

## ارزیابی همزمانی مالیات با تطابق هزینه‌ها و درآمدها طی چرخه عمر شرکت‌ها

علی آفاجانی

دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران  
aliaghajani60@yahoo.com

غلامرضا محفوظی

استادیار گروه اقتصاد و حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه گیلان، رشت، ایران (نویسنده مسئول)  
gholamrezamahfoozi@yahoo.com

فاضل محمدی نوده

استادیار، گروه مدیریت، واحد لاهیجان، دانشگاه آزاد اسلامی، لاهیجان، ایران  
mnfazel@liau.ac.ir

فرزین رضایی

دانشیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران  
farzin.rezaei@qiau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۹/۲۵ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۱/۲۵

### چکیده

از دیدگاه اقتصادی، کسب درآمد پایدار برای دولت‌ها موضوعی اساسی است. دولت‌ها سعی می‌کنند تا مخارج خود را از محل درآمدهای مالیاتی تامین کنند. از دیدگاه سیاسی-اجتماعی نیز به عنوان شاخص پایداری اجتماعی و امنیت سیاسی در نظر گرفته می‌شود. همزمانی وصول مالیات از مودیان با ارائه خدمات از جانب دولت از اهداف دولت‌ها می‌باشد. شرکت‌ها طی مراحل مختلف حیات تقارن زمانی دریافت خدمات و توان پرداخت مالیات متفاوتی را دارند. لذا، هدف پژوهش حاضر بررسی ارزیابی همزمانی مالیات با تطابق هزینه‌ها طی چرخه عمر شرکت‌ها می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌ها از اطلاعات ۸۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال‌های بین ۱۳۹۶-۱۳۹۰ استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که بین تطابق هزینه‌ها با درآمدها در مراحل رشد و بلوغ ارتباط معناداری وجود دارد، اما در مرحله افول ارتباط معناداری یافت نشد. همچنین همزمانی مالیات در مرحله رشد و بلوغ از چرخه عمر شرکت‌ها تفاوت معناداری دارد اما در مرحله افول تفاوت معناداری یافت نشد. سایر نتایج بیانگر آن بود که همزمانی مالیاتی شرکت‌های در مرحله رشد و بلوغ با درجه زیاد تطبیق در هزینه‌ها بیشتر از درجه کم تطبیق در هزینه‌ها است. نتایج بیانگر آن بود که همزمانی مالیاتی شرکت‌های در مرحله افول با درجه زیاد تطبیق در هزینه‌ها کمتر از درجه کم تطبیق در هزینه‌ها است.

واژه‌های کلیدی: همزمانی مالیات، تطابق هزینه‌ها با درآمدها، چرخه عمر شرکت‌ها.

## ۱- مقدمه

پایداری اقتصادی اجتماعی کشورها از طریق کسب درآمد مالیاتی به ارمغان می‌آید. در نظام مالیه عمومی مالیات ستانی در چارچوب قوانین و مقررات مالیاتی به شیوه‌ای کارآمد موجب تحقق مبالغ وصولی از پیش تعیین شده (بودجه شده) خواهد گردید. لذا، در صورتی که گزارش‌های مالی مودیان ابزاری در جهت بهره‌برداری ممیزان مالیاتی و دستیابی به اهداف پیش گفته گردد، مطلوبیت نهایی برای آنان خواهد داشت. اگرچه همواره بین گزارشگری مالی منطبق بر استانداردهای حسابداری که منتهی به مالیات ابرازی می‌گردد با مالیات تشخیصی و قطعی مطابق با مقررات مالیاتی اختلاف موقت و دائمی داشته است، در سال‌های اخیر رویکرد قانون‌گذاران مالیاتی هر چه نزدیک‌تر نمودن مبانی تهیه اظهارنامه‌های مالیاتی به صورت‌های مالی می‌باشد. در این گذر، تدوین-کنندگان استانداردهای حسابداری نیز با صدور بیانیه‌های جدید تلاش نموده‌اند تا حد امکان مبانی تهیه صورت‌های مالی مرتبط با شناخت و افشا درآمد و هزینه را با در نظر گرفتن سودمندی اطلاعات در نظر استفاده‌کنندگان از جمله ممیزان مالیاتی تغییر دهند. مدون شدن استاندارد حسابداری شماره ۳۵ در ایران آغازی در راستای دستیابی به تقارن مطلوبیت استفاده از صورت‌های مالی توسط طیف وسیعی از آنان است. لذا انتظار می‌رود گزارش سود قبل از کسر مالیات می‌تواند یکی از شاخص‌های مهم و اثرگذار در مالیات ستانی قلمداد گردد. اقدام ممیزان مالیاتی در تشخیص به موقع مالیات صحیح سهم دولت از عملکرد بنگاه‌های اقتصادی نه تنها موجبات کسب پاداش برای کارکنان امور مالیاتی طبق ماده ۲۱۷ ق.م.م یک درصد از وصولی‌های ممیزان مالیاتی به جز شرکت‌های دولتی در قالب پاداش بین کارکنان توزیع می‌شود را در پی خواهد داشت بلکه نظام مالیه عمومی از استحکام مالی بیشتری برخوردار خواهد گردید. سطح بالاتر همزمانی مالیاتی مانع از بروز عدم تقارن اطلاعاتی زمانی بین مدیران و ممیزان مالیاتی می‌گردد. کاهش عدم تقارن زمانی موجب تقلیل هزینه‌های وصول مالیات می‌گردد. تشخیص به‌هنگام و موثر مالیات منطبق بر مقررات مالیاتی نه تنها موجبات اجتناب از هزینه‌های وصول مالیات می‌گردد زیرا طرح دعوی مالیاتی در مراجع مختلف دادرسی مالیاتی هزینه‌بر است، بلکه از منظر ارزش اقتصادی و رفاه عمومی امکانات سطح بالاتری را دولت‌ها می‌توانند فراهم کنند. لذا، تشخیص درجه همزمانی مالیاتی گزارشات دریافتی از مودیان برای ممیزان مالیاتی حاوی اطلاعات سودمندی در خصوص زمان‌بندی و دقت رسیدگی است. از طرف دیگر، تطابق هزینه‌ها با درآمدها به عنوان یکی از

اصول حسابداری در استانداردهای حسابداری از طریق بیانیه‌های استانداردها تاکید بر تقارن شناسایی درآمدها و هزینه‌های مرتبط طی یک دوره مالی مشخص دارد. عدم تطابق هزینه‌ها و درآمدها موجب شناسایی زود هنگام یا با تاخیر سود در شرکت‌ها می‌گردد که متعاقب خطا در اندازه‌گیری به شرح فوق پیامد نامطلوب اقتصادی از طریق کمتر یا بیشتر شناسایی نمودن مالیات خواهد داشت. لذا، دست‌بندی تحمل هزینه‌ها به صورت روابط علت و معلولی با تحقق درآمد، انتساب به دوره مالی و شناخت بلادرنگ به‌عنوان تجویزی کلی در شناسایی هزینه‌ها صرفاً در شفافیت اطلاعاتی که مدنظر سهامداران می‌باشد موثر نمی‌گردد و نظام مالیه عمومی نیز به تبع آن از به-کارگیری اصل تطابق هزینه‌ها و شناسایی مودیان مالیاتی جدید و اخذ متناسب مالیات از مودیان موجود بهره‌مند می‌گردد. رعایت موازن مالیاتی و شناسایی مودیان مالیاتی و وصول مالیات متعلق به دولت از بابت عملکرد شرکت‌ها از اهداف تحقیق حاضر و معرفی مفهوم ارزیابی همزمانی مالیات است. از طرف دیگر رعایت استانداردهای حسابداری که با تاکید بر اصل تطابق به درجه اولویت‌دار، موجب شناسایی کلیه درآمدها و هزینه‌های مربوط می‌گردد که در نتیجه آن با جمع‌آوری اطلاعات، ختم به شناسایی سود و زیان مشمول مالیات می‌گردد. در این مرحله مقدمات انجام فرآیند ارزیابی همزمانی مالیات فراهم می‌گردد. مطلب دیگر اینکه شرکت‌ها با توجه به چرخه عمر خود توانایی‌های متفاوتی در کسب درآمد و تحمل هزینه‌ها دارند. بر اساس مبانی نظریه چرخه عمر، شرکت‌ها در مراحل رشد و افول نسبت به مرحله بلوغ توانایی کسب سود کمتری دارند. با توجه به اینکه پرداخت مالیات به دولت تابعی از سود مشمول مالیات است بنابراین انتظار می‌رود پرداخت مالیات شرکت‌های بالغ بیشتر از شرکت‌های واقع در سایر مراحل عمر باشد. از نظر نوع هزینه‌ها و قضاوت مدیران برای تسهیم یا اختصاص آن هزینه‌ها به محصولات، پروژه‌ها و خدمات مراحل عمر شرکت‌ها موثر است. شرکت‌های در مرحله رشد مخارج سرمایه‌ای بیشتری دارند که موضوع انتصاب به چند دوره مالی را به‌وجود می‌آورد یا شرکت‌های در مرحله افول موضوع فروش دارایی‌های ثابت مشهود، شناسایی زیان و تسویه بدهی‌ها و مسائل پیچیده مرتبط با آن مرحله عمر شرکت را مواجه هستند. در حالی که موضوعات قضاوتی در خصوص رعایت اصل تطابق برای شرکت‌های در مرحله بلوغ فارغ از موضوعات مطرح شده برای شرکت‌های در مرحله رشد و افول می‌باشد که طبیعتاً امکان دقت در اصل تطابق و همزمانی مالیاتی انتظار می‌رود بیشتر اتفاق افتد. لذا سوالات تحقیق حاضر بدین شکل می‌گیرد که آیا درجه همزمانی

## ۲-۱- مالیات ستانی و همزمانی مالیات

مالیات مبلغی است که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و مؤسسات بر طبق قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عامه اخذ می‌نماید و افزون بر اجباری بودن یک خصوصیت بارز دیگر مالیات برقراری رابطه صحیح دوطرفه یا متناسبی میان میزان مالیات و ارزش خدمات عمومی می‌باشد. برخی دیگر مالیات را شامل «پرداخت‌های اجباری برای فعالیت‌های مشخص اقتصادی که معمول‌ترین و مهم‌ترین روش تأمین مخارج دولت می‌باشد تعریف کرده‌اند. به علاوه مالیات‌ها توانایی افراد را در حق استفاده از منابع اقتصادی که برای مصارف خصوصی در اختیار دارند، کاهش می‌دهد.»

در اخذ مالیات همواره باید دو اصل ذیل مورد توجه قرار گیرد:

**الف- اصل فایده:** بر اساس این اصل، مالیات باید به گونه‌ای تعیین شود که افراد یا گروه‌هایی که از خدمات دولتی بهره‌مند می‌شوند، به میزان بهره‌مندی، در تأمین هزینه‌های دولت مشارکت کنند. مالیات بر مصرف و فروش بر پایه این اصل قرار دارد.

**ب- اصل توانایی پرداخت:** بر اساس این اصل مالیات باید به گونه‌ای تعیین شود که افراد یا گروه‌هایی که توانایی پرداخت بیشتری دارند مالیات بیشتری بپردازند مالیات بر درآمد بر پایه این اصل قرار دارد.

