

شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی

باقر شمس زاده*

وجیه‌اله ذکوری**

تاریخ پذیرش: ۱۳۸۷/۵/۲۹

تاریخ دریافت: ۱۳۸۷/۲/۳۱

چکیده

این پژوهش با هدف «شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی» انجام شده است. نوع روش تحقیق توصیفی و پژوهش از نوع «تحقیقات کاربردی» می‌باشد. جامعه آماری پژوهش کلیه اشخاص حقوقی شهر همدان بوده که در سالهای ۱۳۸۳ و ۱۳۸۴ در فرایند رسیدگی، مالیات تشخیصی آنها به قطعی تبدیل شده است که سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی ۳۶۶ نمونه حائز شرایط انتخاب و معنی داری تفاوت بین دو سود آزمون شده است. 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.

واژه‌های کلیدی:

سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی، استانداردهای حسابداری، قوانین مالیاتی، آیین نامه تحریر دفاتر

* استادیار دانشگاه بوعلی سینای همدان

** کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان

۱- مقدمه

درآمدهای مالیاتی اشخاص حقوقی یکی از منابع مهم در ترکیب درآمد های مالیاتی کشور است و چون این اشخاص در قیاس با اشخاص حقیقی دفاتر و اسناد معتبری برای تهیه صورت های مالی نگهداری می کنند، توجه به شیوه های محاسبه و تعیین و وصول مالیات آنان ضروری است اما ممکن است به دلایلی بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی تفاوت بوجود بیاید و این تفاوت ها ضمن افزایش نارضایتی این اشخاص، باعث تعویق و تطویل در پرداخت مالیات شده و وقت سازمان مالیاتی صرف حل آن موارد گردد که در نهایت باعث افزایش هزینه های وصول خواهد شد. این اختلاف ها چه قابل رفع باشند و چه نباشند نباید از این نکته مهم غافل شد که هر چقدر دانش و آگاهی مودیان مالیاتی، حسابداران و مدیران مالی در خصوص این اختلاف ها و روش های تعدیل آن افزایش یابد، به همان نسبت فاصله بین سود مشمول مالیات ابرازی قطعی کاهش یافته و از مشکلات سازمان مالیاتی نیز کاسته می شود. لذا این تحقیق در پی آن است که ضمن شناسایی این تفاوتها و علل مربوطه، اثرات آنها را بر شکاف بین سود مشمول مالیات ابرازی- قطعی تعیین نماید. شناسایی این تفاوتها رهیافتی است برای مودیان در جهت کاهش فاصله بین سود مشمول مالیات ابرازی- قطعی و تمکین به آن و زمینه ای است برای سازمان امور مالیاتی کشور در وصول سریعتر و کم هزینه تر مالیات و سر آغازی است برای قانون گذاران در جهت رفع ریشه ای بعضی از این اختلاف ها از طریق اصلاح قوانین.

۲- پیشینه تحقیق

از زمان تصویب قانون مالیاتهای مستقیم در بهمن ماه ۱۳۸۰ تحقیقات محدودی در خصوص علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی انجام شده است که عموماً تحقیقات موصوف پرسشنامه- ای بوده اند که تعدادی از آنها به شرح ذیل می باشد:

صفری در پژوهشی به موضوع اختلاف بین سود ابرازی مودیان و سود تشخیصی توسط ماموران مالیاتی اشخاص غیردولتی پرداخته و نتیجه گرفته است که عامل اصلی اختلاف، ناشی از عدم شفافیت قانون مالیات ها و ضرائب علی الراس بوده است (صفری، ۱۳۸۵).

حاجی اسماعیل نیز به بررسی اختلاف بین سود ابرازی شرکتهای غیر دولتی و سود تشخیصی توسط مامورین مالیات پرداخته و نشان داده است که بین مالیات محاسبه شده مودیان و مالیات تشخیص شده بر اساس قضاوت حرفه‌ای ممیزان تفاوت معنی داری وجود دارد (حاجی اسماعیل، ۱۳۸۳).

هرچند نتایج پژوهشهای انجام شده دلایل اختلاف را ناشی از برداشت و سلیقه ماموران مالیاتی و عدم شفافیت قانون مالیاتی و قضاوت حرفه‌ای 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- مروری بر ادبیات موضوع

۳-۱- اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

مبنای تعیین سود مشمول مالیات، سود حسابداری است و لیکن 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^۱ را می توان تحت دو عنوان اصلی طبقه بندی نمود:

۳-۱-۱- اختلاف های دائمی^۲:

این نوع اختلافها 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، معافیتهای موضوع مواد ۱۳۳، ۱۳۲ و ۱۳۴ ق.م.م است که در محاسبه سود حسابداری لحاظ می شوند اما به علت معافیت قانونی مشمول پرداخت مالیات نمی باشد.

۳-۱-۲- اختلاف های موقت^۱:

^۱ Income reported to shareholders

^۲ Permanent differences

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

الف: تفاوت های ناشی از زمان بندی^۲

تفاوت زمان بندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان تفاوت های بین دوره ای نیز نامیده می شود. این موارد رویدادهایی است که در یک دوره به سود مشمول و در دوره دیگر به سود حسابداری (قبل از مالیات) تاثیر می گذارند.

ب: تفاوت های ارزشیابی^۳

تفاوت مربوط به میانی اندازه گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی که تفاوت ارزشیابی نامیده می شود.

۳-۲- استفاده از قوانین مالیاتی به عنوان استانداردهای حسابداری در تهیه

گزارشهای مالی

در ایران، قانون مالیاتهای مستقیم یکی از قوانین مهم و تاثیرگذار بر حرفه حسابداری بوده است. از آنجا که اکثر شرکتها ایرانی که خود را به قانون منطبق نموده اند، دفاتر حسابداری خود را جهت مقاصد مالیاتی تهیه و نگهداری می نمایند، لذا به نظر می رسد با الزامی شدن رعایت استانداردهای حسابداری از اول سال ۱۳۸۰ توسط بنگاههای اقتصادی، اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان سنتی از صورتهای مالی تهیه می شود. در واقع قبل از الزامی شدن رعایت استانداردهای حسابداری در سال ۱۳۸۰ و در غیاب این رهنمودها مبنای تهیه صورت های مالی رویه های یا الزامات تعیین شده قانون مالیاتی بوده است. حتی بعد از سال ۱۳۸۰ نیز شرکت ها و حسابداران بر اساس عادات قدیمی و با تکیه به رویه های سابق همچنان سعی بر رعایت رویه های مالیاتی دارند که این مساله باعث بروز مسائل و مشکلات خاصی می شود 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 می شود، بر مبنای دو پایه متفاوت در محاسبه سود حسابداری و سود مشمول

¹ Temporary differences

² Inter period differences

³ Valuation differences

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، نتیجه می‌شود.

