

بررسی رابطه مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه

محمدحسین مرادی حسن آباد^۱، احمد نظامی^۲

چکیده- محافظه کاری و اجتناب مالیاتی از جمله سیاست‌هایی هستند که می‌توانند به منظور انگیزه‌های مالیاتی مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرند. شواهد حاکی از این می‌باشد که محافظه کاری ابزاری رایج و قابل قبول برای کاهش مالیات بر درآمد شرکت‌ها می‌باشد؛ محافظه کاری یکی از موضوعات مهم در تئوری و عمل حسابداری می‌باشد که توجه بسیاری از پژوهشگران را نیز به خود جلب نموده است. چهار تعبیر قراردادها؛ دعاوی قضایی؛ قوانین و مقررات حسابداری و مالیات برای توضیح و تبیین حسابداری محافظه کارانه عنوان می‌شود. سه مورد اول در ادبیات حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است؛ با این وجود در خصوص مورد آخر، مطالعات بسیار معدودی صورت گرفته است. این تحقیق به بررسی تاثیر مالیات بر درآمد بر حسابداری محافظه کارانه می‌پردازد. نتیجه بررسی در این پژوهش نشان می‌دهد که رابطه مثبت و معناداری بین مالیات ابرازی و محافظه کاری وجود دارد؛ ولیکن رابطه معناداری بین مالیات تشخیصی و محافظه کاری مشاهده نگردید. این شرکت‌ها برحسب میزان محافظه کاری طبقه‌بندی گردیدند و مشخص شد رابطه قوی‌تری بین مالیات ابرازی و محافظه کاری در این شرکت‌ها وجود دارد؛ با این حال رابطه‌ای بین مالیات تشخیصی و محافظه کاری در این گروه مشاهده نگردید. بر این اساس و مطابق با مبانی نظری، می‌توان اذعان کرد یکی از انگیزه‌های اعمال حسابداری محافظه کارانه، مالیات می‌باشد. این تحقیق از نوع همبستگی با استفاده از اطلاعات تاریخی می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری محافظه کارانه، مالیات بر درآمد، اندازه شرکت، اهرم مالی، سودآوری، حسابرسی مالیاتی

۱: دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی فردوس، کارشناس مالیاتی شهرستان فردوس

mohamadhosinmoradi66@gmail.com

nezami.ahmad@ymail.com

۲: عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه پیام‌نور ایران، دانشگاه پیام‌نور قاین

مقدمه

در کلیه ملل، دولت‌ها در قبال مردم در خصوص برآورده ساختن برخی نیازها و خواسته‌های آنان همچون ایجاد شغل، برقراری امنیت داخلی و ملی، تثبیت قیمت‌ها، تامین اجتماعی کارا و موثر، ثبات سیاسی، اقتصادی و فرهنگی، بهبود وضعیت تراز پرداخت‌ها و غیره پاسخگو می‌باشند. بدیهی است که دستیابی و برقراری این اهداف مستلزم وجود منابع مالی مکفی خواهند بود. از این سو بحث مالیات از دیرباز موضوعی مطرح در جوامع بوده که توجه نهادها و افراد مختلف را به خود جلب می‌نموده است. موضوع مالیات و اخذ آن از دیرباز مطرح بوده و با مرور زمان موضوع مالیات رنگ و بوی علمی به خود گرفت (زهی و محمدخانی، ۱۳۸۹)

محافظه‌کاری یکی از ویژگی‌های اصلی گزارشگری مالی می‌باشد که طی قرن‌ها تئوری و عمل حسابداری را تحت تاثیر قرار داده است (واتس، ۲۰۰۳؛ کیم و یانگ، ۲۰۰۷). بطور سنتی حسابداری محافظه کارانه را با این مثل تعریف می‌کنند که هیچ سودی را پیش‌بینی نکنید؛ ولی تمام زیان‌ها را پیش‌بینی نمایید. (واتس، ۲۰۰۳) باسو (۱۹۹۷) به نقل از پندورف اذعان می‌کند ثبت‌های تاریخی اوایل قرن ۱۵ میلادی در خصوص معاملات شرکت‌های تضامنی نشان می‌دهد حسابداری در اروپای قرون وسطی محافظه کارانه بوده است. علیرغم سابقه طولانی مفهوم محافظه‌کاری در حسابداری و افزایش محافظه‌کاری در طی زمان، با این حال تا به امروز تعریف منسجم و قابل قبولی از محافظه‌کاری به گونه‌ای که مورد پذیرش همگان واقع شود، ارایه نگردیده است. (کیم و یانگ، ۲۰۰۷)

باسو (۱۹۹۷) محافظه‌کاری را به عنوان الزام به درجه بالاتری از تاییدپذیری برای شناسایی اخبار خوب مانند سود در مقابل اخبار بد مانند زیان تعریف نموده است. فلتهم و اولسون (۱۹۹۵) نیز محافظه‌کاری را انتخاب و بکارگیری مستمر رویه‌های حسابداری تعریف کردند که منجر به گزارش کمتر از واقع خالص دارایی‌های شرکت می‌شوند. تعریف باسو از محافظه‌کاری مبتنی بر سود و زیان و تعریف فلتهم و اولسون مبتنی بر ترازنامه می‌باشد. بدین صورت که سعی در کمتر از واقع ارزشیابی کردن دارایی‌ها یا بیش از واقع گزارش کردن بدهی‌ها دارد. گیولی و هاین (۲۰۰۰) تعریف ترکیبی از محافظه‌کاری که مبتنی بر دیدگاه ترازنامه و سود و زیان می‌باشد ارائه نمودند که سعی در کاهش سود انباشته گزارش شده دارد. آنها محافظه‌کاری را انتخاب سیاست‌های حسابداری در شرایط ابهام تعریف کردند به گونه‌ای که منجر به ارائه کمترین مبلغ برای دارایی‌ها و درآمدها شود و کمترین اثر مثبت را بر حقوق صاحبان سهام داشته باشد. ولک و همکاران (۲۰۱۳) محافظه‌کاری را شناسایی کندتر سودها و ارزشیابی هرچه کمتر دارایی‌ها تعریف نمودند. آنها همچنین بیان می‌کنند از دیدگاه تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، محافظه‌کاری تلاشی است برای انتخاب از

