

بررسی تاثیر تنوع محصول بر اقدامات پیشگیرانه از فرار مالیاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

ناصر نجفی^۱، فرید صفتی^۲، علیرضا غیاثوند^۳

^۱ گروه مدیریت مالی، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران

^۲ گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران

^۳ گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران

نویسنده مسئول:

ناصر نجفی

چکیده

با توجه به افزایش رقابت جهانی و شرایط پیچیده محیط کسب و کار، شرکتها به منظور استفاده از مزایای هم افزایی اقدام به متنوع سازی کسب و کار خود می نمایند. هدف این پژوهش تاثیر تنوع سازمانی بر اقدامات پیشگیرانه فرار مالیاتی می باشد. این تحقیق، یک تحقیق تجربی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است که مبتنی بر اطلاعات واقعی صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بازار اوراق بهادار تهران است. این پژوهش از نظر رابطه بین متغیرها علی، از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی پیمایشی می باشد که در آن برای تأیید یا رد فرضیات از اطلاعات تاریخی شرکت ها و روش های آماری استفاده می شود. جامعه آماری این تحقیق مشتمل بر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ می باشد که تعداد نمونه ۱۱۲ شرکت که به روش حذفی از جامعه مورد نظر انتخاب شده است. در این پژوهش برای تنوع سازمانی از دو معیار تنوع بین المللی و تنوع محصول استفاده شده است. همچنین در این تحقیق از روش داده های تابلویی جهت تخمین مدل استفاده شد. همچنین در این تحقیق، به دو روش توصیفی و استنباطی به تجزیه و تحلیل داده های به دست آمده، پرداخته شده است. در این پژوهش برای آزمون فرضیه ها از نرم افزار آماری Eviews استفاده می شود. نتایج تحقیق حاکی از آن است که تنوع محصول بر اقدامات پیشگیرانه فرار مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

واژگان کلیدی: تنوع سازمانی، تنوع محصول، فرار مالیاتی

مقدمه

نظریه مرسوم و معمول در خصوص برنامه‌های اجتناب مالیاتی این است که به عنوان ابزاری مالیات را در واحد تجاری ذخیره و منابع را از دولت به مالکان انتقال می‌دهد و سود پس از کسر مالیات قابل توزیع بین سهامداران را افزایش می‌دهد. طی تحقیقات انجام شده در حوزه اقتصادی، نتایج حاصله مبین این نکته است که اجتناب مالیاتی همیشه منجر به افزایش ثروت سهامداران نمی‌شود و تأکید بیشتر آنها بر هزینه‌های نمایندگی ناشی از کاربرد برنامه‌های اجتناب مالیاتی می‌باشد، تحت این بخش از نظریه اجتناب مالیاتی، این‌گونه مطرح می‌شود که اجرای برنامه‌های غیر شفاف و مبهم اجتناب مالیاتی امکان سوءاستفاده مدیریت تحت عناوین برنامه‌های گوناگون پوشش مالیاتی، تسهیل و افزایش می‌یابد. هزینه‌های غیر قابل اجتناب ناشی از برنامه‌های اجتناب مالیاتی شامل هزینه‌های مستقیم که مرتبط با اجرای برنامه‌های مالیاتی، هزینه‌های غیرمستقیم و هزینه‌های غیر مالیاتی به ویژه هزینه‌های نمایندگی ممکن است منافع حاصل از ذخیره و تعدیل هزینه مالیات را تبدیل به زیان کند. اجتناب مالیاتی همیشه به نفع سهامداران تمام نمی‌شود، به طوری که در بخشی از تحقیقات انجام شده در چارچوب تئوری نمایندگی نتایج حاصله نشان می‌دهد مدیران فرصت طلب تکنیک‌ها و روش‌های اجتناب مالیاتی را که به نفع شخصی خودشان است به کار می‌گیرند (۶).

