

## بررسی رابطه حسابداری محافظه کارانه و اختلاف بین مالیات تشخیصی و قطعی با مالیات ابرازی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

ساسان مهران<sup>۱</sup>، سیدجلال سیدی<sup>۲\*</sup>

۱. دانشیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران

(تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۰۴/۰۲ - تاریخ تصویب: ۱۳۹۲/۰۷/۰۹)

### چکیده

مالیات از جمله عوامل موثر بر محافظه کاری می باشد. پیش تر رابطه بین مالیات بر درآمد و محافظه کاری توسط این محققین مورد بررسی قرار گرفت و مشاهده گردید رابطه مثبت و معناداری بین مالیات ابرازی و محافظه کاری وجود دارد. یافته های آن پژوهش نشان می داد با افزایش مالیات؛ انگیزه برای حسابداری محافظه کارانه افزایش می یابد. با روشن شدن این مطلب این سوال مطرح گردید که آیا دولت زمان تعیین مالیات تشخیصی و قطعی، به انگیزه مالیاتی محافظه کاری شرکتها توجه می نماید یا خیر؟ این تحقیق جنبه دیگری از موضوع محافظه کاری و مالیات را مورد بررسی قرار می دهد. برای این منظور با بررسی همان شرکتهای نمونه درصدد یافتن شواهد تجربی در خصوص تاثیر محافظه کاری بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابراز شده شرکتها می باشد. در این خصوص برای عملیاتی نمودن محافظه کاری، از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) و برای مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی از اطلاعات یادداشت صورت های مالی استفاده گردید. نتیجه بررسی ۱۴۶ شرکت (۷۹۸ سال - شرکت) طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ و به صورت مدل پنل نامتوازن، نشان می دهد، رابطه معناداری بین محافظه کاری و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی شرکتها وجود ندارد. این مطلب مبین آن است که از سویی شرکتها به منظور کاهش هزینه مالیات خود سعی در اعمال حسابداری محافظه کارانه دارند و از سوی دیگر دولت نیز با تعیین مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی شرکتها این اقدامات را خنثی نمی نماید. به بیان دیگر شواهد تجربی نشان می دهد محافظه کاری عاملی موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی نمی باشد، در نتیجه شرکتها می توانند به وسیله محافظه کاری در هزینه مالیات بر عملکرد خود صرفه جویی نمایند.

**واژگان کلیدی:** مالیات ابرازی، مالیات تشخیصی، مالیات قطعی، حسابداری محافظه کارانه.

## مقدمه

یکی از موضوعات مهم اقتصادی هر جامعه؛ مالیات و موارد مرتبط با آن می‌باشد. قوانین مالیاتی نیز از جمله قوانین مادر در زمینه‌های اقتصادی و شاید یکی از مهم‌ترین ارکان اعمال سیاست‌های اقتصادی دولت است (سعیدی و کلامی، ۱۳۸۸). به دلیل نقش خاص مالیات و تاثیر بدیهی آن بر جوامع و دولت‌ها؛ موضوع مالیات و قوانین و سازوکارهای مربوط به آن؛ از دیرباز مورد توجه صاحب نظران اقتصاد، مالیه عمومی، سیاسیون، تشکل‌ها و حتی عموم مردم قرار داشته و امروزه نیز با ظهور مفاهیمی چون مردم سالاری، دموکراسی و پاسخگویی رنگ و بوی ویژه‌ای به خود گرفته است. مالیات یکی از متغیرهای مهمی است که دولت‌ها به وسیله آن در متغیرهای کلان اقتصادی؛ از قبیل رشد اقتصادی، تورم و بیکاری؛ و تخصیص منابع اثر می‌گذارند. مالیات قسمتی از درآمد و دارایی افراد است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست‌های مالی در راستای حفظ منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور، به موجب قوانین و به وسیله اهرم‌های اداری و اجرایی دولت از افراد و بنگاه‌ها وصول می‌شود (پورزمانی و ابوالقاسمی، ۱۳۸۸).

در گذشته؛ هدف از وضع و اخذ مالیات تامین مالی دولت‌ها می‌بوده است؛ اما به تدریج و با آشکار شدن آثار اقدامات مالی دولت، مالیات به عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری تلقی و مورد توجه قرار می‌گیرد (پورزمانی و ابوالقاسمی، ۱۳۸۸). از سوی دیگر، هزینه‌های مالیاتی از جمله هزینه‌های عمده‌ای می‌باشند که افراد و بنگاه‌ها به موجب فعالیت‌های درآمدزای خود، متحمل می‌شوند. در واقع مالیات جریان انتقال ثروت از گروهی (افراد و بنگاه‌ها) به گروهی دیگر (دولت و جامعه) است که به موجب قانون و به وسیله اهرم‌های حکومتی و غیره صورت می‌پذیرد. به همین خاطر اغلب شرکت‌ها اقدامات مدیریتی خود را به گونه‌ای طراحی و اجرا می‌نمایند که تعهدات مالیاتی خود را حداقل نمایند (چهرومی، ۱۳۹۱). در واقع بدین صورت سعی در حداکثر نمودن مطلوبیت خود دارند. حسابداری محافظه کارانه نیز ابزاری قانونی برای کاهش مالیات و یا به تعویق انداختن آن می‌باشد که می‌تواند مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرد. واتس (۲۰۰۳) چهار عامل قراردادهای (قراردادهای بدهی، اجرایی و حاکمیت شرکت)؛ دعاوی قضایی؛ قوانین و مقررات حسابداری و

مالیات را برای اعمال حسابداری محافظه کارانه تبیین و معرفی می‌نماید (واتس<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳). در ادبیات حسابداری سه مورد اول بررسی قرار گرفته است، ولیکن مطالعات بسیار معدودی در خصوص مورد آخر صورت گرفته است. انگیزه مالیاتی حسابداری محافظه کارانه در واقع حلقه مفقودی مطالعات حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی می‌باشد (کیم و یانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷). شواهد تجربی نشان می‌دهد مالیات یکی از انگیزه‌های اعمال حسابداری محافظه کارانه می‌باشد (مهرانی و سیدی، ۱۳۹۲). با این وجود علاوه بر مالیات ابرازی که طی اظهارنامه و مطابق با قوانین و ضوابط مربوطه توسط خود شرکت‌ها بصورت خوداظهاری محاسبه می‌شود؛ دولت نیز اقدام به بررسی و ممیزی اظهارات افراد می‌نماید تا مالیات واقعی آن‌ها را محاسبه و تعیین نماید؛ لذا همواره این احتمال وجود دارد که مالیات ابراز شده توسط افراد بنگاه‌ها متفاوت از مالیات تشخیصی و قطعی تعیین شده توسط دولت و کارگزاران آن باشد. عوامل متعددی می‌تواند بر اختلاف مالیات ابرازی و تشخیصی و قطعی اثر بگذارند؛ برداشت نادرست مودیان از قوانین و مقررات، حساب سازی، اشتباهات سهوی و عمدی هر یک از طرفین، عدم قبول برخی از هزینه‌های متحمل شده شرکت‌ها، عدم قبول رویه مورد استفاده شرکت، مدیریت سود شرکت و عوامل بسیار دیگری که ممکن است بر اختلاف مالیاتی اثر بگذارد. پیش‌تر رابطه مالیات ابرازی و محافظه کاری مورد بررسی نویسندگان این نوشتار قرار گرفت؛ شواهد تجربی موید آن است که شرکت‌ها به منظور کاهش مالیات خود سعی در بکارگیری حسابداری محافظه کارانه دارند. این تحقیق جنبه دیگری از موضوع مالیات و محافظه کاری را مورد مطالعه و بررسی قرار می‌دهد. از سویی با نگاه به برنامه‌های دولت؛ جهت کاهش وابستگی اقتصاد به درآمدهای نفتی و افزایش درآمدهای مالیاتی و تقویت این حوزه از اقتصاد؛ اهمیت شناسایی عواملی که تحت تاثیر مالیات قرار می‌گیرند را بیش از پیش نمایان می‌نماید. تمامی این موارد باعث مطرح شدن این سوال می‌شود که آیا دولت از شرکت‌هایی که رویه محافظه کارانه تری را استفاده می‌نمایند بیشتر مالیات اخذ می‌نماید یا خیر؟ به بیان دیگر دولت با توجه به ابزارهایی که در اختیار دارد می‌تواند با تعیین مالیاتی بیشتر از مالیات ابراز شده برای شرکت‌هایی که رویه حسابداری

1. Watts

2. Kim and Jung

شرکت‌ها تلقی نمود. موضوع ماهیت مالیات را می‌توان از منظر تئوری ذی‌نفعان و سهامداران و سایر نظریه‌های مطرح‌شده مورد بررسی قرار داد (مهرانی و سیدی، ۱۳۹۲).

