بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی

علیرضا فضل‌زاده[1]

نبی نجفی[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۱۲/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۴/۱۸

چکیده

این مقاله، به بررسی تفاوت‌های موجود بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و شناسایی علل آن می پردازد. برای بررسی تفاوت‌های موجود، دو گروه فرضیه مورد آزمون قرار می گیرد، فرضیه گروه اول به این موضوع اشاره دارد که آیا بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد؟ و فرضیه‌های گروه دوم علل اختلاف را بررسی می کنند. این تحقیق از لحاظ ماهیت، کاربردی و نوع آن توصیفی- پیمایشی است. برای بررسی تفاوت‌های موجود بین دو گروه مذکور از آزمون‌های t زوجی و t تک نمونه‌ای استفاده شده‌است. در پی بررسی ۱۰۸ مشاهده طی سالهای ۱۳۸۶-۱۳۸۳ مشخص شد که بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی تفاوت معنی‌داری وجود دارد و عواملی مانند ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی، نحوه محاسبه هزینه‌ها، معافیتهای مقرر و تعدیلات سنواتی در ایجاد این تفاوت تأثیر دارند.

واژه‌های کلیدی: قانون مالیاتهای مستقیم، گزارش حسابرسی مالیاتی، درآمد مشمول مالیات، جامعه حسابداران رسمی، مالیات تشخیصی

---

۱ – عضو هیئت علمی گروه اقتصاد دانشگاه تبریز

۲- کارشناس ارشدحسابداری(نویسنده مسئول)

۱- مقدمه

مالیات‌ها یکی از عمده‌ترین ابزارهای سیاستی دولت‌ها و مهمترین منبع درآمد و تأمین هزینه‌های مربوطه می‌باشد. در کشورهای پیشرفته، مالیات اهرمی قوی برای اعمال سیاستهای مالی و اقتصادی، فعالیتهای اجتماعی و تأمین هزینه‌های دولت محسوب می‌گردد(مقیمی نیا، ۱۳۸۷). حال که مالیات به عنوان یکی از منابع اصلی در تعیین بودجهٔ کشورها است و دولتها در جهت جایگزین نمودن مالیات به جای نفت برای تأمین بودجه و ایجاد عدالت اجتماعی از طریق مالیات، تلاش می‌نمایند، لازم است تا قانونگذاران با اصلاح قانون و دولتها با اجرای صحیح قوانین برای دسترسی به این هدف مهم گام بردارند. به همین جهت قانون مالیات‌ها از ابتدا تاکنون دستخوش تغییراتی بوده‌است که این تغییرات در جهت اصلاح قانون یا به دلیل تغییر مقتضیات زمان صورت گرفته‌است. قانون مالیات‌های مستقیم ایران بعد از سال ۱۳۴۵، در سالهای ۱۳۶۶، ۱۳۷۱ و سرانجام در سال۱۳۸۰ مورد بازنگری‌های کلی قرار گرفت که یکی از مهمترین بازنگری‌ها، الحاق ماده ۲۷۲ به قانون مذکور می‌باشد که بر مبنای این ماده استفاده از خدمات حسابرسان و حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات توسط مؤدیان مجاز اعلام گردید. اما مسئله مهم این است که آیا اجرای مفاد ماده ۲۷۲ ق.م.م توانسته‌است پاسخگوی انتظارات قانون‌گذار باشد؟ پندارهای متفاوتی در ارتباط با این موضوع وجود دارد به گونه‌ای که عده‌ای، به‌خصوص پیشکسوتان جامعهٔ حسابداری کشور، معتقدند که سیستم سنتی ممیزی مالیاتی از جامعهٔ حسابداری جدا مانده و از توان و نیرو و تحولات و پیشرفت‌های جامعهٔ حرفه‌ای سود نمی‌برد و با ابتکار وزارت امور اقتصادی و دارائی در قالب مفاد ماده ۲۷۲ ق.م.م این نقیصهٔ مهم نظام مالیاتی رفع خواهد شد و ضمن فعالیت جامعهٔ حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی به عنوان همکار سازمان امور مالیاتی در امر تشخیص مالیات پیامدهای مثبتی به دنبال خواهد داشت.

از طرف دیگر پس از گذشت مدت زمان قابل توجهی از اجرای مفاد مادهٔ مذکور، مأموران تشخیص مالیاتی اغلب معتقدند، حاصل کار بنا به دلایلی مطلوب نبوده و بعضاً از منظر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی منجر به کاهش سطح کیفی گزارشهای مالیاتی شده است.

آنچه مسلم است در امر گزارشگری مالیاتی، علاوه بر لزوم تسلط به دانش حسابداری و حسابرسی، تسلط به ضوابط و مقررات مالیاتی دیگر، شامل بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی گوناگون، حد نصابهای برخی از هزینه‌های قابل‌قبول، تشخیص هزینه‌های غیرقابل‌قبول و نحوهٔ محاسبهٔ مالیات بسیار ضروری است(مسیحی،۱۳۸۵) که این عوامل باعث شده است به دلایلی بین درآمد مشمول

مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات که توسط ادارهٔ امور مالیاتی تشخیص می‌شود تفاوت وجود داشته باشد که این تفاوت‌ها باعث تعویق و طولانی شدن فرایند وصول مالیات شده و نیز باعث اتلاف وقت اداره امور مالیاتی برای حل آن موارد اختلاف می‌گردد که مغایر با اهداف مفاد ماده مذکور می‌باشد و در نهایت باعث افزایش هزینه‌های وصول مالیات خواهد شد. بنابراین مسالهٔ اصلی مورد بررسی در این تحقیق، بررسی تفاوت‌های موجود بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی و شناسایی علل این تفاوت‌ها می‌باشد.

