



Impacts of International Financial Reporting Standards (IFRS) on Tax Evasion and Tax Avoidance

Mohammad Namazi (Ph.D, ICPA, CMA)*
Hassan Esmailpour**

Abstract

Objective: This study aims to examine the impacts of International Financial Reporting Standards (IFRS) on tax evasion and tax avoidance in Iran by referring to the professional accounting and tax opinion of the Iranian Certified Public Accountants (ICPA) and Iranian National Tax Administration (INTA).

Method: The impacts of IFRS on tax evasion and tax avoidance were obtained through a questionnaire on a five-option Likert scale. The designed questionnaire was distributed among 334 members of ICPA and INTA, of which 184 were suitable for use in this study. Structural equation method (SEM) was used to investigate the effects of specific variables, and partial least squares (PLS) approach was used to analyze the model.

Results: Findings indicated IFRS has significant negative effect on the prevention of tax evasion, and significant positive effect on the prevention of tax avoidance. The impact of satisfaction of taxpayers, as a moderator in the above relationships is not significant. Acceptance of IFRS has significant positive effect on increasing the reliability of financial statements. Increasing the reliability of financial statements, as an intermediary variable, is not significant for tax evasion, but is significant for tax avoidance.

Conclusion: IFRS has important application in understanding tax evasion and tax avoidance, but to be more acceptable, its restrictions must be identified and resolved.

Keywords: *International Financial Reporting Standards (IFRS), Tax Evasion, Tax Avoidance, IFRS in Iran, Structural Equation.*

Citation: Namazi, M., Esmailpour, H. (2020). Impact of international financial reporting standards (IFRS) on tax evasion and tax avoidance. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(1), 1-33.

* Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

** M.A. of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Corresponding Author: Mohammad Namazi (Email: mnamazi@rose.shirazu.ac.ir).

Submitted: 19 June 2019

Accepted: 21 September 2019

DOI: 10.22103/jak.2020.14271.3013



انجمن حسابداری ایران

دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

مجله دانش حسابداری

دوره یازدهم، شماره ۱

بهار ۱۳۹۹، پیاپی ۴۰

صص. ۱ تا ۳۳

تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی

دکتر محمد نمازی*

حسن اسماعیل پور**

چکیده

هدف: این پژوهش به بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در کشور ایران با مراجعه به نظر اعضای حرفه‌ای حسابداری و مالیاتی، شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی و ممیزان سازمان امور مالیاتی می‌پردازد.

روش: میزان تأثیر IFRS بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی، با استفاده از پرسشنامه و در مقیاس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت بررسی شد. بدین منظور ۳۳۴ پرسشنامه، طراحی و بین اعضای جامعه حسابداران رسمی و ممیزان سازمان امور مالیاتی توزیع شد و ۱۸۴ فقره آن در نهایت مورد استفاده قرار گرفت. به منظور بررسی تأثیر متغیرها از روش معادلات ساختاری (SEM) و برای تحلیل الگوها از رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌ها نشان داد IFRS تأثیر با اهمیت منفی در جلوگیری فرار مالیاتی و با اهمیت مثبت در جلوگیری از اجتناب مالیاتی دارد. رضایت مؤدیان

* استاد گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

** کارشناس ارشد گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: محمد نمازی (رایانامه: mnamazi@rose.shirazu.ac.ir).

تاریخ پذیرش: ۹۸/۶/۳۰

تاریخ دریافت: ۹۸/۳/۲۹

مالیاتی، به‌عنوان یک متغیر تعدیلی، در روابط بالا معنادار نیست. پذیرش IFRS بر افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد. افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی، به‌عنوان یک متغیر میانجی، برای فرار مالیاتی معنادار نیست، اما برای اجتناب مالیاتی معنادار است.

نتیجه‌گیری: IFRS کاربردهای با اهمیتی در زمینه فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی دارد. اما، برای پذیرش بیشتر آن، باید محدودیت‌ها شناسایی و رفع شوند.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی، IFRS در ایران، معادلات ساختاری.

استناد: نمازی، محمد؛ اسماعیل‌پور، حسن. (۱۳۹۹). تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی. *دانش حسابداری*، ۱۱(۱)، ۳۳-۱.

مقدمه

در سال‌های اخیر، «فرار مالیاتی» و «اجتناب مالیاتی» شرکت‌ها تبدیل به یک نگرانی عمده مسئولان مالیات شده و باعث توجه عمیق‌تر و افزایش پژوهش‌ها توسط پژوهشگران شده است (کریستین و مورفی^۱، ۲۰۰۴). برای حذف خلاءها و گزینه‌های مجاز حسابداری و بهبود اندازه‌گیری‌های حسابداری که به بهتر شدن عملکرد اقتصادی واحد تجاری منجر می‌شود (بارث^۲ و همکاران، ۲۰۰۶)، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در سال ۲۰۰۱ تصمیم گرفت تا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) را با کیفیتی قابل قبول ارائه دهد. از این‌رو انتظار می‌رود که این استانداردها بر پایه مربوط بودن، قابلیت اطمینان، قابل فهم بودن و قابل مقایسه بودن گزارش‌های مالی با تکیه بر اطلاعات، در استفاده از استانداردهای ملی خاص، بویژه در مواردی که این استانداردها تحت تأثیر برنامه ملی، قانونی، سیاسی و مالیاتی قرار می‌گیرند، بهبود یابند (بال^۳، ۲۰۰۶؛ بنیاد IFRS، ۲۰۱۷: ۴).

اما پرسش حائز اهمیت این است که آیا IFRS، به‌عنوان استاندارد جدید حسابداری بین‌المللی، می‌تواند مبنایی مناسب برای جلوگیری از فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی باشد؟

آیا بر میزان سازگاری بین چارچوب استانداردها و اصول حسابداری که معمولاً برای مقاصد مالیاتی قابل قبول است، تمرکز کافی دارد؟ (جاکوینز^۴ و همکاران، ۲۰۰۵). این پرسش‌ها از اهمیت زیادی برخوردار است، زیرا منشاء نظری حسابداری مالیاتی با هدف‌های گزارشگری مالی تفاوت عمده دارند. این تفاوت به‌عنوان چالش مهم برای قانون مالیات است، زیرا اگر مسئله‌ای از نظر هدف‌های مالیاتی قابل قبول باشد، از نظر هدف‌های حسابداری هم قابل قبول است (هندریکسن و ون بردا، ۱۹۹۲).

به‌گونه کلی، سه جنبه رویکرد ترازنامه‌ای، ارزش منصفانه و رجحان محتوی بر شکل، به‌کارگیری IFRS را در سیستم‌های جدید مالیاتی دچار مشکل می‌کند. ماهیتاً مفاهیم IFRS، به ترازنامه نسبت به صورت سود و زیان توجه بیشتری دارد، به‌طوری که حتی ممکن است به صورت سود و زیان هیچ توجهی نکند. در مقابل، هدف سیستم مالیاتی مبتنی بر سود یا صورت سود و زیان هر دوره است که این امر خود موجب ایجاد تضاد آشکار بین اهداف سیستم مالیاتی و اهداف حسابداری می‌شود (فریدمن^۵، ۲۰۰۸). در خصوص استفاده از ارزش منصفانه، همان‌گونه که گامی^۶ و همکاران (۲۰۰۵) بیان می‌دارند، در اصل، درآمد ناشی از حسابداری ارزش منصفانه، یک مفهوم نزدیک‌تر به «سود اقتصادی واقعی» است که براساس آن مالیات باید پرداخت شود. با این حال، در عمل، حسابداری ارزش منصفانه با سایر اصول مالیاتی، مانند توانایی پرداخت، قابل اجرا بودن و ثبات درآمدهای مالیاتی، در تعارض است. رجحان محتوی بر شکل نیز مشکل‌ساز است. به‌عنوان یک موضوع کلی، سیستم‌های مالیاتی مدرن بر مبنای شکل قانونی معاملات طراحی می‌شوند و چون با نگرش اجتناب مخالف‌اند، استثنائات خاصی را در نظر می‌گیرند. در حقیقت، رجحان محتوی بر شکل، برای به‌دست آوردن شرایط مالی راحت‌تر مانع از دستکاری بالقوه قراردادها می‌شود، زیرا این امر مستلزم آن است که به‌جای شکل قانونی معاملات باید بر اساس ماهیت اقتصادی عمل شود.

با توجه به سه مورد مهم گفته شده، می‌توان دریافت که بین IFRS و پرداخت مالیات تضاد واقعی وجود دارد. در تئوری‌های حسابداری و قوانین مالیاتی اکثر کشورها، وجود اختلاف بین استانداردهای حسابداری به عنوان مبنای محاسبه سود حسابداری با قوانین مالیاتی حاکم بر تعیین سود مشمول مالیات، طبیعی است و با پذیرش این اختلاف نسبت به ارائه راه‌حل اقدام می‌گردد. تلاش برای از بین بردن این اختلافات هرچند تا حدودی ارزشمند و قابل ستایش است، اما به دلیل ماهیت متفاوت این دو سود، امکان تعامل مطلق و انطباق کامل وجود ندارد.

دو موضوع دیگر را که می‌توان در پذیرش IFRS و تأثیر آن بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی لحاظ کرد، افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی و رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی است. یکی از راهکارهای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش شفافیت و کفایت افشای اطلاعات است. افشای اطلاعات با کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی می‌تواند دقت اطلاعات در دسترس عموم را در خصوص فعالیت‌ها و تصمیمات مدیریت و احتمال کشف موارد گریز از مالیات را توسط مأموران مالیاتی افزایش دهد. این امر صرف ریسک ناشی از فعالیت‌های فرصت طلبانه مدیریت را کاهش داده و موجب کاهش انگیزه وی برای گریز از مالیات نیز می‌شود (مجته‌دزاده و همکاران، ۱۳۹۴). IFRS، به دلیل الزامات افشای اضافی، قواعد اندازه‌گیری و شناخت خاص، که به‌طور مستقیم کیفیت ارقام و اطلاعات حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد، موجب شفاف‌تر شدن و کیفیت گزارشگری مالی خواهد شد (داسک^۷، ۲۰۰۶). به کارگیری IFRS، در نهایت به کاهش مدیریت سود، شناخت به‌موقع زیان‌ها و ارتباط ارزشی بیشتر برای سود می‌شود. پژوهش‌گران، این یافته‌ها را به‌عنوان شواهدی بر کیفیت گزارشگری بالاتر تفسیر می‌کنند (بارث و همکاران، ۲۰۰۸ و احمد^۸ و همکاران، ۲۰۱۳). استفاده از یک مجموعه استانداردهای با کیفیت بالا توسط شرکت‌ها در سرتاسر جهان، پتانسیلی برای بهبود قابلیت مقایسه، کیفیت و شفافیت

اطلاعات به‌شمار می‌رود و هزینه‌های تهیه گزارش‌های مالی را کاهش می‌دهد (احمد و همکاران، ۲۰۱۳).