میان روش‌های پذیرفته شده حسابداری که به شناخت کندتر درآمدها، شناخت زودتر هزینه‌ها، ارزشیابی کمتر از واقع دارایی‌ها یا ارزشیابی بیش از واقع بدهی‌ها منتج شود.

با توجه به اینکه درآمد مشمول مالیات، به سودها و درآمدهای شناسایی شده وابسته است؛ در نتیجه محاسبه سود را تحت تاثیر قرار می‌دهد. برای مثال، واتس و زیمرمن (۱۹۷۹) اذعان می‌کنند قبول استهلاک به عنوان یک هزینه در آمریکا به دلیل قوانین سال ۱۹۰۹ و ۱۹۱۳ مالیات بر درآمد شرکت‌ها مصوب خزانه‌داری آمریکا می‌باشند که براساس آن استهلاک را می‌بایست به عنوان یک هزینه در صورت‌های مالی شناسایی و گزارش نمود. گتتر و همکاران (۱۹۷۷) استدلال می‌نمایند درآمد مشمول مالیات تحت تاثیر روش‌های حسابداری قرار دارد. شکلفورد و شولین (۲۰۰۱) نیز اظهار کردند مالیات برای شرکت‌ها این انگیزه را ایجاد می‌نمایند که سود حسابداری گزارش شده را منطبق بر درآمد مشمول مالیات نمایند. به هر حال واتس (۲۰۰۳) استدلال می‌نماید مادامی که شرکتی سودآور است و درآمد مشمول مالیات دارد و نرخ‌های بهره نیز مثبت باشد؛ این ارتباطات برای شرکت‌ها این انگیزه را بوجود می‌آورد که با به تعویق انداختن زمان شناسایی درآمدها ارزش فعلی مالیات‌ها را کاهش دهند. وی همچنین استدلال می‌نماید این حالت نیز مشابه با عقد قراردادهای بطور متوسط باعث می‌شود خالص دارایی‌های شرکت کمتر از واقع ارزیابی شوند (واتس، ۲۰۰۳).

واتس چهار دلیل قراردادهای (قراردادهای بدهی، اجرایی و حاکمیت شرکت)؛ دعاوی قضایی؛ قوانین و مقررات حسابداری و مالیات برای حسابداری محافظه‌کارانه تبیین می‌نماید. در ادبیات حسابداری سه مورد اول مورد بررسی قرار گرفته است، ولیکن مطالعات بسیار معدودی درخصوص مورد آخر صورت گرفته است. انگیزه مالیاتی حسابداری محافظه‌کارانه حلقه مفقودی مطالعات حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی می‌باشد. گیولی و هاین (۲۰۰۰) نشان دادند محافظه‌کاری طی سال‌های اخیر افزایش یافته؛ که البته ممکن است این افزایش در نتیجه افزایش نیاز و توانایی شرکت‌ها برای کاهش هزینه مالیات باشد. به هر حال انگیزه مالیاتی محافظه‌کاری در مقایسه با سایر راه‌های فرعی و جانبی؛ موضوعی درست و قانونی برای کاهش مالیات باشد (کیم و یانگ، ۲۰۰۷).

مبانی نظری

محافظه‌کاری یکی از موضوعات مهم در تئوری و عمل حسابداری می‌باشد که توجه نهادها، گروه‌های مختلف و پژوهشگران را به خود جلب نموده است. (اسکات، ۲۰۱۲؛ کیم و یانگ، ۲۰۰۷)

دلایل مختلفی برای علل وجودی حسابداری محافظه‌کاری ارائه گردیده است به عنوان مثال بال و شیواکومار (۲۰۰۵) از محافظه‌کاری به عنوان ابزاری برای کیفیت سود استفاده کردند. فرانسیس و همکاران (۲۰۰۴) محافظه‌کاری را به عنوان یکی از ویژگی‌های مطلوب صورت‌های مالی در نظر گرفتند که باعث افزایش شفافیت می‌شود. با این حال پنمن و ژانگ (۲۰۰۲) ادعا کردند محافظه‌کاری باعث ایجاد اندوخته منفی می‌شود و در نتیجه کیفیت سود را کاهش می‌دهد.