انجام خدمات عمومی و امنیتی به عموم مردم توسط دولت‌ها با تأمین مالی از وصولی‌های مالیاتی از اعضای جامعه امری طبیعی و پایدار تلقی می‌گردد. آنچه به عنوان آسیب به منطق حاکمیتی فوق مطرح می‌باشد به موقع بودن وصول مالیات و انجام خدمات عمومی و امنیتی می‌باشد. فارغ از سایر موضوعات قابل طرح به عنوان عوامل موثر بر شناسایی آسیب به چگونگی اجرای وظایف دولت، موضوع عدم تقارن زمانی وصول مالیات و انجام تکالیف دولت موضوع مطرح در مقاله حاضر می‌باشد. ساز و کار اخذ مالیات از مودیان مالیاتی طبق مقررات مالیاتی فرآیندی طولانی است. ضمن اینکه وصول مالیات اهمیت بسزایی برای دستیابی به اهداف دولت‌ها بنا به تعهدات اجتماعی آن‌ها دارد لیکن رعایت عدالت مالیاتی در مالیات ستانی از مودیان نیز موضوع غیرقابل انکار می‌باشد. عدم همزمانی در وصول مالیات از مودیان به معنای این است که مودیان مالیاتی از منابع اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و سایر منافع گسترده شده توسط دولت برای عموم بهره‌مند شده‌اند در حالی که بابت استفاده از آن منابع، سهم دولت جهت بازیابی، ترمیم و گسترده‌تر کردن آن منابع را در اختیار دولت متبوع قرار نداده‌اند. اگرچه می‌توان طرح مسئله عدم همزمانی را به

مالیات و درجه تطابق هزینه‌های شرکت‌ها با درآمدها طی چرخه عمر آن‌ها متفاوت می‌باشد و اینکه در چه سطحی (درجه کم یا زیاد) از تطابق هزینه‌ها طی مراحل عمر شرکت‌ها همزمانی مالیاتی به طور اثرگذار به وقوع می‌پیوندد؟

## ۲- مبانی نظری

دولت‌ها معمولاً در راستای رفع نیازهای حاکمیتی و هم-چنین رفع نیازهای اقتصادی و اجتماعی از شرکت‌ها، سازمان‌ها و سایر واحدهای تجاری مالیات دریافت می‌کنند. میزان مالیات دریافتی از سوی دولت‌ها بر مبنای قوانین و مقررات مالیاتی و با توجه به ویژگی‌های صنایع (تولیدی، کشاورزی و غیره)، ویژگی‌های نوع محصول، محل استقرار بنگاه و برخی ویژگی‌های خاص دیگر دریافت می‌گردد (گاسن و فولبیر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). مدیران شرکت‌ها در راستای اعمال سیاست‌های بلندمدت خود و هم‌چنین انجام وظایف قانونی خود اقدام به گزارش میزان مالیات بر درآمد شرکت تحت مدیریت سود می‌نمایند (ساندویک<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). میزان مالیات‌ها که از طرف مدیران شرکت‌ها به مراجع ذی‌صلاح مالیاتی گزارش داده می‌شود، بر مبنای ارزش دفتری سودهای کسب شده محاسبه می‌شود (بلی‌لوک و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵).

برخی از مدیران با دستکاری برخی از اقلام تعهدی شرکت‌ها، به انتشار گزارش‌های مالیاتی متفاوت از مالیات منطبق با موازین مالیاتی اقدام می‌نمایند. این مدیران انگیزه-های اخذ پاداش، استمرار مدیریت، حفظ سهم بازار، رقابت تنگاتنگ، حفظ یا تغییر درصد مالکیت، کاهش هزینه‌های نمایندگی، اقدام سلبی از دخالت دولت، دریافت کمک‌های یارانه ارزی از دولت، اخذ تسهیلات بانکی، تغییر محصولات از جنبه محل تولید و نحوه انتشار آن و سایر انگیزه‌های اجتماعی و گاهاً انتخاباتی که دارند، اقلام تعهدی شرکت‌ها را به جهت دلخواه دستکاری می‌نمایند و از منظر حقوق سهامداران سعی می‌نمایند که میزان سود تقسیمی بین سهامداران را افزایش داده و میزان مالیات گزارش شده بر مبنای ارزش دفتری صدور مشمول مالیات را کاهش دهند (هملگرن و تیچمن<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴). برخی از سرمایه‌گذاران زمانی به شرکت‌ها در ارتباط با سرمایه-گذاری اعتماد خواهند کرد که مالیات‌های گزارش شده بر مبنای رعایت موازین مالیاتی صورت گرفته باشد (لانگ و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲).

آورد. کسری بودجه با افزایش تقاضای بازار و نقدینگی در جامعه، زمینه بروز فشارهای تورمی را پدید می‌آورد. وجود کسری به‌ویژه در بودجه جاری مسئله‌آفرین است. زیرا در مقابل هزینه‌های جاری انجام شده، کالاهایی تولید نمی‌شود تا جوابگوی تقاضای اضافی به‌وجود آمده باشد. اما چنانچه دولت از پشتیبانی منابع مالی دست کم به اندازه تأمین هزینه‌های جاری بهره‌مند باشد، تا حدود زیادی از بروز این عارضه جلوگیری کرده است. به همین دلیل است که مالیات‌ها در زمینه جلوگیری از کسری بودجه نقشی اساسی به عهده دارند.

#### ب) نقش نظام مالیاتی در توزیع مجدد درآمد و ثروت جامعه:

عملکرد نامناسب سیستم‌های اقتصادی، روابط متقابل عوامل اقتصادی را مختل و جامعه را به دو قطب فقیر و غنی تفکیک نموده و نوعی ناهمگونی میان اقشار مختلف جامعه پدید آورده است. این عدم توازن اجتماعی در نظام‌های سرمایه‌داری و یا شبهه سرمایه‌داری به‌صورت حادثی ظاهر شد. این امر از طریق کمک‌های بلاعوض نقدی و غیرنقدی، پرداخت سوبسید و ارائه خدمات عمومی رایگان یا ارزان صورت می‌گیرد. منابع تأمین مالی این‌گونه تمهیدات ممکن است مالیات‌هایی باشد که به بهترین وجه خود از ثروتمندان جامعه اخذ می‌شود. پرداخت مالیات‌ها به وسیله اقشار پردرآمد و توزیع آن میان گروه‌های درآمدی پایین، می‌تواند شکاف درآمدی را میان این اقشار تا حدودی جبران کند.

#### ج) بررسی نقش مالیات‌ها در تخصیص منابع، تصحیح و تثبیت فعالیت‌های اقتصادی:

چیزی که اهمیت دارد این است که نمی‌بایست به پدیده مالیات فقط به‌عنوان یک منبع درآمدی برای دولت نگریست. مالیات یکی از اهرم‌های سیاست مالی دولت جهت تخصیص منابع، تصحیح و تثبیت فعالیت‌های اقتصادی است. به عنوان مثال امر توزیع عادلانه درآمدها، تأمین قسط و عدل در جامعه از جمله مواردی است که در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مورد تأکید قرار گرفته است. مالیات‌ها یکی از ابزار مالیاتی تأثیر به‌سزایی در شکل‌گیری فعالیت‌های اقتصادی و تصحیح و تثبیت آن‌ها گذاشت.

#### ۲-۳- رویکرد قانونی\_فراقانونی به عدم پرداخت مالیات

اجتناب از مالیات یک فعالیت گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است. به طور کلی، شرکت‌ها از طریق دو روش انتقال درآمد و قیمت-گذاری انتقالی می‌توانند از پرداخت مالیات اجتناب نمایند.

نحو دیگری مطرح نمود که مودیان مالیاتی امکان بهره‌مندی از منابع اقتصادی، اجتماعی و سایر منابع گسترده نشده در جامعه توسط دولت‌ها به دلیل سیاست‌های نابجا و پرداخت مالیات در عین حال را نیز بیان نمود. موضوع مطرح شده اخیر اگر چه قابلیت تامل دارد لیکن در مقاله حاضر به آن پرداخته نشده است.

ریسک مالیاتی مناظر مختلفی دارد. یکی از مناظر ریسک در مواجهه مودیان مالیاتی با ممیزان مالیاتی از جهت موازنه بهره‌مندی از منفعت اقتصادی می‌باشد. مفهوم همزمانی مالیاتی اشاره به عدالت توزیعی دارد که مودیان مالیاتی در دوره گزارشگری مالیاتی که منافع اقتصادی سهم مالکان خود را اظهار می‌کنند، سهم متناسب متعلق به دولت را نیز اظهار و پرداخت نمایند. مقاله حاضر از این منظر بررسی به‌دنبال رعایت کامل و تمکین مودیان مالیاتی از موازن مالیاتی و یا کارآمدی به‌کارگیری قانون مالیاتی در عمل نمی‌باشد. معضل نگه داشتن مالیات موجب کاهش ارزش اقتصادی مالیات وصولی و تاخیر در انجام تکالیف دولت‌ها می‌گردد. لذا، همزمانی مالیات مفهومی است که در صورت تحقق این شاخص در سطوح بالاتر منفعت‌رسانی اقتصادی مودیان مالیاتی به جامعه به‌واسطه دولت‌ها را نشان می‌دهد و تحلیل‌گران می‌توانند با بررسی این شاخص در محیط قانون مالیاتی اقدام به تفاسیر متناسب نمایند. محیط اطلاعاتی پیرامون شرکت‌ها متعدد هستند و شامل محیط اقتصادی، محیط اجتماعی، محیط فناوری، محیط قانونی، محیط قضایی، و سایر محیط‌های موثر بر عملکرد شرکت‌ها می‌باشد. محیط قانونی نیز شامل محیط قانونی مالیاتی و سایر قوانین نیز می‌گردد. مقررات حاکم بر محیط قانون مالیاتی عملکرد شرکت‌ها (مودیان مالیاتی) شکل و جهت‌دهی می‌نماید. خصوصیات بارز محیط قانون مالیاتی پس اعمال اقتدار حاکمیتی، موازنه اقتصادی بین کلیه افراد تبعه و ضمناً بین خود و افراد تبعه می‌باشد همزمانی مالیات شاخصی متناسب برای ارزیابی این خصوصیت اخیر نیز تلقی می‌شود.

#### ۲-۲- اهداف سیاست‌های مالیاتی

در یک برداشت کلی از وظایف قابل انتظار از سیاست‌های مالیاتی، حداقل سه مورد عمده قابل اشاره می‌باشد.

#### الف) نقش نظام مالیاتی در تأمین هزینه‌های دولت:

یکی از وظایف مالیات، تأمین هزینه‌های جاری دولت در وهله اول و سپس پشتیبانی از طرح‌های عمرانی است. اقتصاددانان در بحث تعادل بودجه به این نکته تأکید می‌کنند که وجود کسری بودجه مداوم، (یعنی فزونی مخارج بر دریافت‌های دولت) می‌تواند عواقب وخیمی را برای اقتصاد به‌وجود

شرکت‌ها و موسسات در اقتصاد و مدیریت به مراحل تقسیم می‌شود. چارچوب این الگوها به گونه‌ای است که موسسات و شرکت‌ها با توجه به هر مرحله از عمر اقتصادی خود سیاست و خط مشی مشخصی را دنبال می‌کنند که نشانگر آن مرحله است. این سیاست‌ها در اطلاعات حسابداری شرکت‌ها منعکس می‌شود (حاجیپا و هوشیار، ۱۳۹۷).

