

بررسی تحلیلی ارتباط میان تغییرات اقلام صورت‌های مالی و تغییرات

مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

حسن صفار یزدی^۱

تاریخ پذیرش: ۸۹/۱۱/۱۲

تاریخ دریافت: ۸۹/۹/۲۷

چکیده

صورت‌های مالی اساسی گزارش‌هایی هستند که بیش از سایر گزارش‌های مالی مورد توجه قرار می‌گیرند. در این پژوهش ارتباط اطلاعات و ارقام ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد با مالیات مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. برای این منظور از طریق آزمون همبستگی، ارتباط تغییرات اقلام هر یک از صورت‌های مالی و تغییرات مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است. نتیجه بررسی حاکی از آن است که از میان اقلام صورت‌های مالی، هیچ‌یک توانایی پیش‌بینی مالیات را ندارند یعنی در واقع میان تغییر هیچکدام از اقلام صورت‌های مالی و تغییر مالیات همبستگی و رابطه معنی‌داری وجود ندارد. در صورت وجود همبستگی، از طریق رگرسیون تک متغیره و چند متغیره، پیش‌بینی اقلام مزبور تعیین می‌شد. اگرچه اقلام صورت‌های مالی با توجه به تفاوت‌های زیاد استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، توانایی پیش‌بینی مالیات را ندارند و فرضیه - های اصلی پژوهش تأیید نمی‌شوند، اما با توجه به وجود اختلاف‌های دائمی (ناشی از معافیت‌های قانونی، مالیات‌های مقطوع و محدودیت‌های مجاز) میان سود حسابداری و سود مالیاتی، در صورت حذف اثر آنها در مرحله اول و نیز تطابق قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری در راستای کاهش اختلاف‌های موقت (ناشی از مبانی مختلف اندازه‌گیری و زمان بندی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها) در مرحله دوم، در هر یک از این دو مرحله می‌توان انتظار وجود رابطه معنی‌داری میان تغییرات اقلام صورت‌های مالی و تغییرات مالیات را داشت.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی مالی، اقلام صورت‌های مالی، درصد تغییرات

مالیات و اقلام صورت‌های مالی و درآمد مشمول مالیات

۱- مقدمه

حسابداری را می‌توان فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری، طبقه‌بندی و گزارش اطلاعات مالی به منظور فراهم آوردن امکان قضاوت آگاهانه و اتخاذ تصمیم‌های منطقی توسط استفاده‌کنندگان مالی تعریف نمود. انتظارها، نیازها و خواسته‌های استفاده‌کنندگان بسیار متنوع است و به طور معمول تعیین‌کننده نوع اطلاعاتی است که باید ارائه شود، تا مبنای قضاوت، ارزیابی و تصمیم‌گیری قرار گیرد. محصول نهایی گزارشگری مالی صورت‌های مالی است. در واقع هر صورت مالی منعکس‌کننده اطلاعاتی است که در مجموع این اطلاعات می‌تواند تصویر روشنی از واحد تجاری مورد نظر ارائه کند، به همین دلیل بخش عمده‌ای از تئوری‌ها، پژوهش‌ها و استانداردهای حسابداری به صورت‌های مالی اختصاص دارد، اما از آنجا که حسابداری به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان توجه دارد، برخی تعریف‌ها، ویژگی‌های کیفی و رهنمودها دستیابی به این هدف‌ها را آسان می‌نماید. بر این اساس تصمیم‌گیری با ارزیابی انتظار وقوع رویدادهای آینده مرتبط است. ظرفیت و توان ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری را به اصطلاح توان پیش‌بینی می‌نامند. به عبارت دیگر یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، سودمندی در پیش‌بینی است که در مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران به عنوان هدف گزارشگری مالی مورد ملاحظه قرار گرفته است. سودمندی در پیش‌بینی به عنوان یکی از ویژگی‌های مربوط بودن اطلاعات به معنای آن است که اطلاعات مالی به شکلی فراهم شود که استفاده‌کنندگان را در پیش‌بینی نتایج جاری و آتی واحد تجاری یاری دهد.

در پژوهش حاضر سعی می‌شود تا توان پیش‌بینی اقلام صورت‌های مالی براساس درصد تغییراتشان و مقایسه‌ی آنها با درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مورد آزمون قرار گیرد.

۲- بیان مسأله پژوهش

مسأله‌ی اصلی پژوهش حاضر تعیین میزان مربوط بودن، همسویی و همبستگی بین درصد تغییرات اقلام نقدی و تعهدی موجود در صورت‌های مالی و درصد تغییرات مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم این صورت‌های مالی توسط سازمان حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی مورد حسابرسی مالیاتی قرار می‌گیرند، به بیان دیگر این

پژوهش در پی یافتن رابطه معنی داری میان اطلاعات و ارقام حسابداری و مالیات شرکت هاست تا مشخص شود حسابداران رسمی در امر تشخیص مالیات علاوه بر سود و همچنین ارقام نقدی تا چه میزان به ارقام تعهدی دیگر متکی هستند و آیا به وسیله درصد تغییرات ارقام صورت های مالی نسبت به سال قبل می توان درصد تغییرات مالیات در سال جدید و به تبع آن مبلغ مالیات در شرکت ها را برآورد کرد.

با توجه به اینکه محاسبه مالیات اشخاص حقوقی در ایران طبق آخرین اصلاحات قانون مالیات های مستقیم براساس نرخ ثابت بیست و پنج درصد موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم و بر مبنای درآمد مشمول مالیات (سود مالیاتی) می باشد و درآمد مشمول مالیات به طور معمول تفاوت زیادی با سود قبل از مالیات در صورت سود و زیان شرکت ها دارد، لذا در این پژوهش اگر چه تغییرات ارقام صورت های مالی با مالیات قطعی شرکت ها مقایسه می شود ولی در واقع براساس این تغییرات در صورت وجود رابطه به نوعی پیش بینی درآمد مشمول مالیات یا سود مالیاتی صورت می گیرد، البته این پیش بینی در شرایطی امکان پذیر است که سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت موجود باشد و در واقع درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت با درآمد مشمول مالیات برآوردی (در صورت امکان پیش بینی) مقایسه می شود تا صحت آن آزمون شود.

حال این سؤال مطرح است که آیا ارقام ترازنامه و صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد براساس درصد تغییراتشان نسبت به سال قبل، قابلیت پیش بینی مالیات شرکت را دارند؟ از میان ارقام صورت های مالی چه ارقامی برای پیش بینی مالیات شرکت مفید می باشند؟
آیا ارقام موجود در صورت های مالی به یک میزان قدرت پیش بینی مالیات شرکت را دارند؟

۳- پیشینه پژوهش

مهم ترین رویدادهایی که قابلیت پیش بینی آنها با استفاده از ارقام صورت های مالی مورد پژوهش قرار گرفته است به شرح زیر می باشد:

۱. پیش بینی سود
۲. پیش بینی بازده سهام
۳. پیش بینی ریسک سیستماتیک

۴. پیش بینی رتبه بندی اوراق قرضه
۵. پیش بینی تصاحب مالکیت
۶. پیش بینی بحران مالی شرکت ها
۷. پیش بینی شهرت شرکت ها
۸. پیش بینی ساختار سرمایه

با توجه به مطالعات صورت گرفته در رابطه با بررسی تغییرات اقلام صورت های مالی و تغییرات مالیات شرکت ها، هیچ پژوهشی در این زمینه انجام نشده است، اما به لحاظ این که مالیات براساس سود تعیین می شود می توان پژوهش حاضر را در زمره ی گروه اول قرار داد و از پژوهش های انجام شده برای پیش بینی سود براساس اقلام صورت های مالی به عنوان پیشینه ی پژوهش حاضر نام برد که خلاصه ی پژوهش های انجام شده در ادامه شرح داده می شود. پژوهش های خارجی انجام شده در زمینه ی پیش بینی سود براساس اقلام صورت های مالی عبارتند از: پژوهش خانم او در سال ۱۹۹۰ و پژوهش گارود وریس در سال ۱۹۹۷.

درسال ۱۹۹۰ پژوهشی برای پیش بینی سود از طریق ارقام حسابداری غیر از سود توسط خانم او^۱ انجام شد. استدلال او در این پژوهش این بود که محتوای اطلاعاتی اضافی ارقام حسابداری غیر از سود با قیمت سهام ارتباط دارند که ممکن است تا حدودی ناشی از توانایی این ارقام برای پیش بینی سودهای آتی باشد. نتیجه ای که حاصل شد این بود که ارقام حسابداری غیر از سود ممکن است به دلایل زیر توان پیش بینی سودهای آتی را داشته باشند:

نخست اینکه ارقام غیر از سود ممکن است به شناسایی جزء گذرای سود جاری که در بلندمدت محو خواهد شد کمک نماید،

دوم اینکه اطلاعات غیر از سود ممکن است منعکس کننده تصمییم های تأثیرگذار مدیریت بر سودهای آتی باشد.

در سال ۱۹۹۷ دو پژوهشگر به نام های گارود وریس^۲ برای پیش بینی سود از چهار متغیر بنیادی

1- J.Ou. "The information content of non-earning accounting numbers as earning predictors", Journal of accounting research 1990 .

