

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

باقر شمس زاده\*

وجیه‌اله ذکوری\*\*

## 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 ۳۳٪ 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

\*\* دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان

## ۱- مقدمه

درآمدهای مالیاتی اشخاص حقوقی یکی از منابع مهم در ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور است و چون این اشخاص در قیاس با اشخاص حقیقی دفاتر و اسناد معتبری برای تهیه صورت‌های مالی نگهداری می‌کنند، توجه به شیوه‌های 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 تفاوت‌ها 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 هزینه‌های وصول خواهد شد. این اختلاف‌ها 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 اختلاف‌ها و روش‌های تعدیل آن افزایش یابد، به همان نسبت فاصله بین سود مشمول مالیات ابرازی قطعی کاهش یافته و از مشکلات سازمان مالیاتی نیز کاسته می‌شود. 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 زمینه‌ای است برای سازمان امور مالیاتی کشور در وصول سریعتر و کم هزینه تر مالیات و سر آغازی است برای قانون گذاران در جهت رفع ریشه‌ای بعضی از این اختلاف‌ها 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 پرسشنامه‌ای بوده‌اند که تعدادی از آنها به شرح ذیل می‌باشد:

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 مالیات‌ها 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 می‌گردد. از منظر تئوری‌های حسابداری تفاوت‌های عمده بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده حسابداری<sup>۱</sup> را می‌توان تحت دو عنوان اصلی طبقه‌بندی نمود:

#### ۳-۱-۱- اختلاف‌های دائمی<sup>۲</sup>

این نوع اختلاف‌ها ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیتهایی است که به دلایل اقتصادی یا سیاسی یا اداری مورد توجه قرار می‌گیرد و انعکاسی از محاسبه مجموع مالیاتی است که واحد انتفاعی طی عمر خود پرداخت می‌کند. مثالی برای این قبیل اختلاف‌ها سود سپرده بانکی یا سود اوراق مشارکت، سود صادرات، معافیت‌های موضوع مواد ۱۳۳، ۱۳۲ و ۱۳۴ ق.م.ا است که در محاسبه سود حسابداری لحاظ می‌شوند اما به علت معافیت قانونی مشمول پرداخت مالیات نمی‌باشد.

#### ۳-۱-۲- اختلاف‌های موقت<sup>۳</sup>

که شامل دو گروه تفاوت‌های ناشی از زمان‌بندی و تفاوت‌های ناشی از مبانی ارزشیابی می‌باشد.

#### الف: تفاوت‌های ناشی از زمان‌بندی<sup>۴</sup>

تفاوت زمان‌بندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان تفاوت‌های بین دوره‌ای نیز نامیده می‌شود. این موارد رویدادهایی است که در یک دوره به سود مشمول و در دوره دیگر به سود حسابداری (قبل از مالیات) تاثیر می‌گذارند.

<sup>1</sup> Income reported to shareholders

<sup>2</sup> Permanent differences

<sup>3</sup> Temporary differences

<sup>4</sup> Inter period differences

### ب: تفاوت‌های ارزشیابی<sup>۱</sup>

تفاوت مربوط به مبانی اندازه‌گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی که تفاوت ارزشیابی نامیده می‌شود.

### 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 می‌نمایند، لذا به نظر می‌رسد با الزامی شدن رعایت استانداردهای حسابداری از اول سال ۱۳۸۰ توسط بنگاههای اقتصادی، اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان سنتی از صورتهای مالی تهیه می‌شود. در واقع قبل از الزامی شدن رعایت استانداردهای حسابداری در سال ۱۳۸۰ و در غیاب این رهنمودها مبنای تهیه صورتهای مالی رویه‌های یا الزامات تعیین شده قانون مالیاتی بوده است. حتی بعد از سال ۱۳۸۰ نیز شرکتها و حسابداران بر اساس عادات قدیمی و با تکیه به رویه‌های سابق همچنان سعی بر رعایت رویه‌های مالیاتی دارند که این مساله باعث بروز مسائل و مشکلات خاصی می‌شود زیرا سود حسابداری نتایج عملیات واحد تجاری در یک دوره مالی بوده و باید مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری محاسبه گردد در حالی که سود مشمول مالیات که محاسبات آن از طریق قوانین مالیاتی تعیین می‌شود، بر مبنای دو پایه متفاوت در محاسبه سود حسابداری و سود مشمول مالیات اغلب باعث تفاوت قابل ملاحظه بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌گردد و این تفاوت از تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی که الزاماً ارتباطی به هم ندارند، 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

