

## ارزیابی نقش فرار مالیاتی در ایجاد تفاوت‌های دائمی و موقت مالیاتی

عامر رهنما

گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

[amer.rahnama.acc@gmail.com](mailto:amer.rahnama.acc@gmail.com)

مجتبی ملکی چوبری

گروه حسابداری، واحد لاهیجان، دانشگاه آزاد اسلامی، لاهیجان، ایران (نویسنده مسئول)

[Mojtaba.Malekichoobari@iau.ac.ir](mailto:Mojtaba.Malekichoobari@iau.ac.ir)

سینا خریدار

گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

[Kheradyar@iaurasht.ac.ir](mailto:Kheradyar@iaurasht.ac.ir)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۲۸

### چکیده

هدف از پژوهش حاضر ارزیابی نقش فرار مالیاتی در ایجاد تفاوت‌های دائمی و موقت مالیاتی می‌باشد. مالیات به عنوان یکی از ابزارهای سیاستی اقتصادی، بهترین و مهمترین منبع درآمد دولت است و یکی از معضلات اساسی نظام مالیاتی کشورها از جمله ایران، افزایش روزافزون فرارهای مالیاتی است که منجر به ایجاد تعارض و تفاوت‌های مالیاتی می‌شود. نمونه پژوهش شامل ۱۴۳ شرکت از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در یک دوره زمانی هفت ساله از ابتدای سال ۱۳۹۲ تا پایان سال ۱۳۹۸ را شامل می‌شود. و جهت تحلیل فرضیه‌های پژوهش از نرم افزار Eviews استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد که بین فرار مالیاتی و تفاوت دائمی مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. و با یک درصد افزایش در میزان فرار مالیاتی، تفاوت دائمی مالیاتی ۰/۰۴ درصد افزایش می‌یابد. بنابراین فرضیه اول پژوهش پذیرفته خواهد شد. در تحلیل نتایج آزمون فرضیه دوم می‌توان بین فرار مالیاتی و تفاوت موقتی مالیاتی از نظر آماری رابطه معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش، پذیرفته نخواهد شد.

**واژه‌های کلیدی:** فرار مالیاتی، تفاوت دائمی مالیاتی، تفاوت موقتی مالیاتی.

## ۱- مقدمه

با توجه به شرایط اقتصادی کشور و عدم ثبات سیاست‌های اقتصادی نقش مدیران سخت‌تر از گذشته می‌باشد. طبق استاندارد حسابداری انتخاب و اعمال رویه‌ها و روش‌های حسابداری با توجه به اصول مندرج در استاندارد می‌باشد و تخطی از این اصول، عملکرد شرکت را خدشه‌دار می‌کند. بسیاری از اصول مندرج در استاندارد مانند اصل ثبات رویه، اصل تداوم فعالیت، اصل تعهدی و غیره به صورت اجباری بوده و به راحتی در دوره‌های مالی کوتاه مدت قابل تغییر نیستند. اما فرار مالیاتی، از جمله مواردی است که مودیان با رعایت نکردن قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری و با ارائه نادرست گزارش‌های مالی به مقام مالیاتی برای کاهش بدهی مالیاتی، موجبات آن را فراهم می‌کند. به لحاظ تاکید کارشناسان و صاحب‌نظران اقتصادی بر استفاده از سیاست اقتصادی کاهش وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی و اتکاء بر درآمدهای مالیاتی و افزایش نرخ متوسط مالیات در کشور برای شتاب دادن به روند رشد توسعه اقتصادی و رفاه اجتماعی ضرورت افزایش و به بیانی منطقی نمودن وصول و اخذ مالیات در هر جامعه‌ای با توجه به ویژگی‌های آن یکی از ضروریات است و در این راستا یکی از راهکارهای افزایش حجم درآمدهای مالیاتی، شناسایی و ریشه‌یابی فرار مالیاتی و به دنبال آن جلوگیری و کاهش فرار مالیاتی است (عمادی، ۱۳۹۹).

در ایران وصول ناکافی مالیات‌ها علی‌رغم وجود پتانسیل بالا به دلایل مختلف از جمله فرار مالیاتی، همواره یکی از مشکلات دولت و سازمان امور مالیاتی بوده‌است. پایین بودن درآمدهای مالیاتی و کسری‌های فزاینده هر ساله دولت یکی از مهمترین مشکلات کشور می‌باشد که دو دلیل عمده دارد: فرار مالیاتی و وقفه‌های طولانی جمع‌آوری درآمدهای مالیاتی هر دو عامل باعث ایجاد شکاف مالیاتی و عدم کارایی مالیاتی است. دو عامل فوق می‌توانند اقتصاد یک کشور را به بحران بکشانند، زیرا زمانی که دولت با کسری‌های فزاینده روبرو می‌شود به چاپ اسکناس و استقراض از بانک مرکزی می‌پردازد. این موارد حجم نقدینگی در سطح کشور را افزایش داده و موجب تورم شدید و افسار گسیخته‌ای خواهد شد که سبب فلج شدن اقتصاد یک کشور می‌شود. بنابراین لازم است با اخذ سیاست‌های کارشناسی شده به اصلاح نقاط ضعف سیستم مالیاتی پرداخت. هنگامی که درآمدهای مالیاتی با وقفه‌ای چند ماهه جمع‌آوری شوند، اصولاً به دلیل وجود تورم ماهانه، مقداری از ارزش اسمی خود را از دست می‌دهند، همچنین هر چه وقفه‌های جمع‌آوری مالیات بیشتر باشد، فرصت برای فرار مالیاتی افزایش می‌یابد. بنابراین در هر دو حالت میزان درآمدهای واقعی دولت کاهش و کسری

بودجه افزایش می‌یابد (خاندانی و صامتی، ۱۳۹۵). با جدا شدن مالکیت و مدیریت، مدیران به عنوان نماینده سهامداران، شرکت را اداره می‌کنند (فاما و جنسن، ۱۹۸۳).

