



Impact of reviving Article 169 of the Iranian Direct Tax Code on Tax Difference and Tax Avoidance

Mostafa Saboori

Naser Izadinia

Saeed Samadi

Abstract

Object: The revival of Article 169 of the Direct Taxes Code is an important tax development in recent years in Iran. According to this article, taxpayers are required to upload their sale and purchase information in the form of quarterly reports on the website of the Tax Administration. The implementation of this article as a tax program aims to improve the quality of the tax system. If successful, the tax difference and tax avoidance of Iranian companies are expected to decrease. Meanwhile, some companies are not covered by this legal article. But Article 169 may have had an indirect effect on them. This study aims to investigate the effect of reviving the Article 169 of the Direct Taxes Code on tax difference and tax avoidance of companies subjected and non-subjected by this legal article.

Method: Data was collected using the document extraction method and reference to the database and then analyzed by Minitab and Stata software. To test the research hypotheses, paired t-statistics, and differences in differences approach were used. Changes in tax codes in an economic society directly affect the companies that are subject to those codes. At the same time, the non-subjected part of the community may be indirectly affected by the program because of its interactions with the subjected part. In this study, to differentiate the effects of the program in the subjected section in comparison with the non-subjected section of the society, the difference in difference estimator has been used. A sample of 135 companies was studied in the two groups of subjected and non- subjected in 2011 and 2012.

Results: The findings showed that the revival of Article 169 of the direct tax code has significant effects on reducing tax differences and significant effects on reducing corporate tax avoidance. Also, the impacts on the subjected companies were significantly different from non- subjected companies.

Conclusion: The results show that the tax gap between the subjected and non-subjected groups has decreased since the implementation of Article 169 of the Direct Taxes Code. In other words, the financial relationships and interactions between subjected and non-subjected companies have been such that the reduction of the tax differences has expanded from subjected to non-subjected. But this decrease is significantly different between the two

groups. In other words, the implementation of the program has not created the same differences between the subjected and non-subjected groups. The findings indicate that the intensity of the impact of the revival of Article 169 of the Direct Taxes Code was greater in the subjected group than in the non-subjected group. The results also show that tax avoidances have decreased in both groups of subjected and non-subject companies. Research results show that the reduction of tax avoidance has not been similar for the two groups. In other words, both groups are affected by the implementation of the program, but there is a significant difference between the results of differences between the two groups.

Keywords: *Article 169 of the Iranian Direct Tax Code, Tax, Tax Difference, Tax Avoidance, Difference in Differences Approach.*

Paper Type: *Research Paper.*

Citation: Saboori, M., Izadinia, N., Samadi, S. (2020). Impact of reviving article 169 of the Iranian direct tax code on tax difference and tax avoidance. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4), 129-147.



تأثیر احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم بر اختلاف و پرهیز مالیاتی

مصطفی صبوری

ناصر ایزدی‌نیا

سعید صمدی

چکیده

هدف: احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم شرکت‌ها را مکلف نمود خرید و فروش‌های خود را در قالب گزارش‌های فصلی در سامانه سازمان امور مالیاتی بارگذاری نمایند. این پژوهش با هدف بررسی تأثیر احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم بر اختلاف و پرهیز مالیاتی شرکت‌های مشمول و غیرمشمول این ماده قانونی به اجرا در آمده است.

روش: روش گردآوری داده‌ها، روش اسنادکاوی و استفاده از بانک‌های اطلاعاتی و روش تحلیل داده‌ها از نوع استنباطی است و نرم افزارهای به کار رفته جهت تخمین الگوها مینی تب و استتا هستند. جهت آزمون فرضیه‌ها از آماره تی زوجی و رهیافت تفاوت در تفاوت‌ها استفاده شده است. در این راستا ۱۳۵ شرکت در دو گروه مشمول و غیرمشمول در سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ مورد مطالعه قرار گرفته‌اند.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم تأثیر معناداری بر کاهش اختلاف‌های مالیاتی داشته و نیز باعث کاهش معنادار پرهیز مالیاتی شرکت‌ها شده است. به علاوه میزان تأثیر بر شرکت‌های مشمول در مقایسه با غیرمشمول تفاوت معناداری داشته است.

نتیجه‌گیری: با احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اختلاف‌ها و پرهیزهای مالیاتی شرکت‌های مشمول کاهش یافته است. همچنین شرکت‌هایی که مشمول این ماده قانونی نبوده‌اند، بر اثر تعامل در محیط اقتصادی تحت تأثیر قرار گرفته و اختلاف و پرهیز مالیاتی آنها کاهش یافته ولی احیای ماده قانونی مذکور بر گروه غیرمشمول تأثیر غیرمستقیم و متفاوتی داشته است.

واژه‌های کلیدی: ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات، اختلاف مالیاتی، پرهیز مالیاتی، رهیافت تفاوت در تفاوت‌ها.

نوع مقاله: پژوهشی.

دانش حسابداری، دوره یازدهم، ش ۴، پیاپی ۴۳، صص. ۱۴۷-۱۲۹.

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. (رایانامه: saboori635@yahoo.com).

نویسنده مسئول، دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. (رایانامه: n.izadinia@ase.ui.ac.ir).

دانشیار گروه اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. (رایانامه: s.samadi@ase.ui.ac.ir).

تاریخ پذیرش: ۹۹/۵/۱۲

تاریخ دریافت: ۹۹/۱/۲۳

دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

استناد: صبوری، مصطفی؛ ایزدی‌نیا، ناصر؛ صمدی، سعید. (۱۳۹۹). تأثیر احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم بر اختلاف و پرهیز مالیاتی. *دانش حسابداری*، ۱۱(۴)، ۱۴۷-۱۲۹.

مقدمه

اداره امور مالیاتی، یکی از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان برون سازمانی صورت‌های مالی محسوب می‌شود. این استفاده‌کننده از طریق قوانین مالیاتی (که همواره نسبت به استانداردهای حسابداری تقدم دارند) در تمامی سطوح بر عملکرد حسابداران و حسابرسان تأثیر می‌گذارد. هرگاه تغییری در قوانین مالیاتی روی می‌دهد اغلب عوامل اقتصادی یک کشور از جمله متغیرهای مالیاتی تحت الشعاع قرار می‌گیرد (لیونگ^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). یکی از تغییرات مهم مالیاتی در ایران احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم است که بر اساس آن مودیان مالیاتی باید هر سه ماه یکبار گزارش کلیه خرید و فروش‌های خود را با ذکر نام و کد اقتصادی و شماره ملی فروشندگان و خریداران به امور مالیاتی کشور ارسال نمایند (اسماعیلی و آخوندی، ۱۳۹۹).

مالیات باعث انتقال ثروت از سهامداران شرکت به دولت متبوعشان می‌شود، به این ترتیب خروج جریان‌های نقدی از شرکت روی می‌دهد. به دلیل همین تأثیرات، مالیات از مهم‌ترین دغدغه‌های شرکت‌ها است. در طرف مقابل، دولت‌ها نیز جهت تأمین منابع مالی خود وابستگی زیادی به وصول مالیات دارند. سازمان مالیاتی هر کشور همواره خواستار بیشینه کردن منابع مالیاتی دولت و بهبود گزارشگری مالیاتی بوده و سیاست‌ها و برنامه‌هایی در این زمینه به اجرا می‌گذارد که در قالب قوانین مالیاتی شرکت‌ها را مشمول رعایت می‌نماید. هنگامی که تغییری در قوانین مالیاتی یک کشور ایجاد می‌شود ضرورت اساسی برای انجام پژوهش‌های مالی بوجود می‌آید. با بررسی پس‌رویدادی بازه زمانی قبل و پس از اعمال تغییرات قانونی، می‌توان به بررسی اثرات عملی قانون بر جامعه اقتصادی پرداخت (رومر و رومر^۲، ۲۰۰۹).

در پژوهش‌های انجام شده در مورد مالیات، معیارهای بهبود گزارشگری مالیاتی، کاهش اختلاف مالیاتی^۳ و پرهیز مالیاتی^۴ هستند. اختلاف مالیاتی به فاصله بین مبلغ مالیات ابرازی از طرف شرکت و مالیات تشخیصی از طرف ممیز مالیاتی گفته می‌شود. پرهیز مالیاتی را اجتناب از پرداخت مالیات بیشتر، با استفاده از راهکارهای قانونی تعریف کرده‌اند (استیگلیتز^۵، ۱۹۸۵؛ دسایی و دارماپال^۶، ۲۰۰۹؛ لیونگ و همکاران، ۲۰۱۹). هرچه اطلاعات مالی بیشتری از مودیان در اختیار سازمان مالیاتی باشد اشتباهات تشخیص مالیاتی کمتر می‌شود و اختلاف‌های مالیاتی کاهش می‌یابد (گراهام^۷ و همکاران، ۲۰۱۲). اختلاف و پرهیز مالیاتی حاصل عدم تقارن اطلاعاتی بین بنگاه‌ها و ماموران مالیاتی است (رحمانی و اربابی، ۱۳۹۲). هر پدیده‌ای که شفافیت در فعالیت بنگاه اقتصادی ایجاد نماید، درک استفاده‌کنندگان را از فعالیت‌های بنگاه افزایش داده و عدم تقارن اطلاعاتی و به دنبال آن برنامه‌های پرهیز مالیاتی را تعدیل و نگرانی استفاده‌کنندگان را از بابت پرهیز مالیاتی کاهش می‌دهد (اونجی^۸، ۲۰۱۴).

