بررسی تأثیر ویژگی های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

امید پورحیدری[۱]
امیر سروستانی[۲]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۲/۲۶ **تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۶/۲۹**

چکیده

مالیات شرکت های بورسی بخش عمده ای از درآمد مالیاتی دولت را تشکیل می دهد. تقریباً در تمامی موارد، بین مالیات ابرازی شرکت های مزبور و مالیات قطعی شناسایی شده از طرف مقامات مالیاتی اختلاف وجود دارد. در این تحقیق تأثیر برخی ویژگی های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت های مزبور بررسی می شود. در این راستا، از روش داده های پانل و رگرسیون چندگانه استفاده شده است. یافته های بررسی ۶۴ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۷ حاکی از آن است که از بین ویژگی های شرکت، اندازه، فرصت های رشد و سودآوری شرکت با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت های مورد بررسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. با این وجود، بین میزان اهرم مالی و عمر شرکت با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معناداری مشاهده نشد. همچنین نتایج نشان داد که نوع صنعت نیز تأثیر معناداری بر روی اختلاف مذکور دارد و میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی در صنایع مختلف متفاوت است. افزون بر این، یافته های تحقیق بیانگر آن است که مالکیت نهادی تأثیر معناداری بر روی اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ندارد و بین دو متغیر مذکور رابطه معناداری مشاهده نشد.

واژه های کلیدی: مالیات ابرازی، مالیات قطعی، ویژگی های شرکت، نوع صنعت، مالکیت نهادی

۱- عضو هیئت علمی دانشکده حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان Opourheidari@uk.ac.ir
۲-دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان (نویسنده مسئول) Sarvestani.amir@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

۱- مقدمه

دولت یکی از اشخاصی است که خود را در سود شرکت ها سهیم می داند و این سهم خواهی از سود را به شکل مالیات مطالبه می نماید. درآمد مالیات، یکی از مهم ترین درآمدهای دولت می باشد و بخش عمده ای از این درآمد را مالیات اخذ شده از اشخاص حقوقی تشکیل می دهد. از آنجایی که اشخاص حقوقی در قیاس با اشخاص حقیقی، دفاتر و اسناد معتبری برای تهیه صورت های مالی نگه داری می کنند، توجه به شیوه های محاسبه و تعیین و وصول مالیات آنان ضروری است، اما ممکن است به دلایلی بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی اشخاص حقوقی تفاوتی به وجود بیاید که این تفاوت ضمن نارضایتی این اشخاص باعث تعویق و طولانی شدن زمان اخذ مالیات شده و وقت سازمان مالیاتی صرف حل آن شود که در نهایت باعث افزایش هزینه های وصول نیز خواهد شد. آگاهی از جنبه های مختلف این اختلافات و شناسایی عوامل مؤثر بر تفاوت های مزبور، می تواند دانش مؤدیان مالیاتی، حسابداران رسمی و مدیران مالی را در مورد این تفاوت ها و روش های تعدیل آنها افزایش داده و به همان نسبت فاصله بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی را کم نموده و از مشکلات سازمان امور مالیاتی نیز بکاهد.

همچنین یکی از مواردی که در حال حاضر از اولویت های سازمان امور مالیاتی است، حسابرسی مبتنی بر ریسک می باشد. یکی از موارد مطرح در پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک، شناسایی نسبت های مالی مؤثر بر درآمد مشمول مالیات مؤدیان مالیاتی می باشد (باقری و عموری، ۱۳۸۸). علاوه بر نسبت های مذکور، می توان انتظار داشت شناسایی ویژگی ها و سایر عواملی که می توانند بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی اثر بگذارند، جهت انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک مفید باشد. در این راستا پژوهش حاضر به دنبال آن است تا با در نظر گرفتن ویژگی های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی، اثر موارد مذکور را بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی مورد بررسی قرار دهد. شناسایی اثر عوامل مذکور بر این اختلاف می تواند سازمان امور مالیاتی و حسابرسان مالیاتی را در رسیدگی سریع تر و وصول کم هزینه تر مالیات یاری رساند.

۱-۱- ادبیات تحقیق

تقریباً در تمامی مواردی که شرکت ها مالیات ابرازی خود را اعلام می دارند، مورد قبول مقامات مالیاتی قرار نمی گیرد و از این رو بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی شناسایی شده اختلاف ایجاد می شود. این اختلاف از مأخذ محاسبه مالیات یعنی سود مشمول مالیاتِ در نظر گرفته شده ناشی می شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

گنتر و همکاران (۱۹۷۷) بر این عقیده هستند که سود مشمول مالیات تحت تأثیر روش های حسابداری است. به سبب اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، ممکن است آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می شود، الزاماً از دیدگاه مالیاتی درآمد و هزینه به حساب نیاید. به بیان دیگر، باید به این نکته توجه داشت که هدف از تعیین سود در تهیه صورت های مالی از دیدگاه انجمن های حرفه ای حسابداری، با هدف از تعیین سود مشمول مالیات در قوانین مالیاتی متفاوت است.