با شکل‌گیری رابطه نمایندگی، تضاد منافع بین مدیران، سهامداران و سایر ذینفعان (از جمله دولت) ایجاد می‌شود و به طور بالقوه این امکان به وجود می‌آید که مدیران اقداماتی در جهت منافع خویش انجام دهند و ضرورت ندادن اقدامات انجام گرفته در جهت منافع سهامداران و سایر ذینفعان باشد که به آن مسئله نمایندگی گفته می‌شود. یکی از ذی‌نفعان اصلی شرکت‌ها، دولت است که بخش عمده‌ای از منابع درآمدی خود را از طریق وصول مالیات تامین می‌کند. درآمد مالیاتی نقش بسزایی در تامین هزینه‌های دولت دارد و این امکان را فراهم می‌کند دولت در راستای شکوفایی، رشد و رونق اقتصادی، سرمایه‌گذاری کند. بخش عمده مالیات‌های وصولی دولت از محل مالیات عملکرد اشخاص حقوقی تامین می‌شود. در این راستا دولت که یکی از ذی‌نفعان شرکت‌هاست، برای تشخیص مالیات بر اظهارنامه‌های مالیاتی‌ای تکیه می‌کند که مودیان مالیاتی تنظیم و تسلیم می‌کنند. با وجود تکیه دولت بر اظهارنامه‌های مودیان، در همه کشورها اغلب مالیات ابراز شده با مالیات تشخیصی یکسان نیست که در اصطلاح به آن شکاف مالیاتی گفته می‌شود. تفاوت بین اصول و قواعد حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی و مالیاتی موجب بوجود آمدن این تفاوت در بین مالیات ابرازی (بر مبنای سود حسابداری) و مالیات تشخیصی (بر مبنای سود ماخذ محاسبه مالیات) می‌شود (قادری و همکاران، ۱۳۹۷). از مهمترین عوامل این تفاوت، نبود کارایی لازم در اداره شرکت‌ها و شفاف نبودن اطلاعات ارائه شده شرکت‌هاست که موجب تضییع بخشی از حقوق سایر ذی‌نفعان می‌شود. به بیان دیگر، مدیران ممکن است اقداماتی را انجام دهند که صرفاً به نفع سهامداران شرکت باشد و منافع سایر گروه‌های ذی‌نفع نادیده گرفته شود (دیدار و همکاران، ۱۳۹۳). به دلیل تفاوت‌های موجود در قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری تفاوتی بین مودیان مالیاتی و دستگاه‌های مطالبه‌کننده مالیات وجود دارد که باعث بوجود آمدن شکاف مالیاتی می‌شود که این شکاف در طبقه‌بندی نوع دوم خود دارای دو مولفه می‌باشد و مولفه‌های آن شامل تفاوت‌های موقتی و دائمی مالیاتی می‌باشند. فرار مالیاتی زمانی رخ می‌دهد که مودی از گزارش درآمد مشمول مالیات خودداری می‌کند و دست به یک اقدام غیرقانونی می‌زند که وی را در معرض برخورد قانونی از جانب مراجع مالیاتی قرار می‌دهد. در مقابل اجتناب مالیاتی در چارچوب قوانین مالیاتی انجام می‌شود و مودی دلیلی برای نگرانی بابت کشف احتمالی اقدامات خویش ندارد (دیدار و همکاران، ۱۳۹۳).

انگیزشی، نقش بسزایی خواهند داشت. در رویکردهای جدید اقتصادی تمکین مالیاتی باید پارامترهای غیراقتصادی از قبیل اجتماعی و روانشناختی نیز مورد بررسی قرار گیرند. گروهی از اقتصاددانان که به مطالعه و تبیین اقتصاد رفتاری پرداخته‌اند درصدد افزودن پارامترهای غیراقتصادی به مدل‌های ریاضی‌وار برآمدند. همچنین اقتصاددانان در نظریه‌های اقتصادی خود در چند دهه اخیر به فرهنگ و تمکین مالیاتی توجه ویژه‌ای داشته‌اند که علت افزایش توجه آن‌ها به این موضوع را می‌توان وجود نارسایی‌ها و محدودیت‌هایی در نظام مالیاتی کشورها دانست (رادا و وادیم، ۲۰۱۸).

یکی از تئوری‌های مطرح شده در این زمینه "تئوری چشم-انداز" است که توسط کانمن و تورسکی برای اولین بار در سال ۱۹۷۹ مطرح شده‌است. با توجه به کاستی‌های موجود در تئوری مطلوبیت، بسیاری از محققان مطالعاتی را بر روی تئوری چشم-انداز انجام داده‌اند که فرار مالیاتی نیز با توجه به یافته‌های تئوری چشم‌انداز در مطالعات مورد بررسی قرار گرفته‌است. با توجه به مطالب گفته شده، وجود کاستی در ویژگی‌های بارز تئوری مطلوبیت انتظاری اعم از خطی بودن میزان مطلوبیت، ثابت بودن وزن مطلوبیت انتخاب‌های مختلف، یکسان بودن ترجیحات در طول زمان، ریسک‌گریزی و تصمیم‌گیری عقلایی، منجر به بروز تئوری چشم‌انداز می‌شود. تفاوت‌های بین نتایج حاصل از دو تئوری ناشی از آن است که در تئوری چشم‌انداز، مودیان مالیاتی سود و زیان خود را نسبت به نقطه مرجع مقایسه می‌کنند و تصمیم‌گیری مودیان درجه‌ی اهمیت متفاوتی دارد. حساسیت تصمیم‌گیری مودیان نسبت به سود و زیان ناشی از فرار مالیاتی و همچنین دانستن این نکته که اجتناب از ضرر فاکتوری بسیار مهم در تئوری چشم‌انداز است توجیح‌کننده عوامل اقتصادی و حسابداری باشد.

تفاوت بین اصول و قواعد حاکم بر حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی موجب تفاوت سود حسابداری با سود مشمول مالیات می‌گردد. این تفاوت ناشی از تفاوت دایمی و موقت می‌باشد. تفاوت دایمی ناشی از امتیازات و مقررات خاصی است که به دلیل شرایط سیاسی، اقتصادی یا اداری تعیین (همانند معافیت ماده ۱۳۲، ۱۴۳ و ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم) می‌گردد. اما تفاوت موقت ناشی از زمان‌بندی اقلام بدهکار و بستانکار و تفاوت‌های ارزشیابی است. در تئوری حسابداری فرض بر این است که حسابداران سود حسابداری را به ازای تفاوت‌های دایمی تعدیل و مشکلات ناشی از تفاوت موقت را با تخصیص بین دوره‌ای مالیات مرتفع می‌نمایند. در تئوری‌های حسابداری و قوانین مالیاتی اکثر کشورها وجود تفاوت بین استانداردهای حسابداری به عنوان مبنای محاسبه سود حسابداری با قوانین