ماده ۱۶۹ مکرر در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ گنجانده شد، اما در عمل تا سال ۱۳۹۱ اجرا نشد. در این سال، سازمان مالیاتی اقدام به احیای این ماده قانونی نمود و با راه‌اندازی سامانه اطلاعات مودیان اجرای آن را آغاز کرد. بر اساس این ماده، هر خریدار، مشخصات فروشنده کالا و هر فروشنده، مشخصات خریدار کالایش را وارد سامانه مالیاتی می‌نماید. نتیجه این می‌شود که زنجیره خرید و فروش کالا، قابل ردیابی می‌شود و گزارش‌های مالی شرکت‌ها

نسبت به شرکت‌های دیگر قابلیت تأیید پیدا می‌کنند. ماده ۱۶۹ مکرر، مجموعه‌ای از اطلاعات طرفین معاملات اقتصادی را، به گونه‌ای سامانمند فراهم می‌نماید که تاکنون در ایران سابقه نداشته است (عسکری، ۱۳۸۹). در حال حاضر یکی از اصلی‌ترین مبنای تشخیص ممیزین مالیاتی، رکوردهای ثبت شده در سامانه معاملات فصلی است که اثر زیادی بر مالیات قابل پرداخت شرکت‌ها دارد.

در صورتی که احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم در ایران منجر به جمع‌آوری اطلاعات مفید و موثری در راستای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت‌ها و سازمان مالیاتی شده باشد، احتمال دارد اختلاف و پرهیز مالیاتی کاهش یافته باشد. در این حالت تصمیم‌گیران اقتصادی می‌توانند با تعمیم قانون به سایر بخش‌های اقتصادی در زنجیره توزیع (مانند کسب و کارهای متوسط و کوچک) این اثرات مثبت را افزایش دهند و در صورتی که احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم آثار مثبتی ایجاد نکرده باشد، به اقدامات اصلاحی و رفع اشکالات اجرایی پردازند. اما پیش از هر چیز ضرورت دارد با انجام پژوهشی علمی آثار اعمال ماده قانونی مذکور مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد. هدف از انجام پژوهش حاضر، پاسخگویی به ضرورت مذکور است. حال این سؤال مهم و قابل پژوهش مطرح می‌شود که آیا احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم تأثیر مثبتی بر کاهش اختلاف مالیاتی و پرهیز مالیاتی داشته است؟

در ادامه مقاله، مبنای نظری و پیشینه پژوهش تشریح می‌شود. سپس فرضیه‌های پژوهش تبیین و مراحل اجرایی پژوهش توضیح داده می‌شود. همچنین روش انجام پژوهش و الگوهایی که جهت آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده واقع شده‌اند تشریح می‌شوند. در پایان، یافته‌های پژوهش در قالب جداول خلاصه عنوان می‌شوند و نتایج و پیشنهادهای مبتنی بر آنها ارائه می‌شود.

مبنای نظری پژوهش

برقراری یک نظام مالیاتی پیشرفته و عادلانه بدون داشتن اطلاعات از مختصات اقتصادی مودیان امکان‌پذیر نیست (مهندس و تقوی، ۱۳۹۶). همچنان که در جدول ۱ نشان داده شده است، سیستم مالیات ستانی اطلاعات محور، به یک سامانه جامع اطلاعات مالی و حسابداری نیازمند است که داده‌های خود را از طریق سه منبع خود اظهاری، دیگر اظهاری و بررسی جستجوگرانه ممیزهای مالیاتی به دست می‌آورد (بیگ پور، ۱۳۹۴).

جدول ۱. سیستم مالیات ستانی اطلاعات محور

منشاء اطلاعات	منبع اطلاعاتی	ابزار گردآوری و انتقال اطلاعات
خود اظهاری	مؤدی	اظهارنامه‌های مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده
دیگر اظهاری	سایر مودیان، ارگان‌هایی نظیر گمرک و بانک‌ها	سامانه ۱۶۹ مکرر، سامانه ارزش افزوده، سامانه گمرک
بررسی جستجوگرانه ممیز	ممیزهای مالیاتی	فرم‌های رسیدگی

منبع: (بیگ پور، ۱۳۹۴؛ عسکری، ۱۳۸۹)

در سیستم مالیاتی اطلاعات محور، سازمان‌های مالیاتی نخست باید بر اساس خود اظهاری مؤدی، مالیات ابرازی را بپذیرند. در صورتی که تردید و ابهامی وجود داشته باشد، خود اظهاری اولیه بوسیله دیگر اظهاری سایر مودیان، کنترل می‌شود و در نهایت بررسی‌های ممیز منجر به صدور برگه‌های تشخیص مالیاتی می‌شود. ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم سعی در گردآوری اطلاعات مالیاتی با تکیه بر مفهوم دیگر اظهاری، دارد (عسکری، ۱۳۸۹).

مشارکت داوطلبانه در دیگر اظهاری به طور معمول بیش از خوداظهاری است. از نظر فاکتورهای مالیه رفتاری همواره دیگر اظهاری (لودادن) بخاطر تضاد منافع کمتر نسبت به خوداظهاری (اقرار) با سهولت بیشتری توسط افراد صورت می‌گیرد. بنابراین، دولت‌ها می‌توانند انبوهی از اطلاعات مالی را که حاصل دیگراظهاری مودیان است، با صرف هزینه کمی گردآوری نماید (پژویان و ورشوساز، ۱۳۹۲).

در تئوری نمایندگی بر این مساله تاکید شده که بین سازمان‌های مالیاتی به عنوان یکی از ذینفعان^۹ شرکت از یک طرف و سهامداران^{۱۰} شرکت از طرف دیگر، تضاد منافع وجود دارد. واتس^{۱۱} (۲۰۰۳) استدلال می‌کند مادامی که شرکتی سودآور است و درآمد مشمول مالیات دارد و نرخ‌های بهره نیز مثبت است، این ارتباطات برای شرکت‌ها این انگیزه را به وجود می‌آورد که با به تعویق انداختن زمان شناسایی درآمدها و تعجیل در شناسایی هزینه‌ها، ارزش فعلی مالیات‌های خود را کاهش دهند.

برخی به هزینه بودن مالیات معتقدند و به این ترتیب تلاش در جهت کاهش آن را از تکالیف مدیران می‌دانند و برخی دیگر آن را تقسیم سهم سود دولت به شمار می‌آورند (بولتن شماره ۴۳ تحقیقات حسابداری^{۱۲}، ۱۹۵۳). به هر صورت هر چه مالیات بیشتری پرداخت شود، سود انباشته آماده تقسیم بین سهامداران کاهش می‌یابد و تضاد منافع رخ می‌دهد. تضاد منافع بین دو گروه یاد شده از ذینفعان در قالب واژگان فنی مانند سپر مالیاتی، گزارشگری متهورانه، اختلاف مالیاتی، پرهیز مالیاتی و (فرار) مالیاتی^{۱۴} در ادبیات حسابداری وارد شده است.

اختلاف مالیاتی می‌تواند ناشی از تفاوت در بکارگیری ارقام تعهدی، تفاوت قوانین با استانداردهای مالی و یا پرهیز مالیاتی باشد. اختلاف‌های اساسی بین سود ابرازی و تشخیصی را می‌توان به دو گروه بخش بندی کرد. گروه نخست اختلاف‌های موقتی هستند که این نوع اختلاف‌ها عمدتاً ناشی از تفاوت در مبانی ارزشیابی طبق دیدگاه مالیاتی و حسابداری است. این نوع اختلافات در بلندمدت از بین می‌روند و ناشی از تفاوت در زمان بندی شناسایی برخی درآمدها و هزینه‌ها هستند. در واقع این نوع اختلافات موجب انتقال مالیات بر درآمد از دوره‌ای به دوره دیگر می‌شوند، اما جمع مالیات بر درآمد پرداخت شده طی چند دوره مالی یکسان خواهد بود. گروه دوم اختلافات دائمی هستند که از قوانین خاص یا محدودیت‌ها ایجاد شده، یا به دلایل اقتصادی، سیاسی یا اداری غیر مرتبط با محاسبه سودخالص حسابداری، ناشی می‌شوند. مواردی مانند درآمدهای معاف از مالیات و هزینه‌های غیر قابل قبول از نظر محاسبه سود مشمول مالیات توسط مقامات مالیاتی، اختلاف در تفسیر قوانین و روش‌های مالیاتی خاص می‌تواند منشاء این گونه اختلاف مالیاتی باشد (گراهام و همکاران، ۲۰۱۲).

اختلاف‌های مالیاتی موقت که مرتبط با زمان بندی شناسایی درآمد و هزینه‌ها هستند و بین مؤدی و ممیز بوجود می‌آیند می‌تواند با داشتن اطلاعات مربوط به طرف دوم رویدادها کاهش یابد (جوکار و مسلمی، ۱۳۹۵). به عنوان مثال، اختلاف در زمان تحقق پیش دریافت‌های درآمد بین ممیز مالیاتی و شرکت مؤدی می‌تواند از طریق مراجعه به سامانه و دریافت اطلاعات مربوط به زمان تحقق هزینه‌ها برای طرف دوم، برطرف شود.