۲- مروری بر ادبیات موضوع

۲-۱- بررسی اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات از دیدگاه تئوری

به سبب اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری ممکن است آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می‌شود الزاماً از دیدگاه قوانین مالیاتی درآمد و هزینه محسوب نگردد. به عبارت دیگر باید اشاره نمود که هدف از تعیین سود در تهیه صورتهای مالی از دیدگاه انجمن های حرفه‌ای حسابداری با هدف از تعیین درآمد مشمول مالیات در قوانین مالیاتی متفاوت است. علاوه بر این برخی از اقلام درآمد و هزینه که از دیدگاه مقاصد حسابداری در یک دوره مالی شناسائی می‌گردد ممکن است از لحاظ مقاصد قوانین و مقررات مالیاتی، در دوره‌های مالی دیگر شناسایی شوند و یا اینکه اساساً مبانی ارزشیابی برخی از اقلام بر طبق قوانین و مقررات مالیاتی از مبانی تشخیص بر طبق اصول و موازین پذیرفته شده 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، ۱۳۸۰).

از منظر تئوری‌های حسابداری تفاوتهای عمده بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده حسابداری را می‌توان تحت دو عنوان اصلی طبقه‌بندی نمود:

۱- اختلاف‌های دائمی[1]

این اختلاف‌ها از قوانین خاص یا محدودیت‌های ایجاد شده، ناشی می‌شوند و یا به دلایل اقتصادی، سیاسی یا اداری غیر مرتبط با محاسبه سود خالص حسابداری پدید می آیند. درآمدهای معاف از مالیات، هزینه‌های غیر قابل‌قبول مالیاتی و تخفیفات خاص مالیاتی(نظیر معافیت‌های مربوط به درآمد

1.Permanent Differences

حاصل از صادرات کالاهای غیرنفتی و یا برخی معافیت‌های مقرر در ماده ۱۳۲،۱۳۳و۱۳۴ق.م.م.) نمونه‌هایی از این اختلافها می‌باشند.

۲- اختلاف‌های موقتی[1]

دلیل دیگر تفاوت بین درآمد مشمول مالیات و سود حسابداری، وجود پاره‌ای از اقلام است که با وجود منظور شدن در تعیین هر دو مبلغ، در محاسبات دوره‌های متفاوت منظور می‌شوند» که ناشی از دو گروه زیر می‌باشند:

الف- اختلاف بین دوره‌ای[2] یا زمان‌بندی

هنگامی که معاملات بر سود مشمول مالیات یک دوره و بر سود حسابداری در دوره دیگر اثر بگذارند، اختلاف زمان‌بندی(بین دوره‌ای) پدید می‌آید که تسهیم بین دوره‌ای مالیاتها را ضروری می‌نماید.

ب- اختلاف ارزیابی[3]

این تفاوت، مربوط به تفاوت مبانی اندازه گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی می‌باشد. نمونه‌های پیشنهادی از اختلافات موقتی در بخش اختلافات ارزیابی کمترند چرا که به موجب بیانیه APB11 (بیانیه شماره ۱۱ هیئت تدوین اصول حسابداری)، مالیاتهای معوق را تحت تاثیر قرار نمی‌دهند. در ارتباط با مبانی ارزیابی به عنوان اختلاف های موقت مواردی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها به شرح زیر مطرح شده‌اند:

- کاهش در مبنای مالیاتی داراییهای استهلاک‌پذیر به واسطه معافیت‌های مالیاتی؛
- داراییها و بدهیهای تحصیل شده در اثر عملیات خارج از محل اصلی و ثبت شده تحت SFAC52 دارای مبانی متفاوتی نسبت به بهای تمام شده تاریخی می‌باشند؛
- افزایش در مبنای مالیاتی داراییها به واسطه نشان دادن تورم و تعدیل آن؛
- تفاوت در مقادیر تخصیص یافته به داراییها و مبانی مالیاتی آنها هنگامی که ترکیب واحدهای تجاری از طریق روش خرید صورت می‌گیرد(هندریکسون، ۱۹۹۲).

1.Temporary Differences
2.Interperiod differences
3.Valuation difference

۲-۲- مغایرت میان قانون مالیاتهای مستقیم و استانداردهای حسابداری

در حال حاضر حسابداری مالیاتی و مالی دارای زمینه‌های لازم تأثیرگذاری بر یکدیگرند. یکی از عوامل مهم این اثرگذاری، وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی به عنوان متولیان تدوین استانداردهای حسابداری و وضع سیاستهای مالیاتی است که سازمانهای زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی می باشند. ارتباط نزدیک اداری این دو مرجع باعث تقارب و تعامل قابل ذکری میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در ایران گردیده است. لیکن امکان فراهم نمودن یک تعامل منطقی و بدون تعارض وجود ندارد. نکته مهم اینکه، تعامل میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتی شاید در بعضی از موارد امکان پذیر باشد، اما با توجه به این که استانداردهای حسابداری منشعب از استانداردهای بین المللی و نیز قوانین مالیاتی برگرفته از شرایط خاص اقتصادی و سیاسی و اجتماعی حاکم بر هر جامعه می باشد، لذا به هیچ وجه امکان تعامل مطلق میان این دو وجود نداشته و بایستی به دنبال تعامل نسبی باشیم. از آنجا که شرایط حاکم بر اوضاع و احوال اقتصادی هر کشور دائماً در حال تغییر و تحول می باشد، این تغییرات قوانین و مقررات حاکم بر جامعه را نیز دستخوش تغییر می نماید(شمس زاده و ذکوری، ۱۳۸۷).

