

## شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابرازی و مالیات بر سود قطعی و رابطه آن با نوع فعالیت مؤدیان (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی)

مسعود نیکاندیش<sup>۱</sup>، \*محمدعلی مرادی<sup>۲</sup>، علی پایان<sup>۳</sup>

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد زاهدان دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

۳. استادیار، گروه ریاضی و آمار، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۴/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۶/۱

### The Identification and Study of Causes of the Difference between the Declared Profit Tax and Final Profit Tax and its Relation to the Type of Activity of Taxpayers (Case Study: Tax Affairs of South Khorasan)

M. Nikandish<sup>1</sup>, \*M.A. Moradi<sup>2</sup>, A. Payan<sup>3</sup>

1. PhD. Student of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Sistan and Blouchestan University, Zahedan, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Mathematics and Statistics, Islamic Azad University, Zahedan, Iran.

Received: 2020/7/12

Accepted: 2020/8/22

#### Abstract

**Subject and Purpose of the Article:** In this study, while identifying the factors affecting the difference between the declared tax and the definitive tax, the effect of the type of activity of taxpayers on these factors has been investigated with the aim of reducing the difference.

**Research Method:** The research data has been collected through the databases of the Tax Affairs Organization and referring to the tax files of taxpayers. The statistical population of the study includes those legal entities that have submitted their performance tax returns and their taxes have been finalized in the tax dispute resolution authorities.

**Research Findings:** Findings show that the factors affecting the difference between the declared tax and the definitive tax and these are different according to the type of taxpayer activity and the type of taxpayer activity has an impact on the taxpayer.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** According to the results of the research, paying attention to the mentioned factors according to the type of activity of individuals can reduce the mentioned difference and correctly identify and receive tax revenues on time.

**Keywords:** Tax revenues, Declared Taxable, Definite Taxable, Type of Activity.

JEL Classification: M41, G30, G32

#### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** در این پژوهش ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی، تأثیر نوع فعالیت مؤدیان بر این عوامل با هدف کاهش اختلاف مذکور مورد بررسی قرار گرفته است.

**روش پژوهش:** داده‌های پژوهش از طریق بانک‌های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان، گردآوری شده است. جامعه آماری پژوهش شامل آن دسته از اشخاص حقوقی است که نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود اقدام نموده و مالیات آنها در مراجع حل اختلاف مالیاتی به قطعیت رسیده است.

**یافته‌های پژوهش:** یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی و میزان این اختلاف با توجه به نوع فعالیت مؤدیان متفاوت است و نوع فعالیت مؤدیان تأثیر معناداری بر روی اختلاف مذکور دارد.

**نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** طبق نتایج پژوهش توجه به عوامل مزبور حسب نوع فعالیت اشخاص می‌تواند موجب کاهش اختلاف مذکور و شناسایی صحیح و وصول به موقع درآمدهای مالیاتی گردد.

**واژه‌های کلیدی:** درآمدهای مالیاتی، سود مشمول مالیات ابرازی، سود مشمول مالیات قطعی، نوع فعالیت مؤدیان.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, G30, G32

## مقدمه

یکی از منابع لازم و اساسی برای یک دولت به منظور رسیدن به اهداف خاص آن، درآمدهای مالیاتی است. با وجود این، برخی از شرکتها از پرداخت مالیات به میزان واقعی، چه از راههای قانونی و چه از راههای غیرقانونی، خودداری می‌کنند که این امر تأثیر اساسی بر روی درآمدهای مالیاتی دولت خواهد داشت (وو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). در این خصوص دولت و مقامات مالیاتی مجبور به تحمل هزینه‌های کشف و جلوگیری از فرار مالیاتی می‌شوند. به این دلیل همیشه پیدا کردن راهها و شیوه‌هایی که بتوانند فرار مالیاتی را شناسایی و کشف کنند، مسئله‌ای مهم و چالش برانگیز بوده است (استانکویشس و لئوناس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵).

مبنای تعیین سود مشمول مالیات، سود حسابداری است ولیکن به علت تفاوت بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی اختلافاتی بین این دو مورد وجود دارد و به همین دلیل، سود حسابداری با تعدیلاتی به سود مشمول مالیات تبدیل می‌گردد (پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۱). به سبب اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و موازین پذیرفته‌شده حسابداری ممکن است آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می‌شود الزاماً از دیدگاه قوانین مالیاتی درآمد و هزینه محسوب نگردد. علاوه بر این برخی از اقلام درآمد و هزینه که از دیدگاه مقاصد حسابداری در یک دوره مالی شناسایی می‌گردد ممکن است از لحاظ مقاصد قوانین و مقررات مالیاتی، در دوره‌های مالی دیگر شناسایی شوند و یا اینکه اساساً مبنای ارزشیابی برخی از اقلام بر طبق قوانین و مقررات مالیاتی از مبنای تشخیص بر طبق اصول و موازین پذیرفته‌شده حسابداری متفاوت باشد. هر کدام از موارد فوق منجر به بروز اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات و در پی آن اختلاف بین مالیات بر درآمد برآوردی مسئولان مالیاتی و بدهی مالیاتی موردنظر شرکت می‌گردد (شباهنگ، ۱۳۸۷).

هرچقدر دانش و آگاهی مؤدیان مالیاتی، حسابداران و مدیران مالی در خصوص دلایل اختلاف بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده حسابداری و روش‌های تعدیل آن با توجه به نوع فعالیت واحدهای اقتصادی افزایش یابد، به همان نسبت فاصله بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی کاهش یافته و از مشکلات سازمان مالیاتی نیز کاسته شده و موجب وصول صحیح و به موقع درآمدهای مالیاتی می‌شود (برزگری و طالب نیا، ۱۳۹۲).

فقدان یک نظام رسیدگی یا حسابرسی مبتنی بر ریسک در سیستم مالیاتی کشور، موجب شده که هم هزینه تمکین مؤدیان و هم کارایی نظام مالیاتی با مشکل مواجه شود. از طرفی حجم انبوه و رو به افزایش اظهارنامه‌های مالیاتی، محدودیت زمانی جهت رسیدگی به اظهارنامه‌ها، نبود معیارهای مدون جهت رسیدگی، محدودیت نیروی انسانی، وجود قضاوت سلیقه‌ای گسترده در تشخیص مالیات و عدم ارائه اظهارنامه توسط برخی از مؤدیان در سیستم مالیاتی کشور، باعث افزایش اختلافات مالیاتی گردیده و نیاز است تا رویکرد جدیدی در راستای برطرف ساختن مسائل فوق اتخاذ گردد (نیک‌اندیش و مخملباف، ۱۳۹۶).

با توجه به آنچه اشاره شد و بر اساس یافته‌ها و نتایج بررسی و مطالعه ادبیات موضوعی در این مورد، پرسش‌های متعددی به ذهن پژوهشگر می‌رسد از جمله اینکه عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی در ایران کدام‌اند؟ و نوع فعالیت مؤدیان چه تأثیری بر عوامل مذکور دارد؟ با توجه به این مغایرت‌ها و عدم امکان تطابق مطلق، راهکار عملی کاهش این مغایرت‌ها جهت وصول صحیح و به موقع درآمدهای مالیاتی چیست؟ لذا هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر نوع فعالیت مؤدی بر اختلاف مذکور است. در این راستا ابتدا عوامل مؤثر بر اختلاف مذکور شناسایی شده، سپس تأثیر نوع فعالیت مؤدیان بر عوامل مزبور مورد بررسی قرار گرفته است.

نتایج پژوهش‌های به عمل آمده بیانگر آن است که بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی تفاوت معناداری وجود دارد (پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۲؛ طالب نیا و برزگری، ۱۳۹۲؛ فضل زاده و نجفی، ۱۳۹۲؛ پورزمانی و شمسی، ۱۳۸۸). بر اساس یافته‌های پژوهش‌های مذکور یکی از دلایل اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی مؤدیان مالیاتی مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی است (پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۲؛ شمس زاده و ذکوری، ۱۳۸۷؛ پورزمانی و شمسی، ۱۳۸۸).

همچنین ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی، نحوه محاسبه هزینه‌ها، معافیت‌های مقرر و تعدیلات سنوایی (فضل زاده و نجفی، ۱۳۹۲)، شرایط اقتصادی، حدنصاب‌های مقرر در قوانین مالیاتی (طالب نیا و موق، ۱۳۹۰)، تفسیرپذیر بودن ماده ۱۴۸ ق.م.م. در تشخیص هزینه‌های قابل قبول مالیاتی (بیانی و فاضلی، ۱۳۸۹)، برداشت و تفسیر نادرست مؤدیان مالیاتی از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیر مرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان

به‌طور خلاصه بر اساس پیشینه پژوهش عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی به شرح جدول ۱ ارائه شده است. با توجه به نتایج مطالعات مشروحه فوق؛ مهم‌ترین عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی در این پژوهش به شرح زیر تعیین شده است:

**۱- مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی:** برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل ذخایر و سایر هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، تعدیلات سنواتی غیرقابل قبول از نظر مالیاتی، تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد و بهره برداختی به مؤسسات غیرمجاز مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حدنصاب اعلام‌شده توسط سازمان امور مالیاتی در مورد هزینه‌ها (پورزمانی و شمسی، ۱۳۸۸) و عدم ارائه یا عدم وجود مستندات در اثبات هزینه (شمس زاده و ذکوری، ۱۳۸۷)، از دیگر عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی بیان شده است. از سوی دیگر نتایج پژوهش‌های به‌عمل‌آمده نشان می‌دهد؛ نوع صنعت تأثیری معناداری بر نرخ مؤثر مالیاتی دارد (پور حیدری و سروستانی، ۱۳۹۲). همچنین بین تمایل به پرداخت مالیات در میان مؤدیان مالیاتی به تفکیک نوع شرکت تفاوت معنی‌داری وجود دارد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۸). ضمن اینکه بین اندازه، فرصت‌های رشد و سودآوری شرکت با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد (پور حیدری و سروستانی، ۱۳۹۱).

