





دانشکده اقتصاد و مدیریت

گروه حسابداری

پایان نامه جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد رشته حسابداری

موضوع :

بررسی تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در

بورس اوراق بهادار تهران

استاد راهنما:

دکتر حمزه دیدار

استاد مشاور:

دکتر غلامرضا منصورفر

اساتید داور:

دکتر مهدی حیدری

دکتر پرویز پیری

تنظیم و نگارش:

مهدی کفعمی

شهریور ماه ۱۳۹۳

حق چاپ برای دانشگاه ارومیه محفوظ است

« منت خدای را عزوجل که طاعتش موجب قرب است و به شکر اندرش مزید نعمت. هر نفسی که فرو می رود ممد حیات است و چون برمی آید مفرح ذات. پس در هر نفس دو نعمت موجود است و بر هر نعمتی شکری واجب »

تقدیم به

حضرت مهدی «عج»

هر چند کمی فرج تمنا کردیم

آقا ز سر خویش تو را وا کردیم

شرمنده ولی خلاصه تر می گوئیم

با واژه انتظار بد تا کردیم

تقدیم به

پدر و مادر عزیز و مهربانم

که در سختی ها و دشواری های زندگی همواره یآوری دلسوز و فداکار
و پشتیبانی محکم و مطمئن برایم بوده اند.

تقدیم به خواهرم

که وجودش شادی بخش و صفایش مایه آرامش من است.

تشکر و قدرانی

نخستین سپاس و ستایش از آن خداوندی است که بنده کوچکش را در دریای بیکران اندیشه، قطره‌ای ساخت تا وسعت آن را از دریچه اندیشه‌های ناب آموزگارانی بزرگ به تماشا نشیند. لذا اکنون که در سایه سار بنده نوازی‌هایش پایان‌نامه حاضر به انجام رسیده است، بر خود لازم می‌دانم تا مراتب سپاس را از بزرگوارانی به جا آورم که اگر دست یاری آن‌ها نبود، هرگز این پایان‌نامه به انجام نمی‌رسید.

ابتدا از استاد گرانقدرم جناب آقای **دکتر حمزه دیدار** که زحمت راهنمایی این پایان‌نامه را بر عهده داشتند، کمال سپاس را دارم. از استاد عالی‌قدرم جناب آقای **دکتر غلامرضا منصورفر** که زحمت مشاوره این پایان‌نامه را متحمل شدند، صمیمانه تشکر می‌کنم. همچنین از استادان فرزانه و دلسوز؛ آقایان **دکتر پرویز پیری** و **دکتر مهدی حیدری** که زحمت داوری این پایان‌نامه را متقبل شدند؛ کمال تشکر و قدردانی را دارم.

سپاس آخر را به مهربان‌ترین همراهان زندگیم، به پدر، مادر و خواهر عزیزم تقدیم می‌کنم که حضورشان در فضای زندگیم مصداق بی‌ریای سخاوت بوده است.

مهدی کفعمی: شهریور ماه ۱۳۹۳

چکیده

در این پژوهش به بررسی تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی پرداخته شده است. این ارزیابی از طریق بررسی رابطه بین برخی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی شامل استقلال هیئت‌مدیره، دوگانگی نقش مدیرعامل، سهامداران نهادی، مالکیت دولتی، حسابرسی داخلی، اظهار نظر حسابرس، تغییر حسابرس، معامله با اشخاص وابسته، کیفیت افشا و تعدیلات سنواتی با شکاف مالیاتی انجام گرفته است. هدف از انجام این تحقیق، یافتن پاسخ به این سوال است که آیا بین مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری دارد؟

در راستای این هدف ۱۱۰ شرکت نمونه برای یک دوره ۶ ساله در بازه‌ی زمانی ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۰ مورد بررسی قرار گرفته است. آزمون فرضیه‌های تحقیق با استفاده از روش رگرسیونی چند متغیره بر اساس داده‌های تلفیقی انجام شده است. نتایج تحقیق بیانگر این است که رابطه‌ی متغیرهای استقلال هیئت‌مدیره و معامله با اشخاص وابسته با شکاف مالیاتی، مثبت و معنادار می‌باشد. علاوه بر این؛ رابطه‌ی میان تغییر حسابرس و شکاف مالیاتی منفی و معنادار می‌باشد. همچنین بین متغیرهای دوگانگی نقش مدیرعامل، سهامداران نهادی، مالکیت دولتی، حسابرسی داخلی، نوع اظهار نظر حسابرس، کیفیت افشا و تعدیلات سنواتی با شکاف مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد.

واژگان کلیدی: شکاف مالیاتی، حاکمیت شرکتی، استقلال هیئت‌مدیره، سهامداران نهادی، معامله با اشخاص وابسته، تعدیلات سنواتی.