درآمد مشمول مالیات، به سودها و درآمدهای شناسایی شده وابسته است؛ در نتیجه محاسبه سود را تحت تاثیر قرار می‌دهد. برای مثال، واتس و زیمرمن<sup>۱</sup> (۱۹۷۹) اذعان می‌کنند قبول استهلاک به عنوان یک هزینه در آمریکا به دلیل قوانین سال ۱۹۰۹ و ۱۹۱۳ مالیات بر درآمد شرکت‌ها؛ مصوب خزانه داری آمریکا؛ می‌باشند که بر اساس آن استهلاک را می‌بایست به عنوان یک هزینه در صورت‌های مالی شناسایی و گزارش شود. گنتر و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۷۷) استدلال می‌نمایند درآمد مشمول مالیات تحت تاثیر روش‌های حسابداری قرار دارد. شکلفورد و شولین<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) نیز اظهار کردند مالیات برای شرکت‌ها این انگیزه را ایجاد می‌نمایند که سود حسابداری گزارش شده را منطبق بر درآمد مشمول مالیات نمایند. به هر حال واتس (۲۰۰۳) استدلال می‌نماید که مادامیکه شرکتی سودآور است و درآمد مشمول مالیات دارد و نرخ‌های بهره نیز مثبت باشد؛ این ارتباطات برای شرکت‌ها این انگیزه را بوجود می‌آورد که با به تعویق انداختن زمان شناسایی درآمدها و تعجیل در شناسایی هزینه‌ها؛ ارزش فعلی مالیات‌های خود را کاهش دهند. شواهد تجربی نشان می‌دهند محافظه‌کاری ابزاری قانونی برای صرفه جویی در هزینه مالیات شرکت‌ها می‌باشد (ولک و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳؛ کیم و یانگ، ۲۰۰۷). انگیزه مالیاتی برای حسابداری محافظه‌کارانه مستلزم این پیش فرض است که درآمد طبق دفاتر شرکت، ارتباط خیلی نزدیکی با درآمد مشمول مالیات آن دارد؛ به عبارتی بین درآمد مشمول مالیات و درآمد شناسایی شده در دفاتر قانونی شرکت‌ها، اختلاف کمی وجود دارد. بهترین استراتژی در چنین حالتی، افزایش درآمد طبق دفاتر شرکت و کاهش درآمد مشمول مالیات شرکت می‌باشد که در این خصوص می‌توان با استفاده از معافیت‌های قانونی یا ضعف و کاستی‌های قوانین مربوط، به این هدف دست یافت. البته منظور از افزایش درآمد شرکت، افزایش درآمد از محل قانونی؛ نه گزارشگری متقلبانه یا افزایش درآمد از

محافظه‌کارانه‌ای را در پیش گرفتند؛ انگیزه و سیاست شرکت‌ها مبنی بر کاهش مالیات بر عملکرد را خنثی نماید و با تعیین مالیات بیشتر، سعی در اخذ مالیات واقعی از شرکت‌ها نماید. بدین صورت که چنانچه دولت، محافظه‌کاری بکار گرفته شده توسط شرکت‌ها را غیرقابل قبول و غیر موجه تلقی نمایند؛ مالیاتی که برای شرکت‌های محافظه‌کار تعیین می‌نمایند، بیشتر از مالیات ابرازی می‌باشد و بالعکس. بدیهی است که بررسی عوامل موثر بر مالیات ابرازی و تشخیصی و قطعی و تفاوت بین آن‌ها مستلزم تحقیق و پژوهش‌های جداگانه‌ای می‌باشند. هدف این تحقیق بررسی تاثیر محافظه‌کاری شرکت‌ها بر تفاوت مالیات تعیین شده و ابرازی می‌باشد. برای این منظور ابتدا مفهوم محافظه‌کاری و دلایل توجیهی آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. در بخش سوم نیز پس از مروری بر ادبیات تحقیق مربوط به این حوزه، فرضیه‌های تحقیق ارائه می‌گردد. یافته‌های تحقیق در بخش چهارم ارائه و تفسیر قرار خواهند شد و سرانجام بخش پایانی تحقیق حاضر نیز به نتیجه‌گیری اختصاص می‌یابد.

## مبانی نظری

مالیات بر درآمد بر مبنای سود شرکت‌ها تعیین می‌گردد و سهم قابل توجهی از درآمد مالیاتی دولت‌ها را به خود اختصاص می‌دهد. در بیشتر نظام‌های مالیاتی، برای محاسبه سود شرکت‌ها، یکسری هزینه‌ها طبق قوانین مالیاتی به عنوان هزینه‌های قابل قبول از درآمد ناخالص شرکت‌ها کسر می‌گردند. علاوه بر این، در بیشتر کشورها نیز به دلایل متعددی از قبیل حمایت از برخی صنایع، تشویق و جذب سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی، حمایت از سرمایه‌گذاری در مناطق ویژه‌ای و غیره یکسری معافیت و تخفیف‌های مالیاتی به شرکت‌ها اعطا می‌شود (سعیدی و کلامی، ۱۳۸۸). مالیات در حقیقت به نوعی پرداخت هزینه زندگی اجتماعی می‌باشد، تعاریف مختلفی از مالیات ارائه شده است. برای نمونه صندوق بین‌المللی پول مالیات را وجوه اجباری، غیر جبرانی و غیر قابل برگشتی تعریف می‌نماید که برای مقاصد عمومی توسط دولت مطالبه می‌شود. با این حال مالیات بر درآمد از منظر شرکت‌ها هزینه و از منظر دولت و جامعه، مالیات بر درآمد را می‌توان پرداخت سهم دولت از سود و درآمدهای کسب شده شرکت‌ها و یا به عبارتی دیگر مطالبه حق و حقوق جامعه از

1. Watts and Zimmerman

2. Guenther and Maydew and Nutter

3. Shackelford and Shevlin

4. Wolk & et

برای دارایی‌ها و درآمدها شود و کمترین اثر مثبت بر حقوق صاحبان سهام داشته باشد (گیولی و هاین، ۲۰۰۰). ولک و همکاران (۲۰۱۳) محافظه‌کاری را شناسایی کندتر سودها و ارزشیابی هرچه کمتر دارایی‌ها تعریف نمودند. آن‌ها همچنین بیان می‌کند از دیدگاه تهیه کنندگان صورت‌های مالی؛ محافظه‌کاری تلاشی است برای انتخاب از میان روش‌های پذیرفته شده حسابداری که به شناخت کندتر درآمدها، شناخت زودتر هزینه‌ها، ارزشیابی کمتر از واقع دارایی‌ها یا ارزشیابی بیش از واقع بدهی‌ها منتج شود. احمد ریاحی بلکویی، معتقد است که محافظه‌کاری دلالت بر این دارد که ترجیحاً کمترین مقادیر برای دارایی‌ها و درآمدها و بیشترین مقادیر برای بدهی‌ها و هزینه‌ها باید گزارش شوند.

در سطح مفهومی، هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۱۹۸۰)، این دیدگاه را با بیان این عبارت رد می‌کند: «محافظه‌کاری از این پس تعویق شناسایی درآمدها تا زمانی که شواهد کافی از وجود آن‌ها در دسترس باشد یا توجیه شناسایی زیان‌ها پیش از اینکه شواهد کافی از به وقوع پیوستن آن‌ها وجود داشته باشد را ضروری نمی‌داند» (به نقل از واتس، ۲۰۰۳). در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران نیز محافظه‌کاری به عنوان یکی از اجزای خصوصیات کیفی قابل اتکا بودن در نظر گرفته شده؛ البته در این خصوص عبارت احتیاط به جای واژه محافظه‌کاری چنین بکارگرفته شده است. احتیاط عبارتند از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای برآوردهای حسابداری در شرایط ابهام مورد نیاز است، به گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود. به هر حال اعمال احتیاط نباید منجر به ایجاد اندوخته پنهانی یا ذخایر غیرضروری گردد یا اینکه دارایی‌ها و درآمدها را عمداً کمتر از واقع و بدهی‌ها و هزینه‌ها را عمداً بیشتر از واقع نشان دهد، زیرا این امر موجب نقض بی‌طرفی است و بر قابلیت اتکای اطلاعات مالی اثر می‌گذارد.

علی رغم انتقاداتی که بر محافظه‌کاری مطرح می‌شود؛ باید اذعان نمود که نه تنها حسابداری محافظه کارانه طی قرن‌ها دوام پیدا کرده است؛ بلکه اهمیت ویژه‌ای در سنوات اخیر پیدا نموده و تحقیقات نشان می‌دهد محافظه‌کاری طی سال‌های اخیر افزایش نیز یافته است (واتس، ۲۰۰۳؛ گیولی و هاین، ۲۰۰۰). مطالعات

طریق فعالیت‌های غیرقانونی؛ مانند فرار مالیاتی و امثالهم؛ می‌باشد. اریکسون و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) شواهدی ارائه نمودند که نشان می‌داد برخی از شرکت‌ها به ازای هر دلاری که به صورت متقلبانه درآمدهای خود را متورم کردند، ۲۰ سنت مالیات پرداخت می‌نمودند. این پژوهش نشان می‌دهد برخی از شرکت‌ها این انگیزه را دارند که به قیمت پرداخت مالیات بیشتر و اضافی، حاضرند درآمدهای خود را بیش از واقع گزارش نمایند که در این حالت نهایتاً مالکین و جامعه متضرر خواهند شد (کیم و یانگ، ۲۰۰۷).

محافظه‌کاری یکی از ویژگی‌های اصلی گزارشگری مالی می‌باشد که طی قرن‌ها تئوری و عمل حسابداری را تحت تاثیر قرار داده است [۳۱، ۳۳]. بطور سنتی حسابداری محافظه کارانه را با این مثل تعریف می‌کردند که: هیچ سودی را پیش بینی نکنید؛ ولی تمام زیان‌ها را پیش بینی نمایید [۳۰]. باسو، به نقل از پندورف اذعان می‌کند ثبت‌های تاریخی اوایل قرن ۱۵ میلادی در خصوص معاملات شرکت‌های تضامنی نشان می‌دهد حسابداری در اروپای قرون وسطی محافظه کارانه بوده است (باسو، ۱۹۹۷).