اختلاف‌های دائمی نیز امکان دارد با داشتن اطلاعات طرف دوم معاملات قابل رفع باشند. برخی از این اختلاف‌ها مربوط به هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است که می‌تواند با کنترل اطلاعات طرف دوم معاملات در سامانه سازمان مالیاتی

برطرف گردد. به عنوان مثال، اختلاف و ابهام در خصوص رخدادهای هزینه مطالبات سوخت شده از روی اطلاعات مربوط به طرف دوم حساب (خریدار نسبه) قابل راستی آزمایی و برطرف شدن است. انواع دیگر هزینه‌های مورد اختلاف که واسطه ابهام ماموران مالیاتی در خصوص واقعی بودن آنها بوجود می‌آیند در واقع برای طرف دوم درآمد تلقی می‌گردد و اگر برای سازمان مالیاتی محقق شود که از سمت درآمدی رویداد، مالیات ستانی انجام شده در سمت هزینه‌ای رویداد، باعث قبولی هزینه‌ها می‌گردد.

اختلاف مالیاتی می‌تواند باعث جریمه مؤدی، اعتراض مؤدی و اطاله در مراحل رسیدگی شود. هر چه اطلاعات مالی بیشتری از مودیان در اختیار سازمان مالیاتی باشد سوء تفاهم‌های طرفین کمتر می‌شود و اختلاف‌های مالیاتی کاهش می‌یابد (سوندویک^{۱۴}، ۲۰۱۷). بنابراین، اگر احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم باعث شده باشد اطلاعات کامل تری نسبت به مقطع زمانی قبل از اجرای این ماده قانونی در اختیار ممیزان مالیاتی قرار گیرد، احتمالاً باید اختلاف مالیاتی در شرکت‌های مشمول این ماده، کاهش یافته باشد. بدین ترتیب فرضیه اول پژوهش حاضر به صورت زیر تبیین شد.

فرضیه اول: احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم بر کاهش اختلاف مالیاتی در شرکت‌های مشمول تأثیر مثبت داشته است.

گریز (فرار) مالیاتی شکلی از خودداری از پرداخت مالیات است که با روش‌های غیرقانونی همراه است. به عبارت دیگر تفاوت اساسی پرهیز و گریز مالیاتی در قانونی و غیر قانونی بودن روش‌های بکار گرفته شده است. برخی پرهیز مالیاتی را کاهش آشکار مالیات (در برابر کاهش مخفیانه که گریز مالیاتی تعریف شده است) می‌دانند (هانلون و هیتزمن^{۱۵}، ۲۰۰۹). در پژوهش‌های حسابداری تأکید بر اندازه‌گیری پرهیز مالیاتی است. زیرا اندازه‌گیری قابل اتکای گریز (فرار) مالیاتی امکان‌پذیر نیست. این موضوع به این علت است که اولاً، آمار رسمی قابل اتکا از فرار مالیاتی افرادی که مرتکب آن می‌شوند، به خاطر ماهیت غیر قانونی و مخفیانه آن وجود ندارد (اگر وجود داشته باشد دولت برخورد می‌کند و فرار منتفی است). معمولاً برای فرار مالیاتی آمار تخمینی کلی و مبهم ارائه می‌شود. ثانیاً، فرار مالیاتی به ازای یک شرکت از گروه نمونه، قابل اندازه‌گیری و استخراج از داده‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها نیست. در حالی که برای اندازه‌گیری پرهیز مالیاتی از روی داده‌های مالی شرکت‌ها، روش‌های شناخته شده وجود دارد (اونجی، ۲۰۱۴؛ گراهام و همکاران، ۲۰۱۲).

پرهیز مالیاتی عبارت است از اجتناب از پرداخت مالیات بیشتر، با استفاده از راهکارهای قانونی. استیگلیتز مبانی نظری پرهیز مالیاتی را در نوشتاری با عنوان «تئوری عمومی پرهیز مالیاتی» به صورت مبسوط تشریح نموده است. نوشتار وی در سه بخش اصول عمومی، روش‌های اجرا و محدودیت‌های استفاده، به عنوان گزارش کار به جامعه ملی مالیات آمریکا^{۱۶} تحویل شده است. استیگلیتز اصول سه‌گانه تأخیر در شناسایی، آریبتراز مالیاتی بین اشخاص و آریبتراز مالیاتی بین جریان‌های درآمد را به عنوان اصول پرهیز مالیاتی معرفی نموده است (استیگلیتز، ۱۹۸۵).

در ایران نیز اصول سه‌گانه فوق‌مصادق دارند. به عنوان مثال تأخیر در شناسایی، در مواردی مثل تأخیر در شناسایی درآمد مرتبط با پیش‌دریافت‌ها در پایان سال و یا تأخیر در شناسایی درآمد پیمانکاری اتفاق می‌افتد. این نوع پرهیز

گاهی به صورت تعجیل هم دیده می‌شود. مانند تعجیل در شناسایی درآمد شرکتی که در سال آخر معافیت ده ساله ماده ۱۳۲ قرار دارد و باید از سال آینده مالیات پردازد. آریبیتراژ بین اشخاص، در مواردی مانند جهت دادن معاملات شرکت به سمت اشخاص معاف یا شرکت‌های واقع در مناطق آزاد تجاری دیده می‌شود. برای آریبیتراژ بین جریان‌های درآمد در ایران، می‌توان فروش به مشتری خارجی به جای مشتری داخلی به قصد استفاده از معافیت صادرات، را نام برد که در سال‌های اخیر مورد علاقه شرکت‌های پتروشیمی و تولید فولاد بوده است.

نتیجه پرهیزهای مالیاتی کاهش درآمدهای دولت است. در ظاهر پرهیز مالیاتی به نفع شرکت و سهامداران آن به نظر می‌رسد. اما نتایج برخی پژوهش‌ها نشان می‌دهد برنامه‌ریزی برای پرهیز از پرداخت مالیات می‌تواند سلامت مالی شرکت‌ها را با خطر مواجه نماید و حتی باعث سقوط قیمت سهام آنها شود. بنگاه اقتصادی که با اتخاذ سیاست افراطی به پرهیز مالیاتی روی می‌آورد جریان اطلاعات خاص بنگاه را محدود می‌کند. پرهیز مالیاتی به مدیریت شرکت این امکان را می‌دهد که اخبار بد شرکت را پنهان کند و این کار از انجام اقدامات اصلاحی به موقع یا فسخ پروژه‌های زیان‌آور جلوگیری می‌نماید و شرکت به حرکت در مسیر اشتباه ادامه می‌دهد. هنگامی که اخبار منفی انباشته شده از حد معینی بگذرد مدیران دیگر قادر به لاپوشانی آن نخواهند بود و در نتیجه اخبار بد ناگهان در بازار منتشر می‌شود و هجوم ناگهانی اخبار بد باعث سقوط شرکت می‌شود (کیم و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۱).

اگل^{۱۸} و همکاران (۲۰۲۰) معقدند این امکان وجود دارد که با اصلاح در برخی قوانین مالیاتی پرهیزهای مالیاتی شرکت‌ها را کاهش داد. لیونگ و همکاران (۲۰۱۹) نیز راهکار کاهش پرهیز مالیاتی در محیط اقتصادی را اصلاح قوانین ضد پرهیز مالیاتی می‌دانند. حرکت به سمت پرهیز مالیاتی هر چه بیشتر، به دستکاری برخی اطلاعات حسابداری می‌انجامد. این موضوع باعث عدم شفافیت خواهد شد. به این ترتیب تصمیم‌گیری بر اساس اطلاعات غیر شفاف برای اقتصاد یک کشور تولید هزینه می‌نماید (چن و همکاران^{۱۹}، ۲۰۱۱). بنابراین، کاهش پرهیزهای مالیاتی در کل به نفع اقتصاد یک کشور محسوب می‌شود و تغییرات قانونی که بتواند باعث چنین کاهش‌هایی شود، تغییرات مفید و مطلوبی ارزیابی می‌شود.

پرهیز مالیاتی نتیجه عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت‌ها و ممیزین مالیاتی است. هر پدیده‌ای که شفافیت در فعالیت شرکت‌ها ایجاد نماید، درک استفاده‌کنندگان را از فعالیت‌های شرکت، افزایش می‌دهد و عدم تقارن اطلاعاتی و به دنبال آن برنامه‌های پرهیز مالیاتی را تعدیل می‌کند (اونجی، ۲۰۱۴). انتظار می‌رود احیای ماده ۱۶۹ مکرر شفافیت ایجاد نموده و باعث کاهش پرهیز مالیاتی شده باشد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش حاضر به صورت زیر تبیین شد.

فرضیه دوم: احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم بر کاهش پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول تأثیر مثبت داشته است.

