فصلنامه حسابداری مالی/سال دوازدهم/ شماره ۴۶/تابستان ۹۹/صفحات ۷۳- ۴۹

# بررسی تأثیر استقرار سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر ارتقاء گزارشگری مالیاتی (کاهش اختلاف و پرهیز مالیاتی) شرکت‌های پذیرفته‌شده دربورس اوراق بهادار تهران

مصطفی صبوری [*]
ناصر ایزدی نیا [**]
سعید صمدی [***]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۶/۰۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۱۸

## چکیده

تغییراتی که در سامانه مالیاتی یک کشور با هدف ارتقاء نظام مالیاتی صورت می‌گیرد، مانند یک متغیر مداخله‌گر بر انتقال ثروت بین ذینفعان تأثیر می‌گذارد. برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده یکی از تغییرات بااهمیت در سال‌های اخیر است که پژوهش حاضر سعی در ارزیابی اثرگذاری آن بر بهبود گزارشگری مالیاتی (کاهش اختلاف و پرهیز مالیاتی) دارد. در این راستا ۱۴۵ شرکت در دو گروه مشمول و غیر مشمول در بازه زمانی اجرای برنامه یعنی سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ موردمطالعه قرارگرفته‌اند. اجرای برنامه در یک جامعه اقتصادی، بنگاه‌های مشمول برنامه را به‌طور مستقیم تحت تأثیر قرار می‌دهد. هم‌زمان بخش غیر مشمول آن جامعه نیز به خاطر تعاملاتی که با بخش مشمول دارد ممکن است تحت تأثیر غیرمستقیم برنامه قرار گیرد. در این پژوهش برای تشخیص تفاوت اثر برنامه بر بخش مشمول در مقایسه با بخش غیر مشمول جامعه، از برآوردگری بنام تفاوت در تفاوت‌ها استفاده‌شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده باعث ارتقاء گزارشگری مالیاتی و کاهش اختلاف و

[*] دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران.
Email: saboori635@yahoo.com
[**] دانشیار حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول).
Email: N.izadinia@ase.ui.ac.ir
[***] دانشیار اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران.
Email: s.samadi@ase.ui.ac.ir

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول گردیده، بعلاوه تأثیر غیرمستقیم بر شرکت‌های غیرمشمول نیز داشته به‌گونه‌ای که تفاوت معنی‌داری بین تفاوت‌های دو گروه در پیش‌آزمون و پس‌آزمون وجود ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات بر ارزش‌افزوده، گزارشگری مالیاتی، اختلاف مالیاتی، پرهیز مالیاتی، رهیافت تفاوت در تفاوت‌ها.

**۱- مقدمه**

اختلاف و پرهیز مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت و اختلال در بودجه‌بندی دولت می‌شود و مانعی برای دستیابی به اهداف ایجاد می‌کند. این مسئله مدیریت برنامه‌های اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی کشور را با مشکل تأمین مالی و درنهایت کاهش رفاه عمومی روبرو می‌کند. اختلاف و پرهیز مالیاتی، توان رقابتی عوامل اقتصادی را به نفع آن‌هایی که مالیات نپرداخته‌اند، تغییر می‌دهد و از این بابت شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر خواهد کرد. چنانچه برای پیشگیری از پرهیز مالیاتی چاره‌اندیشی نشود، ممکن است افراد دیگر نیز به‌منظور افزایش توان مالی خود به این کار ترغیب شوند؛ و به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، پرهیز مالیاتی، به‌تدریج مقبولیت عمومی و گسترش یابد (موسوی جهرمی، طهماسبی بلداجی و خاکی، ۱۳۸۸).

هرگاه تحولی در قوانین مالیاتی روی می‌دهد تمامی عوامل اقتصاد یک کشور ازجمله گزارشگری مالی تحت‌الشعاع قرار می‌گیرد. در سال‌های اخیر اجرایی شدن قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ازجمله مهم‌ترین تغییرات اعمال‌شده در نظام مالیاتی کشور بوده است. تحول مذکور با هدف ارتقاء نظام مالیاتی صورت گرفته و انتظار می‌رود باعث کاهش اختلاف (دگرمانی) مالیاتی[1] و پرهیز مالیاتی[2] شده باشد. بدین‌صورت که به‌طورمعمول در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیات مذکور، در زمان فروش به خریداران اعلام می‌شود. بنگاه‌های خریدار در پی دریافت اعتبار مالیاتی و بستانکار کردن همان میزان از کل بدهی مالیاتی خود هستند. در این نظام چنانچه بنگاهی سعی کند با استفاده از خلأهای قانونی مالیات را کم‌تر از حد واقعی اعلام کند، این مالیات به خریدار بعدی منتقل می‌شود؛ به‌عبارت‌دیگر اجرا نکردن تکلیف کسر و پرداخت مالیات موجب زیان بنگاه‌های خریدار می‌شود که آن‌ها به این امر واقف هستند و به همین دلیل خریداران به خرید کالاهایی که مالیات آن‌ها پرداخت‌نشده است تمایلی ندارند به‌این‌ترتیب مالیات بر ارزش‌افزوده انضباط مالی را در زنجیره خریدوفروش باعث می‌گردد. این

1 Tax Difference
2 Tax Avoidance

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

انضباط، عاملی می‌شود که در مورد مالیات عملکرد نیز امکان گریز و پرهیز مالیاتی کاهش یابد (اونجی[1]،۲۰۱۴). اگرچه عواملی که گریز و پرهیز مالیاتی را کاهش می‌دهند غالباً بر هردو متغیر مذکور اثر هم‌زمان دارند، در پژوهش‌های حسابداری تأکید بر اندازه‌گیری پرهیز مالیاتی است؛ زیرا اندازه‌گیری قابل‌اتکا گریز مالیاتی امکان‌پذیر نیست. این موضوع به‌این‌علت است که اولاً آمار رسمی قابل‌اتکا از گریز مالیاتی، به خاطر ماهیت غیرقانونی و مخفیانه آن وجود ندارد. ثانیاً گریز مالیاتی به ازای یک شرکت از گروه نمونه قابل‌اندازه‌گیری و استخراج از داده‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها نیست. درحالی‌که برای اندازه‌گیری پرهیز مالیاتی از روی‌داده‌های مالی شرکت‌ها، روش‌های شناخته شده وجود دارد (دسایی و دارماپالا[2]، ۲۰۰۹)

اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، می‌تواند شفافیت لازم را در ردیابی ارزش افزودهٔ کالا و خدمات ایجاد کند و همچنین سهم مبادلات بنگاه‌های اقتصادی را از تولید ناخالص ملی مشخص سازد (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸). اختلاف و پرهیز مالیاتی حاصل عدم تقارن اطلاعاتی بین بنگاه‌ها و مأموران مالیاتی است. شفافیتی که مالیات بر ارزش‌افزوده در فعالیت‌های واحد اقتصادی ایجاد می‌نماید، درک استفاده‌کنندگان را از فعالیت‌های بنگاه اقتصادی افزایش داده و عدم تقارن اطلاعاتی و به دنبال آن برنامه‌های پرهیز مالیاتی را تعدیل می‌کند و نگرانی استفاده‌کنندگان را از بابت پرهیز مالیاتی کاهش می‌دهد (اونجی، ۲۰۱۴).

وصول مالیات بر ارزش‌افزوده که نوعی مالیات بر مصرف است می‌تواند هزینه‌های زیادی را بر دوش خود دولت نیز بیفکند؛ زیرا دولت‌ها، خود بزرگ‌ترین مصرف‌کننده در درون مرزهایشان به شمار می‌روند. در مقابل، برقراری سیستم مالیات ارزش‌افزوده با جلوگیری از پرهیزهای مالیاتی باعث افزایش درآمد نهایی ناشی از مالیات ستانی شده و موضوع افزایش هزینه‌ها را جبران می‌نماید (کین و لاوود[3]، ۲۰۱۰؛ گوردون و نیلسن، ۱۹۹۷) این مسئله برای کشور ایران که سعی در جبران کسر بودجه از طریق برقراری انواع مالیات دارد اهمیت زیادی داشته و پژوهش درباره آن ضروری به نظر می‌رسد.

برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده چنانکه در دیگر کشورها روی‌داده است، می‌تواند باعث کاهش پرهیز از پرداخت مالیات شده و عدالت مالیاتی را بهبود بخشد. درصورتی‌که در ایران سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده توانسته باشد چنین اثرات مثبتی ایجاد نماید، دولت می‌تواند با تعمیم این سیستم به سایر بخش‌های اقتصادی غیر مشمول در زنجیره توزیع (مانند

1 Onji
2 Desai and Dharmapala
3 Keen and Lockwood

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

کسب‌وکارهای متوسط و کسبه جزء) این اثرات مثبت را افزایش دهد؛ و درصورتی‌که استقرار این سیستم آثار مثبتی ایجاد نکرده باشد، به اقدامات اصلاحی و رفع اشکالات سیستم روی بیاورد؛ اما پیش از هر چیز ضرورت دارد با انجام پژوهش‌های علمی آثار برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده موردبررسی و ارزیابی قرار گیرد. انگیزه پژوهشگر از انجام پژوهش حاضر پاسخگویی به‌ضرورت مذکور می‌باشد.

