

## بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص و قطعی شده مؤدیان مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ تهران

صابر جلیلی<sup>۱</sup>

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد میانه،

accounting.jalili@yahoo.com

محرم رضایی<sup>۲</sup>

دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اسلامشهر،

mehranlturezaie@gmail.com

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی اختلاف بین درآمد مشمول مالیات قطعی با سود حسابداری ابرازی شرکت‌ها می‌باشد. نوع روش تحقیق توصیفی و پژوهش از نوع “تحقیقات کاربردی” می‌باشد. جامعه آماری پژوهش اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ تهران بوده که در سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ اظهار نامه مالیاتی بانضمام صورت‌های مالی را تسلیم اداره امور مالیاتی نموده و در فرآیند رسیدگی، مالیات آن‌ها قطعی شده باشد. درآمد مشمول مالیات قطعی و سود حسابداری ابرازی ۲۶۹ شرکت حائز شرایط، انتخاب و معنی‌دار بودن تفاوت بین دو سود آزمون شده است. در این تحقیق با توجه به نرمال بودن داده‌های مورد آزمون، برای آزمون فرضیه‌ها طبق آزمون کلموگروف – اسمیرنوف (k-s)، از آزمون همبستگی پیرسون و T زوجی جهت بررسی معنی‌دار بودن تفاوت و رابطه بین متغیرهای تحقیق استفاده شده است. نتایج به‌دست آمده حاکی از آن است که تفاوت معنی‌داری بین سود ابرازی شرکت‌ها و درآمد مشمول مالیات قطعی شده وجود دارد. با توجه به فرضیه‌های تحقیق، مؤلفه‌های دائمی و موقت و سن و اندازه شرکت‌ها از علل ایجاد این تفاوت می‌باشند.

**کلید واژه‌ها:** اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ، درآمد مشمول مالیات قطعی شده، سود ابرازی، هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات.

---

۱- نویسنده مسئول

۲- این مقاله برگرفته از پایان نامه کارشناسی ارشد آقای محرم رضایی می‌باشد

## ۱- مقدمه

امروزه نقش نظام‌های مالیاتی در هر کشوری در تأمین درآمدها از محل منابع مالیاتی بر هیچ کس پوشیده نیست. در بعد اجتماعی، هدف عمده از وضع مالیات کاهش فاصله طبقاتی و توزیع مجدد درآمدهاست. هدف اقتصادی از وضع مالیات‌ها، تثبیت نوسان‌های اقتصادی، تخصیص بهینه منابع بین بخش‌های مختلف و کمک به تسریع فرآیند توسعه بخشی یا منطقه‌ای می‌باشد و هدف بودجه‌ای دولت‌ها از وضع مالیات‌ها نیز، تأمین مالی بودجه دولت می‌باشد.

متأسفانه مالیات‌ها در اقتصاد ایران اثر بخشی لازم و کافی را نداشته چرا که نقش و تأثیر درآمدهای نفتی در تأمین هزینه‌های جاری علاوه بر این که موجب اتکاء درصد بالایی از بودجه کشور به درآمدهای نفتی شده، زمینه رشد هزینه‌های جاری را نیز فراهم نموده و مانع شکوفایی ظرفیت‌های واقعی اقتصاد کشور گردیده و از طرفی دولت را از داشتن یک درآمد ثابت و قابل اطمینان و اعتماد محروم کرده است به طوری که اکنون با گذشت زمان زیاد این موضوع به یک مشکل اساسی در کشور تبدیل شده است. توجه بیش‌تر به نقش مالیات در بودجه دولت و انجام اقداماتی به منظور افزایش سهم درآمدی آن در کشور ضرورت دارد چراکه از یک سو با محدودیت ظرفیت منابع طبیعی و از سوی دیگر به دلایل گوناگون از قبیل ابداع روش‌های جدید تولید و دستیابی به جانشین‌های مناسب با نوسان تقاضا و قیمت‌ها در بازار جهانی روبرو هستیم، از این رو نمی‌توان مدت طولانی به درآمد فروش منابع نفتی اتکا کرد.

در کشور ما نیز در چندین سال اخیر با توجه به کمبود منابع طبیعی و رهایی از اقتصاد تک محصولی حاصل از درآمد فروش نفت و سایر اهداف سیاسی و اقتصادی و اجتماعی دولت به درآمدهای حاصل از مالیات بها داده شده و به دنبال اصلاح و توسعه ساختار سیستم مالیاتی کشور بوده و در این بین، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی که از مهم‌ترین منابع مالیات و بخش عمده درآمدهای مالیاتی و قانون بودجه کشور را تشکیل می‌دهد توجه ویژه‌ای شده است. بنا براین در پژوهش مذکور به دنبال بررسی اختلاف بین سود مشمول مالیات تعیین شده (قطعی) و سود گزارش شده حسابداری (ابرازی) اشخاص حقوقی و دلایل آن بوده تا این که حدالامکان این اختلاف را به حداقل برسد، و این رهیافتی است برای مؤدیان در جهت کاهش فاصله بین سود ابرازی -

بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص و قطعی... ۴۲۳

قطعی و تمکین به آن، و زمینه‌ای است برای سازمان امور مالیاتی کشور در وصول سریع‌تر و کم هزینه تر مالیات و سر آغازی برای قانون‌گذاران در جهت رفع ریشه‌های بعضی از این اختلاف‌ها از طریق اصلاح قانون است.

## ۲- پیشینه تحقیق

از زمان تصویب قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاح آن در بهمن ماه ۱۳۸۰ پژوهش‌های محدودی در خصوص آن انجام گرفته که عمدتاً به بررسی اثربخشی اصلاحات انجام شده در قانون و همچنین دلایل اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی مأموران مالیاتی پرداخته‌اند. تحقیقات انجام شده عمدتاً پرسشنامه‌ای و با اخذ نظرات مؤدیان مالیاتی و یا کارشناسان ارشد مالیاتی آن هم در سطح مالیات تشخیصی (و نه قطعی) بوده است و در یک مورد نیز افتراق بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی شناسایی شده است.

