

## حسابرسی مالیاتی: بررسی چالش‌های اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم

غلامحسین مهدوی\*

مریم گل محمدی\*\*

### چکیده

با توجه به اهمیت و نقش درآمدهای مالیاتی در تأمین منابع مالی دولت، عدالت در اخذ مالیات جایگاه ویژه‌ای دارد. به نظر می‌رسد که یکی از عوامل بروز بی‌عدالتی مالیاتی، ابهام در قوانین مالیاتی و تفسیرپذیری آن‌ها است. به موجب ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» و نیز ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، حسابرسی مالیاتی یکی از ابزارهای تشخیص مالیات است در حالی که به موجب ماده ۲۱۹ ق.م.م، تشخیص مالیات از جمله وظایف میزبان مالیاتی شاغل در سازمان امور مالیاتی است. با توجه به محتوی این مواد قانونی و آئین‌نامه‌های مربوط، در عمل، چالش‌هایی در مورد گزارش‌های حسابرسی مالیاتی ارائه‌شده به‌وسیله حسابداران رسمی به وجود آمده است. هدف این پژوهش توصیف و تحلیل ضرورت نظارت سازمان امور مالیاتی کشور بر گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م و نیز چالش‌های اجرایی این ماده قانونی است. نتایج بحث‌های تحلیلی بیانگر آن است که سازمان امور مالیاتی، به عنوان یک نهاد نظارتی و نماینده دولت، باید در یک چارچوب مشخص بر گزارش‌های حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م نظارت داشته باشد. در نظر گرفتن شرایط خاص با توجه به نوع گزارش حسابرسی مالیاتی برای انجام حسابرسی مالیاتی به‌وسیله حسابداران رسمی، محدودیت قائل‌شدن در تهیه و تنظیم گزارش

\* دانشیار بخش حسابداری دانشگاه شیراز [GHMAHDAM@ROSE.SHIRAZU.AC.IR](mailto:GHMAHDAM@ROSE.SHIRAZU.AC.IR)

\*\* دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شیراز [MCCIMOHAMMADI1365@GMAIL.COM](mailto:MCCIMOHAMMADI1365@GMAIL.COM)

حسابرسی مالیاتی برای آن دسته از حسابداران رسمی که بیش از تعداد مشخصی پرونده ارجاعی حسابرسی مالیاتی به کمیته هماهنگی داشته باشند، تعریف و تعیین ساز و کارهای انگیزشی برای حسابداران رسمی به منظور انجام حسابرسی مالیاتی در راستای انجام هرچه بهتر و دقیق تر حسابرسی مالیاتی، تهیه و تدوین استانداردهای رفتاری و فنی و نیز اعمال نظارت دقیق توسط جامعه حسابداران رسمی ایران بر گزارش های حسابرسی مالیاتی از طریق کنترل کیفیت پرونده های مالیاتی به ویژه پرونده های ارجاع شده به هیئت هماهنگی، افزایش مسئولیت پاسخ گویی حسابرس مالیاتی در قبال گزارش حسابرسی مالیاتی ارائه شده و نیز ساماندهی مواد قانونی و آئین نامه های موجود در این زمینه توسط نهادهای قانونگذاری به منظور رفع هرگونه ابهام در قوانین و تفسیر به رأی آنها از جمله راه کارهای پیشنهادی برای حل چالش های مزبور است.

**واژه های کلیدی:** مالیات، قانون مالیات های مستقیم، حسابرسی مالیاتی، سازمان امور مالیاتی، قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی.

#### ۱- مقدمه

امروزه، مالیات به عنوان یکی از مهم ترین منابع درآمدی دولت ها محسوب می شود و اهمیت فراوانی در اقتصاد کشورها دارد. دولت ها با استفاده از انواع سیاست های مالیاتی می توانند در راستای تحقق مهم ترین اهداف استفاده از ابزار مالیات، همچون ایجاد عدالت اجتماعی و توزیع مناسب درآمد و از بین بردن شکاف طبقاتی بین اقشار مختلف جامعه، تثبیت قیمت ها، کاهش بیکاری، رونق اقتصادی و نیز افزایش سرمایه گذاری اعمال کرده و سیاست های مختلف اقتصادی خود را تنظیم کنند (شهبازیان، ۱۳۷۳: ۴؛ زارع مقدم و غنی، ۱۳۸۸: ۱۱؛ و جعفری، ۱۳۸۸: ۷۸). از این رو، مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به شمار می رود و با اقتدار و تداوم بقای آن عجین است (بستانیان، ۱۳۸۴: ۲۰؛ و رستمی، ۱۳۸۷: ۵۳). دولت ها به منظور نظارت بر منابع بودجه ای و منابع درآمدی خود راهی به جز نظارت بر چارچوب مالیات ستانی ندارند و برای گسترش محدوده نظارتی خود تلاش می کنند. از

این‌رو، در ایران شاهد گسترش بسیار زیاد نقش نظارتی دولت هستیم (دوانی، ۱۳۸۵: ۵-۶).

براساس ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۱</sup>، «شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود». از این‌رو، در نظام مالیاتی سنتی، مؤدی غیر از نگهداری حساب‌های خود و پرداخت مالیات تعیین‌شده توسط مأموران مالیاتی در مهلت مقرر قانونی، مسئولیت حقوقی و قانونی دیگری نداشته است و کلیه امور اخذ مالیات (فرایند تشخیص درآمد، محاسبه مالیات بر اساس قوانین و مقررات و صدور برگ تشخیص مالیات متعلق) توسط تشکیلات مالیاتی و مأموران آن انجام می‌شود (شهریاری‌راد و مشتاق‌صفت، ۱۳۸۸: ۷۹). به اعتقاد نادریان (۱۳۸۱)، سیستم سنتی ممیزی مالیاتی از جامعه حسابداری جدا مانده بود و از توان و نیرو و تحولات و پیشرفت‌های جامعه حرفه‌ای سود نمی‌برد. از این‌رو، سازمان امور مالیاتی کشور سعی دارد از نیروهای متخصص و مستقل جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی به عنوان همکاران سازمان امور مالیاتی در امر تشخیص مالیات بهره بگیرد تا بدین طریق این نقیصه مهم نظام مالیاتی را رفع کند (نادریان، ۱۳۸۱).

از نظر تاریخی، نخستین بار در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ اندیشه استفاده از خدمات حسابداران متخصص در امر حسابرسی مالیاتی در ایران مطرح شد که مقررات مربوط به اجرا درنیامد. بار دیگر در قانون مالیات‌های مصوب سال ۱۳۳۵ همان مقررات پیش‌بینی شد که همچون دفعه قبل به اجرا در نیامد. با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۲</sup> سال ۱۳۴۵ زمینه قانونی استفاده از خدمات حسابداران متخصص در حسابرسی مالیاتی فراهم شد که به تشکیل کانون حسابداران رسمی در سال ۱۳۵۱ انجامید و استفاده از خدمات حسابداران رسمی در زمینه رسیدگی به دفاتر و سود و زیان و ترازنامه مؤدیان مالیاتی آغاز شد و رواج یافت (آبائی، ۱۳۷۳: ۱۰۲). مواد ۲۷۵ تا ۲۸۱ ق. م. م<sup>۳</sup> مرتبط با مقوله استفاده از خدمات حسابداران رسمی و تشریح وظایف آن‌ها بود. آن مواد قانونی و

۱- اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

۲- در این مقاله از علامت اختصاری «ق. م. م» به جای عبارت «قانون مالیات‌های مستقیم» استفاده می‌شود.

۳- متصوب سال ۱۳۴۵

اصلاحیه‌های بعدی به موجب لایحه قانون مربوط به اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۵۹/۰۳/۰۳ شورای انقلاب، لغو شدند (دوانی، ۱۳۸۵: ۱۱). پس از تلاش‌های برخی دولتمردان و حسابداران کشور در چارچوب ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» و نیز اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، مجدداً در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، نقش حسابداران رسمی در تشخیص مالیات در چارچوب ماده ۲۷۲ ق. م. تعریف و تبیین شد (دوانی، ۱۳۸۵: ۴۸). بر اساس ماده ۲۷۲ ق. م. م، سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده‌دار انجام دادن وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند، در صورت درخواست مؤدیان مالیاتی، مکلفند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مؤدی قرار دهند. گزارش اخیرالذکر باید شامل موارد زیر باشد:

الف- اظهارنظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد این قانون و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری.  
 ب- تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوط.  
 ج- اظهارنظر نسبت به مالیات‌های تکلیفی که مؤدی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی بوده است.

د- سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی کشور تعیین خواهند شد.  
 طبق تبصره ۱ ماده اخیرالذکر اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند. قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورت‌های مالی که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی تنظیم شده باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مزبور نموده باشد.





