

نقش تخصص حسابداری ارشد بر اجتناب مالیاتی از طریق نقش تعدیلگر جبران خسارت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

رضا مراداف^۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۷/۰۴ تاریخ چاپ: ۱۳۹۹/۰۹/۱۵

چکیده

جهت بررسی نقش تخصص حسابداری ارشد بر اجتناب مالیاتی از طریق نقش تعدیلگر جبران خسارت، نمونه ای متشکل از ۱۳۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ شامل ۶۹۵ شرکت-سال انتخاب گردید و با جمع آوری داده هایی در ارتباط با متغیرهای تخصص حسابداری ارشد و جبران خسارت مدیران شرکت ها، تأثیر آن بر اجتناب مالیاتی با استفاده از روش داده های ترکیبی و مدل رگرسیون چند متغیره از طریق نرم افزار Eviews 9 تعیین گردید. نتایج پژوهش نشان داد که بین تخصص حسابداری ارشد با سطح اجتناب مالیاتی شرکتها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش تأثیر تعدیلگر متغیر جبران خسارت مدیران بر رابطه بین تخصص حسابداری ارشد با اجتناب مالیاتی را تایید نکرد.

واژگان کلیدی

تخصص حسابداری ارشد، اجتناب مالیاتی، جبران خسارت، مالیات

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد رودسر و املش، دانشگاه آزاد اسلامی، رودسر، ایران. (rezamoradof@yahoo.com)

مقدمه

در اکثر کشورها، بخش عمده ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات تأمین می شود. سهم از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است. در این میان، اجتناب و فرار مالیاتی در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه که برآورد شده است کمتر باشد؛ بنابراین، از جمله موضوعات بسیار مهم که در حال حاضر در اکثر پژوهش ها مورد توجه است، بحث اجتناب و فرار مالیاتی و عوامل موثر بر آن و نتایجی است که از آن حاصل می شود. از دیدگاه نظری، منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات های پرداختی است (چن و همکاران^۱، ۲۰۱۹). فرار مالیاتی نوعی تخلف قانونی، اما اجتناب از مالیات، در واقع نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است؛ بنابراین، از آنجایی که اجتناب مالیاتی، فعالیتی به ظاهر قانونی است به نظر می رسد که بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد و چون اجتناب مالیاتی در محدوده ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به طور عمده قوانین محدودکننده ای در زمینه کنترل اجتناب مالیاتی وجود ندارد بنابراین، به نظر می رسد بسیاری از شرکت ها درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تاثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت ها دارای اهمیت زیادی است (خانی و درسه، ۱۳۹۵).

گراهام (۲۰۰۶)، معتقد است که اجتناب مالیاتی، منافع نهایی سپر مالیاتی بهره را کاهش می دهد و ممکن است بر روی تصمیمات مربوط به ساختار سرمایه تاثیر گذار باشد. از سوی دیگر، اگر اجتناب مالیاتی توسط مقامات مالیاتی تشخیص داده شود در اینصورت، شرکت مجبور به پرداخت های اضافی و جریمه می شود که باعث کاهش جریان های نقدی ورودی و کاهش ثروت سهامداران می شود. دیدگاه دیگری که در مورد اجتناب مالیاتی مطرح شد این است که علی رغم تفکیک کنترل از مالکیت، پدیده اجتناب مالیاتی می تواند ارزشمند باشد و اگر مالکان بتوانند زمینه های انگیزشی لازم را در مدیران ایجاد کنند تا آنها با برنامه ریزی های مالیاتی صحیح، تصمیمات اثربخش مالیاتی اتخاذ کنند، ارزش شرکت افزایش و در نتیجه ثروت سهامداران افزایش خواهد یافت (هانلون و همکاران، ۲۰۱۰). حسابرسان با کمک و یاری بخش ها و دوایر مالیاتی خود می توانند منطق و درستی اقلام منظور شده در برآورد مالیات را نسبت به سهامداران و تحلیلگران بهتر ارزیابی کنند، زیرا حسابرسان متخصص مالیاتی، دارای دانش و اطلاعات کافی در مورد چگونگی استفاده شرکت ها از هزینه مالیات برای اجتناب مالیاتی هستند؛ بنابراین، تخصص حسابرسان می تواند عامل مهمی در تعیین سطح اجتناب مالیاتی محسوب شود (دهالیوال و همکاران، ۲۰۰۴). تخصص حسابرسان در یک صنعت، خلق ایده های سازنده جهت کمک به صاحبکاران، فرآهم نمودن دیدگاه ها و راه کارهای تازه برای برخی از موضوع هایی است که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می شوند. اجتناب و فرار مالیاتی در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه که برآورد شده است کمتر باشد. از آنجایی که متخصصان صنعت دارای دانش برتر و تجربه بیشتری نسبت به غیرمتخصصان هستند، بنابراین، شرکت های صاحبکار حسابرسان مالیاتی را از حسابرسان دریافت می کنند که نسبت به سایر حسابرسان ها در امور مالیاتی متخصص باشند (ایمانی، ۱۳۹۲).

اگر شرکت ها به دنبال این باشند که در برنامه ریزی وضعیت مالیاتی خود ضمن رعایت قوانین مالیاتی، مالیات اضافی نپردازند و حتی تا جایی که ممکن است مالیات کمتری پرداخت نمایند، بنابراین، به دنبال مشاوره از مشاوران مالیاتی خواهند بود. کوک و عمر (۲۰۱۰) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که حدود دو سوم (۲/۳) از شرکت های نمونه در پژوهش آن ها، حداقل بخشی از مشاوره مالیاتی و سایر خدمات مربوطه را از حسابرس خود دریافت می نمایند؛ بنابراین، برای بسیاری از شرکت ها، حسابرس به طور همزمان از طریق دو نقش مجزا، یعنی حسابرسی صورت های مالی و مشاوره مالیاتی، می تواند بر روی اجتناب مالیاتی آن ها تاثیرگذار باشد (مک گوایر و همکاران، ۲۰۱۲). در حال حاضر، بیشتر موسسات حسابرسی از طریق سرمایه گذاری در آموزش کارکنان و اعضای حرفه ای خود در یک صنعت خاص و آموزش افراد حرفه ای متخصص در صنعت مربوط به مشتری، تخصص خود را در زمینه های مالی و مالیاتی در یک صنعت خاص ارتقا می بخشند (فرگوسن و همکاران، ۲۰۰۳). بر این اساس، نتایج پژوهش های دیگر نشان می دهد که دانش و آگاهی از صنعت مشتری و مالیاتی، عوامل بسیار مهمی در برنامه ریزی مالیاتی شرکت ها است؛ بنابراین، به نظر می رسد افراد حرفه ای متخصص در برنامه ریزی مالیاتی شرکت های صاحبکار، نسبت به افراد حرفه ای غیرمتخصص دارای توانایی های بیشتری باشند لذا پژوهش حاضر قصد بررسی نقش تخصص حسابداری بر اجتناب مالیاتی شرکت از طریق متغیر تعدیلگر جبران خسارت را دارد.