**جدول ۱.** خلاصه نتایج پژوهش‌های انجام‌شده در مورد عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی

عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مالیات ابرازی و سود مالیات قطعی	عنوان پژوهش	سال	نام پژوهشگران
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی، نحوه محاسبه هزینه‌ها، معافیت‌های مقرر و تعدیلات سنواتی	بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی	۱۳۹۲	فضل‌زاده و نجفی
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی	شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابرازشده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی	۱۳۹۲	طالب‌نیا و برزگری
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، ویژگی‌های شرکت، اندازه، فرصت‌های رشد و سودآوری شرکت	بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	۱۳۹۱	پور حیدری و سروستانی
فرارهای مالیاتی، اختلاف مابین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی، شرایط اقتصادی، حدنصاب‌های مقرر در قوانین مالیاتی، تمکین به پرداخت سایر قانونی عوارض	علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی	۱۳۹۰	طالب‌نیا و موثق
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، برداشت و تفسیر نادرست مؤدیان مالیاتی از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیر مرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حدنصاب اعلام‌شده توسط سازمان امور مالیاتی در مورد هزینه‌ها	بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی	۱۳۸۸	پورزمانی و شمسی
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، عدم ارائه یا عدم وجود مستندات در اثبات هزینه	شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی	۱۳۸۷	شمس‌زاده و ذکوری

فرضیه ششم: نوع فعالیت مؤدی بر رابطه بین مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر معناداری دارد.

فرضیه هفتم: نوع فعالیت مؤدی بر رابطه بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر معناداری دارد. فرضیه هشتم: نوع فعالیت مؤدی بر رابطه بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر معناداری دارد. فرضیه نهم: نوع فعالیت مؤدی بر رابطه بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر معناداری دارد.

### مبانی نظری

از منظر تئوری‌های حسابداری تفاوت‌های عمده بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده حسابداری را می‌توان تحت دو عنوان اصلی اختلاف‌های دائمی<sup>۳</sup> و اختلاف‌های موقتی<sup>۴</sup> طبقه‌بندی نمود. اختلاف‌های دائمی از قوانین خاص یا محدودیت‌های ایجادشده، ناشی می‌شوند و یا به دلایل اقتصادی، سیاسی یا اداری غیر مرتبط با محاسبه سود خالص حسابداری پدید می‌آیند. درآمدهای معاف از مالیات، هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی و تخفیفات خاص مالیاتی نظیر معافیت‌های مربوط به درآمد حاصل از صادرات کالاهای غیرنفتی و یا برخی معافیت‌های مقرر در مواد ۱۳۲ تا ۱۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم نمونه‌هایی از این اختلاف‌ها می‌باشند (شباهنگ، ۱۳۸۷). دلیل دیگر تفاوت بین درآمد مشمول مالیات و سود حسابداری، وجود پاره‌ای از اقلام است که باوجود منظور شدن در تعیین هر دو مبلغ، در محاسبات دوره‌های متفاوت منظور می‌شوند که ناشی از اختلاف بین دوره‌ای یا زمان‌بندی<sup>۵</sup> و اختلاف ارزیابی<sup>۶</sup> است. اختلاف زمان‌بندی هنگامی که معاملات بر سود مشمول مالیات یک دوره و بر سود حسابداری در دوره دیگر اثر بگذارند، پدید می‌آید که تسهیم بین دوره‌ای مالیات‌ها را ضروری می‌نماید. تفاوت ارزیابی نیز مربوط به تفاوت مبانی اندازه‌گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی است. در ارتباط با مبانی ارزیابی به‌عنوان اختلاف‌های موقت مواردی از قبیل کاهش در مبنای مالیاتی دارایی‌های استهلاک‌پذیر به‌واسطه

**۲-عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری:** برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل عدم اعمال هزینه‌های سرمایه‌ای به حساب دارایی و عدم رعایت اصل تطابق، عدم رعایت مبنای تعهدی و عدم رعایت استاندارد حسابداری مربوط، مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

**۳-عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی:** برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل شناسایی ذخایر بیش از نصاب مقرر، پرداخت حقوق و مزایای مدیران و کارکنان مازاد بر میزان مقرر و شناسایی هزینه کار یا کالای در جریان ساخت مازاد بر حجم واقعی عملیات، مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

**۴-عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی:** برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل اعمال هزینه‌های مالی غیر مرتبط با کسب درآمد، هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف، اختلاف بین دوره‌ای، هزینه‌های غیر مرتبط با درآمد و عملیات اصلی و سایر هزینه‌های متفرقه، احتساب اقلام سرمایه‌ای به حساب هزینه دوره، منظور نمودن هزینه سایر سنوات به‌عنوان هزینه دوره و احتساب هزینه شخصی مدیران و صاحبان واحد اقتصادی مبنای ارزیابی قرار گرفته است. به‌منظور بررسی ارتباط عوامل مؤثر در ایجاد اختلاف سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی و رابطه آن با نوع فعالیت مؤدی (صنعت) فرضیه‌های زیر مطرح گردید:

فرضیه اول: بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی، اختلاف معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

3. Permanent Differences  
4. Temporary Differences  
5. Interperiod Differences  
6. Valuation Differences

مهم‌ترین پژوهش‌ها به تفکیک در دو سطح داخلی و خارجی به شرح زیر است:

#### پیشینه داخلی

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۸)، نشان دادند تمایل به پرداخت مالیات در میان مؤدیان مالیاتی به تفکیک نوع شرکت تفاوت معنی‌داری وجود دارد و این تفاوت در بین شرکت‌های خدماتی با شرکت‌های تولیدی و بازرگانی است. زارعیان و دیگران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان ارائه مدل ساختاری تفسیری شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی در طرح جامع مالیاتی نشان دادند در پایین‌ترین سطح مدل "ویژگی‌های کلی مؤدیان" به‌عنوان عامل دارای بیشترین نفوذ و در آخرین سطح مدل "کیفیت تعامل مؤدی" و "نحوه پرداخت مالیات" نشانگرهایی از ریسک مؤدی هستند. بر اساس یافته‌های این پژوهش ویژگی‌های مؤدیان و تخصص مالیاتی نیروی انسانی آنان منجر به استفاده از اصول و رویه‌های حسابداری، فرصت‌های قانونی موجود و یا حتی کتمان رویدادهای مالی، در جهت بهینه‌سازی مالیات می‌شود که در متغیرهای کیفیت تعامل مؤدی و نحوه پرداخت مالیات بروز پیدا می‌کند.

رحیمی و فروغی (۱۳۹۸)، معتقدند فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات مستلزم کتمان حقایق و انجام معاملات پیچیده است که منجر به رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت می‌شود؛ اما در شرایط ایران اجتناب از پرداخت مالیات رویه‌ای است که به‌طور معمول توسط شرکت‌ها دنبال می‌شود. دارابی و برزگر (۱۳۹۷)، نشان دادند اجتناب مالیاتی ممکن است با تأثیر بر محیط اطلاعاتی باعث ابهام و عدم شفافیت اطلاعات شده و امکان سوءاستفاده از منابع برای مدیران فرصت‌طلب را ایجاد کند. کائی و نیک کار (۱۳۹۷) در پژوهشی با استفاده از داده‌های مربوط به ۹۶ شرکت برای یک دوره ۵ ساله نشان دادند بین استقلال هیئت مدیره و اندازه هیئت مدیره با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶)، در پژوهشی اثر اجرای حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، شرقی، شرق و جنوب تهران را بررسی نموده‌اند؛ نتایج نشان می‌دهد که اجرای حسابرسی مالیاتی تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند ندارد.

مشایخی و دلدار (۱۳۹۵)، با بررسی ۱۲۶ شرکت

معافیت‌های مالیاتی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها مطرح شده‌اند. تعامل میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتی شاید در بعضی از موارد امکان‌پذیر باشد، اما با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری منشعب از استانداردهای بین‌المللی و نیز قوانین مالیاتی برگرفته از شرایط خاص اقتصادی و سیاسی و اجتماعی حاکم بر هر جامعه است، لذا به‌هیچ‌وجه امکان تعامل مطلق میان این دو وجود نداشته و بایستی به دنبال تعامل نسبی باشیم. از آنجاکه شرایط حاکم بر اوضاع و احوال اقتصادی هر کشور دائماً در حال تغییر و تحول است، این تغییرات قوانین و مقررات حاکم بر جامعه را نیز دستخوش تغییر می‌نماید (شباهنگ، ۱۳۸۷).

واقعیت این است که قوانین مالیاتی هیچ الزامی را برای حسابداران و صاحبان واحدهای تجاری و انتفاعی در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی‌شان مطابق با قوانین مالیاتی به وجود نمی‌آورند بلکه الزام می‌کنند که صورت‌های مالی باید لزوماً بر اساس استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری برای مقاصد عمومی تهیه شوند. نکته دیگر اینکه، اولویت اول با قوانین و مقررات مالیاتی است و رعایت استانداردهای حسابداری در اولویت‌های بعدی قرارداد. لذا با همین اعتقاد، تئوری‌های حسابداری بحث تخصیص بین دوره‌ای مالیات را جهت رفع این تفاوت‌ها مطرح نموده‌اند. در حقیقت اختلاف‌های دائمی تنها بر جمع مالیات پرداختی تأثیر می‌گذارند و عموماً مستلزم تخصیص‌های بین دوره‌ای مالیاتی نمی‌باشند؛ اما از لحاظ تئوری‌های حسابداری، این اختلاف‌ها نیز موجب طرح مسائل بحث‌برانگیز نمی‌شود. به این دلیل که در تئوری‌های حسابداری فرض می‌شود که مؤدیان مالیاتی در زمان تسلیم اظهارنامه مالیاتی، سود حسابداری را قبل از طرح اختلاف‌های موقت به جهت اختلاف‌های دائمی تعدیل می‌نمایند و برای رفع اثرات ناشی از اختلاف‌های موقت نیز از تخصیص بین دوره‌ای مالیات استفاده می‌نمایند که در آن حسابی تحت عنوان مالیات انتقالی به دوره آتی برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد می‌گردد (شباهنگ، ۱۳۸۷).

#### مروری بر پیشینه

در بررسی مطالعات پیشین در دو سطح داخلی و بین‌المللی؛ پژوهشی که تأثیر نوع فعالیت مؤدیان بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی را از طریق مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان مورد بررسی قرار داده باشد مشاهده نگردید. با این حال با استفاده از مفاهیمی نظیر اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی، تمکین مالیاتی، ریسک مالیاتی، مالیات ابرازی و مالیات قطعی، می‌توان به پژوهش‌هایی مشابه دست‌یافت که

پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی باعث کاهش اختلاف مذکور می‌گردد.

گایا و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۱۷)، در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی با نقش تعدیلی کیفیت حسابرسی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

از نظر بلکرشون و بلوین<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۱)، با توجه به نوع صنعت و اندازه شرکت، آن دسته از شرکت‌هایی که با فرصت‌های برنامه‌ریزی مشابه به میزان غیرمنتظره‌ای میزان مالیات کمتری گزارش می‌کنند، دارای سیاست‌های مالیاتی متهورانه می‌باشند و اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی قابل توجه است.