برخی از سیاست‌های اداره موفق شرکت نقش علی و برخی نقش معلولی دارند. سیاست‌های تامین مالی، سرمایه‌گذاری از جمله سیاست‌های علی و سیاست‌های تقسیم سود، مالیاتی تعیین خط مشی‌های تهیه صورت‌های مالی از جمله سیاست‌های معلولی است. شرکت‌ها عصاره تصمیم‌گیری‌های خود را در قالب گزارش سود و زیان و با متغیر سود مشخص می‌کنند و دولت‌ها وصول مالیات را بر اساس عصاره عملکردی مدیران شرکت‌ها معمولاً تنظیم می‌نمایند. اگر چه برخی از مفاد قانون مالیات‌ها دایر بر نرخ مقطوع و برخی متأثر از مالیات بر عملکرد (ماده ۱۰۵) می‌باشد.

در طی مراحل عمر شرکت‌ها و انتخاب و اجرای سیاست‌های متعدد در جهت اداره موفق‌تر شرکت‌ها تابع ظرفیت‌ها، الزامات، و اولویت‌هایی است که سهامداران تابع آن هیات مدیره و هیات عامل مدنظر دارند. سیاست‌های سرمایه‌گذاری، توسعه‌ای و بازاریابی در مرحله رشد بیشتر از سایر مراحل می‌باشد و سیاست‌های تثبیتی و حفاظتی و تعادلی در مرحله بلوغ بیشتر از سایر مراحل اتفاق می‌افتد. طبیعی است سیاست‌های شرکت‌ها در مرحله افول متفاوت از آن سیاست‌هایی است که در مراحل رشد و بلوغ اتفاق نیفتاده است. سیاست‌های مالیاتی با هدف مرامات مرقانون و یا اجتناب (فرار) مالیاتی و استفاده از ظرفیت‌های قانونی مودیان در جهت کاهش پرداخت‌های مالیاتی در مراحل مختلف عمر شرکت‌ها به دلیل توانمندی‌های اقتصادی متفاوت آن‌ها متغیر است. در مرحله رشد معمولاً انجام سرمایه‌گذاری، انجام هزینه‌های تحقیق و توسعه بیشتر و نتایج حاصل از آن برای شرکت‌ها نامعلوم است به‌وفور به چشم می‌خورد بنابراین این دسته از شرکت‌ها در حال استفاده از منابع اقتصادی که دولت‌ها را برای آن‌ها فراهم کرده‌اند می‌باشند در حالی که پرداخت مالیات متعلقه به دلیل رعایت موازین مالیاتی موکول به زمان‌های آتی با رعایت تجویزات قانونی می‌باشد. در مورد شرکت‌های در مرحله افول نیز موضوع کمی متفاوت می‌گردد. به نحوی که هر چه شرکت‌های این مرحله افزایش می‌یابد به معنای آن است که شرکت‌هایی که قبلاً از منابع اقتصادی فراهم آمده در سطح کلان توسط دولت-ها توسط آن دسته از شرکت‌های مورد استفاده قرار گرفته که بیش از آن نمی‌توانند در پرداخت مخارج دولت تشریک مساعی

انتقال درآمد یک روش انتقال سود از حوزه‌ی با مالیات بالا به یک منطقه‌ی کم مالیات، یا قرض گرفتن بیشتر در منطقه‌ی با مالیات بالا و کمتر در منطقه‌ی کم مالیات است. این عمل ویژه به زدودن درآمد اشاره می‌کند، که در آن بدهی گیرنده قرض به شرکت‌های وابسته و یا بدهی به شرکت‌های غیر وابسته، مشمول مالیات نمی‌شود. روش دیگری که شرکت می‌تواند سود را از حوزه‌ی دارای مالیات بالا به حوزه کم مالیاتی انتقال دهد، قیمت‌گذاری کالاها و خدمات فروخته شده بین شرکت‌های وابسته است. برای انعکاس درآمد، قیمت کالاها و خدمات فروخته شده توسط شرکت‌های وابسته باید همان قیمتی باشد که می‌تواند توسط اشخاص غیروابسته پرداخت شود (حسنی القار و شعری آناقیز، ۱۳۹۶).

در مورد فرار مالیاتی تعریف‌های متعددی از سوی اقتصاددانان ارایه گردیده است. برای مثال، ماناسان<sup>۶</sup> (۱۹۹۸) هر گونه تلاش غیرقانونی به منظور نپرداختن مالیات را به عنوان فرار مالیاتی تلقی می‌کند. این امر به طرق مختلف مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات، اظهار بیشتر از حد میزان هزینه و استفاده از رسیدهای جعلی صورت می‌پذیرد. اشنایدر و انست<sup>۷</sup> (۲۰۰۰) فرار مالیاتی را به عنوان کاهش غیرقانونی مالیات پرداختی از طریق عدم گزارش درآمد یا اعلام نمودن نرخ‌های تفریق بالاتر تعریف می‌نمایند. بررسی‌های مختلف نشان‌دهنده آن است که زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی در مواردی از قبیل عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم مبادله کامل اطلاعات و نبود نظام نظارت و پیگیری در اخذ مالیات، تشخیص به‌هنگام و وجود ضعف در اجرای آن، عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی، ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی در این مورد، تأخیر در وصول مالیات، نشناختن مودیان و مستند بودن میزان درآمد آن‌ها، وجود قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی، وجود معافیت‌های وسیع و متنوع و غیره خلاصه می‌شود. اقتصاددانان لیبرال اذعان می‌کنند که سیستم مقرراتی یک کشور با نظام گسترده جواز و مجوزش تخم فساد را می‌کارد و کشورهای مختلف با درجات گوناگون الحاق نظام مقرراتی به اقتصاد، باعث رشد درجه‌های گوناگونی از فساد می‌شوند (هادیان و تحویلی، ۱۳۹۲).

#### ۲-۴- چرخه عمر شرکت

چرخه عمر به دوره‌ای از زمان اطلاق می‌گردد که شرکت در آن قرار دارد و دارای استراتژی‌ها و مشخصه‌های ویژه‌ای است تئوری چرخه عمر مفروض می‌دارد که شرکت‌ها مانند تمامی موجودات زنده که متولد می‌شوند رشد می‌کند و می‌میرند دارای منحنی عمر یا چرخه عمر هستند. چرخه عمر

داشته باشند. البته شرکت‌های در مرحله بلوغ به نظر می‌رسد با توجه به توضیحات فوق همزمانی مالیات بیشتری داشته باشند.

از جمله این الگوها می‌توان از الگوی ۵ مرحله گورت و کلیپر<sup>۸</sup> (۱۹۸۲) و میلر و فرایزن<sup>۹</sup> (۱۹۸۴) و الگوی ۱۰ مرحله-ای آدریس<sup>۱۰</sup> (۱۹۸۹) و الگوی سه مرحله‌ای آنتونی و رامش<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۲) نام برد. که تقریباً تمام الگوهای چرخه عمر در برخی زمینه‌ها شرایط و یا گرایش‌های استراتژیک، مسئولیت اخذ تصمیم و مشخصات ساختاری استوارند تا بتوانند هر مرحله از توسعه خود را شرح دهند. تعیین قطعی اینکه چند مرحله در هر الگو باید ارائه شود بستگی به این دارد که محققان چگونه هر مرحله چرخه حیات را تعریف می‌کنند (ایزدی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۴). مراحل چرخه عمر از دیدگاه آنتونی و رامش (۱۹۹۲) در حسابداری و مالی از متغیرهایی مانند سن شرکت، رشد فروش شرکت، اندازه شرکت، مخارج سرمایه‌ای شرکت، نسبت سود تقسیمی هر سهم، فرصت‌های سرمایه‌گذاری و رشد، میزان هزینه سرمایه، اهرم مالی، میزان تقسیم سود، الگوهای جریان‌های نقدی، میزان سودآوری و ساختار سرمایه برای اندازه‌گیری هر مرحله از چرخه عمر شرکت استفاده می‌کند (آنتونی و رامش، ۱۹۹۲؛ دیکینسون<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۷؛ رامالینگودا و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۳).

## ۲-۵- تطابق هزینه‌ها و درآمدها

تطابق قوی حالتی است که همه هزینه‌ها با درآمدهای مرتبط با آن‌ها تطابق داده می‌شوند. به عبارتی در این حالت، همه هزینه‌ها به طور مستقیم قابل ردیابی با درآمدهای خاص خود می‌باشند، ولی در تطابق ضعیف، همبستگی بین درآمدها و هزینه کاهش یافته و این امر باعث افزایش نوسان سود و بازده و کاهش پایداری سود می‌شود (دیچو و تانگ<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۸). تطابق به دو صورت قوی یا ضعیف صورت می‌گیرد که تطابق قوی باعث افزایش سودآوری اقتصادی و تطابق ضعیف باعث کاهش سودآوری اقتصادی و نیز افزایش عدم اطمینان و سوگیری‌های رفتاری شده و در نتیجه باعث ایجاد اشتباهاتی در پیش‌بینی سرمایه‌گذاران خواهد شد (شات<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۱).

دیچو و تانگ (۲۰۰۸)، بیان کردند که تطابق ضعیف می‌تواند ناشی از ضعیف بودن قابلیت پیش‌بینی هزینه‌ها و نیز در دسترس نبودن سایر اطلاعات باشد. بنابراین توجه به اصل تطابق، فراهم کننده نشانه‌هایی ارزشمند برای سود حسابداری است. همچنین تطابق تحت تأثیر ویژگی‌های خاص شرکت‌ها و سیستم حسابداری قرار می‌گیرد. این ویژگی‌ها شامل: طول چرخه عملیات، چرخه عمر شرکت، ساختار صنعت، توان

سرمایه‌گذاری، ترکیب هزینه‌های ثابت و غیره. به منظور ایجاد تطابق قوی، باید هزینه‌ها با درآمدهای مربوط همبستگی بالایی داشته باشند تا توان سرمایه‌گذاران را برای پیش‌بینی بهتر هزینه‌های مورد انتظار و نیز پیش‌بینی سود آتی افزایش دهد (دیچو و تانگ، ۲۰۰۸).

مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری که زیربنای نظریه تدوین استانداردهای حسابداری قرار گرفته است، اصل تطابق هزینه‌ها به معنای وضع هزینه‌های حاصل از فعالیت‌های انجام گرفته در هر دوره در برابر درآمدهای شناسایی شده می‌باشد. تطبیق هزینه طبق همان مبانی از سه طریق ممکن می‌گردد: الف) شناسایی هزینه‌ها بر اساس رابطه علت و معلولی با درآمدها ب) شناسایی هزینه‌ها بر اساس انتساب آن‌ها به دوره مالی ج) شناسایی هزینه براساس قاعده شناخت بی‌درنگ. ضریب همبستگی بین هزینه‌ها و درآمدها در وضعیت شناسایی مبتنی بر رابطه علت و معلولی بالاترین و در هنگام شناسایی براساس انتساب به دور مالی در حد متوسط و در هنگام شناسایی براساس شناخت بی‌درنگ در حد صفر می‌باشد. اگرچه ضریب همبستگی مبتنی بر مفاهیم آماری در دامنه (۱+، ۱-) در نوسان می‌تواند باشد در خصوص همبستگی جمع درآمدها و هزینه‌ها در دامنه (۱+، ۱-) در نوسان خواهد بود. بدیهی است ضریب همبستگی کامل و مثبت در شرایط واقع-بینانه بین جمع درآمدها و جمع هزینه‌های شرکت به دلیل ویژگی‌های خاص شرکت، صفت و محیط پیرامونی امکان ناپذیر است، لیکن هر چه ضریب همبستگی به سمت ۱+ حرکت کند کنترل هزینه و پیش‌بینی آن‌ها دقیق‌تر می‌شود. درجه تطابق زیاد در شناسایی هزینه‌ها امکان مقایسه مالیات‌های وصولی برای ممیزان مالیاتی به‌عنوان یکی از استفاده‌کنندگان بااهمیت از اطلاعات حسابداری را فراهم می‌آورد. در حالی که درجه تطبیق کم که به منزله شناسایی عمده هزینه‌ها به‌صورت شناخت بی‌درنگ و تا حدودی بر اساس انتساب به دوره مالی است این امکان قضاوت که از سودمندی‌های آگاهی‌بخشی اطلاعات حسابداری به استفاده‌کنندگان از جمله ممیزان مالیاتی است را سلب می‌نماید.

