

علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی

قدرت اله طالب نیا* رحمان موثق**

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۰۳/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۰۵/۲۳

چکیده

درآمدهای مالیاتی دولت از بخش اشخاص حقوقی بیشتر از سایر منابع وصول مالیات است و وصول سریعتر و به موقع مالیات از این بخش منافع اجتماعی زیادی به همراه خواهد داشت. بدلیل وجود اختلافاتی که بین سود ابرازی شرکت ها و سود مشمول مالیات قطعی شده آن ها وجود دارد وصول مالیات از این بخش با تاخیر صورت می گیرد، بنابراین رفع اختلافات موجب کاهش زمان وصول این منابع شده و فواید اجتماعی و اقتصادی بیشتری به همراه خواهد داشت. تحقیق حاضر این عوامل را از دو دیدگاه مؤدی و مقامات مالیاتی بررسی و عوامل عمده ای را که موجب این اختلاف می شوند، شناسایی کرده است. در این تحقیق، فرضیه اصلی عبارت است از: بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی از دیدگاه مقامات مالیاتی و مؤدیان مالیاتی تفاوت معنی داری وجود دارد. از روش های کتابخانه ای و میدانی و همچنین از آزمون دو جمله ای و آزمون فریدمن برای این پژوهش استفاده شده است. طبق بررسی های انجام شده اولویت بندی عوامل موثر بر ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی عبارتند از: فرارهای مالیاتی، اختلاف ما بین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی، شرایط اقتصادی، حد نصاب های مقرر در قوانین مالیاتی، تمکین به پراخت سایر قانونی عوارض.

واژه های کلیدی: سود حسابداری، سود مشمول مالیات، مؤدیان مالیاتی، مقامات مالیاتی.

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، مسئول مکاتبات. gh_talebnia@yahoo.com

** عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کلبیر.

۱-مقدمه

مهم ترین بخش از اقدامات مالیاتی که به منظور وصول مالیات انجام می شود، مسئله تشخیص مالیات است. روند تکاملی تشخیص مالیات در سطح کشورهای پیشرفته جهان بیان کننده این مطلب است که بتدریج این کشورها سعی می نمایند که تشخیص مالیات توسط دستگاه ها و سازمان های مالیاتی را به سوی تشخیص مالیات توسط مودیان یا خود تشخیصی سوق دهند؛ این حرکت در کشورها دارای نتایج و پی آمدهای بسیار مثبتی در اقتصاد آن ها بوده و تلاش های زیادی در جهت تغییر نگرش عام نظام مالیاتی نسبت به مودیان صورت گرفته است. بنابراین، برای اصلاح قوانین مالیاتی در کشور ما، باید تدابیری اندیشیده شود که تشخیص مالیات به سوی خود تشخیصی (تشخیص مالیات توسط مودی) سوق داده شود. متأسفانه عواملی بر سر راه وجود دارد که باید رفع شوند؛ مهم ترین و بزرگ ترین این عوامل اختلاف بین سود ابرازی مودیان و سود مشمول مالیات تشخیص شده توسط دستگاه های مالیاتی است؛ به همین جهت باید سعی شود که دلایل و موارد اختلاف سود ابرازی و سود مشمول مالیات مشخص گردد. از اینرو، در این پژوهش سعی بر آن است که ابتدا عوامل بروز اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات عوامل مشخص گردد که بیشترین اختلاف را بوجود می آورند.

از بین منابع قابل وصول، بخش مالیات بر در آمد اشخاص حقوقی محور کلی موضوع تحقیق می باشد. اشخاص حقوقی (شامل شرکت های تولیدی) در پایان دوره مالی و در فاصله قانونی مبادرت به تهیه صورت های مالی و تنظیم اظهار نامه مالیاتی و پرداخت مالیات براساس سود ابرازی خود می نمایند "سازمان حسابرسی- ۱۳۷۶". اظهار نامه های مالیاتی تسلیمی در حوزه مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته و در آمد مشمول مالیات آن ها از طریق رسیدگی به دفاتر و برگشت هزینه های غیر قابل قبول و یا از طریق علی الراس و اعمال ضرایب مالیاتی، تعیین می شود. بخش تشخیص علی الراس موضوع اصلی این تحقیق نبوده و تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی،

علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی... ۱۳۵

از طریق رسیدگی به دفاتر مورد توجه در این تحقیق می باشد. بر طبق بررسی های انجام شده، مشخص گردید که در بیشتر موارد سود ابرازی شرکت ها با سود مشمول مالیات آن ها یکی نیست و احتمال می رود دلایل عمده این اختلاف مواردی همچون فرارهای مالیاتی مودیان، معافیت های مقرر در قانون مالیات های مستقیم، حد نصاب های مقرر در قانون مالیات های مستقیم، اختلاف بین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی، شرایط اقتصادی و... باشد بروز این اختلافات ممکن است موجب گردد که مودیان مالیاتی و ماموران تشخیص مالیاتی نسبت به همدیگر بد بین باشند که این امر ممکن است به علی الراس کشیده شدن تشخیص مالیات شود و این روش (تشخیص علی الراس)، مشکلات و هزینه هایی را به همراه خواهد داشت.