حقوق مؤدیان مالیاتی بدون شک یکی از حقوق قانونی هر شهروند است و از این‌رو اهمیت و جایگاه ویژه‌ای در سیستم مالیاتی هر کشور داشته، کمک شایانی در زمینه تحقق وصول مالیات می‌نماید. رعایت این حقوق می‌تواند به تعدیل رابطه مؤدیان با سیستم مالیاتی کمک نموده، اعتماد و اطمینان آنان را به نظام مالیاتی افزایش دهد و در راستای تسهیل امور مردم و حمایت مؤدیان مؤثر باشد. متأسفانه یکی از مسائلی که در نظام مالیاتی ایران وجود دارد، موضوع برخورد سلیقه‌ای و تفسیرهای گوناگون از مفاد قانون مالیات‌های مستقیم، آیین‌نامه‌ها و بخش‌نامه‌های مالیاتی است. گاه این تفسیر ناصحیح از قانون، سبب برداشت‌های غلط شده، به فرارهای مالیاتی دامن زده است. این امر موجبات نارضایتی مؤدیان مالیاتی را فراهم نموده و مراحل حصول مالیات را نیز به تأخیر می‌اندازد (صدقی و همکاران، ۱۳۸۷).

هدف این پژوهش، بررسی تأثیر IFRS بر روی حوزه مالیات در ایران است. به‌گونه دقیق‌تر پرسش پژوهش این است که آیا می‌توان با پیاده‌سازی IFRS، خلاءهای موجود در زمینه مالیات را که همان فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی است، در ایران کاهش داد؟ آیا رضایت مؤدیان مالیاتی به‌عنوان متغیر تعدیلی و افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی به‌عنوان متغیر میانجی بین IFRS و فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تأثیر دارد؟ اهمیت این مطالعه آن است که با استفاده از متغیرها، فرضیه‌ها و عوامل مختلف، به بررسی تأثیر IFRS، به‌گونه تجربی، بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در ایران می‌پردازد تا بتوان نظرهای ارائه شده در خصوص این موضوع را بررسی و برای بهبود اوضاع پیاده‌سازی IFRS در ایران نتایج قابل ملاحظه‌ای را ارائه کرد. هم‌چنین این مطالعه باعث گسترش ادبیات مالیات و حسابداری می‌گردد و می‌تواند راه‌گشای مسئولین مربوط باشد.

در ادامه مقاله ابتدا به مبانی نظری و پیشینه پژوهش اشاره می‌شود. در بخش بعدی به بررسی فرضیه‌ها، روش‌های آماری و متغیرهای پژوهش پرداخته می‌شود. در بخش پایانی هم به یافته‌ها و پیشنهادها برای تحقیقات آتی و محدودیت‌های پژوهش اشاره می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی از جمله فعالیت‌هایی هستند که ممکن است شرکت‌ها به وسیله آن سعی در کاهش مالیات نمایند (مشایخی و سیدی، ۱۳۹۴). طبق تعریف، هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور عدم پرداخت مالیات، مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود (خالقی و سیفی، ۱۳۹۴). فرار مالیاتی ممکن است به روش‌های مختلف صورت گیرد، ولی هدف اصلی در به کارگیری این روش‌ها، عدم پرداخت کامل یا ناقص مالیات است. از سوی دیگر، اجتناب از مالیات را می‌توان به عنوان اقدامات قانونی که هدف آن کاهش بدهی مالیاتی است، تعریف کرد (اسلمرد، ۲۰۰۴). محدودیت در تعریف، موجب این موضوع می‌شود که تنها اقدامات قانونی مورد بحث قرار گیرد، بویژه با توجه به دشوار بودن تشخیص این که کدام فعالیت انجام شده برای کاهش هزینه‌های مالیاتی قانونی و یا غیرقابل قبول است (اتوود^۱ و همکاران، ۲۰۱۲). اجتناب از مالیات، یک فعالیت گریز از مالیات، بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است و اغلب به عنوان کاهش مالیات تعریف می‌شود (حسنی القار و شعری آناقیز، ۱۳۹۶). هانلون و هیتزمن^{۱۱} (۲۰۱۰)، اشاره می‌کنند که از نظر فنی دو دلیل وجود دارد که نمی‌توان قانونی یا غیرقانونی بودن اجتناب از پرداخت مالیات را تشخیص داد: (۱) اکثر رفتارها عموماً در حول معاملاتی که از لحاظ فنی قانونی هستند، متمرکز می‌شوند و (۲) قانونی بودن اجتناب مالیاتی معمولاً پس از وقوع معاملات تعیین می‌شود.

با مرور ادبیات حسابداری می‌توان دو تئوری پیرامون فعالیت‌های فرار و اجتناب مالیاتی را مورد توجه قرار داد. دیدگاه نخست به «تئوری نمایندگی» مربوط می‌شود. اساس

تئوری نمایندگی این فرض است که افراد شخصیت‌های علاقه‌مندی هستند که به‌طور عقلایی رفتار می‌کنند تا در وهله اول، مطلوبیت و منافع شخصی خود را به حداکثر برسانند (عرب‌صالحی و کاظمی‌نوری، ۱۳۹۳). فعالیت‌های مربوط به فرار و اجتناب مالیاتی، در این راستا قرار می‌گیرد و ابعاد بیشتری از مسایل نمایندگی بین مدیران و سهامداران از قبیل فرصت‌طلبی مدیران و سوء استفاده از منابع شرکت را شامل می‌شود. **دسای و داراماپالا^{۱۱}** (۲۰۰۹) معتقدند که پیچیدگی فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌تواند ابزارها، پوشش‌ها و قضاوت‌هایی را برای مدیران ایجاد نماید که زمینه‌ساز رفتارهای فرصت‌طلبانه آن‌ها مانند دستکاری سود، معاملات با اشخاص وابسته و سوء استفاده از منابع شرکت به نفع مدیران می‌گردد. به عبارت دیگر، در این دیدگاه ممکن است اجتناب مالیاتی و انحراف مدیران، مکمل یکدیگر قرار گیرند (غلامی و فقیه، ۱۳۹۶).

دیدگاه دوم بر اساس «تئوری ذی‌نفعان» است که بر مبنای آن یک قرارداد اجتماعی بین جامعه و شرکت وجود دارد. تئوری ذی‌نفعان بیان می‌کند که افزون بر سهامداران، شرکت باید تلاش نماید تا نیازهای همه ذی‌نفعان از جمله مقامات مالیاتی را برآورده سازد. در این راستا تئوری ذی‌نفعان مربوط به مسئولیت اجتماعی و اجتناب مالیاتی، رابطه پیچیده‌ای را بین این دو مفهوم نشان می‌دهد. برخی پژوهش‌گران از جمله **کارول^{۱۳}** (۱۹۹۱) به این تئوری اشاره می‌کنند که کاهش پرداخت مالیات، هزینه‌ها را کاهش می‌دهد و باعث بهبود سودآوری شرکت می‌شود. به این ترتیب اجتناب از مالیات می‌تواند به‌عنوان یک مسئولیت اقتصادی (که اولین و مهم‌ترین مسئولیت اجتماعی نیز هست) تلقی شود. اما برخی دیگر اجتناب مالیاتی را به‌عنوان غفلت از مسئولیت اجتماعی می‌دانند. به‌عنوان نمونه، **حسینو و کلام^{۱۴}** (۲۰۱۲) اعتقاد دارند که پرداخت مالیات یک نقش حیاتی در جامعه دارد و زمانی که شرکت جنبه مشارکت اقتصادی جامعه را نادیده بگیرد در حقیقت مسئولیت اجتماعی سازمان را به خطر می‌اندازد. آن‌ها بیان می‌کنند که قبول مسئولیت اجتماعی باعث کاهش پرداخت مالیات می‌شود؛ زیرا کاهش پرداخت مالیات سودآوری را افزایش

می‌دهد و شرکت در موقعیت بهتری قرار می‌گیرد و می‌تواند برای فعالیت‌های اجتماعی هزینه کند (سپاسی و همکاران، ۱۳۹۵).

رابطه تئوری‌های مذکور با IFRS را می‌توان به گونه کلی بیان نمود: تصویب IFRS ممکن است به یکی از حالت‌های زیر بر درآمد مشمول مالیات شرکت تأثیر بگذارد: استفاده از IFRS به‌عنوان مبنایی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات، موجب حفظ سطح بالای انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات شود، یا تهیه و ارائه صورت‌های مالی و حفظ اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP) به‌عنوان مبنایی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات، موجب کاهش سطح انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات گردد و یا جهت ایجاد استاندارد برای اهداف مالیاتی به‌صورتی مستقل، از GAAP پیروی شود که این امر هم موجب کاهش سطح انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود. در تصویب IFRS، کشورهایی که دارای سطح پایین انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات هستند، ممکن است از IFRS برای تهیه و ارائه صورت‌های مالی با اهداف عام و حفظ قوانین موجود برای مقاصد مالیاتی، که در نتیجه حفظ سطح پایین انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات را به دنبال دارد، استفاده کنند و یا ممکن است IFRS را به‌عنوان مبنایی جهت محاسبه درآمد مشمول مالیات به کار برند تا سطح انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات افزایش یابد. بنابراین، بسته به سطح مالیات دفتری و تصمیمات یک کشور برای حفظ یا اصلاح سطح انطباق پس از تصویب IFRS، درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها می‌تواند تحت تأثیر قرار گیرد.

اختیار اعطا شده به مدیران برای تهیه صورت‌های مالی با در نظر گرفتن ذی‌نفعان مختلف و تئوری نمایندگی، از منظر متخصصان مالیاتی مورد تردید قرار می‌گیرد و به‌طور کلی توسط آن‌ها برای محاسبه درآمد مشمول مالیات، مورد قبول واقع نمی‌شود. هم‌چنین کاهش سطح انطباق بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات که کشورهای مختلف در هنگام تصویب IFRS با آن روبه‌رو می‌شوند، احتمال دارد فعالیت‌هایی که بر میزان فرار و

اجتناب مالیاتی تأثیرگذار هستند را تشدید کند. با توجه به شواهد تجربی که در سطح پایین انطباق بین دو مورد وجود دارد، می توان دریافت که این عمل منجر به افزایش فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی می گردد (دسای^{۱۵}، ۲۰۰۵).