در یک طبقه‌بندی دیگر شکاف مالیاتی به دو مولفه تفاوت موقت مالیاتی و تفاوت دائمی مالیاتی طبقه‌بندی می‌شود. در داخل شرکت، مدیران باید با آگاهی از شرایط اقتصادی، رویه‌ها و سیاست‌هایی را پیش گیرند تا بیشترین ارزش و ثروت را برای شرکت ایجاد کنند و سیاست‌های حسابداری در بیشتر موارد به جای پشتیبانی از منافع عمومی به پشتیبانی از منافع اعضای آن موسسات، مشتریان و اشخاص سرشناس و ممتاز جامعه سوق پیدا کرده‌است. اگر مشاوران و مدیران مالی اعتقاد داشته باشند که منافع اقتصادی بلندمدت مشتریان یا کارفرمایان آن‌ها با کسب شهرت از طریق رفتارهای اخلاقی و مسئولانه فراهم می‌شود، کمتر احتمال دارد که درگیر طرح‌ها و برنامه‌های فرار مالیاتی شوند. زیرا چنین طرح‌ها و برنامه‌هایی ریسک ایجاد خسارت به شهرت واحد تجاری را افزایش می‌دهند. از سوی دیگر فقدان هر گونه اعتقاد نسبت به اهمیت اخلاق و مسئولیت اجتماعی و سیاست‌های حسابداری می‌تواند به راحتی منجر به توجیه فرار مالیاتی به ویژه در هنگام مواجهه با فشار مشتری یا کارفرما برای کاهش مالیات شود (دبانتی دیلمی و رضاپور پرورش، ۱۳۹۳). باور شرکت در این خصوص این است که کلیه اقدامات آن از جمله سیاست‌های حسابداری مربوط به پرداخت مالیات شرکت بر تمامی ذی‌نفعان از جمله سهامداران، کارکنان، جامعه، دولت، مشتریان و ... تاثیر می‌گذارد (دارابی و همکاران، ۱۳۹۶). چالشی که در این پژوهش با آن روبرو هستیم بر طبقه بندی شکاف مالیاتی معطوف است. طبق یک طبقه‌بندی شکاف مالیاتی به دو بخش عمده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تقسیم شده‌است. (دیدار و همکاران، ۱۳۹۳). در یک طبقه‌بندی دیگر شکاف مالیاتی به دو مولفه تفاوت موقت مالیاتی و تفاوت دائمی مالیاتی طبقه‌بندی می‌شود. در پژوهش‌های قبلی بر طبقه‌بندی اول بیشتر تاکید شده و اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی موضوع پژوهش‌های زیادی بوده‌است. در این پژوهش به تأثیری که مولفه فرار مالیاتی که متعلق به یکی از بخش‌های طبقه‌بندی اول شکاف مالیاتی است بر مولفه‌های طبقه‌بندی دوم یعنی تفاوت‌های موقتی و دائمی مالیاتی تاکید شده و بررسی می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

درآمدهای مالیاتی یکی از پایدارترین منابع جهت تامین هزینه‌های حاکمیتی دولت‌ها می‌باشند. با گذشت زمان و تغییر رویکرد سازمان‌های وصول‌کننده مالیات، امروزه افزایش کارایی وصول از طریق ارتقاء درجه‌ی تمکین مالیاتی مدنظر است. اصولاً عدم تمکین مالیاتی به شکل کلی "فرار مالیاتی" و "اجتناب از مالیات" است که هر دو حالت به منظور گریز از پرداخت مالیات شکل می‌گیرد. به منظور دست یافتن به این هدف عوامل

مالکیت شخصی توسط دولت، میزان فرار مالیاتی را کاهش داده- است. علاوه بر این، حاکمیت قانون تاثیر منفی و معنادار بر فرار مالیاتی دارد. زیرا بالا بودن حاکمیت قانون، اطمینان افراد به اجرای قاطع قوانین بویژه قوانین مالیاتی را بالا برده و احتمال فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. تاثیر متغیر درصد جمعیت مسلمانان، آزادی اقتصادی و درجه توسعه یافتگی کشورها بر فرار مالیاتی منفی بوده و در مقابل، نرخ بیکاری و درآمد سرانه بر فرار مالیاتی تاثیر مثبت دارند. تاثیر هزینه‌های دولت و متغیر سهم بخش کشاورزی بر فرار مالیاتی نیز مثبت بوده اما به لحاظ آماری معنادار نیست.

یاراحمدی و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت بوده‌است. در اتخاذ راهبردهای الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، برخی شرایط مداخله‌گر همچون عدم تجربه کارشناسان مالیاتی، فرصت‌طلبی مدیران، پیچیدگی و تغییر سریع قوانین و مقررات حاکم، کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی را با دشواری مواجه ساخته است.

نصیری و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی تاثیر عدم اطمینان محیطی بر اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج بدست آمده نشان داد که عدم اطمینان محیطی تاثیر مثبت و معناداری بر اجتناب از مالیات دارد. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که عدم اطمینان محیطی تاثیر مثبت و معناداری بر فرار مالیاتی دارد.

کرمی و رکابدار (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی ابتکار و خلاقیت در تفکیک مولفه‌های شکاف مالیاتی و تاثیر آن‌ها بر تغییرات سودهای آتی پرداختند. نتایج بیانگر آن است که بین شکاف مالیاتی و تغییرات سودهای آتی رابطه معکوس معناداری وجود دارد. همچنین نتایج موید این است که دو مولفه تفاوت-های موقتی و دائمی مالیاتی تاثیر معناداری بر تغییرات سودهای آتی دارند. به طوری که می‌توان مدعی شد افزایش تفاوت بین سود حسابداری و مالیاتی می‌تواند با کاهش سود در سال آینده و پایداری کمتر سود همراه باشد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که مولفه‌های شکاف مالیاتی در ایران علاوه بر تفاوت‌های دائمی شامل تفاوت‌های موقت هم هست و با تفکیک تفاوت‌های دائمی و موقت می‌توان درآمد مشمول مالیات دقیق‌تری را محاسبه نمود که از یک سو افزایش رضایت‌مندی مودیان مالیاتی

مالیاتی حاکم بر تعیین سود مشمول مالیات طبیعی است و با پذیرش این تفاوت نسبت به ارائه راه حل اقدام می‌گردد. تلاش برای از بین بردن این تفاوت‌ها هر چند تا حدودی ارزشمند و قابل ستایش است اما به دلیل ماهیت متفاوت این دو سود، امکان تعامل مطلق و انطباق کامل وجود ندارد. بهترین راه حل برای حل این مشکل این است که حسابداران جهت مقاصد مالیاتی علاوه بر تهیه صورت‌های مالی برای مقاصد گزارشگری مالی برون سازمانی نسبت به تهیه صورت‌های مالی برای مقاصد مالیاتی نیز اقدام نمایند. وجه شاخص این صورت‌های مالی با مقاصد گزارشگری مالیاتی این است که سود حسابداری به ازای تفاوت-های دائمی تعدیل و جهت تفاوت‌های موقت نیز از تخصیص مالیات میان دوره‌ای استفاده و در صورت امکان بایستی تحقیق جامع و مناسبی نیز جهت شناسایی تفاوت‌های موقت و دائمی نیز صورت گیرد که این امر کمک شایان توجهی به حسابداران و سازمان‌های مالی خواهد نمود (مهرانی و سیدی، ۱۳۹۲).

