

شناسایی عوامل مؤثر بر ایجاد تفاوت درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی

جعفر عنایتی

رییس گروه مالیاتی استان کردستان و کارشناس ارشد حسابداری، jafarenaia57@yahoo.com

چکیده

این پژوهش به منظور شناسایی دلایل وجود اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی با درآمد مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی انجام شده است. نوع روش تحقیق، توصیفی می‌باشد پژوهش نیز از نوع کاربردی می‌باشد. جامعه آماری کلیه اشخاص حقوقی شهر سنندج می‌باشد که برای عملکردهای ۱۳۸۴ لغایت ۱۳۸۸ اظهارنامه مالیاتی تسلیم نموده و دفاتر قانونی و اسناد و مداک خود را به اداره امور مالیاتی، جهت رسیدگی ارائه نموده‌اند. برابر نتایج حاصله مشخص گردید بین درآمد مشمول مالیاتی ابرازی مؤدیان و درآمد مشمول مالیات تشخیصی آنان تفاوت معناداری وجود دارد و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر، عدم کفایت اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی در اثبات هزینه‌های صورت گرفته همگی در ایجاد این تفاوت نقش دارند.

کلید واژه‌ها: درآمد مشمول مالیات، استانداردهای حسابداری، دفاتر قانونی

مقدمه

درآمد مالیاتی منبع اشخاص حقوقی سهم بالایی از جمع درآمدهای وصولی دولت به خود اختصاص داده است. با توجه به اینکه سازوکار تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی متفاوت با تشخیص مالیات سایر منابع از قبیل مشاغل، ارث و ... می‌باشد، ضروری است که اقدامات لازم در خصوص ریشه‌یابی موانع و مشکلات موجود در زمینه تشخیص و در نهایت وصول مالیات منصفانه در این بخش صورت گیرد. از جمله مشکلات مشهود در این زمینه وجود اختلاف عمده بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط ماموران مالیاتی می‌باشد. صرف نظر از قابل رفع شدن یا نشدن این اختلافات در مراجع دادرسی مالیاتی، باید این نکته را مدنظر داشت که به هر حال افزایش سطح آگاهی مؤدیان مالیاتی و ماموران مالیاتی در خصوص ماهیت این اختلافات و روش‌های تعدیل آن، باعث کاهش فاصله بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی خواهد شد. شناسایی این تفاوت‌ها می‌تواند اولین گام جهت کاهش اختلاف مالیات ابرازی و تشخیصی و تسریع در قطعیت در پرونده باشد.

تعریف مسأله و بیان نکات اصلی

برابر ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ با آخرین اصلاحات در تاریخ ۸۰/۱۱/۲۷ کلیه اشخاص حقوقی مکلفند اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان خود را حداکثر ظرف چهار ماه پس از پایان سال مالی به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند. درآمد مشمول مالیات مندرج در اظهارنامه که توسط مودی تعیین می‌شود را اصطلاحاً درآمد مشمول مالیات ابرازی می‌نامند. اشخاص حقوقی مکلفند ظرف همین مدت مالیات ابرازی خود را پرداخت نمایند. برابر ماده ۱۰۶ ق. م. م شرکت‌ها مکلفند صورت‌های مالی خود را برابر آخرین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تهیه نمایند و همچنین مکلفند دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت نگهداری نمایند. برابر ماده ۱۵۶ نیز اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه‌های مؤدیان را حداکثر ظرف یکسال از آخرین مهلت تسلیم اظهار نامه رسیدگی نمایند و برگ تشخیص صادره نیز حداکثر ظرف سه ماه آخرین مهلت رسیدگی به مودی ابلاغ شود. به مالیات‌هایی که پس از رسیدگی توسط ماموران مالیاتی تعیین می‌شود اصطلاحاً مالیات تشخیصی می‌گویند که مشکل اصلی وصول مالیاتی در بخش اشخاص حقوقی از همین مرحله‌ی تشخیص آغاز

می‌شود. به این ترتیب که در اکثریت قریب به اتفاق موارد مالیات تشخیصی اختلافات فراوانی با مالیات ابرازی اشخاص حقوقی دارد. و همین امر سبب می‌گردد مودی از حق قانونی خود مبنی بر اعتراض به برگ تشخیص و اجرای مقررات ماده ۲۳۸ استفاده کند و بسیاری از پرونده‌ها، پس از پیمودن مسیر طولانی طرح اعتراض نزد رئیس اداره امور مالیاتی، معاون درآمدهای مالیاتی، مدیر کل، هیأت‌های حل اختلاف بدوی و تجدید نظر و ... به قطعیت می‌رسند و بعضاً نیز پس از طی شدن مدت زمان فراوان و یا از طریق عملیات اجرایی و ... مالیات قطعی اشخاص حقوقی وصول می‌گردد. که این امر ضمن بالا بردن هزینه‌های وصول مالیات برای دولت سبب پایین آمدن ارزش زمانی مالیات وصولی نیز می‌گردد.

لذا با بررسی عوامل و دلایل مؤثر اختلاف سود مشمول مالیات تشخیصی و سود مشمول مالیات ابرازی می‌توان راهکارهایی جهت کاهش این اختلافات، تسریع در قطعیت پرونده، تسریع در وصول مالیات و در نهایت کاهش هزینه‌های وصول مالیات و جلوگیری از کاهش ارزش زمانی مالیات وصولی ارائه نمود.

سابقه پژوهش

از زمان تصویب اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در بهمن ماه ۱۳۸۰ تحقیقات محدودی در خصوص علل تفاوت بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی انجام شده است که ذیلاً به تعدادی از آنها می‌پردازیم.

۱) صفری در پژوهشی به موضوع اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی توسط ماموران مالیاتی اشخاص حقوقی غیردولتی پرداخته و نتیجه گرفته است که عامل اصلی اختلاف، ناشی از عدم شفافیت قانون مالیاتی و ضرایب علی‌الراس بوده است.

۲) حاجی اسماعیلی نیز به بررسی اختلاف بین سود ابرازی شرکت‌های غیردولتی و سود تشخیصی توسط ماموران مالیاتی پرداخته و نشان داده است که بین مالیات محاسبه شده مؤدیان و مالیات تشخیصی شده بر اساس قضاوت حرف‌های میزان تفاوت معناداری وجود دارد.

۳) ذکوری نیز طی پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر ایجاد اختلافات بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی اشخاص حقوقی نموده است و نتیجه گرفته است که اختلاف ایجاد شده بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی ناشی از برگشت کل

هزینه‌های غیر قابل قبول به‌طور معنا داری 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 معنی‌دار نمی‌شود.

۴) سفیری در پژوهشی پس از اقدام به جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز و تجزیه و تحلیل آنها، به این نتیجه رسیده که بین سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و سود مشمول مالیات قطعی اداره مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد.

۵) سامانیان نیز تحقیقی از طریق دو نوع پرسشنامه با موضوع علل مغایرت بین سود ابرازی شرکت‌ها دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره کل امور مالیاتی استان خوزستان انجام داده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بین مالیات ابرازی شرکت‌های دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ممیزین مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد.

۶) احمدیان در پژوهشی به بررسی رابطه بین سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکت‌ها و سود قطعی شده توسط ممیزین مالیاتی با استفاده از پرسشنامه پرداخته است و نتیجه گرفته است که بین سود مشمول مالیات ابرازی شرکت‌ها و سود مشمول مالیات قطعی شده آنها تفاوت معناداری وجود دارد.

۷) محمدبابایی به بررسی علل مغایرت بین سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شرکت‌های خارجی در ایران از طریق پرسشنامه پرداخته است و به این نتیجه رسیده که بین سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی خارجی در ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها تفاوت معناداری وجود دارد.

۸) شمسی جامخانه به بررسی عوامل ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی شرکت‌های بازرگانی در اداره کل امور مالیاتی غرب تهران پرداخته است. و نتیجه گرفته که بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی شرکت‌های بازرگانی تفاوت معناداری وجود دارد و عواملی از قبیل برداشت نادرست مؤدیان از معافیت‌های مالیاتی، غیرمرتبط بودن هزینه‌ها، فقدان مستندات هزینه‌ها و عدم رعایت حدنصاب‌های تعیین شده باعث ایجاد اختلاف می‌گردد.

فرضیات تحقیق

- ۱- بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۲- عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر باعث ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی می‌گردد.
- ۳- عدم کفایت مدارک و مستندات، باعث ایجاد تفاوت بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی می‌گردد.
- ۴- مغایرت بین استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی باعث ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

اهداف تحقیق

- در این تحقیق دستیابی به اهداف زیر مدنظر می‌باشد:
- ۱- شناسایی علل ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی
 - ۲- ارائه راهکارهای مناسب جهت شفافیت بیش‌تر قوانین
 - ۳- به حداقل رساندن این اختلافات و
 - ۴- افزایش درآمدهای مالیاتی، تسریع در وصول مالیات اشخاص حقوقی و پایین آوردن هزینه وصول مالیات.

روش انجام تحقیق

نوع روش تحقیق توصیفی بوده و جامعه آماری مدنظر اشخاص حقوقی می‌باشند که در مهلت مقرر اظهار نامه مالیاتی به اداره امور مالیاتی سندنجد تسلیم نموده و نسبت به ارائه دفاتر و مدارک اقدام کرده‌اند و درآمد مشمول مالیات آنها از طریق رسیدگی به دفاتر و اجرای مقررات بند ۲ یا ۳ ماده ۹۷ ق. م. م حسب مورد، رسیدگی و تشخیص گردیده است. جهت افزایش قابلیت اتکای یافته‌های تحقیق کل جامعه آماری مورد بررسی قرار گرفته و از نمونه‌گیری استفاده نشده است و با فرض قابلیت تعمیم نتایج به کل استان، آزمون فرض‌ها اجرا شده است. این پژوهش از نوع کاربردی می‌باشد. با توجه به تحلیلی بودن ماهیت پژوهش برابر آزمون فرضیه‌ها از آمار استنباطی استفاده می‌شود. داده‌های مورد نیاز از اطلاعات مضبوط در پرونده‌های مالیاتی موجود در اداره امور

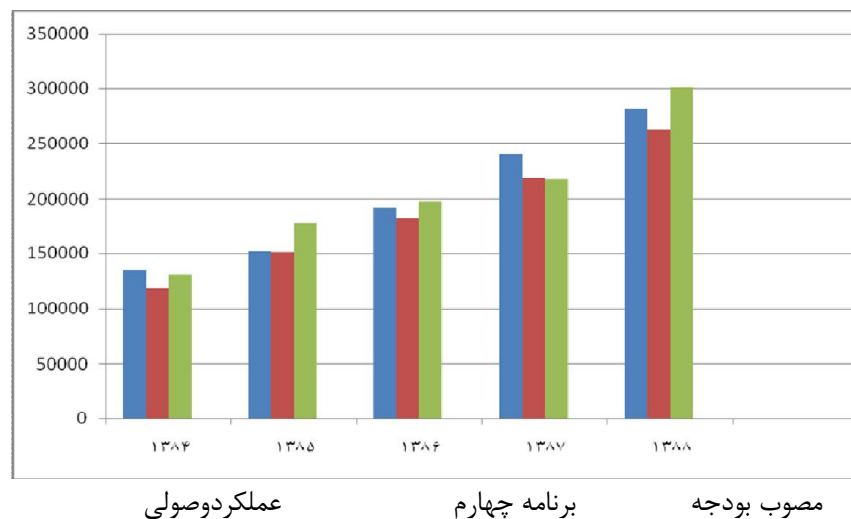
مالیاتی سنندج استخراج می‌گردد. در زمان انجام پژوهش، آخرین عملکرد رسیدگی شده توسط اداره امور مالیاتی، عملکرد ۱۳۸۸ می‌باشد. علت انتخاب قلمرو زمانی سال‌های ۸۴ لغایت ۸۸ این است که تا حد امکان به زمان حال نزدیک‌تر بوده و ویژگی سنجش جامعه مذکور را داشته باشد.

جایگاه مالیات در بودجه سنوات اخیر ایران و عملکرد سازمان مالیاتی (ارقام به میلیارد ریال و درصد)

سال	عملکرد	رشد وصولی	برنامه چهارم	مصوب بودجه	نسبت عملکرد به برنامه	نسبت عملکرد به مصوب
۱۳۸۴	۱۳۴۵۷۴	۵۹/۴	۱۱۷۸۳۱	۱۳۰۱۶۰	۱۱۴	۱۰۳
۱۳۸۵	۱۵۱۶۲۱	۱۲/۷	۱۵۰۳۹۸	۱۷۷۶۱۷	۱۰۱	۸۵
۱۳۸۶	۱۹۱۸۱۵	۲۶/۵	۱۸۲۵۲۲	۱۹۷۲۹۵	۱۰۵	۹۷
۱۳۸۷	۲۳۹۷۴۱	۲۵	۲۱۸۵۵۹	۲۱۷۱۵۵	۱۱۰	۱۱۰
۱۳۸۸	۲۸۲۱۵۷*	۱۷/۷	۲۶۲۶۳۱	۳۰۰۶۰۲	۱۰۷	۹۴

* عملکرد سال ۱۳۸۸ (عملکرد ۱۰ ماهه + مصوب ۲ ماهه)

منبع: برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ۹۳-۸۹



منبع: برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ۹۳-۸۹
نمودار درآمدهای مالیاتی (عملکرد، برنامه و مصوب) طی سال‌های ۸۴ الی ۸۸- ارقام میلیارد ریال