ادبیات موضوعی و پیشینه پژوهش

حسابرس ممکن است به طور همزمان دو نقش متفاوت و مجزا را به عنوان حسابرس و به عنوان مشاوره مالیاتی برای شرکت ها ایفا کند. طبق ادبیات حسابرسی، موسسات حسابرسی به دنبال آموزش بیشتر کارکنان و افراد حرفه ای خود و افزایش سطح تخصص آنان در زمینه های مختلف و از جمله مالیاتی در یک صنعت خاص هستند. در پژوهش های گذشته نشان داده شده است که تخصص و دانش حسابرس در زمینه های مالیاتی و صنعت مشتری، از عوامل کلیدی مورد توجه شرکت های صاحبکار در جهت برنامه ریزی مالیاتی است. گلیسون و میلز (۲۰۱۱) معتقدند از آنجا که هزینه مالیات نیازمند درک عمیق استانداردهای گزارشگری مالی و قوانین مالیاتی است که استراتژی های مالیاتی شرکت را احاطه کرده است، ارزیابی حسابرس از حساب هزینه مالیات به احتمال زیاد محصول کار مشترک متخصصان مالیاتی و حسابرسی است. متخصصان کلی در حسابرسی، توانایی فراهم کردن خدمات برتر و ایجاد تمایز رقابتی بیشتری را دارند زیرا گسترش تخصص در یک زمینه (مثلا حسابرسی صورت های مالی) سایر تخصص ها را در حوزه های عملیاتی دیگر (مثلا حسابرسی مالیاتی) تکمیل می کند. به احتمال زیاد با ترکیب تخصص کلی حسابرس و تخصص مالیاتی آن با یکدیگر، زمینه مناسبی برای گسترش استراتژی های مالیاتی برای شرکت های صاحبکار نسبت به شرکت هایی که دارای کارشناسان متخصص نیستند، فراهم می شود. اگرچه متخصصان مالیاتی دارای دانش برتر و تجربه بیشتری نسبت به غیر متخصصان هستند، نتایج بعضی از پژوهش ها نشان می دهد که شرکت ها، متخصصان مالیاتی صنعت را حداقل به سه دلیل استخدام نمی کنند. نخست، بعضی از شرکت ها ممکن است به منظور حفظ استقلال بین خود و حسابرس اقدام به دریافت خدمات مالیاتی از حسابرس خود نکنند. دوم، از آنجایی که متخصصان صنعت برای تعداد زیادی از مشتریان درون صنعت، خدمات مشابه ارائه می کنند، بعضی از شرکت ها برای جلوگیری از انتقال اطلاعات محرمانه به رقبای توسط حسابرس که به رقبای آنها نیز خدمات ارائه می کنند، خدمات

مالیاتی را از حسابرسان خود دریافت نمی کنند. سوم، تخصص صنعت تنها شیوه ایجاد تمایز برای حسابرس نیست و ممکن است مهمترین عامل برای هر مشتری نباشد.

تمایل مدیران به اجتناب از مالیات بواسطه انگیزه های پاداش تحت تأثیر قرار می گیرد؛ اما فیلیپس (۲۰۰۳) شواهدی نیافت مبنی بر اینکه مدیران شرکتهایی که پاداش آنها بر مبنای سود پس از مالیات محاسبه شده است، انگیزه بیشتری برای اجتناب از مالیات داشته باشند. دسای و دارمپالا (۲۰۰۶) با بررسی ارتباط بین پاداش مدیریت و اجتناب مالیاتی به نتیجه رسیدند که افزایش پاداش به همراستاسازی انگیزه های نماینده و مالک در چارچوب نمایندگی کمک می کند و این باعث تحریک مدیریت به انجام تصمیمات سرمایه گذاری، امور مالی و مالیاتی مخاطره آمیز می گردد. دسای و دارمپالا (۲۰۰۶) همچنین به این نتیجه رسیدند که افزایش انگیزه پاداش در شرکتهایی که ساختار حاکمیت شرکتی ضعیف دارند باعث کاهش استفاده از نرخهای پایین مالیاتی می گردد. مینیک و نوگا (۲۰۱۰) دریافتند که پاداش مدیران با نرخهای مؤثر مالیاتی بلندمدت کاهش پیدا می کند. رگو و ویلسون (۲۰۱۲) استدلال می کنند که پاداش مبتنی بر حقوق مالکانه باعث ایجاد انگیزه مدیران به انجام برنامه ریزی مالیاتی مخاطره آمیز می گردد. مدیران با پاداشهای نقدی و مالکانه (پرداخت مبتنی بر سهم و حق اختیار) انگیزه دارند که سود پس از کسر مالیات را برای سهامداران و شرکت افزایش دهند و یکی از مؤثرترین راهها برای دستیابی به آن کاهش میزان هزینه مالیات بر درآمد شرکت است. پاداش مبتنی بر عملکرد انگیزه کافی را در مدیران ایجاد می کند که برای دستیابی به پاداش مناسب، فعالیت های مالیاتی تهاجمی و مخاطره آمیز انجام دهند که به طور معمول به اجتناب از مالیات منجر شود. این خطرات می تواند شامل عدم قطعیت وضعیت مالیاتی یک شرکت، از دست دادن حسن شهرت سرمایه شرکت و هزینه های مرتبط با حسابرسی مالیاتی گردد. نتایج رگو و ویلسون (۲۰۱۲) پشتیبانی از این اظهارات محسوب می شود. آنها پاداش مبتنی بر حقوق مالکانه بیشتر را با نرخ مؤثر مالیاتی پایین تر و تفاوت دفتری مالیات بیشتر مرتبط می دانند. ارتباط بین پاداش و اجتناب از مالیات ممکن است صرفاً در اثر برنامه ریزی مالیاتی نباشد بلکه در نتیجه تلاش هیأت مدیره و مدیر عامل برای کاهش بدهی های مالیاتی باشد. به عنوان مثال ممکن است برخی از فعالیت های عادی سرمایه گذاری و یا تأمین مالی در جهت کاهش پرداخت مالیات طراحی گردند (آرمسترانگ و همکاران^۱، ۲۰۱۲).

چن و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان تأثیر تخصص حسابداری ارشد مالی بر اجتناب از مالیات شرکت های بزرگ: نقش طراحی جبران خسارت انجام دادند. با جمع آوری اطلاعات حسابداری ارشد مالی و شناسایی تجربه کاری مرتبط با حسابداری، این پژوهش بررسی کرد که آیا یک حسابدار ارشد مالی با تخصص حسابداری، بیشتر از یک حسابدار ارشد مالی بدون تخصص می تواند از فرصت های برنامه ریزی مالیاتی بهره برداری کند و منجر به اجتناب بیشتر مالیات شرکت ها شود یا خیر. نتایج نشان داد که یک حسابدار ارشد مالی با تخصص حسابداری با نرخ مالیات مؤثر مالی شرکت ارتباط منفی دارد. میانگین نرخ مؤثر مالیات شرکت های دارای حسابداران متخصص حسابداری تقریباً ۱۹,۴٪ پایین تر از همتایان آنها با کارشناسان غیر حسابدار متخصص، است. علاوه بر این، متغیر جبران خسارت حسابدار ارشد مالی با تخصص حسابداری با

نرخ مالیات موثر شرکت رابطه منفی دارد. نتایج نشان می‌دهد که تخصص حسابداری و طرح‌های جبران خسارت حسابداری ارشد مالی می‌تواند تاثیر قابل توجهی بر تهاجم برنامه ریزی مالیات شرکت داشته باشد.