<sup>۱</sup>. Valuation differences

اقتصادی و دارایی است. این اشتراک و تعامل و وحدت اگر باعث شود که مفاد قانون مالیاتهای مستقیم با آنچه که در استانداردها عنوان می‌شود پایه مشترکی داشته باشد، آنگاه حسابداری برای نظام مالیاتی تبدیل به ابزاری قوی در تشخیص مالیات خواهد شد اما این به معنی حرکت 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 حرفه‌ای 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 بی بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورتهای مالی، هسته اصلی منابع اطلاعاتی مالی را تشکیل می‌دهد و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. صورتهای مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که 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 تامین کننده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خاص خود نمی‌باشد (قیداری، ۱۳۸۳: ۷۱).

جایگزینی استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در مواردی که این دو 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 تصمیم گیری‌های 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 گریز ناپذیر 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 (بیگ پور، ۱۳۸۵: ۱۰۹).

### ۳-۵- روش‌های 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 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» (بیگ پور، 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 بین المللی پیروی می‌کند 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.

**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 (بیگ پور، 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»<sup>۱</sup> شده که در آن حسابی با عنوان «مالیات انتقالی به دوره آتی»<sup>۲</sup> 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 شرکت‌ها 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 دوره‌ای وجود داشته باشد<sup>۳</sup> (هندریکسن، ۱۳۸۴: ۳۳۸)؟

به هر ترتیب، تخصیص بین دوره‌ای مالیات موجب ایجاد بحث و گفتگو میان صاحب نظران حسابداری شده و یک گروه به دلایلی همچون مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش و مفهوم تداوم فعالیت و روشهای مدیریت موافق و عده‌ای به دلایلی چون قابل فهم نبودن و هزینه نبودن مالیات و مربوط نبودن و ابهام، مخالف آن بوده‌اند و گروهی دیگر «تخصیص موردی مالیات»<sup>۴</sup> را پیشنهاد کرده‌اند و لیکن در نهایت بر اساس تحقیقات مشاهده‌ای رولندویبور، در زمان کارایی بازار سرمایه تخصیص بین دوره‌ای مالیات قابل قبول است و همین محققین در تحقیق بعدی خود نتیجه‌گیری کرده‌اند که مفروضات زیربنایی تخصیص مالیاتی مورد تردید و سوال است و روشهای جاری تخصیص مالیاتی لزوماً روش بهینه محسوب نمی‌شود.

به هر ترتیب، زمانی که اختلافات ناشی از مغایرت بین استاندارد حسابداری و قوانین مالیاتی باشد، دلیل آگاهی قبلی از آن، امکان رفع مغایرت وجود دارد و یا در تصمیم‌گیری‌ها 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 پیشرفت‌های تجارت الکترونیک ندارد و عدم رعایت آن نیز موجب تشخیص علی‌الراس مالیات و باعث اختلاف می‌شود 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 مالیاتی است که در درون مرزهای یک کشور با توسل به انواع ترفندها از قبیل تبانی زنجیره‌ای در عدم صدور صورتحساب خرید یا فروش و حساب‌سازی و هزینه‌سازی تجلی یافته و در سطح بین‌المللی تلاش در جهت

<sup>1</sup> Inter period tax allocation

<sup>2</sup> Deferred tax account

<sup>۳</sup> - قبل از انتشار بیانیه شماره ۱۱ هیات اصول حسابداری (APB. II)

<sup>4</sup> Partical allocation v.s. comprehensive allocation

ورود به مراکز «بهشت‌های مالیاتی»<sup>۱</sup> می‌شود، مراکزی که در آن یا از بعضی از مالیاتها خبری نیست و یا نرخ‌های مالیاتی بسیار نازل است.