پهلوان و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین کننده رفتار رژیم طرفیت و فرار مالیاتی در حوزه تجارت الکترونیک در ایران پرداختند. نتایج مطالعه نشان داد، اولاً طرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک از رفتار سه رژیمی پیروی می‌کند و در هر رژیم مقدار طرفیت مالیاتی تجارت الکترونیک متفاوت است. بر این مبنا نیز می‌توان فرار مالیاتی تجارت الکترونیک را در سه وضعیت صفر، یک و دو تعریف کرد. همچنین تاثیرگذاری عوامل بنیادین فرار مالیاتی تجارت الکترونیکی وضعیت صفر، یک و دو از یک رفتار دو رژیمی پیروی می‌کنند. هرچند رفتار تاثیرگذاری عوامل بنیادین بر هر سه شاخص فرار مالیاتی تجارت الکترونیکی از نظر اندازه شبیه هم هستند اما از نظر معناداری متفاوت هستند.

پتانلار و کریمی (۱۴۰۱)، در پژوهشی به بررسی شناسایی مهم‌ترین عوامل موثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران و بررسی نحوه اثرگذاری آن‌ها در طی زمان پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که نرخ تورم غیرشکننده‌ترین متغیر موثر بر فرار مالیاتی است. همچنین بر اساس نتایج مدل TVPFAVAR مشاهده گردید که شوک تاثیر متغیرهای کلان اقتصادی (تورم، نرخ ارز، بیکاری، کسری بودجه)، بر فرار مالیاتی مثبت و قوی است، در حالی که تاثیر متغیرهای فرهنگی (فرهنگ مالیاتی، تلاش مالیاتی، روحیه مالیاتی، انصاف مالیاتی و عدالت مالیاتی) بر این متغیر دارای تاثیر اندک و منفی است.

یوسف‌نژاد و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به سنجش تاثیر سیاست‌های بخش عمومی بر فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که تاثیر حقوق مالکیت بر فرار مالیاتی منفی و معنادار بوده و تضمین

مالیاتی پس از حسابرسی استفاده می‌کند، پرداختند. همچنین بررسی کردند که آیا اثرات حسابرسی به رفتار گزارش‌دهی مودیان مالیاتی قبل از حسابرسی بستگی دارد یا خیر. یافته‌های آنان نشان می‌دهد که حسابرسی‌های مالیاتی اثرات متفاوتی بر تمکین مالیاتی پس از حسابرسی دارند به طوری که اثربخشی حسابرسی‌ها نوع این اثرات را تعیین می‌کند، به این معنا که در حالی که حسابرسی‌های کارآمد، تمکین مالیاتی پس از حسابرسی را افزایش می‌دهند، حسابرسی‌های ناکارآمد اثر معکوس دارند. آنان همچنین دریافته‌اند که مودیان مالیاتی که نسبتاً تمکین مالیاتی بیشتری دارند، بیشترین واکنش رفتاری را به حسابرسی نشان می‌دهند. نتایج آنان نشان می‌دهد که اثرات بازدارنده خاص حسابرسی‌های مالیاتی بر تمکین مالیاتی نسبت به اثرات مدل‌های استاندارد و رفتاری، مبهم‌تر است که این اثرات به اثربخشی حسابرسی‌ها و رفتار گزارش‌دهی قبلی مالیات‌دهندگان وابسته است.

مارجیت و همکاران (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی فرار مالیاتی با تعویق مالیاتی: دعوی غیررسمی با بازار اعتبار غیررسمی پرداخت. شرکت‌ها در برابر ادعاهای مالیاتی که به طور مداوم در بخش غیررسمی برای بازده‌های بالاتر سرمایه‌گذاری می‌کنند دروغ می‌گویند. یک رابطه قابل محاسبه برای تعیین نرخ غیررسمی بازده وجود دارد. آن‌ها در پژوهش خود به صورت تجربی نشان دادند که چگونه فرار مالیاتی توسط بازار اعتباری غیررسمی از طریق کاهش مالیات تسهیل می‌شود. آن‌ها در این پژوهش با استفاده از دعوی قضایی ساختگی نشان دادند مالیات دهندگان نرخ بالاتری از نرخ جریمه تصریح شده برای فرار مالیاتی کسب می‌کنند در حالی که دولت درآمد مالیاتی خود را از دست می‌دهد. آن‌ها پرداخت بخشی از مبلغ مورد تفاوت مالیاتی را به عنوان راه حلی برای فرار از مالیات پیشنهاد نمودند. مارتی (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی فرار مالیاتی و فیزیولوژی از کنترل‌های اجتماعی می‌نویسد در تصور معمول از علم اقتصاد در فرار از پرداخت مالیات، انتخاب مالیات‌دهندگان برای اجتناب از پرداخت مالیات به مسئله بی‌طرفی در سیستم مالیاتی بستگی دارد. هدف پژوهش آن‌ها ایجاد یک فونداسیون و اساس فیزیولوژی معطوف کردن توجه هر یک درباره رفتار انسانی به عنوان یک فرآیند پیروی از قوانین و مقررات می‌باشد. طبق نظریه اصلی مالیات‌دهندگان با قوانین مالیاتی که اصولاً بتوانند رضایت کاملی از آن‌ها داشته باشند، موافق‌تر هستند.

واسیم (۲۰۱۸)، در پژوهشی که طی یک دوره شش ساله در کشور پاکستان انجام شد، چنین نتیجه‌گیری کرد که ناکارآمدی نظام مالیاتی در چنین کشورهایی موجب شکل‌گیری انواع مختلفی از فرار مالیاتی می‌شود که در کشورهای پیشرفته

و از سوی دیگر چالش‌های مالیات ستانی، فرار و اجتناب مالیاتی را کاهش می‌دهد. بنابراین انتظار می‌رود با این نوآوری نظام مالیاتی کارآمد و عدالت مالیاتی بیشتر شود.

راینون (۲۰۲۳) در پژوهشی به بررسی سیاست‌های فرار مالیاتی و تقاضای پول نقد پرداخت. این مقاله رابطه بین فرار مالیاتی و تقاضای پول نقد را با مطالعه اثرات دو اقدام برای مبارزه با فرار مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد: دسترسی به داده‌های بانکی مالیات دهندگان و تعیین آستانه برای پرداخت‌های نقدی. این مقاله اثرات این سیاست‌ها را در ایتالیا مطالعه می‌کند، جایی که نمایان شدن داده‌های بانکی و آستانه‌های نقدی اخیراً افزایش یافته است. نتایج نشان می‌دهد که هر دو به‌طور قابل‌توجهی بر دارایی‌های نقدی که حدود ۱.۵ درصد از تولید ناخالص داخلی رشد داشته است، تأثیر گذاشتند. با استفاده از داده‌های فرکانس بالا منحصر به فرد در مورد عملیات نقدی و بهره‌برداری از ناهمگونی منطقه‌ای در گرایش فرار مالیاتی، متوجه شد که دسترسی به داده‌های بانکی، مناطقی را که تمایل بیشتری به فرار مالیاتی دارند و سپرده‌های بیشتری را به پول نقد تبدیل می‌کنند، سوق می‌دهد. برعکس، آستانه‌های نقدی بالاتر، میزان نگهداری وجه نقد را در این مناطق افزایش نمی‌دهد.