حال با این مغایرتها، تعاملات، مشکلات و عدم امکان تطابق مطلق، این سؤال اساسی بوجود می‌آید که راهکار عملی رفع این مغایرتها چیست؟

واقعیت این است که قوانین مالیاتی هیچ الزامی را برای حسابداران و صاحبان واحدهای تجاری و انتفاعی در تهیه و تنظیم صورت های مالی شان مطابق با قوانین مالیاتی به وجود نمی آورند بلکه الزام می کنند که صورت های مالی باید لزوماً بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری برای مقاصد عمومی تهیه شوند. نکته دیگر اینکه، در حسابرسی مالیاتی به عنوان یکی از مصادیق مهم حسابرسی، اولویت اول با قوانین و مقررات مالیاتی است و رعایت سایر قوانین و مقررات همچون استانداردهای حسابداری و قضاوت حرفه‌ای کارشناسان مالیاتی در اولویتهای بعدی قراردارد. لذا با همین اعتقاد، تئوریهای حسابداری بحث تخصیص بین دوره‌ای مالیات را جهت رفع این تفاوتها مطرح نموده‌اند. در حقیقت اختلاف‌های دایمی 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 بحث برانگیز 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 دایمی تعدیل می‌نمایند و برای رفع اثرات ناشی از اختلافات 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 می گردد. با این وجود با مطابقت دقیق استانداردهای ملی حسابداری با قانون مالیاتهای مستقیم_می‌توان به مصادیق اختلافات موقت نیز برخورد نمود همانند ارزشهای متفاوت مالیاتی و سود حسابداری برای محاسبه سود ناشی از واگذاری املاک و اعیان و سرقفلی و یا الزامی نبودن رعایت آیین‌نامه استهلاکات برای مقاصد مالی در مقابل الزامی بودن آن برای مقاصد مالیاتی(شباهنگ، ۱۳۸۰).

هر چند تخصیص بین دوره‌ای مالیات موجب ایجاد بحث و گفتگو میان صاحب‌نظران حسابداری شده است و موافقان آن به دلیل مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش و مفهوم تداوم فعالیت و روشهای مدیریت از آن حمایت کرده و مخالفان به دلایلی همچون قابل فهم نبودن و هزینه نبودن مالیات و مربوط نبودن و ابهام، خواستار حذف تخصیص بین دوره‌ای مالیات هستند، لیکن در نهایت نظر موافقان در عمل مورد استفاده قرار گرفته و به عنوان یک راه‌حل اساسی پذیرفته شده است.

از طرف دیگر از آنجا که در کشور ما حسابداران تنها یک نوع صورت مالی برای مقاصد مالیات و حسابداری تهیه می‌نمایند و به همه استفاده کنندگان ارایه می‌نمایند و آنها نیز به ناچار بر اساس آن اقدام به تصمیم‌گیری می‌کنند لذا بهتر است که حسابداران علاوه بر تهیه صورت‌های مالی با هدف گزارشگری مالی، صورت‌های مالی با مقاصد مالیاتی را نیز تهیه نمایند.

گزارشگری با مقاصد مالیاتی، سود حسابداری را با توجه به محدودیت‌ها و مسائل مربوط به قوانین مالیاتی تعدیل و در نهایت سود مشمول مالیات را تعیین می‌نماید و مشکلات مالیاتی آن با تخصیص بین دوره‌ای مالیات نیز حل می‌گردد، یعنی سود حسابداری در ازای تفاوتهای دایمی تعدیل و بحث تفاوتهای موقت نیز با تخصیص بین دوره‌ای مالیات مرتفع و حسابدار رسمی یا حسابرس مالیاتی صرفاً بر اساس قوانین مالیاتی، معتبر بودن صورت‌های مالی با مقاصد مالیاتی را تأیید و اعلام می‌نماید. انجام این عمل توسط حسابداران این حسن را خواهد داشت که صاحبان سهام و مشاغل که عمدتاً با مسائل مالی و مالیاتی آشنا نیستند، با مالیاتِ محاسبه شده توسط حسابداران آگاه و به راحتی تمکین نمایند که پیامد آن پذیرش واقعیتهای موجود قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری است(بیگ پور، ۱۳۸۵).

به همین دلیل حلقه مفقوده این مشکلات «گزارشگری مالی با مقاصد مالیاتی» در ایران است و بایستی حسابداران علاوه بر تهیه صورتهای مالی با مقاصد گزارشگری مالی نسبت به تهیه صورتهای مالی با مقاصد مالیاتی اقدام نمایند.

۳- مروری بر پیشینه تحقیق

پس از بررسیهای انجام شده و دقت در سایر تحقیقات انجام شده در زمینه مالیات بر اساس قانون مالیات ایران، هیچ‌گونه تحقیق خارجی منطبق با قوانین و مقررات مالیاتی ایران یافت نگردید ولی تحقیقاتی را که پیرامون این موضوع در داخل ایران انجام شده است به شرح زیر است:

آقای ابوالقاسم گردانی و همکاران در پاییز سال ۱۳۸۶ به بررسی « نقش جامعه حسابداران رسمی در نظام مالیاتی ایران» پرداختند که در این تحقیق تأثیر اجرای حسابرسی مالیاتی بر میزان فاصله بین مالیاتهای تشخیصی و قطعی و همچنین میزان تأثیر اجرای حسابرسی مالیاتی بر اختلاف مالیاتی بین مؤدیان و ادارات امور مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته که یافته‌های تحقیق عبارتند از:

- فاصله بین مالیاتهای ابرازی- تشخیصی در قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م تفاوت معنی‌داری ندارد.
- فاصله بین مالیاتهای تشخیصی- قطعی در قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م تفاوت معنی‌داری ندارد.
- شکاف مالیاتهای تشخیصی- قطعی در قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م با فاصله مالیاتهای تعیین‌شده توسط حسابرسان مالیاتی- قطعی بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م تفاوت دارد ولی فاصله مالیاتهای تشخیصی- قطعی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م تفاوتی ندارد.
- تعداد اعتراض مالیاتی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م تفاوت دارد(گردانی و همکاران، ۱۳۸۶).