- احدیان (۱۳۷۹) در تحقیقی به بررسی رابطه بین سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکت و سود قطعی تشخیص توسط کارشناسان ارشد مالیاتی پرداخته که یافته‌های تحقیق حکایت از آن دارد، که تفاوت بین سود مشمول مالیات شرکت و سود تشخیصی مأموران مالیاتی ناشی از پرداخت و تفسیر مأموران مالیاتی از قانون مالیات‌ها و ایرادهای موجود در قانون می‌باشد. (احدیان، ۱۳۷۹، ۱۲۲)

- قیداری (۱۳۸۳) در تحقیقی به بررسی اهم موارد افتراق بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیات‌های مستقیم در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی پرداخته که مجموع نتایج به دست آمده نشانگر آن است که حداقل ۱۱ استاندارد حسابداری با قوانین مالیاتی مغایرت دارد. که سبب اختلاف بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری می‌شود. (قیداری، ۱۳۸۳، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد تهران مرکز)

- حاجی اسماعیل (۱۳۸۳) نیز به بررسی اختلاف بین سود ابرازی شرکت غیردولتی و سود تشخیصی توسط مأمورین مالیات پرداخته و نتایج پژوهشی نشان داده که بین مالیات محاسبه شده مؤدیان و مالیات تشخیص شده براساس قضاوت حرفه‌ای ممیزان تفاوت معنی‌داری وجود دارد. (حاجی اسماعیل، ۱۳۸۳).

- قنبری فرد (۱۳۷۴) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان بررسی علل وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات شرکت‌های تولیدی قبل از اصلاح قانون مالیات‌ها در سال ۱۳۸۰ پرداخته است. (قنبری فرد، ۱۳۷۴، ۴۴)

- صفری (۱۳۸۵) در تحقیقی اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیص شده توسط مأموران مالیاتی اشخاص غیردولتی را مورد بررسی قرار داده و نتیجه گرفته است که عامل اصلی اختلاف، ناشی از عدم شفافیت قانون مالیات‌های مستقیم و ضرایب علی‌الرأس بوده است. (صفری، ۱۳۸۵، ۱۲۲)

- ذکوری (۱۳۸۷) در تحقیق خود به به شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی شهر همدان پرداخته و به این نتیجه رسیده که بین این دو تفاوت معنی‌داری وجود دارد. و مؤثرترین عامل در حالت مردودی دفاتر، عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر قانونی، و در حالت قبولی دفاتر، هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی بدلیل عدم ارائه مستندات و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی می‌باشد. (وجیه الله ذکوری، ۱۳۸۷)

- شمس جامخانه (۱۳۸۸) در مقاله تحقیقی به بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط واحدهای مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی غرب تهران پرداخته و به این نتیجه رسیده که بین آن‌ها تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برداشت و تفسیر نادرست مؤدیان از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیر مرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، غیر متعارف بودن هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حد نصاب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی در ایجاد هزینه‌ها و مغایرت‌های استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی هرکدام به تنهایی را علل و دلایل این اختلاف دانسته است. (ابوالقاسم شمس جامخانه، ۱۳۸۸)

- طالب نیا (۱۳۹۰) نیز به در یک تحقیقی به بررسی اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی از دیدگاه مقامات مالیاتی و مؤدیان مالیاتی پرداخته و به این نتیجه رسیده که بین سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی که درآمد مشمول مالیات آن‌ها از طریق رسیدگی به حساب سود و زیان تعیین می‌گردد با درآمد مشمول مالیات قطعی شده آن‌ها اختلاف

بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص و قطعی... ۴۲۵

معنی‌داری وجود دارد و معافیت‌های مقرر در قوانین مالیاتی موجب اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی نمی‌گردد. (قدرت الله طالب‌نیا، ۱۳۹۰)

### ۳- مبانی نظری تحقیق

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

بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات رابطه وجود داشته و مبنای تعیین سود مشمول مالیات، سود حسابداری است ولیکن بعلت تفاوت بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی اختلافاتی بین این دو مورد وجود دارد. و به همین دلیل سود با تعدیلاتی به سود مشمول مالیات تبدیل می‌گردد. از منظر تئوری حسابداری تفاوت‌های عمده بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده حسابداری را می‌توان تحت دو عنوان اصلی طبقه‌بندی نمود:

##### ۳-۱-۱- اختلاف‌های دائمی

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 و معافیت ماده ۱۳۲ و ۱۳۳ و ۱۳۴ ق. م. م است که در محاسبه سود حسابداری لحاظ می‌شود اما بعلت معافیت قانونی مشمول پرداخت مالیات نمی‌باشد.

##### ۳-۱-۲- اختلاف‌های موقت

که شامل دو گروه تفاوت‌های ناشی از زمان بندی و تفاوت‌های ناشی از مبنای ارزشیابی می‌باشد.

**الف) تفاوت‌های ناشی از زمان بندی:** تفاوت زمان بندی 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 مالیات و در دوره دیگر به سود حسابداری (قبل از

مالیات) تأثیر می‌گذارند. براساس استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف دنیا چهار وضعیت ممکن شناخته شده است:

الف-۱) مبلغی که برای مقاصد مالیاتی از سود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره‌های بعدی انتقال یافته است. مثال متداول برای این وضعیت بکارگیری روش نزولی استهلاک برای مقاصد مالیاتی و بکارگیری روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی است.

الف-۲) درآمد فروش در دوره مالی جاری شناسایی شده اما از لحاظ مقاصد مالیاتی شناسایی آن به دوره‌های بعد موکول شده است برای مثال بکارگیری روش فروش اقساطی برای مقاصد مالیاتی و شناسایی درآمد فروش برای گزارشگری مالی می‌باشد.

الف-۳) سودی که در محاسبه مالیات لحاظ شده اما شناسایی آن در صورت‌های مالی به تعویق افتاده است مثلاً پیش دریافت اجاره که در دوره وصول به سود مشمول مالیات اضافه اما شناسایی آن به دوره ارائه خدمت مربوط موکول شده است.