باسو (۱۹۹۷) محافظه‌کاری را به عنوان الزام به درجه بالاتری از تأیید پذیری برای شناسایی اخبار خوب مانند سود در مقابل اخبار بد مانند زیان؛ تعریف نموده است. فلتهم و اولسون<sup>۲</sup> (۱۹۹۵) نیز محافظه‌کاری را، انتخاب و بکارگیری مستمر رویه‌های حسابداری تعریف کردند که منجر به گزارش کمتر از واقع خالص دارایی‌های شرکت می‌شوند. تعریف باسو (۱۹۹۷) از محافظه‌کاری مبتنی بر سود و زیان و تعریف فلتهم و اولسون (۱۹۹۵) مبتنی بر ترازنامه می‌باشد بدین صورت که سعی در کمتر از واقع ارزشیابی کردن دارایی‌ها یا بیش از واقع گزارش کردن بدهی‌ها دارد. گیولی و هاین<sup>۳</sup> (۲۰۰۰) تعریف ترکیبی از محافظه‌کاری که مبتنی بر دیدگاه ترازنامه و سود و زیان می‌باشد ارائه نمودند که سعی در کاهش سود انباشته گزارش شده دارد. آن‌ها محافظه‌کاری را انتخاب سیاست‌های حسابداری در شرایط ابهام تعریف کردند به گونه‌ای که منجر به ارائه کمترین مبلغ

1. Erickson & Hanlon and Maydew
2. Feltham and ohlson
3. Givoly and Hayn

نشان می‌دهد که مدیران از طریق انتخاب رویه‌های، تغییر در برآوردها، مدیریت ارقام تعهدی و غیره سود خود را تعدیل می‌نمایند و از این طریق سعی در دستیابی به اهداف دارند. البته این را می‌توان از منظر رفتار فرصت‌طلبانه و یا در راستای کارایی قراردادها تفسیر نمود (اسکات<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲).

## مرور ادبیات

همانطور که اشاره شد، علی‌رغم اهمیت و جذابیت موضوع مالیات و محافظه‌کاری، مطالعات بسیار معدودی؛ در داخل و خارج از کشور؛ این خصوص صورت پذیرفته‌اند. هرچند که گیولی و هاین (۲۰۰۰) نشان دادند محافظه‌کاری طی سال‌های اخیر افزایش یافته؛ ولی باید اعتراف کرد که انگیزه مالیاتی حسابداری محافظه‌کارانه حلقه مفقودی مطالعات حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی می‌باشد. در ادامه به مرور ادبیات مطرح پرداخته می‌شود. بال و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) نشان دادند سطح محافظه‌کاری در کشورهایی که ساختارهای قانونی انعطاف‌پذیر یا به اصطلاح باز (کشورهایی که قوانین آن‌ها بر اساس عرف جامعه تعیین می‌شود مانند آمریکا، استرالیا، انگلستان و کانادا) می‌باشند بیشتر از کشورهایی است که ساختار قانونی انعطاف‌ناپذیر یا به اصطلاح بسته (کشورهایی که فاقد قوانین عرفی می‌باشند مانند فرانسه، آلمان و ژاپن) دارند.

گیولی و هاین (۲۰۰۰) به بررسی سیر تاریخی محافظه‌کاری پرداختند تا به این سؤال پاسخ دهند که آیا گزارشگری مالی، محافظه‌کارانه‌تر شده است یا خیر؟ آن‌ها یک دوره طولانی ۵۰ ساله را بین فاصله زمانی ۱۹۵۰ تا ۲۰۰۰ میلادی بررسی کردند و با بکارگیری چند معیار برای محافظه‌کاری دریافتند که طی نیم قرن گذشته، گزارشات حسابداری به شدت متأثر از رویه‌های محافظه‌کارانه بوده و به بیان دیگر حسابداری محافظه‌کارانه در حال افزایش است. احمد و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۲) در پژوهشی نشان دادند شرکت‌هایی که در سیاست‌های تقسیم سود با تعارض‌های شدیدی مواجه‌اند؛ تمایل بیشتری به استفاده از حسابداری محافظه‌کارانه دارند. آن‌ها نشان دادند انحراف معیار بازده دارایی‌ها

معیاری برای عدم قطعیت عملیاتی است و ارتباط مستقیمی با محافظه‌کاری دارد. در واقع اعمال محافظه‌کاری در این شرکت‌ها باعث کاهش هزینه بدهی می‌شود؛ این شواهد مؤید آن است که محافظه‌کاری می‌تواند کارایی قراردادهای بدهکاران و مالکان را افزایش دهد.

گیولی و همکاران (۲۰۰۷) نشان دادند برای سنجش محافظه‌کاری می‌بایست مدل‌های مختلف را همزمان با هم استفاده نمود. آن‌ها نشان دادند نتیجه مدل باسو (۱۹۹۷) با سایر مدل‌ها متفاوت است و با توجه به اینکه محیط گزارشگری از نوع صنعت، کشور و دوره زمانی متفاوت است، باید از مدل‌های متفاوتی استفاده نمود.

کلی<sup>۴</sup> (۲۰۰۵) یک نمونه بزرگ شامل ۳۰۱۸۹ سال-شرکت آمریکا را طی دوره ۱۹۹۱ الی ۲۰۰۴ مورد مطالعه قرار داد و به بررسی تاثیر هزینه مالیات بر محافظه‌کاری در گزارشات مالی پرداخت. وی دریافت شرکت‌هایی که بین درآمد مشمول مالیات و درآمدهای گزارش شده در صورت‌های مالی اختلاف بسیاری دارند، بیشتر حسابداری محافظه‌کارانه اعمال گردیده است. به عبارتی این شرکت‌ها تمایل به استفاده بیشتر از حسابداری محافظه‌کارانه دارند.

کیم و بآ (۲۰۰۶) اثر هزینه مالیات را بر محافظه‌کاری مورد بررسی قرار دادند؛ آن‌ها برای این کار از مدل محافظه‌کاری شرطی باسو (۱۹۹۷) به عنوان سنجش محافظه‌کاری استفاده نمودند. نتیجه پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد رابطه‌ای معنادار بین هزینه مالیات و محافظه‌کاری وجود ندارد. با این حال کیم و یانگ (۲۰۰۷) در پژوهشی دیگر نشان دادند این محققین در استفاده و انتخاب معیار محافظه‌کاری دچار اشتباه شدند و به همین دلیل نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد بین هزینه مالیات و محافظه‌کاری رابطه معنادار وجود ندارد. آن‌ها ادعا کردند که این پژوهشگران می‌بایست از مدل‌های محافظه‌کاری غیرشرطی استفاده می‌نمودند (به نقل از کیم و یانگ، ۲۰۰۷).

کیم و یانگ (۲۰۰۷) با بررسی ۲۲۵۱ سال-شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کره جنوبی طی سال‌های ۱۹۹۷ الی ۲۰۰۲؛ به بررسی تاثیر هزینه مالیات بر حسابداری محافظه‌کارانه

1. Scott
2. Ball & Kothari and Robin
3. Ahmed et al

4. Kelley

انتها استدلال نمودند که هرچه قوانین و مقررات مالیاتی و بخشنامه‌های صادره از سوی سازمان امور مالیاتی کشور شفاف‌تر و دقیق‌تر باشد، اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی کمتر خواهد شد.

مهرانی و سیدی (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه پرداختند. در پژوهش فوق دو فرضیه مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنادار بین مالیات ابرازی و تشخیصی و محافظه کاری مطرح گردید و با بررسی ۱۴۶ شرکت طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ سعی گردید شواهد تجربی در خصوص رابطه مالیات بر عملکرد و حسابداری محافظه کارانه ارائه شود. این پژوهش نشان داد بین متوسط مالیات ابرازی سه سال قبل شرکت و محافظه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این شواهد مبین وجود انگیزه مالیاتی حسابداری محافظه کارانه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بدین صورت که با افزایش مالیات بر درآمد انگیزه برای اعمال حسابداری محافظه کارانه افزایش می‌یابد و شرکت‌ها بدین وسیله سعی در صرفه جویی در هزینه مالیاتی خود و کاهش ارزش فعلی مالیات‌های پرداختی نمایند. با این حال رابطه معناداری بین مالیات تشخیصی و محافظه کاری مشاهده نگردید؛ که این موضوع نیز با توجه به شرایط محیطی و قوانین مربوطه دور از انتظار نبود. چرا که مالیات تشخیصی توسط دولت و پس از پایان سال مالی شرکت‌ها تعیین می‌گردد. علاوه بر این نظر به اینکه ممکن است شرکت‌ها درجات مختلف محافظه کاری داشته باشند و ممکن بود نتیجه فوق تحت تاثیر شرکت‌های قرار می‌گرفت که در طبقات میانه محافظه کاری قرار گرفته باشد؛ پس از آزمون فرضیه اول و دوم، جامعه آماری از لحاظ میزان محافظه کاری شرکت‌ها طبقه بندی گردید تا شرکت‌هایی که حسابداری محافظه کارانه و حسابداری متهورانه‌ای دارند مشخص شود و فرضیات پژوهش در این گروه نیز آزمون شود. نتیجه بررسی شرکت‌هایی که در چارک اول و آخر محافظه کاری قرار گرفته بودند نیز نشان می‌داد بین مالیات ابرازی سنوات قبل شرکت‌ها و محافظه کاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ لیکن بین مالیات تشخیصی و محافظه کاری رابطه معناداری مشاهده نگردید. نکته قابل توجه این بود که رابطه بین مالیات ابرازی و محافظه کاری در شرکت‌هایی که در طبقات بالا و پایین محافظه کاری قرار گرفته بودند بیشتر و قوی‌تر نیز می‌بود. با

پرداختند. آنها دریافتند سطح محافظه کاری با میزان مالیات متحمل شده شرکت‌ها رابطه مثبت و معناداری دارد. به بیان دیگر آن‌ها نشان دادند شرکت‌های با نرخ نهایی (موثر) مالیاتی بالا، بیشتر از محافظه کاری غیرشرطی استفاده می‌نمایند و بالعکس. با این حال هنگامیکه آن‌ها همین رابطه را با محافظه کاری شرطی مورد بررسی قرار دادند، چنین رابطه‌ای را مشاهده نکردند؛ به عبارت دیگر آن‌ها ادعا کردند انگیزه مالیاتی محافظه کاری با استفاده و بکارگیری معیار محافظه کاری شرطی مشاهده نگردید. این محققین نشان دادند برای بررسی انگیزه‌های مالیاتی حسابداری محافظه کارانه، معیار و مدلی که برای سنجش محافظه کاری استفاده می‌شود بسیار مهم است؛ به گونه‌ای که می‌تواند منجر به نتیجه‌ای کاملاً متفاوت و حتی متضاد شود.

