



فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری  
سال دهم / شماره چهل‌ام / زمستان ۱۴۰۰

## دلایل شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شرکت های غیر تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

حسین یاراحمدی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین، خمین، ایران  
ho\_yar40@yahoo.com

مسعود طاهری نیا

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه لرستان، خرم‌آباد، ایران (نویسنده مسئول)  
Taherinia.m@lu.ac.ir

ابراهیم گیوکی

استادیار گروه مدیریت و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین، خمین، ایران  
egivaki@iaukhomein.ac.ir

قدرت‌اله طالب‌نیا

دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، تهران، ایران.  
Gh\_talebniya@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۳۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۴/۱۳

### چکیده

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در کشور ما دارای اهمیت ویژه‌ای است و این بخش نقش پویایی در جهت تحولات اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی در جامعه ایفا می‌کند. ایجاد شکاف بین مبلغ محاسبه شده درآمد مشمول مالیات توسط مودیان مالیاتی از یک طرف و سازمان امور مالیاتی از طرف دیگر مساله اصلی این پژوهش می‌باشد. در این پژوهش با استفاده از روش‌های میدانی و کتابخانه‌ای 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 مالیات‌های مستقیم توسط مودیان، عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی، عدم وجود مستندات کافی (اعم از هزینه‌ای، معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی) توسط مودیان مالیاتی، عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های مالیاتی توسط مودیان.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات، درآمد مشمول مالیات تشخیصی، قانون، درآمد مشمول مالیات ابرازی، استانداردهای حسابداری.

## ۱- مقدمه

اخذ مالیات از دیرباز برای دولت‌ها امری اجتناب‌ناپذیر بوده است تا آنجا که می‌توان گفت هر دولتی در هر برهه از زمان، به منظور رفع نیازهای جامعه تحت حاکمیتش به انحاء مختلف اقدام به وصول مالیات از مردم نموده و اکنون نیز تعیین و وصول مالیات، با اهمیت‌تر از گذشته، مد نظر متولیان امور می‌باشد. (بیگ پور، ۱۳۸۶، ۱)

در جهان امروز، هر یک از کشورها منابع درآمدی متعددی دارند که یکی از مهمترین منابع درآمدی آنها درآمد مالیات بوده که منبع اصلی درآمد دولت‌ها را تشکیل می‌دهد. (علیمی، ۱۳۸۲، ۲)

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در کشور ما دارای اهمیت ویژه‌ای است و این بخش نقش پویایی در جهت تحولات اقتصادی و اجتماعی و ... در جامعه ایفا می‌نماید. به طور کلی در سال‌های اخیر مشاهده می‌کنیم سهم درآمدهای مالیاتی در بودجه سالیانه کشور گوی سبقت را از سایر منابع درآمدی از جمله نفت روده و در مکان اول تأمین درآمدهای دولت در بودجه قرار گرفته است که می‌توان از قانون بودجه سال‌های ۹۵ تا ۹۹ نام برد اما در این میان برابر آمار منتشر شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور در میان منابع درآمدی مالیات، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است به طوری که در فاصله سال‌های ۹۵ تا ۹۹ توانسته است به طور میانگین ۴۵ درصد از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص دهد که نشان دهنده اهمیت و جایگاه این منبع مالیاتی در میان سایر منابع می‌باشد.

بدیهی است علیرغم اهمیت ذاتی این منبع مالیاتی به عنوان یکی از گزینه‌های تأمین درآمد دولت، برخی محدودیت‌ها و چالش‌ها می‌تواند این موضوع را تحت تأثیر قرار داده و از کیفیت آن بکاهد. یکی از این محدودیت‌ها کاهش ارزش زمانی پول است که می‌تواند ضربات جبران‌ناپذیری را به بدنه دولت و سازوکار بودجه ریزی وارد نماید، اگر مودیان مالیاتی در موقع مقرر اقدام به پرداخت مالیات خود ننمایند و پرونده مالیاتی آنها در پیچ و خم‌های قانونی از جمله مواد<sup>۱</sup> ۲۳۸،<sup>۲</sup> ۲۴۴،<sup>۳</sup> ۲۴۷،<sup>۴</sup> ۲۵۱،<sup>۵</sup> ۲۵۱ مکرر،<sup>۶</sup> ۲۵۶ و ... گرفتار شود طبیعتاً پرداخت مالیات هم به تعویق افتاده و اولین متضرر در این بازی سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی اصلی وصول مالیات خواهد بود. اما چرا پرداخت مالیات از سوی مودی به تعویق می‌افتد؟ گذشته از مباحثی نظیر تورم، تأمین نقدینگی و مشکلات مالی که می‌توان گفت با توجه به وضعیت اقتصادی حاکم بر کشور در سال‌های اخیر موضوعی انکارناپذیر می‌باشد. اما دلایل مهمتری نیز وجود دارد که مودیان مالیاتی حتی علی‌رغم وجود نقدینگی تمایلی به پرداخت مالیات ندارند، یکی از مهم‌ترین دلایل آن اختلاف نظر میان مودیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی بر روی مبلغ مالیات است این اختلاف اگرچه یک ریشه عمیق فرهنگی اجتماعی و فکری را با خود به دنبال می‌کشد اما از نظر علمی و تجربی اختلاف ابزار مورد استفاده برای محاسبه مالیات در طرفین دعوی یکی از عوامل این مهم بشمار می‌رود.

بنابراین در این پژوهش سعی شده در ابتدا عوامل اصلی اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابزاری و درآمد مشمول مالیات تشخیصی را شناسایی و با اعمال ضریب و درصد مشخص، سهم هر یک را در ایجاد این شکاف

بررسی نمائیم و در پایان با ارائه مدلی برای کاهش این شکاف بتوانیم سهمی در کاهش اختلاف میان سازمان امور مالیاتی کشور و مودیان مالیاتی داشته باشد.

## ۲- مبانی نظری

### تفاوت های سود گزارش شده حسابداری در مقایسه با سود مشمول مالیات

#### تفاوت دائمی

تفاوت دائمی نشان دهنده محاسبه کل مالیاتی است که شرکت باید در طول عمر زندگی خود پرداخت کند. بطور مثال سود اوراق مشارکت دولتی که در محاسبه سود حسابداری لحاظ می شود، مشمول مالیات نمی باشد و در برخی از کشورهای صنعتی استهلاک سرفقلمی که از سود حسابداری کسر می شود، هزینه قابل احتساب مالیاتی به شمار نمی آید. تفاوت دائمی فقط بر کل مالیات شرکت اثر می گذارد و مستلزم تخصیص بین دوره ای مالیات نمی شود. با وجود اینکه از دیدگاه نظری، تفاوت های دائمی اهمیتی ندارند ولی بدان سبب که آنها منشا اصلی پیدایش تفاوت بین آنچه به اعتقاد مردم باید پرداخت شود و آنچه شرکت به عنوان مالیات پرداخت کرده، اهمیت زیادی دارد. لذا مجلس قانون گذاری آمریکا در برابر دلوپسی مردم قانون اصلاح مالیات ها را در سال ۱۹۸۶ تصویب و حداقل مالیات را تعیین نمود و البته این قانون را در سال ۱۹۹۰ لغو و ماده واحده دیگری بنام سود جاری اصلاح شده جایگزین نمود.