پیشینه پژوهش

سوسمان و اولیوولا^{۱۶} (۲۰۱۱) نشان می دهند که افراد، خواهان رسیدگی قطعی و دقیق مقامات مالیاتی نسبت به مالیات پرداختی خود هستند تا مالیات پرداخت شده آن ها در جهت پیشرفت و بهبود امور لحاظ شود. این نتیجه نشان می دهد که ارائه اطلاعات در مورد هدف و مزایای مالیات می تواند رضایت مؤدیان را در پرداخت مالیات افزایش دهد. سامونل^{۱۷} و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر IFRS در زمینه مالیات پرداختند. شواهد بیان گر آن است که «درآمد واقعی اقتصادی» شرکت ها، از نظر تنوریک برای مبنای مالیاتی بسیار مبهم است و این ایده با حسابداری مالی، متفاوت است. افزون بر این، حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی بر برخی از اصول مشترک (بهای تمام شده تاریخی، تحقق، احتیاط و غیره)، توسعه یافته اند. جزئیات در استانداردهای ملی با قوانین حسابداری مالیاتی ممکن است متفاوت باشد، اما درآمد به روشی مشابه تعریف خواهد شد.

سیمون^{۱۸} (۲۰۱۵) در پژوهشی بررسی نمود که آیا IFRS بر پرداخت مالیات در شرکت های بین المللی تأثیر می گذارد؟ وی تأیید کرد که شرکت های بین المللی در اتحادیه اروپا به دلایل مالی در انتقال سود خود، پس از تصویب IFRS، بیشتر درگیر شدند و برآورد می کند که به طور متوسط شرکت های تابعه ای که به صورت قانونی IFRS را به تصویب رسانده اند، نسبت به شرکت های تابعه ای که در سال های گذشته تصویب IFRS را قبول نکردند، ۱۱/۵ درصد بیشتر سود انتقال دادند. امیدو^{۱۹} و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر IFRS در مورد اجتناب از مالیات و کیفیت درآمد در یک مورد اقتصاد نوظهور پرداختند. آن ها پس از اجرای IFRS، ۱۱۹ شرکت را برای آزمون دو فرضیه مرتبط انتخاب کردند. نتایج فرضیه اول نشان داد که IFRS، به عنوان سطح افزایش درآمد، زمانی که

شرکت‌ها از بودجه داخلی برای افزایش سطح سودآوری استفاده می‌کنند، میزان بروز اجتناب مالیات را کاهش می‌دهد. هم‌چنین نتایج فرضیه دوم هم نشان می‌دهد که درآمد نسبتاً با کیفیت بالا، کم بودن میزان اجتناب مالیاتی، تعامل اندازه شرکت با سرمایه متعلقه و استراتژی شرکت‌ها برای تأمین مالی عملیات بدهی خود در میان شرکت‌های غنا به تصویب IFRS مربوط است.

کانتی و ملوین^{۲۰} (۲۰۱۷) نیز تأثیر پذیرش IFRS بر شرکت‌های ایالات متحده بر اساس تفاوت‌های ایجاد شده بین IFRS و GAAP را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند که مالیات بر درآمد شرکت، یکی از مهم‌ترین منابع در کسب درآمد دولتی است. در ایالات متحده، سود حسابداری به‌عنوان مبنایی برای تعیین درآمد مشمول مالیات نیست. مالیات بر درآمد فدرال، یک سیستم جداگانه در ایالات متحده است. از این رو، سیستم‌ها اساساً دو سیستم جداگانه هستند و تصویب IFRS باعث تغییرات بسیار کمی در بدهی‌های مالیاتی خواهد شد. **کریانتو و لستاری^{۲۱} (۲۰۱۸)** به بررسی تأثیر IFRS در پیش‌گیری از اجتناب مالیاتی پرداختند. آن‌ها ۷۰ شرکت تولیدی در بورس اوراق بهادار اندونزی را که سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۲ ثبت شده بودند مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که رفتار اجتناب از مالیات از طریق نرخ دفتری مالیات کاهش می‌یابد.

در ایران، **رحمانی و علی‌پور (۱۳۸۹)** به‌گونه کلی، به بررسی موانع پذیرش IFRS در ایران پرداختند. مهم‌ترین موانع شناسایی شده در این پژوهش عبارتند از: عدم آموزش IFRS در دانشگاه‌ها، عدم حضور مؤثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی، عدم گسترش بازار سرمایه به‌عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران. **مهام و همکاران (۱۳۹۰)** به بررسی مزایا و معایب پذیرش IFRS به‌عنوان استانداردهای حسابداری در ایران پرداختند. شواهد بیانگر آن است که پذیرش IFRS معضلاتی بویژه در خصوص ارزش منصفانه، چارچوب‌های حقوقی، شرکت‌های کوچک و متوسط را داراست. اما به موجب نظرخواهی انجام شده با پذیرش IFRS به‌عنوان

استانداردهای حسابداری ایران، مزایای به کارگیری IFRS بیشتر از معایب به کارگیری آن است.

پورحیدری و سروستانی (۱۳۹۲) در پژوهشی به شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات پرداختند. آن‌ها ۷۵ شرکت را در بازه زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها حاکی از آن بود که نوع صنعت، تأثیر معناداری بر نرخ مؤثر مالیاتی خواهد داشت. افزون بر آن، مالکیت نهادی می‌تواند نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها را به گونه منفی، تحت تأثیر قرار دهد. این یافته نشان داد که مالکان نهادی، نقش جسورانه در مدیریت مالیات دارند. **کریمی و همکاران (۱۳۹۴)** نیز به بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب طی دوره زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۰ پرداختند. نتایج حاصل از برآورد الگوی مطالعه حاکی از آن بود که مهم‌ترین متغیر اثرگذار بر فرار مالیاتی در کشورهای منتخب، اثربخشی دولت است. هم‌چنین نتایج بیانگر آن است که اثر متغیرهای سرانه تولید ناخالص داخلی، روحیه مالیاتی، درجه باز بودن اقتصاد و سهم نسبی بخش‌های صنعت و خدمات، بر فرار مالیاتی اثر منفی و معنادار دارند.

سیاسی و همکاران (۱۳۹۵) به طراحی الگوی تأثیر بُعد اقتصادی مسئولیت اجتماعی بر اجتناب مالیاتی با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش، بیانگر این است که سطح بعد اقتصادی، تأثیر منفی و معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد. این نتیجه نشان می‌دهد که هرچه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در بعد اقتصادی بیشتر باشد، شرکت‌ها اجتناب مالیاتی کمتری را در پیش می‌گیرند. **ناصری و همکاران (۱۳۹۶)** به بررسی تأثیر به کارگیری IFRS بر نظام مالیاتی ایران پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها بیانگر این بود که به نظر متخصصین حسابداری و مالیاتی استان خراسان جنوبی، استفاده از IFRS و بخصوص IFRS شماره ۱۲ یعنی مالیات بر درآمد، بر افزایش کارایی نظام مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. هم‌چنین می‌توان در راستای تعدیل استانداردهای

حسابداری برای انطباق بیشتر گزارش‌های مالی از حیث همسویی با نیازهای اطلاعاتی مراجع تشخیص مالیات استفاده نمود.

در مجموع، پژوهش‌های انجام شده خارجی به بررسی تأثیر IFRS بر مالیات و اجتناب مالیاتی پرداخته و به این نتیجه رسیده‌اند که در بیشتر موارد تصویب IFRS می‌تواند زمینه‌های مالیات مؤثر و میزان فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی را کاهش دهد. هم‌چنین می‌توان از IFRS به جای استانداردهای ملی به گونه مؤثرتری استفاده نمود. پژوهش‌های انجام شده داخلی نیز به بررسی مزایا و معایب، موانع پذیرش و عوامل فرهنگی برای پیاده‌سازی IFRS پرداخته‌اند. تنها پژوهش **ناصری و همکاران (۱۳۹۶)** است که به موضوع مالیاتی به صورت کلی پرداخته است و فرضیه‌های پژوهش آن‌ها با پژوهش حاضر به طور کلی متفاوت است و در پژوهش خود از فن معادلات ساختاری هم استفاده نکرده‌اند. اما پژوهش حاضر برای اولین بار به طور مفصل‌تر تأثیر IFRS را بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی با استفاده از معادلات ساختاری مورد مطالعه قرار می‌دهد و هم‌چنین رضایت مؤدیان مالیاتی را نیز به عنوان متغیر تعدیلی و افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی را به عنوان متغیر میانجی بین IFRS و فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی بررسی می‌کند. بنابراین، این مطالعه باعث گسترش مرزهای دانش در زمینه فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، شش فرضیه اصلی و سه فرضیه زیرمجموعه آن‌ها به شرح زیر ارائه می‌شود:

فرضیه اصلی اول: پذیرش IFRS در جلوگیری از فرار مالیاتی تأثیر دارد.

فرضیه اصلی دوم: پذیرش IFRS در جلوگیری از اجتناب مالیاتی تأثیر دارد.

فرضیه اصلی سوم: رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی به عنوان یک متغیر تعدیلی، بر

پذیرش IFRS و جلوگیری از فرار مالیاتی تأثیر دارد.

فرضیه اصلی چهارم: رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی به عنوان یک متغیر تعدیلی، بر پذیرش IFRS و جلوگیری از اجتناب مالیاتی تأثیر دارد.

فرضیه اصلی پنجم: قابلیت اتکاء صورت‌های مالی به عنوان یک متغیر میانجی، بر پذیرش IFRS و جلوگیری از فرار مالیاتی تأثیر دارد.

فرضیه اصلی ششم: قابلیت اتکاء صورت‌های مالی به عنوان یک متغیر میانجی، بر پذیرش IFRS و جلوگیری از اجتناب مالیاتی تأثیر دارد.

فرضیه فرعی اول: پذیرش IFRS بر افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی تأثیر دارد.

