

بررسی تفاوت حسابرسی مالیاتی انجام شده توسط حسابرسان عضو جامعه

حسابداران رسمی و ماموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی

در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات قطعی

(مطالعه موردی خراسان رضوی)^۱

محمد رضا عباسزاده *

سعید کمالی **

چکیده

مالیات از مظاهر حاکمیت دولت محسوب می شود که واگذاری آن به بخش خصوصی با علامت سوال های فراوانی روبروست و به عنوان مهم ترین منبع درآمدهای عمومی، نقشی برجسته در تامین هزینه های عمومی دولت ایفا می کند. امروزه جایگاه مالیات ستانی از یک منبع درآمدی دولت ها فراتر رفته و نظام مالیاتی آیینیه تمام نمای توسعه اقتصادی یک کشور است. ایجاد تحول در نظام مالیات ستانی منوط به توجه به سرمایه های انسانی، داشته ها و استفاده حداکثری از امکانات موجود در جامعه است. ایجاد دگرگونی در فرهنگ حساب خواهی و حساب دهی و نیز پایداری قوانین و نابودی واسطه گری و دلالی از دیگر عناصر برقراری اصلاحات در نظام مالیاتی است.

در نظام مالیاتی ایران در راستای اجرای قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح و استفاده از تخصص ها و خارج کردن سیستم تشخیص

۱- استخراج از پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری - دانشگاه آزاد اسلامی مشهد

* استادیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد ABBASZADEH_MR@YAHOO.COM

** کارشناس ارشد حسابداری، کارشناس ارشد مالیاتی سازمان امور مالیاتی SD.KMII@GMAIL.COM

مالیات از حالت سنتی، ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم نقش مهم و کم نظیری را برای حسابداران رسمی مشخص و تعریف کرده است.

اکنون پس از گذشت نزدیک به یک دهه از تصویب این قانون، این پژوهش به بررسی علمی آثار اجرای حسابرسی مالیاتی و اختلاف بین درآمد مشمول مالیاتی تعیین شده توسط حسابرسان و درآمد مشمول مالیات قطعی می‌پردازد. این پژوهش از نوع توصیفی تحلیلی بوده و جامعه آماری در برگیرنده کلیه اشخاص حقوقی استان خراسان رضوی است که حداقل در یکی از سالهای ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۵ در اجرای ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم حسابرسی مالیاتی شده‌اند و مالیات مورد رسیدگی به قطعیت رسیده است. اطلاعات لازم از طریق بررسی پرونده‌های مالیاتی جمع آوری شده است. نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق نشان می‌دهد که اول، نوع مالکیت، نوع شرکت و وضعیت عضویت در بورس بر اختلاف میان درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و درآمد مشمول مالیات قطعی تأثیری ندارد و دوم اینکه، اختلاف معناداری بین درآمد مشمول مالیاتی تعیین شده توسط حسابرسان و درآمد مشمول مالیات قطعی وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: درآمد مشمول مالیات تشخیصی و قطعی، ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم، حسابرسی مالیاتی، جامعه حسابداران رسمی

۱- مقدمه

امروزه دولت‌ها سعی می‌کنند تا هزینه‌های عمومی و جاری خویش را از محل درآمدهای ناشی از وصول مالیات تامین کنند که علاوه بر اطمینان خاطر و قابلیت اتکای فراوان، مولد آثار مطلوب اقتصادی هستند. مالیات نه تنها به عنوان مهمترین منبع درآمد دولت‌ها، بلکه از دیدگاه خرد و کلان نیز دارای اهمیت گسترده‌ای می‌باشد. از دیدگاه کلان، مالیات‌ها یکی از عمده ترین ابزار سیاست‌های اقتصادی دولت محسوب شده و از نظر تحلیل خرد نیز با دارا بودن دو اثر عمده تخصیص و توزیع حائز اهمیت است (اسداله زاده بالی، میر رستم، ۱۳۸۶).