1- N.Garrod and Wress. " Forecasting earning crath using fundamentals"

شامل حقوق صاحبان سهام، سود خالص، تقسیم سود و قیمت سهام استفاده نمودند. آنها برای انجام این پژوهش مدل نمونه‌ای از شرکت‌های آلمان، فرانسه و انگلستان را برای دوره‌ی ۱۹۸۷ تا ۱۹۹۵ انتخاب کرده و با استفاده از رگرسیون، این چهار متغیر را مورد آزمون قرار دادند، نتایجی که از این پژوهش حاصل شد، مشخص نمود که متغیرها توان قابل توجهی در تبیین تغییرات در سود خالص طی دو سال بعد دارند.

پژوهش‌های داخلی انجام شده در زمینه‌ی پیش‌بینی سود بر اساس ارقام صورت‌های مالی عبارتند از: پژوهشی با عنوان « سودمندی ارقام صورت های مالی غیر از سود در پیش بینی سود» در سال ۱۳۷۸ توسط علی رحمانی جهت دریافت درجه‌ی دکتری دانشگاه علامه طباطبایی انجام گردید. در این پژوهش با استفاده از رویکرد پیش‌بینی سود، محتوای اطلاعاتی اضافی ارقام حسابداری مورد بررسی قرار گرفت، نتیجه‌ی حاصل بدین صورت بود که ارقام صورت‌های مالی (سود عملیاتی هر سهم، سود خالص هر سهم، بازده حقوق صاحبان سهام) ارزش پیش‌بینی داشته و برای پیش‌بینی تغییرات سود سال بعد سودمند می‌باشند.

پژوهش دیگری با عنوان در سال ۱۳۸۵ توسط آرش درخشان مهر جهت دریافت درجه‌ی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات انجام گردید. نتیجه‌ی حاصل بدین شرح بود که اگر چه تنها نسبت‌های حاصل از ارقام ترازنامه قدرت ضعیفی در پیش‌بینی سود دارند ولی تفاوت قابل توجهی بین ارقام ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد در پیش‌بینی سود خالص وجود ندارد.

۴- مبانی نظری

انواع مالیات‌ها

انواع مالیات‌ها از نظر ترتیب پرداخت به دو دسته زیر تقسیم می‌شوند:

الف) مالیات‌های مستقیم ب) مالیات‌های غیر مستقیم.

مالیات‌های مستقیم مالیات‌هایی هستند که پرداخت کنندگان آن مشخص است، نام و مشخصات و منبع مالیاتی آنها و سایر اطلاعات مربوط به هر یک در پرونده‌های مالیاتی و فهرست مؤدیان درج گردیده است. این مالیات‌ها به طور مستقیم توسط مأموران مالیاتی مطالبه می‌شوند، و معمولاً به صورت فوری و در موعدهای کوتاه پرداخت می‌شوند.

مالیات‌های غیرمستقیم مالیات‌هایی هستند که پرداخت کنندگان آن برای سازمان امور مالیاتی ناشناخته می‌باشد به صورت غیر فوری پرداخت می‌شوند و بین مرحله‌های تشخیص و قطعی شدن از یک طرف و وصول و اجرا از طرف دیگر فاصله‌ی زمانی وجود دارد.^۱ در حال حاضر مالیات‌های مستقیم در ایران بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم و بنا بر آخرین اصلاحات ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به لحاظ منبع شامل مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد می‌باشند. مالیات بر دارایی (ثروت) شامل مالیات بر ارث، مالیات حق تمبر و مالیات نقل و انتقال حق واگذاری (سرقفلی) و مالیات بر درآمد شامل مالیات بر درآمد املاک (مستغلات)، مالیات بر درآمد کشاورزی، مالیات بر درآمد حقوق، مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) و مالیات بر درآمد اتفاقی می‌باشد. درآمدهای به دست آمده از فعالیت‌های کشاورزی از پرداخت مالیات معاف هستند، همچنین مالیاتی به عنوان مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف وصول نمی‌شود. مالیات بر شرکت‌ها در میان انواع مالیات‌های مستقیم، مهم‌ترین رقم مالیاتی است.^۲

مالیات‌های غیرمستقیم در ایران بر قانون واحدی مبتنی نیست، بلکه به موجب قوانین متعدد و تبصره‌های قوانین بودجه کل کشور برقرار می‌گردند؛ قانون تجمیع عوارض یا قانون مالیات بر ارزش افزوده. مالیات‌های غیرمستقیم بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به مصرف کننده تحمیل می‌-

۱- محمد رزاقی، جزوه (۱۳۸۱) مبانی و قوانین مالیاتی تهران: دانشکده امور اقتصادی، صفحه ۱۴-۱۱.

۲- غلامحسین دوانی، (۱۳۸۶) حسابداری مالیاتی تهران: انتشارات کیومرث، صفحه ۹.

گردند شامل مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش مالیات بر واردات، مشتمل بر حقوق گمرکی، سود بازرگانی، حق ثبت سفارش کالا، درصدی از ارزش خودروهای وارداتی می باشد. مالیات بر مصرف و فروش، شامل مالیات بر فروش فرآورده های نفتی، تولید الکل طبی و صنعتی فروش سیگار، نوشابه، خودرو، در صدی از ارزش خودروهای داخلی، مالیات بر نقل و انتقال خودرو، فروش خاویار، نوار ضبط صوت و تصویر، حق اشتراک تلفن های خودکار و خدمات مخابراتی بین المللی. از سال ۱۳۸۲ مالیات بر مصرف جایگزین مالیات تجمع عوارض شد^۱.

مالیات بر درآمد شرکت ها

این مالیات برای نخستین بار در سال ۱۳۰۹ و به موجب قانون مالیات بر شرکت ها و تجارت در ایران مرسوم گردید. به تدریج در قوانین و مقررات مربوط به این مالیات، با توجه به مقتضیات زمان و شرایط اقتصادی و اجتماعی کشور تغییراتی داده شد. براساس آخرین اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بر طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود. پس از اعمال زیان های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

بر طبق ماده ۱۰۶ درآمدهای مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی بر طبق مقررات ماده ۹۴ و بند الف ماده ۹۵ این قانون و در موارد ذکر شده در ماده ۹۷ این قانون به طور علی الرأس تشخیص می گردد^۲. بنابراین با توجه به ماده ۱۰۶ قانون مالیات های مستقیم، درآمد مشمول مالیات به سه شیوه زیر تعیین می گردد:

۱. تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی الرأس مطابق ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم؛
۲. تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق اعمال ضریب مقرر در قانون مالیات های مستقیم،

۱- همان منبع، صفحه ۱۵.

۲- جهانگیر منصور، (۱۳۸۲)، قانون مالیات های مستقیم تهران: نشر دیدار، صفحه ۷۴.

مشمولین بندهای الف و ب قانون مالیات‌های مستقیم؛

۳. تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر و مدارک، مطابق مواد ۱۴۷ تا ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم؛

تبیین ارتباط حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی

استانداردهای حسابداری عبارت از ضوابطی است که واحدهای اقتصادی باید در فرایند شناخت، اندازه گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده کنندگان رعایت کنند و در نتیجه معیاری برای سنجش کیفیت ارائه صورت‌های مالی است. وقتی صورتهای مالی برپایه این استانداردها تهیه شود، حسابرس مستقل می‌تواند اظهارنظر نماید که صورتهای مالی به نحو مطلوب تهیه و ارائه شده است. گرچه وجود استانداردهای حسابداری ممکن است موجب محدود شدن کیفیت کار حسابداران به علت تفاوت ماهیت فعالیت‌های اقتصادی و شرایط محیطی شود و با آنکه وجود این استانداردها هزینه تهیه صورتهای مالی را افزایش می‌دهد اما تدوین استانداردهای حسابداری مزیت‌های متعددی به شرح زیر دارد که منافع آن نسبت به هزینه‌های آن به مراتب بیشتر است:

۱. تجهیز حرفه حسابداری به مجموعه‌ای از قواعد کاربردی مفید؛
 ۲. ارتقای اجتناب ناپذیر کیفیت کار حسابداری؛
 ۳. ایجاد امکان مقاومت حسابداران در برابر فشار مدیران نسبت به کاربرد روش‌های حسابداری نامناسب
 ۴. تضمین تأمین اطلاعات روشن، کامل و یکنواخت در دوره‌های مختلف برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی؛
 ۵. ایجاد امکان مقایسه‌ی صورتهای مالی واحدهای مختلف برای استفاده کنندگان
- این استانداردها باید به عنوان مبنای تهیه صورتهای مالی، واجد ویژگی‌هایی باشند که منجر به تهیه‌ی اطلاعات معتبر، مربوط و قابل فهم (ویژگی‌های کیفی اطلاعات) گردند. در همین راستا جریان اطلاعاتی که استانداردهای حسابداری را در سطح اقتصاد هدایت می‌کند و به آن کیفیت می‌بخشد باید با قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان ابزار مهم اقتصادی همسویی داشته باشد. اما از آنجا که

استانداردهای حسابداری و حسابرسی هدف های دیگر و استفاده کنندگان متفاوتی دارند، لذا قرار گرفتن دو نقطه سود مالیاتی و سود حسابداری بر روی هم و بروز اختلاف میان این عدد امری منطقی است.

رهنمودهای حسابداری از سال ۱۳۷۸ لازم الاجرا شد. اطلاعیه وزارت امور اقتصادی و دارایی در تاریخ ۱۳۸۰/۰۵/۰۴ بر لزوم رعایت استانداردهای حسابداری توسط اشخاص حقوقی تأکید نمود به گونه ای که در صورت عدم رعایت استانداردهای مذکور، صورت های مالی تهیه شده در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود. زمینه همکاری میان سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کشور پس از تصویب قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، در قالب ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم، زمینه همکاری میان سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کشور در امر تشخیص مالیات توجه متولیان هر دو سازمان را در مقابل الزامات و مقررات حاکم بیش از پیش جلب نموده به طوری که تجزیه و تحلیل و کاهش تعارض های موجود و نیز افزایش تطابق و تعامل بیشتر میان قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و استانداردهای حسابداری کشور ضرورتی اجتناب ناپذیر می باشد.

