

بررسی علل مغایرت بین سود حسابداری شرکتهای دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی سازمان امور مالیاتی

خاطره اسلامیان دهکردی^۱، سیده فیروزه مرتضوی هفشجانی^۲، محمود شیرانی^۳

^۱ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه غیر انتفاعی نور هدایت شهرکرد

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شهید اشرفی اصفهان

^۳ کارشناس ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد دهقان

چکیده

دریافت مالیات از مهم ترین ابزارهای دولت برای کسب درآمد و تنظیم سیاست های اقتصادی دولت است. مالیات بر درآمد در دو نوع مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی تقسیم می شود. نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی با هم متفاوت بوده و هر کدام متفاوت از دیگری است. ماده ۱۰۵ قانون مالیات ها نرخ مالیات بر درآمد شرکت ها و اشخاص حقوقی پس از کسر هزینه های قابل قبول و معافیت ها ۲۵ درصد است. اشخاص حقوقی و شرکت ها باید ضمن تهیه اظهارنامه مالیاتی، در زمان مقرر آن را به سازمان امور مالیاتی ارسال کنند. گفتنی است این مالیات همان مالیات بر عملکرد است. اشخاص حقوقی مشمول مالیات بر درآمد شامل کلیه شرکت ها و موسسات تجاری و انتفاعی هستند که شرکت خود را در اداره ثبت به طور قانونی به ثبت رسانده و دارای شماره ثبت هستند. علاوه بر آن شرکت های دولتی، وزارتخانه، نهادهای عمومی دارای مصوبه و مجوز فعالیت از مراجع قانونی، اتحادیه و مجامع صنفی انجمن های حرفه ای، احزاب و غیره جزو اشخاص حقوقی محسوب می شوند. مطابق تبصره ماده ۹۷ قانون مالیات مستقیم مالیات عملکرد شرکت ها و اشخاص حقوقی برای سال ها ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۶ به دو روش مشخص می شود. رسیدگی از طریق دفاتر و رسیدگی به صورت علی الراس. هدف اصلی از انجام این بررسی علل مغایرت بین سود حسابداری شرکتهای دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی سازمان امور مالیاتی است می توان گفت پژوهش حاضر از نظر هدف در حیطه تحقیقات کاربردی می باشد. این تحقیق از نظر جمع آوری داده ها برای آزمون فرضیه های تحقیق از نوع توصیفی پیمایشی است. ابزار گردآوری تحقیق دو پرسشنامه محقق ساخته می باشد. نتیجه گیری تحقیق نشان دهنده ی عدم وجود تفاوت معنی دار برداشت ممیزین و مدیران مالی شرکت ها می باشد.

واژه های کلیدی: سود حسابداری، مالیات تشخیصی، شرکت های دولتی

مقدمه

حاکمیت شامل ارکان مختلفی شامل وزارتخانه‌ها، موسسات عمومی غیر دولتی، صندوق‌های بازنشستگی، سازمان‌های مناطق آزاد، شهرداری‌ها، بنیادها و... است اما شرکت‌های دولتی به طور مشخص شرکت‌هایی است که ۵۰ درصد و بیشتر از سهم آن متعلق به دولت باشد. وی افزود: برخی شرکت‌ها هستند که سهام کمتر از این، متعلق به دولت است اما کماکان مدیریت آنها بر مبنای نظر دولت انجام می‌شود که به این شرکت‌ها، شرکت‌های تحت کنترل دولت می‌گویند، برخی شرکت‌ها نیز متعلق به نهادهای عمومی غیر دولتی هستند. شرکتی دولتی است که مجمع عمومی آن را نمایندگان دولت تشکیل دهند.

تحقیقات حاضر به وجود ۴۵۱ شرکت دولتی در کشور اشاره دارد: از این تعداد ۸۹ شرکت اصلی و مادر تخصصی و ۳۶۲ شرکت فرعی و تابعه هستند و آنچه در پیوست ۳ بودجه درج می‌شود ۳۷۰ شرکت از همین ۴۵۱ شرکت هستند و برخی شرکت‌ها هم شرکت‌های غیر فعال هستند. در سال ۹۵، ۷۰ درصد از کل بودجه عمومی کشور متعلق به شرکت‌های دولتی بود، این نسبت تقریباً در سال‌های بعد هم به همین شکل بود و در سال ۱۴۰۱، ۵۹،۲ درصد و در لایحه بودجه سال آینده ۵۸،۸ درصد پیش بینی شده است. پرداخت‌های شرکت‌های دولتی از همان‌گویی تبعیت می‌کند که پرداخت‌های دولتی بر مبنای آن انجام می‌گیرد و هیچ مدیر شرکت دولتی نمی‌تواند بیشتر از آن سقفی که در قانون بودجه تعیین شده حقوق و مزایا داشته باشد. همه شرکت‌های دولتی به واسطه حساسیتی که انجام می‌شود مورد نظارت قرار می‌گیرند و اطلاعاتی که روی کدال منتشر شده، صورت‌های مالی این شرکت‌ها است. اگر شرکت سود ده باشد باید ۲۵ درصد مالیات بدهد، ۵۰ درصد قبل از کسر مالیات باید سود ویژه به خزانه پرداخت کنند و ۲۵ درصد باقی مانده نیز در مجمع تعیین تکلیف می‌شود (عنبری، ۱۴۰۱).

نظام مالیاتی به عنوان بخشی از نظام اقتصادی حاکم بر جامعه و براساس نیازها و مقتضیات هر دوره و مقطع زمانی خاص شکل می‌گیرد. از این رو تحولات اقتصادی کشور، به ویژه در سالهای اخیر، تحول و تغییر اساسی در سیستم مالیاتی را اجتناب ناپذیر نموده است. آنچه در نگرش مجدد به نظام مالیاتی کشور دارای اهمیت است دستیابی به یک ساختار متعادل بودجه‌ای، افزایش سهم درآمدهای مالیاتی به عنوان درآمدهای با ثبات و قابل اطمینان در ترکیب بودجه، توزیع عادلانه درآمد و برقراری عدالت اجتماعی خواهد بود. تشخیص در قوانین مالیاتی تا قبل از اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰ از دو جنبه اساسی تشکیل شده است:

الف) معافیت و هزینه‌های قابل قبول (ب) ضرایب نرخ‌های مالیاتی مورد اعمال برای تعیین درآمد مشمول مالیات (بعد از اصلاح قانون این مشکل رفع شده است)

بخش اول تشخیص یعنی معافیت‌ها و هزینه‌ها اساس این تحقیق می‌باشد.