قانون‌مند بودن نحوه وصول مالیات باعث استحکام هر چه بیشتر نظام مالیاتی شده و



باعث ایجاد تسهیل در پذیرش این نظام از سوی افراد جامعه می‌شود. حقوق مالیاتی بیشتر کشورها برای تامین و تضمین مالیات، اختیارات و اقتدارات گسترده و فوق العاده و منحصر به فردی در مراحل تشخیص و وصول مالیات، به دستگاه مالیاتی اعطا می‌کنند تا با توسل به آنها بتوانند مالیات(ها) را به خوبی و به موقع تشخیص داده و وصول نمایند (پیرنیا، حسین، ۱۳۴۴). به حقوق و امتیازات و اقتداراتی که برای سازمان (امور مالیاتی) وضع می‌شود "اعمال قدرت مالیاتی" گفته می‌شود. در حقوق مالیاتی معاصر بر لزوم جلب مشارکت و همکاری مودی مقدم بر استفاده از این اقتدارات و اختیارات تاکید می‌شود به نحوی که مودی با رضایت و طیب خاطر نسبت به تشخیص و پرداخت مالیات خود اقدام کند بدون آنکه ضرورتی به اعمال قدرت مالیاتی باشد. این امر علاوه بر کاهش مسائل و مشکلات مالیاتی به افزایش بازدهی و ارتقای کارایی آن منجر می‌شود (رستمی، ولی؛ ۱۳۸۷). رعایت حقوق ارباب رجوع از جمله مودیان مالیاتی بعنوان یکی از نظریه های مهم مربوط به مدیریت اخلاقی در خدمات دولتی در دیدگاه‌های نوین مدیریت دولتی مطرح شده است.

اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بیان می‌دارد که: "هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود". در نظام حقوق مالیاتی ایران، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن مهمترین و جامع ترین قانون مالیاتی محسوب می‌شود.

با توجه به نقش مهمی که مالیات بعنوان منبع درآمدی و ابزاری در جهت رسیدن به اهداف مالی دولت ایفا می‌کند، ضرورت ایجاد تفاهم و ارتباط بین دولت و جامعه در مورد مساله مالیات به شدت مورد تاکید است. یکی از مهمترین این راهکارها کاهش تصدی گری دولت در امر تشخیص مالیات و کاهش یا قطع روابط میان ماموران تشخیص با مودیان مالیاتی است. داریوش کبیر در ایران باستان می‌گوید: "قانون مالیات وضع کردم که تماس عمال دیوان با مردم را خیلی کم کرده است و اگر این قانون را حفظ کنی عمال حکومت با مردم زیاد تماس نخواهند داشت".

با توجه به اهداف برنامه سوم توسعه مبنی بر خصوصی سازی و کوچک سازی

دولت، با تصویب ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم در ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، صدور گزارش حسابرسی مالیاتی و تعیین درآمد مشمول مالیات به بخش خصوصی ارجاع و موضوع حسابرسی مالیاتی در سطح کشور به صورت عام مطرح شد.

گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع نسبتاً جدیدی است که در سالهای ابتدایی اجراء، با دشواری‌ها و مشکلات خاص خود همراه بوده و هست که با گذشت زمان این مشکلات با همکاری‌های دو جانبه و بازبینی در شیوه عمل مرتفع می‌شود. حسابرسی مالیاتی بخشی از نظام مالیاتی ایران است که با توجه به ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم و قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی به عنوان یکی از ابزارهای تشخیص مالیات نام برده شده است (بستانیان، جواد، ۱۳۸۲). با استفاده صحیح و کارآمد از خدمات حسابرسان مستقل در مقوله حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی، کادر فنی مالیاتی و سایر کارکنان درگیر در امر مالیات، برای پیگیری سایر اهداف مالیاتی، آزاد شده و همچنین جامعه را در موقعیتی قرار می‌دهد که بتواند از خدمات گسترده یک حرفه مستقل، خودکفا و خودکنترل، علمی و کارآمد بهره گیرد (دوانی، غلامحسین، ۱۳۸۶). در راستای تخصیص مالیات حقه نیز نقش حسابداری و حسابرسی قابل توجه بوده است و دست اندرکاران امور مالیاتی کشور قطعاً می‌توانند از این ابزارها حداکثر استفاده در جهت تخصیص درست و تخصصی مالیات را داشته باشند. 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 می‌افزاید (نادریان، هوشنگ؛ ۱۳۸۱). حسابداران رسمی به موجب ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم موظف شده‌اند که در صورت درخواست مؤدی گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه شده است تنظیم کنند. انجام این کار و ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی مزبور با هیچ یک از استانداردهای حسابرسی و یا خدمات اعتباربخشی مطابقت ندارد. ارائه چنین گزارشی مستلزم تطبیق نحوه رسیدگی و گزارشگری با یکی از استانداردهای موجود و یا تدوین استاندارد مناسب می‌باشد (شمس احمدی، منصور، ۱۳۸۵).