دووان و همکاران (۲۰۱۸) تاثیر شهرت مدیران عامل بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های اس و پی ۵۰۰ برای دوره مالی ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۱ را مورد بررسی قرار دادند. نمونه استخراجی آنها متشکل از تعداد ۲۸۴۱ مدیرعامل بود که در این پژوهش از نام کامل مدیرعامل و دستگاه نگارش بهای سهام شرکتها برای بدست آوردن شاخص حجم بررسی برای مدیران عامل استفاده گردید. یافته‌های آنها بر اساس مدل اثرات ثابت صنعت و سال نشان داد که مدیران عامل دارای شهرت بیشتر، به گونه‌ای مدیریت می‌کنند که نرخ مؤثر مالیات پایین‌تری داشته باشند. همچنین آنها استدلال کردند که شرکت‌های با مدیران عامل دارای شهرت بیشتر، حق الزحمه‌های بالاتری به حسابرسان پرداخت می‌کنند و این نشان می‌دهد که مدیران عامل این شرکتها قصد دارند از خدمات برنامه ریزی مالیاتی حسابرسان بیشتر استفاده کنند.

وان در پیلوس (۲۰۱۷) تاثیر مدیران مستقل بر اجتناب مالیاتی را با استفاده از داده‌های ۴۹۵ شرکت اس و پی ۵۰۰ برای دوره زمانی ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۵ بررسی نمود. او با استفاده از تحلیل بر اساس مدل رگرسیون اثرات ثابت مبتنی بر داده‌های پانل به نتیجه رسید که زمانی که تعداد مدیران مستقل بیشتری در هیأت مدیره حضور داشته باشند، سطح اجتناب مالیاتی پایین‌تر خواهد بود، زیرا هیأت مدیره به عنوان یک مکانیزم کنترل داخلی می‌باشد که اجتناب مالیاتی شرکتها را کاهش می‌دهد. همچنین حرفه حسابداری نیز نقش هیأت مدیره در نظارت بر مدیریت را به رسمیت می‌شناسد.

آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۶) در تحقیقی به تبیین مشوق‌های مؤثر بر برنامه ریزی مالیاتی پرداختند. افراد مذکور، از یک مجموعه داده اختصاصی که حاوی اطلاعات مربوط به طرح‌های پاداش به صورت جزئی بود، استفاده نمودند. همچنین از معیارهایی همچون نرخ مؤثر مالیاتی بر مبنای استانداردهای حسابداری، نرخ مؤثر مالیاتی نقدی و اختلاف بین درآمد دفتری و درآمد مشمول مالیات استفاده نمودند. یافته‌های این تحقیق بیانگر آن بود که بین طرح‌های تشویقی پاداش مدیران مالیاتی با نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده بر اساس استانداردهای حسابداری رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد، اما بین طرح‌های مذکور با سایر معیارهای استفاده شده ارتباطی ضعیف وجود دارد. محققان در توجیه نتایج حاصله، بر این باور بودند که مدیران فعال در امور مالیاتی شرکتها با مشوقهایی سروکار دارند که در صورت کاهش هزینه مالیات گزارش شده در صورت‌های محقق خواهد شد.

مک‌گوایر و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی رابطه تخصص مالیاتی حسابرسان و اجتناب مالیاتی شرکتها پرداختند. نتایج پژوهش آنها مشخص کرد اگر موسسه حسابرسی، متخصص مالیاتی باشند، مشتریانی که خدمات مالیاتی را از این موسسه‌ها دریافت می‌کنند، بیشتر درگیر مالیات جسورانه هستند. از سوی دیگر، نتایج نشان داد شرکت‌هایی که موسسه‌های حسابرسی آنها متخصص کلی صنعت اند، سطح اجتناب مالیاتی بیشتری نسبت به سایر شرکتها دارند.

قادری و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر عوامل مالی و غیرمالی مؤثر بر شکاف مالیاتی انجام دادند. در این پژوهش، اثر ویژگی‌های مالی و غیرمالی شرکت بر شکاف مالیاتی با رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری مورد مطالعه قرار گرفته است. برای این منظور، اطلاعات مورد نیاز برای یک دوره یازده ساله بر اساس صورت‌های مالی حسابرسی شده

طی سال های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ برای ۷۹ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری شده است. به منظور اندازه گیری ویژگی های مالی از متغیرهای مشاهده پذیر سودآوری، جریان وجوه نقد عملیاتی، ارزش شرکت و نسبت اهرمی و همچنین به منظور اندازه گیری ویژگی های غیرمالی از متغیرهای مشاهده پذیر اندازه شرکت، عمر شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و نوع صنعت استفاده شده است. شکاف مالیاتی نیز با استفاده از تفاوت مالیات تعینی و مالیات ابراز شده محاسبه گردیده است. پس از اطمینان یافتن از برازش الگوهای اندازه گیری و ساختاری پژوهش، نتایج حاکی از آن است که ویژگی های مالی اثر مثبت و معنی داری بر شکاف مالیاتی دارد در حالی که ویژگی های غیرمالی اثر منفی بر شکاف مالیاتی دارد هر چند که شدت آن از نظر آماری معنادار نمی باشد.

خواجوی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی نقش و انگیزه هیأت مدیره در اجتناب از پرداخت مالیات شرکت پرداختند. جهت بررسی تأثیر انگیزه های هیأت مدیره شرکتها بر اجتناب از مالیات، نمونه ای متشکل از ۱۰۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ شامل ۶۲۴ شرکت-سال انتخاب گردید و با جمع آوری داده هایی در ارتباط با متغیرهای پاداش، افشای وضعیت نامطمئن مالیاتی و ترکیب جنسیت هیأت مدیره شرکتها، تأثیر آنها بر معیارهای اجتناب از مالیات با استفاده از روش داده های ترکیبی و مدل رگرسیون چند متغیره تعیین گردید. نتایج پژوهش نشان داد که افشای وضعیت نامطمئن مالیاتی بر اجتناب از مالیات تأثیر مثبت معناداری دارد. این موضوع نشان میدهد که افشای وضعیت نامطمئن مالیاتی توسط هیأت مدیره به منزله احساس خطر مالیاتی و در نتیجه اجتناب از مالیات می باشد. همچنین انگیزه پاداش هیأت مدیره نیز تأثیر مثبت معناداری بر اجتناب از مالیات دارد. ولی در مورد ترکیب جنسیت که تأثیر معناداری بر اجتناب از پرداخت مالیات نداشته است، به آن معنی است که حضور زنان در هیأت مدیره از اجتناب در پرداخت مالیات جلوگیری ننموده است. دیگر نتایج حاکی از تأثیر مثبت معنی دار اندازه شرکت و تراکم سرمایه بری بر اجتناب از مالیات می باشد.

عسگری و عظیمی (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی، پاداش هیئت مدیره و اجتناب مالیاتی در شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش برای اندازه گیری کیفیت حاکمیت شرکتی طبق آیین نامه نظام راهبری شرکتی مصوب سال ۱۳۸۶، این متغیر کیفی با توجه به ۶۹ عامل اندازه گیری می شود و برای اندازه گیری پاداش هیئت مدیره بر مبنای ماده ۱۳۴ قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷، در صورتی که در اساسنامه پیش بینی شده باشد، مجمع عمومی میتواند مطابق با ماده ۲۴۱ همین قانون، نسبت معینی از سود خالص سالانه شرکت را به عنوان پاداش به اعضای هیئت مدیره تخصیص دهد، استفاده شده است. برای اجتناب مالیاتی از نسبت هزینه مالیات به درآمد قبل بهره و مالیات استفاده شده است. همچنین، متغیرهای ارزش بازار به ارزش دفتری، اندازه شرکت، سودآوری، اهرم مالی و فروش به کل داراییها به عنوان متغیرهای کنترلی تاثیرگذار بر اجتناب مالیاتی، وارد مدل شدند. برای آزمون فرضیه ها تعداد ۹۰ شرکت که طی سالهای ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۴ عضو بورس اوراق بهادار بوده اند، انتخاب شدند، در این تحقیق از رگرسیون تلفیقی و روش ECLS استفاده شد. نتایج نشان داد کیفیت حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی دارد و هرچه میزان کیفیت حاکمیت شرکتی بیشتر باشد اجتناب مالیاتی کمتری صورت می گیرد. همچنین، نتایج این پژوهش نشان داد که پاداش هیئت

مدیره با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری دارد، به عبارت دیگر هر چه میزان پاداش هیئت مدیره بیشتر باشد انگیزه مدیران برای کاهش و فرار از پرداخت مالیات کاهش می‌یابد.