افزون بر این، برخی از اقلام درآمد و هزینه که از دیدگاه مقاصد حسابداری در یک دوره مالی شناسایی می گردند، ممکن است از دیدگاه قوانین و مقررات مالیاتی، در دوره های مالی دیگر شناسایی شوند و یا اینکه مبانی ارزشیابی برخی از اقلام بر طبق قوانین و مقررات مالیاتی از مبانی تشخیص بر طبق اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری متفاوت باشد. هرکدام از موارد فوق به بروز اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات منجر می شود که در نهایت اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی را در پی خواهد داشت.

اختلافات اساسی بین سود مشمول مالیات و سود محاسبه شده برطبق استانداردهای حسابداری را می توان تحت دو سرفصل اصلی به شرح زیر طبقه بندی کرد:

۱. اختلافات موقتی: این نوع اختلافات عمدتاً ناشی از تفاوت در مبانی ارزشیابی طبق دیدگاه مالیاتی و حسابداری می باشد (گراهام و همکاران، ۲۰۱۲). این نوع اختلافات در بلندمدت از بین می روند و ناشی از تفاوت در زمانبندی شناسایی برخی درآمدها و هزینه ها می باشد. در واقع این نوع اختلافات موجب انتقال مالیات بر درآمد از دوره ای به دوره دیگر می شوند، اما جمع مالیات بر درآمد پرداختی طی چند دوره مالی یکسان خواهد بود.

۲. اختلافات دائمی: این اختلافات از قوانین خاص یا محدودیت ها ایجاد شده، یا به دلایل اقتصادی، سیاسی یا اداری غیرمرتبط با محاسبه سود خالص حسابداری، ناشی می شوند، مواردی مانند: درآمدهای معاف از مالیات و هزینه های غیر قابل قبول از نظر محاسبه سود مشمول مالیات توسط مقامات مالیاتی و تخفیفات مالیاتی خاص.

تحقیقات متعددی جهت شناسایی عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات شناسایی شده از طرف بنگاه اقتصادی و مالیات شناسایی شده از طرف مقامات مالیاتی صورت گرفته است. دلیل این تحقیقات، اهمیت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در کشور می باشد زیرا بر طبق آمار و ارقام موجود درصد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

بالایی از درآمدهای مالیاتی از اشخاص حقوقی وصول می شود (پورزمانی و شمسی، ۱۳۸۸). اشخاص حقوقی، از جمله شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند که نقشی چشم گیری در جهت تحرکات اقتصادی، اجتماعی و ایجاد اشتغال در جامعه ایفاء می نمایند. بررسی و مطالعه در مورد مسائل مالیاتی و فرآیند رسیدگی به حساب های آنها از طرف مقامات مالیاتی می تواند در جهت کمک به اصلاحات مالیاتی به کار گرفته شود و دانش مالیاتی افراد درگیر را افزایش دهد. تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت ها برای محاسبه مالیات غالباً مشکل است. با اینکه به ظاهر با کسر هزینه های انجام شده از جمع عواید هر شرکت، درآمد مشمول مالیات هر شرکت به دست می آید. نوع هزینه ها و روش هایی که برای محاسبه مخارج استفاده می شود و همچنین معافیت های مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، متفاوت است و تعیین رویه ای واحد جهت تشخیص درآمد مشمول مالیات شرکت ها تقریباً غیرممکن به نظر می رسد. از این رو همواره بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی اختلاف وجود دارد.

در این تحقیق سعی می‌شود اثر برخی ویژگی‌های خاص شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مزبور مورد بررسی قرار گیرد. اینکه چرا موارد مذکور می‌توانند بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی تأثیرگذار باشند را می‌توان از منظر مدیریت مالیات تبیین نمود. مدیریت مالیات به سعی و توانایی مدیران در راستای کاهش هزینه مالیات و نرخ مؤثر مالیات اشاره می کند. در واقع در فرآیند مدیریت مالیات، مدیران شرکت‌ها تلاش می‌کنند از طریق کانال‌ها و روش‌های قانونی که وجود دارد هزینه مالیات خود را کاهش دادند اما گاهی ممکن است در این فرآیند دچار اشتباه شوند و یا از قوانین و معافیت‌های مالیاتی درک درستی نداشته باشند که این امر منجر به این می‌شود که سود مشمول مالیاتی را که محاسبه نموده‌اند، صحیح نباشد و در نهایت هزینه مالیات خود را به درستی ابراز ننمایند. اندازه شرکت از جمله مواردی است که می‌تواند بر مدیریت مالیات و در نهایت بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی اثرگذار باشد. بر طبق تئوری قدرت سیاسی که توسط سالامون و سیگفرید (۱۹۷۷) توسعه یافته است، شرکت های بزرگتر از قدرت سیاسی و اقتصادی ممتازی نسبت به شرکت های کوچکتر بهره می برند. این شرکت ها با استفاده از قدرت اقتصادی و زد و بندهای سیاسی، می توانند در طرح ها و پروژه های مالیات کاه، سرمایه گذاری کرده و مالیات خود را مدیریت نمایند (سیگفرید،۱۹۷۲). از این رو هرچه شرکت بزرگتر باشد و بیشتر به مدیریت مالیات روی آورد، احتمال آنکه مالیات ابرازی خود را به درستی ارائه نکند، بیشتر می‌شود. فرصت رشد شرکت ویژگی دیگری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