#### تفاوت موقتی

تفاوت های موقت را می توان با ذکر یک مثال تشریح کرد:

فرض کنید سود قبل از مالیات شرکت آلفا ۱۰۰ میلیون ریال باشد با فرض نرخ مالیاتی ۲۵ درصد مالیات شرکت مزبور ۲۵ میلیون ریال خواهد بود، اما در فروش امسال رویداد های مالی گنجانده شده اند که تا سال بعد از نظر مالیاتی، گزارش نخواهند شد. ممکن است شرکت آلفا برای مقاصد گزارشگری مالی حسابداری تعهدی و برای مقاصد مالیاتی حسابداری نقدی را مورد استفاده قرار دهد، از این رو سود مشمول مالیات مساوی ۲۰ میلیون ریال می باشد، در نتیجه مالیات پرداختنی شرکت مساوی ۶/۸ میلیون ریال می شود.

میلیون ریال  $25 = 100 * 25\%$  = هزینه مالیات

میلیون ریال  $5 = 20 * 25\%$  = مالیات پرداختنی

تفاوت دو رقم بالا یعنی ۲۰ میلیون ریال به حساب بدهی مالیاتی انتقالی به دوره آتی منظور می شود. تفاوت موقتی نشان دهنده تفاوت سود گزارش شده و سود مشمول مالیات عادی می باشد و عبارتند از تفاوت بین سود گزارش شده و سود مشمول مالیات که به نظر مسئول یا مدیر شرکت محاسبه می شود، هر سال باید هر یک از این مجموعه تفاوت های موقتی محاسبه شود که در عمل موضوع بیش از حد پیچیده می باشد. خوشبختانه از دیدگاه نظری می توان بدون توجه به شیوه محاسبه تفاوت های موقتی در مورد موجودیت آنها صحبت کرد.

### تفاوت های ناشی از زمان

اگر رویداد مالی در یک دوره بر سود مشمول مالیات و در دوره دیگری بر سود حسابداری قبل از مالیات اثر گذارد، باید حساسی به نام تخصیص مالیات های میان دوره بوجود آید. در این خصوص چهار حالت می تواند وجود داشته باشد:

- ۱) مبلغی که برای مقاصد مالیاتی از سود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره های بعد انتقال یافته است.
- ۲) بطور مثال بکارگیری روش نزولی استهلاک برای مقاصد مالیاتی و روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی است.
- ۳) درآمد فروش در دوره مالی جاری شناسائی شده اما از لحاظ مقاصد مالیاتی، شناسائی آن به دوره های بعد موکول شده است. مثلاً بکارگیری روش فروش اقساطی برای مقاصد مالیاتی و شناسائی درآمد فروش برای گزارشگری مالی می باشد.
- ۴) سودی که در محاسبه مالیات لحاظ شده اما شناسائی آن در صورت های مالی به تعویق افتاده است همانند پیش دریافت اجاره که در دوره وصول، به سود مشمول مالیات اضافه اما شناسائی آن به دوره ارائه خدمات مربوط موکول شده است.
- ۵) هزینه هائی که از سود دوره جاری کسر شده اما از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات شناسائی آن به دوره های بعد موکول شده است. مثل هزینه های تضمین کالا که در صورت سود و زیان دوره جاری منظور شده اما احتساب آن به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی به دوره مالی پرداخت آن موکول شود

### تفاوت های مبنی بر تعیین ارزش (ارزشیابی)

- ۱) کاهش در مبنای محاسبه استهلاک در مورد دارائی های استهلاک پذیر به سبب معافیت های مالیاتی. طبق قانون مالیات های مستقیم برابر و مسئولیت های مالی، مودیان می توانند دارائیهایی ثابت را به روش بازیافت سریع بهای تمام شده محاسبه و همزمان با آن معافیت های مالیاتی را کاهش داده و یا مبلغ استهلاک را کاهش داده و همزمان از کل معافیت های مالیاتی (معافیت صنعتی) استفاده نمایند.
- ۲) افزایش مبنای مالیاتی دارائی ها به دلیل تعدیل بر اساس تورم: در برخی حوزه های مالیاتی شرکت ها ناگزیرند برای محاسبه مالیات از شاخص های خاصی برای برخی از اقلام دارائی استفاده کنند که در نتیجه مبنای محاسبه مالیات با مبنای که بر اساس بهای تمام شده قرار گیرد متفاوت خواهد بود.
- ۳) شرکتی که اقدام به خرید شرکت دیگری بنماید و آن را به روش خرید گزارش کند (ترکیب تجاری به روش خرید)، این ها عبارتند از تفاوت در مبلغی که به حساب دارائی های خریداری شده منظور می شود و مبلغی که برای محاسبه مالیات در نظر می گیرند.

### ۳- بیان مسئله

دولت‌ها همواره در زمان‌ها و مکان‌های گوناگون باید در خصوص برآورده کردن نیازها و خواسته‌های اساسی، همچون ایجاد شغل، برقراری امنیت داخلی و ملی، تثبیت قیمت‌ها و غیره در برابر عموم مردم پاسخ‌گو باشند. بدیهی است برای دستیابی به این اهداف، برخورداری از منابع مالی کافی ضروری است. مالیات به عنوان اصلی‌ترین ابزار کسب درآمد می‌تواند دولت‌ها را در جهت نیل به اهداف پیش‌گفته یاری رساند. (قادری و همکاران، ۲۰۱۳۹۷)

در اغلب کشورها و به‌ویژه کشورهای توسعه‌یافته، مالیات عمده‌ترین منبع مالی دولت است و برای تأمین مخارج دولت از اهمیت زیادی برخوردار است، اما در کشورهای در حال توسعه به دلیل وجود ساختار توری و کارآ نبودن نظام مالیاتی، درآمدهای مالیاتی درصد ناچیزی از تولید ناخالص این کشورها را شکل می‌دهد. ایران نیز به عنوان یکی از کشورهای در حال توسعه، به دلیل شفاف‌نبودن و ناتوانی نظام مالیاتی در شناسایی صحیح درآمد بنگاه‌ها و افراد، عموماً میزان مالیات تشخیصی ناچیز بوده و اغلب با میزان مالیات واقعی تفاوت قابل توجه دارد (همان).