۳-۳- تعامل استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی:

مالیات یکی از عوامل تاثیرگذار 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 تاثیر پذیری از یکدیگرند 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 زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است. این اشتراک و تعامل و وحدت اگر باعث شود که مفاد قانون مالیاتهای مستقیم با آنچه که در استاندارد ها 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 یک جانبه استانداردها به سمت مفاد قانون مالیاتها نمی‌باشد (قیداری، ۱۳۸۳: ۷). و در نهایت نقطه اوج تعامل حسابداری و مالیات را باید در «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداری ذی صلاح 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- مغایرت میان استاندارد حسابداری و قوانین مالیاتی

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکین پاسخگویی و تصمیم‌گیری اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی‌بدیل 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 بر اساس 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 سیاست‌گذاران، 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 به همراه نداشته و در نتیجه تامین‌کننده 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 تحت الشعاع قرار گرفتن از جنبه‌های مالیاتی غیر ممکن 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 ماموران مالیاتی بوده و بخشی از وقت و هزینه طرفین صرف حل و فصل این موضوع شده است (بیک‌پور، ۱۳۸۵: ۱۰۹).

۳-۵- روش‌های رفع اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

بیگ‌پور در بررسی مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ ق.م.م (اجرای حسابرسی مالیاتی توسط حسابدار رسمی) در نشریه حسابرسی می‌گوید:

«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 حسابرس مالیاتی نیز رعایت قوانین و مقررات مالیاتی الزامی است به نظر می‌رسد برای رفع مشکل پیش گفته دو راه حل وجود داشته باشد» (بیگ‌پور، ۱۳۸۵).

راه حل اول: راه حل نخست تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری تا حد امکان منطبق با مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین مرتبط است بطوری که مغایرتی وجود نداشته باشد. به نظر می‌رسد این کار ممکن نباشد زیرا اصولاً پایه و اساس استانداردهای حسابداری هر کشور به نحوی از استانداردهای بین‌المللی پیروی می‌کند و منفک شدن استانداردهای ملی حسابداری از استانداردهای بین‌المللی و انطباق آن با قوانین کهنه و قدیمی با توجه به روابط تجاری و اقتصادی با سایر کشورها منطقی نیست.

راه حل دوم: راه حل دوم اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین مرتبط با در نظر گرفتن استانداردهای حسابداری است. این راه حل در صورت تصویب از طرف قوه مقننه راه حلی منطقی و پذیرفتنی است. برای مثال، اگر با اصلاح قانون تجارت اجبار بنگاههای اقتصادی به داشتن دفاتر پلمپ شده منتفی شود و صرفاً اطلاعات موجود در رایانه‌ها استخراج شده و به عنوان مدارک مورد پذیرش قرار گیرد و ملاک تهیه صورت‌های مالی باشد، بخشی از مشکلات ناشی از ثبت و پلمپ دفاتر و رعایت مقررات دست و پاگیر آئین نامه تحریر دفاتر بر طرف خواهد شد (بیگ‌پور، ۱۳۸۵).

شباهنگ در فصل سیزدهم از جلد دوم *تئوری‌های حسابداری* می‌گوید: تفاوت بین تعاریف این دو سود (سود حسابداری و سود مشمول مالیات) موجب بروز پدیده‌ای به نام «تخصیص بین دوره‌ای

مالیات^۱ شده که در آن حسابی با عنوان «مالیات انتقالی به دوره آتی»^۲ برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد گردیده است (شباهنگ، ۱۳۸۴: ۴۰).

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 مالیاتی پرداخت کنند و بهتر است که آن به صورت یک مبلغ کلی باشد و در همان سال زیر عنوان هزینه مالیات گزارش شود. به بیان دیگر، چرا باید تخصیص میان دوره ای وجود داشته باشد^۳ (هندریکسن، ۱۳۸۴: ۳۳۸).

به هر ترتیب، تخصیص بین دوره ای مالیات موجب ایجاد بحث و گفتگو میان صاحب نظران حسابداری شده و یک گروه به دلایلی همچون مفهوم مقابله هزینه ها با درآمد فروش و مفهوم تداوم فعالیت و روشهای مدیریت موافق و عده ای به دلایلی چون قابل فهم نبودن و هزینه نبودن مالیات و مربوط نبودن و ابهام، مخالف آن بوده‌اند و گروهی دیگر «تخصیص موردی مالیات»^۴ را پیشنهاد کرده‌اند و لیکن در نهایت بر اساس تحقیقات مشاهده ای رولندویور، در زمان کارایی بازار سرمایه تخصیص بین دوره ای مالیات قابل قبول است و همین محققین در تحقیق بعدی خود نتیجه گیری کرده‌اند که مفروضات زیربنایی تخصیص مالیاتی مورد تردید و سوال است و روشهای جاری تخصیص مالیاتی لزوماً روش بهینه محسوب نمی شود.

به هر ترتیب، زمانی که اختلافات ناشی از مغایرت بین استاندارد حسابداری و قوانین مالیاتی باشد، بدلیل آگاهی قبلی از آن، امکان رفع مغایرت وجود دارد و یا در تصمیم گیری ها قابل پیش بینی است. از طرف دیگر، نوع دیگری از عوامل همچون مقررات پلمپ و نگهداری دفاتر که برخاسته از قانون تجارت مصوب دهه اول قرن چهاردهم شمسی بوده و مطابقتی با پیشرفت های تجارت الکترونیک ندارد و عدم رعایت آن نیز موجب تشخیص علی الراس مالیات و باعث اختلاف می شود که با اندکی درایت و نظم قابل رفع است و یا به عبارت دیگر، چون این اختلافات ریشه در قوانین دارد به مرور زمان قابل پیش بینی و پیشگیری است، اما همیشه این اختلافها برخاسته از قوانین نیست بلکه توسل بعضی از مودیان به انواع ترفندها برای اجتناب از پرداخت مالیات و یا رسانیدن میزان آن به حداقل ممکن و سعی بر فرار

¹ Inter period tax allocation

² Deferred tax account

^۳ - قبل از انتشار بیابنه شماره ۱۱ هیات اصول حسابداری (APB. II)

⁴ Partical allocation v.s. comprenensive allocation

مالیاتی است که در درون مرزهای یک کشور با توسل به انواع ترفندها از قبیل تبنای زنجیره ای در عدم صدور صورتحساب خرید یا فروش و حساب سازی و هزینه سازی تجلی یافته و در سطح بین المللی تلاش در جهت ورود به مراکز «بهشت های مالیاتی»^۱ می شود، مراکزی که در آن یا از بعضی از مالیاتها خبری نیست و یا نرخ های مالیاتی بسیار نازل است.

۳-۶ - نقش حسابرس مالیاتی در ایجاد اختلاف

حسابرسان مالیاتی ممکن است در امر تشخیص مالیات دچار اشتباهاتی نیر بشوند لیکن زمانی که دفاتر اسناد و مدارک ارائه شود و رسیدگی بر اساس مستندات مبتنی بر قوانین باشد، بحث سلیقه حسابرسان مالیاتی نمی تواند مطرح گردد ضمن آنکه اشتباهات و یا تفسیرهای شخصی به هر ترتیب در مراجع دادرسی مالیاتی قابل بررسی و تعدیل می باشد اما در مواردی که مودیان مالیاتی از ارائه اسناد و مدارک مثبت و مستند خوداری می نمایند تعیین قرائن مالیاتی نیازمند وجود اطلاعات درون سازمانی و تحقیق و تبصر کارشناسی بوده و هر چقدر این عوامل از مبنای ایده ال خود فاصله بگیرد، سلايق شخصی امکان بروز پیدا می کنند. به همین دلیل، هنگامی که مودی در محاسبه مالیات ابرازی خود از دفاتر و اسناد مثبت استفاده ننمایند، تعیین مبنای آن مشکل یا امکان ناپذیر بوده و امکان بررسی دقیق دلائل اختلاف نیز وجود ندارد و لیکن همانطوری که در این تحقیق نیز بدنبال آن هستیم اگر مبنای مالیات ابرازی منطبق بر دفاتر و اسناد و ضوابط باشد، شکاف بین مالیات تشخیصی مامور مالیاتی با مالیات قطعی از طریق مراجع دادرسی مالیاتی قابل رفع خواهد بود. گردانی و همکاران در پژوهشی تحت عنوان «نقش جامعه حسابداران رسمی در نظام مالیاتی» با بررسی پرونده های که طی چند سال توسط ماموران مالیاتی (ممیزان مالیاتی) و در سنوات بعد توسط حسابداران رسمی عضو انجمن حسابداران رسمی رسیدگی شده به این نتیجه رسیده اند که اختلاف معنا داری بین نحوه رسیدگی ممیزان مالیاتی و حسابداران رسمی وجود ندارد و یا شکاف بین مالیات تشخیصی قطعی پرونده های رسیدگی شده توسط ممیزان مالیاتی و حسابداران رسمی تفاوت معنی داری با هم ندارد (گردانی و همکاران، ۱۳۸۶).

