

چارچوب مفهومی طرح ریزی مالیات شرکتی

حسین اعتمادی^۱، سحر سپاسی^۲، محمدعلی ساری^۳

چکیده

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۱/۰۹

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۲/۲۰

رفتار مودیان مالیاتی در برابر قانون مالیات، در یک طیف وسیع از تمکین تا عدم تمکین مالیاتی قرار دارد. عدم تمکین مالیاتی خود شامل طیف وسیع از اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپر سازی مالیاتی و فرار مالیاتی است. در این پژوهش، براساس مولفه‌های «التزام ظاهری به قوانین» و «انطباق با روح قوانین» این مفاهیم در یک چارچوب، درجه بندی شده و پیامد هر یک از این رفتارهای مالیاتی در قالب انواع ریسک مالیاتی تبیین گردیده است. معیارهای اندازه گیری تجربی این مفاهیم به سه دسته کلی نرخ‌های موثر مالیاتی، تفاوت‌های مالیات دفتری و باقیمانده‌های مدل‌های رگرسیونی برآورد کننده بخش اختیاری طبقه بندی شده است؛ که به ترتیب برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی و سپر مالیاتی معرفی می‌گردد. فرار مالیاتی نیز براساس اعلام نظر دادگاه مشخص می‌شود. چارچوب مفهومی این پژوهش کمک می‌کند تا مطالعات این حوزه از انسجام مفهومی برخوردار گشته تا بتوان تفسیرهای معتبرتری را از یافته‌های اندیشمندان این حوزه ارائه نمود. افزون بر این، درک رفتار مالیاتی مودیان، براین اساس نیز آسان تر می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: طرح ریزی مالیات، اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپر سازی مالیاتی، فرار مالیاتی.

طبقه بندی موضوعی: D21، H26

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

^۱ دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تربیت مدرس، (etemadiah@modares.ac.ir)

^۲ استادیار گروه حسابداری دانشگاه تربیت مدرس، نویسنده مسئول، (sepasi@modares.ac.ir)

^۳ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس، (mohammadali.sari@modares.ac.ir)

مقدمه

رفتار مودیان مالیاتی در قالب طرح ریزی مالیات در یک طیف وسیع از تمکین تا عدم تمکین مالیاتی قرار دارد. عدم تمکین مالیاتی خود شامل طیف وسیع از اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپر سازی مالیاتی و فرار مالیاتی است. در قانون مالیات های مستقیم، تعریف روشنی از این مفاهیم به عمل نیامده است. پژوهش های تجربی انجام شده در حوزه مالیات (از جمله هانلون و هزیمن، ۲۰۱۰ و دانبار و همکاران، ۲۰۱۰) نیز تعریف یکسانی از مفاهیمی همچون اجتناب مالیاتی و تهور مالیاتی انجام نداده اند. برخی پژوهشگران، این اصطلاحات را برای توصیف موضوعات مشابه بکار برده و از این رو، بطور جایگزین با هم، برای کاربردهای یکسان مورد استفاده قرار گرفته اند. ریسک مالیاتی با این چهار مفهوم مالیاتی ذکر شده متفاوت است؛ زیرا این مفهوم، توانایی شرکت در حفظ ثبات وضعیت مالیاتی در طول زمان را منعکس نموده و به عنوان عدم اطمینان نسبت به پرداخت مالیات به همراه جرایم متعلقه در آینده تعریف می شود. سطوح ریسک مالیاتی نیز هم از نظر پیگردهای قانونی و هم از نظر اثرات مالی متفاوت است.

مساله اصلی این پژوهش، تمایز مفاهیم رایج طرح ریزی مالیاتی در یک چارچوب مفهومی و دسته بندی معیارهای تجربی اندازه گیری این مفاهیم براساس چارچوب مفهومی ارائه شده می باشد. این چارچوب با تاکید بر این نکته که هر چهار سازه مفهومی اصلی اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپر سازی مالیاتی و فرار مالیاتی، در راستای کاهش مالیات پرداختی می باشند. با شرح ویژگی های مشخص هر مفهوم، یک مرز بندی شفاف بین مفاهیم یاد شده براساس مولفه های «الزام ظاهری به قوانین» و «انطباق با روح قوانین» ارائه نموده است. در این چارچوب، یک جامع نگری شبیه مطالعه شولز و ولفسون (۱۹۹۲) در سه موضوع «تمام بخش ها»، «تمام مالیات ها» و «تمام هزینه ها» دیده شده است.

این چارچوب کمک می کند تا پژوهش های این حوزه از یک انسجام مفهومی برخوردار گشته تا بتوان تفسیرهای معتبرتری را از یافته های اندیشمندان این حوزه ارائه نمود. افزون بر این، چارچوب یاد شده، مبنایی را برای ارزیابی معیارهای متعدد بکار رفته در مدل های آزمون تجربی عوامل تعیین کننده و اثرات سیاست های مالیاتی فراهم می نماید.

با توجه به انگیزه ها و پیامدهای متفاوت هر یک از سازه های مفهومی چارچوب نظری طرح ریزی مالیاتی، درک تفاوت ها و تمایز بین مفاهیم یاد شده هم برای دولت مردان و هم جامعه

اهمیت ویژه‌ای می‌یابد؛ زیرا برای درک صحیح رفتارهای مالیاتی، آگاهی کامل از ماهیت و ظاهر رفتارهای مالیاتی، ضرورتی انکارناپذیر می‌باشد. از طرفی دیگر، هر یک از این رفتارهای مالیاتی، اثرات متفاوتی بر ریسک مالیاتی و ارزش شرکت خواهند گذاشت.

ادامه پژوهش بدین شرح سامان یافته که در بخش بعدی، چارچوب مفهومی مدنظر پژوهش براساس سازه‌های مفهومی معرفی می‌گردد. بخش سوم به دسته بندی معیارهای اندازه‌گیری تجربی مفاهیم طرح ریزی مالیات شرکتی براساس این چارچوب و معرفی روش‌های اندازه‌گیری بکار رفته توسط پژوهشگران این حوزه پرداخته است. پس از آن یافته‌های پژوهش‌های تجربی در مورد اثرات فعالیت‌های طرح ریزی مالیات شرکتی مرور شده و بحث و نتیجه‌گیری پژوهش نیز در بخش پایانی ارائه گردیده است.