فهرست مطالب

فصل اول کلیات تحقیق	۱
۱-۱- مقدمه	۲
۲-۱- تشریح موضوع و بیان مساله	۲
۳-۱- اهمیت و ضرورت تحقیق	۴
۴-۱- شکل‌گیری و بیان فرضیه‌های تحقیق	۴
۱-۴-۱- فرضیه اصلی:	۵
۲-۴-۱- فرضیه‌های فرعی:	۵
۵-۱- روش انجام پژوهش	۷
۱-۵-۱- روش پژوهش و گردآوری داده‌ها	۷
۲-۵-۱- قلمرو تحقیق	۷
۳-۵-۱- جامعه و نمونه آماری تحقیق	۸
۴-۵-۱- روش مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها	۸
۶-۱- تبیین متغیرهای تحقیق	۹
۱-۶-۱- متغیر مستقل	۹
۲-۶-۱- متغیر وابسته	۹
۳-۶-۱- متغیرهای کنترل	۹
۷-۱- اهداف تحقیق	۱۰
۱-۷-۱- اهداف نظری	۱۰
۲-۷-۱- اهداف کاربردی	۱۰
۸-۱- تعریف واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی تحقیق	۱۱
۹-۱- چارچوب فصول آتی تحقیق	۱۲
۱۰-۱- خلاصه فصل	۱۲
فصل دوم مبانی نظری و پیشینه تحقیق	۱۳
۱-۲- مقدمه	۱۴
۲-۲- حاکمیت شرکتی	۱۴
۱-۲-۲- تاریخچه حاکمیت شرکتی	۱۵
۲-۲-۲- تعاریف و مبانی راهبری شرکتی	۱۵
۳-۲-۲- تئوری‌های حاکمیت شرکتی	۱۸
۴-۲-۲- طبقه‌بندی سیستم‌های حاکمیت شرکتی	۲۰

۲۲	..... مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی	۵-۲-۲
۲۳	..... مکانیزم‌های انتخابی تحقیق	۶-۲-۲
۳۱	..... اهداف حاکمیت شرکتی	۷-۲-۲
۳۳	..... مالیات	۳-۲
۳۴	..... تاریخچه پیدایش مالیات	۱-۳-۲
۳۴	..... اهداف وصول مالیات	۲-۳-۲
۳۵	..... انواع مالیات از لحاظ منبع	۳-۳-۲
۳۶	..... نرخ های مالیاتی و مالیات در مکاتب اقتصادی	۴-۳-۲
۳۸	..... بررسی پایه‌های مالیات در ایران	۵-۳-۲
۳۹	..... نحوه تاسیس وساختار کلی سازمان امور مالیاتی کشور	۶-۳-۲
۴۰	..... وظایف نظام مالیاتی کشور	۷-۳-۲
۴۱	..... آفت‌های نظام مالیاتی کشور	۸-۳-۲
۴۲	..... شکاف مالیاتی	۹-۳-۲
۴۵	..... نارسایی‌های وصول مالیات در اقتصاد ایران	۱۰-۳-۲
۴۵	..... پیشینه تحقیق	۴-۲
۴۶	..... تحقیقات خارجی	۱-۴-۲
۵۲	..... تحقیقات داخلی	۲-۴-۲
۵۴	..... خلاصه فصل	۵-۲
۵۵	..... فصل سوم روش تحقیق	
۵۶	..... مقدمه	۱-۳
۵۶	..... جامعه و نمونه‌ی آماری	۲-۳
۵۷	..... قلمرو پژوهش	۳-۳
۵۷	..... قلمرو مکانی	۱-۳-۳
۵۷	..... قلمرو زمانی	۲-۳-۳
۵۷	..... روش و ابزار گردآوری اطلاعات	۴-۳
۵۸	..... مدل‌های تحقیق	۵-۳
۵۹	..... فرضیه‌سازی و ملاک‌های انتخاب فرضیه	۶-۳
۵۹	..... فرضیه‌های تحقیق	۷-۳
۵۹	..... فرضیه اصلی	۱-۷-۳
۵۹	..... فرضیه‌های فرعی	۲-۷-۳
۶۰	..... تعریف عملیاتی متغیرهای تحقیق و نحوه‌ی محاسبه‌ی آن‌ها	۸-۳

۶۱	متغیر مستقل	۱-۸-۳
۶۳	متغیر وابسته	۲-۸-۳
۶۳	متغیر کنترل	۳-۸-۳
۶۴	انواع داده‌های آماری مورد استفاده در تحقیقات	۹-۳
۶۴	مزایای استفاده از داده‌های ترکیبی	۱۰-۳
۶۵	داده‌های ترکیبی	۱۱-۳
۶۶	روش مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها	۱۲-۳
۶۶	تجزیه و تحلیل توصیفی	۱-۱۲-۳
۶۶	تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای	۲-۱۲-۳
۶۶	تجزیه و تحلیل علی	۳-۱۲-۳
۶۷	آزمون مانایی (ایستایی) متغیرها	۴-۱۲-۳
۶۸	الگوی داده‌های ترکیبی	۵-۱۲-۳
۷۰	ناهمسانی واریانس	۶-۱۲-۳
۷۱	آزمون خودهمبستگی	۷-۱۲-۳
۷۱	همخطی مرکب	۸-۱۲-۳
۷۲	نرمال بودن اجزای خطا	۹-۱۲-۳
۷۳	تحلیل رگرسیون	۱۳-۳
۷۳	روش‌های تخمین پارامترهای مدل رگرسیون	۱۴-۳
۷۳	خلاصه فصل	۱۵-۳
۷۴	فصل چهارم تجزیه و تحلیل اطلاعات	
۷۵	مقدمه	۱-۴
۷۵	آزمون فرضیه‌های تحقیق در حالت تلفیقی	۲-۴
۷۶	بررسی آمار توصیفی	۱-۲-۴
۷۷	بررسی پایایی متغیرهای پژوهش	۲-۲-۴
۷۸	جدول هم‌بستگی اسپیرمن	۳-۲-۴
۸۰	آزمون ناهمسانی واریانس‌ها و خودهمبستگی فرضیه‌های تحقیق	۴-۲-۴
۸۰	آزمون فرضیه‌های تحقیق در حالت تابلویی	۵-۲-۴
۸۱	آزمون فرضیه‌های تحقیق	۳-۴
۸۱	آزمون فرضیه اصلی تحقیق	۱-۳-۴
۸۲	آزمون فرضیه‌های فرعی تحقیق	۲-۳-۴