حسینی القار و شعری آناقیز (۱۳۹۶) در پژوهشی اقدام به بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ کرده و از الگوی تحلیل پوششی داده‌ها جهت اندازه‌گیری توانایی مدیریت و مدل رگرسیون چند متغیره استفاده کردند. یافته‌های آنها حاکی از آن می‌باشد که توانایی مدیریت تأثیر مثبت و معناداری بر متغیرهای شاخص اجتناب مالیاتی دارد.

خواجوی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی اثرگذاری قابلیت‌های مدیران بر اجتناب از مالیات شرکتها پرداختند. آنها داده‌های ۱۴۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را برای بازه زمانی ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۲ با استفاده از روش رگرسیون تویت و تحلیل پوششی داده‌ها تحلیل نمودند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین قابلیت‌های مدیران و اجتناب از مالیات رابطه منفی معناداری وجود دارد. این بدان دلیل است که مدیران با قابلیت‌های بالا جهت سودآوری بیشتر به سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت و فعالیت‌های مولد آتی روی می‌آورند و کمتر به سمت اجتناب مالیاتی سوق پیدا می‌کنند.

فرضیات پژوهش

با توجه به اینکه هدف اصلی تحقیق بررسی نقش تخصص حسابداری بر اجتناب مالیاتی از طریق نقش تعدیلگر جبران خسارت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است لذا جهت دستیابی به اهداف تحقیق فرضیات زیر طراحی شدند:

فرضیه اول: بین تخصص حسابداری بر سطح اجتناب مالیاتی شرکتها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: جبران خسارت تعدیلگر رابطه بین تخصص حسابداری بر سطح اجتناب مالیاتی شرکتها است.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش به لحاظ اینکه به بررسی نقش تخصص حسابداری بر اجتناب مالیاتی از طریق نقش تعدیلگر جبران خسارت می‌پردازد از نظر ماهیت از نوع همبستگی می‌باشد. همچنین این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی است و جهت اجرای پژوهش از رویکرد پس رویدادی یا به عبارتی استفاده از رویدادهایی که در گذشته روی داده استفاده می‌شود. برای جمع‌آوری مبنای نظری و پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای و داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش نیز با مراجعه به صورتهای مالی و یادداشت‌های همراه آنها و با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین جمع‌آوری شده است. تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها بر اساس فرضیه‌ها و مدل‌های مطرح شده با استفاده از رویکرد داده‌های ترکیبی در نرم افزار ایویوز نسخه ۹ انجام شد. برای بررسی روابط مطرح شده در فرضیه‌ها از آزمون‌های t و F و جهت تعیین الگوی تلفیقی یا ترکیبی از آزمون چاو و هاسمن بهره‌گیری شده است.

جامعه آماری این پژوهش، شامل تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ به مدت ۵ سال است. روش نمونه‌گیری این پژوهش حذف سیستماتیک است. به دلیل ماهیت این پژوهش که مستقیماً به افشای

اطلاعات حق الزحمه حسابرسی و مالیاتی و هزینه مالیات قطعی و در نظر گرفتن مرتبط بودن تخصص حسابرس و اجتناب مالیاتی مرتبط است، بنابراین، از این جامعه، شرکت های دارای شرایط زیر به عنوان نمونه انتخاب می گردند:

۱. تا پایان اسفند ماه ۱۳۹۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
 ۲. پایان سال مالی شرکت ها ۲۹ اسفند ماه باشد.
 ۳. شرکت ها در دوره مورد نظر، سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
 ۴. شرکت ها در دوره مورد نظر، توقف فعالیت نداشته باشند.
 ۵. صورت های مالی و یادداشت های همراه شرکت ها در سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ به گونه ای کامل در سایت بورس اوراق بهادار موجود باشد.
 ۶. شرکت ها جزء شرکت های سرمایه گذاری نباشد.
 ۷. تمامی اطلاعات مربوط به اجزای محاسبه متغیرهای معادلات در دسترس و افشا شده باشد.
 ۸. مشاهدات سال-شرکت که دارای درآمد قبل از مالیات منفی یا صفر نباشند.
 ۹. مشاهدات سال-شرکت، حق الزحمه حسابرسی و مالیات قطعی را افشا کرده باشند.
- با در نظر گرفتن این محدودیت ها تعداد نمونه برای این پژوهش انتخاب می گردد.

جدول (۱): نحوه انتخاب نمونه

۶۰۵	شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران در پایان سال ۱۳۹۶
۵۲	بانک ها، موسسات مالی و شرکتهای سرمایه گذاری
۲۷۳	شرکت هایی که در قلمرو زمانی ۹۲-۹۶ در بورس پذیرفته شده اند یا خارج شده اند
۶۲	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی ۹۲-۹۶ تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی باشد
۵۶	شرکت هایی که در قلمرو زمانی ۹۲-۹۶ سهام آن ها وقفه معاملاتی داشته اند.
۲	صورت های مالی و یادداشتهای همراه شرکت ها در سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ به گونه ای کامل در سایت بورس اوراق بهادار موجود نباشد.
۱۰	مشاهدات که دارای درآمد قبل از مالیات منفی یا صفر باشند.
۱۱	مشاهدات شرکت، حق الزحمه حسابرسی و مالیات قطعی را افشا نکرده باشند.
۱۳۹	جمع کل نمونه

مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه اول پژوهش مطابق پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۹) از مدل زیر استفاده می‌شود:

$$ETR_{it} = \beta_0 + \beta_1 CFO_ACC_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 BTM_{it} + \beta_6 NOL_{it} + \beta_7 DEP_{it} + \beta_8 EQINC_{it} + \varepsilon_{it}$$

در مدل بالا داریم:

$$SIZE_{it} = \text{متغیر اندازه شرکت که عبارت است از لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت در سال } t.$$

$$LEV_{it} = \text{نسبت بدهی است که از تقسیم بدهی بلند مدت بر کل دارایی ها بدست می آید.}$$

$$ROA_{it} = \text{بازده دارایی ها است که از تقسیم درآمد خالص بر متوسط کل دارایی ها به دست می آید.}$$

$$BTM_{it} = \text{ارزش دفتری به بازار که عبارت است از ارزش دفتری سهام سهامداران تقسیم بر ارزش بازار صاحبان سهم.}$$

$$NOL_{it} = \text{خالص عملیات، یک متغیر ساختگی که برابر با ۱ است، اگر یک شرکت خسارت عملیاتی خالص را انتقال دهد و ۰ در غیر این صورت؛}$$

$$DEP_{it} = \text{استهلاک و هزینه استهلاک است که از تقسیم هزینه استهلاک بر کل دارایی ها در ابتدای سال } t \text{ بدست می آید.}$$

$$EQINC_{it} = \text{درآمد سرمایه گذاری از روش سرمایه گذاری سرمایه است که از تقسیم درآمد سرمایه گذاری طبق روش}$$

ارزش ویژه بر دارایی های کل در ابتدای سال t بدست می آید.

