

اجتناب از مالیات، نحوه اندازه‌گیری و عوامل موثر بر آن

عبدالله خانی^۱، کریم ایمانی^۲، امین یوسفی^۳

چکیده

تاریخ دریافت: ۹۳/۰۲/۱۵

تاریخ پذیرش: ۹۳/۰۵/۳۰

هدف از انجام این تحقیق بررسی مبانی نظری اجتناب مالیاتی، روش‌های اجتناب از مالیات توسط شرکت‌ها، نحوه محاسبه، عوامل موثر و پیامدهای اجتناب از مالیات می‌باشد. اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است که می‌تواند از طریق انتقال درآمد به یک منطقه با مالیات کم و یا قیمت‌گذاری انتقالی انجام شود. اجتناب از مالیات را می‌توان از طریق روش‌های مختلف از جمله نرخ موثر هزینه مالیات و تفاوت مالیاتی اندازه‌گیری کرد. نتیجه این پژوهش حاکی از آن است که مدیران برای استراتژی‌هایی که روی درآمد مالیاتی و مالی شرکت یعنی، استراتژی‌هایی که هزینه مالیاتی در صورت‌های مالی را کاهش دهد و همچنین استراتژی‌هایی که مالیات‌های نقدی را کاهش می‌دهد یعنی، استراتژی‌هایی که در پرداخت‌های مالیات بر درآمد تفاوت ایجاد می‌کند، ارزش زیادی قائل هستند. بنابراین، اکثر شرکت‌ها به دنبال کاهش مالیات و در نتیجه اجتناب از مالیات، درون چارچوب‌های قانونی با استفاده از خلاءهای موجود در قوانین هستند.

واژه‌های کلیدی: اجتناب از مالیات، فرار از مالیات، نرخ موثر مالیات، تفاوت مالیاتی

طبقه‌بندی موضوعی: H26

۱ استادیار گروه حسابداری دانشگاه اصفهان، (dr.a.khani@gmail.com)

۲ کارشناس ارشد رشته حسابداری دانشگاه اصفهان، (نویسنده مسئول)، (imani_ksfahanuni@yahoo.com)

۳ کارشناس ارشد رشته مدیریت مالی دانشگاه اصفهان، (AMINYOSEFI66@gmail.com)

مقدمه

در اکثر کشورها، بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات تامین می‌شود. سهم از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است. در این میان، اجتناب و فرار مالیاتی^۱ 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 پژوهش‌ها مورد توجه است، بحث اجتناب و فرار مالیاتی، نحوه اندازه‌گیری، عوامل موثر بر آن و نتایجی است که از آن حاصل می‌شود. زیرا اجتناب مالیاتی در محدوده‌ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به طور عمده قوانین محدودکننده‌ای در زمینه کنترل اجتناب مالیاتی وجود ندارد. بنابراین، به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌ها درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تأثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها دارای اهمیت زیادی است. شرکت‌ها معمولاً به وسیله انتقال سود از حوزه مالیات بالا به یک منطقه کم مالیات و قیمت‌گذاری کالاها و خدمات فروخته شده بین شرکت‌های وابسته از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند. نحوه برآورد سود مشمول مالیات یا به عبارت دقیق‌تر، تفاوت دفتری مالیات و پرداخت‌های مالیاتی از جمله عوامل بسیار مهمی هستند که می‌توان از طریق آن اجتناب مالیاتی را اندازه‌گیری نمود.

در این تحقیق ابتدا به بررسی مبانی نظری اجتناب مالیاتی پرداخته می‌شود. سپس عوامل موثر بر اجتناب از مالیات و نحوه اندازه‌گیری آن بیان شده و در نهایت روش‌های اجتناب از مالیات شرکت‌ها بررسی می‌شود.

اجتناب مالیاتی

برای درک بهتر مسائل پیرامون اجتناب از مالیات، ابتدا مفاهیم برنامه‌ریزی مالیاتی، اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی به صورت خلاصه تشریح، تفاوت‌ها و شباهت‌های بین آن‌ها بیان می‌شود و سپس به صورت تفصیلی به مبحث اجتناب از مالیات پرداخته خواهد شد.

هدف هر مودی مالیات، کاهش بدهی مالیاتی‌اش است. برای دستیابی به این هدف، مودی ممکن است سه روش زیر را انجام دهد:

۱. برنامه‌ریزی مالیاتی

۲. فرار مالیاتی

۳. اجتناب از مالیات

برنامه‌ریزی مالیاتی

هدف برنامه‌ریزی مالیاتی ترتیب‌دادن تلاش‌های مالی در جهت کاهش مالیات است. در برنامه‌ریزی مالیاتی توسط سه روش اساسی ۱- گرفتن یک کسری یا تخفیف، ۲- معافیت مالیاتی و ۳- پرداخت بخشی از بدهی مالیاتی توسط انجام یک فعالیت در ازای آن، کاهش مالیات انجام می‌شود. در واقع، برنامه‌ریزی مالیاتی در شرکت باعث تشویق پس‌انداز و صرفه‌جویی می‌شود. این صرفه‌جویی و پس‌انداز می‌تواند از طریق سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار دولتی و یا تغییر محل اقامت به یک پناهگاه مالیاتی انجام گیرد. پناهگاه مالیاتی، منطقه یا کشوری است که نرخ مالیات در آن پایین‌تر است (اگراوال، ۲۰۰۷).

فرار مالیاتی

فرار از مالیات یک واژه کلی برای تلاش‌های افراد حقیقی، شرکت‌ها و سازمان‌ها، اتحادیه‌ها و غیره برای نپرداختن مالیات به صورت غیرقانونی است. فرار مالیاتی یعنی مودی مالیات به صورت عمدی صورت‌های مالی و اطلاعات درست را پنهان کند یا گزارش‌های مالی را به صورت نادرست به مقام مالیاتی برای کاهش بدهی مالیاتی ارائه نماید. هر روش غیرقانونی که باعث کاهش بدهی مالیاتی شود فرار مالیاتی محسوب می‌شود. پنهان کردن درآمد یا اظهار آن کمتر از واقعیت، اظهار بیشتر از واقعیت هزینه‌ها، تحریف مقادیر و نقض قوانین از جمله راه‌های فرار از مالیات محسوب می‌شوند (اگراوال، ۲۰۰۷).

اجتناب از مالیات

منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات‌های پرداختی است. در واقع اجتناب از مالیات، نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است (هانلون و همکاران، ۲۰۱۰). اجتناب از مالیات یک فعالیت گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است (اگراوال، ۲۰۰۷). تفاوت‌های اجتناب مالیاتی با برنامه‌ریزی مالیاتی و فرار از مالیات در نگاره (۱) به صورت خلاصه ارائه شده است.

