداری مانند پیش‌بینی سود، ارزش شرکت، محتوای اطلاعاتی و غیره خیلی کم‌رنگ

1. Goumagias
2. Waseem
3. Kiryanto & Lestari

است. در ادامه برخی از تحقیقات داخلی که به نظر می‌رسد ارتباط نسبی با این پژوهش داشته باشند تشریح شده‌اند.

زهی و محمد خانلی (۱۳۸۹) عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی را از دید مؤدیان و کادر تشخیص مالیات استان آذربایجان شرقی بررسی نمودند. با استفاده از نظرسنجی و ارزیابی ۱۵ مؤلفه تأثیرگذار در فرار مالیاتی، نتایج (با استفاده از آزمون t) نشان داد ۱۰ مؤلفه از نظر هر دو طرف در تشدید فرار مالیاتی مؤثر است و ۳ مؤلفه فقط از دید کارمندان و یک مؤلفه فقط از دید مؤدیان در تشدید فرار مالیاتی مؤثر هستند و یک مؤلفه بی‌تأثیر است. کرباسی یزدی و راسخ صالح (۱۳۹۲) به بررسی رابطه اختلاف میان سود حسابداری و سود مأخذ محاسبه مالیات با رشد و پایداری سود پرداختند. نتایج حاکی از آن است که با زیاد بودن اختلاف مثبت و یا منفی بین سود حسابداری و سود مأخذ مالیات از پایداری سود شرکت‌ها کاسته می‌شود. مدرس و زارعیان برجی (۱۳۹۲) محتوای اطلاعاتی تفاوت مالیات ابرازی و قطعی و ارتباط آن با کیفیت سود شرکت‌ها را بررسی نمودند. نتایج مؤید این بود که بین تفاوت مالیات ابرازی و قطعی با ارزش بازار سهام و بازده سهام رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین در شرکت‌های با کیفیت سود پایین عامل تفاوت در ارزیابی عملکرد شرکت‌ها نقش چندانی ایفا نمی‌کند. رحمانی و اربابی بهار (۱۳۹۳) رابطه بین مالیات تشخیصی و ابرازی با مدیریت سود را بررسی نمودند. نتایج حاکی از این بود که این تفاوت‌ها با مدیریت سود در ارتباط هستند اما تحت تأثیر مدل‌های مختلف مدیریت سود قرار نمی‌گیرند.

کریمی و همکاران (۱۳۹۵) تأثیر اجتناب مالیاتی بر آگاهی‌بخشی سودهای گزارش شده شرکت‌های بورسی را بررسی نمودند. با استفاده از اطلاعات دوره ۵ ساله ۱۳۹۱-۱۳۸۷، نتایج حکایت از آن داشت که اجتناب مالیاتی موجب مخدوش شدن آگاهی‌بخشی سود شرکت‌ها می‌شود. کیان و فقیه (۱۳۹۶) تأثیر اجتناب مالیاتی بر قدرت پیش‌بینی سود را در نمونه‌ای متشکل از ۹۹ شرکت بورسی و در بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۸۴ بررسی نمودند. نتایج پژوهش مؤید این بود که اجتناب مالیاتی قدرت پیش‌بینی سود را کاهش می‌دهد. به عبارتی اگرچه

اجتناب مالیاتی منجر به افزایش جریان‌های نقد آتی می‌شود اما به دلیل عدم قطعیت و تحقق آن از قدرت پیش‌بینی سود می‌کاهد. ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶) تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی را در استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران بصورت موردی مطالعه نمودند. جامعه آماری آن‌ها شامل ۱۴۴۳ پرونده از اشخاص حقوقی که طی ۳ سال متوالی مالیات خود را به حوزه مالیاتی ابراز کرده‌اند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که اجرای حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند، ندارد. خاندانی و صامتی (۱۳۹۶) بر آورد سهم وقفه‌های جمع‌آوری و فرار مالیاتی در ایجاد شکاف مالیاتی از سال ۱۳۵۰ الی ۱۳۹۲ را مطالعه نمودند. مطابق یافته‌ها متوسط وقفه جمع‌آوری درآمد های مالیاتی در کشور حدود ۲۲ ماه برآورد شده است. و بیشترین سهم فرار مالیاتی در ایجاد شکاف مالیاتی ناخالص مربوط به سال ۱۳۹۰ (حدود ۴۸ درصد) است.

