

بررسی تاثیر بکارگیری روش مالیات انتقالی بر شفاف سازی

وضعیت مالی شرکت‌ها

سلام طلوعی*

دلیر ناصرآبادی**

چکیده

یکی از شیوه‌های محاسبه مالیات بر درآمد شرکت‌ها استفاده از مبنای نقدی می‌باشد، که بر اساس این روش سود مشمول مالیات از طریق تفاضل، دریافتی‌ها بر پرداختی‌های عملیات انجام گرفته شرکت به دست می‌آید و مابه‌التفاوت بین این دیدگاه با سود حسابداری تحت عنوان مالیات معوق به دوره‌های آتی تخصیص می‌یابد. این شیوه مالیاتی دارای مزایای زیادی می‌باشد، از جمله این که شرکت‌ها برای گزارش سود و صورت‌های مالی برون سازمانی خود با قوانین مالیاتی مواجه نمی‌شوند و در ثانی، در اجرای استانداردهای حسابداری که باعث افشاء سودهای غیرنقدی می‌گردد، رغبت بیشتری از خود نشان می‌دهند.

در این مقاله فرض بر این بوده که در صورت اجرای روش مالیات معوق در ایران، چه مزایایی ممکن است به دنبال داشته باشد و با طرح فرضیاتی، یک سری از این مزایا عنوان شده که شامل واقعی شدن سود شرکت‌ها، نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار توسط شرکت‌ها، استقبال از تجدید ارزیابی دارایی‌ها می‌باشد.

تحقیق حاضر بین ۳۵ شرکت پذیرفته شده در بورس تهران انجام گرفته و از طریق پرسشنامه دیدگاه جامعه حسابداران و تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی با طرح سؤالاتی مورد

* عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنج

** کارشناس ارشد حسابداری و کارشناس مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان کردستان

ارزیابی واقع گردید و در نهایت نتایج یافته‌های تحقیق با استفاده از آزمون‌های آماری t و نسبت موفقیت در جامعه P مورد تحلیل قرار گرفت. نهایتاً نتایج حاصله بیانگر این است که اکثر پاسخ دهندگان معتقد اند که مسایل مالیاتی در کشور مانع نمایش سودهای غیرنقدی از قبیل سود ارزیابی دارایی‌ها، سود ناشی از نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار می‌شود، که این امر هم به نوبه خود روی سود شرکت‌ها تأثیر گذاشته و آن را از حالت واقعی بودن خارج می‌کند.

واژه‌های کلیدی: تخصیص مالیاتی، مالیات انتقالی، سرمایه‌گذاری، سود (زیان) خالص واقعی، تجدید ارزیابی دارایی‌ها

۱- مقدمه

در کشورهای پیشرفته انضباط مالی، شفافیت اطلاعات، وجود زمینه فعالیت اقتصادی و کار برای مردم، سطح درآمد مناسب برای مردم، پرداخت مالیات توسط مردم، حسابداری و حساب‌خواهی و حسابرسی وجود دارد. دولت با پول مالیات، هزینه خدمات خود را تأمین می‌کند. مردم هم بعنوان استفاده‌کننده از خدمات، از صحیح خرج کردن وجوه مالیات اطمینان حاصل می‌کنند (فرایند مردمی بودن دولت). در این کشورها، مالیات درصد قابل توجه بودجه را تشکیل می‌دهد (بیش از ۸۰٪). بنابراین، نسبت به هرگونه اقدامی که منجر به تخلف مالیاتی و ضرر و زیان مالیاتی شود، عکس‌العمل نشان می‌دهند. البته این دولت‌ها ترتیبی اتخاذ نموده‌اند که دانش و اطلاعات مقامات مالیاتی در پیشرفت تجارت و انواع حرفه‌ها بروز باشد و بموقع هرگونه معاملات را که بتوانند بر مالیات تأثیرگذار باشد شناسایی نموده و تدابیر لازم برای جلوگیری از آن را اتخاذ می‌نمایند.

مالیات بنا به تعریف گاستون ژز^۱ دانشمند کلاسیک، عبارت است از یک نوع پرداخت و تادیه مالی که در نتیجه الزام قانونی از نظر تأمین مالی مخارج دولت، بطور بلاعوض بوسیله افراد انجام می‌شود. در ایران به دلیل عدم تناسب میان درآمدها و هزینه‌ها (روند نزولی درآمدهای دولت به دلیل کاهش قیمت نفت و سیر صعودی هزینه‌های دولت) در

1- Gaston zhes

سال‌های اخیر، بودجه دولت عمدتاً با کسری مواجه بوده است که کسری نیز عمدتاً با توسل به استقراض از سیستم بانکی تأمین شده است. استقراض از سیستم بانکی در قالب انتشار پول اضافی به عنوان یکی از ابزار تأمین کسری بودجه در سال‌های گذشته مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. این شیوه از تأمین کسری بودجه که به مالیات تورمی معروف است موجب افزایش تورم و در نتیجه کاهش قدرت خرید مردم و انتقال آن به دولت می‌شود و آثار تخریبی بسیار شدیدی را به دنبال دارد (از بین ۴۳ کشور استفاده کننده از مالیات تورمی ایران رتبه هفدهم در سال ۱۹۷۳ و رتبه پنجم را در سال ۱۹۸۵ میلادی داشته است (جعفری صمیمی و شمخال، ۱۳۷۶، ۱۳۵).

آثار تخریبی مالیات تورمی زمانی شدید می‌شود که درآمدهای غیرمالیاتی دولت نیز کاهش یابد. هم‌اکنون به دلیل نوسان قیمت نفت در بازار جهانی، انتظار می‌رود درآمدهای دولت از محل فروش نفت نیز کاهش فاحشی داشته باشد. این مسئله باعث شده است که توجه قانون‌گذاران، برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران اقتصادی به سمت اصلاح نظام مالیاتی جلب شود و اخیراً بحث‌های زیادی نیز مطرح شده است تا به این سؤال مهم و اساسی پاسخ داده شود که چگونه می‌توان نظام مالیاتی کشور را اصلاح نمود تا اینکه درآمدهای مالیاتی دولت به منظور جبران کاهش درآمدهای نفتی، افزایش یابد به طوری که هزینه‌های دولت (حداقل هزینه‌های جاری) از محل درآمدهای مالیاتی تأمین گردد.

۲- مبانی نظری تحقیق

۱-۲- مالیات بر شرکتها (اشخاص حقوقی)

بخش مهمی از مالیات‌های مستقیم، مالیات بر اشخاص حقوقی است که سهم آن از کل مالیات‌های مستقیم در دوره ۱۳۵۰ - ۱۳۸۵ از حداقل ۳۷/۴ درصد در سال ۱۳۵۹ تا حداکثر ۶۹/۸ درصد در سال ۱۳۷۴ در نوسان بوده است. طی سال‌های ۱۳۵۵ - ۱۳۵۰ سهم این نوع مالیات روند صعودی داشته و از ۱۸/۴۵ درصد در سال ۱۳۵۰ به ۳۷/۶۱ درصد در سال ۱۳۵۵ رسیده است پس از آن در سال ۱۳۶۰ به رقم ۴۱/۰۴ درصد افزایش پیدا نمود و بالاخره سهم مزبور پس از طی نوساناتی در سال ۱۳۷۴ به بیش‌ترین میزان خود ۶۹/۸ درصد رسید. لازم به ذکر است در سال‌های بعد این رقم به‌طور متوسط در حدود ۵۴

درصد می‌باشد.