## ۳- پیشینه پژوهش

التجائی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی اثر پیچیدگی مالیاتی روی رشد اقتصادی در گروهی از کشورهای توسعه یافته پرداختند. نتایج بیانگر آن بود که پیچیدگی مالیاتی اثر منفی بر رشد اقتصادی کشورها دارد. به دیگر سخن، هرچه نظام مالیاتی پیچیده تر باشد، رشد اقتصادی در این گروه کشورها کمتر خواهد بود.

اسکارتاسینی، ۲۰۱۹). افزایش توانایی شرکت در تغییر درآمد در کشورهای با مالیات بالا، باعث می‌شود حساسیت سرمایه-گذاری‌ها نسبت به آن شرکت کاهش یابد (مارکز و همکاران، ۲۰۱۹). حائز اهمیت است که مالیات‌دهندگان، پرداخت‌های مالیاتی خود را بطور کارآمد انجام دهند و از پرداخت مالیات بیش از آنچه مقررات الزام داشته خودداری کنند. با این حال، چنین رفتاری بستگی به درک مودیان مالیاتی از سیستم مالیاتی و توانایی برنامه‌ریزی در آینده دارد (اولسن و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۸). هرچه میزان مالیات گزارش شده بر مبنای ارزش دفتری و بر مبنای الگوها و معیارهای از قبل تعیین شده باشد، به همان نسبت میزان دستکاری ارقام تعهدی از سوی مدیران کاهش پیدا کرده و در نهایت باعث کاهش میزان مدیریت سود شرکت‌ها خواهد شد. همچنین نوسانات نرخ مالیات می‌تواند بر میزان مالیات گزارش شده بر مبنای ارزش دفتری تأثیر گذاشته و مدیران را به سمت و سویی سوق دهد که مدیران مجبور به کاهش یا افزایش میزان نسبت اهرم مالی در دفاتر شرکت شوند (ساندویک<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۷). کوستر و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که مدیران توانمند به دلیل درک بالایی که از محیط عملکردی شرکت‌ها دارند، می‌توانند تصمیمات تجاری را با استراتژی‌های مالیاتی هم سو کرده و فرصت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی مؤثر را شناسایی کنند. آن‌ها به شواهد قابل اعتمادی مبنی بر مشارکت مدیران توانمند در فعالیت‌های اجتناب مالیاتی (که پرداخت مالیات نقدی شرکت‌ها را کاهش می‌دهد) دست یافتند.

ویم و بوکر<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۵) به بررسی چگونگی شکاف بین درآمد قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات ابرازی در زمانی که مدیریت سود و مدیریت مالیات به طور همزمان صورت می‌گیرد، پرداختند. نتایج نشان داد که رابطه معناداری بین تفاوت مالیات ابرازی و ارقام تعهدی اختیاری و دستکاری فعالیت‌های واقعی وجود دارد. همچنین بین تفاوت مالیات ابرازی و متغیرهای مدیریت سود و مدیریت مالیاتی، زمانی که به عنوان جایگزین شاخص‌های سقف مجاز سود و معافیت‌های مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرند، ارتباط معناداری وجود دارد. به علاوه بین تفاوت مالیات ابرازی و شاخص رای مدیریت ارتباط معناداری وجود دارد.

هرچه میزان نرخ مالیات شرکت‌ها کاهش پیدا کند، به همان نسبت رونق در فعالیت‌های مالی ایجاد شده و در بازه زمانی طولانی مدت بر روی سودآوری شرکت‌ها تأثیر مثبتی خواهد گذاشت (لین و همکاران، ۲۰۱۴). شرکت‌هایی که در

بادآورن‌هندی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به مقایسه اثر رعایت اصل تطابق بر کیفیت گزارشگری مالی در بین شرکت‌های سالم، درمانده و ورشکسته مالی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که ارتباط معنادار و مستقیمی بین رعایت اصل تطابق با دقت اطلاعات حسابداری در پیش‌بینی جریان‌های نقد آینده و همچنین ارتباط معنادار و معکوسی بین محتوای عایدات حسابداری به صورت کلی است. با تقسیم شرکت‌ها به سالم، درمانده و ورشکسته مالی و مقایسه اثر اصل تطابق بر کیفیت گزارشگری مالی در این سه گروه مشخص گردید که بین میزان اثر رعایت اصل تطابق بر کیفیت گزارشگری مالی در کل تفاوت وجود دارد.

صالحی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین سبک‌های تفکر در مدیران مالی و اجتناب از پرداخت مالیات شرکت‌ها پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد مدیرانی که دارای سبک تفکر جزئی (تمایل دارند با جزئیات و نمونه‌های عینی و خاص درگیر باشند) و همچنین گرایش محافظه کارانه هستند، بیشتر اقدام به اجتناب از پرداخت مالیات می‌کنند. همچنین بر اساس نتایج به دست آمده، سبک تفکر محافظه-کاری تأثیر بیشتری نسبت به سبک تفکر جزئی بر روی نرخ موثر مالیاتی دارد. اما رابطه معناداری بین سایر سبک‌های تفکر مدیر با اجتناب مالیاتی یافت نشد.

رضایی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین ساختار حاکمیت شرکتی با نرخ موثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان داد که بین ساختار حاکمیت شرکتی با نرخ موثر مالیاتی ارتباط مستقیم و معنادار برقرار می‌باشد.

کرمی و قربانزاده (۱۳۹۲) در بررسی تأثیر اصل تطابق بر عدم اطمینان اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ نشان دادند که هرچه تطابق بین درآمدها و هزینه‌ها بیشتر شود، نوسان بازده و خطای پیش‌بینی سود هر سهم کمتر خواهد بود. تطابق قوی بین درآمدها و هزینه‌ها، منجر به کاهش در عدم اطمینان نسبت به اطلاعات حسابداری شده و همچنین موجب اصلاح و بهبود در پیش‌بینی و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری می‌شود.

شواهد نشان می‌دهد که برای مودی مالیاتی پیام‌هایی مبنی بر رد دفاتر که حاوی افزایش جریمه‌ها و سخت‌گیری در اجرای قانون در خصوص اوست تمکین مالیاتی مودی را افزایش می‌دهد و همچنین نتایج بیانگر آن بود که مالیات‌های پرداختی با ارزیابی مالیات‌دهندگان از توانایی سازمان امور مالیاتی در اجرای صحیح وظایف در ارتباط است (لوپز لوزوریاگا و

۳) شرکت در قلمرو زمانی پژوهش، تغییر سال مالی نداده باشد.

۴) شرکت بیش از شش ماه وقفه معاملاتی در طول سال مالی نداشته باشد.

۵) ارزش دفتری جمع حقوق صاحبان سهام شرکت مثبت باشد. (واکنش شرکت‌های در مانده در شناسایی هزینه‌ها و درآمدها و پرداخت مالیات است)

۶) بیش از نیمی از دوره تحقیق پرداخت مالیات تشخیصی توسط شرکت‌ها انجام شده باشد.

۷) طی دوره تحقیق پرداخت سود سهام انجام شده باشد.

در این تحقیق برای جمع‌آوری اطلاعات از صورت‌های مالی سالانه شرکت‌ها، بانک‌های اطلاعاتی از قبیل نرم‌افزار ره-آوردنوبین، سایت‌های *irbourse*، *codal*، *tsetmc* و دیگر سایت‌های معتبر استفاده شد. داده‌های جمع‌آوری شده از طریق نرم‌افزار اکسل طبقه‌بندی شده و تجزیه و تحلیل نهایی نیز به کمک نرم‌افزار اقتصادسنجی Eviews انجام شده است.

مراحل اولیه چرخه عمر خود قرار دارند نسبت به شرکت‌هایی که در مراحل بعدی چرخه عمر خود قرار دارند از عدم تقارن زمانی جریان نقدی عملیاتی بیشتری برخوردارند (کلینز و همکاران، ۲۰۱۲).

#### ۴- روش نمونه‌گیری و حجم نمونه پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل ۸۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ هجری شمسی می‌باشد. نمونه‌های مورد مطالعه در این تحقیق با توجه به معیارهای زیر انتخاب می‌گردد:

- ۱) شرکت جزء بانک‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بیمه و شرکت‌های سرمایه‌گذاری مالی نباشد (به دلیل ماهیت متفاوت عملیات این شرکت‌ها از سایر شرکت‌ها).
- ۲) سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه هر سال باشد. (جهت حفظ رویه شناسایی انتساب به دوره مالی در اصل تطابق)

#### ۵- تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

جدول (۱): تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

نحوه محاسبه	نماد	نام
<b>متغیر وابسته</b>		
<p>در این پژوهش برای محاسبه متغیر وابسته از مدل شبیه سازی شده تطابق هزینه توسط دیچو و تانگ (۲۰۰۸) استفاده می‌شود.</p> $TAX_{it} = \beta_0 + \beta_1 EBT_{i,t-2} + \beta_2 EBT_{i,t-1} + \beta_3 EBT_{i,t} + \varepsilon_{it}$ <p>در مدل فوق</p> <p>TAX: مالیات تشخیصی شرکت i در سال t. EBT: سود ابرازی شرکت i در سال t-1 و t-2 و t-3: همزمانی مالیات پرداختی، <math>\beta_1</math> و <math>\beta_2</math>: عدم تقارن زمانی مالیات پرداخت شده، <math>\varepsilon</math>: مالیات‌ها غیر از مالیات بر عملکرد، یعنی مالیات به نرخ مقطوع که متأثر از ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم نبوده است (اقلام مالیات تشخیصی و سود ابرازی بر اساس متوسط دارایی‌ها همگن شده‌اند).</p> <p>در این پژوهش <math>\beta_3</math> به عنوان همزمانی مالیات در مدل فرضیه‌ها ملاک محاسبه قرار می‌گیرد.</p> $B_3 = TAX_{syn}$	TAX <sub>syn</sub>	همزمانی مالیات
<b>متغیر مستقل</b>		
برابر است با سود قبل از مالیات شرکت تقسیم بر متوسط دارایی‌ها	EBT	سود ابرازی
<p>چرخه عمر شرکت (G-M-S)</p> <p>در این پژوهش چرخه عمر شرکت با استفاده از مدل آنتونی و رامش<sup>۲۰</sup> (۱۹۹۲) بدست می‌آید.</p> <p>۱. ابتدا هر یک از متغیرهای رشد فروش، مخارج سرمایه‌ای، نسبت سود تقسیمی و سن شرکت را محاسبه می‌کنیم.</p> <p>رشد فروش: نشان دهنده درصد تغییرات در فروش واحد اقتصادی می‌باشد که به روش زیر محاسبه می‌شود:</p> $SG_{it} = \left( 1 - \left( \frac{sale_{it}}{sale_{it-1}} \right) \right) \times 100$ <p>SALE: درآمد فروش</p> <p>نسبت سود تقسیمی: که نشان دهنده این است که واحد اقتصادی چند درصد از سود حاصل شده خود را در میان سهامداران توزیع کرده است و به روش زیر محاسبه می‌شود:</p> $DPR_{it} = \left( \frac{DPS_{it}}{EPS_{it}} \right) \times 100$	G-M-S	چرخه عمر شرکت

