

## بررسی تأثیر استقرار سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر ارتقاء گزارشگری مالیاتی (کاهش اختلاف و پرهیز مالیاتی) شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

مصطفی صبوری \*

ناصر ایزدی نیا \*\*

سعید صمدی \*\*\*

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۱۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۶/۰۹

### 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 ارزش افزوده 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 مورد مطالعه قرار گرفته‌اند. 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 استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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

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

**واژه‌های کلیدی:** مالیات بر ارزش افزوده، 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 به منظور افزایش توان مالی خود به این کار ترغیب شوند؛ و به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، پرهیز مالیاتی، به تدریج مقبولیت عمومی و گسترش یابد (موسوی جهرمی، طهماسبی بلداجی و خاکی، ۱۳۸۸).

هرگاه تحولی در قوانین مالیاتی روی می‌دهد تمامی عوامل اقتصاد یک کشور از جمله گزارشگری مالی تحت‌الشعاع قرار می‌گیرد. در سال‌های اخیر اجرایی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده از جمله مهم‌ترین تغییرات اعمال شده در نظام مالیاتی کشور بوده است. تحول مذکور با هدف ارتقاء نظام مالیاتی صورت گرفته و انتظار می‌رود باعث کاهش اختلاف (دگرمانی) مالیاتی<sup>۱</sup> و پرهیز مالیاتی<sup>۲</sup> شده باشد. بدین صورت که به‌طور معمول در نظام مالیات بر ارزش افزوده، 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؛ به عبارت دیگر 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 پرداخت نشده است تمایلی ندارند به این ترتیب مالیات بر ارزش افزوده انضباط مالی را در زنجیره خرید و فروش باعث می‌گردد. این

1 Tax Difference

2 Tax Avoidance

انضباط، عاملی می‌شود که در مورد مالیات عملکرد نیز امکان گریز و پرهیز مالیاتی کاهش یابد (اونجی<sup>۱</sup>، 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 روی داده‌های مالی شرکت‌ها، روش‌های شناخته شده وجود دارد (دسای و دارماپالا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹).

اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، می‌تواند شفافیت لازم را در ردیابی ارزش افزوده 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<sup>۳</sup>، 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 روی داده است، می‌تواند باعث کاهش پرهیز از پرداخت مالیات شده و عدالت مالیاتی را بهبود بخشد. در صورتی که 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

کسب و کارهای متوسط و کسبه جزء) این اثرات مثبت را افزایش دهد؛ و در صورتی که 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 ارزش افزوده مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد. انگیزه پژوهشگر از انجام پژوهش حاضر پاسخگویی به ضرورت 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 ارزش افزوده 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<sup>۱</sup> شرکت از یک طرف و سهامداران<sup>۲</sup> شرکت از طرف دیگر، تضاد منافع وجود دارد. واتس استدلال می‌کند مادامی که شرکتی سودآور است و درآمد مشمول مالیات دارد و نرخ‌های بهره نیز مثبت است، این ارتباطات برای شرکت‌ها این انگیزه را به وجود می‌آورد که با به تعویق انداختن زمان شناسایی درآمدها و تعجیل در شناسایی هزینه‌ها، ارزش فعلی مالیات‌های خود را کاهش دهند (واتس<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳). برخی به هزینه بودن مالیات معتقدند و به این ترتیب تلاش در جهت کاهش آن را از تکالیف مدیران می‌دانند و برخی دیگر آن را تقسیم سهم سود دولت 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

دو گروه یادشده از ذینفعان در قالب واژگان فنی مانند سپر مالیاتی<sup>۱</sup>، گزارشگری متهورانه<sup>۲</sup>، اختلافات مالیاتی، پرهیز مالیاتی و گریز مالیاتی<sup>۳</sup> 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<sup>۴</sup>، 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 درجانی از تهور گزارشگری مالیاتی می‌باشند به‌ویژه هنگامی که اکثر آن‌ها توسط یک شرکت به‌کارگیری شوند (فرانک، لینچ و رگو<sup>۵</sup>، 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 غیرقابل قبول از نظر محاسبه سود مشمول مالیات توسط مقامات مالیاتی و تخفیفات مالیاتی خاص. (گراهام، ردی و شاکلفورد<sup>۶</sup>، ۲۰۱۲)