در ادامه مقاله، در بخش دوم، مبانی نظری و در بخش سوم پیشینه پژوهش تشریح می‌گردد. در بخش چهارم فرضیه‌های پژوهش تبیین و در بخش پنجم روش‌شناسی و مراحل اجرایی پژوهش توضیح داده می‌شود. در بخش ششم مقاله، یافته‌های پژوهش در قالب جداول خلاصه عنوان می‌گردد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده باعث بهبود گزارشگری مالیاتی و کاهش دگرمانی و پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول شده و همچنین تأثیر غیرمستقیم بر شرکت‌های غیرمشمول نیز داشته است. این تأثیر غیرمستقیم به‌صورتی بوده که تفاوت معنی‌داری بین تفاوت‌های دو گروه مشمول و غیر مشمول، در پیش‌آزمون و پس‌آزمون وجود ندارد. بخش هفتم این مقاله شامل بحث در مورد نتایج پژوهش است. در بخش هشتم پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش ذکر گردیده است.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

در تئوری نمایندگی بر این مسئله تأکید شده که بین سازمان‌های مالیاتی به‌عنوان یکی از ذینفعان[1] شرکت ازیک‌طرف و سهامداران[2] شرکت از طرف دیگر، تضاد منافع وجود دارد. واتس استدلال می‌کند مادامی‌که شرکتی سودآور است و درآمد مشمول مالیات دارد و نرخ‌های بهره نیز مثبت است، این ارتباطات برای شرکت‌ها این انگیزه را به وجود می‌آورد که با به تعویق انداختن زمان شناسایی درآمدها و تعجیل در شناسایی هزینه‌ها، ارزش فعلی مالیات‌های خود را کاهش دهند (واتس[3]،۲۰۰۳). برخی به هزینه بودن مالیات معتقدند و به‌این‌ترتیب تلاش در جهت کاهش آن را از تکالیف مدیران می‌دانند و برخی دیگر آن را تقسیم سهم سود دولت بشمار می‌آورند (ARB #۴۳، ۱۹۵۳). به هر صورت هر چه مالیات بیشتری پرداخت گردد سود انباشته آماده تقسیم بین سهامداران کاهش می‌یابد و تضاد منافع رخ می‌دهد. تضاد منافع بین

1 Stakeholders
2 Stockholders
3 Watts

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

دو گروه یادشده از ذینفعان در قالب واژگان فنی مانند سپر مالیاتی[۱]، گزارشگری متهورانه[۲]، اختلافات مالیاتی، پرهیز مالیاتی و گریز مالیاتی[۳] در ادبیات حسابداری وارد گردیده است.

مفهوم سپر مالیاتی به معنی استفاده از معافیت‌های مالیاتی موجود در مواد قانونی می‌باشد. سپر مالیاتی خود به دو گونه سپر بدهی و غیر بدهی تقسیم می‌گردد (لیزوسکی[۴]، ۲۰۱۰).

گزارشگری متهورانه مالیاتی را به‌عنوان طیف وسیعی از فعالیت‌ها، شامل قیمت‌گذاری انتقالات داخلی، به‌کارگیری اموال نامشهود در مکان‌هایی با نرخ مالیات کمتر، به‌کارگیری انتقال مزایا به شرکا در ساختار معاملات، تنظیم اجاره‌نامه‌های مصنوعی و پناهگاه‌های مالیاتی توصیف کرده‌اند (عبدلی، شورورزی و میرزایی، ۱۳۹۲). هرچند همه این معاملات توسط اداره درآمد داخله آمریکا نامناسب تلقی نمی‌شود اما همه آن دارای درجاتی از تهور گزارشگری مالیاتی می‌باشند به‌ویژه هنگامی‌که اکثر آن‌ها توسط یک شرکت به‌کارگیری شوند (فرانک، لینچ و رگو[۵]، ۲۰۰۹).

اختلاف (دگرمانی) مالیاتی به فاصله بین مبلغ مالیات ابرازی از طرف شرکت و مالیات تشخیصی از طرف سازمان مالیاتی گفته می‌شود. این فاصله می‌تواند ناشی از تفاوت در به‌کارگیری اقلام تعهدی، تفاوت قوانین با استانداردهای مالی و یا پرهیز مالیاتی باشد. اختلاف‌های اساسی بین مالیات ابرازی و تشخیصی را می‌توان به دو گروه بخش‌بندی کرد. گروه نخست اختلاف‌های موقتی هستند که این نوع اختلاف‌ها عمدتاً ناشی از تفاوت در مبانی ارزشیابی طبق دیدگاه مالیاتی و حسابداری می‌باشد. این نوع اختلافات در بلندمدت از بین نمی‌روند و ناشی از تفاوت در زمان‌بندی شناسایی برخی درآمدها و هزینه‌ها می‌باشند. درواقع این نوع اختلافات موجب انتقال مالیات بر درآمد از دوره‌ای به دوره دیگر می‌شوند، اما جمع مالیات بر درآمد پرداخت‌شده طی چند دوره مالی یکسان خواهد بود. گروه دوم اختلافات دائمی هستند که از قوانین خاص یا محدودیت‌ها ایجادشده، یا به دلایل اقتصادی، سیاسی یا اداری غیر مرتبط با محاسبه سود خالص حسابداری، ناشی می‌شوند، مواردی مانند درآمدهای معاف از مالیات و هزینه‌های غیرقابل‌قبول ازنظر محاسبه سود مشمول مالیات توسط مقامات مالیاتی و تخفیفات مالیاتی خاص. (گراهام، ردی و شاکلفورد[۶]،۲۰۱۲)

1 Tax Shelter
2 Tax Aggressiveness
3 Tax Evasion
4 Lisowsky
5 Frank, Lynch and Rego
6 Graham, Raedy and Shackelford

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

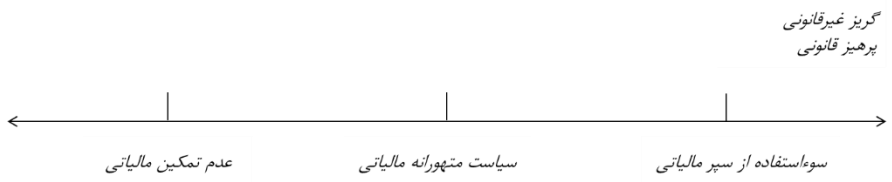
پرهیز مالیاتی را اجتناب از پرداخت مالیات بیشتر، با استفاده از راهکارهای قانونی تعریف کرده‌اند. استیگلیتز مبانی نظری پرهیز مالیاتی را در نوشتاری با عنوان «تئوری عمومی پرهیز مالیاتی» به‌صورت مبسوط تشریح نموده است. نوشتار وی در سه بخش اصول عمومی، روش‌های اجرا و محدودیت‌های استفاده، به‌عنوان گزارش کار به جامعه ملی مالیات آمریکا[1] تحویل شده است. استیگلیتز اصول سه‌گانه تأخیر در شناسایی، آربیتراژ مالیاتی بین اشخاص و آربیتراژ مالیاتی بین جریان‌های درآمد را به‌عنوان اصول پرهیز مالیاتی معرفی نموده است (استیگلیتز[2]، ۱۹۸۵). پس از مطرح‌شدن تئوری عمومی پرهیز مالیاتی، برخی پژوهش‌های حسابداری بر مسئله پرهیز مالیاتی تمرکز نموده و رابطه آن را با عوامل مختلف ازجمله اختلاف مالیاتی، حاکمیت شرکتی، مدیریت سود و خانوادگی بودن شرکت‌ها موردبررسی قرار داده‌اند (دسایی و دارماپالا، ۲۰۰۹؛ یون سانگ، پارک و هان[3]، ۲۰۱۱).

نتیجه پرهیزهای مالیاتی کاهش درآمدهای دولت است. در ظاهر پرهیز مالیاتی به نفع شرکت و سهامدارانش به نظر می‌رسد؛ اما نتایج برخی پژوهش‌ها نشان می‌دهد برنامه‌ریزی برای پرهیز از پرداخت مالیات می‌تواند سلامت مالی شرکت‌ها را با ریسک مواجه نماید و حتی باعث سقوط قیمت سهام آن‌ها شود. شرکتی که با اتخاذ سیاست افراطی به پرهیز مالیاتی روی می‌آورد جریان اطلاعات خاص شرکت را محدود می‌کند. پرهیز مالیاتی به مدیریت شرکت این امکان را می‌دهد که اخبار بد شرکت را مخفی کند و این کار از انجام اقدامات اصلاحی به‌موقع یا فسخ پروژه‌های زیان‌آور جلوگیری می‌نماید و شرکت به حرکت در مسیر اشتباه ادامه می‌دهد. هنگامی‌که اخبار منفی انباشته شده از حد معینی بگذرد دیگر مدیران قادر به لاپوشانی آن نخواهند بود و در نتیجه اخبار بد ناگهان در بازار منتشر می‌شود و هجوم ناگهانی اخبار بد باعث سقوط شرکت خواهد شد (کیم، لی و ژانگ[4]،۲۰۱۱). حرکت به سمت پرهیز مالیاتی هر چه بیشتر، به دستکاری برخی اطلاعات حسابداری می‌انجامد. این موضوع باعث عدم شفافیت خواهد شد. به‌این‌ترتیب تصمیم‌گیری بر اساس اطلاعات غیر شفاف برای اقتصاد یک کشور تولید هزینه می‌نماید (چن، پریرا و وانگ[5]، ۲۰۰۹). بنابراین کاهش پرهیزهای مالیاتی در کل به نفع اقتصاد یک کشور محسوب می‌شود و تغییرات قانونی که بتواند باعث چنین کاهشی گردد، تغییرات مفید و مطلوبی ارزیابی می‌شود.