<p>DPS: سود تقسیمی هر سهم، EPS: سود هر سهم</p> <p>مخارج سرمایه‌ای: مخارجی هستند که از تحمل آن‌ها به دنبال کسب منافع آتی بلندمدت یا منافع آتی حداقل برای یک دوره مالی دیگر هستیم و به روش زیر محاسبه می‌شود:</p> $CE_{it} = \frac{\text{اضافات (کاهش) داراییهای ثابت طی دوره}}{\text{ارزش بازار شرکت}} \times 100$ <p>AGE = تفاوت سال t و سال تاسیس شرکت.</p> <p>۲. در این مرحله با استفاده از روش پارک و چن<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۶) استفاده می‌شود. سال-شرکت‌ها بر اساس هریک از چهار متغیر مذکور و با استفاده از پنجم‌های آماری در هر صنعت به پنج طبقه تقسیم می‌شوند که با توجه به قرار گرفتن در پنجم (طبقه) مورد نظر، طبق نگاره (۲) نمره‌ای بین ۱ تا ۵ می‌گیرند.</p> <p>۳. سپس برای هر سال-شرکت، نمره ای مرکب به دست می‌آید که با توجه به شرایط زیر در یکی از مراحل رشد، بلوغ و افول طبقه بندی می‌شود:</p> <p>الف: در صورتی که مجموع نمرات بین ۱۶ و ۲۰ باشد، در مرحله رشد قرار دارد.</p> <p>ب: در صورتی که مجموع نمرات بین ۹ و ۱۵ باشد، در مرحله بلوغ قرار دارد.</p> <p>ج: در صورتی که مجموع نمرات بین ۴ و ۸ باشد در مرحله افول قرار دارد.</p> <table border="1" data-bbox="391 730 948 1003"> <thead> <tr> <th>سود تقسیمی</th> <th>رشد مخارج سرمایه‌ای</th> <th>رشد فروش</th> <th>عمر شرکت</th> <th>پنجک‌ها</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>۵</td> <td>۱</td> <td>۱</td> <td>۵</td> <td>پنجک اول</td> </tr> <tr> <td>۴</td> <td>۲</td> <td>۲</td> <td>۴</td> <td>پنجک دوم</td> </tr> <tr> <td>۳</td> <td>۳</td> <td>۳</td> <td>۳</td> <td>پنجک سوم</td> </tr> <tr> <td>۳</td> <td>۴</td> <td>۴</td> <td>۲</td> <td>پنجک چهارم</td> </tr> <tr> <td>۳</td> <td>۵</td> <td>۵</td> <td>۱</td> <td>پنجک پنجم</td> </tr> </tbody> </table>	سود تقسیمی	رشد مخارج سرمایه‌ای	رشد فروش	عمر شرکت	پنجک‌ها	۵	۱	۱	۵	پنجک اول	۴	۲	۲	۴	پنجک دوم	۳	۳	۳	۳	پنجک سوم	۳	۴	۴	۲	پنجک چهارم	۳	۵	۵	۱	پنجک پنجم		
سود تقسیمی	رشد مخارج سرمایه‌ای	رشد فروش	عمر شرکت	پنجک‌ها																												
۵	۱	۱	۵	پنجک اول																												
۴	۲	۲	۴	پنجک دوم																												
۳	۳	۳	۳	پنجک سوم																												
۳	۴	۴	۲	پنجک چهارم																												
۳	۵	۵	۱	پنجک پنجم																												
<p>تطابق هزینه‌ها با استفاده از مدل دیچو و تانگ (۲۰۰۸) به دست می‌آید.</p> $REV_{it} = \beta_0 + \beta_1 EXP_{i,t-1} + \beta_2 EXP_{it} + \beta_3 EXP_{i,t+1} + \varepsilon_{it}$ <p>در مدل فوق</p> <p>REV: درآمد فروش شرکت i در سال t، EXPit: مجموع هزینه‌های سال جاری، EXPit-1: مجموع هزینه‌های سال قبل، EXPit+1: مجموع هزینه‌های سال بعد (بهای تمام شده کلای فروش رفته و هزینه‌های توزیع و فروش و عمومی و اداری)، (اقدام بر اساس متوسط دارایی‌ها همگن شده‌اند)، <math>\beta_1</math>: میزان محافظه کاری (در صورت معناداری)، <math>\beta_2</math>: تطابق هزینه‌ها با درآمدها (در صورت معناداری)، <math>\beta_3</math>: عدم تطابق هزینه‌ها با درآمدها (در صورت معناداری)، <math>\varepsilon</math>: درآمدهای غیرعادی، یعنی درآمد از محل کمک‌های بلاعوض.</p> <p>در این پژوهش <math>\beta_2</math> به عنوان درجه تطابق هزینه‌ها با درآمدها ملاک محاسبه قرار می‌گیرد، به این صورت که اگر شرکت‌ها دارای درجه زیاد تطابق هزینه باشند متغیر مجازی دو ارزشی Hmatch مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر لحاظ می‌شود. ضمناً اگر شرکت‌ها دارای درجه کم تطابق هزینه باشد متغیر دو ارزشی مقدار یک و در غیر این صورت این متغیر مقدار صفر لحاظ می‌شود.</p>	<p>Hmatch - Lmatch</p>	<p>تطابق هزینه‌ها</p>																														
<b>متغیر کنترل</b>																																
<p>این متغیر از نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به ارزش بازار سهام به دست می‌آید.</p> $MTB_{it} = \frac{MVE_{it}}{BVE_{it}}$	<p>MTB</p>	<p>فرصت رشد</p>																														
<p>اندازه شرکت برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام شرکت در پایان سال مالی.</p>	<p>SIZE</p>	<p>اندازه شرکت</p>																														
<p>برابر است با نسبت مجموع بدهی‌های غیر جاری به مجموع دارایی شرکت‌ها</p>	<p>Lev</p>	<p>اهرم مالی</p>																														
$SG_{it} = \frac{Sales_{it} - Sales_{it-1}}{Sales_{it-1}}$ <p>Sales: فروش؛ i: مؤلفه شرکت؛ t: مؤلفه دوره زمانی سالانه</p>	<p>SG</p>	<p>نرخ رشد فروش</p>																														
<p>این نسبت برابر است با ارزش دفتری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به مجموع دارایی شرکت‌ها.</p>	<p>Capex</p>	<p>نسبت مخارج سرمایه‌ای</p>																														
<p>برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های حضور شرکت در بورس اوراق بهادار.</p>	<p>Age</p>	<p>عمر شرکت</p>																														

### ۶- آمار توصیفی متغیرها

شاخص‌های توصیف داده‌ها برای تک‌تک متغیرهای تحقیق محاسبه شده است. این آمارها شمای کلی از تک‌تک متغیرهای مدل‌ها را ارائه می‌کنند.

با توجه به مطالب فوق و با نگاهی به جدول (۲)، از میان ۶۱۶ مشاهده انجام شده ۵/۵ درصد شرکت‌ها در مرحله رشد و ۸۳/۲ درصد در مرحله بلوغ و ۱۱/۲ درصد در مرحله افول قرار داشته‌اند و ۸۱/۵ درصد از مشاهدات دارای درجه تطابق هزینه زیاد و ۱۸/۵ درصد از مشاهدات دارای درجه تطابق هزینه کم هستند. مالیات تشخیصی شرکت‌ها ۳/۴ درصد از متوسط دارایی‌های آن‌ها را شامل شده است و ۹۵/۱ درصد متوسط

دارایی‌ها را درآمد فروش ابرازی مودیان شامل شده است. با در نظر گرفتن انحراف معیار متغیرها مشخص می‌شود که توزیع متغیر اندازه شرکت با مقدار ۱/۵۲۹، از پراکندگی بیش‌تری نسبت به توزیع سایر متغیرها برخوردار است و این بدان معنا است که این متغیر نوسانات شدیدتری نسبت به سایر متغیرها دارد. با توجه به مازاد مقدار میانه بر میانگین در متغیر همزمانی مالیات مشخص می‌گردد که در سال‌های آتی تمایل به همزمانی مالیات رو به فزونی خواهد بود زیرا چولگی متغیر همزمانی مالیات به سمت چپ و تمایل داده‌ها به سمت راست قرار گرفته است.

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
درآمد فروش	REV	۰/۹۵۱	۰/۸۲۹	۳/۳۷۷	۰/۱۴۸	۰/۴۹۶
مالیات تشخیصی	TAX	۰/۰۳۴	۰/۰۲۹	۰/۱۶۴	۰/۰۰۰	۰/۰۳۰
همزمانی مالیات	TAXsyn	۰/۱۳۲	۰/۱۴۶	۱/۸۷۲	-۱/۸۴۷	۰/۳۴۲
رشد	G	۰/۰۵۵	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۲۸
بلوغ	M	۰/۸۳۲	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۷۳
افول	S	۰/۱۱۲	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۱۵
درجه زیاد تطبیق هزینه	Hmatch	۰/۸۱۵	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۸۸
درجه کم تطبیق هزینه	Lmatch	۰/۱۸۵	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۸۹
اندازه شرکت	Size	۱۴/۰۸۸	۱۳/۸۶۳	۱۸/۸۶۲	۱۰/۷۷۸	۱/۵۲۹
عمر شرکت	Age	۲/۸۷۷	۲/۸۹۰	۳/۹۳۱	۱/۷۹۱	۰/۳۹۸
فرصت رشد	MTB	۲/۲۹۴	۲/۰۱۶	۶/۹۸۵	۰/۲۷۶	۱/۲۵۳
اهرم مالی	Lev	۰/۵۶۲	۰/۵۷۸	۰/۹۳۶	۰/۰۹۰	۰/۱۷۶
نرخ رشد فروش	SG	۰/۱۸۰	۰/۱۴۶	۱/۴۳۲	-۰/۴۹۳	۰/۲۹۶
نسبت مخارج سرمایه‌ای	Capex	۰/۲۳۵	۰/۱۸۷	۰/۸۰۱	۰/۰۱۹	۰/۱۶۳
تعداد مشاهدات ۶۱۶						

جدول (۳): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش طی چرخه عمر شرکت‌ها متغیرها