1 Tax Shelter

2 Tax Aggressiveness

3 Tax Evasion

4 Lisowsky

5 Frank, Lynch and Rego

6 Graham, Raedy and Shackelford

پرهیز مالیاتی را اجتناب از پرداخت مالیات بیشتر، با استفاده از راهکارهای قانونی تعریف کرده‌اند. استیگلیتز مبنای نظری پرهیز مالیاتی را در نوشتاری با عنوان «تئوری عمومی پرهیز مالیاتی» به صورت مبسوط تشریح نموده است. نوشتار وی در سه بخش اصول عمومی، روش‌های اجرا و محدودیت‌های استفاده، به عنوان گزارش کار به جامعه ملی مالیات آمریکا<sup>۱</sup> تحویل شده است. استیگلیتز اصول سه‌گانه تأخیر در شناسایی، آربیتراژ مالیاتی بین اشخاص و آربیتراژ مالیاتی بین جریان‌های درآمد را به عنوان اصول پرهیز مالیاتی معرفی نموده است (استیگلیتز<sup>۲</sup>، ۱۹۸۵). پس از مطرح شدن تئوری عمومی پرهیز مالیاتی، برخی پژوهش‌های حسابداری بر مسئله پرهیز مالیاتی تمرکز نموده و رابطه آن را با عوامل مختلف از جمله اختلاف مالیاتی، حاکمیت شرکتی، مدیریت سود و خانوادگی بودن شرکت‌ها مورد بررسی قرار داده‌اند (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۹؛ یون سانگ، پارک و هان<sup>۳</sup>، 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 به موقع یا فسخ پروژه‌های زیان‌آور جلوگیری می‌نماید و شرکت به حرکت در مسیر اشتباه ادامه می‌دهد. هنگامی که اخبار منفی انباشته شده از حد معینی بگذرد 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<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). حرکت به سمت پرهیز مالیاتی هر چه بیشتر، به دستکاری برخی اطلاعات حسابداری می‌انجامد. این موضوع باعث عدم شفافیت خواهد شد. به این ترتیب تصمیم‌گیری بر اساس اطلاعات غیر شفاف برای اقتصاد یک کشور تولید هزینه می‌نماید (چن، پریرا و وانگ<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹). بنابراین کاهش پرهیزهای مالیاتی در کل به نفع اقتصاد یک کشور محسوب می‌شود و تغییرات قانونی که بتواند باعث چنین کاهش‌هایی گردد، تغییرات مفید و مطلوبی ارزیابی می‌شود.

1 National Tax Association

2 Stiglitz

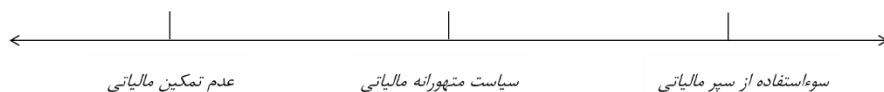
3 Yunsung, Park and Han

4 Kim, Li and Zhang

5 Chen, Pereira and Wang

گریز (فرار) مالیاتی شکلی از خودداری از پرداخت مالیات است که با روش‌های غیرقانونی همراه است؛ به عبارت دیگر تفاوت اساسی پرهیز و گریز مالیاتی در قانونی و غیرقانونی بودن روش‌های به کار گرفته شده است (نمازی و صادق‌زاده، ۱۳۹۶). پرهیز مالیاتی کاهش آشکار مالیات (در برابر کاهش مخفیانه که گریز مالیاتی تعریف شده 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 به صورت 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<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).

گریز غیرقانونی  
پرهیز قانونی



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

هنگامی که 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<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). اثراتی که برقراری سیستم ارزش‌افزوده بر متغیرهای اختلاف مالیاتی و پرهیز مالیاتی دارد می‌تواند به دو گروه مستقیم و غیرمستقیم بخش‌بندی گردد. هنگامی که یک شرکت مشمول قانون ارزش‌افزوده باشد، تحت تأثیر اثرات مستقیم آن‌ها خواهد بود. برخی از شرکت‌ها از جمله شرکت‌های مرتبط با فعالیت‌های کشاورزی، کارخانه‌های قند یا بانک‌ها و نظایر آن‌ها مشمول قانون ارزش‌افزوده نیستند اما به خاطر اینکه در محیط اقتصادی واقع شده‌اند که سایر شرکت‌های طرف حساب آن‌ها ممکن است مشمول باشند، تحت‌الشعاع اثرات غیرمستقیم تغییرات قرار می‌گیرند؛ به عبارت دیگر 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

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 ارزش افزوده با اختلاف و پرهیز مالیاتی پرداخته باشد وجود ندارد؛ اما تحقیقاتی در مورد سیستم مالیات بر ارزش افزوده صورت گرفته که مرتبط‌ترین‌های آن‌ها انتخاب و دربند پیشینه تحقیق از آن‌ها استفاده گردیده است.