۸۵.....	فصل پنجم نتیجه‌گیری و پیشنهادات
۸۶.....	۱-۵- مقدمه
۸۶.....	۲-۵- نتیجه‌گیری
۸۶.....	۱-۲-۵- نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی
۸۷.....	۲-۲-۵- نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی
۸۹.....	۳-۵- پیشنهادات
۸۹.....	۱-۳-۵- پیشنهادات مبتنی بر نتایج پژوهش
۹۰.....	۲-۳-۵- پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی
۹۰.....	۴-۵- خلاصه فصل
۹۱.....	منابع و مأخذ
۹۸.....	ضمائم

فهرست جداول

۵۸.....	جدول (۱-۳): متغیرهای تحقیق
۷۶.....	جدول (۱-۴): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق
۷۷.....	جدول (۲-۴): آزمون مانایی متغیرهای تحقیق در سطح اطمینان ۰/۹۵
۷۸.....	جدول (۳-۴): نتایج آزمون همبستگی اسپیرمن مدل اول
۷۹.....	جدول (۴-۴): نتایج آزمون همبستگی اسپیرمن مدل دوم
۸۰.....	جدول (۵-۴): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس‌ها و خودهمبستگی
۸۰.....	جدول (۶-۴): نتایج آزمون F لیمر و هاسمن
۸۱.....	جدول (۷-۴): نتایج آزمون مدل اول تحقیق
۸۲.....	جدول (۸-۴): نتایج آزمون مدل دوم تحقیق
۸۴.....	جدول (۹-۴): نتایج آزمون فرضیه‌ها



فصل اول
کلیات تحقیق

۱-۱- مقدمه

در همه کشورها بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق اخذ مالیات تامین می‌شود. درآمد مالیاتی نقش بسزایی در تامین هزینه‌های دولت دارد و این امکان را فراهم می‌کند تا دولت در راستای شکوفایی، رشد و رونق اقتصادی، سرمایه‌گذاری کند. طبق ماده ۱۰۵ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰، معادل ۲۵ درصد از سود اشخاص حقوقی سهم دولت بوده، باید به عنوان مالیات در وجه دولت واریز شود. به عبارت دیگر یکی از اقلامی که از سود شرکت‌ها کسر می‌گردد تا سود قابل تقسیم بین سهامداران به دست آید، سهم و حق دولت از سود است که همان مالیات است.

با جدا شدن مالکیت و مدیریت، مدیران به عنوان نماینده‌ی سهامداران، شرکت را اداره می‌کنند. با شکل‌گیری رابطه نمایندگی، تضاد منافع بین مدیران و سهامداران و سایر ذینفعان^۱ (از جمله دولت) ایجاد می‌گردد و به طور بالقوه این امکان به وجود می‌آید که مدیران اقداماتی انجام دهند که در جهت منافع خودشان بوده و ضرورتاً در جهت منافع سهامداران و سایر ذینفعان نباشد که به آن مساله نمایندگی گفته می‌شود. در این راستا دولت به عنوان یکی از ذینفعان شرکت‌ها، برای تشخیص مالیات بر اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط مؤدیان مالیاتی تنظیم و تسلیم می‌گردد، تکیه می‌کند. علیرغم تکیه دولت بر اظهار نامه‌های مؤدیان در همه کشورها مالیات ابراز شده با مالیات تعیینی در بیشتر موارد یکسان نمی‌باشد. یکی از مهم‌ترین عوامل این اختلاف، رعایت نشدن شفافیت در ارائه اطلاعات توسط شرکت‌ها می‌باشد که موجب تضییع حقوق سایر ذینفعان می‌گردد. به عبارت دیگر مدیران ممکن است اقداماتی را انجام دهند که صرفاً به نفع سهامداران شرکت باشد و منافع سایر گروه‌های ذینفع نادیده گرفته شود.

یکی از عوامل اصلی بهبود کارایی اقتصادی، نظام راهبری بنگاه (حاکمیت شرکتی)^۲ است که در برگیرنده مجموعه‌ای از روابط میان شرکت، هیئت‌مدیره، سهامداران و سایر گروه‌های ذینفع است. حاکمیت شرکتی مکانیزمی است که از طریق اعمال آن، مشکلات نمایندگی برطرف گردیده و کیفیت اطلاعات ارائه شده از سوی شرکت‌ها بهبود یافته، رعایت حقوق سهامداران و کلیه‌ی ذینفعان از جمله دولت‌ها و عموم مردم جامعه مورد توجه قرار می‌گیرد.

۱-۲- تشریح موضوع و بیان مساله

درآمدهای مالیاتی اشخاص حقوقی یکی از منابع مهم در ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور است و چون این اشخاص در قیاس با اشخاص حقیقی، دفاتر و اسناد معتبری برای تهیه صورت‌های مالی نگهداری می‌کنند، توجه به شیوه‌های محاسبه و تعیین و وصول آن‌ها ضروری است.

^۱ Stakeholder

^۲ Corporate governance

در بیشتر کشورهای در حال توسعه، دستگاه مالیاتی کارایی لازم را ندارد و به این ترتیب زمینه فرار مالیاتی^۳ و به تبع آن شکاف مالیاتی^۴ در این کشورها مهیاست. شکاف مالیاتی عبارتست از تفاوت بین مالیات وصول شده و آنچه طبق قانون باید وصول شود. شکاف مالیاتی شامل فرار مالیاتی، مالیات‌های معوق، خطاهای مؤدیان در اظهار و پرداخت مالیات، خطای ممیزین در تشخیص و دریافت و عوامل دیگری که منجر به پدیده عدم تمکین مالیاتی می‌شود (سیلوانی، ۱۳۸۱).

