



The Centrality of Customer Focus in Adoption of Innovative Tax Policies to Reduce Tax Avoidance and Achieve the Goals of the Resistance Economy

Maryam Bahmani^{1*}, Saeedesadat Nezamtaheri²

¹Technical Coach, Department of Accounting, National University of Skills (NUS), Kashan, Isfahan, Iran.

²Learned Master's Degree, Department of Accounting, National University of Skills (NUS), Kashan, Isfahan, Iran.

ARTICLE INFO

Article Type:

Original Research

Received: 09.01.2024

Revised: 10.14.2024

Accepted: 11.19.2024

Keyword:

Tax Avoidance
Innovative Tax Policies
Resistance Economy
Customer Focus
Government Customers
Private Customers
Liquidity Risk

*Corresponding Author:

Maryam Bahmani

Email: m-bahmani@Tvu.ac.ir

ABSTRACT

This research was conducted with a focus on customers adopting tax policies to reduce tax avoidance and achieve the goals of the resistance economy in Tehran Stock Exchange companies, and the role of managers according to their various duties and activities. The administration is fundamental in the development of creativity and innovation, which in this article is related to factors such as creating a suitable motivational system, a suitable organizational structure, a cooperative communication system, choosing a suitable and flexible management style, a suitable organizational culture and facilities, technology and physical conditions. Based on the selection of a random sample of 120 companies from the Tehran Stock Exchange in the 5 years ending on 20/02/2022 and multiple linear regression estimation based on panel data and fixed effects, the research results showed that customer-oriented companies relying on major customers for reasons such as profit management incentives and especially liquidity risk, the private sector had more incentive to avoid tax. However, focusing on government customers probably resulted in less tax avoidance due to lower liquidity risk and greater sensitivity to tax transparency compared to similar companies. Based on the results obtained to achieve the goals of the resistance economy around reducing tax evasion and increasing the level of tax compliance, it is recommended that tax policymakers and business executives be more sensitive to the possibility of tax avoidance in relation to customer-oriented companies, especially dependent companies that have private clients.



EXTENDED ABSTRACT

Introduction

In a situation where developing countries affected by political and economic conditions aim for a resilient economy, increasing the government's income through taxes and reducing the level of reliance on the sale of raw materials such as oil is one of the ways to strengthen the country's economy. For this reason, a significant change in the level of tax avoidance is one of the focus points in the research and one of the basic goals of realizing the resistance economy. The opportunistic view highlights the possibility that managers engage in profit smoothing as an opportunistic behaviour. This point of view shows that instead of showing future economic performance, profit smoothing has the motivation to hide the fluctuations of past profit performance, which causes tax avoidance. The managers of the Tax Affairs Organization, especially the managers of the general departments, as the helmsmen of the educational centre, have a duty to recognize creative talents and provide the ground and platform for the growth and development of creative and innovative people, which must be carefully considered with such factors and conditions, including the structure of the organization. The atmosphere and culture that governs it, the type of communication with the employees and the management style of your choice provide the ground for this important point. Because creativity is not something that is out of reach, it inevitably occurs continuously within our personal, organizational, social, cultural and environmental boundaries. Previous studies have shown that the level of tax avoidance in companies can be affected by: 1) the financial status of companies, 2) corporate governance and agency costs, 3) ownership structure and 4) external factors such as shareholders and trade unions. Issues related to the income of employees and independent accountants also exist, but there is little evidence of the company's customer focus as one of the main factors affecting tax avoidance in companies. In this research, the different effects of customer focus in government organizations or legal clients on tax avoidance and the need to pay attention to this to prevent tax avoidance and realize a resistant economy were studied. In other words, the examination of tax avoidance and its elements to offer suggestions on reducing the level of tax avoidance was considered one of the goals or policies of the resistance economy. A distinction was made between the main government and other legal clients' emphasis on tax avoidance in companies with concentrated clients due to liquidity risk, which lies in the business model and exclusivity of the client, and the level of tax avoidance of the company depending on the level of risk.

Methodology

The present research benefits from the theoretical support and expects to improve capital decisions based on the research findings from a practical purpose, relying on historical data in relation to the companies under study in terms of a post-event research plan. The reason for choosing the random sampling method for the study of the statistical population was that it has an inductive inference method; in terms of the analysis method, it was a descriptive-correlational research type. In this research, by selecting a random sample of 120 Tehran Stock Exchange companies in 5 years ending on 20/02/2022,

organizational structure, creating a collaborative communication system, choosing a suitable and flexible management style, suitable organizational culture and facilities and technology and physical conditions using EVIEWES software and multiple linear regression estimation based on panel data, the fixed effects of research hypotheses were investigated according to the model proposed by Hong et al.

Result and discussion


A regression estimate was made for each of the three indicators of customer focus in general, regardless of the type of customer (standard accounting index, Herfindahl index, and sales percentage index) which indicated that the coefficient of customer concentration (regardless of its type) For each of the three indicators of the accounting standard, Herfindahl and the sales percentage in the sample companies were 0.061, 0.083 and 0.058, respectively and positive; so there is a difference between the level of customer concentration (regardless of the type of customer) and the level of tax avoidance, there is a direct relationship in parallel with the increase in the level of customer concentration or the amount of reliance of the company on major and main customers, and the amount of tax avoidance (difference between declared and diagnostic tax) increased. Student's and Fisher's t-test showed that the relationships between the variables were significant at the 95% level, and based on the validation, it was determined that between 76.25 and 91.02 percent of the changes related to tax avoidance were caused by customer focus indicators and company characteristics expressed and estimated relationships had relatively high explanatory power.

Conclusion

The results of the research showed that there was a direct relationship between the level of customer concentration regardless of the type as well as the level of concentration of private customers and the level of tax avoidance. In addition, there was an inverse relationship between companies that rely on major government customers and the level of tax avoidance. In other words, customer-oriented companies, relying on major private customers for reasons such as profit management incentives and especially liquidity risk, have more incentive to avoid taxes than focusing on government customers probably due to lower liquidity risk and greater sensitivity to tax transparency in comparison. The latter type of customers had less tax avoidance with similar companies. Based on the results obtained to achieve the goals of the resistance economy by reducing tax evasion and increasing the level of tax compliance, it is recommended that the tax policymakers and those who are serious about the affairs first, be more sensitive about the possibility of tax avoidance concerning customer-oriented companies which especially rely on private customers. Second, according to the incentive of liquidity risk in this category of companies, they should take the necessary measures for more appropriate distribution.



محوریت تمرکز مشتری در اتخاذ سیاست‌های نوآورانه مالیاتی به منظور ایجاد خلاقیت کاهش اجتناب مالیاتی در راستای تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی

مریم بهمنی^{*۱}، سعیده سادات نظام طاهری^۲ 

- ۱- مربی فنی، گروه حسابداری، دانشکده ملی مهارت، کاشان، اصفهان، ایران.
- ۲- دانش آموزخته کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه ملی مهارت، کاشان، اصفهان، ایران.

چکیده

اطلاعات مقاله

این تحقیق با محوریت تمرکز مشتری در اتخاذ سیاست‌های مالیاتی به منظور کاهش اجتناب مالیاتی در راستای تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی در شرکت‌های بورسی تهران به انجام رسیده است. نقش مدیران با توجه به وظایف و فعالیت‌های مختلف خود در اداره در رشد خلاقیت و نوآوری با اهمیت و اساسی می‌باشد. در این مقاله به عواملی مانند ایجاد نظام انگیزشی مناسب، ایجاد ساختار سازمانی مناسب، ایجاد سیستم ارتباط مشارکت‌جویانه، انتخاب سبک مدیریت مناسب و انعطاف‌پذیر، فرهنگ سازمانی مناسب و امکانات و تکنولوژی و شرایط فیزیکی اشاره می‌شود. بر مبنای انتخاب نمونه تصادفی ۱۲۰ تایی از شرکت‌های بورسی تهران در بازه ۵ ساله منتهی به ۱۴۰۰/۱۲/۲۹ و برآورد رگرسیون خطی چندگانه مبتنی بر داده‌های تابلویی و تأثیرات ثابت نتایج تحقیق نشان داد که شرکت‌های مشتری‌محور با تکیه بر مشتریان عمده خصوصی به دلایلی چون انگیزه‌های مدیریت سود و خصوصاً ریسک نقدینگی، انگیزه بیشتری برای اجتناب مالیاتی دارند ولی تمرکز بر مشتریان دولتی احتمالاً به دلیل ریسک نقدینگی کمتر و نیز حساسیت بیشتر به شفافیت مالیاتی در قیاس با شرکت‌های مشابه از اجتناب مالیاتی کمتری برخوردار بوده‌اند. بر مبنای نتایج به دست آمده در راستای تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی پیرامون کاهش فرار مالیاتی و افزایش سطح تمکین مالیاتی به سیاست‌گذاران مالیاتی و مجریان امور پیشنهاد می‌گردد حساسیت بیشتری نسبت به امکان اجتناب مالیاتی در ارتباط با شرکت‌های مشتری‌محور به خصوص شرکت‌های متکی بر مشتریان خصوصی داشته باشند.