وضعیت وصول مالیات‌های مستقیم بین سال‌های ۸۴ الی ۸۸ - ارقام به میلیون ریال

ردیف	مراکز وصول	مالیات‌های مستقیم بین سال‌های ۸۴ الی ۸۸					درصد رشد نسبت به دوره قبل				میانگین
		۸۴	۸۵	۸۶	۸۷	۸۸	۸۴-۸۵	۸۵-۸۶	۸۶-۸۷	۸۷-۸۸	
۱	مرکز تهران	۸۴۰۵۱۷	۱۰۰۶۹۸۲	۳۳۸۵۷۳۸	۵۲۷۶۴۷۲	۶۳۶۹۶۳۱	۱۲۰	۳۳۶	۱۵۶	۱۲۱	۱۶۶
۲	شمال تهران	۱۰۳۵۸۵۱	۱۲۹۴۴۶۹	۳۶۸۱۷۵۱	۴۷۸۳۱۵۳	۵۸۸۸۲۵۹	۱۲۵	۲۸۴	۱۳۰	۱۲۳	۱۵۴
۳	هرمزگان	۶۰۷۵۳۶	۷۴۰۲۹۶	۱۰۱۵۵۸۰	۲۳۲۵۲۸۸	۳۳۵۳۱۶۸	۱۲۲	۱۳۷	۲۲۹	۱۴۴	۱۵۳
۴	غرب تهران	۷۰۱۳۳۲	۹۴۹۳۲۰	۱۸۱۰۴۵۷	۲۶۴۳۰۷۰	۳۰۸۸۲۳۴	۱۳۵	۱۹۱	۱۴۶	۱۱۷	۱۴۵
۵	خراسان شمالی	۱۰۴۳۲۹	۱۵۹۲۸۲	۳۰۲۱۳۸	۳۳۹۹۷۸	۴۲۶۷۳۱	۱۵۳	۱۹۰	۱۱۳	۱۲۶	۱۴۲
۶	کرمان	۲۴۱۸۵۷	۲۶۵۱۵۶	۳۰۱۳۶۱	۲۷۹۱۳۱	۵۱۲۳۱۷	۱۱۰	۱۱۴	۹۳	۱۸۴	۱۲۱
۷	خراسان جنوبی	۳۸۶۳۵	۴۶۲۴۴	۵۳۷۸۹	۴۳۴۲۴	۶۵۵۹۰	۱۲۰	۱۱۶	۸۱	۱۵۱	۱۱۴
۸	مرکزی	۲۲۷۹۳۹	۲۹۱۰۹۱	۳۳۹۶۵۴	۳۴۷۳۳۷	۸۷۲۲۰۲	۱۲۸	۱۱۷	۱۰۲	۲۵۱	۱۴۰
۹	شرق تهران	۵۶۴۷۴۴	۷۲۱۰۷۰	۱۱۶۱۶۱۷	۱۵۵۸۶۷۲	۲۱۵۲۹۰۹	۱۲۸	۱۶۱	۱۳۴	۱۳۸	۱۴۰
۱۰	ایلام	۱۶۵۱۷۱	۲۴۷۸۵۳	۳۱۵۱۸۶	۳۷۳۵۱۵	۵۱۹۲۳۷	۱۵۰	۱۲۷	۱۱۹	۱۳۹	۱۳۳
۱۱	سیستان	۲۷۵۲۴۰	۴۰۰۶۰۸	۶۰۰۴۹۶	۷۰۶۱۳۰	۸۴۷۵۷۰	۱۴۶	۱۵۰	۱۸	۱۲۰	۱۳۲
۱۲	یزد	۵۰۰۵۱۰	۷۰۱۳۷۴	۱۱۰۰۱۰۸	۱۲۰۲۵۱۵	۱۴۹۹۸۰۱	۱۴۰	۱۵۷	۱۰۹	۱۲۵	۱۳۲
۱۳	کردستان	۲۰۶۵۶۹	۳۱۷۴۰۶	۴۳۵۷۲۷	۵۲۷۷۷۶	۶۰۴۹۶۸	۱۵۴	۱۳۷	۱۲۱	۱۱۵	۱۳۱
۱۴	سمنان	۲۵۶۶۷۰	۳۴۱۷۴۴	۴۶۲۷۶۱	۵۹۱۶۸۹	۷۵۰۱۱۴	۱۳۳	۱۳۵	۱۲۸	۱۲۷	۱۳۱
۱۵	آ. غربی	۴۳۹۰۹۷	۵۷۷۲۰۶	۷۶۶۹۱۹	۹۹۳۱۴۰	۱۲۶۴۲۸۲	۱۳۱	۱۳۲	۱۳۰	۱۲۷	۱۳۰
۱۶	کهگیلویه	۱۳۱۰۹۱	۱۷۳۶۶۷	۲۴۴۲۵۴	۲۸۹۲۹۰	۳۷۰۹۳۹	۱۳۲	۱۴۱	۱۱۸	۱۲۸	۱۳۰
۱۷	اردبیل	۲۰۹۱۱۹	۲۹۳۹۳۳	۴۱۵۰۹۴	۵۴۵۳۹۲	۵۸۸۳۵۳	۱۴۱	۱۴۱	۱۳۱	۱۰۸	۱۳۰
۱۸	جنوب تهران	۳۶۲۴۱۰	۴۸۹۷۲۹	۸۳۷۳۶۶	۹۲۲۷۴۹	۹۸۸۹۳۹	۱۳۵	۱۷۱	۱۱۰	۱۰۷	۱۲۹
۱۹	قم	۲۳۱۷۴۹	۳۱۰۱۳۵	۴۳۱۵۹۳	۵۳۷۳۶۴	۶۲۱۰۳۷	۱۳۴	۱۳۹	۱۲۵	۱۱۶	۱۲۸
۲۰	آ. شرقی	۱۱۲۸۲۰۵	۱۴۰۸۵۳۴	۱۸۸۳۴۷۷	۲۳۵۲۴۹۶	۲۹۶۳۳۱۹	۱۲۵	۱۳۴	۱۲۵	۱۲۶	۱۲۷
۲۱	خوزستان	۲۷۴۰۷۹۰	۳۴۹۹۳۶۵	۴۳۰۷۶۰۹	۵۶۱۳۵۱۳	۷۰۸۶۴۱۰	۱۲۸	۱۲۳	۱۳۰	۱۲۶	۱۲۷
۲۲	همدان	۳۰۸۶۱۱	۴۳۰۰۹۴	۵۷۷۳۰۱	۶۹۹۵۴۱	۷۹۶۸۴۷	۱۳۹	۱۳۴	۱۲۱	۱۴	۱۲۷
۲۳	اصفهان	۳۳۵۶۵۲۶	۴۲۲۶۸۶۹	۵۹۸۸۹۷۳	۷۲۷۴۹۵۳	۸۶۴۴۷۰۸	۱۲۶	۱۴۲	۱۲۱	۱۱۹	۱۲۷
۲۴	لرستان	۲۹۹۲۷۶	۳۸۵۷۲۱	۵۵۶۰۶۶	۶۶۵۷۹۳	۷۶۱۵۶۸	۱۲۹	۱۴۴	۱۲۰	۱۱۴	۱۲۶

ردیف	مراکز وصول	مالیات‌های مستقیم بین سال‌های ۸۴ الی ۸۸					درصد رشد نسبت به دوره قبل				میانگین
		۸۴	۸۵	۸۶	۸۷	۸۸	۸۴-۸۵	۸۵-۸۶	۸۶-۸۷	۸۷-۸۸	
۲۵	مازندران	۷۰۷۱۳۴	۹۵۹۴۱۱	۱۲۳۷۲۰۰	۱۵۰۱۳۷۶	۱۷۷۴۴۵۳	۱۳۶	۱۲۹	۱۲۱	۱۱۸	۱۲۶
۲۶	گیلان	۵۴۰۷۰۹	۷۰۶۶۸۹	۹۴۱۳۴۳	۱۱۵۲۵۷۷	۱۳۱۷۷۶۸	۱۳۱	۱۳۳	۱۲۲	۱۴	۱۲۵
۲۷	گلستان	۲۵۵۴۰۱	۳۲۳۴۵۴	۴۶۴۷۶۳	۵۵۴۴۷۲	۶۱۸۳۶۸	۱۲۷	۱۴۴	۱۱۹	۱۱۲	۱۲۵
۲۸	فارس	۱۳۰۵۹۳۵	۱۷۲۳۳۶۷	۲۰۰۸۴۷۴	۲۷۲۸۴۱۵	۳۱۳۳۲۵۶	۱۳۲	۱۷	۱۳۶	۱۱۵	۱۲۴
۲۹	زنجان	۳۵۰۴۰۰	۴۹۳۲۶۵	۶۹۶۷۷۳	۷۳۳۳۱۵	۸۴۰۶۵۷	۱۴۱	۱۴۱	۱۰۵	۱۵	۱۲۴
۳۰	کرمانشاه	۳۸۸۷۶۳	۵۰۹۰۶۴	۶۴۲۸۵۹	۸۰۰۷۶۲	۹۲۷۸۵۵	۱۳۱	۱۲۶	۱۲۵	۱۶	۱۲۴
۳۱	خراسان. ر	۱۶۱۳۴۵۱	۲۰۰۱۶۶۲	۲۶۸۲۳۷۲	۳۲۴۳۳۴۹	۳۸۱۷۳۱۰	۱۲۴	۱۳۴	۱۲۱	۱۱۸	۱۲۴
۳۲	قزوین	۵۲۶۶۲۷	۶۷۰۰۸۹	۸۴۲۸۳۸	۱۰۵۵۲۳۱	۱۲۱۵۵۲۷	۱۲۷	۱۲۶	۱۲۵	۱۵	۱۲۳
۳۳	مؤدیان بزرگ	۵۲۸۴۹۴۸	۵۴۲۲۷۴۴۳	۶۳۴۸۸۱۹۴	۱۰۱۲۱۰۸۴۵	۱۱۹۹۴۹۵۴۸	۱۰۴	۱۱۷	۱۵۹	۱۹	۱۲۳
۳۴	چهارمحال	۲۱۰۱۸۲	۲۷۱۶۴۱	۳۳۶۰۳۲	۴۰۲۷۹۹	۴۷۸۳۹۶	۱۲۹	۱۲۴	۱۲۰	۱۱۹	۱۲۳
۳۵	بوشهر	۱۹۰۰۷۹۸	۲۱۸۶۶۹۵	۲۱۹۷۵۴۰	۲۸۱۰۹۹۶	۴۳۰۰۶۹۴	۱۱۵	۱۰۰	۱۲۸	۱۵۳	۱۲۳
۳۶	تهران	۲۶۲۴۶۶	۳۲۴۴۶۲۲	۳۳۶۶۹۰۱	۲۹۹۳۱۹۰	۳۰۷۴۳۹۰	۱۲۳	۱۰۴	۸۹	۱۰۴	۱۰۴
۳۷	شهری	۰	۰	۰	۸۰۱۴۶۷	۹۶۲۳۵۲	۰	۰	۰	۱۲۰	۱۲۰
۳۸	کرج	۰	۰	۱۲۲۳۵۸۱۲	۱۴۹۶۱۴۴	۱۸۵۴۷۰۷	۰	۰	۱۲	۱۲۴	۳۹
۳۹	امور مالیات شرکت‌ها	۵۷۱۸۴۷۰	۸۸۳۴۴۰۹	۷۷۲۸۸۵	۰	۰	۱۵۴	۹	۰	۰	۳۷
۴۰	متفرقه تهران	-۳	۳۸۵۶	-۱۰۶۸۶۱	-۲۲۳۳۰۷	۰	۰	۰	۰	۰	۲۰۹

منبع: برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ۹۳-۸۹

نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری دولت - ارقام میلیارد ریال

سال	مالیات	هزینه‌های جاری (عملکرد)	رشد هزینه‌های جاری	نسبت مالیات به هزینه‌های جاری (عملکرد)
۱۳۸۴	۱۳۴۵۷۴	۳۳۰۸۸۴	۴۲/۷	۴۰/۷
۱۳۸۵	۱۵۱۶۲۱	۴۱۵۷۸۸	۲۵/۷	۳۶/۵
۱۳۸۶	۱۹۱۸۱۵	۴۲۱۳۳۴	۱/۳	۴۵/۵
۱۳۸۷	۲۳۹۷۴۱	۵۶۴۲۹۰	۳۳/۹	۴۲/۵
*۱۳۸۸	۲۸۲۱۵۷	۵۱۸۶۹۹	-۸	۵۴/۴

منبع: برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ۹۳-۸۹

*عملکرد ۱۲ ماهه ۸۸ برابر عملکرد ۱۰ ماهه به علاوه مصوب ۲ ماهه می‌باشد.

اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

همان‌طوری که بیان گردید بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات رابطه وجود داشته و 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 اعمال تعدیلاتی، به سود مشمول مالیات تبدیل می‌گردد. از منظر تئوری‌های حسابداری تفاوت‌های عمده بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده حسابداری را می‌توان تحت دو عنوان اصلی طبقه‌بندی نمود:

اختلاف‌های دائمی

این نوع اختلاف‌ها از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت‌هایی است که به دلایل اقتصادی یا سیاسی یا اداری ناشی می‌شود و ربطی به محاسبه سود خالص حسابداری ندارد. 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، معافیت ماده ۱۳۲ و ۱۳۳ و ۱۳۴ ق.م.م است که در محاسبه سود حسابداری لحاظ می‌شود اما به علت معافیت قانونی مشمول پرداخت مالیات نمی‌باشد.

اختلاف‌های موقت

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

الف) تفاوت‌های ناشی از زمان بندی

تفاوت زمان بندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان، که تفاوت‌های بین دوره‌ای نیز نامیده می‌شود. این موارد رویدادهایی است که در دوره، به سود مشمول و در دوره دیگر به سود حسابداری (قبل از مالیات) تأثیر می‌گذارند که براساس استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف دنیا چهار وضعیت ممکن شناخته شده است:

۱- الف) مبلغی که برای مقاصد مالیاتی از سود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره‌های بعد انتقال یافته است.

مثال متداول برای این وضعیت به‌کارگیری روش نزولی استهلاک برای مقاصد مالیاتی و به‌کارگیری روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی است.

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

۳- الف) 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 خدمت مربوط موکول شده است.

۴- الف) هزینه‌هایی که از سود دوره جاری کسر شده اما از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات شناسایی آن به دوره‌های بعد موکول شده است. مثلاً هزینه‌های تضمین که در صورت سود و زیان دوره جاری منظور اما احتساب آن به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول به دوره پرداخت مالیات واقعی آن موکول می‌شود.

ب- تفاوت‌های ارزشیابی

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

۱- ب) کاهش مبانی مالیات‌داری‌های استهلاک پذیر به دلیل تخفیف‌های مالیاتی.

۲-ب) عملیات در کشورهای خارجی که پول عملیاتی و پول گزارشگری آن یکسان است بر اساس استانداردهای برخی از کشورها پس از تغییر نرخ ارز مبنای مالیاتی برخی از دارایی‌ها و بدهی‌های عملیات خارجی می‌تواند با موارد متناظر آن به مبنای ارزش‌های تاریخی و پول کشور اصلی تفاوت داشته باشد.