نگاره ۱: تفاوت‌های اجتناب مالیاتی با برنامه‌ریزی مالیاتی و فرار از مالیات

| تفاوت بین برنامه‌ریزی مالیاتی و اجتناب از مالیات | |
|--|--|
| هدف برنامه‌ریزی مالیاتی کاهش بدهی مالیاتی طبق قوانین در شکل و محتوا است. | هدف اجتناب از مالیات و کاهش بدهی مالیاتی طبق قوانین در شکل است ولی در محتوا نیست. |
| برنامه‌ریزی مالیاتی به وسیله بکارگیری مزایای ماده‌های مفید در قوانین انجام می‌شود. | اجتناب از مالیات به وسیله بکارگیری مزایای روزنه و خلاءهای موجود در قوانین انجام می‌شود. |
| در برنامه‌ریزی مالیاتی حسن‌نیت وجود دارد. | در اجتناب از مالیات سوء‌نیت وجود دارد. |
| تفاوت بین فرار از مالیات و اجتناب از مالیات | |
| فرار از مالیات از یک روش غیرقانونی برای کاهش مالیات استفاده می‌کند. | اجتناب از مالیات از یک روش قانونی برای کاهش مالیات استفاده می‌کند. |
| فرار از مالیات به وسیله بکارگیری روش‌های غیرمنصفانه انجام می‌شود. | اجتناب از مالیات به وسیله بکارگیری مزایای روزنه و خلاءهای موجود در قوانین انجام می‌شود. |
| فرار از مالیات یک روش غیرقانونی است و ممکن است منجر به مجازات شود. | اجتناب از مالیات با سوء‌نیت همراه است، اما طبق قوانین انجام می‌شود و مجازاتی به دنبال ندارد. |
| فرار از مالیات یک تقلب آشکار است و بعد از اینکه بدهی مالیاتی افزایش یابد انجام می‌شود. | اجتناب از مالیات مشابه برنامه‌ریزی مالیاتی است و قبل از افزایش بدهی مالیاتی انجام می‌شود. |

منبع: اگر اوال، ۲۰۰۷: ص ۹

اجتناب از مالیات اغلب به عنوان کاهش مالیات تعریف می‌شود. این تعریف به صورت مفهومی از تعریف دایرننگ و همکاران (۲۰۰۸) پیروی می‌کند و همه‌ی معاملاتی که روی بدهی مالیاتی شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد را منعکس می‌کند. تعریف فوق بین فعالیت‌های واقعی که مالیات مطلوب و هدف هستند، فعالیت‌های اجتناب که به طور خاص برای کاهش مالیات در نظر گرفته شده‌اند و مزایای مالیاتی مورد نظر از فعالیت‌های دارای اعمال نفوذ، تمایزی قائل نمی‌شود. اگر اجتناب از مالیات نشان‌دهنده‌ی یک زنجیره از استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی که در آن چیزی شبیه سرمایه‌گذاران اوراق قرضه شهری که در انتها قرار دارند (مالیات پایین‌تر)، باشد پس واژه‌هایی از قبیل عدم رعایت^۲، فرار مالیاتی^۳، پرخاشگری مالیاتی^۳ و پناه مالیاتی^۴ بیشتر از سایر اصطلاحات به انتهای زنجیره نزدیک‌تر خواهند بود. فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی یا استراتژی مالیاتی می‌تواند در هر نقطه‌ای از طول زنجیره با توجه به چگونگی پرخاشگری فعالیت‌ها در جهت کاهش مالیات قرار بگیرد. به هر حال، مانند هنر، درجه‌ی پرخاشگری (زیبایی)

در چشم بیننده است، یعنی افراد مختلف نظرهای مختلفی درباره پرخاشگری معاملات دارند. اغلب از واژه‌های مختلفی برای رفتار گزارشگری مالیاتی استفاده می‌شود (پرخاشگری، پناه، فرار، عدم رعایت و غیره). در این پژوهش، برای کاهش تمرکز بر معنی‌شناسی، از واژه‌ی عمومی اجتناب مالیاتی استفاده می‌شود (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

بحث اجتناب مالیاتی بیشتر در مورد شرکت‌هایی که موضوع جدایی مالکیت از کنترل در آن مطرح است عنوان می‌شود، زیرا افراد حقیقی به خاطر وجود احتمال کشف و جریمه شدن و ریسک گریزی و یا انگیزه‌های درونی مثل وظیفه‌ی اجتماعی، کمتر درگیر فرار و اجتناب مالیاتی می‌شوند (الینگهام و سندمو، ۱۹۷۲)؛ ولی در شرکت‌ها به طور معمول، سهامداران انتظار دارند که مدیران به دنبال منافع شخصی خود باشند و تا مادامی که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی‌های احتمالی بیشتر از هزینه‌های اضافی مورد انتظار برای آن‌ها باشد، به دنبال کاهش بدهی‌های مالیاتی و افزایش اجتناب مالیاتی هستند. بنابراین، اجتناب مالیاتی می‌تواند انعکاسی از نظریه نمایندگی باشد و ممکن است منجر به تصمیمات مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال کند. از این رو، یکی از چالش‌های پیش روی سهامداران و هیات مدیره، یافتن روش‌ها و انگیزه‌های کنترلی است تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برسانند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶).

دسای و همکاران (۲۰۰۷) معتقدند 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. آن‌ها معتقدند که وجود ماموران مالیاتی قوی باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوءاستفاده از منابع داخلی شرکت‌ها می‌شود. نکته دیگری که توسط دسای و همکاران (۲۰۰۷) مطرح شد این است که نحوه حاکمیت و رهبری شرکت‌ها بر روی سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تأثیرگذار است. آن‌ها معتقدند اجتناب مالیاتی در شرکت‌هایی که دارای نظام حاکمیتی قوی هستند، باعث افزایش ارزش شرکت می‌شود. همچنین آن‌ها به این نتیجه رسیدند که با توجه به وجود مسأله رابطه نمایندگی بین مدیر و سهامداران، این دیدگاه که اجتناب مالیاتی باعث افزایش انتقال منافع از دولت به سهامداران می‌شود، نمی‌تواند به طور کامل صحیح باشد. حاکمیت شرکتی ضعیف باعث افزایش در سطح اجتناب مالیاتی می‌شود. سهامداران با ریسک خنثی انتظار دارند که مدیران به نمایندگی از آن‌ها روی حداکثرسازی تمرکز کنند که شامل فرصت‌هایی برای کاهش

بدهی مالیاتی می‌شود، به گونه‌ای که منافع اضافی آن بیشتر از مخارج اضافی آن باشد. بنابراین، اجتناب مالیاتی انعکاسی از مسئله نمایندگی است. به هر حال، جدایی مالکیت از کنترل می‌تواند به تصمیمات مالیاتی شرکت منجر شود که منافع شخصی مدیران را منعکس می‌کند. از این رو، چالش سهامداران و هیئت مدیران، یافتن ترکیبی از مکانیسم‌ها و انگیزه‌هایی برای کاهش هزینه‌های نمایندگی است (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶). اکثر پژوهش‌های گذشته، تصمیمات گزارشگری مالیاتی را بدون توجه به مسئله نمایندگی در نظر گرفتند. جدایی مالکیت از کنترل دلالت بر این دارد که اگر اجتناب مالیاتی یک فعالیت ارزشمند است پس مالکان باید انگیزه‌های مناسبی برای اطمینان از تصمیمات مالیاتی کارای مدیران ایجاد نمایند. مالیات کارا یعنی تصمیمات و معاملاتی که منافع مالیاتی آن بیشتر از هزینه آن باشد (هانلون و هیترمن، ۲۰۱۰).