در اقتصاد ایران درآمدهای نفتی به عنوان یکی از مهمترین عوامل موثر بر رفتار عاملین اقتصادی شناخته شده است. حتی از نظر صاحب‌نظران اقتصادی، اقتصاد ایران یک اقتصاد تک محصولی متکی به درآمدهای نفتی است و این وابستگی شدید باعث شده تا در شرایط نوسان درآمدهای نفتی ضربات جبران ناپذیری بر پیکره اقتصاد کشور وارد شود. این مسئله با توجه به دخالت ناچیز کشورهای اپک در تعیین قیمت نفت و برونزا بودن آن در اقتصاد کشور از اهمیت بیشتری برخوردار است. از طرفی با توجه به مقوله پایان پذیری این منبع، نبود آن در آینده تأثیرات نامناسبی بر رفتار دولت، بخش خصوصی و مصرف‌کنندگان خواهد گذاشت. لذا جایگزینی درآمدهای نفتی در اقتصاد با منبع یا منابعی که ضمن کسب درآمد دائمی کافی برای دولت، بتواند شرایط مساعدی برای فعالیت عاملین اقتصادی به همراه داشته و در مواقع بروز بحران یا وجود سیکل‌های تجاری دامنه آسیب بحران و سیکل‌ها را به صورت تثبیت کننده خودکار درون سیستمی عمل خواهد کرد چراکه در شرایط رکود اقتصادی مالیات کمتری اخذ شده و این به منزله افزایش مصرف و سرمایه‌گذاری بوده که خود بخود سیاست مالی انبساطی اتخاذ شده و بعلاوه نیازمند وقفه سیاست‌گذاری نخواهد بود. در صورتیکه اعمال سیاست مالی انبساطی توسط دولت با وقفه تشخیص، تصمیم، اجرا

و تاثیر همراه است. و همین طور در شرایط رونق اقتصادی مالیات بیشتری اخذ شده و این به منزله کاهش مصرف و سرمایه گذاری بوده که خود بخود سیاست مالی انقباضی اتخاذ شده است. می توان گفت تنها در صورت بروز تورم و رکودهای شدید، باید از سیاستهای مالی اختیاری استفاده کرد. بعلاوه صاحب نظران اقتصادی از ضعف فرهنگ مالیاتی و عدم تکافوی سهم مالیات های وصولی در تأمین رشد اقتصادی کشور نگران می باشند. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در کشور ما دارای اهمیت ویژه ای است بطوریکه بر اساس آمار و ارقام موجود درصد بالایی از درآمدهای مالیاتی از اشخاص حقوقی وصول می شود. از جمله اشخاص حقوقی، شرکتهای بازرگانی بوده که نقش پویایی در جهت تحرکات اقتصادی و اجتماعی و ایجاد اشتغال و تأمین مواد اولیه در جامعه ایفاء می نماید به طوری که هر گونه تغییر یا اصلاح غیر منطقی می تواند نقش مخربی را به دنبال داشته باشد. بررسی و مطالعه در مورد هزینه ها و نحوه رسیدگی به آنها و نیز معافیت های مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی می تواند در جهت ایفای نقش مالیات بعنوان محور اصلاحات مالیاتی به خدمت گرفته شود. تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت ها برای محاسبه مالیات غالباً مشکل است. با اینکه به ظاهر با کسر هزینه های انجام شده از جمع عواید هر شرکت درآمد مشمول مالیات آن شرکت به دست می آید. معذالک نوع هزینه ها و روش هایی که برای محاسبه مخارج انتخاب می شود و همچنین معافیت های مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، متفاوت بوده و تعیین رویه واحدی جهت تشخیص درآمد مشمول مالیات شرکتها تقریباً غیر ممکن بنظر می رسد. بدین منظور در این پژوهش سعی شده بررسی علل مغایرت بین سود حسابداری شرکت های دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره کل امور مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

مبانی نظری تحقیق

مالیات، قسمتی از درآمد یا دارایی افراد است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و حفظ منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور به موجب قوانین به وسیله دستگاههای اداری و اجرایی دولت وصول شود. مالیاتها از جمله اهرمهای مؤثر سیاستهای مالی دولت برای انجام وظایف خود هستند. ادبیات اقتصادی مالیات نیز مشابه دیگر شاخه های اقتصادی به مرور زمان دچار تحولات عمده ای شده است. هم اکنون در بسیاری از دولت ها، مردم بر اساس تحلیل سیاستهای مالیاتی پیشنهاد شده رأی می دهند. مقوله مالیاتها از نظر اجتماعی نیز تحولات گسترده ای پیدا کرده است. از آنجا که سیستم مالیاتی بهترین راه شفافیت درآمدی است، آمار و تصویر ایجاد شده در یک نظام مالیاتی کارآمد و عادلانه می تواند خود یک کنترل کننده نرم افزاری و علمی جهت ازتقاء سطح کارآمدی اقتصاد شود و همواره اطلاعات مورد نیاز را جهت برنامه ریزی عمومی و کسب حقوق برابر را جهت رسیدن به فرصت های برابر نهادینه کند. نظام مالیاتی مرکب از بخشهای قانون مالیاتها، مالیات پردازان، مالیات گیرندگان، روش های عملیاتی و نهادهای حرفه ای است که هر کدام از این بخشها اگر به صورت کارآمد عمل کنند، نظام مالیاتی به اهداف خود (تأمین درآمدهای پیش بینی شده در بودجه، توزیع بهینه درآمدها و تخصیص منابع) خواهد رسید.

مفهوم سود

مقوله سود در مباحث حسابداری و مالی با توجه به بحث کیفی آن و همچنین بعنوان ابزاری برای تصمیم گیری از جایگاه ویژه ای برخوردار است همچنین با مروری بر تاریخچه و ادبیات کهن دانش حسابداری درمی یابیم که کمتر مفهوم یا پدیده ای، همانند سود مورد بحث و منازعه فراگیر بین ثنورسین ها و متفکران حسابداری و طبقات مختلف حرفه حسابداری و مالی قرار گرفته است. اگر چه مفهوم تعهدی سود به عنوان یک ابزار بنیادی با انتقادهایی مواجه است اما از دیدگاه اطلاعاتی، این مفهوم بیانگر نتیجه فعالیت یک شرکت از دیدگاه حسابداری و مالی میباشد. بر اساس فرضیات "بازار کارا" و همچنین تحقیقات انجام شده مشاهده می شود که سود حسابداری بار و محتوای اطلاعاتی دارد. محاسبه سود حسابداری بعنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد شرکت ها و یا اطلاعاتی که در محاسبه آن لحاظ می شود، توسط حسابداران حرفه ای و تحلیل گران و مفسران مالی همواره مورد تاکید قرار داشته است.

