شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات برسود قطعی شدهٔ اشخاص حقوقی غیردولتی

قدرت‌اله طالب نیا[1]

محمد رضا برزگری[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۱/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۴/۱۸

چکیده

امروزه مالیات بر شرکتها به طور معمول بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی دولت ها را تشکیل می دهد. مطابق با قوانین مالیاتی، مالیات بر درآمد شرکتها برمبنای سود شرکتها با کسر هزینه های موسوم به هزینه‌های قابل قبول از درآمد ناخالص تعیین می شود. لیکن همیشه در مورد نحوه تعیین میزان سود مشمول مالیات بین دستگاه های مطالبه کننده مالیات و مودیان مالیاتی اختلاف وجود داشته است. در این پژوهش، اطلاعات مورد نیاز از پرونده های مالیاتی اشخاص حقوقی غیردولتی مربوط به عملکرد سالهای ۱۳۸۵ و ۱۳۸۶ اداره کل امور مالیاتی مرکز تهران جمع آوری و سپس با استفاده از روش آماری «تی زوجی» تفاوت بین آنها مورد آزمون قرار گرفت. براساس نتایج بدست آمده بین مالیات بر سود ابراز شده و قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی اختلاف وجود دارد که ناشی از مغایرت بین استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی است.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر سود ابراز شده، مالیات بر سود قطعی شده، هزینه های قابل قبول، استانداردهای حسابداری، آیین نامه تحریردفاترقانونی

۱- عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران

۲- کارشناس ارشد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران

۱- مقدمه

مالیات یک مبحث استراتژیک، زیربنایی و پویاست که نقش اساسی و محوری در تحقق برنامه های توسعه ملی هرکشوری مانند کشور ما ایفا می کند. امروزه مالیات جدای از نقش اصلی خود یعنی تامین بخشی از هزینه ها، به عنوان یک اهرم تاثیرگذار در اجرای سیاستهای انبساطی و انقباضی دولت در بودجه بندی بخشهای مختلف کشور مورد توجه است. بنابراین، لزوم تحقق درآمدهای مالیاتی برای توسعهٔ همه جانبه کشور بیش از پیش احساس می شود. برای رسیدن به این هدف بی شک وجود یک نظام مالیاتی کارآمد(پویا) که وصول آن در حداکثر و هزینه جمع آوری آن در حداقل باشد احساس می شود و این زمانی ممکن خواهد بود که قوانین مالیاتی مرتبط با مبانی تعیین مالیات همچون قانون تجارت، استانداردهای حسابداری و قوانین برنامه های توسعه کشور تا حد امکان ساده، قاطع و غیرقابل تفسیر باشند تا بتوانند تشخیص وصول مالیاتها را آسان و درآمدهای مالیاتی را افزایش و اختلاف بین مالیات دهندگان و مالیات گیرندگان را به حداقل برسانند (دوانی، ۱۳۸۶، ص۷). اما متاسفانه از جمله مسائلی که هنوز نظام مالیاتی کشور با توجه به اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم در بهمن ماه ۱۳۸۰ با آن مواجه است موضوع برخورد سلیقه‌ای و تفسیرهای گوناگون از مفاد قانون مالیاتهای مستقیم، آئین نامه ها و بخشنامه های مالیاتی است. در این راستا امروزه بحث هزینه های قابل قبول به دلیل برخورد سلیقه ای و تفسیرهای متفاوت موجب بروز کشمکش های زیادی میان مودیان و ماموران مالیاتی گردیده است. مطابق با ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم هزینه های قابل قبول، هزینه هایی هستند که در حد متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرا مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط به رعایت حد نصاب های مقرر باشد. در این تعریف عبارت «در حد متعارف متکی به مدارک باشد» بسیارگنگ و مبهم می باشد و تفسیر روشنی از آن نمی توان داشت. امروزه متکی بودن هزینه به مدارک کافی یکی از بزرگترین دشواریهای مربوط به تعیین سود مشمول مالیات شرکت ها را بوجود آورده است.

صورت های مالی تهیه شده براساس استانداردهای حسابداری منطبق با هدف کلی حسابداری مالی و در راستای ارائه اطلاعات مفید و مربوط، جهت تصمیم گیری هاست و از طرفی قوانین مالیاتی تابع نگرش های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است که در مقاطع مختلف زمانی جهت دستیابی به اهداف خرد و کلان سیاست‌گذاران، تدوین و در موارد مقتضی تعدیل و یا تغییر می کند و به دلیل تفاوت بین استانداردهای حسابداری مالی و قوانین مالیاتی تهیه گزارشات و اقلام صورت های مالی بر مبنای

استانداردهای حسابداری، اهداف نظام مالیاتی را تامین نمی کند. با این همه، مغایرت بین استانداردهای حسابداری مالی و قوانین مالیاتی اگرچه تا حدودی گریز ناپذیر است اما موجب اختلاف و بلاتکلیفی حسابداران رسمی، مدیران بنگاههای اقتصادی و ماموران مالیاتی بوده و بخشی از وقت و هزینه طرفین صرف حل و فصل این موضوع شده است(بیگ پور، ۱۳۸۷،ص۱۰۹).

از سوی دیگر مقررات پلمپ و نگهداری دفاتر قانونی برخاسته از قانون تجارت فعلی با پیشرفت های تجارت الکترونیک مطابقت ندارد که عدم رعایت آن نیز موجب تشخیص علی الراس مالیات می شود. اما همیشه این اختلاف برخاسته از قوانین نیست بلکه توسط بعضی از مودیان به انواع مختلف ترفندها و به منظور کاهش مالیات پرداختی، اجتناب از پرداخت مالیات و یا رساندن میزان آن به حداقلِ ممکن موجب بروز اختلاف بین دو شاخص موصوف می شود.

لیکن بروز چنین اختلافاتی چه از طرف مودیان مالیاتی و چه از طرف ماموران مالیاتی باعث می شود که تعدادی از پرونده های مالیاتی در هیات های حل اختلاف مالیاتی اعم از هیات های حل اختلاف بدوی، هیات های حل اختلاف تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی وگاهی دیوان عدالت اداری مطرح گردد که سبب می شود از مرحله تشخیص مالیاتی تا مرحله قطعیت آن مدت طولانی را طی نماید. لذا این تحقیق در پی آن است که ضمن شناسایی این تفاوتها و علل مربوطه، اثرات آنها را بر شکاف بین مالیات بر سود ابراز شده و قطعی شده تعیین نماید. شناسایی این موضوع، رهیافتی است برای مودیان در جهت کاهش فاصله بین مالیات بر سود ابراز شده و قطعی شده و تمکین به آن زمینه ای است برای سازمان امور مالیاتی کشور در وصول سریع تر و کم هزینه تر مالیات و سرآغازی برای قانون گذاران در جهت رفع ریشه ای بعضی از این اختلاف ها از طریق اصلاح قوانین و این امر مستلزم انجام پژوهش های جامع با رویکردی صحیح مبتنی بر آمار و اعداد مستند و مدارک مستدل با کاربرد استانداردها واصول و رویه های شناخته شدۀ حسابداری و حسابرسی می باشد.

۲- پیشینه تحقیق

از زمان تصویب قانون مالیاتهای مستقیم در بهمن ماه ۱۳۸۰، تحقیقات محدودی در خصوص علل اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده انجام شده است که عموما تحقیقات موصوف پرسشنامه ای بوده اند که به تعدادی از آنها به شرح ذیل اشاره می شود:

حاجی اسماعیل(۱۳۸۲) در پژوهشی به بررسی اختلاف بین سود ابرازی شرکتهای غیردولتی و سود تشخیصی توسط ماموران مالیاتی پرداخته و نشان داده است که بین مالیات محاسبه شده مودیان و مالیات تشخیص شده براساس قضاوت حرفه ای ممیزان تفاوت معناداری وجود دارد.