نتایج پژوهش آلابد و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۱)، نشان می‌دهد که عوامل اقتصادی، اجتماعی، روانشناسی و فرهنگی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی اثر معناداری دارد.

مرور پیشینه پژوهش نشان می‌دهد؛ در اغلب مطالعاتی که عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی را مورد بررسی قرار داده‌اند؛ جمع‌آوری اطلاعات موردنیاز از طریق پرسشنامه انجام گرفته است. ضمن اینکه تأثیر نوع فعالیت مؤدیان بر اختلاف مزبور براساس طبقه‌بندی انجام شده در سازمان امور مالیاتی مورد بررسی قرار نگرفته است. لذا در این پژوهش جهت افزایش اطمینان و اتکا به نتایج حاصله، داده‌ها و اطلاعات موردنیاز از اطلاعات موجود در پرونده‌های مالیاتی جمع‌آوری شده و بر اساس نوع فعالیت مؤدیان طبق طبقه‌بندی انجام شده در سازمان امور مالیاتی، عوامل مؤثر در ایجاد اختلاف مزبور مورد بررسی قرار گرفته که از این بابت نسبت به سایر پژوهش‌های انجام گرفته متفاوت است.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از حیث روش پژوهش از نوع همبستگی است. افزون بر این، انجام این پژوهش در چارچوب استدلال قیاسی-استقرایی صورت پذیرفته است. موضوع اصلی پژوهش حاضر، شناسایی و بررسی عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات بر سود ابرازی و مالیات بر سود قطعی با توجه به نوع فعالیت مؤدیان است. در پژوهش حاضر برای تبیین تئوری و ادبیات پژوهش از کتاب‌های درسی، منابع

پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که بین مدیریت سود و مدیریت مالیات، رابطه منفی معنادار وجود دارد.

حجازی و همکاران (۱۳۹۴)، به منظور بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی تعداد ۳۰ شرکت از شرکت‌های اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ را مورد بررسی قرار دادند نتایج آن حاکی است؛ هرچه شرکت‌ها در فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی بیشتر مشارکت می‌نمایند، تمکین مالیاتی آنها نیز بیشتر است. در این پژوهش برای سنجش تمکین مالیاتی شرکتی، از معیاری مبتنی بر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌ها استفاده کردند.

کرباسی یزدی و راسخ صالح (۱۳۹۲)، نیز در پژوهشی با استفاده از داده‌های نمونه انتخابی از ۸۰ شرکت نشان دادند که در بازار سرمایه ایران، اختلاف سود حسابداری و سود مأخذ محاسبه مالیات با تغییرات آتی سود خالص بعد از مالیات رابطه معنی‌داری دارد.

عبدلی و همکاران (۱۳۹۲)، در بررسی ارتباط بین تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی با شفافیت شرکتی نشان دادند که میزان شفافیت شرکتی غالباً می‌تواند سیاست‌های متهورانه مالیاتی را پیش‌بینی نماید. مهرانی و سیدی (۱۳۹۲)، در پژوهشی به بررسی رابطه مالیات ابرازی و حسابداری محافظه‌کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها پرداختند؛ یافته‌های بررسی ۱۴۶ شرکت طی بازه زمانی ده‌ساله، مبین آن است که بین مالیات ابرازی و محافظه‌کاری با اجتناب مالیاتی شرکت‌ها رابطه منفی و معناداری وجود دارد. علاوه بر این شرکت‌ها بیشتر تمایل دارند محافظه‌کاری نمایند و ضمن کاهش سود، صرفه‌جویی مالیاتی نمایند، تا اینکه به‌وسیله اجتناب مالیاتی مالیات بر درآمد خود را کاهش دهند.

### پیشینه خارجی

نتایج پژوهش هو<sup>۷</sup> (۲۰۱۸)، نشان داد اجتناب مالیاتی شرکت خطرات بالقوه و ضرر و زیان‌های اساسی ریسک‌های حسابرسی شامل خطر دعوی قضایی، جریمه‌های قانونی، افت اعتبار و غیره را افزایش می‌دهد. بنابراین، انتظار می‌رود که افزایش اجتناب مالیاتی موجب افزایش ریسک‌های مرتبط با حسابرسی گردد. ساک و ژائو بلوین<sup>۸</sup> (۲۰۱۷)، در تحقیقی به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی محیط اطلاعاتی بر رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری با اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های حاضر در بازار سرمایه آمریکا

9. Gaaya et al

10. Balakrishnan & Blouin

11. Alabede et al

7. Hu

8. Suk & Zhao

فعالیت از متغیر دامی (۱ و ۰) استفاده می‌شود.

### جامعه آماری و حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش شامل آن دسته از اشخاص حقوقی استان خراسان جنوبی است که نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود در یکی از سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ اقدام نموده و مالیات آن تا پایان سال ۱۳۹۸ در مراجع حل اختلاف مالیاتی به قطعیت رسیده است.

از آنجایی که طبقه‌بندی واحدهای اقتصادی (صنایع) از نظر سازمان امور مالیاتی اغلب با توجه به نوع فعالیت و قوانین و مقررات مربوط از جمله معافیت‌های مقرر به نه بخش شامل ۱- بازرگانی، ۲- پیمانکاری، ۳- تعاونی، ۴- تولیدی، ۵- خدماتی، ۶- کشاورزی، ۷- معدنی و ۸- شرکت‌های دولتی و ۹- مؤسسات عمومی تقسیم می‌شود، لذا در این پژوهش نوع فعالیت با توجه به طبقه‌بندی مذکور مورد بررسی قرار گرفته‌اند. شرکت‌های دولتی و مؤسسات عمومی به دلیل کم‌اهمیت بودن تعداد و میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی و همچنین وجود قوانین و مقررات خاص حاکم بر آنها از نمونه مورد بررسی حذف شدند. برای انتخاب نمونه از روش غربالگری استفاده گردید و شرکت‌هایی در نمونه قرار گرفتند که شرایط زیر را برآورده کنند؛

- ۱- در سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ اظهارنامه مالیاتی خود را متکی به دفاتر قانونی تهیه و تنظیم نموده باشند.
- ۲- در اجرای بند (۲) ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم به درخواست اداره امور مالیاتی نسبت به ارائه کلیه اسناد مدارک دفاتر اقدام و رسیدگی از طریق قبول دفاتر صورت گرفته باشد.

مجله‌ای، وبسایت‌های معتبر و پایان‌نامه‌های لاتین و فارسی معتبر و مرتبط استفاده گردیده است. سپس از طریق بانک‌های اطلاعاتی موجود در سازمان امور مالیاتی کشور، ستاد طرح جامع مالیاتی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان مالیاتی، داده‌های پژوهش گردآوری شده است. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار Excel مرتب و پس از اصلاحات و طبقه‌بندی لازم بر اساس متغیرهای مورد بررسی برای پردازش وارد نرم‌افزار Stata ۱۴ شدند.

### مدل آزمون فرضیه‌ها

مدل‌های مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش به شرح جدول ۲، ارائه شده است.

### متغیرهای پژوهش

#### متغیر وابسته

LogD\_Eit: برابر است با لگاریتم اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی.

#### متغیرهای مستقل

A1it: مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی.

A2it: عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری.

A3it: عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی.

A4it: عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی.

#### متغیرهای تعدیل‌گر

INDit (نوع فعالیت مؤدی): برای کنترل اثرات تعدیلی نوع

جدول ۲. مدل‌های مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش

مدل	فرضیه	ردیف
$H_0: \text{Definitive taxable profitsit} \# \text{Expression taxable profitsit}$	اول	۱
$H_1: \text{Definitive taxable profitsit} = \text{Expression taxable profitsit}$		
$\text{LogD\_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A1it + \epsilon it$	دوم	۲
$\text{LogD\_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A2it + \epsilon it$	سوم	۳
$\text{LogD\_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A3it + \epsilon it$	چهارم	۴
$\text{LogD\_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A4it + \epsilon it$	پنجم	۵
$\text{LogD\_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A1it + \beta_2 INDit + \beta_3 A1it * INDit + \epsilon it$	ششم	۶
$\text{LogD\_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A2it + \beta_2 INDit + \beta_3 A2it * INDit + \epsilon it$	هفتم	۷
$\text{LogD\_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A3it + \beta_2 INDit + \beta_3 A3it * INDit + \epsilon it$	هشتم	۸
$\text{LogD\_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A4it + \beta_2 INDit + \beta_3 A4it * INDit + \epsilon it$	نهم	۹

تعداد پرونده‌های مطروحه در مراجع حل اختلاف مالیاتی مربوط به شرکت‌های خدماتی و پیمانکاری است درحالی‌که اختلاف مالیات ابرازی و قطعی آنها پانزده درصد (۱۵٪) از جمع کل این اختلاف است. از سوی دیگر حدود پانزده درصد (۱۵٪) از تعداد پرونده‌های مطروحه در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مربوط به شرکت‌های تولیدی است درحالی‌که اختلاف مالیات ابرازی و قطعی آنها پنجاه درصد (۵۰٪) از جمع کل این اختلاف است. همان‌گونه که قبلاً بیان شد شرکت‌های دولتی و مؤسسات عمومی به دلیل کم‌اهمیت بودن تعداد و میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی و همچنین وجود قوانین و مقررات خاص حاکم بر آنها از نمونه مورد بررسی حذف شدند. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ناشی از مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی به شرح جدول ۵، ارائه شده است.

فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ناشی از عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری به شرح جدول ۶، ارائه شده است.

فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ناشی از عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی به شرح جدول ۷، ارائه شده است.

فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ناشی از عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی به شرح جدول ۸، ارائه شده است.

### آزمون فرضیه‌ها و یافته‌های پژوهش

#### آزمون فرضیه اول پژوهش

در این فرضیه به آزمون اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی با استفاده از آزمون  $t$  زوجی پرداخته شده است. نتایج این آزمون در جدول ۹، ارائه شده است.

همان‌طور که مشاهده می‌گردد، مقدار احتمال آزمون برابر با  $0/0327$  و کوچک‌تر از  $0/05$  (سطح خطای ۵ درصد) است و نشان می‌دهد که بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اختلاف معناداری وجود دارد و فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود.

#### آزمون فرضیه‌های دوم تا پنجم پژوهش

با توجه به اینکه مدل‌های آزمون فرضیه دوم تا پنجم پژوهش، مدل رگرسیون با داده‌های ترکیبی است، برای تعیین تخمین مناسب آن بایستی ابتدا نوع داده‌ها (پولد یا پانل) مشخص شود. نتیجه حاصل از آزمون چاو نشان از آن دارد که

۳- در مهلت مقرر قانونی نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ اقدام نموده باشند؛

۴- برگ تشخیص مالیات توسط اداره امور مالیاتی صادر و بعد از اعتراض مؤدی به آن و طی مراحل قانونی مالیات آنها تا پایان سال ۱۳۹۸ توسط مراجع دادرسی مالیاتی به قطعیت رسیده باشد.