دو جزء تشکیل‌دهنده این مالیات‌ها^۲ در سال ۱۳۸۵ نسبت به سال ۱۳۵۰ در وضعی کاملاً متفاوت قرار گرفته‌اند. در ابتدای دوره، مالیات بر اشخاص حقوقی دولتی بیش‌ترین سهم را در غیردولتی، سهم مالیات بر اشخاص حقوقی دارد اما از سال ۱۳۶۳ به بعد با فعال‌تر شدن بخش غیردولتی، سهم مالیات بر اشخاص حقوقی غیردولتی افزایش می‌یابد و به ۶۸ درصد در سال ۱۳۷۴ و ۴۸ درصد در سال ۱۳۸۵ می‌رسد. واگذاری مؤسسات دولتی به بخش خصوصی و معافیت از پرداخت مالیات برخی شرکت‌های عمومی نیز در جابه‌جایی این دو جزء نقش داشته است.

تعیین نرخ‌های این نوع مالیات، نسبت به میزان سرمایه و سود شرکت‌ها در نوسان است و به واسطه فعالیت‌ها و بخشودگی‌ها تغییر می‌یابد اما به دلیل وجود نرخ‌های تصاعدی بر شرکت‌های تولیدی، فشار مالیاتی موجود، یکسان نبوده و به علت نارسایی مستقیم اجرایی، بعضی از شرکت‌ها از پرداخت مالیات فرار می‌کنند (بقایی و محمدزاده اصل، ۱۳۸۲، ۱۸۰).

۲-۲- اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

حسابداران، سود حسابداری را معیاری برای تفسیر رویدادهای دنیای واقعی یا سود اقتصادی می‌دانند، اما حسابداران به دلیل قواعد و اصول و مفروضات زیر بنایی مدعی اند سود حسابداری منطقی و هماهنگ است و امکان تصمیم‌گیری را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌نماید و در حال حاضر نیز مدل حسابداری مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی، کماکان چهار چوب اصلی گزارشگری مالی محسوب و محور اصلی این مدل قواعد حاکم بر شناخت درآمد فروش و مقایسه هزینه‌ها با درآمد فروش است. از طرف دیگر فرآیند سیاست‌گذاری و تدوین استانداردهای حسابداری مسلماً دستوری بوده و با توجه به استانداردها و قواعد حسابداری بسیاری از هزینه‌ها همانند هزینه استهلاک در دوره‌های مختلف حسابداری شناسایی و تخصیص می‌یابد و چون یک روش تخصیص یگانه را که بتوان به دیگر روش‌های تخصیص ترجیح داد وجود ندارد، مشکلاتی را در میزان

۲- منظور از دو جزء مذکور، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی دولتی و غیر دولتی می‌باشد.

هزینه‌های تخصیص یافته به دوره‌های مختلف ایجاد می‌نماید. به بیان دیگر این مسائل باعث شده است که سود حسابداری یک مفهوم قراردادی باشد که عموماً با واقعیت‌های دنیای واقعی مطابقت نداشته و به دلیل قراردادی بودن آن امکان هرگونه بررسی تاریخی و مقایسه را فراهم نمی‌نماید.

مالیات بر درآمد شرکت‌ها در واقع بر مبنای سود شرکت‌ها وضع می‌شود و سهم قابل توجهی از درآمد مالیاتی دولت‌ها را تشکیل می‌دهد. در اکثر کشورهای دنیا بین درآمد مشمول مالیات و سود گزارش شده تفاوت وجود دارد، قواعد مربوط به محاسبه درآمد مشمول مالیات با درآمدی را که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری محاسبه می‌کنند، متفاوت است. مجلس قانون گذاری آمریکا اجازه می‌دهد که در محاسبه مالیات اقلام خاصی را، برای همیشه حذف کرد و اقلامی را هم بصورت موقت، حذف نمود. برخی دیگر را هم می‌توان به روشی متفاوت از مقررات ارائه شده به وسیله اصول پذیرفته شده حسابداری، محاسبه کرد. این روش‌های مختلف باعث می‌شود که سود گزارش قبل از مالیات با سود مشمول مالیات متفاوت شود. که تفاوت بین این دو تعریف از سود باعث پیدایش پدیده‌ای بنام تخصیص میان دوره‌ای مالیات شده که بر همین اساس حسابداری بنام حساب مالیات انتقالی بوجود می‌آید و این تفاوت‌ها در آن منظور و گزارش می‌شود.

از مهمترین تفاوت‌های بین دو روش یعنی سود گزارش شده حسابداری در مقایسه با سود مشمول مالیات تحت دو عنوان اصلی طبقه‌بندی می‌شود؛ که یکی **تفاوت دائمی**^۳ است که ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت‌هایی است که بدلیل‌های اقتصادی، سیاسی یا اداری مورد توجه قرار گیرد و با شیوه محاسبه سود خالص حسابداری هیچ رابطه‌ای ندارد و دیگری **تفاوت‌های موقت**^۴ می‌باشد که ناشی از زمان منظور کردن اقلام بدهکار و بستانکار به حساب سود (تفاوت‌های ناشی از زمانبندی)^۵ که همچنین آن را تفاوت میان‌دوره‌ای هم می‌نامند و همچنین تفاوت ناشی از کاربرد مبنای متفاوت تعیین ارزش اقلام در محاسبه مالیات که آن را تفاوت در تعیین ارزش (تفاوت‌های ناشی از

-
- 3- Permanent Differences
 - 4- Temporary Differences
 - 5- Inter period Differences

ارزشیابی^۶ هم می‌نامند.

اما بکارگیری عملی روش‌های فوق و مقایسه آنها مشخص می‌کند که تفاوت نتایج بکارگیری این دو دیدگاه اندک است.^۷ تنها تغییر واقعی بین نتایج این دو هنگامی به وقوع می‌پیوندد که نرخ مالیاتی تغییر کند که تغییر نرخ نیز مستقل از انتخاب بین این نظریات است. دلیل شباهت نتایج این دو دیدگاه نیز به ماهیت تفاوت‌های موقت مربوط است که بر حسب تعریف، طی دوره مربوط معکوس می‌شوند.

۲-۳- دیدگاه‌های موافق و مخالف مالیات انتقالی

برخی بر این باورند (و اصول پذیرفته شده حسابداری هم مقرر میکند) که تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده قبل از مالیات را بر روی دوره زمانی سرشکن کرد. مسئله این است که در هر دوره زمانی هزینه مالیات الزاماً با مالیات پرداختی برابر نمی‌شود. برخی بر این باورند که شیوه تخصیص (سرشکن کردن تفاوت مالیات) موجب ابهام و (بصورت بالقوه) موجب گمراهی می‌شود.