همچنین، طبق تبصره ۲ همان ماده سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نماید. در این صورت، پرداخت حق الزحمه، طبق مقررات مربوط به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

با توجه به محتوی ماده ۲۷۲ ق. م. م و تبصره‌های آن، این سؤال مطرح می‌شود که مرجع تشخیص مالیات در نظام مالیاتی ایران کیست؟ آیا مرجع تشخیص مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور است یا این تکلیف به جامعه حسابداران رسمی کشور محول شده است؟ از یک سو، با توجه به ماده ۲۱۹ ق. م. م، اداره امور مالیاتی خود را مرجع تشخیص مالیات دانسته و از سوی دیگر به استناد ماده ۲۷۲ ق. م. م، حسابداران رسمی تشخیص مالیات را در حوزه وظایف خود می‌دانند. از این‌رو، در عمل و در بسیاری از موارد، گزارش حسابرسی مالیاتی صادره از سوی حسابداران رسمی توسط مأمورین اداره امور مالیاتی مورد تعرض قرار می‌گیرد. بسیاری از حسابداران رسمی و نیز صاحب‌منصبان مالیاتی معتقدند که اجرای مفاد ماده ۲۷۲ ق. م. م در عمل، بدون توجه به مفاد ماده ۲۱۹ ق. م. م و همکاری سازمان امور مالیاتی کشور غیرممکن است (دوانی، ۱۳۸۵: ۴۸).

هدف این پژوهش، بررسی چالش‌های موجود در رابطه با گزارش حسابرسی مالیاتی ارائه شده به وسیله حسابداران رسمی، موضوع ماده ۲۷۲ ق. م. م و ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» است. پژوهش حاضر از نوع توصیفی-تحلیلی و از حیث هدف، تحقیقی کاربردی است. در بخش‌های بعدی این مقاله، به ترتیب، پژوهش‌های انجام شده مرتبط و مبانی نظری ارائه شده است و در نهایت چالش‌های موجود مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲- پیشینه پژوهش

آبائی (۱۳۷۳) گسترده فعالیت و کارایی حسابرسی مالیاتی در آلمان را در مطالعه‌ای به تصویر کشید. نتایج مطالعه وی مبین این امر است که دولت برای به دست آوردن درآمدهای سالم مالیاتی نیازمند خدمات حسابرسان مالیاتی است. زیرا به‌رغم اطمینانی که سیستم مالیاتی آلمان به واسطه روش خوداظهاری و خودتشخیصی به مؤدیان مالیاتی نشان داده

است، برخی از مؤدیان از اعتماد نظام مالیاتی سوءاستفاده کرده‌اند؛ و نتایج حسابرسی‌های مالیاتی انجام‌شده نشان‌دهنده کتمان مبالغ چشم‌گیری از حقوق مالیاتی دولت توسط این گروه از مؤدیان است. برای کاهش هر چه بیشتر فرار مالیاتی مؤدیان، سیستم مالیاتی آلمان در صدد است تا از طریق به‌کارگیری نیروهای جدید و آموزش آن‌ها تشکیلات منظم و منسجم حساب‌رسان مالیاتی را تجهیز، بهسازی و تقویت کند (آبائی، ۱۳۷۳).

شمس احمدی (۱۳۸۲) طی پژوهشی به نقد و بررسی گزارش حسابرسی مالیاتی پرداخت و ایرادات شکلی و محتوایی عدیده‌ای برای این گزارش برشمرد. به اعتقاد وی گزارش حسابرسی مالیاتی نه یک گواهی‌نامه، نه گزارشی درباره ارقام صورت‌های مالی و نه گزارشی از یافته‌های عینی براساس اجرای روش‌های توافقی است و صدور چنین گزارشی قطعاً اعتبار حرفه را در داخل کشور و در سطح بین‌المللی خدشه‌دار خواهد کرد (شمس احمدی، ۱۳۸۲).

بستانیان (۱۳۸۴) معتقد است که اختلاف‌نظر و چالش‌های موجود در رابطه با حسابرسی مالیاتی، به دلیل انجام این کار توسط حساب‌رسان نیست و ریشه در عوامل دیگری همچون پیچیدگی، ابهام و تفسیرپذیری مقررات موجود، متفاوت‌بودن و گاهی تضاد آئین‌نامه‌های اجرایی برخی مواد قانونی با روح قانون، متفاوت‌بودن و گاهی تضاد دیدگاه اشخاص مسئول در سازمان امور مالیاتی با روح قانون که در قالب بخش‌نامه‌های لازم‌الاجرا تنظیم و صادر می‌شود. وی برای مثال به بخش‌نامه شماره ۱۰۲۷-۲۳۰/۲۵۵۹ مورخ ۱۳۸۶/۰۶/۱۶ سازمان امور مالیاتی اشاره می‌کند و اعتقاد دارد که بخش‌نامه مزبور بر خلاف ماده ۲۷۲ ق. م. م صادر شده است. چون تحمیل تکالیف سخت و غیرمعقول به مؤدیان می‌تواند منجر به جدایی ذهنی مؤدیان از نظام مالیاتی شود (بستانیان، ۱۳۸۴).

شمس احمدی (۱۳۸۵) در پژوهشی دیگر امکان انجام حسابرسی مالیاتی و ارائه گزارش مربوط را که موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم است، از منظر استانداردهای حسابرسی بررسی کرد. به اعتقاد وی، حسابرسی مالیاتی به شکل کنونی با خدمات اعتباربخشی و یا استانداردهای حسابرسی موجود مطابقت نداشته و باید فرم گزارشگری آن تغییر کند و یا استانداردهای اجرای عملیات و گزارشگری آن توسط سازمان حسابرسی که مرجع تدوین استانداردهاست، تدوین گردد (شمس احمدی، ۱۳۸۵).



ضیایی‌شهمیری (۱۳۸۹) معتقد است که در بهترین شرایط، با توجه به اهداف گسترده‌ای که برای حرفه حسابرسی تبیین شده است، نمی‌توان ادعا کرد که قوانین مالیاتی در ایجاد اصول و مبانی حسابرسی و حسابداری نقش دارند. از سوی دیگر، وی بیان کرد که در تمام کشورهای دنیا، تدوین استانداردهای حسابرسی و حسابداری با اهداف مالیاتی انجام نمی‌شود. و به ندرت متولیان و مسئولین مالیاتی طبق قوانین مالیاتی، از حساب‌برسان و حسابداران انتظار داشته و یا آن‌ها را مجبور می‌کنند روش‌هایی را که فقط مورد تأیید مقامات مالیاتی است، اتخاذ کنند (ضیایی‌شهمیری، ۱۳۸۹: ۸۳).

### ۳- مبانی نظری

#### ۳-۱- مالیات

به نظر دیوید هیوم<sup>۴</sup>، مالیات بها و جبران خدماتی است که از دستگاه دولت عاید هر فرد می‌شود (پیرنیا، ۱۳۴۸: ۵۸). در تعریف دیگری به نقل از متسکیو<sup>۵</sup>، مالیات قسمتی از دارایی اشخاص است که هر شخص به منظور استفاده از دارایی خود با آسایش خاطر به دولت می‌پردازد (پیرنیا، ۱۳۴۸: ۵۸). برخی بر این باورند که مالیات تقسیم مخارج عمومی بین افراد کشور و تعیین سهم مشارکت هر یک از آن‌ها در این مخارج است (امامی، ۱۳۸۴: ۱۹). و بر اساس تعریف دیگر، مالیات آن قسمت از درآمد یا دارایی اشخاص حقیقی یا حقوقی است که به موجب قانون برای جبران هزینه‌های عمومی به صورت بلاعوض دریافت می‌شود (امامی، ۱۳۸۴: ۱۹؛ و زارع مقدم و غنی، ۱۳۸۸: ۱۰). برای مالیات تقسیم-بندی‌های متفاوتی ارائه شده است، اما به طور کلی می‌توان مالیات‌ها را به دو دسته مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم تقسیم کرد (زارع مقدم و غنی، ۱۳۸۸: ۱۰).

#### ۳-۲- حسابرسی

طبق تعریف کمیته مفاهیم حسابرسی آمریکا<sup>۶</sup> حسابرسی عبارت است از: «فرایند منظم و با قاعده (سیستماتیک) جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره

4- David Hume

5- Montesquieu

6- American Auditing Concepts Committee

ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع» (نیک‌خواه آزاد، ۱۳۷۹: ۱۷).

به موجب بند ۳ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، حسابرسی صورت‌های مالی یکی از انواع خدمات اطمینان‌بخشی است که طی آن حسابرس نظر خود را در باره حاصل ارزیابی یا اندازه‌گیری یک موضوع بر اساس معیارهای از پیش تعیین‌شده، برای افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان مورد نظر، اظهار می‌کند. در بند ۲ همان استاندارد، هدف از حسابرسی صورت‌های مالی اظهارنظر درباره این که آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، تهیه شده است یا خیر، بیان شده است. حسابرسی بر حسب اهداف و انتظارات گروه‌های متنوع از یک سازمان به انواع مختلف تقسیم‌بندی می‌شود: حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی عملیاتی یا عملکرد، حسابرسی رعایت و حسابرسی جامع (ناصرآبادی، ۱۳۸۹: ۷۶).