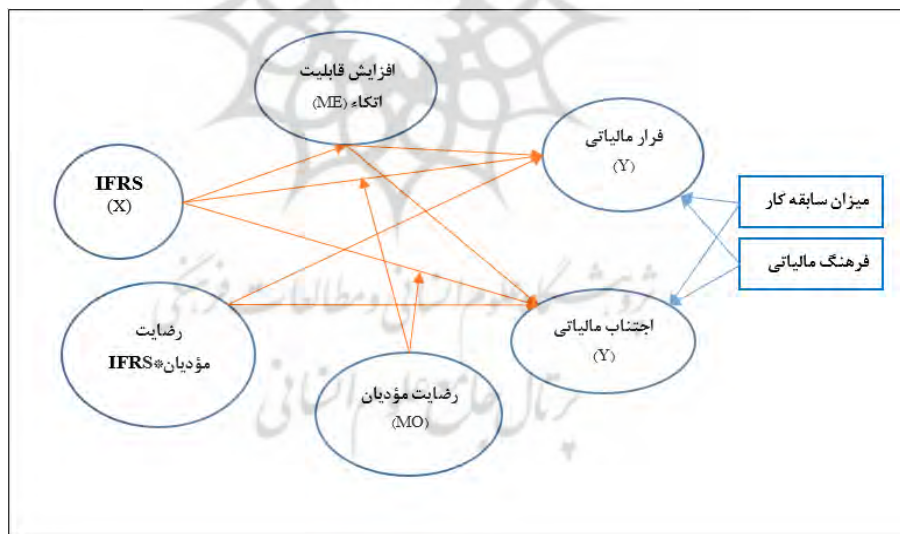
فرضیه فرعی دوم: افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی بر کاهش فرار مالیاتی تأثیر دارد.

فرضیه فرعی سوم: افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی بر کاهش اجتناب مالیاتی تأثیر دارد.

روش پژوهش

الگوی پژوهش

شکل شماره ۱ الگوی مفهومی پژوهش را با توجه به مبانی نظری و پیشینه تحقیق نشان می‌دهد. این الگو متغیرهای مستقل، وابسته، تعدیلی و میانجی و روابط علی بین آن‌ها را نشان می‌دهد. شرح جزئیات این الگو و نحوه اجرای آن در بخش‌های زیر ارائه می‌شود.



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

نوع مطالعه و روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش در زمره پژوهش‌های کمی است که از روش علمی ساخت و اثبات تجربی استفاده می‌کند و براساس فرضیه‌ها و طرح‌های پژوهش از قبل تعیین شده انجام می‌شود. این نوع پژوهش‌ها زمانی استفاده می‌شود که معیار اندازه‌گیری داده‌ها کمی است و برای استخراج نتیجه‌ها از فن‌های آماری استفاده می‌شود (نمازی، ۱۳۸۲: ۶۴). هم‌چنین، از آن‌جا که داده‌های این مطالعه از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است، می‌توان پژوهش حاضر را از نوع پژوهش‌های پیمایشی دانست. به لحاظ هدف نیز در گروه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد.

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. برای نگارش و جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز بخش مبانی نظری، مجلات تخصصی داخلی و خارجی مورد استفاده قرار گرفت. روش گردآوری داده‌ها پرسشنامه‌ای کتبی است که مطابق فرضیه‌های تحقیق تدوین شده و از پاسخ‌دهندگان با مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای لیکرت، میزان موافقت یا مخالفت آن‌ها را از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم می‌سنجد.

جامعه و نمونه آماری

از آنجائی که IFRS در ایران به‌طور کامل اجرایی نشده و داده‌های مربوط به فرار و اجتناب از پرداخت مالیات در دست نبود، پژوهش حاضر به بررسی به‌کارگیری این استانداردها از دید اشخاص حرفه‌ای پرداخته است.

جامعه آماری پژوهش، کلیه اعضای حرفه‌ای حسابداری و مالیاتی را در سال ۱۳۹۶ در بر می‌گیرد و شامل، «اعضای جامعه حسابداران رسمی» و «میزان سازمان امور مالیاتی» می‌شود. تعداد افراد جامعه حسابداران رسمی (در سال ۱۳۹۶) به‌طور دقیق مجموعاً ۲۴۷۲ نفر هستند که در بین آن‌ها ۱۶۰۴ نفر افراد شاغل وجود داشت که با حذف افراد تعلیق شده و به‌منظور همسان‌سازی برای پژوهش ۱۶۰۴ نفر انتخاب شدند (منبع: [سایت جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۹۶](#)). هم‌چنین در سال ۱۳۹۶ تعداد کارشناسان ارشد مالیاتی تهران

۲۸۸۶ نفر بودند که از بین آنها نیز تعداد ۱۰۰۰ نفر از کارشناسان سازمان امور مالیاتی تهران و تعدادی از شهرستان‌ها برای پاسخ به سوالات پژوهش انتخاب شدند (منبع: پرسنل سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۶). بنابراین، جمعاً ۲۶۰۴ نفر واجد شرایط آزمون تشخیص داده شد. سپس در این پژوهش براساس فرمول زیر، با توجه به اطلاعات پژوهش، برای اندازه‌گیری نمونه از فرمول کوکران استفاده به عمل آمد:

$$1) n = \frac{Nz^2pq}{Nd^2 + z^2pq} = \frac{2604 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{2604 \times 0.05^2 + 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 334$$

طبق این فرمول درجه اطمینان یا d برابر با ۰/۰۵ و درصد خطا معیار ضریب اطمینان یا z ، ۰/۵ در نظر گرفته شد. مقدار q و p هر کدام ۰/۵ و مقدار t برابر با ۱/۹۶ است. بر اساس این فرمول ۳۳۴ نفر برای اندازه‌گیری نمونه انتخاب شدند که ۲۰۶ پرسشنامه برای اعضای جامعه حسابداران رسمی و ۱۲۸ پرسشنامه برای ممیزان مالیاتی، با توجه به درصد آنها در پژوهش، در نظر گرفته شد. تعداد ۱۲۴ پرسشنامه آنلاین برای افراد واجد شرایط از طریق رایانامه و شبکه‌های اجتماعی ارسال شد و تعداد ۲۱۰ پرسشنامه از طریق مراجعه حضوری نزد اشخاص و سازمان توزیع شد. در میان آنها جمعاً ۱۸۷ نفر به پرسشنامه پاسخ دادند که تعداد پاسخ‌های دریافتی از طریق مراجعه حضوری ۱۴۰ پرسشنامه و تعداد پاسخ‌های دریافتی از طریق سیستم آنلاین ۴۷ پرسشنامه بوده است. تعداد ۳ پرسشنامه به علت کامل نبودن اطلاعات، کنار گذاشته شدند. بنابراین، مجموعاً تعداد پرسشنامه‌های مورد استفاده برای انجام تحلیل آماری در پژوهش حاضر، ۱۸۴ پرسشنامه بوده است.

متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

شکل ۱ نشان می‌دهد که در پژوهش حاضر، فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی همانند پژوهش‌های امیدو و همکاران (۲۰۱۶) و براگا^{۲۲} (۲۰۱۶)، به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شدند. فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی، با استفاده از پرسشنامه ساخته شده توسط پژوهش‌گران، اندازه‌گیری می‌شوند. هشت سؤال جهت اندازه‌گیری فرار مالیاتی و اجتناب

مالیاتی طراحی شده است که سؤالات پرسشنامه با استفاده از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت، میزان موافقت و مخالفت پاسخ‌دهندگان را از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم می‌سنجد.

متغیر مستقل

هم‌چنین طبق شکل ۱، در پژوهش حاضر تأثیر IFRS به‌عنوان متغیر مستقل، مشابه با پژوهش‌های گاونان^{۳۳} و همکاران (۲۰۱۰)؛ مولیدی^{۳۴} و همکاران (۲۰۱۲)؛ ساموئل و همکاران (۲۰۱۳) و گروسمن^{۳۵} و همکاران (۲۰۱۳) در نظر گرفته شد. با استفاده از پرسشنامه ساخته شده توسط پژوهش‌گران، تأثیر IFRS به‌عنوان یک متغیر مستقل اندازه‌گیری شد. پنج سؤال جهت اندازه‌گیری تأثیر IFRS طراحی شده است که سؤالات پرسشنامه با استفاده از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت، میزان موافقت و مخالفت پاسخ‌دهندگان را از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم می‌سنجد.

متغیر تعدیلی

یکی از راه‌های مؤثر برای افزایش طرح‌های تحقیق و در نتیجه، ارائه یافته‌های واقعی و دقیق‌تر، استفاده از متغیرهای تعدیلی مناسب در تحقیقات است. متغیر تعدیلی، تغییری است که جهت یا شدت رابطه بین متغیر مستقل و وابسته را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در واقع متغیر تعدیلی، شبیه متغیر مستقل دسته دوم عمل می‌کند (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶).

در این پژوهش، برای این که نقش رضایت مؤدیان مالیاتی در رابطه بین پیاده‌سازی IFRS و فرار و اجتناب مالیاتی مشخص شود، با توجه به پژوهش‌های لامبرتون^{۳۸} (۲۰۱۳)؛ کریستین و آلم^{۳۹} (۲۰۱۴) و لامبرتون^{۳۰} و همکاران (۲۰۱۶)، متغیر تعدیلی، رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی انتخاب شد. انتخاب این متغیر به‌عنوان یک متغیر تعدیلی با این استدلال است که تنها پیاده‌سازی IFRS نیست که بر فرار و اجتناب مالیاتی تأثیر می‌گذارد، بلکه این رابطه بستگی به رضایت مؤدیان مالیاتی نیز دارد. ادبیات تحقیق [لامبرتون (۲۰۱۳)؛ کریستین و آلم (۲۰۱۴) و لامبرتون و همکاران (۲۰۱۶)] و هم‌چنین تعریف متغیر تعدیلی (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶) از این استدلال نیز حمایت می‌کنند. سه سؤال جهت اندازه‌گیری رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی طراحی شده است که سؤالات پرسشنامه با استفاده از طیف

پنج گزینه‌ای لیکرت، میزان موافقت و مخالفت پاسخ‌دهندگان را از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم می‌سنجد.