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

سامانیان(۱۳۸۶) در مطالعه خود با عنوان «علل مغایرت بین سود ابرازی شرکتهای دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره کل امور مالیاتی استان خوزستان»، اطلاعات مورد نیاز را از طریق دو نوع پرسشنامه گردآوری کرده و با استفاده از مقیاس لیکرت میانگین اثرگذاری هر یک از عوامل را مورد مطالعه قرار داده است. نتایج تحقیق نشان دهنده آن است که بین مالیات ابراز شده در چارچوب قوانین مالیاتی توسط شرکتهای دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیص داده شده توسط ممیزان مالیاتی تفاوت معناداری وجود ندارد.

محمد بابایی(۱۳۸۷) در مطالعه خود تحت عنوان بررسی علل مغایرت بین سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده شرکتهای خارجی در ایران» اطلاعات شرکتهای خارجی فعال در اداره کل مودیان بزرگ مالیاتی را جمع آوری و سپس با توزیع پرسشنامه اقدام به جمع آوری نظرات کارشناسان و خبرگان موضوع تحقیق کرده است و با استفاده از روشهای آماری نشان داده است که بین سود مشمول مالیات ابرازی توسط اشخاص حقوقی خارجی در ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها تفاوت معناداری وجود دارد.

هرچند نتایج پژوهش های انجام شده دلایل اختلاف را ناشی از برداشت وسلیقه ماموران مالیاتی و عدم شفافیت قانون مالیاتی و قضاوت حرفه ای ممیزان اعلام نموده اند ولیکن بایستی کلیه عوامل موثر در ایجاد اختلاف را ضمن بازگویی مبانی نظری و رابطه آن با قانون مالیاتی بررسی نمود.

۳- ادبیات موضوع تحقیق

۳-۱- مالیات بر سود شرکت ها

شرکت یکی از راه هایی است که افراد مالکیت بر دارائیها را به دست می آورند. در نتیجه، مالیات بر درآمد شرکتها مانند مالیات بر درآمد صاحبان شرکتها است یا برعوامل آن.

دراین راستا گروهی از اقتصاددانان، مالیات بر شرکتها را مغایر با هدفهای توزیع درآمد در چارچوب مالیات بر مجموع درآمد می دانند. در مقابل مخالفان مالیات بر شرکتها، عدهٔ دیگری اعتقاد دارند که به فعالیت شرکتها به صورتی مجزا می توان نظر افکند و نباید مالیات بر شرکتها، مشابه مالیات بر درآمد یا دیگر درآمدها باشد. همچنین آنان معتقد هستند که مالیات بر شرکتها بطور عمده مالیات بر سود است که تخریب آن کمتر از مالیات بر پایه های دیگر مالیاتی است.

گروه دیگری از طرفداران مالیات بر شرکتها با تکیه بر اصل فایده در پرداخت مالیات، عنوان می کنند که شرکتها در بسیاری از موارد از خدمات و کالاهای فراهم شده بوسیلهٔ دولت، بهره بیشتری می برند. درنتیجه بهای آن را با مالیاتی مجزا باید بپردازند. از جمله موارد مورد نظر این گروه، قوانین تجاری و بازرگانی، راه و جاده وگاه انتقال نیروی برق برای فعالیت بنگاه های اقتصادی است که از نظر حقوقی به صورت شرکت اداره می شوند.

از یک دیدگاه دیگر، برقراری مالیات بر شرکتها به عنوان ابزار کنترلی مورد نظر قرار می گیرد. موارد زیر از جمله موارد کنترلی است که می توان به آن اشاره کرد (پژویان، ۱۳۸۴، ص۲۱۴):

کنترل انحصارگر: در مورد برقراری مالیات بر شرکتها به خاطر کنترل قدرت انحصاری، باید اقرار کرد که مالیات در این مورد، کاربردی نخواهد داشت. اگر مالیات بر سود خالص باشد بدون آنکه تأثیری در جهت مثبت در تخصیص منابع بگذارد می تواند برای توزیع درآمد، مؤثر واقع شود.

محدودیت در اندازه بنگاه: برخی از بنگاه های اقتصادی در طول زمان، به اندازه های بسیار بزرگ میل می کنند. برای کنترل رشد بنگاه ها، مالیات تصاعدی بر سود آنها می تواند موثر باشد. ولی به نظر می رسد که اگر هدف، کنترل اندازه بنگاه است، مالیات بر فروش شرکت یا حجم دارائیهای آن موثرتر خواهد بود.

برای تشویق سرمایه گذاری یا کاهش سرمایه گذاری: مالیات بر سود شرکتها، می تواند با در نظرگرفتن معافیت برای سود توزیع نشده برقرار شود، در این صورت سرمایه گذاری مجدد تشویق خواهد شد. همچنین ممکن است که سود توزیع نشده نیز مشمول مالیات شود و حتی با نرخ بیشتر، در این شرایط، انگیزهٔ سرمایه گذاری مجدد، کاهش خواهد یافت.

تشویق پس‌انداز: مالیات بر شرکتها با توجه به معافیت می تواند برای پس‌انداز انجام گیرد بدیهی است که چنین قانونی باعث ایجاد انگیزه برای پس‌انداز به وسیلهٔ شرکت خواهد شد.

هنوز دو نقطه نظر مخالف در مورد مالیات بر شرکتها فعال هستند و هر یک به دلایلی که می آورند، معتقدند. به هر حال، فعلاً این نوع مالیات یا مالیات بر شرکتها در سطح بسیار وسیعی در نظام مالیاتی عمده کشورهای جهان وجود دارد و درآمد حاصل از این مالیات، برای دولت بخش قابل توجهی از درآمدهای او را تشکیل می دهد (پژویان، ۱۳۸۴، ص۲۱۵-۲۱۶).

مطالعات انجام شده نشان می دهد که مالیات بر سود شرکت ها در ایران فشار مالیاتی بیشتری نسبت به مالیات بر سود کشورهای OECD[1] ایجاد می کند. بنابراین تقاضای حذف نرخ تصاعدی مالیات بر شرکت ها و ثابت نگه داشتن این نرخ در سطح پائین ۱۰ تا ۱۵ درصد بوده است، البته به شرط معرفی و گسترش پایه های مالیاتی دیگر برای جبران درآمد از دست رفته ناشی از کاهش نرخ مالیات بر شرکتها است(پژویان، ۱۳۸۵، ص۷).

۳-۲- اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات رابطه وجود دارد و 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 می گردد. از منظر تئوری های حسابداری تفاوت های عمده بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده حسابداری[2] را می توان تحت دو عنوان اصلی طبقه بندی نمود:

1 . Organization for Economic cooperation and Development
2. Income Reported to Shareholder

الف- اختلاف های دائمی[1]

این نوع اختلاف ها ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیتهایی است که به دلایل اقتصادی یا سیاسی یا اداری مورد توجه قرار می گیرد و انعکاسی از محاسبه مجموع مالیاتی است که واحد انتفاعی طی عمر خود پرداخت می کند، مثالی برای این قبیل اختلاف ها سود سپرده بانکی یا سود اوراق مشارکت، سود صادرات، معافیت ماده ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴ ق.م.م است که در محاسبه سود حسابداری لحاظ می شود. اما به علت معافیت قانونی مشمول پرداخت مالیات نمی باشد.

ب- اختلافات های موقت[2]

شامل دو گروه تفاوت های ناشی از زمان بندی و تفاوت های ناشی از مبانی ارزشیابی می باشد.