الف-۴) هزینه‌هایی که از سود دوره جاری کسر شده اما از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات شناسایی آن به دوره‌های بعدی موکول شده است برای مثال هزینه‌های تضمین کالا (گارانتی) که در صورت سود و زیان دوره جاری منظور اما احتساب آن به عنوان هزینه‌های قابل قبول به دوره پرداخت واقعی آن موکول می‌شود.

ب) تفاوت‌های ارزشیابی: تفاوت‌های مربوط به مبانی اندازه‌گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی که تفاوت‌های ارزشیابی نامیده می‌شود. در ارتباط با مبانی ارزشیابی به‌عنوان اختلاف‌های موقت مواردی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها مطرح شده که عبارتند از:

ب-۱) کاهش مبنای مالیاتی دارایی‌های استهلاک پذیر به دلیل تخفیف‌های مالیاتی  
ب-۲) عملیات در کشورهای خارجی که پول عملیاتی و پول گزارشگری آن یکسان است.

ب-۳) افزایش مبنای مالیاتی دارایی‌ها به دلیل تعدیل براساس تورم.

ب-۴) ترکیب واحد تجاری به روش خرید که در آن، ارزش‌های منتسب به دارایی‌های ترکیب شده می‌تواند با مبانی مالیاتی متناظر آن تفاوت داشته باشد. (شباهنگ، ۱۳۸۲، ص ۴۴)

بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص و قطعی... ۴۲۷

- با وجود اختلافها، این سؤال اساسی پیش می‌آید که چرا مبنای تعیین سود مشمول مالیات، سود حسابداری بوده و سود اقتصادی نیست. برای پاسخ به این سؤال بهتر است مفاهیم سود حسابداری و سود اقتصادی را بیان نمائیم.

### ۲-۳- سود حسابداری و سود اقتصادی:

استهلاک حسابداری - هزینه‌ها - درآمد فروش = سود حسابداری

استهلاک اقتصادی - هزینه‌ها - درآمد فروش = سود اقتصادی

- همان‌طوری که ملاحظه می‌شود تفاوت دو رقم بالا مربوط به نحوه محاسبه هزینه استهلاک است حسابداران برای محاسبه استهلاک روش خط مستقیم یا نزولی را به کار می‌گیرند. در حالی که اقتصاددانان روش نرخ بهره را مورد استفاده قرار می‌دهند. از لحاظ نظری می‌توان انتظار داشت که حتی اگر روش نرخ بهره را برای محاسبه استهلاک به کار بگیرند سود حسابداری با سود خالص اقتصادی یکسان می‌شود. اما این انتظار تحقق نمی‌یابد زیرا پارامترهایی که در این مدل ثابت فرض شده‌اند در دنیای واقعی ثابت نیستند. به فرض مثال نرخ تورم، ارزش دارایی‌ها را تغییر می‌دهد نرخ تورم مورد انتظار بر نرخ تنزیل اثر می‌گذارد و با عرضه و تقاضای بازار به مخاطره واحد انتفاعی تأثیر می‌گذارد. به‌طور خلاصه تحلیل بالا مستمراً تغییر می‌کند و حسابداران باید هر روز سود خالص را مجدداً اندازه‌گیری کنند تا بتوانند با واقعیت‌های اقتصادی هماهنگ باشند. که این امر غیرممکن است. و وظیفه حسابداران محاسبه سود اقتصادی نیست بلکه ارائه اطلاعات به استفاده‌کننده گان است.

- پرفسور سولمانز مغایرت زیر را بین سود حسابداری و سود اقتصادی تهیه نموده است.

	تغییرات تحقق یافته	تغییرات تحقق نیافته در ارزش دارایی‌های مشهود که مربوط به دوره قبل بوده ولی در همان دوره
سود حسابداری	+	-
سود اقتصادی =	+	-
تغییر در ارزش دارایی‌های نامشهود	+	دارایی‌های مشهود در طول دوره (پس از کسر و کاهش موجودها)

با توجه به مشکلات محاسبه سود اقتصادی، حسابداران به دلیل قواعد و اصول و مفروضات زیربنایی مدعی اند سود حسابداری منطقی و هماهنگ است و امکان تصمیم‌گیری را برای استفاده کنندگان فراهم می‌نماید. و در حال حاضر نیز مدل حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، کماکان چهارچوب اصلی گزارشگری مالی محسوب می‌شود. هر چند سود حسابداری یک مفهوم قراردادی است که عموماً با دنیای واقعیت تطابق ندارد ولیکن قراردادی بودن آن امکان هرگونه بررسی تاریخی و مقایسه را فراهم می‌نماید و به همین دلیل مبنای بسیاری از تصمیم‌گیری‌ها از جمله تصمیم‌گیری مربوط به تعیین درآمد مشمول مالیات، بر پایه و مبنای سود حسابداری استوار است.

#### ۴- فرضیه‌های تحقیق

مسئله اصلی در این پژوهش این است که آیا بین سود حسابداری ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ اختلاف مثبت و معنی‌دار وجود دارد؟ با بررسی مبانی نظری، فرضیه‌های تحقیق بشرح ذیل تدوین گردیدند:

- ۱- بین سود حسابداری ابرازی شرکت‌ها و سود مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی تفاوت مثبت و معنی‌دار وجود دارد.
- ۲- بین مؤلفه‌های دائمی (غیر موقت) با هزینه مالیات رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد.
- ۳- بین مؤلفه‌های موقت با هزینه مالیات رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.
- ۴- تفاوت سود حسابداری ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده با اندازه شرکت رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.
- ۵- تفاوت سود حسابداری ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده با عمر شرکت رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.

#### ۵- نوع و روش تحقیق

از آن جایی که در این تحقیق به توصیف و مطالعه آن چه هست پرداخته شده، یک تحقیق توصیفی است. ازسویی چون در تحقیقات توصیفی می‌توان ویژگی‌های جامعه مورد مطالعه را از طریق پیمایش ارزیابی کرد، تحقیق حاضر از نوع پیمایشی و کاربردی



بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص و قطعی... ۴۲۹

می‌باشد و برای آزمون فرضیه‌ها از آمار استنباطی استفاده شده و انتخاب این روش به علت تحلیلی بودن ماهیت پژوهش می‌باشد. در این مقاله به وسیله نرم افزار SPSS ۱۹ رابطه بین متغیرهای مورد نظر بررسی می‌شود تا سپس فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گیرد.