پژوهش‌های دیگر در این زمینه بیان می‌کنند که به علت پیچیدگی محاسبات مربوط به مالیات، هزینه مالیات گزینه‌ای بسیار مناسب و غیرقابل کشف برای مدیریت سود است (دالیوال و همکاران، ۲۰۰۴). دالیوال و همکاران (۲۰۰۴) معتقدند از آنجایی که در برآورد هزینه مالیات، ارقام اختیاری مثل ارزشیابی ذخایر و سودهای تقسیم نشده تأثیر گذارند و همچنین به دلیل وجود عواملی مثل معافیت‌های مالیاتی، مشوق‌های مالیاتی مربوط به صادرات، برآورد ارزش سرفصلی و نحوه‌ی استهلاك آن و وجود قوانین متعدد مالیاتی و پیچیدگی‌های مربوطه، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در تفسیر هزینه مالیات دچار مشکل می‌کند. در این زمینه، حساب‌برسان با کمک و یاری بخش‌ها و دوایر مالیاتی خود می‌توانند منطق و درستی ارقام منظور شده در برآورد مالیات را نسبت به سهامداران و تحلیلگران بهتر ارزیابی کنند، زیرا حساب‌برسان متخصص مالیاتی، دارای دانش و اطلاعات کافی در مورد چگونگی استفاده شرکت‌ها از هزینه مالیات برای اجتناب مالیاتی هستند. بنابراین، تخصص حساب‌برس می‌تواند عامل مهمی در تعیین سطح اجتناب مالیاتی محسوب شود. علی‌رغم این، مدیران، زمانی روش‌های انتخاب شده برای اهداف مالیاتی را برای گزارشگری مالی و بالعکس، بکار می‌برند که منافع این کار، بیشتر از هزینه‌های آن باشد. از جمله منافع این کار، اجتناب از رسیدگی‌های اضافی و جرایم احتمالی از طرف سازمان مالیاتی خواهد بود. این همخوانی رویه‌ها ممکن است هزینه‌های غیرمالیاتی نیز در برداشته باشد، به عنوان نمونه، بکارگیری روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) برای موجودی‌ها ممکن است منجر به کمتر نشان دادن سود و در نتیجه، مالیات مورد نظر شود که مزیت یا منافع این امر،

نگهداری وجه نقد بیشتر برای شرکت خواهد شد. اما در مقابل، سود کمتر از دیدگاه اعتباردهندگان شرکت ممکن است هزینه بهره بالاتری را برای شرکت به دنبال داشته باشد (کلوید، ۱۹۹۶). نتیجه بکارگیری و مد نظر قرار دادن منافع و هزینه‌های مذکور از طرف مدیریت، منجر به تفاوت بین سود قبل از مالیات گزارش شده در صورت سود و زیان و سود مشمول مالیات (تفاوت مالیات دفتری) خواهد شد (میلز و نیوبری، ۲۰۰۱). بنابراین، نحوه برآورد سود مشمول مالیات یا به عبارت دقیق‌تر، تفاوت دفتری مالیات و پرداخت‌های مالیاتی از جمله عوامل بسیار مهمی هستند که می‌توان از طریق آن اجتناب مالیاتی را اندازه‌گیری نمود. اما از آنجایی که اظهارنامه‌های مالیاتی، به‌طور عمده، در دسترس نیستند ولیکن چون نتیجه محاسباتی آن‌ها، از جمله هزینه مالیات، بدهی مالیاتی، در صورت‌های مالی ارائه می‌گردند، بنابراین، صورت‌های مالی از جمله بهترین منبع برای دستیابی به معیارهای اجتناب مالیاتی خواهند بود. استخراج اطلاعات در مورد مالیات از صورت‌های مالی نیز دشوار است (هانلون و همکاران، ۲۰۱۰)، زیرا در صورت‌های مالی به اندازه کافی در مورد سود مشمول مالیات و یا پرداخت‌های نقدی مالیات اطلاعات افشا نمی‌شود (مک‌گیل و اوتسلی، ۲۰۰۴؛ هانلون، ۲۰۰۳).

روش‌های اجتناب از مالیات شرکت‌ها

در شرکت‌های چندملیتی، درآمد شرکت‌های تابعه خارجی مشمول مالیات نیست، تا زمانی که این درآمدها به عنوان سود نقدی به شرکت اصلی کشور مبدا بازگردانده شود. اگرچه برخی از درآمدهای شرکت وابسته به راحتی منتقل می‌شوند ولی در حال حاضر این درآمدها تحت قوانین ضد سوءاستفاده مودی مالیاتی، مشمول مالیات می‌شوند. اگر یک شرکت بتواند سود خود را از یک حوزه دارای مالیات بالا به حوزه کم‌مالیات انتقال دهد، مالیات‌هایش کاهش خواهد یافت. تفاوت‌های مالیات روی فعالیت‌های واقعی اقتصادی تأثیر گذار است، که به نوبه خود روی درآمدها تأثیر می‌گذارد (گراول، ۲۰۱۳).

به طور کلی شرکت‌ها از طریق دو روش انتقال درآمد و قیمت‌گذاری انتقالی می‌توانند از پرداخت مالیات اجتناب نمایند که به شرح زیر می‌باشند:

انتقال درآمد

یک روش انتقال سود از حوزه با مالیات بالا به یک منطقه کم مالیات، یا قرض گرفتن بیشتر در منطقه با مالیات بالا و کمتر در منطقه کم مالیات است. این عمل ویژه به زدودن درآمد اشاره می‌کند، که در آن بدهی گیرنده قرض به شرکت‌های وابسته و یا بدهی به شرکت‌های غیروابسته، مشمول مالیات نمی‌شود. به عنوان مثال، شرکت مادر ممکن است به شرکت‌های تابعه خود قرض دهد (اگراول، ۲۰۱۳).

قیمت گذاری انتقالی

روش بعدی که شرکت می‌تواند سود را از حوزه دارای مالیات بالا به حوزه کم مالیاتی انتقال دهد قیمت گذاری کالاها و خدمات فروخته شده بین شرکت‌های وابسته است. برای صحت انعکاس درآمد، قیمت کالاها و خدمات فروخته شده توسط شرکت‌های وابسته باید همان قیمتی باشد که می‌تواند توسط اشخاص غیروابسته پرداخت شود. با کاهش دادن قیمت کالاها و خدمات توسط شرکت مادر و شرکت‌های وابسته در حوزه‌های با مالیات بالا و بالا بردن قیمت خرید، درآمد را می‌توان منتقل نمود (اگراول، ۲۰۱۳). مسئله مهم در قیمت گذاری انتقالی، انتقال مالکیت دارایی نامشهود است. دارایی‌های نامشهود نشان‌دهنده مشکل خاصی برای خط‌مشی قیمت گذاری انتقالی است. علاوه بر این، تبلیغات برای ایجاد نام‌های تجاری نیز قابل کسر و معاف از مالیات است. قوانین قیمت گذاری انتقالی با توجه به دارایی نامشهود به دلیل موافقت-نامه‌های اشتراک گذاری هزینه، که در آن شعبه‌های وابسته مختلف در هزینه مشارکت دارند، پیچیده است. شرکت‌های با اشتراک گذاری هزینه، با احتمال بیشتری به مشارکت در انتقال سود دخیل هستند (مک دونالد، ۲۰۰۸).

محاسبه اجتناب از مالیات

شرکت‌ها درآمد مشمول مالیات را در اظهارنامه مالیاتی و همچنین هزینه مالیات بر درآمد و دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات بر درآمد را طبق صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری گزارش می‌کنند. بنابراین، برآورد درآمد مشمول مالیات و پرداخت‌های مالیاتی از عوامل مهم در تعیین اجتناب مالیاتی هستند که می‌توانند از سایر منابع اطلاعاتی به دست آیند. اکثر مقیاس‌های اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی از داده‌های صورت‌های مالی به دست

می‌آیند، زیرا اظهارنامه‌های مالیاتی به صورت عمومی در دسترس نیستند و فقط در موارد محدود در دسترس قرار می‌گیرند. مسائل زیادی در رابطه با محاسبه برآورد درآمد مشمول مالیات از صورت‌های مالی وجود دارد (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰). مک‌گیل و اوتسلی (۲۰۰۴) و هانلون (۲۰۰۳) معتقدند که مسائل بالقوه در انجام این محاسبات وجود دارد و افشای کافی در مورد صورت‌های مالی درباره درآمد مشمول مالیات و مالیات نقدی پرداخت شده یا قابل پرداخت سود سال جاری وجود ندارد.