در حال حاضر حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی دارای زمینه های لازم به منظور تأثیرپذیری از یکدیگرند که یکی از عوامل مهم این اثرگذاری وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی است که به ترتیب به عنوان متولیان وضع استانداردهای حسابداری و سیاست های مالیاتی هستند و سازمان های زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی به حساب می آیند. که وجود این فرصت زمینه تأثیرپذیری متقابل در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مالیاتی را مساعد نموده است به گونه ای که تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود با توجه به الزامات قانون مالیات های مستقیم در استاندارد شماره ۱۱ به عنوان روش های اختیاری پیشنهاد گردید و تدوین جدول روش و نرخ های استهلاک دارایی های ثابت به موجب ماده ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم تأثیر بسیار گسترده بر حسابداری مالی داشته است.

از همه مهم تر می توان به تکالیف مقرر در تبصره ی ۲ ماده ی ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مبنی بر تحریر آیین نامه مربوط به روش های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت های مالی نهایی براساس نوع فعالیت و همچنین

رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی با کسب نظر از جامعه حسابداران رسمی و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی اشاره نمود. از سوی دیگر برخی قواعد حاکم بر قانون مالیات‌های مستقیم به ویژه در مورد هزینه با استانداردهای حسابداری هماهنگ است و با آن تضاد جدی ندارد از جمله می‌توان برخی موارد را به شرح زیر ذکر نمود:

۱. نحوه برخورد با مخارج سرمایه‌ای که طبق استانداردهای حسابداری جزء قیمت تمام شده‌ی دارایی‌ها محسوب می‌گردد و از منظر مالیاتی نیز جزء هزینه‌های قابل قبول تلقی نمی‌گردد.
 ۲. مفاد بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر قابل قبول بودن زیان حاصل از تسعیر ارزش مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از جانب مؤدی.
 ۳. مفاد تبصره‌ی ۴ ماده ۱۵۰ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر انعکاس هزینه‌ی استهلاک در اجاره‌های سرمایه‌ای بر اساس استانداردهای حسابداری.
 ۴. حق انتخاب نماینده‌ی بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم (موضوع ترکیب هیأت حل اختلاف مالیاتی) توسط مؤدی از میان اعضای جامعه حسابداران رسمی در موارد مرتبط.
 ۵. لزوم اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی مالیاتی و رعایت اصول و ضوابط استانداردهای حسابداری به موجب بند الف ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم.
 ۶. پیش‌بینی نرخ استهلاک برای هزینه استهلاک برخی از دارایی‌های نامشهود از قبیل امتیازات، بهای خرید فرمول، علائم، حق تألیف، حق تصنیف و سایر حقوق خریداری انحصاری در بخش حقوق مالی جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱.
 ۷. پذیرفتن سود و کارمزد پرداختی (هزینه‌ی تأمین مالی) به بانک‌ها و مؤسسه‌های غیر بانکی مجاز طبق تبصره ۱۸ ماده ۱۴۸.
- موارد یاد شده گوشه‌ای از تعامل و نزدیکی قانون مالیات‌های مستقیم و استانداردهای حسابداری است.

مغایرت های موجود میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ایران در زمینه

سود

به دلیل وجود اختلاف های زیاد بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، مبلغ سود قبل از مالیات (سود حسابداری) از مبلغ درآمد مشمول مالیات (سود مالیاتی) متفاوت می باشد. این تفاوت ها ناشی از تفاوت دیدگاه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی می باشد، زیرا در حسابداری به دلیل اصل محافظه کاری، درآمدها به کمترین میزان ممکن و هزینه ها به بیشترین میزان ممکن شناسایی می شوند و در نتیجه اصل بر شناسایی سود کمتر است، در حالی که در قوانین مالیاتی (به استثنای قوانین مربوط به معافیت ها و بخشودگی های مالیاتی ناشی از سیاست های تشویقی دولت) در بیشتر اوقات به دلایل متعددی، اصل بر شناسایی سود بیشتر می باشد و بر همین اساس هیچ گاه سود حسابداری و سود مالیاتی برابر نخواهند شد. در ادامه به دو گروه از تفاوت های استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در رابطه با سود قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات، اشاره می شود.

گروه اول: تفاوت های سود قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات به دلیل الزامات خاص قانونی (اغلب ناشی از اختلاف های دائمی بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی) شامل موارد زیر می باشد:

۱. جدا کردن آن بخش (تمام یا قسمتی) از درآمدهایی که به موجب قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین کشور مشمول معافیت و بخشودگی می باشند، از درآمد مشمول مالیات، بموجب ماده ۸۱ و مواد ۱۳۲ تا ۱۴۵ فصل معافیت های مالیاتی قانون مالیات های مستقیم، قوانین برنامه های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، قوانین بودجه ی سالیانه ی کل کشور، قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت، قانون نحوه اداره مناطق آزاد تجاری و سایر قوانین کشور.

۲. جدا کردن درآمدهایی که مالیات آنها از پیش به طور مقطوع پرداخت گردیده است، از درآمد مشمول مالیات (به خاطر تفاوت در نحوه محاسبه ی درآمد مشمول مالیات آنها، اعمال نرخ های متفاوت با نرخ موضوع ماده ۱۰۵ و یا جلوگیری از پرداخت مالیات مضاعف)، از قبیل درآمد اجاره بموجب ماده ۵۳، درآمد حاصل از نقل و انتقال قطعی املاک (مستغلات) و حق واگذاری محل (حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل) ناشی از فروش بموجب ماده ۵۹، درآمد حاصل از نقل و انتقال قطعی املاک (مستغلات) ناشی از

معاوضه طبق ماده ۶۳، درآمد حاصل از ساخت و فروش املاک (اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها نگذشته باشد مطابق با ماده ۷۷، درآمد حاصل از سود سهام یا سهم شرکت‌های دریافتی از شرکت‌های سرمایه پذیر طبق تبصره چهار ماده ۱۰۵، درآمد اتفاقی نقدی و غیر نقدی حاصل از نقل و انتقال یکجانبه و بلاعوض، معامله‌های محاباتی، یا به عنوان جایزه و یا هر عنوان دیگری از این قبیل طبق ماده ۱۱۹، درآمد حاصل از نقل و انتقال (فروش) سهام، حق تقدم سهام و سایر اوراق بهاداری که در بورس معامله می‌شوند بموجب تبصره یک ماده ۱۴۳، درآمد حاصل از نقل و انتقال (فروش) سهام، سهم شرکت‌های شرکاء و حق تقدم سهام سایر شرکت‌ها (خارج از بورس) بموجب تبصره دو ماده ۱۴۳.

۳. پذیرفته نبودن هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف از مالیات شرکت‌ها بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم، مانند هزینه‌های صادرات کالا و خدمات و هزینه فعالیت‌های کشاورزی.

۴. پذیرفته نبودن هزینه‌های مرتبط با درآمدهایی که مالیات آنها از پیش به صورت مقطوع پرداخت گردیده است، مانند هزینه‌های سرمایه‌گذاری و نیز هزینه استهلاک و سایر هزینه‌های ملک اجاری در رابطه با درآمد حاصل از اجاره املاک.

۵. در نظر گرفتن وجوه قابل وصول به موجب قوانین مصوب تحت عنوان‌های دیگری غیر از مالیات بر درآمد (مانند عوارض سه در هزار اتاق بازرگانی از مآخذ درآمد مشمول مالیات)، به عنوان یک رقم کاهنده از درآمد مشمول مالیات بر اساس تبصره ۵ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم.

۶. در نظر گرفتن استهلاک زیان قابل قبول (تأیید شده) سال‌های قبل به عنوان یک رقم کاهنده از درآمد مشمول مالیات بر اساس بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم.

۷. پذیرفته نبودن اثر تعدیلات سنواتی ناشی از تغییر در رویه حسابداری یا اصلاح اشتباه بر سود (زیان) انباشته ابتدای دوره، به عنوان سود (زیان) دوره جاری طبق بند ۳۷ و ۳۸ استاندارد شماره ۶ استانداردهای حسابداری، برخلاف قانون مالیات‌های مستقیم که در صورت منظور نشدن این تعدیلات در محاسبه درآمد مشمول مالیات سال‌های قبل، خالص ارقام بدهکار و بستانکار حساب تعدیلات سنواتی به عنوان کاهنده یا افزایشدهی درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد.

گروه دوم: تفاوت های سود قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات به دلیل مغایرت های موجود بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی (اغلب ناشی از اختلاف های موقت بین آنها) شامل موارد زیر می باشد:

۱. پذیرفته بودن درآمد تحقق نیافته حاصل از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت (شامل سرمایه گذاری های بلند مدت) به عنوان درآمد دوره تجدید ارزیابی در قانون مالیات های مستقیم (به استثنای شرکت هایی که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت و شرکت های دولتی می باشد بموجب ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه)، برخلاف بند ۳۹ استاندارد شماره ۱۱ استانداردهای حسابداری که تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی در بخش حقوق صاحبان سهام شناسایی می شود.