اختلاف نظرها در این مورد ریشه در عدم توافق‌های عمده درباره فرضیات بنیادی متعددی دارد که در ادبیات حسابداری طی سالیان نسبتاً طولانی مطرح شده است. از مهمترین دلایل موافقین می‌توان به سه مورد زیر اشاره نمود:

۱- اصل تطابق، ۲- تداوم فعالیت، ۳- شیوه مدیریت

از طرف دیگر، دیدگاه‌های مخالف تخصیص مالیاتی به اندازه دیدگاه‌های موافق و احتمالاً بیشتر است اما هیچ دلیلی برای حذف این روش به اندازه کافی متقاعد کننده نبوده است. از جمله دلایل مخالفین شامل:

۱- قابل فهم نبودن، ۲- هزینه نبودن مالیات، ۳- مربوط نبودن، ۴- ابهام، ۵- تخصیص موردی مالیات، ۶- تنزیل مبالغ تخصیص یافته مالیات.

۲-۴- مغایرت میان استاندارد حسابداری و قوانین مالیاتی

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکین پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری



اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت‌های مالی، هسته اصلی منابع اطلاعاتی مالی را تشکیل می‌دهد و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که براساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۵، الف پیشگفتار).

صورت‌های مالی تهیه شده به شرح فوق منطبق با هدف کلی حسابداری مالی در جهت ارائه اطلاعات مفید و مربوط جهت تصمیم‌گیری‌ها است. از طرف دیگر، اهداف قوانین مالیاتی تابع نگرش‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است که در مقاطع متفاوت زمانی جهت دستیابی به اهداف خرد و کلان سیاست‌گزاران، تدوین و در موارد مقتضی تعدیل و یا تغییر می‌کند و به دلیل تفاوت بین اهداف حسابداری مالی و قوانین مالیاتی می‌توان ادعا کرد که تهیه گزارشات و اقلام صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری، اهداف نظام مالیاتی را همراه نداشته و در نتیجه تأمین‌کننده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خاص خود نمی‌باشد (قیداری، ۱۳۸۳، ۷۱).

جایگزینی استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در مواردی که این دو روش محاسبه منطبق باشند منجر به بروز مشکل در گزارش‌های مالی و سود و زیان نمی‌شود و لیکن در موارد افتراق منجر به تفاوت در گزارش مالی و سود مالیاتی می‌شود و بیشتر موارد افتراق‌های بین دیدگاه استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیاتی منجر به اختلاف در سود و زیان حسابداری و سود مشمول مالیات می‌گردد. دوانی در مقاله «مالیات و حسابداری را در عصر فراتکنولوژی جدی بگیریم» می‌گوید:

«در مواردی که قانون مالیات‌های مستقیم با اصول استانداردهای حسابداری در تضاد کامل است در این موارد اجرای استانداردهای حسابداری دچار مشکل می‌شود و گاهی دسترسی به اطلاعاتی که ممکن است جهت تصمیم‌گیری‌های خرد و کلان لازم باشد، به دلیل تحت‌الشعاع قرار گرفتن از جنبه‌های مالیاتی غیرممکن می‌سازد. از این رو، الزام حوزه‌های مالیاتی به پذیرش استانداردهای مذکور ضروری به نظر می‌رسد» (دوانی، ۱۳۸۶، ۷).



با این همه، مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی اگرچه تا حدودی گریزناپذیر است اما موجب اختلاف و بلا تکلیفی حسابداران رسمی، مدیران بنگاه‌های اقتصادی و مأموران مالیاتی بوده و بخشی از وقت و هزینه طرفین صرف حل و فصل این موضوع شده است (بیک‌پور، ۱۳۸۵، ۱۰۹).

اما تحقیقات تجربی تا این زمان نتوانسته اند تخصیص بین دوره‌ای مالیات را تأیید و پشتیبانی کنند، فقدان تئوری بنیادی پشتیبان موجب مورد تردید واقع شدن موضوع شده است. نهایتاً سؤالی که مطرح می‌شود، این است که اساساً چرا باید تخصیص میان دوره‌ای وجود داشته باشد؟ آیا با تخصیص ندادن میان دوره‌ای نمی‌توان اطلاعات روشن‌تری را به استفاده‌کنندگان ارائه کرد؟ آیا آن روش نمی‌تواند اطلاعات واقعی‌تر افشا کند؟ در این مقاله به برخی از مسائلی می‌پردازیم که با طرح این پرسش بوجود آمده اند (شمس زاده و ذکوری، ۱۳۸۸، ۵۶۸).

۲-۵- استفاده از قوانین مالیاتی به عنوان استانداردهای حسابداری در تهیه گزارش‌های مالی

در ایران، قانون مالیات‌های مستقیم یکی از قوانین مهم و تأثیرگذار بر حرفه حسابداری بوده است. از آنجا که اکثر شرکت‌های ایرانی که خود را به قانون منطبق نموده‌اند، دفاتر حسابداری خود را جهت مقاصد مالیاتی تهیه و نگهداری می‌نمایند، لذا به نظر می‌رسد با الزامی شدن رعایت استانداردهای حسابداری از اول ۱۳۸۰ توسط بنگاه‌های اقتصادی، اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان سنتی از صورت‌های مالی تهیه می‌شود. در واقع قبل از الزامی شدن رعایت استانداردهای حسابداری در سال ۱۳۸۰ و در غیاب این رهنمودها مبنای تهیه صورت‌های مالی رویه‌های یا الزامات تعیین شده قانون مالیاتی بوده است. حتی بعد از سال ۱۳۸۰ نیز شرکت‌ها و حسابداران بر اساس عادات قدیمی و با تکیه بر رویه‌های سابق همچنان سعی بر رعایت رویه‌های مالیاتی دارند که این مسئله باعث بروز مسائل و مشکلات خاصی می‌شود؛ زیرا سود حسابداری نتایج عملیات واحد تجاری در یک دوره مالی بوده و باید مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری محاسبه گردد در حالی که سود مشمول مالیات که محاسبات آن از طریق قوانین مالیاتی تعیین می‌شود، بر مبنای دو

۲-۶- پیشینه تحقیق

پایه متفاوت در محاسبه سود حسابداری و سود مشمول مالیات اغلب باعث تفاوت قابل ملاحظه بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌گردد و این تفاوت از تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی که الزاماً ارتباطی به هم ندارند، ناشی می‌شود (شمس زاده، ذکوری، ۱۳۸۸، ۵۶۶).

در ارتباط با پژوهش حاضر و یا بطور کلی مبحث مالیات انتقالی، هم در ایران و هم در خارج از ایران تحقیقات اندکی صورت گرفته که به پاره‌ای از مهمترین آنها اشاره می‌گردد:

- هالند و جکسون در سال ۲۰۰۲ در مقاله‌ای تحت عنوان مدیریت سود و مالیات معوق به تجزیه و تحلیل انگیزه‌های مدیریت سود شرکت از طریق مالیات معوق پرداختند. در این تحقیق که برای یک دوره زمانی دو ساله و بین ۵۸ شرکت پذیرفته شده در بورس ولز انجام گرفت؛ ویژگی‌هایی از قبیل کاهش سود قبل از مالیات، میزان سود بهینه برای مالیات سال بعد و سطح سپر مالیاتی شرکت را مورد بررسی قرار دادند. نهایتاً نتایج تحقیق نشان می‌دهد که شرکت‌ها از دیدگاه کلی به جای تمرکز بر ارقام خاص، نیازمند سطح همواری از سود و مالیات پرداختی جهت ارائه به مدیریت می‌باشند. ضمن اینکه شواهد دیگری نیز وجود دارد که نشان می‌دهد نرخ مالیات و میزان سود و مدیریت آن در سطح بنگاه‌ها متفاوت است.