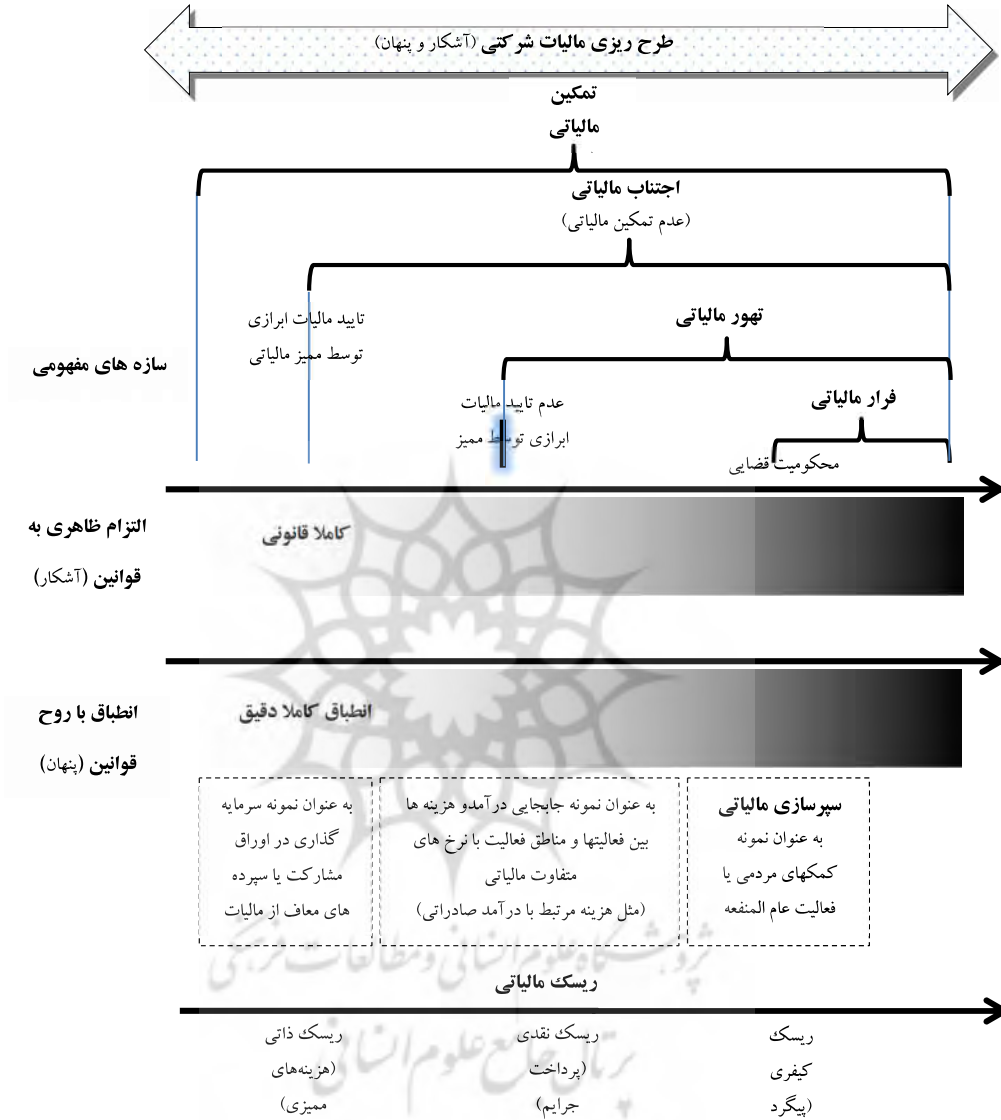
چارچوب مفهومی برای طرح ریزی مالیات شرکتی

شکل (۱) چارچوب مفهومی یکپارچه برای طرح ریزی مالیات شرکتی را به تصویر می‌کشد. سازه‌های مفهومی مرتبط که در نیمه بالایی این چارچوب ذکر گردیده، شامل طرح ریزی مالیاتی، تمکین و اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپرسازی مالیاتی و فرار مالیاتی می‌شود. تمام مفاهیم طرح ریزی مالیاتی نیز برحسب مولفه‌های «التزام به قوانین» و «انطباق با قوانین» درجه‌بندی شده‌اند. این مولفه‌ها، سطوح مفروض قانونمندی آشکار و انطباق با روح قوانین را برای رفتارهای مالیاتی مودیان نشان می‌دهد. سطوح قانونمندی، از کاملاً قانونی تا کاملاً غیرقانونی و با قصد تقلب درجه‌بندی شده است؛ که این درجه‌بندی در چارچوب مفهومی از زمینه کاملاً سفید رنگ تا کاملاً سیاه رنگ به تصویر کشیده شده است. مولفه انطباق با قوانین نیز از کاملاً منطبق تا کاملاً غیرمنطبق درجه بندی شده است.

در حالیکه ممکن است بسیاری از رفتارهای مالیاتی، در ظاهر قانونی باشد، اما این رفتارها می‌تواند برای نظام مالیاتی نامطلوب بوده و بعنوان یک رفتار مشارکت اجتماعی پنداشته نشود (ونزل، ۲۰۰۲). بدین معنی که نه تنها بسیاری از رفتارهای علنی فرار مالیاتی، بلکه حتی برخی رفتارهای اجتناب مالیاتی که به ظاهر قانونی پنداشته می‌شوند، هم ممکن است از منظرگاه اجتماعی فاقد انطباق با روح قوانین تلقی شوند. اگرچه تشخیص عدم انطباق دشوار بوده، اما این مولفه معیار متفاوت تری را برای ارزیابی رفتار مالیات شرکتی فراهم می‌نماید.

در پایین نگاره (۱) نمونه رفتارهای مالیاتی قابل استنتاج از هریک از مفاهیم ذکر شده است.

نگاره (۱): چارچوب مفهومی طرح ریزی مالیات شر



سازه‌های مفهومی چارچوب طرح ریزی مالیات شرکتی در ادامه معرفی می‌گردد.

طرح ریزی مالیاتی

سازه اصلی و مفهوم زیربنایی که تمام مفاهیم سازه‌های بکار رفته در چارچوب مفهومی به آن مرتبطاند، مفهوم طرح ریزی مالیاتی است (بالای نگاره (۱)). طرح ریزی مالیاتی، آن گونه که در زیر شرح داده شده، مبتنی بر یک رویکرد طرح ریزی کلی اولیه برای استراتژی مالیات و تجارت بوده که در مطالعه شولز و ولفسون (۱۹۹۲) ارائه گردیده است. برطبق چارچوب معروف شولز و ولفسون (۱۹۹۲)، طرح ریزی مالیاتی موثر در فرایند تصمیم‌گیری شرکتی که در راستای حداکثر سازی بازده پس از مالیات است از ویژگی‌های زیر برخوردار است:

- موقعیت‌های مالیاتی تمام بخش‌های یک قرارداد را در نظر می‌گیرد (رویکرد چندجانبه).
- تمام مالیات‌ها را در نظر می‌گیرد.
- مربوط بودن تمام هزینه‌ها اعم از مالیاتی و غیرمالیاتی را تایید می‌کند (شولز و ولفسون، ۱۹۹۲).

با به شمار آوردن سه مطلب کلی «تمام بخش‌ها»، «تمام مالیات‌ها» و «تمام هزینه‌ها» می‌توان دریافت که استراتژی‌های صرف کمیته‌سازی شدید مالیاتی، الزاماً مطلوب نیستند (لایتز، ۲۰۱۳). هزینه‌های غیرمستقیم کاهش مالیات، مانند هزینه‌های نمایندگی، هزینه معاملات و هزینه گزارشگری مالی می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر اثربخشی طرح ریزی مالیات شرکتی بگذارد. در ادامه، سازه‌های فرعی چارچوب مورد بحث یعنی تمکین و اجتناب مالیات، تهور مالیاتی، فرار مالیاتی و ریسک مالیاتی شرح داده می‌شود.