- تفاوت های ناشی از زمان بندی[3]

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

- تفاوت های ارزشیابی[4]

تفاوت مربوط به مبانی اندازه گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی که تفاوت ارزشیابی نامیده می شود (شباهنگ، ۱۳۸۶، ص ۴۲).

۳-۳- تعامل استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی

مالیات یکی از عوامل مهم محیطی تأثیرگذار بر رویه های حسابداری است و صورت های مالی تهیه شده حسابداری مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می باشد. اصولاً میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تعامل وجود دارد و در حال حاضر حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی دارای زمینه های لازم به منظور تاثیر پذیری از یکدیگرند که یکی از عوامل مهم این اثرگذاری (در ایران) وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی به عنوان متولیان وضع استانداردهای حسابداری و سیاست های مالیاتی به عنوان سازمانهای زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است. این اشتراک، تعامل و وحدت اگر باعث شود که مفاد قانون مالیاتهای مستقیم با آنچه که در استانداردها عنوان می شود پایه مشترکی داشته باشد آنگاه حسابداری برای نظام مالیاتی تبدیل به ابزاری قوی در

1 . Permanent Differences
2 . Temporary Differences
3 . Interperiod Differences
4 . Valuation Differences

تشخیص مالیات خواهد شد. اما این به معنی حرکت یک جانبه استانداردها به سمت مفاد قانون مالیاتها نمی باشد (قیداری، ۱۳۸۳،ص ۷).

ضمن آنکه باید توجه کنیم که در حسابرسی مالیاتی نیز اولویت با قوانین و مقررات مالیاتی است و رعایت سایر قوانین و مقررات مانند استانداردهای حسابداری و قضاوت حرفه ای کارشناسان مالیاتی در اولویت های بعدی قرار دارد و در نهایت باید گفت نقطه اوج تعامل حسابداری و مالیات را باید در قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداری ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی جستجو نمود که به موجب ماده ۲۷۲ ق.م.م امکان تعیین درآمد مشمول مالیات و حسابرسی مالیاتی به آنان واگذار شده است.

۳-۴- انطباق قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری در ایران

در ایران همانند بسیاری از کشور های دیگر در تدوین قوانین مالیاتی، نحوه عمل استاندارد های حسابداری در نظر گرفته نشده است و تنها در موارد بسیار محدودی در متن قانون ذکر شده است که نحوه برخورد با مورد خاص، همانند استاندارد های حسابداری است از جمله:

- طبق بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم، زیان حاصل از تسعیر ارز براساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال های مختلف از طرف مودی به عنوان یک هزینه قابل قبول تلقی شده است.
- طبق تبصره ۴ ماده ۱۵۰ قانون مالیات های مستقیم در اجاره های سرمایه ای دارایی های ثابت استهلاک پذیر، نحوه انعکاس هزینه استهلاک در دفاتر طرفین معامله براساس استانداردهای حسابداری خواهد بود.

۳-۵- موارد افتراق قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری در ایران

جایگزینی استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در مواردی که این دو روش محاسبه منطبق باشند منجر به بروز مشکل در گزارش های مالی و سود و زیان نمی شود ولیکن در موارد افتراق منجر به تفاوت در گزارش مالی و سود مالیاتی می شود و بیشتر موارد افتراق بین دیدگاه استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیاتی منجر به اختلاف در سود و زیان حسابداری و سود مشمول مالیات می گردد. لذا شناسایی موارد افتراق بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری موجب کاهش بلاتکلیفی موصوف می شود. در مورد افتراق بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری در ایران می توان به موارد ذیل اشاره نمود:

- استاندارد شماره ۳: درآمد عملیاتی(فروش اقساطی)

دیدگاه استاندارد:

درصورتی که هیچ ابهامی در مورد مبلغ یا قابلیت وصول مابه ازای دریافتنی وجود نداشته باشد، مابه ازای حاصل از فروشی که به صورت اقساطی دریافت می شود، به کسر سود تضمین شده (بهره) در تاریخ فروش به عنوان درآمد شناسایی می شود. شناخت درآمد سود تضمین شده (درآمد مالی یا بهره) براساس مدت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ سود تضمین شده مورد توافق صورت می گیرد.

دیدگاه قانون مالیاتهای مستقیم:

کل مبلغ مابه ازای فروش اقساطی بدون در نظر گرفتن زمان باقی مانده جهت وصول اقساط فروش در همان سال اول به عنوان درآمد شناسایی می شود.

- استاندارد شماره ۴: ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

دیدگاه استاندارد:

ذخیره مزایای پایان خدمت به شرط افشاء در خلاصه اهم رویه های حسابداری بدون هیچ قید و شرطی پذیرفته می شود.

دیدگاه قانون مالیاتهای مستقیم:

مطابق بند «و» ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم، معادل یک ماه آخرین حقوق ودستمزد و همچنین مابه التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل که به منظور تامین حقوق بازنشستگی و وظیفه مزایای پایان خدمت، خسارت اخراج و بازخرید کارکنان موسسه به عنوان هزینه قابل قبول تلقی می شود و ذخیره مازاد بر یک ماه جزء هزینه قابل قبول تلقی نمی شود.

- استاندارد شماره ۸: اندازه گیری موجودی مواد و کالا

کاهش ارزش موجودی مواد و کالا ناشی از اعمال قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش و کلیه زیانهای مرتبط با موجودی مواد و کالا را باید در دوره کاهش ارزش یا وقوع زیانهای مربوط به عنوان هزینه شناسایی کرد.

دیدگاه قانون مالیاتهای مستقیم:

هزینه ناشی از اعمال قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب نمی شود.

- استاندارد شماره ۱۱: هزینه استهلاک داراییهایی که به طور موقت بلا استفاده گردند

دیدگاه استاندارد:

استهلاک دارایی از زمان آماده شدن آن برای استفاده، یعنی زمانی که دارایی در مکان و شرایط لازم برای بهره برداری است شروع می شود و از تاریخ طبقه بندی دارایی به عنوان آماده برای فروش یا تاریخ برکناری دائمی یا واگذاری آن هر کدام زودتر باشد، متوقف می شود. بنابراین در زمانی که دارایی به طور موقت بلااستفاده یا غیر فعال گردد استهلاک آن متوقف نمی شود مگر اینکه کاملاً مستهلک شده باشد.

دیدگاه قانون مالیاتهای مستقیم:

طبق تبصره ۶ جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم، در مواردی که مال قابل استهلاک پس از آمادگی برای بهره برداری، به علت تعطیل کار موسسه یا علل دیگر برای مدتی مورد استفاده قرار نگیرد، میزان استهلاک آن در مدتی که مورد استفاده واقع نشده است، معادل ۳۰٪ نرخ استهلاکی خواهد بود که در جدول استهلاکات برای آن دارایی تعیین گردیده است.

- استاندارد شماره ۱۵: سود و زیان تحقق نیافته حاصل از ارزیابی سرمایه گذاریها

دیدگاه استاندارد:

مطابق استاندارد شماره ۱۵سرمایه گذاریها به دو گروه سرمایه گذاریهای جاری و بلند مدت طبقه بندی شده اند. در سرمایه گذاریهای جاری سریع المعامله در بازار که به ارزش بازار یا روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس شده اند، هرگونه افزایش یا کاهش در ارزش آن به عنوان بخشی از نتایج عملیات واحد تجاری در صورت سود و زیان شناسایی می شود. همچنین در سایر سرمایه گذاریهای جاری که به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش یا خالص ارزش بازیافتنی منعکس شده اند هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه گذاری به عنوان درآمد یا هزینه سرمایه گذاریها در زمره فعالیتهای عادی در صورت سود و زیان شناسایی می شود.