نوع مقاله: مقاله پژوهشی

دریافت مقاله: ۱۴۰۳/۰۶/۱۱
بازنگری مقاله: ۱۴۰۳/۰۷/۲۳
پذیرش مقاله: ۱۴۰۳/۰۸/۲۹

کلید واژگان:

اجتناب مالیاتی
سیاست‌های نوآورانه مالیاتی
اقتصاد مقاومتی
تمرکز مشتری
مشتریان دولتی
مشتریان خصوصی
ریسک نقدینگی

*نویسنده مسئول: مریم بهمنی
پست الکترونیکی:
m-bahmani@Tvu.ac.ir



مقدمه

در شرایطی که کشورهای درحال توسعه متأثر از شرایط سیاسی و اقتصادی، در راستای اقتصاد مقاومتی هدف‌گذاری می‌کنند، افزایش درآمد‌های دولت از طریق مالیات و کاهش سطح انکای به فروش مواد خام نظیر نفت، یکی از مسیرهای مقاوم‌سازی اقتصاد کشور است. از این‌رو تغییر معنی‌دار در سطح اجتناب مالیاتی یکی از محورهای مورد توجه در تحقیقات و یکی از اهداف اساسی تحقق اقتصاد مقاومتی است (دیرنگ و همکاران، ۲۰۰۸)^۱. مطالعات پیشین نشان داده‌اند که سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها می‌تواند متأثر از: ۱- وضعیت مالی شرکت‌ها (گراهام و توکر، ۲۰۰۶؛ گوپتا و نیوبری، ۱۹۹۷؛ لیسوسکی، ۲۰۱۰؛ ریگو، ۲۰۰۳)^۲، ۲- حاکمیت شرکتی و هزینه‌های نمایندگی (دسای و دهامپالا، ۲۰۰۶؛ فیلیپس، ۲۰۰۳؛ ریگو و ویلسون، ۲۰۱۲)^۳، ۳- ساختار مالکیت: شرکت‌های خانوادگی سطح بالاتری از تهاجم مالیاتی را نشان می‌دهند زیرا خانواده از پس‌انداز مالیاتی سود بیشتری می‌برند (چن و همکاران، ۲۰۱۰؛ چنگ و همکاران، ۲۰۱۲)^۴ و ۴- عوامل خارجی نظیر سهام‌داران و تشکل‌های صنفی (چیز و همکاران، ۲۰۱۳)^۵، مسائل مربوط به درآمد کارکنان (هوپز و همکاران، ۲۰۱۲)^۶ و حسابداران مستقل باشد. شرکت حسابرسی خارجی، نقش مهمی در اجتناب مالیاتی مشتریان آن دارد (مک‌گیور و همکاران، ۲۰۱۲)^۷. رابطه معناداری بین راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی وجود ندارد (آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۵)^۸. اجتناب مالیاتی پیامدهای بالقوه مستقیم و غیرمستقیم بسیاری دارد. کاهش هزینه مالیات و افزایش جریان نقدی و افزایش ثروت سهامداران از جمله پیامدهای مستقیم و کاهش پناهگاه‌های مالیاتی و احتمال وضع مالیات بیشتر و در نظر گرفتن جرائم مالیاتی و فشار احتمالی دولت برای در نظر گرفتن مالیات بیشتر از این بنگاه‌ها، کاهش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و به تبع آن، کاهش ارزش شرکت، از جمله پیامدهای غیرمستقیم فعالیت‌های اجتناب مالیاتی هستند (هانلون و هیتزمان، ۲۰۱۰)^۹. شگفت‌آور اینکه شواهد اندکی از تمرکز مشتری شرکت به‌عنوان یکی از عوامل اساسی مؤثر بر اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها وجود دارد.

دیدگاه فرصت‌طلبانه، این امکان را برجسته می‌کند که مدیران به‌عنوان یک رفتار فرصت‌طلبانه، درگیر هموارسازی سود می‌شوند. این دیدگاه بیانگر این است که هموارسازی سود به‌جای نشان دادن عملکرد اقتصادی آتی، انگیزه پنهان-کردن نوسانات عملکرد سودهای گذشته را دارد که باعث اجتناب مالیاتی می‌شود (بهمنی و نظام‌طاهری، ۲۰۲۳).

مدیران سازمان امور مالیاتی به‌ویژه مدیران ادارات کل به‌عنوان سکانداران مهد تعلیم و تربیت، وظیفه سنگینی را برای شناخت استعداد‌های خلاق و فراهم کردن زمینه و بستر رشد و پرورش افرادی خلاق و نوآور، بر عهده دارد که باید با ظرافت خاص چنان عوامل و شرایط دخیل اعم از ساختار سازمان جو و فرهنگ حاکم بر آن، نوع ارتباط با کارکنان و سبک مدیریت خود را انتخاب کند که زمینه برای این مهم فراهم شود زیرا خلاقیت، امری خارج از دسترس نیست بلکه به‌طور اجتناب‌ناپذیری در محدوده شخصی، سازمانی، اجتماعی، فرهنگی و محیط پیرامون ما پیوسته رخ می‌دهد.

در این تحقیق تأثیرات مختلف تمرکز مشتری به شکل سازمان دولتی یا مشتریان حقوقی بر اجتناب مالیاتی و لزوم توجه به این امر در راستای پیش‌گیری از اجتناب مالیاتی در راستای تحقق اقتصاد مقاومتی مطالعه شده است. به عبارتی، بررسی اجتناب مالیاتی و عناصر آن برای ارائه پیشنهاد در زمینه کاهش سطح اجتناب مالیاتی به‌عنوان یکی از اهداف یا سیاست‌های اقتصاد مقاومتی تلقی شده است.