¹Offshore tax

۴- روش پژوهش

نوع روش تحقیق توصیفی بوده و جامعه آماری مورد تحقیق، اشخاص حقوقی دارای اظهارنامه مالیاتی متکی به دفاتر قانونی می باشد که درآمد مشمول مالیات آنها تشخیص و پس از طی مراحل قانونی در مراجع دادرسی مالیاتی قطعی شده و شهر همدان از این جامعه بعنوان نمونه انتخاب و مورد بررسی قرار گرفته است این پژوهش از نوع (کاربردی) می باشد. برای آزمون فرضیه ها از آمار استنباطی استفاده می شود. انتخاب این روش با توجه به تحلیلی بودن ماهیت پژوهش است. در این مقاله بوسیله نرم افزار SPSS رابطه بین متغیرهای مورد نظر بررسی می شود تا سپس فرضیات تحقیق مورد آزمون قرار گیرد.

۴-۱- جامعه آماری

در این پژوهش، محدوده مورد تحقیق از بعد مکانی گروه اشخاص حقوقی اداره امور مالیاتی شهر همدان در نظر گرفته شده و افراد نمونه مورد نظر با احراز شرایط ذیل انتخاب شده اند:

- در سال ۱۳۸۳ و ۱۳۸۴ اظهار نامه مالیاتی خود را متکی به دفاتر قانونی تهیه و تنظیم نموده باشند.
- در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ ق.م.م و به درخواست اداره امور مالیاتی نسبت به ارائه کلیه اسناد مدارک دفاتر اقدام نموده باشند.

- برابر ماده ۱۱۰ ق.م.م نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مهلت مقرر قانونی به اداره امور مالیاتی اقدام نموده باشند و برگ تشخیص مالیات توسط اداره امور مالیاتی صادر و بعد از طی مراحل قانونی مالیات قطعی تعیین شده باشد.

از آنجائیکه هدف پژوهش حاضر شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی می باشد، لذا انتخاب قلمرو زمانی بطوریکه تا حد امکان به زمان حال نزدیکتر بوده و ویژگی سنجش جامعه مذکور را داشته باشد، مورد نظر پژوهش بوده و از این رو، انتخاب سالهای ۱۳۸۳ و ۱۳۸۴ به دلیل انجام شدن و طی تشریفات قانونی پرونده های مالیاتی تا مرحله قطعیت درآمد مشمول مالیات بوده است.

و علت انتخاب درآمد مشمول مالیات قطعی نیز آن است که برگه های تشخیص مالیات انجام شده توسط ماموران مالیاتی ممکن است دارای اشکالات و ایراداتی باشد که منطبق با قوانین نبوده و مورد اعتراض مودیان نیز باشد که با بررسی آن موارد و اعتراض ها در مراجع دادرسی مالیاتی، ایرادها و

مشکلات احتمالی رفع شده و برگ قطعی صادره قاعدتاً فارغ از ایرادهای قابل توجه و تاثیر گذار بوده و در واقع با انتخاب فوق اشتباهات ممیزی مالیات حذف و یا از تاثیر آن بر نتایج حاصله کاسته می شود. همچنین درآمد مشمول مالیات ابرازی که بر اساس دفاتر قانونی و اسناد حسابداری و مدارک مثبت محاسبه و تعیین و ابراز شده مورد پژوهش قرار گرفته است زیرا درآمد مشمول مالیات ابرازی که متکی به اسناد و مدارک و مستندات نباشد مبنایی برای بررسی آن وجود نداشته و قابلیت تطبیق با مبانی حسابداری و قوانین مالیاتی را ندارد و از این جامعه حذف شده است.

۴-۲- روش تجزیه تحلیل اطلاعات

۴-۲-۱- روش تجزیه تحلیل اطلاعات فرضیه‌ها

جهت آزمون فرضیه‌ها سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی ۳۶۶ نمونه جامعه آماری به ترتیب از اظهارنامه‌های مالیاتی و برگ قطعی استخراج و با روش آماری تی زوجی معناداری تفاوت بین آنها آزمون شده و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی به شرح جدول ۳-۱ استخراج و اثر آن بر ایجاد اختلاف آزمون و بررسی شده است.

در نهایت، پس از مشخص شدن نتایج آزمون فرضیه‌ها عواملی که باعث ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده باشد، شناسایی و سپس در حالت‌های زیر درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی - قطعی اشخاص حقوقی محاسبه و میانگین درصد کل اختلاف در هر حالت تعیین و نسبت به رتبه بندی عوامل ایجاد اختلاف پرداخته شده است:

حالت الف:

حالت عدم رعایت آئین نامه موضوع تبصره ۲ ماده ۹۷ ق.م.م (مردودی دفاتر قانونی)

$$A \quad \text{مابه التفاوت} \quad \text{سود مشمول مالیات ابرازی} - \text{سود مشمول مالیات قطعی}$$

$$= \frac{\text{سود مشمول مالیات ابرازی}}{\text{سود مشمول مالیات ابرازی}} \times 100 = \text{درصد اختلاف}$$

$$B \quad \text{سود مشمول مالیات ابرازی} \quad \text{سود مشمول مالیات ابرازی}$$

حالت ب:

رعایت آئین نامه موضوع تبصره ۲ ماده ۹۷ ق.م.م (قبولی دفاتر قانونی)

ب-۱) تاثیر هزینه‌های غیر قابل قبول:

A مجموع هزینه های غیر قابل قبول سود مشمول مالیات ابرازی - سود مشمول مالیات قطعی

$$\text{درصد اختلاف} = \frac{\text{سود مشمول مالیات ابرازی}}{\text{سود مشمول مالیات ابرازی}} \times 100 = \text{_____} \times 100 = \text{_____}$$

B سود مشمول مالیات ابرازی سود مشمول مالیات ابرازی

ب-۲) مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی:

C مجموع هزینه های غیر قابل قبول مغایر با استاندارد حسابداری

$$\text{درصد اختلاف} = \frac{\text{سود مشمول مالیات ابرازی}}{\text{سود مشمول مالیات ابرازی}} \times 100 = \text{_____}$$

B سود مشمول مالیات ابرازی

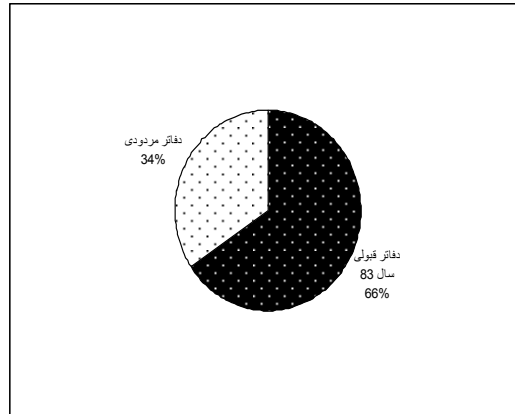
با تعیین میانگین درصد اختلافها و مقایسه آنها با هم، میزان تاثیر گذاری هر کدام از عوامل فوق رتبه بندی می‌گردد.