بیان مسأله

فرار مالیاتی نوعی تخلف از قانون، اما اجتناب از مالیات، در واقع نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است. بنابراین، از آنجایی که اجتناب مالیاتی، فعالیتی به ظاهر قانونی است به نظر می‌رسد که بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد و چون اجتناب مالیاتی در محدوده ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به طور عمده قوانین محدودکننده ای در زمینه کنترل اجتناب مالیاتی وجود ندارد (۲)، بنابراین، به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌ها درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تاثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها دارای اهمیت زیادی است. هرساله مدیریت سود شرکت را برای دو هدف تهیه می‌نماید. از یک طرف با هدف گزارشگری مالی و مطابق با اصول پذیرفته شده و عمومی حسابداری و از طرف دیگر به منظور تعیین مالیات بر درآمد شرکت و مطابق با قانون مالیات‌های مستقیم. مطابق با بخش ۴۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم در آمریکا و ماده ۱۸ از تصویب نامه اصلاحیه آئین‌نامه تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم در ایران، سود مشمول مالیات بر مبنای "استانداردهای حسابداری" و در نتیجه بر مبنای تعهدی تهیه می‌گردد. علی‌رغم این، مدیران، زمانی روش‌های انتخاب شده برای اهداف مالیاتی را برای گزارشگری مالی و بالعکس، بکار می‌برند که منافع این کار، بیشتر از هزینه‌های آن باشد. از جمله منافع این کار، اجتناب از رسیدگی‌های اضافی و جرایم احتمالی از طرف سازمان مالیاتی خواهد بود. اما این همخوانی رویه‌ها ممکن است هزینه‌های غیرمالیاتی نیز در برداشته باشد، به عنوان نمونه، بکارگیری روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) برای موجودی‌ها ممکن است منجر به کمتر نشان دادن سود و در نتیجه، مالیات مورد نظر شود که مزیت یا منافع این امر، نگهداری وجه نقد بیشتر برای شرکت خواهد شد. اما در مقابل، سود کمتر از دیدگاه اعتبار دهندگان شرکت ممکن است هزینه بهره بالاتری را برای شرکت به دنبال داشته باشد (۵). بنابراین، نحوه برآورد سود مشمول مالیات یا به عبارت دقیق تر، تفاوت دفتری مالیات و پرداخت‌های مالیاتی از جمله عوامل بسیار مهمی هستند که می‌توان از طریق آن اجتناب مالیاتی را اندازه گیری نمود.

پیشینه پژوهش**الف) پیشینه خارجی**

بالسام (۴) پژوهشی تحت عنوان "بررسی ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی با لحاظ نوع مالکیت" انجام داد برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS)، و از داده‌های پانل استفاده شده است. یافته‌های بررسی ۶۷ شرکت در کشور مالزی در طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۰ حاکی از آن است که یک رابطه‌ی منفی بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه‌ی بدهی وجود دارد. این رابطه‌ی منفی نشان می‌دهد که اثر مناسب مالیاتی ناشی از اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند به عنوان نوعی تأمین مالی

برای شرکت به کار رود، از اینرو اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند به عنوان جانشین استفاده از بدهی باشد. علاوه بر این نتایج حاکی از این است که سطح مالکیت نهادهای بر ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه‌ی بدهی تأثیری معناداری ندارد.

جونگ (۷) پژوهشی تحت عنوان "بررسی رابطه اجتناب مالیاتی و ریسک سقوط قیمت سهام" در دانشگاه هنگ‌کنگ به روش OLS انجام داد. نتایج این تحقیق بیانگر وجود رابطه مستقیم و معنادار بین اجتناب مالیاتی و ریسک سقوط قیمت سهام آتی می‌باشد. این نتیجه با نظریه‌ای که بیان می‌دارد اجتناب مالیاتی سوءاستفاده مدیریت را تسهیل می‌کند و اخبار بد فعالیت‌ها برای چندین دوره انباشته می‌شود برای اینکه مدیریت می‌خواهد جایگاه شغلی خود را حفظ کند. زمانی که دوره تصدی مدیریت به اتمام رسید، اخبار بد انباشته شده به یکباره افشا می‌گردد و منجر به سقوط قیمت سهام می‌گردد. اما اگر در شرکت مکانیزم افشای کارآمد و قوی مثل سهامداران نهادی و تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته از گزارش‌های مالی شرکت وجود داشته باشد، همه اخبار بد انباشته نمی‌شوند که در صورت انتشار یک جای آنها، کاهش شدید قیمت سهام اتفاق بیفتد، مطابقت دارد.