حسن و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر مالکیت نهادی خارجی بر تفاوت‌های مالیاتی پرداختند. نتایج نشان داده‌اند که سرمایه‌گذاران نهادی خارجی، اجتناب مالیاتی شرکت‌های سرمایه‌پذیر خود را کاهش می‌دهند. شواهد نشان می‌دهد که این اثر ناشی از فاصله نهادی بین کشور یا مناطق مبدا سرمایه‌گذاران نهادی خارجی و کشور یا مناطق میزبان سرمایه‌گذاران نهادی خارجی می‌باشد. به طور خاص، آنان دریافته‌اند که این اثرات ناشی از تأثیر سرمایه‌گذاران نهادی خارج کشورها یا مناطق دارای نهادهای با کیفیت بالا (به عنوان مثال، قانون عرفی، اثربخشی بالای دولت، و کیفیت نظارتی بالا) بر شرکت‌های سرمایه‌پذیر واقع در کشورها یا مناطق دارای نهادهایی با کیفیت پایین می‌باشد. علاوه بر این، آنان نشان دادند که این تأثیرات بر سرمایه‌گذاران نهادی خارجی کم‌تجربه‌تر در کشورها یا مناطق سرمایه‌پذیر یا سرمایه‌گذاران نهادی خارجی دارای محرک‌های نظارتی قوی‌تر، متمرکز می‌باشند. در نهایت، نتایج نشان داد که اگر شرکت سطح بالاتری از اجتناب مالیاتی داشته باشد، سرمایه‌گذاران نهادی خارجی به احتمال زیاد علیه مدیریت رای می‌دهند.

کاسپر و الم (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان حسابرسی، اثربخشی حسابرسی و تمکین مالیاتی پس از حسابرسی، به بررسی تأثیر اثربخشی حسابرسی، یا سهم درآمد اظهار نشده‌ای که سازمان مالیاتی در حسابرسی تشخیص می‌دهد، بر تمکین

در مدل فوق:

TEMP: نشان دهنده تفاوت‌های دائمی مالیاتی است.  
 PERM: نشان دهنده تفاوت‌های موقتی مالیاتی است. Taxev:  
 نشان دهنده فرار مالیاتی است. Size: نشان دهنده اندازه شرکت  
 است. Lev: نشان دهنده اهرم مالی است. ROE: نشان دهنده  
 بازده حقوق صاحبان سهام است. Growth: نشان دهنده فرصت  
 رشد است.

## ۶- یافته‌های پژوهش

### ۱-۶- آمار توصیفی

جدول (۱)، متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد که بیانگر پارامترهای توصیفی برای هر متغیر بصورت مجزا است. با توجه به اینکه مقدار میانگین متغیر TEMP، ۰/۰۰۱- از بیشترین و کمترین مقدار تقریباً به یک اندازه است، تفاوت دائمی مالیاتی در شرکت‌های مورد بررسی به یک نسبت می‌باشد. مقدار میانگین متغیر PERM، برابر ۰/۴۳ است و به کمترین مقدار نزدیکتر است، نشان دهنده کم بودن سیر صعودی تفاوت موقتی مالیاتی در شرکت‌های مورد بررسی می‌باشد و میانگین متغیر taxev، ۰/۱۱ می‌باشد که به بیشترین مقدار نزدیک بوده و نشان می‌دهد که فرار مالیاتی در اکثریت شرکت‌های مورد بررسی زیاد است. متغیر Size، دارای میانگین ۱۴/۶۳ می‌باشد که به بیشترین مقدار نزدیک است و بیانگر زیاد بودن دارایی اکثریت شرکت‌های مورد بررسی می‌باشد. میانگین متغیر Lev، ۰/۵۷ می‌باشد که به کمترین مقدار نزدیک است و نشان می‌دهد که میزان بدهی نسبت به دارایی شرکت‌ها که نشان دهنده استفاده از انواع ابزارهای مالی یا بدهی برای افزایش نرخ بازده بالقوه سرمایه- گذاری است، در اکثریت شرکت‌های مورد بررسی مقدار کمی می‌باشد. مقدار میانگین ROE، ۰/۲۵ می‌باشد که نزدیک به بیشترین مقدار می‌باشد و نشان دهنده میزان سودآوری اکثریت شرکت‌های مورد بررسی می‌باشد. میانگین متغیر Growth، ۰/۲۶ می‌باشد که نزدیک بودن آن به کمترین مقدار نشان دهنده کم بودن سیر صعودی فروش در شرکت‌های مورد بررسی می‌باشد.

ناممکن به نظر می‌رسد. یافته نهایی پژوهش حاکی از آن است که با افزایش نرخ مالیات بر سود، بنگاه‌ها متمایل به نوعی از ساختار شرکتی خواهند شد که امکان فرار مالیاتی در آن بیش از بیش فراهم می‌شود. یافته دیگر پژوهش آن است که افزایش نرخ مالیات بر سود می‌تواند درآمد مالیاتی دولت از محل مالیات بر ارزش افزوده اثر منفی بگذارد.

آلفونسو و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی تحت عنوان مدل‌سازی پویای فضایی از شکاف مالیاتی به بررسی عوامل شکاف مالیاتی منطقه‌ای در کشور ایتالیا پرداختند. که با استفاده از مدل پنل فضایی پویا در فاصله زمانی بین ۲۰۱۱-۲۰۰۱ همبستگی فضایی را تخمین زدند. نتایج تحقیق حاکی از وجود رابطه بین عوامل تعیین کننده مانند عوامل داخلی و عملیاتی مناطق جغرافیایی با کارایی نسبی اجتناب از مالیات است.

## ۳- فرضیه‌ها

- ۱) بین فرار مالیاتی و تفاوت دائمی مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲) بین فرار مالیاتی و تفاوت موقتی مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

## ۴- روش‌شناسی پژوهش

روش این تحقیق، توصیفی از نوع همبستگی بوده و برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون داده‌های ترکیبی، استفاده شده است و از لحاظ هدف کاربردی می‌باشد، چون با هدف بکارگیری این نتایج در بازار سرمایه انجام می‌گیرد. قلمرو مکانی پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی آن سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ می‌باشد. در این پژوهش ۱۴۹ شرکت به عنوان نمونه آماری از روش حذف نظام مند در نظر گرفته شد و برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از اطلاعات صورتهای مالی و نرم افزار ره آورد نوین استفاده گردید. و در نهایت با استفاده از نرم افزار ایویوز به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شد.