وقتی به حسابرسی مالی اشاره می‌کنیم، همان اصول و موازین تصویب شده و استانداردهایی که وجود دارد در ذهن متبادر می‌شود و قاعدتا حسابرسان طبق آن حسابرسی را انجام می‌دهند ولی در مورد حسابرسی مالیاتی اختلاف نظر فراوانی وجود دارد که علت آن عدم وجود تعریف یا استانداردهای مشخص برای حسابرسی مالیاتی است. برخی معتقدند که گزارش حسابرسی مالیاتی یک گزارش حسابرسی خاص است و در آن قالب به آن می‌نگرند. عده‌ای دیگر معتقدند که گزارش حسابرسی مالیاتی نوعی گزارش حسابرسی رعایت است. در حسابرسی مالیاتی، حسابرسان در واقع ابزار اجرای اعمال حاکمیت دولت به شمار می‌روند. به همین علت قلمرو وظایف و محدوده رسیدگی آنها را قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌کند. با این اوصاف یکی از وظایف حسابرسان، حسابرسی مالیاتی است. اما نباید فراموش کرد که از اساس اجرای انواع حسابرسی‌ها تنها در چارچوب انضباط مالی، شفافیت و اطلاع‌رسانی مفهوم می‌یابد و اگر قرار باشد موضوع انضباط مالی و شفافیت مطرح نباشد، حسابرسی دارای فایده و منفعت دیگری نیست (بهرامی، عادل، ۱۳۸۷). کیفیت حسابرسی به دو جزء صلاحیت و استقلال بستگی دارد (هوتین، ک و دیگران، ۲۰۰۳). با توجه به اینکه حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند. صرف نظر از نوع یا اندازه‌ی خدمات حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای باید در رایه این خدمات، درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بی‌طرفی پایبند باشند (مهربانی، حسین، ۱۳۸۵). استقلال حسابرسی سنگ بنای خدمات شهادت‌دهی است. اگر حسابرس مستقل نباشد، اظهار نظر حرفه‌ای او هیچ‌گونه ارزشی برای استفاده‌کنندگان نخواهد داشت (جعفریان طاهری، محمد حسین، ۱۳۸۸).

با گذشت زمان بر تعداد شرکت‌ها و افرادی که گزارش حسابرسی مالیاتی خود را در راستای ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم ارائه می‌کنند افزوده می‌شود ولی هنوز چالش‌های فراوانی وجود دارد. کنکاش و جستجو در نتایج بدست آمده توسط هر یک از طرفین و بررسی تفاوت‌های بوجود آمده راهگشای حل این مشکل می‌باشد.

۲- تبیین موضوع

فصل اول از باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم به تشریح "مراجع تشخیص مالیات و وظایف و اختیارات آنها" می‌پردازد. مطابق ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم: "شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود که به موجب بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد گردیده است." نشان می‌دهد مرجع موضوع شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات سازمان امور مالیاتی است و در فصل دوم از همان باب به تشریح "ترتیب رسیدگی" می‌پردازد. مطابق ماده (۲۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم: "برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مودی روشن باشد."

اگرچه نظام مالیاتی ایران دارای سابقه زیادی می‌باشد اما از کارایی لازم برخوردار نبوده و همواره اصلاح ساختار مالیاتی از مهمترین سیاستهای اقتصادی دولت‌ها بوده است. تحول در نظام مالیاتی از محورهای اصلی برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور بوده که منجر به ایجاد سازمان امور مالیاتی کشور در سال ۱۳۸۰ گردیده و ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ استفاده از خدمات حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی و واگذاری امر حاکمیتی تشخیص درآمد مشمول مالیات و صدور گزارش حسابرسی مالیاتی به بخش خصوصی را احیا نموده است. مهمترین اهداف استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی با توجه به مفاد ماده (۲۷۲) ق.م.م عبارتند از: الف- کاهش تصدی گری سازمان امور مالیاتی و واگذاری امور به بخش خصوصی ب- استفاده از وقت آزاد شده کادر ماموران تشخیص مالیات و سایر کارکنان درگیر در امر مالیات، برای پیگیری سایر اهداف مالیاتی ج- کاهش وقفه مالیاتی و وصول هرچه سریعتر مالیات‌ها و کاهش حجم کار هیات‌های حل اختلاف مالیاتی.