محافظه‌کاری که بر اعمال احتیاط در شناسایی و اندازه‌گیری درآمد و دارایی‌ها دلالت دارد؛ یکی از مهمترین میثاق‌های محدودکننده صورت‌های مالی به شمار می‌آید. کمیته ویژه انجمن حسابداران رسمی آمریکا محافظه‌کاری را از طریق طرز عمل حسابداران در شناسایی سود و زیان تعریف می‌نماید؛ بدین صورت که زیان‌ها به محض وقوع و سودها در زمان تحقق شناسایی شوند (کیم و یانگ، ۲۰۰۷). در بیانیه مفهومی شماره دو هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی؛ محافظه‌کاری، واکنش محتاطانه نسبت به عدم اطمینان به منظور کسب اطمینان از در نظر گرفتن ماهیت عدم اطمینان و ریسک در شرایط تجاری، به اندازه کافی؛ تعریف گردیده است (ولک و همکاران، ۲۰۱۳). در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران نیز محافظه‌کاری به عنوان یکی از اجزای خصوصیات کیفی قابل اتکا بودن در نظر گرفته شده است؛ البته در این خصوص عبارت احتیاط به جای واژه محافظه‌کاری چنین بکار گرفته شده است. احتیاط عبارت است از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که در اعمال قضاوت برای برآوردهای حسابداری در شرایط ابهام مورد نیاز است، به گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود. به هر حال اعمال احتیاط نباید منجر به ایجاد اندوخته پنهانی یا ذخایر غیر ضروری گردد یا اینکه دارایی‌ها و درآمدها را عمده‌تر از واقع و بدهی‌ها و هزینه‌ها را عمده‌تر از واقع نشان دهد، زیرا این امر موجب نقض بی‌طرفی است و بر قابلیت اتکای اطلاعات مالی اثر می‌گذارد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱)

واتس محافظه‌کاری را مکانیزمی موثر در قراردادهای مابین شرکت، اعتباردهندگان و سهامداران در نظر می‌گیرد که باعث کارآتر شدن قراردادها می‌شود و از طرف‌های قرارداد در خصوص رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت محافظت می‌نماید. علاوه بر این محافظه‌کاری می‌تواند از شرکت و حتی حسابرسان مستقل نیز در مقابل دعاوی حقوقی محافظت نماید. (اسکات، ۲۰۱۲) ادبیات موجود حسابداری بیان می‌کند که شرکت‌ها سعی دارند به گونه‌ای رفتار نمایند و حسابداری محافظه‌کارانه بکار گیرند که در هزینه مالیات خود صرفه‌جویی نمایند. (واتس، ۲۰۰۳)

انگیزه مالیاتی برای اعمال حسابداری محافظه کارانه بسیار جذاب است، مخصوصاً در این برهه از زمان که مشاهده می‌نماییم این تردید و گمان قوت گرفته است که شرکت‌های بزرگ، مالیات کمتر از واقع می‌پردازند. برخی از مطالعات نشان می‌دهند در سال‌های اخیر تصور اینکه شرکت‌های بزرگ مالیات واقعی خود را نمی‌پردازند شدت یافته است؛ این تصور بعد از رسوایی‌های اخیر تقویت گردیده است. انرون نمونه خوبی از این نوع شرکت‌ها است؛ این شرکت تا قبل از ورشکستگی خود مالیات ناچیزی می‌پرداخت، در حالی که در همین اثنا درآمدهای هنگفتی شناسایی و گزارش می‌نمود (کیم و یانگ، ۲۰۰۷). از سوی دیگر نگاه به برنامه‌های دولت در داخل کشور جهت کاهش وابستگی اقتصاد به درآمدهای نفتی و افزایش درآمدهای مالیاتی و تقویت این حوزه از اقتصاد، اهمیت شناسایی عواملی که تحت تاثیر مالیات قرار می‌گیرند را بیش از پیش نمایان می‌نماید. تمامی این موارد باعث مطرح شدن این سوال می‌شود که آیا مالیات بر درآمد عاملی موثر بر حسابداری محافظه کارانه می‌باشد یا خیر؟

بیور و رایان (۲۰۰۵) اظهار نمودند محافظه کاری بر دو نوع است: شرطی و غیر شرطی. نوع اول محافظه-کاری شرطی یا پس رویدادی می‌باشد که در واقع وابسته به اخبار اقتصادی است. این نوع محافظه کاری به دنبال شناسایی اخبار بد نسبت به اخبار خوب در دفاتر حسابداری است؛ قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مصداقی از این نوع محافظه کاری است که در آن نزول ارزش دارایی به کمتر از بهای تمام شده که در واقع نوعی از اخبار بد محسوب می‌شود و به طور واقعی در بازار رخ داده است، سریع شناسایی می‌شوند؛ لیکن افزایش ارزش دارایی به بیش از بهای تمام شده که در واقع مبین اخبار خوب است، و آن نیز در بازار رخ داده است، شناسایی نمی‌شود. در این حالت با یک پدیده اقتصادی (کاهش یا افزایش ارزش دارایی)، رفتار متفاوت و نامتقارنی صورت می‌گیرد که البته این موضوع می‌تواند ریشه در تئوری چشم‌انداز داشته باشد که طبق آن تابع مطلوبیت افراد نامتقارن می‌باشد؛ در نتیجه افراد نسبت به سود و زیان واکنش متفاوتی از خود نشان می‌دهند (اسکات، ۲۰۱۲). نوع دیگر محافظه کاری، محافظه کاری غیر شرطی یا پیش رویدادی است که در واقع مستقل از اخبار اقتصادی می‌باشد. این نوع محافظه کاری ناشی از بکارگیری استانداردهای حسابداری و قوانین مربوطه است که سود را مستقل از اخبار اقتصادی و شرایط مربوط کاهش می‌دهد. (بیور و رایان، ۲۰۰۰؛ ۲۰۰۵). این محافظه کاری عموماً ناشی از ناتوانی استاندارد گذاران در تعیین و برقراری شرایط مربوطه است؛ در نتیجه استاندارد گذاران سیاست یکنواختی مطلق را در پیش گرفتند و رویه خاصی را وضع نمودند. (ولک و همکاران، ۲۰۱۳). مخارج تحقیق، آموزش کارکنان و تبلیغات، مصادیقی است که در دوره وقوع