ابراهیمی کردلر و شهریاری (۱۳۸۸) رابطه هزینه‌های سیاسی و محافظه کاری را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند بین اندازه و شدت سرمایه‌گذاری و محافظه کاری رابطه منفی وجود دارد و بین درجه رقابت در صنعت و مالکیت دولتی با محافظه کاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، ولی بین نرخ موثر مالیاتی و ریسک با محافظه کاری رابطه معناداری وجود ندارد. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های با نرخ موثر مالیاتی بالاتر، تمایل به استفاده بیشتر محافظه کاری ندارند. پورزمانی و شمسی (۱۳۸۸) در پژوهشی به بررسی علل اختلاف درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی بین شرکت‌های بازگانی مستقر در اداره کل امور مالیاتی غرب تهران، طی سال‌های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ پرداختند. آن‌ها دریافتند تفاوت معناداری بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی در شرکت‌های مورد بررسی وجود دارد. در این خصوص آن‌ها اظهار کردند که عوامل متعددی بر اختلاف مذکور موثر می‌باشد. فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، برداشت نادرست مودیان از معافیت‌های مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، عدم رعایت حد نصاب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی در ایجاد هزینه‌ها و مغایرت‌های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی؛ هرکدام به تنهایی می‌توانند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی باشد. با این وجود آن‌ها دریافتند فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی مهم‌ترین عامل در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌باشد. همچنین این اختلاف می‌تواند ریشه در هدف درآمدی دولت نیز باشد. آن‌ها در

عنایت به تحقیق فوق این پژوهش درصدد است تا جنبه دیگری از رابطه محافظه‌کاری و مالیات بر عملکرد را بررسی نماید.

### توسعه فرضیات

ادبیات موجود حسابداری بیان می‌کند که شرکت‌ها سعی دارند به گونه‌ای رفتار نمایند و حسابداری محافظه‌کارانه بکار گیرند که در هزینه مالیات خود صرفه جویی نمایند. دیدگاه مالیاتی محافظه‌کاری از سال ۱۹۰۹ به دنبال تلاش‌هایی که واحدهای اقتصادی برای کمتر نشان دادن مالیات در آمریکا انجام می‌دادند ارائه شد (واتس، ۲۰۰۳). انگیزه مالیاتی برای اعمال حسابداری محافظه‌کارانه بسیار جذاب است، مخصوصاً در این برهه از زمان که مشاهده می‌نماییم این تردید و گمان قوت گرفته است که شرکت‌های بزرگ، مالیات کمتر از واقع پرداخت می‌نمایند. برخی از مطالعات نشان می‌دهند در سال‌های اخیر تصور اینکه شرکت‌های بزرگ مالیات واقعی خود را نمی‌پردازند شدت یافته است؛ این تصور بعد از رسوایی‌های اخیر تقویت گردیده است. انرون نمونه خوبی از این نوع شرکت‌ها است؛ این شرکت تا قبل از ورشکستگی خود مالیات ناچیزی پرداخت می‌کرد، درحالی‌که در همین اثنا درآمدهای هنگفتی شناسایی و گزارش می‌نمود (کیم و یانگ، ۲۰۰۷). مالیات ابرازی توسط شرکت‌ها تعیین می‌شود و تابعی از میزان درآمد کسب شده و هزینه‌های صورت گرفته می‌باشد. شواهد تجربی و مبنای نظری نشان می‌دهد اعمال حسابداری محافظه‌کارانه منجر به کاهش و به تعویق انداختن شناسایی مالیات می‌شود. از سوی دیگر مبنای تعیین مالیات شرکت‌ها و اظهار نظر در خصوص مالیات ابرازی بر عهده نهاد خارجی و مستقلاً است که کارگزار دولت و نماینده جامعه می‌باشد و طبیعتاً ممکن است نظر و دیدگاه هر یک از این گروه‌ها متفاوت باشد. همواره این احتمال وجود دارد که محافظه‌کاری اعمال شده توسط شرکت‌ها از منظر دولت غیر قابل قبول تلقی و مالیات تعیین شده توسط دولت بیشتر از مالیات ابرازی مودیان باشد. پیش‌تر رابطه میان مالیات بر درآمد و محافظه‌کاری مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد رابطه مثبت و معناداری بین مالیات ابرازی سنوات قبل و محافظه‌کاری شرکت‌ها وجود دارد. این مطلب موید آن است که با افزایش مالیات بر درآمد انگیزه محافظه‌کاری افزایش می‌یابد (مهرانی و

سیدی، ۱۳۹۲). این تحقیق سعی دارد به جنبه دیگری از این موضوع بپردازد. سوال اصلی این پژوهش این است که نظر به اینکه با افزایش مالیات بر عملکرد انگیزه محافظه‌کاری شرکت‌ها افزایش می‌یابد؛ آیا دولت زمان تعیین مالیات شرکت‌ها، به این موضوع توجه می‌نماید که شرکت مورد بررسی رویکرد محافظه‌کارانه‌ای اتخاذ نموده یا خیر؛ و در صورتیکه شرکتی به منظور کاهش مالیات اقدام به اعمال حسابداری محافظه‌کارانه نماید، آیا دولت سعی می‌نماید که با تعیین و وضع مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی، به شرکت واکنش نشان دهد و یا اینکه تعیین مالیات بیشتر از ابرازی تحت تاثیر میزان محافظه‌کاری شرکت‌ها قرار نمی‌گیرد. به بیان دیگر آیا میزان محافظه‌کاری شرکت‌ها عاملی موثر بر مالیات تشخیصی و قطعی می‌باشد یا خیر؟

بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تشخیصی و قطعی و مالیات ابرازی خود مستلزم تحقیق و پژوهش جداگانه و مفصلی می‌باشند. این تحقیق به بررسی تاثیر میزان محافظه‌کاری شرکت‌ها بر تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی و مالیات قطعی و ابرازی می‌پردازد؛ لذا با عنایت به موارد فوق‌الذکر، فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل تدوین می‌گردند.

#### فرضیه یک: بین محافظه‌کاری و تفاوت مالیات تشخیصی

و ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

#### فرضیه دو: بین محافظه‌کاری و تفاوت مالیات قطعی و

ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

### روش تحقیق

این تحقیق از نوع تحقیقات شبه تجربی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری می‌باشد و از حیث هدف، از نوع تحقیقات کاربردی می‌باشد. روش پژوهش حاضر از نوع استقرایی و پس رویداردی (با استفاده از اطلاعات گذشته) و روش آماری آن همبستگی مقطعی می‌باشد. اطلاعات واقعی شرکت‌ها به صورت تلفیقی و به وسیله الگوی رگرسیون چندگانه مورد بررسی قرار گرفته است. اطلاعات مزبور از نرم‌افزار ره‌آوردنویین استخراج و با اطلاعات صورت‌های مالی تطبیق یافت و برای آماده‌سازی اطلاعات، از صفحه گسترده اکسل و جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات از نسخه ۶ نرم افزار EViews استفاده گردید.

## دوره آزمون، جامعه و نمونه آماری

مدل شماره دو:

$$Differ\ Categ\ it = \beta_1 + \beta_2 CONS_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 Tax\ Auditing\ it + \beta_7 Growth_{it} + \beta_8 OL_{it} +$$

که در آن:

## متغیرهای وابسته

*Differ Diag it*: بیانگر تفاوت مالیات تشخیصی و مالیات ابرازی شرکت *i* در سال *t* و متغیر وابسته تحقیق برای فرضیه اول می باشد. برای استخراج اطلاعات مربوط به مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی صورتهای مالی شرکتها مورد مطالعه قرار گرفت و اطلاعات مذکور از یادداشتهای پیوست صورتهای مالی استخراج گردید. برای این منظور از آخرین برگ تشخیص مالیات صادره توسط سازمان امور مالیاتی استفاده گردیده است؛ و برای محاسبه تفاوت مالیاتی، مالیات ابرازی از مالیات تشخیصی کسر گردید.

*Differ Categ it*: بیانگر تفاوت مالیات قطعی و مالیات ابرازی شرکت *i* و در سال *t* و متغیر وابسته تحقیق برای آزمون فرضیه دوم می باشد. برای استخراج اطلاعات مربوط به مالیات قطعی، صورتهای مالی شرکتها مورد مطالعه قرار گرفت و اطلاعات مذکور از یادداشتهای پیوست صورتهای مالی استخراج گردید. برای این منظور از آخرین برگ قطعی مالیات صادر شده توسط سازمان امور مالیاتی استفاده گردیده است؛ برای محاسبه تفاوت مالیاتی، مالیات ابرازی از مالیات قطعی کسر گردید. اختلاف مثبت مبین آن است که دولت مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی برای شرکت تعیین نموده است و بالعکس.