می‌باشد که احتمال می‌رود بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی اثرگذار باشد. کیم و لیمپافایوم (۱۹۹۸) معتقدند شرکتی که در دوران رشد به سر می برد احتمالاً سرمایه گذاری های بیشتری انجام می دهد که این خود به هزینه‌های عملیاتی بیشتر منجر می شود. طرح‌های سرمایه‌گذاری گاهی اوقات دارای قوانین و فرآیندهای مالیاتی پیچیده‌ای می باشند که سبب می‌شود محاسبه مالیات شرکت مشکل شود و بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی شناسایی شده توسط مقامات مالیاتی اختلاف ایجاد شود. به عنوان مثال بر طبق ماده ۱۳۸ قانون مالیات های مستقیم، سود ابرازی شرکت که برای توسعه، بازسازی، نوسازی یا تکمیل واحدهای صنعتی یا معدنی خود یا ایجاد واحد جدید در آن سال صرف می شود به شرط اخذ مجوز از وزارتخانه ذیربط از ۵۰٪ مالیات ماده ۱۰۵ معافند. اهرم مالی نیز یکی دیگر از ویژگی‌های شرکت می‌باشد که ممکن است بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی اثرگذار باشد زیرا شرکت‌ها سعی می‌کنند با استفاده از هزینه بهره ناشی از بدهی، مالیات خود را مدیریت نمایند. با توجه به آنکه هزینه مالیات شرکت‌ها تابعی مستقیم از عملکرد و سود حاصله آنها می‌باشد، از این رو می‌توان انتظار داشت شرکت‌های با سودآوری بیشتر، بیش از سایرین در پی مدیریت مالیات و کاهش هزینه مالیات خود باشند زیرا به‌طور طبیعی چنین شرکت‌هایی باید مالیات بیشتری پرداخت نمایند. حال این تمایل بیشتر نسبت به مدیریت مالیات ممکن است منجر به آن شود که اختلاف مالیات ابرازی شرکت و مالیات قطعی شرکت افزایش یابد. سابقه و مدت فعالیت شرکت نیز ممکن است بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی آن تأثیرگذار باشد. شرکت های با عمر طولانی تر این امکان را داشته اند تا در طرح های بلندمدت و مالیات کاه، سرمایه گذاری نموده و از مزیت های مالیاتی آن بهره مند شوند. همچنین شرکت ها با گذر زمان می توانند با تکنیک های مختلف مدیریت مالیات آشنا شوند و هزینه مالیات خود را بهتر از سایرین مدیریت نمایند. این موارد ممکن است بر پیچیدگی‌های مالیاتی شرکت بیافزاید و در نهایت منجر به آن شود که مالیات ابرازی شرکت با مالیات قطعی آن تفاوت داشته باشد. قوانین مالیاتی کشور به نحوی است که برخی از صنایع قابلیت و توانایی بیشتری برای مدیریت مالیات دارند. به عنوان مثال در صنعتی که امکان تولید محصولات صادارتی یا کشاورزی وجود دارد، شرکت ها این قابلیت را دارند که از معافیت مالیاتی بیشتری برخوردار شوند زیرا بر طبق مواد شماره ۸۱ و ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم درآمدهای حاصل از فعالیت های کشاورزی و همچنین درآمدهای حاصل از صادرات محصولات تمام شده صنعتی و کشاورزی از معافیت ۱۰۰٪ مالیاتی برخوردار هستند. این موارد ممکن است سبب شود نوع صنعت نیز تأثیری معنادار بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی بر جای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

گذارد. در نهایت مالکیت نهادی از دیگر مواردی است که می‌تواند بر مدیریت مالیات و در نهایت بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی تأثیرگذار باشد. مبانی نظری و شواهد تجربی حاکی از آن است که مالکیت نهادی تأثیری معنادار و مثبت بر ارزش و عملکرد شرکت برجای می گذارند (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۷). با توجه به آنکه مدیریت مالیات در نهایت منجر به آن می‌شود که سود خالص شرکت افزایش یابد و جریان‌های نقدی خروجی از شرکت از بابت مالیات کاهش یابد، می‌توان انتظار داشت که شرکت‌های با مالکیت نهادی بیشتر، بیش از سایرین به مدیریت مالیات روی آورند. همانگونه که عنوان شد، تمایل بیشتر به مدیریت مالیات ممکن است در نهایت منجر به آن شود که اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌ها بیشتر شود.