اثراتی که اجرای یک قانون یا سیاست اقتصادی دارد، می‌تواند به دو گروه مستقیم و غیرمستقیم بخش‌بندی شود. هنگامی که یک شرکت مشمول ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم باشد، تحت تأثیر اثرات مستقیم احیای این ماده قانونی خواهد بود. برخی از مودیان از جمله شرکت‌های مرتبط با فعالیت‌های کشاورزی، اوراق بهادار، بانک‌ها و نظایر آنها مشمول ماده مذکور نیستند اما به خاطر اینکه در محیط اقتصادی واقع شده‌اند که شرکت‌های طرف حساب آنها

ممکن است مشمول باشند، تحت الشعاع اثرات غیرمستقیم تغییرات قرار می گیرند. به عنوان مثال اگر یک شرکت غیر مشمول، کالا یا خدماتی را خریداری کند، به علت عدم مشمولیت، رویداد را به سازمان مالیاتی گزارش نمی کند. حال اگر فروشنده کالای مذکور، یک شرکت غیرمشمول دیگر باشد، فروشنده هم رویداد را گزارش نخواهد کرد. اما اگر فروشنده یک شرکت مشمول باشد رویداد را به سازمان مالیاتی گزارش می کند و غیرمشمول بودن خریدار نمی تواند مانع عدم اطلاع سازمان مالیاتی از رویداد مذکور شود. به این ترتیب اطلاعات قابل استناد در خصوص معاملات شرکت های غیر مشمول نیز در بانک اطلاعاتی سازمان مالیاتی وارد می شود که استفاده از آنها می تواند اختلاف های مالیاتی موقت مربوط به زمان بندی رویدادها و اختلاف های دائمی مربوط به هزینه های قابل قبول مالیاتی را کاهش دهد. احتمال دارد تغییر در قوانین محرکی باشد که شرکت های مشمول آن قوانین را به پاسخ هایی معین نسبت به محرک و دارد و پاسخ های شرکت های مشمول خود محرکی شوند تا محیط اقتصادی تغییر کرده و شرکت های غیرمشمول را تحت الشعاع قرار دهد. لذا، این احتمال وجود دارد که احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم بر اختلاف مالیاتی شرکت های غیر مشمول هم اثراتی گذاشته باشد. همچنین دانستن اینکه اثرات مستقیم و غیرمستقیم این ماده قانونی مشابه بوده یا متفاوت، برای تصمیم گیرندگان قابل استفاده خواهد بود. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر تبیین شد.

فرضیه سوم: کاهش اختلاف مالیاتی شرکت ها بر اثر احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، در شرکت های غیر مشمول، متفاوت از شرکت های مشمول بوده است.

بین شرکت های مشمول و غیرمشمول مناسبات اقتصادی وجود دارد. وقتی شرکت های مشمول، اطلاعات مالی خود را در سامانه اداره مالیاتی وارد می کنند، معاملات مربوط به شرکت های غیرمشمول هم ارسال می شود. به این ترتیب احتمال دارد عدم تقارن اطلاعاتی بین سازمان مالیاتی و شرکت های غیرمشمول کاهش یابد و این امر به نوبه خود باعث تغییراتی در برنامه های پرهیز مالیاتی این شرکت ها شود. به عبارت دیگر امکان دارد پرهیز مالیاتی شرکت های غیرمشمول هم تحت الشعاع اجرای قانون، قرار گرفته باشد. در این مورد نیز دانستن اینکه اثرات احتمالی این ماده قانونی بر شرکت های غیرمشمول مشابه شرکت های مشمول بوده یا متفاوت داشته، برای تصمیم گیرندگان اهمیت دارد. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش به صورت زیر تبیین گردید.

فرضیه چهارم: کاهش پرهیز مالیاتی شرکت ها بر اثر احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم، در شرکت های غیر مشمول، متفاوت از شرکت های مشمول بوده است.

پیشینه پژوهش

اگل و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی خود به بررسی آثار تغییر در سیاست ها و قوانین مالیاتی در محیطی که پرهیز مالیاتی هم متغیر مهمی است، می پردازد. نتیجه پژوهش آنها ارائه الگویی است که نشان می دهد تغییر قوانین مالیاتی مربوط به نیروی انسانی چگونه در تعامل با پرهیز مالیاتی بر مالیات بر درآمد و هزینه رفاهی مالیات اثر می گذارد. **لیونگ و همکاران (۲۰۱۹)** به بررسی آثار قانون عمومی ضد پرهیز که از ابتدای ۲۰۰۸ در کشور چین به اجرا در آمده

پرداخته‌اند. آنها ۵۱۷ شرکت چینی را مورد مطالعه قرار داده‌اند. نتایج این پژوهش نشان داده اختلاف و پرهیز مالیاتی شرکت‌های چینی به طور معناداری پس از اعمال قانون جدید کاهش یافته است.

سوندویک (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «انطباق دفتری مالیاتی و مدیریت سود در ارتباط با تغییرات نرخ‌های قانون مالیاتی» به مفهوم انطباق دفتری مالیاتی (معکوس اختلاف دفتری) و ارتباط آن با مدیریت سود، در مقاطع تغییر نرخ‌های قانون مالیاتی پرداخته است. یافته‌های وی نشان می‌دهد تغییرات در نرخ‌های قانون مالیاتی، شرکت‌های با اختلاف مالیاتی کمتر را بیش از شرکت‌های با اختلاف مالیاتی زیاد، تحت تأثیر قرار می‌دهد. به هر حال بیشترین مدیریت سود مربوط به شرکت‌هایی است که کمترین انطباق دفتری مالیاتی را دارند.

اونجی (۲۰۱۴) از یک تعامل سیاسی، حرفه‌ای صحبت به میان می‌آورد که باعث شده از آثار سوء اشکالات موجود در طرح اولیه تغییر در قوانین مالیاتی ژاپن دوری شود. در این پژوهش محقق روی نمونه‌ای شامل ۷۶۱۹ شرکت فرعی در بازه ۱۹۸۵ تا ۱۹۹۸ آزمون انجام داده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد ثبت شرکت‌های فرعی با هدف پرهیز مالیاتی افزایش یافته است. **کین و والتینی^{۲۰} (۱۹۷۵)** در پژوهشی با عنوان «پرهیز مالیاتی با استفاده از مؤسسات پس انداز و وام، قبل و بعد از اصلاحات قانون مالیاتی در سال ۱۹۶۹» به موضوع تأثیر تغییر قوانین مالیاتی بر پرهیز مالیاتی شرکت‌ها پرداختند. آنها با استفاده از روش رگرسیون، داده‌های مقطعی مربوط به سه هزار و چهار صد مؤدی مالیاتی در مقطع زمانی ۱۹۶۹ را آزمون کردند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد پس از اصلاح قانون مالیاتی، پرهیز مالیاتی با استفاده از وام ستانی کاهش یافته است.

نمازی و اسماعیلی‌پور (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر فرار و پرهیز مالیاتی در ایران پرداخته‌اند. آنها ۳۳۴ پرسشنامه، طراحی و بین اعضای جامعه حسابداران رسمی و ممیزان سازمان امور مالیاتی توزیع و به منظور بررسی تأثیر متغیرها از روش معادلات ساختاری و برای تحلیل الگوها از رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده کرده‌اند. یافته‌های ایشان نشان می‌دهد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیر با اهمیت منفی در جلوگیری از فرار مالیاتی و تأثیر با اهمیت مثبت در جلوگیری از اجتناب مالیاتی دارد.

صفری گرایلی و پودینه (۱۳۹۶) به بررسی رابطه بین پرهیز مالیاتی با به موقع بودن اعلان سود شرکت‌ها پرداخته‌اند. آنها بدین منظور، برای سنجش پرهیز مالیاتی از دو سنجش تفاوت دفتری مالیات و نرخ مؤثر مالیاتی استفاده کرده‌اند. فرضیه تحقیق نیز با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۱۰۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ و با بهره‌گیری از الگوی رگرسیون چند متغیره مبتنی بر تکنیک داده‌های تلفیقی مورد آزمون قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که فعالیت‌های پرهیز مالیاتی، سبب تاخیر در اعلان سود سالانه شرکت‌ها می‌گردد.

جوکار و مسلمی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر صورت معاملات فصلی موضوع ماده ۱۶۹ مکرر بر مالیات تشخیصی و مالیات وصولی پرداخته‌اند. آنها تعداد ۱۰۸ پرونده مالیاتی شهر ازنای مربوط به سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۲ را با استفاده از روش رگرسیون مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج بیانگر تأثیر مثبت صورت معاملات فصلی بر میزان مالیات تشخیصی و مالیات وصولی بوده است.

روش شناسی پژوهش

در این بخش به معرفی جامعه آماری، نمونه گیری، متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آنها پرداخته می شود سپس الگوهای پژوهش تشریح می گردند.

جامعه آماری و نمونه گیری

جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نمونه گیری که در راستای آزمون فرضیه های این پژوهش انجام شده غربالگری به شیوه حذف سامانمند است. در این راستا شرکت هایی که واجد شرایط زیر بوده اند جزء نمونه آماری لحاظ گردیده اند.

۱. شرکت های گروه نمونه مشمول ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم شده باشند.
۲. اطلاعات مالی شرکت ها مربوط به سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۱ به گونه ای کامل در سایت بورس اوراق بهادار موجود باشد.
۳. شرکت ها در بازه پژوهش، سال مالی خود را تغییر نداده و توقف فعالیت نداشته باشند.
۴. دوره مالی شرکت ها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.