۲. پذیرفته نبودن استهلاک مازاد تجدید ارزیابی دارایی های ثابت بموجب تبصره ۱۰ جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم (به استثنای شرکت هایی که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت و شرکت های دولتی می باشد طبق ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه)، برخلاف بند ۴۱ و ۴۲ استاندارد شماره ۱۱ استانداردهای حسابداری که معادل استهلاک اضافی ناشی از تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی به حساب سود (زیان) انباشته منظور می شود و در واقع درآمد حاصل از تجدید ارزیابی به جای سال تجدید ارزیابی در طی سال های استفاده از دارایی شناسایی می شود.

۳. پذیرفته نبودن هزینه کاهش ارزش دفتری دارایی های ثابت ناشی از تجدید ارزیابی در قانون مالیات های مستقیم، برخلاف بند ۴۰ استاندارد شماره ۱۱ استانداردهای حسابداری.

۴. پذیرفته نبودن زیان قابل پیش بینی قراردادهای بلندمدت پیمانکاری در قانون مالیات های مستقیم، برخلاف بند ۲۲ و ۲۴ استاندارد شماره ۹ استانداردهای حسابداری.

۵. پذیرفته نبودن ذخیره بدهی های احتمالی (پیشامدهای احتمالی موجود در تاریخ ترازنامه در هنگام تنظیم صورت های مالی) در قانون مالیات های مستقیم، برخلاف بند ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۱ استاندارد شماره ۴ استانداردهای حسابداری.

۶. پذیرفته نبودن اثر رویدادهای تعدیلی بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تصویب صورت های مالی بر ارقام صورت های مالی در قانون مالیات های مستقیم، برخلاف بند ۷ استاندارد شماره ۵

- استانداردهای حسابداری.
۷. جدا نکردن مالیات اقلام غیر مترقبه از فعالیت‌های عادی در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۲۶ و ۲۹ استاندارد شماره ۶ استانداردهای حسابداری که مالیات آنها به طور جداگانه محاسبه می‌شود.
۸. مستهلک کردن هزینه‌های تأسیس از قبیل مخارج ثبت مؤسسه، حق مشاوره و هزینه‌های مازاد بر درآمد دوره قبل از بهره برداری و دوره بهره برداری آزمایشی طی حداکثر ده سال بر اساس بند ۴ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۵۵ استاندارد شماره ۱۷ و بند ۶ و ۷ استاندارد شماره ۲۴ استانداردهای حسابداری که در صورت قابل انتساب نبودن به دارایی‌های مربوط در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شوند و تحت عنوان دارایی جداگانه شناسایی نمی‌شوند.
۹. پذیرفته نبودن هزینه استهلاک دارایی‌های نامشهود (به جز موارد ذکر شده در بخش حقوق مالی جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ شامل امتیازات، بهای خرید فرمول، علائم، حق تألیف، حق تصنیف و سایر حقوق خریداری انحصاری) طبق بند ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۷۴ استاندارد شماره ۱۷ استانداردهای حسابداری.
۱۰. پذیرفته نبودن زیان ناشی از حذف دارایی‌های نامشهود بدون منافع اقتصادی آتی در زمان برکناری (کنارگذاری) در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۸۹ استاندارد شماره ۱۷ استانداردهای حسابداری.
۱۱. پذیرفته نبودن زیان ناشی از حذف دارایی‌های ثابت بلااستفاده و بدون منافع اقتصادی آتی در زمان برکناری (کنارگذاری) در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۷۰ و ۷۱ استاندارد شماره ۱۱ استانداردهای حسابداری.
۱۲. پذیرفته نبودن زیان ناشی از کاهش ارزش موجودی کالا که با رعایت قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش حاصل می‌شود، در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۴۶ استاندارد شماره ۸ استانداردهای حسابداری.
۱۳. پذیرفته نبودن زیان حاصل از عملیات متوقف شده در قانون مالیات‌های مستقیم، برخلاف بند ۱۸ استاندارد شماره ۶ استانداردهای حسابداری.

۱۴. پذیرفته نبودن هزینه ضایعات غیرمتعارف تولید شامل ضایعات غیرعادی در قانون مالیات های مستقیم، برخلاف استانداردهای حسابداری.
۱۵. پذیرفته نبودن ذخیره کاهش دائمی در ارزش سرمایه گذاری های بلند مدت طی دوره در قانون مالیات های مستقیم، برخلاف بند ۳۴ و ۵۳ و ۵۵ استاندارد شماره ۱۵ استانداردهای حسابداری.
۱۶. پذیرفته نبودن هزینه ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاری های کوتاه مدت طی دوره در قانون مالیات های مستقیم، برخلاف بند ۳۲ و ۳۳ و ۵۳ و ۵۴ استاندارد شماره ۱۵ استانداردهای حسابداری.
۱۷. پذیرفته نبودن ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در قانون مالیات های مستقیم طبق بند ۱۱ ماده ۱۴۸، در صورت عدم احراز شرایط زیر: الف) مطالبات، مربوط به فعالیت مؤسسه باشد، ب) احتمال زیادی برای لاوصول ماندن (سوخت شدن) آن وجود داشته باشد، و پ) در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که وصول یا عدم وصول آن محقق و مشخص شود، برخلاف استانداردهای حسابداری
۱۸. پذیرفته نبودن هزینه های شناسایی شده در اثر تغییر در برآوردهای حسابداری در محاسبه درآمد مشمول مالیات در قانون مالیات های مستقیم، برخلاف بند ۳۱ استاندارد شماره ۶ استانداردهای حسابداری.
۱۹. در نظر گرفتن هزینه استهلاک برای دارایی هایی که به طور موقت مورد استفاده و استعمال قرار نمی گیرند، بر اساس ۳۰ درصد نرخ استهلاک، طبق تبصره ی ۶ جدول استهلاک موضوع ماده ی ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم، بر خلاف استانداردهای حسابداری که مورد ملاحظه نمی گیرد.
۲۰. پذیرفته بودن سود و کارمزد پرداختی (هزینه ی تأمین مالی) بابت تسهیلات دریافتی از بانک - های خارجی به عنوان هزینه قابل قبول در صورت به کار گیری در سرمایه در گردش (خالص دارایی های جاری) و یا ایجاد دارایی های ثابت، طبق بخشنامه شماره ۱۱۵۵۴ در اجرای تبصره ۱ ماده ی ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، بر خلاف بند ۷ و ۸ و ۱۰ استاندارد شماره ۱۳ استانداردهای حسابداری که مخارج تأمین مالی قابل انتساب به تحصیل یک دارایی به طور مستقیم، باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود.

برای رفع مغایرت‌های یاد شده میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم، راهکارهایی به شرح زیر در راستای کاهش اختلاف‌ها و تعارض‌های موجود و اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم پیشنهاد می‌گردد:

۱. تجدید نظر در فهرست هزینه‌های قابل قبول مندرج در ماده‌ی ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم با نظر به استانداردهای حسابداری و شرایط حاکم اقتصادی،
۲. پذیرش درآمد تحقق نیافته‌ی ناشی از تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی و نه در دوره‌ی تجدید ارزیابی
۳. پذیرش هزینه‌ی کاهش ارزش موجودی‌ها با توجه به تغییرات سریع فناوری
۴. پذیرش هزینه‌ی کاهش ارزش انواع دارایی‌ها
۵. پذیرش زیان ناشی از حذف انواع دارایی‌های بلا استفاده و بدون منافع اقتصادی آتی در زمان برکناری (کنارگذاری)
۶. اظهار نظر صریح در خصوص پذیرش استهلاک دارایی‌های نامشهود
۷. تأکید بر لزوم رعایت استاندارد شماره ۳ در خصوص چگونگی شناسایی درآمدها
۸. پذیرش ذخیره‌ی مطالبات مشکوک الوصول بر اساس معیارهای استانداردهای حسابداری
۹. پذیرش زیان قابل پیش‌بینی قراردادهای بلندمدت پیمانکاری
۱۰. پذیرش ذخیره‌ی بدهی‌های احتمالی
۱۱. پذیرش اثررویدادهای تعدیلی بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تصویب صورت‌های مالی برارقام صورت‌های مالی
۱۲. پذیرش زیان حاصل از عملیات متوقف شده
۱۳. اظهار نظر صریح در خصوص پذیرش هزینه‌ی ضایعات غیرعادی تولید
۱۴. شناسایی هزینه‌های تأسیس و قبل از بهره برداری در صورت قابل انتساب نبودن به دارایی‌های مربوط در دوره‌ی وقوع به عنوان هزینه و نه به عنوان دارایی جداگانه
۱۵. پذیرش هزینه‌های شناسایی شده در اثر تغییر در برآوردهای حسابداری
۱۶. پذیرش مخارج تأمین مالی قابل انتساب به تحصیل یک دارایی به طور مستقیم، به عنوان بخشی از بهای تمام شده‌ی دارایی

تفاوت های موجود بین سود حسابداری و سود مالیاتی از دیدگاه تئوری

تفاوت در نحوه ی محاسبه سود حسابداری و سود مشمول مالیات، موجب بروز پدیده های به نام تخصیص بین دوره های مالیات، در استانداردهای حسابداری برخی کشورها شده که در آن، حساسی به عنوان مالیات انتقالی به دوره های آتی برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد گردیده است.