بارتانکوا<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "صورت کنترل مالیات بر ارزش افزوده راه‌حلی برای گریز مالیاتی در جمهوری چک" به بررسی آثار برقراری مالیات بر ارزش افزوده از ژانویه ۲۰۱۶ در جمهوری چک پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد گزارش کنترل مالیات بر ارزش افزوده که به صورت اینترنتی به اداره مالیاتی ارسال می‌گردد با فراهم کردن امکان تطبیق داده‌های طرف‌های تجاری، اثر بااهمیتی بر کاهش گریزهای مالیاتی داشته است.

سانگ<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "اثرات برنامه ادارات مالیاتی در فرایند جمع‌آوری مالیات بر ارزش افزوده بر مالیات‌دهندگان متوسط و کوچک کره جنوبی: شفافیت و عدالت در تجارت" به بررسی اثر برقراری برنامه ملی مالیات بر ارزش افزوده و ارتقاء شفافیت و عدالت مالیاتی پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد اضافه شدن مالیات بر ارزش افزوده بر تکالیف مالیاتی بنگاه‌های متوسط و کوچک کره جنوبی باعث بهبود معنادار شفافیت و عدالت مالیاتی شده است

ریچاردسون، تیلور و لانیس<sup>۳</sup> (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 بررسی شده است. نتایج نشان داده که تنگنای مالی تأثیر معنادار و مثبتی بر پرهیز مالیاتی شرکت‌های استرالیایی دارد.

اونجی (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان "اثر بخشی 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



باعث شده از آثار سوء اشکالات موجود در طرح اولیه سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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 افزایش یافته و شرکت‌ها اقدام به تفکیک بخش‌های خود به‌عنوان شرکت فرعی نموده‌اند. گوردون و نیلسن<sup>۱</sup> (۱۹۹۷) در پژوهشی با عنوان "گریز مالیاتی در یک اقتصاد باز: مالیات بر ارزش افزوده در برابر مالیات بر درآمد" به مقایسه‌ای بین گریزهای مالیاتی در دو حوزه مذکور می‌پردازند. گریز مالیاتی در سیستم ارزش افزوده 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 ارزش افزوده کمتر از سیستم مالیات بر درآمد است.

میرجلیلی، نصیری، مهاجری و محمدی (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان "برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده در استان‌های کشور" به بررسی فاصله‌ای که اجتناب از پرداخت مالیات میان الگوی قانونی و عملکرد واقعی مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده ایده‌آل و بدون اختلال قابل وصول بود، تنها ۳۱/۱ ریال وصول شده است. این نتایج، هم از حیث درآمد ازدست‌رفته مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده در ایران" به بررسی آثار برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده پرداخته‌اند. داده‌های تحقیق برگرفته از ماتریس حسابداری اجتماعی ایران در سال ۱۳۹۰ است که توسط مرکز پژوهش‌های مجلس تهیه شده است. نتایج حاصل گویای آن است که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده نسبتاً موفقیت‌آمیز بوده است.

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

سعیدی و نهستانی (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان "بررسی و مقایسه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های غیر تولیدی" ابتدا مالیات بر درآمد قطعی شرکت‌های نمونه شامل ۲۸۳ شرکت، از پرونده‌های مالیاتی آن‌ها استخراج، سپس ارزش افزوده هر شرکت با استفاده از روش تجمعی برآورد کرده‌اند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده از جنبه‌های متعددی پرداخته شده 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 کار کرده‌اند و ارتباط آن را با عوامل مختلفی سنجیده‌اند، عامل مهمی مانند برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده در پژوهش‌های آن‌ها دیده نمی‌شود. بنابراین در پژوهش حاضر سعی شده خلأ پژوهشی موجود، با تبیین فرضیه‌هایی که به تأثیر برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر اختلاف و پرهیز مالیاتی اشاره دارد، تکمیل گردد. بر این اساس فرضیه‌های اول و دوم پژوهش تدوین گردیدند. از آنجایی که برخی شرکت‌ها مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده، پذیرفته باشند، اما این تأثیر به گونه‌ای 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 قرار گرفته‌اند.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

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

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

**فرضیه سوم:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده 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 داده شده و رگرسیون و آزمون‌های آماری پژوهش تشریح می‌گردند.