برای آزمون فرضیه های سوم و چهارم حذف سامانمند بدون در نظر گرفتن شرط اول صورت گرفته است. بر این اساس، در بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۱، حجم نمونه برای فرضیه اول و دوم ۱۰۴ شرکت و برای فرضیه سوم و چهارم ۱۳۵ شرکت معین شد که از این بین ۱۰۴ شرکت جزء گروه مشمول و ۳۱ شرکت جزء گروه غیرمشمول هستند. در جدول ۲ شرکت های گروه نمونه به تفکیک صنعت آورده شده اند.

جدول ۲. فراوانی نمونه غیر مشمول به تفکیک صنعت

فراوانی	نوع صنعت	فراوانی	نوع صنعت	فراوانی	نوع صنعت
۱۴	محصولات شیمیایی	۷	ماشین آلات	۳	رایانه و فعالیت های وابسته
۱۱	محصولات غذایی	۵	محصولات فلزی	۲	مخابرات
۱۰	محصولات دارویی	۱	لاستیک و پلاستیک	۲	حمل و نقل
۸	خودرو و ساخت قطعات	۴	فراورده های نفتی	۴	محصولات کانه غیر فلزی
۳	استخراج کانه فلزی	۱	چاپ و تکثیر	۱۵	سیمان
۲	زراعت	۲	محصولات کاغذی	۷	بیمه
۱۰	سرمایه گذاری ها	۱۸	بانک ها و موسسات مالی	۳	کاشی و سرامیک
۱۳۵	جمع	۱	سایر واسطه گری های مالی	۲	فعالیت کمکی به نهادهای مالی واسط

متغیر مستقل

متغیر مستقل این پژوهش، احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم است. وجود و عدم وجود این متغیر، به صورت دو دویی در آزمون ها لحاظ خواهد شد. به این ترتیب که در دوره ای که قانون مذکور اعمال نمی شده مقدار متغیر، صفر و در دوره ای که اعمال شده مقدار متغیر، یک در نظر گرفته می شود.

متغیرهای وابسته

متغیرهای وابسته این پژوهش شامل دو متغیر اختلاف مالیاتی و پرهیز مالیاتی هستند. جهت اندازه گیری اختلاف مالیاتی به پیروی از پژوهش انجام شده توسط ریچاردسون^{۲۱} و همکاران (۲۰۱۵) در کشور استرالیا، بر اساس رابطه های ۱ تا ۵ عمل شده است.

نخست سود مشمول مالیات براساس رابطه ۱ به دست آمد:

$$TI = \frac{ITE}{CTR} \quad (۱)$$

که در آن TI: سود مشمول مالیات

ITE: مالیات بر درآمد تشخیصی و

CTR: نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها است.

پس از آن اختلاف مالیاتی با استفاده از رابطه ۲ محاسبه می‌شود:

$$BTG = AT - TI \quad (۲)$$

که در آن BTG: اختلاف مالیاتی

AT: سود حسابداری پیش از کسر مالیات، و

TI: سود مشمول مالیات است.

جهت به‌دست آوردن متغیر پرهیز مالیاتی به پیروی از تحقیق (ریچاردسون و همکاران، ۲۰۱۵) از الگوی رگرسیون

حداقل مربعات معمولی (OLS) و رابطه ۳ استفاده خواهد شد:

$$BTG = C + \beta_1 TA_{it} + \mu + \varepsilon \quad (۳)$$

که در آن BTG: اختلاف مالیاتی تقسیم بر جمع دارایی‌ها،

TA: مجموع اقلام تعهدی بخش بر جمع دارایی‌ها، و

μ : باقیمانده‌ها و ε : جزء خطاها هستند.

مجموع اقلام تعهدی با اقتباس از پژوهش (هلی، ۲۲، ۱۹۸۵) بر اساس رابطه ۴ به‌دست می‌آید:

$$TA = EBEI - (CFO - EIDO) \quad (۴)$$

که در آن TA: جمع اقلام تعهدی،

EBEI: سود پیش از اقلام غیر مترقبه و عملیات متوقف شده،

CFO: جریان نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، و

EIDO: جریان نقدی حاصل از اقلام غیر مترقبه و عملیات متوقف شده است.

پس از اجرای رگرسیون و به دست آمدن مقادیر عددی آن متغیر پرهیز مالیاتی به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

$$CTA = \mu + \varepsilon \quad (۵)$$

الگوی آزمون فرضیه‌ها

پس از آنکه متغیرهای وابسته پژوهش به دست آمدند، با استفاده از آزمون تی زوجی (وابسته) فرضیه‌های اول و دوم

پژوهش آزمون شدند. هنگامی که یک پژوهشگر در نظر دارد که یک متغیر را در یک گروه قبل و بعد از انجام یک

مداخله یا قبل و بعد از ایجاد یک شرایط یا رخداد خاص اندازه‌گیری نموده و آنها را با هم مقایسه کند از این آزمون

استفاده می‌شود. در این حالت داده‌ها مستقل از هم نیستند بلکه به نوعی به هم مرتبط و از هم تأثیرپذیرند (نوفرستی،

۱۳۹۸). آزمون فرض برابری دو میانگین وابسته به شکل زیر است.

$$\begin{aligned} H_0: \mu_2 - \mu_1 = 0 &\rightarrow H_0: \mu_d = 0 \\ H_1: \mu_2 - \mu_1 \neq 0 &\rightarrow H_1: \mu_d \neq 0 \end{aligned} \quad (۶)$$

جهت آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم از رهیافت تفاوت در تفاوت‌ها^{۳۳} استفاده می‌شود. تفاوت در تفاوت‌ها یکی از رهیافت‌های ارزیابی برنامه‌های اقتصادی و مالی است که در آن برنامه مورد نظر (مثلاً اجرای یک قانون مالی جدید) به صورت درونزا و پویا در نظر گرفته می‌شود. بدین لحاظ، شرایط قبل و بعد برقراری یک نظام مالی جدید با توجه به تغییرات زمانی در نظر گرفته می‌شود تا اثر خالص و درونی آن نظام مالی را که تمام عوامل مشارکت کننده و کنترل را بر می‌گیرد، نشان دهد. در اینجا فرض اساسی این است که احیای ماده ۱۶۹ مکرر، با جلوه‌های مختلف مانند دیگر اظهاری شرکت‌ها می‌تواند بر شاخص‌های مالیاتی مانند اختلاف و پرهیز مالیاتی تأثیرگذار باشد و آنها را شتاب بخشد. لی^{۳۴} (۲۰۰۵) استدلال می‌کند برتری رهیافت تفاوت در تفاوت‌ها این است که هم می‌تواند معنادار بودن تأثیرات اجرای یک برنامه را ارزیابی کند و هم اگر تفاوت تأثیری در گروه‌های مختلف تحت الشعاع برنامه وجود داشته باشد آن را تشخیص می‌دهد. علاوه بر این، روش مذکور قادر به تخمین هر دو نوع الگوهای پارامتریک و ناپارامتریک است. در چارچوب نظری روش تفاوت در تفاوت‌ها، در فرآیند بررسی یک تحول شرایط قبل و بعد از یک متغیر واکنش (برای مثال، متغیر اختلاف مالیاتی) مقایسه می‌شود. در این حالت تغییرات آشکار شده در متغیر واکنش به واسطه تغییر در عواملی است که در قبل و بعد از یک تحول (مثلاً احیای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم) به وقوع پیوسته است (لی، ۲۰۰۵).

فرض کنید پژوهشگر بخواهد اثر یک برنامه یا یک سیاست اجرا شده را بر مقدار Y_i مربوط به یک جامعه ارزیابی کند. فرض کنید دو گروه از شرکت‌ها وجود دارند که اگر یک شرکت عضو گروه برنامه باشد $T_i=0$ و اگر عضو گروه کنترل باشد $T_i=1$ است. علاوه بر این فرض کنید که Y_i را برای دو دوره زمانی پیش و پس از اجرای برنامه قابل مشاهده است. اندیس i نشانگر فرد i ام $i=1, \dots, N$ است. برای هر یک از افراد دو مشاهده از Y_i وجود دارد. یک مشاهده برای دوره پیش از اجرای برنامه (با مشارکت در برنامه) و یک مشاهده هم برای دوره پس از اجرای برنامه. برای سادگی نمادهای \bar{Y}_0^T و \bar{Y}_1^T را به ترتیب برای میانگین Y_i مربوط به افراد گروه آزمایش در دوره‌های پیش و پس از اجرای برنامه مورد استفاده قرار می‌گیرد. به همین ترتیب، همین دو نماد با بالانویس C برای گروه کنترل به کار می‌رود. اندیس‌های ۰ و ۱ برای دوره زمانی پیش و پس از اجرای برنامه به کار بسته می‌شود. برآوردگر تفاوت در تفاوت‌ها در قالب جدول ۳ تشریح شده است.