ج) پیشینه داخلی

حسنی القار و همکاران (۳) پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی" انجام داد جامعه آماری پژوهش را شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ تشکیل می‌دهد. در این پژوهش برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی از دو سنجۀ نرخ مؤثر مالیات نقدی و تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات استفاده شده است. به منظور دستیابی به اهداف پژوهش، دو فرضیه تدوین و برای آزمون آنها، روش‌های آماری رگرسیون خطی چند متغیره به کار رفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد توانایی مدیریت، تأثیر مثبت معناداری بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد. همچنین یافته‌ها نشان‌دهندۀ تأثیر غیرمستقیم اندازه شرکت و اهرم مالی بر اجتناب مالیاتی است. ثابتی (۱) پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر شدت اجتناب مالیاتی بر ارزش بازار سهام در شرکت‌ها" انجام داد ه منظور آزمون فرضیه‌ها، ۷۹ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۱ انتخاب گردید. جهت آزمون فرضیه‌ها نیز از مدل داده‌های ترکیبی استفاده شد و برای برآورد مدل‌ها از نرم‌افزار EViews7 استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که اجتناب مالیاتی بر ارزش بازار سهام تأثیر معکوس و معناداری دارد. به عبارتی دیگر، اختلاف دائمی مالیات، شدت اجتناب مالیاتی از طریق نرخ مؤثر مالیات نقدی، شدت اجتناب مالیاتی از طریق نرخ مؤثر مالیات نقدی بلندمدت، شدت اجتناب مالیاتی از طریق نرخ مؤثر مالیات تعهدی و بلندمدت بر ارزش بازار سهام تأثیر معکوس و معناداری دارند.

روش پژوهش

در این پژوهش از روش داده‌های تابلویی جهت تخمین مدل استفاده شد. همچنین در این پژوهش، به دو روش توصیفی و استنباطی به تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده، پرداخته شده است. در سطح توصیفی، با استفاده از مشخصه‌های آماری نظیر فراوانی، میانگین، انحراف معیار به توصیف ویژگی‌های عمومی جامعه پرداخته و در سطح استنباطی هم به منظور پاسخ به فرضیات پژوهش و هم به منظور یافتن روابط خاص میان متغیرهای جامعه از آزمون‌های تحلیل رگرسیون، آزمون معناداری T و آزمون معناداری F استفاده خواهد شد. در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها از نرم افزار آماری Eviews بهره برده می‌شود.

فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی: تنوع سازمانی بر اقدامات پیشگیرانه فرار مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی

تنوع محصول بر اقدامات پیشگیرانه فرار مالیاتی تاثیر معناداری دارد.

جامعه آماری

جامعه آماری شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند که طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ به فعالیت مشغول بودند به عنوان نمونه تحت بررسی انتخاب می‌شوند.

جامعه آماری مورد مطالعه شامل کلیه شرکت‌های موجود در جامعه است که حائز معیارهای زیر باشند:

۱- شرکت‌های سرمایه گذاری، بانک‌ها و مؤسسات واسطه‌گری مالی از نمونه آماری حذف می‌شوند. این امر به علت شرایط خاص محیط گزارشگری این شرکت‌هاست.

۲- پایان سال مالی شرکت باید منتهی به پایان اسفند باشد.

۳- در دوره مورد بررسی بیش از سه ماه وقفه معاملاتی نداشته باشد.

۴- شرکت‌های که اطلاعات آن‌ها در دسترس باشد.

شرکت‌های که اطلاعات آن‌ها در دسترس باشد

بر این اساس تعداد نمونه آماری، ۵۶۰ سال-شرکت می‌باشد و ۱۱۲ شرکت می‌باشد.

تعاریف عملیاتی متغیرها

متغیر مستقل: نوع سازمان

متغیر دامی است که اگر سازمان مورد نظر دارای تنوع محصول و بین المللی بود عدد ۱ در غیر این صورت عدد صفر را به خود می‌گیرد (دعایی، زمانی سبزی و صالحی، ۱۳۹۲).

تنوع محصول

بر اساس فرمول آنترپی $E = \sum_{i=1}^n P_i \ln(1/P_i)$ که $p(i=1, \dots, n)$ سهم فروش بخش i ام از فروش کل است.