¹ Dyreng

² Graham & Tucker; Gupta & Newberry; Lisowsky; Rego

³ Desai & Dharmapala; Phillips; Rego & Wilson

⁴ Chen; Cheng

⁵ Chyz

⁶ Hoopes

⁷ McGuire

⁸ Armstrong

⁹ Hanlon & Heitzman

تمرکز مشتری به اندازه‌گیری نحوه تمرکز عرضه‌کننده مرتبط می‌شود و یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های روابط مشتری و عرضه‌کننده است. بررسی ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که ارتباط معنی‌داری بین تمرکز مشتری با: ۱- سیاست مالی عرضه‌کننده، برای به‌دست‌آوردن مدیریت سود مبتنی بر اقدام تعهدی از مدل مقطعی جونز استفاده شد (بانرجی و همکاران، ۲۰۰۸؛ ایتزکوویتز، ۲۰۱۳؛ تیتمن و وسزلس، ۱۹۸۸)^۱، ۲- عملکرد و ریسک عرضه‌کننده (کامپلو و گائو، ۲۰۱۷؛ دهالیوال و همکاران، ۲۰۱۳؛ کالوانی و نارایانداس، ۱۹۹۵؛ پاتاتوکاس، ۲۰۱۲؛ پیرسی و لانه، ۲۰۰۶؛ راونسکرافت، ۱۹۸۳)^۲ و ۳- کیفیت گزارش‌گری مالی عرضه‌کننده (هوئی و همکاران، ۲۰۱۲؛ رامن و شاهرور، ۲۰۰۸)^۳ وجود دارد. مدیریت سود توسط شرکت در یک دوره به‌طور مثبت با میزان سرمایه‌گذاری تحقیق و توسعه توسط تأمین‌کنندگان و مشتریان در دوره بعدی مرتبط است (رامان و شاهرور، ۲۰۰۸). با این وجود یکی از مواردی که در مطالعات نادیده گرفته شده، ارتباط بین تمرکز مشتری (دولتی یا حقوقی) و اجتناب مالیاتی در راستای تلاش برای کاهش سطح اجتناب مالیاتی به‌عنوان یکی از هدف‌های اساسی اقتصاد مقاومتی است. تحقیقات دیگری در سال‌های گذشته انجام شده که براساس آن‌ها می‌توان اینگونه استنباط نمود که شرکت‌هایی که دارای یک مشتری اصلی هستند، از سطح اجتناب مالیاتی بیشتری برخوردارند و تمرکز بر شرکت‌های واجد مشتریان عمده در تلاش برای ردیابی اجتناب مالیاتی، عوامل مؤثر بر آن و کاهش سطح اجتناب مالیاتی می‌تواند به‌عنوان گامی مؤثر در راستای تحقق اهداف و سیاست‌های اقتصاد مقاومتی تلقی شود. تحقیق حاضر از جهاتی متمایز از تحقیق مزبور است: ۱- در این تحقیق بین مشتریان اصلی دولتی و حقوقی دیگر تمایز قابل‌گرفته است. ۲- در این تحقیق بر این موضوع تأکید شده که اجتناب مالیاتی در شرکت‌های با مشتری متمرکز به دلیل ریسک نقدینگی است که در الگوی کسب‌وکار و انحصاری بودن مشتری نهفته و سطح اجتناب مالیاتی شرکت به سطح ریسک نقدینگی آن بستگی دارد.

بیان مسئله، نوآوری و ذکر اهداف

شرکت‌هایی که از تمرکز مشتری برخوردارند ناگزیر از نگاه‌داشت وجه نقد اضافی در قیاس با شرکت‌های مشابه از سه جهت هستند: ۱- تکیه بر مشتریان عمده اصلی شرکت را در ریسک جریان نقدی بیشتری درگیر می‌کند زیرا از دست‌دادن چنین مشتریانی شرکت را مواجه با از دست‌دادن جریان نقدی زیادی می‌کند (کامپلو و گائو، ۲۰۱۷؛ دهالیوال و همکاران، ۲۰۱۳؛ دیرنگ و همکاران، ۲۰۰۸)، ۲- (چنگ و همکاران، ۲۰۱۲) و (ایتزکوویتز، ۲۰۱۳) نشان دادند که عرضه‌کنندگان با مشتریان عمده نیاز به سرمایه‌گذاری در دارایی‌های خاصی دارند تا بتوانند از پس ایفای تعهدات به مشتریان خود برآیند. ۳- (راونسکرافت، ۱۹۸۳)، (گوپتا و نیوبری، ۱۹۹۷) و (پیرسی و لانه، ۲۰۰۶) نشان دادند که مشتریان عمده گرایش به استفاده از قدرت چانه‌زنی خود به‌منظور دست‌یابی به شرایط مساعدتری از عرضه‌کننده هستند که در نتیجه برای عرضه‌کنندگان حاشیه سود کمتر، در مجموع سود بیشتر و نوسان بیشتر در نقدینگی دربر دارد. به دلایل فوق، عرضه‌کنندگان با مشتریان عمده و متمرکز نیاز به نگاه‌داشت وجه نقد بیشتر دارند زیرا اجتناب مالیاتی می‌تواند جریان خروجی نقدی شرکت را کاهش دهد (دسای و دهارماپالا، ۲۰۰۶؛ هانلون و هیتمان، ۲۰۱۰)، شرکت‌های با مشتریان عمده (متمرکز) ممکن است انگیزه‌هایی برای اجتناب مالیاتی بیشتری نسبت به شرکت‌های مشابه شوند. بر این اساس برای تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی در زمینه کاهش سطح اتکالی به درآمد فروش مواد خام نظیر نفت، ردیابی زمینه‌های اجتناب مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن و از این طریق کاهش سطح اجتناب مالیاتی می‌تواند دولت را در تحقق اهداف و سیاست‌های اقتصاد مقاومتی یاری کند.

¹ Banerjee; Titman & Wessels

² Campello & Gao; Dhaliwal; Kalwani & Narayandas; Patatoukas; Piercy & Lane; Ravenscraft

³ Hui; Raman & Shahrur

شرکت‌ها می‌توانند نقدینگی خود را به طرقی غیر از اجتناب مالیاتی افزایش دهند که از جمله می‌توان به تأمین مالی از طریق بدهی یا سهام، عدم توزیع سود سهام و کاهش هزینه‌ها اشاره کرد. برای مثال (ایتزکوویتز، ۲۰۱۳) پیشنهاد داد که شرکت‌های برخوردار از مشتریان عمده (متمرکز) سود کمتری توزیع کنند یا از انتشار سهام استفاده کنند تا نقدینگی خود را در سطح بالایی نگه دارند و بر اجتناب مالیاتی تکیه نکنند. فرض بر این است که تأمین وجه از طریق اجتناب مالیاتی، بدهی، سهام یا هر روش دیگر، مستلزم صرف هزینه‌ای است که در قیاس با دیگر روش‌ها، به دلایلی چند اجتناب مالیاتی برای شرکت‌های دارای مشتریان عمده و متمرکز نسبتاً از کمترین هزینه برخوردار است:

از یک طرف، طرق دیگر تأمین وجوه ممکن است برای شرکت‌های با مشتریان عمده در دسترس نباشد یا تبعات منفی همراه باشد. برای مثال شرایط نامطلوب اقتصادی و هزینه‌های بالای سرمایه‌های ممکن است تأمین وجوه را با هزینه‌های سنگین مواجه سازد (دهالیوال و همکاران، ۲۰۱۳؛ ریگو و ویلسون، ۲۰۱۲) توزیع نشدن سود سهام ممکن به نمود غلامی از چشم‌انداز ضعیف از آتیه شرکت و در نتیجه خدشه‌دار شدن روابط با مشتریان عمده شرکت بیانجامد (راونسکرافت، ۱۹۸۳) و مدیریت را درگیر مدیریت سود واقعی از طریق کاهش هزینه‌های اختیاری کند و این امور به عملیات و جریان وجوه آتی شرکت صدمه وارد کند و در نهایت باعث شود تا نگه‌داشتن وجه نقد برای چنین شرکت‌هایی در سطح بالا دشوار گردد.

از طرفی دیگر شرکت‌هایی که احتمال بیشتری از درماندگی مالی دارند، تمایل دارند تا از طریق اجتناب مالیاتی نسبت به صرفه‌جویی در وجوه مبادرت کنند. شرکت‌هایی که از تمرکز بسیار بالایی در ارتباط با مشتریان برخوردارند، احتمال بیشتری دارد درماندگی مالی را تجربه کنند (پیرسی و لانه، ۲۰۰۶؛ راونسکرافت، ۱۹۸۳) و بر این اساس چنین شرکتی، احتمال بیشتری از ورود به اجتناب مالیاتی به‌منظور صرفه‌جویی در وجوه دارد. بر این پایه، توجه به چنین شرکت‌هایی و ارائه راه‌حل برای کاهش سطح اجتناب مالیاتی آنها، گامی در مسیر افزایش درآمدهای مالیاتی، مقاوم‌سازی اقتصادی و تحقق اهداف و سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، تلقی می‌گردد. همچنین سطح پایین نرخ بدهی در شرکت‌های برخوردار از تمرکز شدید در ارتباط با مشتری (تیتمن و وسزلس، ۱۹۸۸)، انگیزه‌های قوی برای اجتناب مالیاتی چنین شرکت‌هایی را فراهم می‌کند زیرا این شرکت‌ها سپر مالیاتی کوچکی از طریق بدهی دارند.