۳-ب) افزایش مبنای مالیاتی دارایی‌ها به دلیل تعدیل بر اساس تورم این تعدیل‌ها موجب می‌شود که در این مبنای با مبنای ارزشیابی مبتنی به ارزش‌های تاریخی صورت‌های مالی تفاوت پیدا کند.

۴-ب) ترکیب واحدهای تجاری به روش خرید که در آن ارزش‌های منتسب به دارایی‌های ترکیب شده می‌تواند با مبنای مالیاتی متناظر آن تفاوت داشته باشد (شباهنگ، ۱۳۸۴، ص ۴۲).

مغایرت میان استاندارد حسابداری و قوانین مالیاتی

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکین پاسخگویی و تصمیم‌گیری اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی‌بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است.

صورت‌های مالی تهیه شده به شرح فوق منطبق با هدف کلی حسابداری مالی در جهت ارائه اطلاعات مفید و مربوط جهت تصمیم‌گیری‌هاست 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 کرده است. گزارشات و اقلام صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری اهداف نظام مالیاتی را به همراه نداشته و در نتیجه تأمین کننده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خاص خود نمی‌باشد (قیداری، ۱۳۸۳، ص ۷۱).

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، ۱۳۸۶، الف پیشگفتار).

جایگزینی استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در مواردی که این دو روش محاسبه باهم منطبق باشد، منجر به بروز مشکل در گزارش‌های مالی و سود و زیان

نمی‌شود و لیکن در موارد افتراق، منجر به تفاوت سود، در گزارش مالی و سود مالیاتی می‌شود و بیش‌تر موارد افتراق‌ها بین دیدگاه استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیاتی منجر به اختلاف در سود و زیان حسابداری و سود مشمول مالیات می‌گردد. 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 را که ممکن است جهت تصمیم‌گیری‌های خرد و کلان لازم باشد به دلیل تحت الشعاع قرار گرفتن از جنبه‌های مالیاتی غیرممکن می‌سازد از این رو الزام حوزه‌های مالیاتی به پذیرش استانداردهای مذکور ضروری به نظر می‌رسد (دوانی، ۱۳۸۶، ص ۷).

به نظر می‌رسد اولاً در تدوین اصول و استانداردهای حسابداری باید قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین جاری کشور نیز مدنظر قرار گیرد. ثانیاً در وضع قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین نیز باید رعایت اصول و استانداردهای حسابداری به عمل آید، تا با هماهنگی این مقررات و دستورالعمل‌ها، مشکلات شرکت‌ها و اشخاص حقوقی حل شود. متأسفانه بدون اصلاح مقررات مالیاتی در اعلام لازم‌الاجرا بودن استانداردهای حسابداری عجله گردید (بیگ پور، ۱۳۸۳، ص ۱۷۶).

با این همه، مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قانون و مقررات مالیاتی، اگر چه تا حدودی گیرناپذیر 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، ص ۱۰۹۹).

و لذا شناسایی موارد افتراق بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری موجب کاهش بلا تکلیفی موصوف می‌شو. د قیداری در پایان کارشناسی ارشد خود با عنوان بررسی اهم موارد افتراق بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیات‌های مستقیم بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، به راهنمایی دکتر حسین کرباسی یزدی نسبت به شناسایی این افتراق اقدام نموده که خلاصه‌ای از آن به شرح جدول ذیل می‌باشد:

شماره استاندارد	موضوع افتراق	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی
-----------------	--------------	---

شماره استاندارد	موضوع افتراق	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی
۱	هزینه مطالبات مشکوک الوصول	در صورتی که بر اساس تجزیه سنی بدهکاران باشد تفاوت ایجاد نخواهد شد در صورتی که درصد فروش باشد باعث تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری می‌شود.
۳	درآمد عملیاتی فروش اقساطی	با توجه به اینکه برابر استاندارد حسابداری اقساط مربوط به فروش اقساطی در زمان وصول جز درآمد محسوب می‌شود لذا اختلاف بین دیدگاه حسابداری و قانون مالیاتی سبب تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.
۴	حسابداری ذخائر (پیشامدها)	در صورت ایجاد تغییر از بابت بدهی احتمالی یا کاهش دارایی طبق استاندارد حسابداری در صورت‌های مالی باعث تفاوت می‌شود در صورتی که بدهی احتمالی یا کاهش دارایی افشاء شود تفاوتی ایجاد نخواهد گردید صرفاً نحوه افشاء در صورت‌های مالی متفاوت است.
۶	تغییر در برآورد حسابداری	در صورت شناسایی زیان ناشی از تغییر برآورد طبق استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی سبب تفاوت می‌گردد (در دیدگاه مالیاتی تغییر برآورد منجر به سود قبول و منجر به زیان غیر قابل قبول).
۶	عملیات متوقف شده	در صورت شناسایی زیان حاصل از واگذاری بخش متوقف شده استانداردهای حسابداری تفاوت ایجاد می‌شود (در دیدگاه مالیاتی زیان عملیات متوقف شده غیر قابل قبول و سود متوقف شده قابل قبول).
۸	اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش موجودی مواد و کالا	در صورت ایجاد زیان ناشی از کاهش ارزش موجودی مواد و کالا طبق استاندارد حسابداری در صورت‌های مالی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات تفاوت ایجاد خواهد کرد
۱۱	تجدید ارزیابی دارایی ثابت	طبق قانون مالیاتی تجدید ارزیابی شرکت‌های غیردولتی مجاز نمی‌باشد و لیکن در صورت تجدید ارزیابی منجر به کاهش یک قلم دارایی ثابت شود و در نتیجه زیان مذکور زیان ناشی از تجدید ارزیابی شناسایی می‌گردد این موضوع از نظر مالیاتی غیر قابل قبول و همین دلیل سبب تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری می‌شود.
۱۱	کاهش ارزش دارایی ثابت	در صورت شناسایی زیان ناشی از کاهش دائمی در ارزش یک دارایی یا گروهی از اقلام طبق استاندارد حسابداری باعث تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.
۱۱	برکناری دائمی دارایی ثابت	در صورت شناسایی زیان ناشی از برکناری یک قلم دارایی ثابت طبق استاندارد حسابداری باعث تفاوت‌هایی بین حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.
۱۵	زیان کاهش سرمایه‌گذاری	در صورت ایجاد زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری طبق استاندارد حسابداری باعث تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.

شماره استاندارد	موضوع افتراق	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی
۱۵	زیان ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری و سرمایه‌گذاری بلند مدت	در صورت کاهش ارزش سرمایه‌گذاری و شناسایی زیان طبق استاندارد حسابداری باعث تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.
۱۷	هزینه استهلاک دارایی نامشهود	در صورت شناسایی هزینه استهلاک طی عمر مفید و براساس الگوی مصرف منافع اقتصادی هر دارایی طبق استاندارد حسابداری در صورت‌های مالی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات تفاوت ایجاد می‌شود.
۱۸	حذف سود و زیان تحقق نیافته ناشی از معامله فی مابین	با توجه به اینکه شرکت‌های اصلی و فرعی هر کدام اظهار نامه مالیاتی مجزا تهیه و ارائه می‌کنند در صورت فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی و بالعکس و فروش آن در همان دوره به خارج از گروه سود تحقق نیافته ایجاد خواهد گردید اما اگر ماحصل به سود تحقق نیافته منجر شود شرکت فروشنده مشمول پرداخت مالیات به فروش در دوره فروش بوده درحالی‌که طبق استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی تلفیقی به دلیل عدم تحقق سود حاصل از معاملات فی مابین سود فوق حذف می‌شود و در واقع سود فروش به دوره آتی منتقل می‌شود در صورتی که دوره‌های گذشته مالیات آن پرداخت شده در نتیجه موجب اختلاف زمانی در پرداخت مالیات می‌شود.
۱۹	استهلاک سرقفلی در روش تحصیل (ترکیب واحد تجاری)	در صورت شناسایی استهلاک سرقفلی طی عمر مفید برآوردی و براساس الگوی مصرف منافع اقتصادی آن و همچنین زیان ناشی از کاهش ارزش دفتری سرقفلی تا میزان قابل بازیافت آن طبق استاندارد حسابداری باعث ایجاد تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.
۱۹	حذف سود و زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات فی مابین واحدهای ترکیب شونده و روش اتحاد منافع	به شرح توضیحات استاندارد شماره ۱۸
۲۱	حذف سود و زیان تحقق نیافته از معاملات فی مابین واحد سرمایه‌گذار و واحد تجاری وابسته	به شرح توضیحات استاندارد شماره ۱۸
۲۱	کاهش ارزش دائمی در ارزش سرمایه‌گذاری‌های واحدهای وابسته	در صورت شناسایی زیان ناشی از کاهش دائمی در ارزش سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته طبق استاندارد حسابداری باعث تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.

هم‌چنین موارد زیر نیز توسط محقق به شرح زیر شناسایی شده است.

شماره استاندارد	ماده قانونی	موضوع مغایرت	هزینه قابل قبول مالیاتی	رویه استاندارد حسابداری
۱۱	۱۵۲	هزینه استهلاک دارایی ثابت مشهود	براساس نرخ‌های جدول استهلاکات ماده ۱۵۱ قابل قبول می‌باشد.	براساس الگوی منافع اقتصادی
۱۷	۱۵۲	هزینه استهلاک دارایی نامشهود	غیرقابل قبول است	براساس الگوی منافع اقتصادی
۱۹	۱۵۲	استهلاک سرقفلی روش تحصیل (ترکیب واحد تجاری)	غیرقابل قبول است	براساس الگوی منافع اقتصادی
۳	۱۴۷	درآمد عملیاتی فروش اقساطی	صرفاً تعهدی قابل قبول است	اقساط مربوط به فروش اقتصادی در زمان وصول، جزء درآمد به حساب می‌آید.
۱۵ و ۲۱	۱۴۸	زیان ناشی از تغییر طبقه‌بندی اوراق بهادار	غیرقابل قبول می‌باشد	برابر استاندارد مورد قبول می‌باشند
۱۳	۱۴۸	سود و کارمزد پرداختی به اشخاص غیربانکی	غیرقابل قبول است	برابر استاندارد مورد قبول می‌باشند
۱	۱۴۸	تعیین حدنصاب برای هزینه‌ها	برای بعضی هزینه‌ها مانند حق سنوات حدنصاب مشخص شده است.	برابر استاندارد مورد قبول می‌باشند
۱	۱۴۸	حقوق و دستمزد پرداختی به مدیران غیرموظف	غیرقابل قبول می‌باشد	کلیه هزینه‌های تحمل شده برای کسب درآمد قابل قبول است
۱	۱۴۸	جرائم شهرداری و... به جز جرایم بانکی	غیرقابل قبول می‌باشد	برابر استاندارد قابل قبول است (با رعایت اصل تطابق)
۱۳	بخشنامه شماره ۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵	هزینه بهره در صورت وجود سپرده سرمایه‌گذاری	غیرقابل قبول می‌باشد	برابر استاندارد قابل قبول است
۲۳	۱۴۸	زیان فروش دارایی به گروه در حالت مشارکت‌های خاص	غیرقابل قبول می‌باشد	برابر استاندارد قابل قبول است
۲۴	۱۴۹	استهلاک هزینه‌های تاسیس	قابل قبول می‌باشد	برابر استاندارد، شناسایی هزینه‌های تاسیس مجاز نمی‌باشد

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 حسابرس می‌گوید:

"برخورد دوگانه مالیات ستانی در اجرای قانون مالیات‌های مستقیم و رعایت استانداردهای حسابرسی از طرف حسابدارن 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:

الف- استانداردهای حسابداری حتی المقدور منطبق با قوانین مالیاتی تدوین شوند. که این روش از لحاظ منطقی توجیه پذیر نیست. زیرا این شیوه عمل باعث فاصله گرفتن استانداردهای حسابداری کشور از استانداردهای بین‌المللی می‌گردد و با توجه به مناسبات اقتصادی و روابط حاکم بردنیای تجارت، این روش به هیچ وجه عملی نیست. ضمن اینکه هدف از تدوین استانداردهای حسابداری، ارائه اطلاعات مفید به طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان می‌باشد که با تنظیم استانداردهای حسابداری منطبق با قوانین مالیاتی، اصولاً اطلاعات تهیه شده فقط می‌تواند برای سازمان امور مالیاتی مفید باشد و سایر استفاده‌کنندگان از دسترسی به اطلاعات مفید محروم می‌شوند.

ب- راه حل دیگر این است که قانون‌گذاران حتی الامکان، قانون مالیات‌ها را منطبق با استانداردهای حسابداری تدوین کنند. که این راه حل، منطقی‌تر به نظر می‌رسد. زیرا باعث پایین آمدن اختلافات شده و هم سازمان امور مالیاتی و هم سایر استفاده‌کنندگان می‌توانند از اطلاعات مفید تهیه شده براساس استانداردهای حسابداری منتفع شوند.

تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات موجب بروز پدیده‌ای به نام "تخصیص بین دوره‌ای مالیات" شده است. که تفاوت این دوسود در حساسی تحت سرفصل "مالیات انتقالی به دوره‌های آتی" نشان داده می‌شود. که برخی‌ها باتوجه به مفاهیم تداوم فعالیت، تطابق و روش‌های مدیریت موافق موضوع تخصیص بین دوره‌ای هستند. اما برخی دیگر به دلایلی از قبیل قابل فهم نبودن مالیات، ابهام و مربوط نبودن مخالف آن هستند.

بر اساس تحقیقات مشاهده‌ای رولندوبیور در زمانی کارایی بازار سرمایه تخصیص بین دوره‌ای مالیات قابل قبول و همین محققان در تحقیق بعد نتیجه‌گیری کرده‌اند که

فرضیات زیر بنایی تخصیص مالیاتی قابل قبول و همین محققین در تحقیق بعد نتیجه‌گیری کرده‌اند که فرضیات زیر بنایی تخصیص مالیاتی مورد تردید و سوال است و روش‌های جاری تخصیص مالیاتی لزوماً روش بهینه محسوب نمی‌شود. (ذکوری)

البته در ریشه‌یابی موارد اختلاف نباید فقط با ذهنیت وجود مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین پیش رفت بلکه بخشی از این اختلاف نیز به رفتار مودی مالیاتی و وجود انگیزه‌های قوی جهت فرار مالیاتی با استفاده از ترفندهای مختلف حساب سازی و کتمان درآمد، از طریق تبانی زنجیره‌ای در عدم صدور صورتحساب و... برمی‌گردد.