#### ۵-۱- متغیر مستقل

متغیر مستقل این پژوهش عبارت است از برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده که جهت شرکت‌های عضو گروه نمونه از سال ۱۳۸۸ اعمال شده و در سال قبل از آن وجود نداشته است. بنابراین در پژوهش حاضر وجود و عدم وجود این متغیر، به صورت 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 ارزش افزوده در آن سال وجود نداشته و گروه دوم مربوط به سال ۱۳۸۸ هستند که در آن سال سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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 انجام شده 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:

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

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

$$\text{BTG} = \text{AT} - \text{TI} \quad \text{رابطه (۲)}$$

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:

$$\text{BTG} = C + \beta_1 \text{TA} + \mu + \varepsilon \quad \text{رابطه (۳)}$$

که در آن:

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

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

$\mu$ : باقیمانده‌ها و

$\varepsilon$ : جزء خطاها می‌باشند.

مجموع ارقام تعهدی با گرتنه برداری از پژوهش (هلی<sup>۱</sup>، ۱۹۵۸) بر اساس رابطه شماره (۴)

به دست می‌آید:

$$\text{TA} = \text{EBEI} - (\text{CFO} - \text{EIDO}) \quad \text{رابطه (۴)}$$

که در آن:

**TA**: جمع ارقام تعهدی

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

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

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

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

$$CTA = \mu + \varepsilon \quad \text{رابطه (۵)}$$

### ۵-۳- آزمون فرضیه‌ها

پس از آنکه با توضیحات پیش گفته متغیرهای وابسته پژوهش به دست آمدند، با استفاده از آزمون تی زوجی (وابسته) فرضیه‌های اول و دوم پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرند. هنگامی که 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.

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

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 اشاره شده 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؛ به عبارت دیگر لازم نیست برنامه با اختیار کامل پژوهشگر بر نمونه‌ها تحمیل شود. بلکه می‌تواند به صورت پس رویدادی، اجرای برنامه‌ای که دیگران اعمال کرده‌اند بر روی گروه‌هایی که دیگران آن‌ها را به وسیله قانون یا قرارداد، مشمول یا غیر مشمول نموده‌اند، توسط پژوهشگر مورد بررسی 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

ایالت‌های نیوجرسی و پنسیلوانیا نمونه‌هایی از پژوهش‌های مشاهده‌ای هستند که از رهیافت تفاوت در تفاوت‌ها استفاده کرده‌اند (کارد و کروگر<sup>۱</sup>، 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<sup>۲</sup> 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<sup>۳</sup>، 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<sup>۴</sup>، 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

شرایط قبل و بعد از یک متغیر واکنش (برای مثال، متغیر اختلاف مالیاتی) مورد مقایسه قرار می‌گیرد. در این حالت تغییرات آشکار شده در متغیر واکنش به واسطه تغییر در عواملی است که در قبل و بعد از یک تحول (مثلاً برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده) به وقوع پیوسته است (لی، ۲۰۰۵).

فرض کنید پژوهشگر بخواهد اثر یک برنامه یا یک سیاست اجرا شده را بر مقدار  $Y_i$  مربوط به یک جامعه ارزیابی کند. فرض کنید دو گروه از شرکت‌ها وجود دارند که اگر یک شرکت عضو گروه برنامه باشد  $T_i = 0$  و اگر عضو گروه کنترل باشد  $T_i = 1$  است. علاوه بر این فرض کنید که  $Y_i$  را برای دو دوره زمانی پیش و پس از اجرای برنامه قابل مشاهده است. اندیس  $i$  نشانگر فرد  $i = 1, \dots, N$  است. برای هر یک 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  $\bar{Y}_0^T$  و  $\bar{Y}_1^T$  را به ترتیب برای میانگین  $Y_i$  مربوط به افراد گروه آزمایش در دوره‌های پیش و پس از اجرای برنامه مورد استفاده قرار می‌گیرد. به همین ترتیب، همین دو نماد 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
	$D_i = 0$	$D_i = 1$	
تفاضل بین دو گروه در یک زمان	$\bar{Y}_0^C$	$\bar{Y}_0^T$	$T_i = 0$
	$\bar{Y}_1^C$	$\bar{Y}_1^T$	$T_i = 1$
	$\bar{Y}_1^C - \bar{Y}_0^C$	$\bar{Y}_1^T - \bar{Y}_0^T$	تفاوت بین زمانی یک گروه
	$(\bar{Y}_1^T - \bar{Y}_0^T) - (\bar{Y}_1^C - \bar{Y}_0^C) = DiD$		