برخی از نظریه پردازان حسابداری پیشنهاد کرده اند که هزینه ی مالیات بر مبنای سود گزارش شده حسابداری محاسبه شود. اما با توجه به تفاوت اساسی اهداف محاسبه سود حسابداری و سود (درآمد) مشمول مالیات، ممکن است این پیشنهاد راه حل قابل قبولی را در بر نداشته باشد. برخی دیگر از صاحب نظران بر این باورند که ابهام های ایجاد شده در ذهن استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را می توان با گزارش هزینه مالیات به مبلغی مساوی مبلغی که باید به دستگاه مالیاتی پرداخت شود برطرف کرد. به بیان دیگر، چرا باید تخصیص بین دوره های مالیات وجود داشته باشد؟ آیا حذف این روش حسابداری موجب ارائه اطلاعات روشن تر به استفاده کنندگان و افشای مناسب تر نمی شود؟

تفاوت های عمده بین سود (درآمد) مشمول مالیات و سود گزارش شده به سهامداران را می توان تحت دو عنوان اصلی زیر طبقه بندی کرد:

۱. اختلاف های دائمی که از قوانین مربوط به معافیت ها یا محدودیت های مجاز، به دلایل اقتصادی سیاسی یا اداری ناشی می شود و ربطی به محاسبه سود خالص حسابداری ندارد.

۲. اختلاف های موقت که از موارد زیر ناشی می گردد:

الف) تفاوت زمان بندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان که تفاوت های بین دوره ای نیز نامیده می شود.

ب) تفاوت های مربوط به مبانی مختلف اندازه گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی که تفاوت های ارزشیابی نیز نامیده می شود.

در مواردی که تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری مربوط به اختلاف موقت است، ثبت هزینه مالیات مبتنی بر سود حسابداری (قبل از مالیات) تخصیص بین دوره های مالیات را ایجاب می کند. اصل زیربنای تخصیص بین دوره های مالیات این است که مالیات پرداختی از سودی تبعیت کند که مبنای محاسبه آن است. سودی که در دوره مالی جاری مشمول مالیات، اما در دوره های مالی بعد شناسایی و گزارش می شود، موجب انتقال هزینه مالیات به دوره های بعد می گردد. سودی که برای مقاصد

حسابداری در دوره مالی جاری شناسایی اما در دوره‌های مالی بعد مشمول مالیات می‌باشد، موجب شناسایی هزینه‌ی مالیات در دوره جاری می‌گردد.

تمایل به گزارش اقلامی که به طور مستقیم به بدهکار سود انباشته منظور می‌شود و یا سود و زیان - های غیرمترقبه و سایر اقلام غیر عملیاتی که پس از احتساب مالیات گزارش می‌شوند، موجب به کارگیری روشی می‌گردد که « تخصیص طی دوره مالیات» نام دارد. در این روش، جمع هزینه مالیات واحد انتفاعی به بخش‌های مختلف صورت سود و زیان و صورت سود (زیان) انباشته تخصیص می‌یابد. نظر به اینکه به کارگیری این روش موجب تأثیر بر اقلام صورت سود و زیان و صورت سود (زیان) انباشته یک دوره می‌شود، مخالفت چندانی با آن به عمل نیامده است. علاوه بر این، تخصیص طی دوره مالیات، موجب اختلاف بین مبلغ مالیات پرداختی و هزینه مالیات گزارش شده نمی‌شود.^۱

۵- فرضیه‌های پژوهش

هدف کلی پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که آیا بین تغییرات اقلام ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد (متغیرهای مستقل) و تغییرات مالیات (متغیر وابسته) ارتباط معنی‌داری وجود دارد یا خیر؟ به عبارت دیگر آیا متغیرهای مستقل توانایی توضیح و تبیین متغیر وابسته را دارند یا خیر؟ این هدف را با طرح فرضیه‌های اصلی و فرعی زیر بررسی می‌کنیم:

۱- رابطه معنی‌داری میان درصد تغییرات اقلام ترازنامه و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیه فرعی ۱-۱: رابطه معنی‌داری میان درصد تغییرات دارایی‌های جاری و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیه فرعی ۱-۲: رابطه معنی‌داری میان درصد تغییرات دارایی‌های غیرجاری و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیه فرعی ۱-۳: رابطه معنی‌داری میان درصد تغییرات بدهی‌های جاری و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

۱- رضا شباهنگ، (۱۳۸۲) تئوری حسابداری تهران: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، جلد دوم، صفحه ۴۴-۴۰

- فرضیه فرعی ۱-۴: رابطه معنی داری میان درصد تغییرات بدهی های غیر جاری و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۱-۵: رابطه معنی داری میان درصد تغییرات حقوق صاحبان سهام و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- ۲- رابطه معنی داری میان درصد تغییرات اقلام صورت سود و زیان و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۱: رابطه معنی داری میان درصد تغییرات درآمد ناشی از فروش کالا و ارائه خدمات (درآمدهای عملیاتی) و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۲: رابطه معنی داری میان درصد تغییرات بهای تمام شده ی کالای فروش رفته و خدمات ارائه شده (هزینه های عملیاتی) و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۳: رابطه معنی داری میان درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۴: رابطه معنی داری میان درصد تغییرات هزینه های مالی و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۵: رابطه معنی داری میان درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- ۳- رابطه معنی داری میان درصد تغییرات اقلام صورت جریان وجوه نقد و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۳-۱: رابطه معنی داری میان درصد تغییرات وجوه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۳-۲: رابطه معنی داری میان درصد تغییرات وجوه نقد ناشی از بازدهی سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی و درصد تغییرات مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضه فرعی ۳-۳: رابطه معنی‌داری میان درصد تغییرات وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

فرضیه فرعی ۳-۴: رابطه معنی‌داری میان درصد تغییرات وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی و درصد تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

۶- روش و قلمرو پژوهش

در این پژوهش کاربردی بخش نظری نخست به روش توصیفی و بخش عملی پژوهش به روش همبستگی صورت پذیرفته است.

قلمرو مکانی، زمانی و موضوع پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

قلمرو مکانی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که براساس ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم توسط سازمان حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی یا حسابداران رسمی مورد حسابرسی مالی و مالیاتی قرار گرفته‌اند و در اداره کل مؤدیان بزرگ مالیاتی دارای پرونده مالیاتی می‌باشند.

قلمرو زمانی: شامل چهار سال از سال ۱۳۸۱ (اولین سال اجرای قانون مالیات‌های مستقیم با اصلاحات جدید) تا سال ۱۳۸۴ (آخرین سال رسیدگی مالیاتی عملکرد شرکت‌ها در زمان انجام این پژوهش) و سه دوره زمانی ۱۳۸۱-۱۳۸۲، ۱۳۸۳-۱۳۸۴ و ۱۳۸۳-۱۳۸۴ می‌باشد.

قلمرو موضوعی: ارتباط میان درصد تغییرات ارقام صورت‌های مالی و درصد تغییرات مالیات می‌باشد.

۷- روش‌ها و ابزارهای گردآوری اطلاعات

جهت انجام این پژوهش و نتیجه‌گیری صحیح از آن، دو گروه اطلاعات مورد استفاده قرار گرفته است:

گروه اول: اطلاعات مربوط به مبانی نظری و ادبیات پژوهش می‌باشد که مفاهیم بنیادی و چارچوب پژوهش را بیان می‌دارد و دسترسی به این اطلاعات از طریق مطالعه‌های کتابخانه‌ای و با استفاده از اطلاعات موجود در کتاب‌ها، تألیف‌ها، ترجمه‌ها، مقاله‌ها، پایان‌نامه‌ها، سایت‌ها و بانک‌های اطلاعاتی و سایر منابع مرتبط با موضوع مورد بررسی، صورت گرفته است.

گروه دوم: اطلاعات مربوط به صورت های مالی و پرونده مالیاتی شرکت ها می باشد که شامل اقلام صورت های مالی و مالیات قطعی شرکت هاست و این اطلاعات از طریق نرم افزار « ره آورد نوین بورس اوراق بهادار تهران» و سایت Rdis.ir و اداره کل مؤدیان بزرگ مالیاتی جمع آوری شده است.

۸- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها از روش های آمار توصیفی و روش های همبستگی، رگرسیون خطی تک متغیره و چند متغیره استفاده می شود و روش های آماری به کمک نرم افزارهای SPSS و EXCEL مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرند.

در این پژوهش مدل های رگرسیون خطی ساده یا دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات تک تک اقلام صورت های مالی و درصد تغییرات مالیات (سنجش فرضیه های فرعی) و نیز مدل های رگرسیون چندگانه یا چند متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات اقلام هر یک از صورت های مالی و درصد تغییرات مالیات (سنجش فرضیه های اصلی) به شرح زیر می باشند:

۱- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات دارایی های جاری و درصد

$$Y_1 = \alpha_1 + \beta_1 (X_1) \quad \text{تغییرات مالیات}$$

۲- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات دارایی های غیر جاری و

$$Y_2 = \alpha_2 + \beta_2 (X_2) \quad \text{درصد تغییرات مالیات}$$

۳- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات بدهی های جاری و درصد

$$Y_3 = \alpha_3 + \beta_3 (X_3) \quad \text{تغییرات مالیات}$$

۴- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات دارایی های غیر جاری و

$$Y_4 = \alpha_4 + \beta_4 (X_4) \quad \text{درصد تغییرات مالیات}$$

۵- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات حقوق صاحبان سهام و

$$Y_5 = \alpha_5 + \beta_5 (X_5) \quad \text{درصد تغییرات مالیات}$$

۶- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات درآمد حاصل از فروش کالا

$$Y_6 = \alpha_6 + \beta_6 (X_6) \quad \text{و ارائه خدمات (درآمدهای عملیاتی) و درصد تغییرات مالیات}$$