متغیر میانجی

طبق شکل ۱، برای این که ماهیت پژوهش حاضر دقیق‌تر و مؤثرتر بیان شود، از افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی، به‌عنوان یک متغیر میانجی جهت توضیح نوع و تأثیر رابطه بین متغیر مستقل و وابسته، نیز استفاده شد. علت استفاده از این متغیر به‌عنوان یک متغیر میانجی آن است که طبق ادبیات تحقیق، پیاده‌سازی IFRS باعث افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی می‌گردد (داسکه، ۲۰۰۶؛ بارث و همکاران، ۲۰۰۸ و احمد و همکاران، ۲۰۱۳) و سپس این قابلیت اتکاء روی اجتناب و فرار مالیاتی تأثیر می‌گذارد. این استدلال رابطه غیرمستقیم بین پیاده‌سازی IFRS و فرار و اجتناب مالیاتی را تبیین می‌کند و با ویژگی‌ها و تعریف متغیرهای میانجی نیز هم‌خوانی دارد. متغیر میانجی، متغیری است که واسطه بین رابطه متغیر وابسته و متغیر مستقل می‌شود. متغیر میانجی رابطه غیرمستقیم بین متغیر وابسته و متغیر مستقل را مورد بررسی قرار می‌دهد. بنابراین، متغیر مستقل ابتدا متغیر میانجی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و سپس متغیر میانجی بر متغیر وابسته تأثیر می‌گذارد (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶). لذا در پژوهش حاضر، افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی به‌عنوان یک متغیر میانجی، همانند پژوهش‌های کالبرگ^{۲۶} (۲۰۱۲) و میرونیکا^{۲۷} و همکاران (۲۰۱۵) در نظر گرفته شد. متغیر میانجی به‌وسیله دو عامل افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و بیشتر شدن قابلیت اتکاء صورت‌های مالی اندازه‌گیری شد و با استفاده از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت، میزان موافقت و مخالفت پاسخ‌دهندگان از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم در مورد این دو گویه مورد سنجش قرار گرفت.

متغیر کنترلی

به منظور کنترل دیگر عوامل احتمالی مؤثر بر تأثیر IFRS بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی، تأثیر عواملی مانند میزان سابقه کار و فعالیت شرکت و فرهنگ مالیاتی، مطابق با پژوهش‌های ساکومیس^{۳۱} و همکاران (۲۰۰۷) و گورا و هارینگتون^{۳۲} (۲۰۱۷)، به‌عنوان

متغیرهای کنترلی نیز در نظر گرفته شد. اطلاعات مربوط به این متغیرها از قسمت سؤال‌های عمومی پرسشنامه و سؤالات اصلی پژوهش جمع‌آوری شد.

فن معادلات ساختاری

در این پژوهش، جهت آزمون فرضیه‌ها و الگوی مندرج در شکل ۱، از معادلات ساختاری استفاده شد. الگوسازی معادلات ساختاری یکی از انواع روش‌های آماری است که، بررسی ارتباطات میان چندین متغیر در یک الگو را فراهم می‌سازد. یکی از مهم‌ترین دلایل استفاده زیاد پژوهش‌گران از این رویکرد این است که الگوسازی معادلات ساختاری، روشی جامع برای آزمودن تئوری‌ها است. دلیل دیگر، لحاظ نمودن خطای اندازه‌گیری توسط این روش است که به پژوهشگر اجازه می‌دهد تا تجزیه و تحلیل داده‌های خود را با احتساب خطای اندازه‌گیری گزارش دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۵).

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی جامعه شناختی

جدول شماره ۱ نتایج توصیفی ویژگی جامعه‌شناختی را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱. نتایج توصیفی ویژگی‌های جامعه‌شناختی

توضیحات	فراوانی	درصد
زن	۵۵	۲۹/۸۹۱
مرد	۱۲۹	۷۰/۱۰۸
مجموع	۱۸۴	۱۰۰
۳۰ سال و کمتر	۴۰	۲۱/۸۵۷
۳۱ تا ۴۰ سال	۳۹	۲۱/۳۱۱
۴۱ تا ۵۰ سال	۶۱	۳۳/۳۳۳
بالاتر از ۵۰ سال	۴۳	۲۳/۴۹۷
کارشناسی	۳۹	۲۱/۳۱۱
کارشناسی ارشد	۱۳۲	۷۲/۱۳۱
دکتری	۱۲	۶/۵۵۷
کمتر از ۵ سال	۳۸	۲۰/۶۵۲
۵ تا ۱۰ سال	۱۸	۹/۷۸۲
۱۱ تا ۲۰ سال	۴۵	۲۴/۴۵۶
بالاتر از ۲۰ سال	۸۳	۴۵/۱۰۸

جدول شماره ۱ نشان می‌دهد که بیشتر افراد مورد آزمون را مردان تشکیل می‌دهند، ۳۳٪ افراد میزان سنی بین ۴۱ تا ۵۰ سال را دارند، ۷۲٪ افراد دارای مدرک کارشناسی ارشد هستند و ۴۵٪ افراد بالاتر از ۲۰ سال، سابقه کار و فعالیت اجرایی دارند که این نشان‌دهنده تجربه بالای افراد می‌باشد. بنابراین، صلاحیت کلی پاسخ‌دهندگان مورد تأیید می‌باشد.

جدول شماره ۲ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این جدول، میانگین تأثیر IFRS ۱۱/۹۸۳ است که نشان‌دهنده این است که در حدود نیمی از پاسخ‌دهندگان بر این باورند که IFRS می‌تواند بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تأثیرگذار باشد. هم‌چنین میانگین فرار مالیاتی ۱۰/۲۱۹ و اجتناب مالیاتی ۱۰/۰۲۲ می‌باشد که نشان‌دهنده این موضوع است که متخصصان امور مالی و مالیاتی بر این باورند که با پذیرش IFRS می‌توان از فرار مالیاتی جلوگیری کرد و اجتناب مالیاتی را نیز کاهش داد. میانگین رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی به میزان ۷/۹۳۹ است که بیانگر تأثیرگذاری دیدگاه مثبت مؤدیان، بر کاهش فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی می‌باشد. میانگین قابلیت اتکاء صورت‌های مالی به میزان ۴/۶۲۸ است که نشان‌دهنده نظر مثبت جامعه حسابداران و ممیزان مالیاتی، در تأثیر IFRS بر روی افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی است.

جدول شماره ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

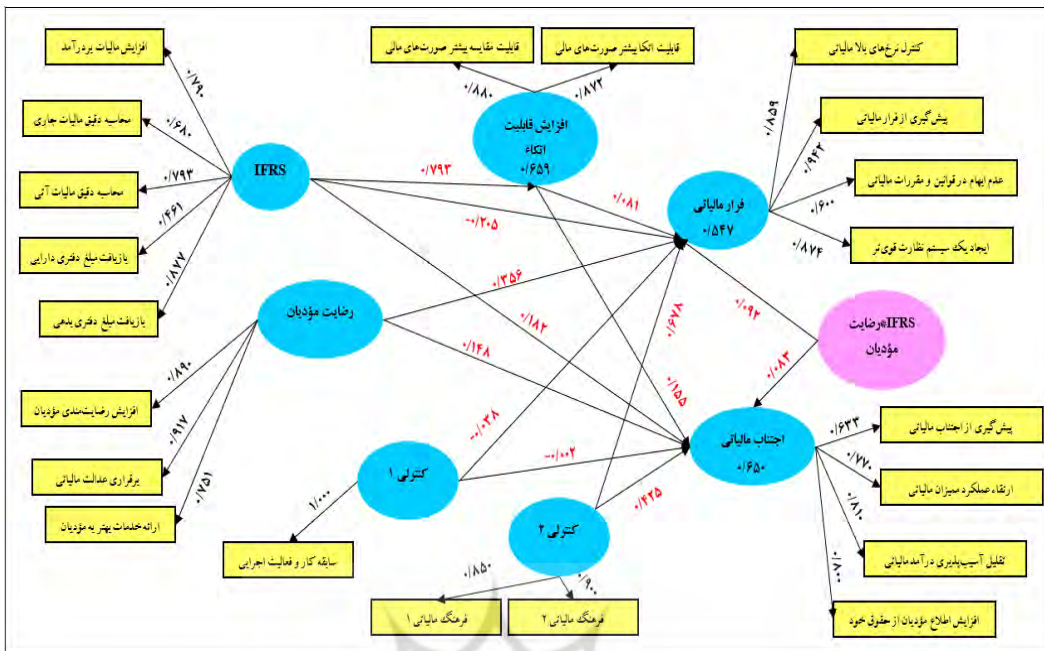
متغیر	آماره	میانگین	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
تأثیر IFRS	۱۱/۹۸۳	۳/۰۵۹	۲۵	۵	
فرار مالیاتی	۱۰/۲۱۹	۲/۹۱۹	۲۰	۴	
اجتناب مالیاتی	۱۰/۰۲۲	۲/۹۹۳	۲۰	۴	
افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی	۴/۶۲۸	۱/۴۴۶	۱۰	۲	
رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی	۷/۹۳۹	۲/۳۹۵	۱۵	۳	
متغیر کنترلی	۷/۵۴۱	۲/۱۳۹	۱۳	۳	

تحلیل استنباطی یافته‌ها

اگرچه اطلاعات ذکر شده مفید به نظر می‌رسد، اما به منظور تحلیل عمیق‌تر مسأله بویژه با توجه به آمار و ریاضی، از معادلات ساختاری استفاده به عمل آمد و گام‌های زیر برداشته شد:

ضرایب بارهای عاملی و قدرت الگو

بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی پرسش‌های یک متغیر با آن متغیر محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود (هولاند^{۳۳}، ۱۹۹۹)، مؤید این مطلب است که واریانس بین متغیر و پرسش‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن متغیر بیشتر بوده و پایایی الگوی اندازه‌گیری قابل قبول است. شکل شماره ۲ نشان می‌دهد که تمامی روابط بین متغیرها و پرسش‌های طرح شده مربوط، از ۰/۴ بیشتر است. این امر بیانگر آن است که پرسش‌های مربوطه به درستی برای اندازه‌گیری این متغیر در نظر گرفته شده‌اند. هم‌چنین شکل شماره ۲ مقدار R^2 برای سازه‌های فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهد. مقدار سازه فرار مالیاتی ۰/۵۴۷ و اجتناب مالیاتی ۰/۶۵۰ محاسبه شده است که با توجه به ملاک (سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی) مناسب بودن برازش الگو را تأیید می‌نماید. ضریب استاندارد شده مسیر میان متغیر IFRS و فرار مالیاتی ۰/۲۰۵- بیانگر این است که IFRS به میزان ۲۰٪ از تغییرات فرار مالیاتی را به طور غیرمستقیم تبیین می‌کند. ضریب استاندارد شده مسیر میان متغیر IFRS و اجتناب مالیاتی ۰/۱۸۲ بیانگر این است که IFRS به میزان ۱۸٪ از تغییرات اجتناب مالیاتی را به طور مستقیم تبیین می‌کند.