جدول ۳. برآوردگر تفاوت در تفاوت‌ها

	متغیر دودویی برنامه		تفاضل بین دو گروه در یک زمان	
	$D_i = 0$	$D_i = 1$		
متغیر دودویی زمان	$T_i=0$	\bar{Y}_0^C	\bar{Y}_0^T	$\bar{Y}_0^C - \bar{Y}_0^T$
	$T_i=1$	\bar{Y}_1^C	\bar{Y}_1^T	$\bar{Y}_1^C - \bar{Y}_1^T$
تفاضل بین زمانی یک گروه	$\bar{Y}_1^C - \bar{Y}_0^C$	$\bar{Y}_0^T - \bar{Y}_1^T$	$(\bar{Y}_1^T - \bar{Y}_0^T) - (\bar{Y}_1^C - \bar{Y}_0^C) = DID$	

الگویی که برای آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش بوسیله برآوردگر تفاوت در تفاوت غیرشرطی مورد استفاده قرار گرفته به صورت زیر است.

$$u_i + \delta(T_i, t_i) + \gamma t_i + T_i \beta + \alpha = Y_i \quad (7)$$

که در آن t متغیر زمان $t \in \{0, 1\}$ و T_i متغیر دو دویی مربوط به در معرض برنامه قرار گرفتن شرکت است. کشاورز حداد (۱۳۹۶) بیان می‌کند هدف یک پژوهش ارزیابی اثر برنامه، یافتن یک تخمین خوب برای δ ، یعنی یافتن $\hat{\delta}$ با استفاده از داده‌های موجود است.

یافته‌های پژوهش آماره‌های توصیفی

آماره‌های توصیفی مربوط به داده‌های این پژوهش در جدول ۴ آورده شده‌اند.

جدول ۴. آماره‌های توصیفی پژوهش

پرهیز مالیاتی	اقلام تعهدی بر جمع دارایی‌ها	اختلاف بر جمع دارایی‌ها	سود تشخیصی میلیون ریال	سود ابرازی میلیون ریال	
۰/۰۰۴۸	۰/۰۹۲۸	۰/۰۶۶۵	۷۸۸۱۰۰	۵۱۵۶۵۴	میانگین
۰/۰۵۸۶	۰/۰۶۵۴	۰/۰۴۸	۶۷۳۴۲	۴۲۹۷۹	میانه
۱/۲۶۱۴	۰/۵۴۱	۰/۳۱۵	۲۱۷۵۴۵۵۴	۱۳۸۸۸۹۱۹	بیشینه
-۰/۱۲۸۸	-۰/۰۰۰۳۵	-۰/۰۰۰۰۹۸	۰	-۱۰۹۲۸۱۶	کمینه
۰/۰۹۴۹	۰/۰۹۰۵	۰/۰۶۱۵۵۷	۹۸۹۸۵۲	۴۳۲۸۱۸	انحراف معیار
۰/۵۶۶	۰/۳۰۳	۰/۳۰۰۶	۰/۷۲۸	۰/۱۹۱	ضریب چولگی

میانگین، شاخص مرکزی اصلی است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. مقدار میانگین برای متغیر اختلاف مالیاتی بر جمع دارایی‌ها برابر با ۰/۰۶۶۵ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. این میانگین نشان می‌دهد بطور متوسط مقدار اختلاف مالیاتی در شرکت‌های انتخاب شده حدود هفت درصد دارایی‌های شرکت است که رقم قابل توجهی است. همانطور که مشاهده می‌شود میانه متغیر اختلاف مالیاتی بر جمع دارایی‌ها برابر با ۰/۰۴۸ است که نشان می‌دهد که نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. از مهم‌ترین شاخص‌های پراکندگی، انحراف معیار است. بطور مثال، مقدار این شاخص برای متغیر پرهیز مالیاتی برابر با ۰/۰۹۴۹ و برای متغیر اختلاف مالیاتی بر جمع دارایی‌ها مقدار ۰/۰۶۱۵۵۷ است.

میزان ناقرینگی منحنی فراوانی یا چولگی، اگر صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه این ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر ضریب آن منفی باشد، نشان‌دهنده آن است که چولگی به چپ وجود دارد. مثلاً ضریب چولگی برای متغیر اختلاف مالیاتی بر جمع دارایی‌ها برابر ۰/۳۰۰۶ است، یعنی این متغیر چولگی به راست دارد و به اندازه ۰/۳۰۰۶ از مرکز تقارن انحراف و تمایل به سمت راست دارد. اگر قدر مطلق ضریب چولگی کوچکتر از ۰/۱ باشد توزیع داده‌ها کاملاً نرمال است. اگر قدر مطلق ضریب چولگی بزرگتر از ۰/۱ و کوچکتر از ۰/۵ باشد توزیع داده‌ها تقریباً نرمال است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت متغیر اختلاف مالیاتی بر جمع دارایی‌ها توزیع تقریباً نرمال دارد.

متغیرهای پژوهش حاضر، عموماً دارای ضریب چولگی راست هستند. چولگی راست به دلیل وجود مقادیر بزرگ و بسیار بزرگ نسبت به سایر داده‌ها رخ می‌دهد. این موضوع به خاطر وجود شرکت‌های بزرگ (مانند فولاد مبارکه و ایران خودرو) در گروه نمونه، در کنار سایر شرکت‌ها با اندازه‌های کوچک‌تر است. طبق قضیه حدی مرکزی اگر از یک جامعه نمونه‌ای با حجم ۳۰ یا بیشتر به طور تصادفی انتخاب شود، در این صورت توزیع متغیر در نمونه نرمال خواهد بود. این موضوع در مورد داده‌های پژوهش حاضر مصداق دارد. البته حتی در صورت غیر نرمال بودن داده‌ها، رهیافت تفاوت در تفاوت‌ها قادر به تخمین هر دو نوع داده‌های پارامتریک و ناپارامتریک است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

جهت آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش حاضر از آزمون تی زوجی استفاده گردیده و برای فرضیه‌های سوم و چهارم برآوردگر تفاوت در تفاوت‌ها بکار گرفته شده است. بر پایه آزمون‌ها، یافته‌های پژوهش به شرح زیر است.

نتایج آزمون فرضیه اول

نتایج حاصل از آزمون تی زوجی جهت فرضیه اول به شرح جدول ۵ است.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر	مرحله	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
اختلاف مالیاتی	پیش آزمون	۰/۰۸۴۶۹	۰/۰۹۱۳۹	۵/۵۷	۰/۰۰۰
	پس آزمون	۰/۰۵۶۲۶	۰/۰۸۳۰۸		

همانگونه که در جدول ۵ مشاهده می‌شود میانگین اختلاف مالیاتی در پیش آزمون یعنی سال قبل از اجرای ماده ۱۶۹ مکرر، ۰/۰۸۴۶۹ بوده که در پس آزمون یعنی سال بعد از اجرای ماده ۱۶۹ مکرر، به ۰/۰۵۶۲۶ کاهش یافته است و این کاهش از نظر آماری نیز معنادار است.

نتایج آزمون فرضیه دوم

نتایج حاصل از آزمون تی زوجی جهت فرضیه دوم به شرح جدول ۶ خلاصه شده است. همانگونه که در جدول ۵ مشاهده می‌شود میانگین پرهیز مالیاتی در پیش آزمون ۰/۰۵۹۰۹ بوده که در پس آزمون به ۰/۰۴۳۳۵ کاهش یافته است و این کاهش از نظر آماری نیز معنادار است.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر	مرحله	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
پرهیز مالیاتی	پیش آزمون	۰/۰۵۹۰۹	۰/۰۶۸۸۷	۳/۱۲	۰/۰۰۲
	پس آزمون	۰/۰۴۳۳۵	۰/۰۶۱۹۶		

نتایج آزمون فرضیه سوم

برای آزمون این فرضیه برآوردگر تفاوت در تفاوت‌ها که یکی از برآوردگرهای ارزیابی برنامه محسوب می‌شود، بکار گرفته شده است. اجرای این برآوردگر از طریق اعمال کد دیف^{۲۵} در نرم افزار استتا^{۲۶} صورت پذیرفته است. برونداد این نرم افزار در جدول ۷ آمده است. همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود سطح معناداری برای تفاوت در تفاوت‌ها عدد ۰/۰۴۴ است که کمتر از ۰/۰۵ است. به عبارت دیگر، تفاوت در تفاوت‌ها معنادار است. به این ترتیب اختلاف مالیاتی مالیاتی در دو گروه برنامه و کنترل، پس از احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم به شکل متفاوتی بین گروه مشمول

و غیرمشمول کاهش یافته است. میزان تفاوت (اثربرداری از برنامه) بین پیش آزمون و پس آزمون، برای شرکت‌های مشمول بیش از غیرمشمول بوده است.

چنانکه مشاهده می‌شود تفاوت بین دو گروه در پیش آزمون معنادار و در پس آزمون معنادار نیست. می‌توان گفت قبل از اجرای ماده ۱۶۹ مکرر دو گروه از نظر اختلاف مالیاتی به شکل معناداری از یکدیگر متفاوت بوده‌اند. اما پس از اجرای ماده ۱۶۹، در خصوص اختلاف مالیاتی به شکل معناداری رفتاری شبیه هم پیدا کرده‌اند.