در انتخاب قلمرو زمانی پژوهش تا حد امکان سعی شده تا به زمان حال نزدیک‌تر بوده و ویژگی سنجش جامعه مذکور را داشته باشد، از این‌رو، انتخاب سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ به دلیل انجام شدن و طی تشریفات قانونی پرونده‌های مالیاتی تا مرحله قطعیت درآمد مشمول مالیات مدنظر قرار گرفته است؛ و علت انتخاب درآمد مشمول مالیات قطعی نیز آن است که برگه‌های تشخیص مالیات انجام‌شده توسط مأموران مالیاتی ممکن است دارای اشکالات و ایراداتی باشد که منطبق با قوانین نبوده و مورد اعتراض مؤدیان نیز باشد که با بررسی آن موارد و اعتراض‌ها در مراجع دادرسی مالیاتی، ایرادها و مشکلات احتمالی رفع شده و برگ قطعی صادره قاعدتاً فارغ از ایرادهای قابل توجه و تأثیرگذار بوده و در واقع با انتخاب فوق اشتباهات ممیزی مالیات حذف و یا از تأثیر آن بر نتایج حاصله کاسته می‌شود. همچنین درآمد مشمول مالیات ابرازی که بر اساس دفاتر قانونی و اسناد حسابداری و مدارک مثبته محاسبه و تعیین و ابراز شده موردپژوهش قرار گرفته است زیرا درآمد مشمول مالیات ابرازی که متکی به اسناد و مدارک و مستندات نباشد مبنایی برای بررسی آن وجود نداشته و قابلیت تطبیق با مبانی حسابداری و قوانین مالیاتی را ندارد و از این‌جا جامعه حذف شده است. با اعمال شروط فوق، تعداد ۱۶۲ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب گردید.

### تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

#### آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. با توجه به نتایج جدول ۳، مشاهده می‌شود که میانگین لگاریتم اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی،  $8/614$  است. میانگین متغیرهای مستقل نیز به ترتیب:  $0/734$ ،  $0/555$ ،  $0/746$  و  $0/870$  بوده است.

وضعیت پرونده‌های مالیاتی مطروحه در مراجع دادرسی مالیاتی که مالیات آنها بعد از طی مراحل قانونی تا پایان سال ۱۳۹۸ به قطعیت رسیده است با توجه به نوع فعالیت مؤدیان استان خراسان جنوبی به شرح جدول ۴ ارائه شده است.

با توجه به نتایج جدول ۴، حدود پنجاه درصد (۵۰٪) از



جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	مشاهده	میانگین	میانه	انحراف معیار
LogD_E	۱۶۲	۸/۶۱۴	۸/۵۴	۰/۷۲۵
A1	۱۶۲	۰/۷۳۴	۱	۰/۴۴۲
A2	۱۶۲	۰/۵۵۵	۱	۰/۴۹۸
A3	۱۶۲	۰/۷۴۶	۱	۰/۴۳۶
A4	۱۶۲	۰/۸۷۰	۱	۰/۳۳۶

جدول ۴. مقایسه تعداد و میزان مالیات مورد اختلاف با توجه به نوع فعالیت مؤدیان

نوع فعالیت مؤدی	تولیدی	بازرگانی	پیمانکاری	خدماتی	معدنی	کشاورزی	تعاونی	شرکت دولتی	مؤسسات عمومی
تعداد پرونده‌های دارای اختلاف (درصد)	۱۵	۴	۲۳	۲۶	۳	۶	۱۷	۰/۵	۴/۵
اختلاف مبلغ مالیات ابرازی و قطعی (درصد)	۵۴	۴	۱۰	۵	۱۷	۱	۳	۱	۶

جدول ۵. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ناشی از مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی

عوامل تفصیلی	تولیدی	بازرگانی	پیمانکاری	خدماتی	معدنی	کشاورزی	تعاونی	جمع کل
تعدیلات سنواتی غیرقابل قبول مالیاتی	۴	۰	۴	۲	۵	۰	۴	۱۹
تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد	۲	۰	۱۳	۵	۰	۰	۰	۲۰
ذخایر و هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۹ ق.م.م	۵	۶	۴	۳	۱۵	۱۴	۷	۵۴
استهلاک زیان سنواتی غیرقابل قبول مالیاتی	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۲	۴
سود و کارمزد پرداختی به مؤسسات غیرمجاز	۳	۰	۳	۲	۱۴	۶	۸	۳۶
جمع	۱۵	۶	۲۴	۱۲	۳۵	۲۰	۲۱	۱۳۳

جدول ۶. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و مالیات قطعی ناشی از عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری

عوامل تفصیلی	تولیدی	بازرگانی	پیمانکاری	خدماتی	معدنی	کشاورزی	تعاونی	جمع کل
عدم رعایت مبنای تعهدی	۳	۰	۰	۲	۰	۰	۰	۵
عدم رعایت اصل تطابق درآمد با هزینه	۸	۸	۴	۰	۱۲	۵	۰	۳۷
عدم اعمال مخارج سرمایه‌ای به حساب دارایی	۹	۰	۱۱	۱	۱۷	۱۰	۳	۵۱
عدم رعایت استاندارد حسابداری مربوط	۵	۰	۳	۰	۰	۰	۰	۸
جمع	۲۵	۸	۱۸	۳	۲۹	۱۵	۳	۱۰۱

جدول ۷. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و مالیات قطعی ناشی از عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی

عوامل تفصیلی	تولیدی	بازرگانی	پیمانکاری	خدماتی	معدنی	کشاورزی	تعاونی	جمع کل
محاسبه استهلاک بیش از نرخ مقرر	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۲	۳
محاسبه ذخایر بیش از نصاب مقرر	۹	۳	۲	۴	۱۳	۱۱	۶	۴۸
شناسایی خرید مواد اولیه با نرخ‌های مازاد بر نرخ بازار	۴	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۴
پرداخت حقوق و مزایای مدیران و کارکنان مازاد بر میزان مقرر	۸	۳	۷	۷	۱۶	۰	۴	۴۵
هزینه کار یا کالای در جریان ساخت مازاد بر حجم واقعی	۶	۰	۱۲	۰	۰	۳	۰	۲۱
برگشت از فروش و تخفیفات بیش از حد نصاب	۴	۳	۴	۰	۰	۰	۰	۱۱
جمع	۳۱	۹	۲۵	۱۱	۲۹	۱۴	۱۰	۱۲۹

جدول ۸. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و مالیات قطعی ناشی از عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی

عوامل تفصیلی	تولیدی	بازرگانی	پیمانکاری	خدماتی	معدنی	کشاورزی	تعاونی	جمع کل
احتساب هزینه شخصی مدیران و صاحبان واحد اقتصادی (تبصره ۲ ماده ۱۴۹)	۳	۵	۷	۰	۱۳	۶	۴	۳۸
هزینه‌های مالی غیر مرتبط با کسب درآمد و هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف	۸	۲	۹	۹	۱۷	۱۴	۶	۶۵
هزینه‌های غیر مرتبط با درآمد و عملیات اصلی و سایر هزینه‌های متفرقه	۶	۹	۵	۳	۱۵	۰	۲	۴۰
منظور نمودن هزینه سایر سنوات به‌عنوان هزینه دوره (زمان‌بندی)	۱۰	۸	۲	۴	۱۰	۳	۴	۴۱
احتساب ارقام سرمایه‌ای به حساب هزینه دوره	۹	۱	۱۱	۲	۱۲	۶	۴	۴۵
جمع	۳۶	۲۵	۳۴	۱۸	۶۷	۲۹	۲۰	۲۲۹

جدول ۹. نتایج آزمون t زوجی (فرضیه اول پژوهش)

میانگین سود مشمول مالیات قطعی	میانگین سود مشمول مالیات ابرازی	اختلاف	آماره t	مقدار احتمال
۴,۲۸۱,۲۲۶,۰۶۲	۹۲۰,۳۶۶,۵۵۱	۳,۳۶۰,۹۵۹,۵۱۱	۲/۱۵۴	۰/۰۳۲۷

مالیاتی (A1) دارای ضریب منفی (۰/۱۵۶-) و مقدار احتمال (۰/۰۰۰) است. از این رو می‌توان گفت بین مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه منفی و معناداری وجود دارد و فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد.

معناداری آماره والد فرضیه سوم پژوهش (۸۲۱/۲۶) در جدول ۱۰، نشان‌دهنده معناداری کلی مدل مربوط به فرضیه سوم پژوهش است. نتایج جدول ۵، حاکی از آن است که متغیر عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری (A2) دارای ضریب منفی (۰/۰۲۸-) و مقدار احتمال (۰/۲۴۶) است. در نتیجه، می‌توان اذعان کرد که بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود ندارد و فرضیه سوم پژوهش رد می‌گردد.

معناداری آماره والد فرضیه چهارم پژوهش (۵۲۴/۸۱) در جدول ۱۰، بیانگر معناداری کلی مدل مربوط به فرضیه چهارم پژوهش است. یافته‌های جدول ۱۰، نشان می‌دهد که متغیر عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی (A3) دارای ضریب مثبت (۰/۱۲۸) و مقدار احتمال (۰/۰۳۸) است. در نتیجه، می‌توان گفت که بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه چهارم

فرضیه صفر این آزمون‌ها رد شده و داده‌های مربوط به این مدل از روش پانل تبعیت می‌کنند. نتیجه حاصل از آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که فرضیه صفر این آزمون‌ها پذیرفته شده و روش برآورد پارامترهای این مدل‌ها روش پانلی با اثرات تصادفی است. در این پژوهش برای بررسی شرط عدم ناهمسانی واریانس از آزمون ویگنز و پوی و برای بررسی شرط عدم خودهمبستگی سریالی از آزمون وولدریج استفاده شده است. با توجه به مقدار احتمال آزمون‌های ویگنز و پوی، می‌توان گفت که فرضیه صفر این آزمون‌ها مبنی بر عدم وجود ناهمسانی واریانس بین اجزای اخلاص مدل رد شده و در نتیجه جملات خطا دارای ناهمسانی واریانس هستند. همچنین مقدار احتمال آزمون‌های وولدریج نشان می‌دهد که بین جملات خطا خودهمبستگی سریالی وجود ندارد. از این رو، برای رفع مشکل ناهمسانی واریانس و جهت تخمین مناسب‌تر پارامترهای مدل‌های رگرسیونی مربوط به فرضیه دوم تا پنجم پژوهش از رویکرد حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS) در برآزش نهایی (پانل با اثرات تصادفی) استفاده می‌شود. نتایج آزمون فرضیه دوم تا پنجم پژوهش در جدول ۱۰، ارائه شده است.