	رشد			بلوغ			افول		
	میانگین	بیشینه	کمینه	میانگین	بیشینه	کمینه	میانگین	بیشینه	کمینه
درآمد فروش	۰/۶۲۶	۱/۵۷۳	۰/۱۴۸	۰/۹۷۰	۳/۳۷۷	۰/۱۷۰	۰/۹۶۸	۱/۹۷۴	۰/۴۴۴
مالیات تشخیصی	۰/۰۲۷	۰/۰۹۳	۰/۰۰۰	۰/۰۳۴	۰/۱۵۵	۰/۰۰۰	۰/۰۴۵	۰/۱۶۴	۰/۰۰۰
همزمانی مالیات	۰/۰۵۸	۰/۳۰۵	-۰/۵۸۷	۰/۱۳۴	۱/۸۷۲	-۱/۸۴۷	۰/۱۴۶	۰/۵۲۴	-۰/۶۶۸
درجه تطبیق هزینه زیاد	۰/۸۲۳	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۸۰۸	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۸۵۵	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
درجه تطبیق هزینه کم	۰/۱۷۶	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۹۱	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۴۴	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	۱۵/۰۴۹	۱۸/۵۲۹	۱۲/۱۱۷	۱۴/۰۴۸	۱۸/۸۶۲	۱۰/۷۷۸	۱۳/۹۱۰	۱۷/۵۰۱	۱۱/۰۸۸
عمر شرکت	۲/۶۳۵	۳/۷۳۷	۱/۹۴۵	۲/۸۶۰	۳/۹۳۱	۱/۷۹۱	۳/۱۲۳	۳/۸۵۰	۲/۳۹۷
فرصت رشد	۱/۸۶۰	۴/۹۷۶	۰/۴۷۰	۲/۲۷۲	۶/۹۸۵	۰/۲۷۶	۲/۶۷۳	۶/۹۱۸	۰/۴۱۶
اهرم مالی	۰/۵۴۷	۰/۸۷۹	۰/۳۷۰	۰/۵۵۹	۰/۹۳۶	۰/۰۹۰	۰/۵۹۵	۰/۸۹۴	۰/۱۹۶
نرخ رشد فروش	-۰/۰۰۱	۱/۴۳۲	-۰/۴۸۲	۰/۱۷۱	۱/۴۳۲	-۰/۴۹۳	۰/۳۳۸	۱/۰۵۴	-۰/۳۱۶
نسبت مخارج سرمایه‌ای	۰/۲۴۹	۰/۷۹۴	۰/۰۴۳	۰/۲۲۹	۰/۸۰۱	۰/۰۱۹	۰/۲۷۲	۰/۷۲۱	۰/۰۳۱

## ۷-آزمون فرضیه‌ها

**فرضیه اول:** طی چرخه عمر شرکت‌ها، تطابق هزینه‌ها با درآمدها تفاوت معناداری دارد.  
برای آزمون فرضیه اول مدل دیجو و تانگ (۲۰۰۸) برای شرکت‌های نمونه الگوی رگرسیونی ذیل اجرا می‌گردد سپس آزمون والد انجام می‌شود:

$$REV_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 EXP_{i,t-1} + \beta_2 EXP_{i,t} + \beta_3 EXP_{i,t+1} + \beta_4 G_{i,t} + \beta_5 M_{i,t} + \beta_6 S_{i,t} + \beta_7 G_{i,t} * EXP_{i,t} + \beta_8 M_{i,t} * EXP_{i,t} + \beta_9 S_{i,t} * EXP_{i,t} + \beta_{10} Size_{i,t} + \beta_{11} Age_{i,t} + \beta_{12} MTB_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$H_0: \beta_7 = \beta_8 = \beta_9$$

$$H_1: \beta_7 \neq \beta_8 \neq \beta_9$$

**فرضیه دوم:** همزمانی مالیات طی چرخه عمر شرکت‌ها تفاوت معناداری دارد.

برای آزمون فرضیه دوم مدل ذیل برای شرکت‌های نمونه الگوی رگرسیونی ذیل اجرا می‌گردد سپس آزمون والد انجام می‌شود:

$$TAX_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 EBT_{i,t-2} + \beta_2 EBT_{i,t-1} + \beta_3 EBT_{i,t} + \beta_4 G_{i,t} + \beta_5 M_{i,t} + \beta_6 S_{i,t} + \beta_7 G_{i,t} * EBT_{i,t} + \beta_8 M_{i,t} * EBT_{i,t} + \beta_9 S_{i,t} * EBT_{i,t} + \beta_{10} Size_{i,t} + \beta_{11} Lev_{i,t} + \beta_{12} SG_{i,t} + \beta_{13} Capex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$H_0: \beta_7 = \beta_8 = \beta_9$$

$$H_1: \beta_7 \neq \beta_8 \neq \beta_9$$

**فرضیه سوم:** همزمانی مالیاتی شرکت‌های رشدی با درجه زیاد تطبیق در هزینه‌ها بیشتر از درجه کم تطبیق در هزینه‌ها است.

مدل فرضیه سوم

$$TAX_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 EBT_{i,t} + \alpha_2 EBT_{i,t-1} + \alpha_3 EBT_{i,t-2} + \alpha_4 H_{match} + \alpha_5 L_{match} + \alpha_6 EBT \times G \times H_{match} + \alpha_7 EBT \times G \times L_{match} + \alpha_8 Size_{i,t} + \alpha_9 Lev_{i,t} + \alpha_{10} SG_{i,t} + \alpha_{11} Capex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل فرضیه سوم انتظار می‌رود فرض زیر برقرار باشد.

$$H_0: \alpha_6 \leq \alpha_7$$

$$H_1: \alpha_6 > \alpha_7$$

فرضیه چهارم: همزمانی مالیاتی شرکت‌های بالغ با درجه زیاد تطبیق در هزینه‌ها بیشتر از درجه کم تطبیق در هزینه‌ها است.

## مدل فرضیه چهارم

$$TAX_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 EBT_{i,t} + \alpha_2 EBT_{i,t-1} + \alpha_3 EBT_{i,t-2} + \alpha_4 H_{match} + \alpha_5 L_{match} + \alpha_6 EBT \times M \times H_{match} + \alpha_7 EBT \times M \times L_{match} + \alpha_8 Size_{i,t} + \alpha_9 Lev_{i,t} + \alpha_{10} SG_{i,t} + \alpha_{11} Capex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل فرضیه چهارم انتظار می‌رود فرض زیر برقرار باشد.

$$H_0: \alpha_6 \leq \alpha_7$$

$$H_1: \alpha_6 > \alpha_7$$

**فرضیه پنجم:** همزمانی مالیاتی شرکت‌های در مرحله افول با درجه زیاد تطبیق در هزینه‌ها بیشتر از درجه کم تطبیق در هزینه‌ها است.

## مدل فرضیه پنجم

$$TAX_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 EBT_{i,t} + \alpha_2 EBT_{i,t-1} + \alpha_3 EBT_{i,t-2} + \alpha_4 H_{match} + \alpha_5 L_{match} + \alpha_6 EBT \times S \times H_{match} + \alpha_7 EBT \times S \times L_{match} + \alpha_8 Size_{i,t} + \alpha_9 Lev_{i,t} + \alpha_{10} SG_{i,t} + \alpha_{11} Capex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل فرضیه پنجم انتظار می‌رود فرض زیر برقرار باشد.

$$H_0: \alpha_6 \leq \alpha_7$$

$$H_1: \alpha_6 > \alpha_7$$

در آزمون فرضیه‌های سوم تا پنجم ابتدا شرکت‌های نمونه به سه گروه شرکت‌های در مرحله رشد، بلوغ و افول تقسیم‌بندی شده و با دسته‌بندی پرتفوی شرکت‌ها مبتنی بر چرخه عمر درجه تطابق هزینه و همزمانی مالیات در مراحل مختلف عمر شرکت در مدل رگرسیونی فرضیه‌ها برآورد می‌شود.

## ۸- نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج فرضیه اول نشان داد که بین تطابق هزینه‌ها با درآمد در مرحله رشد و بلوغ ارتباط معناداری وجود دارد اما در مرحله افول ارتباط معناداری یافت نشد. نتایج فرضیه دوم نشان دهنده آن بود که همزمانی مالیات طی چرخه عمر و در مرحله رشد و بلوغ شرکت‌ها تفاوت معناداری دارد اما در مرحله افول فرض صفر تایید می‌شود. نتایج آزمون والد بیانگر آن بود که در فرضیه اول با توجه به مقدار احتمال کمتر از ۵ درصد در مرحله رشد\_بلوغ و مرحله بلوغ\_افول فرض برابری  $\beta_1 = \beta_2$  رد می‌شود اما در مرحله رشد\_افول فرض صفر رد نمی‌شود. اما در فرضیه دوم با توجه به مقدار احتمال کمتر از ۵ درصد در مرحله رشد\_بلوغ و رشد\_افول فرض صفر رد می‌شود و در مرحله بلوغ\_افول فرض صفر تایید می‌شود.

جدول (۴): نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم

متغیرها	فرضیه اول			فرضیه دوم		
	رشد	بلوغ	افول	رشد	بلوغ	افول
C	۰/۹۲۸ (۰/۰۰۰)	۰/۹۳۰ (۰/۰۰۰)	۰/۹۲۷ (۰/۰۰۰)	۰/۰۳۵ (۰/۰۰۰)	۰/۰۳۴ (۰/۰۰۰)	۰/۰۳۵ (۰/۰۰۰)
EXPit-1	-۰/۰۲۳ (۰/۰۳۳)	-۰/۰۱۷ (۰/۱۰۴)	-۰/۰۱۸ (۰/۰۸۵)	---	---	---
EXPit	۰/۰۲۰ (۰/۰۶۳)	۰/۰۱۶ (۰/۱۳۳)	۰/۰۲۱ (۰/۰۵۳)	---	---	---
EXPit+1	-۰/۰۰۶ (۰/۶۹۸)	-۰/۰۱۳ (۰/۴۳۵)	-۰/۰۰۹ (۰/۵۹۰)	---	---	---
G* EXPit	-۰/۰۰۳ (۰/۰۱۵)	---	---	---	---	---
M* EXP <sub>it</sub>	---	-۰/۰۱۲ (۰/۰۰۲)	---	---	---	---
S* EXP <sub>it</sub>	---	---	۰/۰۰۱ (۰/۱۶۴)	---	---	---
EBT <sub>it-2</sub>	---	---	---	۰/۰۰۲ (۰/۰۱۴)	۰/۰۰۲ (۰/۰۳۷)	۰/۰۰۲ (۰/۰۰۴)
EBT <sub>it-1</sub>	---	---	---	۰/۰۰۱ (۰/۱۶۹)	۰/۰۰۱ (۰/۲۰۹)	۰/۰۰۱ (۰/۱۲۱)
EBT <sub>it</sub>	---	---	---	-۰/۰۰۲ (۰/۰۰۳)	-۰/۰۰۳ (۰/۰۰۴۳)	-۰/۰۰۲ (۰/۰۰۴۰)
G* EBT <sub>it</sub>	---	---	---	---	---	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۵)
M* EBT <sub>it</sub>	---	---	---	---	۰/۰۰۱ (۰/۰۱۱)	---
S* EBT <sub>it</sub>	---	---	---	---	---	۰/۰۰۰۲ (۰/۵۳۵)
Size	-۰/۰۳۷ (۰/۰۰۳)	-۰/۰۳۱ (۰/۰۱۲)	-۰/۰۳۸ (۰/۰۰۱)	۰/۰۰۹ (۰/۲۲۷)	۰/۰۱۰ (۰/۱۳۴)	۰/۰۰۸ (۰/۲۱۹)
Age	-۰/۰۰۱ (۰/۵۶۸)	-۰/۰۰۱ (۰/۷۳۲)	-۰/۰۰۱ (۰/۷۱۳)	---	---	---
MTB	-۰/۱۰۷ (۰/۰۷۴)	-۰/۰۹۵ (۰/۱۱۳)	-۰/۱۰۹ (۰/۰۷۱)	---	---	---
Lev	---	---	---	۰/۰۰۲ (۰/۰۱۱)	۰/۰۰۱ (۰/۰۱۹)	۰/۰۰۱ (۰/۰۹۰)
SG	---	---	---	-۰/۰۰۱ (۰/۶۳۳)	-۰/۰۰۲ (۰/۵۵۵)	-۰/۰۰۱ (۰/۷۱۸)
Capex	---	---	---	-۰/۰۰۴ (۰/۰۰۷)	-۰/۰۰۳ (۰/۰۰۵)	-۰/۰۰۳ (۰/۰۱۰)
ضریب تعیین	۰/۸۳۰	۰/۸۳۲	۰/۸۲۹	۰/۶۸۵	۰/۶۸۱	۰/۶۸۶
F لیمر	۲۴/۶۶۸ (۰/۰۰۰)	۲۳/۰۸۱ (۰/۰۰۰)	۲۴/۴۶۰ (۰/۰۰۰)	۹/۸۳۵ (۰/۰۰۰)	۱۰/۹۲۷ (۰/۰۰۰)	۱۱/۲۵۸ (۰/۰۰۰)