قادری و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی اثر ویژگی‌های مالی و غیرمالی شرکتی مؤثر بر شکاف مالیاتی را با رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری مورد مطالعه قرار دادند. بازه زمانی شامل سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ و نمونه آماری متشکل از ۷۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. متغیرهای مالی شامل سودآوری، جریان وجوه نقد عملیاتی، ارزش شرکت و نسبت اهرمی و متغیرهای غیرمالی شامل اندازه شرکت، عمر شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و نوع صنعت بودند. نتایج حاکی از آن است که ویژگی‌های مالی اثر مثبت و معناداری بر شکاف مالیاتی دارند در حالی که ویژگی‌های غیرمالی اثر منفی بر شکاف مالیاتی دارند هر چند که شدت آن از نظر آماری معنادار نیست. دیدار و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر شکاف مالیاتی بر رفتار نامتقارن هزینه‌ها پرداخته‌اند. نمونه آماری متشکل از ۱۰۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۴ بود. مطابق یافته‌ها، میزان شکاف مالیاتی سال جاری بر رفتار نامتقارن هزینه‌ها در همان سال تأثیر معناداری ندارد ولی شکاف مالیاتی رخ داده در سال جاری منجر به رفتار نامتقارن

هزینه‌ها در سال آتی می‌شود. حیدری و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی نقش تعدیلگر استقلال هیئت مدیره بر رابطه بین ساختار مالکیت با شکاف مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نمونه آن‌ها شامل ۶۲ شرکت در فاصله زمانی سال‌های ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۲ بود. مطابق یافته‌ها، بین مالکیت خانوادگی و شکاف مالیاتی رابطه منفی و معنادار و بین مالکیت شرکتی و شکاف مالیاتی رابطه مثبت و معنادار برقرار است و استقلال هیئت مدیره نقش تعدیلگر بر این روابط ندارد. جامعی و رمن (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی با رویکرد مدل معادلات ساختاری را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج حاکی از تأثیر منفی هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی است. همچنین بین متغیرهای کنترلی (نسبت سودآوری و اهرم مالی) و شکاف مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد.

قادری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی رابطه بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی را مورد مطالعه قرار دادند. اطلاعات مورد نیاز برای یک دوره ۸ ساله از ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۲ جمع‌آوری شد. یافته‌های آن‌ها نشان داد، رابطه معناداری بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد.

بر اساس مبانی نظری و اهداف تحقیق فرضیه‌های زیر مطرح می‌شود:

- فرضیه اول: بین شکاف مالیاتی و تغییرات سودهای آتی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوم: بین اختلاف‌های دائمی و تغییرات سودهای آتی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه سوم: بین اختلاف‌های موقت و تغییرات سودهای آتی رابطه معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی است و در حوزه پژوهش‌های اثباتی قرار می‌گیرد. از نظر ماهیت و محتوایی یک پژوهش از نوع همبستگی است که برای کشف همبستگی بین

متغیرها از روش پس رویدادی عمل می‌شود. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها، از معادله رگرسیون استفاده شده است (دلاور، ۱۳۹۸). به منظور انجام پژوهش، اطلاعات و داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی و گزارش فعالیت هیئت مدیره به مجمع عمومی و نیز اطلاعات بازاری مربوط به سهم آنها از سایت اطلاع رسانی بورس و نیز مرکز پردازش اطلاعات مالی ایران و نیز پایگاه اطلاعاتی ره‌آورد نوین جمع‌آوری شد.

جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که از سال ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۶ در بورس اوراق بهادار تهران فعالیت داشته باشند. نمونه‌ی آماری با استفاده از روش حذف نظام‌مند مرحله‌ای و با در نظر گرفتن شروط زیر انتخاب شده است:

۱- شرکت‌هایی که سال مالی آنها به ۲۹ اسفند ختم شود و در طی بازه زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداشته باشند.

۲- شرکت‌هایی که در طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۶ بطور فعال عضو بورس بوده و اطلاعات مالی‌شان را ارائه داده باشند.

۳- شرکت‌های فعال در حوزه مالی، سرمایه‌گذاری، بیمه، بانک و هلدینگ نباشند. با اعمال محدودیت‌های فوق تعداد شرکت‌های نمونه ۱۲۰ شرکت و ۱۳۲۰ سال - شرکت هستند.

جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های (۱) و (۲) زیر استفاده شده است:

$$\Delta NI_{i,t+h} = \beta_0 + \beta_1 TG_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t+h} \quad (1) \text{ مدل}$$

$$\Delta NI_{i,t+h} = \beta_0 + \beta_1 PERM_{i,t} + \beta_2 TEMP_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t+h} \quad (2) \text{ مدل}$$

تعاریف عملیاتی و نقش متغیرها در مدل‌های فوق به قرار زیر هستند:

در این پژوهش، متغیر وابسته عبارت است از تغییرات سودهای آتی و سه متغیر مستقل یا پیش‌بین که عبارتند از شکاف مالیاتی، اختلافات دائمی مالیاتی و اختلافات موقت مالیاتی.

همچنین سه متغیر کنترل در این پژوهش شامل اندازه شرکت، بازده دارایی‌ها و اهرم مالی است.