با توجه به نتایج جدول ۱۰، معناداری آماره والد فرضیه دوم پژوهش (۴۹۴/۹۲) بیان‌گر معناداری کلی مدل مربوط به فرضیه دوم پژوهش است. نتایج جدول ۱۰، نشان می‌دهد که متغیر مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات

جدول ۱۰. نتایج آزمون فرضیه دوم تا پنجم پژوهش

فرضیه	متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره	مقدار احتمال	آماره والد	معناداری آماره والد
۲	C	۴/۶۳۹	۰/۲۲۸	۲۰/۲۶	۰/۰۰۰	۴۹۴/۹۲	۰/۰۰۰
	A1	-۰/۱۵۶	۰/۰۲۶	-۵/۹۹	۰/۰۰۰		
۳	C	۴/۶۹۶	۰/۲۰۵	۲۲/۸۴	۰/۰۰۰	۸۲۱/۲۶	۰/۰۰۰
	A2	-۰/۰۲۸	۰/۰۲۴	-۱/۱۶	۰/۲۴۶		
۴	C	۳/۷۰۷	۰/۳۰۳	۱۲/۲۳	۰/۰۰۰	۵۲۴/۸۱	۰/۰۰۰
	A3	۰/۱۲۸	۰/۰۶۱	۲/۰۷	۰/۰۳۸		
۵	C	۳/۴۵۲	۰/۳۳۲	۱۰/۳۷	۰/۰۰۰	۴۷۰/۶۵	۰/۰۰۰
	A4	۰/۲۵۵	۰/۱۰۳	۲/۴۶	۰/۰۱۴		

پژوهش موردپذیرش قرار می‌گیرد.

معناداری آماره والد فرضیه پنجم پژوهش (۴۷۰/۶۵) در جدول ۱۰، نشان می‌دهد که مدل مربوط به فرضیه پنجم معنادار است. یافته‌های جدول ۱۰، نشان می‌دهد که متغیر عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی (A4) دارای ضریب مثبت (۰/۲۵۵) و مقدار احتمال (۰/۰۱۴) است. از این رو، می‌توان ادعا کرد که بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه پنجم پژوهش پذیرفته می‌شود.

### آزمون فرضیه ششم پژوهش

در این فرضیه به بررسی اثرات نوع فعالیت بر رابطه بین

مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی پرداخته شده است.

یافته‌ها به‌طور کلی (برای اثرات تمامی صنایع) در جدول ۱۱، ارائه شده است. در این جدول، یافته‌های آزمون‌های پیش‌شرط ارائه شده است و مشخص گردیده است که مدل‌های مربوطه با استفاده از رویکرد حداقل مربعات تعدیم‌یافته (GLS) برازش شده است. معناداری آماره والد برای تمامی مدل‌ها بیانگر معناداری آنها است.

نتایج جدول ۱۱ نشان می‌دهد که نوع فعالیت بازرگانی، پیمانکاری و کشاورزی بر رابطه بین مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی، اثر مثبت

جدول ۱۱. نتایج آزمون فرضیه ششم پژوهش

نوع فعالیت	بازرگانی	پیمانکاری	تعاونی	تولیدی	خدماتی	کشاورزی	استخراج معادن
متغیر	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)
C	۴/۷۱۹ (۰/۰۰۰)	۴/۸۳۳ (۰/۰۰۰)	۴/۰۵۵ (۰/۰۰۰)	۵/۰۱۵ (۰/۰۰۰)	۴/۶۱۷ (۰/۰۰۰)	۴/۳۲۲ (۰/۰۰۰)	۴/۸۰۳ (۰/۰۰۰)
A۱	-۰/۲۵۳ (۰/۰۰۰)	-۰/۳۵۱ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۷۶ (۰/۰۰۲)	-۰/۰۹۳ (۰/۰۰۰)	-۰/۱۵۹ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۹۹ (۰/۰۰۰)	-۰/۱۴۵ (۰/۰۰۰)
IND	-۰/۳۰۶ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۸۹ (۰/۵۸۵)	-۰/۵۲۳ (۰/۰۰۰)	-۰/۳۹۸ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۳۹ (۰/۲۵۴)	-۰/۰۶۵۱ (۰/۰۰۰)	-۰/۹۸۴ (۰/۱۹۹)
A۱* IND	۰/۵۳۰ (۰/۰۷۹)	۰/۵۰۰ (۰/۰۰۳)	-۰/۷۴۱ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۴۳ (۰/۰۴۱)	۰/۰۰۱ (۰/۹۸۹)	۰/۰۹۰ (۰/۰۵۶)	-۰/۸۳۷ (۰/۲۸۰)
آماره والد (معناداری)	۲۸۳۸/۸۸ (۰/۰۰۰)	۳۵۲۶/۷۴ (۰/۰۰۰)	۸۶۸/۵۴ (۰/۰۰۰)	۱۱۱۸/۲۸ (۰/۰۰۰)	۵۲۶/۹۹ (۰/۰۰۰)	۱۰۳۷۷/۴۲ (۰/۰۰۰)	۴۴۷/۴۲ (۰/۰۰۰)
آماره چاو (معناداری)	۵/۱۰ (۰/۰۰۰)	۴/۹۶ (۰/۰۰۰)	۵/۱۰ (۰/۰۰۰)	۵/۰۷ (۰/۰۰۰)	۵/۸۸ (۰/۰۰۰)	۴/۸۲ (۰/۰۰۰)	۵/۰۰ (۰/۰۰۰)
آماره هاسمن (معناداری)	۸/۸۲ (۰/۱۱۶)	۱۳/۵۷ (۰/۰۳۴)	۷/۴۳ (۰/۱۹۰)	۷/۲۸ (۰/۲۹۵)	۱۳/۶۱ (۰/۰۳۴)	۹/۸۷ (۰/۱۳۰)	۱۳/۲۰ (۰/۰۴۰)
آماره ویگنژوپوی (معناداری)	۱۳۲/۴۸ (۰/۰۰۰)	۱۲۸/۶۰ (۰/۰۰۰)	۲۶۳/۸۴ (۰/۰۰۰)	۳۱۵/۲۱ (۰/۰۰۰)	۲۶۴/۷۴ (۰/۰۰۰)	۲۷۷/۸۲ (۰/۰۰۰)	۲۹۹/۲۵ (۰/۰۰۰)
آماره وولدریج (معناداری)	۱/۱۷۸ (۰/۳۳۸)	۱/۱۹۲ (۰/۳۳۶)	۱/۱۷۸ (۰/۳۳۸)	۱/۸۲ (۰/۳۳۸)	۱/۰۷۱ (۰/۳۵۹)	۲/۷۰۸ (۰/۱۷۵)	۱/۱۹۶ (۰/۳۳۵)

رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی پرداخته شده است.

یافته‌های آزمون فرضیه هفتم پژوهش به‌طور کلی (برای اثرات تمامی صنایع) در جدول ۱۲ ارائه شده است.

در جدول ۱۲، نتایج آزمون‌های پیش‌شرط نیز آمده و مشخص گردیده است که مدل‌های مربوطه با استفاده از رویکرد حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS) برازش شده است. معناداری آماره والد برای تمامی مدل‌ها نشان‌دهنده معناداری آنها است. یافته‌های جدول ۱۲، نشان می‌دهد که نوع فعالیت بازرگانی، تعاونی و کشاورزی بر رابطه بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات

و معناداری دارند. به‌عبارت‌دیگر در این صنایع تأثیر منفی مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی بر اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی کمتر است. علاوه بر این، فعالیت تعاونی بر رابطه مذکور اثر منفی و معناداری دارد. درعین‌حال، نوع فعالیت تولیدی، خدماتی و استخراج معادن اثری بر رابطه بین مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی ندارند.

### آزمون فرضیه هفتم پژوهش

در این فرضیه به بررسی اثرات نوع فعالیت بر رابطه بین عدم

جدول ۱۲. نتایج آزمون فرضیه هفتم پژوهش

نوع فعالیت	بازرگانی	پیمانکاری	تعاونی	تولیدی	خدماتی	کشاورزی	استخراج معادن
متغیر	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)
C	۴/۵۱۰ (۰/۰۰۰)	۴/۹۱۶ (۰/۰۰۰)	۴/۴۸۷ (۰/۰۰۰)	۴/۹۶۴ (۰/۰۰۰)	۴/۴۵۴ (۰/۰۰۰)	۴/۳۸۳ (۰/۰۰۰)	۴/۶۹۰ (۰/۰۰۰)
A <sub>۲</sub>	۰/۰۰۹ (۰/۶۹۷)	-۰/۱۱۰ (۰/۰۰۰)	۰/۰۳۰ (۰/۲۵۰)	-۰/۰۵۳ (۰/۰۳۹)	-۰/۰۴۴ (۰/۱۳۰)	-۰/۰۲۶ (۰/۰۱۲)	-۰/۰۹۵ (۰/۰۰۰)
IND	۰/۱۲۰ (۰/۰۴۵)	۰/۱۵۴ (۰/۰۶۵)	۰/۰۶۱ (۰/۱۹۰)	۰/۳۹۲ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۰۸ (۰/۸۹۲)	-۰/۴۲۹ (۰/۰۰۰)	-۰/۵۶۹ (۰/۰۰۳)
A <sub>۲</sub> * IND	-۰/۷۳۹ (۰/۰۰۰)	۰/۱۴۹ (۰/۰۹۵)	-۰/۶۵۸ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۲۹ (۰/۴۵۶)	۰/۲۷۲ (۰/۰۱۶)	-۰/۱۶۳ (۰/۰۰۰)	۰/۹۴۹ (۰/۰۰۰)
آماره والد (معناداری)	۳۸۴۶/۲۰ (۰/۰۰۰)	۲۰۲۴/۱۶ (۰/۰۰۰)	۱۶۸۴/۱۹ (۰/۰۰۰)	۲۴۰۴/۱۹ (۰/۰۰۰)	۶۴۲/۱۷ (۰/۰۰۰)	۱۷۰۲۵/۳۴ (۰/۰۰۰)	۶۸۶۲/۰۴ (۰/۰۰۰)
آماره چاو (معناداری)	۵/۱۷ (۰/۰۰۰)	۵/۱۰ (۰/۰۰۰)	۵/۱۷ (۰/۰۰۰)	۵/۱۵ (۰/۰۰۰)	۵/۱۷ (۰/۰۰۰)	۴/۷۳ (۰/۰۰۰)	۵/۰۶ (۰/۰۰۰)
آماره هاسمن (معناداری)	۳/۱۴ (۰/۶۷۹)	۶/۶۶ (۰/۳۵۳)	۴/۳۴ (۰/۵۰۰)	۵/۶۲ (۰/۴۶۶)	۵/۵۴ (۰/۳۵۳)	۵/۷۹ (۰/۴۴۷)	۷/۲۴ (۰/۲۹۹)
آماره ویگنزیوی (معناداری)	۲۵۲/۰۴ (۰/۰۰۰)	۱۸۷/۲۸ (۰/۰۰۰)	۳۲۸/۲۶ (۰/۰۰۰)	۶۹/۱۸ (۰/۰۰۰)	۳۷۶/۶۸ (۰/۰۰۰)	۲۷۳/۰۰ (۰/۰۰۰)	۲۷۱/۱۸ (۰/۰۰۰)
آماره ولدریج (معناداری)	۰/۸۹۴ (۰/۳۷۹)	۰/۹۰۶ (۰/۳۹۵)	۰/۸۹۴ (۰/۳۹۷)	۰/۹۵۴ (۰/۳۸۴)	۰/۸۹۴ (۰/۳۹۷)	۱/۱۲۸ (۰/۳۴۸)	۰/۹۰۸ (۰/۳۹۴)

مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی پرداخته شده است. یافته‌های آزمون فرضیه هشتم پژوهش به‌طور کلی (برای اثرات تمامی صنایع) در جدول ۱۳، ارائه شده است. یافته‌های جدول ۱۳، حاکی از آن است که صنایع بازرگانی و تعاونی بر رابطه بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی، اثر منفی و معناداری دارند. به‌عبارت‌دیگر در این صنایع تأثیر مثبت عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی بر اختلاف مذکور کاهش می‌یابد. علاوه بر این، نوع فعالیت تولیدی و خدماتی بر رابطه بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر مثبت و معناداری

قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی، اثر منفی و معناداری دارند. در مقابل، یافته‌ها نشان می‌دهد که نوع فعالیت پیمانکاری، خدماتی و استخراج معادن بر رابطه بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف مذکور اثر مثبت و معناداری دارند. باین‌حال، صنعت تولیدی بر رابطه بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر معناداری ندارد.

### آزمون فرضیه هشتم پژوهش

در این فرضیه به بررسی اثرات نوع فعالیت بر رابطه بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول

جدول ۱۳. نتایج آزمون فرضیه هشتم پژوهش

نوع فعالیت	بازرگانی	پیمانکاری	تعاونی	تولیدی	خدماتی	کشاورزی	استخراج معادن
متغیر	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)
C	۴/۴۸۳ (۰/۰۰۰)	۴/۸۰۶ (۰/۰۰۰)	۴/۴۸۸ (۰/۰۰۰)	۵/۰۰۱ (۰/۰۰۰)	۴/۵۵۰ (۰/۰۰۰)	۴/۳۶۷ (۰/۰۰۰)	۴/۵۴۳ (۰/۰۰۰)
A۳	۰/۰۴۰ (۰/۳۴۶)	-۰/۰۳۱ (۰/۴۵۸)	-۰/۱۰۵ (۰/۰۰۲)	-۰/۰۷۴ (۰/۰۰۰)	۰/۰۰۹ (۰/۸۰۰)	۰/۰۲۱ (۰/۰۵۹)	۰/۰۲۴ (۰/۴۶۳)
IND	۰/۰۸۴ (۰/۲۰۴)	۰/۱۳۵ (۰/۰۴۸)	۰/۱۹۶ (۰/۰۰۰)	-۰/۴۶۴ (۰/۱۶۵)	۰/۰۳۸ (۰/۴۸۱)	-۰/۵۵۳ (۰/۰۰۰)	۰/۴۳۷ (۰/۰۰۰)
A۳* IND	-۰/۴۴۱ (۰/۰۰۰)	۰/۱۱۳ (۰/۱۴۰)	-۰/۴۱۴ (۰/۰۰۰)	۰/۹۵۶ (۰/۰۰۲)	۰/۲۰۳ (۰/۰۹۳)	-۰/۰۰۸ (۰/۷۳۵)	-۰/۲۹۲ (۰/۱۰۵)
آماره والد (معناداری)	۱۰۲۲۱۹ (۰/۰۰۰)	۶۱۲/۹۴ (۰/۰۰۰)	۲۰۵۲/۲۵ (۰/۰۰۰)	۸۲۹۲/۶۶ (۰/۰۰۰)	۳۷۷۸/۶۸ (۰/۰۰۰)	۲۴۹۰۴/۱۷ (۰/۰۰۰)	۶۸۷۰/۵۹ (۰/۰۰۰)
آماره چاو (معناداری)	۵/۱۲ (۰/۰۰۰)	۵/۶۴ (۰/۰۰۰)	۵/۱۲ (۰/۰۰۰)	۵/۱۲ (۰/۰۰۰)	۵/۱۲ (۰/۰۰۰)	۵/۳۵ (۰/۰۰۰)	۵/۱۲ (۰/۰۰۰)
آماره هاسمن (معناداری)	۳/۶۶ (۰/۵۹۹)	۱۰/۹۳ (۰/۰۹۰)	۳/۶۶ (۰/۵۹۸)	۳/۴۳ (۰/۶۳۴)	۳/۷۵ (۰/۵۸۵)	۱۰/۰۷ (۰/۱۲۱)	۳/۶۱ (۰/۶۰۷)
آماره ویگنژوپوی (معناداری)	۱۷۲/۹۷ (۰/۰۰۰)	۲۶۰/۹۸ (۰/۰۰۰)	۱۸۱/۶۹ (۰/۰۰۰)	۱۱۰/۷۲ (۰/۰۰۰)	۲۶۹/۶۲ (۰/۰۰۰)	۱۵۷/۶۶ (۰/۰۰۰)	۱۶۵/۰۱ (۰/۰۰۰)
آماره وولدریج (معناداری)	۳/۰۹۵ (۰/۱۵۶)	۳/۴۴۳ (۰/۱۶۹)	۳/۴۱۸ (۰/۱۶۶)	۳/۲۱۳ (۰/۱۶۱)	۳/۲۲۱ (۰/۱۴۷)	۳/۲۰۲ (۰/۱۴۱)	۳/۲۱۱ (۰/۱۴۶)

جدول ۱۴. نتایج آزمون فرضیه نهم پژوهش

نوع فعالیت	بازرگانی	پیمانکاری	تعاونی	تولیدی	خدماتی	کشاورزی	استخراج معادن
متغیر	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)
C	۴/۳۲۸ (۰/۰۰۰)	۴/۸۵۲ (۰/۰۰۰)	۴/۴۲۸ (۰/۰۰۰)	۴/۷۷۵ (۰/۰۰۰)	۴/۴۳۷ (۰/۰۰۰)	۴/۲۷۷ (۰/۰۰۰)	۴/۵۸۹ (۰/۰۰۰)
A۴	۰/۱۱۶ (۰/۱۶۶)	-۰/۰۴۷ (۰/۵۲۰)	۰/۱۷۹ (۰/۰۹۷)	۰/۰۶۳ (۰/۶۴۳)	۰/۰۷۳ (۰/۳۸۳)	۰/۰۳۸ (۰/۱۵۸)	-۰/۰۱۴ (۰/۸۱۸)
IND	۰/۵۱۹ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۸۲ (۰/۸۳۴)	۰/۲۴۰ (۰/۰۷۶)	۰/۴۹۸ (۰/۳۸۵)	۰/۲۱۶ (۰/۰۵۴)	-۰/۶۳۱ (۰/۰۰۰)	-۰/۱۷۸ (۰/۷۱۱)
A۴* IND	-۰/۷۴۸ (۰/۰۰۰)	۰/۳۱۸ (۰/۴۲۰)	-۰/۴۳۱ (۰/۰۰۳)	-۰/۱۰۳ (۰/۸۶۱)	-۰/۱۸۷ (۰/۱۰۹)	۰/۰۷۶ (۰/۴۳۹)	۰/۳۹۳ (۰/۴۲۶)
آماره والد (معناداری)	۱۲۱۰۱/۱۹ (۰/۰۰۰)	۶۷۶/۵۷ (۰/۰۰۰)	۱۵۳۲/۱۴ (۰/۰۰۰)	۱۰۹/۶۷ (۰/۰۰۰)	۲۴۱۷/۲۴ (۰/۰۰۰)	۷۸۳۴/۸۰ (۰/۰۰۰)	۴۸۷۰/۸۷ (۰/۰۰۰)
آماره چاو (معناداری)	۵/۰۳ (۰/۰۰۰)	۵/۳۶ (۰/۰۰۰)	۵/۱۱ (۰/۰۰۰)	۵/۱۳ (۰/۰۰۰)	۵/۱۷ (۰/۰۰۰)	۴/۸۹ (۰/۰۰۰)	۵/۰۷ (۰/۰۰۰)
آماره هاسمن (معناداری)	۴/۷۴ (۰/۵۷۷)	۷/۵۶ (۰/۲۷۲)	۳/۷۷ (۰/۵۸۲)	۳/۲۶ (۰/۳۵۹)	۳/۵۹ (۰/۶۰۹)	۵/۳۲ (۰/۵۰۳)	۴/۱۵ (۰/۶۵۶)
آماره ویگنر و پوی (معناداری)	۱۶۳/۷۶ (۰/۰۰۰)	۱۸۰/۵۷ (۰/۰۰۰)	۲۳۶/۴۵ (۰/۰۰۰)	۲۰۹/۶۳ (۰/۰۰۰)	۱۵۰/۰۱ (۰/۰۰۰)	۲۲۴/۵۳ (۰/۰۰۰)	۱۲۵/۴۴ (۰/۰۰۰)
آماره وولدریج (معناداری)	۲/۷۴۷ (۰/۱۷۲)	۱/۷۳۶ (۰/۲۵۸)	۱/۷۳۶ (۰/۲۵۸)	۱/۸۱۰ (۰/۲۷۱)	۱/۷۳۶ (۰/۲۵۸)	۳/۰۵۲ (۰/۱۵۲)	۱/۹۶۰ (۰/۲۳۴)

یافته‌های جدول ۱۴، نشان می‌دهد که نوع فعالیت بازرگانی و تعاونی بر رابطه بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی، اثر منفی و معناداری دارند. به سخن دیگر در این صنایع تأثیر مثبت عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی بر اختلاف مذکور (فرضیه پنجم) کاهش می‌یابد. در عین حال، صنایع پیمانکاری، تولیدی، خدماتی، کشاورزی و استخراج معادن تأثیری بر رابطه بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی ندارند.