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

به سبب اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری ممکن است که آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می شود الزاماً از دیدگاه قوانین مالیاتی درآمد و هزینه محسوب نگردد. به عبارت دیگر باید اشاره نمود که هدف از تعیین سود در تهیه صورت های مالی از دیدگاه انجمن های حرفه ای حسابداری با هدف از تعیین درآمد مشمول مالیات در قوانین مالیاتی متفاوت است، علاوه بر این مطلب برخی از اقلام درآمد و هزینه که از دیدگاه مقاصد حسابداری در یک دوره مالی شناسایی گردد، ممکن است از لحاظ مقاصد قوانین و مقررات مالیاتی، در دوره های مالی دیگر شناسایی شوند و یا اینکه اساساً مبانی ارزشیابی برخی از اقلام طبق قوانین و مقررات مالیاتی متفاوت از مبانی تشخیص بر طبق اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری باشد (هندریکسن، ۱۹۹۲).^۱

۱. Hendriksen

۳- بررسی دلایل عمده اختلاف سود حسابداری با سود مشمول مالیات

از بررسی هزینه ها و موارد اختلاف عمده و تفکیک آن ها براساس اختلافات، اختلافات موجود از دو دیدگاه به شرح زیر استخراج گردید که در ادامه در مورد آن ها بحث شده است:

الف - اختلاف از دیدگاه مودی (شرکت ها):

- ۱- اختلاف بین قوانین مالیاتی و اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری
- ۲- تمکین به سایر قوانین و مقررات دولتی در خصوص پرداخت عوارض و وجوه قانونی.
- ۳- شرایط اقتصادی
- ۴- فرار مالیاتی

ب- اختلاف از دیدگاه دستگاه مالیاتی:

- ۱- معافیت های مقرر در قوانین مالیاتی
- ۲- حد نصاب های مقرر در قوانین مالیاتی

۳-۱- اختلافات از دیدگاه مودی (شرکت ها)

۳-۱-۱- اختلافات بین قوانین مالیاتی و اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری

یکی از علل اختلافات بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت ها، نحوه شناخت و انعکاس هزینه ها طبق اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری و شرایط شناسایی هزینه در قوانین مالیاتی است.

مؤسسات اقتصادی ناگزیرند نتایج فعالیت و عملکرد خود را در صورت های مالی موسسه منعکس کنند و وزارت دارایی نیز ناچار است که براساس اطلاعات صورت های مالی مؤسسات، درآمد مشمول مالیات آن ها را تشخیص دهد و مالیات تعلق گرفته را دریافت کند، از این رو قوانین مالیاتی چه در جهان و چه در ایران ناگزیر بر عمل حسابداری اثر می گذارد. حسابداری که به عنوان یک فن دارای اصول و ضوابط خاص خویش است، تحت تاثیر قوانین مالیاتی قرار گرفته است (هندریکسن، ۱۹۹۲) نمونه هایی

علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی... ۱۳۷

از این اختلافات را می توان با توجه به بررسی های عملی در ذخیره بازخرید خدمت، مطالبات مشکوک الوصول، استهلاك زیان سنواتی و هزینه قبل از بهره برداری دید (وزارت امور اقتصادی و دارائی، ۱۳۸۰).

۳-۱-۲- تمکین به سایر قوانین و مقررات دولتی در خصوص پرداخت عوارض و

وجوه قانونی

سازمان ها و نهادهای گوناگون جامعه براساس الزامات قانونی و... دستور العمل و بخشنامه های گوناگونی صادر می نمایند که شرکت های موجود در جامعه را ملزم به پرداخت عوارض معین و خاصی می نمایند.

این سازمان ها و نهادهای دولتی براساس اختیارات حاصله از تبصره های قانون بودجه دارای قدرت اجرایی در وصول این عوارض از شرکت ها هستند، از اینرو در صورت عدم پرداخت این عوارض از سوی شرکت ها آن ها با مشکلات عدیده ای مواجه می شوند به نحوی که بسیاری از فعالیت های شرکت در جامعه موقوف به انجام این تعهد می باشد؛ بنابراین می توان گفت که شرکت ها ناگزیر از پرداخت این عوارض معین و خاص به سازمان های مربوطه هستند.

مسئله مهمی که در رابطه با مطالبه عوارض و وجوه قانونی توسط سازمان ها و نهادهای مختلف دولتی قابل ذکر است این است که این مطالبه عوارض دارای خصوصیات زیر می باشند:

- غالباً زمان مشمول عوارض به زمان قبل از تاریخ صدور بخشنامه از سوی سازمان مربوطه برمی گردد.