برای بررسی فرضیه دوم پژوهش از مدل زیر استفاده می‌شود:

$$ETR_{it} = \eta_0 + \eta_1 CFO_ACC_{it} + \eta_2 CEO_PAY_{it} + \eta_3 CFO_ACC \times CEO_PAY_{it} + \eta_4 SIZE_{it} + \eta_5 LEV_{it} + \eta_6 ROA_{it} + \eta_7 BTM_{it} + \eta_8 NOL_{it} + \eta_9 DEP_{it} + \eta_{10} EQINC_{it} + \varepsilon_{it}$$

در مدل بالا داریم:

$$CEO_PAY_{it} = \text{متغیر جبران خسارت مدیران که عبارت است از لگاریتم طبیعی مجموع جبران خسارت و جبران انگیزه}$$

که به مدیران پرداخت می‌شود.

$$CFO_ACC_{it} = \text{برای اندازه گیری تخصص حسابداری ارشد از ارزش مطلق باقیمانده مدل زیر (مدل پژوهش کوتاری و همکاران، ۲۰۰۵) استفاده می‌شود.}$$

همکاران، ۲۰۰۵) استفاده می‌شود.

$$CFO_ACC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 SIZE_{it} + \alpha_2 NOL_{it} + \alpha_3 BTM_{it} + \alpha_4 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

اندیس i و t به ترتیب اشاره به شرکت و سال دارد. متغیر وابسته CFO_ACC یک متغیر دامی است مقدار آن عدد ۱ است

اگر شرکت یک حسابداری ارشد مالی با تخصص حسابداری داشته باشد و در غیر اینصورت صفر است.

ETR_{it} = هانلون و هتزمان (۲۰۱۰) بیان کردند که تعریف و اندازه گیری اجتناب از پرداخت مالیات (جسورانه بودن مالیات) مشکل است. در این تحقیق به پیروی از چن و همکاران (۲۰۱۹)، از نرخ مؤثر مالیاتی استفاده می شود که به صورت تعریف می شود:

$$ETR = \frac{TotalTaxExpense_{it}}{PreTaxIncome_{it}}$$

که در رابطه فوق $Total Tax Expense_{it}$ کل هزینه مالیات شرکت i در سال t و $Pre Tax Income_{it}$ ، بیان کننده سود قبل از مالیات شرکت i در سال t است.

تحلیل داده های پژوهش

در این بخش داده های جمع آوری شده مربوط به متغیرهای پژوهش با استفاده از تکنیک های آماری و اقتصاد سنجی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و فرضیات نیز مورد آزمون قرار می گیرند. همچنین، جداول اطلاعات آماری از متغیرهای اصلی مدل و برخی اطلاعات پایه ای در خصوص مدل پژوهش در این فصل ارائه گردیده و در نهایت، نتایج اجرای مدل رگرسیونی بیان خواهد شد. برای ورود به مرحله تجزیه و تحلیل اطلاعات، آماره توصیفی داده ها شامل شاخص های مرکزی، شاخص های پراکندگی و انحراف از قرینگی و همچنین آزمون جارک برا که نرمال بودن توزیع متغیرها را تایید می کند، محاسبه گردیده و نتایج حاصل در جدول شماره ۲ درج شده است. اصلی ترین و مورد استفاده ترین شاخص مرکزی میانگین^۱ است. اگر داده ها روی یک محور به صورت منظم ردیف شوند، مقدار میانگین دقیقاً در نقطه تعادل یا مرکز ثقل توزیع قرار می گیرد. همانطور که از نتایج جدول مشاهده می گردد؛ میانگین متغیر وابسته اجتناب مالیاتی عدد ۰٫۱۲ و ب است. میانگین برای متغیرهای توضیحی بین مقدار ۰٫۰۲ و ۱۴٫۰۲ قرار دارد. میانه^۲ مقداری است که در صورت مرتب کردن داده ها، در وسط قرار می گیرد. میانه مقداری است که ۵۰ درصد داده های جامعه پایین تر از آن و ۵۰ درصد بالاتر از آن قرار می گیرند. میانه در مورد متغیرهای پژوهش بین اعداد ۰٫۰۰ و ۱۳٫۸۰ است.

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

	CFO_ACC	SIZE	LEV	ROA	ETR
	تخصص حسابداری ارشد	اندازه شرکت	نسبت بدهی	بازده دارایی ها	اجتناب مالیاتی
Mean	۴۲۶۳۱۷٫۰	۰٫۲۲۳۷٫۱۴	۵۹۷۱۶۸٫۰	۱۱۳۳۱۵٫۰	۱۱۷۸۰۷٫۰
Median	۲۹۹۰۲۱٫۰	۸۰۸۰۵٫۱۳	۶۱۱۱۲۹٫۰	۰٫۸۶۴۹۹٫۰	۰٫۹۸۴۴۷٫۰
Maximum	۹۱۳۲۸۱٫۱	۱۰۶۲۰٫۱۶	۸۹۹۹۶۹٫۰	۱۶۴۱۰۰٫۱	۶۲۸۴۸۱٫۰
Minimum	۰۰۰۶۳۵٫۰	۲۹۷۴۲٫۱۰	۰٫۱۲۷۳۴٫۰	۲۴۲۲۳۳٫۰-	۲۸۹۶۴۶٫۰-
Std. Dev.	۳۹۷۹۷۹٫۰	۵۷۰۵۹۳٫۱	۲۱۰۸۳۳٫۰	۱۵۶۳۳۵٫۰	۱۱۳۵۴۷٫۰