## متغیر مستقل

*CONS<sub>it</sub>*: میزان محافظه کاری شرکت *i* در سال *t* و متغیر مستقل تحقیق می باشد. جهت سنجش محافظه کاری از روشها و مدل های متعددی می توان استفاده نمود. کیم و یانگ (۲۰۰۷) نشان دادند، برای بررسی رابطه بین مالیات و محافظه کاری؛ تعیین مدل مورد استفاده برای عملیاتی کردن محافظه کاری بسیار مهم است. به گونه ای که استفاده از مدل های

جامعه آماری این تحقیق را کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ تشکیل می دهند. روش نمونه گیری در این پژوهش، روش حذفی با توجه به معیارهای از پیش تعیین شده می باشد. شرکتهایی که دارای معیارهای زیر بودند به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند:

۱. در زمره شرکتهای سرمایه گذاری، بانکها، بیمه ها و واسطه گری مالی نباشد.

۲. سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.

۳. قبل از سال ۱۳۸۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.

۴. اطلاعات مورد نیاز این تحقیق در مورد آنها در دسترس باشد.

با توجه به معیارهای فوق، ابتدا ۱۴۶ شرکت جهت بررسی در این پژوهش انتخاب گردید که اطلاعات برخی از متغیرها در مورد آنها موجود نبود؛ از این رو در این تحقیق تنها سال شرکتهایی که در آن تمامی متغیرهای تحقیق موجود بودند مورد استفاده قرار گرفتند. در این رابطه تعداد ۷۹۸ سال - شرکت (مشاهده) وجود داشت که نه تنها به صورت کامل اطلاعات مدنظر از آنها وجود داشته؛ بلکه در آن اطلاعات مربوطه به سالهای مختلف مدنظر قرار گرفته و از داده های پنلی نامتوازن برای سنجش روابط استفاده گردیده است.

## مدل و متغیرهای مورد استفاده

مدل مورد استفاده در این پژوهش مدل رگرسیون خطی چندگانه می باشد که با توجه به ادبیات تحقیق و مبانی نظری استخراج و طراحی گردیده است. برای فرضیه اول از مدل شماره یک و برای فرضیه دوم از مدل شماره دو استفاده می گردد.

مدل شماره یک:

$$Differ\ Diag\ it = \beta_1 + \beta_2 CONS_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 Tax\ Auditing\ it + \beta_7 Growth_{it} + \beta_8 OL_{it} + \varepsilon$$



کارایی بازار ابهام وجود دارد (وانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). به طور خلاصه میزان محافظه‌کاری در این پژوهش بدینصورت محاسبه گردیده:

$$CONS_{it} = (-1) \frac{NOACC_{it}}{TA_{it}}$$

$$NOACC_{it} = TACC_{it} - OPACC_{it}$$

$$TACC_{it} = (NI_{it} + DEP_{it}) - CFO_{it}$$

$$OPACC_{it} = \Delta(AR_{it} + I_{it} + OCA_{it}) - \Delta(AP_{it} + OCL_{it})$$

که در این رابطه:

$NOACC_{it}$ : اقلام تعهدی غیرعملیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد.

$TA_{it}$ : جمع کل دارائی‌های شرکت  $i$  در پایان سال  $t$  می‌باشد.

$TACC_{it}$ : کل اقلام تعهدی شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد

که بوسیله سود خالص (NI) قبل از کسر استهلاک (DEP) منهای جریان نقدی عملیاتی (CFO) محاسبه گردیده است.

$OPACC_{it}$ : اقلام تعهدی عملیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  است که بوسیله تغییرات حساب‌های دریافتی (AR)، موجودی مواد و کالا (I) و سایر دارایی‌های جاری (OCA) و تغییرات حساب‌های پرداختی (AP) و سایر بدهی‌های جاری (OCL) محاسبه می‌گردد. اقلام تعهدی غیرعملیاتی شامل مقادیری است که از برآوردها و قضاوت‌های مدیریت تاثیر می‌پذیرند؛ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و زیان کاهش ارزش دارایی‌ها نمونه‌هایی از این موارد است. با این حال ممکن است تغییرات اقلام تعهدی غیرعملیاتی متأثر از رشد و تغییرات دارایی‌های شرکت باشد، به همین دلیل کل اقلام تعهدی بر جمع دارایی‌ها (TA) تقسیم می‌شود. گیولی و هاین (۲۰۰۰) استدلال کردند اقلام تعهدی غیرعملیاتی منفی‌تر مبین حسابداری محافظه‌کارانه بیشتر است. به همین دلیل در این تحقیق معیار بالا در منفی یک ضرب می‌شود تا بتوان گفت هر چه نسبت فوق بزرگتر شود، محافظه‌کاری نیز بیشتر خواهد بود و تفسیر نتایج حاصل از تحقیق قابل فهم‌تر باشد (گیولی و هاین، ۲۰۰۰).

مختلف می‌تواند به نتایج مختلف و بعضاً متضاد منجر شود. در خصوص انتخاب مدل نیز می‌بایست شرایط محیطی را در نظر گرفت. در خصوص انگیزه‌های مالیاتی محافظه‌کاری باید به توضیحات و تفاسیر و قوانین مالیاتی توجه نمود؛ چرا که قانون مالیاتی می‌بایست حسابداری محافظه‌کارانه را مجاز دانسته باشد، در غیر این صورت هزینه‌ها و آثار مربوطه را غیر قابل قبول تلقی می‌نماید و محافظه‌کاری بکارگرفته شده توسط شرکت‌ها تأثیری بر هزینه واقعی مالیات نخواهد داشت. با توجه به قانون مالیاتی ایران و اعمال یکسری محدودیت در خصوص هزینه‌های قابل قبول؛ از قبیل هزینه کاهش ارزش موجودی‌ها، دارائی‌های ثابت و سرمایه گذاری‌ها؛ هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول و غیره؛ یکسری محدودیت به شرکت‌ها تحمیل می‌گردد که اعمال محافظه‌کاری شرطی را با چالش مواجه می‌نمایند. بر این اساس شرکت‌هایی که برای مقاصد مالیاتی تمایل به بکارگیری حسابداری محافظه‌کارانه دارند؛ انگیزه دارند این کار را با اقلام تعهدی غیرعملیاتی انجام دهند. بر این اساس و با توجه به قوانین و شرایط کشور ما؛ به نظر می‌رسد در این رابطه مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) مدل مناسب‌تری باشد. این مدل روی اقلام تعهدی غیرعملیاتی متمرکز می‌گردد. دلیل استفاده از اقلام تعهدی منفی به عنوان معیار اندازه‌گیری محافظه‌کاری این است که حسابداری محافظه‌کارانه از اقلام تعهدی به عنوان ابزار و مکانیسمی برای به تعویق انداختن سودهای غیر عملیاتی و تسریع در شناسایی زیان‌های غیر عملیاتی استفاده می‌نماید. این فرایند منجر به افزایش روزافزون اقلام تعهدی غیرعملیاتی شرکت‌ها می‌شود؛ به عبارتی اقلام تعهدی غیرعملیاتی شرکت‌ها بیشتر و بیشتر منفی می‌شود. یکی از محاسن مدل فوق، سنجش محافظه‌کاری بر مبنای ویژگی خاص شرکت می‌باشد. به عبارتی با توجه به اینکه اعمال محافظه‌کاری در شرکت‌های مختلف ممکن است متفاوت باشد؛ این مدل سعی دارد محافظه‌کاری را با توجه به شرکت یا صنعت مربوطه اندازه‌گیری نماید. از دیگر مزایایی که می‌توان برای این مدل برشمرد این است که این مدل؛ برخلاف مدل‌هایی مانند باسو (۱۹۹۷) یا فلتهم و اولسون (۱۹۹۵)؛ مبتنی بر بازار و کارکرد آن نمی‌باشد. در نتیجه این مدل را می‌توان برای شرکت‌های خصوصی و شرکت‌هایی که قیمت بازار آن‌ها در دسترس نیست بکار گرفت؛ یا در زمانیکه روی

## متغیرهای کنترلی

صورت‌های مالی مورد مطالعه قرار گرفتند و چنانچه شرکت در سال مذکور مورد رسیدگی توسط حسابداران رسمی قرار گرفته باشد عدد یک و غیر اینصورت عدد صفر منظور گردید. به موجب ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، اداره امور مالیاتی موظف است گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر نماید. حسابرسان مالیاتی به عنوان بازوان سازمان مالیاتی در بررسی و رسیدگی به امور مالیاتی، ایفای نقش می‌نمایند. حیدرپور و همکاران (۱۳۸۹) ادعان کردند حسابرسی مالیاتی گامی به سوی عدالت مالیاتی می‌باشد. در این پژوهش نیز حسابرسی مالیاتی به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد.

$Growth_{it}$ : بیانگر میزان رشد شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد؛ که بوسیله تفاوت میزان فروش نسبت به سال گذشته شرکت محاسبه گردیده است.

$OL_{it}$  متغیر مجازی می‌باشد. چنانچه شرکت  $i$  در سال  $t$  زیان قبل از مالیات داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر می‌گیرد. گاهی شرکت‌ها زیان پس از کسر بهره و قبل از کسر مالیات دارند. نظر به اینکه در این شرایط ممکن است شرکت مالیاتی نپردازد؛ در نتیجه این عامل می‌تواند مالیات تشخیصی و قطعی را تحت شعاع قرار دهد؛ از این رو جهت شناسایی و کنترل اثر مزبور از این متغیر استفاده شده است.

## یافته‌های تحقیق

### آمار توصیفی

جامعه آماری این تحقیق به تفکیک صنعت در نگاره شماره ۱ ارائه می‌گردد.