سرمایه گذاریهای بلند مدتی که به مبلغ تجدید ارزیابی منعکس می شوند هر گونه افزایش در ارزش به عنوان درآمد تحقق نیافته تلقی و در سرفصل حقوق صاحبان سهام انعکاس می یابد ودر صورت

کاهش ارزش، زیان تحقق نیافته حاصل از سرمایه گذاریهای بلند مدت به حساب سود و زیان دوره منظور می شود.

دیدگاه قانون مالیاتهای مستقیم:

هرگونه هزینه ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاریهای جاری به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی تلقی نگردیده و درآمد ناشی از افزایش ارزش سرمایه گذاریهای جاری نیز به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی نمی شود. همچنین زیان تحقق نیافته حاصل از ارزیابی سرمایه گذاریهای بلندمدت در پایان دوره، هزینه قابل قبول محسوب نمی گردد.

۳-۶- مطالبات مشکوک الوصول

بر اساس اصول و استانداردهای حسابداری می توان از سه روش زیر برای تعیین ذخیره مطالبات مشکوک الوصول استفاده کرد:

- ذخیره گیری بر مبنای درصدی از فروشهای نسیه: برآورد هزینه مطالبات غیر قابل وصول مبتنی بر درصدی از فروشهای نسیه است. این درصد بر مبنای تجارب گذشته شرکت تعیین می شود.

تحلیل سنی حسابهای دریافتنی: این رویه بر گزارش مطالبات به خالص ارزش بازیافتنی تاکید دارد. هرچه بیشتر از ایجاد حسابهای دریافتنی بگذرد احتمال کمتری برای وصول آن وجود خواهد داشت.

ذخیره گیری بر مبنای درصدی از حسابهای دریافتنی پایان دوره : این رویه مشابه رویه تحلیل سنی است البته با دقتی کمتر.

دیدگاه قانون مالیاتهای مستقیم:

طبق بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم هزینه مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد قابل قبول خواهد بود مشروط براینکه مربوط به فعالیت موسسه باشد و احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد و در دفاتر موسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود به عنوان هزینه قابل قبول تلقی می شود.

در صورت شناسایی ذخیره براساس تجزیه سنی، تفاوتی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات ایجاد نخواهد گردید ولی در صورت شناسایی ذخیره بر مبنای درصدی از فروش تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات ایجاد خواهد شد.

۳-۷- روش های رفع اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

بیگ پور در بررسی مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ ق.م.م (اجرای حسابرسی مالیاتی توسط حسابدار رسمی) در نشریه حسابرسی می گوید:

برخورد دوگانه مالیات ستانی در اجرای قانون مالیاتهای مستقیم و رعایت استانداردهای حسابداری از طرف حسابداران رسمی یکی از مشکلات حرفه حسابرسی است زیرا در تهیه گزارش حسابرسی مالی باید استانداردهای حسابداری رعایت شود و در تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی نیز رعایت قوانین و مقررات مالیاتی الزامی است، به نظر می رسد برای رفع این مشکل دو راه حل وجود داشته باشد.

الف: راه حل اول

تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری تا حد امکان منطبق با مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین مرتبط به طوری که مغایرتی وجود نداشته باشد. به نظر می رسد این کار ممکن نباشد زیرا اصولاً پایه و اساس استانداردهای حسابداری هر کشور به نحوی از استانداردهای بین المللی پیروی می کند و منفک شدن استانداردهای ملی حسابداری از استانداردهای بین المللی و انطباق آن با قوانین کهنه و قدیمی با توجه به روابط تجاری و اقتصادی با سایر کشورها منطقی نیست.

ب :راه حل دوم

تدوین قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین مرتبط با در نظر گرفتن استانداردهای حسابداری، این راه حل در صورت تصویب از طرف قوه مقننه راه حل منطقی و پذیرفتنی است برای مثال اگر با اصلاح قانون تجارت، اجبار بنگاه های اقتصادی به داشتن دفاتر پلمپ شده منتفی شود و صرفاً اطلاعات موجود در رایانه ها استخراج شده و از آنها به عنوان مدارک مورد پذیرش قرار گیرد و ملاک تهیه صورت های مالی باشد بخشی از مشکلات ناشی از ثبت و پلمپ دفاتر و رعایت مقررات دست و پاگیر آئین نامه تحریر دفاتر برطرف خواهد شد(همان، ص۱۱۰).

شباهنگ در فصل سیزدهم از جلد دوم تئوری های حسابداری می گوید: تفاوت بین تعاریف این دو سود (سود حسابداری و سود مشمول مالیات) موجب بروز پدیده ای به نام «تخصیص بین دوره ای مالیات»[1] شده که در آن حسابی با عنوان «مالیات انتقالی به دوره آتی»[2] برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد گردیده است. (شباهنگ، ۱۳۸۴، ص۴۰)

---

1. Inter period Tax Allocation
2 . Deferred Tax Account

برخی دیگر بر این باورند که ابهام بوجود آمده در ذهن مردم (ناشی از تفاوت این دو منبع) در صورتی از بین خواهد رفت که شرکت ها فقط مالیاتی را گزارش کنند که باید هر سال به سازمان امور مالیـاتی پرداخت کنند و بهتر است به صورت یک مبلغ کلی باشد و در همان سال زیر عنـوان مالیـات گـزارش شود. به بیان دیگر چرا باید تخصیص میان دوره ای وجود داشته باشد(هندریکسن، ون بردا، ۱۹۹۲، ص ۳۳۸).

به هر ترتیب تخصیص بین دوره ای مالیات موجب ایجاد بحث و گفتگو میان صاحبنظران حسابداری شده و یک گروه به دلایلی همچون مفهوم مقابله هزینه ها با درآمد فروش و مفهـوم تـداوم فعالیـت و روشهای مدیریت، موافق و عده ای به دلایلی چون قابل فهم نبودن و هزینه نبودن مالیـات و مربـوط نبودن و وجود ابهام، مخالف آن بوده و گروهی دیگر «تخصیص موردی مالیات»[1]را پیشنهاد کـرده انـد ولیکن در نهایت براساس تحقیقات مشاهده ای رولند و بیور، در زمان کارایی بازار سـرمایه، تخصـیص بین دوره ای مالیات قابل قبول، همین محققان در تحقیق بعد نتیجه گیری کردنـد کـه فرضـیات زیـر بنای تخصیص مالیاتی مورد تردید و سوال است و روشهای جاری تخصیص مالیاتی لزوماً روش بهینـه محسوب نمی شود.

به هر ترتیب زمانی که اختلافات، ناشی از مغایرت بین استاندارد حسابداری و قوانین مالیاتی باشد بـه دلیل آگاهی قبلی از آن، امکان رفع مغایرت وجود دارد و یا در تصمیم گیری ها قابل پیش بینی است.

۳-۸- دلایل اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات تشخیص شده یا قطعی

در بررسی تعدادی از شرکتهای تحت پوشش که با مطالعه گزارشهای حسابرسی و پرونده های مالیـاتی صورت گرفت دلایل تقریبا دائمی اختلاف بین مالیات ابرازی ومالیات تشخیص شده یا قطعـی عمومـا ناشی از عوامل زیر می باشد (ابطحی، ۱۳۷۸، ص ۱۹۲).

۱- عدم پذیرش قسمتی از هزینه ها توسط ممیز مالیاتی به دلیل تجاوز هزینه از حد نصاب قانونی .