## ۵- مدل پژوهش

مدل آماری هر یک از فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

$$TEMP_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 Taxev_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 ROE_{i,t} + \beta_5 Growth_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$PERM_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 Taxev_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 ROE_{i,t} + \beta_5 Growth_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول (۱): آمار توصیفی

نام متغیر	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشترین	کمترین	چولگی	کشیدگی
تفاوت دائمی مالیاتی	TEMP	-۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۵	۰/۶۸	۱/۹۳	-۱/۹۶	-۰/۲۴	۳/۴۵
تفاوت موقتی مالیاتی	PERM	۰/۴۳	۰/۵۰	۱/۰۳	۴/۷۱	-۱/۹۸	-۰/۴۳	۲/۷۰
فرار مالیاتی	Taxev	۰/۱۱	۰/۰۷	۰/۲۱	۰/۹۱	-۰/۹۷	-۰/۲۳	۸/۶۱
اندازه شرکت	Size	۱۴/۶۳	۱۴/۳۸	۱/۵۲	۲۰/۱۸	۱۱/۰۳	۰/۹۸	۴/۲۳
اهرم مالی	Lev	۰/۵۷	۰/۵۷	۰/۱۹	۱/۵۶	۰/۰۳	۰/۲۵	۳/۷۹
بازده حقوق صاحبان سهام	ROE	۰/۲۵	۰/۲۶	۰/۲۶	۰/۹۲	-۰/۸۸	-۰/۵۳	۴/۰۸
فرصت رشد	Growth	۰/۲۶	۰/۲۰	۶/۵۵	-۰/۷۱	۰/۴۴	۳/۸۶	۴۴/۶۷

## ۶-۲- نتایج آزمون فرضیه‌ها

### ۶-۲-۱- برآورد مدل به روش داده‌های ترکیبی

در این پژوهش، فرضیه‌های مربوط، به کمک الگوی رگرسیونی مبتنی بر داده‌های ترکیبی آزمون شده‌اند؛ آزمون  $F$  لیمر برای تعیین نوع روش تخمین (روش داده‌های تلفیقی یا روش داده‌های پانل) و آزمون هاسمن برای تعیین نوع الگو (اثرهای تصادفی یا ثابت) انجام می‌شود.

همانطوری که ملاحظه می‌گردد، با توجه به احتمال بدست آمده در آزمون چاو در مدل مربوط به فرضیه اول و دوم، فرضیه

صفر مبتنی بر برابری عرض از مبدأها در فرضیه‌ها پذیرفته می‌شود، بنابراین، مدل پنل (ترکیبی) به عنوان مدل ارجح انتخاب می‌شود.

بر اساس نتایج مندرج در جدول بالا مشاهده می‌گردد که احتمال بدست آمده در آزمون هاسمن در مدل مربوط به فرضیه اول و دوم، بزرگتر از  $0/05$  است، در نتیجه فرضیه  $H_1$  مبنی بر وجود همبستگی بین اثرات فردی و متغیرهای توضیحی پذیرفته نمی‌شود. بنابراین برای برآورد مدل از روش اثرات تصادفی استفاده می‌گردد.

جدول (۲): برآورد مدل به روش داده‌های ترکیبی

نتایج آزمون چاو			
فرضیه اول			
مقدار آماره آزمون	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
۳/۴۳	(۱۳۰,۹۰۷)	۰/۰۰	مدل Panel
فرضیه دوم			
۲/۲۹	(۱۳۰,۹۰۷)	۰/۰۰	مدل Panel
نتایج آزمون هاسمن			
فرضیه اول			
آماره	احتمال	نتیجه	
۶/۰۷	۰/۲۹	اثرات تصادفی	
فرضیه دوم			
۳/۴۰	۰/۶۳	اثرات تصادفی	

### ۶-۲-۲- نتایج آزمون فرضیه‌ها:

نتایج آزمون فرضیه اول با توجه به وجود ناهمسانی واریانس با استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (EGLS) در جداول زیر، مشاهده می‌شود.

جدول ۳ حاکی از برازش آزمون فرضیه اول می‌باشد. در بررسی معنی دار بودن مدل با توجه به این که مقدار احتمال آماره  $F$  از

$0/05$  کوچکتر می‌باشد ( $0/00$ ) با اطمینان  $95\%$  معنی دار بودن کل مدل تایید می‌شود و از اعتبار بالایی برخوردار است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل حاکی از آن است که  $45\%$  تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی وارد شده در مدل تبیین می‌گردد. همچنین مقدار آماره دوربین-واتسن می‌بایست مابین عدد  $1/5$  و  $2/5$  باشد که در مدل برازش

بالایی برخوردار است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل حاکی از آن است که ۱۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی وارد شده در مدل تبیین می‌گردد. همچنین مقدار آماره دوربین-واتسن می بایست مابین عدد ۱/۵ و ۲/۵ باشد که در مدل برازش شده ۱/۵۷ است که حاکی از این مطلب می‌باشد که در جزء اخلاص آن خود همبستگی وجود ندارد. در تحلیل نتایج آزمون فرضیه دوم می‌توان بین فرار مالیاتی و تفاوت موقتی مالیاتی از نظر آماری رابطه معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش، پذیرفته نخواهد شد.

شده ۱/۵۲ است که حاکی از این مطلب می‌باشد که در جزء اخلاص آن خود همبستگی وجود ندارد. در تحلیل نتایج آزمون فرضیه اول می‌توان گفت بین فرار مالیاتی و تفاوت‌های دائمی مالیاتی رابطه معنادار وجود دارد. و با یک درصد افزایش در میزان فرار مالیاتی، تفاوت دائمی مالیاتی ۰/۰۴ درصد افزایش می‌یابد. بنابراین فرضیه اول پژوهش پذیرفته خواهد شد. در بررسی معنی دار بودن مدل در فرضیه دوم با توجه به این که مقدار احتمال آماره F از ۰/۰۵ کوچکتر می‌باشد (۰/۰۰) با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن کل مدل تایید می‌شود و از اعتبار