آقای شمس احمدی در سال ۱۳۸۵ به بررسی «حسابرسی مالیاتی و استانداردهای حسابرسی» پرداخت که در این تحقیق معیارهای حسابرسی مالیاتی را مورد نقد قرار داد. در حسابرسی مالیاتی ظاهراً ادعا، اظهارنامه مالیاتی است و ضوابطی که این ادعا باید با آن مقایسه شود قانون مالیاتهای مستقیم و بخشنامه‌های مالیاتی است اما از آنجا که نتیجه رسیدگی به صورت تشخیص مالیات بیان می‌شود و نه اظهارنظر، با مفهوم حسابرسی و حسابرسی صورتهای مالی انطباق ندارد و مشخص نیست

که آیا استانداردهای حسابرسی بر این فرآیند حاکم است یا استانداردهای اعتباربخشی؟ حسابرسان در گزارش حسابرسی مالیاتی موجود که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه شده است مکلف شده‌اند تا درآمد مشمول مالیات مؤدی را تعیین کنند. اما در هیچ کدام از انواع گزارشهای حسابرسی و یا اعتباردهی مورد ادعا تائید یا تعیین نمی‌شود.

آقای بیگ‌پور در سال ۱۳۸۵ «مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم» مورد بررسی قرار داد و منشأ ابهام و اشکال در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م را ناشی از عوامل زیر دانست:

- برداشتهای متفاوت از مفاد ماده ۲۷۲؛
- مغایرت موجود بین استانداردهای حسابداری و قانون و مقررات مالیاتی؛
- ناآگاهی برخی حسابداران رسمی از قوانین و مقررات مالیاتی؛
- نبود ضمانت اجرایی قانونی و کوتاهی متولیان ذیربط در برخورد با تخلفات.

یعقوب‌نژاد در سال ۱۳۸۲ در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان خراسان به بررسی «تأثیر رسیدگی پرونده‌های مالیاتی توسط مؤسسات عضو جامعهٔ حسابداران رسمی بر شاخصهای مالیاتی در عملکرد سال ۱۳۸۰ درادارهٔ کل امور مالیاتی مشهد» پرداخت که یافته‌های تحقیق عبارتند از:

- رسیدگی مالیاتی عملکرد ۱۳۸۰ اشخاص حقوقی در ادارهٔ کل امور مالیاتی مشهد توسط مؤسسات عضو جامعهٔ حسابداران رسمی در مقایسه با سالهای قبل باعث افزایش درآمدهای مالیاتی نشده است.
- رسیدگی مالیاتی عملکرد ۱۳۸۰ اشخاص حقوقی در ادارهٔ کل امور مالیاتی مشهد توسط شرکتهای عضو جامعهٔ حسابداران رسمی باعث افزایش فرهنگ مالیاتی(تمکین، خوداظهاری) شده است.
- فرهنگ مالیاتی موجود مؤدیان مالیاتی پایین‌تر از حد متوسط بوده و قابل قبول نمی‌باشد.
- بالای ۷۰٪ اشخاص حقوقی که عملکرد ۱۳۸۰ آنها توسط شرکتهای عضو جامعهٔ حسابداران رسمی رسیدگی شده است مجدداً تمایل دارند که عملکرد سنوات بعدی توسط آنها رسیدگی شود.
- بین درآمد مشمول مالیات بالا و فرهنگ مالیاتی رابطهٔ معکوس وجود دارد.

- عامل اصلی در تعیین فرهنگ مالیاتی مؤدیان، درآمد مشمول مالیات و میزان افزایش یا کاهش مالیات تشخیصی است.

فیض در سال ۱۳۸۵ به بررسی «مشکلات اجرایی تبصره یک ماده ۲۷۲ ق.م.م مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ درباره استفاده از خدمات حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات و تبیین راهکارها» پرداخت و به این نتیجه رسید که مؤدیان مالیاتی استفاده از خدمات حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات را با توجه به دگرگونی‌های جهانی اجتناب‌ناپذیر دانسته و در مقابل کارشناسان مالیاتی این مهم را اجتناب‌ناپذیر نمی‌دانند.

بهرامی در بهار ۱۳۸۵ به بررسی «میزان کارآیی مالیاتی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م در ادارهٔ کل مالیات بر شرکتهای تهران» پرداخت که یافته‌های تحقیق فوق بیانگر این مطلب است که اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م باعث اجرای صحیح قوانین مالیاتی و سبب افزایش درآمدهای مالیاتی نشده و لیکن باعث تسریع در قطعیت و وصول و افزایش خوداظهاری مؤدیان مالیاتی می‌شود.

امیری ابراهیم محمدی در سال ۱۳۸۸ به بررسی «علل انحراف درآمد مشمول مالیات، طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده» پرداخت که نتایج تحقیق حاکی از آن است که عواملی مانند آگاهی مأموران مالیاتی و حسابرسان، نوع رسیدگی آنها و احساس مسئولیت آنها در ایجاد این انحراف تأثیر دارند.

۴- فرضیه های تحقیق

در راستای هدف این تحقیق، پس از مطالعه کتابها و منابع تخصصی، بررسی پیشینه تحقیق، مصاحبه با تعدادی از مأموران تشخیص مالیاتی و حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران فرضیه‌های زیر در خصوص عوامل مؤثر در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، شناسایی و مورد آزمون قرار گرفته‌اند:

الف. فرضیه گروه اول:

بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

ب. فرضیه‌های گروه دوم:

فرضیه اول: ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی می‌گردد.