۱-۲- پیشینه تحقیق

پورزمانی و شمسی (۱۳۸۸) دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق وجود تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی را تأیید کرد. همچنین نتایج نشان داد که برداشت و تفسیر نادرست مؤدیان مالیاتی از معافیت های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیرمرتبط بودن هزینه های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه های ابرازی، عدم رعایت حد نصاب اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی در مورد هزینه ها و مغایرت های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی هرکدام به تنهایی می تواند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی باشد.

شمس زاده و ذکوری (۱۳۸۷) به شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که مؤثرترین عامل در حالت مردودی دفاتر، عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر قانونی بوده است. ضمن اینکه مهمترین عامل مردودی دفاتر عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر و تأخیر در پلمپ دفاتر قانونی بوده است. همچنین در حالت قبولی دفاتر، عمده ترین هزینه غیرقابل قبول مربوط به عدم ارائه یا عدم وجود مستندات در اثبات هزینه بوده است و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در حالت قبولی دفاتر باعث ایجاد تفاوت معنادار نمی شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

صفری (۱۳۸۵) در مطالعه ای با عنوان بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی توسط مأموران مالیاتی به دنبال آن بود تا نشان دهد دلیل اختلاف یاد شده مربوط به چه ردیفی از ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم می باشد و علت این اختلاف چیست. نتایج حاصل از تحقیق حاکی از آن بود که دلایل اختلاف و ایجاد شکاف بین سود ابرازی و سود تشخیصی موارد متعددی از جمله امکان وجود ابهامات در مفاد قانون و دستورالعمل های اجرایی و نحوه برخورد با آنها می باشد و یا در برخی موارد عدم آگاهی مؤدیان از مفاد قانون مالیات ها و همچنین عملی نبودن آن به دلیل شرایط نامطلوب مکانی و زمانی از دیگر عوامل است.

محمد بابایی (۱۳۸۳) در تحقیقی تحت عنوان بررسی علل مغایرت بین سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده شرکت های خارجی در ایران، اطلاعات شرکت های خارجی فعال در اداره کل مؤدیان بزرگ مالیاتی را جمع آوری کرده و پس از توزیع پرسشنامه اقدام به جمع آوری نظر کارشناسان و خبرگان موضوع تحقیق کرده است. سپس با استفاده از روش های آماری نشان داد که بین سود مشمول مالیات ابرازی توسط اشخاص حقوقی خارجی در ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها تفاوت معنادار وجود دارد.

باقری و عموری (۱۳۸۸) به شناسایی و تبیین نسبت های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات پرداختند. این محققان با به‌کارگیری پرسشنامه و تکنیک تحلیل سلسله مراتبی به این نتیجه رسیدند که نسبت هایی از قبیل نسبت سود خالص، نسبت سود ناخالص، سود هر سهم، بازده سهام، بازده سرمایه در گردش که به نوعی بر اساس سود شرکت محاسبه می شوند با اثرگذاری بر درآمد مشمول مالیات، در تعیین ریسک اظهارنامه مؤدیان از اهمیت بیشتری برخوردار هستند.

ایزدی نیا و رساییان (۱۳۸۸) رابطه ساختار سرمایه و مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دارند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق به صورت مقطعی و ترکیبی بیانگر عدم وجود رابطه معنادار بین ساختار سرمایه و مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق با استفاده از مدل با وقفه توزیعی به روش رگرسیون ترکیبی نیز بیانگر وجود رابطه معنی دار بسیار کم اهمیت بین ساختار سرمایه و مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

باباجانی و عبدی (۱۳۸۹)، به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. این ارزیابی از طریق بررسی رابطه بین برخی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

از معیارهای مهم حاکمیت شرکتی با درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی صورت گرفت. افراد مزبور با در نظر گرفتن ۸۲ شرکت به عنوان نمونه به این نتیجه رسیدند که تفاوت معناداری بین میانگین درصد اختلاف سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی در شرکت هایی که معیارهای حاکمیت شرکتی را دارا هستند، با گروه شرکت هایی که فاقد معیارهای مزبور هستند، وجود ندارد. این در حالی بود که در هر دو گروه شرکت ها، درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی معنادار بوده است.

عرب مازار و همکاران (۱۳۹۰) به تبیین رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران پرداختند. نتایج تحقیق آنها بیانگر وجود یک رابطه مثبت بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده است به طوری که در صورت تهیه گزارشگری مالیاتی به ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود زیادی تأمین خواهد شد.

۳- فرضیات تحقیق

در این تحقیق از پنج ویژگی شرکت، درصد مالکیت نهادی و نوع صنعت جهت بررسی رابطه آنها با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی استفاده شده است. از این رو هفت فرضیه به شرح زیر عنوان و ارائه گردیده است:

۱. بین اندازه شرکت و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معنادار وجود دارد.

۲. بین فرصت های رشد شرکت و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معنادار وجود دارد.

۳. بین درجه اهرم مالی شرکت و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معنادار وجود دارد.

۴. بین سودآوری شرکت و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معنادار وجود دارد.

۵. بین میزان مدت فعالیت شرکت (عمر شرکت) و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معنادار وجود دارد.

۶. بین نوع صنعت و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معنادار وجود دارد.