۲- عدم پذیرش بعضی از هزینه ها و ذخایر توسط ماموران تشخیص بدلیل رعایت کـردن تشـریفات قانونی مثل منظور نمودن هزینه(ذخیره) بازخرید کارکنان در دفاتر قانونی بدون سپرده گـذاری ذخیـره در حساب بانکی به همان مبلغ .

1 . Partial Allocation

۳- عدم پذیرش بعضی از هزینه ها به دلیل فقدان بعضی از مدارک مثل نبودن فاکتور رسمی برای آنها.

۴- اختلاف نظر در مورد استهلاک زیان سالهای قبل، به طوری که شرکتها در موقع رسیدن به سود، یک سوم همان سال را برای جبران (استهلاک) زیان سالهای قبل ذخیره می کنند و مالیات ابرازی را بر مبنای سود خالص پس از کسر یک سوم ذخیره استهلاک زیانهای سنوات قبل محاسبه می نمایند.

حال اگر زیان سالهای قبل مورد قبول ممیز مالیاتی نباشد و به عبارت دیگر دفاتر قانونی شرکت رد شده باشد یک سوم ذخیره استهلاک زیان سالهای قبل نیز مورد قبول نخواهد بود.

۵- عدم پذیرش بعضی از هزینه ها حتی با داشتن فاکتور و مدارک رسمی نظیر هزینه های بارگیری و بار زنی از طرف حوزه های مالیاتی.

۶- عدم پذیرش بعضی از هزینه ها به دلیل قابل تعبیر و تفسیر بودن مواد قانونی مربوط به آن هزینه ها نظیر هزینه مطالبات مشکوک الوصول که بندرت مورد قبول ماموران تشخیص واقع می شود و هزینه مطالبات سوخت شده که اصولا مورد قبول ماموران تشخیص قرار نمی گیرد مگر اینکه رای دادگاه مبنی بر ورشکسته شدن طرف بدهکار ارائه شود.

۷- عدم پذیرش مقداری از هزینه ها به دلیل استنباطات شخصی مامور تشخیص مبنی برغیر متعارف بودن هزینه .

۴- فرضیات تحقیق

فرضیهٔ اول:

اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی ناشی از تاثیر هزینه های غیرقابل قبول می باشد.

فرضیهٔ دوم:

اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی به علت رعایت نکردن استانداردهای حسابداری می باشد.

فرضیهٔ سوم:

اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی بعلت ردّ دفاتر قانونی می باشد.

۵- روش پژوهش

نوع روش تحقیق توصیفی بوده و جامعه آماری مورد تحقیق، اشخاص حقوقی غیردولتی دارای اظهارنامه مالیاتی متکی به دفاتر قانونی می باشد که مالیات بر سود آنها تشخیص و پس از طی مراحل قانونی در مراجع دادرسی مالیاتی قطعی شده و اداره کل مالیاتهای مرکز تهران از این جامعه به عنوان نمونه انتخاب و مورد بررسی قرار گرفته است و این تحقیق از نظر ماهیت و اهداف تحقیق کاربردی می باشد و برای آزمون فرضیه ها از آمار استنباطی استفاده شده است. انتخاب این روش باتوجه به تحلیلی بودن ماهیت پژوهش است. دراین مقاله بوسیله نرم افزار SPSS رابطه بین متغیرهای تحقیق بررسی و سپس فرضیات تحقیق مورد آزمون قرار می گیرند.

۵-۱- جامعه آماری

در بسیاری از موارد به علت فراوانی زیاد یا تعدد اعضاء جامعه، امکان مطالعه و انجام محاسبه های آماری براساس کل اعضای جامعه در عمل غیرممکن است. در چنین شرایطی پژوهشگر اقدام به انتخاب نمونه می کند و نمونه این تحقیق با احراز شرایط ذیل انتخاب شده است:

- اشخاص حقوقی غیردولتی که در سال ۱۳۸۵ و ۱۳۸۶ اظهارنامه مالیاتی خود را متکی به دفاتر قانونی تهیه وتنظیم نموده باشند.
- اشخاص حقوقی غیردولتی که دراجرای بند ۲ ماده ۹۷ ق .م .م و به درخواست اداره امورمالیاتی، نسبت به ارائه کلیه اسناد و مدارک دفاتر اقدام نموده باشند.
- اشخاص حقوقی غیردولتی که برابر ماده ۱۱۰ ق.م.م نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مهلت مقرر قانونی به اداره امور مالیاتی اقدام و برگ تشخیص مالیات توسط اداره امور مالیاتی صادر و بعد از طی مراحل قانونی مالیات قطعی تعیین شده باشد. با بررسیهای به عمل آمده از۳۴۰ پرونده مالیاتی بعد از حذف پرونده های ناقص و پرونده های اشخاص حقوقی دولتی (با توجه به بندهای مورد اشاره) کل جامعه آماری حائز شرایط شامل۲۵۰ نمونه پرونده مالیاتی شد که در مرحله گردآوری اطلاعات، اطلاعات مربوطه به آنها استخراج گردیده است.

۵-۲- روش تجزیه و تحلیل فرضیه ها

جهت آزمون فرضیه ها سود مشمول مالیات ابراز شده و قطعی شده ۲۵۰ نمونه جامعه آماری به ترتیب از اظهار نامه های مالیاتی و برگ قطعی استخراج و با روش آماری تی زوجی معناداری اختلاف بین آنها آزمون شده است و در نهایت پس از مشخص شدن نتایج آزمون فرضیه ها عواملی که باعث ایجاد

اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده می باشد، شناسایی و سپس مالیات بر سود ابراز شده و قطعی شده اشخاص حقوقی غیر دولتی محاسبه و میانگین درصد کل اختلاف در هر فرضیه تعیین و عوامل ایجاد اختلاف با توجه به مفاد قانون مالیاتهای مستقیم رتبه بندی شده است.

$$\text{میانگین درصد اختلاف} = \frac{\text{مالیات بر سود قطعی شده} - \text{مالیات بر سود ابراز شده}}{\text{مالیات برسود ابراز شده}}$$

۶- فرضیه ها وآزمون آنها

فرضیه اول :

اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات برسود قطعی شده ناشی ازتاثیر هزینه های غیرقابل قبول می باشد. نتایج آزمون این فرضیه به شرح جدول زیر است:

جدول (۱)- نتایج آزمون فرضیه اول

شاخص	میانگین	مقدارt	درجه آزادی df	p-value	نتیجه آزمون
مالیات بر سود ابرازشده	-۷۴۹۵۴۸۷۱۳	۱٫۶۵۷	۱۶۱	۰٫۰۱۰	تفاوت دارد
مالیات بر سود قطعی شده	۴۸۱۸۷۵۳۵۱				

باتوجه به نتیجه آزمون تی زوجی p-value =۰٫۰۱۰< ٪۵ ، می توان گفت که بین دو شاخص مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده در شرکتهایی که دفاتر آنها مورد قبول واقع شده است تفاوت معناداری وجود دارد و مقایسه میانگین ها نشان می دهد که مالیات برسود قطعی شده بطور معناداری بیشتر از مالیات بر سود ابراز شده است.

فرضیه دوم :

اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده به علت رعایت نکردن استانداردهای حسابداری می باشد. نتایج آزمون این فرضیه به شرح جدول زیر است:

جدول (۲)- نتایج آزمون فرضیه دوم

شاخص	میانگین	مقدار t	درجه آزادی df	p-value	نتیجه آزمون
مالیات برسود ابرازشده	-۹۹۶۹۳۵۹	-۱,۰۱۲	۱۷	۰,۱۰۹	تفاوت ندارد
مالیات برسود قطعی شده	-۷۱۵۹۸۱۱				

باتوجه به نتیجه آزمون تی زوجی۵٪ < p-value =۰,۱۰۹ ، می توان گفت که بین دو شاخص مالیات بر سود ابراز شده و قطعی شده در حالت قبولی دفاتراختلاف معناداری وجود ندارد.