صرف نظر از وجود منافع اقتصادی آتی به هزینه دوره منظور می‌شوند. به بیان دیگر در این موارد به شرایط فعلی و آتی رویداد اقتصادی توجهی نمی‌شود و مستقل از اخبار اقتصادی رویه‌ای اعمال می‌شود. به هر حال هر یک از این نوع محافظه‌کاری‌ها، منافع و هزینه خاص و متفاوتی دارند و بر گروه‌های مختلف ذینفعان اثرات مختلفی دارند. (باسو، ۲۰۰۵)

انگیزه مالیاتی برای حسابداری محافظه‌کارانه مستلزم این پیش فرض است که درآمد طبق دفاتر شرکت، ارتباط خیلی نزدیکی با درآمد مشمول مالیات آن دارد؛ به عبارتی بین درآمد مشمول مالیات و درآمد شناسایی شده در دفاتر قانونی شرکت‌ها، اختلاف کمی وجود دارد. بهترین استراتژی در چنین حالتی، افزایش درآمد طبق دفاتر شرکت و کاهش درآمد مشمول مالیات شرکت می‌باشد که در این خصوص می‌توان با استفاده از معافیت‌های قانونی یا ضعف و کاستی‌های قوانین مربوط، به این هدف دست یافت. البته منظور از افزایش درآمد شرکت، افزایش درآمد از محل قانونی؛ نه گزارشگری متقلبانه یا افزایش درآمد از طریق فعالیت‌های غیرقانونی؛ مانند فرار مالیاتی و امثال آن می‌باشد. اریکسون و همکاران (۲۰۰۴) شواهدی ارائه نمودند که نشان می‌داد برخی از شرکت‌ها به ازای هر دلاری که به صورت متقلبانه درآمدهای خود را متورم کردند، ۲۰ سنت مالیات پرداخت می‌نمودند.

این پژوهش نشان می‌دهد برخی از شرکت‌ها این انگیزه را دارند که به قیمت پرداخت مالیات بیشتر و اضافی، حاضرند درآمدهای خود را بیش از واقع گزارش نمایند، که در این حالت نهایتاً مالکین و جامعه متضرر خواهند شد. (کیم و یانگ، ۲۰۰۷)

درخصوص انگیزه‌های مالیاتی محافظه‌کاری باید به توضیحات و تفاسیر و قوانین مالیاتی توجه نمود؛ چرا که قانون مالیاتی می‌بایست حسابداری محافظه‌کارانه را مجاز دانسته باشد، در غیر این صورت هزینه‌ها و آثار مربوطه را غیر قابل قبول تلقی می‌نماید و محافظه‌کاری بکار گرفته شده توسط شرکت‌ها تاثیری بر هزینه واقعی مالیات نخواهد داشت. در این خصوص با توجه به اینکه مشاهده می‌شود که محافظه‌کاری مشروط عموماً از لحاظ مراجع قانونی و ذیصلاح غیر قابل قبول تلقی می‌گردد، لذا محافظه‌کاری که شرکت‌ها می‌توانند اعمال نمایند تا به اهداف خود که همان کاهش هزینه مالیات است دست یابند، محافظه‌کاری غیرشرطی می‌باشد (کیم و یانگ، ۲۰۰۷).

پیشینه تحقیق

خوش‌طینت و یوسفی (۱۳۸۶) رابطه بین تقارن و عدم تقارن اطلاعاتی را با محافظه‌کاری مورد بررسی قرار دادند. آنها نشان دادند عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران آگاه و ناآگاه منجر به تغییرات محافظه‌کاری می‌شود، با این حال محافظه‌کاری منجر به عدم تقارن اطلاعاتی نمی‌شود. نتایج پژوهش آنها مغایر با پیشنهاد هیات استانداردهای حسابداری مالی می‌باشد که اذعان می‌نماید محافظه‌کاری منجر به ایجاد عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

رضازاده و آزاد (۱۳۸۷) عدم تقارن اطلاعاتی و محافظه‌کاری را در گزارشگری مالی ۸۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۵ مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. آنها برای اندازه‌گیری عدم تقارن اطلاعاتی از تفاوت قیمت خرید و فروش سهام و برای سنجش محافظه‌کاری از مدل باسو (۱۹۹۷) استفاده نمودند و نشان دادند بین عدم تقارن اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و میزان محافظه‌کاری اعمال شده در صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

ابراهیمی کردلر و شهریاری (۱۳۸۸) رابطه هزینه‌های سیاسی و محافظه‌کاری را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند بین اندازه و شدت سرمایه‌گذاری و محافظه‌کاری رابطه منفی وجود دارد و بین درجه رقابت در صنعت و مالکیت دولتی با محافظه‌کاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، ولی بین نرخ موثر مالیاتی و ریسک با محافظه‌کاری رابطه معناداری وجود ندارد. آنها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های با نرخ موثر مالیاتی بالاتر، تمایل به استفاده بیشتر از محافظه‌کاری ندارند.