فرضیه دوم: استنباط کارشناسان ارشد مالیاتی از قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی در خصوص نحوهٔ محاسبهٔ هزینه‌ها باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی می‌گردد.

فرضیه سوم: استنباط کارشناسان ارشد مالیاتی از قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی در خصوص نحوهٔ اعمال معافیت‌های مقرر در قانون باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی می‌گردد.

فرضیه چهارم: استنباط کارشناسان ارشد مالیاتی از قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی در خصوص عدم ثبت فعالیت مالی باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی می‌گردد.

فرضیه پنجم: استنباط کارشناسان ارشد مالیاتی از قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی در خصوص نحوهٔ محاسبهٔ تعدیلات سنواتی باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی می‌گردد.

۵- روش شناسی تحقیق

این تحقیق از لحاظ ماهیت کار، کاربردی و از آنجا که هدف از این تحقیق، توصیف شرایط و پدیده‌های مورد بررسی به منظور شناخت بیشتر شرایط موجود و یاری رساندن به فرآیند تصمیم‌گیری است، در زمره تحقیقات توصیفی- پیمایشی به شمار می آید. برای تجزیه و تحلیل داده ها از روشهای آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است که به این منظور اطلاعات استخراج‌شده از پرونده‌های مالیاتی و پرسشنامه‌های توزیع شده پس از طبقه‌بندی و ویرایش اولیه، برای تجزیه و تحلیل آماری به

نرم افزار SPSS نگارش ۱۶ منتقل گردیده‌اند و از فنون آماری، برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون‌های t زوجی و t تک نمونه‌ای استفاده شده‌است.

۶- جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق شامل دو گروه می‌باشد: گروه اول کلیه اشخاص حقوقی استان آذربایجان‌شرقی است که در سالهای ۱۳۸۳ الی ۱۳۸۶ گزارش حسابرسی مالیاتی تسلیم نموده‌اند و مورد تأیید اداره امور مالیاتی قرار نگرفته اند که تعداد کل جامعه آماری در چهار سال مذکور ۱۰۸ مورد بوده و تعداد جامعه در این گروه با تعداد نمونه یکسان بوده و محقق تمام اعضای جامعه را مورد بررسی قرار می‌دهد. بنابراین روش نمونه‌گیری در این گروه مصداق نخواهد داشت. گروه دوم مأموران تشخیص مالیات ادارات کل امور مالیاتی شرکتهای تهران و تبریز، حسابرسان مالیاتی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، مدیران اشخاص حقوقی استان آذربایجان‌شرقی و اساتید علمی دانشگاههای تهران و تبریز می باشد و به منظور توزیع پرسشنامه با توجه به فرمول نمونه گیری از جامعه محدود، به صورت تصادفی ساده انتخاب شده‌اند که به صورت جدول زیر تعیین می شوند:

جدول (۱)- تعداد نمونه های انتخابی

شرح	تعداد کل جامعه	تعداد نمونه	پرسشنامه‌های توزیع شده	تعداد موارد عودت داده شده
مأموران مالیات	۵۹۰	۱۲۰	۱۲۰	۱۰۸
حسابرسان	۴۳۰	۹۵	۹۵	۸۲
مدیران	۲۵۰	۵۵	۵۵	۴۳
اساتید	۲۲۰	۴۸	۴۸	۳۶
جمع کل	۱۴۹۰	۳۱۸	۳۱۸	۲۶۹

به منظور تعیین پایائی پرسشنامه با استفاده از نرم افزار SPSS نگارش۱۶، از آزمون ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده که مقدار عددی آن برای گروه مأموران مالیاتی برابر با ۰/۷۹۱، حسابرسان و حسابداران رسمی برابر با ۰/۷۸۸، اساتید برابر با ۰/۸۴۴ و مدیران برابر با ۰/۷۰۱ می‌باشد و چون میزان آلفای تمامی گروهها از ۰/۷ بیشتر است می توان گفت که سؤالات پرسشنامه از پایایی لازم و کافی برخوردار می‌باشد.

در دستیابی به روایی پرسشنامه نیز پس از طراحی سؤالات با چند نفر از اساتید و کارشناسان مجرب مالیاتی و مالی مباحثه شد و بعد از آن اقدام به انتخاب گزینه‌های مطلوب گردید.

۷- یافته های تحقیق

۷-۱- آزمون فرضیه گروه اول

با توجه به اینکه درآمد مشمول مالیات توسط دو گروه ادارهٔ امور مالیاتی و حسابرسان محاسبه شده است، بنابراین باید از آزمون t زوجی استفاده نماییم. میانگین و انحراف معیار درآمد مشمول مالیات ارائه شده توسط حسابرسان و ادارهٔ امور مالیاتی در سالهای ۸۳، ۸۴، ۸۵ و ۸۶ در جدول (۲) آمده است.