1 National Tax Association
2 Stiglitz
3 Yunsung, Park and Han
4 Kim, Li and Zhang
5 Chen, Pereira and Wang

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

گریز (فرار) مالیاتی شکلی از خودداری از پرداخت مالیات است که با روش‌های غیرقانونی همراه است؛ به‌عبارت‌دیگر تفاوت اساسی پرهیز و گریز مالیاتی در قانونی و غیرقانونی بودن روش‌های به کار گرفته‌شده است (نمازی و صادق‌زاده، ۱۳۹۶). پرهیز مالیاتی کاهش آشکار مالیات (در برابر کاهش مخفیانه که گریز مالیاتی تعریف‌شده است) محسوب می‌شود. تفاوت دیگر این دو مفهوم، در امکان اندازه‌گیری قابل‌اتکا پرهیز مالیاتی از صورت‌های مالی شرکت‌ها است. امری که در مورد گریز مالیاتی، حالت تخمینی برای کل اقتصاد دارد و با بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها قابل‌اندازه‌گیری به ازای یک شرکت نیست. اگر اجتناب از پرداخت مالیات را به‌صورت طیفی از استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی در نظر بگیریم، در یک سر طیف پرهیز مالیاتی قانونی (نظیر سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت) و در سر دیگر طیف گریز غیرقانونی قرار می‌گیرد. این طیف در نمودار زیر ترسیم شده است (هانلون و هیتزمن[1]، ۲۰۰۹).




**نمودار(۱): طیف پرهیز تا گریز مالیاتی**

هنگامی‌که تغییری در قوانین مالیاتی یک کشور ایجاد می‌شود زمینه برای انجام پژوهش‌های مالی مهیا می‌گردد. با بررسی پس رویدادی بازه زمانی قبل و پس از اعمال تغییرات قانونی، می‌توان به بررسی اثرات عملی قانون بر جامعه اقتصادی پرداخت (رومر و رومر[2]، ۲۰۰۹). اثراتی که برقراری سیستم ارزش‌افزوده بر متغیرهای اختلاف مالیاتی و پرهیز مالیاتی دارد می‌تواند به دو گروه مستقیم و غیرمستقیم بخش‌بندی گردد. هنگامی‌که یک شرکت مشمول قانون ارزش‌افزوده باشد، تحت تأثیر اثرات مستقیم آن‌ها خواهد بود. برخی از شرکت‌ها ازجمله شرکت‌های مرتبط با فعالیت‌های کشاورزی، کارخانه‌های قند یا بانک‌ها و نظایر آن‌ها مشمول قانون ارزش‌افزوده نیستند اما به خاطر اینکه در محیط اقتصادی واقع‌شده‌اند که سایر شرکت‌های طرف حساب آن‌ها ممکن است مشمول باشند، تحت‌الشعاع اثرات غیرمستقیم تغییرات قرار می‌گیرند؛ به‌عبارت‌دیگر احتمال دارد تغییر در قوانین محرکی باشد که شرکت‌های مشمول آن قوانین را به پاسخ‌هایی معین نسبت به محرک وادارد و

1 Hanlon and Heitzman
2 Romer and Romer

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

پاسخ‌های شرکت‌های مشمول خود محرکی شوند تا محیط اقتصادی تغییر کرده و شرکت‌های غیرمشمول را تحت‌الشعاع قرار دهد.

## ۳- پیشینه تجربی پژوهش

در بررسی‌های پژوهشگر مشخص گردید که پژوهشی که به ارتباط استقرار سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده با اختلاف و پرهیز مالیاتی پرداخته باشد وجود ندارد؛ اما تحقیقاتی در مورد سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده صورت گرفته که مرتبط‌ترین‌های آن‌ها انتخاب و دربند پیشینه تحقیق از آن‌ها استفاده گردیده است.

بارتانکوا[1] (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "صورت کنترل مالیات بر ارزش‌افزوده راه‌حلی برای گریز مالیاتی در جمهوری چک" به بررسی آثار برقراری مالیات بر ارزش‌افزوده از ژانویه ۲۰۱۶ در جمهوری چک پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد گزارش کنترل مالیات بر ارزش‌افزوده که به‌صورت اینترنتی به اداره مالیاتی ارسال می‌گردد با فراهم کردن امکان تطبیق داده‌های طرف‌های تجاری، اثر بااهمیتی بر کاهش گریزهای مالیاتی داشته است.

سانگ[2] (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "اثرات برنامه ادارات مالیاتی در فرایند جمع‌آوری مالیات بر ارزش‌افزوده بر مالیات‌دهندگان متوسط و کوچک کره جنوبی: شفافیت و عدالت در تجارت" به بررسی اثر برقراری برنامه ملی مالیات بر ارزش‌افزوده و ارتقاء شفافیت و عدالت مالیاتی پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد اضافه شدن مالیات بر ارزش‌افزوده بر تکالیف مالیاتی بنگاه‌های متوسط و کوچک کره جنوبی باعث بهبود معنادار شفافیت و عدالت مالیاتی شده است

ریچاردسون، تیلور و لانیس[3] (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان "تأثیر تنگنای مالی بر پرهیز مالیاتی شرکت‌ها تحت بحران مالی جهانی: شواهدی از کشور استرالیا" به این موضوع پرداختند که اگر شرکت‌ها با تنگنای مالی مواجه شوند عملکرد آن‌ها در خصوص پرهیز مالیاتی چگونه خواهد بود؟ در این پژوهش نمونه شامل ۲۰۳ شرکت استرالیایی طی بازه زمانی ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۰ بررسی‌شده است. نتایج نشان داده که تنگنای مالی تأثیر معنادار و مثبتی بر پرهیز مالیاتی شرکت‌های استرالیایی دارد.

اونجی (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان "اثربخشی نتایج یک تعامل سیاسی حرفه‌ای در مورد اصلاحات مالیاتی ۱۹۸۹ ژاپن" از یک تعامل سیاسی، حرفه‌ای صحبت به میان می‌آورد که

1 Bartunkova
2 Sung
3 Richardson, Taylor and Lanis

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

باعث شده از آثار سوء اشکالات موجود در طرح اولیه سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده ژاپن دوری شود. در این پژوهش محقق روی نمونه‌ای شامل ۷۶۱۹ شرکت فرعی در بازه ۱۹۸۵ تا ۱۹۹۸ آزمون انجام داده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد ثبت شرکت‌های فرعی باهدف پرهیز مالیاتی افزایش‌یافته و شرکت‌ها اقدام به تفکیک بخش‌های خود به‌عنوان شرکت فرعی نموده‌اند.

گوردون و نیلسن[1] (۱۹۹۷) در پژوهشی با عنوان "گریز مالیاتی در یک اقتصاد باز: مالیات بر ارزش‌افزوده در برابر مالیات بر درآمد" به مقایسه‌ای بین گریزهای مالیاتی در دو حوزه مذکور می‌پردازند. گریز مالیاتی در سیستم ارزش‌افزوده یک رویداد در مرز بین دو شخصیت تجاری است. درحالی‌که گریزها و پرهیزهای مالیاتی در سیستم مالیات بر درآمد داخل مرزهای یک شخصیت تجاری رخ می‌دهد. پژوهشگران اطلاعات حسابداری و مالیاتی سال ۱۹۹۲ شرکت‌ها و تجار دانمارکی را بررسی نموده و میزان گریز مالیاتی را با مدل‌های رگرسیونی تخمین زده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد نهایتاً امکان گریز مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده کمتر از سیستم مالیات بر درآمد است.

میرجلیلی، نصیری، مهاجری و محمدی (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان "برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش‌افزوده در استان‌های کشور" به بررسی فاصله‌ای که اجتناب از پرداخت مالیات میان الگوی قانونی و عملکرد واقعی مالیات بر ارزش‌افزوده ایجاد می‌کند پرداخته‌اند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که شکاف سیاستی در استان‌های ۳۱ گانه کشور معنی‌دار و به‌طور متوسط ۳۵/۲ درصد و شکاف تمکین نیز معنی‌دار و ۳۳/۷ درصد است. همچنین از هر ۱۰۰ ریالی که در الگوی مالیات بر ارزش‌افزوده ایده‌آل و بدون اختلال قابل وصول بود، تنها ۳۱/۱ ریال وصول‌شده است. این نتایج، هم از حیث درآمد ازدست‌رفته مالیات بر ارزش‌افزوده و هم از حیث اختلالی که در فرآیندهای تجاری ایجاد می‌کند اهمیت دارد.