- شرنند و وونگ در مطالعه‌ای در سال ۲۰۰۰ به بررسی مدیریت سود و کاربردهای قیمت گذاری آن پرداختند. در این تحقیق به بررسی تعدیلات سالانه بانکها از طریق تجدید ارزیابی دارایی‌های به منظور شناسایی مالیات معوق مطابق بیانیه شماره ۱۰۹ هیات استانداردهای حسابداری مالی پرداخته شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بسیاری از شرکت‌ها می‌توانند ذخایر پنهان ناشی از عدم تجدید ارزیابی دارایی‌ها را در برابر دارایی‌های مالیات معوق، در دوره‌های آینده به منظور مدیریت سود مورد استفاده قرار دهند.

- باومن، باومن و هلسی در مطالعه دیگری در سال ۲۰۰۰ تحت عنوان آیا شرکت‌ها

تجدید ارزیابی دارایی‌های مالیات معوق را در مدیریت سود مورد استفاده قرار می‌دهند؟ در این مطالعه با بهره‌گیری از یک نمونه ۵۰۰ شرکتی به بررسی مدیریت سود از طریق تغییر در مالیات معوق تجدید ارزیابی دارایی‌ها پرداخته شده است. نتایج بدست آمده از این مطالعه حاکی از آن است که شناسایی دقیق تمامی سودهای تجدید ارزیابی دارایی‌ها اغراق آمیز است. بنابراین، تجزیه و تحلیل دقیق تغییرات مجاز در تجدید ارزیابی دارایی‌ها نیاز به در نظر گرفتن دقیق فعالیت‌ها در حد مجاز دارد. تاکید این نکته بر کمبود در گزارش فعلی مالیات معوق و نیاز به افزایش افشای بیشتر در این زمینه دارد.

- سلام طلوعی در مطالعه‌ای در سال ۱۳۸۲ به بررسی سودمندی استفاده از روش مالیات معوق پرداخت. نتیجه این تحقیق نیز بیانگر این است که مسایل مالیاتی در ایران مانع از نمایش سودهای غیر نقدی شده و آن را از حالت واقعی بودن خارج می‌سازد.

- شمس زاده و ذکوری نیز در مقاله‌ای در سال ۱۳۸۸ به بررسی شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی پرداختند. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش بیانگر آن است که بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی تفاوت وجود دارد و موثرترین عامل در حالت مردودی دفاتر، عدم رعایت آئین نامه تحریر دفاتر قانونی بوده است ضمن اینکه مهمترین عامل مردودی دفاتر در ۴۲/۵۸٪ درصد افراد عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر (کتمان درآمد یا فعالیت) و در ۲۸/۵٪ افراد تاخیر پلمپ دفاتر قانونی بوده است. همچنین در حالت قبولی دفاتر، عمده ترین هزینه غیر قابل قبول با فراوانی ۳۲٪ 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 نمی‌شود. هرچند تفاوت جزئی به وجود آمده ناشی از هزینه‌های غیر قابل قبول مازاد بر حد نصاب مقرر در قانون مالیات‌ها بوده است.

- خدای پور، انصاری و نمازیان در سال ۱۳۸۸ به بررسی تاثیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها بر افشای دارایی‌ها و مالیات بر درآمد شرکت‌ها پرداختند. در این تحقیق از دو روش توصیفی از نوع همبستگی و پیمایشی استفاده شده است. تجزیه و تحلیل نتایج تحقیق نشان دهنده آن است که در مجموع ارتباط قوی و مؤثری بین تجدید ارزیابی

دارایی‌ها و افشای دارایی‌ها وجود دارد، از طرف دیگر تجدید ارزیابی دارایی‌ها بر مالیات بر درآمد شرکت‌های مورد بررسی تاثیر گذاشته که البته رابطه تجدید ارزیابی با مالیات بر درآمد شرکت‌ها یک رابطه معکوس بوده است.

۷- بیان مسئله

مالیات یکی از عوامل تأثیرگذار بر رویه‌های حسابداری است و صورت‌های مالی تهیه شده حسابداری مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می‌باشد. اصولاً میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تعامل وجود دارد. در حال حاضر، حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی دارای زمینه‌های لازم به منظور تأثیر پذیری از یکدیگر که یکی از عوامل مهم این اثر گذاری در ایران وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی به عنوان متولیان وضع استانداردهای حسابداری و سیاست‌های مالیاتی به عنوان سازمان‌های زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است. این اشتراک و تعامل و وحدت اگر باعث شود که مفاد قانون مالیات‌های مستقیم با آنچه که در استانداردها عنوان می‌شود پایه مشترکی داشته باشد، آنگاه حسابداری برای نظام مالیاتی تبدیل به ابزاری قوی در تشخیص مالیات خواهد شد اما این به معنی حرکت یک‌جانبه استانداردها به سمت مفاد قانون مالیات‌ها نمی‌باشد (قیداری، ۱۳۸۳، ۷). در کشورهایی که برای مالیات بر درآمد، استانداردهای حسابداری تدوین شده است، زمینه‌های عملی آن وجود دارد. یعنی منشأ استانداردهای حسابداری، عرف موجود بوده است. در ایران تاکنون حتی یک مورد مشاهده نشده است که آثار تفاوت‌های موقتی، تحت عنوان دارایی یا بدهی در ترازنامه منعکس شود. بنابراین در ایران بستر اجرای چنین استانداردهایی باید براساس تجربه کشور آمریکا در زمینه مالیات انتقالی باشد و مشابه سایر رهنمودهای حسابداری در این زمینه هم باید اقدامات لازم صورت بگیرد.

با توجه به بررسی‌های مقدماتی، سؤالاتی به شرح زیر برای محقق در زمینه تحقیق مطرح می‌گردد:

۱- آیا اجرای روش مالیات فعلی مانع تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از

طریق صورت‌های مالی نمی‌گردد؟

۲- آیا اجرای روش مالیات فعلی مانع نمایش دارایی‌های شرکت‌ها به ارزش بازار نمی‌گردد؟

۳- آیا برای شرکت‌ها موانع مالیاتی در زمینه نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار وجود ندارد؟

۴- آیا شرکت‌ها راغب به پرداخت مالیات از محل سود تجدید ارزیابی دارایی‌های هستند؟

۵- آیا شرکت‌ها در نمایش سود واقعی خود به موانع مالیاتی برخورد نمی‌کنند؟

۸ - اهداف تحقیق

هدف اصلی تحقیق حاضر، بررسی روش مالیات انتقالی از لحاظ تئوریک و این که آیا در صورت اجرای آن در ایران می‌توان مشکلات مالیاتی را برطرف نمود؟ البته این کار زمانی صورت می‌گیرد که زیر ساخت‌های مناسب برای اجرای این روش مورد بررسی قرار گیرد که در این تحقیق به آن‌ها پرداخته نمی‌شود، بلکه صرفاً از زاویه حسابداری و دیدگاه حسابداران و متخصصین مالی به قضیه نگریسته می‌شود و اینکه روش مالیات انتقالی تا چه میزان می‌تواند در تهیه صورت‌های مالی شرکت‌ها اثرگذار باشد؛ به نحوی که با توجه به اهداف سازمان امور مالیاتی کشور، باعث افزایش شفافیت در صورت‌ها و وضعیت مالی آنها شود.