### ۳-۶ - نقش حسابرس مالیاتی در ایجاد اختلاف

حسابرسان مالیاتی ممکن است در امر تشخیص مالیات دچار اشتباهاتی نیز بشوند لیکن زمانی که دفاتر اسناد و مدارک ارائه شود و رسیدگی بر اساس مستندات مبتنی بر قوانین باشد، بحث سلیقه حسابرسان مالیاتی نمی‌تواند مطرح گردد ضمن آنکه اشتباهات و یا تفسیرهای شخصی به هر ترتیب در مراجع دادرسی مالیاتی قابل بررسی و تعدیل می‌باشد اما در مواردی که موذیان مالیاتی از ارائه اسناد و مدارک مثبت و مستند خودداری می‌نمایند تعیین قرائن مالیاتی نیازمند وجود اطلاعات درون سازمانی و تحقیق و تبحر کارشناسی بوده و هر چقدر این عوامل از مبنای ایده ال خود فاصله بگیرد، سلايق شخصی امکان بروز پیدا می‌کنند. به همین دلیل، هنگامی که مودی در محاسبه مالیات ابزاری خود از دفاتر و اسناد مثبت استفاده نمایند، 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 پرونده‌های 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 پرونده‌های رسیدگی شده توسط ممیزان مالیاتی و حسابداران رسمی تفاوت معنی داری با هم ندارد (گردانی و همکاران، ۱۳۸۶).

### ۴- روش پژوهش

نوع روش تحقیق توصیفی بوده و جامعه آماری مورد تحقیق، اشخاص حقوقی دارای اظهارنامه مالیاتی متکی به دفاتر قانونی می‌باشد 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) می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌ها از آمار استنباطی استفاده می‌شود. انتخاب این روش با توجه به تحلیلی بودن ماهیت پژوهش است. در این مقاله بوسیله نرم افزار SPSS رابطه بین متغیرهای مورد نظر بررسی می‌شود تا سپس فرضیات تحقیق مورد آزمون قرار گیرد.

<sup>1</sup> Offshore tax



#### 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.و به درخواست اداره امور مالیاتی نسبت به ارائه کلیه اسناد مدارک دفاتر اقدام نموده باشند.

- برابر ماده ۱۱۰ ق.م.و 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 پرونده‌های مالیاتی تا مرحله قطعیت درآمد مشمول مالیات بوده است.

و علت انتخاب درآمد مشمول مالیات قطعی نیز آن است که برگه‌های 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 اعتراض‌ها در مراجع دادرسی مالیاتی، ایرادها و مشکلات احتمالی رفع شده و برگ قطعی صادره قاعداً 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 مبنای 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 رتبه‌بندی عوامل ایجاد اختلاف پرداخته شده است:

#### حالت الف:

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

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

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

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

#### حالت ب:

رعایت آئین نامه موضوع تبصره ۲ ماده ۹۷ ق.م.م (قبولی دفاتر قانونی)  
ب-۱) تاثیر هزینه‌های غیر قابل قبول

$$A \quad \text{مجموع هزینه‌های غیر قابل قبول} \quad \text{سود مشمول مالیات ابرازی} - \text{سود مشمول مالیات قطعی}$$

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

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

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

$$\text{درصد اختلاف} = \frac{C}{B} \times 100 = \frac{\text{مجموع هزینه‌های غیرقابل قبول مغایر با استاندارد حسابداری}}{\text{سود مشمول مالیات ابرازی}}$$

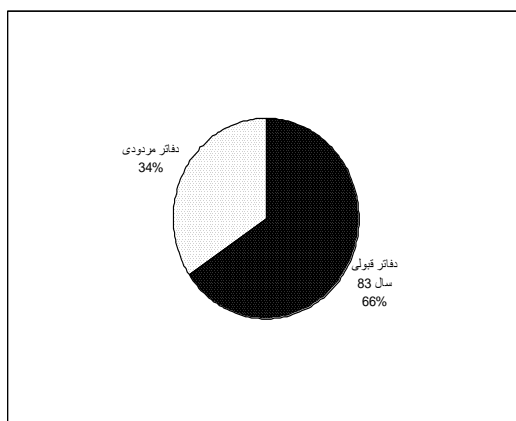
با تعیین میانگین درصد اختلافها و مقایسه آنها با هم، میزان تاثیر گذاری هر کدام از عوامل فوق رتبه‌بندی می‌گردد.