تغییرات سودهای آتی (متغیر وابسته)

تغییرات آتی در سود خالص از اختلاف بین سود سال آینده با سود سال جاری در مقیاس جمع دارایی‌های شرکت محاسبه می‌شود:

$$\Delta NI_{i,t+1} = \frac{NI_{i,t+1} - NI_{i,t}}{TA_{i,t}} \quad (۳)$$

در رابطه (۳) داریم: $\Delta NI_{i,t+1}$: تغییرات آتی در سود خالص بعد از مالیات، $NI_{i,t+1}$:

سود خالص سال مالی آتی، $NI_{i,t}$: سود خالص سال جاری و $TA_{i,t}$: جمع دارایی‌های شرکت هستند.

شکاف مالیاتی (متغیر پیش بین)

تفاوت بین مالیات ابراز شده با مالیات تعیینی (دیدار و همکاران، ۱۳۹۳) و یا تفاوت بین سود قبل از مالیات گزارش شده در صورت سود و زیان و سود مشمول مالیات (خانی و همکاران، ۱۳۹۳) به عنوان شکاف مالیاتی تعریف می‌شود. به عبارتی شکاف مالیاتی از نسبت اختلاف سود خالص و سود مشمول مالیات به کل دارایی‌ها بدست می‌آید.

$$TG_{i,t} = \frac{NI_{i,t} - TI_{i,t}}{TA_{i,t}} \quad (۴)$$

در رابطه (۴) فوق $NI_{i,t}$: سود خالص سال جاری، $TA_{i,t}$: جمع دارایی‌های سال جاری و

$TI_{i,t}$: سود مأخذ مالیات که از طریق رابطه (۵) زیر محاسبه می‌شود:

$$TI_{i,t} = \frac{CTE_{i,t}}{t} \times (1 - t) \quad (۵)$$

در رابطه (۵) نیز $CTE_{i,t}$: هزینه مالیات سال جاری (از صورت سود و زیان) و t : نرخ

قانونی مالیات برای شرکت‌های بورسی که ۲۲/۵ درصد است.

اختلافات دائمی مالیاتی (متغیر پیش بین)

این اختلافات عموماً ناشی از امتیازات و مقررات خاصی است که به دلیل شرایط سیاسی، اقتصادی یا اداری تعیین می‌شود (مانند معافیت‌های مواد ۱۳۲ و ۱۴۳ و ۱۳۳ ق م). برای محاسبه

اختلاف‌های دائمی از تفاوت مالیات تشخیصی (به دست آمده در بخش مالیات صورت‌های مالی) و مالیات قانونی استفاده شد (کرباسی یزدی و راسخ صالح، ۱۳۹۲).

اختلافات موقت مالیاتی (متغیر پیش بین)

اختلافات موقت ناشی از زمان‌بندی اقلام بدهکار و بستانکار و تفاوت‌های ارزش‌یابی است. (کرباسی یزدی و صالح، ۱۳۹۲). اختلاف‌های موقت با کم کردن اختلاف‌های دائمی از اختلاف کل (شکاف مالیاتی) محاسبه شد.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت: شرکت‌های بزرگ دارای هزینه‌های سیاسی بیشتری هستند و به عبارتی بیشتر دیده می‌شوند. بنابراین می‌توان انتظار داشت دولت‌ها تمایل بیشتری به اخذ مالیات بیشتر از شرکت‌های بزرگتر داشته باشند. همچنین اطلاعات شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک بیشتر در دسترس همگان است و چون تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران اطلاعات شرکت‌های بزرگ را بیشتر رصد می‌کنند، مدیران این شرکت‌ها تمایل بیشتری برای انتشار اطلاعات را دارند و کمتر به مدیریت سود می‌پردازند. بنابراین انتظار می‌رود که شکاف مالیاتی در شرکت‌های بزرگ کمتر باشد. اندازه از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها محاسبه شده است.

بازده دارایی‌ها: باتوجه به اینکه مالیات بر مبنای درآمد مشمول مالیات محاسبه می‌شود در نتیجه سودآوری عاملی اثرگذار بر مالیات عملکرد شرکت است که از طریق تقسیم درآمد قبل از کسر مالیات بر کل دارایی‌ها محاسبه شده است.

اهرم مالی: باتوجه به اینکه هزینه‌های مالی و هزینه‌های بهره‌ای که مشمول قوانین مالیاتی نباشد از لحاظ مقاصد مالیاتی جزء هزینه‌های غیر قابل قبول تلقی می‌شوند، در نتیجه اهرم مالی عامل اثرگذاری بر تفاوت‌های مالیاتی است. به عبارتی انتظار می‌رود شرکت‌هایی که حجم بالایی از دارایی‌های خود را از محل بدهی تأمین کرده‌اند، اطلاعات حسابداری با کیفیتی را گزارش نکنند تا منابع شرکت را هرچه بیشتر حفظ نموده و در آینده از میزان

بدهی خود کم کرده و در نتیجه میزان شکاف مالیاتی در آنها بیشتر شود. در این پژوهش اهرم مالی از طریق تقسیم کل بدهی بر کل دارایی‌ها محاسبه شده است.