پژوهش حاضر به طور کلی براساس روش کتابخانه‌ای و اسناد کاوی بوده بدین ترتیب که در بخش ادبیات پژوهش از روش کتابخانه‌ای و در بخش جمع‌آوری اطلاعات مربوط به مؤدیان مالیاتی از روش مشاهده و بررسی اسناد و مدارک مربوط به پرونده‌های مالیاتی استفاده شده است.

#### ۶- جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری در این پژوهش از لحاظ بعد مکانی اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ در نظر گرفته شده است که اطلاعات مورد نیاز در این تحقیق جهت تعیین معیار سود ابرازی شرکت‌ها و درآمد مشمول مالیات تعیین شده (قطعی) از طریق کتابخانه‌ای و از متن صورت‌های مالی همراه اظهارنامه تسلیمی و اوراق مالیاتی قطعی صادر شده اشخاص حقوقی در پرونده‌های مالیاتی استخراج شده است. از آنجایی که هدف پژوهش شناسایی علل اختلاف بین سود ابرازهای شرکت‌ها با درآمد مشمول مالیات قطعی آن‌ها می‌باشد لذا انتخاب قلمرو زمانی به طوری که حد الامکان به زمان حال نزدیک‌تر بوده و ویژگی سنجش جامعه مذکور را داشته باشد انتخاب شده بنابراین سال‌های ۱۳۸۵ و ۱۳۸۶ و ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ با توجه به انجام شدن تشریفات قانونی پرونده‌های مالیاتی تا مرحله قطعیت درآمد مشمول مالیات بوده است. و علت انتخاب درآمد مشمول مالیات قطعی نیز آن است که برگ‌های تشخیص مالیاتی صادره توسط ادارات امور مالیاتی احتمالاً دارای اشکال و ایرادی باشد که مطابق با قوانین نبوده و مورد اعتراض مؤدی واقع شود. که با بررسی موارد اعتراض مؤدیان در مراجع دادرسی مالیاتی و رفع ایرادها و اشکالات احتمالی منجر به صدور اوراق قطعی شده باشد و هم‌چنین دلیل انتخاب سود ابرازی شرکت‌ها نیز که متکی به اسناد و مدارک و دفاتر قانونی‌اند نیز اینست که سود ابرازی شرکت‌های مذکور مبتنی بر اسناد و مدارک حسابداری و دفاتر قانونی پلمپ شده و مستندات مربوطه می‌باشد و از طرفی شرکت‌هایی که متکی به اسناد و مدارک مثبت نباشند مبنایی برای بررسی آن‌ها

و قابلیت تطبیق با قوانین مالیاتی و مبنای حسابداری را نداشته لذا از جامعه آماری حذف شده‌اند.

چون حجم اکثر جامعه‌ها بزرگ است و امکان انجام محاسبه‌های آماری برای کل اعضای جامعه در عمل غیرممکن است در چنین شرایطی پژوهشگر گاهی اوقات اقدام به گزینه انتخاب نمونه می‌نماید که عبارت است از «تعداد محدودی از آحاد جامعه آماری که بیان کننده ویژگی‌های اصلی جامعه آماری باشد» بنابراین در پژوهش مذکور نمونه آماری مورد نظر با احراز شرایط ذیل جهت آزمون مفروضات پژوهش انتخاب شده است: الف) اشخاص حقوقی در سنوات ۸۵ لغایت ۱۳۸۹ اظهارنامه مالیاتی خود را با انضمام صورت‌های مالی اساسی همراه با سود ایزاری متکی به دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری تهیه و تنظیم نموده باشند و به استناد ماده ۱۱۰ ق.م.م در مهلت مقرر قانونی تسلیم اداره امور مالیاتی کرده باشند.

ب) در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ ق.م.م و به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی نسبت به ارائه اسناد و مدارک حسابداری و دفاتر قانونی در مهلت مقرر قانونی اقدام نموده باشد.

ج) پس از صدور برگ تشخیص مالیات به استناد ماده ۲۳۷ ق.م.م توسط ادارات امور مالیاتی و طی مراحل قانونی و دادرسی مالیاتی، اوراق مالیاتی قطعی آن‌ها صادر شده باشد.

بنابراین با توجه به مطالب فوق برای روش تعیین اندازه نمونه آماری در صورتی که قرار باشد نسبت موفقیت را برآورد کنیم از رابطه  $\bar{p} \pm \varepsilon$  می‌توان استفاده کرد با این فرض که نمونه‌گیری از جامعه به طور تصادفی صورت می‌گیرد و توزیع  $p$  از توزیع نرمال برخوردار است در صورتی که نمونه‌گیری با جایگذاری از جامعه محدود صورت گیرد و یا جامعه مورد نظر به حد کافی بزرگ باشد که بتوان استفاده از اصلاح جامعه محدود را غیر لازم شمرد می‌توان از رابطه زیر استفاده کرد.

$$\varepsilon = z_{\alpha/2} \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}}$$

$$\longrightarrow n = \frac{z_{\alpha/2}^2 (1-p)p}{\varepsilon^2}$$

اگر حدود نسبت جامعه معلوم باشد آن را به جای  $p$  قرار می‌دهیم ولی اگر هیچ‌گونه اطلاعی از نسبت جامعه نداشته باشیم حداکثر حجم نمونه وقتی به دست می‌آید که

بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص و قطعی... ۴۳۱

به جای  $p=1/2$  قرار دهیم. حاصل ضرب دو عدد مثبت که مجموع ثابت دارند وقتی حداکثر است که آن دو عدد باهم برابر باشند. (عادل آذر و همکاران (۱۳۸۰)، ۷۶ و ۷۷) باتوجه به توضیحات بالا و نتایج زیر می‌توان نمونه آماری را محاسبه کرد:

$$\alpha = 0.1$$

$$n = \frac{(1.64)^2 \times (0.5) \times (0.5)}{(0.05) \times (0.05)} \cong 269$$

لذا با توجه به شرایط مذکور و توضیحات فوق جهت انتخاب نمونه از جامعه و محدود بودن جامعه آماری، کل جامعه آماری حائز شرایط فوق شامل ۲۶۹ نمونه اشخاص حقوقی جهت آزمون فرضهای اول و چهارم و پنجم، ۲۰۳ نمونه اشخاص حقوقی جهت آزمون فرض دوم و ۲۶۹ نمونه اشخاص حقوقی جهت آزمون فرض سوم (در دو حالت، رسیدگی به دفاتر ۲۲۰ نمونه و مردودی دفاتر ۴۹ نمونه) در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ بوده که به‌عنوان حجم نمونه در نظر گرفته می‌شود و این یعنی حجم نمونه‌های انتخابی برابر با جامعه آماری می‌باشد که در گرد آوری، اطلاعات مربوط به آن‌ها استخراج شده است.