### ۳-۳- حسابرسی مالیاتی<sup>۷</sup>

اگر حسابرسی به معنای انطباق ادعای قابل اندازه‌گیری با معیارهای از پیش تعیین‌شده توسط رسیدگی‌کننده مستقل و ارائه گزارش نتایج باشد؛ و نیز اگر حسابرسی مالیاتی را نوعی حسابرسی رعایت (یکی از انواع خدمات اعتباردهی<sup>۸</sup>) فرض کنیم، به نظر شمس-احمدی (۱۳۸۵) و ناصرآبادی (۱۳۸۹) آنگاه حسابرسی مالیاتی عبارت است از اظهارنظر درباره انطباق اظهارنامه مالیاتی با قانون مالیات‌های مستقیم و بخش‌نامه‌های مالیاتی توسط رسیدگی‌کننده مستقل در قالب گزارش حسابرسی مالیاتی و نه تعیین درآمد مشمول مالیات (شمس‌احمدی، ۱۳۸۵: ۱۳ و ۱۵؛ و ناصرآبادی، ۱۳۸۹: ۷۶). اما نادریان (۱۳۸۱) معتقد است که گزارش حسابرسی مالیاتی نوعی رسیدگی ویژه است که با هدف خاص و در پاسخ به نیاز مرجع مالیاتی تنظیم می‌شود و شکل و محتوای آن باید از مقررات خاصی پیروی کند. ولی رعایت استانداردهای حسابرسی نیز ضروری است و به کیفیت گزارش

#### 7- Tax Auditing

۸- خدمات حسابرسان بر سه نوع است: حسابرسی، اعتباردهی و اطمینان‌بخشی. اعتباربخشی به ادعای مورد رسیدگی در حسابرسی به صورت اطمینان معقول، در اعتباردهی به صورت اطمینان محدود و در اطمینان‌بخشی به صورت بهبود کیفیت اطلاعات و یا محتوای آن جهت تصمیم‌گیری است (شمس‌احمدی، ۱۳۸۵: ۱۳).





می‌افزاید (نادریان، ۱۳۸۱).

با توجه به تبصره ۱ ماده ۶ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی»، چنانچه قبل از صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی نیاز به توضیحات تکمیلی حسابرس مالیاتی باشد، رئیس سازمان امور مالیاتی موضوع را با ذکر مصداق به طور کتبی از حسابرس مالیاتی استعلام خواهد کرد. به موجب بند الف تبصره ۱ ماده ۶ همان آئین‌نامه، حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس مالیاتی مکلفند ظرف یک ماه از تاریخ دریافت استعلام، توضیحات تکمیلی را به رئیس سازمان امور مالیاتی ارائه کنند. در صورتی که پاسخ حسابرس مالیاتی با توجه به تبصره ۱ ماده ۲۷۲ ق. م. م از لحاظ انطباق با قانون و مقررات مالیاتی حسب نظر رئیس سازمان امور مالیاتی کافی به مقصود نباشد، موضوع به «کمیته هماهنگی مالیاتی» ارجاع داده می‌شود.

### ۳-۴- کمیته هماهنگی مالیاتی<sup>۹</sup>

این کمیته از نمایندگان سازمان امور مالیاتی و شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران (نماینده سازمان حسابرسی در مورد گزارش‌های مالیاتی آن سازمان) و یک نفر از حسابداران رسمی به انتخاب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور تشکیل شده است. کمیته مزبور با حضور کلیه اعضا رسمیت یافته و رأی اکثریت اعضای کمیته، مورد قبول سازمان امور مالیاتی کشور و جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی است و مبنای حل و فصل پرونده ذی‌ربط قرار خواهد گرفت.<sup>۱۰</sup> نحوه اداره و تشکیل جلسات کمیته هماهنگی مالیاتی به موجب دستورالعملی خواهد بود که توسط کمیته مزبور تهیه و به تصویب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور می‌رسد.<sup>۱۱</sup>

#### 9- Tax Coordination Committee

۱۰- به موجب بند ب تبصره ۱ ماده ۶ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی».

۱۱- به موجب تبصره ۲ ماده ۶ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی».



شماره ۱۰۰ / ۱۳۸۷

به منظور تصمیم‌گیری در خصوص موارد ابهام مطرح‌شده از سوی سازمان امور مالیاتی، پرونده‌های قابل طرح در کمیته باید شامل موارد زیر باشد:

۱. صورت‌های مالی سال مورد رسیدگی به همراه یادداشت‌های همراه آن.
۲. گزارش حسابرسی مالی و مالیاتی سال مورد رسیدگی.
۳. اظهارنامه مالیاتی سال مورد رسیدگی در صورت لزوم.
۴. کلیه مکاتبات فی‌مابین اداره امور مالیاتی و حسابدار رسمی تنظیم‌کننده گزارش حسابرسی مالی و مالیاتی.

۵. دلایل توجیهی سازمان امور مالیاتی نسبت به موارد ابهام رفع نشده.

۶. مدارک و مستندات مورد اشاره در دلایل توجیهی رئیس امور مالیاتی.

بررسی‌های کمیته حسب مورد شامل مذاکره با حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی گزارش‌دهنده، مشاهده و بررسی اسناد و مدارک حسابرسی مالیاتی در رابطه با موضوع یا موضوعات مورد استعلام سازمان امور مالیاتی و درخواست انجام رسیدگی‌های تکمیلی توسط حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی و اعلام نتیجه به کمیته خواهد بود.<sup>۱۲</sup> مبنای اظهارنظر در خصوص موارد ابهام رفع‌نشده پس از بررسی مستندات مربوط، قوانین و مقررات مالیاتی و بخش‌نامه‌ها و دستورالعمل سازمان امور مالیاتی کشور و در صورت مسکوت بودن موضوع در قوانین و مقررات مالیاتی و بخش‌نامه و دستورالعمل‌های سازمان، قوانین و مقررات مرتبط و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری است. در صورتی که کمیته به اتفاق، حضور حسابدار رسمی را برای حضور در جلسه جهت ارائه توضیحات ضروری تشخیص دهد، از طریق دبیرخانه کمیته که همان دفتر امور تشخیص مالیاتی است، از حسابدار رسمی برای برای حضور در جلسه بعدی همان کمیته دعوت به عمل خواهد آمد.<sup>۱۳</sup>

۱۲- به موجب بند ب تبصره ۱ ماده ۶ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی».

۱۳- دستورالعمل تشکیل جلسات هیئت موضوع بند ب ماده ۶ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی که در تاریخ ۱۳۸۷/۱۰/۹ به تصویب اعضای هیئت رسیده است.

### ۳-۵- هیئت سه نفره موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم

به موجب بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م. در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص داده شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آئین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیئتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مؤدی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ، با مراجعه به هیئت مزبور نسبت به رفع اشکال رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه رعایت موازین قانونی و آئین‌نامه حسب مورد اقدام نماید و در هر حال هیئت مکلف است ظرف ده روز پس از انقضای یک ماه فوق، نظر خود را با توجیحات و دلایل لازم و کافی به اداره امور مالیاتی اعلام نماید تا بر اساس آن اقدام گردد.

بر اساس بند ۲۱ آئین‌نامه تحریر دفاتر موضوع ماده ۹۵ ق.م.م.، هیئت سه نفره حسابرسان موضوع بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م. در مواردی که با توجه به دلایل توجیهی مؤدی و نحوه تحریر دفاتر و رعایت استانداردهای حسابداری و درجه اهمیت ایرادات مطروحه از سوی اداره امور مالیاتی و رعایت واقعیت امر، احراز نمایند که ایرادات مزبور به اعتبار دفاتر خللی وارد نمی‌نماید، می‌توانند نظر خود را مبنی بر قبولی دفاتر و اسناد و مدارک اعلام نمایند. در مواردی که هیئت نظر اداره امور مالیاتی را در مورد غیرقابل رسیدگی بودن دفاتر مؤدی مردود اعلام می‌کند مراتب را به دادستانی انتظامی مالیاتی نیز اعلام نماید.

با توجه به آنچه که در بالا بیان شد، حیطه وظایف هیئت موضوع بند ب تبصره ۱ ماده ۶ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» که از آن با عنوان «کمیته هماهنگی مالیاتی» یاد می‌شود، کاملاً متفاوت از هیئت سه نفره موضوع بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م. است و در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. باید به این مهم توجه داشت تا از هر گونه تداخل وظایف ممکن ممانعت به عمل آورد. اما برای بیان رابطه بین این دو باید به تبصره ۲ ماده ۵ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» اشاره کرد که به موجب آن چنانچه حسابرس (حسابدار



رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و یا سازمان حسابرسی) در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی به موارد ایرادی برخورد کند که به نظر او خللی به اعتبار دفاتر وارد نماید، لازم است ضمن درج موارد ایراد در گزارش حسابرسی مالیاتی، نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام نماید. سازمان امور مالیاتی در صورت عدم پذیرش نظر حسابرس مبنی بر معتبر بودن دفاتر، باید مراتب را با ذکر دلیل جهت اخذ نظر کمیته هماهنگی مالیات، به آن کمیته ارجاع دهد. در صورتی که طبق نظر کمیته هماهنگی مالیاتی پرونده به هیئت بند ۳ ماده ۹۷ ق. م. م.<sup>۱۴</sup> ارسال شود، هیئت مذکور ممکن است بر اساس یکی از حالت‌های زیر تصمیم‌گیری کند:

الف- قابل رسیدگی بودن دفاتر، که در این صورت گزارش حسابرسی مالیاتی ارائه شده با رعایت سایر مقررات ملاک عمل خواهد بود.