برای محاسبه اجتناب از مالیات، مقیاس‌های مختلفی به کار می‌رود که در ۵ دسته کلی تفاوت‌های مالیاتی، نرخ موثر مالیات، اجتناب مالیاتی اختیاری یا غیرعادی، مزایای مالیاتی شناسایی نشده و پناهگاه‌های مالیاتی تقسیم‌بندی می‌شوند که در ادامه شرح داده شده‌اند (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

تفاوت‌های مالیاتی^۵

قواعد مربوط به محاسبه درآمد مشمول مالیات با درآمدی را که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری محاسبه می‌کنند، متفاوت است. مجلس قانون‌گذاری آمریکا اجازه می‌دهد در محاسبه مالیات، اقلام خاصی را برای همیشه حذف کرد و اقلامی را هم به صورت موقت حذف نمود و برخی دیگر را هم می‌توان به روشی متفاوت از مقررات ارائه شده به وسیله اصول پذیرفته شده حسابداری محاسبه کرد. نتیجه بکارگیری روش‌های مختلف منجر به تفاوت بین سود قبل از مالیات گزارش شده در صورت سود و زیان و سود مشمول مالیات (تفاوت مالیاتی) می‌شود. بنابراین، نحوه برآورد سود مشمول مالیات یا به عبارت دقیق‌تر، تفاوت دفتری مالیات و پرداخت‌های مالیاتی از جمله عوامل بسیار مهمی هستند که می‌توان از طریق آن اجتناب مالیاتی را اندازه‌گیری نمود (میلز و نوبری، ۲۰۰۱). تفاوت عمده بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده برای سهامداران در دو طبقه تفاوت دائمی و تفاوت موقتی قرار می‌گیرد (هندریکسن و ون بردا، ۱۹۹۲).

تفاوت‌های دائمی^۶

این تفاوت ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت‌هایی است که به دلیل‌های اقتصادی، سیاسی یا اداری مورد توجه قرار می‌گیرد و با شیوه محاسبه سود خالص حسابداری

هیچ رابطه‌ای ندارد. تفاوت‌های دائمی نشان‌دهنده‌ی کل مالیاتی است که شرکت باید در طول عمر حیات خود بپردازد. بهره اوراق قرضه شهرداری‌ها یک نمونه از این تفاوت است. بهره این اوراق به عنوان بخشی از سود گزارش می‌شود ولی در ایالات متحده آمریکا، این سود مشمول مالیات نمی‌شود. استهلاک سرقفلی یک نمونه دیگر است. استهلاک سرقفلی یک قلم هزینه عملیاتی است ولی مشمول مالیات نیست. تفاوت دائمی فقط بر کل مالیات شرکت اثر می‌گذارد و موجب بروز مسائل در تخصیص مالیات نمی‌شود. از این رو، در حسابداری، این اقلام از دیدگاه نظری موجب بروز مسئله نمی‌شوند و فقط باید آن‌ها را در گزارش‌های مالی ارائه کرد (هندریکسن و ون بردا، ۱۹۹۲).

مالیات از دیدگاه آنچه به اعتقاد مردم باید پرداخت شود و آنچه شرکت به عنوان مالیات پرداخت کرده است، از لحاظ عملی و کاربردی اهمیت زیادی دارد. مجلس قانونگذاری آمریکا در برابر نگرانی مردم درباره تفاوت‌های دائمی واکنش نشان داد و با تصویب قانون اصلاح مالیات‌ها در سال ۱۹۸۶ حداقل مالیات را تعیین کرد. مقدار این مالیات به صورت زیر محاسبه شد: مبالغی که طبق قوانین کنگره آمریکا در وهله نخست محاسبه می‌شود، سپس منظور کردن مالیات بر سود با نرخ ۲۰ درصد و با مقایسه این دو عدد، عدد بزرگتر به عنوان مالیات منظور می‌شود. مجلس قانونگذاری آمریکا برای کم کردن فاصله بین سود مشمول مالیات و سود دفتری، مقرر کرد که ۵۰ درصد تفاوت بین این دو را باید به سود مشمول مالیات اصلاح شده اضافه کرد و آنگاه نرخ ثابت ۲۰ درصد منظور شود. مجلس قانونگذاری آمریکا با آگاهی از این واقعیت که محاسبه سود دفتری می‌تواند اثرات سهمگینی بر جای گذارد، در سال ۱۹۹۰ این ماده قانون را لغو کرد و ماده واحد دیگری به نام سود جاری اصلاح شده جایگزین آن نمود (هندریکسن و ون بردا، ۱۹۹۲). با توجه به تفاوت مالیاتی دائم، تفاوت‌های دائمی به احتمال زیاد منعکس‌کننده گزارش مالیاتی پرخاشگرانه است (یعنی در پایان زنجیره‌ی اجتناب مالیاتی). در واقع، این ادعا وجود دارد که "پناهگاه مالیاتی که یک تفاوت دائمی ایجاد کند ایده آل است" و بیان می‌کند که تفاوت‌های دائمی نشان‌دهنده‌ی برجسته‌ترین نوع اجتناب از مالیات است. به عبارتی رفتار بسیار پرخاشگرانه وجود دارد (هانلون و هیترمن، ۲۰۱۰).

تفاوت‌های موقتی^۷

تفاوت‌های موقتی نشان‌دهنده‌ی تفاوت سود گزارش شده و سود مشمول مالیات می‌باشند و عبارت از تفاوت بین سود گزارش شده و سود مشمول مالیات که به نظر مسئول یا مدیر شرکت محاسبه می‌شود، است. این تفاوت ناشی از رویدادهای زیر است:

الف) تفاوت ناشی از منظور کردن اقلام بدهکار و بستانکار به حساب سود، که همچنین تفاوت میان دوره‌ای^۸ هم نام دارد. اگر رویداد مالی در یک دوره بر سود مشمول مالیات و در دوره دیگری بر سود حسابداری قبل از مالیات اثر بگذارد، باید حسابی تحت عنوان تخصیص مالیات‌های میان‌دوره به وجود آید. طبق بیانیه شماره ۱۱ هیئت اصول حسابداری این‌ها تفاوت‌های زمانی نام دارند.

چهار حالت برای تفاوت‌های زمانی وجود دارد:

۱- مبلغی که از دیدگاه مالیاتی در نظر گرفته می‌شود و در صورت‌های مالی به دوره‌های بعد انتقال می‌یابد. به عنوان نمونه، کاربرد روش تصاعدی برای استهلاک دارایی‌های ثابت، از نظر محاسبه مالیات و کاربرد روش خط مستقیم از دیدگاه تهیه صورت‌های مالی.

۲- درآمدی که در دوره‌ی جاری در حساب‌ها منظور می‌شود، ولی از دیدگاه مالیاتی در تاریخی دیرتر منظور می‌گردد. کاربرد روش اقساطی برای محاسبه مالیات و کاربرد روش مبتنی بر فروش برای تهیه صورت‌های مالی نمونه‌هایی از این دسته هستند.