شکاف مالیاتی از دو بخش اصلی فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی ناشی می‌شود. فرار مالیاتی نوعی تخلف از قانون است و زمانی رخ می‌دهد که مؤدی سعی در ارائه گزارش نادرست در مورد عملکرد شرکت دارد. اجتناب مالیاتی ناشی از خلاف‌های قانونی (دور زدن قوانین مالیاتی) می‌باشد.

از مواردی را که انتظار می‌رود با شکاف مالیاتی ارتباط داشته باشد، مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی می‌باشد. حاکمیت شرکتی مجموعه‌ای از نظام‌ها، فرآیندها و ساختارهایی است که با استفاده از ساز و کارهای درون‌سازمانی و برون‌سازمانی در پی کسب اطمینان از رعایت حقوق ذینفعان، پاسخگویی^۵، شفافیت^۶ و عدالت در واحد تجاری است.

ضرورت حاکمیت شرکتی ناشی از تضاد منافع مشارکت‌کنندگان (ذینفعان) در ساختار شرکتی است. تضاد منافع که از آن به عنوان مساله نمایندگی تعبیر می‌شود، خود ناشی از دو علت عمده است؛ اول اینکه هر یک از مشارکت‌کنندگان، اهداف و ترجیحات متفاوتی دارند و دیگر اینکه هر کدام اطلاعات کاملی در مورد اقدامات، دانش و ترجیحات دیگری ندارند. بدیهی است این تفکیک، با فرض نبود ساز و کارهای موثر اجرایی حاکمیت شرکتی، باعث ایجاد زمینه جهت اقدام مدیران در راستای منافع خود و نه منافع سهامداران خواهد شد (برل و مینز^۷، ۱۹۳۲).

یکی از اهداف در حوزه‌ی حاکمیت شرکتی، تدوین آیین‌نامه راهبری شرکت‌ها می‌باشد که در سال‌های اخیر در کشور ما هم به آن توجه شده است. یکی از فوائد آیین‌نامه راهبری شرکتی، رتبه‌بندی شرکت‌ها از نظر ساختار حاکمیت شرکتی است. طبق مبانی نظری حاکمیت شرکتی، اگر شرکتی دارای حاکمیت شرکتی قوی باشد، انتظار می‌رود حقوق کلیه ذینفعان از جمله دولت رعایت شده و شکاف مالیاتی نیز در این شرکت کمتر باشد.

برای تدوین آیین‌نامه راهبری شرکتی به اطلاعاتی نیاز داریم تا بتوان تاثیر این آیین‌نامه را بر کلیه‌ی ذینفعان شرکت‌ها مشخص کرد. تا به امروز تحقیق جامعی که تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر روی شکاف مالیاتی را بررسی کرده باشد وجود نداشته است و تنها باباجانی و عبدی در سال ۱۳۸۹ به تبیین رابطه‌ی بین حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت‌ها پرداخته‌اند. تحقیق آنان نه تنها تمامی مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی

^۳ Tax evasion

^۴ Tax Gap

Accountability^۵

Transparency^۶

Berle and Means^۷

مرتبط با سود مشمول مالیات شرکت‌ها را بررسی نکرده است، بلکه برای اندازه‌گیری اختلاف بین سود مشمول مالیات شرکت‌ها به پرونده‌های شرکت‌ها مراجعه شده است؛ در حالی که ما در تحقیق حاضر اکثر مکانیزم‌های مرتبط با عملکرد و شفافیت در ارائه اطلاعات شرکت‌ها را بررسی و برای سنجش شکاف مالیاتی نیز از اطلاعات منتشر شده در صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها استفاده نموده‌ایم.

آنچه در این پژوهش به آن توجه شده، حصول اطمینان از این مطلب است که آیا طبق مبانی نظری حاکمیت شرکتی که ادعا می‌شود در صورت قوی بودن، حقوق کلیه ذینفعان (از جمله دولت) را لحاظ می‌نماید، در مورد شکاف مالیاتی نیز مصداق دارد؟ به عبارت دیگر، آیا بین وجود عناصر و ساختار حاکمیت شرکتی و میزان شکاف مالیاتی رابطه‌ای وجود دارد؟

۱-۳- اهمیت و ضرورت تحقیق

حاکمیت شرکتی به جنبه‌های مختلف عملکرد سازمانی و در هسته اصلی آن به حکمرانی خوب شرکت‌های بزرگ با استانداردهای اخلاقی بسیار بالایی اشاره دارد، که اغلب از طریق معیارهای عالی عدالت بوده و همچنین نشان دهنده شفافیت و پاسخگویی بیشتر در فرآیند تصمیم‌گیری می‌باشد. سیستم حاکمیت شرکتی مطلوب از منظر دولت به رویکردی اطلاق می‌شود که حقوق دولت به عنوان یکی از گروه‌های ذینفع رعایت گردد و در این میان، مالیات به عنوان بارزترین حقوق دولت از اهمیت بسزایی برخوردار است.