ب- غیرقابل رسیدگی بودن و یا مردود شدن دفاتر، که در این حالت سازمان امور مالیاتی مکلف است برابر مقررات، نسبت به رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام نماید.

به اعتقاد ایلخانی (۱۳۸۸)، حسابرسی مالیاتی یکی از خدماتی است که حساب‌رسان به طور تاریخی ارائه کرده‌اند (ایلخانی، ۱۳۸۸: ۷). به موجب تبصره ۱ ماده ۱۱۰ ق. م. م. مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پیش از اصلاحیه اخیر به تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، حسابرسی مالیاتی شرکت‌های دولتی به عهده سازمان حسابرسی بود. هدف از این کار با توجه به نقش تعیین‌کننده این سازمان در نظام حسابداری و حسابرسی کشور، کسب تجربه در خصوص تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی در سازمان حسابرسی و به تدریج انتقال این وظیفه به دیگر حسابداران رسمی بود (نادریان، ۱۳۸۱: ۱۵). در ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» و نیز ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، حسابرسی مالیاتی به عنوان یکی از ابزارهای تشخیص مالیات معرفی شده است (بستانیان، ۱۳۸۴: ۲۰) و به نظر می‌رسد که این امر موجب تغییر در نقش تشکیلات و مأموران مالیاتی از مجری فعال به ناظر و کنترل‌کننده دائم و مستمر شده است

۱۴- هیئت سه نفره متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور (بر گرفته از بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم)



(شهریاری راد و مشتاق‌صفت، ۱۳۸۸: ۷۹). این امر تحول مهمی در نظام مالیاتی کشور محسوب می‌شود و آزمون سرنوشت‌سازی برای جامعه حسابداران کشور است (نادریان، ۱۳۸۱: ۱۵) زیرا از یک سو، موجب تحول و ارتقای سطح کیفی شیوه‌های سستی در رسیدگی مالیاتی و تعیین درآمد مشمول مالیات و از سوی دیگر، منجر به ایجاد زمینه‌ها و انگیزه لازم برای استقرار نظم و انضباط مالی در حوزه اقتصاد و تجارت و ایجاد شفافیت در فعالیت بنگاه‌های اقتصادی و اطلاعات مالی آنان خواهد شد (شریعتی، ۱۳۸۱: ۱۶). حال این سؤال مطرح است که آیا با توجه به محتوای ماده ۲۷۲ ق. م. م و آئین‌نامه‌های مربوط، نیازی به نظارت سازمان امور مالیاتی بر گزارش‌های حسابرسی مالیاتی هست؟ و اگر پاسخ این سؤال مثبت است حدود این نظارت باید به چه میزان باشد تا در عمل، مؤدیان مالیاتی با تداخل وظایف سازمان امور مالیاتی و حسابرسان مالیاتی مواجه نشوند.

به موجب ماده ۱۸ آئین‌نامه تحریر دفاتر موضوع ماده ۹۵ ق. م. م و تبصره آن، اشخاص حقوقی و مشمولین بند الف ماده ۹۶ ق. م. م مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مکلفند صورت‌های مالی نهایی خود را با رعایت آخرین استاندارد حسابداری که از طرف مراجع ذی‌ربط اعلام گردیده و از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ لازم الاجرا می‌باشد، تهیه و تنظیم نمایند. که در غیر این صورت به موجب بند ۱۲ ماده ۲۰ همان آئین‌نامه دفاتر مؤدی رد می‌شود. به موجب ماده ۶ آئین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی<sup>۱۵</sup>، «سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است با رعایت قوانین و مقررات مربوط، اظهارنامه اشخاص مشمول این آئین‌نامه را صرفاً به انضمام صورت‌های مالی حسابرسی شده<sup>۱۶</sup>، بررسی و در صورت عدم ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده، بر مبنای علی‌الرأس نسبت به تشخیص

۱۵- وزیران عضو کمیسیون اقتصاد در جلسه مورخ ۱۳۸۷/۶/۳۱، بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» و با رعایت تصویب‌نامه شماره ۱۶۴۰۸۲/ت/۳۷۳-ه مورخ ۱۳۸۶/۱۰/۱۰ آئین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی را تصویب نمودند.

۱۶- طبق بند ب ماده ۱ این آئین‌نامه، منظور از صورت‌های مالی حسابرسی شده، صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا اعضای جامعه حسابداران رسمی با رعایت ترتیبات مقرر در ماده ۲ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ «ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» است.



مالیات اقدام نمایند».

حسابرس به عنوان یک شخصیت حقیقی یا حقوقی مستقل که مورد اعتماد و تأیید دولت و مسئولان مالیاتی است، بر اساس شواهد حسابرسی نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی اظهارنظر می‌کند. (ضیایی شهری، ۱۳۸۹: ۸۱). بر اساس بند ۲ استاندارد حسابرسی شماره ۲۵۰، حسابرس هنگام برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و همچنین، ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل از رسیدگی‌ها باید توجه داشته باشد که عدم‌رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی<sup>۱۷</sup> ممکن است به گونه‌ای بااهمیت بر صورت‌های مالی اثر گذارد. حتی اگر عملیات حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی و به گونه‌ای مناسب برنامه‌ریزی و اجرا شود، به دلیل محدودیت‌های ذاتی حسابرسی از حسابرس انتظار نمی‌رود تمام موارد عدم‌رعایت قوانین و مقررات را کشف کند. به موجب بند ۱۰ همان استاندارد، حسابرس مسئولیت پیشگیری از عدم‌رعایت را ندارد و نمی‌تواند داشته باشد؛ اما اجرای حسابرسی سالانه می‌تواند نقش یک عامل بازدارنده را ایفا کند. در مواردی که الزامات قانونی خاص، حسابرس را در اجرای حسابرسی صورت‌های مالی به ارائه گزارش درباره رعایت پاره‌ای قوانین یا مقررات توسط واحد مورد رسیدگی ملزم می‌کند، حسابرس باید برای رسیدگی و آزمون رعایت مفاد قوانین و مقررات مزبور توسط واحد مورد رسیدگی، برنامه‌ریزی کند. با توجه به این نکته که، در حسابرسی مالیاتی بررسی‌هایی انجام می‌شود که عمدتاً در حسابرسی عمومی صورت‌های مالی نیز اجرا می‌شوند (به جز مواردی که از حیث مالیاتی نیازمند بررسی بیشتر و رسیدگی‌های خاص است)، بر اساس بند ۱۲ دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، توصیه می‌شود که به منظور حسابرسی هرچه جامع‌تر و پرهیز از دوباره‌کاری، حسابرسی صورت‌های مالی به گونه‌ای طراحی و اجرا شوند که ضمن آن انجام حسابرسی مالیاتی و تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی نیز ممکن باشد. بدیهی است فرصتی که حسابرسان مستقل برای رسیدگی به صورت‌های مالی مؤدیان و تهیه گزارش حسابرسی مالی و مالیاتی در اختیار دارند، در

۱۷- اصطلاح عدم رعایت در این استاندارد، یعنی انجام دادن یا ندادن کاری به سهو یا عمد توسط واحد مورد رسیدگی که خلاف قوانین و مقررات جاری است.



مقایسه با مدت زمانی که مأموران مالیاتی صرف رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی هر یک از مؤدیان می‌کنند بسیار بیشتر است. از این رو، رویه‌ها و تکنیک‌های مورد استفاده مأموران مالیاتی برای رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان در نظام سستی در مقایسه با رسیدگی‌های انجام‌شده از سوی حسابداران رسمی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م ناکارآمدتر است. در صورتی که از گزارش حسابرسی به گونه‌ای مناسب استفاده شود، بدون شک صرف وقت اضافی جهت تهیه گزارش‌های مشابه و متمم برای دستیابی به مبنای محاسبه مالیات و نهایتاً سود مشمول مالیات بسیار کاهش خواهد یافت (ضیایی شهیری، ۱۳۸۹: ۸۳).

سوء تفاهمی که در مورد نقش قوانین مالیاتی در حرفه حسابرسی به وجود آمده است ناشی از این باور نادرست است که حساب‌برسان در زمینه تعیین آنچه مشمول محاسبه مالیات قرار می‌گیرد - محاسبه سود بر اساس روش‌های حسابداری - نقش عمده‌ای دارند. بنابراین، قوانین مالیاتی بایستی عملکرد حسابداران و حساب‌برسان را تحت کنترل قرار دهد تا مهم‌ترین مبنای وصول مالیات به درستی محاسبه شود. اگرچه حسابداران و حساب‌برسان در زمینه اجرای صحیح اصل عدالت مالیاتی، شفافیت صورت‌های مالی و تعیین درآمد واقعی بنگاه‌های اقتصادی نقش مهم و اثربخشی ایفا می‌کنند (ضیایی شهیری، ۱۳۸۹: ۸۳). ولی، هدف نهایی حسابرسی، رعایت عدالت نسبت به همه گروه‌ها و اشخاص ذی‌نفع از جمله دولت یعنی وزارت امور اقتصادی و دارایی است که مبنای تهیه و تدوین گزارش حسابرسی و در سطح وسیع‌تری مبنای تدوین اصول و مبانی حرفه حسابرسی است (ضیایی شهیری، ۱۳۸۹: ۸۲).