$SIZE_{it}$ : بیانگر اندازه شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد. واتس و زیمرن (۱۹۸۶) استدلال کردند شرکت‌های بزرگتر بیشتر در معرض مواجهه با هزینه‌های سیاسی هستند و در نتیجه انتظار می‌رود این شرکت‌ها گرایش بیشتری به استفاده از حسابداری محافظه کارانه داشته باشند (کلی، ۲۰۰۵). با این تفاسیر می‌توان انتظار داشت دولت‌ها تمایل بیشتری به اخذ مالیات بیشتر از شرکت‌های بزرگتر داشته باشند؛ بنابراین اندازه شرکت در این پژوهش به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد. برای تعیین اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها استفاده گردید.

$LEV_{it}$ : بیانگر اهرم مالی شرکت  $i$  در سال  $t$  است که از تقسیم کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌ها بدست آمده است. اهرم مالی بیانگر ادعای سایر گروه‌های اعتباردهندگان بر دارایی‌های شرکت است (کلی، ۲۰۰۵). این تامین کنندگان منبع ممکن است بهره ضمنی یا تلویحی از شرکت مطالبه نمایند؛ با توجه به اینکه هزینه‌های مالی و هزینه بهره‌ای که مشمول قوانین مالیاتی نباشد؛ از لحاظ مقاصد مالیاتی؛ جزء هزینه‌های غیر قابل قبول تلقی می‌گردد. در نتیجه اهرم مالی نیز می‌تواند عاملی اثرگذار بر تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی باشد؛ بنابراین در این تحقیق اهرم مالی به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد.

$ROA_{it}$ : بیانگر بازده دارایی‌های شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد که جهت سنجش سودآوری شرکت‌ها مورد استفاده شده است. با توجه به اینکه مالیات بر مبنای درآمد مشمول مالیات محاسبه می‌شود، در نتیجه سودآوری عاملی اثرگذار بر مالیات بر عملکرد شرکت‌ها می‌باشد؛ بنابراین متغیر سودآوری که از تقسیم درآمد قبل از کسر مالیات بر کل دارایی‌ها بدست آمده، به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شد (کیم و یانگ، ۲۰۰۷).

$Tax\ Auditing_{it}$ : بیانگر حسابرسی مالیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد. برای این منظور یادداشت‌های پیوست

نگاره شماره ۱. جامعه آماری به تفکیک صنعت

صنعت دارویی	۲۴ شرکت (۱۶٪)	لاستیک و پلاستیک	۹ شرکت (۶٪)	شیمیایی	۱۷ شرکت (۱۲٪)
فلزات اساسی	۱۶ شرکت (۱۱٪)	محصولات کانی و غیر فلزی	۸ شرکت (۶٪)	مواد غذایی	۵ شرکت (۳٪)
خودرو و ساخت قطعات	۲۷ شرکت (۱۸٪)	ماشین آلات و تجهیزات	۸ شرکت (۶٪)	سایر صنایع	۷ شرکت (۵٪)
کاشی و سرامیک	۱۰ شرکت (۷٪)	سیمان و گچ	۱۵ شرکت (۱۰٪)	جمع	۱۴۶ شرکت (۱۰۰٪)

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش شامل تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی به عنوان متغیرهای وابسته و محافظه‌کاری به عنوان متغیر مستقل و همچنین متغیرهای کنترلی شامل اندازه شرکت، اهرم مالی، سودآوری، حساسی مالیاتی و فرصت رشد در نگاره شماره ۲ ارائه گردیده است.

نگاره شماره ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
مالیات ابرازی	۷۹۸	۰.۰۲۵	۰.۰۱۹	۰	۰.۲۵	۰.۰۳۴
مالیات تشخیصی	۷۹۸	۰.۰۳۳	۰.۰۲۹	-۰.۲۸	۰.۵۹	۰.۰۳
مالیات قطعی	۷۹۸	۰.۰۳	۰.۰۲۵	-۰.۲۸	۰.۳۴	۰.۰۳۲
تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی	۷۹۸	۰.۰۰۸	۰.۰۰۵	-۰.۲۸	۰.۱۸	۰.۰۲
تفاوت مالیات قطعی و ابرازی	۷۹۸	۰.۰۰۵۱	۰.۰۰۲۷	-۰.۲۸	۰.۳	۰.۰۲۴
محافظه‌کاری	۷۹۸	-۰.۰۳۵۶	-۰.۱۴۸	۰.۷۷۵	-۰.۹۹۳	۰.۲۹
اندازه شرکت	۷۹۸	۵.۷۳	۵.۶۴	۴.۵۹۸	۷.۹۶	۰.۵۷
اهرم مالی	۷۹۸	۰.۶۴۵	۰.۶۶۲	۰.۳۴	۰.۹۸	۰.۱۶
سودآوری	۷۹۸	۰.۱۶	۰.۱۴	-۰.۳	۰.۶۶۳	۰.۱۳
حساسی مالیاتی	۷۹۸	۰.۳۴	۰	۰	۱	۰.۴۷۵
فرصت رشد	۷۹۸	۰.۲۲	۰.۱۷	-۰.۷۴	۷.۶۸	۰.۴۳

منابع مورد نیاز شرکت‌های مورد بررسی بوسیله اعتباردهندگان و سایر نهادها تامین مالی گردیده است. متوسط سودآوری شرکت‌ها که از تقسیم درآمد قبل از کسر مالیات بر کل دارایی‌ها محاسبه گردیده نیز ۱۶ درصد می‌باشد، یعنی شرکت‌های مورد بررسی بطور متوسط ۱۶ درصد دارایی‌های خود توانستند سود قبل از کسر مالیات کسب نمایند. از ۷۹۸ سال شرکت مورد بررسی نیز مالیات ۲۷۱ سال-شرکت توسط حسابرسان (طبق ماده ۲۷۲ ق.م.م) رسیدگی و تعیین گردیده است و ۵۲۷ شرکت توسط ممیز مالیاتی مورد رسیدگی قرار گرفته است.

### آمار استنباطی

برای انتخاب مدل تحلیل داده و استفاده از داده‌های ترکیبی یا تلفیقی از آزمون چاو استفاده می‌شود. آزمون فوق مربوط به استفاده از روش ترکیبی و فرضیه مقابل آن مبنی بر استفاده از داده‌های تلفیقی می‌باشد. با توجه به آماره  $F$  و سطح معناداری حاصل از این آزمون‌ها؛ برای برازش مدل اول و دوم؛ از داده‌های تلفیقی (پنل) استفاده می‌گردد. استفاده از داده‌های تلفیقی به دو صورت هاسمن استفاده می‌شود. فرضیه صفر آزمون فوق مربوط اثرات ثابت و اثرات تصادفی صورت می‌گیرد که برای تشخیص استفاده از اثرات ثابت یا اثرات تصادفی؛ از آزمون به استفاده از

متوسط مالیات ابرازی شرکت‌ها بطور میانگین ۲.۵ درصد؛ متوسط مالیات تشخیصی ۳.۳ درصد و متوسط مالیات قطعی ۳ درصد دارایی‌ها می‌باشند؛ این نشان می‌دهد بطور متوسط سازمان امور مالیاتی ۱ درصد بیشتر از مالیات ابرازی برای شرکت‌ها مالیات تشخیص می‌دهد و مالیات قطعی ۰.۰۰۵ بیشتر از مالیات ابرازی می‌باشد؛ که از پراکندگی کمی نیز برخوردار می‌باشد. حداقل مالیات ابرازی صفر و حداکثر معادل ۲۵ درصد دارایی می‌باشد؛ و حداقل مالیات تشخیصی و قطعی که در واقع مبین پذیرش زیان می‌باشد معادل ۲۸ درصد دارایی‌ها و حداکثر مالیات تشخیصی و قطعی به ترتیب ۵۹ درصد و ۳۴ درصد دارایی‌ها می‌باشد. اختلاف مالیات تشخیصی و ابرازی و قطعی و ابرازی نیز حاکی از آن است که اعتراض شرکت‌ها به مالیات تشخیصی عموماً منجر به کاهش مالیات می‌شود و فرایند اعتراض به مالیات‌های تعیین شده برای شرکت‌ها مفید می‌باشد. شاخص محافظه‌کاری نیز ۳.۵ درصد می‌باشد؛ این مطلب بیانگر آن است که بطور متوسط ۳.۵ درصد دارایی‌های شرکت‌ها را اقلام تعهدی غیرعملیاتی تشکیل می‌دهد میانگین دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی نیز ۵۳۷ میلیارد ریال می‌باشد. متوسط اهرم مالی شرکت‌های مورد بررسی ۰.۶۵ می‌باشد که مبین ادعای سایر گروه‌های تامین کننده سرمایه به غیر از سهامداران نسبت به دارایی‌های شرکت می‌باشد به عبارتی بطور متوسط ۶۵ درصد از

اثرات تصادفی و فرضیه مقابل آن مبتنی بر استفاده از اثرات ثابت می‌باشد. با توجه به آماره کای دو و سطح معناداری مربوط به آزمون هاسمن که در نگاره شماره ۳ و ۴ نیز ارائه گردیده است؛

برازش مدل اول بصورت داده‌های تلفیقی با استفاده از مدل اثرات ثابت مقطعی و برازش مدل دوم از داده‌های تلفیقی با استفاده از مدل اثرات تصادفی مقطعی صورت می‌گیرد.