1. Mean
2. Median

	CFO_ACC	SIZE	LEV	ROA	ETR
Skewness	۶۱۸۶۸۵.۱	۷۶۵۷۲۵.۰	۳۲۲۷۴۰.۰-	۵۳۴۶۷۷.۱	۰.۶۳۳۴۷.۰
Kurtosis	۵۴۳۶۳۷.۵	۸۱۱۰۸۸.۳	۶۲۲۹۶۷.۲	۹۶۳۳۹۲.۷	۰.۱۵۵۳۱.۳
Jarque-Bera	۸۶۲۵.۴۹۰	۹۶۷۷۷.۸۶	۱۸۱۸۵.۱۶	۲۱۰۶.۹۸۶	۴۷۱۸۱۱.۰
Probability	۰۰۰۰۰۰.۰	۰۰۰۰۰۰.۰	۰۰۰۳۰۶.۰	۰۰۰۰۰۰.۰	۷۸۹۸۵۵.۰
	BTM	CEO_PAY	DEP	NOL	EQINC
	ارزش دفتری به بازار	جبران خسارت مدیران	هزینه استهلاک	خالص عملیات	درآمد سرمایه گذاری
Mean	۴۳۹۱۷۴.۰	۸۱۳۳۰۴.۸	۰.۲۳۲۸۳.۰	۳۳۲۳۷۴.۰	۱۰۵۶۶۹.۰
Median	۳۶۷۸۷۷.۰	۹۱۵۲۶۴.۸	۰.۲۰۹۱۶.۰	۰۰۰۰۰۰.۰	۱۱۱۵۰۹.۰
Maximum	۹۳۵۸۹۰.۰	۷۶۰۹۵.۱۴	۰.۹۵۶۳۹.۰	۰۰۰۰۰۰.۱	۱۶۳۵۰۶.۰
Minimum	۰۰۱۰۱۰.۰	۸۰۵۵۵۳.۱	۰۰۱۱۸۵.۰	۰۰۰۰۰۰.۰	۰.۱۱۵۱۵.۰
Std. Dev.	۳۱۷۴۹۳.۰	۲۸۲۵۳۳.۲	۰.۱۳۴۷۶.۰	۴۷۱۴۰۴.۰	۰.۳۳۳۲۸.۰
Skewness	۵۲۲۰۸۸.۱	۱۱۳۰۶۸.۰-	۰.۰۹۴۰۱.۱	۷۱۱۶۹۰.۰	۴۹۶۲۹۹.۰-
Kurtosis	۸۴۸۳۱۷.۵	۴۰۰۶۲۵.۳	۰.۲۴۲۹۴.۵	۵۰۶۵۰۳.۱	۳۷۱۹۸۶.۲
Jarque-Bera	۲۹۳۵.۵۰۳	۱۲۸۶۸۸.۶	۶۸۶۰.۲۳۶	۲۶۲۵.۱۲۳	۹۵۲۳۹.۳۹
Probability	۰۰۰۰۰۰.۰	۰.۴۶۶۸۴.۰	۰۰۰۰۰۰.۰	۰۰۰۰۰۰.۰	۰۰۰۰۰۰.۰
Observations	۶۹۵	۶۹۵	۶۹۵	۶۹۵	۶۹۵

نتایج حاصل از آزمون مدل فرضیه اول در جدول ۳ ارائه گردیده است.:

جدول (۳): آزمون تخمین فرضیه اول

Dependent Variable: ETR				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	۰.۱۹۳۱۲۸	۰.۰۵۵۰۱۹	۳.۵۱۰۱۹۱	۰.۰۰۰۰۵
CFO_ACC	۰.۱۲۴۳۰۶	۰.۰۳۴۰۰۱	۳.۶۵۵۸۹۷	۰.۰۰۰۰۳
SIZE	-۰.۰۰۵۸۱۷	۰.۰۰۳۹۱۸	-۱.۴۸۴۷۵۷	۰.۱۳۸۲
LEV	-۰.۰۱۵۱۷۷	۰.۰۰۷۰۸۸	-۲.۱۴۱۲۵۸	۰.۰۳۲۶
ROA	۰.۰۰۳۶۲۵	۰.۰۰۲۰۸۵	۱.۷۳۸۴۸۱	۰.۰۸۲۶
BTM	-۰.۰۲۳۸۲۰	۰.۰۱۱۳۱۶	-۲.۱۰۴۹۲۱	۰.۰۳۵۷
DEP	-۰.۰۹۰۰۵۳۰	۰.۲۵۸۶۹۲	-۳.۴۸۱۰۸۶	۰.۰۰۰۰۵

Dependent Variable: ETR				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
EQINC	-.۱۳۷۶۱۸	۰.۰۶۱۷۴۸	-۲.۲۲۸۷۱۲	۰.۰۲۶۲
NOL	-.۰۰۰۳۹۶۲	۰.۰۰۲۴۶۸	-۱.۶۰۵۲۸۱	۰.۱۰۹۰
R-squared	۰.۸۲۵۹۰۹	Adjusted R-squared		۰.۷۷۶۱۶۹
F-statistic	۴۶.۹۰۶۱۱	Durbin-Watson stat		۱.۹۷۰۷۲۱
Prob(F-statistic)	۰.۰۰۰۰۰۰			

نتایج نشان دهنده این مطلب است که متغیرهای استفاده شده در مدل مجموعاً ۷۸ درصد رفتار متغیر وابسته را توضیح می دهند. همانطور که در جدول مزبور ملاحظه می گردد، مقدار احتمال آماره F این فرضیه را که تمام متغیرهای توضیحی روی هم تاثیری بر متغیر وابسته ندارند، قویاً رد می کند. به عبارت دیگر لااقل یک متغیر توضیحی تاثیر معنی داری بر متغیر وابسته دارد و معادله رگرسیون معنادار است. با توجه به نتایج مندرج در جدول ۳ برای متغیر تخصص حسابداری ارشد سطح معنی داری t کمتر از ۰/۰۵ و آماره آزمون t، با مقدار بزرگتر از ۲ می باشد، همچنین ضریب بین این دو مثبت است؛ در نتیجه فرضیه تایید می گردد و بین تخصص حسابداری ارشد با سطح اجتناب مالیاتی شرکتها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون مدل فرضیه اول در جدول ۴ ارائه گردیده است.

جدول (۴): آزمون تخمین فرضیه دوم

Dependent Variable: ETR				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	۱۷۸۰۲۰.۰	۰.۷۴۵۰۱.۰	۳۸۹۴۸۷.۲	۰.۱۷۲.۰
CFO_ACC	۱۳۲۴۲۶.۰	۰.۶۴۶۹۹.۰	۰.۴۶۸۱۷.۲	۰.۴۱۱.۰
CEO_PAY	۰.۰۹۵۰۷.۰	۰.۰۲۹۶۳.۰	۲۰.۸۳۶۷.۳	۰.۰۱۴.۰
CEO_PAY*CFO_ACC	۰.۰۰۷۱۸.۰	۰.۰۲۳۳۹.۰	۳۰.۶۸۲۱.۰	۷۵۹۱.۰
SIZE	۰.۰۴۹۹۳.۰-	۰.۰۵۱۶۹.۰	۹۶۵۸۲.۰-	۳۳۴۶.۰
LEV	۰.۱۳۰۱۷.۰	۰.۱۵۷۴۰.۰	۸۲۷۰۱۰.۰	۴۰۸۶.۰
ROA	۱۴۵۶۳۴.۰-	۰.۳۹۴۷۱.۰	۶۸۹۶۵۴.۳-	۰.۰۰۲.۰
BTM	۰.۰۹۲۹۶.۰-	۰.۰۵۴۳۶.۰	۷۰۹۹۴۱.۱-	۰.۸۷۸.۰
DEP	۵۴۳۰۰۷.۰	۲۷۶۶۰۷.۰	۹۶۳۰۹۶.۱	۰.۵۰۱.۰
EQINC	۰.۰۱۹۰۱.۱-	۲۶۴۰۱۹.۰	۷۹۴۸۰۰.۳-	۰.۰۰۲.۰
NOL	۰.۰۹۹۲۸.۰-	۰.۰۳۵۵۸.۰	۷۸۹۹۷۳.۲-	۰.۰۵۴.۰
R-squared	۷۹۴۶۸۵.۰	Adjusted R-squared		۷۵۱۵۶۰.۰

Dependent Variable: ETR				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
F-statistic	۵۵۲۹۴.۳۹	Durbin-Watson stat		۹۹۳۸۲۹.۱
Prob(F-statistic)	۰۰۰۰۰۰۰۰			

نتایج حاصل از آزمون مدل فوق در جدول ۴ ارائه گردیده است. نتایج نشان دهنده این مطلب است که متغیرهای استفاده شده در مدل مجموعاً ۷۵ درصد رفتار متغیر وابسته را توضیح می دهند. همانطور که در جدول مزبور ملاحظه می گردد، مقدار احتمال آماره F این فرضیه را که تمام متغیرهای توضیحی روی هم تأثیری بر متغیر وابسته ندارند، قویاً رد می کند. به عبارت دیگر لااقل یک متغیر توضیحی تأثیر معنی داری بر متغیر وابسته دارد و معادله رگرسیون معنادار است. با توجه به نتایج مندرج در جدول ۴ برای متغیر $CEO_PAY * CFO_ACC$ سطح معنی داری t بیشتر از ۰/۰۵ و آماره آزمون t ، با عدد ۰,۳۱ کوچکتر از ۲ می باشد در نتیجه این رابطه معنادار نیست و جبران خسارت تعدیلگر رابطه بین تخصص حسابداری ارشد با سطح اجتناب مالیاتی شرکتها نیست.