امروزه در بیشتر کشورهای توسعه یافته رتبه‌بندی حاکمیت شرکتی صورت گرفته است ولی در کشور ما با وجود تلاش‌های متعدد علمی و کاربردی هنوز رتبه‌بندی شرکت‌ها از نظر حاکمیت شرکتی صورت نگرفته است. برای تدوین آیین نامه راهبری شرکتی به اطلاعاتی نیاز داریم تا بتوان تاثیر این آیین نامه را بر کلیه ذینفعان شرکت‌ها مشخص کرد. تا به امروز تحقیق جامعی که تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر روی شکاف مالیاتی را بررسی کرده باشد، صورت نگرفته است. لذا در این تحقیق به دنبال آن هستیم تا رابطه بین برخی از عوامل حاکمیت شرکتی را با شکاف مالیاتی بررسی کرده و از وجود آن اطمینان حاصل نماییم.

۱-۴- شکل‌گیری و بیان فرضیه‌های تحقیق

بیان مساله بصورت کلی، پژوهش را هدایت می‌کند، ولی تمام اطلاعات مورد نیاز را در بر نمی‌گیرد. از سوی دیگر، اگر کلیه اطلاعات پژوهش در مساله مطرح شود، مساله پر حجم شده و تدبیر و هدایت آن میسر نخواهد شد. بنابراین مساله بصورت عملی حل نخواهد شد، مگر اینکه به فرضیه یا فرضیه‌هایی تبدیل شود (خاکی، ۱۳۸۴).

محقق در شروع به کار تحقیق، عقیده خود را بر مبنای تئوری‌های موجود، بصورت فرضیه‌هایی در می‌آورد که در مراحل بعدی مورد تجزیه و تحلیل عملی قرار می‌گیرد تا صحت و سقم آن معلوم شود. به این ترتیب، فرضیه پیشنهادی رد، قبول یا تصحیح می‌شود و غلط یا درست بودن علت آن بوسیله آزمایشاتی که انجام گرفته است، روشن می‌شود (نبوی، ۱۳۷۳).

فرضیه‌سازی فرآیندی است که طی آن، پژوهشگر رابطه احتمالی بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل خود را پیش‌بینی می‌کند. پژوهشگر در این مرحله بر اساس تئوری یا تئوری‌های انتخاب شده در چارچوب نظری تحقیق به روش قیاسی، فرضیه‌سازی را انجام می‌دهد و بر اساس فرضیه‌های تحقیق به طراحی مدل تحلیلی می‌پردازد (ساعی، ۱۳۸۱).

- ۱- فرضیه‌ها باید با نظریه‌های انتخاب شده مرتبط باشند.
- ۲- فرضیه‌ها باید دقیق، روشن، مشخص و جزئی باشند؛ یعنی فرضیه‌ها نباید دارای مفاهیمی باشند که آزمون‌پذیر نباشند.
- ۳- فرضیه‌ها باید دارای مرجع تجربی باشند؛ یعنی نباید از مفاهیم انتزاعی غیر قابل اندازه‌گیری در فرضیه‌ها استفاده شود.
- ۴- فرضیه‌ها باید قابلیت پذیرفتن گزاره‌های مخالف را که از لحاظ نظری قابل بازبینی‌اند، داشته باشند. همان‌طور که مطرح شد این پژوهش درصدد بررسی تاثیر برخی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر روی شکاف مالیاتی می‌باشد، بر این اساس فرضیه اصلی به صورت زیر بیان می‌شود:

۱-۴-۱- فرضیه اصلی:

بین مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

۱-۴-۲- فرضیه‌های فرعی:

حاکمیت شرکتی از مکانیزم‌های زیادی تشکیل شده است، ولی همه‌ی مکانیزم‌ها با شکاف مالیاتی در ارتباط نیستند. مکانیزم‌هایی با شکاف مالیاتی در ارتباط هستند که بر عملکرد و شفافیت در ارائه اطلاعات تاثیر داشته باشند، زیرا دولت در سود و زیان خالص شرکت‌ها ذینفع است. لذا ده مکانیزمی که در این تحقیق انتخاب شده است می‌تواند به عنوان عوامل کلیدی مرتبط با ارائه شفاف درباره میزان مالیات حقه دولت بررسی گردد. از آنجایی که در این تحقیق حاکمیت شرکتی، بوسیله ده مکانیزم مطرح می‌شود، لذا ده فرضیه فرعی وجود دارد که به صورت عمومی مطرح می‌شوند.

هر چه استقلال هیئت‌مدیره بیشتر باشد منافع ذینفعان بهتر محافظت شده و در نتیجه اطلاعات ارائه شده توسط شرکت، شفاف تر خواهد بود. در این تحقیق معیار شناسایی استقلال، تعداد اعضای غیر موظف به کل اعضای هیئت‌مدیره می‌باشد که با توجه به مبانی نظری و تحقیقات قبلی این فرضیه مطرح می‌شود:

۱. بین استقلال هیئت‌مدیره و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

در برخی از شرکت‌ها مدیر عامل، رئیس هیئت‌مدیره نیز می‌باشد و این می‌تواند موجب مدیریت سود و مدیریت مالیات شود که با توجه به ادبیات و پیشینه تحقیق این فرضیه مطرح می‌شود:

۲. بین دوگانگی نقش مدیر عامل و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

سهامداران نهادی نوعی مکانیزم کنترلی برای شرکت محسوب می‌شوند و طبق مبانی نظری حاکمیت شرکتی وجود آن‌ها موجب بهبود ساختار حاکمیتی و عملکرد شرکت می‌شود. در نتیجه می‌توان این فرضیه را مطرح کرد:

۳. بین سهامداری نهادی و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

در صورت سرمایه‌گذاری دولت در یک شرکت، مدیریت مالیاتی شرکت کاهش می‌یابد و علاوه بر آن، وجود دولت نوعی مکانیزم کنترلی برای شرکت محسوب می‌شود. لذا این فرضیه مطرح می‌شود:

۴. بین مالکیت دولتی و شکاف مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

وجود واحد حسابرسی داخلی موجب بهبود ساختار کنترل‌های داخلی و عملکرد شرکت و افزایش شفافیت در ارائه اطلاعات می‌شود. طبق مبانی نظری و تحقیقات قبلی این فرضیه مطرح می‌شود:

۵. بین وجود واحد حسابرسی داخلی و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

حسابرسی صورت‌های مالی در یک شرکت، مهر تأییدی بر نوع عملکرد یک شرکت می‌باشد. اگر نوع اظهار نظر حسابرس مقبول باشد یعنی اینکه شرکت تمامی مقررات و استانداردهای حسابداری را رعایت کرده و حقوق ذینفعان به صورت عادلانه رعایت شده است. در نتیجه این فرضیه مطرح می‌شود:

۶. بین نوع اظهار نظر حسابرس و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

یکی از معیارهای شناسایی استقلال حسابرسان، دوره زمانی تصدی آن‌ها در یک شرکت به عنوان حسابرس می‌باشد. طبق مبانی نظری یکی از عواملی که می‌تواند سبب کاهش کیفیت گزارش حسابرس شود، عدم تغییر حسابرس است. عدم تغییر حسابرس همچنین موجب کاهش دقت حسابرس نیز می‌شود. در نتیجه با توجه به ادبیات و پیشینه تحقیق این فرضیه مطرح می‌شود:

۷. بین تغییر حسابرس و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

معامله با اشخاص وابسته منافع شرکت را تحت تاثیر قرار می‌دهد و ممکن است عملکرد یک شرکت را کاهش دهد. طبق تحقیقات قبلی این فرضیه مطرح می‌شود:

۸. بین معامله با اشخاص وابسته و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

اطلاعات ارائه شده توسط شرکت باید هم مربوط و هم قابل اتکا باشد و شرکت باید بین این دو تعادلی را ایجاد کند. کیفیت افشا موجب تصمیم‌گیری صحیح ذینفعان می‌شود. با توجه به مبانی نظری این فرضیه مطرح می‌شود:

۹. بین کیفیت افشا و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

تعدیلات سنواتی موجب اصلاح اطلاعات دوره جاری می‌شود. تعدیلات سنواتی نشانه نبود شفافیت در ارائه اطلاعات در دوره‌های گذشته است، یعنی در دوره‌های قبلی حقوق ذینفعان به درستی رعایت نشده است. در نتیجه این فرضیه مطرح می‌شود:

۱۰. بین تعدیلات سنواتی و شکاف مالیاتی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

۱-۵- روش انجام پژوهش

۱-۵-۱- روش پژوهش و گردآوری داده‌ها

این تحقیق از نوع توصیفی - مشاهده‌ای با هدف کاربردی و روش‌شناسی آن از نوع پس‌رویدادی (استفاده از اطلاعات گذشته) است. در این تحقیق اطلاعات مربوط به مبانی نظری تحقیق، به صورت کتابخانه‌ای و با استفاده از کتب و مقالات فارسی و انگلیسی جمع‌آوری شده و در بخش جمع‌آوری داده‌های مربوط به شکاف مالیاتی، درصد سهامداران نهادی، تعداد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره، دوگانگی نقش مدیرعامل، سهامداران نهادی، میزان مالکیت دولتی، وجود واحد حسابرسی داخلی، نوع اظهار نظر حسابرس، چرخش شرکای موسسه حسابرسی، معامله با اشخاص وابسته، کیفیت افشا و تعدیلات سنواتی از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، گزارش فعالیت هیئت‌مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام، سایت‌های اینترنتی نظیر سایت کدال و سایت رسمی بورس بدست آمده است.

۱-۵-۲- قلمرو تحقیق

قلمرو مکانی تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. به دلیل عدم وجود اطلاعات مربوط به مالیات قطعی و عدم دسترسی به مالیات تشخیصی سال‌های ۹۱ و ۹۲، امکان بررسی داده‌های مالیاتی این دو سال مقدور نبود و لذا قلمرو زمانی این تحقیق یک دوره زمانی ۶ ساله براساس صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰ شرکت‌های نمونه می‌باشد.

۱-۵-۳- جامعه و نمونه آماری تحقیق

جامعه آماری این پژوهش کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. روش نمونه‌گیری این تحقیق نیز، روش حذفی سیستماتیک می‌باشد و نمونه آماری انتخاب شده در این پژوهش، آن دسته از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را شامل می‌شود که دارای ویژگی‌های زیر باشند:

- ۱- تا پایان اسفند ماه ۱۳۸۴ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
 - ۲- سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد.
 - ۳- شرکت‌ها نباید سال مالی خود را در طی دوره‌ی مورد نظر تغییر داده باشند.
 - ۴- شرکت‌های مورد نظر طی دوره پژوهش فعالیت مستمر داشته و سهام آن‌ها مورد معامله قرار گرفته باشد.
 - ۵- اطلاعات مالی مورد نیاز برای انجام این پژوهش را در دوره زمانی ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۰ به طور کامل ارائه کرده باشند و جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و بانکی نباشند.
- با توجه به شرایط ذکر شده، ۱۱۰ شرکت به عنوان نمونه انتخاب گردید.