۵- تجزیه و تحلیل داده ها

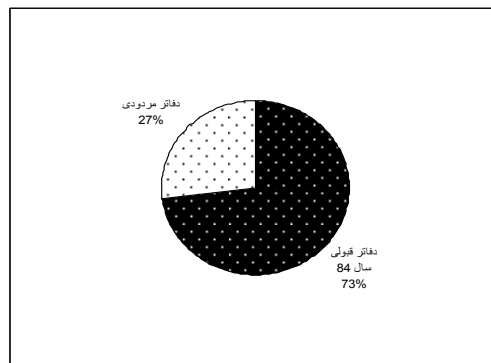
۵-۱- تحلیل متغیرهای توصیفی

۵-۱-۱- وضعیت قبولی و مردودی دفاتر قانونی

نمودار شماره ۵-۱- فراوانی وضعیت دفاتر قانونی سال ۸۳



نمودار شماره ۵-۲- فراوانی وضعیت دفاتر قانونی سال ۸۴



نمودار فوق نشان می دهد که روند قبولی دفاتر از سال ۱۳۸۳ به ۱۳۸۴ سیر صعودی و مردودی دفاتر سیر نزولی داشته است که این امر می تواند نشانگر افزایش فرهنگ مالیاتی مودیان در نگهداری دفاتر قانونی بر اساس آئین نامه تحریر دفاتر و همچنین حاکی از موفقیت سازمان مالیاتی در گسترش همین فرهنگ در درون جامعه و تاکید بر تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس دفاتر و اسناد مثبت در درون واحدهای مالیاتی است.

۵-۲- فرضیه ها و آزمون آنها

فرضیه اول:

بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی تفاوت وجود دارد.

جدول شماره ۵-۱:

آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی برای کل دفاتر قانونی فرضیه اول

نتیجه	p-value	درجه آزادی df	مقدار t	میانگین	شاخص
تفاوت دارد	۰,۰۱۱	۳۶۵	۲,۵۶۳	-۸۳۴۵۷۱۰۳۲	سود مشمول مالیات ابرازی
				۵۸۳۷۰۰۹۶۴	سود مشمول مالیات قطعی

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی $p\text{-value} = ۰/۰۱۱ < ۰/۰۵$ می توان گفت که بین دو شاخص سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی تفاوت معنی داری وجود دارد و چون میانگین سود مشمول مالیات قطعی برابر جدول بیش از میانگین سود مشمول مالیات ابرازی است، پس می توان نتیجه گرفت که سود مشمول مالیات قطعی به طور معنی داری بیش تر از سود مشمول مالیات ابرازی است.

فرضیه دوم:

عدم رعایت آئین نامه تحریر دفاتر قانونی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی تفاوت ایجاد می کند.

برای بررسی این فرضیه ابتدا مابه التفاوت سود مشمول مالیات ابرازی - قطعی بدست آمده را در شرکتی که آیین نامه مذکور را رعایت کرده اند (قبولی دفاتر) با شرکتی که رعایت نکرده اند (مردودی دفاتر) مقایسه می کنیم. سپس در هر دو دسته شرکتی قبولی و مردودی دفاتر، میانگین بین

سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی را مقایسه می کنیم. آیا بین مابه التفاوت سود ابرازی و سود قطعی در شرکتهای وضعیت قبولی و مردودی دفاتر تفاوت موجود دارد؟

جدول شماره ۵-۲: آزمون مقایسه میانگین ها مربوط به هدف دوم تحقیق

نتیجه	p-value	درجه آزادی df	مقدار t	میانگین مابه التفاوت	تعداد	شاخص
تفاوت دارد	۰,۰۳۷	۲۵۴	-۲,۱۰	۲۵۶۰۴۲۱۸۷,۵	۱۱۲	وضعیت مردودی
				۱۹۳۰۷۵۱۲۸۳,۱۳	۲۵۴	وضعیت قبولی

نتایج نشان می دهد که مقدار $t = -۲/۱۰$ و درجه آزادی ۲۵۴ شده است. و چون $۰/۰۳۷ < ۵\%$ $p_value =$ بنابراین می توان گفت بین مابه التفاوت سود ابرازی و سود قطعی در شرکتهای وضعیت قبولی و مردودی دفاتر تفاوت وجود دارد. به نحوی که میزان مابه التفاوت در وضعیت قبولی به صورت معنی داری بیش از شرکتهای دفاتر مردودی است.

شرکتهایی که آئین نامه تحریر دفاتر را رعایت ننموده اند (مردودی دفاتر)

جدول شماره ۵-۳:

آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی برای دفاتر مردودی فرضیه دوم

نتیجه	p_value	درجه آزادی df	مقدار t	میانگین	شاخص
تفاوت دارد	۰,۰۰۰	۱۱۱	۵,۱۳۲	-۶۲۰۳۱۵۷۱	سود مشمول مالیات ابرازی
				۱۹۴۰۱۰۶۱۵	سود مشمول مالیات قطعی

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی و $۰ < ۵\%$ $p_value =$ می توان گفت که بین دو شاخص سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی در شرکتهایی که دفاتر آنها مردود شده است، تفاوت

معنی داری وجود دارد، و مقایسه میانگین ها نیز نشان می دهد سود مشمول مالیات قطعی به طور معنی داری بیش تر از سود مشمول مالیات ابرازی است.

شرکتهایی که آئین نامه تحریر دفاتر را رعایت نموده اند (قبولی دفاتر)

جدول شماره ۴-۵:

آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی برای دفاتر قبولی

نتیجه	p_value	درجه آزادی df	مقدار t	میانگین	شاخص
تفاوت دارد	۰,۰۱۶	۲۵۳	۲,۴۲۷	-۱۱۷۵۲۱۸۳۵۴	سود مشمول مالیات ابرازی
				۷۵۵۵۳۳۹۲۸	سود مشمول مالیات قطعی

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی $p\text{-value} = ۰/۰۱۶ < ۰/۰۵$ می توان گفت که بین دو شاخص سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی در شرکتهایی که دفاتر آنها قبول شده است، تفاوت معنی داری وجود دارد و مقایسه میانگین ها نیز نشان می دهد که سود مشمول مالیات قطعی به طور معنی داری بیش تر از سود مشمول مالیات ابرازی است.

فرضیه سوم:

مغایرت بین استاندارد های حسابداری و قانون مالیاتهای مستقیم بین سود مشمول ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی تفاوت ایجاد می کند.