متغیر وابسته

متغیر وابسته استفاده شده در این پژوهش عبارتند از: اجتناب مالیاتی

بدین منظور، از سه مقیاس جایگزین برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی استفاده می‌شود که به شرح زیر است:

ETR_{it} : نرخ موثر هزینه مالیات؛ از تقسیم هزینه مالیات شرکت i در سال t بر درآمد قبل از مالیات شرکت i در سال t به دست می‌آید.

$CASHETR_{it}$: نرخ موثر مالیات نقدی پرداختی؛ نسبت مالیات نقدی پرداختی (تادیه شده) شرکت i در سال t به درآمد قبل از مالیات شرکت i در سال t

BTD_{it} : تفاوت دفتری مالیات؛ تفاوت درآمد قبل از مالیات شرکت i در سال t و درآمد مالیاتی، تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i ابتدای دوره t به دست می‌آید. درآمد مالیاتی نیز از تقسیم هزینه مالیات قطعی بر نرخ مالیات (۲۵٪) به دست می‌آید.

آمار توصیفی

آمار توصیفی شامل مجموعه روش‌هایی است که برای جمع‌آوری، خلاصه کردن، طبقه‌بندی و توصیف حقایق عددی به کار می‌رود. در جدول (۱) برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
اجتناب مالیاتی	۰,۱۱۵۴	۰,۰۹۶۶	۰,۵۵۰۲	-۰,۲۶۳۴	۰,۱۳۹۲	۱/۹۸۶	۱/۴۹۶
تنوع شرکت	۱/۰۹	۱/۰۷	۴/۳۵	۰/۰۰	۰,۱۳	۱/۹	۱/۴۹
تنوع محصول	۰/۱۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰,۱۲	۱/۱۲	۰/۰۰۲
اندازه شرکت	۱۳,۹۵۹	۱۳,۷۹۶	۱۸,۷۳۹	۱۰,۱۰۴	۱,۳۴۷۶	۰/۳۵۱	۰/۱۴۴
اهرم مالی	۰,۶۲۳۶۲	۰,۶۱۲۵۱	۰,۹۲۵۸۷	۰,۰۸۲۷	۰,۲۰۳۲۱	۳,۳۰۹۸۳۷	۲۱,۵۴۸۳۴

منبع: یافته های پژوهش

بررسی مانایی متغیرهای پژوهش

، لازم است که قبل از تخمین مدل، مانایی متغیرهای آن مورد بررسی قرار بگیرد. یک متغیر، وقتی ماناست که میانگین، واریانس و کواریانس آن در طول زمان ثابت باقی بماند

نتایج آزمون مانایی در جدول (۲) درج گردیده است. بر اساس آزمون «لوین، لین و چو»^۱ چون مقدار احتمال همه متغیرها کمتر از ۵٪ بوده است، همه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی در دوره پژوهش در سطح پایا بوده اند

جدول ۲: نتایج آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

نتایج	لوین، لین و چو LLC		متغیرها
	احتمال	آماره	
مانا	۰,۰۰۰۰	-۱۲,۴۷۴۹	اجتناب مالیاتی
مانا	۰,۰۰۰۰	-۱۰,۶۴۳۱	تنوع شرکت
مانا	۰,۰۰۰۰	-۶,۰۸۶۴	تنوع محصول
مانا	۰,۰۰۰۱	-۳,۱۰۱۲	اندازه شرکت
مانا	۰,۰۰۰۰	-۱۷,۹۳۲۹	اهرم مالی

منبع: یافته های پژوهش

بررسی ضرایب همبستگی متغیرهای پژوهش

شدت وابستگی دو متغیر به یکدیگر را همبستگی تعریف می کنیم. به طور کلی ضرایب همبستگی بین ۱- تا ۱ تغییر می کنند و رابطه بین دو متغیر می تواند مثبت یا منفی باشد. به عنوان مثال نتایج به دست آمده از جدول ضریب همبستگی نشان می دهد که در سطح اطمینان ۳۵٪، ثبات مالکیت، مدیریت غیر موظف، اندازه شرکت و فرصت های رشد با سودآوری همبستگی مستقیم دارند در حالی که، مدیریت موظف و اهرم مالی با سودآوری همبستگی معکوس دارند.

^۱ - Levin, Lin & Chu.