۷- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات بهای تمام شده کالای

فروش رفته و خدمات ارائه شده (هزینه‌های عملیاتی) و درصد تغییرات مالیات
۸- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و

$$Y_8 = \alpha_8 + \beta_8 (X_8) \quad \text{هزینه‌ها و درصد تغییرات مالیات}$$

۹- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات هزینه‌های مالی و درصد

$$Y_9 = \alpha_9 + \beta_9 (X_9) \quad \text{تغییرات مالیات}$$

۱۰- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و

$$Y_{10} = \alpha_{10} + \beta_{10} (X_{10}) \quad \text{هزینه‌های غیر عملیاتی و درصد تغییرات مالیات}$$

۱۱- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات وجه نقد عملیاتی و درصد

$$Y_{11} = \alpha_{11} + \beta_{11} (X_{11}) \quad \text{تغییرات مالیات}$$

۱۲- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات وجه نقد حاصل از بازده

$$Y_{12} = \alpha_{12} + \beta_{12} (X_{12}) \quad \text{سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی و درصد تغییرات مالیات}$$

۱۳- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات وجه نقد سرمایه‌گذاری و

$$Y_{13} = \alpha_{13} + \beta_{13} (X_{13}) \quad \text{درصد تغییرات مالیات}$$

۱۴- مدل رگرسیون دو متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات وجه نقد تأمین مالی و درصد

$$Y_{14} = \alpha_{14} + \beta_{14} (X_{14}) \quad \text{تغییرات مالیات}$$

۱۵- مدل رگرسیون چند متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات اقلام ترازنامه و درصد

$$Y_{15} = \alpha_{15} + \beta_{15} (X_{15}) + \beta_{16} (X_{16}) + \beta_{17} (X_{17}) + \beta_{18} (X_{18}) + \beta_{19} (X_{19}) + \beta_{20} (X_{20}) \quad \text{تغییرات مالیات}$$

۱۶- مدل رگرسیون چند متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات اقلام صورت سود و

$$Y_{16} = \alpha_{16} + \beta_{21} (X_{21}) + \beta_{22} (X_{22}) + \beta_{23} (X_{23}) + \beta_{24} (X_{24}) + \beta_{25} (X_{25}) + \beta_{26} (X_{26}) \quad \text{زیان و درصد تغییرات مالیات}$$

۱۷- مدل رگرسیون چند متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات اقلام صورت جریان

$$Y_{17} = \alpha_{17} + \beta_{27} (X_{27}) + \beta_{28} (X_{28}) + \beta_{29} (X_{29}) + \beta_{30} (X_{30}) + \beta_{31} (X_{31}) \quad \text{وجوه نقد و درصد تغییرات مالیات}$$

۱۸- مدل رگرسیون چند متغیره برای آزمون ارتباط بین درصد تغییرات اقلام صورت‌های مالی و

درصد تغییرات مالیات

$$Y_{18} = \alpha_{18} + \beta_{32} (X_{32}) + \beta_{33} (X_{33}) + \beta_{34} (X_{34}) + \beta_{35} (X_{35}) + \beta_{36} (X_{36}) + \beta_{37} (X_{37}) + \beta_{38} (X_{38}) + \beta_{39} (X_{39}) + \beta_{40} (X_{40}) + \beta_{41} (X_{41}) + \beta_{42} (X_{42}) + \beta_{43} (X_{43}) + \beta_{44} (X_{44})$$

عرض از مبدأ: α_i متغیرهای مستغل: X_i
 شیب خط: β_i تغییرات مالیات (متغیر وابسته): Y_i

۹- جامعه آماری

در پژوهش حاضر، جامعه آماری شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد که دارای ویژگی های زیر باشند:

۱. تاریخ پذیرش آنها در بورس اوراق بهادار تهران قبل از شروع سال ۱۳۸۱ باشد و سهام آنها تا پایان سال ۱۳۸۴ مورد معامله قرار گرفته باشد.
 ۲. سال مالی آنها پایان اسفند ماه هر سال باشد.
 ۳. در فاصله سال های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴ دچار توقف عملیات و تغییر دوره مالی نشده باشند.
 ۴. شرکت ها در طول سال های ذکر شده سودده بوده باشند.
 ۵. دست کم در سه سال، توسط سازمان حسابرسی، مؤسسه های حسابرسی و حسابداران رسمی براساس ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم، مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته شده باشند.
 ۶. در اداره کل مؤدیان بزرگ دارای پرونده مالیاتی باشند.
- در این پژوهش با توجه به محدودیت های اشاره شده، تعداد ۳۰ شرکت، واجد شرایط جهت بررسی بوده اند که با توجه به تعداد محدود آنها، تمام این شرکت ها به عنوان جامعه آماری پژوهش انتخاب شده اند و نمونه گیری صورت نگرفته است. اسامی این شرکت ها به شرح زیر می باشد:
- ۱- افست، ۲- ایران ارقام، ۳- ایران گچ، ۴- بانک اقتصاد نوین، ۵- بهنوش، ۶- پارس خودرو، ۷- پلاسکوکار سایپا، ۸- تکنوتار، ۹- تولید اتومبیل سایپا، ۱۰- تولید محور خودرو، ۱۱- جام دارو، ۱۲- خوراک دام پارس، ۱۳- داده پردازی، ۱۴- داروسازی اسوه، ۱۵- داروسازی جابر بن حیان، ۱۶- رایان سایپا، ۱۷- زامیاد، ۱۸- سایپا دیزل، ۱۹- سایپا آدین، ۲۰- سینا دارو، ۲۱- صنعتی و سرمایه گذاری سپنتا، ۲۲- شهاب، ۲۳- صنعتی ناب، ۲۴- کمک فز ایندامین سایپا، ۲۵- لیزینگ ایران، ۲۶- مارگارین، ۲۷- محورسازان، ۲۸- نورد و تولید قطعات فولادی، ۲۹- نفت بهران، ۳۰- نفت پارس

۱۰-آزمون فرضیه‌ها

با آزمون هر یک از فرضیه‌های فرعی به صورت مقطعی در هر یک از دوره‌های مورد مطالعه (۱۳۸۲-۱۳۸۱، ۱۳۸۳-۱۳۸۲ و ۱۳۸۴-۱۳۸۳) و پس از آن به صورت تجمعی برای کل سه دوره در طول چهار سال (۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴) و نیز آزمون هر یک از فرضیه‌های اصلی به همین ترتیب، این نتیجه‌ها به دست آمد که با توجه به مشابه بودن آنها برای فرضیه‌های فرعی و اصلی به صورت مقطعی و تجمعی تنها اطلاعات آماری فرضیه‌های فرعی به صورت تجمعی ارائه می‌گردد:

۱. در مرحله اول برای آزمون نرمال بودن داده‌ها با انجام آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بر اساس

فرضیه زیر برای هر یک از متغیرها عمل می‌کنیم.

داده مورد بررسی از آزمون نرمال پیروی می‌کند: H_0

داده مورد بررسی از آزمون نرمال پیروی نمی‌کند: H_1

با انجام این آزمون جدول‌های زیر حاوی اطلاعات میانگین، انحراف معیار، آماره Z و سطح معنی-

داری آزمون، به دست می‌آید:

One-Sample Kolmogoro v-Smirnov Test (مالیات)

TAX _{۸۱}		
۸۴		
۹۰	N	
.۵۳۳۲۶	Mean	
۱	Normal	
۹۸	Std. Deviation	
.۱۷۳	Absolute	Most Extreme
.۱۷۳	Positive	Differences
-.۰۹۶	Negative	
۱.۳۲۶	Kolmogoro v-Smirnov Z	
.۰۵۹	Asymp. Sig. (2-tailed)	

درصد تغییرات مالیات در طول دوره‌ی ۸-۸۴ = TAX8184

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test (ارقام ترازنامه)

A۵۸۱۸۸	A۴۸۱۸۸	A۳۸۱۸۸	A۲۸۱۸۸	A۱۸۱۸۸	
۴	۴	۴	۴	۴	
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	N
.۲۹۹۵۴	.۰۶۲۵۴	.۳۴۴۴۱	.۳۱۷۱۷	.۳۰۸۳۴	Mea Normal n Parameters(a,b)
۸	۸	۶	۵	۴	
.۳۸۷۵۶	.۴۳۴۴۳	.۵۶۰۱۸	.۴۳۱۵۰	.۴۰۷۶۴	Std. Devi ation
۶۸	۱۶	۴۵	۸۸	۸۴	Abso Most Extreme lute Differences
.۱۷۹	.۱۶۲	.۱۳۰	.۱۳۷	.۱۲۴	Posit ive
.۱۷۹	.۱۶۲	.۱۱۹	.۱۳۷	.۱۲۴	Nega tive
-.۰۹۶	-.۱۱۱	-.۱۳۰	-.۱۳۲	-.۰۹۵	Kolmogorov-Smirnov Z
۱.۳۴۸	۱.۲۳۰	۱.۰۱۴	۱.۰۵۸	.۹۶۹	Asymp. Sig. (2-tailed)
.۰۵۳	.۰۹۷	.۲۵۵	.۲۱۳	.۳۰۵	

A18184 = ۸۱-۸۴ درصد تغییرات دارایی های جاری در طول دوره ی

A28184 = ۸۱-۸۴ درصد تغییرات دارایی های غیر جاری در طول دوره ی

A38184 = ۸۱-۸۴ درصد تغییرات بدهی های جاری در طول دوره ی

A48184 = ۸۱-۸۴ درصد تغییرات بدهی های غیر جاری در طول دوره ی

A58184 = ۸۱-۸۴ درصد تغییرات حقوق صاحبان سهام در طول دوره ی

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test (اقدام صورت سود و زیان)