دارد. در عین حال، صنایع پیمانکاری، کشاورزی و استخراج معادن تأثیری بر رابطه بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف مذکور ندارند.

#### آزمون فرضیه نهم پژوهش

در این فرضیه به بررسی اثرات نوع فعالیت بر رابطه بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی پرداخته شده است. نتایج آزمون فرضیه نهم پژوهش به‌طور کلی (برای اثرات تمامی صنایع) در جدول ۱۴، قابل مشاهده است.

### بحث و نتیجه گیری

هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی تأثیر نوع فعالیت مؤدی بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی است. لذا ابتدا مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اختلاف مذکور شناسایی گردید، سپس تأثیر نوع فعالیت مؤدیان بر عوامل مزبور مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد تفاوت معناداری بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی وجود دارد لذا یافته‌های پژوهش از این بابت با نتایج پژوهش‌های پور حیدری و سروستانی (۱۳۹۲)، طالب نیا و برزگری (۱۳۹۲)، فضل زاده و نجفی (۱۳۹۲) و پورزمانی و شمسی (۱۳۸۸) همسو است.

یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد مغایرت‌های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی، عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی، هر کدام به تنهایی می‌توانند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی باشند. یافته‌های مذکور با یافته‌های سایر پژوهش‌های انجام شده از جمله پور زمان و شمسی (۱۳۸۸)، طالب نیا و برزگری (۱۳۹۲) و پور زمان و شمسی (۱۳۸۸) همسو است. بر اساس این پژوهش عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری تأثیری بر اختلاف مذکور ندارد که با نتایج پژوهش طالب نیا و موثق (۱۳۹۰) و شمس زاده و ذکوری (۱۳۸۷)، همسو نیست.

با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه دوم، مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی عمدتاً ناشی از شناسایی اقلامی از قبیل ذخایر و سایر هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، احتساب سود و کارمزد پرداختی به مؤسسات غیرمجاز به عنوان هزینه دوره، تعدیلات سنواتی و تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد، توسط واحدهای اقتصادی است که علیرغم اینکه وفق استانداردهای حسابداری مجاز شمرده شده لیکن در قوانین و مقررات مالیاتی پیش‌بینی نشده و می‌بایست تعدیلات لازم از این بابت در قوانین و مقررات مالیاتی انجام پذیرد.

بر اساس نتیجه حاصل از آزمون فرضیه سوم، بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود ندارد. نتایج حاکی است عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری که منجر به اختلاف مذکور شده است عمدتاً ناشی از عدم اعمال هزینه‌های سرمایه‌ای به حساب دارایی و عدم رعایت اصل تطابق توسط واحدهای اقتصادی است.

با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه چهارم، عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی که عمدتاً ناشی از شناسایی ذخایر بیش از نصاب مقرر، پرداخت حقوق و مزایای مدیران و کارکنان مزاد بر میزان مقرر و شناسایی هزینه کار یا کالای در جریان ساخت مزاد بر حجم واقعی عملیات توسط واحدهای اقتصادی است، باعث ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی می‌گردد.

با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پنجم عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی که عمدتاً ناشی از شناسایی هزینه‌های مالی غیر مرتبط با کسب درآمد و شناسایی هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف، اختلاف بین دوره‌ای و منظور نمودن هزینه سایر سنوات به عنوان هزینه دوره و همچنین احتساب اقلام سرمایه‌ای به حساب هزینه دوره، است، موجب ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی می‌گردد.

همچنین نتایج حاصل از پژوهش حاکی است؛ عوامل مؤثر بر اختلاف مذکور و میزان این اختلاف با توجه به نوع فعالیت مؤدیان متفاوت است و نوع فعالیت مؤدیان تأثیر معناداری بر روی اختلاف مذکور دارد. طبق نتایج آزمون فرضیه‌های ششم تا نهم این پژوهش؛ نوع فعالیت مؤدی تأثیر معناداری بر روی اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی دارد و میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی در صنایع مختلف متفاوت است. یافته‌های مذکور با نتایج پژوهش حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۸)، دستگیر و همکاران (۱۳۹۴) و پور حیدری و سروستانی (۱۳۹۱) همسو است.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه ششم مؤید این مطلب است که استانداردهای حسابداری در حوزه صنایع بازرگانی، پیمانکاری و کشاورزی مغایرت بیشتری با قوانین و مقررات مالیاتی دارد که موضوع می‌بایست مورد توجه مقنن و سازمان حسابرسی قرار گرفته تا تعدیلات لازم از این بابت انجام شود. همچنین نتیجه حاصل از آزمون فرضیه هفتم مؤید این مطلب است که عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری در حوزه صنایع پیمانکاری، خدماتی و معادن بیشتر از سایر صنایع موجب اختلاف می‌گردد. با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه هشتم می‌توان بیان داشت که عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی در حوزه صنایع تولیدی، خدماتی، بازرگانی و تعاونی بیشتر از سایر صنایع موجب اختلاف می‌گردد. در نهایت نتیجه حاصل از آزمون فرضیه نهم مؤید این مطلب است که عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی در حوزه صنایع



دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۶)، ۷۷-۹۰.

• حساس یگانه، یحیی؛ ابراهیمی سرو علیا، محمدحسن؛ علاسوند، فرشید و دلاور، علی. (۱۳۹۸). اهمیت عوامل تمایل به پرداخت مالیات از دیدگاه مؤدیان مالیاتی (مورد مطالعه: مؤدیان مالیاتی اداره امور مالیاتی شهر تهران). *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۲۹)، ۲۱۴-۲۰۳.

• دارابی، رؤیا و برزگر، سعید. (۱۳۹۷). تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی شرکت‌ها. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۵(۱)، ۵۵-۶۸.

• دستگیر، محسن؛ ایزدی نیا، ناصر؛ عسکری، علی و رمضانی، مهدی. (۱۳۹۴). ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک. *پژوهشنامه مالیات*، ۳۳(۲۵).

• رحیمی، علیرضا و فروغی، عارف. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر کارایی سرمایه‌گذاری. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۱۱(۲)، ۲۶۴-۲۳۹.

• زارعیان، حسین؛ حیرانی، فروغ و معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۸). ارائه مدل ساختاری تفسیری شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی در طرح جامع مالیاتی. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۶(۱۱)، ۹۷-۱۱۴.

• شباهنگ، رضا. (۱۳۸۷). *تئوری حسابداری (چاپ هفتم)*. تهران: سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.

• شجاع لاله کائی، طاهره و نیک‌کار، بهزاد. (۱۳۹۷). آزمون ارتباط استقلال هیئت مدیره، اندازه هیئت مدیره و کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۷(۲۸)، ۱۴-۱.

• شمس‌زاده، باقر و ذکوری، وجیه اله. (۱۳۸۷). شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۶(۲)، ۱۳۶-۱۰۷.

• طالب نیا، قدرت اله و موثق، رحمان. (۱۳۹۰). علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۳(۱۱)، ۱۵۴-۱۳۳.

• عبدلی، محمدرضا؛ شورورزی، محمدرضا و میرزایی، سعیده. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین تفاوت مالیات ابرازی

بازرگانی و تعاونی بیشتر از سایر صنایع موجب این اختلاف می‌گردد. در صورتی که نتایج این پژوهش حسب نوع فعالیت واحدهای اقتصادی مورد توجه مدیران و حسابداران شرکت‌ها از یکسو و مدیران و حسابرسان مالیاتی از سوی دیگر قرار گیرد؛ می‌توان انتظار داشت اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی تا حدود زیادی کاهش یابد و بدهی‌ها و درآمدهای مالیاتی به نحو صحیح و به موقع شناسایی، مطالبه و وصول گردد.

در پایان با توجه به نتایج پژوهش و سؤالات مطرح‌شده در فرآیند آن، پیشنهاد می‌شود پژوهشی در زمینه شناسایی و بررسی عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی حسب نوع فعالیت واحدهای اقتصادی در نظام دادرسی مالیاتی ایران انجام شود.

## منابع

- برزگری محمدرضا و طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۲). شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۱(۱۸)، ۵۶-۳۱.
- بیابانی، شاعر و فاضلی، مهدی. (۱۳۸۹). تفسیرپذیر بودن ماده ۱۴۸ق.م.م (هزینه‌های قابل قبول مالیاتی) در فرآیند حسابرسی مالیاتی به منظور تعیین درآمد مشمول مالیات. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۲(۷)، ۲۲۷-۲۰۳.
- پورحیدری، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۲). شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۴(۱۲)، ۸۹-۱۱۰.
- پورحیدری، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۰(۱۴)، ۷۸-۶۱.
- پورزمانی، زهرا و شمسی، ابوالقاسم. (۱۳۸۸). بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۷(۵)، ۲۶-۹.
- حجازی، رضوان؛ ابوحمزه، مینا و میرزایی، محمدمهدی. (۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ).