۷. بین درصد مالکیت نهادی و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معنادار وجود دارد.

۴- روش شناسی تحقیق

این تحقیق از نوع همبستگی با استفاده از اطلاعات تاریخی به صورت پس رویدادی یعنی با استفاده از اطلاعات گذشته است. داده‌های واقعی شرکت‌ها به صورت پانل داده و سال شرکت مورد بررسی قرار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

گرفته است. این کار با بهره گیری از الگوی رگرسیون چندگانه انجام گردید. همچنین جهت آماده سازی داده‌ها از صفحه گسترده اکسل و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزارهای SPSS18 و EVIEWS 6 بهره گیری شده است.

۴-۱- دوره آزمون، جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق را کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ تشکیل می‌دهند. با توجه به اینکه فرآیند تعیین مالیات قطعی زمانبر می باشد، از این رو جهت در اختیار داشتن اطلاعات مربوط به مالیات قطعی، سقف زمانی پژوهش به سال ۱۳۸۷ کاهش پیدا کرده است، اما از صورت های مالی سال ۱۳۸۹ برای آگاهی از مالیات قطعی سال های ۱۳۸۷ و ماقبل آن استفاده می شود. روش نمونه‌گیری در این تحقیق، روش حذفی سیستماتیک می‌باشد و شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر نبوده‌اند از نمونه آماری کنار گذاشته شده‌اند:

۱. شرکت‌هایی که تا پایان سال ۱۳۸۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.

۲. در زمره شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی به دلیل متفاوت بودن ماهیت فعالیت آنها قرار نگرفته باشند.

۳. سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد و در دوره مورد نظر تغییر سال مالی نداده باشند.

۴. در تمامی سالهای مورد بررسی در چهارماهه پایان سال سهام آنها حداقل یک بار مورد معامله قرار گرفته باشد تا بتوان قیمت بازار هر سهم را در پایان سال به دست آورد.

۵. اطلاعات مورد نیاز جهت انجام این تحقیق در مورد آنها وجود داشته باشد.

با توجه به شرایط فوق ۶۴ شرکت جهت استفاده در این تحقیق انتخاب شدند.

۴-۲- مدل و متغیرهای پژوهش

مدل مورد استفاده در این پژوهش، مدل رگرسیون خطی چندگانه به شرح زیر است:

$$TAX_DIFF_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 SIZE_{i,t} + \beta_2\ OPPORTUNITY_{i,t} + \beta_3\ LEVERAGE_{i,t} + \beta_4\ ROA_{i,t} + \beta_5\ LIFE_{i,t} + \beta_6\ INDUSTRY_{i,t} + \beta_7\ INSTOWNER_{i,t} + \varepsilon$$

که در این مدل:

$TAX_DIFF_{i,t}$: اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت i در سال t و متغیر وابسته تحقیق می‌باشد و از تفاوت مالیات ابرازی شرکت و مالیات قطعی آن به دست می آید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

$SIZE_{i,t}$: بیانگر اندازه شرکت i در سال t می‌باشد که از طریق لگاریتم طبیعی فروش شرکت به دست می آید.

$OPPORTUNITY_{i,t}$: نشانگر فرصت رشد شرکت i در سال t می‌باشد که به وسیله نسبت Q توبین به ترتیب زیر به دست می آید:

$$\text{Tobin's-Q} = \frac{\text{Debts+MV}}{\text{Assets}}$$

که در آن Debts بیانگر ارزش دفتری بدهی‌ها، MV ارزش بازار سهام در جریان و Assets ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت می‌باشد.

$LEVERAGE_{i,t}$: اهرم مالی شرکت i در سال t می‌باشد که از طریق تقسیم مجموع بدهی شرکت به کل دارایی حاصل می شود.

$ROA_{i,t}$: بیانگر بازده دارایی‌های شرکت i در سال t می‌باشد و از تقسیم سود خالص به مجموع دارایی ها به‌دست می آید. جهت سنجش میزان سودآوری شرکت‌های مورد بررسی از نرخ بازده دارایی‌ها استفاده شده است.

$LIFE_{i,t}$: سابقه شرکت i در سال t نشان می دهد که لگاریتم طبیعی عمر شرکت می‌باشد.

$INDUSTRY_{i,t}$: بیانگر نوع صنعت می‌باشد که به صورت یک متغیر مجازی سنجیده شده است و چنانچه شرکت i در سال t در صنعت شیمیایی مشغول به فعالیت باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر می‌گیرد.

$INSTOWNER_{i,t}$: درصد سهام شرکت i در سال t را نشان می دهد که در تملک سهامداران نهادی می‌باشد.