تمکین مالیاتی

در ادبیات مالیاتی، از تمکین مالیاتی، به عنوان مهم‌ترین هدف یک نظام مالیاتی کارا یاد شده و درجه تمکین مالیاتی، به عنوان معیار سنجش کارایی یک نظام مالیاتی بکار رفته است (طالب نیا و شیخ حسنی، ۱۳۸۶)، اما در اغلب نظام‌های مالیاتی، تعریف دقیق و شفاف از این مفهوم به عمل نیامده است. در بیشتر مطالعات، پایبندی مودیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی توسط آنان به عنوان تمکین مالیاتی شناخته شده است (کمالی و شفیع‌ی، ۱۳۹۰). بر طبق نظر

براون و مازور (۲۰۰۳) تمکین مالیاتی یک مفهوم تئوریک و چندجانبه بوده که می‌تواند به سه بخش تمکین در پرداخت، تمکین در مستندسازی و تمکین در گزارش‌دهی تقسیم شود. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (او. ای. سی. دی.)^۱ در تعریف مفهوم تمکین، آن را به دو بخش تمکین اجرایی و تمکین تکنیکی و فنی تقسیم می‌کند. تمکین اجرایی به قوانین اجرایی کشور مورد نظر و تمکین فنی به تمکین در گزارش‌دهی، تمکین در فرآیندهای مورد نظر قانون و تمکین از مقررات تکنیکی لازم در محاسبه مالیات یا پرداخت آن اشاره دارد (او. ای. سی. دی.)، (۲۰۰۱).

عدم تمکین مالیاتی، مالیات بر درآمدی است که از نظر قانونی بر عهده شرکت است، اما گزارش یا پرداخت نمی‌شود. از اینرو، این اصطلاح معادل اجتناب مالیاتی است. میزان عدم تمکین مالیاتی را می‌توان با شکاف مالیاتی اندازه‌گیری نمود. شکاف مالیاتی، میزان مالیات وصولی منهای مبلغی که در صورت تمکین کامل مؤدیان تحصیل شدنی بود را محاسبه می‌کند (آقایی، ۱۳۷۹).

اجتناب مالیاتی

اجتناب مالیاتی که در مقابل تمکین مالیاتی قرار می‌گیرد، بطور گسترده به‌عنوان کاهش مالیات شرکت به هر شیوه‌ای می‌باشد. این رویکرد، در راستای تعریف ارائه شده توسط دیرنج و همکاران (۲۰۰۸) و هانلن و هیزمن (۲۰۱۰) است. این تعریف گسترده برای بررسی مدیریت کاهش بدهی‌های مالیاتی یا مالیات پرداختی مناسب است. البته برخی پژوهشگران از جمله کروکر و اسلمرود (۲۰۰۵)، اجتناب از مالیات را به‌صورت «انجام اقدامات قانونی به منظور کاهش بدهی مالیاتی» تعریف می‌کنند، اما این تعریف به دلیل محدود کردن دامنه شمول رفتارهای اجتناب مالیاتی جامع نیست.

تهور مالیاتی، سپرسازی مالیاتی و فرار مالیاتی می‌تواند به‌عنوان سازه‌های فرعی اجتناب مالیاتی تلقی گردد؛ چرا که تمامی این موارد در راستای کاهش بدهیها یا پرداخت‌های مستقیم مالیات شرکت می‌باشند. در حالیکه این سازه‌ها از نظر سطح مقاومت و تاب تحمل در برابر قوانین متفاوتند، اما همگی اجتناب مالیاتی آشکار را نشان می‌دهند.

چنین بر می آید که اجتناب مالیاتی، ممکن است متهور، وحتى بطور بالقوه انواعی از فرار مالیاتی آشکار را نیز دربرگیرد. افزون براین، رفتارهای مالیاتی متعددی که نه با قصد تهور صورت می پذیرند اما منجر به کاهش قابل ملاحظه مالیات می شوند نیز وجود دارند. چنین رفتارهای اجتناب مالیاتی غیرمتهور در سمت چپ اجتناب مالیاتی در نگاره (۱) نشان داده شده است. شرکت هایی که اجتناب مالیاتی خود را به فعالیت های کاملاً قانونی، مثل سرمایه گذاری در اوراق مشارکت معاف از مالیات یا گزینش به صرفه ترین روش مجاز استهلاک از نظر مالیاتی، محدود می سازند، در ذیل طبقه اجتناب مالیاتی غیرمتهورانه قرار می گیرند.

تهور مالیاتی

تهور مالیاتی، آن گونه که در نگاره (۱) به تصویر کشیده شده، به دامنه محدودتری از رفتارهای اجتناب مالیاتی اشاره دارد که بطور خاص متهورانه باشد. چارچوب مفهومی ارائه شده در این پژوهش، بیان می دارد که حمایت ضعیف تر قانونی از وضعیت مالیاتی یک شرکت بطور منطقی نشان از وضع مالیاتی متهورتر می باشد. چالش بزرگ در تعریف عینی یک نقطه تفکیک کننده است که در آن رفتارهای اجتناب مالیاتی زیربنایی به دو گروه متهورانه و غیرمتهورانه تقسیم بندی شود. این نقطه تفکیک، بطور کلی در دید ممیز دیده می شود و کاملاً قضاوتی است. در چارچوب معرفی شده، مطابق پژوهش لایتز (۲۰۱۳)، آستانه «عدم تایید» برای معاملات مرتبط با مالیات در یک حسابرسی مالیاتی، به عنوان نقطه مرجع برای تمایز انواع متهور و غیر متهور اجتناب مالیاتی معرفی می گردد (نگاره). شرکت هایی که وضع مالیاتی خود را به روش هایی که در رسیدگی های ممیزان مالیاتی (با هر نهاد دیگر) رد می شود وضع نماید، متهور پنداشته می شود. این معیار این مزیت را دارد که مشخصاً به ارزیابی و قضاوت حرفه ای مرتبط شده است (لایتز، ۲۰۱۳).

تهور مالیاتی، به حالتی اطلاق می شود که در آن شرکت، با ممیزان مالیاتی به چالش می افتد و مالیات ابرازی شرکت تایید نمی شود. این مفهوم به استفاده از ابهامات قانون برای کاهش مالیات پرداختی اشاره دارد. به عنوان مثال یک شرکت ممکن است معامله خاصی را انجام دهد که قانون، به صورت شفاف در مورد آن نظری نداده و یا به دلیل داشتن ویژگی های چندگانه، تعیین مالیات قابل پرداخت با تفسیر قانون ممکن باشد. در این حالت، شرکت تفسیر بهتر از حیث

پرداخت مالیات کمتر را در اظهارنامه مالیاتی به کار می‌گیرد، اما همواره این احتمال وجود دارد که ممیز مالیاتی تفسیر دیگری داشته باشد.