در این تحقیق به دنبال این هستیم که در صورت اجرای روش مالیات انتقالی آیا در کشور تغییرات اساسی در گزارشگری مالی به وجود نمی‌آید؟ و آیا باعث نمی‌گردد که شرکت‌ها در رعایت استانداردهای حسابداری رغبت بیشتری از خود نشان بدهند؟ و نهایتاً آیا باعث افزایش شفافیت وضعیت مالی شرکت‌ها نخواهد شد؟

۹- فرضیات تحقیق

جهت پاسخ به سؤالات تحقیق و دستیابی به اهداف آن، فرضیه‌های سه‌گانه تحقیق که به مطالعه سودمندی مالیات معوق می‌پردازد به شکل زیر تبیین می‌گردد:

۱- بین استفاده از روش مالیات انتقالی و واقعی شدن سود شرکت‌ها رابطه وجود

دارد.

۲- بین استفاده از روش مالیات انتقالی و نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار رابطه وجود دارد.

۳- بین استفاده از روش مالیات انتقالی و استقبال شرکت‌ها از تجدید ارزیابی دارایی‌ها رابطه وجود دارد.

۱۰- متغیرهای تحقیق

متغیرهایی که در آزمون فرضیه استفاده می‌شود به دو صورت می‌باشد:

الف) متغیر مستقل: به متغیری گفته می‌شود که از طریق آن متغیر وابسته تبیین یا پیش‌بینی می‌شود. که در این تحقیق، واقعی شدن سود شرکت‌ها، نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار و استقبال از تجدید ارزیابی دارایی‌ها، متغیرهای مستقل را تشکیل می‌دهند.

ب) متغیر وابسته: متغیری است که تأثیر متغیر مستقل بر آن اندازه‌گیری یا مشخص می‌شود. متغیر وابسته تحقیق حاضر را استفاده از روش مالیات انتقالی تشکیل می‌دهد. با توجه به فرضیات مطرح شده در تحقیق چهار متغیر در آزمون فرضیه‌ها به شرح جدول زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

جدول ۱: متغیرهای تحقیق و مورد استفاده در آزمون فرضیه‌ها

متغیر	شرح متغیر	نوع متغیر
y_1	استفاده از مالیات انتقالی	وابسته
X_1	واقعی شدن سود شرکت‌ها	مستقل
X_2	نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار	مستقل
X_3	استقبال از تجدید ارزیابی دارایی‌ها	مستقل

۱۱- قلمرو تحقیق

۱۱-۱- قلمرو موضوعی

اجرای هر روش مالیاتی ممکن است به بخش‌های مختلف تأثیرات متفاوتی داشته



باشد. در یک بخش ممکن است اثرات مثبت و در بخش دیگر اثرات منفی به جای بگذارد، قلمرو موضوعی تحقیق تنها در مورد چگونگی صورت‌های مالی در اثر اجرای روش مالیات انتقالی می‌باشد.

۲-۱۱- قلمرو مکانی

قلمرو مکانی تحقیق شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. علت انتخاب این قلمرو مکانی نیز از یک طرف سهولت دسترسی به اطلاعات بوده و از طرف دیگر با توجه به الزام بورس اوراق بهادار به حسابداران و مدیران برای رعایت قوانین و مقررات و یکنواختی اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده بوده است. توضیح اینکه این تحقیق دیدگاه حسابداران و مدیرانی را که در سال ۱۳۸۸ در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران فعالیت داشته اند مورد سنجش قرار داده است.

۲-۱۲- جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل کلیه حسابداران از جمله مدیران مالی، رؤسای حسابداری، کارشناسان مالی و حسابداران می‌باشد. به دلیل تعداد زیاد حسابداران، به انتخاب نمونه‌ای به عنوان نماینده جامعه حسابداران اقدام کردیم. تا بعد از روشن شدن نتیجه تحقیق و یافته‌ها، آن‌ها را به کل جامعه حسابداران تأمین دهیم. بنابراین تعداد ۴۵۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را انتخاب و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده از جامعه آماری مورد نظر تعداد ۳۵ شرکت انتخاب گردیده است.

۲-۱۳- روش تحقیق

این تحقیق از نوع تحقیقات غیر آزمایشگاهی و توصیفی بوده و بر اساس روش زمینه‌یابی - پرسشنامه‌ای انجام شده است و این نوع تحقیق غالباً زمانی به کار برده می‌شود که محقق قصد جمع‌آوری اطلاعات، نظیر درصد افراد که موافق یا مخالف یک عقیده مشخص هستند، را دارد. از تحقیق زمینه‌یابی می‌توان برای کشف رابطه بین متغیرهای مختلف

استفاده کرد.

به دلیل اینکه روش مالیات مورد ادعا در این تحقیق سابقه اجرایی در کشور ندارد، در نتیجه با استفاده از اطلاعات مالی شرکت‌ها قادر نیستیم سودمندی آن را اندازه‌گیری کنیم، در چنین شرایطی که با الگو یا شیوه جدیدی مواجه هستیم برای بررسی اثرات مفید آن باید از طریق زمینه‌یابی، پرسشنامه‌ای عمل کرد و با استفاده از پرسشنامه‌های استاندارد، دیدگاه‌های ذی‌نفعان را در زمینه استفاده از روش جدید جویا شویم. ضمن اینکه برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از تکنیکهای آماری زیراستفاده می‌کنیم:

۱- آزمون کُرُن باخ، ۲- آزمون (t)، ۳- آزمون فرض نسبت موفقیت در جامعه (p)

۱۴- یافته‌های تحقیق

کلیه مطالعات انجام شده بر اساس فرضیات مطرح شده در این تحقیق صورت گرفته است، که جهت آزمون هر یک از فرضیات سؤالاتی مطرح شده است و با جمع‌آوری اطلاعات و بکارگیری آزمون‌های آماری، در مورد تأیید یا رد فرضیات مذکور تصمیم‌گیری صورت گرفته است و اینک نتایج فرضیات مطرح شده به شرح زیر ارائه می‌گردد.

۱۵- آزمون فرضیه‌ها

آزمون کُرُن باخ

نتایج آزمون آلفای کُرُن باخ در مورد ۷۵ پاسخ دهنده به منظور اعتبار پرسش‌نامه به شرح زیر ارائه می‌گردد.

Reliability Coefficients

N of cases = 75 N of Items = 20

Alpha = 0/7401

با توجه به میزان آلفای کرونباخ که برابر ۰,۷۴ می‌باشد، نتیجه گرفته می‌شود که پرسشنامه تحقیق از پایایی کافی برخوردار بوده است.