۵- یافته‌های تحقیق

۵-۱- آمار توصیفی

در جدول شماره (۱)، آمار توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق شامل اختلاف مالیات ابرازی و قطعی (TAX_DIFF) که متغیر وابسته می‌باشد و همچنین متغیرهای مستقل شامل اندازه (SIZE)، اهرم مالی (LEVERAGE)، فرصت‌های رشد (OPPORTUNITY)، بازده دارایی‌ها (ROA)، عمر شرکت (LIFE)، نوع صنعت (INDUSTRY) و درصد مالکیت نهادی (INSTOWNER) ارائه شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

جدول شماره (۱)- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

نام متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار
TAX_DIFF	۴۴۸	۲۶۷۸۸۴	۸۳۷۲۰	۶۰۷۱۰۸
SIZE	۴۴۸	۵/۵	۵/۴۵	۰/۵۹۴
LEVERAGE	۴۴۸	۰/۶۵۷	۰/۶۶۴	۰/۱۵۲
OPPORTUNITY	۴۴۸	۱/۸۵	۱/۳۴	۱/۴۷
ROA	۴۴۸	۰/۱۵۵	۰/۱۲۹	۰/۱۳
LIFE	۴۴۸	۱/۵۱	۱/۵۵	۰/۱۵
INDUSTRY	۴۴۸	۰/۱۶	۰	۰/۳۷
INSTOWNER	۴۴۸	۴۹/۰۷	۵۸	۳۲/۶

در جدول شماره (۲) عامل تورم واریانس و تلورانس مربوط به متغیرهای پژوهش ارائه شده است. همانگونه که در جدول مزبور مشخص است کلیه عوامل تورم واریانس کمتر از ۵ می‌باشد که این امر حاکی از عدم وجود هم‌خطی شدید بین متغیرهای پژوهش می‌باشد.

جدول شماره (۲)- نتایج حاصل از بررسی هم‌خطی بین متغیرها

متغیر	SIZE	LEVER	OPPOR	ROA	LIFE	INDUS	INSTW
VIF	۱/۲۱	۱/۶۷	۲/۲۷	۳/۳۹	۱/۱۹	۱/۲۳	۱/۲۷
TOLERANCE	/۸۲	/۵۹	/۴۴	/۲۹	/۸۴	/۸۰	/۷۸

در جدول شماره (۳) مانایی متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است. در داده‌های سری زمانی معمولاً از آزمون‌هایی همچون دیکی- فولر و دیکی ـ فولر تعمیم یافته برای بررسی مانایی متغیرها استفاده می‌شود. با این حال در مورد داده‌های پانل نمی‌توان برای بررسی مانایی متغیرها از چنین آزمون‌هایی استفاده نمود بلکه لازم است به نحوی مانایی جمعی متغیرها آزمون شود. برای این منظور باید از آزمون هادری استفاده شود. سطح معناداری و آماره Z مربوط به متغیرهای پژوهش بیانگر مانایی متغیرهای تحقیق می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

جدول شماره(۳)- آزمون هادری تک تک متغیرهای پژوهش

متغیر	TAX-DIF	SIZE	LEVER	OPPOR	ROA	LIFE	INSTW
سطح معناداری	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
آماره z	۵/۴۸	۷/۷۲	۱۰/۳۸	۹/۷۲	۸/۷۰	۱۵/۱۴	۱۰/۳۳

همچنین لازم به ذکر است که برای انتخاب بین روش داده‌های ترکیبی و پانل از آزمون چاو استفاده شده است. با توجه به اینکه p-value حاصل از این آزمون (۰/۰۰۰) می‌باشد، (p-value<0.05) روش داده‌های پانل استفاده می شود. روش داده‌های پانل خود دارای دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی می‌باشد که برای انتخاب بین این دو روش از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. از آنجایی که p-value به دست آمده از این آزمون برابر با (۰/۰۶) می‌باشد، (p-value>0.05) روش اثرات تصادفی پذیرفته می‌شود.

۵-۲- نتایج حاصل از برازش مدل و ارزیابی فرضیات

در جدول شماره (۴) نتایج حاصل از برازش مدل ارائه شده است.

جدول شماره (۴)- نتایج حاصل از برازش مدل

نام متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	-۵۵۰۷۹۵۶	۱۰۸۳۲۴۹	-۵/۰۸	۰/۰۰۰
SIZE	۸۴۷۸۱۴	۱۳۹۰۰۶	۶/۰۹	۰/۰۰۰
OPPORTUNITY	۳۶۶۸۶۷	۵۲۸۱۰	۶/۹۴	۰/۰۰۰
LEVERAGE	۵۵۵۱۵۶	۴۳۱۷۶۲	۱/۲۸	۰/۱۹۹
ROA	۲۲۵۹۸۲۰	۶۶۹۳۶۹	۳/۳۷	۰/۰۰۰
LIFE	-۱۷۰۳	۶۰۰۲۰۳	-۰/۰۰۲	۰/۹۹۷
INDUSTRY	۵۵۱۸۹۸	۲۴۷۹۹۱	۲/۲۲	۰/۰۲۶
INSTOWNER	-۱۵۸۲	۲۵۴۵	-۰/۶۲	۰/۵۳۴
آماره F	۲۸/۱۷		سطح معناداری	۰/۰۰۰
R^2 تعدیل شده	۰/۲۲		دوربین-واتسون	۱/۶۶
آزمون هاسمن	۱۲/۴۹ (۰/۰۶)		آزمون چاو	۳۳/۷۸ (۰/۰۰)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

بر طبق فرضیه اول پیش بینی شد که رابطه ای معنادار بین اندازه شرکت و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی وجود دارد. آماره t و سطح معناداری مربوط به متغیر اندازه به ترتیب برابر با (۶/۰۹) و (۰/۰۰۰) می باشد. این نتیجه مؤید آن است که در سطح اطمینان ۹۹٪ رابطه ای مثبت و معنادار بین اندازه شرکت و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی وجود دارد. از این رو فرضیه اول پژوهش مورد تأیید قرار می گیرد.