یافته‌های پژوهش

در جدول (۱) گزیده‌ای از آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شده است. با تلفیق داده‌ها، کل تعداد مشاهدات ۱۳۲۰ مشاهده بوده است. با بررسی نتایج کمی آمار توصیفی متغیرهای تحقیق و با توجه به نگاره فوق ارزش $0/036$ ، $0/0698$ و $0/118$ برای میانگین شکاف مالیاتی، اختلاف‌های موقت مالیاتی و اختلاف‌های دائمی مالیاتی است. به عبارتی، اختلاف موقت مالیاتی در بین شرکت‌های مورد مطالعه پایین‌تر از اختلاف دائمی است. میانگین اهرم مالی برابر با $0/65$ است. به عبارتی، بخش عمده‌ای از دارایی‌های شرکت از محل بدهی تأمین مالی شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
شاخص‌های سودآوری					
تغییرات سودآوری سال جاری	$0/0155$	$-0/0026$	$-0/1804$	$0/9794$	$-0/9929$
تغییرات سودآوری سال اول	$0/0099$	$-0/0007$	$-0/2391$	$1/7215$	$-1/4391$
تغییرات سودآوری سال دوم	$0/0025$	$-0/0003$	$-0/2731$	$1/7215$	$-1/7799$
تغییرات سودآوری سال سوم	$0/0024$	$-0/0002$	$-0/2736$	$1/7215$	$-1/7799$
شکاف مالیاتی					
شکاف مالیاتی	$0/0363$	$-0/0143$	$-0/0746$	$0/7600$	$-0/2492$
اختلاف‌های موقت مالیاتی	$0/0698$	$-0/0330$	$-0/0781$	$0/2248$	$0/0001$
اختلاف‌های دائمی مالیاتی	$0/1182$	$-0/1250$	$-0/0981$	$0/3817$	$-0/1533$
متغیرهای کنترلی					
اهرم مالی	$0/6589$	$0/6666$	$-0/2208$	$1/8244$	$0/0405$
بازده دارایی	$0/1364$	$0/0657$	$-0/1883$	$0/8868$	$-0/2786$
اندازه شرکت	$5/9091$	$5/8521$	$-0/6091$	$8/5200$	$4/2549$

آزمون لیمر جهت انتخاب از بین روش پانل و رگرسیون مقید انجام می‌شود (فرض صفر این آزمون روش رگرسیون مقید است) و در صورتی که نتیجه آزمون روش پانل باشد (یعنی فرض صفر رد شود) آزمون هاسمن جهت انتخاب از بین روش‌های پانل اثرات ثابت و پانل اثرات تصادفی انجام شد (افلاطونی، ۱۳۹۷). نتایج آزمون‌های لیمر و هاسمن در جدول ۲ ارائه شده‌اند.

جدول ۲. نتایج آزمون‌های لیمر و هاسمن

مدل	معناداری آزمون لیمر	نتیجه آزمون لیمر	معناداری آزمون هاسمن	نتیجه آزمون هاسمن
مدل اول	۰/۴۸۲۸	روش رگرسیون مقید	-	-
مدل دوم	۰/۰۰۰۱	روش پانل	۰/۰۰۰۱	روش اثرات ثابت

طبق نتایج ارائه شده در جدول ۲ مدل اول بایستی با استفاده از روش رگرسیون مقید (تلفیق داده‌ها) و مدل دوم با استفاده از روش پانل اثرات ثابت تخمین زده شوند. جهت آزمون فرضیه اول از نتایج تخمین مدل اول ارائه شده در جدول ۳ استفاده شده است.

جدول ۳. نتایج تخمین مدل اول

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	VIF
شکاف مالیاتی	-۰/۱۱۸۵	-۲/۰۱۵۲	۰/۰۴۴۱	۱/۲۸
بازده دارایی	-۰/۳۹۹۷	-۹/۶۷۲۲	۰/۰۰۰۱	۱/۱۲
اندازه شرکت	-۰/۰۵۱۷	-۶/۲۹۹۵	۰/۰۰۰۱	۱/۳۰
اهرم مالی	-۰/۰۴۱۲	-۳/۱۹۸۹	۰/۰۰۱۴	۱/۰۸
جز ثابت	۰/۴۱۰۲	۷/۹۸۷۷	۰/۰۰۰۱	-
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۱۶۴۲		
آماره‌ی دوربین - واتسون		۱/۹۹۵۲		
آماره‌ی F		۲/۹۰۴۶		
احتمال آماره‌ی F		۰/۰۰۰۱		