### روش‌های آماری به‌کار گرفته شده جهت آزمون فرضیات

به منظور انجام آزمون‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد، داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم افزار SPSS تجزیه و تحلیل شدند. به منظور آزمون فرضیات این تحقیق از روش‌های آماری زیر استفاده شده است :

۱. آزمون k-s جهت بررسی نرمال بودن داده‌های تحقیق
۲. آزمون t زوجی جهت بررسی معنی‌دار بودن تفاوت بین متغیرهای تحقیق
۳. آزمون همبستگی پیرسون جهت بررسی معنی‌دار بودن رابطه بین متغیرهای تحقیق

### یافته‌های تحقیق

در جدول ۱ شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی از جمله انحراف معیار و کشیدگی و چولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است.

این جدول حاوی شاخص‌هایی برای توصیف متغیرهای تحقیق می‌باشد. این شاخص‌ها شامل شاخص‌های مرکزی، شاخص‌های پراکندگی است.

جدول ۱- شاخص‌های توصیف کننده متغیرها تحت شاخص‌های مرکزی، شاخص‌های پراکندگی

متغیرها	سود حسابداری	هزینه‌های برگشتی	معافیت‌های مالیاتی	درآمد مشمول مالیات	مالیات قطعی شده	سن شرکت	دارایی‌های شرکت	مغایرت بین سود ابرازی و درآمد مشمول قطعی
تعداد	۲۶۸	۲۳۴	۲۰۳	۲۶۴	۲۶۹	۲۶۹	۲۶۹	۲۶۹
میانگین	۵۴۲۶۹۰۰۹	۱۲۰۳۲۸۳۰۷۵	۳۶۱۶۶۳۰۵۸	۱۳۸۷۵۰۸۵۷	۳۳۹۲۶۵۰۰۶	۲۵۰۱	$10^7 * 1.28$	۸۱۸۰۰۴۸۸
انحراف معیار	۲۲۱۰۴۱۱۰۳۴	۵۸۰۵۰۳۳۰۶۶	۱۲۶۶۱۷۹۰۴۰	۶۳۹۸۶۹۷۰۶۶	۱۵۸۵۴۸۴۰۷۶	-	$10^7 * 4.31$	۵۳۹۲۷۶۹۰۸۳
واریانس	$10^{12} * 4.88$	$10^{13} * 3.36$	$10^{12} * 1.60$	$10^{13} * 4.09$	$10^{12} * 2.51$	-	$10^{15} * 1.86$	$10^{13} * 2.90$
چولگی	۵.۴۶	۶.۷۲	۵.۵۴	۷.۵۹	۷.۶۶	-	۴.۴۷	۷.۲۴
کشیدگی	۳۷.۰۶	۴۹.۶۰	۳۵.۲۲	۶۹.۵۴	۷۰.۸۹	-	۲۰.۷۸	۵۶.۹۹
دامنه تغییرات	۲۳۸۹۷۶۹۸	۵۵۳۸۱۰۴۲	۱۰۴۷۵۴۶۹	۷۳۱۱۷۸۳۳	۱۸۲۷۹۴۵۸	۵۵	۲۹۸۴۱۹۴۲۵	۵۷۸۱۳۹۰۳
پایینترین	۵۵۴۳۳۹۱-	۱۴۱۵۳۱-	۱	۱۷۷۴۴۰-	۴۴۳۶۰-	۱	۹۱	۲۵۷۴۳۹۲-
بالا ترین	۱۸۳۵۴۳۰۷	۵۵۲۳۹۵۱۱	۱۰۴۷۵۴۷۰	۷۲۹۴۰۳۹۳	۱۸۲۳۵۰۹۸	۵۶	۲۹۸۴۱۹۵۱۶	۵۵۲۳۹۵۱۱

### بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

در این مرحله با استفاده از آزمون کلموگروف - اسمیرنوف نرمال بودن توزیع متغیرهای وابسته را بررسی می‌کنیم. در واقع با این آزمون به بررسی همگونی اطلاعات تجربی با توزیع نرمال می‌پردازیم.

فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت ذیل نوشته می‌شود:

$$\begin{cases} H_0: \text{درآمد مشمول مالیات دارای توزیع نرمال نیست} \\ H_1: \text{درآمد مشمول مالیات دارای توزیع نرمال است} \end{cases}$$

بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص و قطعی... ۴۳۳

جدول ۲- بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

نام آزمون	مقدار آماره	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
کلموگروف - اسمیرنوف	۶۶۸	۰	متغیر درآمد مشمول مالیات دارای توزیع نرمال است.

بر اساس نتایج آزمون کلموگروف - اسمیرنوف و با توجه به سطح معنی داری در مقایسه با  $\alpha = 0.05$ ,  $(0.05 > 0)$  فرض نرمال بودن توزیع متغیر مورد نظر تأیید می شود.