با توجه به آنچه که گفته شد می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که اگر عملیات و مراحل حسابرسی به معنای واقعی مطابق با اصول و استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی انجام شده باشد، دیگر نیازی به بررسی ممیزین و مأموران مالیاتی نیست و نهاد مالیاتی و مسئولین ذی‌ربط هم، صرفاً برای اطمینان از صحت و سقم ارقام مندرج در صورت‌های مالی می‌توانند به گزارش حساب‌برسان و حسابداران رسمی رجوع کنند (ضیایی شهیری، ۱۳۸۹: ۸۳). اما باید یادآور شد که حساب‌برسان به طور همزمان هم برای وزارت دارایی نقش بازرس را ایفا می‌کنند و هم رابط بین مؤدی و وزارت دارایی هستند (ایلخانی، ۱۳۸۸: ۸). آن‌ها دستمزد خود از بابت انجام حسابرسی مالیاتی را از مؤدی دریافت می‌کنند. از این رو،

این شک و تردید وجود دارد که حساب‌برسان به صورت مستقل عمل نکنند. در نتیجه، استقلال حسابدار رسمی به عنوان حساب‌برس مالیاتی مؤدی در برابر سازمان امور مالیاتی کشور، بعد دیگری از موضوع است که باید به آن توجه داشت (GAO<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۵). بر اساس مفهوم تعهد اجتماعی حساب‌برسان، از آن‌ها انتظار می‌رود که در تمام مدت حساب‌رسی مستقل از هر نوع منفعتی از جمله منافع شخصی، با شایستگی و درستکاری به وظایف خود عمل کنند (واترز و زیمرمن<sup>۱۹</sup>، ۱۹۸۶: ۳۱۵؛ و ویلموت<sup>۲۰</sup>، ۱۹۹۰: ۳۱۵). آن‌ها برای برآورده کردن این انتظارات باید انگیزه‌های لازم را داشته باشند. انگیزه‌های لازم برای عملکرد مستقل و کامل حساب‌برس را می‌توان بر مبنای دو رویکرد اقتصادی و اجتماعی بررسی کرد و باید گفت که انگیزه‌های مربوط به پیامدهای اقتصادی ناشی از عدم شایستگی و نادرستی حساب‌برس و اثرات مرتبط با آن، بر وضعیت اجتماعی او به عنوان یک کارشناس خود نظم (خود سامان) اثر می‌گذارد. بحث مربوط به شایستگی و استقلال حساب‌برسان بر این موضوع متکی است که آن‌ها به عنوان افرادی اقتصادی و منطقی تمایل دارند مستقل باشند؛ زیرا فقدان استقلال برای آن‌ها پیامدهای اقتصادی به دنبال خواهد داشت به طوری که رفاه اقتصادی آن‌ها را در بلندمدت خدشه‌دار خواهد کرد و نیز بر شهرت و اعتبار آن‌ها آثار سوء بر جای می‌گذارد (حساس‌یگانه، ۱۳۸۴: ۲۰۰-۲۰۱). اما این امکان نیز وجود دارد که اگر حساب‌برسان در رابطه با کیفیت اطلاعات ارائه شده، در تقابل با مدیریت قرار بگیرند و آثار این تقابل به گزارش حساب‌رسی کشیده شود، آن‌ها با ریسک قابل ملاحظه لطمه زدن به رفاه اقتصادی خود به واسطه از دست دادن صاحبکار و احتمالاً سایر صاحبکاران بالقوه در آینده نزدیک مواجه شوند و همین امر آن‌ها را وسوسه کند که به جای ایفای وظیفه اجتماعی خود، بر اساس نفع شخصی عمل کنند (واترز و زیمرمن، ۱۹۸۶: ۳۱۶). یکی از نتایج وسوسه شدن حساب‌برس در چنین وضعیتی این است که آگاهی عموم از شهرت حساب‌برس به عدم پایداری به استقلال در مواجهه با مدیریت باعث کاهش تقاضای کلی و جزئی برای خدمات حساب‌رسی از وی می‌شود (آنتل<sup>۲۱</sup>، ۱۹۸۴: ۱۸) یا موجب می‌شود که حرفه

18- Government Accountability Office (GAO)

19- Watts and Zimmerman

20- Willmott

21- Antle







حسابرسی خود نظم برای جایگزین کردن دیگران به جای وی دخالت کند. از این رو، انجام وظیفه در جهت مزایا و منافع عمومی، نه تنها برای رفاه جامعه می‌باشد، بلکه برای رفاه فردی حسابرس نیز ضروری است (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۱۹۸).

از سوی دیگر، لازم به ذکر است که در حسابرسی مالی بحث پاسخ‌گویی به اشخاص ثالث و کنترل و نظارت جامعه حسابداران رسمی بر کیفیت حسابرسی‌های انجام شده مطرح است و حسابرسان از بابت گزارش حسابرسی مالی که ارائه می‌کنند در برابر گروه‌های ذی‌نفع مسئولیت دارند. اگرچه وضعیت حسابرسی مالی و مالیاتی به شکل مطرح‌شده در قوانین در خصوص مرجع پرداخت دستمزد به یک شکل است اما باید توجه داشت که وضعیت پاسخ‌گویی حسابرس در این دو نوع حسابرسی در یک سطح نمی‌باشد (حساس-یگانه، ۱۳۸۴: ۲۴۷-۲۵۰). و در نهایت این‌که، هدف از حسابرسی دستیابی به اطمینان معقول است و درج عبارت «از تمام جنبه‌های بااهمیت» در بند اظهارنظر گزارش حسابرسی حاکی از آن است که حسابرس تنها به موضوعاتی توجه دارد که نسبت به صورت‌های مالی بااهمیت باشد. از این رو، مفهوم اهمیت برای حسابرسان، راهنمایی در برنامه‌ریزی حسابرسی، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و تصمیمات گزارش‌دهی حسابرسی است. به عبارت دیگر، هیچ کار حسابرسی بدون توجه به ملاحظات اهمیت به عنوان یکی از اصول محدودکننده به انجام نمی‌رسد. اهمیت مفهومی قضاوتی است و در عمل از «قاعده سرانگشتی»، به عنوان رهنمود کمی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان برای تعیین سطح اهمیت استفاده می‌شود. در متون حسابرسی برای اهمیت دو سطح: سطح اهمیت اولیه و سطح اهمیت ثانویه در نظر گرفته می‌شود که اندازه و ماهیت واحد تجاری مورد بررسی بر آن‌ها اثرگذار است. سطح اولیه اهمیت، به آن سطحی از اهمیت اطلاق می‌شود که برای خطا در سود گزارش‌شده به کار می‌رود. ممکن است مدیرانی که به مفهوم اهمیت در حسابرسی واقف هستند تقلبات خود را در قالب معاملات که از دیدگاه حسابرسان کم اهمیت تلقی می‌شود گزارش نمایند و توجه کمتر حسابرسان به موارد کم اهمیت منجر به عدم کشف این تقلبات گردد. همین امر می‌تواند اثربخشی فرایند حسابرسی را به مخاطره انداخته و منجر به سلب اعتماد عمومی، تحریف شهرت حرفه‌ای، گسترش بی‌عدالتی و در نهایت آسیب اجتماعی شود (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲؛ کثیری، ۱۳۸۳؛ و فروغی و خالقی،

۱۳۸۸). با توجه به این که حسابرسی مالیاتی به صورت جزئی لاینفک از حسابرسی مالی انجام می شود، نمی تواند از این خطر بالقوه به دور باشد.