۱-۵-۴- روش مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این تحقیق داده‌های مربوط به متغیر وابسته و متغیرهای کنترل به صورت کمی و داده‌های مربوط به متغیرهای مستقل به صورت کیفی می‌باشند. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش رگرسیون چندگانه بر اساس داده‌های ترکیبی^۸ استفاده شده است. به دلیل کیفی بودن داده‌های مربوط به متغیرهای مستقل، آن‌ها را در قالب صفر و یک تعریف کرده‌ایم. متغیرهای صفر و یک بدین صورت تعریف می‌شوند که به شرکت‌هایی که دارای حاکمیت شرکتی مطلوبی هستند، عدد یک و شرکت‌هایی که از حاکمیت شرکتی ضعیفی برخوردارند، عدد صفر اختصاص می‌یابد. معیار قوی یا ضعیف بودن برای متغیرهای مستقلی که تنها دو حالت وجود یا عدم وجود را دارند به این صورت می‌باشد که اگر وجود آن طبق مبانی نظری موجب بهبود حاکمیت شرکتی شود، آن را به عنوان حاکمیت شرکتی قوی محسوب می‌کنیم و بالعکس. در مورد سایر متغیرهای مستقل، ابتدا میانگین کل شرکت‌های مورد آزمون را برای هر متغیر بصورت جداگانه به دست آورده و سپس با مقایسه عدد مربوط به آن متغیر نسبت به میانگین و با توجه به مبانی نظری، قوی یا ضعیف بودن حاکمیت شرکتی را در سطح هر متغیر مشخص می‌نماییم. از حاصل جمع اعداد تخصیص داده شده (صفر و یک) به مکانیزم‌های ده گانه فوق برای هر شرکت،

^۸ Panel data

حاکمیت شرکتی جامع بدست آمده است. حداقل نمره حاکمیت شرکتی جامع صفر و حداکثر نمره در این تحقیق ده می‌باشد.

۱-۶- تبیین متغیرهای تحقیق

متغیر از نظر لغوی به معنی چیزی است که تغییر می‌کند؛ اما در فعالیتهای تحقیقاتی، متغیرها ویژگی‌هایی دارد که باید مورد مطالعه قرار گیرند. متغیر یک مفهوم است که بیش از دو یا چند ارزش یا عدد به آن اختصاص داده می‌شود، به عبارت دیگر متغیر به ویژگی‌هایی اطلاق می‌شود که می‌توان آن‌ها را مشاهده یا اندازه‌گیری کرد و دو یا چند ارزش یا عدد را جایگزین آن‌ها قرار داد. عدد یا ارزش نسبت داده شده به متغیر، نشان‌دهنده تغییر از یک فرد به فرد دیگر و یا از یک حالت به حالت دیگر است (خاکی، ۱۳۸۴).

لذا با توجه به پرسش اصلی تحقیق و بر اساس مطالعات انجام شده، متغیرهای این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها به صورت زیر تقسیم‌بندی می‌شوند:

۱-۶-۱- متغیر مستقل

متغیری که توسط محقق اندازه‌گیری، دست‌کاری و یا انتخاب می‌شود تا تاثیر یا رابطه آن را بر متغیر یا متغیرهای دیگر اندازه‌گیری کند، متغیر مستقل نامیده می‌شود (دلاور، ۱۳۸۴). متغیر مستقل در این تحقیق حاکمیت شرکتی است. از آنجا که این متغیر در بر گیرنده عوامل متعددی است در این تحقیق سعی می‌شود عواملی را که به نظر می‌رسد با شکاف مالیاتی ارتباط دارند را بررسی کنیم. این عوامل عبارتند از: استقلال هیئت‌مدیره، دوگانگی نقش مدیرعامل، سهامداران نهادی، مالکیت دولتی، وجود واحد حسابرسی داخلی، نوع اظهار نظر حسابرس، تغییر حسابرس، معامله با اشخاص وابسته، کیفیت افشا و تعدیلات سنواتی.

۱-۶-۲- متغیر وابسته

متغیر وابسته، متغیری است که مشاهده یا اندازه‌گیری می‌شود تا تاثیر متغیر مستقل بر آن معلوم و مشخص شود (دلاور، ۱۳۸۴). متغیر وابسته در این تحقیق شکاف مالیاتی است که از اختلاف بین مالیات عملکرد ابرازی (اظهار شده) و مالیات عملکرد تعیینی (تشخیصی، قطعی و یا نظرات نهایی شورای عالی مالیاتی)، بدست آمده است. ملاک مالیات تعیینی بسته به مرحله رسیدگی به پرونده شرکت در سازمان امور مالیاتی متفاوت است. در این تحقیق اولویت با مالیات قطعی است و در صورت قطعی نشدن مالیات، از مالیات تشخیصی برای محاسبه شکاف مالیاتی استفاده شده است. به منظور تعدیل کردن این متغیر، از نسبت درصد شکاف مالیاتی برای هر شرکت استفاده شده است.

۱-۶-۳- متغیرهای کنترل

چون در یک تحقیق نمی‌توان اثر تمام متغیرها را بطور همزمان بر روی یکدیگر مورد مطالعه قرار داد، لذا محقق اثر برخی از متغیرها را کنترل نموده و آن‌ها را خنثی می‌کند. این نوع متغیرها متغیر کنترل نامیده می‌شوند. با توجه به تحقیقات انجام گرفته توسط قائمی و شهریاری (۱۳۸۸) که در راستای بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی

بر عملکرد اقدام به کنترل متغیرهای تاثیرگذار نمودند، لذا در تحقیق نیز از متغیرهای کنترلی، نظیر اندازه شرکت و اهرم مالی استفاده شده است.