جامعه آماری

در این تحقیق از بعد مکانی از بین ادارات کل امور مالیاتی کشور، استان کردستان، و از میان ادارات شهرستان‌های استان، اداره امور مالیاتی اشخاص حقوقی شهرستان سنندج انتخاب شده است. و اشخاص حقوقی که حائز شرایط زیر باشند انتخاب گردیده‌اند:

- ۱- در عملکردهای هریک از سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸، در مهلت مقرر قانونی برابر مقررات ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم، اظهارنامه مالیاتی تسلیم نموده باشند.
 - ۲- در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم دفاتر قانونی و کلیه اسناد و مدارک درخواستی را به واحد رسیدگی و تشخیص اداره امور مالیاتی تسلیم نموده باشند.
 - ۳- در مورد شرکت‌های با موضوع فعالیت تولیدی، مودی در مرحله قبل از بهره‌برداری نباشد.
 - ۴- صددرصد موضوع فعالیت مودی مشمول معافیت از پرداخت مالیات نباشد.
 - ۵- سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
- علت انتخاب اشخاص حقوقی شهرستان سنندج این بوده که ابتدا استانی که برابر اطلاعات سازمان امور مالیاتی کشور در سنوات ۸۴ تا ۸۸ از حیث افزایش درآمدهای مالیاتی در جایگاه خوبی قرار داشته باشد. که برابر جدول مندرج در صفحات قبل، این استان دارای رتبه سیزدهم از میان چهل اداره کل می‌باشد.
- پس از این مرحله نیز به این دلیل شهرستان سنندج انتخاب گردید که اولاً بیش‌ترین وصولی مالیات در میان شهرستان‌های استان متعلق به سنندج می‌باشد و ثانیاً تعداد

اشخاص حقوقی فعال در این شهر بسیار بیش‌تر و غیرقابل مقایسه با سایر شهرستان‌های استان می‌باشد. و علت انتخاب سنوات ۸۴ تا ۸۸ این است که با توجه به موضوع پژوهش قلمرو زمانی انتخاب شده که نزدیک‌ترین فاصله را با زمان حال داشته باشند و با توجه به مقررات مالیاتی در زمان انجام پژوهش آخرین عملکرد رسیدگی شده اشخاص حقوقی، عملکرد ۸۸ می‌باشد.

و انتخاب درآمد مشمول مالیات تشخیصی به این دلیل می‌باشد که اولین مرحله از مراحل وصول مالیات، مرحله تشخیص رقم درآمد مشمول مالیات می‌باشد.

و با شناسایی علل اصلی به‌وجود آمدن اختلاف بین سود مشمول مالیات تشخیصی و ابرازی مودی می‌توان راهکارهایی ارائه نمود تا در وهله اول این اختلافات کاهش یابد و در مراحل بعدی دادرسی نیز رسیدگی به اعتراضات مودی به صورت قانونمند صورت گیرد و از اعمال سلیقه در صدور رای و سوء استفاده از موضوع پیچیدگی قانون، کاهش دادن فرصت‌های بروز فساد و در نهایت اخذ مالیات در سریع‌ترین زمان، با کم‌ترین هزینه و با رعایت اصل عدالت و جلوگیری از اجحاف در حق مؤدیان دست یافت.

ضمناً در این پژوهش درآمد مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی که دفاتر، اسناد حسابداری و مدارک مثبت ارائه نموده‌اند مورد بررسی قرار گرفته است و سایر اشخاص حقوقی که دفاتر قانونی و مدارک تسلیم ننموده‌اند، در واقع اظهارنامه متکی به دفاتر تسلیم ننموده‌اند و درآمد مشمول مالیاتی که متکی به دفاتر و مدارک نباشد مبنایی برای بررسی آن و انطباق با مقررات مالیاتی و اصول و استانداردهای حسابداری وجود ندارد. لذا این گروه از مؤدیان از جامعه آماری حذف شده است.

نمونه‌گیری

در شرایطی که حجم جامعه‌ای بزرگ باشد امکان انجام تجزیه و تحلیل و انجام محاسبات بر روی تمامی اعضاء وجود ندارد. که در این شرایط نمونه‌ای از اعضا جامعه گرفته می‌شود. از آنجایی که در این تحقیق جامعه آماری حائز شرایط فوق‌الذکر ۲۷۶ پرونده می‌باشد؛ جهت قابلیت اتکا بیش‌تر به یافته‌های تحقیق و عدم وجود ایرادات ناشی از نمونه‌گیری، صددرصد اعضای جامعه مورد بررسی قرار گرفته است یعنی حجم نمونه با جامعه برابر می‌باشد.

که اطلاعات مربوط به تمامی آنها استخراج گردیده است.

روش جمع‌آوری اطلاعات

گردآوری اطلاعات از طریق مراجعه به تک تک پرونده‌های موجود در واحد وصول و مطالبه و استخراج اطلاعات موجود با مطالعه گزارش رسیدگی تنظیمی توسط واحد مالیاتی صورت گرفته است. و سپس با توجه به فرم‌های تهیه شده اقدام به دسته‌بندی اطلاعات استخراجی گردید.

روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

۱-۱- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات فرضیه‌ها

فرضیه ۱: بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی تفاوت وجود دارد. جهت آزمون این فرضیه درآمد مشمول مالیات ابرازی مؤدیان از اظهارنامه مالیاتی تسلیمی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از برگ تشخیص صادره استخراج گردیده و از روش آماری تی زوجی جهت آزمون معنادار بودن تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی استفاده گردید.

فرضیه دوم: عدم کفایت مدارک مثبت باعث ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

جهت آزمون این فرضیه اشخاص حقوقی جامعه انتخابی ابتدا به دو دسته تقسیم شدند.

دسته اول- شرکت‌هایی که عدم کفایت مدارک آنها دارای تأثیر اساسی برقابل رسیدگی بودن دفاتر نداشته و فقط منجر به برگشت هزینه‌های مربوطه گردیده است
دسته دوم- شرکت‌هایی که عدم کفایت مدارک آنها تأثیر اساسی بر روند تعیین درآمد مشمول مالیات داشته و در اجرای بخش اول مفاد بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی بوده و هیأت بند ۳ ماده ۹۷ نیز رای بر تأیید نظر اداره امور مالیاتی صادر کرده و در نهایت عدم کفایت مدارک منجر به تشخیص علی‌الراس شده است.

در مورد شرکت‌های دسته اول، سهم هزینه‌های فاقد مدارک و مستندات از جمع کل تفاوت ایجاد شده محاسبه گردیده و اثر آن در ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی محاسبه و با روش تی زوجی معناداری تفاوت ایجاد شده آزمون شده است.

در ارتباط با شرکت‌های دسته دوم، که به دلیل عدم کفایت مدارک درآمد مشمول مالیاتشان با رد دفاتر از طریق علی‌الراس تعیین شده است، کل تفاوت ایجاد شده به‌عنوان تأثیرات عدم رعایت آیین نامه قلمداد شده است. چرا که در تمامی گزارشات رد دفاتر چند مورد از عدم رعایت الزامات آیین نامه تحریر دفاتر و چند دلیل برای عدم کفایت مدارک به‌صورت توأمان مطرح شده است. در نهایت جهت تعیین معناداری تفاوت ایجاد شده از روش تی زوجی استفاده شده است.

فرضیه سوم عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر باعث ایجاد تفاوت درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

در این ارتباط ابتدا میانگین مابه‌التفاوت سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی شرکت‌هایی که دفاتر آنها به دلیل عدم رعایت آیین نامه رد شده است را با مابه‌التفاوت سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی که آیین نامه تحریر دفاتر را رعایت نموده‌اند، جهت آزمون معناداری تفاوت استفاده گردیده و با روش آماری تی زوجی تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی را در هر دو حالت قبولی و مردودی دفاتر مورد آزمون قرار گرفته است.

فرضیه چهارم: مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

تأثیر تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم در ایجاد تفاوت بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی زمانی قابل ردیابی است که مؤدیان آیین نامه تحریر دفاتر را رعایت نموده و نهایتاً درآمد مشمول مالیات آنها از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص شده باشد. در حالت قبولی دفاتر پس از آنالیز تمامی اقلام برگشتی مؤثر بر مالیات، آیتم‌هایی که به دلیل تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم غیرقابل قبول تشخیص داده شده بود تفکیک گردید و اثر این اقلام بر ایجاد تفاوت بین سود ابرازی و سود تشخیصی محاسبه و با آزمون تی زوجی معنادار بودن تفاوت ایجاد شده آزمون شده است. و در ادامه جدولی در خصوص مصادیق تفاوت استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تشریح گردیده است.

روش تحلیل اطلاعات در بخش اهداف

هدف اول: شناسایی عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی

در بررسی هدف اول پس از مشخص شدن نتایج آزمون فرضیه‌ها عواملی که باعث ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی گردد شناسایی شده و سپس در حالت‌های زیر درصد اختلاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی محاسبه و میانگین درصد کل اختلاف در هر حالت تعیین و نسبت به رتبه‌بندی عوامل ایجاد اختلاف پرداخته می‌شود.

حالت الف - حالت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر (مردودی دفاتر).

۱۰۰٪ سود مشمول مالیات تشخیصی - سود مشمول مالیات ابرازی = درصد اختلاف سود مشمول مالیات ابرازی

حالت ب - رعایت آیین نامه تحریر دفاتر

ب-۱ - تأثیر هزینه‌های غیر قابل قبول

۱۰۰٪ مجموع هزینه‌های غیر قابل قبول = درصد اختلاف سود مشمول مالیات

ب-۱-۱ - مغایرت بین استانداردهای حسابداری وقوانین مالیاتی

۱۰۰٪ مجموع هزینه‌های برگشتی مغایر با استانداردهای حسابداری = درصد اختلاف سود مشمول مالیات

ب-۲-۱ - عدم کفایت مدارک و مستندات

۱۰۰٪ مجموع هزینه‌های برگشتی فاقد مدارک و مستندات = درصد اختلاف سود مشمول مالیات

با تعیین درصد اختلاف‌ها و مقایسه آنها با هم، میزان تأثیرگذاری هر کدام از عوامل فوق رتبه‌بندی می‌شود.

هدف دوم شناسایی نقش آیین‌نامه تحریر دفاتر در ایجاد اختلاف.

در صورت تأیید فرضیه دوم، مصادیق اصلی که براساس ماده ۲۰ آیین‌نامه تحریر دفاتر منجر به مردودی دفاتر شده است

توسط آمار توصیفی رتبه‌بندی خواهند شد. و در نهایت هر یک از عوامل مؤثر بر رد دفاتر به ترتیب فراوانی تکرار دسته‌بندی شده و در جدول ارائه شده است.

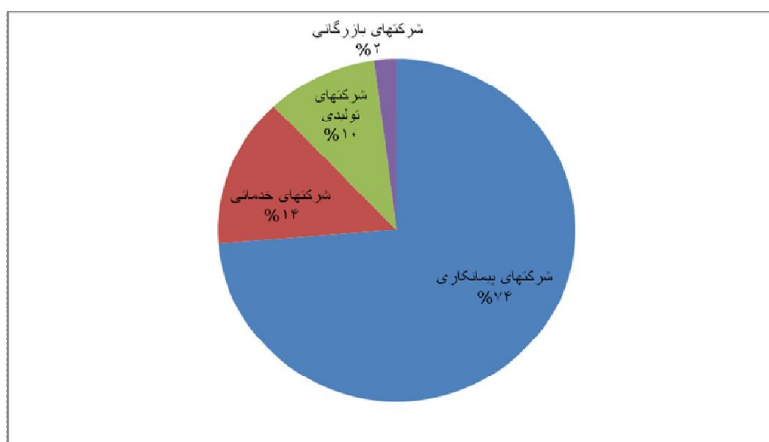
هدف سوم بررسی نقش معایرت بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری در ایجاد اختلاف.

برابر توضیحات قبلی زمان قبولی دفاتر ابتدا اقلام برگشتی مؤثر بر مالیات، آنالیز شده و هر یک در طبقه‌بندی مربوط به خود تجمیع می‌گردد. سپس جمع اقلام قرار گرفته در طبقه مربوط به اختلاف قانون و استانداردهای حسابداری،

با آزمون تی زوجی معناداری مابه التفاوت ایجاد شده ارزیابی شده و در نهایت هزینه‌های غیرقابل قبول به ترتیب میزان اثرگذاری در ایجاد تفاوت با استفاده از آمار توصیفی رتبه بندی می‌گردند.

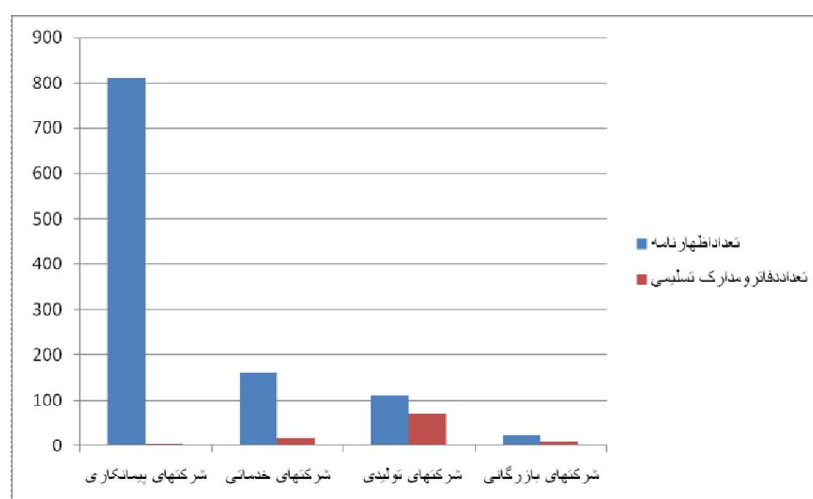
هدف چهارم بررسی میزان تأثیر عدم کفایت مدارک و مستندات در ایجاد اختلاف. در این ارتباط نیز ابتدا مجموع هزینه‌های فاقد مدارک و مستندات برگشتی، محاسبه و با آزمون تی زوجی معنادار بودن این اختلاف مورد آزمون قرار می‌گیرد. و در پایان مصادیق هریک از هزینه‌های فاقد مدرک، به تفکیک رقم مؤثر و فراوانی تکرار، دسته‌بندی شده و در جدول آورده می‌شود.