دولت همه ساله و معمولاً در فصل پاییز اقدام به تنظیم لایحه بودجه برای سال بعد می‌نماید و در این میان بدیهی است که منابع درآمدی و موارد هزینه‌ای را به تفکیک مشخص می‌نماید، یکی از منابع اصلی درآمدی در سال‌های اخیر مالیات است که گوی سبقت را از سایر منابع از جمله نفت ربوده است و چندی است که به عنوان منبع اصلی درآمد مطرح شده و سهمی معادل ۳۵٪ از منابع درآمدی را به خود اختصاص داده است.<sup>۶</sup>

دولت به عنوان یکی از ذی‌نفعان کلیدی شرکت‌ها، برای تشخیص میزان مالیات، بر اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط مؤدیان مالیاتی تنظیم و تسلیم می‌گردد، تکیه می‌کند. به‌رغم تکیه دولت بر اظهارنامه‌های مؤدیان، مالیات ابراز شده با مالیات تعیینی در بیش‌تر موارد یکسان نمی‌باشد که اصطلاحاً به آن «شکاف مالیاتی» گفته می‌شود. آگاهی از جنبه‌های مختلف شکاف مالیاتی و شناسایی عوامل مؤثر بر آن، می‌تواند دانش مؤدیان مالیاتی و حسابداران رسمی را در مورد این تفاوت‌ها و روش‌های تعدیل آن‌ها افزایش و به همان نسبت میزان شکاف مالیاتی را کاهش داده و از مشکلات سازمان امور مالیاتی نیز بکاهد. (قادری و همکاران، ۱۳۹۷).

برخورد دو گانه سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی وصول مالیات از یک طرف و مؤدیان مالیاتی از طرف دیگر با مقوله مالیات دهی و مالیات ستانی عاملی مهم و چالشی بزرگ در امر جمع‌آوری مالیات شده است.

اما پس از موضوع مهم مالیات، چگونگی و زمان وصول مالیات برای سازمان امور مالیاتی کشور از اهمیت بسزایی برخوردار است چرا که در بحث چگونگی وصول مالیات ساز و کار و فرآیند وصول مطرح است و بالطبع کاهش بهای تمام شده وصول مالیات برای دولت از جایگاه مهمی برخوردار است از طرف دیگر موضوع زمان وصول مالیات هم برای دولت مهم می‌باشد چرا که همانطور که می‌دانیم کشور ما سال‌هاست با پدیده شوم تورم دست و پنجه نرم می‌کند و اگر نیم‌نگاهی به نرخ تورم در فاصله سال‌های ۱۳۴۸ تا ۱۳۹۸ کنیم متوجه خواهیم شد که میانگین نرخ تورم در این سال‌ها حدود ۱۷/۴ درصد بوده است.

با یک محاسبه سرانگشتی می‌توان دریافت که به زبان ساده و عامیانه ارزش پول و یا به عبارت دیگر قدرت خرید، هر ساله ۱۷/۴٪ به طور میانگین کاهش یافته است در این میان سازمان امور مالیاتی به مصداق مثل معروف "سرکه نقد به از حلوای نسیه" به دنبال وصول مالیات به صورت نقد و فوری می‌باشد که می‌تواند کمک موثری هم در تامین منابع درآمدی پیش‌بینی شده دولت و هم جبران هزینه‌های دولت را داشته باشد، اما مساله مهم در این میان اینست که برای انجام این مهم و دستیابی بهنگام به منابع درآمدی چه باید کرد؟ اصلی‌ترین و اساسی‌ترین کار کاهش تنش و چالش میان سازمان امور مالیاتی و مودیان مالیاتی است که می‌تواند گام موثری در پیشبرد این هدف برای دولت بردارد.

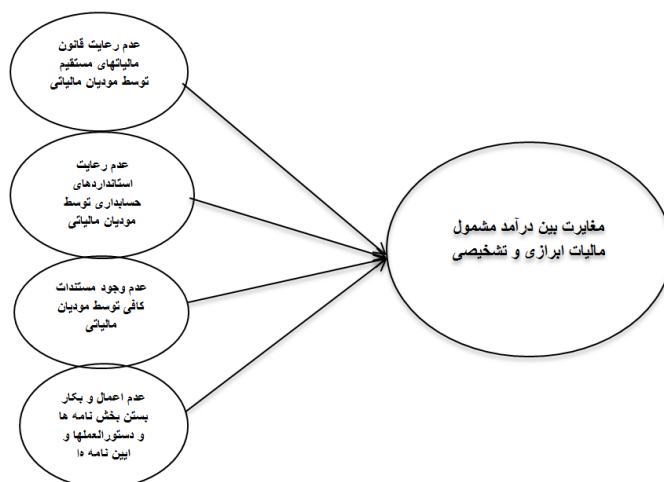
ایجاد شکاف بین منبع محاسبه شده درآمد مشمول مالیات توسط مودیان مالیاتی از یک طرف و سازمان امور مالیاتی از طرف دیگر مساله اصلی مهم این پژوهش می‌باشد چرا که مودیان مالیاتی با استفاده از ابزار خود برای تهیه صورت‌های مالی (استانداردهای حسابداری) اقدام به تهیه صورت‌های مالی می‌نمایند و در کنار آن هم با استفاده از آئین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های سازمان امور مالیاتی این مهم را انجام و تحویل سازمان امور مالیاتی می‌نمایند، از طرفی ماموران مالیاتی نیز با استفاده از قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۹۴/۴/۳۱ و همچنین بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، و آئین‌نامه‌ها اقدام به محاسبه مالیات مودیان می‌نمایند.

اما مشکل اصلی اینجاست که چرا میان دو محاسبه با یک ابزار اختلاف و بعضاً اختلافات فاحش مشاهده می‌شود که این موضوع باعث شده مودیان مالیاتی با استفاده از مواد قانونی اقدام به اعتراض نسبت به مبلغ مالیات نموده و تا رسیدن به نتیجه نهایی این موضوع را پیگیری نمایند که این فرایند گاه‌ها سال‌ها به طول می‌انجامد و متضرر اصلی در این میان سازمان امور مالیاتی است.

در این پژوهش سعی شده تا دلایل اصلی شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابزاری و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شناسایی شده و در سال‌های بعد ارائه گردد. به عبارت دیگر با شناسایی و کاهش شکاف مالیاتی، اختلاف بین مودیان و سازمان امور مالیاتی کاهش پیدا کرده و در نتیجه مالیات‌های تشخیصی سریعتر وصول، و هزینه‌های وصول برای سازمان امور مالیاتی کشور به حداقل می‌رسد.

#### ۴- مدل مفهومی

این مدل بر اساس یافته‌های تحقیق ترسیم شده است.



شکل ۱-مدل مفهومی پژوهش

#### ۵- اهداف پژوهش

در این پژوهش تلاش می شود تا عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شناسایی و مورد واکاوی قرار گیرد و سهم هر یک از این عوامل بر اساس درصد در ایجاد این شکاف مشخص شود. بطور کلی در این پژوهش هدف ذیل دنبال می شود:

کشف و پیدا کردن دلایل اصلی اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی و به دنبال آن ارائه راه حل علمی و اجرایی برای از بین بردن و یا به حداقل رساندن این اختلاف می باشد. به عبارت دیگر:

- ۱) شناسایی و واکاوی دلایل و عوامل عمده ای که منجر به ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات می گردد.
- ۲) ارائه راه کار و پیشنهاد مناسب برای مدیران فعالان بورسی و مدیران مالیاتی در جهت کاهش شکاف.