سپرسازی مالیاتی

بخش قابل ملاحظه‌ای از مطالعات تجربی (لیزوسکی، ۲۰۱۰ و ویلسون، ۲۰۰۹) مرتبط با اجتناب مالیاتی، با مفهوم سپرسازی مالیاتی سروکار دارند. بکارگیری سپر مالیاتی گاهی اوقات رابطه تنگاتنگ و یا حتی همزمان با فرار واقعی مالیاتی دارد. برطبق مطالعه لیزوسکی و همکاران (۲۰۱۳: ۸)، سپرسازی مالیاتی می‌تواند بعنوان «گسترده ترین زیرمجموعه تهور مالیاتی که میزان تقید به قانون را نشان می‌دهد» تلقی گردد. در هر صورت، چارچوب پیشنهادی این پژوهش هنوز سپرسازی مالیاتی را به عنوان یک سازه فرعی طرح ریزی مالیات شرکتی (مثل اجتناب مالیاتی و تهور مالیاتی) نمی‌پندارد، اما تا حدودی، سپرسازی مالیاتی به عنوان یک طبقه مجزا از رفتارهای طرح ریزی مالیات (در پایین نگاره ۱) در نظر گرفته می‌شود. از آنجایی که سپرسازی مالیاتی در اکثر مواقع فاقد هدف تجاری قابل توجه می‌باشد و اغلب بر استفاده از راه‌گریز قانونی تکیه دارد، فرض می‌شود که در اغلب موارد، و نه همیشه، تهور مالیاتی را منعکس می‌نماید.

سایر تعاریف رایج نیز بر این برداشت از سپرسازی مالیاتی و تأکید بر شاخصه تهور آن صحه می‌گذارد. در تعاریف یاد شده، اغلب به ارائه نادرست سود براساس انگیزه‌های مالیاتی و با هدف کاهش مالیات اشاره می‌گردد (از جمله بنکمن، ۲۰۰۴). جامعه حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) نیز سپرهای مالیاتی را بعنوان «نداشتن هیچ منافع اقتصادی بجز اجتناب مالیاتی، مگر آنکه در راستای نیت اعمال قوانین مالیاتی باشد»، تعریف کرده است (AICPA، ۲۰۰۳).

در ارتباط با نقطه مرجع «عدم تایید» پیشنهادی برای سازه تهور مالیاتی، فرض می‌شود که فعالیت سپرسازی مالیاتی برای قبول در حسابرسی مالیاتی با چالش مواجه بوده و حتی ممکن است بیشتر از سایر معاملات با تخلف همراه بوده و مشمول جریمه شود.

سازه مفهومی سپرسازی مالیاتی، به عنوان اظهار انواع متهورتری از رفتارهای با انگیزه مالیاتی تلقی می‌شود. هرچند باید توجه داشت که سپرسازی الزاماً غیرقانونی نبوده و تنها منحصر به هدف فرار مالیاتی نیست. در واقع بسیاری از ساختارهای سپرگونه مالیاتی احتمالاً با این پیش فرض طراحی می‌شود که هرچند ولو اندک، منطبق با قانون باشند. به عبارت دیگر شرکت‌های

با سپر مالیاتی، التزام و تقید به قانون را می‌آزمایند (لیزوسکی و همکاران، ۲۰۱۳)؛ و در واقع همواره با این حدود قانونی در تعارض قرار نمی‌گیرند. از این رو، سپرهای مالیاتی، الزاما در ذیل طبقه فرار مالیاتی که در ادامه شرح داده می‌شود، قرار نمی‌گیرند.

فرار مالیاتی

به هر نوع اقدام غیرقانونی جهت عدم پرداخت صحیح مالیات از قبیل حساب سازی، عدم ارائه دفاتر، انجام فعالیت اقتصادی بدون رسم و نشان فرار مالیاتی اطلاق می‌گردد. ویژگی آشکار فرار مالیاتی، غیرقانونی بودن آن است. فرار مالیاتی مستلزم یک رفتار آشکار نشان دهنده تلاش برای فرار مالیاتی است. این امر به واسطه قصد اختیاری برای انجام تقلب صورت می‌پذیرد. با اقرار به مشکلات ترسیم یک خط مرزبندی بین موارد قانونی و غیرقانونی، این چارچوب مفهومی به یک معیار اضافی برای تعریف فرار مالیاتی نیازمند است. بنابراین رای محاکمه‌های قضایی به عنوان یک معیار معرفی می‌شود. براین اساس، فرار مالیاتی به واسطه پیگیری‌های قضایی، براساس اعلام نظر دادگاه و محکومیت کیفری مشخص می‌شود.

چنانچه سپر مالیاتی غیرقانونی بوده و یا یا اینکه با یک رفتار متقلبانه همراه شود، می‌تواند باعث شکل‌گیری فرار مالیاتی گردد. از اینرو تاکید می‌شود که صرف فقدان هدف تجاری در یک معامله، شرط کافی برای طبقه بندی فعالیت سپرسازی مالیاتی به عنوان فرار مالیاتی تلقی نمی‌شود.

ریسک مالیاتی

از دیگر مفاهیم حوزه حسابداری مالیاتی، ریسک مالیاتی است. اصطلاح «ریسک»، به عنوان پراکندگی تعریف می‌شود که در میزان عدم اطمینان نسبت به آینده نمود پیدا می‌کند. نیومن و همکاران (۲۰۱۳) این مفهوم را به ریسک مالیاتی شرکت مرتبط ساخته و بیان می‌کنند: «ریسک مالیاتی، به پتانسیلی که یک فعالیت یا عمل انتخاب شده [...]، باعث ایجاد تفاوت بین مبلغ مالیات قطعی با مبلغ برآوردی اولیه می‌شود، اشاره دارد (نیومن و همکاران، ۲۰۱۳)». بر این اساس، ریسک مالیاتی به عنوان عدم اطمینان نسبت به پرداخت مالیات به همراه جرایم در آینده تعریف می‌شود. ریسک مالیاتی با اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپرسازی مالیاتی و فرار مالیاتی متفاوت است، زیرا این مفهوم، توانایی شرکت در حفظ ثبات وضعیت مالیاتی در طول زمان را منعکس

می‌کند. پرداخت مالیات بیشتر در طول زمان به دلایل متعددی از جمله تغییر قوانین مالیاتی ملی و بین‌المللی و میزان بهره‌مندی از معافیتها و مزایای مالیاتی در معرض تغییر است. صرفنظر از علت تغییر نرخ موثر مالیاتی شرکت، ریسک مالیاتی در ارزیابی عدم اطمینان نسبت به جریان‌های نقدی (پس از مالیات) شرکت در آینده موثر است. بنابراین سرمایه‌گذاران، در ارزیابی ریسک شرکت، ریسک مالیاتی آن را در نظر می‌گیرند. در این پژوهش، براساس سازه‌های مفهومی یاد شده در بالا، دو شیوه اندازه‌گیری ریسک مالیاتی تعریف می‌شود. در یک شیوه، عدم اطمینان نسبت به مبلغ مالیات ابرازی شرکت و در نتیجه تایید آن توسط ممیز مالیاتی به عنوان ریسک تعریف می‌شود. این تعریف رابطه تنگاتنگی با تهور مالیاتی دارد. تفاوت ظریف این دو مفهوم، در تعریف آنها نهفته است. تهور مالیاتی به وضعیت مالیاتی شرکت اطلاق می‌گردد؛ در حالی که ریسک مالیاتی، پیامد سیاست مالیاتی بکار رفته توسط شرکت است که منجر به عدم اطمینان نسبت به وضعیت مالیاتی شرکت می‌گردد. انحراف استاندارد نرخ موثر مالیات پرداختی شرکت نیز می‌تواند برای اندازه‌گیری ریسک مالیاتی استفاده شود. این معیار، بی‌ثباتی نرخ موثر مالیات نقدی را توصیف می‌کند و اساساً دلالت بر توانایی حفظ ثبات وضعیت مالیاتی در طول زمان دارد. ساده‌ترین و معمول‌ترین معیار بکار رفته برای اندازه‌گیری عدم اطمینان، شاخص‌های پراکنندگی از جمله انحراف معیار و واریانس است. از این رو، این معیار به عنوان معیار متداول اندازه‌گیری ریسک در پژوهش‌های مالی به کار می‌رود.