شکل ۲. ضرایب بارهای عاملی متغیرهای پژوهش

آلفای کروناخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

با توجه به این که مقدار مناسب برای آلفای کروناخ ۰/۷، برای پایایی ترکیبی ۰/۷ و برای AVE برابر ۰/۵ است و مطابق با یافته‌های جدول شماره ۳ تمامی این معیارها در مورد متغیرها مقدار مناسبی اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای پژوهش حاضر را مورد تأیید قرار داد.

جدول شماره ۳. شاخص‌های روایی و پایایی

سازه	میانگین	CR	آلفای کروناخ
تأثیر IFRS	۰/۵۳۹	۰/۸۴۹	۰/۷۷۵
فرار مالیاتی	۰/۶۸۶	۰/۸۹۵	۰/۸۳۹
اجتناب مالیاتی	۰/۵۷۲	۰/۸۴۱	۰/۷۵۰
افزایش قابلیت انکاء صورت‌های مالی	۰/۷۶۷	۰/۸۶۸	۰/۷۰۰
رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی	۰/۷۳۲	۰/۸۹۰	۰/۸۱۴
متغیرهای کنترلی	۰/۵۴۲	۰/۷۵۹	۰/۶۰۰
IFRS * تعدیلی	۰/۸۵۲	۰/۹۵۳	۰/۹۴۸

معیار Q^2

جدول شماره ۴ قدرت پیش‌بینی الگو را نشان می‌دهد. اگر مقدار قدرت یک سازه درون‌زا ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ بدست آید، به ترتیب نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه یا سازه‌های مربوط به آن است. بنابراین، قدرت الگوی پژوهش در سطح قوی است.

جدول شماره ۴. مقدار Q^2 در پیش‌بینی الگو

سازه‌های درون‌زا	1-SSE/SSO
فرار مالیاتی	۰/۶۰۱
اجتناب مالیاتی	۰/۴۳۹
افزایش قابلیت اتکاء	۰/۴۷۹

آزمون فرضیه‌های پژوهش

مطابق با الگوریتم، برای بررسی الگوی ساختاری پژوهش از چندین معیار استفاده می‌شود که اولین و اساسی‌ترین معیار، ضرایب معناداری Z یا همان t -value است. برآزش الگوی ساختاری با استفاده از ضرایب t به این صورت است که اگر تعداد نمونه بیشتر از ۱۲۰ باشد، مقادیر بیشتر از بازه ۱/۹۶ تا ۱/۹۶- در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار تلقی می‌گردد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۵). جدول شماره ۵ اطلاعات مربوط را نشان می‌دهد:

جدول شماره ۵. نتایج آزمون فرضیه‌های اصلی و فرعی

مسیر	R^2	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه فرضیه تحقیق
فرضیه اول	۰/۵۴۷	-۰/۲۰۵	۲/۳۹۰	۰/۹۵	تأیید فرضیه
فرضیه دوم	۰/۶۵۰	۰/۱۸۲	۲/۲۲۲	۰/۹۵	تأیید فرضیه
فرضیه سوم	۰/۸۱۹	۰/۳۶۵	۱/۶۶۷	۰/۹۵	رد فرضیه
فرضیه چهارم	۰/۷۴۸	۰/۱۴۸	۱/۶۱۳	۰/۹۵	رد فرضیه
فرضیه پنجم	۰/۶۶۷	۰/۵۰۱	۱/۲۰۶	۰/۹۵	رد فرضیه
فرضیه ششم	۰/۷۱۸	۰/۳۶۸	۲/۱۴۳	۰/۹۵	تأیید فرضیه
فرضیه فرعی اول	۰/۶۵۹	۰/۷۹۳	۲۵/۳۴۷	۰/۹۵	تأیید فرضیه
فرضیه فرعی دوم	۰/۶۷۴	۰/۰۸۱	۱/۱۹۴	۰/۹۵	رد فرضیه
فرضیه فرعی سوم	۰/۶۴۷	۰/۱۵۵	۲/۱۴۰	۰/۹۵	تأیید فرضیه

بحث و نتیجه گیری

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول مندرج در شکل شماره ۲ و جدول شماره ۵، نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪، مقدار عدد آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر ۱/۹۶ می‌باشد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ است، بنابراین فرضیه تحقیق در سطح خطای کمتر از ۵٪ تأیید می‌گردد ($R^2=0/547$). ولی ضریب مسیر فرضیه اول به صورت منفی است (۰/۲۰۵-) و نشان‌دهنده تأثیر معکوس و غیرمستقیم متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. بنابراین، پذیرش IFRS می‌تواند بر جلوگیری از فرار مالیاتی شرکت‌ها به صورت معکوس تأثیر بگذارد. احتمالاً بدین صورت که با افزایش پذیرش IFRS، از فرار مالیاتی کمتر می‌توان جلوگیری کرد، یعنی فرار مالیاتی بیشتر می‌شود. همچنین با کاهش پذیرش IFRS، از فرار مالیاتی بیشتر می‌توان جلوگیری کرد، یعنی فرار مالیاتی کمتر می‌شود. نتایج این فرضیه به‌طور مستقیم و غیرمستقیم همسو با نتایج گاوانا و همکاران (۲۰۱۰)، مولیدی و همکاران (۲۰۱۲)، ساموئل و همکاران (۲۰۱۳)، سیمون (۲۰۱۵) و امیدو و همکاران (۲۰۱۶) است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم مندرج در شکل شماره ۲ و جدول شماره ۵، نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪، مقدار عدد آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر ۱/۹۶ است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ است، بنابراین فرضیه تحقیق در سطح خطای کمتر از ۵٪ تأیید می‌گردد ($R^2=0/650$). هم‌چنین مسیر میان این دو متغیر مثبت است. این بدین معنی است که پذیرش IFRS موجب می‌شود تا از اجتناب مالیاتی جلوگیری شود، یعنی اجتناب مالیاتی کاهش یابد. نتایج این فرضیه به‌طور مستقیم و غیرمستقیم همسو با نتایج گروسمن و همکاران (۲۰۱۳)، ساموئل و همکاران (۲۰۱۳)، سیمون (۲۰۱۵) و براگا (۲۰۱۶) است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم مندرج در شکل شماره ۲ و جدول شماره ۵، نشان می‌دهد که اگرچه متغیر رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی قدرت الگو را نسبت به فرضیه اول

از ۰/۵۴۷ به ۰/۸۱۹ افزایش می‌دهد، اما بین پذیرش IFRS و جلوگیری از فرار مالیاتی در صورت وجود رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی، به‌عنوان یک متغیر تعدیلی، رابطه با اهمیتی وجود ندارد. ضریب معناداری Z برابر ۱/۶۶۷ محاسبه شده است که به‌دلیل کمتر بودن از ۱/۹۶ نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵٪ نمی‌توان تأیید نمود که متغیر رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی، از نظر آماری رابطه و تأثیر IFRS و فرار مالیاتی را تعدیل می‌کند. شاید علت آن است که هنوز در نظام مالیاتی، به نقش با اهمیت مؤدیان مالیاتی پرداخته نشده و توجه کافی به آن نشده است. از این رو فرضیه مطرح شده را نمی‌توان تأیید کرد. نتایج این فرضیه به‌طور مستقیم و غیرمستقیم با نتایج لامبرتون (۲۰۱۳)، کریستین و آلم (۲۰۱۴) و لامبرتون و همکاران (۲۰۱۶) است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم مندرج در شکل شماره ۲ و جدول شماره ۵، نشان می‌دهد که بین پذیرش IFRS و جلوگیری از اجتناب مالیاتی در صورت وجود رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی، به‌عنوان یک متغیر تعدیلی، رابطه با اهمیتی نیز وجود ندارد. ضریب معناداری Z برابر ۱/۶۱۳ محاسبه شده است که به‌دلیل کمتر بودن از ۱/۹۶ نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪ نمی‌توان تأثیر رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی را به‌عنوان یک متغیر تعدیل‌گر تأیید کرد. از این رو فرضیه مطرح شده را نمی‌توان تأیید کرد. شاید علت این امر می‌تواند به دلیل برخورد سلیقه‌ای با قوانین مالیاتی و پرداخته نشدن به نقش با اهمیت مؤدیان مالیاتی باشد. نتایج این فرضیه به‌طور مستقیم و غیرمستقیم با نتایج لامبرتون (۲۰۱۳)، کریستین و آلم (۲۰۱۴) و لامبرتون و همکاران (۲۰۱۶) است.

طبق بارون و کنی^{۳۴} (۱۹۸۶)، آزمون اثرات متغیر واسطه‌ای و تعیین شدت تأثیر آن باتوجه به فرضیه پنجم و ششم انجام می‌شود که یافته‌ها براساس آن گزارش شد. رویکرد رایج مورد استفاده برای آزمون اثرات واسطه‌ای، آزمون سوئل است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم مندرج در شکل شماره ۲ و جدول شماره ۵، مقدار آماره آزمون حاصل از آزمون سوئل برابر با ۱/۲۰۶ است که به دلیل کمتر بودن از ۱/۹۶، می‌توان نتیجه