#### ۶- فرضیه های پژوهش

**فرضیه نخست-** بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم توسط مودیان ، از سوی دیگر رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه دوم-** بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی از طرف دیگر رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه سوم** - بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم وجود مستندات کافی (اعم از هزینه ای، معافیت ها و مشوق های مالیاتی) توسط مودیان مالیاتی از طرف دیگر رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه چهارم** - بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها، دستور العمل ها و آیین نامه های مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

#### ۷- روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش از نظر نوع همبستگی و از نظر هدف کاربردی می باشد ، انجام پژوهش در چارچوب استدلال قیاسی - استقرایی است. بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعات کتابخانه ای و مقالات به صورت قیاسی و جمع آوری اطلاعات برای تایید یا رد فرضیه ها در قالب استقرایی انجام گرفته است.

#### قلمرو موضوعی

ارائه مدلی برای کاهش درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شرکت های غیر تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

#### قلمرو مکانی

شرکت های غیر تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

#### قلمرو زمانی

سال مالیاتی منتهی به ۹۵/۱۲/۲۹ و ۹۶/۱۲/۲۹ شرکت های غیر تولیدی در پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

#### جامعه آماری

با توجه به اینکه در این پژوهش قرار است شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دهیم بنابراین شرکتهای مذکور به شرح زیر طبقه بندی و غربال می شوند و همچنین با توجه به اینکه تا تاریخ ۹۸/۱۲/۲۹ تعداد ۴۳۴ (فهرست پیوست) شرکت در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده‌اند، تعدادی از این شرکت ها که دارای ویژگی‌های زیر هستند از کل جامعه آماری حذف می شوند و در فرآیند پژوهش در نظر گرفته نمی شوند که غربال گری شرکت هایی که از گردونه پژوهش خارج می شوند که عبارتند از:

(۱) شرکت هایی که سال مالی آنها به ۲۹ اسفند ختم نمی شود. ( از آنجا که طبق ماده ۱۵۵ قانون مالیات

های مستقیم اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مودیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید ، بنابراین شرکت هایی که سال مالی آنها به پایان اسفند ختم نمی شود دارای پروسه طولانی تری برای حسابرسی بوده و بنابراین خارج از مهلت زمانبندی پژوهش قرار می گیرند.



۲) شرکت های هلدینگ ( مادر تخصصی). چون شرکت های عضو گروه شرکت های هلدینگ به صورت انفرادی مورد مطالعه پژوهش قرار می گیرند بنابراین در قلمرو قرار دادن شرکت مادر موجب تکراری شدن حسابرسی می شود. همچنین با توجه به اینکه صورت های مالی شرکت های هلدینگ به صورت تلفیقی بوده و برخی عناصر از جمله سود بین گروه شرکت ها و ... حذف می گردد، بنابراین به خاطر جلوگیری از محاسبات مضاعف و بعضاً ناصحیح، این قبیل شرکت ها از گردونه پژوهش حذف می گردند.

۳) شرکت هایی که از ارائه دفاتر و اظهارنامه مالیاتی خودداری نموده اند. از آنجا که طبق ماده ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم، سررسید رسیدگی به شرکت هایی که از ارائه اظهارنامه مالیاتی و دفاتر قانونی موضوع قانون تجارت و آیین نامه ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم خودداری نموده اند پنج سال می باشد بنابراین این قبیل شرکت ها به دلیل خارج شدن از دامنه زمانی پژوهش از قلمرو پژوهش حذف می گردند.

۴) شرکت هایی که بعد از سال ۹۵ به بورس وارد شده اند و قبل از سال ۹۶ از بورس خارج شده اند. چون قلمرو زمانی پژوهش، مطالعه صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال های ۹۵ و ۹۶ می باشد بنابراین شرکت هایی در قلمرو پژوهش قرار می گیرند که بطور کامل در سال های ۹۵ و ۹۶ در بورس حضور داشته اند، بنابراین سایر شرکت ها که خارج از این محدوده به بورس وارد شده یا از بورس خارج شده اند از گردونه پژوهش حذف می گردند.

۵) شرکت های سرمایه گذاری. از آنجایی که طبق تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به سود سهام یا سهم الشکره دریافتی از شرکت های سرمایه پذیر مشمول مالیات نخواهند بود، بنابراین از قلمرو پژوهش حذف می گردند.

تعداد شرکت های کسری	شرح	جمع کل
۴۳۴	کل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در تاریخ ۹۸/۱۲/۲۹	
۱۱۵	شرکت هایی که سال مالی آنها به ۲۹ اسفند ختم نمی شود	
۴	شرکت های هلدینگ ( مادر تخصصی)	
۰	شرکت هایی که از ارائه دفاتر و اظهارنامه مالیاتی خودداری نموده اند.	
۱۰	شرکتهای سرمایه گذاری	
۰	شرکت هایی که بعد از سال ۹۵ به بورس وارد شده اند و قبل از پایان سال ۹۶ از بورس خارج شدند	
(۱۲۹)	جمع شرکت های قابل کسر از کل شرکت ها	
۳۰۵	تعداد شرکت های مورد آزمون	

به منظور استخراج اطلاعات بهتر برای این پژوهش شرکت های غیر تولیدی مورد آزمون جدا نموده که تعداد ۶۳ شرکت می باشند.

## ۸- مدل پژوهش

در داده پردازی از مباحث آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. آمار توصیفی شامل جدول شاخص های آمار توصیفی عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی می باشد. در سطح استنباطی نیز از آزمون کولموگروف - اسمیرنف جهت بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش و از تحلیل رگرسیونی جهت آزمون و بررسی رابطه عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی و مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات استفاده شده است. و همچنین به تحلیل رگرسیونی به بررسی تاثیر عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی (عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم ، عدم رعایت استانداردهای حسابداری ، عدم وجود مستندات کافی و عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها) بر مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از روش ورود هم زمان متغیرها به مدل پرداخته شده است.

در این پژوهش شکاف مالیاتی مورد مطالعه قرار گرفته است که این شکاف برگرفته از عوامل زیر می باشد:

**الف:** اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی ناشی از عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم توسط مودیان مالیاتی از جمله مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ و...: به مفهوم دیگر درآمد مشمول مالیاتی را که مودی در اظهارنامه مالیاتی خود ابراز نموده و خود را ملزم به پرداخت مالیات آن نموده با درآمد مشمول مالیاتی که اداره مالیات برای وی در نظر گرفته اختلاف داشته و این امر ناشی از عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم توسط مودی بوده است .

برای به دست آوردن این اختلاف ، با استفاده از داده ها و اطلاعات موجود در سامانه نرم آفراری یکپارچه مالیاتی (سنیم) پرونده مالیاتی شرکت های جامعه آماری مورد مطالعه قرار گرفته و با استفاده اطلاعات موجود در گزارش رسیدگی مالیاتی موضوع آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم و تطبیق آن با اظهارنامه مالیاتی مودی مشخص گردید که برای سال مالیاتی ۹۵ و ۹۶ به ترتیب ۲۶ و ۳۷ درصد بوده به عبارت دیگر درصد سهم این متغیر در اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی برای سال های مورد مطالعه ۲۶ و ۳۷ درصد است .

**ب:** اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی ناشی از عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی: به مفهوم دیگر درآمد مشمول مالیاتی را که مودی در اظهارنامه مالیاتی خود ابراز نموده و خود را ملزم به پرداخت مالیات آن نموده با درآمد مشمول مالیاتی که اداره مالیات برای وی در نظر گرفته اختلاف داشته و این امر ناشی از عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودی بوده است .