ریسک مالیاتی شرکت در یک طیف (پایین تا بالا) قابل تبیین است. هر کدام از مفاهیم طرح ریزی مالیات شرکتی، ریسک متفاوتی را به دنبال دارند. سیاست‌های مالیاتی که اجتناب بیشتری از مالیات را به همراه دارند و از این رو، منجر به نرخ موثر مالیات نقدی پایین‌تر می‌شوند، می‌توانند ریسک شرکت را افزایش دهند، زیرا فعالیت‌های کاهنده مالیات ذاتاً ریسکی بوده و همواره توجه ممیزان مالیاتی را به خود جلب می‌کند. این موضوع زمانی که کاهش نرخ موثر مالیاتی نسبت به سال‌های قبل بیشتر باشد نیز شدت می‌یابد. براین اساس، توانایی اجتناب از پرداخت مالیات به دلیل ریسک ذاتی که به همراه دارند، بر ریسک کلی مالیاتی شرکت موثر است. اگر چه براساس این دیدگاه، شرکت‌های پرداخت‌کننده مالیات کمتر، در یک فعالیت پر ریسک درگیر می‌شوند، اما قانون مالیات‌های مستقیم در بردارنده موادی است که رفتار مطلوب مالیاتی را برای بسیاری از معاملات فراهم می‌نماید. در بسیاری از این موارد، قانون، به

طور شفاف گفته که شرکت‌ها می‌توانند پرداخت مالیات جاری خود را بدون افزایش ریسک پرداخت مالیات بیشتر یا جرایم در آینده کاهش دهند. فروش صادراتی، فعالیت‌های کشاورزی، و بسیاری از این قبیل موارد، تنها چند نمونه قابل ذکر از اجتناب مالیاتی بدون ریسک هستند.

بکارگیری یک وضعیت مالیاتی متهورانه می‌تواند به عنوان فعالیتی پر ریسک قلمداد شود. زیرا این احتمال وجود دارد که این وضعیت در آینده برعکس شود و شرکت به پرداخت اصل مالیات به همراه جرایم متعلقه محکوم شود. هر چند تأثیر سیاست‌های مالیاتی متهورانه بر ریسک شرکت شفاف نیست. تعیین اینکه یک وضعیت مالیاتی باید مشمول احتساب ذخیره شود نیازمند قضاوت ذهنی است. در نتیجه شرکت‌های مختلف با وضعیت مالیاتی مشابه، ممکن است ذخیره مالیات متفاوتی داشته باشند. افزون بر این، زمان حل و فصل اختلاف مالیاتی مشخص نیست. از این رو، تأثیر وضعیت مالیاتی متهورانه بر پرداخت مالیات ممکن است برای یک دوره زمانی نامشخص به تعویق بیفتد.

چنانچه سیر مالیاتی غیر قانونی بوده و یا یا اینکه با یک رفتار متقلبانه همراه شود، می‌تواند باعث شکل‌گیری فرار مالیاتی گردد. فرار مالیاتی، بیشترین ریسک را به همراه دارد. این رفتار، علاوه بر پیامدهای مالی پرداخت جریمه، با حبس و پیگیری قضایی همراه است.

معیارهای اندازه‌گیری تجربی طرح ریزی مالیات شرکتی

برای انجام یک پژوهش تجربی در حوزه مالیات، اندازه‌گیری مناسب عدم تمکین مالیاتی شرکت و سازه‌های مربوط به آن یک موضوع مهم به شمار می‌رود (دونبار و همکاران، ۲۰۱۰). تعداد معیارهای موجود در خصوص اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی و سپر سازی مالیاتی زیاد است. از آنجا که سود مشمول مالیات واقعی در اظهارنامه‌های مالیاتی محرمانه درج می‌شوند، بنابراین پژوهشگران به این اطلاعات دسترسی ندارند. به همین دلیل بیشتر معیارهای اندازه‌گیری تجربی از داده‌های صورت‌های مالی در دسترس عموم استنباط و سپس برای برآورد سود مشمول مالیات یا مالیات‌های پرداختی استفاده می‌شوند (مانزون و پلسکو، ۲۰۰۲).

بدیهی است که برآورد سود مشمول مالیات از طریق صورت‌های مالی دشوار است. این دشواری اساساً سه دلیل دارد. نخست، اقلامی وجود دارند که ممکن است باعث کمتر یا بیشتر شدن هزینه مالیات جاری گزارش شده در مقایسه با بدهی مالیاتی واقعی شرکت شوند.

نمونه‌هایی از این اقلام شامل ذخیره‌های ارزشیابی و اندوخته‌های احتیاطی است (پلسکو، ۲۰۰۳). دوم، حتی با فرض اینکه هزینه جاری مالیات در صورت سود و زیان معیار مناسبی برای بدهی مالیاتی واقعی باشد، در حالتی که اعتبارهای مالیاتی مانند اعتبارهای مالیاتی در آمد صادراتی یا تحقیق و توسعه وجود دارد، مجموع هزینه مالیات ممکن است به برآوردهای آریبی از سود مشمول مالیات واقعی منجر گردد. و آخر اینکه، اکثر مسائلی که در زمان محاسبه برآورد مالیات از صورت‌های مالی مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری بوجود می‌آیند ریشه در هدف اصلی گزارشگری مالی مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری دارند. هدف گزارشگری مالی نیز فراهم کردن اطلاعات مفید درباره عملکرد اقتصادی شرکت به منظور تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و نه افشاء اطلاعات مالیات می‌باشد.