چهرقانی و زرا نژاد (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان "بررسی اثرات اقتصادی اصلاح قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران" به بررسی آثار برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده پرداخته‌اند. داده‌های تحقیق برگرفته از ماتریس حسابداری اجتماعی ایران در سال ۱۳۹۰ است که توسط مرکز پژوهش‌های مجلس تهیه‌شده است. نتایج حاصل گویای آن است که اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده موجب افزایش درآمدهای مالیاتی و افزایش سرمایه‌گذاری می‌شود. از سوی دیگر، اجرای این قانون، افزایش تورم و افزایش هزینه‌های دولت را در پی دارد. البته با توجه به غالب بودن اثرات مثبت به اثرات منفی، اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نسبتاً موفقیت‌آمیز بوده است.

1 Gordon and Nielsen

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

عسکری، دامن‌کشیده و احمدی (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان "بررسی رابطه بین مالیات عملکرد و مالیات بر ارزش‌افزوده شرکت‌های بازرگانی شمال شهر تهران" به اثراتی که از برقراری سیستم مالیات ارزش‌افزوده حاصل می‌شود پرداخته‌اند. بدین منظور، اطلاعات مربوط به ۲۰۳ در سال ۱۳۸۸ استخراج شده است. نتایج حاکی از آن است که مالیات بر ارزش‌افزوده این شرکت‌ها نمی‌تواند مالیات عملکرد آن‌ها را به‌خوبی تحت پوشش قرار دهد.

سعیدی و نهتانی (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان "بررسی و مقایسه جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده به‌جای مالیات بر درآمد شرکت‌های غیر تولیدی" ابتدا مالیات بر درآمد قطعی شرکت‌های نمونه شامل ۲۸۳ شرکت، از پرونده‌های مالیاتی آن‌ها استخراج، سپس ارزش‌افزوده هر شرکت با استفاده از روش تجمعی برآورد کرده‌اند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده با نرخ‌های پایین، بجای مالیات بر درآمد شرکت‌های غیر تولیدی، باعث کاهش درآمدهای مالیاتی استان خواهد شد.

بررسی پژوهش‌های فوق نشان می‌دهد علی‌رغم اینکه به آثار مثبت برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده از جنبه‌های متعددی پرداخته‌شده است؛ اما تاکنون به تأثیری که این سیستم بر اختلاف و پرهیز مالیاتی دارد، توجه نگردیده است. از طرف دیگر پژوهشگرانی که روی عوامل مؤثر بر پرهیز مالیاتی کارکرده‌اند و ارتباط آن را با عوامل مختلفی سنجیده‌اند، عامل مهمی مانند برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده در پژوهش‌های آن‌ها دیده نمی‌شود. بنابراین در پژوهش حاضر سعی شده خلأ پژوهشی موجود، با تبیین فرضیه‌هایی که به تأثیر برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر اختلاف و پرهیز مالیاتی اشاره دارد، تکمیل گردد. بر این اساس فرضیه‌های اول و دوم پژوهش تدوین گردیدند. ازآنجایی‌که برخی شرکت‌ها مشمول قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نبوده‌اند، این امکان وجود دارد که به علت مراودات مالی با شرکت‌های مشمول و قرار گرفتن با آن‌ها در یک محیط اقتصادی مشترک، تأثیر غیرمستقیمی از برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده، پذیرفته باشند، اما این تأثیر به‌گونه‌ای متفاوت از شرکت‌های مشمول باشد. بر این اساس فرضیه‌های سوم و چهارم تدوین گردید تا با آزمون آن‌ها مشخص شود آیا شرکت‌های غیر مشمول، به شکل مشابه یا متفاوتی تحت تأثیر قرارگرفته‌اند.

## ۴- فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر کاهش اختلاف مالیاتی در شرکت‌های مشمول تأثیر مثبت داشته است.

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

**فرضیه دوم:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر کاهش پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول تأثیر مثبت داشته است.

**فرضیه سوم:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر کاهش اختلاف مالیاتی در شرکت‌های مشمول و غیر مشمول این سیستم به شکل متفاوت تأثیر مثبت داشته است.

**فرضیه چهارم:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر کاهش پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول و غیر مشمول این سیستم به شکل متفاوت تأثیر مثبت داشته است.

## ۵- روش‌شناسی پژوهش

در این بخش نخست به معرفی متغیرهای پژوهش پرداخته می‌شود سپس نحوه اندازه‌گیری آن‌ها توضیح داده‌شده و رگرسیون و آزمون‌های آماری پژوهش تشریح می‌گردند.

### ۵-۱- متغیر مستقل

متغیر مستقل این پژوهش عبارت است از برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده که جهت شرکت‌های عضو گروه نمونه از سال ۱۳۸۸ اعمال‌شده و در سال قبل از آن وجود نداشته است. بنابراین در پژوهش حاضر وجود و عدم وجود این متغیر، به‌صورت دو ارزشی (ارزش صفر یا ارزش یک) در آزمون‌های آماری لحاظ خواهد شد. در بخش اول پژوهش که با استفاده از آزمون تی زوجی، فرضیه‌های اول و دوم در خصوص شرکت‌های مشمول مورد آزمون قرار می‌گیرند، گروه اول داده‌ها مربوط به سال ۱۳۸۷ هستند که سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده در آن سال وجود نداشته و گروه دوم مربوط به سال ۱۳۸۸ هستند که در آن سال سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده وجود داشته است. در بخش دوم پژوهش که با استفاده از رهیافت تفاوت در تفاوت‌ها فرضیه‌های سوم و چهارم در خصوص شرکت‌های مشمول و غیر مشمول آزمون می‌گردند، متغیر مستقل جهت سال ۱۳۸۷ برای همه شرکت‌ها مقدار صفر دارد اما در سال ۱۳۸۸ برای شرکت‌های مشمول مقدار یک و برای غیر مشمول‌ها مقدار صفر دارد.

### ۵-۲- متغیرهای وابسته

متغیرهای وابسته این پژوهش شامل دو متغیر اختلاف مالیاتی و پرهیز مالیاتی می‌باشند. جهت اندازه‌گیری اختلاف مالیاتی به پیروی از پژوهش انجام‌شده توسط ریچاردسون و همکاران (۲۰۱۵) بر اساس رابطه‌های شماره (۱) تا (۵) عمل خواهد شد.

نخست درآمد مشمول مالیات بر اساس رابطه شماره (۱) به دست می‌آید:

$$TI = \frac{ITE}{CTR}$$ **رابطه (۱)**

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

که در آن:

**TI**: سود مشمول مالیات

**ITE**: مالیات بر درآمد تشخیصی و

**CTR**: نرخ مالیات در شرکت‌های حاضر در بازار بورس می‌باشد. در حال حاضر این نرخ ۲۲/۵ درصد است که برای شرکت‌های که بیش از بیست درصد سهام شناور دارند مشمول تخفیف ده درصدی نسبت به ماده ۱۰۵ ق.م.م نیز می‌شود.

پس از آن اختلاف مالیاتی با استفاده از رابطه شماره (۲) محاسبه می‌گردد

**رابطه (۲)** $BTG = AT - TI$

که در آن:

**BTG**: اختلاف مالیاتی

**AT**: سود حسابداری پیش از کسر مالیات و

**TI**: سود مشمول مالیات می‌باشد.

جهت به دست آوردن متغیر پرهیز مالیاتی از مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی (OLS) و رابطه شماره (۳) استفاده خواهد شد:

**رابطه (۳)** $BTG = C + \beta_1 TA + \mu + \varepsilon$

که در آن:

**BTG**: اختلاف مالیاتی تقسیم بر جمع دارایی‌ها

**TA**: مجموع اقلام تعهدی بخش بر جمع دارایی‌ها

**μ**: باقیمانده‌ها و

**ε**: جزء خطاها می‌باشند.

مجموع اقلام تعهدی با گرته برداری از پژوهش (هلی[1]، ۱۹۵۸) بر اساس رابطه شماره (۴) به دست می‌آید:

**رابطه (۴)** $TA = EBEI - (CFO - EIDO)$

که در آن:

**TA**: جمع اقلام تعهدی

**EBEI**: سود پیش از اقلام غیرمترقبه و عملیات متوقف شده

**CFO**: جریان نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی و

**EIDO**: جریان نقدی حاصل از اقلام غیرمترقبه و عملیات متوقف شده می‌باشد.

1Healy

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

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

**رابطه (۵)** $CTA = \mu + \varepsilon$

## ۵-۳- آزمون فرضیه‌ها

پس از آنکه با توضیحات پیش‌گفته متغیرهای وابسته پژوهش به دست آمدند، با استفاده از آزمون تی زوجی (وابسته) فرضیه‌های اول و دوم پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرند. هنگامی‌که یک محقق در نظر دارد که یک متغیر را در یک گروه قبل و بعد از انجام یک مداخله یا قبل و بعد از ایجاد یک شرایط یا رخداد خاص اندازه‌گیری نموده و آن‌ها را با هم مقایسه کند از این آزمون استفاده می‌شود. در این حالت داده‌ها مستقل از هم نیستند بلکه به‌نوعی به هم مرتبط و از هم تأثیرپذیرند. این دسته از نمونه‌ها را اصطلاحاً نمونه وابسته یا زوج می‌گویند. آزمون فرض برابری دو میانگین وابسته به شکل زیر است.