حسابرسی مالیاتی موضوعی نوین است که با مشکلات و چالش‌های فراوانی روبرو است و جهت رسیدن به وضعیت مطلوب نیازمند همفکری متخصصین امر و اصلاحات جدی در زمینه نوع و نحوه ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی است. اگر حسابرسان عضو



جامعه حسابداران رسمی ایران بتوانند مطابق ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم در بررسی و تعیین درآمدهای مشمول مالیات که یکی از وظایف و مسوولیت‌های اعضای جامعه است به عنوان بازوی تخصصی دولت کمک کنند، تاثیرات شگرفی را در این بخش به وجود خواهند آورد بدون آن‌که هزینه‌ای به دولت تحمیل شود.

مطابق ماده (۵) آئین‌نامه اجرائی تبصره (۴) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی: "حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی که عهده دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی و یا حسابرسی اشخاص مشمول ماده (۲) این آیین‌نامه می‌باشند در صورت درخواست اشخاص مزبور مکلفند علاوه بر گزارش موضوع ماده (۴) فوق، گزارش حسابرسی مالیاتی جداگانه طبق نمونه‌ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و در دسترس قرار می‌گیرد تنظیم کنند و جهت تسلیم به حوزه مالیاتی مربوط در اختیار مؤدی قرار دهند." یکی از مسائلی که اعتراض بسیاری از حسابرسان را به دنبال داشت مکلف بودن ایشان به ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی است چرا که بسیاری از حسابرسان علاقه‌ای به ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی ندارند و ترجیح می‌دهند که در امور حاکمیتی ورود پیدا نکنند.

طبق مفاد قانون مالیات‌های مستقیم، گزارش حسابرسی مالیاتی باید بر مبنای فرم نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود، تنظیم گردد. 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 خاص پیروی کند ولی رعایت استانداردهای حسابرسی نیز ضروری است و به کیفیت گزارش می‌افزاید. فرم و دستورالعمل گزارش حسابرسی مالیاتی که طی بخشنامه شماره ۳۵۰۷۲/۳۶۶۴/۲۱۱ مورخ ۱۳۸۱/۰۶/۱۸ ابلاغ گردیده بود و طی این سالها مورد استفاده قرار می‌گرفت دارای اشکالات فراوانی بود که با گذشت زمان آشکار شد و منجر به اصلاح دستورالعمل و فرم پیوست آن گردید و طی بخشنامه شماره ۵۶۳۵۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۸۸/۰۶/۱۱ ابلاغ گردید. سازمان حسابرسی، موسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که عهده دار انجام حسابرسی مالیاتی می‌گردند، ملزم هستند در تهیه گزارش شرکت‌ها و مؤسسات مورد حسابرسی دقیقاً وفق فرم مذکور عمل نمایند به نحوی که پاسخ مندرج در تمامی

قسمتهای آن از جمله رعایت تکالیف مقرر در نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک، معاملات با اشخاص ثالث، مالیات تکلیفی و هزینه‌ها و .. دقیقاً داده شود.

اگرچه با توجه به تبصره یک ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم و قسمت اول بند ۸ دستورالعمل حسابرسی مالیاتی "اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند" ولی با توجه به قسمت دوم بند ۸ همان دستورالعمل "در صورتی که قبل از صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بندهای (ب) - هزینه‌های قابل قبول و استهلاک- و (ج) - مالیات‌های تکلیفی- ماده ۵ آیین نامه اجرایی و معافیت‌های مالیاتی نیاز به توضیحات تکمیلی حسابرسی مالیاتی باشد، رئیس اداره امور مالیاتی موضوع را با ذکر مصداق به طور کتبی از حسابرسی مالیاتی استعلام خواهد نمود که به ترتیب زیر عمل خواهد شد:

الف- حسابرسی مالیاتی مکلف است ظرف یکماه از تاریخ دریافت استعلام، توضیحات تکمیلی را به رئیس اداره امور مالیاتی ارائه نمایند در غیر اینصورت و یا اعلام عدم دسترسی به دفاتر و اسناد و مدارک مودی از سوی حسابرسی مالیاتی، اداره امور مالیاتی با استعلام و یا مراجعه به مودی مطابق مقررات موضوعه جهت رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات و مالیات‌های تکلیفی مودی اقدام خواهد نمود.