- هیچ گونه هماهنگی در مورد پذیرش این عوارض به عنوان هزینه های قابل قبول از سوی این سازمان ها و نهادها با وزارت دارایی صورت نگرفته و در نتیجه با توجه به عدم وجود محملی برای پذیرش این هزینه ها از سوی وزارت دارایی و ماموران تشخیص مالیات، شرکت ها را با مشکل عدم پذیرش عوارض و وجوه قانونی پرداختی از سوی مقامات مالیاتی مواجه می سازد.

۱۳۸ پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال سوم، شماره یازدهم، پاییز ۱۳۹۰

خصوصیات فوق باعث می شود تا این موضوع، اختلاف ما بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت ها را ایجاد نماید.

۳-۱-۳- شرایط اقتصادی

شرایط اقتصادی موجود در کشور ما و کمبود امکانات ارزی در سالیان اخیر موجب گردیده که تهیه بسیاری از امکانات از جمله مواد و ملزومات مورد نیاز شرکت ها با مشکل روبرو شود. در چنین شرایطی عده ای افراد سودجو که دارای این امکانات مورد نیاز شرکت ها بودند، در قبال دریافت وجه نقد و عدم ارایه مدارک معتبر این امکانات را در اختیار شرکت ها قرار می دادند، در چنین شرایطی شرکت ها برای استمرار فعالیت و ماندن در بازار ناچار بودند اقدام به خرید اینگونه مواد و ملزومات بدون مدرک معتبر و مثبت و با علم به عدم پذیرش این خرید ها از سوی مقامات مالیاتی نمایند. البته عدم امکان تهیه مدرک معتبر و مثبت را نباید فقط ناشی از شرایط اقتصادی جامعه دانست. زیرا در بسیاری از موارد در شرایط عادی جامعه نیز تهیه مدرک مورد قبول مقامات مالیاتی برای شرکت ها اگر نگوئیم امکان پذیر نیست بسیار مشکل است؛ فروشندگان کالا و ارایه کنندگان خدمات بنا به فرهنگ مالیاتی حاکم بر آنان برای گریز از پرداخت مالیات حقه خود از ارایه هر گونه مدرک که رد پای تعیین درآمد واقعی آن ها باشد، خودداری می نمایند. بنابراین در نگاه کلی شرایط اقتصادی در جامعه ما و در برهه های مختلف باعث می شود تا اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت ها ایجاد شود. به عنوان نمونه هنگامی که شرکت بنا به دلایل اقتصادی ناگزیر از انجام سرمایه گذاری بوده، توان مالی جهت این کار را ندارد؛ ممکن است به استقراض از بانک ها و یا اشخاص حقیقی برای تامین مالی متوسل شود که در ازای این عمل می بایستی بهره ای پرداخت نماید. شرکت در این حالت بدون در نظر گرفتن این مطلب که هزینه بهره جزو هزینه های قابل قبول از دیدگاه مالیاتی می باشد یا خیر اقدام به انجام این عمل می نماید (سازمان حسابرسی، ۱۳۷۳). یعنی بواقع شرایط اقتصادی حاکم بر شرکت هزینه هائی به شرکت تحمیل نموده که در شرایط عادی ممکن است شرکت از انجام آن هزینه اجتناب ورزد.

۳-۱-۴- فرار مالیاتی

حد نصاب هایی که توسط مقامات مالیاتی برای انجام هزینه ها تهیه و توسط مراجع قانون گذاری تصویب و برای اجرا ابلاغ می شود می بایستی کلیه شرایط موجود در جامعه نظیر شرایط اقتصادی و... را در نظر گرفته باشد. چنانچه واقعیات موجود در جامعه مورد توجه در تدوین حد نصاب های مربوط به هزینه ها قرار نگیرد، باعث می شود تا واحدهای اقتصادی جامعه را با معضل عدم پذیرش هزینه های واقعی انجام شده روبرو نماید. در قوانین مالیاتی ما (درمورد رسیدگی به دفاتر شرکت ها) آن چنان حد نصاب های غیر معقول و غیر منطقی وجود دارد که هر گونه هزینه واقعی انجام شده، توسط مقامات مالیاتی چه به بهانه نداشتن مجوز قانونی برای پذیرش و یا بالاتر از حد نصاب بودن مورد پذیرش قرار نگیرد و این عمل باعث شود درمورد شرکت هایی که زیان واقعی خود را ابراز می نمایند از سرمایه خود به جای سود، مالیات پرداخت نمایند و این جهت گیری همچنان ادامه داشته باشد. پس از طی چندین سال کار به کجا خواهد کشید؟ مطمئناً یا شرکت ها به دلیل عدم تکافوی سرمایه مجبور به تعطیل کردن می شوند و یا این که برای فرار از پرداخت مالیات براساس سرمایه رو به حساب سازی از طریق افزایش هزینه ها و کتمان در آمد می آورند تا از این طریق بتوانند حاشیه اطمینانی برای خود ایجاد نمایند و بتوانند به تداوم فعالیت خود امیدوار باشند. بنابراین وجود حد نصاب های غیر معقول و منطقی می تواند یکی از عوامل فرار مالیاتی باشد.