جدول ۳- نتایج آزمون فرضیات

فرضیه ها	متغیر مستقل	متغیر وابسته	مقدار آماره	سطح معنی داری	نتیجه آزمون	نام آزمون
فرضیه اول	عوامل مختلف	سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات	۲.۴۹	۰.۰۱۳	تأیید فرضیه	آزمون t زوجی
فرضیه دوم	مؤلفه های دائمی	درآمد مشمول مالیات	۰.۲۸۲	۰	تأیید فرضیه	همبستگی پیرسون
فرضیه سوم در حالت قبول دفاتر	مؤلفه های موقت	درآمد مشمول مالیات	۰.۷۴۹	۰	تأیید فرضیه	همبستگی پیرسون
فرضیه سوم در حالت علی الرأس	مؤلفه های موقت	درآمد مشمول مالیات	۰.۹۵	۰	تأیید فرضیه	همبستگی پیرسون
فرضیه چهارم	اندازه شرکت	تفاوت بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات	۰.۴۴۳	۰	تأیید فرضیه	همبستگی پیرسون
فرضیه پنجم	عمر شرکت	تفاوت بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات	۰.۱۲	۰.۰۴۸	تأیید فرضیه	همبستگی پیرسون

جدول ۴ - خلاصه نتایج فرضیات پژوهش

شماره فرضیه	فرضیه	نتیجه
اول	بین سود حسابداری ابرازی شرکت‌ها با درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط ادارات امور مالیاتی تفاوت مثبت و معنی‌داری وجود دارد.	فرض $H_1$ تأیید می‌شود
دوم	بین مؤلفه‌های دائمی (معافیت‌ها) با هزینه مالیات رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد	فرض $H_1$ تأیید می‌شود
سوم	الف) بین مؤلفه‌های موقت (هزینه برگشتی) با هزینه مالیات رابطه مستقیم و معنی‌داری وجود دارد. ب) بین مؤلفه‌های موقت (اعمال ضریب به قرینه مناسب) با هزینه مالیات رابطه مستقیم و معنی‌داری وجود دارد.	فرض $H_1$ تأیید می‌شود
چهارم	تفاوت بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده با اندازه شرکت رابطه مثبت و معنی‌دار دارد.	فرض $H_1$ تأیید می‌شود
پنجم	تفاوت بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده با عمر شرکت رابطه مثبت و معنی‌دار دارد.	فرض $H_1$ تأیید می‌شود

#### ۹- نتیجه‌گیری کلی و تفسیر نتایج آزمون

با دقت نظر در دلایل اصلی ایجاد اختلاف بین سود ابرازی شرکت‌ها با سود مشمول مالیات قطعی در بخش معافیت‌های مالیاتی می‌توان گفت که این معافیت‌ها ناشی از قوانین و مقرراتی بوده که با توجه به منافع ملی و کلان اقتصادی و تشویق سرمایه‌گذاری در بعضی از بخش‌های اقتصادی و مناطق جغرافیایی طی طرح یا لایحه توسط مجلس شورای اسلامی تصویب شده و پس از تصویب اجرایی شده است، بنابراین تأثیر مؤلفه فوق در بروز اختلاف بین دو شاخص سود ابرازی با سود قطعی در اختیار ادارات امور مالیاتی و یا اشخاص حقوقی نمی‌باشد بلکه متأثر از قوانین و مقررات موضوعه می‌باشد.

در بخش هزینه‌های برگشتی در حالت رعایت آیین نامه تحریر دفاتر که به عنوان عامل دیگری در ایجاد اختلاف بین دو شاخص سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی می‌باشد، می‌توان گفت که قسمتی از هزینه‌های برگشتی بعلت غیر مستند و غیر

مرتبط و غیرمتعارف بودن هزینه‌های انجام یافته و عدم اطلاع مؤدیان از قوانین و مقررات مالیاتی و رعایت آن می‌باشد و قسمتی دیگر ناشی از اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی با استانداردهای حسابداری و مبانی ارزشیابی می‌باشد که خارج از اختیار مؤدیان می‌باشد.

و هم‌چنین در بخش اعمال ضریب بر قرینه مناسب در حالت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر و مردودی آن به عنوان یک عامل مؤثر در ایجاد اختلاف بین دو شاخص سود ابرازی و قطعی، می‌توان چنین بیان کرد که عمده دلایل مردودی دفاتر مؤدیان کتمان فعالیت‌ها و یا درآمدها و یا عدم رعایت مقررات ماده ۱۶۹ مکرر ق. م. م در خصوص صورت حساب‌ها و فاکتورها و عدم پلمپ به موقع دفاتر قانونی و عدم ارائه صورت‌گردش‌ها و غیره می‌باشد که کاملاً در اختیار مؤدیان بوده و می‌تواند به علت انگیزه فرار از مالیات و یا عدم اطلاع مؤدیان از قوانین و مقررات مالیاتی باشد.

هم‌چنین در دو فرضیه آخر این تحقیق که نتیجه آن حاکی از وجود ارتباط مثبت بین عمر و اندازه شرکت با اختلاف مذکور می‌باشد. این دو عامل تا به حال توسط پژوهشگرهای دیگری جهت بررسی علل اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده به کار گرفته نشده است. با توجه به نتیجه به دست آمده می‌توان گفت که هر چقدر سن شرکت بیش‌تر می‌شود این اختلاف هم کاهش نمی‌یابد. و این افزایش عمر در کاهش اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده تأثیری ندارد. هم‌چنین طبق جدول سه و نتیجه آزمون فرضیه چهارم که حاکی از وجود رابطه مثبت بین اندازه شرکت با اختلاف یاد شده دارد. در بررسی این فرضیه با استفاده از شاخص نسبت بین اختلاف مذکور (تفاوت بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده) با جمع دارایی‌های شرکت، سطح معنی‌داری توسط نرم افزار spss حدود صفر محاسبه شده است. بر اساس نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون و با توجه به سطح معنی‌داری در مقایسه با  $\alpha = 0.05$ ،  $(0.05 > 0)$  فرض وجود ارتباط معنی‌داری بین دو متغیر مورد نظر در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده و فرض  $H_0$  رد گردیده است. یعنی با بزرگ شدن شرکت و افزایش دارایی‌های شرکت، اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات کاهش نیافته و به حداقل نمی‌رسد.

این نتیجه بیانگر آن است که هر چه اندازه شرکت و سن شرکت بیش‌تر شود اختلاف بین متغیرهای یاد شده کاهش نیافته و یا حداقل صفر نخواهد شد.