با توجه به جدول ۳ آماره F در سطح خطای ۰/۰۱ معنادار، که بیانگر معنادار بودن رگرسیون است. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۱۶٪ است. همچنین مقادیر آماره

VIF بیانگر عدم وجود هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی است. برای آزمون فرضیه اول از آزمون T استفاده شده است؛ برای پذیرش فرضیه اول بایستی ضریب رگرسیون متغیر مستقل یعنی شکاف مالیاتی معنادار باشد که با توجه به نتایج، معناداری متغیر شکاف مالیاتی ۰/۰۴۴۱ و بیانگر تایید فرضیه اول است. در مورد متغیرهای کنترلی نیز تأثیر هر سه متغیر اندازه، بازده دارایی‌ها و اهرم مالی معنادار است. جهت آزمون فرضیه‌های دوم و سوم از نتایج تخمین مدل دوم ارائه شده در جدول ۴ استفاده شده است.

جدول ۴. نتایج تخمین مدل دوم

$$\Delta NI_{i,t+h} = \beta_0 + \beta_1 PERM_{i,t} + \beta_2 TEMP_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t+h}$$

متغیر	ضریب	آماره t	سطح خطا	VIF
اختلاف موقت مالیاتی	۰/۴۰۶۳	۳/۱۳۸۴	۰/۰۰۱۷	۱/۶۲
اختلاف دائمی مالیاتی	۰/۲۳۸۰	۲/۰۲۷۸	۰/۰۴۲۸	۱/۵۷
بازده دارایی	-۰/۸۹۴۹	-۶/۹۱۸۷	۰/۰۰۰۱	۱/۱۲
اندازه شرکت	-۰/۱۸۴۵	-۵/۳۳۹۴	۰/۰۰۰۱	۱/۰۹
اهرم مالی	-۰/۱۱۸۲	-۱/۶۲۰۰	۰/۱۰۵۵	۱/۰۸
جز ثابت	۱/۲۳۹۸	۴/۸۹۹۳	۰/۰۰۰۱	-
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۰۸۱۵		
آماره‌ی دوربین - واتسون		۲/۳۶۴۷		
آماره‌ی F		۱/۸۶۳۷		
احتمال آماره‌ی F		۰/۰۰۰۱		

با توجه به جدول ۴ آماره F در سطح خطای ۰/۰۱ معنادار، که بیانگر معنادار بودن رگرسیون است. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۸٪ است. برای آزمون فرضیه‌های دوم و سوم از آزمون T استفاده شده است؛ با توجه به نتایج، معناداری متغیر مستقل فرضیه دوم یعنی اختلافات دائمی ۰/۰۴۲۸ که بیانگر تایید فرضیه دوم در سطح معناداری ۹۵٪ است. در مورد فرضیه سوم نیز سطح معناداری متغیر مستقل این فرضیه یعنی اختلافات موقتی مالیاتی ۰/۰۰۱۷ که بیانگر پذیرش فرضیه سوم است. با توجه به اینکه ضرایب رگرسیون هر دو متغیر مستقل

مثبت است، بنابراین رابطه بین مؤلفه‌های شکاف مالیاتی با تغییرات سودهای آتی مستقیم است.

بحث و نتیجه گیری

یکی از ویژگی های یک نظام کارآمد، عدالت مالیاتی است. عدالت مالیاتی، مطلوب یک نظام کارآمد مالیاتی نیز هست چراکه هزینه‌ها و چالش‌های مالیات ستانی را کاهش می‌دهد و فضای مناسب برای عمل به مسئولیت‌ها و وظایف قانونی و تعامل با مؤدیان را فراهم می‌کند. انجام اصلاحات لازم برای کاهش شکاف مالیاتی را می‌توان یکی از اولویت‌های مهم و ضروری در نیل به اهداف نظام اقتصادی کشور تلقی نمود. بدین منظور لازم است مؤلفه‌های شکاف مالیاتی بطور دقیق از یکدیگر مجزا گردند تا انتظار داشت در آمد مشمول مالیات دقیق‌تری حاصل شود که نتیجه آن رضایت‌مندی مؤدیان و تحقق عدالت مالیاتی است. در این پژوهش به تعیین مؤلفه‌های شکاف مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین سودمند بودن آن‌ها از لحاظ انعکاس بر کیفیت و تغییرات سودهای آتی پرداخته شد و برای این منظور سه فرضیه تبیین شد. در فرضیه اول رابطه بین شکاف مالیاتی و تغییرات سودهای آتی بررسی شد و در فرضیه دوم و سوم با تفکیک شکاف مالیاتی به دو مؤلفه اختلاف‌های موقت و دائمی روابط آن‌ها با تغییرات سودهای آتی مورد بررسی قرار گرفت.