گرفت که در سطح اطمینان ۹۵٪، تأثیر پذیرش IFRS بر جلوگیری از فرار مالیاتی در صورت وجود افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی، به‌عنوان یک متغیر میانجی معنادار نیست. علت این امر می‌تواند مربوط به این مطلب باشد که پژوهشگران حسابداری و مالیاتی هنوز به‌گونه کامل به اهمیت تأثیر پذیرش IFRS بر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی نپرداخته‌اند. بنابراین فرضیه مطرح شده تأیید نمی‌شود. نتایج این فرضیه به‌طور مستقیم و غیرمستقیم با نتایج بارث و کلینج (۲۰۰۷)، کالبرگ (۲۰۱۲) و میرونیکا و همکاران (۲۰۱۵) همسو است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ششم مندرج در شکل شماره ۲ و جدول شماره ۵، نشان می‌دهد که مقدار آماره آزمون حاصل از آزمون سویل برابر با ۲/۱۴۳ است که به دلیل بیشتر بودن از ۱/۹۶ می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۵٪، تأثیر پذیرش IFRS بر جلوگیری از اجتناب مالیاتی در صورت وجود افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی، به‌عنوان یک متغیر میانجی مثبت و معنادار است. بنابراین فرضیه مطرح شده تأیید می‌شود و متغیر میانجی افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی می‌تواند بر رابطه بین تأثیر IFRS بر جلوگیری از اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت و معنادار داشته باشد و موجب کاهش اجتناب مالیاتی گردد. هم‌چنین، نتایج این فرضیه همانند فرضیه پنجم به‌طور مستقیم و غیرمستقیم با نتایج بارث و کلینج (۲۰۰۷)، کالبرگ (۲۰۱۲) و میرونیکا و همکاران (۲۰۱۵) همسو است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی اول مندرج در شکل شماره ۲ و جدول شماره ۵، نشان می‌دهد که مقدار عدد آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر ۱/۹۶ است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ است، بنابراین فرضیه تحقیق در سطح خطای کمتر از ۵٪ تأیید می‌گردد. این بدین معنی است که پذیرش IFRS موجب افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی می‌شود. بنابراین، فرضیه فرعی مطرح شده مورد تأیید قرار می‌گیرد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی دوم مندرج در شکل شماره ۲ و جدول شماره ۵، نشان می‌دهد که ضریب معناداری z ، $1/194$ محاسبه شده است که به دلیل کمتر بودن از $1/96$ نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵٪ نمی‌توان تأثیر افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی را بر جلوگیری از فرار مالیاتی تأیید کرد. به عبارت دیگر، در سطح اطمینان ۹۵٪ نمی‌توان تأیید نمود که متغیر افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی، بر فرار مالیاتی تأثیر معناداری دارد. از این رو فرضیه مطرح شده که تأثیر افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی را بر فرار مالیاتی نشان می‌داد، تأیید نمی‌شود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی سوم مندرج در شکل شماره ۲ و جدول شماره ۵، نشان می‌دهد که مقدار عدد آزمون در سطح آلفای $0/05$ برابر $1/96$ است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقدار آماره t بیشتر از $1/96$ است؛ بنابراین فرضیه تحقیق در سطح خطای کمتر از ۵٪ تأیید می‌گردد. این بدین معنی است که متغیر افزایش قابلیت اتکاء صورت‌های مالی می‌تواند بر جلوگیری از اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری داشته باشد. بنابراین، فرضیه فرعی مطرح شده مورد تأیید قرار می‌گیرد.

اهمیت این پژوهش آن است که برای اولین بار در ایران، با در نظر گرفتن نقش مؤدیان مالیاتی به عنوان متغیر تعدیلی و متغیر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی به عنوان متغیر میانجی در رابطه بین تأثیر پذیرش IFRS، و فرار و اجتناب مالیاتی، به گسترش مبانی نظری در زمینه مالیات کمک نموده، مدارک تجربی اثباتی در این زمینه نیز ارائه کرده است. لذا، یافته‌های این پژوهش می‌توانند قابل استفاده برای مدیران، حسابداران، سازمان امور مالیاتی، مجامع حسابداری و بورس اوراق بهادار تهران باشند.

پیشنهادها

بر مبنای یافته‌های پژوهش، پیشنهادهای کاربردی زیر جهت انجام تحقیقات آتی و پیاده‌سازی این استانداردها ارائه می‌گردد:

الف) با توجه به نتایج فرضیه‌های شماره یک و دو در جدول شماره ۵، اگر زمینه‌های عملیاتی ساختن IFRS در شرکت‌ها فراهم شود، با پیاده‌سازی IFRS می‌توان تفاوت در

نگرش قوانین مالیاتی و استانداردها و از همه مهم تر تضادهای فراوان بین ممیزان مالیاتی با حسابداران و حسابرسان را از بین برد و اگر هر دو گروه بتوانند مبنای خود را IFRS قرار دهند، می توان با یک اجماع نظر کلی به نحوه پیاده سازی و حل معضلات IFRS، بویژه در زمینه اجتناب مالیاتی، پرداخت.

ب) با توجه به نتایج فرضیه های شماره سه و چهار در جدول شماره ۵، رضایت مؤدیان از نظام مالیاتی از نظر آماری نتوانست بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تأثیر با اهمیتی داشته باشد. اما با توجه به آمار توصیفی نمی توان این عامل را نادیده گرفت، زیرا مالیات از اصلی ترین درآمدهای هر کشور می باشد و لازم است به مؤدیان توجه شود. می توان با رعایت عواملی از قبیل تبیین نقش مؤدیان مالیاتی، شاخص استرداد، واحدهای رسیدگی به شکایات و مشاوره، بهره وری کارکنان، رفاه اجتماعی، بی طرفی، مشوق ها و جرائم مالیاتی توجه ویژه ای نمود و این عوامل می توانند دیدگاه مثبتی نسبت به مالیات برای مؤدیان ایجاد کنند.

ج) با توجه به یافته های فرضیه های شماره پنج و شش در جدول شماره ۵، می توان با پذیرش IFRS قابلیت اتکاء گزارش ها و صورت های مالی را بالا برد. با توجه به یافته های فرضیه فرعی اول، این عامل می تواند در جلوگیری از اجتناب مالیاتی تأثیر مثبتی داشته باشد. اما برای جلوگیری از فرار مالیاتی پیشنهاد می گردد تا قوانین و مقررات مالیاتی با این استانداردها هماهنگ شوند و خلاءهای موجود در زمینه فرار مالیاتی را به حداقل برسانند.

هم چنین به پژوهشگران توصیه می شود برای پژوهش های آتی به بررسی IFRS در زمینه های فرهنگی، ارزش منصفانه، تأثیر گذاری بر روی شرکت های کوچک و متوسط، مالیات و چارچوب های حقوقی بپردازند. موارد نام برده شده از مسائل مهمی هستند که در پیاده سازی IFRS می توانند نقش بسزایی داشته باشند.

محدودیت‌ها

حرکت به سمت یکپارچه‌سازی و همسویی استانداردهای حسابداری ایران با IFRS دارای محدودیت‌های انکارناپذیری است و همین عامل موجب کندی و محدود شدن پژوهش می‌گردد. در پژوهش حاضر با توجه به این که هنوز IFRS در ایران به‌طور کامل اجرایی نشده و داده‌های حاصل از به‌کارگیری آن در دست نبود، بررسی IFRS با داده‌های واقعی امکان‌پذیر نبود و فقط با نظرسنجی از اشخاص حرفه‌ای برخی از عوامل زمینه‌ساز به‌کارگیری این استانداردها مورد بررسی قرار گرفت. هم‌چنین هر چند متغیرهای تحقیق با استفاده از پژوهش‌های دیگر مورد مطالعه قرار گرفته بودند، اما به علت نبود پیشینه کافی در این زمینه و کمبود پژوهش‌های مشابه و هم‌جهت در ارتباط با مفاهیم نظری در منابع داخلی و خارجی تا حدودی بحث را محدود و امکان مقایسه نتایج این پژوهش با نتایج تحقیقات مشابه را سلب نمود. با وجود این، نهایت تلاش شد تا روایی و پایایی پژوهش تا حد ممکن ارتقاء یابد و به یافته‌ها خلل عمده‌ای وارد نگردد.

یادداشت‌ها

- | | |
|---------------------------|---------------------------|
| 1. Christensen and Murphy | 2. Barth |
| 3. Ball | 4. Jacobs |
| 5. Freedman | 6. Gammie |
| 7. Daske | 8. Ahmed |
| 9. Slemrod | 10. Atwood |
| 11. Hanlon and Heitzman | 12. Desai and Dharmapala |
| 13. Carrol | 14. Huseynov and Klamm |
| 15. Desai | 16. Sussman and Olivola |
| 17. Samuel | 18. Simone |
| 19. Amidu | 20. Kanthi and Melvin |
| 21. Kiryanto and Lestari | 22. Braga |
| 23. Gavana | 24. Mulyadi |
| 25. Grossman | 26. Kallenberg |
| 27. Mironiuca | 28. Lambertson |
| 29. Christian and Alm | 30. Lambertson |
| 31. Tsakumisa | 32. Guerra and Harrington |
| 33. Hulland | 34. Baron and Kenny |

منابع

- پورحیدری، امید؛ سروستانی، امیر (۱۳۹۲). شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات. *دانش حسابداری*، ۴(۱۲)، ۸۹-۱۱۰.
- حسنی القار، مسعود؛ شعری آناقیز، صابر. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی. *دانش حسابداری*، ۸(۱)، ۱۰۷-۱۳۴.
- جامعه حسابداران رسمی (۱۳۹۶). مبحث جامعه آماری پژوهش. (<http://www.en.iacpa.ir/Membership>).
- خالقی، ابوالفتح؛ سیفی قره‌یتاق، داود. (۱۳۹۴). رویکرد نظام کیفری ایران به جرم فرار مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۸(۷۶)، ۲۰۷-۱۸۱.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرشد. (۱۳۹۵). *الگوسازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS*. تهران: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
- رحمانی، علی؛ علی‌پور، شراره. (۱۳۸۹). موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۷(۲۷)، ۷۵-۹۹.
- سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۶). مبحث جامعه آماری پژوهش. (<http://www.intamedia.ir/Pages/Action/ShowManagersStructure>).
- سیاسی، سحر؛ پارساپور، محمدرضا؛ رضایت، مجیا. (۱۳۹۵). طراحی مدل تأثیر بعد اقتصادی مسئولیت اجتماعی بر اجتناب مالیاتی با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری. *پژوهشنامه مالیات*، ۳۵(۸۳)، ۱۷۸-۱۵۷.
- صدیقی، عباس؛ سید جوادین، سید رضا؛ مطلبی، داود؛ حسینی، سید جابر؛ یزدانی، حمید رضا. (۱۳۸۷). بررسی مقایسه‌ای مدل‌های شاخص رضایت مشتری و ارائه مدلی برای سنجش رضایت مؤدیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور. *مدیریت بازرگانی*، ۱(۲)، ۱۱۸-۱۰۱.
- عرب‌صالحی، مهدی؛ کاظمی‌نوری، سپیده. (۱۳۹۳). تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر حساسیت سرمایه‌گذاری جریان‌های نقدی. *دانش حسابداری*، ۵(۱۷)، ۹۷-۱۱۸.
- غلامی‌کیان، علیرضا؛ فقیه، محسن. (۱۳۹۶). تأثیر اجتناب مالیاتی بر قدرت پیش‌بینی سود (مطالعه موردی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). *پژوهشنامه مالیات*، ۳۳(۸۱)، ۲۴۴-۲۲۷.
- کریمی پتانلار، سعید؛ گیلک حکیم آبادی، محمد تقی؛ نوجمنی، فاضل. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۷(۷۵)، ۹۰-۶۳.
- مشایخی، بیتا؛ سیدی، سیدجلال. (۱۳۹۴). راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی. *دانش حسابداری*، ۶(۲۰)، ۱۰۳-۸۳.
- مجتهدزاده، ویدا؛ ابوحمزه، مینا؛ میرزایی، محمد مهدی. (۱۳۹۴). تأثیر کیفیت افشاء شرکتی بر کاهش گریز مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴(۱۵)، ۲۱-۱.
- مهام، کیهان؛ حیدرپور، فرزانه؛ آقایی قهی، علیرضا. (۱۳۹۰). بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱(۳)، ۱۰۵-۸۷.