مدلی که برای آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش به وسیله برآوردگر تفاوت در تفاوت غیرشرطی مورد استفاده قرار گرفته به صورت زیر می‌باشد.

$$Y_i = \alpha + \beta T_i + \gamma t_i + \delta (T_i \cdot t_i) + u_i \quad \text{رابطه (۷)}$$

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  $\hat{\delta}$  با استفاده از داده‌های موجود است (کشاورز حداد، ۱۳۹۶).

## ۵-۵- روش و طرح نمونه برداری

### ۵-۵-۱- جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، یعنی ۳۸۶ شرکت می‌باشد. این شرکت‌ها در بازه زمانی پژوهش یعنی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۸ مورد مطالعه 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 مورد بررسی در سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۸ به گونه‌ای کامل در سایت بورس اوراق بهادار موجود باشد.
  - شرکت‌ها در دوره مورد نظر، 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 مورد نیاز 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 مورد استفاده 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.



## 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 Eviews، Minitab و Stata استفاده شده 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

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

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 با ۰/۰۹۴۹ 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

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 گرفته شده است. بر پایه آزمون‌ها، یافته‌های پژوهش به شرح زیر می‌باشد.

**آزمون فرضیه اول:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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	پیش آزمون	۰/۰۸۱۰۹	۰/۰۶۷۷۸	۸/۳۷	۰/۰۰۰
	پس آزمون	۰/۰۵۲۱۹	۰/۰۵۴۶۵		

همان‌گونه که در جدول (۳) مشاهده می‌گردد میانگین اختلاف مالیاتی در پیش آزمون ۰/۰۸۱۰۹ بوده که در پس آزمون به ۰/۰۵۲۱۹ کاهش یافته است و این کاهش از نظر آماری نیز معنادار می‌باشد ( $p=0/000$ ).

**آزمون فرضیه دوم:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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	پیش آزمون	۰/۰۴۸۶۲	۰/۰۴۱۶۰	۲/۲۶	۰/۰۲۵
	پس آزمون	۰/۰۴۱۰۱	۰/۰۳۸۰۰		

همان‌گونه که در جدول (۴) مشاهده می‌گردد میانگین پرهیز مالیاتی در پیش آزمون ۰/۰۴۸۶۲ بوده که در پس آزمون به ۰/۰۴۱۰۱ کاهش یافته است و این کاهش از نظر آماری نیز معنادار می‌باشد ( $p=0/025$ ).

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

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<sup>۱</sup> در نرم‌افزار استتا صورت پذیرفته است. برونداد این نرم‌افزار در جدول (۵) آمده است.

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه سوم

مرحل آزمون	BTG	انحراف معیار	آماره t	p-value
پیش آزمون				
گروه کنترل	۰/۰۷۱			
گروه برنامه	۰/۰۸۱			
تفاوت پیش آزمون	۰/۰۱	۰/۰۱۵	۰/۶۸	۰/۵۰۰
پس آزمون				
گروه کنترل	۰/۰۶۱			
گروه برنامه	۰/۰۵۲			
تفاوت پس آزمون	-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. به این ترتیب فرضیه صفر مبنی بر این که شرکت‌های مشمول و غیر مشمول به شکل مشابه از برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده تأثیر پذیرفته‌اند، قابل رد نیست. اختلاف مالیاتی در دو گروه برنامه و کنترل، پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده کاهش یافته 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 قابل ملاحظه‌ای پس از اجرای برنامه هم وجود دارد.

**آزمون فرضیه چهارم:** برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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 گرفته شده است. اجرای این برآوردگر از طریق اعمال کد دیف در نرم‌افزار استتا صورت پذیرفته است. برونداد نرم‌افزار استتا در جدول (۶) آمده است.