مبانی نظری اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

به سبب اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری ممکن است که آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می شود الزاماً از دیدگاه قوانین مالیاتی درآمد و هزینه محسوب نگردد. به عبارت دیگر باید اشاره نمود که هدف از تعیین سود در تهیه صورت های مالی از دیدگاه انجمن های حرفه ای حسابداری با هدف از تعیین درآمد مشمول مالیات در قوانین مالیاتی متفاوت است، علاوه بر این مطلب برخی از اقلام درآمد و هزینه که از دیدگاه مقاصد حسابداری در یک دوره مالی شناسایی گردد، ممکن است از لحاظ مقاصد قوانین و مقررات مالیاتی، در دوره های مالی دیگر شناسایی شوند و یا اینکه اساساً مبانی ارزشیابی برخی از اقلام طبق قوانین و مقررات مالیاتی متفاوت از مبانی تشخیص بر طبق اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری باشد (هندریکسن، ۱۹۹۲).

بررسی دلایل عمده اختلاف سود حسابداری با سود مشمول مالیات:

از بررسی هزینه ها و موارد اختلاف عمده و تفکیک آن ها براساس اختلافات، اختلافات موجود از دو دیدگاه به شرح زیر استخراج گردید که در ادامه در مورد آن ها بحث شده است:

الف) اختلاف از دیدگاه مؤدی (شرکت ها):

- ۱- اختلاف بین قوانین مالیاتی و اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری
- ۲- تمکین به سایر قوانین و مقررات دولتی در خصوص پرداخت عوارض و وجوه نقدی.
- ۳- شرایط اقتصادی
- ۴- فرار مالیاتی

ب) اختلاف از دیدگاه دستگاه مالیاتی:

- ۱- معافیت های مقرر در قوانین مالیاتی
- ۲- حد نصاب های مقرر در قوانین مالیاتی

اختلافات بین قوانین مالیاتی و اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری:

یکی از علل اختلافات بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت ها، نحوه شناخت و انعکاس هزینه ها طبق اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری و شرایط شناسایی هزینه در قوانین مالیاتی است. موسسات اقتصادی ناگزیرند نتایج فعالیت و عملکرد خود را در صورت های مالی موسسه منعکس کنند و وزارت دارایی نیز ناچار است که براساس اطلاعات صورت های مالی موسسات، درآمد مشمول مالیات آن ها را تشخیص دهد و مالیات تعلق گرفته را دریافت کند، از این رو قوانین مالیاتی چه در جهان و چه در ایران ناگزیر بر عمل حسابداری اثر می گذارد. حسابداری که به عنوان یک فن دارای اصول و ضوابط خاص خویش است، تحت تاثیر قوانین مالیاتی قرار گرفته است (هندریکسن، ۱۹۹۲) نمونه هایی از این اختلافات را می توان با توجه به بررسی های عملی در ذخیره باز خرید خدمت، مطالبات مشکوک الوصول، استهلاک زیان سنواتی و هزینه قبل از بهره برداری دید (وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۸۰).

تمکین به سایر قوانین و مقررات دولتی در خصوص پرداخت عوارض و وجوه قانونی:

سازمان ها و نهادهای گوناگون جامعه براساس الزامات قانونی و... دستور العمل و بخشنامه های گوناگونی صادر می نمایند که شرکت های موجود در جامعه را ملزم به پرداخت عوارض معین و خاصی می نمایند. این سازمان ها و نهادهای دولتی براساس اختیارات حاصله از تبصره های قانون بودجه دارای قدرت اجرایی در وصول این عوارض از شرکت ها هستند، از اینرو در صورت عدم پرداخت این عوارض از سوی شرکت ها آن ها با مشکلات عدیده ای مواجه می شوند به نحوی که

بسیاری از فعالیت های شرکت در جامعه موکول به انجام این تعهد می باشد؛ بنابراین می توان گفت که شرکت ها ناگزیر از پرداخت این عوارض معین و خاص به سازمان های مربوطه هستند. مسئله مهمی که در رابطه با مطالبه عوارض و وجوه قانونی توسط سازمان ها و نهادهای مختلف دولتی قابل ذکر است این است که این مطالبه عوارض دارای خصوصیات زیرمی باشند - غالباً زمان مشمول عوارض به زمان قبل از تاریخ صدور بخشنامه از سوی سازمان مربوطه برمی گردد - هیچ گونه هماهنگی در مورد پذیرش این عوارض به عنوان هزینه های قابل قبول از سوی این سازمان ها و نهادهای وزارت دارایی صورت نگرفته و در نتیجه با توجه به عدم وجود محملی برای پذیرش این هزینه ها از سوی وزارت دارایی و ماموران تشخیص مالیات، شرکت ها را با مشکل عدم پذیرش عوارض و وجوه قانونی پرداختی از سوی مقامات مالیاتی مواجه می سازد.

خصوصیات فوق باعث می شود تا این موضوع، اختلاف ما بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت ها را ایجاد نماید.

شرایط اقتصادی:

شرایط اقتصادی موجود در کشور ما و کمبود امکانات ارزی در سالیان اخیر موجب گردیده که تهیه بسیاری از امکانات از جمله مواد و ملزومات مورد نیاز شرکت ها با مشکل روبرو شود. در چنین شرایطی عده ای افراد سودجو که دارای این امکانات مورد نیاز شرکت ها بودند، در قبال دریافت وجه نقد و عدم ارایه مدارک معتبر این امکانات را در اختیار شرکت ها قرار می دادند، در چنین شرایطی شرکت ها برای استمرار فعالیت و ماندن در بازار ناچار بودند اقدام به خرید اینگونه مواد و ملزومات بدون مدرک معتبر و مثبت و با علم به عدم پذیرش این خریدها از سوی مقامات مالیاتی نمایند. البته عدم امکان تهیه مدرک معتبر و مثبت را نباید فقط ناشی از شرایط اقتصادی جامعه دانست. زیرا در بسیاری از موارد در شرایط عادی جامعه نیز تهیه مدرک مورد قبول مقامات مالیاتی برای شرکت ها اگر نگوییم امکان پذیر نیست بسیار مشکل است؛ فروشندگان کالا و ارایه کنندگان خدمات بنا به فرهنگ مالیاتی حاکم بر آنان برای گریز از پرداخت مالیات حقه خود از ارایه هر گونه مدرک که رد پای برای تعیین درآمد واقعی آن ها باشد، خودداری مینمایند. بنابراین در نگاه کلی شرایط اقتصادی در جامعه ما و در برهه های مختلف باعث می شود تا اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت ها ایجاد شود. به عنوان نمونه هنگامی که شرکت بنا به دلایل اقتصادی ناگزیر از انجام سرمایه گذاری بوده، توان مالی جهت این کار را ندارد؛ ممکن است به استقراض از بانک ها و یا اشخاص حقیقی برای تامین مالی متوسل شود که در ازای این عمل می بایستی بهره ای پرداخت نماید. شرکت در این حالت بدون در نظر گرفتن این مطلب که هزینه بهره جزو هزینه های قابل قبول از دیدگاه مالیاتی می باشد یا خیر اقدام به انجام این عمل می نماید (سازمان حسابرسی، ۱۳۷۳). یعنی بواقع شرایط اقتصادی حاکم بر شرکت هزینه هایی به شرکت تحمیل نموده که در شرایط عادی ممکن است شرکت از انجام آن هزینه اجتناب ورزد.