برای آزمون فرضیه اول از آزمون T استفاده شده است؛ برای پذیرش فرضیه اول بایستی ضریب رگرسیون متغیرمستقل یعنی شکاف مالیاتی معنادار است که با توجه به نتایج، معناداری متغیرشکاف مالیاتی ۰/۰۴۴۱ بیانگر تایید فرضیه اول است. در مورد متغیرهای کنترلی نیز تأثیر هر سه متغیر اندازه، بازده دارایی‌ها و اهرم مالی معنادار هستند. شواهد تجربی بدست آمده از پژوهش حاضر گویای آن است که تفاوت‌های مالیاتی رابطه معکوس

معناداری با تغییرات سودهای آتی شرکت‌ها دارند بطوریکه می‌توان مدعی بود افزایش فاصله بین سود حسابداری و مالیاتی می‌تواند با کاهش سود در سال آینده همراه باشد. بنابراین پایداری سود کمتری دارند زیرا افزایش فاصله به معنای کثرت اقلام تعهدی اختیاری است که ناشی از مدیریت فرصت طلبانه سود است.

برای آزمون فرضیه‌های دوم و سوم شکاف مالیاتی به دو مؤلفه تفکیک و از آزمون T استفاده شده است. با توجه به نتایج، معناداری متغیر مستقل فرضیه دوم یعنی اختلافات دائمی ۰/۰۴۲۸ است و بیانگر تایید فرضیه دوم در سطح معناداری ۹۵٪ است. در مورد فرضیه سوم نیز سطح معناداری متغیر مستقل این فرضیه یعنی اختلافات موقتی مالیاتی ۰/۰۰۱۷ که بیانگر پذیرش فرضیه سوم است. با توجه به اینکه ضرایب رگرسیون هر دو متغیر مستقل مثبت شد، رابطه بین مؤلفه‌های شکاف مالیاتی با تغییرات سودهای آتی مستقیم است و می‌توان بیان کرد که با افزایش اختلافات دائمی و موقتی تغییرات سودهای آتی افزایش می‌یابد (پایداری سود کاهش می‌یابد). در بین متغیرهای کنترلی تأثیر دو متغیر بازده دارایی‌ها و اندازه شرکت معنادار بوده و تأثیر اهرم مالی معنادار نیست. بنابراین می‌توان انتظار داشت که با تفکیک مؤلفه‌های شکاف مالیاتی می‌توان درآمد مشمول مالیات دقیق‌تری را محاسبه نمود که نتیجه آن رضایت‌مندی مؤدیان و تحقق عدالت مالیاتی است. نتایج این تحقیق با نتایج بدست آمده از تحقیقات پیشین از جمله هانلون (۲۰۰۵)، جکسون (۲۰۱۵)، بلیلاک (۲۰۱۲) سازگاری دارد. در مجموع می‌توان شکاف مالیاتی را یک معیار جدید برای کیفیت سود برشمرد که می‌تواند در مدل‌های تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مفید واقع شود.

یافته‌های این پژوهش می‌تواند در تدوین و بازنگری دستورالعمل‌های مربوط به شفاف سازی مالی و اجتناب از فرار مالیاتی توسط سازمان‌های ذیربط مانند سازمان حسابرسی کل کشور، سازمان بازرسی کل کشور، کمیسیون اصل نود مجلس شورای اسلامی و سایر نهادهای نظارتی مورد استفاده قرار گیرد. همچنین با توجه با نوآوری موجود در روش اجرایی پژوهش، انطباق بیشتری با روش‌های متداول در سطح جهانی دارد و می‌تواند در

آینده در مسیر پیوستن کشور ایران به کنوانسیون‌های جهانی شفاف سازی مالی، مورد استناد و کاربرد قرار گیرد.

بنابراین ضرورت دارد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در تدوین استاندارد مالیات بر درآمد با تعامل بیشتر با سازمان امور مالیاتی اصلاحات قانونی لازم، برای جلوگیری و کاهش شکاف مالیاتی را انجام دهند و با انجام تحقیقات بیشتر و با عنایت به نظام اقتصادی حاکم بر کشور زمینه لازم برای افزایش کارایی نظام مالیاتی و عدالت مالیاتی فراهم شود. همچنین لازم است پژوهش‌هایی در خصوص شکاف مالیاتی مناطق آزاد کشور پرداخته شود. به دلیل اینکه در قانون مالیات ایران به منظور جذب سرمایه و توسعه صادرات در مناطق آزاد تجاری - صنعتی، معافیت‌ها و مشوق‌های ویژه‌ای در نظر گرفته شده است این امر می‌تواند یکی از علل اجتناب و فرار مالیاتی در این مناطق باشد.