#### ۱۰- پیشنهادهایی مبتنی بر نتایج تحقیق

(۱) با توجه به نتایج حاصل از فرضیه اول پژوهش مبتنی بر وجود ارتباط معنی‌دار بین سود ابرازی شرکت‌ها و سود مشمول مالیات قطعی و همچنین عوامل اصلی اختلاف که شامل معافیت‌های مالیاتی، هزینه‌های برگشتی در حالت قبولی دفاتر و اعمال ضریب به قرینه مناسب در حالت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر و مردودی آن می‌باشد. با توجه به این‌که متولی اجرا و تهیه و تنظیم و تدوین و پیشنهاد اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم و آیین نامه‌های اجرایی آن سازمان امور مالیاتی بوده و همچنین تهیه و تنظیم و تدوین استانداردهای حسابداری نیز سازمان حسابرسی می‌باشد و هر دو سازمان مذکور زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد، لذا پیشنهاد می‌گردد هر دو سازمان در تهیه و تنظیم قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری با یکدیگر در تعامل بوده و بر اساس واقعیت‌های اجتماعی و اقتصادی نسبت به آن اقدام نمایند تا این‌که در مبانی اندازه‌گیری حسابداری مالی و مالیاتی و قوانین و مقررات و استانداردها اختلاف و مغایرتی وجود نداشته باشد یا این‌که حداقل اختلاف به وجود آید. (۲) با توجه به نتایج حاصل از فرضیه دوم که معافیت‌های مالیاتی به‌عنوان یک عامل اصلی در بروز اختلاف بوده و رابطه معکوس و معنی‌داری با درآمد مشمول مالیات قطعی دارد، لذا پیشنهاد می‌شود مراجع قانون گذار نسبت به آن کارشناسی دقیق‌تر و بررسی مجدد به‌عمل آورند و در صورت عدم نیاز به برخی فعالیت‌ها و درآمدهای معاف نسبت به حذف معافیت آن اقدام نمایند.

(۳) با توجه به نتایج حاصل از بخش اول فرضیه سوم که هزینه‌های برگشتی به‌عنوان یک عامل اصلی در بروز اختلاف بوده و رابطه مثبت و معنی‌داری با درآمد مشمول مالیات قطعی دارد و از طرفی براساس مواد ۱۴۸ و ۱۴۹ ق.م.م موارد هزینه‌های قابل قبول شرح داده شده است لذا به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد در تهیه و تنظیم اصلاحات بعدی قانون مالیات‌های مستقیم هزینه‌های قابل قبول دوباره بازنگری شده و با توجه به این‌که یکسری از هزینه‌ها که در این مواد قید نشده، جداگانه



و به تفصیل اضافه شود. مخصوصاً هزینه‌هایی که بالغ بر ۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد بایستی شرط قبول آن‌ها پرداخت از طریق حساب‌های بانکی شرکت باشد.

۴) با توجه به نتایج حاصل از بخش اول فرضیه سوم در خصوص بعضی از هزینه‌های برگشتی هم‌چون هزینه تأمین مالی پرداختی به نظام غیر بانکی، عوارض و جرایم پرداختی به شهرداری و سایر سازمان‌ها که برخاسته از شرایط خاص کشور می‌باشد بایستی دقت نظر بیشتری صورت گیرد تا مؤدیان از این نظر متضرر نشوند.

۵) با توجه به نتایج حاصل از بخش دوم فرضیه سوم که عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر باعث مردودی آن و تشخیص علی‌الرأس می‌شود و به‌عنوان یک عامل اصلی در بروز اختلاف بوده و رابطه مثبت و معنی‌داری با درآمد مشمول مالیات قطعی دارد. لذا با توجه به اثر بخش بودن آیین نامه تحریر دفاتر موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ ق.م.م در ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود قطعی بهتر است در نظام آموزش حسابداری و درس حسابداری مالیاتی، آیین نامه موصوف به دانشجویان به‌طور دقیق و اصولی آموزشی داده شود زیرا در حسابداری مالیاتی کنونی بیش‌تر قانون تدریس می‌شود و به آیین نامه‌هایی که عمدتاً در خارج از کتاب قانون تهیه و چاپ می‌گردد بهای چندانی داده نمی‌شود.

۶) با توجه به نتایج حاصل از بخش دوم فرضیه سوم در خصوص موارد مردودی دفاتر و تشخیص علی‌الرأس پیشنهاد می‌شود که نظام جامع اطلاعاتی به نحوی پیاده‌سازی شود که کلیه گردش اطلاعات و معاملات در جامعه در چرخه سیستم مالیاتی کشور قرار گرفته و این اطمینان در جامعه و افراد به وجود آید که امکان هیچ گونه کتمان درآمد و یا فعالیت وجود ندارد. و در صورت تشخیص مالیات شرکت از طریق علی‌الرأس، قرینه تشخیص شده مطابق با واقعیت و مستندات موجود در دسترس سازمان مالیاتی انجام خواهد شد. در واقع مسؤولین سازمان امور مالیاتی بایستی تمهیداتی ببندیشند که اجرای ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م برای مؤدیان آسان و روان‌تر باشد و نه تنها برای مؤدیان مشکل ایجاد نکند بلکه مؤدیان با اشتیاق کامل اطلاعات را در موعد مقرر قانونی از طریق سامانه اینترنتی مربوطه اعلام نموده و در نهایت بتوان درآمدهای کسب شده در کشور توسط اشخاص را شناسایی نموده و نسبت به مطالبه مالیات‌های مقرر اقدام نمود و از فرارهای مالیاتی مکرر و موردی جلوگیری کرد.