ب- در صورتی که نظر حسابرسی مالیاتی با توجه به قسمت اخیر تبصره (۱) ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم از لحاظ انطباق با قانون و مقررات مالیاتی حسب نظر رئیس امور مالیاتی کشور و شورای عالی جامعه حسابداران رسمی (نماینده سازمان حسابرسی در مورد گزارشهای حسابرسی مالیاتی آن سازمان) و یک نفر از حسابداران رسمی به انتخاب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارجاع می‌گردد. هیات با حضور کلیه اعضا رسمیت یافته و رای اکثریت اعضای هیات مذکور، مورد قبول سازمان امور مالیاتی کشور، جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بوده و مبنای حل و فصل پرونده ذی ربط قرار خواهد گرفت."

در طی سال‌هایی که از صدور گزارش حسابرسی مالیاتی می‌گذرد موارد ابهام فراوانی



مطرح شده و اختلافات فراوانی بین حسابداران رسمی و ماموران تشخیص مالیات وجود داشته که ناشی از تفاوت نگاه به قانون مالیات‌های مستقیم و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های تابع آن می‌باشد و باعث گردیده سازمان امور مالیاتی به اهداف از پیش تعیین شده خود دست نیابد. وجود اختلاف نظر امری طبیعی و اجتناب ناپذیر است که رفع این اختلافات و رسیدن به اهداف مورد نظر قانون‌گذار نیازمند هم‌فکری و بررسی‌ها و مطالعات و پژوهش‌های بیشتر است.

۳- پیشینه و ادبیات موضوعی تحقیق

مطالعات علمی محدودی در زمینه ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم و حسابرسی مالیاتی انجام پذیرفته است که نتایج حاصل به شرح ذیل می‌باشد:

عنایتی زاده در پژوهشی در قالب پایان‌نامه کارشناسی ارشد به موضوع اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی و درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط ماموران تشخیص مالیات اداره کل امور مالیاتی خراسان در سالهای ۱۳۸۲ لغایت ۱۳۸۵ پرداخته و نتیجه گرفته است که بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط اداره امور مالیاتی اختلاف معناداری وجود دارد و در سالهای بالا میانگین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط اداره امور مالیاتی از درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بیشتر است که دلیل این اختلاف را عدم رعایت قوانین مالیاتی و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مربوطه به خصوص عدم رعایت مفاد موضوع ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم و مواد قانونی مربوط به اعطای معافیت‌های قانونی و اختلافات موجود بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم می‌داند (عنایتی زاده، عباس، ۱۳۸۷).

گردانی و همکاران در تحقیقی تحت عنوان "نقش جامعه حسابداران رسمی در نظام مالیاتی" با بررسی پرونده‌هایی که چند سال توسط ماموران مالیاتی و در سالهای بعد توسط حسابداران رسمی رسیدگی شده به این نتیجه رسیده‌اند که اختلاف معناداری بین نحوه رسیدگی ماموران مالیاتی و حسابداران رسمی وجود ندارد (گردانی و همکاران، ۱۳۸۶).

صفری در تحقیقی اختلاف بین سود ابرازی مودیان مالیاتی و سود تشخیص شده توسط ماموران مالیاتی اشخاص غیر دولتی را مورد بررسی قرار داده و نتیجه گرفته است که دلیل اصلی این اختلاف ناشی از عدم شفافیت قانون مالیات های مستقیم و ضرایب علی الراس بوده است (صفری، احمد، ۱۳۸۵).