۳- سودی را که در محاسبه مالیات منظور می‌کنند ولی هنگام تهیه صورت‌های مالی آن را به دوره‌های بعد منتقل می‌کنند. برای مثال: پیش دریافت که هنگام وصول مشمول مالیات است ولی از دیدگاه تهیه صورت‌های مالی آن را زمانی به عنوان سود منظور می‌کنند که خدمات ارائه شده باشد.

۴- هزینه‌هایی که در صورت حساب‌ها از درآمدهای دوره کم می‌کنند ولی برای محاسبه مالیات، آن‌ها را در دوره‌ی دیگری منظور می‌نمایند. یک نمونه ضمانت‌نامه‌ها و هزینه‌های مربوط است که برآورد می‌نمایند و فقط زمانی که پرداخت انجام گیرد، می‌توان از سود مشمول مالیات کسر کرد.

ب) تفاوت ناشی از کاربرد مبنای متفاوت تعیین ارزش ارقام در محاسبه مالیات که آن را تفاوت در تعیین ارزش^۹ هم می‌نامند. چهار نمونه از تفاوت‌های موقتی مبتنی بر ارزش در ادامه ذکر می‌گردد.

۱- کاهش در مبنای محاسبه استهلاك در مورد دارایی‌های استهلاك‌پذیر به سبب معافیت‌های مالیاتی. قانون مالیات‌های برابر و مسئولیت‌های مالی که به موجب آن مودیان مالیاتی می‌توانند در اجرای آن دارایی‌های ثابت را به روش سیستم بازیافت سریع بهای تمام شده محاسبه کنند و همزمان با آن معافیت‌های مالیاتی را کاهش دهند و یا مبلغ استهلاك دارایی‌های ثابت را که به روش بالا محاسبه می‌شود، کاهش دهند ولی همزمان از کل معافیت‌های مالیاتی استفاده نمایند.

۲- فعالیت‌های خارجی که صورت‌حساب‌ها بر مبنای ارزش خارجی تهیه شوند. در اجرای استاندارد شماره ۵۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی، تغییر در نرخ ارزش باعث می‌شود که مبنای محاسبه مالیات برخی از ارقام دارایی و بدهی‌های شرکت در خارج از کشور که با بهای تمام شده تاریخی محاسبه می‌شود، متفاوت گردد.

۳- افزایش بر مبنای محاسبه مالیات دارایی‌ها که نرخ تورم هم منظور می‌گردد. در برخی از حوزه‌های مالیاتی، شرکت‌ها ناگزیرند برای محاسبه مالیات از شاخص‌های خاصی برای برخی از ارقام دارایی استفاده کنند که در نتیجه مبنای محاسبه مالیات با مبنایی که بر اساس بهای تمام شده تاریخی قرار می‌گیرد، متفاوت خواهد بود. زیرا صورت‌های مالی باید بر اساس بهای تمام شده تاریخی گزارش شوند.

۴- شرکتی که اقدام به خرید شرکت دیگری بنماید و آن را به روش خرید گزارش کند، مبلغی که به حساب دارایی‌های خریداری شده منظور می‌شود و مبلغی که برای محاسبه مالیات در نظر می‌گیرد تفاوت ایجاد می‌کند (هندریکسن و ون بردا، ۱۹۹۲).

هنگامی که به سبب تفاوت‌های موقتی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات تفاوت به وجود می‌آید، هزینه مالیات یا اثر معادل آن بر سود را به عنوان سود گزارش شده قبل از مالیات ثبت می‌کنند و ناگزیرند که حسابی به نام تخصیص میان‌دوره‌ای به وجود آورند. اصل تخصیص میان‌دوره‌ای بر این پایه قرار دارد که شرکت، مالیات را بر اساس همان مبنایی محاسبه و گزارش

کند که سود را محاسبه و گزارش کرده است. سود مشمول مالیات در دوره جاری که در دوره بعد شناسایی یا گزارش می‌شود، ایجاب می‌نماید که هزینه مالیات انتقالی (اگر تفاوت‌های موقتی در نرخ مالیات مربوطه ضرب و سپس جمع مقادیر محاسبه شود، مالیات انتقالی به دست خواهد آمد) به وجود آید؛ سودی که از دیدگاه هدف‌های حسابداری شناسایی و در دوره جاری گزارش شود ولی در دوره بعد مشمول مالیات گردد ایجاب می‌کند که هزینه مالیات به صورت تعلق گرفته و پرداخت یا ثبت نشده گزارش شود (هندریکسن و ون‌بردا، ۱۹۹۲). از این رو می‌توان گفت:

نگاره (۲): انواع سود و هزینه‌های مالیاتی

| گزارش شده | مشمول مالیات | سود |
|-----------|--------------|-----------------------------------|
| سال بعد | امسال | هزینه‌های مالیاتی انتقالی |
| امسال | سال بعد | تعلق گرفته ولی پرداخت یا ثبت نشده |

تفاوت مالیاتی می‌تواند اطلاعات مربوط به رفتار اجتناب از مالیات را فراهم کند. میلز (۱۹۹۸) اعتقاد دارد شرکت‌های با تفاوت مالیات دفتری بزرگ، بیشتر احتمال دارد به وسیله سازمان درآمد داخلی (IRS) حسابرسی شده باشند و تعدیلات حسابرسی پیشنهاد شده‌ی بیشتری داشته باشند. ویلسون (۲۰۰۹) دریافت که تفاوت مالیاتی دفتری برای شرکت‌های متهم به درگیر شدن در پناهگاه‌های مالیاتی از یک نمونه همسان از شرکت‌های غیرمتهم بیشتر است. شواهد به دست آمده از این مطالعات نشان می‌دهد که تفاوت مالیات دفتری، برخی از عناصر اجتناب مالیاتی را اندازه‌گیری می‌کند. بنابراین، این مقیاس اندازه‌گیری نمی‌تواند برای مقایسه فعالیت‌های اجتناب از مالیات شرکت‌های با سطوح مختلف از اهمیت درآمد حسابداری مالی مورد استفاده قرار بگیرد. در هر دو مطالعه، شرکت‌های نمونه شرکت‌هایی بودند که برای اجتناب از مالیات دستگیر شده بودند. اگر مقام مالیاتی برای شناسایی اجتناب از مالیات از تفاوت دفتری مالیات بزرگ استفاده کند، بنابراین آنچه مطالعات اندازه‌گیری می‌کند، مدل مقام مالیاتی برای اجتناب از مالیات است (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

نرخ موثر مالیات^{۱۰}

این مقیاس با تقسیم برخی از برآورد بدهی مالیاتی بر سود قبل از کسر مالیات و یا جریان نقدی محاسبه می‌شوند. این اندازه‌گیری‌ها متوسط نرخ مالیات در هر واحد از درآمد یا جریان نقدی را در بر می‌گیرد. درک آنچه در صورت کسر قرار می‌گیرد ضروری است. این مقیاس به پنج دسته دیگر شامل نرخ موثر مالیات طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری، نرخ موثر مالیات جاری، نرخ موثر مالیات نقدی، نرخ موثر مالیات نقدی بلندمدت و تفاضل نرخ موثر مالیات قانونی و حسابداری تقسیم بندی می‌شود (هانلون و هیتمن، ۲۰۱۰).