جدول(۲)- شاخص های آماری درآمد مشمول مالیات ارائه شده توسط حسابرسان و ادارهٔ مالیاتی(ارقام به میلیون ریال)

سال	درآمد مشمول مالیات	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار
۸۳	حسابرسان	۱۷	-۷،۷۰۷	۳۵،۴۱۴،۰۹۳	۸،۵۸۹،۱۷۹
۸۳	ادارهٔ مالیاتی	۱۷	۲۷،۸۸۹	۱۰۵،۲۶۸،۰۲۲	۲۵،۵۳۱،۲۴۵
۸۴	حسابرسان	۱۴	۴،۹۲۸	۲۳،۹۵۳،۳۲۵	۶،۴۰۱،۷۹۵
۸۴	ادارهٔ مالیاتی	۱۴	۸،۳۶۱	۲۰،۷۷۰،۴۱۹	۵،۵۵۱،۱۲۸
۸۵	حسابرسان	۳۹	۳،۴۵۷	۴۹،۹۱۳،۸۸۹	۷،۹۹۲،۶۱۸
۸۵	ادارهٔ مالیاتی	۳۹	۲۵،۳۳۱	۶۱،۳۹۲،۹۲۶	۹،۸۳۰،۷۳۵
۸۶	حسابرسان	۳۸	۲۰،۳۸۴	۱۳۵،۲۷۳،۵۸۷	۲۱،۹۴۴،۲۷۳
۸۶	اداره‌ی مالیاتی	۳۸	۳۰،۶۷۴	۱۴۱،۱۴۲،۳۳۱	۲۲،۸۹۶،۳۰۹

در جدول (۳) میانگین اختلاف زوجها و همچنین مقدار سطح معنی‌داری آنها در سالهای فوق نشان داده شده‌است که به طور کلی بیانگر آن است که فرض صفر در سالهای ۸۳ و ۸۴ رد نگردیده، ولی در سالهای ۸۵ و ۸۶ فرض صفر رد گردیده است.

جدول(۳)- آزمون t زوجی برای درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و تشخیصی ادارهٔ امور مالیاتی

درآمد مشمول مالیات	میانگین(ارقام به میلیون ریال)	انحراف معیار(ارقام به میلیون ریال)	t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری
اختلاف زوجها در سال ۸۳	-۳۵،۵۹۶،۴۲۷	۲۱،۶۷۸،۷۰۱	-۱/۶۴۲	۱۶	۰/۱۲۰
اختلاف زوجها در سال ۸۴	-۳،۴۳۲،۶۲۰	۸،۷۳۴،۴۰۲	-۰/۳۹۳	۱۳	۰/۷۰۰
اختلاف زوجها در سال ۸۵	-۲۱،۸۷۴،۲۵۲	۱۰،۰۰۶،۵۱۹	-۲/۱۸۶	۳۸	۰/۰۳۵
اختلاف زوجها در سال ۸۶	-۱۰،۲۹۰،۱۹۹	۳،۱۹۳،۷۳۰	-۳/۲۲۲	۳۷	۰/۰۰۳

در جدول (۴) میانگین اختلاف زوجها در طی چهار سال به صورت کلی نشان داده شده‌است که مقدار سطح معنی‌داری آزمون برابر با ۰/۰۰۱ و کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد و نشان‌دهنده این است که فرض صفر در طی چهار سال رد می‌شود. بنابراین بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی تفاوت وجود دارد.

جدول(۴)- آزمون t زوجی برای درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و تشخیص ادارهٔ امور مالیاتی

درآمد مشمول مالیات	میانگین	انحراف معیار	t	درجه آزادی	سطح معنی داری
اختلاف زوجهای کل جامعه در طی ۴ سال	-۱۷،۵۷۰ میلیون ریال	۵۲،۲۴۵ میلیون ریال	-۳/۳۶۳	۱۰۷	۰/۰۰۱

۷-۲- آزمون فرضیه‌های گروه دوم

همانطور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود سطح معنی‌داری آزمون برای هر چهار گروه آماری اساتید، مأموران مالیاتی، حسابرسان و مدیران در تمامی فرضیه‌های فرعی ۰/۰۰۰ و زیر ۰/۰۵ می‌باشد که با اطمینان ۹۵٪ درصد می‌توان گفت همه فرض‌های در نظر گرفته شده مورد تأیید قرار گرفته‌اند. به-عبارتی همه متغیرهای مذکور می توانند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی باشند. و همچنین در جدول زیر درجه اهمیت هر فرضیه در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و

درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی از نظر چهار گروه آماری به ترتیب اولویت آورده شده است.

برای مثال فرضیه اول از نظر گروه آماری حسابرسان(حد پایین- حد بالا) نسبت به سایر گروهها مورد پذیرش بیشتری می‌باشد و بعد از آن به ترتیب گروه آماری مأموران مالیاتی، اساتید و مدیران مورد پذیرش واقع شده‌است.

جدول(۵)- آزمون t تک نمونه ای برای درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و تشخیص ادارهٔ امور مالیاتی