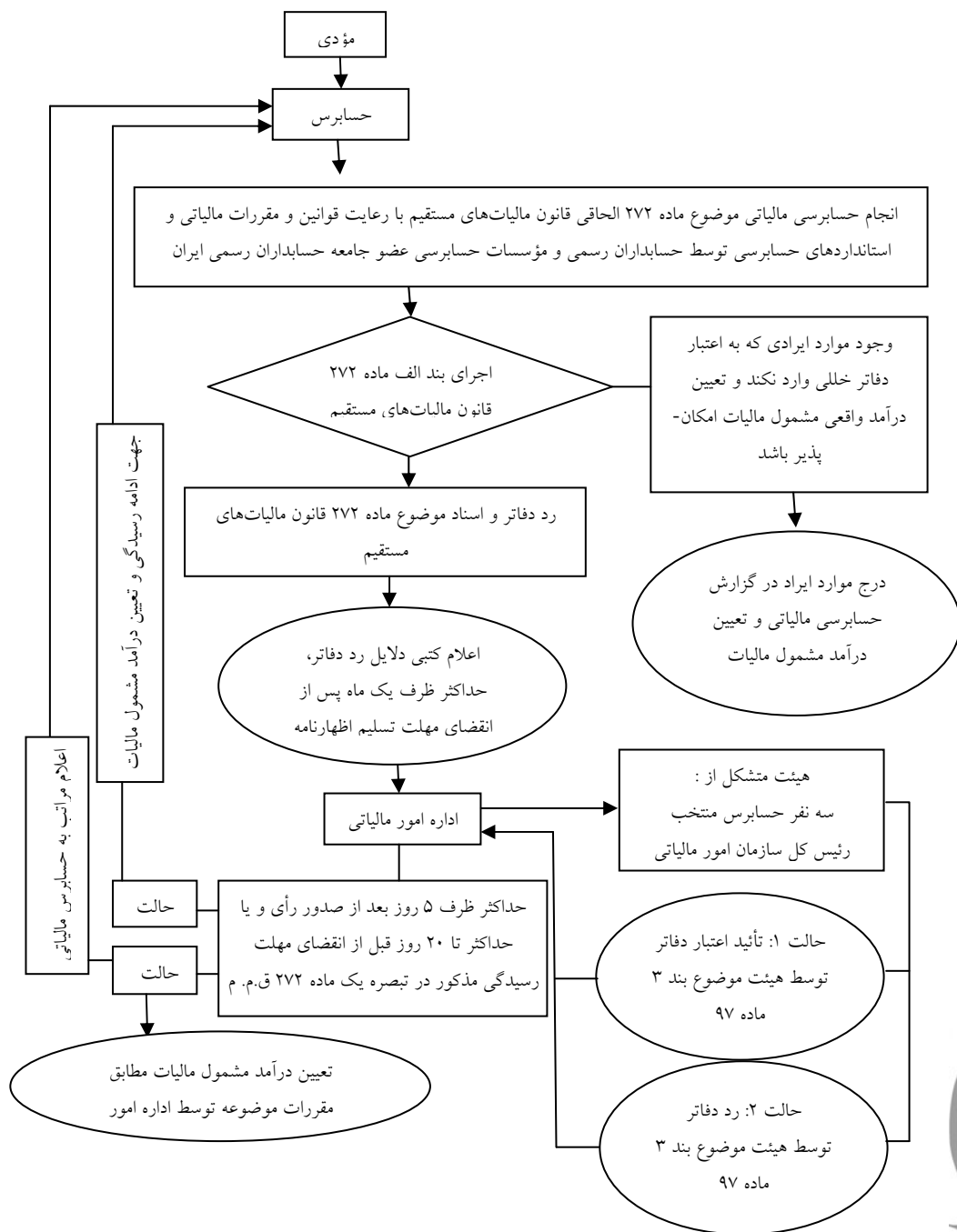
همچنین، اگر چه به موجب نص صریح ماده ۲۷۲ ق. م. م، اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می کند. اما لفظ بدون رسیدگی به معنی بدون اعمال نظارت نیست. کما این که، اگر گزارش حسابرسی مالیاتی توسط واحد مالیاتی نیز تنظیم می شد، باز هم از طرف سازمان امور مالیاتی و سایر مراجع ذی صلاح اعمال نظارت صورت می گرفت. با استناد به متن تبصره ۴ ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» که به موجب آن «حدود و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارش های حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی مزبور، مطابق آئین نامه ای است که به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران می رسد»، اعمال حاکمیت در چگونگی تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی جزء حقوق ذاتی سازمان امور مالیاتی کشور بوده و باید برای حفظ بیت المال دولت جمهوری اسلامی ایران با تمام ظرفیت و جدیت از این حق قانونی خود استفاده کند.

نتیجه این که، سازمان امور مالیاتی کشور باید بر گزارش های حسابرسی مالیاتی تهیه و تنظیم شده توسط حسابرسان مالیاتی مستقل موضوع ماده ۲۷۲ ق. م. م نظارت داشته باشد. کمیته هماهنگی مالیاتی معتقد است که این نظارت باید در چارچوب مشخصی انجام گیرد تا از بروز مشکلات در روند رسیدگی به پرونده مالیاتی مؤدیان جلوگیری به عمل آید. لازم به ذکر است که تعامل سازنده سازمان امور مالیاتی با جامعه حسابداران رسمی گام مهم و مؤثری در روند اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی کشور برای دستیابی به اهداف سند چشم انداز در بخش نظام مالیاتی کشور خواهد بود (دوانی، ۱۳۸۵: ۵۰). در ادامه به بحث پیرامون پاره ای از مهم ترین چالش های موجود در راستای اجرایی کردن ماده ۲۷۲ ق. م. م از دیدگاه صاحب نظران پرداخته شده است.

برخورد ادارات امور مالیاتی در بسیاری از موارد خارج از حیطه اختیارات قانونی و نیز مغایر با دستورالعمل های اجرایی و مالیاتی بوده و این نحوه عمل مشکلات جدی برای مؤدیان مالیاتی و نیز اعضای این جامعه ایجاد کرده است. در نشست هیئت مدیره جامعه

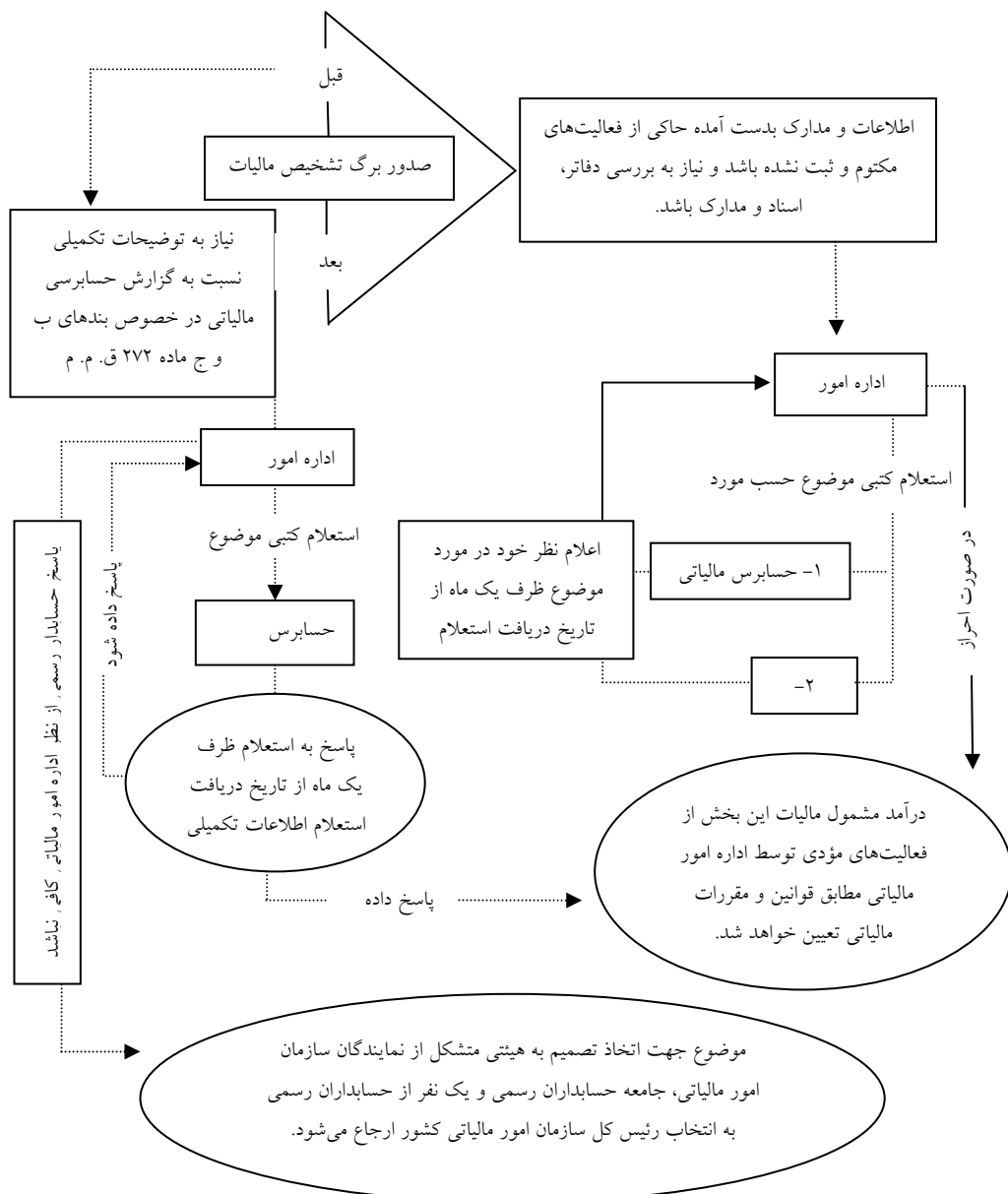


حسابداران رسمی با رئیس سازمان امور مالیاتی، به چند مورد از این مشکلات پیش آمده نیز اشاره شد. به عنوان مثال، بر اساس موارد پیش بینی شده در دستورالعمل حسابرسی مالیاتی (همان طور که در شکل شماره ۲ نشان داده شده است)، ادارات مالیاتی صرفاً مجاز به استعلام اطلاعات تکمیلی از حسابرس مالیاتی هستند. اما در اکثر مکاتبات ادارات امور مالیاتی، از حسابرس اسناد و مدارک مربوط به مؤدی درخواست می شود که این امر بر خلاف ماده ۲۷۲ ق. م. م و نیز مقررات مرتبط است. از سوی دیگر، ادارات مالیاتی پس از اخذ اسناد و مدارک مؤدی از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، برخلاف متن صریح ماده ۲۷۲ ق. م. م (به شکل شماره ۱ مراجعه شود)، مجدداً وارد رسیدگی مالیاتی می شوند و در برخی موارد، پرونده مؤدیانی که به موجب ماده ۲۷۲ ق. م. م توسط حسابداران رسمی حسابرسی شده است، بدون طرح در هیئت هماهنگی، مستقیماً به هیئت سه نفره موضوع بند ۳ ماده ۹۷ ق. م. م ارجاع شده است. درخواست اطلاعات، اسناد و مدارک مربوط به مالیات بر ارزش افزوده از حسابدار رسمی، در حالی که در فرم نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی ارائه شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور، از بابت مالیات بر ارزش افزوده مطلبی پیش بینی نشده است، از جمله دیگر مشکلات اجرایی ماده ۲۷۲ ق. م. م است.