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه سوم

مراحل آزمون	BTG	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
پیش آزمون				
گروه کنترل	۰/۰۴۵			
گروه برنامه	۰/۱۰۵			
تفاوت پیش آزمون	۰/۰۶۰	۰/۰۱۵	۳/۹۸	۰/۰۰۰
پس آزمون				
گروه کنترل	۰/۰۴۱			
گروه برنامه	۰/۰۵۸			
تفاوت پس آزمون	۰/۰۱۷	۰/۰۱۵	۱/۱۲	۲/۲۶۶
تفاوت در تفاوت‌ها	-۰/۰۴۳	۰/۰۲۱	۲/۰۳	۰/۰۴۴

نتایج آزمون فرضیه چهارم

برای آزمون این فرضیه نیز برآوردگر تفاوت در تفاوت‌ها با استفاده از نرم افزار استتا بکار گرفته شده است. برونداد نرم افزار استتا در جدول ۸ آمده است.

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه چهارم

مراحل آزمون	AVOID	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
پیش آزمون				
گروه کنترل	۰/۰۵۹			
گروه برنامه	۰/۰۵۵			
تفاوت پیش آزمون	-۰/۰۰۵	۰/۰۱۱	-۰/۴۲	۰/۶۷۳
پس آزمون				
گروه کنترل	۰/۰۲۵			
گروه برنامه	۰/۰۵۲			
تفاوت پس آزمون	۰/۰۲۶	۰/۰۱۱	۲/۴۴	۰/۰۱۵
تفاوت در تفاوت‌ها	۰/۰۳۱	۰/۰۱۵	۲/۰۲	۰/۰۴۴

همانطور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود سطح معناداری برای تفاوت در تفاوت‌ها عدد ۰/۰۴۴ است که کمتر از ۰/۰۵ است. به عبارت دیگر، تفاوت در تفاوت‌ها معنادار است. پس می‌توان گفت پرهیز مالیاتی در دو گروه برنامه و کنترل، پس از احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم به شکل متفاوتی بین گروه مشمول و غیرمشمول کاهش یافته است. میزان تفاوت (اثربرداری از برنامه) برای گروه کنترل بیش از گروه برنامه بوده که غیر منتظره است. با توجه به این

که محیط اقتصادی و بازه زمانی برای دو گروه یکسان بوده و اعضای گروه نمونه در پیش آزمون و پس آزمون عوض نشده‌اند و عامل مداخله گر دیگری مشاهده نشده احتمالاً این موضوع به نوع صنعت گروه کنترل برمی‌گردد که بیشتر بانک‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری هستند. احتمالاً اجرای ماده ۱۶۹ برای طرح‌های پرهیز مالیاتی چنین شرکت‌هایی محدودیت‌های بیشتری نسبت به شرکت‌های فعال در سایر صنایع ایجاد کرده است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر به بررسی آثار احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم بر اختلاف‌ها و پرهیزهای مالیاتی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم باعث کاهش اختلاف‌های مالیاتی بین مالیات ابرازی شرکت‌ها و مالیات تشخیصی توسط ممیزین مالیاتی شده است.

همزمان با احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم، اطلاعات مالیاتی بیشتری راجع به مودیان جمع‌آوری می‌شود. این امر باعث غنای بانک‌های اطلاعاتی مودیان نزد سازمان مالیاتی می‌شود. هنگامی که مودیان مالیاتی بدانند اطلاعاتی که دارای قابلیت تأییدکنندگی در راستای تأیید ادعای درست و رد ادعای نادرست ایشان وجود دارد از لحاظ کردن ارقام بدون پشتوانه در اظهار نامه و دفاتر مالی‌شان خودداری می‌کنند. از طرف دیگر کادر تشخیص سازمان مالیاتی نیز هنگامی که بدانند بانک اطلاعاتی با قابلیت تأییدکنندگی وجود دارد که مودیان از طریق درخواست مبانی تشخیص به آن دسترسی دارند، به تشخیص‌های اطلاعات محور روی می‌آورند. به این ترتیب اختلاف‌های مالیاتی کاهش می‌یابد (جوکار و مسلمی، ۱۳۹۵).

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم بر کاهش پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول تأثیر مثبت داشته است. پرهیز مالیاتی با استفاده از مقررات موضوعه و برخی حلاء‌های قانونی انجام می‌گیرد. احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم در جامعه اقتصادی می‌تواند باعث محدودیت‌هایی برای انواعی از پرهیزهای مالیاتی گردد و به این ترتیب پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم کاهش یابد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد این تأثیر مثبت بر کاهش پرهیزهای مالیاتی در بورس ایران اتفاق افتاده است.

اجرای یک برنامه در یک جامعه اقتصادی، بنگاه‌های مشمول برنامه را به طور مستقیم تحت تأثیر قرار می‌دهد. همزمان بخش غیرمشمول آن جامعه نیز به خاطر تعاملاتی که با بخش مشمول دارد ممکن است تحت تأثیر غیرمستقیم برنامه قرار گیرد. بررسی نتایج آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد، اختلاف مالیاتی در دو گروه مشمول و غیرمشمول، پس از اجرای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم کاهش یافته است. به عبارت دیگر، مناسبات و تعاملات مالی بین شرکت‌های مشمول و غیرمشمول چنان بوده که کاهش اختلاف مالیاتی، از گروه مشمول به غیرمشمول سرایت کرده است. اما این کاهش، بین دو گروه تفاوت معناداری دارد. به عبارت دیگر، اجرای برنامه باعث تولید تفاوت‌های یکسانی در دو گروه مشمول و غیرمشمول نگردیده است. یافته‌ها حاکی از این است که شدت اثرپذیری از احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم، در گروه مشمول بیش از گروه غیرمشمول بوده است.

بررسی نتایج آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد پرهیز مالیاتی، در دو گروه مشمول و غیرمشمول اجرای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم کاهش یافته است. علی‌رغم این که گروه غیرمشمول مکلف به رعایت مفاد ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم نبوده‌اند، اما رعایت قانون توسط گروه مشمول، تغییراتی در محیط اقتصادی ایجاد کرده و این تغییرات، گروه غیرمشمول را متأثر نموده است. هنگامی که یک شرکت مشمول، اقدام به گزارش معاملات خود می‌کند احتمال دارد معاملات با شرکت‌های غیرمشمول داشته باشد و این امر موجب گردد اطلاعات شرکت غیرمشمول نیز در سامانه وارد گردد. شرکت‌های غیرمشمول که از این امر آگاهند، آن را در تصمیمات پرهیز مالیاتی خود، در نظر می‌گیرند و این روند باعث کاهش پرهیز مالیاتی آنها می‌شود. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد کاهش پرهیز مالیاتی، برای دو گروه، حالت مشابهی نداشته است. به عبارت دیگر هر دو گروه از اجرای برنامه تأثیر پذیرفته و تفاوت کرده‌اند اما بین تفاوت‌های روی داده در دو گروه، تفاوت معناداری وجود دارد. میزان اثرپذیری از برنامه برای گروه کنترل بیش از گروه برنامه بوده که غیر منتظره است. با توجه به این که محیط اقتصادی و بازه زمانی برای دو گروه یکسان بوده و اعضای گروه نمونه در پیش آزمون و پس آزمون عوض نشده‌اند و عامل مداخله گر دیگری مشاهده نشده احتمالاً این موضوع به نوع صنعت گروه کنترل برمی‌گردد که بیشتر بانک‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری هستند. احتمالاً اجرای ماده ۱۶۹ برای طرح‌های پرهیز مالیاتی چنین شرکت‌هایی محدودیت‌های بیشتری نسبت به شرکت‌های فعال در سایر صنایع ایجاد کرده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش حاضر، با یافته‌های لیونگ و همکاران (۲۰۱۹)، سوندویک (۲۰۱۷) و کین و والتینی (۱۹۷۵) از این نظر که در این پژوهش‌ها نیز تغییرات قانونی باعث محدود شدن اختلاف‌ها و پرهیزهای مالیاتی شده‌اند، تطابق دارد.

در راستای یافته‌های این پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود.

با توجه به تأثیری که احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم در کاهش اختلاف‌های مالیاتی داشته است، گسترش و توسعه آیین‌نامه اجرایی این ماده قانونی به سایر بخش‌های اقتصادی که تحت پوشش نیستند (مانند گروه دوم و سوم موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم) می‌تواند اختلاف‌های مالیاتی را کاهش دهد.

با توجه به این موضوع که احیای ماده ۱۶۹ مکرر باعث کاهش اختلاف‌ها و پرهیزهای مالیاتی شده است. در مواردی که مانند ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر شده رسیدگی‌های مالیاتی در مورد برخی سطوح درآمدی محدود شود، گزارش‌های حاصل از اجرای ماده ۱۶۹ مکرر می‌توانند ملاک صدور برگ تشخیص قرار گیرند.

نتایج پژوهش حاضر حاکی از اثربخشی دیگر اظهارهای مالیاتی در راستای کاهش اختلاف و پرهیزهای مالیاتی مودیان است. سازمان مالیاتی جهت تکمیل اطلاعات خود راجع به برخی از گروه‌های مودیان مانند پزشکان، وکلا و ... از طریق خوداظهاری علی‌رغم تمهیدات اتخاذ شده توفیق کامل نداشته است. این مهم می‌تواند با تمرکز بر دیگر اظهارهای طرف‌های معاملاتی چنین مودیانی، به نتیجه برسد. همچنین دیگر اظهارهای طرف‌های مودیان مذکور می‌تواند جهت راستی‌آزمایی خوداظهاری‌های ایشان مورد استفاده واقع گردد.