علاوه بر این شرکت‌های شدیداً متمرکز از حیث مشتری، ممکن است از اجتناب مالیاتی به‌منظور مدیریت سود و بالابردن سطح سود شرکت بهره‌گیرند. برقراری روابط اساسی بین مشتریان عمده و عرضه‌کننده مستلزم تعهد به خرید بلندمدت و سرمایه‌گذاری بر روابط خاصی است که خارج از این روابط، ارزش خود را از دست می‌دهد. در این شرایط یک مشتری ممکن است در صورتی که احساس کند عرضه‌کننده، آینده ضعیفی دارد، از تعهد نسبت به این رابطه صرف‌نظر کند. بنابراین عرضه‌کنندگان برای بیشتر از واقع نشان‌دادن سود (مدیریت سود) به‌منظور ارائه تصویر مطلوب‌تری از شرکت انگیزه پیدا می‌کنند. در همین ارتباط (رامان و شاهرور، ۲۰۰۸) نشان دادند که در مورد عرضه‌کنندگان برخوردار از مشتریان عمده، ارتباط مثبتی با دست‌کاری ارقام تعهدی و احتمال افزایش سود در گزارش‌گری مالی وجود دارد. علاوه بر این در پژوهش‌های مشابه دیگر، پژوهشگران نشان دادند که شرکت‌ها می‌توانند ارقام تعهدی مالیاتی خود را افزایش دهند تا در جهت بیش‌ازواقع نشان‌دادن سود نسبت به مدیریت سود مبادرت کنند تا نرخ مؤثر مالیاتی کمتری داشته باشند. از طرف دیگر روابط نزدیک بین مشتری و عرضه‌کننده، مشتریان اساسی را قادر می‌سازد تا وضعیت عرضه‌کننده را بهتر ارزیابی کنند و نیز توان چانه‌زنی بیشتری برای گزارش‌گری محافظه‌کارانه از عرضه‌کننده را پیدا می‌کنند. برای مثال (هوئی و همکاران، ۲۰۱۲) نشان دادند که در واکنش به تقاضای مشتریان اساسی از شناسایی به‌موقع اخبار بد، عرضه‌کنندگان ارقام حسابداری خود را محافظه‌کارانه‌تر گزارش کردند به این معنی که عرضه‌کنندگان برخوردار از مشتریان متمرکز، با احتمال کمتری نسبت به مدیریت سود و نشان‌دادن بیش‌ازواقع سود مبادرت می‌کنند. به‌طور خلاصه پژوهش‌های پیشین پیش‌بینی‌های متناقضی را از ارتباط بین تمرکز مشتری و اجتناب مالیاتی ارائه کرده‌اند.

(بهمنی و نظام طاهری، ۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین سود و اجزای آن با بازده سهام با تأکید بر کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازند. نتایج براساس روش ترکیبی، حاکی از آن است که اجزای سود، محتوای اطلاعاتی بیشتری دارند که خود باعث شفاف‌سازی مالیاتی می‌شود.

در این تحقیق علاوه بر تأثیر تمرکز مشتری بر اجتناب مالیاتی، تأثیر داشتن یک مشتری اصلی دولتی بر اجتناب مالیاتی بررسی شده است تا از طریق توجه متولیان امور به این امر و تلاش برای کاهش سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌های مشتری‌محور، زمینه افزایش درآمدهای مالیاتی دولت، کاهش سطح اتکای دولت به درآمد حاصل از صادرات مواد خام و در نهایت تحقق اهداف و سیاست‌های اقتصاد مقاومتی را فزونی بخشد. بر عکس مشتریان خصوصی، مشتریان دولتی با احتمال کمتری، ورشکسته یا درآمده مالی شدند و غالباً متمایل به داشتن قراردادهای بلندمدت با عرضه‌کنندگان هستند. در نتیجه در اختیار داشتن مشتری عمده دولتی، ریسک نقدینگی را کاهش می‌دهد تا اینکه به افزایش این ریسک منجر شود. (دهالیوال و همکاران، ۲۰۱۳) نشان داد که قراردادهای دولتی‌های محلی از پرداخت‌های مالیاتی ایالتی بیشتر است. همه این دلایل حاکی از نیاز کمتر به اجتناب مالیاتی در ارتباط با مشتریان دولتی است و بر این اساس انتظار می‌رود که در صورت تمرکز مشتری از نوع دولتی، گرایش به اجتناب مالیاتی کمتر باشد.

نوآوری و تحقیق حاضر در ارتباط با تحقیقات پیشین و سهم آن در توسعه ادبیات تحقیق از جمله پژوهش‌هایی نظیر: (بانرجی و همکاران، ۲۰۰۸؛ کامپلو و گائو، ۲۰۱۷؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰؛ چنگ و همکاران، ۲۰۱۲؛ چیز و همکاران، ۲۰۱۳؛ دهالیوال و همکاران، ۲۰۱۳؛ دیرنگ و همکاران، ۲۰۰۸؛ گراهام و توکر، ۲۰۰۶؛ گوپتا و نیوبری، ۱۹۹۷؛ هوپز و همکاران، ۲۰۱۲؛ ایترکوویتز، ۲۰۱۳؛ لیسوسکی، ۲۰۱۰؛ ریگو، ۲۰۰۳؛ تیمن و وسزلس، ۱۹۸۸) را می‌توان در موارد زیر خلاصه کرد:

- پرکردن خلأ موجود در ادبیات تحقیق در ارتباط با پاسخ به این سؤال که چگونه الگوی کسب‌وکار (مانند تمرکز مشتری) بر استراتژی مالیاتی شرکت تأثیر می‌گذارد؟ به عنوان گامی در زمینه تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی مدنظر بوده است زیرا به خصوص در ایران در این زمینه اصلاً تحقیقی صورت نگرفته است (آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۵). در این تحقیق نشان داده شده است که شرکت‌های برخوردار از الگوی با ریسک بالاتر (عرضه‌کنندگان مشتریان متمرکز محور) در برنامه‌ریزی مالیاتی بیشتری تأمل دارند. این ریسک به‌ویژه در مواردی که عرضه‌کننده با مشتری متمرکز محور از تنوع محصول کمتری برخوردار است یا درصد ناچیزتری از سهم بازار محصول را در اختیار دارد تشدید می‌گردد. برعکس در مواردی که عرضه‌کننده با مشتری متمرکز محور از مشتری اصلی دولتی برخوردار است و در نتیجه ریسک نقدینگی کمتری دارد؛ اجتناب مالیاتی کمتر می‌شود.
- متفاوت از تحقیقات گذشته، تأثیر سهام‌داران به‌عنوان یکی از انواع مشتریان اساسی بر اجتناب مالیاتی مطالعه شده است (چیز و همکاران، ۲۰۱۳؛ هوپز و همکاران، ۲۰۱۲؛ مک‌گیور و همکاران، ۲۰۱۲). در این تحقیق نشان داده شده است که مشتریان مختلف (مانند سهام داران) بر سطح اجتناب مالیاتی شرکت تأثیر متفاوتی دارند.
- اجتناب مالیاتی به‌عنوان عامل مؤثر جدیدی برای گرایش به مدیریت سود واقعی در شرکت‌های با مشتریان متمرکز محور، مطرح و رابطه بین اجتناب مالیاتی و مدیریت سود واقعی مطالعه شده است.
- در این تحقیق برای اولین بار ارتباط بین عوامل سیاسی برای مثال سطح مالکیت دولتی با سطح اجتناب مالیاتی مطالعه شده و نشان داده شده که در این زمینه به‌خصوص در مواردی که مشتری اصلی، دولتی است، رابطه معنی‌داری وجود داشته است.