بررسی فرضیه‌ها با استفاده از آزمون (t)

آزمون فرضیه ۱

فرضیه ۱: «بین استفاده از روش مالیات معوق و واقعی شدن سود شرکت‌ها رابطه

وجود دارد.» برای آزمون فرضیه فوق آن را به صورت فرض‌های صفر و خلاف می‌نویسیم:
 بین استفاده از روش مالیات معوق و واقعی شدن سود شرکت‌ها رابطه وجود ندارد: H_0
 بین استفاده از روش مالیات معوق و واقعی شدن سود شرکت‌ها رابطه وجود دارد: H_1
 اطلاعات آماری فرضیه یک در جدول زیر ارائه می‌گردد.

جدول ۲: اطلاعات آمار توصیفی فرضیه یک

تعداد	خطای انحراف میانگین	انحراف از استاندارد	میانگین	فرضیه ۱
۷۵	$۶/۶۲ E - ۰۲$	۰/۵۷	۳/۵۷	

حال با توجه به گزینه‌های پرسش‌نامه و کدبندی مناسب آنها، برای آخرین گزینه (بسیار کم) که ارزش آن ۱ می‌باشد ($\mu = 1$) فرض‌های زیر قابل طرح است:

بین استفاده از روش مالیات انتقالی و واقعی شدن سود شرکت‌ها رابطه وجود ندارد:
 H_0

بین استفاده از روش مالیات انتقالی و واقعی شدن سود شرکت‌ها رابطه ضعیف وجود دارد:
 H_1

معادله فرضیه فوق به شرح زیر بیان می‌گردد:

$$F_0: \mu = 1$$

$$F_1: \mu \neq 1 (\mu > 1)$$

برای آزمون فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪، به منظور محاسبه آماره آزمون t به ترتیب زیر عمل می‌کنیم.

$$a = 0/05 \frac{a}{2} = 0/025$$

$$t = \frac{x - \mu}{\frac{s}{\sqrt{n}}} = \frac{3/57 - 1}{\frac{0/57}{\sqrt{75}}} = 38/853$$

آماره جدول با توجه به ضریب آلفای ۰/۰۲۵ برابر ۱/۹۶ می‌باشد. ملاحظه می‌گردد که آماره آزمون t در ناحیه رد فرض H_0 قرار گرفته و بدین ترتیب فرض H_0 رد و فرض H_1 پذیرفته می‌شود.

$$\bar{z}_{\frac{\alpha}{2}} = \bar{z}_{0/025} = \pm 1/96$$

آزمون فرضیه ۲

فرضیه ۲: «بین استفاده از روش مالیات انتقالی و نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار رابطه وجود دارد»

برای آزمون فرضیه فوق آن را به صورت فرض‌های صفر و خلاف می‌نویسیم:

بین استفاده از روش مالیات انتقالی و نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار

رابطه وجود ندارد: H_0

بین استفاده از روش مالیات انتقالی و نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار

رابطه وجود ندارد: H_1

اطلاعات آماری فرضیه دو در جدول زیر ارائه می‌گردد.

جدول ۳: اطلاعات آمار توصیفی فرضیه دو

تعداد	خطای انحراف میانگین	انحراف از استاندارد	میانگین	فرضیه ۲
۷۵	$5/85 E - 0.2$	۰/۵۱	۳/۶۵	

حال با توجه به گزینه‌های پرسشنامه و کدبندی مناسب آنها، برای آخرین گزینه (بسیار کم) که ارزش آن ۱ می‌باشد ($\mu = 1$) فرض‌های زیر قابل طرح است:

بین استفاده از روش مالیات انتقالی و نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار

رابطه وجود ندارد: H_0

بین استفاده از روش مالیات انتقالی و نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار

رابطه ضعیفی وجود دارد: H_1

معادله فرضیه فوق به شرح زیر بیان می‌گردد:

$$H_0 : \mu = 1$$

$$H_1 : \mu \neq 1 (\mu > 1)$$

برای آزمون فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد، به منظور محاسبه آماره آزمون t به

ترتیب زیر عمل می‌کنیم.

$$a = 0/05 \frac{a}{2} = 0/025$$

$$t = \frac{x - \mu}{\frac{s}{\sqrt{n}}} = \frac{1 - 3/65}{\frac{0/51}{\sqrt{75}}} = 45/364$$

آماره جدول با توجه به ضریب آلفای ۰/۰۲۵ برابر ۱/۹۶ می‌باشد. ملاحظه می‌گردد که آزمون t در ناحیه رد فرض H_0 قرار گرفته و بدین ترتیب فرض H_0 رد و فرض H_1 پذیرفته می‌شود.

$$\bar{z}_{\frac{\alpha}{2}} = \bar{z}_{0/025} = \pm 1/96$$

مقادیر بحرانی

آزمون فرضیه ۳

فرضیه ۳: «بین استفاده از روش مالیات انتقالی و استقبال شرکت‌ها از تجدید ارزیابی دارایی‌ها رابطه وجود دارد»

برای آزمون فرضیه فوق آن را به صورت فرض‌های صفر و خلاف می‌نویسیم:
بین استفاده از روش مالیات انتقالی و استقبال شرکت‌ها از تجدیدنظر ارزیابی دارایی‌ها رابطه وجود ندارد: H_0

بین استفاده از روش مالیات انتقالی و استقبال شرکت‌ها از تجدیدنظر ارزیابی دارایی‌ها رابطه وجود دارد: H_1

اطلاعات آماری فرضیه دو در جدول زیر ارائه می‌گردد.

جدول ۴: اطلاعات آمار توصیفی فرضیه سه

تعداد	خطای انحراف میانگین	انحراف از استاندارد	میانگین	فرضیه ۳
۷۵	۴/۲۶ E - ۰۲	۰/۳۷	۳/۸۴	

حال با توجه به گزینه‌های پرسشنامه و کدبندی مناسب آنها، برای آخرین گزینه (بسیار کم) که ارزش آن ۱ می‌باشد ($\mu = 1$) فرض‌های زیر قابل طرح است:

بین استفاده از روش انتقالی و استقبال شرکت‌ها از تجدیدنظر ارزیابی دارایی‌ها رابطه وجود ندارد: H_0

بین استفاده از روش مالیات انتقالی و استقبال شرکت‌ها از تجدیدنظر ارزیابی داریی‌ها رابطه ضعیفی وجود دارد: H_1
 معادله فرضیه فوق به شرح زیر بیان می‌گردد:

$$H_0 = \mu = 1$$

$$H_1 = \mu \neq 1(\mu)1$$

برای آزمون فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد، به منظور محاسبه آماره آزمون t به ترتیب زیر عمل می‌کنیم.

$$a = 0/05 \frac{a}{2} = 0/025$$

$$t = \frac{x - \mu}{\frac{s}{\sqrt{n}}} = \frac{1 - 3/65}{\frac{0/51}{\sqrt{75}}} = 45/364$$

آماره جدول با توجه به ضریب آلفای ۰/۰۲۵ برابر می‌باشد. ملاحظه می‌گردد که آماره آزمون t در ناحیه رد فرض H_0 قرار گرفته بنابراین فرض H_0 رد و فرض H_1 پذیرفته می‌شود.

$$\bar{z}_{\frac{\alpha}{2}} = \bar{z}_{0/025} = \pm 1/96$$

مقادیر بحرانی

بررسی فرضیه‌ها با استفاده از آزمون فرض نسبت موفقیت در جامعه (P)

در این قسمت به آزمون فرضیه‌های تحقیق با استفاده از آزمون p نسبت می‌پردازیم.