فرار مالیاتی

حد نصاب هایی که توسط مقامات مالیاتی برای انجام هزینه ها تهیه و توسط مراجع قانون گذاری تصویب و برای اجرا ابلاغ می شود می بایستی کلیه شرایط موجود در جامعه نظیر شرایط اقتصادی و... را در نظر گرفته باشد. چنانچه واقعیات موجود در جامعه مورد توجه در تدوین حد نصاب های مربوط به هزینه ها قرار نگیرد، باعث می شود تا واحدهای اقتصادی جامعه را با معضل عدم پذیرش هزینه های واقعی انجام شده روبرو نماید در. قوانین مالیاتی ما (درمورد رسیدگی به دفاتر شرکت ها آن) چنان حد نصاب های غیر معقول و غیر منطقی وجود دارد که هر گونه هزینه واقعی انجام شده، توسط مقامات مالیاتی چه به بهانه نداشتن مجوز قانونی برای پذیرش و یا بالاتر از حد نصاب بودن مورد پذیرش قرار نگیرد و این عمل باعث شود درمورد شرکت هایی که زیان واقعی خود را ابراز می نمایند از سرمایه خود به جای سود، مالیات پرداخت نمایند و این جهت گیری همچنان ادامه داشته باشد. پس از طی چندین سال کار به کجا خواهد کشید؟ مطمئناً یا شرکت ها به دلیل عدم تکافوی سرمایه مجبور به تعطیل کردن میشوند و یا این که برای فرار از پرداخت مالیات براساس

سرمایه رو به حساب سازی از طریق افزایش هزینه ها و کتمان در آمد می آورند تا از این طریق بتوانند حاشیه اطمینانی برای خود ایجاد نمایند و بتوانند به تداوم فعالیت خود امیدوار باشند. بنابراین وجود حد نصاب های غیرمعقول و منطقی می تواند یکی از عوامل فرار مالیاتی باشد.

ب) اختلاف از دیدگاه دستگاه مالیاتی:

معافیت های مقرر در قوانین مالیاتی

برخی درآمدها در شناسایی سود از دیدگاه اصول پذیرفته شده حسابداری منظور میشود، اما به دلایل متعدد از دیدگاه قوانین مالیاتی این درآمدها در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور نمی شوند و به واقع از شمول مالیات بر درآمد معاف می باشند که در قوانین و مقررات مالیاتی به معافیت ها مشهور هستند.

الف- معافیت های صنعتی:

در فصل اول از باب چهارم قانون مالیات ها، به مواردی از معافیت های صنعتی به شرح زیر برخورد می نمایم: الف- ۱- درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش های تعاون و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آن ها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود. از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان (۸۰ درصد) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان (۱۰۰ و٪) به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند. الف- ۲- معاف بودن ۲۰٪ درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت های تولیدی که از طرف وزارتخانه صنایع یا صنایع سنگین برای آن ها پروانه بهره برداری صادر شده است. الف- ۳- بر طبق بند الف ماده ۱۳۸ آن قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیتهای صنعتی و معدنی که شرکت ها برای بازسازی و توسعه و یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی موجود خود و یا ایجاد واحدهای صنعتی و معدنی جدید ذخیره می نمایند از پرداخت مالیات به شرط رعایت مقررات مربوطه معاف می باشند. الف- ۴- بر طبق بند ب ماده ۱۳۸ آن قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیت های صنعتی شرکت ها که جهت ایجاد واحدهای مسکونی برای کارکنان فاقد مسکن ذخیره میشود به شرط رعایت مقررات مربوطه از پرداخت مالیات معاف می باشد. الف- ۵- بر طبق ماده ۱۴۱، ۱۰۰٪ در آمد حاصل از صادرات محصولات صنعتی از شمول مالیات خارج می باشد. الف- ۶- شرکت های تولیدی که بر طبق قانون مربوطه از سوی هیات پذیرش برای معامله در بورس قبول می شود از سال پذیرش تا سال حذف از پرداخت ده درصد مالیات شرکت موضوع بند د ماده ۱۰۵ قانون مالیات ها معاف می باشد.

ب- سایر معافیت ها:

سودهای دریافتی زیر توسط شرکت های تولیدی به هر عنوان از پرداخت مالیات معاف می باشد: ب- ۱- سود متعلق به سپرده های مربوط به کسور بازنشستگی و پس از انداز کارمندان و کارگران نزد بانک های ایرانی. ب- ۲- جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه. ب- ۳- سود یا جوایز متعلق به حساب های پس از انداز و سپرده های مختلف نزد بانک های ایرانی. ب- ۴- استفاده از جایزه خوش حسابی مقرر در ماده ۱۹۰ که به هنگام استفاده از آن، در حساب در آمد، ثبت می گردد و لیکن در محاسبه درآمد مشمول مالیات از سود ابرازی کسر می شود (وزارت امور اقتصاد و دارایی، ۱۳۸۰). نکته ای که در این جا باید به آن اشاره شود شرایط و مقرراتی است که برای استفاده از معافیت ها وضع شده است که عدم رعایت آن استفاده از معافیت ها را منتفی می نماید به عنوان نمونه بر طبق ماده ۱۹۳ عدم تسلیم اظهارنامه و تراز نامه و حساب سود و زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت ها در سال مربوط خواهد شد. چنانچه شرکتی کلیه مقررات مربوط را رعایت نماید حتی در صورت تشخیص علی الراس نیز می تواند از این معافیت ها استفاده نماید و در این صورت اختلاف ما بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات بروز می نماید

- حد نصاب های مقرر در قوانین مالیاتی وجود حد نصاب برای هزینه ها یک مطلب منطقی در رابطه با رسیدگی به هزینه های ابرازی شرکت ها در بسیاری از کشورهای پیشرفته جهان است، پس بنابراین با توجه به این مطلب نفس وجود حد نصاب