با افزایش روبه رشد پژوهش‌های حوزه حسابداری مالیاتی، تعداد زیادی از معیارهای اندازه‌گیری مبتنی بر صورت‌های مالی بکار رفته است. این معیارها را می‌توان به سه دسته زیر طبقه‌بندی کرد:

نرخ‌های موثر مالیاتی:

نرخ‌های موثر مالیاتی رابطه بین بار مالیاتی یک شرکت و توانایی آن برای پرداخت مالیات‌ها را نشان می‌دهد و برای نشان دادن بار مالیاتی نسبی در کل شرکت‌ها بکار می‌رود (رگو، ۲۰۰۳). معیارهای مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی عموماً با تقسیم بدهی مالیاتی برآوردی یک شرکت (صورت کسر) بر معیاری از سودهای قبل از کسر مالیات یا جریان‌های نقدی (مخرج کسر) محاسبه می‌شوند. برخی نرخ‌های موثر مالیاتی مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری شامل کل مبلغ یعنی هزینه مالیات جاری بعلاوه مالیات انتقالی است در حالی که در بیشتر تعریف‌ها صرفاً از هزینه مالیات جاری استفاده می‌شود. همچنین، نرخ‌های موثر مالیاتی را می‌توان با استفاده از مالیات‌های نقدی پرداخت شده در صورت کسر (نرخ‌های موثر مالیاتی نقدی) محاسبه نمود. افزون بر این، با توجه به افق زمانی مربوطه، نرخ‌های موثر مالیاتی را می‌توان بر مبنای سالانه یا به صورت انباشته شده در طول دوره‌های چندگانه محاسبه کرد. نرخ موثر مالیاتی را می‌توان بعنوان معیاری برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی بکار گرفت. هر چه این نرخ کمتر باشد به معنی پرداخت مالیات کمتر است.

تفاوت‌های مالیات دفتری:

تا سال ۱۳۸۰ شرکت‌های ایرانی قوانین مالیاتی را مبنای محاسبات حسابداری قرار داده و به تبع آن استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، ارقام محاسبه شده تحت قوانین مزبور را مبنای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی قرار می‌دادند. از سال ۱۳۸۰ به دنبال الزام رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه و گزارشگری صورت‌های مالی، اطلاعات مالی تهیه شده براساس استانداردهای حسابداری جایگزین ارقام محاسبه شده بر مبنای قوانین مالیاتی شد (مرجانی، ۱۳۷۶). برای این اساس، تا سال ۱۳۸۰ سود حسابداری و سود مشمول مالیات دو عدد یکسان بودند، اما از آن تاریخ با توجه به وجود اختلاف بین استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی، سود حسابداری نیز متفاوت از درآمد مشمول مالیات گردید که از آن به تفاوت مالیات دفتری تعبیر می‌شود. از دیدگاه تئوری‌های حسابداری، منشأ این تفاوت عمدتاً به دو نوع اصلی طبقه‌بندی می‌شود:

الف) تفاوت‌های دائمی: ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت‌هایی است که به دلایل اقتصادی یا سیاسی یا اداری، مورد توجه قرار گرفته و انعکاسی از محاسبه مجموع مالیاتی است که واحد تجاری طی عمر خود پرداخت می‌کند (ذکوری، ۱۳۸۷). این نوع از تفاوت‌ها، سبب ایجاد تفاوت بین سود حسابداری قبل از کسر مالیات و درآمد مشمول مالیات گردیده و هیچگاه در دوره‌های آتی برگشت و جبران نخواهند شد. (مرجانی، ۱۳۷۶).

ب) تفاوت‌های موقتی: به دو گروه تفاوت‌های ناشی از زمانبندی و تفاوت‌های ناشی از مبانی ارزشیابی تقسیم بندی می‌شوند.

کل تفاوت مالیات دفتری (یعنی دائمی و موقت)، برآوردی از تفاوت بین سود دفتری قبل از مالیات شرکت (درج شده در صورت‌های مالی) و سود مشمول مالیات برآوردی (درج شده در اظهارنامه مالیاتی) آن است. این تفاوت به دلیل عدم تایید مالیات ابرازی شرکت توسط ممیز مالیاتی ایجاد می‌شود. از این رو، تفاوت‌های مالیات دفتری اطلاعات مربوط به رفتار تهور مالیاتی شرکت را فراهم می‌نماید. هر چه این نرخ تفاوت بیشتر باشد به معنی پرداخت مالیات کمتر است.

جزء غیرعادی و اختیاری معیارهای اندازه‌گیری:

مطابق مدل جونز (۱۹۹۱) که از طریق برآورد بخش اختیاری اقلام تعهدی حسابداری، مداخله شرکت در مدیریت سود را اندازه‌گیری نمود، برخی پژوهش‌ها، راه‌هایی را برای تفکیک بخش اختیاری یک تفاوت مالیات دفتری که به احتمال زیاد اجتناب مالیاتی غیرعادی را منعکس می‌کند، پیشنهاد کرده است. دسای و دارماپالا (۲۰۰۶، ۲۰۰۹) با استفاده از باقیمانده‌های حاصل از رگرسیون پانل دیتایی کل تفاوت‌های مالیات دفتری شرکت‌ها بر کل اقلام تعهدی، تلاش کردند بخشی از این تفاوت مالیات دفتری که به طرح ریزی مالیاتی قابل انتساب است و توسط مدیریت سود قابل تبیین نیست را تعیین کنند. این بخش اختیاری تفاوت‌های مالیات دفتری را می‌توان به عنوان معیاراندازه‌گیری سپرسازی مالیاتی بکار گرفت. هر چه این باقیمانده‌ها بیشتر باشد به معنی پرداخت مالیات کمتر است.

نگاره (۲) متغیرهای مورد استفاده پژوهشگران جهت اندازه‌گیری مفاهیم مختلف طرح‌ریزی مالیات شرکتی را بطور خلاصه ارائه نموده است:

نگاره (۲): معیارهای تجربی اندازه‌گیری سازه‌های مفهومی طرح ریزی مالیات شرکتی

معاخذ	توضیح	تعریف	معیار	نرخ موثر مالیاتی
فرانک و همکاران (۲۰۰۴)، خانی و همکاران (۱۳۹۲)	نرخ موثر مالیاتی از اطلاعات صورت‌های مالی استخراج می‌گردد و بیانگر کل هزینه مالیات به ازای هر ریال سود قبل از مالیات در دوره t است.	کل هزینه مالیات بر سود تقسیم بر کل سود حسابداری قبل از مالیات	نرخ موثر مالیاتی تعهدی (GAAP ERT) = Effective Tax Rate (te)	
پورکانو (۱۹۸۶) و زیمرمن (۱۹۸۳)	هزینه مالیات جاری به ازای هر ریال سود دفتری قبل از مالیات در سال t، تعدیل شده (نشده) بابت حقوق اقلیت و اقلام غیرمترقبه.	هزینه مالیات سود جاری تقسیم بر کل سود حسابداری قبل از مالیات	نرخ موثر مالیاتی تعهدی جاری (Current GAAP ERT)	
هانلون و هیترمن (۲۰۱۰)	تفاوت بین نرخ مالیاتی قانونی و نرخ موثر مالیاتی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری	نرخ موثر مالیاتی قانونی منهای نرخ موثر مالیاتی تعهدی	نرخ موثر مالیاتی تفاضلی (Differential ERT)	
دیرنگ و همکاران (۲۰۰۸)، چن و همکاران	مالیات‌های نقدی پرداخت شده به ازای هر ریال سود دفتری قبل از مالیات در سال t تعدیل شده	مالیات‌های نقدی پرداخت شده تقسیم بر کل سود	نرخ موثر مالیاتی نقدی (Cash ERT)	