آزمون فرضیه ۱

فرضیه ۱: «بین استفاده از روش مالیات انتقالی و واقعی شدن سود شرکت‌ها رابطه‌ای بیش از ۸۰ درصد وجود ندارد»

برای آزمون فرض فوق آن را به صورت فرض‌های موافق و مخالف می‌نویسیم:

بین استفاده از روش مالیات انتقالی و واقعی شدن سود شرکت‌ها رابطه‌ای بیش از ۸۰

درصد وجود ندارد. H_0

بین استفاده از روش مالیات انتقالی و واقعی شدن سود شرکت‌ها رابطه‌ای بیش از ۸۰

درصد وجود دارد. H_0

معادله فرضیه فوق به شرح زیر بیان می‌گردد:

$$\begin{cases} H_0^0 : P \leq \%80 \\ H_1 : P > \%80 \end{cases}$$

آماره آزمون فرضیه اول به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

$$Z = \frac{\bar{P} - P_0}{\sqrt{\frac{P_0(1-P_0)}{n}}}, P_0 = \%80, \bar{P} = \frac{X}{n} = \frac{210+360}{75 \times 9} = 0/844$$
$$Z = \frac{0/844 - 0/80}{\sqrt{\frac{0/80 \times 0/20}{675}}} = 2/86$$

آماره جدول با ضریب آلفای ۵ درصد برابر با ۱/۶۴۵ می‌باشد (با استفاده از جدول) و چون آماره آزمون نسبت (۲/۸۶) بیشتر از آماره جدول (۱/۶۴۵) می‌باشد، پس می‌توان نتیجه گرفت که بین استفاده از روش مالیات معوق و واقعی شدن سود شرکت‌ها رابطه وجود دارد. و این رابطه می‌تواند بیش از ۸۰ درصد باشد.

آزمون فرضیه ۲

فرضیه ۲: «بین استفاده از روش مالیات انتقالی و نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار رابطه وجود دارد.»

برای آزمون فرض فوق آن را به صورت فرض‌های موافق و مخالف می‌نویسیم:

H_0 : بین استفاده از روش مالیات انتقالی و نمایش سرمایه‌گذاری جاری به ارزش بازار در سطح بیش از ۸۰ درصد رابطه وجود ندارد.

H_1 : بین استفاده از روش مالیات انتقالی و نمایش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش بازار در سطح بیش از ۸۰ درصد رابطه وجود دارد.

معادله فرضیه فوق به شرح زیر بیان می‌گردد:

$$\begin{cases} H_0^0 : P \leq \%80 \\ H_1 : P > \%80 \end{cases}$$

آماره آزمون فرضیه دوم به شرح زیر محاسبه می‌گردد:



$$Z = \frac{\bar{P} - P_0}{\sqrt{\frac{P_0(1-P_0)}{n}}}, P_0 = \%80, \bar{P} = \frac{X}{n} = \frac{138+263}{75 \times 6} = 0/891$$

$$Z = \frac{0/891 - 680}{\sqrt{\frac{0/80 \times 0/20}{450}}} = 2/82$$

آماره جدول با ضریب آلفای ۵ درصد برابر با ۱/۶۴۵ می‌باشد (با استفاده از جدول) و چون آماره آزمون نسبت (۲/۸۲) بیشتر از آماره جدول (۱/۶۴۵) می‌باشد، پس می‌توان نتیجه گرفت که بین استفاده از روش مالیات معوق و نمایش سرمایه‌گذاری جاری رابطه وجود دارد و این رابطه می‌تواند بیش از ۸۰ درصد باشد.

آزمون فرضیه ۳

فرضیه ۳: «بین استفاده از روش مالیات انتقالی و استقبال شرکت‌ها از تجدید ارزیابی دارایی‌ها رابطه وجود دارد»

برای آزمون فرض فوق آن را به صورت فرض‌های موافق و مخالف می‌نویسیم:

H_0 : بین استفاده از روش مالیات انتقالی و استقبال شرکت‌ها از تجدید ارزیابی دارایی‌ها در سطح بیش از ۸۰ درصد رابطه وجود ندارد.

H_1 : بین استفاده از روش مالیات انتقالی و استقبال شرکت‌ها از تجدید ارزیابی

دارایی‌ها در سطح بیش از ۸۰ درصد رابطه وجود دارد.

معادله فرضیه فوق به شرح زیر بیان می‌گردد:

$$\begin{cases} H_0 : P \leq \%80 \\ H_1 : P > \%80 \end{cases}$$

آماره آزمون فرضیه سوم به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

$$Z = \frac{\bar{P} - P_0}{\sqrt{\frac{P_0(1-P_0)}{n}}}, P_0 = \%80, \bar{P} = \frac{X}{n} = \frac{258+80}{75 \times 5} = \%90$$

$$Z = \frac{0/90 - 0/8}{\sqrt{\frac{0/80 \times 0/2}{375}}} = 4/84$$



آماره جدول با ضریب آلفای ۵ درصد برابر با ۱/۶۴۵ می‌باشد (با استفاده از جدول) و چون آماره آزمون نسبت (۲/۸۴) بیشتر از آماره جدول می‌باشد، پس می‌توان نتیجه گرفت که بین استفاده از روش مالیات انتقالی و استقبال شرکت‌ها از تجدید ارزیابی دارایی‌ها رابطه وجود دارد و این رابطه می‌تواند بیش از ۸۰ درصد باشد.

۱۶- نتیجه‌گیری

با توجه به اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه و تحلیل این اطلاعات و آزمون فرضیاتی که با استفاده از این اطلاعات انجام گرفته است، موارد سودمندی استفاده از روش مالیات انتقالی (نه همه موارد) شامل واقعی شدن سود شرکت‌ها، نمایش سرمایه-گذاری‌های جاری به ارزش بازار و استقبال از تجدید ارزیابی دارایی‌های می‌باشد که در آزمون فرضیات قویاً اثبات گردیده‌اند. بنابراین با توجه به فرضیات اثبات شده می‌توان اظهار داشت که در صورت اجرای روش مالیات انتقالی در کشور می‌توان با صورت‌های مالی مواجه شد که وضعیت شرکت‌ها را به طور شفاف نشان بدهد. از طرف دیگر می‌توان بیان نمود که شرکت‌ها صورت‌های مالی را که تهیه می‌کنند با عالم واقعیت فاصله گرفته است و در جهانی که مبنای اکثر تصمیمات چنین صورت‌هایی می‌باشد این چنین به جامعه تحمیل می‌گردد، ریشه چنین وضعی را بیشتر باید در حوزه مالیاتی دنبال نمود، قوانینی که اگرچه در سال ۱۳۶۶ تدوین شده و در سال ۱۳۸۰ اصلاح گردیده، اما روح قانون به سال ۱۳۴۵ برمی‌گردد که در آن زمان بورس اوراق بهادار چندان مثل امروز پیشرفته نبوده است و نهایتاً، به طور کلی نتیجه‌گیری از این تحقیق به شرح موارد ذیل خلاصه می‌گردد:

- ۱- وضع مالیات از محل سود ناشی از افشاء ارزش بازار سرمایه‌گذاری‌ها (در اوراق بهادار) باعث شده که شرکت‌های خصوصی به ویژه شرکت‌های سرمایه‌گذار از شناسایی چنین سودهایی خودداری کنند.
- ۲- وضع مالیات از محل سود تجدید ارزیابی و دارایی‌ها باعث شده که قریب به اتفاق شرکت‌ها (به استثناء شرکت‌های دولتی که مجازند یک بار این کار را انجام بدهند) از این کار خودداری کنند.
- ۳- وضع مالیات از محل سود ابزاری شرکت‌ها باعث شده که شرکت‌ها در افشاء

سودهای خود با احتیاط عمل کنند.