درصد متوسط اظهارنامه‌های تسلیمی در سال‌های ۸۴ تا ۸۸ به تفکیک نوع فعالیت



همان‌گونه که در جدول فوق نشان داده شده است بیش‌ترین درصد اظهارنامه‌های تسلیمی متعلق به شرکت‌های پیمانکاری، و کم‌ترین درصد متعلق به شرکت‌های بازرگانی می‌باشد. که یکی از عوامل تسلیم این حجم از اظهارنامه توسط شرکت‌های

پیمانکاری عدم امکان فرار مالیاتی می‌باشد بدین ترتیب که بیش‌ترین تعداد قراردادهای منعقد شده شرکت‌های پیمانکاری با سازمان‌های دولتی می‌باشد و اجرای ماده ۱۰۴.ق.م.م بیش‌ترین امکان ردیابی درآمد فعالیت‌های پیمانکاری را فراهم آورده است. و نمودار فوق هم‌چنین نشان می‌دهد که شرکت‌های بازرگانی کم‌ترین تعداد اظهارنامه را تسلیم نموده است که این امر می‌تواند بیانگر وجود راه‌های متعدد فرار مالیاتی در این بخش از اقتصاد می‌باشد.



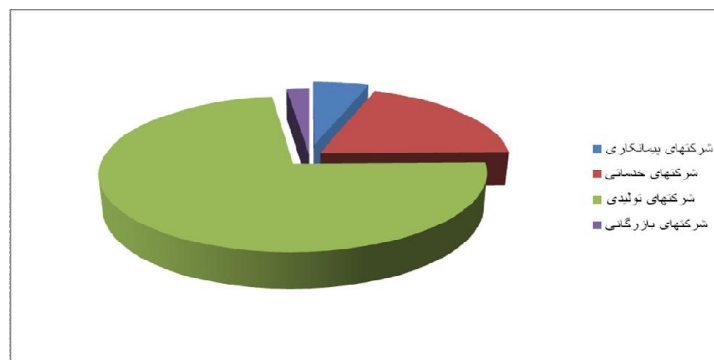
میانگین تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی و تعداد دفاتر و مدارک تحویل شده به واحد مالیاتی

نکته قابل توجه این است که برابر نمودار فوق شرکت‌های پیمانکاری با وجود داشتن بیش‌ترین سهم از اظهارنامه تسلیمی، کم‌ترین سهم را در دفاتر و مدارک تسلیمی داشته است. که این موضوع می‌تواند متأثر از دو عامل باشد:

اول اینکه: سود تشخیص شده برای تعیین درآمد مشمول مالیات پیمانکاران کم‌تر از سود واقعی این دسته از مؤدیان می‌باشد.

دوم اینکه: هزینه استقرار سیستم حسابداری و تسلیم دفاتر و مدارک بیش‌تر از منافع آن است.

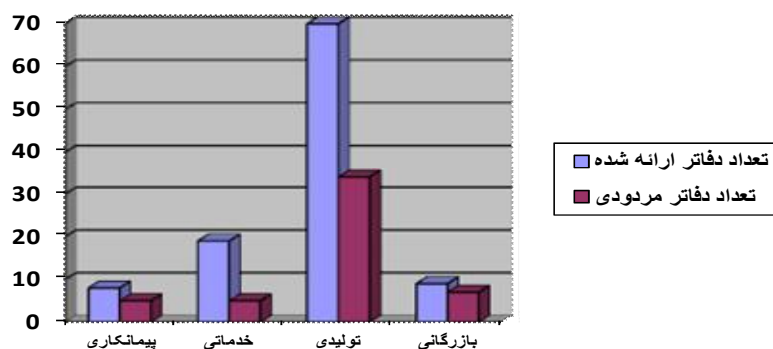
نمودار ذیل درصد سهم هر طبقه از مؤدیان در تسلیم دفاتر و مدارک، براساس نوع فعالیت را نشان می‌دهد.



برابر نمودار فوق شرکت‌های تولیدی با ۶۸٪ بیش‌ترین و شرکت‌های بازرگانی با ۲٪، کم‌ترین سهم را در تسلیم دفاتر و مدارک داشته‌اند.

نمودار زیر میانگین تعداد دفاتر مردودی را به تفکیک نوع فعالیت مودی نشان

می‌دهد



برابر نمودار فوق ۷۱ درصد دفاتر شرکت‌های بیمه‌کاری، ۷۸ درصد دفاتر شرکت‌های بازرگانی، ۵۰ درصد دفاتر شرکت‌های تولیدی و ۲۶ درصد دفاتر شرکت‌های خدماتی مردود شده‌اند و به این ترتیب بیش‌ترین نسبت دفاتر مردودی نسبت به دفاتر ارائه شده مربوط به شرکت‌های بیمه‌کاری، و کم‌ترین درصد دفاتر مردودی متعلق به شرکت‌های خدماتی می‌باشد.

نتایج آزمون

در آزمون فرضیه‌های پژوهش از تی زوجی استفاده شده است که نتایج به دست آمده به شرح ذیل می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه اول

بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی تفاوت معناداری وجود دارد.

آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی برای کل دفاتر قانونی

نتیجه	p-value	درجه آزادی df	مقدار t	تعداد	میانگین	شاخص
تفاوت دارد	۰.۰۰	۲۴۳	-۴.۸۴۲	۲۴۴	-۹۷۰۱۷۰۳۹۶	سود مشمول مالیات ابرازی
				۲۴۴	۱۳۷۴۹۴۸۸۸۲	سود مشمول مالیات تشخیصی

با توجه به آزمون تی زوجی $p\text{-value} = ۰.۰۰ < ۰.۰۵$ می‌باشد می‌توان گفت بین دو شاخص سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات تشخیصی تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به اینکه سود مشمول مالیات تشخیصی طبق جدول بیش از سود مشمول مالیات ابرازی است می‌توان نتیجه گرفت که سود مشمول مالیات تشخیصی به‌طور معناداری بیش از سود مشمول مالیات ابرازی می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه دوم

عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر موجب ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی و ابرازی می‌شود.

آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی برای دفاتر مردودی

نتیجه	p-value	درجه آزادی df	مقدار t	تعداد	میانگین	شاخص
تفاوت دارد	۰.۰۰۴	۴۹	-۳.۰۶۶	۵۰	-۶۱۱۴۱۶۰۰۵	سود مشمول مالیات ابرازی
				۵۰	۶۶۱۹.۸	سود مشمول مالیات

تشخیصی						
--------	--	--	--	--	--	--

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی $0/05 > p\text{-value} = 0.004$ می‌توان گفت بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات تشخیصی در شرکت‌هایی که دفاترشان رد شده است، تفاوت معناداری وجود دارد.

آزمون مقایسه میانگین‌ها مربوط به هدف دوم تحقیق

شاخص	میانگین	تعداد	مقدار t	درجه آزادی df	p-value	نتیجه
سود مشمول مالیات ابرازی	-۱۰۶۲۶۳۲۸۶۸	۱۹۴	۴.۳۱۱	۱۹۳	۰.۰۰۰	تفاوت دارد
سود مشمول مالیات تشخیصی	۱۵۰۶۰۷۲۸۴۲	۱۹۴				

نتایج آزمون تی زوجی $0/05 > p\text{-value} = 0.000$ بیانگر آن است که بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی شرکت‌هایی که دفاترشان مورد قبول واقع شده است اختلاف معناداری وجود دارد.

نتایج آزمون فرضیه سوم

مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

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

شاخص	میانگین	تعداد	مقدار t	درجه آزادی df	p-value	نتیجه
سود مشمول مالیات ابرازی	-۶.۹۶۶	۱۹۴	-۴.۷۵۳	۱۹۳	۰.۰۰۰	تفاوت دارد
مجموع مقادیر مغایر با استانداردها به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی	-۹.۵۶۹	۱۹۴				

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی $0.000 < p\text{-value} = 0.05$ می‌توان گفت که بین دو شاخص سود مشمول مالیات ابرازی و مجموع مقادیر مغایر با استانداردهای حسابداری به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی تفاوت معناداری وجود دارد.

نتایج آزمون فرضیه چهارم

عدم کفایت مدارک و مستندات باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.
آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و مجموع مقادیر فاقد مدارک و مستندات به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی

نتیجه	p-value	درجه آزادی df	مقدار t	تعداد	میانگین	شاخص
تفاوت دارد	۰.۰۰۰	۱۹۳	-۴.۴۹۴	۱۹۴	-۶۹۶۶۸۷۸۴۶	سود مشمول مالیات ابرازی
				۱۹۴	-۶۳۴۰۵۵۸۰۶	مجموع مقادیر عدم کفایت مدارک و مستندات به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی $0.000 < p\text{-value} = 0.05$ می‌توان نتیجه گرفت که بین سود مشمول مالیات ابرازی و مجموع مقادیر عدم کفایت مدارک و مستندات به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به تأیید فرضیه‌های اول، دوم، سوم و چهارم می‌توان نتیجه گرفت که بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی تفاوت معناداری وجود دارد. و درحالت کلی هم در صورت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر و هم در صورت رعایت آیین نامه بین دو سود ابرازی و تشخیصی تفاوت معناداری وجود دارد.

درحالت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر این اختلاف معنادار است. و درحالت قبولی دفاتر مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث ایجاد اختلاف معنادار می‌شود. هم‌چنین عدم کفایت مدارک و مستندات هم باعث ایجاد تفاوت معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

هدف اول - نتایج تحقیق نشان می‌دهد که: بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی تفاوت معناداری وجود دارد. و هر یک از عوامل عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر، عدم کفایت مدارک و مستندات جهت اثبات مخارج متحمل و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی هر یک به نوبه باعث ایجاد اختلاف معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌شوند.

هدف دوم - شناسایی نقش آیین‌نامه تحریر دفاتر در ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی.

طبق نتایج تحقیق عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر در شرکت‌هایی که دفاترشان مردود شده است باعث ایجاد اختلاف معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌شود. مصادیق نقض مفاد آیین‌نامه تحریر دفاتر به ترتیب فراوانی تکرار:

ردیف	عامل مؤثر بر رد دفاتر	فراوانی تکرار در کل دفاتر مردودی	درصد در کل دفاتر
۱	از پلمپ خارج شدن دفاتر یا مفقود بودن یک یا چند برگ از دفاتر	.	.
۲	ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت در حاشیه	.	.
۳	ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آرتیکل) بین سطور	.	.
۴	عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفتر مرکز طبق مقررات ماده ۱۵	.	.
۵	عدم استفاده از اوراق مخصوص ماده ۱۶۹ ق.م.م	.	.
۶	عدم ارائه سیستم نرم افزار مالی	۱	۰٫۳۱
۷	مغایرت اطلاعات ابرازی در اظهارنامه ارزش افزوده با دفاتر	۱	۰٫۳۱
۸	عدم ارائه لیست تعداد دانشجویان	۱	۰٫۳۱
۹	عدم ارائه قراردادهای اساتید	۱	۰٫۳۱
۱۰	عدم ارائه قراردادهای ادارات	۱	۰٫۳۱
۱۱	اجرای ۱۸۱	۱	۰٫۳۱
۱۲	مغایرت اطلاعات ۱۸۱ با دفاتر	۱	۰٫۳۱
۱۳	بند گزارش حسابرسی - عدم نظارت بر انبار گردانی	۱	۰٫۳۱
۱۴	مغایرت مانده پایان دوره بستنکاران با دفاتر	۱	۰٫۳۱
۱۵	عدم ایجاد حساب انتظامی قطعات گارانتی	۱	۰٫۳۱

ردیف	عامل مؤثر بر رد دفاتر	فراوانی تکرار در کل دفاتر مردودی	درصد در کل دفاتر
۱۶	حق الوکاله غیرمتعارف با مبلغ مورد دعوا	۱	۰,۳۱
۱۷	عدم ثبت چند ماه از عملیات شعبه در دفاتر شعبه	۱	۰,۳۱
۱۸	انتقال مانده حساب‌های موقت سال قبل به تراز افتتاحیه	۱	۰,۳۱
۱۹	عدم ارائه بخشی از فاکتورهای فروش	۱	۰,۳۱
۲۰	عدم تناسب نیروی انسانی با ظرفیت تولید واقعی	۱	۰,۳۱
۲۱	وجود فاصله بین شماره فاکتورها	۱	۰,۳۱
۲۲	مستقیم علی الراس	۱	۰,۳۱
۲۳	وجود حساب موقت در سند افتتاحیه	۱	۰,۳۱
۲۴	ثبت آر تیکل در دفاتر بدون صدور سند حسابداری	۱	۰,۳۱
۲۵	استفاده از ۵ نوع فاکتور	۱	۰,۳۱
۲۶	عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر	۲	۰,۶۱
۲۷	لاک گرفتگی	۲	۰,۶۱
۲۸	تخفیفات غیرمتعارف	۲	۰,۶۱
۲۹	مغایرت مانده صورتحساب بانک با دفاتر	۲	۰,۶۱
۳۰	عدم رعایت اصل بهای تمام شده	۲	۰,۶۱
۳۱	عدم انتقال چند آر تیکل از دفتر روزنامه به دفتر کل	۲	۰,۶۱
۳۲	کتمان درآمد با جاری شرکا	۲	۰,۶۱
۳۳	عدم استفاده از حساب بانک در جریان عملیات شرکت	۲	۰,۶۱
۳۴	مغایرت تراز افتتاحیه با مانده پایان دوره سال قبل	۲	۰,۶۱
۳۵	نوشتن بین سطور	۳	۰,۹۲
۳۶	استفاده از دفاتر سنوات قبل	۳	۰,۹۲
۳۷	عدم ارائه صورت ریز بدهکاران	۳	۰,۹۲
۳۸	عدم ارائه قرارداد تسهیلات	۳	۰,۹۲
۳۹	عدم رعایت تفکیک شخصیت	۳	۰,۹۲
۴۰	مغایرت تراز افتتاحیه با ترازنامه	۳	۰,۹۲
۴۱	مغایرت ارقام جداول اظهارنامه	۳	۰,۹۲
۴۲	عدم افشای روش نگهداری موجودی‌ها	۳	۰,۹۲
۴۳	عدم انتقال صحیح برخی حساب‌ها به صورت سود و زیان	۳	۰,۹۲
۴۴	عدم توازن ترازنامه	۳	۰,۹۲
۴۵	گذاشتن جای سفید در دفتر	۴	۱,۲۳
۴۶	مغایرت حساب عملکرد در دفاتر با اظهارنامه	۴	۱,۲۳