بنابر آن چه در تبیین مسئله تحقیق مطرح شد تحقیق حاضر در نمونه‌ای از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به انجام رسیده و به دنبال پاسخ به این سؤال است که تمرکز مشتری به تفکیک نوع مشتری بر سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، چه تأثیری دارد؟

روش تحقیق

تحقیق حاضر به دلیل بهره‌مندی از پشتوانه نظری و انتظار بهبود تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌ای بر اساس یافته‌های تحقیق از نظر هدف، کاربردی است و به لحاظ تکیه بر داده‌های تاریخی در ارتباط با شرکت‌های تحت مطالعه، از طرح تحقیق پس‌روی داده‌ای و به دلیل انتخاب روش نمونه‌گیری تصادفی در مطالعه جامعه آماری از روش استنتاج استقرایی برخوردار است و در تحلیل روابط بین متغیرها از روش رگرسیون خطی مرکب مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی با تأثیرات ثابت بهره می‌گیرد و بنابراین به لحاظ روش تحلیل، از نوع تحقیقات توصیفی-همبستگی است. به دلیل نوع متغیرها و عینیت آن در ارتباط با عرضه‌کنندگان کالاها، در این تحقیق جامعه آماری شرکت‌های تولیدی و بازرگانی پذیرفته‌شده در بورس تهران با سال مالی منتهی به ۱۲/۲۹ که اطلاعاتشان در اختیار بوده، تعریف شده است. از این شرکت‌ها بر مبنای فرمول مناسب آماری، حجم نمونه تصادفی تعیین و به حجم ۱۲۰ شرکت به روش تصادفی ساده انتخاب و در بازه زمانی پنج‌ساله منتهی به ۱۴۰۰/۱۲/۲۹ عملکرد آنها با استفاده از نرم‌افزارهای تدبیرپرداز و ره‌آورد نوین و در صورت لزوم مراجعه به گزارش‌های مالی آنها گردآوری شده است. برای پردازش اولیه داده‌ها از نرم‌افزار MATLAB و برای محاسبه و آزمون‌های آماری از نرم‌افزار EVIEWES بهره گرفته شده است.

در راستای آزمون فرضیه‌های تحقیق، الگوی تحقیق حاضر به عنوان چارچوب منطقی و کلی در تعریف، اندازه‌گیری و تعیین رابطه بین متغیرها بر پایه مبانی نظری و شواهد تجربی مرتبط در ادبیات تحقیق از جمله الگوی پیشنهادی (مک‌گیور و همکاران، ۲۰۱۲) تعریف شده است که در این قسمت به اختصار به تبیین آن و پشتوانه نظری آن پرداخته شده است.

الف) سنجه‌های تمرکز مشتری:

در این تحقیق به پیروی از تحقیقات مشابهی که از سه سنجه مختلف برای محاسبه مشتری‌محوری (تمرکز بر مشتریان عمده و اصلی) بهره گرفته شده است. استاندارد شماره ۱۴ (SFAS 14) گزارش‌گری مالی عرضه‌کننده را ملزم به افشای مشتریان اصلی که حداقل ۱۰ درصد از فروش شرکت را به خود اختصاص می‌دهند، کرده است. اولین سنجه اندازه‌گیری سطح تمرکز مشتری Corp Major Customer به‌عنوان یک متغیر مصنوعی تعریف شده که اگر یک مشتری طبق استاندارد مزبور به‌عنوان مشتری عمده باشد ۱ و در غیر این صورت صفر اختیار می‌کند. همچنین در صورتی مشتری عمده دولتی Gov Major Customer تلقی می‌شود که حداقل ده درصد از فروش شرکت به او اختصاص داده شده است که در این صورت ۱ و در غیر این صورت صفر اختیار خواهد کرد.

بر پایه الگوی پیشنهادی (پاناتائوکاس، ۲۰۱۲) دومین سنجه اندازه‌گیری سطح تمرکز مشتری شاخص هرفیندال-کریشنان است که به صورت زیر تعریف شده است. در این راستا فروش‌های مختلف یک عرضه‌کننده در سال معینی به مشتری خاصی به مجموع فروش‌های او به مشتریان مختلف تقسیم و مجذور می‌گردد:

$$MajorCustomerHHI_{i,t} = \sum_{j=1}^J (Sales_{i,j,t} / Sales_{i,t})^2 \quad (1)$$

در حالی که در این رابطه HHI_{i,t} شاخص سطح تمرکز بر مشتری شرکت نام در سال tام، Sales_{i,j,t} میزان فروش شرکت نام به مشتری عمده نام در سال tام و Sales_{i,t} کل فروش شرکت نام در سال tام تعریف گردیده‌اند. در صورتی

که شرکتی مشتری عمده خاصی نداشته باشد این شاخص برابر با صفر است. این شاخص به‌ازای مشتریان عمده خصوصی Gov Major Customer HHI و به‌ازای مشتریان عمده دولتی Gov Major Customer HHI به‌صورت مشابهی محاسبه می‌گردد.

سومین سنجه تمرکز مشتری بر مبنای درصد فروش شرکت به‌ازای هر مشتری بر کل فروش شرکت تعریف گردیده و با نماد Major Customer Sales نشان داده شده است. بزرگ‌ترین مقدار این سنجه نشان‌دهنده مشتری اصلی یا عمده شرکت و سطح تمرکز مشتری شرکت است و در صورت نداشتن مشتری اصلی یا عمده، این شاخص برابر با صفر قرار خواهد گرفت. همچنین می‌توان این شاخص را به‌صورت مجزی و به‌ازای مشتری اصلی خصوصی Corp Major Customer Sales و نیز به‌ازای مشتری اصلی دولتی Gov Major Customer Sales محاسبه کرد.

ب) سنجه‌های اجتناب از مالیات:

به پیروی از الگوی پیشنهادی (هانلون و هیتزمان، ۲۰۱۰)، فرض بر این است که اجتناب مالیاتی، عبارت از هر نوع فعالیتی است که شرکت با هدف کاهش بدهی مالیات ابرازی خویش به انجام می‌رساند. در این تحقیق به‌منظور محاسبه سطح اجتناب مالیاتی در شرکت از سه سنجه مختلف بهره گرفته شده است:

سنجه اول عبارت از نرخ مؤثر مالیاتی ETR است که خود مشتمل بر دو نرخ مؤثر مالیاتی جاری Current ETR و نرخ مؤثر مالیاتی نقدی Cash ETR است. به پیروی از (چنگ و همکاران، ۲۰۱۲) نرخ مؤثر مالیاتی جاری به‌صورت زیر محاسبه می‌گردد:

$$Current ETR_{i,t} = \frac{Total Tax Expense_{i,t} - Deferred Tax Expense_{i,t}}{Pretax Income_{i,t} - Special Items_{i,t}} \quad (2)$$

بر مبنای فرمول یادشده، نرخ مؤثر مالیاتی جاری با تفریق مخارج مالیاتی کنارگذاشته‌شده از کل مخارج مالیاتی به نسبت درآمد پیش از مالیات منهای اقلام معاف از مالیات به‌دست آمده است و بنابراین صرفه‌جویی مالیاتی ناشی از هر دو دسته اقلام کنارگذاشته‌شده مالیاتی دفتری موقت و دائمی است. پایین‌تر بودن سطح این شاخص نشان می‌دهد که شرکت مورد مطالعه در قیاس با شرکت‌هایی که نسبت بالاتری دارند، به نحو کاراتری مبادرت به اجتناب مالیاتی کرده است. به پیروی از تحقیقات گذشته، سنجه مزبور به‌صورت نسبی در بازه بین صفر و یک یا برحسب درصد بین صفر تا ۱۰۰ درصد تعریف گردیده است.

دومین سنجه اجتناب مالیاتی به پیروی از پژوهش‌های پیشین از جمله (دیرنگ و همکاران، ۲۰۰۸)، (چنگ و همکاران، ۲۰۱۲) و (مک‌گیور و همکاران، ۲۰۱۲)، به عنوان نرخ مؤثر مالیاتی نقدی به‌صورت زیر تعریف گردیده است:

$$Cash ETR_{i,t} = \frac{Cash Tax Paid_{i,t}}{Pretax Income_{i,t} - Special Items_{i,t}} \quad (3)$$

که در این سنجه، مالیات نقدی پرداخت‌شده بر درآمد مشمول مالیات (درآمد پیش از مالیات منهای اقلام معاف از مالیات) به‌ازای شرکت نام در سال t تقسیم گردیده و کم‌تر بودن این نسبت، نشان‌دهنده اجتناب مالیاتی بیشتر است. این سنجه نیز مشابه شاخص قبلی به‌صورت نسبی در بازه بین صفر و یک یا برحسب درصد بین صفر تا ۱۰۰ درصد تعریف گردیده است.