۴-۲-۱- نرخ موثر مالیات حسابداری^{۱۱}

در نرخ موثر مالیات حسابداری، هزینه مالیات بر درآمد در صورت کسر قرار می‌گیرد. این مقیاس با تقسیم هزینه کل مالیات بر درآمد بر درآمد حسابداری قبل از مالیات محاسبه می‌شود. استراتژی مالیاتی که مالیات‌ها را به تعویق می‌اندازد (برای مثال تسریع در شناسایی هزینه استهلاك برای مقاصد مالیاتی) نرخ موثر مالیات حسابداری را تغییر نخواهد داد. زیرا هزینه کل مالیات در نهایت تحت تأثیر این اقدام خواهد گرفت. علاوه بر این، برخی از اقلامی که استراتژی مالیاتی نیستند از قبیل تغییر در ارزیابی مستمری (خرجی و هزینه فوق العاده و سفر) یا تغییر در ذخیره احتمالی مالیات می‌تواند روی نرخ موثر مالیات حسابداری تأثیرگذار باشد. نرخ موثر مالیات حسابداری نرخ است که متأثر از سود حسابداری می‌باشد (هانلون و هیتمن، ۲۰۱۰).

۴-۲-۲- نرخ موثر مالیات جاری^{۱۲}

برای محاسبه مقیاس نرخ موثر مالیات جاری باید هزینه جاری مالیات بر درآمد را بر درآمد حسابداری قبل از مالیات تقسیم کرد. استراتژی مالیاتی که مالیات‌ها را به تعویق می‌اندازد نرخ موثر مالیات جاری را تغییر خواهد داد (مک گوایر و همکاران، ۲۰۱۲؛ هانلون و هیتمن، ۲۰۱۰).

۴-۲-۳- نرخ موثر مالیات نقدی^{۱۳}

نرخ موثر مالیات نقدی به وسیله مالیات نقدی پرداختی در صورت کسر محاسبه می‌شود و به وسیله استراتژی‌های تأخیر در پرداخت مالیات تحت تأثیر قرار می‌گیرد، اما تحت تأثیر تغییر در اقلام تعهدی سود حسابداری قرار نمی‌گیرد. نرخ موثر مالیات نقدی سالانه می‌تواند موجب ناهماهنگی بین صورت و مخرج کسر گردد. چون ممکن است مالیات نقدی پرداختی شامل

پرداخت مالیات بر سود دوره‌های مختلف باشد، در حالی که مخرج کسر فقط شامل سود دوره جاری می‌باشد. با توجه به سوال پژوهش، توجه به مخرج کسر نرخ موثر مالیات ممکن است مهم‌تر باشد. اغلب برای محاسبه نرخ موثر مالیات، از درآمد قبل از مالیات طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری به عنوان مخرج کسر استفاده می‌شود. بنابراین اگر شرکتی که با محدودیت‌های مالی قوی مواجه نیست (مثلا شرکت خصوصی) می‌تواند از مالیات خود با گزارش پایین سود حسابداری و همچنین کاهش درآمد مشمول مالیات اجتناب کند. این نوع اجتناب مالیاتی به وسیله نرخ موثر مالیات قابل اندازه‌گیری نیست (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

نرخ موثر مالیات بلندمدت^{۱۴}

دایرنگ و همکاران (۲۰۰۸) نرخ موثر مالیات نقدی بلندمدت برآورد شده را به عنوان مجموع وجه نقد پرداخت شده برای مالیات بر درآمد طی ده سال تقسیم بر مجموع سود (زیان) قبل از کسر مالیات طی مدت مشابه در نظر گرفتند. مزیت اصلی این اندازه‌گیری، ماهیت بلندمدت محاسبات است که از نوسانات سال به سال در نرخ مالیات موثر سالانه جلوگیری می‌کند. استفاده از دوره‌های زمانی طولانی اجازه استفاده از مالیات نقدی پرداختی در صورت کسر را می‌دهد. زیرا در نظر گرفتن زمان بلند مدت، از عدم تطابق بین مالیات نقدی و سود جلوگیری می‌کند. همچنین استفاده از مالیات نقدی پرداخت شده مفید است، زیرا از اثرات اقلام تعهدی مالیاتی قبل از انتقال به هزینه مالیاتی فعلی جلوگیری می‌کند. باید توجه داشت که همه‌ی انواع نرخ‌های موثر مالیات، از جمله اندازه‌گیری بلندمدت، از (۱) انعکاس تمام معاملاتی که هیچ تأثیری بر روی بدهی مالیاتی شرکت ندارند، و (۲) تمایزی بین فعالیت‌های واقعی که دارای منافع مالیاتی است و فعالیت اجتناب مالیاتی که مخصوصا برای کاهش مالیات انجام شده، و مزایای مالیاتی که از فعالیت‌های اعمال نفوذ ناشی می‌شوند، قائل نمی‌شود. علاوه بر این، بعضی مواقع ممکن است نرخ موثر مالیات‌های پایین (از جمله اندازه‌گیری بلند مدت) به عنوان نتیجه مدیریت سود افزایشی تفسیر شود (اگر مالیات ثابت باقی بماند) و به هر گونه رفتار پس‌انداز خاص توجه نشود. اما اگر مالیات‌ها ثابت باقی بمانند چون شرکت در درازمدت، مدیریت سود افزایشی انجام می‌دهد، پس این شرکت همچنان اجتناب از مالیات بر درآمد حسابداری انجام خواهد داد. همچنین، مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی در درازمدت، تا حدی برای کاهش نگرانی‌ها در مورد تأثیر مدیریت سود در اندازه‌گیری بلندمدت کاهش می‌یابد (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

تفاضل نرخ موثر مالیات

این مقیاس از تفاوت بین نرخ موثر و قانونی مالیات ضرب در درآمد حسابداری قبل از مالیات محاسبه می‌شود (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

اجتناب از مالیات غیرعادی یا اختیاری

دسای و دارماپالا (۲۰۰۹) مقیاس اندازه‌گیری تفاوت دفتری مالیات غیرعادی را با استفاده از رگرسیون تفاوت دفتری مالیات بر روی اقلام تعهدی محاسبه نمودند، که در آن کل اقلام تعهدی به عنوان متغیر کنترلی مدیریت سود در نظر گرفته شد. باقیمانده رگرسیون، مقیاس جایگزینی برای اجتناب از مالیات است. همچنین، فرانک و همکاران (۲۰۰۹) بخش اختیاری^{۱۵} مقیاس تفاضل نرخ موثر مالیات قانونی و حسابداری را تخمین زدند. از آنجا که کمبود مدل‌های ساختاری مناسبی از تفاوت مالیات و نرخ موثر مالیات وجود دارد، مدل‌های اختیاری می‌توانند خطاهای اضافی را معرفی نمایند. دانستن اینکه چه متغیرهایی وارد مدل شوند و اثرات آن بر روی جزء باقیمانده چیست، دشوار است. برای مثال، آیا باید میزان فعالیت‌های خارجی یک شرکت و یا مقدار مخارج تحقیق و توسعه به عنوان اقلام ورودی مرحله اول رگرسیون به عنوان عوامل شناخته شده از نرخ موثر مالیات حسابداری طبقه‌بندی شوند (چون مدیر این اقدامات را انجام می‌دهد می‌تواند به دلیل صرفه‌جویی غیرمالیاتی و مالیاتی فقط یک محصول فرعی تولید کند)؟ یا، باید اثرات این متغیرها به عنوان بخشی از اجتناب مالیاتی عمدی کلی (باقیمانده) وارد شود در حالی که هر دو این‌ها می‌تواند عمداً توسط شرکت (و مدیران) به منظور کاهش مالیات استفاده شود؟ این یک مسئله دشواری است که پاسخی برای آن وجود ندارد. اندازه‌گیری بخش اختیاری تفاضل نرخ موثر مالیات در اصل همان "تفاضل نرخ موثر مالیات" است و می‌تواند به عنوان نرخ قانونی مالیات منهای نرخ موثر مالیات حسابداری محاسبه شود. برای به دست آوردن مقدار قابل مقایسه با پژوهش فرانک و همکاران (۲۰۰۹)، تفاضل نرخ موثر مالیات در درآمد قبل از مالیات ضرب می‌شود.