^۲ - Stationarity

جدول ۳: ضرایب همبستگی متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶
اجتناب مالیاتی (۱)	ضریب	۱					
	احتمال	---					
تنوع سازمانی (۲)	ضریب	۰,۱۵۵	۱				
	احتمال	۰,۰۰۰۸	---				
تنوع محصول (۳)	ضریب	۰,۱۰۳	۰,۰۴۸۶	-۰,۲۰۶	۱		
	احتمال	۰,۰۰۲۴	۰,۱۵۳	۰,۰۰۰۰	---		
اندازه شرکت (۴)	ضریب	۰,۱۵۷	۰,۰۳۵۰	-۰,۰۰۱	۰,۰۰۱	۱	
	احتمال	۰,۰۰۰۰	۰,۳۰۸۰	۰,۹۸۷۹	۰,۹۶۳۲	---	
اهرم مالی (۵)	ضریب	۰,۳۲۶	۰,۰۴۷	-۰,۰۴۳	۰,۰۴۳	-۰,۰۹۹	۱
	احتمال	۰,۰۰۰۰	۰,۱۶۶۷	۰,۲۱۱۴	۰,۲۱۱۴	۰,۰۰۳۸	---

آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

با توجه به دلایل مطروحه در فصل سوم داده‌های این پژوهش از نوع ترکیبی می‌باشد. اما قبل از تخمین مدل‌ها لازم است که روش تخمین (تلفیقی یا تابلویی) مشخص گردد. برای این منظور از آزمون F لیمر استفاده شده است. همان‌طور که در جدول (۴) منعکس گردیده، احتمال F لیمر کلیه مدل‌های پژوهش کمتر از ۵٪ می‌باشد لذا برای تخمین کلیه مدل‌ها از روش تابلویی استفاده می‌شود. و با توجه به اینکه احتمال آزمون هاسمن کلیه مدل‌های تحقیق کمتر از ۵٪ می‌باشد لذا برای تخمین کلیه مدل‌ها از الگوی اثرات ثابت بهره گرفته می‌شود.

جدول ۴: نتایج حاصل از آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

فرضیه	آزمون	آماره	احتمال	نتیجه
اول	F لیمر	۸,۵۴۸۶	۰,۰۰۰۰	روش تابلویی
	هاسمن	۱۳,۶۸۰۶	۰,۰۰۸۴	الگوی اثرات ثابت
دوم	F لیمر	۸,۵۵۴۱	۰/۰۰۰	روش تابلویی
	هاسمن	۱۳,۲۹۶۴	۰,۰۰۹۹	الگوی اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

ثابت بودن واریانس جزء خطا

در این مطالعه فرض همسانی واریانس باقیمانده‌ها از طریق آزمون وایت^۳ مورد بررسی قرار گرفت. که نتایج آن در جدول (۵) نشان می‌دهد که در کلیه مدل‌ها، فرضیه صفر مبنی بر وجود همسانی واریانس رد می‌شود. بنابراین، به منظور رفع ناهمسانی واریانس در این مدل‌ها از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده می‌کنیم.

جدول ۵: نتایج حاصل از آزمون ثابت بودن واریانس جزء خطا

فرضیه	آماره F	احتمال	نتیجه
اول	۲۷,۴۹۵۵	۰,۰۰۰۰	ناهمسانی واریانس جزء خطا
دوم	۲۰,۱۹۴۸	۰,۰۰۰۰	ناهمسانی واریانس جزء خطا

منبع: یافته‌های پژوهش

عدم وجود خود همبستگی جمله جزئی خطا

برای بررسی استقلال باقیمانده‌ها از آزمون خود همبستگی سریالی بروش-گادفری استفاده شده است. در این آزمون فرضیه صفر بیانگر عدم وجود خودهمبستگی می‌باشد و فرضیه مقابل بیانگر وجود خودهمبستگی سریالی بین خطاها می‌باشد. نتایج حاصل از این آزمون نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۳۵٪ مقدار احتمال آماره F، در کلیه مدل‌ها کمتر از ۵٪ می‌باشد بنابراین، در کلیه مدل‌ها، بین خطاها خود همبستگی وجود دارد. بنابراین به منظور رفع خود همبستگی در این مدل‌ها از تکنیک تأخیر (وقفه) زمانی مرتبه اول AR(1) استفاده می‌شود.