فرضیه سوم :

اختلاف بین مالیات برسود ابراز شده و مالیات برسود قطعی شده بعلت رد دفاتر قانونی می باشد. نتایج آزمون این فرضیه به شرح جدول زیر است:

جدول (۳)- نتایج آزمون فرضیه سوم

شاخص	میانگین	مقدار t	درجه آزادی df	p-value	نتیجه آزمون
مالیات برسود ابرازشده	-۳۸۷۶۹۷۳۲		۶۹	۰,۰۰۵	تفاوت دارد
مالیات برسود قطعی شده	۱۲۱۲۵۶۶۳۵				

باتوجه به نتیجه آزمون تی زوجی ۵٪ >p-value =۰,۰۰۵ ، می توان گفت که بین دو شاخص مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده در شرکتهایی که دفاتر آنها مورد قبول واقع شده است تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به تایید فرضیه اول و سوم بین مالیات برسود ابراز شده و مالیات برسود قطعی شده تفاوت وجود دارد اما رعایت نکردن استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی بین دو مالیات بر سود در حالت قبولی دفاتر تفاوتی ایجاد نمی کند ولیکن نسبت به رتبه بندی عوامل در ایجاد بیشترین درصد اختلاف پرداخته شده است.

جدول (۴) - رتبه بندی تاثیر هزینه های غیرقابل قبول مربوط به فرضیه اول

ردیف	شماره ماده قانونی	عنوان ماهیت هزینه های غیرقابل قبول	درصد اختلاف	درصد فراوانی
۱	۱۴۷	در حد معتارف متکی به مدارک نبودن (عدم ارائه یا وجود مستندات هزینه)	۴۹۹۵,۵۷	۳۷,۵۹
۲	۱۴۷	عدم ارتباط هزینه ها و درآمدهای شرکت	۲۰۶۲,۴۷	۱۵,۵۲
۳	۱۴۸- ۲۰و ت ۱ م۱۴۹	عدم احتساب تعمیرات اساسی دارایی ها به حساب دارایی و منظورنمودن آن به هزینه	۱۶۶۹,۴۰	۱۲,۵۵
۴	۱۴۷- ۱۴۸	سایر موارد(سایر قوانین بودجه و برنامه های توسعه و اشتباه در محاسبه معافیت های قانونی)	۱۱۴۴,۵۶	۸,۶۲
۵	۱۴۷	عدم مطابقت هزینه ها با درآمدها(هزینه مربوط به سنوات قبل یا آتی می باشد)	۱۰۳۵,۱۰	۷,۷۸
۶	۱۴۸- ۷	احتساب مالیات به هزینه	۷۳۰,۴۹	۵,۵۰
۷	۱۴۷- ۱۴۸	تعدیلات سنواتی موثر بر درآمد مشمول مالیات	۳۷۰,۵۶	۲,۷۹
۸	۱۴۷- ۱۴۸	احتساب مضاف یک هزینه	۲۵۶,۸۲	۱,۹۳
۹	۱۴۷- ۱۴۸	اشتباه محاسبه بین هزینه واقعی و مستندات با هزینه مندرج در دفاتراسناد حسابداری	۲۰۳,۸۲	۱,۵۴
۱۰	۱۴۸- ۹	هزینه های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت یا دارایی موسسه در صورت عدم رعایت شروط بند ماده ۱۴۸	۱۶۴,۴۱	۱,۲۴
۱۱	۱۴۹- ۴	استهلاک هزینه ها قبل از بهره برداری که قبلا مورد قبول امورمالیاتی قرارنگرفته باشد	۱۴۸,۱۱	۱,۱۱
۱۲	۱۴۷	عدم انطباق با مصوبات هیات وزیران	۱۳۶	۱,۰۲
۱۳	۱۴۷	کمک های اهدایی به افراد خارج از سازمان یا موسسه	۱۲۷,۸۵	۰,۹۷
۱۴	۱۴۸- ۲۶	مازاد ذخایر هزینه های پیش بینی شده سنوات قبل که پرداخت نشده است	۷۵,۴۸	۰,۵۶
۱۵	۱۴۸- ۱۲	استهلاک زیان سنوات قبل که مورد قبول واحدمالیاتی قرارنگرفته	۷۰,۸۷	۰,۵۳
۱۶	۱۴۷- ۱۳	هزینه ها یا تعمیرات اساسی در ملک استیجاری (هزینه جزئی قابل قبول است)	۶۳,۷۸	۰,۴۷
۱۷	۱۴۷	پرداخت پاداش یا دستمزد به افرادی خارج از شرکت بدون ارتباط کاری	۳۶,۰۷	۰,۲۸

جدول (۵)- رتبه بندی هزینه های ناشی از رعایت نکردن استانداردهای حسابداری مربوط به فرضیه دوم

ردیف	ماده قانونی	عنوان ماهیت هزینه های غیرقابل قبول	درصد اختلاف	درصد فراوانی
۱	۱۵۲	هزینه استهلاک مغایر با آئین نامه استهلاک تصویبی سازمان	۷۰۵,۸۳	۳۰,۵۳
۲	۱۴۸	مازاد بر حد نصاب مقرر در قانون(سنوات خدمت بیش ازیک ماه به ازای هرمستخدم)	۳۲۵,۱۴	۱۴,۰۶
۳	۱۴۸	پرداختی های خالص به کارکنان که در ماده ۱۴۸ پیش بینی نشده	۲۵۸,۶۷	۱۱,۲۸
۴	۱۴۸- ۷	جرایم پرداختی به غیر از جریمه بانک (جریمه بابت رانندگی یا شهرداریها یا اداره مالیات و بیمه)	۳۷۹,۳۵	۱۶,۴۰
۵	تبصره ۲ ماده ۱۴۸	پرداخت حقوق، دستمزد یا پاداش به مدیران غیر موظف فاقد شغل در شرکت	۲۳۰,۳۹	۹,۹۶
۶	۱۴۷	سایر هزینه های مازاد برحد نصاب مقرر قانون	۱۴۰,۸۹	۶,۰۹
۷	۱۴۸- ۱۱	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به شرط عدم رعایت مفاد بند ۱۱ ماده ۱۴۸	۱۱۲,۳۳	۴,۸۵
۸	۱۴۸- ۱۸	سود و کارمزد پرداختی به اشخاص، غیر از بانکها ، صندوق تعاون وموسسات اعتباری بانکی مجاز	۸۰,۰۸	۳,۴۶
۹	۱۴۸-۱۴۷	سود و زیان شناسایی شده تعویض دارائیهای مشابه(عدم پیش بینی در ماده ۱۴۸ق.م.م)	۴۷,۷۷	۲,۰۵
۱۰	۱۴۸	مازاد برحد نصاب مقرر در قانون (حق ماموریت داخل یا خارج ازکشور)	۱۶,۳۰	۰,۷۰
۱۱	۱۴۸	زیان ناشی از تجدید ارزیابی دارائیها به علت عدم مطابقت و پیش بینی آن درماده ۱۴۸ ق.م.م)	۹,۹۳	۰,۴۱
۱۲	۱۴۸- ۲	هزینه مازاد برحد نصاب (۳ ٪حقوق پرداختی سالیانه بابت پس انداز کارکنان)	۶,۹	۰,۲۱
۱۳	۱۴۷	زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاری، دارائیها یا موجودیها به علت عدم پیش بینی آن درماده ۱۴۷	۰	۰
۱۴	۱۴۸	زیان ناشی از تغییر در برآورد حسابداری	۰	۰
۱۵	۱۴۸	زیان عملیات متوقف شده	۰	۰
۱۶	۱۴۸	حذف سود وزیان تحقق یافته درمعامله فی مابین شرکت اصلی و فرعی و وابسته	۰	۰
۱۷	۱۴۷	تعدیل درآمد مربوط به فروش اقساطی موکول شده به زمان وصول (تعدیل اقساطی به تعهدی سالانه)	۰	۰