مطابق با فرضیه دوم انتظار می رود رابطه معناداری بین فرصت های رشد و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی وجود داشته باشد. آماره t و سطح معناداری مربوط به متغیر اندازه به ترتیب برابر با (۶/۹۴) و (۰/۰۰۰) می باشد. این نتیجه مؤید آن است که در سطح اطمینان ۹۹٪ رابطه ای مثبت و معنادار بین اندازه شرکت و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی وجود دارد. از این رو فرضیه دوم پژوهش نیز مورد تأیید قرار می گیرد.

با توجه به آماره t و سطح معناداری مربوط به متغیر اهرم مالی که به ترتیب (۱/۲۸) و (۰/۱۹۹) می باشد می توان به این نتیجه رسید که بین اهرم مالی و میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معناداری وجود ندارد. از این رو فرضیه سوم پژوهش مبنی بر وجود رابطه معنادار بین اهرم مالی و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رد می شود.

فرضیه چهارم پژوهش حاکی از آن بود که بین سودآوری شرکت و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معنادار وجود دارد. آماره t و سطح معناداری مربوط به متغیر سودآوری به ترتیب (۳/۳۷) و (۰/۰۰۰) می باشد که این آماره ها مؤید فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان ۹۹٪ می باشد.

فرضیه پنجم پژوهش مبنی بر وجود رابطه بین سابقه شرکت و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رد می شود زیرا آماره t و سطح معناداری مربوط به متغیر عمر شرکت به ترتیب (۰/۰۰۲-) و (۰/۹۹۷) می باشد که این آماره ها بیانگر عدم وجود رابطه بین دو متغیر مذکور می باشد.

نتایج حاصل از برازش مدل حاکی از آن است که نوع صنعت نیز می تواند بر میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت ها مؤثر باشد. به عبارت دیگر با توجه به آن که آماره t و سطح معناداری مربوط به متغیر نوع صنعت به ترتیب (۲/۲۲) و (۰/۰۲۶) می باشد، در سطح اطمینان ۹۵٪ می توان ادعا نمود که میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی در صنایع مختلف به طور معناداری متفاوت است. از این رو فرضیه ششم پژوهش نیز تائید می شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

در نهایت مطابق با فرضیه هفتم رابطه معناداری بین درصد مالکیت نهادی و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی پیش بینی شد. آماره t و سطح معناداری مربوط به متغیر مزبور به ترتیب برابر (۰/۶۲-) و (۰/۵۳۴) می باشد. نتایج مذکور بیانگر این است که رابطه معناداری بین دو متغیر مورد بررسی وجود ندارد و بنابراین فرضیه هفتم مورد پذیرش قرار نمی گیرد.

۶ - نتیجه گیری و پیشنهادات

مالیات یکی از موضوعات مهم اقتصادی هر جامعه است. قوانین مالیاتی نیز از جمله قوانین مادر در زمینه های اقتصادی و شاید یکی از مهمترین ارکان اعمال سیاست های اقتصادی دولت است. مالیات نه تنها بخش مهمی از درآمدهای دولت را تشکیل می دهد بلکه در عین حال به عنوان یکی از مهمترین ابزارهای سیاست های مالی در جهت نیل به اهداف اقتصادی و اجتماعی، مورد استفاده قرار می گیرد. مالیات اخذ شده از شخصیت های حقوقی و به طور خاص از شرکت های بورسی، بخشی مهم از این منبع درآمدی دولت را تشکیل می دهد و قسمت عمده ای از انرژی و امکانات سازمان امور مالیاتی صرف رسیدگی به مسائل مالیاتی شرکت های مزبور می شود. از این رو تحقیق و پژوهش پیرامون مسائل مالیاتی شرکت های مزبور از اهمیت زیادی برخوردار است. در این پژوهش سعی شد تأثیر برخی ویژگی های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گیرد. در این راستا، با در نظر گرفتن ۶۴ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۷ به عنوان نمونه و استفاده از روش داده های پانل، فرضیات تحقیق تجزیه و تحلیل شدند. نتایج حاصل از برازش مدل حاکی از آن است که از بین ویژگی های شرکت، اندازه شرکت، فرصت های رشد و سودآوری شرکت رابطه مثبت و معناداری با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی دارند. با این حال بین سطح اهرم مالی و عمر شرکت رابطه معناداری با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی مشاهده نشد. همچنین نتایج حاکی از آن بود که نوع صنعت نیز تأثیری معنادار بر روی اختلاف مالیات ابرازی و قطعی برجای می گذارد و میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی در صنایع مختلف، متفاوت است. افزون بر این، نتایج حاصله نشان داد که بین مالکیت نهادی و اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه معناداری وجود ندارد و این نوع مالکیت اثری بر روی اختلاف مالیات ابرازی و قطعی نمی گذارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