جدول (۶): نتایج آزمون فرضیه چهارم

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

همان طور که در جدول ۶ مشاهده می‌گردد مقدار p برای تفاوت در تفاوتها عدد ۰/۸۶۴ است که بیش از ۰/۰۵ می‌باشد. به این ترتیب فرضیه صفر مبنی بر این که پرهیز مالیاتی شرکت‌های مشمول و غیر مشمول به شکل مشابه از برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده تأثیر پذیرفته، قابل رد نیست. پرهیز مالیاتی در دو گروه برنامه و کنترل، پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده کاهش یافته 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 قابل ملاحظه‌ای پس از اجرای برنامه هم وجود دارد.

## ۷- بحث و نتیجه‌گیری

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

عدالت مالیاتی پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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 به جای رویکرد پایین به بالا (مبتنی بر داده‌های اظهارنامه و صورت‌های مالی) انتخاب کرده‌اند.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده در یک جامعه اقتصادی ممکن است باعث شود محدودیت‌هایی برای انواعی از پرهیزهای مالیاتی ایجاد گردد و به این ترتیب پرهیز مالیاتی در شرکت‌های مشمول مالیات ارزش افزوده 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 ارزش افزوده پرهیز مالیاتی را مشکل می‌کند همخوانی دارد.

اجرای یک برنامه در یک جامعه اقتصادی، بنگاه‌های مشمول برنامه را به طور 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 استفاده شده است. بررسی نتایج آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد، اختلاف مالیاتی در دو گروه مشمول و غیر مشمول مالیات ارزش افزوده، پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده کاهش یافته است اما این کاهش، بین دو گروه تفاوت معنی‌داری ندارد؛ به عبارت دیگر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده، پس از برقراری سیستم مالیات بر ارزش افزوده کاهش یافته اما این کاهش، برای دو گروه روندی مشابه داشته است؛ به عبارت دیگر 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 به گونه‌ای بوده که می‌توان گفت تفاوتی در تفاوت‌های ایجادشده برای دو گروه وجود ندارد.

در کل، نتایج حاصل از پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های بارتانکوا (۲۰۱۹)، سانگ (۲۰۱۸)، اونجی (۲۰۱۴)، گوردون و نیلسن (۱۹۹۷) و چهرقانی و زراژاد (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 ارائه شده است. با توجه به تأثیری که برقراری مالیات ارزش افزوده 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 ارزش افزوده 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 درآمد شرکت‌ها به‌طور متناسبی کاهش یابد، با افزایش درآمد 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 ارزش افزوده است، استفاده شود.

با توجه اینکه نتایج پژوهش نشان‌دهنده سرایت آثار برقراری مالیات بر ارزش افزوده به شرکت‌های غیر مشمول است، توصیه می‌گردد در اصلاح قوانین ناظر بر مالیات ارزش افزوده و نحوه اجرای آن، اثر اجرای برنامه قبلی بر تمام بنگاه‌های اقتصادی لحاظ شود نه فقط 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 ارزش افزوده است. پس این احتمال وجود دارد که برخی از سیاست‌های ارشادی قانون مالیات‌های مستقیم به خاطر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، خنثی شده باشد. پیشنهاد می‌گردد این موضوع بررسی و در اصلاحیه جاری قانون مالیات بر ارزش افزوده لحاظ شود.

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

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

## ۹- منابع و مأخذ

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

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

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 ارزش افزوده شرکت‌های بازرگانی شمال شهر تهران. **پژوهشنامه**

**مالیات** ۱۸(۹): ۱۰۱-۱۲۲.

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

گوگردچیان، احمد. (۱۳۸۷). ارزیابی واکنش‌های اقتصاد جهانی در فرآیند جهانی شدن 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 ارزش افزوده: یک مدل نظری، **فصلنامه تخصصی مالیات** ۵(۵): ۲۷-۳۸.

میرجلیلی، فاطمه؛ علی نصیری؛ پریسا مهاجری و تیمور محمدی. (۱۳۹۸). برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده در استان‌های کشور. **پژوهشنامه مالیات**

۲۷(۴۱): ۱۳۸-۱۵۸.

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.**

- 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.



- 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 Matching 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 Statistics** 86(1): 91-107.