نگاره شماره ۳. نتایج حاصل از برازش مدل شماره یک (فرضیه اول)

Differ Diag <sub>it</sub> = β <sub>1</sub> + β <sub>2</sub> CONS <sub>it</sub> + β <sub>3</sub> SIZE <sub>it</sub> + β <sub>4</sub> LEV <sub>it</sub> + β <sub>5</sub> ROA <sub>it</sub> + β <sub>6</sub> Tax Auditing <sub>it</sub> + β <sub>7</sub> Growth <sub>it</sub> + β <sub>8</sub> OL <sub>it</sub> + ε				
سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	نام متغیر
۰.۰۹۰۷	-۱.۶۹۴	۳۱۷۹	-۵۳۸۴	مقدار ثابت
۰.۴۵۹۴	۰.۷۴	۳۳۵۰	۲۴۸۰	محافظه کاری
۰.۰۰۴۳	۲.۸۶۳	۵۱۳۱	۱۴۶۹۲	اندازه شرکت
۰.۰۲۱۷	-۲.۳	۹۹۱۷	-۲۲۸۱۲	اهرم مالی
۰.۸۱۹۱	۰.۲۳۹	۱۳۰۲۷	۲۹۸۰	سودآوری
۰.۸۵۵۴	-۰.۱۸۲	۳۶۸۵	-۶۷۲	حسابرسی مالیاتی
۰.۸۶۵۶	-۰.۱۶۹	۲۳۲۵	-۳۹۴	فرصت رشد
۰.۰۵	-۱.۹۲	۶۹۹۵	-۱۳۴۴۳	متغیر مجازی
۰.۹۱	ضریب تعیین تعدیل شده		۰.۹۲	ضریب تعیین
۱.۶۷	دوربین - واتسون		۶۴.۴۱	آماره F
			۰.۰۰۰۰	احتمال F
۲۴.۳۶ (۰.۰۰۰۱)	آزمون هاسمن سطح معناداری		۴.۷۵۶ (۰.۰۰۰)	آزمون چاو سطح معناداری

نگاره شماره ۴. نتایج حاصل از برازش مدل شماره دو (فرضیه دوم)

Differ Categ <sub>it</sub> = β <sub>1</sub> + β <sub>2</sub> CONS <sub>it</sub> + β <sub>3</sub> SIZE <sub>it</sub> + β <sub>4</sub> LEV <sub>it</sub> + β <sub>5</sub> ROA <sub>it</sub> + β <sub>6</sub> Tax Auditing <sub>it</sub> + β <sub>7</sub> Growth <sub>it</sub> + β <sub>8</sub> OL <sub>it</sub> + ε				
سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	نام متغیر
۰.۰۳۵۷	۲.۱	۱۳۸۷۲	-۲۹۱۸۴	مقدار ثابت
۰.۶۳۰۴	۰.۴۸	۳۶۱۵	۱۷۴۰	محافظه کاری
۰.۰۰۰۷	۳.۴	۲۱۸۵	۷۴۲۹	اندازه شرکت
۰.۲۸۸۲	-۱.۱	۷۸۹۵	-۸۳۹۲	اهرم مالی
۰.۰۷۷۷	-۱.۸	۹۵۶۴	-۱۶۸۹۳	سودآوری
۰.۶۱۴۵	-۰.۵	۲۵۲۷	-۱۲۷۳	حسابرسی مالیاتی
۰.۶۸۱۱	۰.۴۱	۲۳۹۸	۹۸۶	فرصت رشد
۰.۱۴۳۳	-۱.۵	۷۹۶۳	-۱۱۶۶۶	متغیر مجازی
۰.۷۰۴	ضریب تعیین تعدیل شده		۰.۷۰۷	ضریب تعیین
۱.۷۳	دوربین - واتسون		۱۹۲	آماره F
			۰.۰۰۰۰	احتمال F
۱۱.۰۷ (۰.۰۱۳۶)	آزمون هاسمن سطح معناداری		۴.۷۶ (۰.۰۰۰)	آزمون چاو سطح معناداری

### بحث و نتیجه گیری

محافظه‌کاری یکی از حوزه‌های مطرح در حسابداری می‌باشد که مورد توجه محققان، نهادها و گروه‌های ذی‌نفعان متعددی می‌باشد. واتس (۲۰۰۳) ریشه محافظه‌کاری را چهار دلیل قراردادهای (قراردادهای بدهی، اجرایی و حاکمیت شرکت)؛ دعاوی قضایی؛ قوانین و مقررات حسابداری و مالیات می‌داند. شواهد تجربی نشان می‌دهد محافظه‌کاری ابزاری برای کاهش مالیات می‌باشد و شرکت‌ها سعی دارند بوسیله حسابداری محافظه‌کارانه مالیات خود را کاهش و یا با به تعویق انداختن زمان شناسایی آن ارزش فعلی مالیات‌های خود را کاهش دهند. پیش‌تر رابطه بین محافظه‌کاری و مالیات بر عملکرد مورد بررسی قرار گرفت و مشاهده شد رابطه مثبت و معناداری بین مالیات ابرازی و محافظه‌کاری وجود دارد. در واقع این تحقیق نشان می‌داد شرکت‌هایی که مالیات بیشتری ابراز می‌نمایند؛ انگیزه دارند که در سال‌های آتی رویه محافظه‌کارانه‌ای در پیش گیرند و بدین صورت در هزینه مالیاتی خود صرفه جویی نمایند. با روشن شدن این مطلب این سوال مطرح گردید که آیا دولت زمان تعیین مالیات شرکت‌ها به این مطلب توجه می‌نماید یا خیر؟ به بیان دیگر برخورد دولت با اقدامات قانونی شرکت‌ها در خصوص اعمال حسابداری محافظه‌کارانه به منظور کاهش در مالیات چگونه است. در این خصوص دولت با توجه به قدرت و ابزارهایی که در اختیار دارد می‌تواند با تعیین مالیاتی بیش از مالیات ابراز شده؛ اقدامات شرکت‌ها را در خصوص کاهش مالیات خنثی نماید. از سوی دیگر چنانچه این اقدامات شرکت‌ها از جانب دولت و کارگزاران وی منصفانه و قانونی قلمداد شوند؛ نباید به دلیل محافظه‌کاری مالیات بیشتری تعیین و مطالبه نماید. در نتیجه انتظار می‌رفت بین محافظه‌کاری و مالیات تشخیصی و قطعی رابطه معناداری وجود داشته باشد. نویسندگان این نوشتار در پژوهشی دیگر با بررسی ۱۴۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ دریافتند رابطه مثبت و معناداری بین مالیات ابرازی و محافظه‌کاری وجود دارد. از این سو با بررسی رابطه بین محافظه‌کاری و تفاوت مالیاتی برای همان گروه شرکت‌ها و طی همان دوره زمانی، سعی در روشن نمودن جنبه‌های دیگر موضوع دارند. برای این منظور در این پژوهش رابطه بین محافظه‌کاری و تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابراز شده توسط شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفت تا

طبق فرضیه پژوهش انتظار می‌رفت رابطه معناداری بین محافظه‌کاری و تفاوت مالیات تشخیصی و قطعی با مالیات ابرازی وجود داشته باشد. آماره  $t$  و سطح معناداری متغیر محافظه‌کاری برای مدل اول که مربوط به آزمون فرضیه یک می‌باشد به ترتیب برابر با (۰.۷۴) و (۰.۴۶) می‌باشد، از این رو فرضیه اول پژوهش رد می‌شود؛ و آماره  $t$  و سطح معناداری متغیر محافظه‌کاری برای مدل دوم که مربوط به آزمون فرضیه دو می‌باشد به ترتیب برابر با (۰.۴۸) و (۰.۶۳) می‌باشد، از این رو فرضیه دوم پژوهش نیز رد می‌شود. این نتیجه بیانگر آن است که رابطه معناداری بین محافظه‌کاری و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی و مالیات قطعی و ابرازی وجود ندارد.

آماره دوربین - واتسون برای مدل اول معادل (۱.۶۷) و برای مدل دوم معادل (۱.۷۳) می‌باشد. با توجه به اینکه مقدار آماره فوق بین (۱.۵) الی (۲.۵) می‌باشد؛ لذا خود همبستگی شدید مرتبه اول بین اجزای باقیمانده مدل وجود ندارد. آماره و سطح معناداری  $F$  فیشر نیز نشان می‌دهد کل مدل اول و دوم از لحاظ آماری معنادار می‌باشند. ضریب تعیین بیانگر قدرت توضیح دهنده متغیرهای مستقل می‌باشد که در این تحقیق (۰.۹۱) و (۰.۷) می‌باشد که از لحاظ آماری قابل توجه می‌باشد و نشان از آن دارد متغیرهای انتخاب شده در این تحقیق مناسب می‌باشند، چرا که قدرت بالایی در خصوص توضیح دهنده متغیر وابسته دارند.

متغیرهای کنترلی اندازه شرکت با تفاوت مالیاتی رابطه مثبت و معناداری دارند؛ این مطلب نشان می‌دهد دولت سعی در وضع مالیات بیشتر از شرکت‌های بزرگتر دارد؛ در واقع در تحقیق قبلی که صورت گرفت رابطه اندازه شرکت با محافظه‌کاری مثبت و معنادار بود و مبین آن بود که شرکت‌های بزرگتر تمایل بیشتری به حسابداری محافظه‌کارانه داشتند، از سوی دیگر نتایج این تحقیق نشان می‌دهد دولت مالیات تشخیصی و قطعی بیشتری برای شرکت‌های بزرگتر وضع می‌نماید.

البته تفسیر دیگری نیز مبنی بر اینکه شرکت‌های بزرگتر مالیات کمتری اظهار می‌نمایند و دولت سعی در تعیین و اخذ مالیات واقعی از این شرکت‌ها دارد را می‌توان بیان نمود. متغیر اهرم مالی نیز رابطه منفی و معناداری با تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی دارد و در خصوص سایر متغیرهای کنترلی نیز رابطه معناداری با تفاوت مالیاتی مشاهده نگردید.