۷) با توجه به نتایج حاصل از فرضیه‌های ۴ و ۵ که حاکی از این بوده، افزایش سن و تجربه و بزرگ بودن اشخاص حقوقی، باعث نشده که اختلاف بین دو متغیر مورد نظر کاهش یابد و یا به حداقل برسد. پیشنهاد می‌شود که دولت با گسترش فرهنگ مالیاتی و آموزش مؤدیان و ایجاد فضای اعتماد بین سازمان امور مالیاتی و مؤدیان مالیاتی و مخصوصاً با اعمال معافیت‌ها و امتیازات و ترجیحات و تشویقات مالیاتی برای مؤدیان بزرگ مالیاتی دارای حداکثر ۵٪ اختلاف مذکور، اختلاف بین دو شاخص سود ابرازی شرکت‌ها و درآمد مشمول مالیات را به حداقل برساند. در ضمن به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد که در تدوین قانون جدید در فصل جرایم و مجازات، جهت مدیران و مشاوران مالیاتی و حسابداران و مدیران مالی اشخاص حقوقی جرایم نقدی و جزایی در نظر گرفته شود تا با مؤدیان محترم مالیاتی در حساب سازی و فرار مالیاتی مشارکت و همکاری ننمایند.

#### فهرست منابع

- ۱- آذر، ع و منصور مومنی (۱۳۸۳)، «آمار و کاربرد آن در مدیریت»، سمت، جلد دوم
- ۲- احدیان، ر (۱۳۷۹)، «رابطه بین سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکت‌ها و سود قطعی تشخیصی توسط کارشناسان مالیاتی»، پایان نامه کارشناسی ارشد تهران، دانشگاه تهران، گروه حسابداری و مدیریت
- ۳- اسماعیلی، ح، حمید رضا احمدی (۱۳۸۲)، «بررسی عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود ابرازی شرکت‌های غیر دولتی و سود تشخیصی توسط مامورین مالیاتی»، پایان نامه کارشناسی ارشد تهران، گروه مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
- ۴- بیگ پور، محمد علی (۱۳۸۵)، «مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ ق.م.م» فصلنامه حسابرس، شماره ۳۵
- ۵- جواهری، م (۱۳۸۳)، «بررسی میزان اثربخشی تغییر ساختار نظام مالیاتی کشور در اداره کل امور مالیاتی استان همدان»، پایان نامه کارشناسی ارشد، مرکز آموزش و پژوهش استان همدان
- ۶- خدا رحمی، ب (۱۳۸۶ و ۱۳۸۷)، «عوامل محیطی تأثیرگذار بر رویکرد حسابداری مدیریت»، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۹۲ و ۱۹۳

بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص و قطعی... ۴۳۹

- ۷- دشتی، م (۱۳۸۴)، ترجمه نهج البلاغه علی علیه السلام
- ۸- دعائی، م.ع (۱۳۸۵)، «حسابداری مالیاتی تهران»، نشر ترمه
- ۹- دوانی، غلام حسین (۱۳۸۳)، «مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم»، تهران، انتشارات کیومرث
- ۱۰- دوانی، غلام حسین (۱۳۸۶)، «مالیات و حسابداری را در عصر تکنولوژی جدی بگیریم»، نشریه سامان، شماره ۲۷
- ۱۱- ذکوری، وجیه الله (۱۳۸۷)، «شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی»، پژوهشنامه مالیات، پاییز، ۱۳۸۷، ۵۰
- ۱۲- زندی حقیقی، مر (۱۳۴۳)، «اقتصاد مالیه عمومی»، مؤسسه علوم اداری و بازرگانی دانشکده حقوق دانشگاه تهران، چاپ دوم
- ۱۳- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، ناشر سازمان امور مالیاتی کشور، چاپ اول
- ۱۴- سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۵)، دفترچه ضرایب مالیاتی تهران
- ۱۵- شاپوریان، ع (۱۳۵۰)، «بیست و پنج سده مالیات»، تهران، چاپخانه اطلاعات
- ۱۶- شباهنگ، رضا (۱۳۸۴)، «تئوری حسابداری جلد دوم»، چاپ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۶۷
- ۱۷- شمس جامخانه، ابوالقاسم (۱۳۸۸)، «بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط واحدهای مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی غرب تهران»، پژوهشنامه مالیات، پاییز، ۵۳
- ۱۸- صفری، احمد (۱۳۸۵)، «بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیص مامورین مالیاتی اشخاص حقوقی غیر دولتی در اداره امور مالیاتی شرکت‌ها»، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، گروه مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
- ۱۹- طالب نیا، قدرت الله (۱۳۹۰)، «علل عمده وجود اختلاف ما بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی»، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، پاییز، شماره ۱۱

- ۲۰- عباسچیان، ا (۱۳۸۱)، «حسابداری مالیاتی زنجان»، انتشارات دانشگاه زنجان
- ۲۱- عمید، ح (۱۳۸۲)، «فرهنگ فارسی عمید»، چاپ بیست و ششم
- ۲۲- قیداری، ع (۱۳۸۳)، «بررسی اهم موارد اختلاف بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیات‌های مستقیم در تصمیم‌گیریهای اقتصادی»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، گروه مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرکز
- ۲۳- کاتبی، ح (۱۳۵۱)، «حقوق تجارت»، تهران، انتشارات گنج دانش، چاپ سوم
- ۲۴- کردیچه، م، «درآمدهای مالیاتی در ایران»، برنامه و بودجه
- ۲۵- کرمی، غ (۱۳۸۶)، «عوامل محیطی مؤثر بر جامعه و مدل‌های آن»، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۸۲
- ۲۶- کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۶)، «استانداردهای حسابداری»، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۶۰
- ۲۷- گردانی، ا (۱۳۸۶)، «نقش حسابداری رسمی در نظام مالیاتی فصل‌نامه مالیات و توسعه»، پیش شماره ۴
- ۲۸- معین، م (۱۳۶۴)، «فرهنگ فارسی»، انتشارات امیرکبیر، جلد سوم
- 29- AICPA, Professional standard, vole, p. 7248 .
- 30- Hicks, J. R« Value and capital », London from parker & Harcourt, 1988, p. 77 .
- 31- H. Anderson, William,» Taxation and the American Economy », New York, prentice – Hallince, April. 1951, p. 71 .
- 32- D. Solomon's,»Economic and Accounting concept of income», Ohio, south western, 1987, p. 103.
- 33- Eden's. S. Hend riksen,» Accounting theory», 4<sup>th</sup> ED. Illinois', Inwin, 982, p. 173 .