**رابطه (۶)**

$$H_0: \mu_2 - \mu_1 = 0 \rightarrow H_0: \mu_d = 0$$
$$H_1: \mu_2 - \mu_1 \neq 0 \rightarrow H_1: \mu_d \neq 0$$

جهت آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم از روش ارزیابی برنامه استفاده می‌گردد. ارزیابی برنامه روشی است که در آن سعی می‌شود با تقسیم شرکت‌ها به دو گروه درمان و شاهد، تأثیر اجرای برنامه‌ها بر متغیر واکنش آن‌ها (مثلاً پرهیز مالیاتی) به روش‌های مختلف مورد ارزیابی قرار گیرد. در کتاب اقتصادسنجی داده‌های خرد و ارزیابی سیاست، نوشته دکتر غلامرضا کشاورز به دو نوع مطالعه مشاهده‌ای و مطالعه آزمایش تجربی اشاره‌شده است. در نوع مشاهده‌ای انجام برنامه بر روی دو گروه مشمول و غیر مشمول بدون دخالت پژوهشگر صورت گرفته است و در نوع آزمایشی برنامه با دخالت پژوهشگر انجام می‌گیرد. مطالعات اقتصادی و مالی از نوع مشاهده‌ای است زیرا برنامه‌های اقتصادی در اختیار پژوهشگر نیست. در این پژوهش‌ها از روش تفاوت در تفاوت‌ها استفاده می‌شود؛ به‌عبارت‌دیگر لازم نیست برنامه با اختیار کامل پژوهشگر بر نمونه‌ها تحمیل شود. بلکه می‌تواند به‌صورت پس رویدادی، اجرای برنامه‌ای که دیگران اعمال کرده‌اند بر روی گروه‌هایی که دیگران آن‌ها را به‌وسیله قانون یا قرارداد، مشمول یا غیر مشمول نموده‌اند، توسط پژوهشگر موردبررسی قرار گیرد و آثار برنامه روی دو گروه مقایسه شود (کشاورز، ۱۳۹۶).

پژوهش گوگردچیان در مورد تأثیر تشکیل اتحادیه‌های پولی بر کشورهای عضو و غیر عضو اتحادیه (گوگردچیان، ۱۳۸۷) و همچنین پژوهش کارد و کروگر درباره اثرات برقراری قانون حداقل دستمزد بر میزان اشتغال در واحدهای اقتصادی مشمول و غیر مشمول این قانون در

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

ایالت‌های نیوجرسی و پنسیلوانیا نمونه‌هایی از پژوهش‌های مشاهده‌ای هستند که از رهیافت تفاوت در تفاوت‌ها استفاده کرده‌اند (کارد و کروگر[1]، ۱۹۹۴). البته در پژوهش‌های تجربی پزشکی نیز در حالتی که انتخاب نمونه و تحمیل برنامه امکان‌پذیر نیست، نیز روش تفاوت در تفاوت‌ها استفاده می‌شود.

در استفاده از رهیافت‌های مختلف ارزیابی برنامه جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش می‌توان روش‌های مبتنی بر تفاوت در تفاوت‌ها[2] و مچینگ را به کار گرفت، پژوهش در خصوص ویژگی‌های هر یک از این دو روش نشان می‌دهد روش تفاوت در تفاوت‌ها عملکرد بهتری نسبت به دیگر روش‌ها برای داده‌های مقطعی دارد (اسمیت و تاد[3]، ۲۰۰۵)؛ بنابراین جهت ارزیابی اثر برنامه مالیاتی موضوع این پژوهش روی شرکت‌ها در مقاطع قبل و پس از اجرای برنامه از رهیافت تفاوت در تفاوت‌ها استفاده می‌گردد. این روش در مقایسه با برخی از دیگر روش‌های اقتصادسنجی، جهت پاسخ به سؤال‌های ویژه پژوهش دارای مزیت‌ها و ویژگی‌هایی است که استفاده از آن را در این پژوهش ضروری نموده است.

نخست اینکه ماهیت پژوهش به‌گونه‌ای است که تحولات اخیر در قوانین مالیاتی، لزوماً همه شرکت‌ها را مشمول نکرده یا با تأخیر مشمول نموده است؛ بنابراین در این روش می‌توان شرکت‌ها را به دو گروه کنترل و شاهد تقسیم نمود و اثر اجرای برنامه را بر متغیرهای واکنش (مثلاً پرهیز مالیاتی) شرکت‌های گروه شاهد ارزیابی نمود. دوم اینکه روش مذکور قادر به تخمین مدل‌های ناپارامتری است (ژائو[4]،۲۰۰۴).

## ۵-۴- روش تفاوت در تفاوت‌ها

تفاوت در تفاوت‌ها نیز یکی از رهیافت‌های ارزیابی برنامه است که در آن برنامه موردنظر به‌صورت درون‌زا و پویا در نظر گرفته می‌شود. بدین لحاظ، شرایط قبل و بعد یک درمان یا برنامه اقتصادی با توجه به تغییرات زمانی در نظر گرفته می‌شود تا اثر خالص و درونی درمان را که تمام عوامل مشارکت‌کننده و کنترل را برمی‌گیرد، نشان دهد.

در اینجا فرض اساسی این است که تحولات مالیاتی با جلوه‌های مختلف مانند دیگر اظهاری شرکت‌ها می‌تواند بر شاخص‌های مالیاتی مانند اختلاف و پرهیز مالیاتی تأثیرگذار باشد و آن‌ها را شتاب بخشد. در چارچوب نظری روش تفاوت در تفاوت‌ها، در فرآیند بررسی یک تحول

1 Card and Krueger
2 Difference in Differences Method
3 Smith and Todd
4 Zhao

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

شرایط قبل و بعد از یک متغیر واکنش (برای مثال، متغیر اختلاف مالیاتی) مورد مقایسه قرار می‌گیرد. در این حالت تغییرات آشکارشده در متغیر واکنش به‌واسطه تغییر در عواملی است که در قبل و بعد از یک تحول (مثلاً برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده) به وقوع پیوسته است (لی[1]، ۲۰۰۵).

فرض کنید پژوهشگر بخواهد اثر یک برنامه یا یک سیاست اجراشده را بر مقدار $Y_i$ مربوط به یک جامعه ارزیابی کند. فرض کنید دو گروه از شرکت‌ها وجود دارند که اگر یک شرکت عضو گروه برنامه باشد $T_i=1$ و اگر عضو گروه کنترل باشد $T_i=0$ است. علاوه بر این فرض کنید که $Y_i$ را برای دو دوره زمانی پیش و پس از اجرای برنامه قابل‌مشاهده است. اندیس $i$ نشانگر فرد $i$ام $i=1,\ldots,N$ است. برای هریک از افراد دو مشاهده از $Y_i$ وجود دارد. یک مشاهده برای دوره پیش از اجرای برنامه (یا مشارکت در برنامه) و یک مشاهده هم برای دوره پس از اجرای برنامه. برای سادگی نمادهای $\overline{Y_0}^{T}$ و $\overline{Y_1}^{T}$ را به ترتیب برای میانگین $Y_i$ مربوط به افراد گروه آزمایش در دوره‌های پیش و پس از اجرای برنامه مورداستفاده قرار می‌گیرد. به همین ترتیب، همین دو نماد را با بالانویس $C$ برای گروه کنترل به کار می‌گیریم. خاطرنشان می‌گردد که این میانگین‌گیری برای افراد نمونه است و نه برای کل جامعه. برای میانگین‌های جامعه از عملگر امید ریاضی استفاده می‌شود. اندیس‌های ۰ و ۱ برای دوره زمانی پیش و پس از اجرای برنامه به کار بسته می‌شود. برآوردگر تفاوت در تفاوت‌ها در قالب جدول زیر تشریح شده است.

**جدول (۱): برآوردگر تفاوت در تفاوت‌ها**

| تفاوت‌ها | متغیر دودویی برنامه | | زمان | |
|---|---|---|---|---|
| تفاضل بین دو گروه در یک‌زمان | $D_i=1$ | $D_i=0$ | | |
| $\overline{Y_0}^{T}-\overline{Y_0}^{C}$ | $\overline{Y_0}^{T}$ | $\overline{Y_0}^{C}$ | $T_i$=۰ | متغیر دودویی زمان |
| $\overline{Y_1}^{T}-\overline{Y_1}^{C}$ | $\overline{Y_1}^{T}$ | $\overline{Y_1}^{C}$ | $T_i$=۱ | |
| $DiD=(\overline{Y_1}^{T}-\overline{Y_0}^{T})-(\overline{Y_1}^{C}-\overline{Y_0}^{C})$ | $\overline{Y_1}^{T}-\overline{Y_0}^{T}$ | $\overline{Y_1}^{C}-\overline{Y_0}^{C}$ | تفاوت بین زمانی یک گروه | |

مدلی که برای آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش به‌وسیله برآوردگر تفاوت در تفاوت غیرشرطی مورداستفاده قرار گرفته به‌صورت زیر می‌باشد.