## ۵- تجزیه و تحلیل داده‌ها

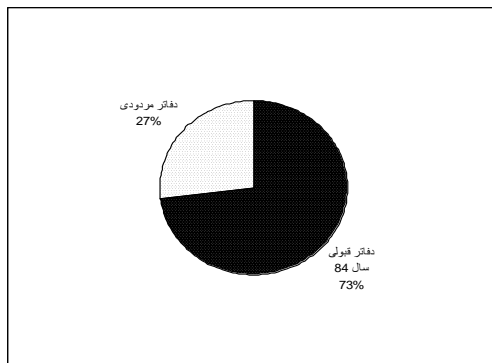
## ۵-۱- تحلیل متغیرهای توصیفی

## 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 می‌دهد که روند قبولی دفاتر از سال ۱۳۸۳ به ۱۳۸۴ سیر صعودی و مردودی دفاتر سیر نزولی داشته است که این امر می‌تواند 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- فرضیه‌ها 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	-۸۳۴۵۷۱۰,۳۲	سود مشمول مالیات ابرازی
				۵۸۳۷۰۰۹۶۴	سود مشمول مالیات قطعی

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی  $p\text{-value} = ۰/۰۱۱ < ۵\%$  می‌توان 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 می‌توان 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 می‌کند.

برای بررسی این فرضیه ابتدا مابه التفاوت سود مشمول مالیات ابرازی - قطعی بدست آمده را در شرکتهایی که آیین نامه مذکور را رعایت کرده اند (قبولی دفاتر) با شرکتهایی که رعایت نکرده‌اند

(مردودی دفاتر) مقایسه می‌کنیم. سپس در هر دو دسته شرکتهای قبولی و مردودی دفاتر، میانگین بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی را مقایسه می‌کنیم. 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 میانگین‌ها مربوط به هدف دوم تحقیق

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

نتایج نشان می‌دهد که مقدار  $t = -2/10$  و درجه آزادی ۲۵۴ شده است. و چون  $p\_value = 0/037 < 5\%$  بنابراین می‌توان 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.

جدول شماره ۵-۳:

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

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

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی و  $p\_value = 0 < 5\%$  می‌توان 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 میانگین‌ها نیز نشان می‌دهد سود مشمول مالیات قطعی به طور معنی داری بیش تر از سود مشمول مالیات ابرازی است.

## جدول شماره ۵-۴:

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

شاخص	میانگین	مقدار t	درجه آزادی df	p_value	نتیجه
سود مشمول مالیات ابرازی	-۱۱۷۵۲۱۸۳۵۴	۲,۴۲۷	۲۵۳	۰,۰۱۶	تفاوت دارد
سود مشمول مالیات قطعی	۷۵۵۵۳۲۹۲۸				

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی  $p\text{-value} = ۰/۰۱۶ < ۵\%$  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 میانگینها 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 استانداردهای 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

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

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی  $p\text{-value} = ۰/۱۶۶ < ۵\%$  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 نمی‌باشد).

از آنجا که تفاوت بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی در حالت قبولی دفاتر معنی دار می‌باشد (جدول زیر)، با توجه به یافته‌های جدول پیشین می‌توان نتیجه‌گیری کرد که این اختلاف ناشی از هزینه‌های غیر قابل قبول مغایر با استانداردهای حسابداری نبوده، بلکه ناشی از هزینه‌های غیر قابل قبول مالیاتی می‌باشد.

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 می‌باشد اما مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تفاوت معنی داری بین دو سود در حالت رعایت آئین نامه تفاوتی ایجاد نمی‌کند ولیکن با استفاده از جدول زیر درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی - قطعی محاسبه و نسبت به رتبه‌بندی عوامل در ایجاد بیشترین درصد اختلاف اقدام می‌گردد.