B۵۸۱۸	B۴۸۱۸	B۳۸۱۸	B۲۸۱۸	B۱۸۱۸	
۴	۴	۴	۴	۴	
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	N
.۷۸۸۴۱	.۲۸۴۹۰	.۱۵۷۲۷	.۲۱۲۴۴	.۲۶۱۶۶	Mean Normal Parameters(a,b)
۷	۰	۳	۹	۷	
۲.۳۳۳۴	.۶۳۵۳۱	.۴۶۸۲۲	.۴۴۶۲۹	.۳۶۷۷۸	Std. Deviation
۹۲۲	۱۹	۲۰	۹۶	۱۰	
.۱۸۹	.۱۴۱	.۱۷۸	.۱۲۲	-.۰۹۹	Absolute Most Extreme Differences
.۱۸۹	.۱۴۱	.۱۲۵	.۱۱۱	-.۰۹۹	Positive
-.۱۲۴	-.۰۶۳	-.۱۷۸	-.۱۲۲	-.۰۶۶	Negative
۱.۳۴۷	۱.۰۵۴	۱.۲۴۳	.۹۳۹	.۷۶۸	Kolmogorov-Smirnov Z
.۰۵۳	.۲۱۷	.۰۹۱	.۳۴۱	.۵۹۷	Asymp. Sig. (2-tailed)

درصد تغییرات درآمد ناشی از فروش کالا و ارائه‌ی خدمات در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱ = B18184

درصد تغییرات بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته و خدمات ارائه شده در طول = B28184

دوره‌ی ۸۴-۸۱

درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱ = B38184

درصد تغییرات هزینه‌های مالی در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱ = B48184

درصد تغییرات خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی در طول دوره‌ی ۸۴-۸۱ = B58184

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test (ارقام صورت وجوه نقد)

C48184	C38184	C28184	C18184		
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	N	
-.۱۱۰۴۴۱	.۴۷۶۲۰	.۴۰۷۳۵	.۳۲۵۳۴۷	Mean	Normal Parameters(a, b)
۱.۷۱۱۹۷	۱.۴۶۸۶	۱.۰۱۲۱	۱.۶۰۴۲۹	Std. Deviation	
۸۴	۸۵۰	۵۶	۵۷	Absolute Positive	Most Extreme Differences
.۱۰۰	.۱۱۵	.۱۰۶	.۱۴۹	Negative	
.۱۰۰	.۱۱۵	.۱۰۶	.۱۴۹		
-.۰۸۴	-.۰۹۵	-.۰۷۱	-.۱۰۹	Kolmogorov-Smirnov Z	
.۷۱۱	.۸۵۷	.۸۲۳	۱.۰۹۴	Asymp. Sig. (2-tailed)	
.۶۹۳	.۴۵۵	.۵۰۷	.۱۸۲		

درصد تغییرات وجوه نقد عملیاتی در طول دوره ی ۸۴-۸۱ = C18184

درصد تغییرات وجوه نقد حاصل از بازدهی سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت = C28184

تأمین مالی در طول دوره ی ۸۴-۸۱

درصد تغییرات وجوه نقد سرمایه گذاری در طول دوره ی ۸۴-۸۱ = C38184

درصد تغییرات وجوه نقد تأمین مالی در طول دوره ی ۸۴-۸۱ = C48184

همانطور که ملاحظه می شود برای تمام متغیرها $\alpha < sig$ است و در نتیجه فرض H_0 مبنی بر پیروی کردن توزیع داده های آنها از آزمون نرمال رد می گردد.

۲. در این مرحله برای نرمال کردن توزیع داده ها، داده هایی را که به طور قابل توجهی در بعضی سال ها دارای سوگیری (bias) بوده و یا به عبارت دیگر داده های پرت (outliers) تلقی می شوند، با توجه به پیشنهاد نرم افزار آماری SPSS حذف می کنیم.

۳. در این مرحله بر اساس معنی دار بودن ضریب همبستگی میان درصد تغییرات ارقام ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد از یک سو و درصد تغییرات مالیات از سوی

دیگر، فرضیه‌های فرعی و اصلی پژوهش آزمون می‌شوند و فرضیه‌های آماری عبارتند از:

فرضیه اصلی اول

رابطه معنی داری میان تغییرات اقلام ترازنامه و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس

اوراق بهادار تهران وجود دارد: H_0

رابطه معنی داری میان تغییرات اقلام ترازنامه و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس

اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

فرضیه اصلی دوم

رابطه معنی داری میان تغییرات اقلام صورت سود و زیان و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده

اوراق بهادار تهران وجود دارد: H_0

رابطه معنی داری میان تغییرات اقلام صورت سود و زیان و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده

اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

فرضیه اصلی سوم

رابطه معنی داری میان تغییرات اقلام صورت جریان وجوه نقد و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته

شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد: H_0

رابطه معنی داری میان تغییرات اقلام صورت جریان وجوه نقد و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته

شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

۴. در ادامه بر اساس ضریب همبستگی r برای هر یک از دوره‌های مورد مطالعه (۱۳۸۱-۱۳۸۲،

۱۳۸۳-۱۳۸۴ و ۱۳۸۳-۱۳۸۴) به صورت مقطعی و برای کل سه دوره در طول چهار سال

(۱۳۸۴ تا ۱۳۸۱) به صورت تجمعی ملاحظه می‌شود که برای تمام اقلام هر یک از صورت‌های

مالی بر اساس جدول‌های زیر $\alpha < sig$ است و این امر بیانگر نبودن ارتباط و همبستگی بین

متغیرهای مستقل (اقلام صورت‌های مالی) و متغیر وابسته (مالیات) می‌باشد، یعنی در واقع

فرضیه H_0 مربوط به هر یک از فرضیه‌های پژوهش رد می‌گردد.

Correlations (اقلام ترازنامه)

A۵۱۱۸	A۴۱۱۸	A۳۱۱۸	A۲۱۱۸	A۱۱۱۸	
۴	۴	۴	۴	۴	
.۲۵۷	-.۱۷۹	.۱۶۳	.۰۴۴	.۱۰۴	Pearson Correlation
.۰۶۱	.۱۸۸	.۲۱۷	.۷۴۸	.۴۳۴	TAX81
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۸۴
					Sig. (2-tailed)
					N

Correlations (اقلام صورت سود و زیان)

B۵۱۱۸	B۴۱۱۸	B۳۱۱۸	B۲۱۱۸	B۱۱۱۸	
۴	۴	۴	۴	۴	
-.۱۱۹	-.۰۶۳	.۲۴۷	.۱۴۷	.۲۳۶	Pearson Correlation
.۴۱۷	.۶۵۷	.۰۹۰	.۲۷۵	.۱۰۶	TA
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	X8
					۱۸۴
					Sig. (2-tailed)
					N

Correlations (اقلام صورت جریان وجوه نقد)

C۴۱۱۸	C۳۱۱۸	C۲۱۱۸	C۱۱۱۸	
۴	۴	۴	۴	
-.۰۳۳	.۱۵۸	.۰۰۱	-.۱۱۳	Pearson Correlation
.۸۲۲	.۲۵۹	.۹۹۳	.۴۲۶	TAX81
۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۸۴
				Sig. (2-tailed)
				N

۵. در ادامه با توجه به عدم همبستگی تغییرات ارقام صورت‌های مالی و تغییرات مالیات نرم افزار SPSS اجازه ادامه کار را نمی‌دهد اما در صورت وجود همبستگی بین متغیرها، پس از محاسبه ضریب تعیین، با استفاده از آزمون ANOVA و آماره F به بررسی خطی یا غیر خطی بودن مدل پرداخته تا مناسب بودن روش، رگرسیون خطی برای برازش مدل آزمون شود و در ادامه با استفاده از آماره t پذیرش یا عدم پذیرش ضرایب مربوط به متغیرهای مستقل و عدد ثابت مشخص می‌گردد.

۶. با توجه به موارد ذکر شده هر سه فرضیه‌ی اصلی و چهارده فرضیه فرعی این پژوهش رد می‌گردد، یعنی در واقع فرضیه H_1 مربوط به هر یک از فرضیه‌های اصلی پژوهش به شرح زیر پذیرفته می‌شود:

رابطه معنی داری میان تغییرات ارقام ترازنامه و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

رابطه معنی داری میان تغییرات ارقام صورت سود و زیان و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

رابطه معنی داری میان تغییرات ارقام صورت جریان وجوه نقد و تغییرات مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد: H_1

۱۱- تجزیه و تحلیل نتایج پژوهش و نتیجه‌گیری

در دنیای واقعی یک پدیده ممکن است تحت تأثیر عامل‌ها و متغیرهای زیادی قرارگیرد. بخشی از این عامل‌ها و متغیرها برای پژوهشگر شناخته شده‌اند و او می‌تواند تأثیر این عامل‌ها (متغیرهای مستقل) را بر پدیده مورد بررسی تا حدودی مشخص نماید ولی عامل‌های دیگری نیز وجود دارند که یا پژوهشگر از وجود آنها بی‌اطلاع است و یا اینکه امکان تعیین تأثیر آنها بر متغیر وابسته مورد مطالعه را ندارد.