سپاسگزاری: این پژوهش برگرفته از رساله دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد اهواز (کد ۱۰۶۲۱۳۰۱۹۷۲۰۲۷) است. نویسندگان مقاله بر خود لازم می‌دانند از همکاری و مساعدت دانشگاه آزاد اسلامی واحد اهواز، دانشگاه شهید چمران اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی واحد آبادان و همه عزیزانی که در این پژوهش ما را یاری نموده‌اند سپاسگزاری نمایند.

منابع و مأخذ

- افلاطونی، عباس (۱۳۹۷). *اقتصادسنجی در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم‌افزار Eviews*. تهران، نشر ترمه.
- بزرگ اصل، موسی (۱۳۷۹). *نقدی بر حسابداری مالیات سود؛ تخصیص‌های مالیات بین دوره‌ای، حسابرس، شماره ۸، ۴۹-۴۵.*

پورزمانی، زهرا (۱۳۹۳). مقایسه کارایی تکنیک‌های تجزیه و تحلیل درونی و مقایسه‌ای داده در الگوریتم ژنتیک غیر خطی جهت پیش‌بینی سودآوری شرکت‌ها، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۳، ۱۱۷-۱۳۱.

جامعی، رضا و رمن، حجت (۱۳۹۷). بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی با رویکرد مدل معادلات ساختاری، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۸، شماره ۱، ۱۸۵-۲۱۰.

حساس یگانه، یحیی؛ بهشور، اسحاق و شکری کیانی، مسعود (۱۳۹۷). رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ مؤثر مالیاتی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۸، ۳۰-۱.

حیدری، مهدی؛ دیدار، حمزه و طاهریان، سکینه (۱۳۹۷). بررسی نقش تعدیلگر استقلال هیئت مدیره بر رابطه بین ساختار مالکیت با شکاف مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۷، شماره ۴، ۱۱۷-۱۳۴.

خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم و یوسفی، امین (۱۳۹۳). اجتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل مؤثر بر آن، پژوهش‌های حسابداری، دوره ۴، شماره ۳، ۱۲۱-۱۴۲.

خانندانی رفسنجانی، حسین و صامتی، مجید (۱۳۹۶). برآورد سهم وقفه‌های جمع‌آوری و فرار مالیاتی در ایجاد شکاف مالیاتی، پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، جلد ۲۵، شماره ۸۴، ۶۵-۹۷.

دلاور، علی (۱۳۹۸). روش تحقیق در روان‌شناسی و علوم تربیتی، نشر ویرایش، ویراست چهارم، تهران.

دوانی، غلامحسین (۱۳۹۴). مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم، نشر کیومرث، چاپ ۳۱، تهران.

دیدار، حمزه؛ منصورفر، غلامرضا و کفعمی، مهدی (۱۳۹۳). بررسی تأثیر سازو کارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۴، ۴۰۹-۴۳۰.

دیدار، حمزه؛ عبدی، سهراب و توتونچی اصل، محمد رضا (۱۳۹۷). تأثیر شکاف مالیاتی بر رفتار نامتقارن هزینه‌ها، شانزدهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه اصفهان، ایران.

رحمانی، علی و اربابی بهار، زهرا (۱۳۹۳). رابطه تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با مدیریت سود، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ۳، شماره ۴، ۶۱-۸۳.

زهی، نقی و محمد خانلی، شهرزاد (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)، پژوهشنامه مالیات، شماره ۹، ۲۵-۶۰.

صامتی، مجید؛ محمدی، وحید؛ مظفری شمس، هاجر و اسعدی، فریدون (۱۳۹۸). بررسی رابطه پویای ساختار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران با تأکید بر نا اطمینانی، *مطالعات اقتصادی کاربردی ایران*، سال هشتم، شماره ۳۲، ۱۹۳-۱۶۱.

غلامی کیان، علیرضا و فقیه، محسن (۱۳۹۶). تأثیر اجتناب مالیاتی بر قدرت پیش‌بینی سود (مطالعه موردی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)، *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۳۳، بهار ۱۳۹۶، ۲۴۴-۲۲۷.

قادری، بهمن؛ کفعمی، مهدی و کریمی حصار، فرشاد (۱۳۹۷). بررسی تأثیر عوامل مالی و غیرمالی مؤثر بر شکاف مالیاتی، *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، سال ۱، شماره ۲، ۱-۱۶.

قادری، بهمن؛ کفعمی، مهدی و دیدار، حمزه (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی: شواهدی تجربی از بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، دوره ۸، شماره ۴، ۱۹۴-۱۶۱.

کرباسی یزدی، حسین و راسخ صالح، سمن (۱۳۹۲). رابطه اختلاف میان سود حسابداری و سود مأخذ محاسبه مالیات با رشد و پایداری سود، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، سال ۵، شماره ۴، ۲۳۶-۲۰۳.