این مقیاس اندازه‌گیری، اثرات عملیات خارجی در حوزه‌های با نرخ‌های مالیات مختلف و هر مورد دیگر که بر نرخ موثر مالیات حسابداری اثر می‌گذارد را در بر می‌گیرد. علاوه بر این، اندازه‌گیری بخش اختیاری تفاضل نرخ موثر مالیات تنها اجتناب مالیاتی‌ای را اندازه می‌گیرد که

به شرکت کمک می‌کند تا سود حسابداری را با کاهش نرخ موثر مالیات حسابداری افزایش دهد (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

منافع مالیاتی شناسایی نشده^{۱۶}

این مقیاس به عنوان سطوح و یا تغییر در منافع مالیاتی شناسایی نشده، ذخیره حسابداری برای احتمالات مالیاتی آینده را اندازه می‌گیرد. منافع مالیاتی شناسایی نشده به طور بالقوه توسط دو مولفه اساسی هدایت می‌شود. اولین مولفه، مالیات است. منافع مالیاتی شناسایی نشده بالاتر، نشان‌دهنده عدم اطمینان بیشتر در موقعیت‌های مالیاتی شرکت و در نتیجه، به احتمال زیاد نشان‌دهنده‌ی درجه‌ای از اجتناب از مالیات است. مولفه دوم، انگیزه‌های گزارشگری مالی است. مقدار مزایای مالیاتی شناخته‌نشده ثبت شده برای حسابداری مالی (یعنی، مقدار ارقام تعهدی حسابداری برای ارزیابی مالیاتی بالقوه آینده) یک موضوع ارقام تعهدی حسابداری برای قضاوت مدیریت است. ارقام تعهدی در نهایت در آمد را تحت تأثیر قرار می‌دهد که دقیقاً به همین دلیل، پژوهشگران به مطالعه مقداری برای نشانه‌ای از مدیریت سود می‌پردازند (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

پناهگاه‌های مالیاتی^{۱۷}

پناهگاه مالیاتی یک منطقه، حوزه یا کشوری است که در آن نرخ مالیات در کمترین مقدار خود قرار دارد. اگر شناسایی موارد رفتار برنامه‌ریزی مالیاتی عمدی در سطح معامله در انتهای زنجیره‌ی پرخاشگری اجتناب از مالیات مهم باشد، این طبقه‌بندی از اجتناب مالیاتی می‌تواند سودمند باشد. با این حال، چند نکته مهم وجود دارد. اول، خطاهای انتخاب بالقوه وجود دارد. مشابه به اظهارات فوق، نمونه‌ای از شرکت‌های پناهگاه مالیاتی تنها شرکت‌هایی است که یا دستگیر شده بودند و یا رسماً تفهیم اتهام شده بودند. دوم، استفاده از یک پناهگاه مالیاتی به احتمال زیاد درون‌زا است. شرکت‌هایی که می‌توانند اجتناب از مالیات انجام دهند ممکن است نیاز به وارد شدن در پناهگاه نداشته باشند، و شرکت‌هایی که به هر دلیلی نمی‌توانند اجتناب از مالیات داشته باشند شاید یکی از آن‌هایی باشند که در پناهگاه‌های مالیاتی باشند. بنابراین، اگر یک تعریف کلی‌تر از اجتناب از مالیات ارائه شود، ممکن است شرکت‌های در پناهگاه مالیات، شرکت‌هایی نباشند که اجتناب از مالیات انجام می‌دهند (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

عوامل مؤثر بر اجتناب از مالیات

پژوهش‌های متعددی به بررسی رابطه‌ی بین ویژگی‌های سطح شرکت و اجتناب از مالیات با استفاده از تعدادی از مقیاس‌های بحث شده در بالا پرداخته‌اند. به عبارتی تفاوت‌های مالیاتی، نرخ موثر مالیات، استفاده از پناهگاه مالیاتی، و غیره را بررسی نموده‌اند. برای نمونه، گوپتا و نیوبری (۱۹۹۷) طیف وسیعی از عوامل نرخ موثر مالیات حسابداری را بررسی کردند. ریگو (۲۰۰۳) شواهدی را نشان داد که عملیات بین‌المللی منجر به فرصت‌های بیشتر اجتناب از مالیات و در نتیجه نرخ موثر مالیات حسابداری پایین‌تر، می‌شود. علاوه بر این، شرکت‌های متهم به استفاده از پناهگاه‌های مالیاتی تفاوت مالیات دفتری بزرگتر، عملیات خارجی بیشتر، شرکت‌های تابعه در پناهگاه‌های مالیاتی، نرخ موثر مالیات پایین‌تر، خسارات و زیان‌های دعاوی حقوقی بیشتری دارند (ویلسون، ۲۰۰۹).

اگر فعالیت‌های اجتناب ایجاد ارزش می‌کند و انگیزه‌های جبران پاداش منافع مدیران را با سهامداران هم‌سو می‌کند، پس شرکت‌هایی که از مشوق‌های مبتنی بر عملکرد پس از کسر مالیات استفاده می‌کنند باید در اجتناب از مالیات بیشتر درگیر باشند. فیلیپس (۲۰۰۳) نشان داد که جبران پاداش مدیران واحد کسب و کار بر اساس درآمد پس از کسر مالیات منجر به کاهش نرخ‌های موثر مالیات حسابداری و در نتیجه افزایش اجتناب از مالیات می‌شود. دسای و همکاران (۲۰۰۷) با مدلسازی اثر جبران پاداش انگیزشی و حاکمیت شرکتی روی اجتناب از مالیات در سطح شرکت، یک ارتباط منفی بین جبران پاداش مبتنی بر حقوق صاحبان سهام و اجتناب از مالیات یافتند (اجتناب مالیاتی توسط تفاوت مالیات دفتری غیرعادی اندازه‌گیری شد). با استفاده از تغییرات مقطعی در آزمون آن‌ها، ارتباط منفی فقط در میان شرکت‌هایی با حقوق سهامداران ضعیف‌تر و مالکیت نهادی پایین‌تر، وجود داشت. اگر مدیران به منظور افزایش انحراف مدیریتی در اجتناب از مالیات شرکت درگیر هستند، پس افزایش مشوق‌های حقوق صاحبان سهام برای هم‌سوایی بیشتر مدیران و سهامداران، انحراف را کاهش می‌دهد، که پس از آن اجتناب از مالیات را کاهش خواهد داد (دسای و همکاران ۲۰۰۷).