- و تشخیصی با شفافیت شرکتی. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۹)۵، ۶۹-۹۰.
- فضل زاده، علیرضا؛ نجفی، نبی (۱۳۹۲). بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابداری مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۱(۱۸)، ۵۷-۷۶.
  - کرباسی یزدی، حسین و راسخ صالح، سمن. (۱۳۹۲). رابطه اختلاف میان سود حسابداری و سود مأخذ محاسبه مالیات با رشد و پایداری سود. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۵(۲۰)، ۲۰۳-۲۳۶.
  - مشایخی، بیتا و دلدار، مصطفی. (۱۳۹۵). ارتباط مدیریت مالیات و مدیریت سود در گروه‌های تجاری. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۷(۲۶)، ۳۳-۵۸.
  - ملکیان، اسفندیار و فرزاد، سروه. (۱۳۹۶). تأثیر حسابداری مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی؛  
 between Government ownership and Corporate Financial Constraints. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (1)5, 55-68 (in Persian).
  - Dastgir, M., Izadinia, N., Askari A. & Ramezani, M. (2015). Providing a Model for Corporate Risk- based Audit Selection in Iran. *Taxjournal*, (25)23, (in Persian).
  - Fazlzade, A. & Najafee, N. (2013) Investigation into Differences between Taxable Revenue based on Tax Audit Report and Taxable Revenue Assessed by Tax Affairs Offices. *Taxjournal*, (18)21 (in Persian).
  - Gaaya, S., Lakhali, N. & Lakhali, F. (2017). Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality, *Managerial Auditing Journal*, (32)7, 731-744.
  - Hasas Yeganeh, Y., Ebrahimi Sarv Olya, M., Alasvand, F. & Delavar, A. (2020). Importance of Factors Influencing Intention-to-pay Tax from the Perspective of Tax Payers: (Case Study: Taxpayers of Iranian National Tax Admission Organization-Tehran). *Management Accounting and Auditing Knowledge*, (29)8, 203-214 (in Persian).
- مطالعه موردی: استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۹(۳۳)، ۵۱-۶۴.
- مهرانی، ساسان و سیدی، سید جلال. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه‌کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۳(۱۰)، ۳۳-۱۳.
  - نمازی، محمد؛ صادق زاده مهارلوئی، محمد. (۱۳۹۶). پیش‌بینی فرار مالیاتی با استفاده از الگوریتم‌های داده‌کاوی درخت تصمیم. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۹(۳۶)، ۷۶-۱۰۱.
  - نیکانندیش، مسعود و مخملباف، احمد. (۱۳۹۶). واکاوی تحقیقات تجربی حوزه حسابداری نظام مالیات بر ارزش‌افزوده. *ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری*، ۵(۴۰)، ۳۳-۵۵.
- Abdoli, M., Shoorvarzi, M. & Mirzaei, S. (2013). Investigating the relationship between expressive and diagnostic tax differences with corporate transparency. *Quarterly Financial Accounting*; (19)5, 69-90 (in Persian).
  - Alabede, J., Zaimah, O., Zainol, A. & Mdidris, K. (2011). Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria, *International Research Journal of Finance and Economics*, ISSN 1450-2887, Issue 78.
  - Balakrishnan, K., Blouin, L. & Guay, R. (2011). *Does Tax Aggressiveness Reduce Financial Reporting Transparency*.
  - Barzegari, M. & Talebnia, Q. (2013). The Identification and Study of Causes on Difference between the Declared Profit Tax and Final Profit Tax of Non- governmental Legal Persons. *Taxjournal*, (18)21 (in Persian).
  - Biabani, S. & Fazeli, M. (2010). Interpretability of Article 148 B.C.M. (Tax eligible costs) in the tax audit process to determine taxable income. *Financial Accounting and Auditing Research*, (7)2, 203-227 (in Persian).
  - Darabi, R. & Barzegar, S. (2019). The Effect of Tax Avoidance on Relationship

- Hejazi, R., Abu Hamza, M. & Mirzaei, M. (2015). Social Responsibility and Corporate Tax Compliance (A Case study of Large Taxpayers Units). *Management Accounting and Auditing Knowledge*, (16)5, 77-90 (in Persian).
- Hu, N.J. (2018). Tax Avoidance, Property Rights and Audit Fees. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8, 461-472.
- Karbasi Yazdi, H. & Rasekh Saleh, S. (2013). Relationship between the difference between accounting profit and taxable profit based on tax growth and profit stability. *Financial Accounting and Auditing Research*, (20)5, 203-236 (in Persian).
- Malekian, E. & Farzad, S. (2017). The Impact of Tax Audit on the Relationship between Expressive, Diagnostic and Definitive Taxes, A Case Study of East, West and East and South Azerbaijan Provinces of Tehran. *Financial Accounting and Auditing Research*, (33)9, 51-64 (in Persian).
- Mashayekhi, B. & Deldar, M. (2017). The relationship between tax management and profit management in business groups. *Journal of Accounting Knowledge*, (26)7, 33-58 (in Persian).
- Mehrani, S. & Seyedi, S.J. (2013). The effect of Accounting Conservative and Tax Income on Tax Avoidance. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3 (10):13-34. (in Persian).
- Namazi, M. & Sadeghzadeh Maharluie, M. (2017) Predicting Tax Evasion by Decision Tree Algorithms. *Quarterly Financial Accounting Journal*, (36)9, 76-101 (in Persian).
- Nikandish, M. & Makhmalbaf, A. (2017). Analysis of Empirical Research in the Field of Value Added Tax System Auditing, *Management and Accounting Research Monthly*, (40)5, 55-33 (in Persian).
- Pourheidari, O. & Sarvestani, A. (2013). Identify and explain the factors affecting tax management. *Journal of Accounting Knowledge*, (12)4, 89-110 (in Persian).
- Pourheidari, O. & Sarvestani, A. (2012). Investigating the Effect of Firm Characteristics, Industry Type and Institutional Ownership on the Difference between Declared and Definite Tax of Firms Listed in Tehran Stock Exchange. *Taxjournal*, (14)20 (in Persian).
- Pourzamani, Z. & Shamsi Jamkhaneh, A. (2009). Factors involved in the difference between taxable income declared by business corporations and taxable income assessed by tax authorities: Case of West Tehran Tax Affairs Head Office. *Taxjournal*, (5)17 (in Persian).
- Rahimi, A. & Forughi, A. (2020). Investigating the Impact of Tax Avoidance on Investment Efficiency, *Journal of Accounting Knowledge*, (11)2 (in Persian).
- Shabahang, R. (2008). *Accounting Theory*, Seventh Edition, Auditing Organization, Accounting and Auditing Research Center (in Persian).
- Shamszadeh, B. & Zokoory, V. (2008). Identification of Factors Involved in the Differences between Declared and Final Taxable Incomes. *Taxjournal*, (2)16 (in Persian).
- Shoja Allah Kai, T. and B Nikokar. (2018). Test of independence of the board of directors, board size and audit quality with tax avoidance. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, (28)7, 1-14 (in Persian)
- Suk, I. & Zhao, Y. (2017). Does Financial Statement Comparability Deter Aggressive Tax Avoidance? Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3065250> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3065250>.
- Stankevicius, E. & Leonas, L. (2015). Hybrid approach model for prevention of tax evasion and fraud. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, (2)13, 383-389.
- Talibnia, G.H & Motashak, R. (2011). The main reasons for the difference between the declared profit

- and the taxable profit of legal entities. *Financial Accounting and Auditing Research*, (11) 3, 133-154 (in Persian).
- Wu, R.S., Ou, C.S., Lin, H.Y., Chang, S.I. & Yen, D.C. (2012). Using data mining technique to enhance tax evasion detection performance. *Expert Systems with Applications*, (10)39, 8769-8777.
  - Zareian, H., Heyrani, F. & Moeinadin, M. (2020). Modeling of Effective Indicators on Tax Audit Risk by Interpretive Structural Modeling (ISM) IN Tax master plan. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (1)6, 97-114 (in Persian).

## تبیین مدل کمی حاکمیت سازمانی در بخش عمومی؛ آزمون تجربی تأثیر

## حاکمیت سازمانی بر بی‌انضباطی مالی

ایمان کارنما<sup>۱</sup>، \* ایمان داداشی<sup>۲</sup>، محمود یحیی زاده فر<sup>۳</sup>، حمیدرضا غلام‌نیا روشن<sup>۴</sup>

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران.

۳. استاد، گروه مدیریت دانشگاه مازندران، بابل، ایران.

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۲/۲۴

Explaining the Quantitative Model of Public Sector Governance;  
Experimental Test of the Effect of Public Sector Governance on  
Financial DisciplineI. Karnama<sup>1</sup>, \*I. Dadashi<sup>2</sup>, M. Yahyazadefar<sup>3</sup>, H.R. Gholamnia Roshan<sup>4</sup>

1. PhD. Student of Accounting, Babol Branch, Islamic Azad University, Babol, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Babol branch, Islamic Azad University, Babol, Iran.

3. Professor, Department of Management, Mazandran University, Babolsar, Iran.

4. Associate Professor, Department of Accounting, Babol branch, Islamic Azad University, Babol, Iran.

Received: 2020/3/29

Accepted: 2020/5/13

## Abstract

**Subject and Purpose of the Article:** Proper governance in the public sectors is one of the preconditions for good governance and one of the basic preconditions for sustainable development. The purpose of this study is to explain the governance model of the public sector and to investigate the effect of governance privilege on the financial indiscipline of selected ministries.

**Research Method:** Theoretical foundations and research background of relevant domestic and international principles and standards were examined and presented in the form of four components of transparency, responsiveness, efficiency, effectiveness and openness, and by analyzing the relevant indicators of each component.

**Research Findings:** Based on the analysis of the opinions provided by the experts, the generality of the proposed model consisting of 4 components and 110 related indicators was confirmed. By analyzing the relevant reports, it was found that the two components of accountability and efficiency and effectiveness have caused a significant reduction in financial indiscipline in the studied devices.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** The research model, considering the scope of the indicators, can be used as a basis for establishing appropriate governance in the public sector and assessing its status, which leads to a more effective use of public funds.

**Keywords:** Financial discipline, Accountability, Public Sector Governance, Transparency, Efficiency.

JEL Classification: H, K, M42

## چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** حاکمیت سازمانی مناسب بخش عمومی از مقدمات حکمرانی مطلوب و از پیش فرض‌های توسعه پایدار می‌باشد. هدف پژوهش حاضر، تبیین مدل حاکمیت سازمانی بخش عمومی و بررسی تأثیر امتیاز حاکمیتی بر بی‌انضباطی مالی وزارتخانه‌های منتخب است.

**روش پژوهش:** مبانی نظری و پیشینه پژوهش از اصول و استانداردهای مرتبط داخلی و بین‌المللی، مورد بررسی قرار گرفته و در قالب چهار مؤلفه شفافیت، پاسخگویی، کارایی و اثربخشی و بازبودن ارائه گردید و با تجزیه و تحلیل شاخص‌های مرتبط هر یک از مؤلفه‌ها، مدل پیشنهادی ارائه و تأثیر هر یک بر بی‌انضباطی مالی مورد آزمون تجربی قرار گرفته است.

**یافته‌های پژوهش:** براساس تجزیه و تحلیل نظرات ارائه شده از سوی خبرگان، کلیات الگوی مدل پیشنهادی مشتمل بر ۴ مؤلفه و ۱۱۰ شاخص مرتبط با آنها تأیید شد و با تجزیه و تحلیل داده‌های مربوط مشخص گردید دو مؤلفه پاسخگویی و کارایی و اثربخشی سبب کاهش معنادار بی‌انضباطی مالی دستگاه‌های مورد بررسی شده‌اند.

**نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** مدل پژوهش با توجه به وسعت شمول شاخص‌ها، می‌تواند به عنوان مبنای استقرار حاکمیت سازمانی مناسب بخش عمومی و ارزیابی وضعیت آن به کار گرفته شود که استفاده اثربخش‌تر وجوه عمومی را به همراه دارد.

**واژه‌های کلیدی:** بی‌انضباطی مالی، پاسخگویی، حاکمیت سازمانی بخش عمومی، شفافیت، کارایی و اثربخشی.

طبقه‌بندی موضوعی: H, K, M42