ناصری، احمد؛ مختاری، مهدی؛ زارعی، حمید. (۱۳۹۶). تأثیر به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر نظام مالیاتی ایران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۲۴)، ۱۷۵-۱۵۱.

نمازی، محمد. (۱۳۸۲). نقش پژوهش‌های کیفی در علوم انسانی. *جغرافیا و توسعه*، ۱(۱)، ۸۷-۶۳.

References

- Ahmed, K., Chalmers, K., Khlif, H. (2013). A meta-analysis of IFRS adoption effects. *The International Journal of Accounting*, 48(2), 173-217.
- Amidu, M., Yorke, S. M., Harvey, S. (2016). The effects of financial reporting standards on tax avoidance and earnings quality: A case of an emerging economy. *Journal of Accounting and Finance*, 16(2), 129-150.
- Arab Salehi, M., Kazemi, S. (2014). The effect of agency costs on cash flow investment sensitivity. *Journal of Accounting Knowledge*, 5(17), 97-118 [In Persian].
- Atwood, T.J., Drake, M.S., Myers, J.N., Myers, L.A. (2012). Home country tax system characteristics and corporate tax avoidance: International evidence. *The Accounting Review*, 87(6), 1831-1860.
- Ball, R. (2006). International financial reporting standards (IFRS): Pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36(1), 5-27.
- Barth, M.E., Landsman, W.R., Lang, M.H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467-498.
- Barth, M., Clinch, G. (2007). Scale effects in capital markets-based accounting research. *Journal of Business Finance and Accounting*, 36(3), 253-288.
- Barth, M.E., Landsman, W., Lang, M., Williams, C. (2006). Accounting quality: international accounting standards and US GAAP. *Manuscript*, Stanford University.
- Baron, R.M., Kenny, D.A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1173-1182.
- Braga, R.N. (2016). Effects of IFRS adoption on tax avoidance. *International Conference in Accounting*, 28(75), 407-424.
- Carrol, A. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: towards the Moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39-48.
- Christensen, S., Murphy, R. (2004). The social irresponsibility of corporate tax avoidance: Taking CSR to the bottom line. *Development*, 47(3), 37-44.
- Christian, R.C., Alm, J. (2014). Empathy, sympathy, and tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 40(1), 62-82.

- Daske, H. (2006). Economic benefits of adopting IFRS or US-GAAP: Have the expected cost of equity capital really decreased? *Journal of Business Finance and Accounting*, 33(34), 329–373.
- Davari, A., Rezazadeh, A. (2016). *Modeling structural equations with PLS software*. Tehran: Academic Jahad Publishing Organization [In Persian].
- Desai, M.A. (2005). The degradation of reported corporate profits. *Journal of Economic Perspectives*, 19(4), 171-192.
- Desai, M., Dharmapala, D. (2009). Earnings management, corporate tax shelters, and book-tax alignment. *National Tax Journal*, 62(1), 169-186.
- Freedman, J. (2008). Financial and tax accounting: transparency^l and “truth”. Forthcoming Schön (ed) *Tax and Corporate Governance*.
- Gammie, M., Giannini, S., Lemm, A., Oestreicher, A., Parascandolo, P., Spengel, C. (2005). *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, Brussels, CEPS.
- Gavana, G., Guggiola, G., Marenzi, A. (2010). Tax impact of international financial reporting standards: Evidence from a sample of Italian Companies. *Working Paper*, Università degli Studi dell'Insubria.
- Gholami, A., Faghieh, M. (2017). The impact of tax avoidance on earnings forecasting power (the case of listed companies in Tehran Stock Exchange). *Journal of Taxation*, 33(81), 227-244 [In Persian].
- Grossman, A.M., Smith, L.M., Tervo, W. (2013). Measuring the impact of international reporting standards on market performance of publicly traded companies. *Advances in Accounting*, 29(2), 343-349.
- Guerra, A., Harrington, B. (2017). Culture, tax avasion and tax morale: An experimental study of Italy and Denmark. *Working Paper*, Copenhagen Business School, Department of Business and Politics.
- Hanlon, M., Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
- Hassani al-Qar, M., Shery Anagiz, S. (2017). The effect of management ability on tax avoidance. *Journal of Accounting Knowledge*, 1(8), 107-134 [In Persian].
- Hendriksen, E.S., Van Berda, M.F. (1992). *Accounting Theory*. United States of American.
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*, 20(2), 195-204.
- Huseynov, F., Klamm, B. (2012). Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility. *Journal of Corporate Finance*, 18(4), 804-827.
- IFRS Foundation (2017). Use around the world: analysis of the IFRS jurisdiction profiles.

- Jacobs, O.H., Spengel, C., Stetter, T., Wendt, C. (2005). EU Company taxation in case of a common tax base, ZEW.
- Kallenberg, N. (2012). The impacts of international financial reporting standards adoption on financial statements. *Business Economics and Tourism*, 49(2), 1-19.
- Kanthi, H., Melvin, A. (2017). The impact of IFRS adoption on corporate income taxation: A review of literature. *International Journal of Business Management and Commerce*, 2(1), 1-9.
- Karimi, S., Gilak, M.T., Nochmani, F. (2015). The effect of government effectiveness on tax evasion reduction in selected countries. *Journal of Taxation*, 27(75), 63-90 [In Persian].
- Khaleghi, A., Saifi, D. (2015). Iranian penal system approach to tax evasion. *Journal of Taxation*, 28(76), 181-207 [In Persian].
- Kiryanto, A., Lestari, B. (2018). The impact of international financial reporting standards (ifrs) against tax avoidance: Case study in Indonesia. *Working Paper*, Universitas Islam Sultan Agung Semarang.
- Lamberton, C. (2013). A spoonful of choice: How allocation increases satisfaction with tax payments. *Journal of Public Policy and Marketing*, 32(2), 223-238.
- Lamberton, C., Emmanuel, J., Norton, M.I. (2016). Eliciting taxpayer preferences increases tax compliance. *Working Paper*, Katz Graduate School of Business, University of Pittsburgh.
- Maham, K., Heydarpour, F., Aghaei, A. (2011). The advantages and disadvantages of International Financial Reporting Standards as Iranian accounting standards. *Empirical Accounting Research*, 1(3), 87- 105 [In Persian].
- Mashayekhi, B., Seyedi, J. (2015). Corporate governance and tax avoidance. *Journal of Accounting Knowledge*, 6(20), 83-103 [In Persian].
- Mironiucă, M., Carpb, M., Chersanc, C. (2015). The relevance of financial reporting on the performance of quoted Romanian Companies in the context of adopting the IFRS. *Procedia Economics and Finance*, 20(2), 404-413.
- Mojtahedzadeh, V., Abu Hamza, M., Mirzaei, M.M. (2015). The impact of corporate disclosure quality on tax avoidance of companies listed in Tehran Stock Exchange. *Empirical Accounting Research*, 4(15), 1-21 [In Persian].
- Mulyadi, M.S., Soepriyanto, G., Anwar, Y. (2012). IFRS adoption and taxation issue. *International Journal of Arts and Commerce*, 1(7), 159-165.
- Namazi, M., Namazi, N.R. (2016). Conceptual analysis of moderator and mediator variables in business research. *Procedia Economics and Finance*, 36(1), 540-554.
- Namazi, M. (2003). The role of qualitative research in the humanities. *Geography and Development*, 1(1), 63-87 [In Persian].

- Nasari, A., Mokhtari, M., Zarei, H. (2017). The impact of applying International Financial Reporting Standards on the Iranian tax system. *Empirical Accounting Research*, 6(24), 150-176 [In Persian].
- Organization for taxation (2017). Statistical community of research. <http://www.intamedia.ir/Pages/Action/ShowManagersStructure> [In Persian].
- Pourheidari, O., Sarvestani, A. (2013). Identify and explain the factors affecting tax management. *Journal of Accounting Knowledge*, 4(12), 89-110 [In Persian].
- Rahmani, A., Alipour, Sh. (1389). Barriers to adoption of international accounting standards in Iran. *Journal of Experimental Studies of Financial Accounting*, 7(27), 75-99 [In Persian].
- Sadeghi, A., Javadin, S.R., Motalleby, D., Hosseini, S.J., Yazdani, H.R. (2008). Comparative evaluation of models and deliver customer satisfaction index model for measuring satisfaction of Tax Administration taxpayer. *Business Management*, 1(2), 101-118 [In Persian].
- Samuel, F.A., Samuel, F.O., Obiamaka, N. (2013). The impact of international financial reporting standards on taxation. *International Journal of Business and Social Science*, 10(4), 169-174.
- Sepasi, S., Parsapour, M.R., Rezayat, M. (2016). Designing an economic impact model of social responsibility on tax avoidance using structural equation approach. *Journal of Taxation*, 35(83), 157-178 [In Persian].
- Simone, L.D. (2015). Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms? *Journal of Accounting and Economics*, 61(1), 145-165.
- Slemrod, J. (2004). The economics of corporate tax selfishness. *National Tax Journal*, 57(4), 877-899.
- Society of certified accountants (2017). Statistical community of research. <http://www.en.iacpa.ir/Membership> [In Persian].
- Sussman, A.B., Olivola, C.Y. (2011). Axe the tax: Taxes are disliked more than equivalent costs. *Journal of Marketing Research*, 48(special issue), 91-101.
- Tsakumisa, G.T., Anthony, P.C., Porcanoc, T.M. (2007). The relation between national cultural dimensions and tax evasion. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(2), 131-147.