برای به دست آوردن این اختلاف، با استفاده از داده ها و اطلاعات موجود در سامانه نرم افزاری یکپارچه مالیاتی (سنیم) پرونده مالیاتی شرکت های جامعه آماری مورد مطالعه قرار گرفته و با استفاده از اطلاعات موجود در گزارش رسیدگی مالیاتی موضوع آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم و تطبیق آن با اظهارنامه مالیاتی مودی مشخص گردید که برای سال مالیاتی ۹۵ و ۹۶ به ترتیب ۲۳ و ۱۲ درصد بوده به عبارت دیگر درصد سهم این متغیر در اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی برای سال های مورد مطالعه ۲۳ و ۱۲ درصد بوده است.

ج: اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی ناشی از عدم وجود مستندات کافی (اعم از هزینه ای، معافیت ها و مشوق های مالیاتی) توسط مودیان مالیاتی: به مفهوم دیگر درآمد مشمول مالیاتی را که مودی در اظهارنامه مالیاتی خود ابراز نموده و خود را ملزم به پرداخت مالیات آن نموده با درآمد مشمول مالیاتی که اداره مالیات برای وی در نظر گرفته اختلاف داشته و این امر ناشی از عدم وجود مستندات کافی (اعم از هزینه ای، معافیت ها و مشوق های مالیاتی) توسط مودیان مالیاتی توسط مودی بوده است.

برای به دست آوردن این اختلاف، با استفاده از داده ها و اطلاعات موجود در سامانه نرم افزاری یکپارچه مالیاتی (سنیم) پرونده مالیاتی شرکت های جامعه آماری مورد مطالعه قرار گرفته و با استفاده از اطلاعات موجود در گزارش رسیدگی مالیاتی موضوع آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم و تطبیق آن با اظهارنامه مالیاتی مودی مشخص گردید که برای سال مالیاتی ۹۵ و ۹۶ به ترتیب ۱۸ و ۱۳ درصد بوده به عبارت دیگر درصد سهم این متغیر در اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی برای سال های مورد مطالعه ۱۸ و ۱۳ درصد بوده است.

د: اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی ناشی از عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها، دستور العمل ها و آیین نامه های مالیاتی: به مفهوم دیگر درآمد مشمول مالیاتی را که مودی در اظهارنامه مالیاتی خود ابراز نموده و خود را ملزم به پرداخت مالیات آن نموده با درآمد مشمول مالیاتی که اداره مالیات برای وی در نظر گرفته اختلاف داشته و این امر ناشی از عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها، دستور العمل ها و آیین نامه های مالیاتی توسط مودی بوده است.

برای به دست آوردن این اختلاف، با استفاده از داده ها و اطلاعات موجود در سامانه نرم افزاری یکپارچه مالیاتی (سنیم) پرونده مالیاتی شرکت های جامعه آماری مورد مطالعه قرار گرفته و با استفاده از اطلاعات موجود در گزارش رسیدگی مالیاتی موضوع آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم و تطبیق آن با اظهارنامه مالیاتی مودی مشخص گردید که برای سال مالیاتی ۹۵ و ۹۶ به ترتیب ۲۴ و ۲۸ درصد بوده به عبارت دیگر درصد سهم این متغیر در اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی برای سال های مورد مطالعه ۲۴ و ۲۸ درصد بوده است.

در جمع بندی مطالب فوق می توان چنین نتیجه گرفت که:

$$TG=TR+AS+TD+TC$$

که در این مدل متغیرها به شرح ذیل تعریف می‌شوند:

Tax gap =TG (شکاف مالیاتی)

TR=Tax regulatins (مقررات مالیاتی)

AS=Accounting standards (استانداردهای حسابداری)

TC=Tax directives (بخشنامه‌ها و ... مالیاتی)

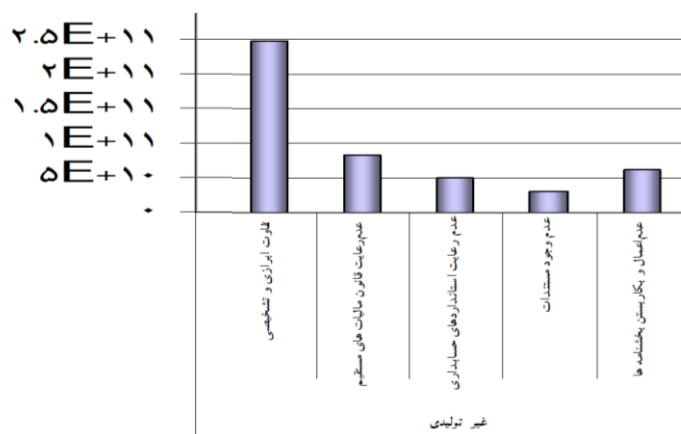
پس از دریافت و تحلیل داده‌های مالیاتی از سامانه سنیم و جمع‌بندی آن‌ها نگاره ذیل به دست آمد که نشان دهنده درصد سهم هر یک از متغیرها می‌باشد.

ردیف	شرح	سال	عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم	درصد	عدم رعایت استانداردهای حسابداری	درصد	عدم وجود مستندات	درصد	عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه‌ها و ...	درصد
۱	غیر تولیدی	۹۵	۵,۲۰۸,۹۴۴,۳۰۱,۰۲۴	۰/۲۶	۳,۴۳۹,۴۷۲,۵۵۱,۵۵۰	۰/۲۳	۲,۲۱۵,۵۹۴۵۰۶,۳۸۱	۰/۱۸	۳,۷۸۲,۵۹۰,۸۵۰,۳۳۵	۰/۲۴
۲	غیر تولیدی	۹۶	۵,۴۱۱,۹۰۳,۸۳۲,۸۳۱	۰/۳۷	۲,۹۵۷,۰۳۷,۹۵۲,۸۲۳	۰/۱۲	۱,۷۸۶,۸۷۸,۴۰۷,۹۶۶	۰/۱۳	۳,۹۳۴,۹۶۷,۸۳۹,۵۹۳	۰/۲۸

شاخص‌های آمار توصیفی عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی

جدول ۱: شاخص‌های آمار توصیفی عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی

گروه	تفاوت	میانگین	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
غیر تولیدی	تفاوت ابرازی و تشخیصی	۲۴۶,۵۰۳,۰۱۵,۳۷۶	۱۹۰۰۴۳۹	۴,۶۷۷,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۷۰۴,۶۲۶,۶۸۶,۹۹۴
	عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم	۸۴,۲۹۲,۴۴۳,۴۳۲	۰/۰۰	۱,۸۷۰,۸۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۶۴,۰۶۵,۴۱۴,۸۲۴
	عدم رعایت استانداردهای حسابداری	۵۰,۷۶۶,۰۰۵,۰۲۲	۸۹۷۰۰	۱,۵۲۰,۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۷۷,۳۸۵,۱۰۹,۱۱۶
	عدم وجود مستندات	۳۱,۷۶۵,۶۵۸,۰۸۱	۲۱۵۲۲۵	۵۳۰,۳۸۹,۰۰۰,۰۰۰	۷۷,۰۵۳,۹۱۷,۱۷۲
	عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه‌ها	۶۱,۲۵۰,۴۳۶,۰۷۹	۵۱۷۸۷۰	۱,۱۵۷,۵۹۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۷۰,۷۵۴,۵۶۹,۷۷۶



شکل ۲: نمودار میانگین عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شرکت های غیر تولیدی

شکل فوق میانگین عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی و مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی را نشان می دهد. همانطور که مشخص است عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم در شرکت های غیرتولیدی از دیدگاه پاسخگویان بیشترین میانگین را به خود اختصاص داده است. در شرکت های غیرتولیدی عدم وجود مستندات کافی، عدم رعایت استانداردهای حسابداری و عدم ارسال و بکار بستن بخشنامه ها به ترتیب اولویت عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی بوده اند.

### بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق

H0: توزیع متغیرهای مورد مطالعه تحقیق نرمال است.

H1: توزیع متغیرهای مورد مطالعه تحقیق نرمال نیست.

جدول ۲: نتایج آزمون کولموگروف - اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیرهای مورد مطالعه پژوهش

عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها	عدم وجود مستندات	عدم رعایت استانداردهای حسابداری	عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم	تفاوت ابرازی و تشخیصی	
۳/۳۶	۳/۳۱	۳/۵۶	۳/۴۳	۳/۴۵	میانگین
۰/۳۷	۰/۶۱	۰/۴۵	۰/۳۷	۰/۴۹	انحراف استاندارد
۱/۲۳۶	۱/۳۱۱	۱/۱۵۱	۰/۹۷۴	۱/۰۵۷	K-S
۰/۰۹۴	۰/۰۶۴	۰/۱۴۱	۰/۲۹۹	۰/۲۱۴	سطح معنی داری

بر اساس سطح معنی داری آزمون k-s که در تمامی متغیرهای مورد مطالعه بیشتر از ۰/۰۵ است نتیجه می‌گیریم که دلیلی بر رد فرض صفر (توزیع متغیرهای مورد مطالعه تحقیق نرمال است) نداریم. به عبارت دیگر توزیع تمامی عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی نرمال می‌باشد. بنابراین جهت بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های پارامتریک استفاده خواهد شد. لذا برای آزمون فرضیه‌ها، رگرسیون خطی ساده جهت آزمون فرضیه‌ها بکار برده شده است.

### آزمون فرضیه‌های پژوهش

- بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم توسط مودیان، از سوی دیگر رابطه معناداری وجود دارد. سطح معنی داری آزمون F (با مقدار ۴۷۲۱/۳۲۴) در شرکت‌های غیر تولیدی بوده در نتیجه می‌توان بیان داشت که ضریب معادله رگرسیون مربوط به متغیر مستقل عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم در این شرکت‌ها مخالف صفر است. ضریب تعیین چندگانه ۰/۹۷ می‌باشد که نشان می‌دهد ۹۷٪ از سهم متغیر وابسته (مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی) توسط متغیر مستقل عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم تبیین و توضیح داده می‌شود. از طرفی ضریب همبستگی جزئی ۰/۹۸ می‌باشد که بیانگر رابطه مثبت بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم توسط مودیان است. همچنین سطح معنی داری مربوط به آماره T کمتر از ۰/۰۵ است که نشان دهنده رابطه معنی دار بین متغیرهای مورد مطالعه می‌باشد. به عبارت دیگر این فرضیه که بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم توسط مودیان، از سوی دیگر رابطه معناداری وجود دارد تأیید می‌گردد.

جدول ۳: نتایج رابطه بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف

#### و عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم توسط مودیان

شرح	متغیر مستقل	ضریب همبستگی چندگانه (R)	ضریب تعیین چندگانه (R <sup>2</sup> )	F	سطح معنی داری	ضریب همبستگی جزئی (بتا)	آماره T	سطح معنی داری
غیر تولیدی	عدم رعایت قانون مالیات‌های مستقیم	۰/۹۸۷	۰/۹۷۴	۳۲۴/۴۷۲۱	۰/۰۰۰	۲/۶۳۴	۶۸/۷۱۲	۰/۰۰۰

- بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی از طرف دیگر رابطه معناداری وجود دارد. سطح معنی داری آزمون F ( با مقدار ۷۰۹/۹۸۹ ) کمتر از مقدار ۰/۰۵ بوده در نتیجه می توان بیان داشت که ضریب معادله رگرسیون مربوط به متغیر مستقل عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی مخالف صفر است. ضریب تعیین چندگانه ۰/۸۵ می باشد که نشان می دهد ۸۵٪ از سهم متغیر وابسته (مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی) توسط متغیر مستقل عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم توضیح داده می شود. از طرفی ضریب همبستگی جزئی ۰/۹۲ می باشد که نشان دهنده رابطه مثبت بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی است. همچنین سطح معنی داری مربوط به آماره T کمتر از ۰/۰۵ است که نشان دهنده رابطه معنی دار بین متغیرهای مورد مطالعه می باشد. بنابراین فرضیه دوم مبنی بر اینکه بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی ، از سوی دیگر رابطه معناداری وجود دارد مورد تأیید واقع می گردد.

جدول ۴ : نتایج رابطه بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی

شرح	متغیر مستقل	ضریب همبستگی (R)	ضریب تعیین چندگانه (R <sup>2</sup> )	F	سطح معنی داری	ضریب همبستگی جزئی (بتا)	آماره T	سطح معنی داری
غیر تولیدی	عدم رعایت استانداردهای حسابداری	۰/۹۲۳	۰/۸۵۱	۷۰۹/۹۸۹	۰/۰۰۰	۳/۶۶۵	۲۶/۶۴۶	۰/۰۰۰

- بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم وجود مستندات کافی (اعم از هزینه ای، معافیت ها و مشوق های مالیاتی) توسط مودیان مالیاتی از طرف دیگر رابطه معناداری وجود دارد.