قابل قبول بوده و چه بسا عدم وجود حد نصاب در مورد هزینهها باعث شود تا شرکت ها در جهت حساب سازی و افزایش هزینه ها و به تبع آن کاهش سود خود عمل نمایند. حال که وجود حد نصاب را پذیرفتیم بحث مطرح شده این خواهد بود که آیا حد نصاب های ارایه شده منطقی و مناسب هستند یا خیر؟ با این دیدگاه، اگر به حد نصاب های مقرر در ماده ۱۴۸ قانون مالیات ها و آیین نامه های مربوطه نگاه کنیم مشاهده می کنیم ویژگی منطقی و معقول و مناسب بودن در مورد برخی از آن ها مصداق ندارد بسیاری از حد نصاب های مقرر در ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم به دلیل برداشت از قانون مصوب ۱۳۴۵ با شرایط اقتصادی جاری جامعه ما هم خوانی نداشته و باعث گردیده تا بسیاری از این حد نصاب ها عملاً آن هدف نهائی قانون گذار را برآورده نسازد و بدلیل مطرح شده بالا باعث ایجاد اشکال در رابطه با رسیدگی به هزینه های انجام شده توسط شرکت ها گردد. شرایط اقتصادی جامعه ما همواره درحال دگرگونی بوده و خواهد بود. بنابراین چنین حد نصاب هائی (با استفاده از ارقام ثابت) فقط مشکلات را افزایش می دهد. برای روشن شدن مطلب به ذکر دو مورد از هزینه ها که دارای حد نصاب هستند اشاره شده و مناسب یا نامناسب بودن آن مورد بحث قرار می گیرد. برطبق بند ۱۰ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، هزینه های فرهنگی، ورزشی و رفاهی کارگران پرداختی به وزارت کار و امور اجتماعی حداکثر معادل ۱۰۰۰۰ ریال به ازاء هر کارگر جزء هزینه های قابل قبول شرکت ها منظور خواهد شد. با بررسی های به عمل آمده این مطلب روشن گردید که وزارت کار و امور اجتماعی در مورد ایجاد محیط های فرهنگی و ورزشی (توسط خود شرکت) بطور مداوم تاکید دارد به نحوی که شرکت ها مجبور به انجام بسیاری از مخارج در رابطه با مسائل فرهنگی و ورزشی و برقراری جشن های فرهنگی و ورزشی در طول سال می باشند که این خود مستلزم صرف هزینه های بسیار خواهد بود که این منجر به اختلاف ما بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت ها شده است. با توجه به نمونه ذکر شده بالا و نمونه های متعدد دیگری که می توان در رابطه با سایر هزینه ها در قوانین مالیاتی پیدا نمود، مشاهده می نماییم که قانون گذار در هنگام تهیه این حد نصاب ها فقط برخی شرایط (و نه همه شرایط) موجود در زمان تهیه را در نظر گرفته است و توجهی به مسائل آینده و شرایط اقتصادی کشور نداشته است.

انواع مالیات از لحاظ منبع:

مالیات از حیث جایگاه تحصیل درآمد به چهار منبع و به شرح زیر تقسیم می شود: (برگرفته از پایگاه قوانین و مقررات مالیاتی)

۱) مالیات بر درآمد:

مالیات بر درآمد از اعمال نرخ مالیاتی مقرر بر درآمد افراد یا اشخاص حقوقی برای هر فقره از درآمدهای به دست آمده و یا برای جمع درآمد حاصل در یک دوره مالی معین محاسبه و از آنان وصول می شود. مثل مالیات بر درآمد اجاره املاک که موجر موظف به پرداخت آن است.

۲) مالیات بر دارایی:

مالیات بر دارایی به واسطه تعلق دارایی به شخص یا تملک دارایی توسط او به وی تعلق می گیرد. مثل مالیاتی که فروشنده هنگام فروش ملک باید بپردازد.

۳) مالیات بر سرمایه:

منظور از مالیات بر سرمایه، مالیاتی است که اصولاً سرمایه گذاری و یا گردش سرمایه صرفنظر از تحصیل یا عدم تحصیل سود، موجب تعلق آن مالیات می گردد. مثل مالیات بر اضافه ارزش سرمایه که در اثر افزایش ارزش ملک، فروشنده هنگام فروش ملک باید آن را بپردازد.

۴) مالیات بر خدمات:

بعضی از انواع مالیات ها کلاً یا به طور نسبی قابل انطباق با حق الزحمه خدمات ارائه شده از طرف دولت یا موسسات دولتی است. مثلاً بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده خدمات مخابراتی ۹٪ مالیات دارد.

پیشینه تحقیق

یاراحمدی و همکارانش (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی انجام دادند. در این پژوهش با استفاده از رویکرد نظام مند استراوس و کوربین (۱۹۹۸) الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی همراه با مؤلفه های توضیح دهنده آن، یعنی شرایط علی، شرایط بستر، راهبردها، عوامل مداخله گر و پیامدها، تبیین شد. در تدوین الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، پتانسیل های منابع انسانی، سازمانی و مودیان مالیاتی جزء شرایط علی شناسایی شده اند که این انتخاب در شرایط بستر از عوامل اقتصادی و سیاسی داخلی و کلان، عوامل فرهنگی و بازار و الزامات بورس اوراق بهادار صورت میگیرد. راهبردها نیز در دو سطح سازمانی و سطح مودیان مالیاتی دسته بندی شدند که مهمترین آنها عبارتند از: استقرار سامانه جامع اطلاعاتی برای فعالان اقتصادی، اجرای کارآمد سیستم اتوماسیون الکترونیکی، استقرار کارگروه کنترل کیفیت پرونده های حسابرسی مالیاتی که میتواند پیامدهایی کوتاه مدت و بلند مدت از جمله بهره وری سازمانی و مالی به همراه داشته باشد. همچنین نتایج پژوهش نشان می دهد راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت بوده است. در اتخاذ راهبردهای الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، برخی شرایط مداخله گر همچون عدم تجربه کارشناسان مالیاتی، فرصت طلبی مدیران، پیچیدگی و تغییر سریع قوانین و مقررات حاکم، کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی را با دشواری مواجه ساخته است.

یاراحمدی و همکارانش (۱۴۰۰) تحقیقی با عنوان دلایل شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شرکت های غیرتولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. در این پژوهش با استفاده از روش های میدانی و کتابخانه ای و استفاده از آزمون همبستگی پیرسون تمامی چهار فرضیه پژوهش تایید شد و به عبارت دیگر دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی عبارتست از عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم توسط مودیان، عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی، عدم وجود مستندات کافی (اعم از هزینه ای، معافیت ها و مشوق های مالیاتی) توسط مودیان مالیاتی، عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها، دستور العمل ها و آیین نامه های مالیاتی توسط مودیان.