**رابطه (۷)** $$Y_i=\alpha+\beta T_i+\gamma t_i+\delta(T_i.t_i)+u_i$$

1 Lee

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

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

## ۵-۵- روش و طرح نمونه‌برداری

### ۵-۵-۱- جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل تمام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، یعنی ۳۸۶ شرکت می‌باشد. این شرکت‌ها در بازه زمانی پژوهش یعنی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۸ موردمطالعه قرار می‌گیرند.

### ۵-۵-۲- نمونه‌گیری

نمونه‌گیری که در راستای آزمون فرضیه‌های این پژوهش انجام می‌شود غربالگری به شیوه حذف سامانمند (سیستماتیک) است. به این صورت که برای تخمین مدل‌های پژوهش، شرکت‌هایی که واجد شرایط زیر باشند جزء نمونه آماری لحاظ می‌گردند.

- شرکت‌های گروه نمونه در فراخوان‌های سیستم مالیات بر ارزش مشمول شده باشند.
- اطلاعات مالی شرکت‌های موردبررسی در سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۸ به‌گونه‌ای کامل در سایت بورس اوراق بهادار موجود باشد.
- شرکت‌ها در دوره موردنظر، سال مالی خود را تغییر نداده و توقف فعالیت نداشته باشند.
- دوره مالی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.

برای آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم حذف سامانمند (سیستماتیک) بدون در نظر گرفتن شرط اول صورت می‌پذیرد. بر این اساس، حجم نمونه برای فرضیه اول و دوم ۱۲۶ شرکت و برای فرضیه سوم و چهارم ۱۴۵ شرکت معین گردید.

### ۵-۵-۳- ابزار گردآوری داده‌ها

جهت گردآوری اطلاعات موردنیاز برای مطالعات مقدماتی و تدوین فصل ادبیات و چارچوب نظری پژوهش، از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. در این روش، منابع کتابخانه‌ای (شامل کتاب، مجلات، پایان‌نامه‌ها، مقالات و اینترنت)، به کار گرفته می‌شوند. اطلاعات مورداستفاده برای آزمون فرضیه‌ها، به روش اسناد کاوی از صورت‌های مالی و یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی (گردآوری شده در نرم‌افزار ره‌آورد نوین و بانک اطلاعاتی اداره آمار شرکت بورس) گردآوری شده است.

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

### ۵-۵-۴- ابزار تجزیه و تحلیل

جهت آماده‌سازی داده‌های خام و محاسبات اولیه از نرم‌افزار Excel و برای انجام محاسبات آماری و تجزیه تحلیل اطلاعات از نرم‌افزارهای Minitab، Eviews و Stata استفاده‌شده است.

## ۶- یافته‌های پژوهش

نتایج آماری پژوهش حاضر در دو بخش توصیفی و استنباطی به شرح زیر ارائه می‌گردد.

### ۶-۱- آماره‌های توصیفی

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

**جدول (۲): آماره‌های توصیفی پژوهش**

| | سود ابرازی | سود تشخیصی | دگرمانی بر جمع دارایی‌ها | اقلام تعهدی بر جمع دارایی‌ها | پرهیز مالیاتی |
|---|---|---|---|---|---|
| میانگین | ۵۱۵۶۵۴ | ۷۸۸۱۰۰ | ۰/۰۶۶۵ | ۰/۰۹۲۸ | ۰/۰۰۴۸ |
| میانه | ۴۲۹۷۹ | ۶۷۳۴۲ | ۰/۰۴۸ | ۰/۰۶۵۴ | ۰/۰۵۸۶ |
| بیشینه | ۱۳۸۸۸۹۱۹ | ۲۱۷۵۴۵۵۴ | ۰/۳۱۵ | ۰/۵۴۱ | ۱/۲۶۱۴ |
| کمینه | -۱۰۹۲۸۱۶ | ۰ | ۰/۰۰۰۰۹۸ | ۰/۰۰۰۳۵ | -۰/۱۲۸۸ |
| انحراف معیار | ۱۶۴۱۰۶۲ | ۲۴۴۱۶۲۴ | ۰/۰۶۱۵۵۷ | ۰/۰۹۰۵ | ۰/۰۹۴۹ |
| ضریب چولگی | ۴/۶۲۷۷ | ۴/۸۸۲ | ۱/۵۱۴۸۷ | ۲/۰۶۴۷ | ۸/۱۹۹۴ |

میانگین، شاخص مرکزی اصلی است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. مقدار میانگین برای متغیر دگرمانی بر جمع دارایی‌ها برابر با ۰/۰۶۶۵ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. این میانگین نشان می‌دهد به‌طور متوسط مقدار دگرمانی در شرکت‌های انتخاب شده نسبت به جمع دارایی‌ها مقدار بااهمیتی است اما حالت عمده و اساسی ندارد. مقایسه این عدد با کمینه همین متغیر یعنی عدد ۰/۰۰۰۰۹۸ و بیشینه آن یعنی عدد ۰/۳۱۵ نشان می‌دهد مقادیر کمینه و بیشینه داده‌هایی خاص‌اند که فاصله (پراکنش) قابل‌توجهی با میانگین نمونه دارند. همان‌طور که مشاهده می‌شود میانه متغیر دگرمانی بر جمع دارایی‌ها برابر با ۰/۰۴۸ است که نشان می‌دهد که نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. از مهم‌ترین شاخص‌های پراکندگی، انحراف معیار است. به‌طور مثال مقدار این شاخص برای متغیر پرهیز مالیاتی برابر با۰/۰۹۴۹ و برای متغیر دگرمانی بر جمع دارایی‌ها مقدار ۰/۰۶۱۵۵۷ است.

میزان ناقرینگی منحنی فراوانی یا چولگی، اگر صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه این ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر ضریب آن منفی باشد، نشان‌دهنده آن است که چولگی به چپ وجود دارد. مثلاً ضریب چولگی برای متغیر دگرمانی بر جمع دارایی‌ها

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

مقدار برابر ۱/۵۱۴۸۷ است، یعنی این متغیر چولگی به راست دارد و به اندازه ۱/۵۱۴۸۷ از مرکز تقارن انحراف و تمایل به سمت راست دارد. متغیرهای پژوهش حاضر، عموماً دارای ضریب چولگی راست هستند.

## ۶-۲- آمار استنباطی

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

**آزمون فرضیه اول:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر کاهش اختلاف مالیاتی در شرکت‌های مشمول تأثیر مثبت داشته است.

نتایج حاصل از آزمون تی زوجی به شرح جدول شماره (۳) خلاصه شده است.

**جدول (۳): نتایج آزمون فرضیه اول**

| متغیر | مرحله | میانگین | انحراف استاندارد | t | p-value |
|---|---|---|---|---|---|
| اختلاف مالیاتی | پیش‌آزمون | ۰/۰۸۱۰۹ | ۰/۰۶۷۷۸ | ۸/۳۷ | ۰/۰۰۰ |
| | پس‌آزمون | ۰/۰۵۲۱۹ | ۰/۰۵۴۶۵ | | |

همان‌گونه که در جدول (۳) مشاهده می‌گردد میانگین اختلاف مالیاتی در پیش‌آزمون ۰/۰۸۱۰۹ بوده که در پس‌آزمون به ۰/۰۵۲۱۹ کاهش‌یافته است و این کاهش ازنظر آماری نیز معنادار می‌باشد (p=۰/۰۰۰).

**آزمون فرضیه دوم:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر کاهش پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول تأثیر مثبت داشته است.

نتایج حاصل از آزمون تی زوجی به شرح جدول (۴) خلاصه شده است.

**جدول (۴): نتایج آزمون فرضیه دوم**

| متغیر | مرحله | میانگین | انحراف استاندارد | t | p-value |
|---|---|---|---|---|---|
| پرهیز مالیاتی | پیش‌آزمون | ۰/۰۴۸۶۲ | ۰/۰۴۱۶۰ | ۲/۲۶ | ۰/۰۲۵ |
| | پس‌آزمون | ۰/۰۴۱۰۱ | ۰/۰۳۸۰۰ | | |

همان‌گونه که در جدول (۴) مشاهده می‌گردد میانگین پرهیز مالیاتی در پیش‌آزمون ۰/۰۴۸۶۲ بوده که در پس‌آزمون به ۰/۰۴۱۰۱ کاهش‌یافته است و این کاهش ازنظر آماری نیز معنادار می‌باشد (p=۰/۰۲۵).

**آزمون فرضیه سوم:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر کاهش اختلاف مالیاتی در شرکت‌های مشمول و غیر مشمول این سیستم به شکل متفاوت تأثیر مثبت داشته است.

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

برای آزمون این فرضیه برآوردگر تفاوت در تفاوت‌ها که یکی از برآوردگرهای ارزیابی برنامه محسوب می‌گردد، بکار گرفته شده است. اجرای این برآوردگر از طریق اعمال کد دیف[1] در نرم‌افزار استتا صورت پذیرفته است. برونداد این نرم‌افزار در جدول (۵) آمده است.

**جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه سوم**

| مراحل آزمون | BTG | انحراف معیار | آماره t | p-value |
|---|---|---|---|---|
| پیش‌آزمون | | | | |
| گروه کنترل | ۰/۰۷۱ | | | |
| گروه برنامه | ۰/۰۸۱ | | | |
| تفاوت پیش‌آزمون | ۰/۰۱ | ۰/۰۱۵ | ۰/۶۸ | ۰/۵۰۰ |
| پس‌آزمون | | | | |
| گروه کنترل | ۰/۰۶۱ | | | |
| گروه برنامه | ۰/۰۵۲ | | | |
| تفاوت پس‌آزمون | -۰/۰۰۸ | ۰/۰۱۵ | ۰/۵۷ | ۰/۵۷۲ |
| تفاوت در تفاوت‌ها | -۰/۰۱۸ | ۰/۰۲۱ | ۰/۸۸ | ۰/۳۸۱ |

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌گردد مقدار P برای تفاوت در تفاوت‌ها عدد ۰/۳۸۱ است که بیش از ۰/۰۵ می‌باشد. به‌این‌ترتیب فرضیه صفر مبنی بر این‌که شرکت‌های مشمول و غیر مشمول به شکل مشابه از برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده تأثیر پذیرفته‌اند، قابل رد نیست. اختلاف مالیاتی در دو گروه برنامه و کنترل، پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده کاهش‌یافته است اما این کاهش، بین دو گروه تفاوت معنی‌داری ندارد؛ بنابراین با در نظر گرفتن سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت تفاوتی که قبل از شروع برنامه وجود داشته است همچنان و بدون تغییر قابل‌ملاحظه‌ای پس از اجرای برنامه هم وجود دارد.

**آزمون فرضیه چهارم:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر کاهش پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول و غیر مشمول این سیستم به شکل متفاوت تأثیر مثبت داشته است.

برای آزمون این فرضیه نیز برآوردگر تفاوت در تفاوت‌ها بکار گرفته‌شده است. اجرای این برآوردگر از طریق اعمال کد دیف در نرم‌افزار استتا صورت پذیرفته است. برونداد نرم‌افزار استتا در جدول (۶) آمده است.

1 Diff

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

جدول (۶): نتایج آزمون فرضیه چهارم

| مراحل آزمون | AVOID | انحراف معیار | آماره t | p-value |
|---|---|---|---|---|
| پیش‌آزمون | | | | |
| گروه کنترل | ۰/۰۴۵ | | | |
| گروه برنامه | ۰/۰۴۹ | | | |
| تفاوت پیش‌آزمون | ۰/۰۰۳ | ۰/۰۰۹۱ | ۰/۳۷ | ۰/۷۱۱ |
| پس‌آزمون | | | | |
| گروه کنترل | ۰/۰۴ | | | |
| گروه برنامه | ۰/۰۴۱ | | | |
| تفاوت پس‌آزمون | -۰/۰۰۱ | ۰/۰۰۹ | ۰/۱۳ | ۰/۸۹۷ |
| تفاوت در تفاوت‌ها | -۰/۰۰۲ | ۰/۰۳۱ | ۰/۱۷ | ۰/۸۶۴ |

همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌گردد مقدار p برای تفاوت در تفاوت‌ها عدد ۰/۸۶۴ است که بیش از ۰/۰۵ می‌باشد. به‌این‌ترتیب فرضیه صفر مبنی بر این‌که پرهیز مالیاتی شرکت‌های مشمول و غیر مشمول به شکل مشابه از برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده تأثیر پذیرفته، قابل رد نیست. پرهیز مالیاتی در دو گروه برنامه و کنترل، پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده کاهش‌یافته است اما این کاهش، بین دو گروه تفاوت معنی‌داری ندارد؛ بنابراین می‌توان گفت تفاوتی که قبل از شروع برنامه بین دو گروه وجود داشته است همچنان و بدون تغییر قابل‌ملاحظه‌ای پس از اجرای برنامه هم وجود دارد.

## ۷- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به بررسی آثار برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر اختلاف‌ها و پرهیزهای مالیاتی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد برقراری مالیات ارزش‌افزوده باعث کاهش اختلاف‌های مالیاتی بین مالیات ابرازی شرکت‌ها و مالیات تشخیصی توسط ممیزین مالیاتی شده است. هم‌زمان با وصول مالیات ارزش‌افزوده در یک جامعه اقتصادی، اطلاعات مالیاتی بیشتری راجع به مؤدیان جمع‌آوری می‌شود. این امر باعث غنای بانک‌های اطلاعاتی مؤدیان نزد سازمان مالیاتی می‌گردد. هنگامی‌که مؤدیان مالیاتی بدانند اطلاعاتی که دارای قابلیت تأییدکنندگی در راستای تائید ادعای درست و رد ادعای نادرست ایشان وجود دارد ازلحاظ کردن ارقام بدون پشتوانه در اظهارنامه و دفاتر مالی‌شان خودداری می‌کنند. از طرف دیگر کادر تشخیص سازمان مالیاتی نیز هنگامی‌که بدانند بانک اطلاعاتی باقابلیت تأییدکنندگی وجود دارد که مؤدیان از طریق درخواست مبانی تشخیص به آن دسترسی دارند، به تشخیص‌های اطلاعات محور روی می‌آورند. به‌این‌ترتیب اختلاف‌های مالیاتی کاهش می‌یابد. این کاهش نشانه ارتقاء عدالت مالیاتی نیز به‌حساب می‌آید. نتیجه مذکور با نتایج پژوهش سانگ (۲۰۱۸) که حاکی از ارتقاء شفافیت و

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]
[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

عدالت مالیاتی پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده است همخوانی دارد. همچنین با نتایج پژوهش چهرقانی و زرانژاد (۱۳۹۷) تطابق دارد؛ اما با نتایج پژوهش میرجلیلی و همکاران (۱۳۹۸) دال بر تداوم شکاف تمکین همخوانی ندارد. این تفاوت می‌تواند ناشی از این موضوع باشد که پژوهشگران مذکور برای جمع‌آوری داده‌ها رویکرد بالا به پایین (مبتنی بر داده‌های تولید و مصرف) را به‌جای رویکرد پایین به بالا (مبتنی بر داده‌های اظهارنامه و صورت‌های مالی) انتخاب کرده‌اند.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده بر کاهش پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول تأثیر مثبت داشته است. پرهیز مالیاتی با استفاده از مقررات موضوعه و برخی خلأهای قانونی انجام می‌گیرد. استقرار سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده در یک جامعه اقتصادی ممکن است باعث شود محدودیت‌هایی برای انواعی از پرهیزهای مالیاتی ایجاد گردد و به‌این‌ترتیب پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول مالیات ارزش‌افزوده کاهش یابد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد این تأثیر مثبت بر کاهش پرهیزهای مالیاتی در بورس ایران اتفاق افتاده است. نتیجه فوق با نتایج پژوهش اونجی (۲۰۱۴) دال بر اینکه برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده پرهیز مالیاتی را مشکل می‌کند همخوانی دارد.

اجرای یک برنامه در یک جامعه اقتصادی، بنگاه‌های مشمول برنامه را به‌طور مستقیم تحت تأثیر قرار می‌دهد. هم‌زمان بخش غیر مشمول آن جامعه نیز به خاطر تعاملاتی که با بخش مشمول دارد ممکن است تحت تأثیر غیرمستقیم برنامه قرار گیرد. در این پژوهش برای تشخیص تفاوت تأثیرگذاری برنامه بر بخش مشمول در مقایسه با بخش غیر مشمول جامعه، از برآوردگری به نام تفاوت در تفاوت‌ها استفاده‌شده است. بررسی نتایج آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد، اختلاف مالیاتی در دو گروه مشمول و غیر مشمول مالیات ارزش‌افزوده، پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده کاهش‌یافته است اما این کاهش، بین دو گروه تفاوت معنی‌داری ندارد؛ به‌عبارت‌دیگر اجرای سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده باعث تولید تفاوت‌های یکسانی در دو گروه مشمول و غیر مشمول گردیده است.

بررسی نتایج آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد پرهیز مالیاتی، در دو گروه مشمول و غیر مشمول مالیات ارزش‌افزوده، پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده کاهش‌یافته اما این کاهش، برای دو گروه روندی مشابه داشته است؛ به‌عبارت‌دیگر مناسبات و تعاملات مالی بین شرکت‌های مشمول و غیر مشمول چنان بوده که کاهش پرهیز مالیاتی از گروه مشمول به غیرمشمول سرایت کرده است. این سرایت به‌گونه‌ای بوده که می‌توان گفت تفاوتی در تفاوت‌های ایجادشده برای دو گروه وجود ندارد.

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

در کل، نتایج حاصل از پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های بارتانکوا (۲۰۱۹)، سانگ (۲۰۱۸)، اونجی (۲۰۱۴)، گوردون و نیلسن (۱۹۹۷) و چهرقانی و زرانژاد (۱۳۹۷) مطابقت دارد و با نتایج پژوهش‌های میرجلیلی و همکاران (۱۳۹۸) و عسکری، دامن کشیده و احمدی (۱۳۸۹) تفاوت دارد.

## ۸- پیشنهادها و محدودیت‌ها

در راستای یافته‌های این پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه‌شده است.