جدول (۳): نتایج آزمون فرضیه‌ها

1. $TEMP_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 Taxev_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 ROE_{i,t} + \beta_5 Growth_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$ 2. $PERM_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 Taxev_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 ROE_{i,t} + \beta_5 Growth_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$			
فرضیه دوم متغیر وابسته: PERM	فرضیه اول متغیر وابسته: TEMP	متغیر	
۰/۰۱ (۰/۶۴)	۰/۰۴ (۰/۰۰)	مقدار ضریب	TAXEV (فرار مالیاتی)
		سطح معناداری	
۰/۰۵ (۰/۰۰)	-۰/۰۴ (۰/۰۰)	مقدار ضریب	SIZE (اندازه شرکت)
		سطح معناداری	
-۱/۱۴ (۰/۰۰)	۰/۹۰ (۰/۰۰)	مقدار ضریب	LEV (اهرم مالی)
		سطح معناداری	
۰/۹۷ (۰/۰۰)	-۰/۸۹ (۰/۰۰)	مقدار ضریب	ROE (نرخ بازده حقوق صاحبان سهام)
		سطح معناداری	
۰/۰۸ (۰/۲۰)	-۰/۰۳ (۰/۳۴)	مقدار ضریب	GROWTH (فرصت رشد)
		سطح معناداری	
-۰/۰۳ (۰/۹۲)	۰/۳۳ (۰/۱۱)	مقدار ضریب	C (عرض از مبدا)
		سطح معناداری	
۳۶/۲۲ (۰/۰۰)	۷۲/۱۲ (۰/۰۰)	مقدار	
		سطح معناداری	
۰/۱۴	۰/۴۵	ضریب تعیین تعدیل شده	
۱/۵۷	۱/۵۲	آماره دوربین واتسن	

با این حال در عمل تفاوت درآمد مشمول مالیات و سود قبل از مالیات حسابداری منحصر به تفاوت موجه محیطی و ماهیتی فوق نیست. بلکه علاوه بر این، مواردی را در بر می‌گیرد که با عدالت و روح قانون و مقررات توافقی ندارد. بنابراین باید به منظور کاهش تفاوت، نیل به هدف‌های مشترک، و در جهت شفاف‌سازی اطلاعات و جلوگیری از افزایش ابهامات استفاده-کنندگان از اطلاعات در فرآیند تصمیم‌گیری تلاش می‌شود. تفاوت بین اصول و قواعد حاکم بر حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی موجب تفاوت سود حسابداری با سود مشمول

## ۷- بحث و نتیجه گیری

جریان اطلاعاتی که استانداردهای حسابداری را در سطح اقتصاد خرد هدایت می‌کند و به آن‌ها کیفیت می‌بخشد، سیاستگذاری-های اقتصادی را تسهیل و از این جهت با هدف‌های مقررات مالیاتی همسویی پیدا می‌کند. اما بی‌آنکه تضادی اساسی بین دو موضوع تصور شود، از آنجا که مالیه هدف‌های دیگری به جز امور اقتصادی نیز دارد، قرار نگرفتن دو نقطه درآمد مشمول مالیات و سود قبل از مالیات حسابداری بر روی هم و بروز تفاوت بین دو عدد امری منطقی جلوه می‌کند.

مالیات از طرف بانک مالیاتی، فرار مالیاتی و یا وقفه‌های طولانی در وصول مالیات از بین رفته و به شرکت‌ها فرصت داده می‌شود که مبلغ مالیاتی خود را به صورت قرض الحسنه و بدون پرداخت بهره بصورت اقساط به بانک مالیاتی پرداخت کنند. با فراهم آمدن چنین شرایطی دیگر دولت در مواجهه با کمبود نقدینگی مجبور به چاپ اسکناس یا انتشار اوراق قرضه نخواهد بود و کمک بزرگی به بخش اقتصادی کشور شده و از درصد نرخ تورم کاسته می‌شود.

محدودیتی که در این پژوهش وجود دارد مربوط به تعداد سال‌های نمونه می‌باشد. با توجه به آنکه پژوهش پیش‌رو در سال ۱۴۰۰ انجام گردید محقق با محدودیت در جمع‌آوری دیتا روبرو بوده است. لذا جهت رفع این محدودیت دوره نمونه پژوهش را در طول سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ در نظر گرفت. متغیری که موجب بوجود آمدن این متغیر گردید مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی می‌باشد. مالیات شرکت‌ها پس از ارائه صورت‌های مالی و اظهارنامه مالیاتی (مالیات ابرازی) توسط سازمان امور مالیاتی رسیدگی شده و مالیات تشخیصی صادر می‌شود. با توجه به این- که فرآیند فوق یک تا دو سال بعد از ارائه صورت‌های مالی طول می‌کشد از این رو داده‌های مالیات تشخیصی سال ۹۹ هیچ‌یک از شرکت‌ها و مالیات تشخیصی سال ۹۸ برخی از شرکت‌ها در صورت‌های مالی سال ۹۹ آن‌ها موجود نمی‌باشد.

پیشنهاد می‌شود به شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر طولانی شدن زمان صدور برگ تشخیص تا زمان صدور رای و تاثیر آن بر رابطه بین فرار مالیاتی و تفاوت‌های مالیاتی بپردازیم.

#### فهرست منابع

پهلوان، مصطفی؛ صراف، فاطمه؛ عسگری، محمدرضا؛ دارابی، رویا (۱۴۰۲). عوامل تعیین‌کننده رفتار رژیمی ظرفیت و فرار مالیاتی حوزه تجارت الکترونیک در ایران. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴ (پیاپی ۴۸)، زمستان، ص- ۳۶۲-۳۳۷.

خاندانی، حسین؛ صامتی، مجید (۱۳۹۵). برآورد سهم وقفه‌های جمع‌آوری و فرار مالیاتی در ایجاد شکاف مالیاتی، کنفرانس بین‌المللی مدیریت تغییر و تحول.

دارابی، رویا؛ زارعی، علی. (۱۳۹۶). تاثیر بیش اطمینانی مدیریت بر ریسک سقوط قیمت سهام: با تاکید بر نقش تعدیل-کنندگی محافظه‌کاری حسابداری، مجله دانش حسابداری مالی، ۷(۴)، ۱۲۱-۱۳۹.

دیدار، حمزه؛ منصورفر، غلامرضا؛ کغمی، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی تاثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف

مالیات می‌گردد. این تفاوت ناشی از تفاوت دائمی و موقت می‌باشد. در تئوری حسابداری فرض بر این است که حسابداران سود حسابداری را به ازای تفاوت دائمی تعدیل و مشکلات ناشی از تفاوت موقت را با تخصیص بین دوره‌های مالیات مرتفع می‌نمایند. در تئوری‌های حسابداری و قوانین مالیاتی اکثر کشورها وجود تفاوت بین استانداردهای حسابداری به عنوان مبنای محاسبه سود حسابداری با قوانین مالیاتی حاکم بر تعیین سود مشمول مالیات طبیعی است و با پذیرش این تفاوت نسبت به ارائه راه حل اقدام می‌گردد. تلاش برای از بین بردن این تفاوت هر چند تا حدودی ارزشمند و قابل ستایش است اما به دلیل ماهیت متفاوت این دو سود، امکان تعامل مطلق و انطباق کامل وجود ندارد. بهترین راه حل برای حل این مشکل این است که حسابداران جهت مقاصد مالیاتی علاوه بر تهیه صورت‌های مالی برای مقاصد گزارشگری مالی برون سازمانی نسبت به تهیه صورت‌های مالی برای مقاصد مالیاتی نیز اقدام نمایند. وجه شاخص این صورت‌های مالی با مقاصد گزارشگری مالیاتی این است که سود حسابداری به ازای تفاوت‌های دائمی تعدیل و جهت تفاوت موقت نیز از تخصیص مالیات میان دوره‌های استفاده و در صورت امکان بایستی تحقیق جامع و مناسبی نیز جهت شناسایی تفاوت موقت و دائمی نیز صورت گیرد که این امر کمک شایان توجهی به حسابداران و سازمان‌های مالی خواهد نمود (مهرانی و سیدی، ۱۳۹۲).