سومین سنجه اجتناب مالیاتی، به پیروی از پژوهش‌های پیشین معروف به اختلاف مالیاتی دفتری BTD Factor است. اختلاف مالیاتی دفتری مشتمل بر سه جزء: اختلاف مالیاتی دفتری Book-tax Difference، اختلاف نرخ مالیاتی

ETR Differential و باقی‌مانده رگرسیونی DD_BTDD است. اختلاف مالیاتی دفتری یا جزء اول عبارت از اختلاف بین درآمد مالیاتی و درآمد مشمول مالیات است که با تقسیم بر جمع دارایی‌ها به مقیاس نسبی تبدیل شده است. اختلاف نرخ مالیاتی عبارت از کل اختلاف بین مالیات دفتری منهای اختلاف اقلام موقت دفتری است که بر دارایی‌ها تقسیم گردیده است. (همان) و نهایتاً باقی‌مانده رگرسیونی یا DD_BTDD عبارت از باقی‌مانده رگرسیونی تأثیرات ثابت اختلاف دفتری مالیاتی به اقلام تعهدی است (دسای و دهارم‌اپالا، ۲۰۰۶). باقی‌مانده مزبور به‌عنوان سنجه مدیریت سود از طریق اجتناب مالیاتی را بیان می‌کند.

بحث و نتیجه‌گیری

به دلیل استفاده از داده‌های عملکردی پنج‌ساله و در نتیجه ضرورت استفاده از تحلیل داده‌های تابلویی در برآورد رابطه بین سودمندی اطلاعات و کارایی سرمایه‌گذاری انسانی، به‌منظور تعیین الگوی مناسب، از آزمون‌های چاو و هاسمن استفاده شده و نتایج به شرح جدول ۱ خلاصه شده است.

جدول ۱. تعیین نوع الگوی تحلیل داده‌ها.

شرح رابطه	آماره F	سطح معنی‌دار	آماره کای دو	سطح معنی‌دار
تمرکز مشتری بر مبنای استاندارد حسابداری و اجتناب مالیاتی	۸/۰۱۲	۰/۰۲۸۹	۵۸/۰۲۱	۰/۰۴۱۱
تمرکز مشتری بر مبنای شاخص هرفیندال و اجتناب مالیاتی	۸/۸۴۵	۰/۰۳۲۸	۵۶/۴۵۱	۰/۰۲۹۵
تمرکز مشتری بر مبنای درصد فروش و اجتناب مالیاتی	۹/۱۴۵	۰/۰۳۸۷	۵۴/۰۱۲	۰/۰۱۶۲
تمرکز مشتری خصوصی بر مبنای استاندارد حسابداری و اجتناب مالیاتی	۸/۲۸۵	۰/۰۳۱۶	۵۹/۵۲۱	۰/۰۴۶۸
تمرکز مشتری خصوصی بر مبنای شاخص هرفیندال و اجتناب مالیاتی	۹/۴۵۱	۰/۰۳۹۶	۵۸/۴۱۲	۰/۰۴۲۱
تمرکز مشتری خصوصی بر مبنای درصد فروش و اجتناب مالیاتی	۸/۷۴۱	۰/۰۳۴۱	۵۷/۴۱۲	۰/۰۳۶۱
تمرکز مشتری دولتی بر مبنای استاندارد حسابداری و اجتناب مالیاتی	۹/۱۲۵	۰/۰۳۸۵	۵۵/۱۰۴	۰/۰۲۱۸
تمرکز مشتری دولتی بر مبنای شاخص هرفیندال و اجتناب مالیاتی	۹/۴۷۱	۰/۰۴۱۲	۵۹/۷۴۸	۰/۰۴۸۱
تمرکز مشتری دولتی بر مبنای درصد فروش و اجتناب مالیاتی	۸/۰۰۴	۰/۰۲۷۴	۵۷/۸۵۱	۰/۰۳۸۱

بر مبنای نتایج آزمون چاو و هاسمن در زمینه تعیین نوع الگوی تحلیل داده‌ها به‌ازای روابط رگرسیونی نه‌گانه به شرح خلاصه‌شده در جدول ۵ نتایج تحقیق نشان داد که:

سطح معنی‌دار متناظر با آماره F لیمر در آزمون چاو به‌ازای روابط نه‌گانه به‌ترتیب برابر با ۰/۰۲۸۹، ۰/۰۳۲۸، ۰/۰۳۸۷، ۰/۰۳۱۶، ۰/۰۳۹۶، ۰/۰۳۴۱، ۰/۰۳۸۵، ۰/۰۴۱۲ و ۰/۰۲۷۴ به‌دست آمده و کمتر از ۵ درصد است از این‌رو فرض مناسبت استفاده از روش تابلویی پذیرفته شده است.

سطح معنی دار متناظر با آماره کای دو در آزمون هاسمن به ازای روابط نه گانه به ترتیب برابر با ۰/۰۴۰۶، ۰/۰۳۲۱، ۰/۰۴۲۶، ۰/۰۴۸۱، ۰/۰۴۱۶، ۰/۰۳۱۱، ۰/۰۲۸۵، ۰/۰۳۹۶، ۰/۰۴۱۱ و ۰/۰۴۱۱ به دست آمده و کمتر از ۵ درصد شده از این رو فرض مناسبت استفاده از روش تأثیرات ثابت پذیرفته شده است.

با استفاده از نرم افزار آماری EVIEWES پارامترهای رگرسیونی برآورد و به شرح جدول ۲ خلاصه شده است:

جدول ۲. ارتباط سطح تمرکز مشتری و اجتناب مالیاتی.

شرح متغیر	نماد	استاندارد حسابداری		شاخص هرفیندال		درصد فروش	
		احتمال	ضریب	احتمال	ضریب	احتمال	ضریب
عرض از مبدأ	A	۰/۰۲۱	۰/۰۳۵۱	۰/۰۲۱	۰/۰۳۵	۰/۰۱۸	۰/۰۰۰۰
سطح تمرکز مشتری	CustomerConcentration	۰/۰۶۱	۰/۰۴۲۸	۰/۰۸۳	۰/۰۱۲۵	۰/۰۵۸	۰/۰۰۱۲
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۰۳۲	۰/۰۰۲۰	-۰/۰۰۹	۰/۰۳۲۰	-۰/۰۰۷	۰/۰۲۵۱
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۰۰۹	۰/۰۰۴۱	۰/۰۰۶	۰/۰۰۴۱	۰/۰۰۴	۰/۰۱۳۱
اهرم یا ساختار مالی	LEV	-۰/۰۶۱	۰/۰۱۲۴	-۰/۰۳۷	۰/۰۱۲۱	۰/۰۱۸	۰/۰۰۷۴
زیان انباشته	NOL	۰/۰۱۲	۰/۰۳۵۱	۰/۰۲۱	۰/۰۳۵۲	۰/۰۳۵	۰/۰۱۲۵
تغییر در زیان انباشته	ΔNOL	-۰/۰۰۹	۰/۰۰۰۰	-۰/۰۱۱	۰/۰۴۱۲	-۰/۰۱۹	۰/۰۱۱۱
نرخ درآمد صادراتی	Foreign Income	۰/۰۰۴	۰/۰۰۹۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۲۱	۰/۰۰۳	۰/۰۰۰۰
نرخ دارایی‌های مشهود	PPE	۰/۰۴۱	۰/۰۰۷۱	۰/۰۶۱	۰/۰۰۲۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۲۱
نرخ دارایی‌های نامشهود	Intangible Asset	۰/۰۰۱	۰/۰۱۲۴	۰/۰۰۳	۰/۰۱۲۵	۰/۰۰۰	۰/۰۴۱۰
نرخ درآمد سهم	Equity Income	۰/۰۱۵	۰/۰۳۳۲	۰/۰۱۲	۰/۰۴۸۱	۰/۰۱۲	۰/۰۰۰۰
فرصت‌های رشد	MB	۰/۰۲۱	۰/۰۰۳۰	۰/۰۰۹	۰/۰۳۲۵	۰/۰۸۱	۰/۰۰۰۰
اعتبارسنجی الگوی برآوردی با ضریب تعیین		R-Squared=۰.۸۷۵۴		R-Squared=۰.۸۱۲۳		R-Squared=۰.۷۶۲۵	
معنی داری الگو با آزمون فیشر		F=۵۸.۳۰۲, P=۰.۰۰۰		F=۶۱.۲۹۸, P=۰.۰۰۰		F=۵۶.۸۷۱, P=۰.۰۰۰	