جدول شماره ۵-۵:

آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و مجموع مقادیر مغایر با استانداردهای

حسابداری بعلاوه سود مشمول مالیات ابرازی برای دفاتر قبولی فرضیه سوم

نتیجه	p_value	درجه آزادی df	مقدار t	میانگین رتبه	تعداد	شاخص
تفاوت ندارد	۰,۱۶۶	۲۵۳	-۱,۳۹۰	-۱۱۷۵۲۱۸۳۵۴	۲۵۴	سود مشمول مالیات ابرازی
				-۹۱۸۸۰۹۸۴۷	۲۵۴	مجموع مقادیر مغایر با استانداردهای حسابداری بعلاوه سود مشمول مالیات ابرازی

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی $p_value = 0/166 < 0/5$ می توان گفت که بین دو شاخص سود مشمول مالیات ابرازی و مجموع مقادیر مغایر با استانداردهای حسابداری بعلاوه سود مشمول مالیات ابرازی تفاوت معنی داری وجود ندارد (تفاوت وجود دارد ولیکن این تفاوت معنی دار نمی باشد). از آنجا که تفاوت بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی در حالت قبولی دفاتر معنی دار می باشد (جدول زیر)، با توجه به یافته های جدول پیشین می توان نتیجه گیری کرد که این اختلاف ناشی از هزینه های غیر قابل قبول مغایر با استانداردهای حسابداری نبوده. بلکه ناشی از هزینه های غیر قابل قبول مالیاتی می باشد.

با توجه به تایید فرضیه اول و دوم، بین سود مشمول مالیات ابرازی - قطعی تفاوت وجود دارد و در صورت رعایت آئین نامه تحریر دفاتر قانونی و حتی عدم رعایت آن نیز اختلاف معناداری می باشد اما مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تفاوت معنی داری بین دو سود در حالت رعایت آئین نامه تفاوتی ایجاد نمی کند ولیکن با استفاده از جدول زیر درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی - قطعی محاسبه و نسبت به رتبه بندی عوامل در ایجاد بیشترین درصد اختلاف اقدام می گردد.

جدول شماره ۵-۶: مقادیر توصیفی شاخصهای مربوط به هدف اول تحقیق

شاخص ها	تعداد	میانگین	انحراف معیار
A/B مردودی دفاتر قانونی*	۱۰۸	۵۴۶۵,۹۰	۵۲۸۱۰
A/B قبولی دفاتر قانونی**	۲۴۳	۳۳۱,۲۴	۱۰۹۸
C/B قبولی دفاتر قانونی	۲۲۸	۴۶,۳۲	۲۲۹,۲۳

= درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی - قطعی

$$A/B = 100 \times \left(\frac{\text{سود مشمول مالیات ابرازی}}{\text{سود مشمول مالیات قطعی}} \right)$$

= درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی - قطعی ناشی از مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی

$$C/B = 100 \times \left(\frac{\text{سود مشمول مالیات ابرازی}}{\text{مجموع هزینه های مغایر با استاندارد حسابداری}} \right)$$

* دفاتری که آئین نامه تحریر دفاتر قانونی را رعایت نکرده اند.

** دفاتری که آئین نامه تحریر دفاتر قانونی را رعایت کرده اند.

با توجه به عوامل موثر بر مردودی دفاتر و هزینه های موثر غیر قابل قبول در ایجاد اختلاف، رتبه بندی این عوامل بر اساس درصد اختلاف ایجاد شده بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی به شرح جداول زیر می باشد:

جدول شماره ۵-۷

رتبه بندی عوامل موثر بر رد دفاتر قانونی بر حسب تعداد فراوانی در شرکتهای مردودی

ردیف	شماره عامل	نام 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	۴۸	۴۲/۸۵
۲	۱۷	تاخیر پلمپ دفاتر قانونی	۳۲	۲۸/۵
۳	۷	بستانکار شدن حسابهای نقد و بانک	۱۱	۸/۹
۴	۸	تاخیر تحریر دفاتر روزنامه زاید بر حد مجاز در تبصره ۴ و ۳ و ماده ۴ ماده ۱۳ و دفتر کل مزاید بر ماده ۱۴ و ۱۷	۵	۴/۴
۵	۱۰	اشتباه حساب حاصل از ثبت عملیات موسسه در صورتی که نسبت به اصلاح آن طبق ماده ۱۱ اقالام نشود	۴	۳/۶۷
۶	۱۴	استفاده از دفاتر ثبت و پلمپ شده سالهای قبل با توجه به ماده ۳ آیین نامه	۴	۳/۶۷
۷	۶	جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول و سفید ماندن تمام صفحه در دفتر روزنامه به منظور سوء استفاده	۳	۲/۶۷
۸	۱۲	عدم ارائه دستورالعمل کار با نرم افزار حسابداری با رایانه و عدم ارائه خلاصه عملیات سه ماه رایانه ای در مهلت مقرر	۲	۱/۷۸
۹	۵	تراشیدن، پاک کردن و محو کردن مندرجات دفاتر به منظور سوء استفاده	۱	۰/۸۹
۱۰	۱۳	عدم ارائه یک یا چند جلد دفاتر ثبت و پلمپ شده (ولونویس)	۱	۰/۸۹
۱۱	۱۵	عدم مطابقت مندرجات دفاتر بت اطلاعات موجود در سیستم رایانه ای	۱	۰/۸۹
۱۲	۱۶	ثبت هزینه ها و درآمدها و هر نوع اعمال و اقالام مالی غیر واقع در دفاتر به شرط احراز	۱	۰/۸۹
۱۳	۱	از پلمپ خارج شدن دفاتر و یا فاقد یکبرگ یا چند برگ باشد	۰	۰
۱۴	۳	ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت در حاشیه	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 آئین نامه	۰	۰
۱۷	۱۱	عدم استفاده از اوراق مخصوص ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم	۰	۰
		جمع	۱۱۲	۱۰۰٪

جدول شماره ۵-۸

رتبه بندی هزینه های غیر قابل قبول بر حسب «مبلغ موثر بر اختلاف» در حالت قبولی دفاتر