جدول ۶: نتایج حاصل از آزمون عدم وجود خود همبستگی جزء خطا

فرضیه	آماره F	احتمال	نتیجه
اول	۱۹۲,۳۶۷۵	۰,۰۰۰۰	وجود خود همبستگی جزء خطا
دوم	۱۹۱,۵۶۸۴	۰,۰۰۰۰	وجود خود همبستگی جزء خطا

منبع: یافته‌های پژوهش

نرمال بودن جزء خطا

یکی از فروض مهم راجع به جمله باقیمانده این است که توزیع جملات آن نرمال است. به منظور آزمون نرمال بودن جمله خطا از آماره آزمون جارکو-بیرا^۴ استفاده شده است. با توجه به نتایج به دست آمده، مقدار احتمال آماره آزمون جارکو-بیرا، در هر دو مدل پژوهش کمتر از ۵٪ می‌باشد. با توجه به آزمون به روش GLS یا حداقل مربعات تعمیم یافته است از فرض نرمال بودن متغیر وابسته می‌توان صرف نظر نمود. لذا با توجه به این مطالب می‌توان فرض نرمال بودن جزء خطا را نادیده گرفت.

^۳ - White^۴ - Jarque-Bera

جدول ۷: نتایج حاصل از نرمال بودن جمله خطا

فرضیه	آماره جاکو به را	احتمال	نتیجه
اول	۱۲,۵۸۹۵	۰,۰۰۱۸	نرمال نبودن جز خطا
دوم	۱۳,۶۳۸۶	۰,۰۰۱۱	نرمال نبودن جز خطا

منبع: یافته های پژوهش

تخمین مدل و تجزیه و تحلیل نتایج

از نرم افزار Eviews برای تشخیص رابطه موجود بین متغیرها استفاده شده است.

لذا مدلهای رگرسیونی نیز به شرح زیر می باشند:

فرضیه اصلی

$$Etr_t = \beta_0 + \beta_1 OD_t + \beta_2 Lev_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

فرضیه فرعی

$$Etr_t = \beta_0 + \beta_1 PV_t + \beta_2 Lev_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

به منظور آزمون فرضیه اصلی از نتایج تخمین مدل اول که در جدول (۸) ارائه شده، بهره گرفته شده است.

جدول ۸: نتایج تخمین مدل اول پژوهش

متغیر وابسته: رفتار نامتقارن هزینه				
متغیرها	ضریب	انحراف معیار	آماره t	معناداری
عدد ثابت	0.082557	0.102795	0.803123	0.4232
تنوع سازمانی	0.019738	0.008569	2.303317	0.0227
تنوع محصول	0.048005	0.018703	2.566723	0.0113
اندازه شرکت	-0.446249	0.023339	-19.12022	0.0000
اهرم مالی	-0.036459	0.006438	-5.662619	0.0000
	0.928857	ضریب تعیین تعدیل شده	68.89212	آماره F
	1.849729	آماره دوربین واتسون	0.000000	احتمال آماره F

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به نتایج مدل اول، مقدار احتمال (یا سطح معناداری) F برابر ۰/۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰,۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی مدل معنی دار است. مقدار آماره دوربین واتسون ۱,۸۴ می باشد که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی را نشان می دهد. نتایج مربوط به ضریب تعیین نشان می دهد، تقریباً ۹۲ درصد تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می شوند.

نتایج حاصل از آماره t نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪، کلیه متغیرهای موجود در مدل معنی دار هستند. در حالت کلی نتایج تخمین مدل نشان می‌دهد که ضریب متغیر تنوع سازمانی، ۰/۰۱۹ بوده که نشان دهنده تأثیر تنوع سازمانی بر اقدامات پیشگیرانه فرار مالیاتی می‌باشد. همچنین نتایج تخمین مدل دوم نشان می‌دهد که ضریب متغیر تنوع بین المللی ۰/۰۰۶ بوده که نشان دهنده تأثیر مستقیم تنوع بین المللی بر اقدامات پیشگیرانه فرار مالیاتی می‌باشد. و در نهایت نتایج تخمین مدل نشان می‌دهد که ضریب متغیر تنوع محصول بر اقدامات پیشگیرانه فرار مالیاتی تأثیر معنادار و مستقیمی دارد.