کرمی و همکارانش (۱۳۹۹) تحقیقی با عنوان ابتکار و خلاقیت در تفکیک مؤلفه های شکاف مالیاتی و تأثیر آنها بر تغییرات سودهای آتی انجام دادند. یافته های این پژوهش نشان داد که مؤلفه های شکاف مالیاتی در ایران علاوه بر اختلاف های دائمی شامل اختلاف های موقت هم است و با تفکیک اختلاف های دائمی و موقت می توان درآمد مشمول مالیات دقیق تری را محاسبه نمود. که از یک سو افزایش رضایتمندی مودیان مالیاتی و از سوی دیگر چالش های مالیات ستانی، فرار و اجتناب مالیاتی را کاهش میدهد. بنابراین انتظار می رود، با این نوع آوری، نظام مالیاتی کارآمد و عدالت مالیاتی بیشتر شود.

خواجوی و همکارانش (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان بررسی نقش و انگیزه هیأت مدیره در اجتناب از پرداخت مالیات شرکت انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که افشای وضعیت نامطمئن مالیاتی بر اجتناب از مالیات تأثیر مثبت معناداری دارد. این موضوع نشان دهد که افشای وضعیت نامطمئن مالیاتی توسط هیأت مدیره به منزله احساس خطر مالیاتی و در نتیجه اجتناب از مالیات می باشد. همچنین انگیزه پاداش مدیره نیز تأثیر معناداری مثبت بر جنسیت اجتناب از مالیات دارد. ولی در مورد ترکیب جنسیت که تأثیر معناداری بر اجتناب از پرداخت مالیات نداشته است، به آن معنی است که حضور زنان در هیأت مدیره از اجتناب پرداخت در مالیات جلوگیری ننموده است. دیگر نتایج حاکی از تأثیر معنی مثبت دار اندازه شرکت و تراکم سرمایه بری بر اجتناب از مالیات می باشد.

ملکیان و همکارش (۱۳۹۶) تحقیقی با عنوان تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران انجام دادند. نتایج نشان می دهد که اجرای حسابرسی مالیاتی

تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت هایی که حسابرسی مالیاتی شده اند، ندارد.

شمس زاده و شکوری (۱۳۸۷) تحقیقی با عنوان شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی انجام دادند. نتایج تحقیق نشان داد بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی تفاوت وجود دارد و موثرترین عامل در حالت مردودی دفاتر، عدم رعایت آئین نامه تحریر دفاتر قانونی بوده است.

فرضیه اصلی

بین سود حسابداری شرکت های دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیص داده شده توسط ممیزین مالیاتی تفاوت معنی داری وجود دارد

فرضیه های فرعی:

- ۱- بین مغایرت در تشخیص میزان درآمد مشمول مالیات شرکتهای دولتی و برداشت و تفسیر ممیزان از قوانین مالیاتی تفاوت معنی داری وجود دارد.
- ۲- بین مغایرت در سود حسابداری شرکت های دولتی و مالیات تشخیصی حوزه مالیاتی و ایرادات موجود در متن قانون و اجرای قانون تفاوت معنی داری وجود دارد.
- ۳- بین مغایرت در سود حسابداری شرکت های دولتی و مالیات تشخیصی حوزه مالیاتی و وجود ایرادات ظاهری در دفاتر قانونی شرکت های دولتی تفاوت معنی داری وجود دارد.
- ۴- بین مغایرت در سود حسابداری شرکت های دولتی و مالیات تشخیصی حوزه مالیاتی و تفاوت در استانداردهای حسابداری هزینه ها براساس استانداردهای براساس و قوانین و مقررات مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد.

روش تحقیق

نظر به اینکه هدف اصلی از انجام این بررسی علل مغایرت بین سود حسابداری شرکت های دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی وزارت امور اقتصاد و دارایی است می توان گفت پژوهش حاضر از نظر هدف در حیطه تحقیقات کاربردی می باشد. در این تحقیق سعی بر بررسی وضع موجود بوده، به توصیف آن پرداخته و به بسط و گسترش دانش بشری و به کارگیری آن در سازمان معین می پردازد پس از نوع تحقیقات کاربردی است. این تحقیق از نظر جمع آوری داده ها برای آزمون فرضیه های تحقیق از نوع توصیفی پیمایشی است. که به این دلیل: محقق با بررسی اسناد و مدارک و صورت های مالی شرکت های دولتی به برآن است که عوامل مؤثر بر مغایرت بین مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی را شناسایی نموده و از آنجایی که با بررسی متون و مبانی نظری شناخت این عوامل را جهت به کارگیری مشخص نماید، این تحقیق جنبه پیمایشی خواهد داشت. از آنجا که ابزار جمع آوری داده های اولیه در این تحقیق به منظور آزمون فرضیه های تحقیق مورد نظر پرسشنامه است، در تحقیق حاضر با استفاده از کتب و مقالات مرتبط با موضوع بخشی از اطلاعات مورد نیاز جمع آوری گردید تا این اطلاعات عمدتاً در تدوین مبانی نظری تحقیق و همچنین به عنوان مبنایی در طراحی سوالات پرسشنامه تحقیق مورد استفاده قرار گیرند.

اطلاعات عمومی برگرفته از پرسشنامه ها به منظور استفاده در تجزیه و تحلیل های آمار توصیفی به کار می روند و اطلاعات حاصل از سوالات تخصصی پرسشنامه که حاوی نظرات مدیران مالی شرکت ها و ممیزان مالیاتی که متناظر با فرضیه های تحقیق طراحی شده است جهت تجزیه و تحلیل های آمار استنباطی به کار می رود. در پرسشنامه مخصوص مدیران مالی ۲۸ سوال و در پرسشنامه مخصوص ممیزان ۲۲ سوال تخصص گنجانده شده است و همچنین ۴ سوال عمومی به منظور شناسایی وضعیت جامعه آماری تحقیق مورد نظر تحقیق در هریک از پرسشنامه ها مطرح گردید. جامعه آماری این تحقیق شامل مدیران مالی ۲۰ شرکت دولتی استان چهارمحال و ۶۰ نفر از ممیزان و سرممیزان و ممیزین اداره کل امور مالیاتی چهارمحال و

بختیاری می باشد. که به دلیل درگیر بودن عوامل یاد شده در مقوله تهیه و رسیدگی صورت های مالی می باشد. در این تحقیق پرسشنامه بین کلیه مدیران مالی شرکت های مربوطه و ممیزان مالیاتی توزیع گردید.