پیشنهاد می‌شود به طور تدریجی وظیفه حسابرس مالیاتی به حسابداران رسمی واگذار شود تا به موجب آن تفاوت مالیاتی را کاهش می‌دهد، هزینه‌های تشخیص را در جهت برنامه ریزی-های اصولی، آموزش و بهبود ساختار سازمانی وزارت امور اقتصادی و دارایی مولدتر می‌نماید، با ایجاد رقابتی تخصصی و سالم بین حسابداران و ماموران تشخیص سطوح علمی و تخصصی طرفین ارتقا می‌دهد و با شفاف شدن اطلاعات منطبق با رهنمودهای حسابداری و احتراز از بروز تفاوت‌های غیرموجه، در جهت جلب نظر سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری، و برقراری امنیت اقتصادی بر داشتن گام‌های اساسی که در این زمینه موجب خواهد شد.

به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود تمهیداتی را در جهت حذف معافیت‌های مالیاتی بیندیشند چرا که معافیت‌های مالیاتی خود می‌تواند موجبات فرار مالیاتی را فراهم کند. لذا پیشنهاد می‌شود به جای معافیت‌های مالیاتی و یا بخشودگی جرایم مالیاتی مودی را در جهت دیگری تشویق به پرداخت مالیات نماییم. یکی از راهکارهای تشویق مودیان به پرداخت مالیات ایجاد بانک‌های مالیاتی است که با همکاری بانک مرکزی و صدور مجوز موجبات این مهم فراهم می‌شود. و با پرداخت

*Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 46, 1-18.

Kasper, M and Alm, J. (2022). Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 195, 87-102.

Martti, v., (2020), "tax evasion and the psychology of the social contract", *journal of Economic and Business*, vol.10, nol.pp111-125

Rainone, E. (2023). Tax evasion policies and the demand for cash. *Journal of Macroeconomics*, 76, <https://doi.org/10.1016/j.jmacro.2023.103520>

Waseem, M. (2018). Taxes, informality and income shifting: evidence from a recent Pakistan tax reform, *Journal of public economics*, 157, 41-77.

مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره بیست و یکم، شماره ۴، صص ۴۰۹-۴۳۰

قادری، بهمن؛ کفعمی، مهدی؛ کریمی حصار، فرشاد. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر عوامل مالی و غیرمالی موثر بر شکاف مالیاتی، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، سال ۱، شماره ۲، ۱۶-۱.

کریمی پتانلار، سعید؛ کریمی، جعفر (۱۴۰۱). شناسایی مهم‌ترین عوامل موثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران و بررسی نحوه اثرگذاری آن‌ها در طی زمان. فصلنامه مدل‌سازی اقتصادسنجی، دوره ۷، شماره ۴، شماره پیاپی ۲۸.

مهرانی، ساسان؛ سیدی، سیدجلال (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و اختلاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، زمستان، شماره ۲۴.

نصیری، سعید؛ کعب‌عمیر، احمد؛ درسه، سیدصابر (۱۳۹۹). تاثیر عدم اطمینان محیطی بر اجتناب از مالیات و فرار مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۹، شماره ۳۶، شماره پیاپی ۳۶، صص ۵۱-۴۱.

یاراحمدی، حسین؛ طاهری‌نیا، مسعود؛ گیوکی، ابراهیم؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله (۱۴۰۱). ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۴ (پیاپی ۴۴). صص ۴۱۱-۴۳۰.

یوسف‌نژاد، ناصر؛ فرزین‌فر، علی‌اکبر؛ جباری، حسین؛ صفری گرایلی، مهدی؛ قدرتی، حسن (۱۴۰۱). سنجش تاثیر سیاست‌های بخش عمومی بر فرار مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب، مجله توسعه و سرمایه، ۷(۱)، ۸۶-۶۹

Alfonso, C., Rosaria, V. P. & Stefano, P. (2018). Spatial case of Italy, dynamic modelling of tax gap: the *European Spatial Research and Policy*, 25(1), 7-28.

Fama, E. F. & Jensen, M. C. (1983). Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics*, 26 (2): 301-325

Hasan, I., Incheol Kim, I. Teng, H. and Wu, Q. (2022). The effect of foreign institutional ownership on corporate tax avoidance: International evidence.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 57/ Spring 2025

## **Evaluating the role of tax evasion in creating permanent and temporary tax differences**

**Amer Rahnama**

Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran  
[amer.rahnama.acc@gmail.com](mailto:amer.rahnama.acc@gmail.com)

**Mojtaba Maleki Chubari**

Department of Accounting, Lahijan Branch, Islamic Azad University, Lahijan, Iran (Corresponding Author)  
[Mojtaba.Malekichooabari@iau.ac.ir](mailto:Mojtaba.Malekichooabari@iau.ac.ir)

**Sina kheradyar**

Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran  
[Kheradyar@iaurasht.ac.ir](mailto:Kheradyar@iaurasht.ac.ir)

### **Abstract**

The purpose of this research is to explain the role of tax evasion in creating permanent and temporary tax differences. Tax, as one of the political tools of the economy, is the best and most important source of government income. And one of the basic problems of the tax system of countries, including Iran, is the increasing increase in tax evasion, which leads to conflicts and tax differences. The research sample includes 143 companies from the companies accepted in the Tehran Stock Exchange, which covers a period of seven years from the beginning of 2012 to the end of 2018. And Eviews software was used to analyze research hypotheses. The research results showed that there is a significant relationship between tax evasion and permanent tax difference. And with a one percent increase in the rate of tax evasion, the permanent tax difference increases by 0.04 percent. Therefore, the first hypothesis of the research will be accepted. In analyzing the results of the second hypothesis test, it can be concluded that there is no statistically significant relationship between tax evasion and temporary tax difference. Therefore, the second research hypothesis will not be accepted.

**Keywords:** Tax evasion, permanent tax difference, temporary tax difference.