۱-۷- اهداف تحقیق

از آنجایی که بورس اوراق بهادار تهران در مدت زمان فعالیت خود با فراز و نشیب‌های فراوان دست به گریبان بوده است. بنابراین نیاز به تحقیقات و مطالعات گسترده در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد. یکی از موضوعات مهم در ارتباط با سازمان بورس اوراق بهادار تدوین آیین‌نامه راهبری شرکت‌ها می‌باشد تا رتبه شرکت‌ها از نظر ساختار حاکمیتی مشخص گردد. برای تدوین آیین‌نامه راهبری شرکتی ابتدا باید زمینه‌های تاثیرگذار آن مشخص گردد. لذا هدف از تحقیق حاضر، مشخص نمودن تاثیر حاکمیت شرکتی و مکانیزم‌های آن بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. لذا بر اساس ادبیات فوق اهداف تحقیق در دو زمینه نظری و کاربردی قابل بیان است.

۱-۷-۱- اهداف نظری

پژوهش حاضر سعی دارد تا با جمع‌آوری اطلاعات و شواهد لازم و آزمون فرضیه‌های پژوهش و تحلیل یافته‌های آن شواهد قابل قبولی برای تاثیر برخی از عوامل کلیدی حاکمیت شرکتی در شفافیت سود مشمول مالیات ارزیابی فراهم نماید. به بیان دیگر، در این تحقیق کوشش می‌شود از وجود یا عدم وجود رابطه بین عوامل فوق الذکر، نظیر: درصد سهامداران نهادی، تعداد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره، دوگانگی نقش مدیرعامل، مالکیت دولتی، وجود واحد حسابرسی داخلی، نوع اظهار نظر حسابرس، تغییر حسابرس، معامله با اشخاص وابسته، کیفیت افشا و تعدیلات سنواتی با شکاف مالیاتی اطمینان حاصل گردد. به همین دلیل، شواهد و مدارک مستند ارزیابی شده تا با استفاده از نتایج آن، شواهد قابل اتکایی برای اتخاذ تصمیم‌های بهینه توسط مراجع ذیصلاح به دست آید. همچنین زمینه را برای تحقیقات بیشتر در حوزه حاکمیت شرکتی و مالیات فراهم آورد.

۱-۷-۲- اهداف کاربردی

این تحقیق سعی دارد از طریق یافته‌هایی که ارائه می‌دهد، زمینه‌های زیر را فراهم نماید:

۱. کمک به سازمان بورس اوراق بهادار در جهت تدوین آیین‌نامه راهبری (حاکمیت) شرکتی.
۲. کمک به سازمان امور مالیاتی کشور در جهت تشخیص صحیح مالیات شرکت‌ها بر اساس رتبه حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران .
۳. استفاده توسط تحلیل‌گران مالی و کمک به آن‌ها در جهت سنجش تاثیر رتبه حاکمیت شرکتی شرکت‌ها بر قیمت سهام.
۴. کمک به سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی در جهت سرمایه‌گذاری صحیح با توجه به رتبه بندی حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران .

۵. استفاده توسط بانک‌ها و اعتباردهندگان به منظور بررسی رتبه حاکمیت شرکتی شرکت‌ها، در جهت اعطای وام و تسهیلات به آن‌ها.
۶. سازمان حسابرسی نیز می‌تواند با توجه به رتبه‌بندی حاکمیت شرکتی و مقایسه با نوع اظهارنظر حسابرس در هر سال و تطبیق این دو، در جهت رتبه‌بندی صحیح موسسات حسابرسی اقدام نماید.

۱-۸- تعریف واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی تحقیق

شکاف مالیاتی (Tax gap): شکاف مالیاتی عبارتست از تفاوت بین مالیات وصول شده و آنچه طبق قانون باید وصول شود.

حاکمیت شرکتی (Corporate governance): عبارت است از روابط میان گروه‌های مختلف در تعیین جهت‌گیری و عملکرد شرکت. گروه‌های اصلی عبارتند از: سهامداران، مدیرعامل و هیئت‌مدیره. سایر گروه‌ها شامل کارکنان، مشتریان، فروشندگان، اعتباردهندگان، دولت و عموم مردم.

سهامداران نهادی (Institutional shareholders): عبارت است از مجموع درصد سهام نگهداری شده توسط سهامداران نهادی، نظیر بانک‌ها، بیمه‌ها، شرکت‌های هلدینگ، نهادهای مالی سازمان‌ها و نهادها و شرکت‌های دولتی.

حسابرسی داخلی (Internal Audit): نوعی حسابرسی است که توسط حسابرسان حرفه‌ای در استخدام سازمان مورد حسابرسی انجام می‌شود. حسابرسی داخلی با سنجش و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های سازمانی، ابزار مهمی برای کنترل مدیریت است که به‌طور مستقیم با ساختار سازمانی و قوانین کلی واحد تجاری، در ارتباط است.

تعدیلات سنواتی (Annual adjustments): تعدیلات سنواتی یعنی اقلام مربوط به سنوات قبل که در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می‌گردد، به اقلامی محدود می‌شود که از تغییر در رویه حسابداری و اصلاح اشتباه ناشی گردد.

اندازه شرکت (Size): در این تحقیق منظور از اندازه، لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام منتشر شده در پایان سال مالی شرکت است. استفاده از لگاریتم طبیعی باعث می‌شود تا ضرایب احتمالی این متغیرها در مدل، تحت تاثیر اثر مقیاس‌های بزرگ قرار نگیرد.

اهرم مالی (Leverage): نشان‌دهنده این موضوع است که چه بخشی از دارایی‌ها از محل بدهی‌ها و یا حقوق صاحبان سهام تامین مالی شده است. در این پژوهش از نسبت بدهی به دارایی‌ها برای محاسبه آن استفاده شده است.