نتایج برآورد رگرسیونی به ازای هریک از شاخص‌های سه گانه تمرکز مشتری در حالت کلی، صرف نظر از نوع مشتری (شاخص استاندارد حسابداری، شاخص هرفیندال و شاخص درصد فروش) در جدول ۲ خلاصه گردیده است، نتایج تحقیق نشان داد که:

ضریب تمرکز مشتری (صرف نظر از نوع آن) به ازای هریک از شاخص‌های سه گانه استاندارد حسابداری، هرفیندال و درصد فروش در شرکت‌های نمونه‌ای به ترتیب برابر با ۰/۰۶۱، ۰/۰۸۳ و ۰/۰۵۸ و مثبت است بنابراین بین سطح تمرکز مشتری (صرف نظر از نوع مشتری) و سطح اجتناب مالیاتی ارتباط مستقیم وجود دارد و به موازات افزایش سطح تمرکز مشتری یا میزان اتکای شرکت بر مشتریان عمده و اصلی، میزان اجتناب مالیاتی (اختلاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی) بیشتر شده است.

سطوح معنی دار متناظر با آماره تی استیودنت ضریب تمرکز مشتری (صرف نظر از نوع آن) به ازای هریک از شاخص‌های سه گانه استاندارد حسابداری، هر فیندال و درصد فروش در شرکت‌های نمونه‌ای به ترتیب برابر ۰/۰۴۲۸، ۰/۰۱۲۵ و

۰/۰۱۲ و در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون است بنابراین فرض صفر، رد و فرض مخالف مبنی بر معنی‌داری تأثیر مثبت سطح تمرکز مشتری (صرف نظر از نوع آن) به‌ازای هریک از شاخص‌های سه‌گانه در سطح ۹۵ درصد اطمینان پذیرفته شده است.

ضریب تعیین رابطه رگرسیونی برآوردی به‌ازای هریک از شاخص‌های تمرکز مشتری سه‌گانه استاندارد حسابداری، هرفیندال و درصد فروش در شرکت‌های نمونه‌ای به‌ترتیب برابر ۰/۸۷۵۴، ۰/۸۱۲۳ و ۰/۷۶۲۵ به‌دست آمده و به تعبیری روابط برآوردی توانسته بین ۷۶/۲۵ تا ۸۷/۵۴ درصد از تغییرات سطح اجتناب مالیاتی بر مبنای شاخص سطح تمرکز مشتری و دیگر متغیرهای توضیحی، بیان شده و از قدرت توضیح‌دهندگی نسبتاً بالایی برخوردار بوده است. آماره فیش به‌ازای روابط سه‌گانه به‌ترتیب برابر ۵۸/۳۰۲، ۶۱/۲۹۸ و ۵۶/۸۷۱ و سطح معنی‌دار متناظر با آن تقریباً به سمت صفر میل می‌کند و معنی‌داری الگوی برآوردی در تبیین ارتباط بین سطح تمرکز مشتری، ویژگی‌های سطح شرکت و سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌های بورسی پذیرفته شده است.

در مجموع با توجه به آزمون پیش‌فرض‌ها، علامت ضریب سطح تمرکز مشتری در روابط رگرسیونی، آزمون‌های تی و فیش و ضریب تعیین، در سطح ۹۵ درصد اطمینان، فرضیه اول تحقیق مبنی بر معنی‌داری تأثیر مثبت سطح تمرکز مشتری شرکت‌های تحت بررسی بر اجتناب مالیاتی پذیرفته شده است؛ به تعبیری شرکت‌هایی که از تمرکز بیشتری بر مشتریان عمده برخوردار بوده‌اند در قیاس با شرکت‌های مشابه ولی با سطح تمرکز مشتری کمتر، انگیزه بیشتری برای اجتناب مالیاتی داشته‌اند.

مدیران به‌عنوان ناظر نزدیک‌تر فعالیت‌های شرکت، اطلاعات بیشتری نسبت به سهامداران دارند و این امر موجب تقارن‌نداشتن اطلاعات می‌شود. این عدم‌تقارن در اطلاعات به مدیران فرصتی می‌دهد تا اعداد حسابداری را برای منافع شخصی خود دستکاری کنند همچنین این امر یکی از دلایل فرار مالیاتی می‌باشد (خرمدل ماسوله، ۲۰۲۳).

نتیجه‌گیری

تمرکز مشتری به اندازه‌گیری نحوه تمرکز عرضه‌کننده مرتبط می‌شود و یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های روابط مشتری و عرضه‌کننده است. بررسی ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که ارتباط معنی‌داری بین تمرکز مشتری با: ۱- سیاست مالی عرضه‌کننده (بانرجی و همکاران، ۲۰۰۸؛ ایترز کوویتز، ۲۰۱۳؛ تیتمن و وسزلس، ۱۹۸۸)، ۲- عملکرد و ریسک عرضه‌کننده (کامپلو و گائو، ۲۰۱۷؛ دهالیوال و همکاران، ۲۰۱۳؛ کالوای و ناراینداس، ۱۹۹۵؛ پاناتانوکاس، ۲۰۱۲؛ پیرسی و لانه، ۲۰۰۶؛ راونسکرافت، ۱۹۸۳) و ۳- کیفیت گزارش‌گری مالی عرضه‌کننده (هوئی و همکاران، ۲۰۱۲؛ رمان و شاهرور، ۲۰۰۸) وجود دارد. با این وجود یکی از مواردی که در مطالعات نادیده گرفته شده ارتباط بین تمرکز مشتری (دولتی یا حقوقی) بر اجتناب مالیاتی است. انتظار می‌رود با شناسایی نوع مالکیت و مشتری‌محوری به عنوان دو مورد از عوامل مهم مؤثر بر سطح اجتناب مالیاتی و همچنین اتخاذ شیوه‌های برخورد مناسب توسط متولیان امور مالیاتی در کاهش سطح اجتناب مالیاتی این دسته از شرکت‌ها، گامی مؤثر در راستای افزایش سطح درآمد‌های مالیاتی دولت، کاهش سطح اتکای دولت به درآمد حاصل از صادرات حامل‌های انرژی نظیر نفت و گاز، مقاوم‌سازی اقتصادی و در نهایت تحقق اهداف و سیاست‌های اقتصاد مقاومتی باشد. برخی پژوهشگران بر اساس نتایج تحقیق خود نشان دادند که شرکت‌هایی که یک مشتری اصلی دارند، از سطح اجتناب مالیاتی بیشتری برخوردارند. تحقیق حاضر از جهاتی متمایز از تحقیق مزبور است:

- ۱- در این تحقیق بین مشتریان اصلی دولتی و حقوقی دیگر تمایز قابل‌گرفته شده است.
- ۲- در این تحقیق بر این موضوع تأکید شده که اجتناب مالیاتی در شرکت‌های با مشتری متمرکز به دلیل ریسک نقدینگی است که در الگوی کسب‌وکار و انحصاری بودن مشتری نهفته و سطح اجتناب مالیاتی شرکت به سطح ریسک نقدینگی آن بستگی دارد.