با توجه به تأثیری که برقراری مالیات ارزش‌افزوده در کاهش اختلاف‌های مالیاتی داشته است گسترش و توسعه این سیستم به سایر بخش‌های اقتصادی که تحت پوشش نیستند می‌تواند اختلاف‌های مالیاتی را کاهش دهد. در حال حاضر سازمان مالیاتی در مورد تعمیم این سیستم به بخش‌های خرده‌فروشی (از طریق نصب صندوق‌های مکانیزه) با سرعت کم و محافظه‌کاری پیش می‌رود.

با توجه به نقشی که برقراری مالیات ارزش‌افزوده در کاهش پرهیزهای مالیاتی داشته می‌توان گفت برقراری این سیستم از این جنبه باعث افزایش درآمدهای مشمول مالیات‌های مستقیم شده است. بنابراین اگر نرخ مالیات مستقیم بر درامد شرکت‌ها به‌طور متناسبی کاهش یابد، با افزایش درامد مشمول و کاهش نرخ مالیات، نسبت مالیات وصولی کاهش نخواهد یافت. پیشنهاد می‌گردد از نتایج پژوهش حاضر در جهت دفاع از نظریه‌ای که خواستار کاهش نرخ مالیات بر درآمد هم‌زمان با افزایش درصد مالیات ارزش‌افزوده است، استفاده شود.

با توجه اینکه نتایج پژوهش نشان‌دهنده سرایت آثار برقراری مالیات بر ارزش‌افزوده به شرکت‌های غیر مشمول است، توصیه می‌گردد در اصلاح قوانین ناظر بر مالیات ارزش‌افزوده و نحوه اجرای آن، اثر اجرای برنامه قبلی بر تمام بنگاه‌های اقتصادی لحاظ شود نه‌فقط بنگاه‌های مشمول این قانون.

بخشی از پرهیزهای مالیاتی به خاطر معافیت‌هایی که قانون‌گذار تعمداً و به خاطر سیاست‌های ارشادی در قانون مالیات‌های مستقیم لحاظ کرده، رخ می‌دهند. یافته‌های پژوهش حاکی از کاهش پرهیز مالیاتی پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده است. پس این احتمال وجود دارد که برخی از سیاست‌های ارشادی قانون مالیات‌های مستقیم به خاطر اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، خنثی‌شده باشد. پیشنهاد می‌گردد این موضوع بررسی و در اصلاحیه جاری قانون مالیات بر ارزش‌افزوده لحاظ شود.

در انجام پژوهش حاضر محدودیت‌هایی نیز وجود داشته است. ازجمله اینکه برخی از شرکت‌ها به خاطر ناقص بودن اطلاعات آن‌ها، حذف‌شده‌اند. محدودیت دیگر اینکه قلمرو مکانی

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

پژوهش منحصر به بورس اوراق بهادار ایران است و در تعمیم نتایج به سایر جوامع اقتصادی باید جانب احتیاط رعایت گردد.

## ۹- منابع و مآخذ


چهرقانی احمد و منصور زرا نژاد. (۱۳۹۷). بررسی اثرات اقتصادی اصلاح قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران. **پژوهشنامه مالیات** ۲۶(۴۰): ۴۱-۷.

سعیدی، پرویز و حسینعلی نهتانی. (۱۳۸۸). بررسی و مقایسه جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده بجای مالیات بر درآمد شرکت‌های غیر تولیدی. **پژوهشنامه مالیات** ۱۷(۵): ۱۳۶-۱۱۵.

عبدلی، محمدرضا؛ محمدرضا شورورزی و سعیده میرزایی. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی با شفافیت شرکتی. **فصلنامه حسابداری مالی** ۵(۱۹): ۹۰-۶۹.

عسکری، علی؛ مرجان دامن کشیده و مهتاب احمدی. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین مالیات عملکرد و مالیات بر ارزش‌افزوده شرکت‌های بازرگانی شمال شهر تهران. **پژوهشنامه مالیات** ۱۸(۹): ۱۲۲-۱۰۱.

کشاورز حداد، غلامرضا. (۱۳۹۶). **اقتصادسنجی داده‌های خرد و ارزیابی سیاست**. تهران: نشر نی.

گوگردچیان، احمد. (۱۳۸۷). ارزیابی واکنش‌های اقتصاد جهانی در فرآیند جهانی‌شدن مالی با تأکید بر رشد اقتصادی، تجارت و همگرایی درآمدی. **پایان‌نامه دکتری رشته‌ی اقتصاد گرایش اقتصاد بین‌الملل و پول**. دانشگاه اصفهان. به راهنمایی دکتر سید کمیل طیبی و دکتر هوشنگ شجری.

موسوی جهرمی، یگانه؛ فرهاد طهماسبی بلداجی و نرگس خاکی. (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده: یک مدل نظری، **فصلنامه تخصصی مالیات** (۵): ۳۸-۲۷.

میرجلیلی، فاطمه؛ علی نصیری؛ پریسا مهاجری و تیمور محمدی. (۱۳۹۸). برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش‌افزوده در استان‌های کشور. **پژوهشنامه مالیات** ۲۷(۴۱): ۱۵۸-۱۳۸.

نمازی، محمد و محمد صادق‌زاده. (۱۳۹۶). پیش‌بینی فرار مالیاتی با استفاده از الگوریتم‌های داده‌کاوی درخت تصمیم. **فصلنامه حسابداری مالی** ۹(۳۶): ۱۰۰-۷۶.

Accounting Research Bulletin. (1953). **ARB 43: Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins Section 10: Real and Personal Property Taxes**.


[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

Bartunkova, L. (2019). VAT Control Statement as a Solution to Tax Evasion in the Czech Republic. **Financial and Behavioral Sciences** 220(7): 417 – 423.

Card, D., and A.B. Krueger. (1994). Minimum Wages and Employment: a Case Study of the Fast-Food Industry in Newjersey anp Pennsylvania. **American Economic Review** 84(4): 772-793.

Chen, Y., S.H. Huang, R. Pereira and J. Wang. (2009).**Corporate Tax Avoidance and Firm Opacity**, Discussion Paper.

Desai, M.A., and D. Dharmapala. (2009). Corporate Tax Avoidance and Firm Value. **Review of Economics and Statistics** 91(4): 537–546.

Frank, M., L. Lynch and S. Rego. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. **The Accounting Review** 84(8): 467-496.

Gordon, R., H. Soren and B. Nielsen. (1997). Tax Evasion in an Open Economy: Value-added vs. Income Taxation. **Journal of Public Economics** 66(2): 173-197.

Graham, R.J., S.J. Raedy and D.A. Shackelford. (2012). Rsearch in accounting for income taxes, **Journal of Accounting and Economics**, 53(8): 412-434.

Hanlon, M., and S. Heitzman. (2009). **A Review of Tax Research**. Working Paper. Massachusetts Institute of Technology.

Healy, P. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. **J. Account. Econ** 114(7): 85–107.

Hendriksen, E., F. Michael and B. Van. (1992). **Accounting Theory.** Fifth Edition D.IRWIN, INC.

Keen, M., and B. Lockwood. (2010). The value added tax: Its causes and consequences. **Journal of Development Economics** 92(2): 138-151.

Kim, J.B., Y. Li and L. Zhang. (2011). Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. **Journal of Financial Economics** 100(3): 639-662.

Lee, M. (2005). **Micro-Economics for Policy Program and Treaments Effects.** New York: Oxford University Press Inc.

Lisowsky, P. (2010). Seeking shelter: empirically modeling tax shelters using financial statement information. **Account. Rev** 85 (5): 1693–1720.

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]

Onji, K. (2014). The efficiency consequence of a political compromise in the Japanese tax reform of 1989. **Japan and the World Economy** 31(1): 54-64.

Plesko G.A. (2004). Corporate Tax Avoidance and the Properties of Corporate Earnings. **National Tax Journal** 7(4): 1-20.

Richardson, G., G. Taylor and R. Lanis. (2015). The impact of financial distress on corporate taxavoidance spanning the global financial crisis: Evidence from Australia. **Economic Modelling** 44(7): 44–53.

Romer, C., and D.H. Romer. (2009).The Macroeconomic Effects of Tax Changes. Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks.**American Economic Review** 100(11): 763–801.

Smith, J., and P.E. Todd. (2005). Does Mathing Overcome Lalondes Critique of Nonexperimental Estimators?, **Journal of Econometrics** 125(3): 305-353.

Stiglitz, J.E. (1985). The General Theory of Tax Avoidance. **National Tax Journal** XVII (4): 325-338.

Sung, M.Y. (2018). The Effects of the RCS's Application in the Value Added Tax Collecting Process of SME Taxpayer in Korea's Trade Activity: Transparency and Fairness in Trade, **MDPI Journal** 10(11): 1-14.

Watts, R. (2003). Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications. **Accounting Horizons** 17(3): 207-222.

Yun, S.K., S.Y. Park and J.S. Han. (2011). Conformity between The Book Income & Taxable Income Of Family Firms, And Its Value Relevance: Empirical Evidence From Korea. **Accounting journal** 19(5): 8–12.

Zhao, Z. (2004). Using matching to Estimate Treatment Effect. **The Review of Economics and Statiatics** 86(1): 91-107.

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-23 ]

[ DOR: 20.1001.1.23452617.1399.12.46.5.7 ]