ردیف	شماره ماده قانونی	نام ماهیت هزینه های غیر قابل قبول (مبلغ موثر بر اختلاف)	جمع درصد های مربوط به درصد اختلاف ناشی از هزینه های برگشتی	درصد فراوانی
			$\sum_1^{254} \frac{A}{B}$	
۱	۱۴۷	در حدود متعارف متکی به مدارک نبودن (عدم ارائه یا وجود مستندات هزینه)	۷۰۴۹,۰۳	۳۲/۰۲
۲	۱۴۷	عدم ارتباط هزینه ها با درآمد های شرکت	۲۹۱۰,۳۷	۱۲/۲۲
۳	۱۴۸-۲۰ و تبصره یک م ۱۴۹	عدم احتساب تعمیرات اساسی دارایی ها به حساب دارایی و منظور نمودن آن به هزینه	۲۳۵۵,۷	۱۰/۷۰
۴	۱۴۸-۱۴۷	سایر موارد (سایر قوانین بودجه برنامه های توسعه و اشتباه در محاسبه معافیت های قانونی)	۱۶۱۵,۱	۷/۳۴
۵	۱۴۷	عدم مطابقت هزینه ها با درآمدها (هزینه ها مربوط به سنوات قبل یا آتی می باشد)	۱۴۶۰,۶۳	۶/۶۳
۶	۷-۱۴۸	احتساب مالیات به هزینه	۱۰۳۰,۸	۴/۶۹
۷	۱۵۲	هزینه استهلاك مغایر با آئین نامه استهلاك تصویبی وزارت دارایی	۹۹۶	۴/۵۲
۸	۷-۱۴۸	جرایم پرداختی به غیر جریمه بانک (جریمه بابت رانندگی یا شهرداریها یا اداره مالیات و بیمه)	۵۳۵,۳	۲/۴۳
۹	۱۴۸-۱۴۷	تعدیلات سنواتی موثر بر درآمد مشمول مالیات	۵۲۲,۹	۲/۳۷
۱۰	۱۴۸	مزداد به حد نصاب مقرر در قانون (سنوات خدمت بیش از یکماه به ازای هر مستخدم)	۴۵۸,۸	۲/۰۸
۱۱	م ۱۴۸	پرداختی های خالص به کارکنان که در ماده ۱۴۸ پیش بینی نشده	۳۶۵	۱/۶۶
۱۲	۱۴۸-۱۴۷	احتساب مضاعف یک هزینه	۳۶۲,۴	۱/۶۵
۱۳	تبصره ماده ۲-۱۴۸	پرداخت حقوق یا دستمزد یا پاداش به مدیران غیر موظف فاقد شغل در شرکت	۳۲۵,۱	۱/۴۸
۱۴	۱۴۸-۱۴۷	اشتباه محاسبه بین هزینه واقعی و مستندات با هزینه مندرج در دفاتر اسناد حسابداری	۲۸۷,۶	۱/۳۱
۱۵	۹-۱۴۸	هزینه های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت یا دارایی موسسه در صورت عدم رعایت شروط بند ماده ۱۴۸	۲۳۲	۱/۰۵
۱۶	بند ۴ ماده ۱۴۹	استهلاك هزینه ها قبل از بهره برداری که قبلا مورد قبول امور مالیاتی قرار نگرفته باشد	۲۰,۹	۰/۹۵

ادامه جدول

ردیف	شماره ماده قانونی	نام ماهیت هزینه های غیر قابل قبول (مبلغ موثر بر اختلاف)	جمع درصد های مربوط به درصد اختلاف ناشی از هزینه های برگشتی $\sum_{1}^{254} \frac{A}{B}$	درصد فراوانی
۱۷	۱۴۷	سایر هزینه های مازاد به حد نصاب مقرر قانون	۱۹۸,۸	۰/۹
۱۸	۱۴۷	عدم انطباق یا مصوبات هیات وزیران	۱۹۱,۹	۰/۸۷
۱۹	۱۴۷م	کمک های اهدایی به افراد خارج از سازمان یا موسسه	۱۸۰,۴	۰/۸۲
۲۰	۱۱-۱۴۸	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به شرط عدم رعایت مفاد بند ۱۱ ماده ۱۴۸	۱۵۸,۵	۰/۷۲
۲۱	۱۸-۱۴۸	سود و کارمزد پرداختی به اشخاص غیر از بانکها و صندوق تعاون و موسسه اعتباری بانکی مجاز	۱۱۳	۰/۵۱
۲۲	۲۶-۱۴۷	مازاد ذخایر هزینه های پیش بینی شده سنوات قبل که پرداخت نشده باشد	۱۰۶,۵	۰/۴۸
۲۳	۱۲-۱۴۸	استهلاک زبان سنوات قبل که مورد قبول واحد مالیاتی قرار نگرفته است	۱۰۰	۰/۴۵
۲۴	۱۳-۱۴۷	هزینه ها یا تعمیرات اساسی در ملک استجاری (هزینه جزئی قابل قبول است)	۹۰	۰/۴۱
۲۵	۱۴۸-۱۴۷	سود و زیان شناسایی شده تعویض دارائیهای مشابه (عدم پیش بینی در ماده ۱۴۸ ق.م.م)	۶۷,۴	۰/۳۱
۲۶	۱۴۷م	پرداخت پاداش یا دستمزد به افرادی خارج از شرکت بدون ارتباط کاری	۵۰,۹	۰/۳۳
۲۷	۱۴۸	مازاد بر حد نصاب مقرر در قانون (حق مأموریت داخل یا خارج از کشور)	۳۳	۰/۱
۲۸	۱۴۷م	زیان ناشی از تجدید ارزیابی دارائیها به علت عدم مطابقت و پیش بینی آن در ماده ۱۴۸ ق.م.م	۱۴	۰/۰۶۴
۲۹	۲-۱۴۸	هزینه مازاد بر حد نصاب (۳٪ حقوق پرداختی سالانه بابت پس انداز کارکنان)	۶,۹	۰/۰۳
۳۰	۱۴۷م	زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاری یا دارائیها یا موجودیها به علت عدم پیش بینی آن در ماده ۱۴۷	۰,۰	۰/۰
۳۱	۱۴۸ م	زیان ناشی از تغییر در برآورد حسابداری	۰/۰	۰/۰
۳۲	۱۴۸	زیان عملیات متوقف شده	۰/۰	۰/۰
۳۳	۱۴۸	حذف سود و زیان تحقق نیافته در معامله فی مابین شرکت اصلی و فرعی و وابسته	۰/۰	۰/۰
۳۴	۱۴۷	تعدیل درآمد مربوط به فروش اقساطی موکول شده زمان وصول (تعدیل اقساطی به تعهدی سالانه)	۰/۰	۰/۰
		جمع	۱۰۰	۱۰۰

جدول شماره ۵-۹

رتبه بندی هزینه های غیر قابل قبول بر حسب «مغایرت با استاندارد حسابداری» به ترتیب

جمع مقادیر در کل شرکتهای قبولی

رتبه	شماره ماده قانونی	نام ماهیت هزینه های غیر قابل قبول (مغایرت با استاندارد حسابداری)	جمع درصدهای مربوط به درصد مغایر با استانداردهای $\sum_{1}^{254} \frac{C}{B}$	درصد فراوانی
۱	۱۵۲	هزینه استهلاک مغایر با آئین نامه استهلاک تصویبی وزارت دارایی	۹۹۶	۴/۵۲
۲	۱۴۸	کلیه بر مازاد به حد نصاب مقرر در قانون	۶۸۷/۵	۳/۱۱
۳	۱۴۸ م	پرداختی های خالص به کارکنان و مدیران که در ماده ۱۴۸ پیش بینی نشده	۵۹۶/۳	۲/۷۱
۴	۷-۱۴۸	جرایم پرداختی به غیر جریمه بانک (جریمه بابت راندگی یا شهرداریها یا اداره مالیات و بیمه)	۵۳۵,۳	۲/۴۳
۵	بصره ۲ ماده ۱۴۸	پرداخت حقوق یا دستمزد یا پاداش به مدیران غیر موظف فاقد شغل در شرکت	۳۲۵,۱	۱/۴۸
۶	۱۱-۱۴۸	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به شرط عدم رعایت مفاد بند ۱۱ ماده ۱۴۸	۱۵۸,۵	۰/۷۲
۷	۱۸-۱۴۸	سود و کارمزد پرداختی به اشخاص غیر از بانکها و صندوق تعاون و موسسه اعتباری بانکی مجاز	۱۱۳	۰/۵۱
۸	۱۴۸-۱۴۷	سود و زیان شناسایی شده تعویض دارائیهای مشابه (عدم پیش بینی در ماده ۱۴۸ ق.م.م)	۶۷,۴	۰/۳۱
۹	۱۴۷ م	زیان ناشی از تجدید ارزیابی دارائیهای به علت عدم مطابقت و پیش بینی آن در ماده ۱۴۸ ق.م.م	۱۴	۰/۰۶