۳-۲- اختلاف از دیدگاه دستگاه مالیاتی

۳-۲-۱- معافیت های مقرر در قوانین مالیاتی

برخی درآمدها در شناسایی سود از دیدگاه اصول پذیرفته شده حسابداری منظور می شود، اما به دلایل متعدد از دیدگاه قوانین مالیاتی این درآمدها در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور نمی شوند و به واقع از شمول مالیات بر درآمد معاف می باشند که در قوانین و مقررات مالیاتی به معافیت ها مشهور هستند.

الف- معافیت های صنعتی

در فصل اول از باب چهارم قانون مالیات ها، به مواردی از معافیت های صنعتی به شرح زیر برخورد می نماییم:

الف-۱- درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش های تعاون و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آن ها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود. از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان (۸۰٪) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان (۱۰۰٪) و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند.

الف-۲- معاف بودن ۲۰٪ درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت های تولیدی که از طرف وزارتخانه صنایع یا صنایع سنگین برای آن ها پروانه بهره برداری صادر شده است.

الف-۳- بر طبق بند الف ماده ۱۳۸ آن قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیت های صنعتی و معدنی که شرکت ها برای بازسازی و توسعه و یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی موجود خود و یا ایجاد واحدهای صنعتی و معدنی جدید ذخیره می نمایند از پرداخت مالیات به شرط رعایت مقررات مربوطه معاف می باشند.

الف-۴- بر طبق بند ب ماده ۱۳۸ آن قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیت های صنعتی شرکت ها که جهت ایجاد واحدهای مسکونی برای کارکنان فاقد مسکن ذخیره می شود به شرط رعایت مقررات مربوطه از پرداخت مالیات معاف می باشد.

الف-۵- بر طبق ماده ۱۴۱، ۱۰۰٪ در آمد حاصل از صادرات محصولات صنعتی از شمول مالیات خارج می باشد.

الف-۶- شرکت های تولیدی که بر طبق قانون مربوطه از سوی هیات پذیرش برای معامله در بورس قبول می شود از سال پذیرش تا سال حذف از پرداخت ده درصد مالیات شرکت موضوع بند د ماده ۱۰۵ قانون مالیات ها معاف می باشد.

علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی... ۱۴۱

ب- سایر معافیت ها

سودهای دریافتی زیر توسط شرکت های تولیدی به هر عنوان از پرداخت مالیات معاف می باشد:

- ب-۱- سود متعلق به سپرده های مربوط به کسور بازنشستگی و پس از انداز کارمندان و کارگران نزد بانک های ایرانی.
- ب-۲- جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه.
- ب-۳- سود یا جوایز متعلق به حساب های پس از انداز و سپرده های مختلف نزد بانک های ایرانی.

ب-۴- استفاده از جایزه خوش حسابی مقرر در ماده ۱۹۰ که به هنگام استفاده از آن، در حساب در آمد، ثبت می گردد و لیکن در محاسبه درآمد مشمول مالیات از سود ابرازی کسر می شود (وزارت امور اقتصاد و دارائی، ۱۳۸۰).

نکته ای که در این جا باید به آن اشاره شود شرایط و مقرراتی است که برای استفاده از معافیت ها وضع شده است که عدم رعایت آن استفاده از معافیت ها را منتفی می نماید به عنوان نمونه بر طبق ماده ۱۹۳ عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت ها در سال مربوط خواهد شد. چنانچه شرکتی کلیه مقررات مربوط را رعایت نماید حتی در صورت تشخیص علی الراس نیز می تواند از این معافیت ها استفاده نماید و در این صورت اختلاف ما بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات بروز می نماید.

۳-۲-۲- حد نصاب های مقرر در قوانین مالیاتی

وجود حد نصاب برای هزینه ها یک مطلب منطقی در رابطه با رسیدگی به هزینه های ابرازی شرکت ها در بسیاری از کشورهای پیشرفته جهان است، پس بنابراین با توجه به این مطلب نفس وجود حد نصاب قابل قبول بوده و چه بسا عدم وجود حد نصاب در مورد هزینه ها باعث شود تا شرکت ها در جهت حساب سازی و افزایش هزینه ها و به تبع آن کاهش سود خود عمل نمایند. حال که وجود حد نصاب را پذیرفتیم بحث

۱۴۲ پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال سوم، شماره یازدهم، پاییز ۱۳۹۰

مطرح شده این خواهد بود که آیا حد نصاب های ارایه شده منطقی و مناسب هستند یا خیر؟ با این دیدگاه، اگر به حد نصاب های مقرر در ماده ۱۴۸ قانون مالیات ها و آیین نامه های مربوطه نگاه کنیم مشاهده می کنیم ویژگی منطقی و معقول و مناسب بودن در مورد برخی از آن ها مصداق ندارد بسیاری از حد نصاب های مقرر در ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم به دلیل برداشت از قانون مصوب ۱۳۴۵ با شرایط اقتصادی جاری جامعه ما هم خوانی نداشته و باعث گردیده تا بسیاری از این حد نصاب ها عملاً آن هدف نهائی قانون گذار را برآورده نسازد و بدلیل مطرح شده بالا باعث ایجاد اشکال در رابطه با رسیدگی به هزینه های انجام شده توسط شرکت ها گردد. شرایط اقتصادی جامعه ما همواره در حال دگرگونی بوده و خواهد بود. بنابراین چنین حد نصاب هائی (با استفاده از ارقام ثابت) فقط مشکلات را افزایش می دهد.