همانطور که مشخص است سطح معنی داری آزمون F ( با مقدار ۴۰۱/۵۴۴ ) کمتر از مقدار ۰/۰۵ می باشد بنابراین ضریب معادله رگرسیون مربوط به متغیر مستقل عدم وجود مستندات کافی در گروه های مذکور مخالف صفر است. ضریب تعیین چندگانه ۰/۷۶ می باشد که نشان می دهد ۷۶٪ از سهم متغیر وابسته (مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی) توسط متغیر مستقل عدم وجود مستندات کافی

تبیین و توضیح داده می‌شود. ضریب همبستگی جزئی  $0/87$  می‌باشد که نشان می‌دهد رابطه مثبت بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم وجود مستندات کافی توسط مودیان وجود دارد. همچنین سطح معنی داری مربوط به آماره  $T$   $0/05$  است که نشان دهنده رابطه معنی دار بین متغیرهای مورد مطالعه می‌باشد. در نتیجه فرضیه سوم پژوهش نیز اثبات می‌گردد. بدین معنی که بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم وجود مستندات کافی (اعم از هزینه‌ای، معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی) توسط مودیان مالیاتی، از سوی دیگر رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۵: نتایج رابطه بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم رعایت وجود مستندات کافی توسط مودیان مالیاتی

شرح	متغیر مستقل	ضریب همبستگی چندگانه (R)	ضریب تعیین چندگانه (R2)	F	سطح معنی داری	ضریب همبستگی جزئی (B)	ضریب همبستگی جزئی (بتا)	آماره T	سطح معنی داری
غیر تولیدی	عدم وجود مستندات کافی	$0/874$	$0/764$	$401/544$	$0/000$	$7/993$	$0/987$	$68/712$	$0/000$

- بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه‌ها، دستور العمل‌ها و آیین‌نامه‌های مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. مطابق مندرجات جدول ۶، سطح معنی داری آزمون F (با مقدار  $842/226$ ) کمتر از مقدار  $0/05$  بوده در نتیجه می‌توان بیان داشت که ضریب معادله رگرسیون مربوط به متغیر مستقل عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه‌ها، دستور العمل‌ها و آیین‌نامه‌های مالیاتی توسط مودیان مذکور مخالف صفر است. ضریب تعیین چندگانه  $0/87$  می‌باشد که بیان می‌دارد  $87\%$  از سهم متغیر وابسته توسط متغیر مستقل مذکور توضیح داده می‌شود. از طرفی ضریب همبستگی جزئی  $0/93$  می‌باشد که بیانگر رابطه مثبت بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه‌ها، دستور العمل‌ها و آیین‌نامه‌های مالیاتی توسط مودیان است. همچنین سطح معنی داری مربوط به آماره T کمتر از  $0/05$  است که نشان دهنده رابطه معنی دار بین متغیرهای مورد مطالعه می‌باشد. بنابراین فرضیه چهارم پژوهش مبنی بر اینکه بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از یک طرف و عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه‌ها، دستور العمل‌ها و آیین‌نامه‌های مالیاتی توسط مودیان، از سوی دیگر رابطه معناداری وجود دارد تأیید می‌شود.



جدول ۶: نتایج رابطه بین مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص از یک طرف و عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها، دستور العمل ها و آیین نامه های مالیاتی توسط مودیان

شرح	متغیر مستقل	ضریب همبستگی چندگانه (R)	ضریب تعیین چندگانه (R <sup>2</sup> )	F	سطح معنی داری	ضریب (B)	ضریب همبستگی جزئی (بتا)	آماره T	سطح معنی داری
غیر تولیدی	عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها، دستور العمل ها و آیین نامه های مالیاتی	۰/۹۳۴	۰/۸۷۲	۸۴۲/۲۲۶	۰/۰۰۰	۳/۸۵۳	۰/۹۳۴	۲۹/۰۲۱	۰/۰۰۰

- تحلیل رگرسیونی بررسی تاثیر عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی (عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم، عدم رعایت استانداردهای حسابداری، عدم وجود مستندات و عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها) بر مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از روش ورود هم زمان متغیرها به مدل همانطور که در جدول ۷ مشخص است سطح معنی داری آزمون F (با مقدار ۱۲۱۵۳/۸۵) در گروه کمتر از مقدار ۰/۰۵ می باشد بنابراین ضریب معادله رگرسیون مربوط به عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی مخالف صفر است. ضریب تعیین چندگانه در گروه تولیدی ۰/۹۹ که نشان می دهد ۹۹٪ از سهم متغیر وابسته (مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی) در گروه تولیدی توسط عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی تبیین و توضیح داده می شود. همچنین سطح معنی داری مربوط به آماره T در تمامی عوامل اصلی ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی کمتر از ۰/۰۵ است که نشان دهنده رابطه مثبت و معنی دار بین عوامل اصلی ایجاد شکاف و مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی می باشد. از طرفی با توجه به ضرایب همبستگی جزئی می توان بیان داشت که عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم (۰/۳۰۴) بیشترین تاثیر را بر مغایرت درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی داشته اند و به ترتیب تاثیر عبارتند از عدم وجود مستندات کافی (اعم از هزینه ای، معافیت ها و مشوق های مالیاتی)، عدم رعایت استانداردهای حسابداری و در نهایت نیز عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها.

جدول ۷: نتایج تاثیر عوامل اصلي ايجاد شكاف بين درآمد مشمول ماليات ابرازی و درآمد مشمول ماليات  
تشخيصی بر مغایرت درآمد مشمول ماليات ابرازی و درآمد مشمول ماليات تشخيصی

شرح	متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب همبستگی چندگانه (R)	ضریب تعیین چندگانه (R <sup>2</sup> )	F	سطح معنی داری	ضریب (B)	ضریب همبستگی جزئی (بتا)	آماره T	سطح معنی داری
غیر تولیدی	عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم	مغایرت درآمد مشمول ماليات ابرازی و درآمد مشمول ماليات تشخيصی	۰/۹۹	۰/۹۹	۱۲۱۵۳/۸۵	۰/۰۰۰	۰/۸۱۲	۰/۳۰۴	۱۱/۸۷۴	۰/۰۰۰
	عدم رعایت استانداردهای حسابداری						۱/۴۱۸	۰/۳۵۷	۲۳/۷۴۶	۰/۰۰۰
	عدم وجود مستندات						۰/۳۳۴	۰/۰۳۷	۲/۴۳۵	۰/۰۱۶
	عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها						۱/۴۸۵	۰/۳۶۰	۱۴/۵۰۹	۰/۰۰۰

### بحث و نتیجه گیری

نتایج به دست آمده نشان می دهد تمامی فرضیه های پژوهش تایید گردیده اند که در ادامه به تشریح و بحث در مورد آنها پرداخته می شود.

**فرضیه اول:** با تایید فرضیه اول مشخص گردید تفاوت معنی داری بین درآمد مشمول ماليات ابرازی و درآمد مشمول ماليات تشخيصی با عدم رعایت قانون ماليات های مستقیم توسط مودیان وجود دارد.

بنابراین با توجه به نتایج به دست آمده می توان نتیجه گرفت که یکی از دلایل اصلي اختلاف و ايجاد شكاف بين درآمد مشمول ماليات ابرازی و درآمد مشمول ماليات تشخيصی عدم رعایت قوانين و مقررات مالیاتی به ویژه قانون ماليات های مستقیم می باشد. همچنین از نظر تئوریک می توان چنین نتیجه گرفت که رعایت قوانين و مقررات مالیاتی از طرف مودیان می تواند به کاهش شكاف مالیاتی کمک بسزایی کند.

**فرضیه دوم:** با تایید فرضیه دوم مشخص گردید تفاوت معنی داری بین درآمد مشمول ماليات ابرازی و درآمد مشمول ماليات تشخيصی با عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان وجود دارد.

بنابراین با توجه به نتایج به دست آمده می توان نتیجه گرفت که یکی از دلایل اصلي اختلاف و ايجاد شكاف بين درآمد مشمول ماليات ابرازی و درآمد مشمول ماليات تشخيصی، عدم رعایت استانداردهای حسابداری می باشد.