بررسی کلی پژوهش نشان می‌دهد که کاستن معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی و درآمدهایی که مالیات آنها از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است از سود حسابداری و همچنین افزودن هزینه‌های غیرقابل قبول و خالص ارقام بدهکار و بستانکار حساب تعدیلات سنواتی به آن برای رسیدن به درآمد مشمول مالیات، باعث از بین رفتن همبستگی و رابطه‌ی معنی‌دار میان تغییرات درآمد مشمول مالیات و به

تبع آن مالیات و تغییرات اقلام صورت های مالی می گردد، زیرا اعمال این فاکتورها بر سود حسابداری بر اساس قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین می باشد و ارتباطی به استانداردهای حسابداری ندارد. در واقع چنانچه در محاسبه درآمد مشمول مالیات معافیت ها و بخشودگی های مالیاتی ناشی از اختلاف های دائمی سود حسابداری و مالیاتی و همچنین درآمدهایی که مالیات آنها به صورت مقطوع از پیش پرداخت شده است، را در نظر نگیریم، می توان انتظار داشت که در صورت کم بودن اختلاف های موقت میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیات های مستقیم، بین تغییرات مالیات محاسبه شده بر اساس درآمد مشمول مالیات جدید و تغییرات اقلام صورت های مالی، همبستگی و رابطه معنی داری وجود داشته باشد. با آزمون فرضیه ها و تجزیه و تحلیل داده ها در این پژوهش نیز وجود رابطه معنی دار میان تغییرات اقلام صورت های مالی و تغییرات مالیات رد می گردد، یعنی در واقع هر سه فرضیه ی اصلی پژوهش رد می شوند.

۱۱-۱- پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

۱. با توجه به اینکه مالیات قطعی شرکت ها بر اثر اعمال قوانین و مقررات مالیاتی، همبستگی خود را با سود و اقلام صورت های مالی از دست می دهد، پیشنهاد می گردد برای کسانی که می خواهند درصد تغییرات مالیات و درآمد مشمول مالیات را با درصد تغییرات اقلام صورت های مالی بسنجند، نخست با محاسبه درآمد مشمول مالیات بدون اعمال درآمدهایی که مالیات آنها (اغلب با نرخ های متفاوت) از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است و هزینه های مرتبط با آنها و اثر اختلاف های دائمی بین سود حسابداری و سود مالیاتی ناشی از الزامات خاص قانونی (مانند درآمدهای مشمول معافیت های مالیاتی و هزینه های مرتبط با آنها، تعدیلات سنواتی، استهلاك زیان تأیید شده سال های قبل، وجوه قابل وصول دیگر از مأخذ درآمد مشمول مالیات) به چنین مقایسه ای دست بزنند و در ادامه، در صورت کشف مدل بر اساس معادله خط رگرسیون، برای رسیدن به درآمد مشمول مالیات و مالیات واقعی شرکت، از رقم حاصل از مدل، درآمدهایی که مالیات آنها از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است، درآمدهای مشمول معافیت های مالیاتی و هزینه های مرتبط با آنها، تعدیلات سنواتی، استهلاك زیان تأیید شده سال های قبل، وجوه قابل وصول دیگر از مأخذ درآمد مشمول مالیات و سایر درآمدهای ناشی از اختلاف های دائمی را کسر نموده و سپس مالیات

شرکت را بر اساس نرخ ۲۵٪ موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم محاسبه کرده تا امکان برآورد مالیات شرکت براساس تغییرات اقلام صورت‌های مالی به وجود آید.

۲. علاوه بر اقلام مورد استفاده در این پژوهش، اطلاعات، ارقام و اقلام دیگری نیز در صورت‌های مالی وجود دارند که با استفاده از تغییرات آنها شاید بتوان تغییرات مالیات و همچنین تغییرات درآمد مشمول مالیات را (بدون اعمال درآمدهایی که مالیات آنها از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است و هزینه‌های مرتبط با آنها و اختلاف‌های دائمی بین سود حسابداری و سود مالیاتی ناشی از الزامات خاص قانونی) برآورد و پیش‌بینی کرد.

۱۱-۲- پیشنهادهای کاربردی

۱. به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود با توجه به شفاف نبودن شرکت‌ها در بحث مالیات و همچنین به منظور قضاوت درباره عملکرد حسابداران رسمی، شرکت‌هایی را که بر اساس ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم توسط حسابداران رسمی مورد حسابرسی مالیاتی قرار می‌گیرند، ملزم نماید تا گزارش حسابرسی مالیاتی، مالیات تشخیصی و نیز مالیات قطعی سال قبل خود را در صورت مشخص بودن به همراه صورت‌های مالی اساسی و گزارش حسابرسی مالی سال جدید، ارائه و افشا نمایند.
۲. به سازمان امور مالیاتی و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود که در جهت هماهنگی و تطابق بیشتر قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری ایران، همکاری بیشتری داشته باشند تا اختلاف‌های موقت ناشی از تفاوت در مبانی اندازه‌گیری و زمان بندی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها، به کمترین میزان خود برسد.
۳. به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود به دلیل اهمیت صورت جریان وجوه نقد و همچنین تطابق قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری با پیگیری اصلاح قانون، شرکت‌ها را به ارائه صورت جریان وجوه نقد در کنار ترازنامه و صورت سود و زیان در اظهارنامه‌ی مالیاتی ملزم نماید.
۴. به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود در مورد ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری مربوط به موضوع تخصیص بین دوره‌ای مالیات، به منظور تمایز میان مالیات پرداختی و هزینه مالیات تحقق یافته براساس سود حسابداری (پس از

تعدیل به ازای اختلاف های دائمی)، بررسی های لازم را انجام دهد.

۱۱-۳- پیشنهادها برای پژوهش های آتی

۱. پژوهشی با موضوع مقایسه تغییرات اقلام صورت های مالی و تغییرات درآمد مشمول مالیات شرکت ها با دوره های زمانی بیشتر و جامعه آماری بزرگتر به تفکیک صنایع مختلف انجام گیرد. به این منظور پیشنهاد می گردد علاوه بر پرونده های مالیاتی اداره کل مؤدیان بزرگ در تهران، پرونده های مالیاتی شرکت های عضو بورس اوراق بهادار موجود در اداره های مالیاتی شهرستان ها نیز بررسی شود.
۲. پژوهشی مقایسه ای با موضوع مقایسه تغییرات اقلام صورت های مالی و تغییرات درآمد مشمول مالیات بدون اعمال درآمدهایی که مالیات آنها (اغلب با نرخ های متفاوت) از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است و هزینه های مرتبط با آنها و اثر اختلاف های دائمی بین سود حسابداری و سود مالیاتی ناشی از الزامات خاص قانونی (مانند درآمدهای مشمول معافیت های مالیاتی و هزینه های مرتبط با آنها، تعدیلات سنواتی، استهلاك زیان تأیید شده سال های قبل، وجوه قابل وصول دیگر از مأخذ درآمد مشمول مالیات)، با دو نمونه آماری صورت گیرد که در یکی شرکت ها توسط مأموران مالیاتی و در دیگری شرکت ها (بر اساس ماده ی ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم) توسط حسابداران رسمی حسابرسی مالیاتی شده باشند.
۳. پژوهشی مقایسه ای میان تغییرات اقلام صورت های مالی و تغییرات سود حسابداری شرکت ها، به منظور پیش بینی سود آتی شرکت ها انجام گیرد.
۴. پژوهشی مقایسه ای میان درصد تغییرات سود حسابداری و درصد تغییرات درآمد مشمول مالیات بدون اعمال درآمدهایی که مالیات آنها (اغلب با نرخ های متفاوت) از پیش به طور مقطوع پرداخت شده است و هزینه های مرتبط با آنها و نیز اثر اختلاف های دائمی بین سود حسابداری و سود مالیاتی (ناشی از الزامات خاص قانونی) انجام شود، تا بر اساس همبستگی میان آنها در صورت وجود، بتوان میزان تطابق قانون مالیات های مستقیم و استانداردهای حسابداری را با توجه به مغایرت های بین آنها به دلیل اختلاف های موقت بین سود حسابداری و سود مالیاتی (ناشی از تفاوت در مبانی اندازه گیری و زمان بندی شناسایی درآمدها و هزینه ها) اندازه گیری کرد.

فهرست منابع

۱. بیگ پور، محمد(۱۳۸۳)، حسابرسی مالیاتی، دانشکده امور اقتصادی، چاپ دوم.
۲. دوانی، غلامحسین(۱۳۸۶)، حسابداری مالیاتی، انتشارات کیومرث، چاپ هشتم.
۳. رزاقی، محمد(۱۳۸۱)، جزوه‌ی مبانی و قوانین مالیاتی، دانشکده امور اقتصادی.
۴. ریاحی بلکویی، احمد(۱۳۸۱)، تئوری‌های حسابداری، ترجمه دکتر علی پارسائیان، دفتر پژوهش‌های فرهنگی، چاپ اول.
۵. شباهنگ، رضا(۱۳۸۲)، تئوری حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، جلد دوم، چاپ اول.
۶. کمیته فنی سازمان حسابرسی(۱۳۸۰)، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابداری، چاپ اول.
۷. منصور، جهانگیر(۱۳۸۲)، قانون مالیات‌های مستقیم، نشر دیدار، چاپ دوازدهم.
۸. هومن، حیدر علی(۱۳۷۳)، شناخت روش علمی در علوم رفتاری، نشر پارسا.
۹. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری(۱۳۷۶)، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، چاپ اول.
10. J.Ou. (1990), "The information content of nonearning accounting numbers as Earning predictors" *Journal of accounting research* .
11. N.Garrod and Wress. " Forcasting earning crath using fundamentals "