برای روشن شدن مطلب به ذکر دو مورد از هزینه ها که دارای حد نصاب هستند اشاره شده و مناسب یا نامناسب بودن آن مورد بحث قرار می گیرد.

برطبق بند ۱۰ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، هزینه های فرهنگی، ورزشی و رفاهی کارگران پرداختی به وزارت کار و امور اجتماعی حداکثر معادل ۱۰۰۰۰ ریال به ازاء هر کارگر جزء هزینه های قابل قبول شرکت ها منظور خواهد شد. با بررسی های به عمل آمده این مطلب روشن گردید که وزارت کار و امور اجتماعی در مورد ایجاد محیط های فرهنگی و ورزشی (توسط خود شرکت) بطور مداوم تاکید دارد به نحوی که شرکت ها مجبور به انجام بسیاری از مخارج در رابطه با مسائل فرهنگی و ورزشی و برقراری جشن های فرهنگی و ورزشی در طول سال می باشند که این خود مستلزم صرف هزینه های بسیار خواهد بود که این منجر به اختلاف ما بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت ها شده است.

با توجه به نمونه ذکر شده بالا و نمونه های متعدد دیگری که می توان در رابطه با سایر هزینه ها در قوانین مالیاتی پیدا نمود، مشاهده می نمایم که قانون گذار در هنگام تهیه این حد نصاب ها فقط برخی شرایط (و نه همه شرایط) موجود در زمان تهیه را در

علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی... ۱۴۳

نظر گرفته است و توجهی به مسائل آینده و شرایط اقتصادی کشور نداشته است.

۴- بیان مسئله

تحقیق حاضر به شناسایی و تجزیه و تحلیل دلایل و عوامل عمده ای که منجر به ایجاد اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی از دیدگاه مقامات مالیاتی و مودیان پرداخته است. به طور کلی محور اصلی تحقیق، ریشه‌یابی اختلاف ما بین سود ابرازی اشخاص حقوقی و سود مشمول مالیات تشخیص شده توسط حوزه مالیاتی ذیربط می‌باشد.

۵- اهداف تحقیق

این تحقیق درصدد آن است تا عواملی که ممکن است بیشترین اثر را بر ایجاد اختلاف بین سود ابرازی شرکت‌ها و سود مشمول مالیات آن‌ها داشته باشد مورد بررسی قرار گیرد با توجه به مطالب فوق اهداف تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

- ۵-۱- شناسایی دلایل و عوامل عمده ایجاد اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی از دیدگاه مقامات مالیاتی و مودیان مالیاتی.
- ۵-۲- رتبه بندی عوامل ایجاد اختلاف که بیشترین تاثیر روی اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی دارند.

۶- فرضیه های تحقیق

۶-۱- فرضیه اصلی تحقیق

بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی از دیدگاه مقامات مالیاتی و مؤدیان مالیاتی تفاوت معنی داری وجود دارد.

۶-۲- فرضیه های فرعی تحقیق

- ۶-۲-۱ - اختلاف ما بین قوانین مالیاتی و اصول حسابداری از دیدگاه مودی موجب اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات گردیده است.
- ۶-۲-۲ - تمکین به پرداخت سایر عوارض قانونی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات گردیده است.
- ۶-۲-۳ - شرایط اقتصادی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات گردیده است.
- ۶-۲-۴ - فرارهای مالیاتی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات گردیده است.
- ۶-۲-۵ - معافیت های مقرر در قوانین مالیاتی از دیدگاه مقامات مالیاتی موجب اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات گردیده است.
- ۶-۲-۶ - حد نصاب های مقرر در قوانین مالیاتی از دیدگاه مقامات مالیاتی موجب اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات گردیده است.

۷- جامعه آماری

- ۱- پرونده های مالیاتی استان اردبیل که در قلمرو زمانی و مکانی تحقیق قرار گرفته باشند.
- ۲- مامورین تشخیص مالیات و مقامات مالیاتی.
- ۳- مدیران مالی شرکت های حقوقی و حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی (جهت توزیع پرسشنامه).

۸- روش تحقیق

روش تحقیق کاربردی است و از طریق زیر انجام شده است:
در خصوص زمینه نظری موضوع تحقیق از روش کتابخانه ای استفاده شده است.

علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی... ۱۴۵

در بخش میدانی، از اطلاعات پرونده های مالیاتی و مجموعه ای از سوالات به روش پرسشنامه برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است.

۹- نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه ها

الف- فرضیه اصلی

H_1 = فرضیه اصلی تحقیق: بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی از دیدگاه مقامات مالیاتی و مؤدیان مالیاتی تفاوت معنی داری وجود دارد.