کریمی، شیما؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۹۵). ارزیابی اثر اجتناب مالیاتی بر آگاهی‌بخشی سودهای گزارش شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *حسابداری مدیریت*، سال ۹، شماره ۲۸، ۳۷-۱۵.

مدرس، احمد و زارعیان برجی، حمید (۱۳۹۲). بررسی محتوای اطلاعاتی تفاوت مالیات ابرازی و قطعی و ارتباط آن با کیفیت سود شرکت‌ها، *حسابداری مدیریت*، سال ۶، شماره ۱۷، ۲۸-۱۵.

ملکیان، اسفندیار و فرزاد، سرو (۱۳۹۶). تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، سال نهم، شماره ۳۳، ۶۴-۵۱.

نوروزی، سیما؛ رنجبر، محمد حسین و اسدنی، جهانبخش (۱۳۹۹). ارائه مدلی از واکنش سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان به رفتار سودهای واقعی و پیش‌بینی شده فصلی، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۲، شماره ۴۵، ۲۱۸-۲۰۱.

هاشمی، سید عباس؛ امیری، هادی و تیموری، زهرا (۱۳۹۶). تأثیر متغیر های کلان اقتصادی بر سود آتی حسابداری، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۴، ۱۹۰-۱۶۳.

Alm, J. Martinez, J. & Mcclan, V. (2016). Corruption and firm tax evasion, *Journal of economic behavior and organization*, 124, 146-163.

Alfonso, C., Rosaria, V. P. & Stefano, P. (2018). Spatial dynamic modelling of tax gap: the case of Italy, *European Spatial Research and Policy*, 25(1), 7-28.

Alley, C. & Simon, J. (2005). The interface between financial accounting and tax accounting: a summary of current research, the University of Waikato, *Working paper* No. 84.

Antelo, M. (2016). Corporate taxes with unobservable profits, *Cuadernos de economia*, 110, 65-126.

Blaylock, B., Shelvin, T. & Wilson, R. J. (2011). Tax avoidance, large positive temporary book – tax differences, and earnings persistence. *The Accounting Review*, 87(1), 91-120.

Danquah, M. & Osei-Assibey, E. (2018). The extent determinants of tax gap in the informal sector: evidence from Ghana, *Journal of International Development*, 30(6), 992-1005.

Desai, M. (2002). The divergence between book income and tax income, SSRN Working Paper.

Desai, M. & Dharmapala, D. (2009). Earnings management, corporate tax shelters, and book-tax alignment, *National tax Journal*, 62(1), 169-186.

Edwards, A., Schwab, C. & Shevlin, T. (2016). Financial constraints and cash tax savings, *The Accounting Review*, 91(3), 859-881.

Fochmann, M & Kroll, E. (2016). The effect of rewards on tax compliance decisions, *Journal of economic psychology*, 52, 38-55.

Goumagias, N., Verakelis, D. & Assael, Y. (2018). Using deep Q-Learning to understand the tax evasion behavior of risk averse firms, *expert system with applications*, 101, 258-270.

Guenther, D. S., Matsunaga, R. & Williams, B. M. (2014). Tax avoidance, tax aggressiveness, tax risk and firm risk, working paper university of Oregon, Department of Accounting, available online at www.ssrn.com.

- Hanlon, M. & Shevlin, T. (2005). Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the issues, *Tax Policy and the Economy*, 19, 101-134.
- Hanlon, M. & (2005). The persistence and pricing of earnings, accruals, and cash flows when firms have large book-tax differences, *The Accounting Review*, 80(1), 137-166.
- Jackson, M. (2015). Book-Tax Differences and Future Earnings Changes, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1410790>.
- Kanthi, H & Melvin, A. (2017). The impact of IFRS adoption on corporate income taxation: a review of literature, *International journal of business management and commerce*, 2(1), 1-9.
- Kiryanto, A. & Lestari, B. (2018). The impact of international financial reporting standards (IFRS) against tax avoidance: case study in Indonesia, *Working paper*, University Islam Sultan Agung Semarang.
- Levaggi, R & Menoncin, F. (2016). Optimal dynamic tax evasion: a portfolio approach, *Journal economic behavior and organization*, 124, 115-129.
- Litina, A. & Palivos, T. (2016). Corruption, tax evasion and social values, *Journal of economic behavior and organization*, 124, 164-177.
- Manzon, G. & Plesko, A. (2002). The relation between financial and tax reporting measures of income, *The Law Review*, 55, 175-214.
- Waseem, M. (2018). Taxes, informality and income shifting: evidence from a recent Pakistan tax reform, *Journal of public economics*, 157, 41-77.
- Wildasin, D. (1990). Communications, R. M. Haig: pioneer advocate of expenditure taxation, *Journal of Economic Literature*, 28(2), 649-660.