شرح	افراد	t	میانگین	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	فاصله اطمینان ۹۵٪	
						حد پایین	حد بالا
ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی	حسابرسان	۱۴/۴۴۰	۱/۳۱۷	۸۱	۰/۰۰	۱/۱۳۶	۱/۴۹۹
	مأموران مالیاتی	۷/۹۶۷	۰/۸۵۲	۱۰۷	۰/۰۰	۰/۶۴۰	۱/۰۶۴
	اساتید	۷/۱۵۱	۱/۰۲۳	۴۲	۰/۰۰	۰/۷۳۴	۱/۳۱۲
	مدیران	۷/۴۴۶	۱/۱۱۱	۳۵	۰/۰۰	۰/۸۰۸	۱/۴۱۴
نحوهٔ محاسبه هزینه‌ها	مأموران مالیاتی	۷/۴۵۹	۰/۶۲۰	۱۰۷	۰/۰۰	۰/۴۵۵	۰/۷۸۵
	حسابرسان	۷/۳۵۶	۰/۷۱۹	۸۱	۰/۰۰	۰/۵۲۵	۰/۹۱۴
	مدیران	۷/۱۲۳	۰/۹۷۲	۳۵	۰/۰۰	۰/۶۹۵	۱/۲۴۹
	اساتید	۶/۵۲۷	۰/۹۴۲	۴۲	۰/۰۰	۰/۶۵۱	۱/۲۳۳
نحوهٔ اعمال معافیت‌های مقرر	مأموران مالیاتی	۱۱/۶۹۴	۱/۳۱۷	۸۱	۰/۰۰	۱/۰۹۳	۱/۵۴۱
	حسابرسان	۵/۹۰۰	۰/۶۷۶	۱۰۷	۰/۰۰	۰/۴۴۹	۰/۹۰۳
	مدیران	۶/۲۹۴	۰/۹۱۹	۴۲	۰/۰۰	۰/۶۲۴	۱/۲۱۳
	اساتید	۳/۶۶۶	۰/۷۵۰	۳۵	۰/۰۰۱	۰/۳۳۵	۱/۱۶۵
عدم ثبت فعالیت مالی	مأموران مالیاتی	۸/۶۵۸	۰/۶۹۳	۱۰۷	۰/۰۰	۰/۵۴۳	۰/۸۵۱
	حسابرسان	۶/۶۴۰	۰/۶۲۶	۸۱	۰/۰۰	۰/۴۳۸	۰/۸۱۴
	مدیران	۹/۳۲۷	۰/۸۹۳	۳۵	۰/۰۰	۰/۶۹۹	۱/۰۸۸
	اساتید	۵/۹۴۱	۰/۹۵۳	۴۲	۰/۰۰	۰/۶۳۰	۱/۲۷۷
نحوهٔ محاسبه تعدیلات سنواتی	مأموران مالیاتی	۸/۲۲۳	۰/۷۰۹	۱۰۷	۰/۰۰	۰/۵۳۹	۰/۸۸۱
	حسابرسان	۴/۳۸۸	۰/۴۷۱	۸۱	۰/۰۰	۰/۲۵۸	۰/۶۸۵
	مدیران	۵/۹۸۲	۰/۶۵۷	۳۵	۰/۰۰	۰/۴۳۴	۰/۸۸۰
	اساتید	۶/۰۴۱	۰/۸۱۸	۴۲	۰/۰۰	۰/۵۴۵	۱/۰۹۱

همچنین در جدول شماره ۶، انحرافات موجود مربوط به هر کدام از فرضیه‌های گروه دوم آورده شده‌است که تنها در مورد نحوه اعمال معافیت‌ها، بین گروهها (حسابرسان، مأموران مالیاتی، اساتید و مدیران) تفاوت معنی‌داری وجود دارد که به میزان ۲۰,۴۰۴ از کل انحرافات، مربوط به نحوه اعمال معافیت‌ها و به میزان ۳۲۶,۶۱۵ مربوط به خطای آن می باشد.

جدول(۶)- آزمون t تک نمونه ای برای درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و تشخیص ادارهٔ امور مالیاتی

شرح	میانگین		آماره F	سطح معنی‌داری
ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی	بین گروه	۲۵,۷۵۹	۱,۸۵۱	۰,۱۳۸
	خطا	۱۲۱۹,۹۹		
	کل	۱۲۴۵,۷۴۹		
نحوه محاسبه هزینه ها	بین گروه	۵,۳۴۳	۲,۳۱۳	۰,۰۷۶
	خطا	۲۰۲,۵۶		
	کل	۲۵,۷۴۷		
نحوهٔ اعمال معافیت‌های مقرر	بین گروه	۲۰,۴۰۴	۵,۴۷۷	۰,۰۰۱
	خطا	۳۲۶,۶۱۵		
	کل	۳۴۷,۰۱۹		
عدم ثبت فعالیت مالی	بین گروه	۲,۶۹۳	۱,۲۶۷	۰,۲۸۶
	خطا	۱۸۶,۳۷		
	کل	۱۸۹,۰۶۳		
نحوهٔ محاسبه تعدیلات سنواتی	بین گروه	۴,۶۸۴	۱,۹۷	۰,۱۱۹
	خطا	۲۰۸,۴۵۹		
	کل	۲۱۳,۱۴۳		

۸- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

با توجه به نتایج تحقیق می‌توان چنین استنباط نمود که با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت بین درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی تفاوت وجود دارد که این تفاوتها ناشی از ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی، استنباط کارشناسان ارشد مالیاتی از قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی در خصوص نحوه محاسبه هزینه‌ها، معافیتهای مقرر، تعدیلات سنواتی می‌باشد. بنابراین با توجه به نتایج تحقیق موارد مشروحه زیر پیشنهاد می گردد:

- ✓ با توجه به اینکه نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بیشترین عامل تفاوت بین گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی ناشی از هزینه‌های غیر قابل‌قبول مالیاتی از قبیل نحوه تسهیم هزینه‌های عمومی و اداری و توزیع و فروش مابین فروشهای داخلی و صادرات، هزینه‌های مالی، هزینه‌های تبلیغاتی و بازاریابی در صورت عدم پرداخت مالیات تکلیفی آن و ... می‌باشد، از طرفی برخی از هزینه‌ها مغایر با استانداردهای حسابداری و برخی از آنها با واقعیت‌های اجتماعی و اقتصادی هم‌خوانی ندارند از قبیل زیان کاهش ارزش موجودی‌ها، سود و زیان حاصل از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در سایر شرکتها و....، بنابراین پیشنهاد می‌شود این هزینه‌ها از طرف سازمان امور مالیاتی کشور و سازمانهای مربوطه مورد تجزیه و تحلیل بیشتری قرار گیرند.
- ✓ پیشنهاد می‌گردد یک تیم خبره از بین مأموران مالیاتی با سابقه، اساتید، اعضاء جامعه حسابداران رسمی و حقوقدانان تشکیل شود تا ابهامات موجود در متن قانون و بخشنامه های مالیاتی مربوط با گزارش حسابرسی مالیاتی را مورد بررسی و کارشناسی دقیق قرار دهند.
- ✓ افزایش کنترل و بازرسی ها در زمان رسیدگی در بخش معافیتهای مربوط به مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ ق.م.م برای جلوگیری از فرار مالیاتی با سوء استفاده از قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی و تشکیل یک کارگروه تخصصی از بین اعضاء جامعه حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی مرتبط با موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م در خصوص بررسی موضوع معافیتهای مورد استفاده در شرکتها و در صورت کشف موارد خلاف قانون، برخورد صریح با عاملان آن.
- ✓ ایجاد و یا افزایش دستگاههای نظارتی و افزایش کنترل های لازم و همچنین تدوین قوانین انتظامی همراه با ضمانتهای اجرایی در سازمان امور مالیاتی و سایر دستگاههای ذیربط از جمله