H_0 = فرضیه اصلی تحقیق: بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی از دیدگاه مقامات مالیاتی و مؤدیان مالیاتی تفاوت معنی داری وجود ندارد.

برای آزمون این فرضیه از آزمون t استفاده می گردد (آزمون مقایسه زوج ها).
نتایج حاصل از آزمون در جدول ۱ خلاصه شده است:

جدول ۱- آزمون t برای فرضیه اصلی

تعداد شرکت ها	میانگین تفاوت	آماره t	df	p-value	نتیجه
۷۳	۴۳۵۱/۵۸۷/۸۰۵	-۴/۸۹۱	۷۲	۰/۰۰۰۱	رد H_0

*منبع: یافته های پژوهشگر

همان گونه که در جدول (۸-۱) مشخص است با قرار گرفتن t محاسباتی خارج از ناحیه قبول فرض H_0 ، فرض H_1 تایید می گردد. تایید فرضیه H_1 بدین معنی است که، بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده آن ها اختلاف معنی داری وجود دارد.

این اختلافات ناشی از مواردی است که در زیر مورد بررسی قرار می گیرد و اولویت های آن ها مشخص می گردد:

ب- فرضیه های فرعی

با توجه به محتوای آزمون این فرضیه ها از آزمون دو جمله ای استفاده می کنیم.

۱- فرضیه فرعی اول:

H1: اختلاف ما بین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی از دیدگاه مودی موجب اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی می گردد.
H0: اختلاف ما بین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی از دیدگاه مودی موجب اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی نمی گردد.

جدول ۲- نتایج بدست آمده از سوالات مربوط به فرضیه فرعی اول

نتیجه	p-value	احتمال مورد نظر	احتمال محاسبه شده	تعداد	شرح
پذیرش H1 یا رد H0	۰/۰۰۰۱	۰/۶	۹۶/۹٪	۹۳	موافق H1
			۳/۱٪	۳	مخالف H1
				۹۶	جمع

*منبع: یافته های پژوهشگر

همان طور که از اطلاعات جدول ۲ مشخص است تعداد ۹۳ نفر از پاسخ دهندگان موافق با فرض H1 پاسخ داده اند که این میزان ۹۶/۹٪ از پاسخ دهنده گان را پوشش می دهد و p-value که در مفهوم کلی احتمال پذیرش فرض H0 می باشد به سمت صفر میل نموده است بنابراین نتیجه پذیرش فرض H1 می باشد، $Z=20/86$ است. چون Z محاسباتی در خارج از ناحیه قبول H0 قرار دارد بنابراین فرض H0 رد و فرض H1 پذیرفته می شود تایید فرضیه بدین معنی است که تفاوت مابین قوانین مالیاتی و اصول حسابداری از دیدگاه مودی موجب اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی می گردد.

علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی... ۱۴۷

۲- فرضیه فرعی دوم:

H1: تمکین به پرداخت سایر عوارض قانونی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات می گردد.

H0: تمکین به پرداخت سایر عوارض قانونی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات نمی گردد.

جدول ۳- نتایج حاصل از سوالات مربوط به فرضیه دوم

نتیجه	p-value	احتمال مورد نظر	احتمال محاسبه شده	تعداد	شرح
پذیرش H1 یا رد H0	۰/۰۰۰۱	۰/۶	٪۸۳	۸۰	موافق H1
			٪۲۷	۱۶	مخالف H1
				۹۶	جمع

*منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که از اطلاعات جدول ۳ نمایان است ۸۰ نفر از پاسخ دهندگان موافق با فرض H1 پاسخ داده اند که این میزان ٪۸۳ از پاسخ دهندگان را پوشش می دهد و p-value که در مفهوم کلی احتمال پذیرش فرض H0 می باشد به سمت صفر میل نموده است بنابراین نتیجه، پذیرش فرض H1 می باشد $Z = ۴/۷۶$ است. چون Z محاسباتی در خارج از ناحیه قبول H0 قرار دارد بنابراین فرض H0 رد و فرض H1 پذیرفته می شود تایید فرضیه بدین معنی است که تمکین به پرداخت سایر عوارض قانونی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات می گردد.

۳- فرضیه فرعی سوم

H1: شرایط اقتصادی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف ما بین سود ابرازی و

۱۴۸ پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال سوم، شماره یازدهم، پاییز ۱۳۹۰

سود مشمول مالیات می‌گردد.

H0: شرایط اقتصادی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف ما بین سود ابرازی و

سود مشمول مالیات نمی‌گردد.