نتیجه گیری

با توجه به نتایج مدل اول، مقدار احتمال (یا سطح معناداری) F برابر $0/000$ بوده و چون این مقدار کمتر از $0/05$ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود، یعنی مدل معنی دار است. مقدار آماره دوربین واتسون $1/84$ می‌باشد که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی را نشان می‌دهد. نتایج مربوط به ضریب تعیین نشان می‌دهد، تقریباً ۹۲ درصد تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند.

نتایج حاصل از آماره t نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪، کلیه متغیرهای موجود در مدل معنی دار هستند. در حالت کلی نتایج تخمین مدل اول نشان می‌دهد که ضریب متغیر تنوع سازمانی، $0/019$ بوده که نشان دهنده تأثیر تنوع سازمانی بر اقدامات پیشگیرانه فرار مالیاتی می‌باشد. و در نهایت نتایج تخمین مدل دوم نیز نشان می‌دهد که ضریب متغیر تنوع محصول بر اقدامات پیشگیرانه فرار مالیاتی تأثیر معنادار و مستقیمی دارد.

پیشنهادهات

۱- به میزان مالیاتی توصیه می‌شود، به شرکت‌هایی که دارای گزارشگری مالی متهورانه هستند، توجه بیشتری نمایند زیرا امکان فعالیت‌های اجتناب مالیاتی در آن شرکت‌ها بیشتر از سایرین است.

۲- به دست‌اندرکاران امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود جهت جلوگیری از سوق یافتن شرکت‌ها به سمت اجتناب از مالیات و تهیه گزارش‌های مالی متهورانه قوانین جدیدی جهت برخورد با این گونه شرکت‌ها وضع کنند.

بر این اساس به قانون‌گذاران مالیاتی توصیه می‌شود به جای تمرکز بر درآمد شرکت در سال مالی، قبل روند مالیاتی شرکت را در بلندمدت در نظر گیرند و با بررسی نوسانات موجود در فعالیت‌های اجتناب مالیاتی، تصمیمات موثرتری در مورد مالیات بر درآمد شرکت‌ها اتخاذ کنند. قانون‌گذاران مالیاتی از این طریق می‌توانند با وضع قوانین مناسب مانع از کاهش مالیات پرداختی توسط شرکت‌ها شود و با پر کردن خلاءهای قانونی به جلوگیری از اجتناب مالیاتی شرکت‌ها بپردازند و در نهایت درآمد مالیاتی دولت نیز افزایش می‌یابد. به سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی توصیه می‌شود که در تصمیم‌گیری‌ها و تخصیص منابع خود، اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را مدنظر قرار دهند، علاوه بر این با توجه به اینکه نظام راهبری مطلوب فرصت‌طلبی مدیران از منابع و وجوه حاصل از اجتناب مالیاتی را محدود می‌کند، توصیه می‌شود که سرمایه‌گذاران در انتخاب بین فرصت‌های سرمایه‌گذاری پیش رو، به عوامل و سازوکارهای نظام راهبری شرکتی توجه داشته باشند.

منابع:

- ثابتی، زهرا (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر شدت اجتناب مالیاتی بر ارزش بازار سهام در شرکت‌ها، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه غیر دولتی کار، دانشکده مدیریت- حسابداری.
- جم، محمد. (۱۳۷۹). رفتار حرفه‌ای مشاوران مالیاتی: اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی، مجله حسابرس، ۶: ۴۱-۴۳.
- حسینی القار، مسعود. شعری آناقیز، صابر (۱۳۹۶)، بررسی تاثیر توانایی مدیریت بر اجتناب مالیاتی، مجله دانش حسابداری، مقاله ۵، دوره ۸، شماره ۱ - شماره پیاپی ۲۸

Balsam, S., J. Krishnan, and J. Yang. (2015). "Auditor industry specialization and earnings quality.Auditing" A Journal of Practice & Theory, 22 (2): 71-97

Cloyd, C. Bryan, Jamie Pratt, Toby Stock. (1996). "The Use of Financial Accounting Choice to Support Aggressive Tax Positions: Public and Private Firms " Journal of Accounting Research.34(1): 4

Desai, M., Dyck, I., Zingales, L. (2007). "Theft and taxes" Journal of Financial Economics, 84: 591-623.

Jong, M. , Lynch, L. , & Rego, S. (2015). Tax reporting aggressiveness and Its relation to aggressive financial reporting. The Accounting Review, 84(2), 467-496.