همچنین از نظر تئوریک می توان چنین نتیجه گرفت که رعایت استانداردهای حسابداری از طرف مودیان می تواند به کاهش شکاف مالیاتی کمک کرده و سطح آن را تا حد مورد انتظار کاهش دهد.

**فرضیه سوم:** با تایید فرضیه سوم مشخص گردید تفاوت معنی داری بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی با عدم وجود مستندات کافی ارائه مستندات از طرف مودیان می تواند موجب کاهش شکاف مالیاتی شده و در این میان برنده اصلی سازمان امور مالیاتی خواهد بود.

**فرضیه چهارم:** با تایید فرضیه چهارم مشخص گردید تفاوت معنی داری بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی با عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها، دستور العمل ها و آیین نامه های مالیاتی توسط مودیان وجود دارد. بنابراین با توجه به نتایج به دست آمده می توان نتیجه گرفت که یکی از دلایل اصلی اختلاف و ایجاد شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی عدم رعایت موضوع پیش گفته است.

از نگاه تئوریک اعمال و بکار بستن بخشنامه ها، دستور العمل ها و آیین نامه های مالیاتی توسط مودیان موجب کاهش شکاف مالیاتی شده و سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل وصول نقد و کم هزینه مالیات از یک طرف و مودیان مالیاتی به دلیل کاهش هزینه های رفت و آمد به سازمان منتفع این میدان خواهند بود.

#### فهرست منابع

- \* بلکویی، احمد، ۱۳۹۲، تئوری های حسابداری، ترجمه علی پارسائیان، چاپ اول، انتشارات ترمه.
- \* بیک پور، محمدعلی، ۱۳۸۶، حسابرسی مالیاتی، چاپ سوم، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی.
- \* پناهی، محمد قاسم، ۱۳۹۴، قانون مالیات های مستقیم، چاپ اول، انتشارات بلاغ دانش.
- \* پورزمانی، زهرا، شمسی جامخانه، ابوالقاسم، ۱۳۸۸، بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکتهای بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره پنجم، مسلسل 53، تابستان 1388.
- \* دلاور، علی، ۱۳۹۸، روش تحقیق در روان شناسی و علوم تربیتی، انتشارات ویرایش.
- \* شباهنگ، رضا، ۱۳۸۷، تئوری حسابداری ۲، جلد اول، چاپ هشتم، انتشارات سازمان حسابرسی.
- \* طالب نیا، قدرت الله و موثق، رحمان، علل عمده وجود اختلاف مابین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی، ۱۳۹۰، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات تهران.
- \* عرب صالحی و هاشمی، ۱۳۹۴، تاثیر اجتناب بیش از حد مدیریتی بر اجتناب مالیاتی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۲، شماره ۱، ص ۸۵ تا ۱۰۴.
- \* علیمی، حسینعلی، ۱۳۸۳، برنامه های حسابرسی، چاپ اول، انتشارات موسسه فرهنگی حسابداران امروز
- \* قادری، بهمن؛ کفعمی، مهدی؛ کریمی حساری، فرشاد، ۱۳۹۷، بررسی تأثیر عوامل مالی و غیرمالی مؤثر بر شکاف مالیاتی، دوره ۱، شماره ۲، پاییز ۱۳۹۷، صفحه 1-16

- \* ملک آرای، نظام الدین و علی مدد، مصطفی، ۱۳۸۵، اصول حسابداری ۱، جلد اول انتشارات سازمان حسابرسی.
- \* مهربانی، حسین، ۱۳۹۱، حسابداری مالیاتی، چاپ سوم، انتشارات فرهیختگان دانشگاه

## یادداشت‌ها

<sup>۱</sup> در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی ابلاغ می‌شود، چنانچه مودی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد مدارک کتبا تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مودی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که بیش از سی روز از تاریخ مراجعه نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را موثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مودی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول مربوط و مودی خواهد رسید و هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مودی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد موثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستدلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید.

<sup>۲</sup> مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است. هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

- ۱- یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور.
  - ۲- یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته. در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایطی در شهرستان‌ها یا مراکز استانها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس قوه قضائیه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود.
  - ۳- یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی ایران یا مجامع حرفه‌ای یا تشکلهای صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مودی در صورتی که برگ تشخیص مالیات ابلاغ قانونی شده باشد و یا همزمان با تسلیم اعتراض به برگ تشخیص در مهلت قانونی مودی انتخاب خود را اعلام ننماید سازمان امور مالیاتی کشور با توجه به نوع فعالیت مودی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی از بین نمایندگان مزبور یک نفر را انتخاب خواهد کرد.
- تبصره ۱ - جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آرا قطعی و لازم الاجرا است، ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.
- تبصره ۲ - اداره امور هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیأتها به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد و حق الزحمه اعضا هیأت‌های حل اختلاف براساس آیین‌نامه‌ای که بنا به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید از محل اعتباری که به همین منظور در بودجه سازمان مذکور پیش‌بینی می‌شود قابل پرداخت خواهد بود.

<sup>۳</sup> - آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است. مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره های آن به مودی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مودیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم الاجرا می‌باشد.

- تبصره ۱ - مودی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند.
- تبصره ۲ - نمایندگان عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهار نظر داشته یا رأی داده باشند.
- تبصره ۳ - در صورتی که رأی صادره هیأت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدید نظر خواهی قرار گرفته باشد در مرحله تجدید نظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد.
- تبصره ۴ - آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به استثناء مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مودی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد برابر مقررات ماده (۲۵۱) این قانون قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود.
- تبصره ۵ - سازمان امور مالیاتی کشور اجازه دارد شکایت کتبی مودیان مالیاتی از آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی صادره تا تاریخ تصویب این ماده که در مهلت قانونی به مرجع مالیاتی ذی ربط تسلیم شده است را یک بار به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر به منظور رسیدگی و صدور رأی مقتضی احاله نماید.
- تبصره ۶ - در مواردی که شکایت مودیان مالیاتی از آراء هیأت‌های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیأت‌های تجدید نظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مودی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد که مودی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.

<sup>۴</sup> مودی یا اداره امور مالیاتی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کند.

در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیر مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستندا به مدارک و دلایل کافی از طرف مودی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید.

رای هیأت به اکثریت آرا قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد. حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود.

<sup>۶</sup> برگرفته از سایت ایرنا

<sup>۷</sup> هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و با مصوبه هیأت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

تبصره ۱- از لحاظ مقررات این فصل، کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که مکلف به نگهداری دفاتر می‌باشند، در حکم موسسه محسوب می‌شوند. همچنین هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در مورد سایر صاحبان مشاغل نیز قابل پذیرش است.

تبصره ۲- هزینه‌های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می‌شود، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند.

تبصره ۳- پذیرش هزینه‌های پرداختی قابل قبول مالیاتی موضوع این قانون که به شیوه تهاثری انجام نشود از مبلغ پنجاه میلیون (۵۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال به بالا منوط به پرداخت یا تسویه وجه آن از طریق سامانه (سیستم) بانکی خواهد بود.