بنی‌مهد و باغبانی (۱۳۸۸) اثر حسابداری محافظه‌کارانه، مالکیت دولتی، اندازه شرکت و نسبت اهرمی را بر زیان‌دهی شرکت‌ها مورد بررسی قرار دادند. به این منظور آنها ۴۸ شرکت زیان‌ده خارج شده از بورس اوراق بهادار تهران را طی بازه زمانی ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۶ مورد بررسی قرار دادند و دریافتند حسابداری محافظه‌کارانه با زیان‌دهی شرکت‌ها رابطه مستقیمی دارد. آنها استدلال نمودند حسابداری محافظه‌کارانه مکانیزمی برای موثر بودن قراردادهای رفتارهای جانب‌دارانه مدیران در خصوص بیش‌نمایی سود در شرکت‌های زیان‌ده می‌باشد.

کردستانی و حدادی (۱۳۸۸) رابطه محافظه‌کاری و هزینه سرمایه را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند بین هزینه سرمایه براساس پرتفوی شرکت‌ها و محافظه‌کاری بر مبنای عدم تقارن زمانی سود، رابطه منفی و معناداری وجود داد. همچنین بین هزینه سرمایه و محافظه‌کاری بر مبنای نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

بال و همکاران (۲۰۰۰) نشان دادند سطح محافظه‌کاری در کشورهایی که ساختارهای قانونی انعطاف‌پذیر یا به اصطلاح باز (کشورهایی که قوانین آنها براساس عرف جامعه تعیین می‌شود مانند: امریکا، استرالیا، انگلستان و کانادا) دارند بیشتر از کشورهایی است که ساختار قانونی انعطاف‌ناپذیر یا به اصطلاح بسته (کشورهایی که فاقد قوانین عرفی می‌باشند مانند: فرانسه، آلمان و ژاپن) دارند.

احمد و همکاران (۲۰۰۲) در پژوهشی نشان دادند شرکت‌هایی که در سیاست‌های تقسیم سود با تعارض - های شدیدی مواجه می‌باشند، تمایل بیشتری به استفاده از حسابداری محافظه‌کارانه دارند. آنها نشان دادند انحراف معیار بازده دارایی‌ها معیاری برای عدم قطعیت عملیاتی است و ارتباط مستقیمی با محافظه‌کاری دارد. در واقع اعمال محافظه‌کاری در این شرکت‌ها باعث کاهش هزینه بدهی می‌شود؛ این شواهد مؤید آن است که محافظه‌کاری می‌تواند کارایی قراردادهای بدهکاران و مالکان را افزایش دهد.

گیانگ (۲۰۰۷) نشان داد محافظه‌کاری شرطی و غیر شرطی نقش‌های متفاوتی در تفسیر محافظه‌کاری ایفا می‌نمایند. تفسیر قراردادی منجر به محافظه‌کاری شرطی و تفسیر دعاوی قضائی منجر به هر دو حالت محافظه - کاری شرطی و غیر شرطی می‌شود. سایر تفاسیر نیز منجر به محافظه‌کاری غیر شرطی می‌گردند. وی همچنین دریافت که با افزایش محافظه‌کاری غیر شرطی، محافظه‌کاری شرطی کاهش می‌یابد. بنابراین ضروری است تا بین این دو توازن برقرار نمود.

گیولی و همکاران (۲۰۰۷) نشان دادند برای سنجش محافظه‌کاری می‌بایست مدل‌های مختلف را همزمان با هم استفاده نمود. آنها نشان دادند نتیجه مدل باسو با سایر مدل‌ها متفاوت است و با توجه به اینکه محیط گزارشگری از نوع صنعت، کشور و دوره زمانی متفاوت است، باید از مدل‌های متفاوتی استفاده نمود.

کلی (۲۰۰۵) یک نمونه بزرگ شامل ۳۰۱۸۹ سال - شرکت امریکا را طی دوره ۱۱۹۱ الی ۲۰۰۴ مورد مطالعه قرار داد و به بررسی تاثیر هزینه مالیات بر محافظه‌کاری در گزارشات مالی پرداخت. وی دریافت در شرکت‌هایی که بین درآمد مشمول مالیات و درآمدهای گزارش شده در صورت‌های مالی اختلاف بسیاری دارند، بیشتر حسابداری محافظه‌کارانه اعمال گردیده است. به عبارتی این شرکت‌ها تمایل به استفاده بیشتر از حسابداری محافظه‌کارانه دارند.

کیم و باء (۲۰۰۶) اثر هزینه مالیات بر محافظه‌کاری را مورد بررسی قرار دادند؛ آنها برای این کار از مدل محافظه‌کاری شرطی باسو (۱۹۹۷) به عنوان سنجش محافظه‌کاری استفاده نمودند. نتیجه پژوهش آنها نشان می‌دهد رابطه‌ای معنادار بین هزینه مالیات و محافظه‌کاری وجود ندارد. با این حال کیم و یانگ (۲۰۰۷) در

پژوهشی دیگر نشان دادند این محققین در استفاده و انتخاب معیار محافظه‌کاری دچار اشتباه شدند و به همین دلیل نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد بین هزینه مالیات و محافظه‌کاری رابطه معنادار وجود ندارد.