سازمان ثبت و اسناد، گمرکات کل کشور، سازمان صنایع و معادن و...، جهت پیاده‌سازی یک نظام جامع اطلاعاتی به طوری که کلیه اطلاعات و معاملات در جامعه در چرخه سیستم مالیاتی قرار گیرد و این اطمینان در جامعه و افراد به وجود بیاید که امکان هیچ‌گونه کتمان درآمد یا فعالیتی وجود ندارد.

✓ پیشنهاد می‌شود سمینارهای آموزشی و کارگاهها، برای حسابرسان و نیز حسابداران رسمی در خصوص چگونگی تنظیم گزارشهای مالیاتی و آشنایی با قانون مالیاتها و همچنین ابلاغ و تفسیر بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مرتبط با گزارش حسابرسی مالیاتی و همچنین برای مأموران مالیاتی مرتبط با مفاد ماده ۲۷۲ ق.م.م در خصوص چگونگی استفاده از گزارشهای حسابرسی مالی و مالیاتی و آشنایی هر چه بیشتر آنها با استانداردهای حسابداری و حسابرسی به منظور رفع اختلافات موجود بین گزارش حسابرسی مالیاتی و تشخیصی اداره امور مالیاتی و اجرای هر چه مطلوب‌تر ماده ۲۷۲ ق.م.م به طور منظم برگزار گردد.

فهرست منابع

۱- اسدالله زاده، میررستم و همکاران(۱۳۸۶)، نقش جامعه حسابداران رسمی در نظام مالیاتی ایران(موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م)، دفتر مطالعات و تحقیقات سازمان امور مالیاتی کشور، نشریه داخلی.

۲- امیری ابراهیم محمدی، آیت اله(۱۳۸۸)، بررسی علل انحراف درآمد مشمول مالیات، طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات قطعی‌شده، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، مبارکه، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه.

۳- بهرامی، نیکخواه(۱۳۸۵)، بررسی میزان کارآیی مالیاتی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م در ادارهٔ کل مالیات بر شرکتهای تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.

۴- بیگ‌پور، محمدعلی(۱۳۸۵)، مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ ق.م.م، فصلنامه حسابرس، شماره ۳۵.

۵- خاکی، غلامرضا(۱۳۸۸)، روش تحقیق با رویکردی پایان نامه نویسی، تهران، انتشارات بازتاپ.

۶- سازمان امور مالیاتی کشور(۱۳۸۱)، قانون مالیاتهای مستقیم، تهران، نشر نگاره آفتاب.

۷- شباهنگ، رضا(۱۳۸۰)، تئوری های حسابداری، چاپ سازمان حسابرسی.

۸- شمس احمدی، منصور(۱۳۸۵)، حسابرسی مالیاتی و استانداردهای حسابرسی، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، سال دوم، شماره هفتم.

۹- شمس زاده، باقر و ذکوری، وجیه اله(۱۳۸۷)، شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی، فصلنامه تخصصی مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور، شماره ۵۰.

۱۰- شمسی جامخانه، ابوالقاسم (۱۳۸۷)، بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکتهای بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرکز تهران.

۱۱- فیض، علی‌اصغر(۱۳۸۵)، بررسی مشکلات اجرائی تبصره یک ماده ۲۷۲ ق.م.م مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ درباره استفاده از خدمات حسابداران رسمی در تعیین مشمول مالیات و تبیین راهکارها، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرکز.

۱۲- قنبری‌فرد، سعید(۱۳۷۴)، بررسی علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات شرکتهای تولیدی، پایاننامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، تهران، دانشگاه علامه طباطبائی تهران.

۱۳- گردانی، ابوالقاسم و همکاران(۱۳۸۶)، نقش حسابداران رسمی در نظام مالیاتی، فصلنامه مالیات و توسعه، پیش شماره چهارم(پاییز):۸۱-۱۰۵.

۱۴- مجله مالیات(۱۳۷۹)، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی و دارائی، شماره سوم.

۱۵- مسیحی، محمد(۱۳۸۵)، ارزیابی عملکرد سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی پیرامون ارتقاء کیفی گزارش‌گری مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرکز تهران.

۱۶- مقیمی‌نیا، علی(۱۳۸۷)، طراحی راهکاری مناسب جهت تعیین و محاسبه ضرایب مالیات بر مشاغل، فصلنامه تخصصی مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور، شماره ۵۱.

۱۷- یعقوب‌نژاد، یحیی(۱۳۸۲)، بررسی تأثیر رسیدگی پرونده‌های مالیاتی توسط شرکتهای عضو جامعه حسابداران رسمی بر شاخص‌های مالیاتی در عملکرد سال ۱۳۸۰ در دارائی مشهد، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته مدیریت بازرگانی با گرایش بین المللی، مشهد، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان خراسان.

18. Eldens. S. Hendriksen(1992), “Accountiong theory” , 5th ED , Ilnois.

19. Jackson, Mark, May (2009), “Book-Tax Differences and Earnings Growth”, Lundquist College of Business University of Oregon.