جدول نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق

نتایج	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف بین میانگین ها		اختلاف معنی داری	سطح معنی داری	مقدار t	فرضیه ها
	مقدار پایین	مقدار بالا				
رد	۰/۰۲۰۱	-۰/۰۶۳۵	-۰/۰۲۱۷	۰/۳۰۵	-۱/۰۴۴	فرضیه اصلی
قبول	-۰/۱۱۷	-۰/۲۸۱	-۰/۱۹۹	۰/۰۰۰	-۴/۸۳	فرضیه فرعی اول
رد	۰/۱۳۵	-۰/۰۰۴۸	۰/۰۶۵۱	۰/۰۶۷۶	۱/۸۵۲	فرضیه فرعی دوم
رد	۰/۰۳۶۱	-۰/۰۷۹۶	-۰/۰۲۱۷	۰/۴۵۷۵	-۰/۷۴۷	فرضیه فرعی سوم
قبول	۰/۰۳۶۱	-۰/۰۷۹۶	-۰/۰۲۱۷	۰/۰۴۶۵	۲/۰۲۱	فرضیه فرعی چهارم

در این جدول ضمن مشخص نمودن متغیر ها و با توجه به تعداد نمونه ها که شامل ممیزان و مدیران مالی است مقدار T، سطح معنی داری، اختلاف میانگین ها و فاصله اطمینان به منظور اختلاف بین میانگین ها و نتیجه مورد نظر تحقیق که در آن فرضیه مورد نظر رد یا قبول می شود به تصویر کشیده شده است.

همان گونه که از جدول آزمون فرضیه های تحقیق مشاهده می شود برای مقایسه میانگین ها در فاصله اطمینان ۹۵٪ با فرض برابری و نیز نابرابری واریانس ها از آزمون لون استفاده شده است. اینکه کدامیک از فرض های برابری و نابرابری واریانس ها ملاک تصمیم گیری برای رد و یا قبول فرضیه قرار دارد بستگی به خروجی آزمون لون دارد. چنانچه P-value بزرگ تر از ۰/۵ باشد فرض برابری واریانس ها زیر سوال نیست و می توان از آزمون نرمال با واریانس های برابر استفاده نمود. همان گونه که از جداول فرضیه های تحقیق که در فصل چهارم به تفصیل اشاره شده است آزمون لون در فرضیه ها معنی دار نیست و بیش از ۵٪ می باشد. بنابراین با فرض برابری واریانس ها به تحلیل موضوع پرداخته شده است.

به طور کلی نتیجه گیری تحقیق نشان دهنده ی عدم وجود تفاوت معنی دار برداشت ممیزین و مدیران مالی شرکت ها می باشد. این نتیجه گیری حاصل آزمون فرضیه اصلی است. یافته های مبتنی بر تحقیق موید این تفاوت است:

۱. تفاوت بین برداشت ممیزین و مدیران مالی وجود دارد ولیکن این تفاوت معنی دار نیست. همین تفاوت موجود در باعث اختلاف زیاد بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات تشخیصی در عالم واقع می گردد.

۲. فرضیه اصلی شامل چهار فرضیه فرعی می باشد که نتایج آنها به این گونه است:

۲.۱. فرضیه فرعی اول: با توجه به آمار آزمون که برابر با $۸۲/۴$ می باشد، فرض h_0 در فاصله بین کمترین $-۲۸۱/۰$ و بیشترین $۱۱۷/۱$ فاصله اختلاف بین میانگین ها قرار نمی گیرد و رد می شود و فرض ادعای تحقیق یعنی برداشت و تفسیر ممیزان و مدیران مالی شرکت ها از قوانین مالیاتی متفاوت است تأیید می شود. این مولفه شامل اعمال سلیقه و قدرت انعطاف در تشخیص مالیات می باشد و از آنجائیکه احتمال دمی آزمون برابر با $۰/۰۰۰$ است که کمتر از ۵% می باشد بنابراین تفاوت بین میانگین ها معنی دار است.

۲.۲. فرضیه فرعی دوم: در این فرضیه نیز با توجه به آماره آزمون $(۸۵۲/۱)$ فرض h_0 در فاصله بین کمترین $(-۰۰۴۸/۰)$ و بیشترین $(۱۳۵/۰)$ فاصله اختلاف بین میانگین ها قرار می گیرد و تأیید می شود و فرض ادعای تحقیق یعنی ایرادات موجود در متن و اجرای قانون عامل ایجاد تفاوت است، رد می شود. این بدین معنی است که با توجه به قوانین مقرر مالیاتی و آئین نامه ها و بخشنامه های صادره از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی ایرادات در این قوانین به حداقل رسیده است. از طرف دیگر از آنجائیکه احتمال دمی آزمون برابر با $(۰۶۷۶/۰)$ می باشد که این مقدار بیشتر از ۵% است، در نتیجه تفاوت بین میانگین ها معنی دار نیست.

۲.۳. فرضیه فرعی سوم: با توجه به آماره آزمون حاصل از نتایج داده ها که در این فرضیه برابر با $(-۷۴۷/۰)$ می باشد، مقدار h_0 در فاصله کمترین $(-۷۹۶/۰)$ و بیشترین $(۰۳۶۱/۰)$ اختلاف میانگین ها قرار می گیرد، در نتیجه فرض نقیض ادعا یعنی وجود ایرادات ظاهری در دفاتر قانونی عامل ایجاد تفاوت نمی باشد، رد می شود. از طرف دیگر تفاوت بین میانگین ها معنی دار نیست زیرا احتمال دمی آزمون برابر با $(۴۵۷۵/۰)$ است که مقدار آن بیش از ۵% می باشد. نتیجه کلی آنست که این فرضیه مورد تأیید قرار نمی گیرد.

۲.۴. فرضیه فرعی چهارم: در این فرضیه ادعای محقق آنست که عامل ایجاد تفاوت بین مالیات ابزاری و تشخیص مالیات توسط ممیزان مالیاتی تفاوت در استاندارد های حسابداری هزینه ها می باشد. آماره آزمون حاصل از نتایج داده ها در این فرضیه $(۰۲۱/۲)$ می باشد و مقدار h_0 یعنی نقیض ادعا در فاصله بین کمترین $(۰۰۱۱/۰)$ و بیشترین $(۱۳۶۱/۰)$ مقدار اختلاف میانگین ها قرار نمی گیرد، از این رو نقیض ادعا رد و فرض ادعا تأیید می شود. نتیجه آن می شود که عامل ایجاد تفاوت در برداشت از مالیات ابزاری توسط مدیران مالی شرکت ها و تشخیص مالیات توسط ممیزان مالیاتی تفاوتی است که در برداشت از مبنای حسابداری هزینه ها وجود دارد. از طرفی دیگر احتمال دمی آزمون برابر با $(۰۴۶۵/۰)$ است که این مقدار کمتر از ۵% می باشد، بنابراین تفاوت به وجود آمده بین میانگین ها معنی دار است و فرضیه مورد تأیید قرار می گیرد.