معیار	تعریف	توضیح	ماخذ
	قبل از مالیات (تعدیل شده برحسب جریان نقدی)	(نشده) بابت حقوق اقلیت و اقلام غیر مترقبه.	(۲۰۱۰)، خانی و همکاران (۱۳۹۲)
نرخ موثر مالیاتی نقدی بلندمدت Long-run Cash ERT	مجموع مالیات‌های نقدی پرداخت شده تقسیم بر مجموع کل سود قبل از مالیات (تعدیل شده برحسب جریان نقدی)	مجموع مالیات‌های نقدی پرداخت شده در طول n سال تقسیم بر مجموع سود قبل از مالیات طی n سال (منهای اقلام خاص استثنایی) طی n سال ()	دیرانگ و همکاران (۲۰۰۸)
نسبت مالیات نقدی Cash tax ratio	مجموع مالیات‌های نقدی پرداخت شده تقسیم بر مجموع جریان نقدی عملیاتی قبل از بهره و مالیات‌ها	نسبت مالیات‌های نقدی به جریان‌های نقدی حاصل از عملیات در سال t	دیرانگ، هانلون و مای دیو (۲۰۱۰)، (۲۰۰۸)
نرخ موثر مالیاتی نقدی متوسط صنعت-Cash ERT-IND	نرخ موثر مالیاتی نقدی بلندمدت منهای نرخ موثر مالیاتی نقدی بلندمدت متوسط صنعت.	متوسط نرخ موثر مالیاتی نقدی از بابت متوسط صنعت تعدیل می‌گردد.	پراون و دراک (۲۰۱۲)
تفاوت مالیات دفتری ($BTD = \text{Book Tax Difference}$)	سود دفتری قبل مالیات- (هزینه مالیات) / نرخ مالیات جمع تفاوت مالیات دفتری = تفاوت موقتی + تفاوت دائمی	جمع تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود قبل مالیات که بصورت تفاوت بین سود پس از کسر سهم اقلیت و سود مشمول مالیات اندازه‌گیری می‌شود.	میلز و همکاران (۱۹۹۸)، فروغی و همکاران (۱۳۹۱)، پورحیدری و سروستانی (۱۳۹۲)
تفاوت مالیات دفتری دائمی (Permanent) (BTD)	جمع تفاوت مالیات دفتری - تفاوت موقتی	از تفاضل تفاوت مالیات دفتری موقت با جمع تفاوت مالیات دفتری بدست می‌آید.	شلوین (۲۰۰۲)
تفاوت مالیات دفتری موقتی (Temporary) (BTD)	جمع هزینه مالیات انتقالی تقسیم بر نرخ مالیات	از تقسیم جمع هزینه مالیات انتقالی بر نرخ مالیات عملکرد بدست می‌آید.	هانلون (۲۰۰۵)؛ بلایلوک، شلوین و ویلسن (۲۰۱۲)
تفاوت مالیات دفتری اختیاری (DD-) $BTD = \text{Discretionary BTD}$	باقیمانده رابطه روبرو: $BTD = \beta TACC + \mu + \epsilon$ ؛ که TACC بیانگر اقلام تعهدی می‌باشد.	معیاری از تفاوت‌های غیرعادی غیر توضیح داده نشده از کل مالیات دفتری را بدست می‌دهد.	دسای و دارماپلا (۲۰۰۶ و ۲۰۰۹)، پیز و همکاران (۲۰۱۳)

تفاوت مالیات دفتری

اختیاری

پیامد طرح ریزی مالیاتی شرکت‌ها

در ادبیات موجود، رابطه‌ی اجتناب از مالیات و ارزش شرکت از دو بعد بررسی شده است. دسای و دارماپالا (۲۰۰۹)، معتقدند که اجتناب از مالیات با توجه به اینکه انتقال ثروت از سهامداران به دولت را کاهش می‌دهد، یک فعالیت ارزش آفرین است. یک جریان نوظهور در ادبیات، اجتناب از مالیات را در چارچوب نمایندگی، بدلیل امکان رفتارهای فرصت طلبانه، نامطلوب می‌داند (کراکر و اسلمرود، ۲۰۰۵؛ چن و چو، ۲۰۰۵).

یافته‌های دسای و دارماپالا (۲۰۰۹) نشان می‌دهد که اجتناب مالیاتی تأثیر معناداری بر ارزش شرکت نداشته و صرفاً در شرکت‌های با ساختار حاکمیتی قوی مانند مالکیت نهادی بالاتر، رابطه‌ی مثبت اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت وجود دارد. این یافته بیانگر آن است که در محیطی که نظارت و کنترل به طور مؤثر تلاش‌های فرصت طلبانه‌ی مدیریت را از طریق بکارگیری فعالیت‌های اجتناب از مالیات محدود می‌کند، اجتناب از مالیات، افزایش ارزش شرکت است. این یافته، نقطه عطفی در پیوند بعد ارزش آفرینی و تئوری نمایندگی درباره پیامد طرح ریزی مالیاتی به شمار می‌آید.

مشایخی و علی پناه (۱۳۹۴)، بعد از بررسی تئوری حاکم در بازار سرمایه‌ی ایران در ارتباط با رابطه‌ی اجتناب از مالیات و ارزش شرکت، اثر شاخص راهبری شرکتی بر این رابطه را نیز بررسی کرده‌اند. نتایج تحقیق آنان حاکی از وجود رابطه‌ی مثبت، و تایید تئوری ارزش آفرینی در رابطه بین فعالیت‌های اجتناب از مالیات و ارزش شرکت است. آنها همچنین نشان دادند که با بهبود کیفیت ساختار راهبری شرکتی، تأثیر مثبت فعالیت‌های اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت بیشتر می‌شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش، اقدام به بسط چارچوب مفهومی یکپارچه طرح ریزی مالیات شرکتی براساس تبیین روابط بین مفاهیم اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپر سازی مالیاتی و فرار مالیاتی شده است. این مفاهیم در مقابل تمکین مالیاتی قرار گرفته که ریسک مالیاتی را به دنبال خواهند داشت. این چارچوب کمک می‌کند پژوهش‌های این حوزه از یک انسجام مفهومی برخوردار گشته تا بتوان تفسیرهای معتبرتری را از یافته‌های اندیشمندان این حوزه ارائه نمود.

تمام مفاهیم طرح ریزی مالیاتی برحسب مولفه‌های «التزام ظاهری به قوانین» و «انطباق با روح قوانین» درجه‌بندی شده‌اند. این مولفه‌ها، سطوح مفروض قانونمندی و انطباق با روح قوانین را برای رفتارهای مالیاتی نشان می‌دهد.