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	۲۳۱,۲۴	۱۰۹۸
C/B قبولی دفاتر قانونی	۲۲۸	۴۶,۳۲	۲۲۹,۲۳

= درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی- قطعی

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

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

$$C/B = 100 \times \{ \text{سود مشمول مالیات ابرازی} / (\text{مجموع هزینه‌های مغایر با استاندارد حسابداری}) \}$$

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

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

با توجه به عوامل موثر بر مردودی دفاتر و هزینه‌های 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 می‌باشد:



## جدول شماره ۵-۷:

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

رتبه	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	۳۳	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 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 ارقام 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 رایانه‌ای 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 (ولونانویس)	۱	۰,۸۹
۱۱	۱۵	عدم مطابقت مندرجات دفاتر بت اطلاعات موجود در سیستم رایانه ای	۱	۰,۸۹
۱۲	۱۶	ثبت هزینه‌ها و درآمدها و هر نوع اعمال و ارقام 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 آیین نامه	۰	۰
۱۷	۱۱	عدم استفاده از اوراق مخصوص ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم	۰	۰
جمع			۱۱۲	٪۱۰۰

## جدول شماره ۵-۸:

## رتبه‌بندی هزینه‌های غیر قابل قبول بر حسب «مبلغ موثر بر اختلاف» در حالت قبولی دفاتر

ردیف	شماره ماده قانونی	نام ماهیت هزینه‌های غیر قابل قبول (مبلغ موثر بر اختلاف)	جمع درصدهای مربوط به درصد اختلاف ناشی از هزینه‌های برگشتی	درصد فراوانی
۱	۱۴۷	در حدود متعارف متکی به مدارک نبودن (عدم ارائه یا وجود مستندات هزینه)	$\sum_1^{254} \frac{A}{B}$ ۷۰۴۹,۰۳	۳۲/۰۲
۲	۱۴۷	عدم ارتباط هزینه‌ها با درآمدهای شرکت	۲۹۱۰,۳۷	۱۳/۲۲
۳	۱۴۸-۲۰ و تبصره یک م ۱۴۹	عدم احتساب تعمیرات اساسی دارایی‌ها به حساب دارایی و منظور نمودن آن به هزینه	۲۳۵۵,۷	۱۰/۷۰
۴	۱۴۸-۱۴۷	سایر موارد (سایر قوانین بودجه برنامه‌های توسعه و اشتباه در محاسبه معافیت‌های قانونی)	۱۶۱۵,۱	۷/۳۴
۵	۱۴۷	عدم مطابقت هزینه‌ها با درآمدها (هزینه‌ها مربوط به سنوات قبل یا آتی می‌باشد)	۱۴۶۰,۶۳	۶/۶۳
۶	۷-۱۴۸	احتساب مالیات به هزینه	۱۰۳۰,۸	۴/۶۹
۷	۱۵۲	هزینه استهلاك مفایر 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	مازاد به حد نصاب مقرر در قانون (سنوات خدمت بیش از یکماه به ازای هر مستخدم)	۴۵۸,۸	۲/۰۸
۱۱	۱۴۸ م	پرداختی‌های 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 ۲ ماده 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	هزینه‌های 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 هزینه‌ها قبل از بهره برداری که قبلاً مورد قبول امور مالیاتی قرار نگرفته باشد	۲۰۹	۰/۹۵