۴- به دلیل این که صورت‌های مالی شرکت‌ها به بهای تمام شده تاریخی گزارش می‌گردد لذا سرمایه‌گذاران برای خرید سهام یک شرکت بیشتر به برنامه‌ها و استراتژی‌های شرکت در آینده و برخی نسبت‌های نقدینگی تکیه می‌کنند.

پیشنهادها

- ۱- عدم استفاده از صورت‌های مالی شرکت‌ها (گزارش‌های برون‌سازمانی) به منظور تعیین مالیات بر درآمد شرکت‌ها.
- ۲- مقامات مالیاتی باید سود مشمول مالیات شرکت‌ها را از طریق جریان‌های نقدی به دست آورند تا این که شرکت‌ها در نمایش سودهای غیرنقدی مشکلی نداشته باشد.
- ۳- تغییر بنیادی و اساسی در قوانین مالیاتی مستقیم و به روز کردن آن مطابق با شرایط اقتصادی فعلی.
- ۴- در صورت عدم تغییر به موقع در قوانین مالیاتی، ایجاد شرایطی که شرکت‌ها قادر باشند با آزادی عمل بیشتر دارایی‌های خود را به ارزش بازار نشان بدهند، البته این کار زمانی صورت می‌گیرد که فشارهای مالیاتی از روی آن برداشته شود.
- ۵- ایجاد زمینه‌ایی که شرکت‌ها قادر باشند که صورت‌های مالی خود را مطابق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تهیه کنند و این زمانی تحقق می‌یابد که سود مشمول مالیات شرکت‌ها براساس قوانین مالیاتی محاسبه گردد.
- ۶- ایجاد شبکه‌های ارتباطی کامپیوتری بین وزارت دارایی و شرکت‌ها و تهیه نرم‌افزاری که در هنگام معاملات نقدی مالیات مربوط به آن در وزارت دارایی ثبت گردد، تا اینکه با هزینه‌های بالا در زمینه ممیزین مالیاتی دچار نشویم.
- ۷- تهیه دو نوع صورت‌های مالی در شرکت‌ها، یکی براساس استانداردهای حسابداری برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی و دیگری براساس قوانین مالیاتی برای مقامات مالیاتی.
- ۸- حمایت جدی وزارت دارایی از شرکت‌های خصوصی و این که در شرایط اقتصاد فعلی به عنوان یک منبع درآمدزایی به آن‌ها نگریسته نشود.

منابع

الف. فارسی

- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، (۱۳۷۷)، مجله روند، شماره ۲۵ و ۲۴.
- بیگ پور، محمد علی، (۱۳۸۵)، مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، فصلنامه حسابرس، شماره ۳۵.
- پژویان، جمشید، (۱۳۸۶)، اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها)، انتشارات جنگل، چاپ اول.
- جعفر صمیمی، احمد و شمخال، رشید، (۱۳۷۶)، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۵۰.
- خدای پور، احمد، انصاری، عبدالمهدی و نمازیان، علی، (۱۳۸۸)، بررسی تاثیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها بر افشای دارایی‌ها و مالیات بر درآمد شرکت‌ها، فصلنامه مالیات، سال هفدهم، شماره ۷.
- دانشکده امور اقتصادی در ایران، (۱۳۷۹)، مجله مالیات، شماره ۳.
- دلاور، علی، (۱۳۸۵)، روش تحقیق در روانشناسی و علوم تربیتی، انتشارات رشد.
- دوانی، غلامحسین، (۱۳۸۶)، مالیات و حسابداری را در عصر فرا تکنولوژی جدی بگیریم، نشریه سامان، شماره ۲۷.
- سعیدی، پرویز و کلامی، عبدالحکیم، (۱۳۸۷)، تاثیر تغییر قانون مالیات بر درآمد شرکت‌ها بر سرمایه گذاری شرکت‌های تولیدی، سازمان امور مالیاتی کشور، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره سوم، سال شانزدهم.
- شبهانگ، رضا، (۱۳۸۷)، تئوری حسابداری، جلد دوم، سازمان حسابرسی نشریه شماره ۱۶۷، چاپ ششم.
- شمس زاده، باقر و ذکوری، وجیه اله، (۱۳۸۸)، شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی، مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
- طلوعی، سلام، (۱۳۸۲)، سودمندی استفاده از روش مالیات معوق، فصلنامه مطالعات مدیریت، شماره ۳۹ و ۴۰.
- قیداری، علیرضا، (۱۳۸۳)، بررسی اهم موارد اختلاف بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیات‌های مستقیم در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، پایان نامه کارشناسی ارشد،

دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۶)، *استانداردهای حسابداری*، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰.

محمدی، جمال، (۱۳۸۵)، *بررسی تاثیر مدیریت سود در تصمیمات سرمایه گذاری*، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور.

منصور، جهانگیر، (۱۳۸۷)، *قانون مالیات‌های مستقیم*، نشر دیدار، چاپ بیست و هفتم.

ب. انگلیسی

Accounting Principle Board, 1967, *Accounting for Income Tax* No. 11.

Bauman Christine C., Bauman, Mark P., and Robert F. Halsey, 2000, *Do Firms Use the Deferred Tax Asset Valuation Allowance to Manage Earnings?*, available at www.ssrn.com

Financial Accounting Standard Board, 1992, *Accounting for Income Tax*, No. 109.

Hendriksen and Van Breda, 1992, *Accounting Theory*.

Holland, Kevin and Richard H.G. Jackson, 2002, *Earnings Management and Deferred Tax*, available at www.ssrn.com

Kiso, 1996, *Intermediate Accounting*.

Krishna R. Kumar, Visvanathan, Gnanakumar , 2002, *The Information Content of The Deferred Tax Valuation Allowance: An Event Study of News Disclosures of Valuation Allowance Changes*, www.ssrn.com.

Iammersen, Bothar, 2002, *Investment Decisions and Tax Revenue Under an Allowance For Corporate Equity*, Economic Research Discussion, pp: 2-47.

M. Schrand, Catherine and M. H. Franco Wong, 2000, *Earnings Management and Its Pricing Implications: Evidence from Banks' Adjustments to the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets under SFAS 109*, available at www.ssrn.com

Manzon, G. J. and Plesko, G. A. 2001, "*The Relation between Financial and Tax Reporting Measures of Income*", Working Paper.

Rolfe, Tom, 2007, *Financial Accounting and Tax Principles*, CIMA publishing, pp: 81-90.

Schallheim, J. and Wells, K. 2004, *Debt and Taxes: A New Measure for Non-debt Tax Shields*, Draft.