شکل ۱: نحوه اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۲۲</sup>

۲۲- بند ۴ دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران.



شکل ۲: نحوه اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۲۳</sup>

۲۳- بند ۶، ۷ و ۸ دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و ماده ۶ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی.

#### ۴- چالش‌های اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم

##### ۴-۱- چالش‌های قانونی اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم

به نظر هندریکسون و ون‌بردا (۱۳۸۵) اگر کسی درصدد شناسایی منشأ نظری حسابداری مالیاتی برآید، به سرعت متوجه خواهد شد که هدف‌های حسابداری مالیاتی با هدف‌های گزارشگری مالی تفاوت عمده‌ای دارد (هندریکسون و ون‌بردا<sup>۲۴</sup>، ۱۳۸۵: ۶). با توجه تفاوت عمده هدف‌های حسابداری مالیاتی با هدف‌های گزارشگری مالی و نیز پس از جمع‌بندی نقطه‌نظرات واصله از اعضای جامعه حسابداران رسمی و ادارات مالیاتی توسط کمیته هماهنگی مالیاتی جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان امور مالیاتی، می‌توان چنین گفت که عمده اختلافات حاصل از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م ناشی از تعدد تفاسیر برخی مواد قانون مالیات‌های مستقیم و همچنین تعارض استانداردهای حسابداری و حسابرسی با قانون مالیات‌های مستقیم است<sup>۲۵</sup> (دوانی، ۱۳۸۵: ۴۸). از این رو، چنین می‌توان استنباط کرد که قوانین مالیاتی باید عاری از ابهام و تعبیر و تفسیرهای گوناگون باشد و در غیر این صورت، مسئولین و ممیزین مالیاتی به دلخواه و بر اساس قضاوت شخصی اظهارنظر می‌کنند. همین امر، زمینه‌ساز بروز مشکلات بسیار زیادی در رابطه با اصل عدالت و انصاف، هماهنگی در امر مالیات، جلب اعتماد عمومی به سیستم مالیاتی و ارائه نظر قطعی به متقاضیان سرمایه‌گذاری می‌شود. از سوی دیگر، چنین شرایطی بر وظیفه‌ای که بر عهده حساب‌برسان و حسابداران گذاشته شده است، اثر منفی دارد (ضیایی‌شهیری، ۱۳۸۹: ۸۳).

به عنوان مثال، به موجب ماده ۶ آئین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی<sup>۲۶</sup>، «سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است با رعایت قوانین و مقررات مربوط، اظهارنامه اشخاص مشمول این آئین‌نامه را صرفاً به انضمام صورت‌های مالی

#### 24- Hendriksen and Vanbreda

۲۵- برای آگاهی دقیق‌تر از موارد اختلاف مراجعه شود به غلامحسین دوانی، ۱۳۸۵: ۴۹.

۲۶- وزیران عضو کمیسیون اقتصاد در جلسه مورخ ۱۳۸۷/۶/۳۱، بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» و با رعایت تصویب‌نامه شماره ۱۶۴۰۸۲/ت/۳۷۳-ه مورخ ۱۳۸۶/۱۰/۱۰ آئین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی را تصویب نمودند.



سازمان امور مالیاتی کشور

چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران

حسابرسی شده، بررسی و در صورت عدم ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده بر مبنای علی‌الرأس نسبت به تشخیص مالیات اقدام نماید». با توجه به تبصره ۱ ماده ۲۷۲ الحاقی قانون مالیات‌های مستقیم، چنین مستفاد می‌شود که مؤدیان مالیاتی فاقد تکلیف و اجبار قانونی در ارجاع کار حسابرسی یا بازرس قانونی به حسابداران رسمی هستند و فقط در صورت تمایل می‌توانند از راهکار مقرر در ماده ۲۷۲ ق. م. م (درخواست از حسابدار رسمی) برای تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی و تسلیم آن به اداره امور مالیاتی به منظور تشخیص مالیات خود استفاده کنند. به عبارت دیگر، صرف استفاده نکردن مؤدیان مالیاتی از راهکار ماده ۲۷۲ ق. م. م، موجب تشخیص مالیات بر درآمد آن‌ها به صورت علی‌الرأس نمی‌شود. بلکه در چنین حالتی، فرآیند تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیان مالیاتی بر اساس مفاد باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم صورت می‌پذیرد و در این صورت نیازی به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده نیست.

به موجب ماده ۹۷ ق. م. م، موارد تشخیص علی‌الرأس طی ۳ بند تعیین و احصاء شده است. همان طوری که ملاحظه می‌شود، ارائه نشدن صورت‌های مالی حسابرسی شده از موارد تشخیص مالیات به صورت علی‌الرأس نیست. بنابراین، ماده ۶ آئین‌نامه نباید و نمی‌تواند مغایر با احکام قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص وظایف مأموران مالیاتی در فرآیند تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیان از طریق رسیدگی به دفاتر باشد و به همین جهت صرف تسلیم صورت‌های مالی حسابرسی نشده نمی‌تواند به تنهایی دلیل قانونی برای تشخیص مالیات به صورت علی‌الرأس باشد.

هر چند که بخش‌نامه اخیر گامی مهم و رو به جلو برای سازمان امور مالیاتی در اجرای صحیح ماده ۲۷۲ ق. م. م و پایان دادن به ابهامات و شبهات بخش‌نامه‌های سابق تلقی می‌شود، اما از سازمان امور مالیاتی کشور و مقامات آن انتظار می‌رود به جای صدور بخش‌نامه‌های متعدد و تمرکز بر تعیین شرایط و ضوابط شکل جدید پذیرش گزارش‌های حسابرسی مالیاتی که موجب بروز ابهامات و سؤالات متعدد می‌شود، بر ماهیت اصلی موضوع که همانا اجرای صحیح و بی نقص ماده ۲۷۲ ق. م. م با رعایت آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» است، تمرکز و تأکید کنند تا از سردرگمی مؤدیان و بروز



اختلاف میان حسابداران رسمی و ادارات امور مالیاتی و همچنین ایجاد محدودیت در اجرای ماده ۲۷۲ ق. م. م اجتناب شود (شایسته شجاعی، ۱۳۸۹).

#### ۴-۲- چالش‌های گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم

نادریان (۱۳۸۱) معتقد است «گزارش حسابرسی مالیاتی نوعی رسیدگی ویژه است که با هدف خاص و در پاسخ به نیاز مرجع مالیاتی تنظیم می‌شود» (نادریان، ۱۳۸۱: ۱۴). و طبق مفاد ماده ۲۷۲ ق. م. م و تبصره‌های آن و همچنین مواد ۴ الی ۶ آئین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی»، مراجع قانونگذار، هم از نظر شکلی و هم از نظر محتوایی نحوه تنظیم گزارش‌های حسابرسی مالیاتی و همچنین مواردی که باید در تنظیم گزارش‌های یاد شده رعایت و در خصوص آن‌ها اظهار نظر شود را به طور کامل اعلام و مبانی قانونی اظهار نظر حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی کشور را نیز به صراحت و روشنی بیان کرده است.

اما باید توجه داشت که ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی مزبور با هیچ یک از استانداردهای حسابرسی و یا خدمات اعتباربخشی، به جز استاندارد اظهار نظر نسبت به ذخیره مالیات به عنوان یکی از اقلام صورت‌های مالی، مطابقت ندارد (شمس‌احمدی، ۱۳۸۵: ۱۲). از سوی دیگر، حساب‌برسان مکلفند که در گزارش حسابرسی مالیاتی درآمد مشمول مالیات را تعیین کنند. به عبارت دیگر، نتیجه رسیدگی به صورت تشخیص مالیات است و نه اظهار نظر (شمس‌احمدی، ۱۳۸۵: ۱۳). با توجه به واقعیت‌هایی همچون عدم تأیید و یا تعیین ادعا در هیچ یک از انواع گزارش‌های حسابرسی و یا اعتباردهی و نیز سطح اهمیت (اشتباه قابل تحمل) و نمونه‌گیری در حسابرسی، مسئولیت حساب‌برسان در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی با ابهام روبروست (شمس‌احمدی، ۱۳۸۵: ۱۵) و به اعتقاد ایلخانی (۱۳۸۸) اگر گزارش‌های حسابرسی بدون محدودیت مورد بازخوانی قرار گیرند، در این صورت می‌توان نتیجه‌گیری کرد که در قوانین، ریسک گزارش‌های حسابرسی مشخص نشده است (ایلخانی، ۱۳۸۸: ۸).





## ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج بحث‌های تحلیلی بیانگر این است که چون اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مسئولیت خطیری در اعتباربخشی، اطمینان‌افزایی و شفافیت اطلاعات ارائه شده به نظام اقتصادی کشور برای تصمیم‌گیری برعهده دارند. از این‌رو، فراهم کردن امکان مشارکت فعالانه و مثبت آنان در ساختار مالیاتی و اقتصادی کشور، سهم بسزایی در گسترش فرهنگ مالیاتی، ایجاد شفافیت نسبی در صورت‌های مالی، کاهش هزینه‌های وصول مالیات، گسترش آگاهی‌های مالیاتی جامعه و از همه مهم‌تر افزایش سطح اعتماد عمومی به ساختار مالیاتی کشور را به همراه خواهد داشت. همچنین، نظارت سازمان امور مالیاتی، به عنوان یک نهاد نظارتی و نماینده دولت، بر گزارش‌های حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم لازم و ضروری است اما باید چارچوب مشخصی جهت ورود مأموران مالیاتی به گزارش حسابرسی مالیاتی تعریف شود تا افزون بر بکارگیری صحیح قوانین و مقررات موجود در عمل از هر گونه تفسیر به رأی آن‌ها از سوی هر یک از گروه‌ها ممانعت به عمل آید. و در نهایت، به منظور کاهش چالش‌های موجود در اجرای ماده ۲۷۲ ق. م. م پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. فراهم آمدن بستر لازم برای همکاری و هماهنگی بیشتر بین کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و به‌ویژه هماهنگی بیشتر بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط به ماده مزبور.

۲. در نظر گرفتن شرایطی برای انجام حسابرسی مالیاتی به وسیله حسابداران رسمی با توجه به نوع اظهارنظر ارائه شده در گزارش حسابرسی مالی واحد مورد رسیدگی.

۳. محدودیت قائل شدن در تهیه و تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی، برای آن دسته از حسابداران رسمی که بیش از تعداد مشخصی پرونده ارجاعی حسابرسی مالیاتی به کمیته هماهنگی داشته باشند.

۴. تعریف و تعیین ساز و کارهای انگیزشی برای حسابداران رسمی به‌منظور انجام حسابرسی مالیاتی در راستای انجام هرچه بهتر و دقیق‌تر حسابرسی مالیاتی.

۵. تهیه و تدوین استانداردهای رفتاری و فنی به منظور ارزیابی کارایی حسابرس در

فرایند انجام حسابرسی مالیاتی.

۶. اعمال نظارت دقیق توسط جامعه حسابداران رسمی ایران بر گزارش‌های حسابرسی مالیاتی ارائه‌شده از سوی اعضای آن به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی از طریق کنترل کیفیت پرونده‌های مالیاتی به ویژه پرونده‌های ارجاع‌شده به هیئت هماهنگی.

۷. تعریف معیاری برای تعیین میزان حق‌الزحمه حسابرسی مالیاتی و تعیین مرجع پرداخت‌کننده آن.

۸. سامان‌دهی بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م در جهت تشویق مؤدیان مالیاتی در ارائه گزارش‌های مالی حسابرسی‌شده و ارتقاء جایگاه حسابرسی مالیاتی از طریق جلوگیری از هرگونه تداخل وظایف، قضاوت به رأی و پیچیدگی در فرآیند تعیین مالیات مؤدی از جمله مواردی هستند که باید از سوی صاحب نظران و مسئولین امر.

۹. و در نهایت اینکه، در صورت ادامه چالش‌های موجود بین ادارات امور مالیاتی و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، پیشنهاد می‌شود به منظور حفظ جایگاه حرفه‌ای حسابداران رسمی در انجام حسابرسی مالی همانند کشورهای پیشرفته وظیفه تشخیص و تعیین مالیات تنها برعهده سازمان امور مالیاتی کشور باشد.

## منابع

### الف. فارسی

- آبائی، غلامعلی (۱۳۸۵)، «نقش حسابرسان مالیاتی در افزایش درآمدهای مالیاتی آلمان»، ماهنامه حسابدار، سال نهم، شماره ۷ و ۸، ۱۰۲-۱۰۷.
- امامی، محمد (۱۳۸۴). کلیات حقوق مالی. تهران: نشر میزان.
- ایلخانی، نریمان (۱۳۸۱)، «انتظار از حسابرسان با شرایط موجود هم‌خوانی ندارد»، فصل-نامه حسابدار رسمی، سال جدید، شماره ۶ (پیاپی ۱۸)، ۶-۹.
- بستانیان، جواد (۱۳۸۴)، «جایگاه حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی»، فصل‌نامه حسابدار رسمی، سال سوم، شماره ۷، ۱۳-۲۰.
- پیرنیا، حسین (۱۳۴۸). مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه. تهران: ابن سینا.



جعفری، اسکندر (۱۳۸۸)، «ضرورت بازنگری مالیات بر جمع درآمد»، ماهنامه حسابدار، سال بیست و چهارم، شماره ۲۱۵، ۷۸-۷۹.

حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی. تهران: انتشارات علمی فرهنگی.

حساس یگانه، یحیی، حسین کثیری (۱۳۸۲)، «کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن»، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲، ۱-۳۸.

دوانی، غلامحسین (۱۳۸۵)، «چالش حسابرسی مالیاتی»، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، سال دوم، شماره ۷، ۴-۱۱ و ۴۶-۵۲.

رستمی، ولی (۱۳۸۷)، «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، ماهنامه کانون، شماره ۸۹، ۵۲-۸۲.

زارع مقدم، احمد، محسن غنی (۱۳۸۸)، «مالیات بر ارزش افزوده (فرصت‌ها و چالش‌ها)»، ماهنامه اتاق بازرگانی، شماره ۵، ۱۰-۱۴.

شایسته شجاعی، پرویز. (۱۳۸۹). برگرفته از: [http://www.iranauditors.com/essay\\_main.aspx?id=40](http://www.iranauditors.com/essay_main.aspx?id=40)

شریعتی، محمد (۱۳۸۱)، «نکاتی درباره تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی»، ماهنامه حسابر، شماره ۱۸، ۲۰-۲۳.

شمس‌احمدی، منصور (۱۳۸۲)، «نقدی بر گزارش حسابر، ماهنامه حسابدار، سال هفدهم، شماره ۱۵۴، ۲۵-۲۸.

شمس‌احمدی، منصور (۱۳۸۵)، «حسابرسی مالیاتی و استانداردهای حسابرسی»، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، سال دوم، شماره ۷، ۱۲-۱۵.

شهبازیان، حمدالله (۱۳۷۳). تحول مالیات‌های مستقیم در ایران از ۱۳۴۵ تا امروز. (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه تهران: دانشکده حقوق و علوم سیاسی.

شهریاری‌راد، پرویز، فرهاد مشتاق صفت (۱۳۸۸)، «آموزش: کلید موفقیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده»، ماهنامه حسابدار، سال بیست و سوم، شماره ۲۰۶، ۷۸-۸۰.

ضیاعی شهمیری، صالح (۱۳۸۹)، «نقش قوانین مالیاتی در حرفه حسابرسی»، فصلنامه حسابدار رسمی، سال جدید، شماره ۹ (پیاپی ۲۱)، ۸۱-۸۳.

فروغی، داریوش، محسن خالقی (۱۳۸۸)، «مفهوم اهمیت در حسابرسی»، ماهنامه حسابر، شماره ۴۷، ۶۲-۷۰.

کثیری، حسین (۱۳۸۳)، «مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهارنظر حسابرسان»، فصل‌نامه دانش حسابرسی، شماره ۲۱، ۱۴-۱۸.

منصور، جهانگیر (۱۳۸۵). *قانون مالیات‌های مستقیم*. تهران: نشر دیدار.

نادریان، هوشنگ (۱۳۸۱)، «نقش حسابداران رسمی در حسابرسی مالیاتی»، *ماهنامه حسابرسی*، شماره ۱۴، ۲۷-۲۹.

ناصرآبادی، دلیر (۱۳۸۹)، «حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده: چالش‌های موجود»، فصل-نامه *حسابدار رسمی*، سال جدید، شماره ۱۱ (پیاپی ۲۳)، ۷۵-۸۲.

نیک‌خواه آزاد، علی (۱۳۷۹). *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی*. تهران: سازمان حسابرسی.

«نشست هیئت مدیره جامعه حسابداران رسمی با رئیس سازمان امور مالیاتی»، (۱۳۸۹)، فصل‌نامه *حسابدار رسمی*، سال جدید، شماره ۹ (پیاپی ۲۱)، ۹۴.

هندریکسون، الدون اس، مایکل اف ون بردا (۱۳۸۵). *تئوری حسابداری*. علی پارسائیان، جلد اول، تهران: نشر ترمه.

ب. انگلیسی

- Antle, R (Spring 1984), "Auditor Independence", *Journal of Accounting Research*, pp. 1-20.
- GAO (February 2005). *Tax Shelters: Services Provided by External Auditors*. Report to the Ranking Minority Member, Permanent Subcommittee on Investigations, Committee on Homeland Security and Governmental Affairs, U.S. Senate.
- Watts, R, and J Zimmermen (1986). *Possitive Accounting Theory*. Prentic – Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Willmott, H (1991), "The Auditing Game: a Question of Ownership and Control", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 21-109.