جدول (۶)- رتبه بندی عوامل موثر بر رد دفاتر قانونی فرضیه سوم

ردیف	شماره عامل	عنوان عامل موثر بر رد دفاتر قانونی	فراوانی تکرار در دفاتر	درصد در کل دفاتر
۱	۲	عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر به شرط احراز	۲۸	۴۰
۲	۱۷	تاخیر پلمپ دفاتر قانونی	۱۶	۲۲,۹
۳	۷	بستانکار شدن حسابهای نقد و بانک	۷	۱۰
۴	۸	تاخیرتحریر دفاتر روزنامه زاید برحد مجاز در تبصره ۳ و۴ ماده ۱۳ و دفترکل زاید بر ماده ۱۴ و ۱۷	۵	۷,۳
۵	۱۰	اشتباه حساب حاصل از ثبت عملیات موسسه درصورتی که نسبت به اصلاح آن طبق ماده ۱۱ اقدام نشود	۴	۵,۷
۶	۱۴	استفاده از دفاتر ثبت و پلمپ شده سالهای قبل باتوجه به ماده ۳ آیین نامه	۳	۴,۳
۷	۶	جای سفید گذاشتن بیش ازحد معمول و سفید ماندن تمام صفحه دردفترروزنامه به منظور سوء استفاده	۲	۲,۸
۸	۱۲	عدم ارائه دستورالعمل کار با نرم افزارحسابداری با رایانه وعدم ارائه خلاصه عملیات سه ماه رایانه ای در مهلت مقرر	۱	۱,۴
۹	۵	تراشیدن، پاک کردن و محوکردن مندرجات دفاتر به منظور سوء استفاده	۱	۱,۴
۱۰	۱۳	عدم ارائه یک یا چند جلد دفاتر ثبت و پلمپ شده (ولو نانویس)	۱	۱,۴
۱۱	۱۵	عدم مطابقت مندرجات دفاتر با اطلاعات موجود در سیستم رایانه ای	۱	۱,۴
۱۲	۱۶	ثبت هزینه ها و درآمدها و هرنوع اعمال و اقلام مالی غیرواقع در دفاتر به شرط احراز	۱	۱,۴
۱۳	۱	از پلمپ خارج شدن دفاتر و یا فاقد یک برگ یا چند برگ شدن آن	۰	۰
۱۴	۳	ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت درحاشیه	۰	۰
۱۵	۴	ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آرتیکل) بین سطور	۰	۰
۱۶	۹	عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفتر مرکز طبق مقررات ماده ۱۵ آیین نامه	۰	۰
۱۷	۱۱	عدم استفاده از اوراق مخصوص ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم	۰	۰
		جمع	۷۰	٪۱۰۰

۷- نتیجه گیری

۷-۱- نتیجه آزمون فرضیه اول

باتوجه به تایید فرضیه و ماهیت هزینه های غیرقابل قبول و رتبه بندی آنها در ایجاد اختلاف (جدول۴)، نتایج حاصله بیانگر آن است که ۳۷,۵۹ ٪ اختلاف ناشی از عدم ارائه یا عدم وجود مستندات و فاکتور در اثبات هزینه و ۱۵,۵۲٪ به علت عدم ارتباط هزینه ها با درآمد شرکت و ۱۲,۵۵٪ به علت عدم احتساب تعمیرات اساسی در حساب دارایی و۸,۶۲٪ سایر موارد (تغییرات سالیانه بودجه و سایر قوانین موضوعه) و ۷,۷۸٪ عدم مطابقت هزینه ها با درآمدهای هر سال (عدم توجه به مبنای تعهدی) می باشد.

بنابراین باتوجه به نتایج حاصل از فرضیه فوق اگر فروشندگان و عرضه کنندگان کالا و خدمات نسبت به صدور فاکتور و مستندات در قبال ارائه کالا و خدمات اقدام نمایند و یا شرکت ها در قبال هزینه های ثبت شده مدارک و مستندات ارائه دهند، می توان امیدوار بود که به نحو قابل ملاحظه ای از اختلاف میان مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده کاسته شود.

۷-۲ - نتیجه آزمون فرضیه دوم

نتیجه فرضیه دوم نشان می دهد که بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده در صورت رعایت نکردن استانداردهای حسابداری باعث اختلاف معنادار نمی شود. البته این به معنی عدم وجود اختلاف نیست بلکه نشان می دهد که مودیان مالیاتی عمدتا در تهیه صورت های مالی از رویه های مالیاتی استفاده می نمایند که این موضوع باعث اثر کاهش اختلاف ها می شود.

با توجه به رتبه بندی هزینه های مغایر با استانداردهای حسابداری، جدول ۵ نشان می دهد که اختلافات جزئی بوجود آمده به ترتیب ناشی از ،۳۰,۵۲٪ آن مربوط به جدول استهلاکات تصویبی موضوع ماده ۱۵۲ ق.م.م و کلیه مازاد به حد نصاب مقرر در قانون (سنوات خدمت بیش ازیک ماه به ازای هرمستخدم)، ۱۴,۰۶٪ و پرداختی های خالص به کارکنان که در ماده ۱۴۸ پیش بینی نشده ۱۶,۴۰٪ و... می باشد. با بررسی هر کدام از موارد فوق می توان نتیجه گرفت که جدول استهلاکات دارایی ها، تصویبی سازمان امور مالیاتی کشور احتمالا با الگوی عمر مفید مصرف منافع اقتصادی دارایی های مورد استفاده در شرکت مطابقت نداشته و بایستی نسبت به اصلاح جدول مذکور منطبق با واقعیت ها اقدام شود وحد نصاب های جدید طوری تعیین شود که تا حدودی قابل تعدیل باشند. از طرف دیگر جرائم پرداختی به غیر بانکها که عموما اجباری و خارج از اختیار شرکت ها و در واقع به

واسطه اجبارات شغلی و محدودیت های مربوطه می باشد در صورتی که ناشی از اهمال و سهل انگاری و قصور شرکت ها نباشد بایستی درخصوص قبول آنها چاره اندیشی شود. همچنین در سایر موارد عمدتا عدم مطابقت حد نصاب تعیین شده در قانون مالیاتی با واقعیت هزینه های انجام شده توسط شرکت ها می باشد که یا حد نصاب تعیین شده غیر واقعی است ویا شرکت از حد نصاب تعیین شده اطلاعی ندارد.

۷-۳- نتیجه آزمون فرضیه سوم

در بررسی فرضیه فرعی سوم، جدول ۳ نشان می دهد بین میانگین دو شاخص مالیات بر سود شده و مالیات بر سود قطعی شده اختلاف معناداری وجود دارد و این اختلاف متاثر از عواملی (جدول ۶) است که باعث شده مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی بیشتر از مالیات بر سود ابراز شده شود یعنی زمانی که دفاتر رد می شونداداره امورمالیاتی اعمال ضرایب مالیاتی در قرینه برآوردی را ملاک محاسبه سود مشمول مالیات قرار می دهد که با سود و زیان ابراز شده مودی متفاوت است.