## ادامه جدول ۴-۱۷

ردیف	شماره ماده قانونی	نام ماهیت هزینه‌های غیر قابل قبول (مبلغ موثر بر اختلاف)	جمع درصدهای مربوط به درصد اختلاف ناشی از هزینه‌های برگشتی	درصد فراوانی
۱۷	۱۴۷	سایر هزینه‌های مازاد به حد نصاب مقرر قانون	۱۹۸,۸	۰/۹
۱۸	۱۴۷	عدم انطباق با مصوبات هیات وزیران	۱۹۱,۹	۰/۸۷
۱۹	۱۴۷م	کمک‌های 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 هزینه‌های پیش بینی شده سنوات قبل که پرداخت نشده باشد	۱۰۶,۵	۰/۴۸
۲۳	۱۲-۱۴۸	استهلاک زیان سنوات قبل که مورد قبول واحد مالیاتی قرار نگرفته است	۱۰۰	۰/۴۵
۲۴	۱۳-۱۴۷	هزینه‌ها 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	۰/۲۳
۲۷	۱۴۸	مازاد بر حد نصاب مقرر در قانون (حق ماموریت داخل یا خارج از کشور)	۲۳	۰/۱
۲۸	۱۴۷م	زیان ناشی از تجدید ارزیابی دارائیه‌ها 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 دارائیه‌ها 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 سالیانه)	۰/۰	۰/۰
				۱۰۰
				جمع

جدول شماره ۵-۹: رتبه‌بندی هزینه‌های غیر قابل قبول بر حسب  
«مغایرت با استاندارد حسابداری» به ترتیب جمع مقادیر در کل شرکتهای قبولی

رتبه	شماره ماده قانونی	نام ماهیت هزینه‌های غیر قابل قبول (مغایرت با استاندارد حسابداری)	جمع درصدهای مربوط به درصد مغایر با استانداردهای $\sum_{i=1}^{254} \frac{C}{B}$	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	پرداختی‌های 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 رانندگی 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	۱۴۷م	زیان ناشی از تجدید ارزیابی دارائیها به علت عدم مطابقت و پیش بینی آن در ماده ۱۴۸ ق.م.م	۱۴	۰/۰۶
۱۰	۱۴۷م	زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاری یا دارائیها یا موجودیها به علت عدم پیش بینی آن در ماده ۱۴۷	۰,۰	۰,۰۰۰۰۰
۱۱	۱۴۸ م	زیان ناشی از تغییر در برآورد حسابداری	۰/۰	۰/۰
۱۲	۱۴۸	زیان عملیات متوقف شده	۰/۰	۰/۰
۱۳	۱۴۸	حذف سود و زیان تحقق نیافته در معامله فی مابین شرکت اصلی و فرعی و وابسته	۰/۰	۰/۰
۱۴	۱۴۷	تعدیل درآمد مربوط به فروش اقساطی موکول شده زمان وصول (تعدیل اقساطی به تعهدی سالیانه)	۰/۰	۰/۰

## 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 رتبه‌بندی 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 شرکت‌ها و انضباط در پلمپ دفاتر قانونی در مهلت مقرر به نحو قابل ملاحظه‌ای از اختلاف موجود میان سود مشمول مالیات ابرازی- قطعی کاسته می‌شود ولیکن درحالت رعایت آئین نامه تحریر دفاتر، عامل مؤثر در ایجاد اختلاف هزینه‌های غیر قابل قبول می‌باشد و لذا با توجه به نتایج فوق و ماهیت هزینه‌ها غیر قابل و رتبه‌بندی تأثیر

این هزینه‌ها 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 هزینه‌ها با درآمدهای هر سال (عدم توجه به مبنای تعهدی) می‌باشد.

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 شرکت‌ها در قبال هزینه‌های ثبت شده مدارک و مستندات ارائه دهند، می‌توان امیدوار بود که به نحو قابل ملاحظه‌ای 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 هزینه‌سازی توسط مودیان بدون مستندات می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت که‌های 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 شرکت‌ها و یا مودیان درصد کتمان درآمد یا هزینه‌سازی نباشند، می‌توان امیدوار بود که به طول قابل ملاحظه‌ای از اختلاف میان سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی کاسته شود.

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

با توجه به بررسی ماهیت هزینه‌های غیر قابل قبولی که مغایر با استانداردهای حسابداری بوده و همچنین زیر مجموعه کل هزینه‌های غیر قابل قبول می‌باشد، آزمون تی زوجی نشان می‌دهد که اختلاف ایجاد شده بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی ناشی از برگشت کل هزینه‌های غیر قابل قبول به طور معناداری بیش از اختلاف ایجاد شده ناشی از مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی است و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث اختلاف معنی دار نمی‌شود. این امر در واقع دلیل عدم وجود اختلاف نیست بلکه نشان می‌دهد که مودیان مالیاتی عمدتاً در تهیه صورت‌های مالی از رویه‌های مالیاتی استفاده می‌نمایند که این موضوع باعث کاهش اثر اختلافها می‌گردد.