ردیف	عامل مؤثر بر رد دفاتر	فراوانی تکرار در کل دفاتر مردودی	درصد در کل دفاتر
۴۷	عدم انتقال چند آرتیکل از اسناد حسابداری به دفتر روزنامه	۴	۱,۲۳
۴۸	مفتوح بودن حساب‌های دائم و موقت	۴	۱,۲۳
۴۹	عدم تسلیم خلاصه عملیات سه ماهه	۵	۱,۵۴
۵۰	عدم ارائه صورت وضعیت	۵	۱,۵۴
۵۱	عدم ارائه چند سند حسابداری	۵	۱,۵۴
۵۲	مغایرت خریدهای ثبت شده با اطلاعات سایت خدمات مالیاتی	۵	۱,۵۴
۵۳	فاکتور ماشینی	۷	۲,۱۵
۵۴	عدم ثبت قسمتی از فعالیت مالی	۹	۲,۷۷
۵۵	تأخیر پلمپ	۱۰	۳,۰۸
۵۶	تقدم ثبت	۱۰	۳,۰۸
۵۷	بستانکاری حساب‌های نقدی	۱۱	۳,۳۸
۵۸	عدم رعایت استانداردهای حسابداری	۱۲	۳,۶۹
۵۹	عدم ارائه صورتحساب بانکی	۱۵	۴,۶۱
۶۰	عدم ارائه صورت مغایرت بانکی	۱۵	۴,۶۱
۶۱	مانده خلاف ماهیت حساب‌ها	۱۵	۴,۶۱
۶۲	کتمان درآمد	۱۶	۴,۹۲
۶۳	تأخیر ثبت	۱۷	۵,۲۳
۶۴	عدم ارائه صورت گردش کالا	۲۷	۸,۳۱
۶۵	عدم ارائه صورت محاسبه بهای تمام شده	۲۸	۸,۶۱
۶۶	عدم ارائه صورت گردش مواد	۲۹	۸,۹۲
	جمع	۳۲۷	۱۰۰

همان گونه که از جدول فوق پیداست عدم ارائه صورت گردش مواد با فراوانی ۸.۹۲٪ مؤثرترین عامل رد دفاتر می‌باشد و عوامل عدم ارائه صورت محاسبه بهای تمام شده و صورت گردش کالا با فراوانی ۸.۶۱٪ و ۸.۳۱٪ در رتبه‌های بعد قرار دارند. و عوامل ردیف ۱ تا ۵. هیچ‌گونه تأثیری بر رد دفاتر نداشته‌اند.

هدف سوم- براساس نتایج به‌دست آمده مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث ایجاد تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی

می‌گردد. نکته قابل توجه در ارتباط با این موضوع این است که در تحقیق انجام شده قبلی توسط آقای ذکوری موضوع مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی منجر به ایجاد اختلاف معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و قطعی نمی‌گردد. که از این اختلاف نتایج به دست آمده می‌توان چند مطلب را استنباط کرد. اول اینکه این احتمال وجود دارد که در طی مسیر مراحل قطعیت پرونده ممکن است مراجع دادرسی بدون اعمال محافظه کاری نسبت به تعدیل تأثیر اختلاف استاندارد و قانون مالیات‌ها اقدام نموده باشند و یا در مرحله تشخیص پرونده، کارشناسان ارزش مالیاتی ممکن است در رسیدگی‌های خود با اعمال چشم پوشی نسبت به تأثیر تفاوت الزامات استانداردها اقدام به رسیدگی نموده باشند. و یا اینکه مدیران مالی شرکت‌ها با آگاهی نسبت به شناسایی موارد اختلاف، در ثبت رویدادهای مالی اصل حاکمیت قانون را مدنظر قرار داده و اولویت را به قانون داده باشند. و این نحوه عمل مدیران مالی، کارشناسان ارزش مالیاتی و مراجع دادرسی از استانی به استان دیگر تفاوت داشته باشد.

ذیلاً موارد اختلاف بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی به ترتیب میزان تأثیر آورده می‌شود:

موضوع	مبلغ	فراوانی تکرار	درصد
اعمال جریمه توسط کارفرما	۳۳۹۱۷۸۱	۱	۰,۰۰۳۹۷۳
تبلیغات غیرمتعارف	۵۸۵۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۶۸۵۳
جریمه بیمه	۱۳۲۵۲۹۲۱	۲	۰,۰۱۵۵۲۴
پاداش به کارکنان	۲۸۹۰۰۶۰۰	۴	۰,۰۳۳۸۵۴
جریمه راهنمایی و رانندگی	۳۶۳۸۳۰۰۰	۵	۰,۰۴۲۶۱۹
جریمه تأمین اجتماعی	۱۴۱۴۹۸۰۵۷	۱	۰,۱۶۵۷۴۹
به دلیل قرار داشتن شرکت در نقطه تعطیل، کل هزینه‌ها غیرقابل قبول است.	۴۳۰۴۱۷۴۴۴	۲	۰,۵۰۴۱۸۶
پاداش هیأت مدیره	۱۷۰۳۵۴۵۵۲۸	۶	۱,۹۹۵۵۱۳
استهلاک اضافی	۶۱۲۹۰۲۰۷۱۷	۱۷	۷,۱۷۹۴۶۲
حقوق جذب نشده	۱۲۱۰۴۳۷۷۲۱	۳۲	۱۴,۱۷۸۸۸
استهلاک جذب نشده	۱۳۷۵۳۲۱۵۹۲۹	۳۱	۱۶,۱۱۰۳۵
پرداخت بهره به اشخاص	۵۱۰۱۸۹۹۲۳۰۹	۱۱	۵۹,۷۶۳۰۴
جمع	۸۵۳۶۸۸۰۶۰۰۷	-----	۱۰۰

هدف چهارم - براساس نتایج کسب شده عدم کفایت مدارک و مستندات باعث ایجاد اختلاف معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد:

موارد هزینه‌ها و مخارج بدون مدرک به ترتیب درصد تأثیر در جدول زیر ارائه می‌گردد:

موضوع	مبلغ	فراوانی تکرار	درصد نسبت به مجموع
اقدام نامشخص	۶۸۵۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۴۵۱۳۵
تأخیر کارت الکترونیک	۱۹۴۳۱۱۲	۱	۰,۰۰۰۰۱۲۸۰۳۱
زیان برکناری دارایی	۲۲۱۴۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۱۴۵۸۸
هزینه مطالبات مشکوک الوصول	۴۵۱۲۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۲۹۷۲۹۵
هزینه دادگستری	۵۰۰۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۳۲۹۴۴۹
کسر از پیش پرداخت	۶۰۰۰۰۰۰	۲	۰,۰۰۰۰۳۹۵۳۳۹
کالای اسقاطی	۶۴۰۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۴۲۱۶۹۵
هزینه آزمایش مواد اولیه	۶۷۵۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۴۴۴۷۵۶
بن کارگری	۱۰۷۷۰۰۰۰	۲	۰,۰۰۰۰۷۰۹۶۳۳
هزینه تولید	۱۶۹۰۰۰۶۶	۵	۰,۰۰۰۱۱۱۳۵۴۲
کارشناسی	۱۷۰۰۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۱۱۲۰۱۲۷
ترخیص گمرک	۲۱۲۸۸۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۱۴۰۲۶۶۲
خسارت اخراج	۲۲۹۷۲۶۵۰	۴	۰,۰۰۰۱۵۱۳۶۶۳
دیرکرد بدون پرداخت	۲۵۱۶۰۰۹۳	۱	۰,۰۰۰۱۶۵۷۷۹۳
هزینه حسابرسی - بدون تسلیم گزارش	۳۵۰۰۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۲۳۰۶۱۴۳
غذا	۵۱۴۵۲۳۸۰	۵	۰,۰۰۰۳۳۹۰۱۸۷
توزیع و فروش	۵۳۵۹۳۰۸۰	۵	۰,۰۰۰۳۵۳۱۲۳۷
بیمه کارخانه	۵۴۴۴۱۱۸۰	۶	۰,۰۰۰۳۵۸۷۱۱۸
مسافرت	۶۳۲۵۶۵۴۹	۷	۰,۰۰۰۴۱۶۷۹۶۱
تعمیرات	۶۸۵۰۰۰۰۰	۲	۰,۰۰۰۴۵۱۳۴۵۱
آب، برق، تلفن و گاز	۸۱۷۶۲۱۵۷	۱۵	۰,۰۰۰۵۳۸۷۲۹۲
راندمن کاری	۸۲۵۶۵۱۵۰	۱	۰,۰۰۰۵۴۴۰۲۰۱
قطعات مصرف شده	۱۰۱۹۹۲۵۳۲	۳	۰,۰۰۰۶۷۲۰۲۶۷
ایاب ذهاب	۱۲۱۷۱۹۹۳۲	۸	۰,۰۰۰۸۰۲۰۱۰۱
برگشت درآمد (فاکتور صوری)	۱۵۲۲۵۴۳۰۰	۲	۰,۰۱۰۰۳۲۰۰۵

موضوع	مبلغ	فراوانی تکرار	درصد نسبت به مجموع
ماموریت	۱۵۷۰۳۴۱۴۳	۱	۰,۰۱۰۳۴۶۹۴۷
بیمه کارگران	۱۶۱۲۶۹۲۵۸	۱	۰,۰۱۰۶۲۵۹۹۸
تعدیلات سنواتی مؤثر بر مالیات	۱۷۶۰۵۴۳۰۷	۱	۰,۰۱۱۶۰۰۱۸۲
هزینه‌های مالی	۱۸۸۴۱۰۵۳۲	۱۶	۰,۰۱۲۴۱۴۳۳۱
تبلیغات	۱۹۰۸۹۵۸۶۵	۷	۰,۰۱۲۵۷۸۰۸۹
برگشت درآمد	۲۲۷۱۰۸۸۷۴	۱۹	۰,۰۱۴۹۶۴۱۵۷
حمل	۳۲۷۳۴۵۱۷۵	۱۴	۰,۰۲۱۵۶۸۷۰۶
هزینه‌های اداری	۴۱۷۷۴۷۷۲۱	۲۶	۰,۰۲۷۵۲۵۳۱۱
حقوق	۸۲۴۵۸۷۸۲۹	۲۲	۰,۰۵۴۳۳۱۹۲۲
متفاوت	۸۸۳۲۲۰۸۱۹	۳۳	۰,۰۵۸۱۹۵۲۳۸
نبود مدارک مالکیت دارایی‌های استهلاک...	۱۴۰۴۰۳۸۹۰۲	۵	۰,۰۹۲۵۱۱۸۳۴
ذخیره هزینه‌های اتوماسیون اداری	۴۴۰۰۵۱۳۴۴۳	۱	۰,۲۸۹۹۴۸۹۲۶
خرید کالا	۴۸۰۴۴۹۸۱۶۴	۵۰	۰,۳۱۶۵۶۷۳۹۶
جمع	۱۵۱۷۶۸۵۷۲۱۳		۱۰۰

برابر جدول فوق خرید کالا با ۰.۳۱۶ درصد از لحاظ رقم، بیش‌ترین سهم را در مجموع از هزینه‌های بدون فاکتور به خود اختصاص داده است. هم‌چنین از لحاظ فراوانی تکرار نیز حساب خرید کالا با ۵۰ بار تکرار از این حیث نیز بالاترین رتبه را دارد.

سایر عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی. هزینه‌های مغایر با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
اضافه بهای گاز بابت توسعه خطوط روستایی	۶۷۶۳۹۱۲۲۲۸۲,۰۰	۲۶,۷۲۹۸	۱
جریمه پرداخت نشده تسهیلات	۳۲۱۹۶۱۲۹۲۴۴,۰۰	۱۲,۷۲۳۳	۲
کمک به توسعه و تحقیق	۲۵۵۷۳۸۴۴۲۹۶,۰۰	۱۰,۱۰۶۳	۳
مغایرت موجودی‌های پایان دوره قبل و اول دوره سال مورد رسیدگی	۲۳۰۰۰۰۰۰۰,۰۰	۹,۰۸۹۲	۱

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
مازاد خسارت اخراج	۲۲۹۶۹۳۲۱۰۳۴,۰۰	۹,۰۷۷۱	۳
بازنشستگی قبل از موعد	۱۴۱۸۵۰۷۰۵۰۰,۰۰	۵,۶۰۵۷	۲
عدم استفاده از وام در عملیات شرکت	۸۹۱۹۹۶۴۳۵۳,۰۰	۳,۵۲۵۰	۱۲
تعدیل استهلاک بابت تجدید ارزیابی	۵۹۶۷۰۰۰۰۰۰,۰۰	۲,۳۵۸۱	۱
کمک به پست	۵۸۰۰۴۲۶۲۹۹,۰۰	۲,۲۹۲۲	۳
سربار جذب نشده	۴۸۵۱۳۲۱۸۵۱,۰۰	۱,۹۱۷۲	۳
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	۳۱۲۳۷۲۴۵۰۹,۰۰	۱,۲۳۴۴	۳
معافیت نوسازی قانون نوسازی صنایع	۲۶۵۸۸۳۸۱۰۲,۰۰	۱,۰۵۰۷	۱
مازاد ذخیره هزینه‌های پرداختی	۲۴۹۹۳۶۴۶۶۷,۰۰	۰,۹۸۷۷	۱
حذف مطالبات از مشتریان	۱۹۶۸۷۸۵۰۰۰,۰۰	۰,۷۷۸۰	۱
پاداش به کارکنان شرکتی	۱۷۶۸۷۷۴۰۰۰,۰۰	۰,۶۹۹۰	۴
مازاد ذخیره جوایز قرض الحسنه	۱۵۰۶۵۶۸۸۴۲,۰۰	۰,۵۹۵۴	۱
ذخیره پایان خدمت مازاد بر حد نصاب	۱۳۹۵۳۶۲۷۲۹,۰۰	۰,۵۵۱۴	۱
سایر هزینه‌های اداری	۱۳۶۴۳۷۵۰۲۸,۰۰	۰,۵۳۹۲	۳
کسری صندوق تعهدات اکچوئری	۱۳۴۲۸۸۹۶۰۸,۰۰	۰,۵۳۰۷	۱
هزینه مالی در صورت وجود سپرده بانکی	۱۳۰۴۶۸۴۴۲۲,۰۰	۰,۵۱۵۶	۱
بهره براساس روش بانک	۱۲۴۵۱۶۹۱۵۱,۰۰	۰,۴۹۲۱	۴
سایر هزینه‌های غیرمرتبط	۱۲۴۴۲۲۵۲۱۹,۰۰	۰,۴۹۱۷	۲
هدایا	۱۲۲۵۱۰۱۱۱۵,۰۰	۰,۴۸۴۱	۱۱
هزینه مازاد ۳ درصد صندوق پس انداز	۱۲۱۰۷۴۱۵۱۳,۰۰	۰,۴۷۸۵	۵
کسری انبار	۱۱۹۸۷۹۵۹۳۰,۰۰	۰,۴۷۳۷	۱
تجمیع عوارض	۹۶۰۲۱۲۷۷۷,۰۰	۰,۳۷۹۵	۱
استهلاک سهم زمین	۹۱۴۳۶۷۷۳۱,۰۰	۰,۳۶۱۳	۱
عدم ارائه صورتجلسه انبارگردانی	۸۵۶۷۲۰۰۰۰,۰۰	۰,۳۳۸۶	۵
کتمان درآمد	۸۲۷۶۲۸۱۰۳,۰۰	۰,۳۲۷۱	۹
عدم ارائه صورت گردش مواد و ...	۷۸۵۸۰۱۶۷۴,۰۰	۰,۳۱۰۵	۸
هزینه‌های ساختمان استیجاری	۷۷۵۶۳۰۴۵۷,۰۰	۰,۳۰۶۵	۲
کارمزد وام کارکنان	۷۵۶۸۷۹۲۵۲,۰۰	۰,۲۹۹۱	۴
هزینه درآمدهای معاف	۷۲۵۴۳۹۳۰۶,۰۰	۰,۲۸۶۷	۱