با توجه به یافته های تحقیق، پیشنهادات زیر را می توان ارائه داد:

۱. از آنجایی که رابطه مثبت و معنادار بین اندازه، فرصت رشد و سودآوری شرکت با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی مشاهده شد، پیشنهاد می گردد برای شرکت هایی که از ویژگی های فوق بهره می برند، تدابیر زیر اتخاذ گردد:

الف: افزایش کارشناسان و مأموران مالیاتی در رسیدگی به حساب های شرکت های مزبور؛

ب: در نظر گرفتن پاداش و تشویق های مناسب جهت ارائه صحیح تر هزینه مالیات برای شرکت های مزبور.

۲. عامل صنعت نیز اثری معنادار بر روی اختلاف مالیات ابرازی و قطعی داشت. از این رو پیشنهاد می گردد کارشناسان مالیاتی در رسیدگی های خود به عامل صنعت نیز توجه داشته باشند.

۳. به مدیران و حسابداران شرکت های بزرگتر، با فرصت رشد بیشتر و سودآورتر نیز توصیه می گردد در محاسبه و ارائه هزینه مالیات خود دقت عمل بیشتری به خرج دهند زیرا به نظر می رسد مالیات ابرازی شرکت هایی با ویژگی های فوق کمتر از سایرین مورد قبول مقامات مالیاتی قرار می گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

فهرست منابع

۱- ایزدی نیا، ناصر و رساییان، امیر (۱۳۸۸)، «ساختار سرمایه و مالیات بر درآمد شرکت ها در ایران»، *فصلنامه تخصصی مالیات*، ش ۴، ص ۴۳ -۳۱.

۲- باباجانی، جعفر و عبدی، مجید (۱۳۸۹)، «رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت ها»، *پژوهش های حسابداری مالی*، سال دوم، ش ۳، ص ۸۶-۶۵.

۳- پور زمانی، زهرا و شمسی، ابوالقاسم (۱۳۸۸)، «بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی»، *فصلنامه تخصصی مالیات*، ش ۵، ص ۲۶- ۹.

۴- حساس یگانه، یحیی؛ مرادی، محمد و اسکندر، هدی(۱۳۸۷)، بررسی رابطه بین سرمایه گذاران نهادی و ارزش شرکت، *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ش ۵۲، ص ۱۲۲-۱۰۷.

۵- خدامی پور، احمد و ترک زاده، علی (۱۳۹۰)، «رابطه بین مالیات و محافظه کاری در گزارشگری مالی و مربوط بودن اطلاعات حسابداری»، *پژوهش های حسابداری مالی*، سال سوم، ش ۳، ص ۱۴۵-۱۲۷.

۶- شمس زاده، باقر و ذکوری، وجیه الله (۱۳۸۷)،« شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی»، *فصلنامه تخصصی مالیات*، ش ۲، ص ۱۳۵-۱۰۷.

۷- صفری، احمد (۱۳۸۵)، بررسی دلایل احتلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی توسط مأموران مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز.

۸- عرب مازار، محمد؛ طالب نیا، قدرت اله؛ وکیلی فرد، حمیدرضا و صمدی، محمود (۱۳۹۰)، « تبیین رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و گزارشگری مالیاتی در ایران»، *تحقیقات حسابداری*. ش ۹، ص ۲۲.-۳۷

۹- عموری، باقر و عموری، مهدی (۱۳۸۸)، « شناسایی و الویت بندی نسبت های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات»، *فصلنامه تخصصی مالیات*، ش۴، ص ۸۰- ۷۳.

۱۰- محمدبابایی،رضا (۱۳۸۳)، بررسی علل مغایرت بین سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده شرکت های خارجی در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

11- Graham, R.J., Raedy, S. J. and Shackelford, D.A (2012), " Rsearch in accounting for income taxes", Journal of Accounting and Economics, No. 53,PP. 412-434.
12- Guenther, D. A., E. L. May dew and s.e. Nutter (1977), "Financial reporting, tax costs, and book-tax conformity", Journal of Accounting and Economics, No. 23, PP. 225-248.
13- Kim, K. A., P. Limpaphayom (1998). "Taxes and firm size in pacific-basin emerging economies", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 7, No 1, pp. 47-63.
14- Salamon, L. M., J. J. Siegfried (1977). "Economic power and political influence: The impact of industry structure on public policy", American Political Science Review, Vol. 71, No 3, pp. 1026-1043.
15- Siegfried, J. (1972). "The relationship between economic structure and the effect of political influence: Empirical evidence from the federal corporation income tax program", Ph.D. dissertation, University of Wilconsin.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]