نتیجه گیری

می توان گفت شرکت‌هایی که حسابرس آنها متخصص مالی باشد نسبت به شرکت‌هایی که حسابرس آنها متخصص مالی نیست دارای نرخ موثر هزینه مالیات کمتر، نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی کمتر و تفاوت درآمد قبل از مالیات و درآمد مالیاتی بیشتری هستند. با افزایش تخصص حسابرس، اجتناب مالیاتی شرکتها نیز افزایش می یابد. در واقع ارتباط بین تخصص حسابداری ارشد با سطح اجتناب مالیاتی شرکتها نشان میدهد که تخصص حسابرس نقش قابل توجهی در اثربخشی استراتژیهای برنامه ریزی مالیاتی شرکتها دارد. با توجه به فرضیه دوم پژوهش می توان بیان نمود که نقش مدیریت در اجتناب مالیات تنها یک نقش دستوری است. در مورد اجتناب مالیاتی می توان گفت که مدیریت به حسابداری سازمان خود متکی می باشد در این حالت اگر سازمان به مدیر پاداش پرداخت کند (بدون در نظر گرفتن تخصص حسابداری ارشد)، این پاداش تأثیری بر اجتناب مالیاتی نخواهد داشت؛ زیرا نقش مدیر در تعیین مالیات یک نقش دستوری است. از طرف دیگر اگر خود حسابداری بتواند اجتناب مالیاتی به همراه بیاورد، منتظر دستور مدیریت نیست و با داشتن تخصص می تواند این کار را انجام دهد. لذا پرداخت پاداش به مدیران هیچ تأثیری بر اجتناب مالیاتی ندارد اما اگر این پاداش به حسابداری ارشد داده شود امکان اجتناب مالیاتی بیشتر می گردد. نتایج فرضیه اول در مطابقت با پژوهش واعظ و درسه (۱۳۹۵)، پاک نژاد و ربیعی (۱۳۹۵)، شاهی وند (۱۳۹۴)، ایمانی (۱۳۹۲) و چن و همکاران (۲۰۱۹) قرار دارد. نتایج فرضیه دوم در عدم مطابقت با نتایج پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۹) قرار دارد. بنا بر نتایج حاصله از فرضیه اول پژوهش پیشنهاد می گردد که کارشناسان مالیاتی هنگام رسیدگی به مالیات شرکتها به وضعیت عدم اطمینان گزارش شده مرتبط با مالیات در صورتهای مالی جهت سنجش ماهیت اقدامات تهاجمی مالیات توجه بیشتری نمایند. همچنین سازمان امور مالیاتی شرکتها را ملزم به گزارشگری شفاف وضعیتهای مالیاتی نامشخص و مالیات پرداختنی نماید. به سرمایه گذاران توصیه می گردد به افشای وضعیتهای نامطمئن و نامشخص مالیاتی در گزارشات مالی شرکتها تمرکز بیشتری داشته باشند تا از علایم خروج وجه نقد بواسطه

قطعیت یافتن بدهی های مالیاتی آگاهی یابند و بهتر بتوانند جریانهای نقدی آتی شرکت و در نتیجه احتمال افزایش قیمت سهام را پیش بینی نمایند. شرکتها نیز می بایست جهت بهبود کیفیت افشای مربوط به مالیات در راستای تقویت سیستم های اطلاعاتی خود و نرخ دسترسی به آن گام بردارند. همچنین پیشنهاد می شود سازمانهای امور مالیاتی و حسابرسی، مواد قانونی و استانداردهای خود را همگام تر و منطبق با یکدیگر ارائه نمایند تا شکاف بین مالیات ابرازی و قطعی حذف گردد.

در نهایت در خصوص بهبود شفافیت افشای مالیاتی پیشنهاد بر این است که قوانینی در جهت تهیه صورت تطبیق سود حسابداری و سود مشمول مالیات در یادداشت مالیات تصویب گردد. در این پژوهش جریان خسارت مدیران به عنوان متغیر تعدیلگر بررسی شد. پیشنهاد می گردد محققان آتی معیارهای دیگری همچون حاکمیت شرکتی، ویژگی های هیأت مدیره یا نوع مالکیت شرکتها را بررسی کرده و نتایج خود را با نتایج این پژوهش مقایسه کنند.

منابع

- ایمانی، کریم. (۱۳۹۲). تاثیر تخصص یگانه و دوگانه حسابرس در صنعت بر اجتناب مالیاتی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه اصفهان، دانشکده علوم اداری و اقتصاد.
- پاک نژاد، امیر؛ ربیعی، حامد (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین مهارت حسابرس و اجتناب مالیاتی، اولین همایش ملی پژوهشهای نوین در مطالعات مالی و حسابداری، شیراز، موسسه عالی علوم و فناوری خوارزمی، https://www.civilica.com/Paper-FACONF01-FACONF01_005.html
- پورحیدری، امید؛ فدوی، محمدحسن؛ امینی نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکتها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، ۱۴(۵۲): ۸۵-۶۹.
- جهرومی، مهتاب. (۱۳۹۱). شفافیت شرکت ها و اجتناب از مالیات، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد حسابداری از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- حسنی القار، مسعود و شعری آناقیز، صابر. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی. مجله دانش حسابداری، ۸(۱): ۱۳۴-۱۰۷.
- خواجوی، شکرالله؛ ولی پور، هاشم؛ کاویانی فرد، هاشم. (۱۳۹۷). بررسی نقش و انگیزه هیأت مدیره در اجتناب از پرداخت مالیات شرکت. مجله علمی- پژوهشی دانش حسابداری مالی، ۵(۲)، ۱۷: ۸۴-۵۹.
- خواجوی، شکراله؛ ممتازیان، علیرضا؛ دهقانی سعدی، علی اصغر. (۱۳۹۵). بررسی اثرگذاری قابلیت های مدیران بر اجتناب از پرداخت مالیات شرکتها، مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، ۳(۳): ۴۵-۲۳.
- زهی، نقی؛ محمد خانی، شهرزاد. (۱۳۸۹). بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)، پژوهش نامه مالیات، شماره ۹، ۶۰-۲۵.
- سعیدی، پرویز؛ کلامی، عبدالحکیم. (۱۳۸۸). تاثیر تغییر قانون مالیات بر درآمد شرکت ها بر سرمایه گذاری شرکت های تولیدی، مجله مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنندج، ۷: ۱۱۲-۹۳.