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
استهلاک هزینه تأسیس	۶۲۲۸۵۹۳۸۰,۰۰۰	۰,۲۴۶۱	۱۰
هزینه ابلاغی از شرکت مهندسی	۵۵۰۰۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۲۱۷۴	۳
خرید مواد در پایان سال و منظور کردن به حساب هزینه	۴۷۵۹۳۸۷۰۰,۰۰۰	۰,۱۸۸۱	۴
هزینه درمانی بازنشستگان	۴۴۹۷۹۹۳۰۵,۰۰۰	۰,۱۷۷۸	۵
راندمان	۴۴۲۹۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۱۷۵۰	۱
بیمه وام کارکنان	۴۳۲۰۳۰۴۰۳,۰۰۰	۰,۱۷۰۷	۴
جایزه تحصیلی فرزندان کارکنان	۴۲۸۳۵۶۰۰۰,۰۰۰	۰,۱۶۹۳	۵
عدم شناسایی درآمد مناطق صعب العبور	۴۰۵۵۴۳۳۸,۰۰۰	۰,۱۶۰۳	۱
زیان فروش دارایی ثابت	۴۰۴۵۰۰۹۹۰,۰۰۰	۰,۱۵۹۹	۱
تخفیف مهمانان شرکا و خشک شویی	۴۰۰۰۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۱۵۸۱	۵
هزینه بیمارستانی بازنشستگان	۳۹۱۳۴۲۶۹۳,۰۰۰	۰,۱۵۴۷	۵
هزینه بیمارستانی کارکنان	۳۶۵۵۳۸۷۸۴,۰۰۰	۰,۱۴۴۵	۵
دیرکرد بدون پرداخت	۳۴۸۹۶۲۰۰۰,۰۰۰	۰,۱۳۷۹	۱
هزینه‌های مازاد بر فاکتور پیوستی	۳۱۱۰۷۵۴۵۲,۰۰۰	۰,۱۲۲۹	۷
جرائم نامعلوم	۳۰۸۳۵۲۱۷۸,۰۰۰	۰,۱۲۱۹	۱
استهلاک واحد مسکونی استیجاری	۲۸۶۲۰۴۰۰۹,۰۰۰	۰,۱۱۳۱	۵
تخفیفات غیرمتعارف	۲۴۰۵۲۶۸۷۶,۰۰۰	۰,۰۹۵۱	۵
زیان ناشی از فروش ضایعات	۲۳۳۱۶۹۷۳۱,۰۰۰	۰,۰۹۲۱	۱
فروش مواد اولیه تحت سرفصل کالای امانی	۲۱۴۵۰۶۱۰۰,۰۰۰	۰,۰۸۴۸	۱
ارزش افزوده	۱۹۳۴۹۹۱۱۱,۰۰۰	۰,۰۷۶۵	۵
استهلاک دارایی‌های منتقل شده	۱۹۱۷۳۹۳۷۲,۰۰۰	۰,۰۷۵۸	۱
اعانات	۱۸۹۳۷۰۶۶۲,۰۰۰	۰,۰۷۴۸	۹
مغایرت لیست‌های حقوق تسلیمی به واحد مالیاتی با هزینه حقوق ابرازی	۱۷۸۴۲۴۹۲۹,۰۰۰	۰,۰۷۰۵	۱
هزینه مازاد بر نصاب قانون بودجه ۸۸	۱۶۳۲۴۶۴۶۹,۰۰۰	۰,۰۶۴۵	۱
استهلاک زیان سنواتی، بدون تأیید زیان در سنوات قبل	۱۶۰۱۱۱۱۶۱,۰۰۰	۰,۰۶۳۳	۳
باشگاه ورزشی	۱۵۹۴۰۵۸۰۲,۰۰۰	۰,۰۶۳۰	۲

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
حذف زیان سنواتی تقبل شده توسط شرکا	۱۵۱۰۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۵۹۷	۱
تفاوت درآمد در دفاتر با درآمد ابرازی	۱۴۵۸۱۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۵۷۶	۱
هزینه شرکت‌های دیگر	۱۲۴۵۰۳۸۰۴,۰۰	۰,۰۰۴۹۲	۶
اجاره محل	۱۰۰۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۳۹۵	۱
تعدیل کارانه	۹۲۶۱۸۳۸۶,۰۰	۰,۰۰۳۶۶	۵
ماموریت نامشخص	۸۸۳۲۴۸۳۸,۰۰	۰,۰۰۳۴۹	۱
اضافه زیان مستهلک شده	۷۴۶۳۸۹۷۷,۰۰	۰,۰۰۲۹۵	۲
استهلاک ابزارآلات	۷۱۷۲۷۵۳۲,۰۰	۰,۰۰۲۸۳	۱
حقوق سهامدار فاقد شغل موظف	۶۴۲۳۵۳۲۷,۰۰	۰,۰۰۲۵۴	۲
زیان ناشی از اسقاط دارایی ثابت	۵۶۶۲۰۴۸۶,۰۰	۰,۰۰۲۲۴	۱
خسارت کارکنان	۵۴۷۰۰۱۳۱,۰۰	۰,۰۰۲۱۶	۲
تفاوت هزینه در دفاتر با صورت‌های مالی	۵۰۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۹۸	۲
اضافه محاسبه مرخصی	۴۶۴۶۰۶۴۰,۰۰	۰,۰۰۱۸۴	۲
اقلام خارج از حدنصاب	۴۵۴۴۰۹۲۱,۰۰	۰,۰۰۱۸۰	۱
جریمه گران فروشی	۴۴۱۵۲۳۲۸,۰۰	۰,۰۰۱۷۴	۱
جنگ شادی	۴۰۰۴۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۵۸	۱
پرداخت بهره بانکی با وجود داشتن سپرده	۳۸۸۸۵۳۳۱,۰۰	۰,۰۰۱۵۴	۱
هزینه نمایشگاهی	۳۷۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۴۶	۱
ذخیره کسری انبار	۳۶۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۴۲	۱
ماموریت غیرمتعارف	۳۵۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۳۸	۱
استهلاک بخش بهای تمام شده برگشتی	۳۰۴۰۵۸۳۷,۰۰	۰,۰۰۱۲۰	۲
حمل کالای دیگران	۲۹۰۱۷۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۱۵	۲
استفاده از روش فایفو در طول سال و ارزیابی موجودی کالا با میانگین	۲۱۶۰۳۶۵۶,۰۰	۰,۰۰۰۸۵	۱
مزایای پایان خدمت از محل ذخیره پرداخت نشده	۲۰۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۰۷۹	۱
استهلاک دارایی‌های مستهلک شده	۱۷۷۹۶۳۴۰,۰۰	۰,۰۰۰۷۰	۱
آموزش	۱۷۶۶۸۶۰۸,۰۰	۰,۰۰۰۷۰	۲
حق بیمه سهم کارگر	۱۵۵۲۱۶۴۴,۰۰	۰,۰۰۰۶۱	۲

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
خسارت بدون جبران از طرف بیمه	۱۳۳۹۹۱۴۵,۰۰	۰,۰۰۵۳	۱
آرم طرح ترافیک	۱۳۰۷۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۵۲	۱
غذای پرسنل	۱۲۵۲۸۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۵۰	۲
انعام	۱۱۲۲۳۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۴۴	۶
خسارت تأخیر کارفرما	۱۰۹۶۸۸۶۸,۰۰	۰,۰۰۴۳	۱
هزینه تکراری	۱۰۹۵۱۵۲۰,۰۰	۰,۰۰۴۳	۲
تأخیر کارت	۹۹۴۴۹۹۶,۰۰	۰,۰۰۳۹	۱
هزینه مطالبات مشکوک الوصول کارکنان	۹۸۸۹۸۶۶,۰۰	۰,۰۰۳۹	۴
هزینه وام کارکنان	۹۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۳۶	۵
ضایعات غیرعادی	۸۷۱۶۳۴۸,۰۰	۰,۰۰۳۴	۱
پرداخت حقوق در ماه‌های پس از اخراج	۸۵۶۸۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۳۴	۱
مغایرت فاکتور حمل با فاکتور کالا	۸۳۶۳۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۳۳	۲
هزینه نقل و انتقال املاک	۷۲۰۹۱۹۱,۰۰	۰,۰۰۲۸	۱
آموزش کارمندان	۵۷۵۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۲۳	۱
۲۳ درصد سهم کارفرما - دوبله	۵۱۸۵۲۷۷,۰۰	۰,۰۰۲۰	۱
پذیرایی	۵۱۲۸۳۵۵,۰۰	۰,۰۰۲۰	۱۱
ثبت سپرده به‌عنوان خرید	۵۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۲۰	۱
زکات	۴۵۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۸	۱
تبلیغات در خارج از کشور بدون صادرات کالا	۴۱۸۳۷۵۰,۰۰	۰,۰۰۱۷	۱
اشتباه در تخصیص حساب درآمد	۴۱۷۱۲۶۲,۰۰	۰,۰۰۱۶	۱
ایاب و ذهاب مدیر عامل	۴۰۴۶۵۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۶	۱
سوخت چک برگشتی مشتری در مرحله دادگاه	۳۰۴۶۳۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۲	۱
هزینه مالیات بر حقوق	۲۹۹۱۲۸۰,۰۰	۰,۰۰۱۲	۱
خسارت دریافتی از بیمه	۲۶۷۵۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۱	۱
شناسایی ضایعات درد روش ادواری	۱۷۷۰۰۹۴,۰۰	۰,۰۰۰۷	۱
حقوق بعد از تعطیلی کارخانه	۱۲۶۳۷۲۲,۰۰	۰,۰۰۰۵	۱
مولودی خانی	۱۰۶۷۵۰۰,۰۰	۰,۰۰۰۴	۱
حق عضویت در تعاونی	۱۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۰۴	۱

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
فاکتور بدون تاریخ	۹۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۴	۱
استهلاک بخش قابل احتساب به عنوان سرقتی	۶۱۳۹۸,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۲	۱
فاکتور مخدوش	۵۸۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۲	۱
کسورات صندوق	۴۹۹۵۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۲	۱
معاینات کارکنان	۴۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۲	۱
کارت شارژ	۲۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۷۹	۱
مراسم عزاداری کارکنان	۸۸۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۳۵	۱
مالیات انتقال سهام	۱۲۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰۵	۱
جمع	۲۵۳۰۴۷۷۵۸۵۷۹,۰۰۰	۱۰۰	

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج آزمون

باتوجه به تأیید فرضیه‌های اول، دوم، سوم و چهارم می‌توان نتیجه گرفت که بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی تفاوت معناداری وجود دارد. و در حالت کلی هم در صورت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر و هم در صورت رعایت آیین نامه بین دو سود ابرازی و تشخیصی تفاوت معناداری وجود دارد.

در حالت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر این اختلاف معنادار است. و درحالت قبولی دفاتر مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث ایجاد اختلاف معنادار می‌شود. هم‌چنین عدم کفایت مدارک و مستندات هم باعث ایجاد تفاوت معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

هدف اول- نتایج تحقیق نشان می‌دهد که: بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی تفاوت معناداری وجود دارد. و هر یک از عوامل عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر، عدم کفایت مدارک و مستندات جهت اثبات مخارج متحمل و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی هر یک به نوبه خود باعث ایجاد اختلاف معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌شوند.

هدف دوم - طبق نتایج تحقیق عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر در شرکت‌هایی که دفاترشان مردود شده است باعث ایجاد اختلاف معنادر بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌شود.

هدف سوم - براساس نتایج به‌دست آمده مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث ایجاد تفاوت معنادر بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد. نکته قابل توجه در ارتباط با این موضوع این است که در تحقیق انجام شده قبلی توسط آقای ذکوری موضوع مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی منجر به ایجاد اختلاف معنادر بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و قطعی نمی‌گردد. که از این اختلاف نتایج به دست آمده می‌توان چند مطلب را استنباط کرد. اول اینکه این احتمال وجود دارد که در طی مسیر مراحل قطعیت پرونده ممکن است مراجع دادرسی بدون اعمال محافظه‌کاری نسبت به تعدیل تأثیر اختلاف استاندارد و قانون مالیات‌ها نموده باشند و یا در مرحله تشخیص پرونده، کارشناسان ارشد مالیاتی ممکن است در رسیدگی‌های خود با اعمال چشم‌پوشی نسبت به تأثیر تفاوت الزامات استانداردها و قوانین مالیاتی اقدام به رسیدگی نموده باشند. و یا اینکه مدیران مالی شرکت‌ها با آگاهی نسبت به شناسایی موارد اختلاف، در ثبت رویدادهای مالی اصل حاکمیت قانون را مدنظر قرار داده و اولویت را به قانون داده باشند. و این نحوه عمل مدیران مالی، کارشناسان ارشد مالیاتی و مراجع دادرسی از استانی به استان دیگر تفاوت دارد.