جدول ۴- نتایج بدست آمده از سوالات مربوط به فرضیه فرعی سوم

نتیجه	p-value	احتمال مورد نظر	احتمال محاسبه شده	تعداد	شرح
پذیرش H1 یا رد H0	۰/۰۰۰۱	۰/۶	۹۶/۹٪	۹۳	موافق H1
			۳/۱٪	۳	مخالف H1
				۹۶	جمع

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که از اطلاعات جدول ۴ مشخص است تعداد ۹۳ نفر از پاسخ دهندگان موافق با فرض H1 پاسخ داده اند که این میزان ۹۶/۹٪ از پاسخ دهندگان را پوشش می‌دهد و p-value که در مفهوم کلی احتمال پذیرش فرض H0 می‌باشد به سمت صفر میل نموده است بنابراین نتیجه، پذیرش فرض H1 می‌باشد، $Z = ۲۰/۸۶$ است. چون Z محاسباتی در خارج از ناحیه قبول H0 قرار دارد بنابراین فرض H0 رد و فرض H1 پذیرفته می‌شود. تایید فرضیه بدین معنی است که شرایط اقتصادی از دیدگاه مودی موجب اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی می‌گردد.

۴-فرضیه فرعی چهارم

H1: فرارهای مالیاتی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و

سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی می‌گردد.

H0: فرارهای مالیاتی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و

سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی نمی‌گردد.

علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی... ۱۴۹

جدول ۵- نتایج بدست آمده از سوالات مربوط به فرضیه چهارم

نتیجه	p-value	احتمال مورد نظر	احتمال محاسبه شده	تعداد	شرح
پذیرش H1 یا رد H0	۰/۰۰۰۱	۰/۶	٪۹۸/۹	۹۵	موافق H1
			٪۱/۱	۱	مخالف H1
				۹۶	جمع

*منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که از اطلاعات جدول ۵ نمایان است همه پاسخ دهندگان موافق با فرض H1 پاسخ داده اند و p-value که در مفهوم کلی احتمال پذیرش فرض H0 می باشد به سمت صفر میل نموده است بنابراین نتیجه، پذیرش فرض H1 می باشد و برای محاسبه Z از رابطه ۱ استفاده می شود.

$$z = \frac{p - p_0}{\sqrt{p(1-p) / n}} \quad z = \frac{0/989 - 0/6}{\sqrt{\frac{0/989(0/011)}{96}}} = 36/54 \quad (1)$$

چون Z محاسباتی در خارج از ناحیه قبول H0 قرار دارد بنابراین فرض H0 رد و فرض H1 تایید می گردد. تایید فرضیه بدین معنی است که فرارهای مالیاتی از دیدگاه مودی موجب ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی می گردد.

۵- فرضیه فرعی پنجم

H1: معافیت های مقرر در قوانین مالیاتی از دیدگاه مقامات مالیاتی موجب اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی می گردد.
H0: معافیت های مقرر در قوانین مالیاتی از دیدگاه مقامات مالیاتی موجب اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی نمی گردد.

جدول ۶- نتایج بدست آمده از سوالات مربوط به فرضیه پنجم

نتیجه	p-value	احتمال مورد نظر	احتمال محاسبه شده	تعداد	شرح
رد H1 پذیرش H0	۰/۰۶۲۱	۰/۶	٪۵۳	۵۱	موافق H1
			٪۴۷	۴۵	مخالف H1
				۹۶	جمع

*منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور از اطلاعات جدول (۶) نمایان است تعداد ۵۱ نفر از پاسخ دهندگان موافق با فرض H1 پاسخ داده اند که این میزان فقط ٪۵۳ از پاسخ دهندگان را پوشش می دهد، $Z = 1/374$ است. چون Z محاسباتی در ناحیه H0 قرار دارد بنابراین فرض H1 رد و فرض مخالف H1 یعنی H0 پذیرفته می شود به عبارتی معافیت های مقرر در قوانین مالیاتی از دیدگاه مقامات مالیاتی موجب اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی نمی گردد.

۶- فرضیه فرعی ششم

H1: حد نصاب های مقرر در قوانین مالیاتی از دیدگاه مقامات مالیاتی موجب اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی می گردد.
H0: حد نصاب های مقرر در قوانین مالیاتی از دیدگاه مقامات مالیاتی موجب اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی نمی گردد.

جدول ۷- نتایج بدست آمده از سوالات مربوط به فرضیه فرعی ششم

نتیجه	p-value	احتمال مورد نظر	احتمال محاسبه شده	تعداد	شرح
پذیرش H1 یا رد H0	۰/۰۰۰۱	۰/۶	٪۹۳/۵	۹۰	موافق H1
			٪۶/۵	۶	مخالف H1
				۹۶	جمع

*منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که از اطلاعات جدول ۷ نمایان است ۹۰ نفر از پاسخ دهندگان موافق با

علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی... ۱۵۱

فرض H_1 پاسخ داده اند که این میزان $93/5\%$ از پاسخ دهندگان را پوشش می‌دهد و p -value که در مفهوم کلی احتمال پذیرش فرض H_0 می باشد به سمت صفر میل نموده است بنابراین نتیجه، پذیرش فرض H_1 می باشد، $Z=13/31$ است. چون Z محاسباتی خارج از ناحیه پذیرش H_0 قرار دارد پس فرضیه H_0 رد و فرضیه H_1 تایید می گردد. تایید فرضیه بدین معنی است که حد نصاب های مقرر در قوانین مالیاتی از دیدگاه مقامات مالیاتی موجب ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی می گردد.