ادامه جدول

درصد فراوانی	جمع درصدهای مربوط به درصد مغایر با استانداردهای حسابداری $\sum_1^{254} \frac{C}{B}$	نام ماهیت هزینه های غیر قابل قبول (مغایرت با استاندارد حسابداری)	شماره ماده قانونی	ردیف
۰,۰۰۰۰۰	۰,۰	زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاری یا دارائیهها یا موجودیهها به علت عدم پیش بینی آن در ماده ۱۴۷	۱۴۷م	۱۰
۰/۰	۰/۰	زیان ناشی از تغییر در برآورد حسابداری	۱۴۸ م	۱۱
۰/۰	۰/۰	زیان عملیات متوقف شده	۱۴۸	۱۲
۰/۰	۰/۰	حذف سود و زیان تحقق نیافته در معامله فی مابین شرکت اصلی و فرعی و وابسته	۱۴۸	۱۳
۰/۰	۰/۰	تعدیل درآمد مربوط به فروش اقساطی موکول شده زمان وصول (تعدیل اقساطی به تعهدی سالیانه)	۱۴۷	۱۴

۶- نتیجه گیری

۶-۱- شناسایی مهمترین علل ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود

مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی

با توجه به تأیید فرضیه‌های اول و دوم و شناسایی عوامل ایجاد کننده اختلاف در حالت مردودی و قبولی دفاتر و با توجه به میانگین اختلاف ایجاد شده در حالت مردودی دفاتر که کمتر از حالت قبولی دفاتر است. این امر می‌تواند ناشی از اندازه شرکت‌های دو گروه باشد اما درصد اختلاف ایجاد شده میان دو سود نشان می‌دهد که دفاتر مردودی اختلاف بین سود ابرازی قطعی بسیار بیشتر از اختلاف بین سود ابرازی قطعی در حالت قبولی دفاتر می‌باشد. در واقع، زمانی که دفاتر مردود می‌شوند، سود مشمول مالیات قطعی چندین برابر سود مشمول مالیات ابرازی است که این امر در ابتدا می‌تواند ناشی از غیرواقعی بودن سود ابرازی این گروه باشد و در گام بعدی زمانی که دفاتر مردود می‌شوند چون اعمال ضریب مالیاتی در قرینه برآوردی اداره مالیاتی ملاک محاسبه سود مشمول مالیات قرار می‌گیرد و ارتباطی با سود حسابداری ندارد، لذا باعث می‌شود که زیان ابرازی مودی مورد قبول واقع نشود ولی چون در حالت قبولی دفاتر مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات به هر ترتیب سود و زیان ابرازی شخص حقوقی است، درصد اختلاف ایجاد شده بین سود ابرازی قطعی بسیار کمتر از حالت مردودی دفاتر می‌باشد. و در نهایت، مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی هر چند به طور معنی دار بین دو سود اختلاف ایجاد نمی‌کند اما وجود اختلاف جزئی را بیان می‌کند.

۶-۲- شناسایی نقش آئین نامه تحریر دفاتر قانون موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ ق.م.م

در ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی

اشخاص حقوقی

با توجه به تأیید فرضیه دوم، عدم رعایت آئین نامه فوق باعث ایجاد اختلاف میان دو سود یاد شده می‌گردد اما با توجه به مفاد ماده ۲۰ آئین نامه و عواملی که هر کدام به تنهایی منجر به مردودی دفاتر قانونی می‌شوند و رتبه بندی انجام شده از ۱۷ مورد از کل موارد مؤثر بر مردودی دفاتر و (جدول ۵-۷) با توجه به تأثیر آنها در ایجاد اختلاف، نتایج بدست آمده حاکی از آن است که ۴۲/۵۸٪ دفاتر به علت عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفتر به شرط احراز (کتمان درآمد یا فعالیت) و ۲۸/۵٪ به علت تأخیر

پلمپ دفاتر قانونی مردود اعلام گردیده اند که در صورت عدم کتمان فعالیت یا درآمد توسط شرکت ها و انضباط در پلمپ دفاتر قانونی در مهلت مقرر به نحو قابل ملاحظه ای از اختلاف موجود میان سود مشمول مالیات ابرازی - قطعی کاسته می شود ولیکن درحالت رعایت آئین نامه تحریر دفاتر، عامل موثر در ایجاد اختلاف هزینه‌های غیر قابل قبول می باشد و لذا با توجه به نتایج فوق و ماهیت هزینه ها غیر قابل و رتبه بندی تأثیر این هزینه ها در ایجاد اختلاف (جدول ۵-۸)، نتایج حاصله بیانگر آن است که ۳۲٪ اختلاف ناشی از عدم ارائه یا عدم وجود مستندات و فاکتور در اثبات هزینه و ۱۳٪ به علت عدم ارتباط هزینه با درآمد شرکت و ۱۰/۷٪ به علت عدم احتساب تعمیرات اساسی در حساب دارایی و ۷/۳٪ ناشی از سایر موارد (تغییرات سالیانه بودجه و سایر قوانین موضوعه) و ۶/۶٪ عدم مطابقت هزینه ها با درآمدهای هر سال (عدم توجه به مبنای تعهدی) می باشد.

نتایج حاصله از جداول ذکرشده فوق، بیانگر آن است که اگر فروشندگان و ارائه دهندگان 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 سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی کاسته شود.

در تعمیم بحث فوق و انطباق نتایج حاصله از دو مورد که ۴۲/۵۸٪ دفاتر به علت کتمان فعالیت مردود و ۳۲٪ هزینه‌های غیر قابل مربوط به عدم وجود مستندات کافی هزینه که به نوعی مبین عدم صدور فاکتور توسط فروشندگان برای فرار از ارائه اطلاعات به سازمان‌های مالیاتی و یا هزینه سازی توسط مودیان بدون مستندات می باشد، می توان نتیجه گرفت که این مهم‌ترین عامل کلی در ایجاد اختلاف ناشی از تلاش مودیان در اجتناب از پرداخت مالیات و اثبات آن توسط مأموران مالیاتی و اعمال قوانین برای وصول مالیات مربوطه بوده است و در واقع، اگر شرکت ها و یا مودیان درصدد کتمان درآمد یا هزینه سازی نباشند، می توان امیدوار بود که به طول قابل ملاحظه ای از اختلاف میان سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی کاسته شود.

۳-۶- بررسی نقش مغایرت بین قوانین مالیاتی و استاندارد های حسابداری در ایجاد**اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی**

با توجه به بررسی ماهیت هزینه های غیر قابل قبولی که مغایر با استاندارد های حسابداری بوده و همچنین زیر مجموعه کل هزینه های غیر قابل قبول می باشد، آزمون تی زوجی نشان می دهد که اختلاف ایجاد شده بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی ناشی از برگشت کل هزینه های غیر قابل قبول به طور معناداری بیش از اختلاف ایجاد شده ناشی از مغایرت بین استاندارد های حسابداری و قوانین مالیاتی است و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث اختلاف معنی دار نمی شود. این امر در واقع بدلیل عدم وجود اختلاف نیست بلکه نشان می دهد که مودیان مالیاتی عمدتاً در تهیه صورت های مالی از رویه های مالیاتی استفاده می نمایند که این موضوع باعث کاهش اثر اختلافها می گردد.