پیشنهادات تحقیق:

۱- باید زمینه های لازم در جهت آموزش و ارتقا سطح آگاهی مدیران مالی شرکتها و نیز ممیزان سازمان امور مالیاتی ایجاد شود تا ابهامات موجود در خصوص برداشت ها و نیز تفسیر های گوناگون از قوانین و مقررات مالیاتی رفع گردد. بدین منظور وزارت امور اقتصادی و دارایی با برگزاری سمینارها و دوره های آموزشی، ممیزان و مدیران مالی شرکتها را با قوانین و مقررات و نیز آیین نامه ها و بخشنامه های جدید صادره از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی آشنا ساخته تا زمینه تفسیر و برداشت های متفاوت از بین برود.

۲- یکی از ویژگی هائی که در تنظیم قوانین مالیاتی باید رعایت شود سادگی متن و در عین حال حفظ جامعیت آن است بنحوی که فهم و اجرای درست قانون هم برای ماموران تشخیص و هم برای مودیان مالیاتی میسر باشد. این مورد

متاسفانه در قوانین مالیاتی در نظر گرفته نشده و در نتیجه باعث گردیده که پس از اندک زمانی جریان صدور بخشنامه ها و دستور العمل ها برای روشن شدن نحوه اجرای آن آغاز شود. بهر صورت با توجه به اینکه نظرات شخصی و قابل تفسیر بودن قوانین باعث می شود که بسیاری از مسائل قانونی تحت تاثیر قرار گیرند، لازم است که از بکار بردن واژه های مبهم نظیر حد متعارف، احتمال غالب، هزینه های متناسب و... اجتناب نمود و در تدوین و نگارش قوانین مالیاتی به نحوی عمل شود که به آسانی قابل فهم و اجرا باشد تا از میزان صدور بخشنامه و دستورالعمل بکاهد و چنانچه صدور بخشنامه نیز ضرورت پیدا کند همین قاعده در مورد بخشنامه ها نیز باید رعایت شود یعنی هر بخشنامه ای، باید از مبنای ساده نویسی و قابل فهم بودن برخوردار باشد و به نحوی تنظیم شود که به راحتی قابلیت اجرائی داشته باشد. هنگامی که واژه ها و تعاریف در قوانین دارای صراحت کافی شدند در این حالت امکان اعمال نظر شخصی از سوی ماموران تشخیص کاهش خواهد یافت و وقتی که امکان اعمال نظر شخصی کم شد اختلاف موجود بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی به حداقل خواهد رسید.

۳- با توجه به اختلاف در دیدگاه مدیران مالی و ممیزان در رابطه با تفاوت در تشخیص بعضی از هزینه ها، در جهت هماهنگی بیشتر قوانین مالیاتی با اصول متداول حسابداری، قانون گذار بخصوص در بخش هزینه های قابل قبول می بایست از دیدگاه حساب داری نیز به مسئله هزینه و اصول شناخت آن بپردازد (هرچند که ضرورتاً دیدگاه این دو در رابطه با هزینه ها منطبق با یکدیگر نخواهد شد)، با توجه به اینکه از یک سو همواره هزینه های متنوعی با توجه به شرایط اقتصادی جامعه ایجاد می شود و انجام آن در بسیاری از موارد اجتناب ناپذیر است و از سوی دیگر برای ثبت و شناسایی این هزینه ها روش های حساب داری خاص نیز ایجاد می شود لذا در تدوین و اصلاحات در نظر گرفته شده در قانون بر روی این روش ها و با اصول متداول حسابداری هماهنگی بیشتر با آن ضروری بنظر می رسد. از این رو در رابطه با هزینه ها می بایستی ضمن ملحوظ داشتن موارد قانونی، بیشتر با اتکا به اصول متداول حسابداری عمل نمایند. بنابراین قوانین مالیاتی می تواند با هماهنگی بیشتر با این اصول اختلاف موجود را کاهش دهد.

منابع

۱. الدن اس. هندریکسن، مایکل اف. ون بردا (۱۹۹۲) تئوری حسابداری، جلد دوم، ترجمه دکتر علی پارسائیان، انتشارات ترمه، تهران
۲. پورحیدری، و امید، سروستانی، امیر (۱۳۹۱). بررسی تأثیر ویژگی های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، تهران پژوهشنامه مالیات ۲۰، شماره ۱۴، ص ۶۱-۷۷
۳. پورزمانی، زهرا، شمس جامخانه، ابوالقاسم (۱۳۸۸) بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران)، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره ۱۷، شماره پنجم، ص ۲۶-۹
۴. خلاصه گزارش ارزیابی عملکرد وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۸۱
۵. خواجهی، شکرالله، ولی پور، هاشم، کاویانی فرد، هاشم (۱۳۹۷) بررسی نقش و انگیزه هیأت مدیره در اجتناب از پرداخت مالیات شرکت، دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۲، تابستان ۹۷، ص ۸۴-۵۹
۶. شمس زاده، باقر، ذکوری، وجیه الله (۱۳۸۷) شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره دوم (مسلسل ۵۰) پائیز ۱۳۸۷، ص ۱۰۷-۱۳۵
۷. عنبری، محمد (۱۴۰۱)، آخرین وضعیت شرکت های دولتی، <https://dolat.ir>

۸. کرمی، رسول، واعظ، سیدعلی، رکابدار، قاسم (۱۳۹۹) ابتکار و خلاقیت در تفکیک مؤلفه‌های شکاف مالیاتی و تأثیر آنها بر تغییرات سودهای آتی، ابتکار و خلاقیت در علوم انسانی، دوره دهم، شماره یک، تابستان ۹۹، ص ۱۶۰-۱۳۵
۹. ملکیان، اسفندیار، فرزاد، سروه (۱۳۹۶) تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۳، بهار ۹۶، ص ۶۴-۵۱
۱۰. یاراحمدی، حسین، طاهری نیا، مسعود، گیوکی، ابراهیم، طالب نیا، قدرت الله (۱۴۰۱) ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۴، زمستان ۱۴۰۱، ص ۴۳۰-۴۱۱
۱۱. یاراحمدی، حسین، طاهری نیا، مسعود، گیوکی، ابراهیم، طالب نیا، قدرت الله (۱۴۰۰) دلایل شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شرکت های غیرتولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش سرمایه گذاری، سال دهم، شماره چهارم، ص ۷۲۷-۷۰۷

12. Aliani, K., Zarai, M. A. (2012). The board of directors and the corporate tax planning: Empirical Evidence from Tunisia, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*: 2(2):142-
13. Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *J. Financ. Econ*: 95 (1): 41-61
14. Wilkie, P., Limberg, S. (1993). Measuring explicit tax (dis)advantage for corporate taxpayers: an alternative to average effective tax rate. *The Journal of the American Tax Association*: 15 (1): 46-71.
15. Zimmerman, J. (1983). Taxes and Firm Size. *Journal of Accounting and Economics*: 5 (1): 119-149.