هدف چهارم: براساس نتایج به‌دست آمده عدم کفایت مدارک و مستندات باعث ایجاد تفاوت معنادر بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد. که با دقت نظر در لیست ماهیت هزینه‌های فاقد مدرک و فراوانی تکرار آنها مشخص می‌گردد که بخشی از این هزینه‌ها با توجه به اوضاع اقتصادی کنونی خارج از اراده مودی می‌باشد. اما بخشی دیگر مربوط به وجود عواملی دیگر است که بیانگر اقدامات تعمدی مؤدیان و انگیزه پرداخت مالیات کم‌تر می‌باشد.

نتیجه نهایی

دقت نظر در دلایل ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌توان نتیجه گرفت که اولاً اختلاف معنادر بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی وجود دارد. و عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر، هم‌چنین عدم کفایت مدارک ارائه شده توسط مؤدیان جهت اثبات تحمل برخی از هزینه‌ها و

مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی هریک به نوبه خود در ایجاد نقش داشته‌اند. با تأمل در آنالیز هزینه‌های بدون مدرک مشخص است که با توجه به شرایط حاکم بر اقتصاد کشور و وجود انگیزه زیاد در خصوص فرار مالیاتی عامل تهیه برخی مدارک خارج از اراده مؤدیان می‌باشد به نحوی که برخی فروشندگان کالا یا ارائه‌دهندگان خدمات حاضر به صدور فاکتور و ... نمی‌باشند تا هیچ سرنخی عاید سازمان مالیاتی جهت شناسایی و اخذ مالیات از آنها نگردد. و گاهی بعضی مؤدیان به دلیل انحصاری بودن یا محدود بودن تعداد عرضه دهندگان کالا یا خدمات خاص مورد نیاز چاره‌ای جز خرید بدون دریافت فاکتور از بازار سیاه و بخش اقتصاد زیرزمینی ندارند. و برخی عوامل تابعی از رفتار شرکت‌هاست و ارتباطی با نحوه رفتار سازمان امور مالیاتی ندارد. عواملی از قبیل آیین‌نامه تحریر دفاتر به بخش شکلی دفاتر مربوط می‌شود که فلسفه وجودی آن اطمینان از ثبت به‌موقع فعالیت‌های مالی و از بین بردن فرصت حساب سازی می‌باشد. چراکه اصلی‌ترین عامل لازم جهت انجام حساب سازی وجود فرصت جهت ثبت رویدادهای واقعی در سیستم دو دفتره و سپس انجام حساب‌سازی بارعایت تشابهاتی با رویدادهای واقعی به منظور عدم افشا علائم و سیگنال‌هایی جهت کشف احتمالی این واقعه توسط حساب‌برسان می‌باشد. هم‌چنین در این‌گونه مواقع مؤدیان به‌جای تنظیم اظهارنامه متکی به دفاتر، در واقع اقدام به تنظیم دفاتر متکی به اظهارنامه می‌نمایند یعنی ابتدا اظهارنامه مالیاتی را با هدف پرداخت مالیات کم‌تر تنظیم می‌کنند و سپس با انجام عملیات معکوس اقدام به تحریر دفاتر، مطابق اعداد و ارقام اظهارنامه می‌نمایند. در این صورت اگر رویدادهای مالی به‌موقع در دفاتر ثبت شود و امکان تغییر اعداد و ارقام، خارج از ثبت‌های اصلاحی حسابداری از مودی گرفته می‌شود و فرصت انجام عملیات معکوس از اظهارنامه و صورت‌های مالی به دفاتر تا حد زیادی از بین می‌رود چرا که باب رسمیت شناخته شدن استفاده از سیستم مکانیزه و انتقال گردش ماهانه حساب‌ها به دفاتر قانونی طی یک ثبت، مؤدیان می‌توانند از تمام مزایای سیستم‌های مکانیزه بهره‌مند شوند و آیین‌نامه تحریر دفاتر، در این ارتباط هیچ مانعی ایجاد نمی‌کند. در این شرایط تحریر دفاتر مستلزم صرف زمان طولانی نمی‌باشد و با صرف وقت بسیار اندک ثبت‌های گردش ماهانه حساب‌ها در دفاتر تحریر می‌گردند.

مغایرت استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌ها نیز در ایجاد اختلاف نقش داشته

است.

پیشنهادها

۱- نظام جامع مالیاتی به گونه‌ای طراحی شود که به موجب آن انحصار چاپ فاکتور و در اختیار گذاشتن آن به فعالان اقتصادی به سازمان امور مالیاتی واگذار شود و این کالای مهم که در حال حاضر به سادگی در تمامی چاپخانه‌ها و مغازه‌ها و حتی ابزار فروشی‌ها عرضه می‌گردد، از درجه اعتبار ساقط گردد و به این ترتیب امکان استفاده همزمان از چند دسته فاکتور و یا فاکتور ماشینی به منظور کتمان درآمد از بین می‌رود.

۲- در ارتباط با عدم ارائه مدارک توسط برخی از فروشندگان کالا و خدمات نیز، می‌توان مقرراتی بدین ترتیب وضع نمود که خریداران این‌گونه کالا و خدمات طی فرم‌های مخصوصی حجم و ارزش کالا و خدمات خریداری شده به همراه آدرس و مشخصات عرضه کننده را به صورت محرمانه به سازمان امور مالیاتی اعلام نماید و سازمان مالیاتی نیز مراتب فوق را تأیید و گواهی انجام این عمل را صادر و آن را به مودی تسلیم کند و ماموران مالیاتی نیز در زمان رسیدگی تأییدیه مذکور را به عنوان مستندات خرید کالا یا خدمات قبول نمایند و به این ترتیب هم فعالان اقتصادی متخلف شناسایی و ردیابی می‌شوند و هم موضوع خارج از اختیار بودن تهیه مدارک توسط مؤدیان حل می‌شود.

۳- اجرای مالیات بر ارزش افزوده در تمامی بخش‌های اقتصادی نیز ابزار مهمی جهت کاهش کتمان درآمد می‌تواند داشته باشد.

۴- در مورد آیین نامه تحریر دفاتر نیز باتوجه به فلسفه وجودی آن که عمدتاً برخاسته از قانون تجارت است؛ باتوجه به اصلاحات صورت گرفته در آن طی سنوات اخیر و حذف آیتم‌های زیادی از آن به منظور سهولت اجرای آن و همچنین به رسمیت شناخته شدن استفاده از سیستم رایانه‌ای در ثبت اسناد حسابداری و فقط انتقال ماهانه گردش عملیات به دفاتر، نهایت صرفه‌جویی در زمان، برای حسابداران فراهم شده است و این همه اصرار و پافشاری بر حذف این آیین نامه به بهانه قدیمی بودن این روش کنترلی، فاقد توجیه منطقی و بسیار شک برانگیز می‌باشد و با توجه به شرایط حاکم کنونی و وجود فاصله زمانی زیاد بین پایان سال مالی شرکت‌ها و زمان رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی، حداقل راه حل موجود کنترلی جهت پیشگیری از حساب‌سازی و انجام عملیات معکوس، گرفتن عامل زمان می‌باشد. که در حال حاضر بهترین روش دستیابی به هدف مذکور اجرای الزامات ساده آیین نامه تحریر دفاتر می‌باشد. در خصوص جایگزینی این روش کنترلی با تجهیزات الکترونیکی از قبیل قفل شدن اسناد حسابداری

پس از صدور آن و عدم امکان دستکاری کردن و ویرایش مجدد آنها نیز باید گفت به همان نسبت که در دنیای الکترونیک پیشرفت حاصل شده، به همان نسبت نیز روش‌های تقلب الکترونیکی ابداع گردیده است. به‌عنوان مثال بسیاری از شرکت‌های خودروسازی اروپا به این نتیجه رسیده‌اند که امنیت قفل‌های الکترونیکی کم‌تراز قفل‌های مکانیکی می‌باشد. پس بهتر است در این شرایط به‌جای آزمون و خطا تا پیدا شدن روش مطمئن‌تر فعلاً از همان روش سنتی پیروی شود.

۵- بخش دیگری از ایرادات موجود به نظام آموزشی بر می‌گردد. که در این خصوص لازم است ارگان‌های مسول در زمینه آموزش درس حسابداری مالیاتی تغییرات عمده‌ای صورت دهند و جهت حل این مشکل نیز چند راه حل به شرح زیر پیشنهاد می‌گردد:

الف- با توجه به تخصصی بودن موضوع، برای آموزش درس حسابداری مالیاتی حتماً از ماموران مالیاتی با سابقه استفاده شود.

ب- تعداد واحدهای درس حسابداری مالیاتی نیز با توجه به اهمیت موضوع بسیار ناچیز می‌باشد. که در این ارتباط بهتر است با یک بررسی کارشناسانه تعداد واحدهای درس حسابداری مالیاتی به نحو مناسبی افزایش یابد.

ج- در آموزش درس حسابداری مالیاتی در حال حاضر صرفاً مواد قانون مالیات‌ها آموزش داده می‌شود در حالی که به دلیل پیچیده بودن قانون مالیات‌ها در ایران، شاهد صدور بخشنامه‌ها و استفسارهای متعدد در این زمینه هستیم. ضمن آنکه بسیاری از آیین‌نامه‌ها از جمله آیین‌نامه تحریر دفاتر در متن قانون مالیات‌ها ارائه نشده است. که در این خصوص نیز لازم است اساتید این درس علاوه بر مفاد قانون، آیین‌نامه‌ها و برخی از بخشنامه‌های پرکاربرد را نیز به دانشجویان آموزش دهند.

د- آموزش این درس به صورت عملی باشد و با این درس به مثابه دروس عملی برخورد شود و مسائلی از قبیل نحوه تحریر دفاتر، انتقال گردش ماهانه حساب‌ها، نحوه تنظیم لیست حقوق تسلیمی به واحد مالیاتی، نحوه تهیه و تنظیم اظهارنامه مالیاتی و موضوعاتی از این قبیل به صورت عملی صورت گیرد.

۶- در مورد تأثیرات مغایرت قانون مالیات‌ها با استانداردهای حسابداری نیز چند راه حل به شرح زیر پیشنهاد می‌گردد:

الف- بخشی از هزینه‌های برگشتی به دلیل محاسبه استهلاک بیش از نرخ‌های تعیین شده در جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱ق.م.م می‌باشد. که این امر در بسیاری موارد به دلیل برآورد مؤدیان از عمر مفید واقعی دارایی‌ها و الگوی مصرف آنها

می‌باشد. که در این ارتباط لازم است نرخ‌های مذکور با توجه به الگوی مصرف منابع اقتصادی و سایر عوامل مؤثر مورد بازبینی قرار گیرد.

ب- برخی از هزینه‌های برگشتی در ارتباط با برخی از جرائم مانند جریمه تأخیر لیست کارکنان به تأمین اجتماعی و... می‌باشد که با در نظر گرفتن واقعیت‌های حاکم بر اقتصاد، برخی شرکت‌ها به دلیل داشتن مشکل نقدینگی قادر به پرداخت حقوق و دستمزد کارگران در موعد مقرر و به تبع آن واریز حق بیمه‌ها به تأمین اجتماعی و ... نمی‌باشند. لذا شایسته است به دلیل جلوگیری از اجحاف در حقوق مودی اصلاحاتی در قانون مالیات‌ها که منتج به پذیرش جرائم تأمین اجتماعی در صورت داشتن عذرموجه و با در نظر گرفتن وضعیت نقدینگی شرکت‌ها در آن بازه زمانی شود، صورت پذیرد.

فهرست منابع

- آذر عادل و مومنی منصور، (۱۳۸۳)، "آمارو کاربرد آن در مدیریت"، سمت، جلد دوم.
- انجمن حسابداران خبره ایران، ۱۳۸۲، "ماهنامه حسابدار" شماره ۱۵۳.
- بیگ پور محمدعلی، (۱۳۸۵)، "مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم"، فصلنامه حسابرس، شماره ۳۵.
- بیگ پور، محمدعلی (۱۳۸۳) "حسابرسی مالیاتی"، تهران، دانشکده امور اقتصادی.
- پورزمانی زهرا و شمسی جامخانه ابوالقاسم، "بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی"، مجموعه مقالات سومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، نشر ایده پردازان فن و هنر.
- ثورونی ویکتور، (۱۳۸۲)، (گردآورنده)، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه محمدملانظر، چاپ اول، سازمان امور مالیاتی.
- جعفری لنگرودی، محمدعلی جعفر، (۱۳۸۰) ترمینولوژی حقوق، تهران، گنج دانش.
- حاجی اسماعیلی، حمیدرضا (۱۳۸۲)، بررسی عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود ابرازی شرکت‌های غیردولتی و سود تشخیصی توسط مامور مالیاتی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.

خزدوزی، بیژن، حسابداری مالیاتی، (۱۳۸۳)، تهران، انتشارات توتیا.

دشتی، محمد، (۱۳۸۴) "ترجمه نهج البلاغه".

دوانی غلامحسین، (۱۳۸۶)، "مالیات و حسابداری را در عصر فراتکنولوژی جدی بگیریم، نشریه سامان، شماره ۲۷.

ذکوری، وجیه اله (۱۳۸۷)، شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی، پایان‌نامه کاشناسی‌ارشد، دانشگاه آزاداسلامی همدان.

ذکوری وجیه اله، ختن لو محسن، (۱۳۸۸)، "بررسی میزان تأثیرگذاری نظریه‌های حقوق صاحبان سهام در طراحی قانون مالیات‌های مستقیم"، مجموعه مقالات سومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، نشر شرکت ایده پردازان فن و هنر.

ذکوری، وجیه اله و ختن لو، محسن، حسابداری مالیاتی، ۱۳۹۰، انتشارات دانشجو.

روزبه فیروز، (۱۳۸۹)، "بررسی اثرات اجرای مالیات برارزش افزوده بر تورم در اقتصاد ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد سنندج.

زروندی، مصطفی و حسن زاده، حسین (۱۳۸۷) "رفتار کارگزاران مالیاتی از دیدگاه حضرت علی علیه السلام"، مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، نشرروناس.

سازمان امور مالیاتی کشور، برنامه راهبردی، (۱۳۸۹)، تهران، اداره کل امور پشتیبانی سازمان امور مالیاتی کشور.