فرضیه دوم			فرضیه اول			متغیرها
افول	بلوغ	رشد	افول	بلوغ	رشد	
۱۹/۱۴۹ (۰/۰۱۴)	۲۳/۱۸۵ (۰/۰۰۰)	۳۶/۶۷۶ (۰/۰۰۰)	۴۱/۹۸۲ (۰/۰۰۰)	۵۷/۱۴۷ (۰/۰۰۰)	۴۱/۹۷۲ (۰/۰۰۰)	هاسمن
۱/۶۵۴	۱/۶۵۳	۱/۶۶۳	۱/۷۹۲	۱/۸۳۴	۱/۸۶۳	دوربین واتسون
۱۱/۷۳۵ (۰/۰۰۰)	۱۱/۹۳۳ (۰/۰۰۰)	۱۱/۹۸۵ (۰/۰۰۰)	۲۶/۹۴۸ (۰/۰۰۰)	۲۷/۳۸۵ (۰/۰۰۰)	۲۷/۱۹۲ (۰/۰۰۰)	آماره F فیشر (احتمال)
۵۸/۹۷۳(۰/۰۰۰)			۳۰/۲۴۷(۰/۰۰۰)			آزمون والد (رشد_ بلوغ)
۲۵/۸۹۴(۰/۰۰۰)			۱/۰۸۴(۰/۲۹۷)			آزمون والد (رشد_ افول)
۳/۰۸۳(۰/۰۷۹)			۳۷/۵۲۷(۰/۰۰۰)			آزمون والد (بلوغ_ افول)

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم و پنجم

فرضیه پنجم		فرضیه چهارم		فرضیه سوم		متغیرها
۰/۰۱۹ (۰/۰۴۵)	۰/۰۲۲ (۰/۰۲۵)	۰/۰۲۶ (۰/۰۱۲)	۰/۰۱۴ (۰/۱۸۰)	۰/۰۲۱ (۰/۰۳۹)	۰/۰۲۶ (۰/۰۱۱)	
۰/۰۹۴ (۰/۰۰۰)	۰/۰۹۶ (۰/۰۰۰)	۰/۱۰۲ (۰/۰۰۰)	۰/۱۲۹ (۰/۰۰۰)	۰/۱۰۳ (۰/۰۰۰)	۰/۱۰۰ (۰/۰۰۰)	EBTit
۰/۰۶۴ (۰/۰۰۰)	۰/۰۶۴ (۰/۰۰۰)	۰/۰۶۳ (۰/۰۰۰)	۰/۰۶۵ (۰/۰۰۰)	۰/۰۵۹ (۰/۰۰۰)	۰/۰۶۰ (۰/۰۰۰)	EBTit-1
۰/۰۰۸ (۰/۵۰۵)	۰/۰۰۸ (۰/۵۰۶)	۰/۰۱۰ (۰/۴۲۹)	۰/۰۰۹ (۰/۴۵۱)	۰/۰۱۱ (۰/۳۸۸)	۰/۰۱۲ (۰/۳۴۰)	EBTit-2
---	---	---	---	۰/۰۰۴ (۰/۴۲۴)	-۰/۰۰۴ (۰/۳۸۲)	G
---	---	-۰/۰۰۴ (۰/۰۹۵)	۰/۰۰۲ (۰/۳۷۱)	---	---	M
۰/۰۰۲ (۰/۵۱۵)	۰/۰۰۴ (۰/۲۷۲)	---	---	---	---	S
---	-۰/۰۰۳ (۰/۲۸۰)	---	۰/۰۰۷ (۰/۰۱۹)	---	-۰/۰۰۲ (۰/۲۳۵)	Hmatch
۰/۰۰۲ (۰/۲۹۸)	---	۰/۰۰۲ (۰/۲۷۴)	---	۰/۰۰۲ (۰/۲۷۶)	---	Lmatch
---	---	---	---	---	۰/۰۷۶ (۰/۰۲۰)	EBTit* G* Hmatch
---	---	---	---	-۰/۰۳۹ (۰/۳۹۶)	---	EBTit* G* Lmatch
---	---	---	-۰/۰۵۴ (۰/۰۰۰)	---	---	EBTit* M* Hmatch
---	---	-۰/۰۰۶ (۰/۴۷۲)	---	---	---	EBTit* M* Lmatch
---	۰/۰۲۴ (۰/۱۹۳)	---	---	---	---	EBTit* S* Hmatch
۰/۰۳۵ (۰/۰۱۹)	---	---	---	---	---	EBTit* S* Lmatch
-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	Size

فرضیه پنجم		فرضیه چهارم		فرضیه سوم		متغیرها
(۰/۰۰۱)	(۰/۰۰۱)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۱)	(۰/۰۰۰)	
۰/۰۲۳	۰/۰۲۲	۰/۰۲۴	۰/۰۲۱	۰/۰۲۴	۰/۰۲۵	Lev
(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۱)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۱)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)	
۰/۰۱۰	۰/۰۱۰	۰/۰۱۱	۰/۰۱۰	۰/۰۱۱	۰/۰۱۱	SG
(۰/۰۰۶)	(۰/۰۰۴)	(۰/۰۰۲)	(۰/۰۰۲)	(۰/۰۰۲)	(۰/۰۰۳)	
۰/۰۰۸	۰/۰۰۹	۰/۰۰۸	۰/۰۱۰	۰/۰۱۰	۰/۰۰۹	Capex
(۰/۱۱۶)	(۰/۰۸۹)	(۰/۱۱۹)	(۰/۰۷۲)	(۰/۰۷۹)	(۰/۰۸۸)	
۰/۴۶۷	۰/۴۶۳	۰/۴۶۲	۰/۴۸۲	۰/۴۵۹	۰/۴۶۴	ضریب تعیین
۰/۴۵۸	۰/۴۵۵	۰/۴۵۳	۰/۴۷۳	۰/۴۵۰	۰/۴۵۵	ضریب تعیین تعدیل شده
۱۳/۷۹۳(۰/۰۰۰)		۵/۳۶۲(۰/۰۰۰)		۸/۰۷۳(۰/۰۰۴)		Z کرامر
۱/۹۷۵	۱/۹۶۹	۱/۹۷۸	۲/۰۱۹	۱/۹۶۵	۱/۹۷۳	دوربین واتسون
۵۳/۰۶۶	۵۲/۳۶۶	۵۲/۱۳۴	۵۶/۳۶۸	۵۱/۵۱۶	۵۲/۳۷۹	آماره F فیشر (احتمال)
(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)	

می‌گردد میزان مالیات تشخیصی عمدتاً صحیح نمی‌باشد؛ کما اینکه بخش قابل توجهی از مالیات تشخیصی ممیزان نیز به مرحله وصول نمی‌رسند و اگر هم وصول گردد، هزینه وصول نسبت به مالیات وصولی افزایش یافته است. بروز این پدیده در مودیان حقیقی و حقوقی با هدف تاخیر در پرداخت مالیات یا پرداخت مبلغ کمتر، تمایلی به رعایت اصل تطابق هزینه با درآمد ندارند. در واقع بخشی از مالیات تشخیصی و پرداختی دوره‌های گذشته در دوره جاری اتفاق می‌افتد. با توجه به این موضوع که مالیات در هر کشوری جهت تامین بخشی از مخارج دولت، تعدیل توزیع درآمد و ثروت در جامعه، کنترل و هدایت مخارج و هزینه‌ها و کنترل حجم واردات و صادرات وضع می‌گردد، در نظر گرفتن همزمانی مالیات با اصل تطابق هزینه‌ها برای شرکت‌ها حائز اهمیت می‌باشد. زیرا این تطابق موجب شفافیت بیشتر مالیات‌های پرداختی از محل تهاجر هزینه‌ها و درآمدهای یک دوره می‌گردد. در مواردی که طبق مفاد قانون مالیات‌های مستقیم از درآمد مودی مالیات مقطوع اخذ می‌شود به جز در موارد استثناء تمرکز مالیات ستانی بر درآمد بوده و معمولاً به بحث هزینه‌های آن عملیات کمتر توجه می‌شود مثل ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم که نسبت به درآمد فروش سهام در بازار سهام تاکید دارد در حالت خاصی مثل ماده ۵۳ مبحث درآمد اجاره املاک با برآورد ۲۵٪ هزینه استهلاکات به‌طور دقیق به دنبال تطابق هزینه و درآمد نبوده است. در حالی که، هنگام رسیدگی به شناسایی درآمد مشمول مالیات بر عملکرد مبحث تطابق هزینه‌ها با درآمدهای دوره مطرح می‌گردد. از آنجایی که طبق اصل فایده در مالیات ستانی به میزانی که مودیان از خدمات دولت‌ها بهره‌مند می‌گردند می‌بایست در تامین هزینه‌های دولت مشارکت کنند.

نتایج فرضیه سوم بیانگر آن بود که همزمانی مالیاتی شرکت‌های رشدی با درجه زیاد تطبیق در هزینه‌ها بیشتر از درجه کم تطبیق در هزینه‌ها است. نتایج فرضیه چهارم بیانگر آن بود که بین درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها در مرحله بلوغ با درجه تطبیق هزینه زیاد و همزمانی مالیات، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. اما بین درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها در مرحله بلوغ با درجه تطبیق هزینه کم و همزمانی مالیات، رابطه معناداری یافت نشد. نتایج فرضیه پنجم بیانگر آن بود که بین درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها در مرحله افول با درجه تطبیق هزینه زیاد و همزمانی مالیات، رابطه معناداری وجود ندارد. اما بین درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها در مرحله افول با درجه تطبیق هزینه کم و همزمانی مالیات، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

#### ۹- نتیجه‌گیری

مالیات در اکثر کشورها و مخصوصاً کشورهای توسعه‌یافته به عنوان عمده‌ترین منبع مالی دولت می‌باشد. در کشورهای توسعه یافته درآمدهای مالیاتی در تامین مالی مخارج دولت از اهمیت فراوانی برخوردار می‌باشد. اما در کشورهای در حال توسعه به دلیل وجود ساختار تورمی و کارا نبودن سیستم مالیاتی، درآمدهای مالیاتی درصد ناچیزی از تولید ناخالص داخلی این کشورها را تشکیل می‌دهد. در حالی که برخی از کشورها بخش قابل ملاحظه‌ای از مخارج عمومی خود را از طریق درآمدهای مالیاتی تامین می‌نمایند؛ ولی در کشور ما به دلایل عدیده‌ای از جمله عدم شفافیت و ضعف نظام مالیاتی در شناسایی صحیح و کامل میزان درآمد بنگاه‌ها و افراد؛ همچنین الزامات قانونی که منتهی به اجتناب و فرار مالیاتی شرکت‌ها

مالیاتی کاهش یافته درحالی که در مرحله بلوغ همزمانی افزایش یافته است. این نتایج حاصل از ریسک مالیاتی کم در شرکت‌های بالغ، ابهام مالیاتی در شرکت‌های در مرحله افول و ریسک مالیاتی زیاد در شرکت‌های در مرحله رشد را نشان می‌دهد. نتایج حاصل از انجام تحقیق حاضر برای ممیزان مالیاتی حاوی اطلاعاتی نشانگر جهت شناسایی ریسک مالیاتی مودیان حقوقی می‌باشد. تحقیق حاضر نشان داد که مرحله افول و رشد از جمله مراحل عمر مودیان حقوقی است که در شناسایی و مالیات ستانی به موقع اخلال ایجاد می‌نماید. این تحقیق همانند دیگر تحقیقات کاربردی در حوزه مالیات از محدودیت‌هایی برخوردار است به نحوی که عدم دسترسی به پرونده مالیاتی مودیان حقوقی که نمونه مورد مطالعه در تحقیق حاضر قرار گرفته است موجب می‌گردد که معافیت مالیاتی و همچنین جرایم و سایر تشویقات دریافتی مودیان مدنظر قرار نگیرد. سایر عوامل اثرگذار از جمله محل استقرار کارخانه، نوع محصول یا خدمات، شخصیت حقوقی و همچنین بندهای مرتبط با مالیات در گزارش حسابرسی می‌باشد لذا، پیشنهاد می‌شود محققان آتی با به‌کارگیری مولفه‌های اثرگذار فوق‌الذکر، همزمانی مالیاتی را در مودیان حقوقی آزمون نمایند.