در حالی که سیاست مالیاتی در جای خود می‌تواند پیامدهای مهمی برای توسعه الگوهای مالکیت شرکت داشته باشد، الگوهای مالکیت می‌تواند یک اثر مهم روی اجتناب از مالیات داشته باشد (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۸). شرکت‌های با مالکیت متمرکز، مانند شرکت‌های

خانوادگی ممکن است از مالیات‌های بیشتری اجتناب کنند، چون کنترل کردن صاحبان سرمایه منفعت بیشتری از صرفه‌جویی (پس‌انداز) دارد. از سوی دیگر، این شرکت‌ها ممکن است کمتر از مالیات اجتناب کنند، زیرا این مالکان متمرکز، افق طولانی‌تر دارند و ممکن است به کل هزینه‌های اجتناب ناشی از عوارض شهرت و اعتبار و بدبینی‌های سهامداران اقلیت حساس‌تر باشند. در کل، شرکت‌های خانوادگی اجتناب مالیاتی کمتری نسبت به شرکت‌های غیرخانوادگی دارند. به این معنی که، شرکت‌های متعلق به خانواده متمایل به چشم‌پوشی از مزایای مالیاتی برای جلوگیری از نگرانی‌های سهامداران اقلیت از پوشاندن فعالیت‌های اجتناب از مالیات هستند (چن و همکاران، ۲۰۱۰).

همانطور که در بخش‌های قبلی ذکر شد، یک مسئله مهم و برجسته بر روی اجتناب از مالیات چگونگی اندازه‌گیری اجتناب مالیات و چگونگی تفسیر نتایج، هنگامی که شرکت‌ها در نمونه سطوح مختلف از اهمیت در درآمد حسابداری قرار داده می‌شوند، می‌باشد. اگر شرکت‌های متعلق به خانواده اهمیت کمتری به سود حسابداری دهند، قابل قبول است که آنها کمتر تحت فشار بازار سرمایه باشند. آنها ممکن است به طور داوطلبانه به رفتار رعایت قوانین مالیاتی و دفتری یعنی ایجاد یک کسر مالیات و ثبت هزینه حسابداری تمایل داشته باشند. مطالعات اخیر به بررسی اقلام فراتر از ویژگی‌های سطح شرکت و مالکیت پرداخته‌اند. برای مثال، هنگامی که بخش مالیاتی به عنوان یک مرکز سود در نظر گرفته شوند نرخ موثر مالیات حسابداری پایین‌تر هستند، اما از نرخ موثر مالیات نقدی پایین‌تر نیستند (رابینسون و همکاران، ۲۰۱۰).

آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۰) اعتقاد دارند نتایج مشابه با نرخ موثر مالیات حسابداری در مقابل با نرخ موثر مالیات نقدی در هنگام آزمون مالیات بر قراردادهای جبران پاداش مدیر وجود دارد. علاوه بر این، جدای از ویژگی‌ها و مشوق‌های در سطح شرکت، به نظر می‌رسد که مدیران ارشد اثر قابل توجهی در اجتناب از مالیات با استفاده از هر دو نرخ موثر مالیات حسابداری و نرخ موثر مالیات‌های نقدی دارند (دایرنگ و همکاران، ۲۰۱۰). در نهایت، اجتناب از مالیات ممکن است بسیار منحصر به فرد باشد و توسط تعدادی از عوامل و فعل و انفعالات (اثرات متقابل) تعیین شود، نه همه آن‌هایی که می‌توان اندازه‌گیری کرد (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

نتیجه گیری

با توجه به مسئله نمایندگی، سهامداران ریسک‌خشی انتظار دارند که مدیران به نمایندگی از آن‌ها روی حداکثرسازی تمرکز می‌نمایند که شامل فرصت‌هایی برای کاهش بدهی مالیاتی می‌شود، طوری که منافع اضافی آن بیشتر از مخارج اضافی آن باشد. بنابراین، مدیران برای استراتژی‌هایی که روی درآمد مالیاتی و مالی شرکت یعنی، استراتژی‌هایی که هزینه مالیاتی در صورت‌های مالی را کاهش دهد، و همچنین استراتژی‌هایی که مالیات‌های نقدی را کاهش می‌دهد، یعنی استراتژی‌هایی که در پرداخت‌های مالیات بر درآمد تفاوت ایجاد می‌کند، ارزش زیادی قائل هستند. اکثر شرکت‌ها برای افزایش سطح اجتناب از مالیات و یا به عبارتی دیگر کاهش مالیات درون قوانین مالیاتی از طریق انتقال درآمد به یک حوزه با مالیات کم و قیمت-گذاری انتقالی عمل می‌کنند.

پی‌نوشت‌ها

| | |
|-----------------------------|---------------------------------|
| ۱ Tax Evasion and Avoidance | ۲ Noncompliance |
| ۳ Aggressiveness | ۴ Sheltering |
| ۵ Book-tax differences | ۶ Permanent differences |
| ۷ Temporary differences | ۸ Interperiod differences |
| ۹ Valuation allocation | ۱۰ Effective tax rate measures |
| ۱۱ GAAP ETR | ۱۲ Current ETR |
| ۱۳ Cash ETR | ۱۴ Long-run effective tax rates |
| ۱۵ DTAX | ۱۶ Unrecognized tax benefits |
| ۱۷ Tax shelter firms | |

منابع

- Agrawal, K. K. (2007). "Corporate Tax Planning". Vol. 1. Sixth edition. 3-11.
- Allingham, Michael G. and A. Sandmo. (1972), "Income tax evasion: A theoretical analysis". *Journal of Public Economics*, 1: 323-338.
- Armstrong, C., Jagolinzer, A., and D. Larcker. (2010). "Chief executive officer equity incentives and accounting irregularities". *Journal of Accounting Research*, 48, 225- 271.
- 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.

- Desai, M., and D. Dharmapala. (2009). "Corporate tax avoidance and firm value". *Review of Economics and Statistics* 91, 537–546.
- Desai, M., Dharmapala, D., Fung, W. (2007). "Taxation and the evolution of aggregate corporate ownership concentration. In: Auerbach, A., Hines, J., Slemrod, J. (Eds.), *Taxing Corporate Income in the 21st Century*". Cambridge University Press, New York, 345–383.
- Desai, M., Dyck, I., and, L. Zingales. (2007). "Theft and Taxes". *Journal of Financial Economics*, 84: 591–623.
- 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.
- Dyreg, S., M. Hanlon, and E. Maydew. (2008). "Long-run corporate tax avoidance". *The Accounting Review*, 83 (1): 61–82.
- Frank, M., L. Lynch, and S. Rego. (2009). "Are financial and tax reporting aggressiveness reflective of broader corporate policies?" *The Accounting Review*, 84 (2): 467–498.
- Gravelle J. G. (2013). "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion". Congressional research service, 8-13.
- Gupta, S., and K. Newberry. (1997). "Determinants of the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal study". *Journal of Accounting and Public Policy*, 16 (1): 1–34.
- Hanlon, M. (2003). "What can we infer about a firm's taxable income from its financial statements?". *National Tax Journal*, 56 (4): 831–863.
- Hanlon, M., and S. Heitzman. (2010). "A review of tax research." *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3): 127–178.
- Jensen, M., and, W. Meckling. (1976). "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure". *Journal of Financial Economics*, 3 : 305–360.
- McDonald. M. (2008) "Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data". U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis, OTA Technical Working Paper, 2, July 2008.
- McGill, G., and E. Outslay. (2004). "Lost in translation: detecting tax shelter activity in financial statements". *National Tax Journal* LVII, 739–756.
- 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.
- 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.
- Phillips, J. (2003). "Corporate tax-planning effectiveness: the role of compensation-based incentives". *The Accounting Review*, 78, 847–874.
- Rego, S., (2003). "Tax avoidance activities of U.S. multinational corporations". *Contemporary Accounting Research*, 20 (4): 805–833.

- Robinson, J., Sikes, S., and C. Weaver. (2010). "Performance measurement of corporate tax departments". *The Accounting Review*, 85, 1035–1064.
- Wilson, R., (2009). "An examination of corporate tax shelter participants". *The Accounting Review*, 84, 969–999.