کیم و یانگ (۲۰۰۷) با بررسی ۲۲۵۱ سال - شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کره جنوبی طی سال‌های ۱۹۹۷ الی ۲۰۰۲ به بررسی تاثیر هزینه مالیات بر حسابداری محافظه‌کارانه پرداختند. آنها دریافتند سطح محافظه‌کاری با میزان مالیات متحمل شده شرکت‌ها رابطه مثبت و معناداری دارد. به بیان دیگر آنها نشان دادند شرکت‌های با نرخ نهایی مالیاتی بالا، بیشتر از محافظه‌کاری غیر شرطی استفاده می‌نمایند و بالعکس. با این حال هنگامی که آنها همین رابطه را با محافظه‌کاری شرطی مورد بررسی قرار دادند، چنین رابطه‌ای را مشاهده نکردند. به عبارت دیگر آنها ادعا کردند انگیزه مالیاتی محافظه‌کاری با استفاده و بکارگیری معیار محافظه‌کاری شرطی مشاهده نگردید. این محققین نشان دادند برای بررسی انگیزه‌های مالیاتی حسابداری محافظه‌کارانه، معیار و مدلی که برای سنجش محافظه‌کاری استفاده می‌شود بسیار مهم است؛ به گونه‌ای که می‌تواند منجر به نتیجه‌ای کاملاً متفاوت و حتی متضاد شود. آنها اظهار نمودند در این خصوص می‌بایست به شرایط محیطی و قوانین مربوط توجه کافی نمود و استدلال کردند در این خصوص و در محیط‌های مشابه کشور کره جنوبی استفاده از محافظه‌کاری شرطی نسبت به سایر معیارهای اندازه‌گیری محافظه‌کاری مناسبتر است. دلیل آن نیز محدودیت‌های قوانین مالیاتی درخصوص شناسایی نامتقارن سود و زیان‌ها می‌باشد؛ به عبارتی با توجه به اینکه قوانین مالیاتی عمدتاً مبتنی بر مبنای نقدی است، بر این اساس شناسایی زودتر زیان‌ها مجاز نمی‌باشد، لذا استفاده از معیارهای محافظه‌کاری غیرشرطی مناسب‌تر است.

فرضیه‌های تحقیق

ادبیات حسابداری نشان می‌دهد بسیاری از شرکت‌ها تمایل دارند با راهکارهای مختلف مالیات خود را حداقل نمایند؛ محافظه‌کاری یکی از سیاست‌هایی است که شرکت‌ها می‌توانند با بکارگیری آن سود قبل از کسر مالیات خود را کاهش دهند. به هر حال مادامی که شرکتی سودآور است و سود مشمول مالیات دارد، انگیزه دارد درآمدهای خود را معوق نماید و بدین وسیله ارزش فعلی مالیات‌های پرداختی را کاهش دهد (کیم و یانگ، ۲۰۰۷ و واتس، ۲۰۰۳). با توجه به مبانی نظری تحقیق انتظار می‌رود بین مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی با حسابداری محافظه‌کارانه رابطه مثبت و معناداری وجود داشته باشد. بدین صورت شرکت‌هایی که مالیات بیشتری متحمل شده‌اند، انگیزه بیشتری دارند که با اعمال حسابداری محافظه‌کارانه در هزینه مالیات

- خود صرفه‌جویی نمایند و از این طریق سعی در به تعویق انداختن مالیات پرداختی یا کاهش در هزینه مالیات بر عملکرد خود دارند. لذا با عنایت به موارد فوق‌الذکر، فرضیه‌های پژوهش عبارتند از:
- ۱- بین مالیات ابرازی و حسابداری محافظه‌کارانه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
 - ۲- بین مالیات تشخیصی و حسابداری محافظه‌کارانه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

یافته‌های تحقیق

جامعه آماری این تحقیق به تفکیک صنعت در جدول ۱ و آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش شامل محافظه‌کاری به عنوان متغیر وابسته تحقیق و مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی که متغیر مستقل می‌باشد و همچنین متغیرهای کنترلی شامل اندازه شرکت، اهرم مالی، سودآوری و حسابرسی مالیاتی در جدول ۲ ارائه گردیده است.

جدول (۱): جامعه آماری تحقیق به تفکیک صنعت

صنعت دارویی	۲۴ شرکت (۱۶٪)	لاستیک و پلاستیک	۹ شرکت (۶٪)	شیمیایی	۱۷ شرکت (۱۲٪)
فلزات اساسی	۱۶ شرکت (۱۱٪)	محصولات کانی و غیرفلزی	۸ شرکت (۶٪)	مواد غذایی	۵ شرکت (۳٪)
سیمان و گچ	۱۵ شرکت (۱۰٪)	ماشین‌آلات و تجهیزات	۸ شرکت (۶٪)	سایر صنایع	۷ شرکت (۵٪)
کاشی و سرامیک	۱۰ شرکت (۷٪)	خودرو و ساخت قطعات	۲۷ شرکت (۱۸٪)	جمع	۱۴۶ شرکت (۱۰۰٪)

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میان	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
محافظه‌کاری	۱۰۷۶	۲۰۲۷	۱۶۱۲	-۳۲۵۶	۱۱۵۶	۱۵۸
مالیات ابرازی	۱۰۷۶	۰۰۶۳	۰۰۴۸	۰	۰۳۴۶	۰۰۶
مالیات تشخیصی	۱۰۷۶	۰۰۳	۰۰۲۵	-۰۲۸۹	۰۵۹۹	۰۰۳۵
اندازه شرکت	۱۰۷۶	۵۸۲	۵۷۳۴	۴۵۶	۸۰۵۶	۰۵۸
اهرم مالی	۱۰۷۶	۰۶۵۳	۰۶۶	۰۰۳	۰۹۹	۰۱۷
سودآوری	۱۰۷۶	۰۰۱۳	۰۰۱۰۵	-۰۳۱۳	۰۶۶۳	۰۰۱۳
حسابرسی مالیاتی	۱۰۷۶	۰۰۴۵	۰	۰	۱	۰۰۴۹