با توجه اینکه نتایج پژوهش نشان دهنده سرایت آثار برنامه احیای ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم به شرکت‌های غیر مشمول است، توصیه می‌شود در زمان تغییر یا اصلاح احتمالی این برنامه اثر اجرای برنامه بر تمام بنگاه‌های اقتصادی لحاظ شود نه فقط بنگاه‌های مشمول این ماده.

جهت پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود اثر تغییر در قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۵ بر کاهش اختلاف مالیاتی و پرهیزهای مالیاتی بررسی شود همچنین اثر تغییرات در قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده بر کاهش اختلاف مالیاتی و پرهیزهای مالیاتی مورد پژوهش واقع گردد.

محدودیت قابل ذکر در پژوهش حاضر این است که با توجه به این که تغییرات دیگری پس از بازه زمانی پژوهش در امور مالیاتی اتفاق افتاده، درخصوص تعمیم نتایج به بازه‌های زمانی دیگر، اثر تغییرات مذکور نیز باید در نظر گرفته شود.

یادداشت‌ها

- | | | |
|------------------------------|--------------------------------------|----------------------------------|
| 1. Leung | 2. Romer and Romer | 3. Tax Difference |
| 4. Tax Avoidance | 5. Stiglitz | 6. Desai and Dharmapala |
| 7. Graham | 8. Onji | 9. Stakeholders |
| 10. Stockholders | 11. Watts | 12. Accounting Research Bulletin |
| 13. Tax Evasion | 14. Sundvik | 15. Hanlon and Heitzman |
| 16. National Tax Association | 17. Kim | 18. Agell |
| 19. Chen | 20. Kane and valentini | 21. Richardson |
| 22. Healy | 23. Difference in Differences Method | 24. Lee |
| 25. Diff | 26. STATA | |

منابع

- بیگ پور، محمدعلی. (۱۳۹۴). *حسابرسی مالیاتی*. چاپ ششم، تهران، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی.
- پژویان، جمشید؛ ورشوساز بهناز. (۱۳۹۲). اثر استقرار مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب منطقه خاورمیانه و شمال آفریقا. *پروژه‌نامه مالیات*. ۲۱(۱۸)، ۳۰-۷.
- جوکار، محمدرضا؛ مسلمی، آذر. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر صورت معاملات فصلی مودیان مالیاتی بر تشخیص مالیات و درآمدهای مالیاتی در شهرستان ازنای، چهارمین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری با رویکرد ارزش آفرینی، شیراز، ۱۰-۱.
- رحمانی، علی؛ اربابی، زهرا. (۱۳۹۲). رابطه تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی با مدیریت سود. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۰(۳)، ۸۳-۶۱.
- صفری گرایلی، مهدی؛ پودینه، شیوا. (۱۳۹۶). اجتناب مالیاتی و به موقع بودن اعلان سود: آزمون تجربی از بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۴(۳۱)، ۱۱۸-۱۰۲.
- عسکری، علی. (۱۳۸۹). تحول همه‌جانبه نظام مالیاتی در سال ۹۰. *نشریه سامان سازمان امور مالیاتی ایران*، ۱(۸۸)، ۴-۲.
- کشاورز حداد، غلامرضا. (۱۳۹۶). *اقتصاد سنجی داده‌های خرد و ارزیابی سیاست*. تهران، نشر نی.
- اسماعیلی، اسماعیل؛ آخوندی، احمد. (۱۳۹۹). *مجموعه کامل قوانین مالیاتی*. تهران، سخنوران.
- مهندس، ابوظالب؛ تقوی، مهدی. (۱۳۹۶). *مالیه عمومی*. چاپ بیست و نهم، تهران، نشر دوران.
- نمازی، محمد؛ اسماعیلی پور، حسن. (۱۳۹۹). تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی. *دانش حسابداری*، ۱۱(۱)، ۳۳-۱.
- نوفرستی، محمد. (۱۳۹۸). *آمار در اقتصاد و بازرگانی*. چاپ نوزدهم، تهران، نشر رسا.

References

- Accounting Research Bulletin. (1953). ARB43: *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins. Section 10: Real and Personal Property Taxes.*
- Agell, J., Persson, M., Sacklen, H. (2020). The effects of tax reform on labor supply, tax revenue and welfare when tax avoidance matters. *European Journal of Political Economy*, 20(4), 963-982.
- Askari, A. (2010). The comprehensive evolution of the tax system in the 2010s. *Iranian Tax Affairs Organization Journal*, 1(88), 2-4 [In Persian].
- Beygpour, M.A. (2010). *Tax Audit*. Faculty of Economics Publications, Tehran [In Persian].
- Chen, Y., Huang, S., Pereira, R., Wang, J. (2011). Corporate tax avoidance and firm opacity, *Working Paper*, University of Missouri.
- Desai, M.A., Dharmapala, D. (2009). Corporate tax avoidance and firm value. *Review of Economics and Statistics*, 91(3), 537-546.
- Frank, M., Lynch, L., Rego, S. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *The Accounting Review*, 84(2), 467-496.
- Gordon, R.H., Nielsen, S.B. (1997). Tax evasion in an open economy: value-added vs. income taxation. *Journal of Public Economics*, 66(2), 173-197.
- Graham, R.J., Raedy, S. J., Shackelford, D.A. (2012). Research in accounting for income taxes, *Journal of Accounting and Economics*, 53(12), 412-434.
- Hanlon, M., Heitzman, S. (2009). A Review of Tax Research. *Working Paper*, Massachusetts Institute of Technology.
- Healy, P. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7(3), 85 - 107.
- Hendriksen, E., Vanberda, M.f. (1992). *Accounting Theory*. Irwin, New York.
- Ismaili, Ismail, Akhundi, Ahmad. (2013). *Complete collection of tax laws*. Sokhanvaran, Tehran [In Persian].
- Jokar, Mohammad Reza, Moslemi, Azar. (2016). Investigation of the effect of quarterly transactions of taxpayers on tax assessment and tax revenues in Azna, *Fourth International Conference on Economics, Management, Accounting with a value creation approach*, Shiraz, 1-10 [In Persian].
- Kane, Edward, Valentini, John. (1975). Tax avoidance by savings-and-loan associations before and after the tax reform act of 1969. *Journal of Monetary Economics*, 1(8), 41-63.
- Keshavarz Hadad, Gholamreza. (2015). *Micro Data Econometrics and Policy evaluation*. Ney Publishing, Tehran [In Persian].
- Kim, J., Li, B.Y., Zhang, L. (2011). Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*, 100(3), 639-662.
- Lee, M. (2005). *Micro-Economics for Policy Program and Treatments Effects*. Oxford University Press Inc, New York.
- Leung, S., Richardson, G., Taylor, G. (2019). The effect of the general anti-avoidance rule on corporate tax avoidance in China. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 15(1), 105-117.
- Mohandes, Abutaleb and Taghavi, Mehdi. (2017). *Public Finance*. Doran Publishing Tehran [In Persian].
- Namazi, M., Ismailipour, H. (2020). The impact of international financial reporting standards (IFRS) on tax evasion and avoidance. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(1), 1-33 [In Persian].
- Nofaresti, M. (2019). *Statistics in Economics and Business*. Nineteenth Edition, Rasa Publishing, Tehran [In Persian].
- Onji, K. (2014). The efficiency consequence of a political compromise in the Japanese tax reform of 1989. *Japan and the World Economy*, 31(1), 54-64.
- Pajouyan J., Warshosaz, B. (2013). Effect of Value Added Tax Implementation in Selected MONA Countries. *Taxation Research Journal*, 21(18), 1-4 [In Persian].
- Plesko, G.A. (2004). Corporate tax avoidance and the properties of corporate earnings. *National Tax Journal*, 57(3), 29-37.

- Rahmani, Ali, Arbabi, Zahra. (2013). The relationship between book tax differences and earnings management. *Empirical Accounting Research*, 3(10), 61-83 [In Persian].
- Richardson, G., Taylor, G., Roman, L. (2015). The impact of financial distress on corporate tax avoidance spanning the global financial crisis: Evidence from Australia. *Economic Modelling*, 1(44), 44-53.
- Romer, C., Romer D.H. (2009). The macroeconomic effects of tax changes. estimates based on a new measure of fiscal shocks. *American Economic Review*, 100(3), 763 - 801.
- Safari Graili, Mehdi; Pudineh Shiva (2017) Tax avoidance and timely announcement of profits: An empirical test of the Tehran Stock Exchange. *Journal of Taxation*, 24 (31), 102-118 [In Persian].
- Stiglitz, Joseph E. (1985). The general theory of tax avoidance. *National Tax Journal*, 38(3), 325-338.
- Sundvik, Dennis. (2017). Book-tax conformity and earnings management in response to tax rate cuts. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28(3), 31-42.
- Watts, Ross. (2003). Conservatism in accounting Part I: Explanations and implications. *Accounting Horizons*, 17(3), 207-222.