۱۰. شاهی وند، فرشته. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسي بر اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید چمران اهواز - دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی.
۱۱. شورورزی، محمد رضا؛ رحمانی، احمد رضا. (۱۳۹۰). بررسی تفاوت معافیت های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور: مطالعه موردی استان خراسان رضوی، پژوهش نامه مالیات، ۱۰: ۳۵-۹.
۱۲. عسگری، محمدرضا؛ عظیمی، نرگس. (۱۳۹۷). رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی، پاداش هیئت مدیره و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۴(۱): ۱۷۹-۱۹۱.
۱۳. غفاری مقدم، آرش. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت و اولین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری های باز، تهران، همایشگران مهر اشراق، https://www.civilica.com/Paper-MOCONF04-MOCONF04_265.html
۱۴. قادری، بهمن؛ کفعمی، مهدی؛ کریمی حصارى، فرشاد. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر عوامل مالی و غیرمالی مؤثر بر شکاف مالیاتی. چشم انداز حسابداری مدیریت، ۱(۲): ۱۶-۱.
۱۵. مهرانی، ساسان؛ سیدی، سید جلال. (۱۳۹۳). بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت ها. دانش حسابداری و حسابرسي مدیریت، ۳(۱۰): ۳۳-۱۳.
۱۶. واعظ، سید علی؛ درسه، سید صابر. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین اجتناب از مالیات و خطر سقوط آتی قیمت سهام شرکت‌های دارویی و غیردارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری سلامت، ۵(۱) پیاپی ۱۵: ۷۹-۱۰۶.
17. Agrawal. K. K. (2007). "Corporate Tax Planning". Vol. 1. Sixth edition. 3-11.
18. Armstrong, C., Jagolinzer, A. and Larcker, D. (2016). "Chief Executive Officer Equity Incentives and Accounting Irregularities". Journal of Accounting Research, 48 (2): 225-271.
19. Armstrong, C.S., Blouin, J.L., Larcker, D.F. (2012). The incentives for tax planning. J. Account. Econ: 53 (1-2): 391-411.
20. Bankman, J (2004) An Academic's View of the Tax Shelter Battle. In: Aaron, H, Slemrod, J. (Eds.), the Crisis in Tax Administration. Brookings Institution, Washington, D.C.
21. Bobek, D., A. Hageman, and R. Hatfield. (2010). "The role of client advocacy in the development of tax professionals' advice" Journal of the American Taxation Association, 32 (1): 25-51.
22. Chen, M. C., Chang, C. W., & Lee, M., C. (2019). The effect of chief financial officers' accounting expertise on corporate tax avoidance: the role of compensation design. Review of Quantitative Finance and Accounting, <https://doi.org/10.1007/s11156-019-00789-5>.
23. Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., Shevlin, T., (2010). "Are family firms more tax aggressive than non-family firms? " Journal of Financial Economics 95, 41-61.
24. Christopher, A & Jeniffer, B & Jagolinzer, A. (2015). Corporate Governance, Incentives and tax avoidance. The journal of finance and economics. 1-17.

25. Cloyd, C. Bryan, Jamie Pratt and Toby Stock. (1996). "The Use of Financial Accounting Choice to Support Aggressive Tax Positions: Public and Private Firms". *Journal of Accounting Research*, 34(1): 4.
26. Dhaliwal, D., C. Gleason, and L. Mills. (2004). "Last-chance earnings management: Using the tax expense to meet analysts' forecasts". *Contemporary Accounting Research*, 21 (2): 431–459.
27. Duan, Tinghua; Ding, Rong; Hou, Wenxuan; Zhang, Ziyang. (2018). The burden of attention: CEO publicity and tax avoidance. *Journal of Business Research*: 87: 90- 101.
28. Dyreng, S., M. Hanlon, and E. Maydew. (2008). "Long-run corporate tax avoidance". *The Accounting Review*, 83 (1): 61–82.
29. Ferguson, A., and D. Stokes. (2002). "Brand name audit pricing, industry specialization and industry leadership premiums post Big 8 and Big 6 mergers" *Contemporary Accounting Research*, 19: 77-110.
30. Gaertner, F.B. (2013). CEO After-tax Compensation Incentives and Corporate Tax Avoidance. Working Paper, Nanyang Business School, Nanyang Technological University, Singapore.
31. Gravelle J. G. (2013). "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion". Congressional research service, 8-13.
32. Gleason, C., and L. Mills. (2011). "Do auditor-provided tax services improve the estimate of tax expense?" *Contemporary Accounting Research*, 28 (5): 1484–1509.
33. Graham, J., Tucker, A. (2006). "Tax shelters and corporate debt policy" *Journal of Financial Economics*, 81: 563–594.
34. Gul, F., S. Fung, and B. Jaggi. (2009). "Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise" *Journal of Accounting and Economics*, 47(3): 265–287.
35. Hanlon, M. & J. Slemrod (2010), What Does Tax Aggressiveness Signal? Evidence from Stock Price Reactions to News about Tax Shelter Involvement, *Journal of Public Economics*, 93.
36. Hanlon, M, Heitzman , Sh, (2010) , " A review of tax research". *Journal of Accounting and Economics* 50, 127-178.
37. Huseynov, F, Klammm, B, (2012). "Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility", *Journal of Corporate Finance* 18. 804–827.
38. Jensen, M., and, W. Meckling. (1976). "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure". *Journal of Financial Economics*, 3: 305–360.
39. Data". U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis, OTA Technical
40. Maydew, E., and D. Shackelford. (2007). "The changing role of auditors in corporate tax planning In *Taxing Corporate Income in the 21st Century*, edited by A. J. Auerbach, J. R. Hines, Jr., and J. B. Slemrod, 307–337". Cambridge, U.K.: Cambridge University Press.
41. Mayhew, B., and M. Wilkins. (2003). "Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2): 33–52.
42. McDonald. M. (2008) "Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Working Paper, 2, July 2008.
43. McGuire, Sean T., Thomas C. Omer and Dechun Wang. (2012). "Tax Avoidance: Does Tax Specific Industry Expertise Make a Difference?" *The Accounting Review*, 87 (3): 975–1003.

44. Mills, L. F. and Kaye J. Newberry. (2001). "The Influence of Tax and Nontax Costs on Book Tax Reporting Differences: Public and Private Firms". The Journal of the American Taxation Association, 23(1): 1-19.
45. Taylor, G., Richardson, G. (2012). International corporate tax avoidance practices: evidence from Australian firms. Int. J. Account: 47 (4): 469–496.
46. Van Der Pilos, Nina. (2017). Tax Avoidance and Corporate Governance. Does the board of directors influence tax avoidance? Unpublished master's Thesis. Erasmus School of Economics.
47. Watts, R. (2003a). "Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications". Accounting Horizons 17 (3): 2.

The role of the senior accountant's expertise on tax avoidance through the role of the compensation adjuster in companies listed on the Tehran Stock Exchange

Reza Moradof¹

Date of Receipt: 2020/09/25 Date of Issue: 2020/12/05

Abstract

In order to investigate the role of the senior accountant's expertise on tax avoidance through the role of compensation adjuster, a sample consisting of 139 companies admitted to the Tehran Stock Exchange for the period of 2012 to 2016 including 695 company-years was selected and by collecting data related to With the variables of senior accountant's expertise and company managers' compensation, its effect on tax avoidance was determined using composite data method and multivariable regression model through Eviews 9 software. The results of the research showed that there is a positive and significant relationship between the expertise of senior accountants and the level of tax avoidance of companies. The results of the research did not confirm the moderator effect of managers' compensation variable on the relationship between senior accountant's expertise and tax avoidance.

Keywords

Compensation, Senior Accountant Expertise, Tax, Tax Avoidance.

1. Assistant Professor of Accounting Department, Rudsar and Amlesh Branch, Islamic Azad University, Rudsar, Iran.