جدول (۳): نتایج حاصل از برازش فرضیه یک

نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۴.۲۷۴	۰.۸۰۳	۵.۳۲۲	۰.۰۰۰۰
مالیات ابرازی	۲.۷۶۳	۰.۹۷۹	۲.۸۲	۰.۰۰۰۴
اندازه شرکت	-۰.۹۸۲	۰.۱۳۱	-۷.۴۹۵	۰.۰۰۰۰
اهرم مالی	۳.۹۲	۰.۳۶۹	۱۰.۶۱۹	۰.۰۰۰۰
سودآوری	۵.۵۳	۰.۵۴۹	۱۰.۰۷	۰.۰۰۰۰
حسابرسی مالیاتی	۰.۰۱۴	۰.۱۲۵	۰.۱۱۵	۰.۹۰۸۶
متغیر مجازی	۰.۶۰	۰.۱۷۷	۳.۴۱	۰.۰۰۰۷
ضریب تعیین	۰.۵۶		ضریب تعدیل شده	۰.۴۸
آماره F	۷.۵۳			
سطح معناداری	(۰.۰۰۰)		دوربین - واتسون	۱.۶۱
آزمون چاو	۳.۵۲		آزمون هاسمن	۴۴.۱۶
سطح معناداری	(۰.۰۰۰)		سطح معناداری	(۰.۰۰۰)

جدول (۴): نتایج حاصل از برازش فرضیه دوم

نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۴.۱۶۲	۱.۱۵۵	۳.۶۰۵	۰.۰۰۰۳
مالیات ابرازی	-۲.۰۱۵	۱.۸۴۳	-۱.۰۹۳	۰.۲۷۵
اندازه شرکت	-۱.۲۹۷	۰.۱۷۹	-۷.۲۴	۰.۰۰۰۰
اهرم مالی	۶.۶۹۸	۰.۵۲۹	۱۲.۶۵۳	۰.۰۰۰۰
سودآوری	۱۰.۳۲	۰.۷۴۹	۱۳.۷۶۷	۰.۰۰۰۰
حسابرسی مالیاتی	-۰.۳۹۸	۰.۱۵۵	-۲.۵۶	۰.۰۱۰۶
متغیر مجازی	۱.۱۸۷	۰.۳۱۱	۳.۸۲	۰.۰۰۰۱
ضریب تعیین	۰.۶۳۸		ضریب تعدیل شده	۰.۵۶۸
آماره F	۹.۰۲۴			
سطح معناداری	(۰.۰۰۰)		دوربین - واتسون	۱.۶۶
آزمون چاو	۳.۲۹		آزمون هاسمن	۳۸.۶۵
سطح معناداری	(۰.۰۰۰)		سطح معناداری	(۰.۰۰۰)

نتیجه‌گیری

محافظه‌کاری یکی از حوزه‌های مطرح در حسابداری می‌باشد که مورد توجه محققان، نهادها و گروه‌های ذینفع متعدد می‌باشد. واتس چهار دلیل قراردادها (قراردادهای بدهی، اجرایی و حاکمیت شرکت)، دعاوی قضایی، قوانین و مقررات حسابداری و مالیات را برای حسابداری محافظه‌کارانه تبیین نمود. بیشتر ادبیات مربوط به محافظه‌کاری بر روی کارایی قراردادها به عنوان نقش محافظه‌کاری متمرکز شدند. در این پژوهش نیز بر روی محافظه‌کاری به عنوان وسیله‌ای برای کاهش مالیات تاکید شده است. بسیاری از شرکت‌ها تمایل دارند بوسیله راهکارهای متعددی، مالیات خود را کاهش دهند. محافظه‌کاری یکی از سیاست‌هایی است که شرکت‌ها می‌توانند با بکارگیری آن، سود قبل از مالیات و به تبع آن مالیات را کاهش دهند. به هر حال مادامی که شرکتی سودآور است و سود مشمول مالیات دارد، انگیزه دارد تا با تعویق انداختن شناسایی درآمدهای خود ارزش فعلی مالیات‌های خود را کاهش دهد.

با توجه به مبانی نظری مطرح‌شده، انتظار می‌رفت با افزایش مالیات ابرازی و تشخیصی، انگیزه محافظه‌کاری افزایش یابد. این پژوهش تاثیر مالیات بر عملکرد را بر حسابداری محافظه‌کارانه در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار داد. در این خصوص برای عملیاتی نمودن محافظه‌کاری، از مدل فلتهام و اولسون و برای مالیات بر عملکرد، از متوسط مالیات ابرازی شرکت‌ها طی سه سال اخیر و مالیات تشخیصی که طی برگ تشخیص توسط سازمان امور مالیاتی به شرکت‌ها ابلاغ می‌گردد بطور جداگانه استفاده گردید.

نتیجه بررسی ۱۴۶ شرکت (۱۰۷۶ سال - شرکت) طی بازه زمانی ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۴ نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۹ درصد، رابطه مثبت و معناداری بین مالیات ابرازی شرکت‌ها و حسابداری محافظه‌کارانه شرکت‌ها وجود دارد. با این حال رابطه معناداری بین مالیات تشخیصی و محافظه‌کاری مشاهده نگردید. البته رد شدن فرضیه دوم ریشه در شرایط محیطی دارد. مالیات توسط اداره امور مالیاتی تعیین و برگ تشخیص مالیات به مودی مالیاتی ابلاغ می‌گردد و عموماً این اطلاعات با تاخیر و پس از پایان سال مالی ابلاغ می‌گردد؛ علاوه بر این نظر به اینکه شرکت‌ها نیز عموماً به برگ تشخیص و مفاد آن اعتراض می‌نمایند و وارد فرایند قانونی مربوطه می‌شوند؛ برخی از این اطلاعات به درستی و بطور کامل افشا نمی‌گردند؛ در نتیجه ممکن است رد شدن فرضیه مربوط به شرایط محیطی و محدودیت‌های مربوطه باشد که البته مستلزم بررسی بیشتر و تحقیق جداگانه در این خصوص می‌باشد.