#### فهرست منابع

- \* ایزدی‌نیا، ناصر و کیانی، غلامحسین و میرزائی، مهدی. (۱۳۹۴). تاثیر ویژگی‌های مراحل چرخه عمر شرکت بر عدم تقارن زمانی جریان نقدی عملیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، ۵۹، صص ۵۷-۷۶.
- \* بادآورنده‌دی، یونس، شریف زاد، غفور و خجسته، هیوا. (۱۳۹۵). مقایسه اثر رعایت اصل تطابق بر کیفیت گزارشگری مالی در بین شرکت‌های سالم، درمانده و ورشکسته مالی. حسابداری مالی. سال ۸، شماره ۲۹، صص ۲۷-۵۴.
- \* التجائی، ابراهیم و آزادپور، سهیلا و باصری، بیژن. (۱۳۹۸). اثر پیچیدگی مالیاتی روی رشد اقتصادی در گروهی از کشورهای توسعه یافته، پژوهشنامه مالیات، صص ۴۳-۶۳.
- \* حاجیها، زهره و هوشیار، محمدرضا. (۱۳۹۷). تنوع شرکتی و ساختار مالکیت در طی مراحل مختلف چرخه عمر شرکت‌ها، دانش حسابداری، شماره ۴، صص ۲۱۷-۲۳۷.
- \* حسنی القار، مسعود و شعری آناقیز، صابر. (۱۳۹۶). بررسی تاثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی، مجله دانش حسابداری، دوره هشتم، شماره ۱، صص ۱۳۴-۱۰۷.

فراهم آوردن امکانات و تسهیلات کسب درآمد برای مودیان حقوقی دلیل مرتبط بر اصل فایده در مالیات ستانی تلقی می‌گردد. مطابقت هزینه‌ها و درآمد ضمن اینکه بخش هزینه‌ها میزان مشارکت بنگاه‌ها (مودیان) در عرصه اقتصادی را نشان می‌دهد بخش درآمد میزان انتفاع حاصل از مشارکت بنگاه‌ها (مودی) در عرصه اقتصادی را نیز نشان می‌دهد. لذا، مبتنی بر اصل عدالت الزام به اخذ مالیات از محل عواید حاصل از فعالیت‌های موفق مودیان می‌باشد. مطابقت هزینه‌ها با درآمد راهی به سوی برقراری عدالت مالیاتی و اخذ مالیات متناسب با توانایی کسب سود عملیاتی شرکت‌ها از یک سو و تعدیل توزیع ثروت به هنگام در جامعه از طریق بازتوزیع همان درآمدهای مودیان می‌باشد. با مطالعه صورت گرفته در مقاله حاضر ضمن آن‌که به اهمیت و معرفی مفهوم همزمانی مالیات به شرح فوق اشاره و آزمون صورت گرفت بلکه عامل چرخه عمر بنگاه‌ها به عنوان یک عامل اثرگذار در برهم‌زدن همزمانی مالیات و مانع دستیابی به عدالت مالیاتی کامل معرفی می‌گردد. توازن مصرف منابع تدارک دیده شده از جانب مودیان در عرصه اقتصادی توسط دولت فراهم آمده است و بهره‌مندی از منفعت فعالیت تجاری شرکت‌ها طی چرخه عمر مودیان حقوقی متفاوت است زیرا آگاهی بخشی و ارزیابی میزان تطابق مالیات پرداختی با هزینه‌ها و قابل مقایسه شدن این اطلاعات در دوره‌های مختلف از عمر شرکت‌ها می‌تواند به کاهش عدم تقارن زمانی مالیات پرداخت شده و رعایت بیشتر اصل تطابق هزینه‌ها از جانب شرکت‌ها گردد. همچنین شفافیت بیشتر در این زمینه باعث می‌شود تا اصل فایده و اصل توانایی پرداخت مالیات در کشور بیش از پیش رعایت گردد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که رعایت اصل تطابق در تمام مراحل چرخه عمر شرکت‌ها مورد توجه مدیران شرکت‌ها نبوده است. در مرحله عمر رشد و بلوغ مدیران به رعایت تطابق هزینه‌ها توجه داشته‌اند لیکن در مرحله افول توجه جدی نداشته‌اند. ضمناً نحوه عمل مدیران در رعایت تطابق هزینه‌ها در مراحل رشد و بلوغ به‌طور معکوس بوده است. هر چه تغییرات درآمدها نسبت به قبل افزایش یافته تغییرات سطح هزینه نسبت به قبل کمتر بوده است. نتایج مقایسه شدت تاثیر مراحل عمر شرکت در رعایت اصل تطابق هزینه‌ها نشان می‌دهد تاثیر معکوس مرحله بلوغ از مرحله رشد بیشتر بوده است. با توجه به آزمون فرضیه دوم به طور کلی با افزایش سود ابرازی شرکت‌ها مالیات تشخیصی کمتر شده است ضمناً در مراحل رشد و بلوغ تاثیر همزمانی مالیات متفاوت و معنادار با یکدیگر بوده است. همزمانی مالیات در مرحله افول از عمر شرکت‌ها معنادار نبوده است. در مرحله رشد، همزمانی

- \* Marques, M., Pinho, C., Menezes Montenegro, T., (2019). The effect of international income shifting on the link between real investment and corporate taxation, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.100268>.
- \* Olsen, J., Kasper, M., Kogler, C., Muehlbacher, S., Kirchler, E., (2018). Mental accounting of income tax and value added tax among self-employed business owners, *Journal of Economic Psychology*, 1-49, doi: <https://doi.org/10.1016/j.joep.2018.12.007>.
- \* Ramalingegowda, S., Wang, C., An Y.Y. (2013). The role of financial reporting quality in mitigating the constraining effect of dividend policy on investment decisions. *The Accounting Review*, 88(3), 1007-1039.
- \* Schutt, H. (2011). "The Matching Principle: Insights into Earning's Usefulness to Investors." Haas School of Business University of California at Berkeley.
- \* Sundvik, D. (2017). Book-tax conformity and earnings management in response to tax rate cuts. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation Book*, 28, 31-42.
- \* Wiem Dridi & Adel Boubaker. (2015). The Difference between the Accounting Result and Taxable Income in Detecting Earnings Management and Tax Management: The Tunisian 117 Case, doi: 10.5539/ijbm.v10n7p131 URL: <http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v10n7p131>.
- \* رضایی، فرزین و کردستانی، غلامرضا و شهری، محسن. (۱۳۹۴). بررسی رابطه ساختار حاکمیت شرکتی با نرخ موثر مالیاتی شرکتها، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۴، صص ۲۰۰-۱۷۵.
- \* صالحی، مهدی و زمانی مقدم، سمانه و لطفی، افسانه. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین سبکهای تفکر در مدیران مالی و اجتناب از پرداخت مالیات شرکتها، پژوهشنامه مالیات، صص ۱۷۱-۱۸۷.
- \* کرمی، غلامرضا و قربانزاده، علیرضا. (۱۳۹۲). تاثیر اصل تطابق بر عدم اطمینان اطلاعاتی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ۲. شماره ۶. صص ۱-۱۱.
- \* هادیان، ابراهیم و تحویلی، علی. (۱۳۹۲). شناسایی عوامل موثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران، برنامه‌ریزی و بودجه، شماره دوم، صص ۳۹-۵۸.
- \* Anthony, J.H., Ramesh, K. (1992). Association between accounting performance measures and stock prices: A test of the life cycle hypothesis. *Journal of Accounting and Economics*, 15(2-3), 203-227.
- \* Blaylock, B., Shevlin, T., & Wilson, R. (2012). Tax avoidance, large positive temporary book tax differences and earnings persistence. *The Accounting Review*, 87, 91-120.
- \* Collins, D. Hribar. P. and X. Tian. (2012). Cross Sectional Variation Cash Flow Asymmetric Timeliness and Its Effect on the Earnings-Based Measure of Conditional Conservatism. Working Paper. University of Iowa.
- \* Dichev, I. and V. W. Tang (2008). "Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years." *The Accounting Review*, 83: 1-36.
- \* Dickinson, V. (2007). Cash flow patterns as a proxy for firm life cycle. Fisher school of accounting, Working Paper, Warrington college of business, University of Florida.
- \* Gassen, J., & Fülbier, R. U. (2015). Do creditors prefer smooth earnings? Evidence from European private firms. *Journal of International Accounting Research*, 14, 151-180.
- \* Hemmelgarn, T., & Teichmann, D. (2014). Tax reforms and the capital structure of banks. *International Tax and Public Finance*, 21, 645-693.
- \* Koester, A., Shevlin, T., Wangerin, D. (2016). The role of managerial ability in corporate tax avoidance. *Management Science*, Vol. 56 (2-3), 3285-3310.
- \* Lang, M., Lins, K. V., & Maffett, M. (2012). Transparency, liquidity, and valuation: International evidence when transparency matters most. *Journal of Accounting Research*, 50, 729-774.
- \* Lin, K. Z., Mills, L. F., & Zhang, F. (2014). Public versus private firm responses to the tax rate reduction in China. *The Journal of the American Taxation Association*, 36, 137-163
- \* Lopez-Luzuriaga, A., Scartascini C., (2019). Compliance spillovers across taxes: The role of penalties and detection, *Journal of Economic Behavior and Organization*, 164, 518-534.

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup>- Gassen & Fulbier  
<sup>2</sup>- Sundvik  
<sup>3</sup>- Blaylock et al  
<sup>4</sup>- Hemmelgarn & Teichmann  
<sup>5</sup>- Lang et al  
<sup>6</sup>- Manasan  
<sup>7</sup>- Enste & Schneider  
<sup>8</sup>- Gort & Klepper  
<sup>9</sup>- Miller & Friesen  
<sup>10</sup>- Adizes  
<sup>11</sup>- Anthony & Ramesh  
<sup>12</sup>- Dickinson  
<sup>13</sup>- Ramalingegowda et al  
<sup>14</sup>- Dichev & Tang  
<sup>15</sup>- Schutt  
<sup>16</sup>- Olsen et al  
<sup>17</sup>- Sundvik  
<sup>18</sup>- Koester et al  
<sup>19</sup>- Wiem and Boubaker  
<sup>20</sup>- Anthony and Ramesh  
<sup>21</sup>- Park and Chen