با تمام مباحث فوق رتبه‌بندی انجام شده هزینه‌های غیر قابل قبول، مغایر با استانداردهای 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. و کلیه مازاد بر حد نصاب‌های مقرر در قانون ۳/۱۱٪ و پرداختی‌های خاص به کارکنان و جرایم پرداختی به نهادهای غیر بانکی ۲/۴۳٪ می‌باشد. با بررسی هر کدام از موارد فوق می‌توان نتیجه گرفت که جدول استهلاک دارایی‌ها تصویبی توسط وزارت دارایی احتمالاً با الگوی عمر مفید مصرف منافع اقتصادی دارایی‌های مورد استفاده در شرکت‌ها مطابقت نداشته و بایستی نسبت به اصلاح جدول مذکور منطبق با واقعیت‌ها اقدام شود و حدنصاب‌های تعیین شده نیز تا حدودی می‌تواند قابل تعدیل باشد.

#### ۴-۶- نتیجه نهایی

با دقت نظر در دلایل اصلی ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی- قطعی می‌توان این گونه نتیجه گرفت که در بخش محتوای صورت‌های مالی، اگر عواملی همچون کتمان فعالیت‌ها یا درآمدها و هزینه‌سازی و تلاش برای عدم صدور فاکتور یا صورت‌حساب رفع شود و در بخش شکلی عواملی همچون پلمپ دفاتر و ثبت عملیات در دفاتر در مهلت‌های مقرر قانونی صورت پذیرد، می‌توان امیدوار بود که حجم قابل ملاحظه‌ای 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 استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی هر چند در ایجاد اختلاف مؤثر نمی‌باشد 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 نمی‌گردد اما تأکید بیش از حد بر آن در واقع دور شدن از واقعیت‌های اصلی و موجود می‌باشد.

#### ۵-۶- پیشنهادها

- ۱- نظام جامع اطلاعاتی به نحوی پیاده‌سازی 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 فعالیت وجود ندارد.
- ۲- هر کدام از فعالان اقتصادی فقط از صورت حساب یا فاکتورهای استفاده کنند که دارای سریال چاپی و مشخص و از قبل تعیین شده‌ای باشد که از طریق مراجعی خاص در اختیار آنها قرار گیرد به گونه‌ای که معاملات با سند انجام بگیرد و هیچ گونه هزینه‌ای 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 نمی‌باشد بایستی اصلاحاتی انجام گیرد تا با واقعیت‌های اقتصادی روز و حسابداری رایانه‌ای منطبق گردد.
- ۴- بخشی از هزینه‌های غیر قابل قبول که عموماً مغایر با استانداردهای حسابداری نیز می‌باشد، ناشی از حد نصاب‌های قید شده در قانون مالیاتی است که به نظر می‌رسد با واقعیت‌های اجتماعی و اقتصادی هم‌خوانی نداشته و نیازمند بازنگری مجدد در تعیین سقف آن باشد و شاید اصلاً ضرورت چندانی نیز در تعیین حد نصاب‌های 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 می‌شود و به آئین نامه‌ها که عمدتاً در خارج از کتاب قانون تهیه و چاپ می‌گردد، بهای چندانی داده نمی‌شود.
- ۶- در خصوص آیین نامه استهلاکات موضوع ماده ۱۵۲ ق.م.م هر چند باعث ایجاد وحدت رویه و قابلیت مقایسه در صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف می‌شود، اما اصلاح آن با توجه به الگوی مصرف منافع اقتصادی و عمر مفید دارایی‌ها ضروری بوده و نیازمند بررسی مجدد و کارشناسی دقیق می‌باشد.



## 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 غیردولتی 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 گیریهای 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.