بر این اساس و مطابق با مبانی نظری مطرح شده در حسابداری می‌توان اظهار نمود که مالیات، یکی از انگیزه‌های اعمال حسابداری محافظه‌کارانه باشد که شرکت‌ها سعی دارند با اعمال حسابداری محافظه‌کارانه مالیات خود را کاهش دهند.

منابع

۱. ابراهیمی کردلر، علی و علیرضا شهریاری (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین هزینه‌های سیاسی و محافظه‌کاری (فرضیه سیاسی) در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷، صص ۳-۱۶
۲. بنی‌مهد، بهمن و ته‌مین‌ه باغبانی (۱۳۸۸)، اثر محافظه‌کاری حسابداری، مالکیت دولتی، اندازه شرکت و نسبت اهرمی بر زیان‌دهی شرکت‌ها، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۵۸، صص ۵۳-۷۰
۳. خوش‌طینت، محسن و فرشته یوسفی (۱۳۸۶)، رابطه بین تقارن و عدم تقارن اطلاعاتی با محافظه‌کاری، مطالعات حسابداری، شماره ۲۰، صص ۳۷-۵۹
۴. رضازاده، جواد و عبدالله آزاد (۱۳۸۷)، رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۴، صص ۶۳-۸۰
۵. زهی، نقی و شهرزاد محمدخانی، (۱۳۸۹)، بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۹، صص ۲۵-۶۰
۶. کردستانی، غلامرضا و مجید حدادی (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین محافظه‌کاری در حسابداری و هزینه سرمایه، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۳، صص ۲۳-۵۰
۷. کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۹۱) استانداردهای حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰
8. Ahmed, A., B. Billings, R. Morton, and M. Stanford-Harris (2002). "The Role of Accounting Conservatism in Mitigating Bondholder-Shareholder Conflicts over Dividend Policy and in Reducing Debt Costs" *The Accounting Review* 77: 867 – 890.
9. Ball R, Kothari S.P, and Robin A. (2000) "The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings". *Journal of Accounting & Economics*. 29: 1-25
10. Ball, R. and L. Shivakumar (2005). "Earnings Quality in U.K. Private Firms: Comparative Loss Recognition Timeliness". *Journal of Accounting and Economics* 39, 83-821
11. Basu, S. (1997). "The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings". *Journal of Accounting and Economics* 24 (1) : 3 - 73

12. Basu, S. (2005). Discussion of "Conditional and Unconditional Conservatism: Concepts and Modeling" Review of Accounting Studies 10: 311-123.
13. Beaver, W. and S. Ryan. (2000)." Biases and Lags in Book Value and their Effects on the Ability of the Book-to-Market Ratio to Predict Book Return on Equity ". Journal of Accounting Research 38: 127-841
14. Beaver, W. and S. Ryan. (2005)." Conditional and Unconditional Conservatism: Concepts and Modeling". Review of Accounting Studies 10: 269-309.
15. Conceptual Issues in a Political and Economic Environment ", Edition 8 United States of America. Sega publications.
16. Feltham, G.A., and J.A. Ohlson. (1995). " Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities". Contemporary Accounting Research 11(2): 689-137
17. Francis, J., R. Lafond, P. Olsson and K. Schipper. (2004)." Cost of Capital and Earnings Attributes ". Accounting Review 79 (4) : p. 967-1010.
18. Givoly, D., and C. Hayn. (2000). "The Changing Time-series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: Has Financial Reporting become More Conservative?" Journal of Accounting and Economics 29: 287 - 320.
19. Givoly, D., C. K. Hayn, and A. Natarajan. 2007." Measuring reporting conservatism ". The Accounting Review 82(1) : 65-106.
20. Kelley, S. (2005). " Taxes, Conservatism in Financial Reporting, and the Value Relevance of Accounting Data " . Working paper, University of Washington.
21. Kim , B. and K. Jung. (2007)." The Influence of Tax Costs on Accounting Conservatism ". Working Paper Working Paper. Korea Advanced Institute of Science and Technology.
22. Kim, J. O. and G. S. Bae. (2006)." Conservatism and Corporate Income Taxes". Korean Journal of Taxation Research 23: 79-301
23. Penman, S. and X. Zhang. (2002)." Accounting Conservatism, the Quality of Earnings, and Stock Returns ". Accounting Review 77: 237-462
24. Qiang, X., (2007)." The Effects of Contracting, Litigation, Regulation, and Tax Costs on Conditional and Unconditional Conservatism: Cross-sectional Evidence at the Firm Level ". Accounting Review 82, 759-765.
25. Scott, W, R .(2012). " Financial Accounting Theory", Sixth Edition, Person Canada.
26. Wang, R, Z. (2009) . measures of accounting conservatism: a construct validity perspective . Journal of Accounting Literature. Vol. 28, p165-203.
27. Watts, R. (2003a) ."Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications". Accounting Horizons 17 (3) : 207-222
28. Wolk, H.I. Dodd J, Rozycki, J (2013) ." Theory Accounting,