در این راستا نمونه‌های تصادفی به حجم ۱۲۰ شرکت از بین شرکت‌های بورس تهران انتخاب و در بازه زمانی ۵ ساله منتهی به ۱۳۹۴/۱۲/۲۹ مطالعه شد. پس از ارزیابی پیش‌فرض‌ها از رگرسیون خطی مرکب رابطه مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی، بین سطح تمرکز مشتری (با شاخص‌های سه‌گانه استاندارد حسابداری، هرفیندال و درصد فروش) و ویژگی‌های شرکت با اجتناب مالیاتی به ازای هریک از مشتریان در حالت کلی، مشتریان خصوصی و دولتی برآورد گردید. نتایج تحقیق نشان داد که بین سطح تمرکز مشتری صرف نظر از نوع آن و همچنین سطح تمرکز مشتریان خصوصی با سطح اجتناب مالیاتی رابطه مستقیم وجود داشته است علاوه بر این، ارتباط معکوسی بین شرکت‌های متکی بر مشتریان عمده دولتی با سطح اجتناب مالیاتی وجود داشته است. به عبارتی شرکت‌های مشتری‌محور با تکیه بر مشتریان عمده خصوصی به دلایلی چون انگیزه‌های مدیریت سود و به‌خصوص ریسک نقدینگی، انگیزه بیشتری برای اجتناب مالیاتی دارد ولی تمرکز بر مشتریان دولتی احتمالاً به دلیل ریسک نقدینگی کمتر و نیز حساسیت بیشتر به شفافیت مالیاتی در قیاس با شرکت‌های مشابه از اجتناب مالیاتی کمتری برخوردار بوده‌اند.

آزمون تی استیودنت و فیشر نشان داد که روابط بین متغیرها در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار بوده است و براساس اعتبارسنجی انجام‌شده مشخص شد که بین ۷۶/۲۵ تا ۹۱/۰۲ درصد از تغییرات مربوط به اجتناب مالیاتی، توسط شاخص‌های تمرکز مشتری و ویژگی‌های شرکت بیان شده و روابط برآوردی از قدرت توضیح‌دهندگی نسبتاً بالایی برخوردار بوده است.

بر مبنای نتایج به‌دست‌آمده در راستای تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی در مورد کاهش فرار مالیاتی و افزایش سطح تمکین مالیاتی به سیاست‌گذاران مالیاتی و جدیان امور پیشنهاد می‌گردد: اولاً نسبت به حساسیت بیشتر بر امکان اجتناب مالیاتی در ارتباط با شرکت‌های مشتری‌محور به‌خصوص شرکت‌های متکی بر مشتریان خصوصی داشته باشند. ثانیاً: با توجه به انگیزه ریسک نقدینگی در این دسته از شرکت‌ها نسبت به تقسیط مناسب‌تر، تدابیر لازم را اتخاذ کنند.

References

- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Jagolinzer, A. D., & Larcker, D. F. (2015). Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.02.003>
- Bahmani, M., & Nezamtaheri, S. (2023). Income Smoothing and Audit Fees. *Quarterly Scientific Journal of Technical and Vocational University*, 20(Special Issue), 565-585. <https://doi.org/10.48301/kssa.2022.332432.2034>
- Bahmani, M., & NezamTaheri, S. S. (2020). Evaluating the Effect of Earning Smoothing Using Maximization and Minimization of Earnings Approaches to Reduce Stock Price Crash Risk in Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. *Quarterly Scientific Journal of Technical and Vocational University*, 16(2), 253-274. https://karafan.nus.ac.ir/article_105729.html?lang=en
- Banerjee, S., Dasgupta, S., & Kim, Y. (2008). Buyer-Supplier Relationships and the Stakeholder Theory of Capital Structure. *The Journal of Finance*, 63(5), 2507-2552. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2008.01403.x>
- Campello, M., & Gao, J. (2017). Customer concentration and loan contract terms. *Journal of Financial Economics*, 123(1), 108-136. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2016.03.010>
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41-61. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2009.02.003>
- Cheng, C. S. A., Huang, H. H., Li, Y., & Stanfield, J. (2012). The Effect of Hedge Fund Activism on Corporate Tax Avoidance. *The Accounting Review*, 87(5), 1493-1526. <https://doi.org/10.2308/accr-50195>

- Chyz, J. A., Ching Leung, W. S., Zhen Li, O., & Meng Rui, O. (2013). Labor unions and tax aggressiveness. *Journal of Financial Economics*, 108(3), 675-698. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2013.01.012>
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145-179. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2005.02.002>
- Dhaliwal, D., Michas, P. N., Naiker, V., & Sharma, D. (2013). Major customer reliance and auditor going-concern decisions. *University of Arizona*, 1-50. <https://www.kennesaw.edu/coles/research/docs/fall-15/fall15-06.pdf>
- Dyregang, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2008). Long-Run Corporate Tax Avoidance. *The Accounting Review*, 83(1), 61-82. <https://doi.org/10.2308/accr.2008.83.1.61>
- Graham, J. R., & Tucker, A. L. (2006). Tax shelters and corporate debt policy. *Journal of Financial Economics*, 81(3), 563-594. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2005.09.002>
- Gupta, S., & Newberry, K. (1997). Determinants of the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal data. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16(1), 1-34. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(96\)00055-5](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(96)00055-5)
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>
- Hoopes, J. L., Mescall, D., & Pittman, J. A. (2012). Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance? *The Accounting Review*, 87(5), 1603-1639. <https://doi.org/10.2308/accr-50187>
- Hui, K. W., Klasa, S., & Yeung, P. E. (2012). Corporate suppliers and customers and accounting conservatism. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 115-135. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.11.007>
- Itzkowitz, J. (2013). Customers and cash: How relationships affect suppliers' cash holdings. *Journal of Corporate Finance*, 19(1), 159-180. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2012.10.005>
- Kalwani, M. U., & Narayandas, N. (1995). Long-Term Manufacturer-Supplier Relationships: Do They Pay off for Supplier Firms? *Journal of Marketing*, 59(1), 1-16. <https://doi.org/10.1177/002224299505900101>
- Khorramdel Masouleh, Z. (2023). Investigating Real Earnings Management Activities and its Impact on Stock Returns Prior to Share Issuance in Companies Listed on Tehran Stock Exchange. *Quarterly Scientific Journal of Technical and Vocational University*, 20(Special Issue), 587-614. <https://doi.org/10.48301/kssa.2022.362368.2292>
- Lisowsky, P. (2010). Seeking Shelter: Empirically Modeling Tax Shelters Using Financial Statement Information. *The Accounting Review*, 85(5), 1693-1720. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.5.1693>
- McGuire, S. T., Omer, T. C., & Wang, D. (2012). Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference? *The Accounting Review*, 87(3), 975-1003. <https://doi.org/10.2308/accr-10215>
- Patatoukas, P. N. (2012). Customer-Base Concentration: Implications for Firm Performance and Capital Markets: 2011 American Accounting Association Competitive Manuscript Award Winner. *The Accounting Review*, 87(2), 363-392. <https://doi.org/10.2308/accr-10198>
- Phillips, J. D. (2003). Corporate Tax-Planning Effectiveness: The Role of Compensation-Based Incentives. *The Accounting Review*, 78(3), 847-874. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.3.847>

- Piercy, N., & Lane, N. (2006). The Underlying Vulnerabilities in Key Account Management Strategies. *European Management Journal*, 24(2-3), 151-162. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2006.03.005>
- Raman, K., & Shahrur, H. (2008). Relationship-Specific Investments and Earnings Management: Evidence on Corporate Suppliers and Customers. *The Accounting Review*, 83(4), 1041-1081. <https://doi.org/10.2308/accr.2008.83.4.1041>
- Ravenscraft, D. J. (1983). Structure-profit relationship at the line of business and industry level. *The Review of Economics and Statistics*, 65(1), 22-31. <https://www.jstor.org/stable/1924405>
- Rego, S. O. (2003). Tax-Avoidance Activities of U.S. Multinational Corporations. *Contemporary Accounting Research*, 20(4), 805-833. <https://doi.org/10.1506/VANN-B7UB-GMF A-9E6W>
- Rego, S. O., & Wilson, R. (2012). Equity Risk Incentives and Corporate Tax Aggressiveness. *Journal of Accounting Research*, 50(3), 775-810. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2012.00438.x>
- Titman, S., & Wessels, R. (1988). The Determinants of Capital Structure Choice. *The Journal of Finance*, 43(1), 1-19. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1988.tb02585.x>