قرار گیرد. در این پژوهش از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) استفاده گردید. با توجه به عدم وجود برخی از اطلاعات مورد نیاز، امکان استفاده از برخی مدل‌های دیگر محافظه‌کاری نظیر پنمن و ژانگ (۲۰۰۲)، بیور و رایان (۲۰۰۰) میسر نبوده است. از سوی دیگر فرایند طولانی تشخیص و ابلاغ مالیات تشخیصی و قطعی توسط سازمان امور مالیاتی و عدم ارائه این اطلاعات بطو کامل توسط شرکت‌ها منجر به محدود شدن جامعه آماری مورد مطالعه شد. با توجه به نتیجه حاصل از این پژوهش می‌توان برای تحقیقات آتی، پیشنهادهایی به شرح ذیل ارائه نمود:

۱. بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی.
۲. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه کارانه سنوات آتی شرکت.
۳. بررسی رابطه فوق در صنایع مختلف و با مدل‌های مختلف.
۴. بررسی رابطه میان اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری و تفاوت مالیاتی.
۵. بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی.
۶. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه کارانه سنوات آتی شرکت.
۷. بررسی رابطه فوق در صنایع مختلف و با مدل‌های مختلف.
۸. بررسی رابطه میان اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری و تفاوت مالیاتی.
۹. بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی.
۱۰. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه کارانه سنوات آتی شرکت.
۱۱. بررسی رابطه فوق در صنایع مختلف و با مدل‌های مختلف.
۱۲. بررسی رابطه میان اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری و تفاوت مالیاتی.
۱۳. بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی.

شواهد تجربی در خصوص آیا حسابداری محافظه کارانه ابرازی مناسب و سودمند برای کاهش مالیات شرکت‌ها می‌باشد یا خیر فراهم نماید. در واقع اعمال محافظه‌کاری زمانی بیشترین مزایای مالیاتی را برای شرکت‌ها فراهم می‌نماید که دولت با تعیین مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی، اقدام شرکت‌ها را خنثی نماید. در این خصوص برای عملیاتی نمودن محافظه‌کاری، از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) و برای مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی از اطلاعات یادداشت صورت‌های مالی استفاده گردید. نتیجه بررسی ۱۴۶ شرکت (۷۹۸ سال - شرکت) طی بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ نشان می‌دهد رابطه معناداری بین سطح محافظه‌کاری شرکت‌ها و تفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی وجود ندارد. این مطلب نشان می‌دهد از سویی شرکت‌ها به منظور کاهش هزینه مالیات خود سعی در اعمال حسابداری محافظه کارانه دارند و از سوی دیگر دولت نیز با تعیین مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی شرکت‌ها این اقدامات را خنثی نمی‌نماید. به بیان دیگر شواهد تجربی نشان می‌دهد محافظه‌کاری عاملی موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی نمی‌باشد، در نتیجه شرکت‌ها می‌توانند بوسیله محافظه‌کاری در هزینه مالیات خود صرفه جویی نمایند. مطابق با مبانی نظری و شواهد تجربی این تحقیق و تحقیقات مربوط دیگر می‌توان اظهار کرد که یکی از عوامل موثر بر محافظه‌کاری، مالیات می‌باشد که شرکت‌ها سعی دارند با انتخاب رویه‌های محافظه کارانه در هزینه مالیات خود صرفه جویی نمایند و از سوی دیگر با توجه به عدم وجود رابطه معنادار بین محافظه‌کاری و تفاوت مالیات تعیین شده و ابرازی که در این تحقیق مشاهده گردید؛ دولت نیز با تعیین مالیاتی بیشتر از مالیات ابرازی؛ اقدام شرکت را مبنی بر انگیزه مالیاتی محافظه‌کاری خنثی نمی‌نماید؛ لذا شرکت‌ها می‌توانند با اعمال محافظه‌کاری در هزینه مالیات خود صرفه جویی نمایند؛ یا حداقل با به تعویق انداختن مالیات سعی در کاهش ارزش فعلی مالیات‌ها نمایند و از این طریق بهره‌مند شوند.

### محدودیت‌ها و پیشنهادات پژوهش

انجام این پژوهش نیز مانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی مواجه بوده که در تعمیم نتیجه باید مورد توجه

۱۴. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه‌کارانه سنوات آتی شرکت.
۱۵. بررسی رابطه فوق در صنایع مختلف و با مدل‌های مختلف.
۱۶. بررسی رابطه میان اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری و تفاوت مالیاتی.
۱۷. بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی.
۱۸. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه‌کارانه سنوات آتی شرکت.
۱۹. بررسی رابطه فوق در صنایع مختلف و با مدل‌های مختلف.
۲۰. بررسی رابطه میان اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری و تفاوت مالیاتی.
۲۱. بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی.
۲۲. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه‌کارانه سنوات آتی شرکت.
۲۳. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه‌کارانه سنوات آتی شرکت.
۲۴. بررسی رابطه فوق در صنایع مختلف و با مدل‌های مختلف.
۲۵. بررسی رابطه میان اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری و تفاوت مالیاتی.
۲۶. بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی.
۲۷. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه‌کارانه سنوات آتی شرکت.
۲۸. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه‌کارانه سنوات آتی شرکت.
۲۹. بررسی رابطه فوق در صنایع مختلف و با مدل‌های مختلف.
۳۰. بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی.
۳۱. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه‌کارانه سنوات آتی شرکت.
۳۲. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه‌کارانه سنوات آتی شرکت.
۳۳. بررسی رابطه فوق در صنایع مختلف و با مدل‌های مختلف.
۳۴. بررسی رابطه میان اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری و تفاوت مالیاتی.
۳۵. بررسی عوامل موثر بر تفاوت مالیات تعیین شده توسط دولت و مالیات ابرازی.
۳۶. تاثیر تفاوت مالیاتی بر حسابداری محافظه‌کارانه سنوات آتی شرکت.

## منابع

- ابراهیمی کردلر، علی و علیرضا شهریاری (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین هزینه‌های سیاسی و محافظه‌کاری (فرضیه سیاسی) در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷.
- بنی‌مهد، بهمن و تهمینه باغبانی (۱۳۸۸)، اثر محافظه‌کاری حسابداری، مالکیت دولتی، اندازه شرکت و نسبت اهرمی بر زیان‌دهی شرکت‌ها، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸.
- پور زمانی، زهرا و شمسی، ابوالقاسم. (۱۳۸۸). بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۵.
- جهرومی، مهتاب، (۱۳۹۱): شفافیت شرکت‌ها و اجتناب از مالیات، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد حسابداری از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

حیدرپور، فرزانه؛ خداویسی، جلیل و رضا داغانی (۱۳۸۹)، بررسی میزان کارایی اجرایی حسابداری مالیاتی در کاهش فاصله حسابداری، پژوهشنامه مالیات، شماره ۸.

سعیدی، پرویز و عبدالحکیم کلامی (۱۳۸۸)، تاثیر تغییر قانون مالیات بر درآمد شرکت‌ها بر سرمایه‌گذاری شرکت‌های تولیدی، مجله مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنج، شماره ۷.

کمیته فنی سازمان حسابداری، استانداردهای حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری، سازمان حسابداری، نشریه شماره ۱۶۰، ۱۳۹۱.

مهرانی، ساسان و سیدجلال سیدی (۱۳۹۲)، بررسی رابطه مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه‌کارانه، مقاله پذیرش شده در مجله پژوهشنامه مالیات.

Ahmed, A., B. Billings, R. Morton, and M. Stanford-Harris. (2002). "The Role of Accounting Conservatism in Mitigating Bondholder-Shareholder Conflicts over Dividend Policy and in Reducing Debt Costs". *The Accounting Review* 77.

Ball R, Kothari S.P, and Robin A. (2000) "The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings". *Journal of Accounting & Economics*. 29.

Basu, S. (1997). "The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings". *Journal of Accounting and Economics* 24 (1).

Basu, S. (2005). Discussion of "Conditional and Unconditional Conservatism: Concepts and Modeling". *Review of Accounting Studies* 10.

Feltham, G.A., and J.A. Ohlson. (1995). "Valuation and clean surplus accounting for operating and financial activities". *Contemporary Accounting Research* 11(2).

Givoly, D., and C. Hayn. (2000). "The Changing Time-series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: Has Financial Reporting Become More Conservative?". *Journal of Accounting and Economics* 29.

Iatridis, G.E. (2011). "Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism". *International*.

Kelley, S. (2005). "Taxes, Conservatism in Financial Reporting, and the Value Relevance of Accounting Data". Working paper, University of Washington.

Kim, B. and K. Jung. (2007). "The Influence of Tax Costs on Accounting Conservatism". Working Paper Working Paper. Korea Advanced Institute of Science and Technology.

Kim, J. O. and G. S. Bae. (2006). "Conservatism and Corporate Income Taxes". *Korean Journal of Taxation Research* 23.

Penman, S. and X. Zhang. (2002). "Accounting Conservatism, the Quality of Earnings, and Stock Returns". *Accounting Review* 77.

Scott, W, R. (2012). "Financial Accounting Theory", Sixth Edition, Person Canada.



Wang, R,Z. (2009) “*measures of accounting conservatism: a construct validity perspective*”. Journal of Accounting Literature.Vol. 28.

Watts, R. (2003a).“*Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications*”.Accounting Horizons 17 (3).

Wolk, H,I. Dodd J, Rozycki, J (2013). “*Theory Accounting, Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*”. Edition 8, United Stated of America.Sega publications.