طرح ریزی مالیاتی سازه اصلی و مفهوم زیربنایی بوده که تمام سازه‌های بکار رفته در چارچوب مفهومی معرفی شده به آن مرتبط‌اند. اجتناب مالیاتی، بین رفتارهای مالیاتی کاملاً قانونی، مشکوک و کاملاً غیر قانونی تمایزی قائل نمی‌شود. اگرچه تهور مالیاتی، سپر سازی مالیاتی و فرار مالیاتی از نظر سطح مقاومت در برابر قوانین متفاوتند، اما همگی اجتناب یا عدم تمکین مالیاتی آشکار را نشان می‌دهند. برای تفکیک اجتناب مالیاتی متهورانه از غیر متهورانه، بر یک آستانه «عدم تایید» برای معاملات مرتبط با مالیات در یک حسابرسی مالیاتی، تاکید گردیده است. سپر سازی مالیاتی گسترده ترین زیرمجموعه تهور مالیاتی است که میزان تقید به قانون را نشان می‌دهد. تنها در صورتیکه بر طبق رای دادگاه، سپر سازی مالیاتی غیر قانونی تشخیص داده شود، فرار مالیاتی تلقی می‌شود.

معیارهای اندازه گیری تجربی این مفاهیم به سه دسته کلی نرخ‌های موثر مالیاتی، تفاوت‌های مالیات دفتری و باقیمانده‌های مدل‌های رگرسیونی برآوردکننده بخش اختیاری طبقه‌بندی شده است؛ که به ترتیب برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی و سپر مالیاتی معرفی می‌گردد. فرار مالیاتی نیز براساس اعلام نظر دادگاه مشخص می‌شود.

هر کدام از مفاهیم طرح ریزی مالیات شرکتی، ریسک مالیاتی متفاوتی را به دنبال دارند. براساس تعریف، ریسک مالیاتی به عدم اطمینان نسبت به وضعیت مالیاتی شرکت اطلاق می‌گردد و در بردارنده انواع ریسک ذاتی، ریسک مالی و ریسک قضایی (کیفری) است.

براساس ادبیات موجود، اجتناب از مالیات از دیدگاه مرسوم، یک فعالیت حداکثرکننده ارزش تلقی شده که ثروت را از دولت به سهامداران شرکت منتقل می‌کند، اما در چارچوب تئوری نمایندگی، این امر بدلیل امکان رفتارهای فرصت طلبانه می‌تواند بر ارزش شرکت تأثیر منفی بگذارد.

با توجه به تفاوت روش‌های محاسبه هریک از معیارهای اندازه‌گیری مفاهیم طرح ریزی مالیات شرکتی، پیشنهاد می‌شود پژوهشگران در آینده اقدام به بکارگیری تطبیقی معیارهای سه‌گانه در پژوهش‌های خود نموده و یافته‌ها را با یکدیگر مقایسه نمایند.

پی‌نوشت

۱ OECD

منابع

- آقایی، اله محمد. (۱۳۷۹). بهبود کمی مالیات در گروه خدمات رسانی، *پژوهشنامه اقتصادی*، سال اول، پیش شماره، صص ۱۰۵-۱۲۸.
- ذکوری، وجیه‌اله. (۱۳۸۷). شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی؛ پایان‌نامه کارشناسی ارشد؛ دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان. طالب‌نیا، قدرت‌الله و شیخ‌حسنی، علی. (۱۳۸۶). بررسی مقایسه‌ای قانون مالیات‌های مستقیم با قانون پیشین در بخش‌های مشاغل مستغلات و حقوق کارکنان. *حسابرس*، شماره ۳۶، صص ۸۲-۹۲.
- کمالی، سعید و شفیعی، سعیده. (۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه ایران آن در نظام مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۵۸، صص ۱۴۳-۱۶۸.
- مرجانی، مهدی. (۱۳۷۶). بررسی تأثیرات استفاده از دفاتر حسابداری جهت مقاصد مالیاتی بر عناصر صورت‌های مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. شماره ۲۰ و ۲۱، صص ۱۰۷-۱۱۹.
- مشایخی، بیتا و علی‌پناه، صبری. (۱۳۹۴). تأثیر راهبری شرکتی بر رابطه‌ی بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، شماره ۲۵، صص ۴۹-۶۴.
- AICPA. (2003). Proposed Rule: Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence, File No. S7-49-02 .
- Bankman, Joseph. (2004). *An Academic's View of the Tax Shelter Battle, in Crisis in Tax Administration, Henry Aaron and Joel Slemrod, eds.*. Washington, D. C.: The Brookings Institution, 9-28 .
- Brown, R. E & Mazur, M. J. (2003). IRS's Comprehensive Approach to Compliance. Paper presented at National Tax Association Spring Symposium in May 2003, Washington D. C .
- Chen,K,&Chu,C. (2005). Internal Control vs. External Manipulation: A Model of Corporate Income Tax Evasion. *Journal of Economics*,1,151-164 .

- Crocker, K., & Slemrod, J. (2005). Corporate Tax Evasion with Agency Costs. *Journal of Public Economics*, 89(9), 1593-1610.
- Desai, Mihir, & Dharmika Dharmapala. (2006). Corporate Tax Avoidance and high-powered Incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145-179.
- Desai, Mihir, & Dharmika, Dharmapala. (2009). Corporate Tax Avoidance and Firm Value. *Review of Economics and Statistics*, 91(3), 537-546.
- Dunbar, Amy, Danielle Higgins, John Phillips, & George Plesko. (2010). What do measures of tax aggressiveness measure?. Proceedings of the National Tax Association Annual Conference on Taxation, 18-26.
- Dyreng, Scott, Michelle Hanlon, & Edward Maydew. (2008). Long-run corporate tax avoidance. *The Accounting Review*, 83(1), 61-82.
- Hanlon, Michelle, & Shane Heitzman. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
- Jones, Jennifer. (1991). Earnings Management During Important Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193-228.
- Lietz, Gerrit. (2013). Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework. Working Paper, available at: www.ssrn.com, 2363828.
- Lisowsky, Petro. (2010). Seeking Shelter: Empirically Modeling Tax Shelters Using Financial Statement Information. *The Accounting Review*, 85(5), 1693-1720.
- Lisowsky, Petro, Leslie Robinson, & Andrew Schmidt. (2013). Do Publicly Disclosed Tax Reserves Tell us About Privately Disclosed Tax Shelter Activity?. *Journal of Accounting Research*, 51(3), 583-629.
- Manzon, Gil, & George Plesko. (2002). The Relation between Financial and Tax Reporting Measures of Income. *Tax Law Review*, 55(1), 175-214.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). (2001). Compliance Measurements Practice, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series, Available: <http://www.oecd.org/DAF/FSM/minimumattributestaciat.html>.
- Plesko, George. (2003). An evaluation of alternative measures of corporate tax rates. *Journal of Accounting and Economics*, 35(2), 201-226.
- Rego, Sonja Olhoff. (2003). Tax-Avoidance Activities of U. S. Multinational Corporations, *Contemporary Accounting Research*, 20(4): 805-833.
- Scholes, Myron, and Mark Wolfson (1992), *Taxes and Business Strategy: A Planning Approach*. Prentice-Hall Inc., Upper Saddle River, NJ.

- Wenzel, Michael. (2002). An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance. Working Paper, *Australian National University*.
- Wilson, Ryan. (2009). An Examination of Corporate Tax Shelter Participants, *The Accounting Review*, 84 (3), 969-999 .