با عنایت به نتایج بدست آمده از ۱۷ مورد از کل موارد موثر بر رد دفاتر مطابق با جدول فوق الذکر، ۴۰٪ دفاتر به علت عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفتر به شرط احراز (کتمان درآمد یا فعالیت) و ۲۲,۹٪ به علت تاخیر در پلمپ دفاتر قانونی رد شده اند که در صورت عدم کتمان فعالیت و درآمد توسط شرکت ها و انضباط در پلمپ دفاتر قانونی در مهلت مقرر به نحو قابل ملاحظه ای از اختلاف موجود میان مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده کاسته می شود.

۷-۴- نتیجه کلی تحقیق

با دقت نظر در علل اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده می توان این گونه نتیجه گرفت که در بخش محتوای صورت های مالی، اگر عواملی همچون کتمان فعالیت ها یا درآمدها و هزینه سازی و تلاش برای عدم صدور فاکتور یا صورتحساب رفع شود و در بخش شکلی عواملی همچون پلمپ دفاتر قانونی و ثبت عملیات در دفاتر در مهلت های مقرر قانونی صورت پذیرد. می توان امیدوار بود بخش قابل ملاحظه ای از اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده کاسته شود. با عنایت به این واقعیت که این عوامل تابعی از رفتار شرکت هاست و به رفتار سازمان امور مالیاتی در تعامل با شرکتها ارتباطی ندارد، تلاش دولت برای گسترش فرهنگ مالیاتی و آموزش مودیان مالیاتی در این زمینه ضروری است. اما عدم رعایت استانداردهای حسابداری هر چند در ایجاد اختلاف موثر نیست اما همین جزئی بودن نقش آن در ایجاد اختلاف نیز مانع از ضرورت رفع و

کاهش این اختلاف توسط طراحان استانداردها و قانونگذاران مالیاتی نمی گردد اما تاکید بیش از حد بر آن در واقع دور شدن از واقعیت های اصلی و موجود می باشد.

۷-۵- پیشنهادات مبتنی برنتایج تحقیق

با توجه به نتیجه حاصل از فرضیه اول مبنی براینکه بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده ناشی از تاثیر هزینه های غیرقابل قبول اختلاف وجود دارد، که مورد قبول واقع شده است پیشنهادمی شود که: ۱- هرکدام از فعالان اقتصادی فقط از صورتحساب یا فاکتورهایی استفاده کنند که دارای سریال چاپی و مشخص و از قبل تعیین شده ای باشد که از طریق مراجعی خاص در اختیار آنها قرار گیرد که دراین صورت معاملات با سند انجام شده و هیچ گونه هزینه ای بدون سند وجود خارجی نداشته و کتمان فعالیت امکان پذیر نباشد و نظام جامع اطلاعاتی به نحوی پیاده سازی شود که کلیه گردش اطلاعات و معاملات در جامعه در چرخه سیستم مالیاتی قرار گرفته و این اطمینان در جامعه و افراد بوجود بیاید که امکان هیچ‌گونه کتمان درآمد یا فعالیت وجود ندارد.

۲- باتوجه به نتیجه حاصل از فرضیه دوم مبنی براینکه بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده به علت رعایت نکردن استانداردهای حسابداری اختلاف وجود دارد، که مورد قبول واقع نشده است و این هزینه های غیر قابل قبول مرتبط با استانداردهای حسابداری عموما ناشی از حد نصاب های قید شده در قانون مالیاتی است که به نظر می رسد با واقعیت های اجتماعی و اقتصادی همخوانی نداشته و نیازمند بازنگری مجدد در تعیین سقف آن بوده و شاید اصولا ضرورت چندانی نیز در تعیین حد نصاب های مذکور نباشد.

۳ - باتوجه به نتیجه حاصل از فرضیه سوم مبنی براینکه بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده به علت رد دفاتر قانونی اختلاف وجود دارد، که مورد قبول واقع شده است بهتراست در نظام آموزش حسابداری و درس حسابداری مالیاتی، آئین نامه موصوف به دانشجویان به طور دقیق و اصولی آموزش داده شود زیرا در حسابداری مالیاتی کنونی بیشتر به تدریس قوانین پرداخته می شود و به آئین نامه ها که عمدتا در خارج از کتاب قانون تهیه و چاپ می گردد، بهای چندانی داده نمی شود. همچنین در خصوص پلمپ دفاتر قانونی که عموما برخاسته از قانون تجارت بوده و منطبق با واقعیات اقتصادی عصر تجارت الکترونیک نمی باشد بایستی اصلاحاتی انجام گیرد تا با واقعیت های اقتصادی روز و حسابداری رایانه ای منطبق گردد.

فهرست منابع

۱- بیگ پور، محمدعلی(۱۳۸۵)، مجله حسابرس شماره ۳۵.

۲- پژویان، جمشید(۱۳۸۴)، اقتصاد بخش عمومی (مالیاتها)، پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس ، چاپ سوم.

۳- پژویان، جمشید(۱۳۸۵)، چالش های نظام مالیاتی دراقتصاد ایران، نشریه سازمان امورمالیاتی کشور(سامان) شماره ۱۱.

۴- حاجی اسماعیل، حمیدرضا(۱۳۸۲)، «بررسی عوامل مؤثر براختلاف بین سود ابرازی شرکتهای غیردولتی و سود تشخیصی توسط مامور مالیاتی»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاداسلامی، واحد تهران مرکز.

۵- دوانی، غلامحسن(۱۳۸۶)، «مالیات و حسابداری را در عصر فراتکنولوژی جدی بگیریم»، نشریه سامان شماره۲۷.

۶- سامانیان، علیرضا(۱۳۸۶)، «علل مغایرت بین سود ابرازی شرکتهای دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره کل امورمالیاتی، استان خوزستان»، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شوشتر.

۷- سفیری، محمدرضا(۱۳۸۰)، «علل مغایرت سود ابرازی اشخاص حقوقی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی با سود مشمول مالیات قطعی شده آنها توسط سازمان تشخیص مالیات (استان آذربایجان شرقی)»، دانشکده اموراقتصادی و دارایی.

۸ -- شباهنگ، رضا(۱۳۸۶)، تئوری حسابداری، جلد دوم، چاپ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری وحسابرسی سازمان حسابرسی.

۹- صفاری، حق شناش و هادی نژاد(۱۳۸۴)، «آمار و احتمال در مدیریت واقتصاد»، انتشارات آوای نور، جلد دوم، تهران.

۱۰- صفری، احمد(۱۳۸۵)، «بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی مودیان مالیاتی و سود تشخیصی ماموران مالیاتی اشخاص حقوقی غیردولتی در اداره امور مالیاتی شرکتها»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.

۱۱- قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور(ناشر)، چاپ اول، زمستان ۱۳۸۰.

۱۲- قنبری فرد(۱۳۸۵)، بررسی علل عمده وجود اختلاف مابین سود ابرازی و سود مشمول مالیات شرکتهای تولیدی، دانشگاه علامه طباطبائی.

۱۳- بابائی، محمد، حمیدرضا وکیلی‌فرد(۱۳۸۷)، « بررسی رابطه بین سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی‌شده شرکت‌های خارجی در ایران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاداسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.

14- Hendlksen, Eldens(1992), Accounting theory.

15-Willim H. Beaver and Roland E. Dukes (1972), Interperriod Tax Allocations Earning Expectations and the Behaviour of Security Prices: *The accounting Review*, April 1972 : 302-22.

16-Willim H. Beaver and Roland E. Dukes (1973), Interperriod Tax Allocations and Delta Depreciation Methods: Some Empirical Result, *The Accounting Review*, July 1973 : 549-580.