با تمام مباحث فوق رتبه بندی انجام شده هزینه های غیر قابل قبول، مغایر با استاندارد های حسابداری موثر بر ایجاد اختلاف هر چند معنی دار نیست اما برابر (جدول ۵-۷)، اختلافات جزئی به وجود آمده به ترتیب رتبه، ۴/۵۲٪ آن مربوط به جدول استهلاکات تصویبی موضوع ماده ۱۵۲ ق.م.م و کلیه مازاد بر حد نصابهای مقرر در قانون ۳/۱۱٪ و پرداختی های خاص به کارکنان و جرائم پرداختی به نهادهای غیر بانکی ۲/۴۳٪ می باشد. با بررسی هر کدام از موارد فوق می توان نتیجه گرفت که جدول استهلاک دارایی ها تصویبی توسط وزارت دارایی احتمالاً با الگوی عمر مفید مصرف منافع اقتصادی دارایی های مورد استفاده در شرکت ها مطابقت نداشته و بایستی نسبت به اصلاح جدول مذکور منطبق با واقعیت ها اقدام شود و حدنصابهای تعیین شده نیز تا حدودی می تواند قابل تعدیل باشد.

۴-۶- نتیجه نهایی

با دقت نظر در دلایل اصلی ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی- قطعی می توان این گونه نتیجه گرفت که در بخش محتوای صورت های مالی، اگر عواملی همچون کتمان فعالیت ها یا درآمد ها و هزینه سازی و تلاش برای عدم صدور فاکتور یا صورتحساب رفع شود و در بخش شکلی عواملی همچون پلمپ دفاتر و ثبت عملیات در دفاتر در مهلت های مقرر قانونی صورت پذیرد، می توان امیدوار بود که حجم قابل ملاحظه ای از اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی- قطعی کاسته شود با عنایت به این واقعیت که این عوامل تابعی از رفتار شرکتها هستند و به رفتار سازمان مالیاتی در تعامل با شرکتها

ارتباطی ندارد، تلاش دولت برای گسترش فرهنگ مالیاتی و آموزش مودیان در این زمینه ضروری است. اما مغایرت بین استاندارد های حسابداری و قوانین مالیاتی هر چند در ایجاد اختلاف مؤثر نمی باشد اما همین جزئی بودن نقش آن در ایجاد اختلاف نیز مانع از ضرورت رفع و کاهش این اختلاف توسط طراحان استاندارد و قانون گذاران مالیاتی نمی گردد اما تأکید بیش از حد بر آن در واقع دور شدن از واقعیت های اصلی و موجود می باشد.

۶-۵- پیشنهادها

۱- نظام جامع اطلاعاتی به نحوی پیاده سازی شود که کلیه گردش 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.

۲- هر کدام از فعالان اقتصادی فقط از صورت حساب یا فاکتور هایی 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 به گونه ای که معاملات با سند انجام بگیرد و هیچ گونه هزینه ای بدون سند وجود خارجی نداشته باشد و کتمان فعالیت نیز امکان پذیر نباشد.

۳- در خصوص پلمپ دفاتر قانونی که عموماً برخاسته از قانون تجارت بوده و منطبق با واقعیت اقتصادی عصر تجارت الکترونیک نیز نمی باشد بایستی اصلاحاتی انجام گیرد تا با واقعیت های اقتصادی روز و حسابداری رایانه ای منطبق گردد.

۴- بخشی از هزینه های غیر قابل قبول که عموماً مغایر با استانداردهای حسابداری نیز می باشد، ناشی از حد نصاب های قید شده در قانون مالیاتی است که به نظر می رسد با واقعیت های اجتماعی و اقتصادی هم خوانی نداشته و نیازمند بازنگری مجدد در تعیین سقف آن باشد و شاید اصلاً ضرورت چندانی نیز در تعیین حد نصاب های مذکور نباشد.

۵- با توجه به اثر بخشی آئین نامه موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ ق.م.م در ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی، بهتر است در نظام آموزشی حسابداری و درس حسابداری مالیاتی، آئین نامه موصوف به دانشجویان به طور دقیق و اصولی آموزش داده شود زیرا در حسابداری مالیاتی کنونی بیشتر

قانون تدریس می شود و به آئین نامه ها که عمدتاً در خارج از کتاب قانون تهیه و چاپ می گردد، بهای چندانی داده نمی شود.

۶- در خصوص آیین نامه استهلاکات موضوع ماده ۱۵۲ ق.م.م هر چند باعث ایجاد وحدت رویه و قابلیت مقایسه در صورت های مالی شرکت های مختلف می شود، اما اصلاح آن با توجه به الگوی مصرف منافع اقتصادی و عمر مفید دارایی ها ضروری بوده و نیازمند بررسی مجدد و کارشناسی دقیق می باشد.

فهرست منابع

الف) فارسی

- آذر، عادل و منصور مومنی (۱۳۸۳)، «آمار و کاربرد آن در مدیریت»، جلد دوم، تهران: سمت.
- بیک پور، محمدعلی (۱۳۸۵)، «مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم» فصلنامه حسابرس، شماره ۳۵.
- حاجی اسماعیل، حمیدرضا (۱۳۸۲). بررسی عوامل موثر بر اختلاف بین سود ابرازی شرکتهای غیر دولتی و سود تشخیصی توسط مامور مالیاتی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- دوانی، غلامحسین (۱۳۸۶)، «مالیات و حسابداری را در عصر فراتکنولوژی جدی بگیریم»، نشریه سامان، شماره ۲۷.
- سازمان امور مالیاتی کشور، (۱۳۸۱). قانون مالیاتهای مستقیم. تهران: نشر نگاره آفتاب.
- سازمان امور مالیاتی کشور، (۱۳۸۵). دفترچه ضرائب مالیاتی. تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- شباهنگ، رضا (۱۳۸۴). تئوری حسابداری. جلد دوم، تهران: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- صفری، احمد (۱۳۸۵). بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی مودیان و سود تشخیصی ماموران مالیاتی اشخاص حقوقی غیردولتی در اداره امور مالیاتی شرکتهای. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- قیداری، علیرضا (۱۳۸۳). بررسی اهم موارد اختلاف بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیاتهای مستقیم در تصمیم گیری های اقتصادی. پایانه نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- کرمی، غلامرضا (۱۳۸۵) (گردآورنده). مجموعه قوانین مالیاتی. تهران: نشر شاپورد.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۱). استانداردهای حسابداری. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۶۰.
- گردانی، ابوالقاسم و همکاران (۱۳۸۶) «نقش حسابداران رسمی در نظام مالیاتی»، فصلنامه مالیات و توسعه، پیش شماره چهارم (پاییز): ۸۱-۱۰۵.

ب) لاتین

- Hendlksen, Eldens (1992). *Accounting theory*.
- William H. Beaver and Roland E. Dukes (1972), "Interperiod tax allocations earning expectations, an the behaviour of security prices", *The Accounting Review*, April 1972: 302-22.
- William H. Beaver and Roland E. Dukes (1973), "Interperior tax allocation and Delta Depiciation Methods: Some Epirical Result", *The Accounting Review*, July 1973: 549-580.