۷- آزمون فریدمن

این آزمون برای تجزیه و تحلیل واریانس دو طرفه از طریق رتبه بندی فرضیه های فرعی می باشد. H_1 : تفاوت معنی داری بین عوامل موثر در ایجاد تفاوت بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی وجود دارد. H_0 : تفاوت معنی داری بین عوامل موثر در ایجاد تفاوت بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی وجود ندارد. نتایج بدست آمده آزمون فریدمن در جدول ۸ آمده است.

جدول ۸- نتایج بدست آمده آزمون فریدمن

نتایج آزمون	رتبه بندی	میانگین رتبه	شرح
$n=96$ $\chi^2 = 29/65$ رد فرض H_0 $p\text{-value}=0/0001$	۲	۲/۱۷	اختلاف ما بین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی
	۵	۱/۶۲	تمکین به پرداخت سایر عوارض قانونی
	۳	۱/۸۲	شرایط اقتصادی
	۱	۲/۵۶	فرارهای مالیاتی
	۴	۱/۷۲	حد نصابهای مقرر در قوانین مالیاتی

*منبع: یافته های پژوهشگر

با عنایت به اینکه احتمال به سمت صفر تمایل دارد و کوچکتر از $0/05$ است می توان گفت که فرض H_0 رد می گردد به عبارتی تفاوت معنی داری بین عوامل موثر در ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی وجود دارد و از طرفی به

۱۵۲ پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال سوم، شماره یازدهم، پاییز ۱۳۹۰

دلیل اینکه میانگین رتبه بندی فرضیه فرعی چهارم از همه بیشتر است (۲/۵۶). بنابراین در یک نتیجه گیری کلی می توان گفت فرارهای مالیاتی بیشترین تاثیر را در ایجاد اختلاف دارد.

۹- بحث و نتیجه گیری

نتایج حاصل از آزمون نشان دهنده آن است که به جز فرضیه فرعی پنجم همه فرضیه های فرعی و فرضیه اصلی تحقیق تایید شده است که در زیر به شرح آن ها پرداخته می شود. با تایید فرضیه اصلی مشخص گردیده تفاوت معنی داری بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت های حقوقی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده آن ها که توسط ممیزین سازمان امور مالیاتی تعیین شده است وجود دارد و این تفاوت اختلافی برابر با ۹۲/۶۷ درصد را نشان می دهد که رقم قابل ملاحظه ای است و کمترین زیان آن برای جامعه به تاخیر افتادن وصول این مالیات ها می باشد. بنابراین نتیجه ای که از فرضیه اصلی بدست می آید اینست که سود مشمول مالیات ابرازی شرکت های حقوقی که در آمد مشمول مالیات آن ها از طریق رسیدگی به حساب سود و زیان تعیین می گردد با درآمد مشمول مالیات قطعی شده آن ها اختلاف معنی داری دارد. همانطور که اشاره شد تمام فرضیه های فرعی به جز فرضیه فرعی پنجم، پذیرفته شدند، یعنی معافیت های مالیاتی مقرر در قوانین مالیاتی موجب اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی نمی گردد. پیشنهاد می گردد که تدوین کنندگان قانون مالیات های مستقیم و استانداردهای حسابداری در هنگام تدوین قوانین و استانداردها به نتایج این تحقیق توجه نمایند.

منابع

امین، محمد، (۱۳۸۳)، "قانون کار و تامین اجتماعی"، سوم، تهران، انتشارات خورشید.

روابط عمومی وزارت امور اقتصادی و دارایی، (۱۳۸۰)، "قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن"، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی... ۱۵۳

کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری سازمان حسابرسی، (۱۳۷۳)، " رهنمودهای حسابداری جلد اول "، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۹۶.

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، (۱۳۸۵)، "استانداردهای حسابداری"، چاپ هشتم، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰.

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، (۱۳۷۶)، "حسابداری مالی جلد اول"، چاپ اول، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۷۵.

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، (۱۳۷۷)، "اصول حسابداری جلد اول"، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۷۸.

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، (۱۳۷۱)، "استانداردهای بین‌المللی حسابداری"، چاپ اول، تهران سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۸۸.

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، (۱۳۷۱)، "راهنمای بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری"، چاپ اول، ترجمه رضا شباهنگ، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۸۹.

معاونت امور اقتصادی و بین الملل وزارت امور اقتصادی و دارایی، (۱۳۸۲)، "سیستم مالیاتی ژاپن، مالیات بر شرکت ها"، چاپ اول، تهران، وزارت دارایی.

Hendriksen -Eldens.S. (1982) , "Accounting Theory" , 4 THED, Illinois, Iriwin .

Hendriksen -Eldens. S. (1992), "Accounting theory" , 5 THED, Illinois, Iriwin .

FASB. (1991), "Original Pronouncements Accounting Standards", Volum1. FASB.