وکیلی فرد و دیگران نیز به بررسی تاثیر انجام حسابرسی مالیاتی بر وقفه مالیاتی قانونی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ) پرداخته و نتیجه گرفته اند که با صدور دستورالعمل های حسابرسی مالیاتی، فرآیند تشخیص مالیات طولانی تر از قبل از اجرای ماده (۲۷۲) قانون مالیات های مستقیم شده است و باعث افزایش وقفه مالیاتی گردیده است (وکیلی فرد و دیگران، ۱۳۸۷).

فیض در پایان نامه کارشناسی ارشد خود به بررسی مشکلات اجرایی تبصره یک ماده (۲۷۲) قانون مالیات های مستقیم و تبیین راهکارهای آن پرداخته است (فیض، علی اصغر، ۱۳۸۶).

بیک پور نیز در مقاله ای تحت عنوان "مشکلات موجود در اجرای موفق ماده (۲۷۲) قانون مالیات های مستقیم" موضوع را مورد بررسی قرار داده و علل اختلافات موجود را به دلیل اختلافات بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات های مستقیم (سود حسابداری و سود مالیاتی) دانسته است (بیک پور، محمد علی، ۱۳۸۵).

۴- فرضیه های تحقیق

مساله اصلی در این پژوهش بررسی تفاوت نتایج حاصل از حسابرسی مالیاتی انجام شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و ماموران تشخیص سازمان امور مالیاتی در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات در دوره زمانی مورد نظر است ولی قبل از آن به دلیل بررسی تاثیر عوامل جانبی بر نتایج آزمون فرضیه اصلی، اثر ویژگیهای مختلف مانند نوع مالکیت (خصوصی یا دولتی)، نوع شرکت (سهامی عام، سهامی خاص، تعاونی، با مسئولیت محدود)، وضعیت عضویت در بورس اوراق بهادار (عضو یا غیر عضو بودن) و نوع حسابرس (شاغل انفرادی یا موسسه) بر اختلاف میان درآمد مشمول مالیات توسط آزمون های آماری مورد بررسی قرار گرفته است. در این تحقیق فرضیه های زیر مورد



بررسی قرار می‌گیرد:

- ۱- بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی تفاوت معناداری وجود دارد. (فرضیه اصلی)
- ۲- نوع مالکیت، نوع شرکت، وضعیت عضویت در بورس اوراق بهادار و نوع حسابرس بر اختلاف میان درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی تأثیری ندارد.

۵- جامعه آماری

در این پژوهش، جامعه آماری شامل اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی خراسان رضوی است که در سالهای ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۵ در اجرای ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم توسط افراد و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته‌اند و دارای شرایط زیر بوده‌اند:

۱. سال مالی آنها منتهی به پایان سال شمسی باشد.
۲. موازین قانونی در ارائه اظهارنامه و صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی مالی و گزارش حسابرسی مالیاتی در بازه زمانی بیان شده در قانون مالیات‌های مستقیم رعایت شده باشد.

۳. به دلیل اینکه در بررسی بعضی از خصوصیات مورد نظر، تعداد شرکت‌های جامعه آماری کم بود؛ لذا کل جامعه آماری مورد نظر به عنوان نمونه برگزیده شده است.

۴. هر شرکتی، اگر یکسال هم مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته باشد جزء جامعه آماری قرار می‌گیرد و جامعه آماری بر مبنای سال- شرکت انتخاب شده است.

به دلیل آنکه هدف پژوهش بررسی اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و درآمد مشمول مالیات قطعی می‌باشد، لذا قلمرو زمانی به گونه‌ای انتخاب شده است که ضمن اینکه تا حد امکان به زمان حال نزدیکتر بوده، درآمد مشمول مالیات پرونده‌ها نیز با انجام تشریفات قانونی به قطعیت رسیده باشد.

دلیل انتخاب درآمد مشمول مالیات قطعی نیز آن است که درآمد مشمول مالیات تشخیصی ممکن است به دلیل عدم رعایت قوانین دارای اشکالاتی باشد که مورد اعتراض

مودیان قرار گیرد و با رسیدگی به اعتراض مودیان در مراجع دادرسی مالیاتی، اشکالات احتمالی مرتفع شده و درآمد مشمول مالیات به قطعیت برسد. در واقع انتخاب درآمد مشمول مالیات قطعی به عنوان متغیر مورد بررسی، خالی از اشکالات و اشتباهات تاثیر گذار بوده و باعث کاهش آثار عدم رعایت قوانین بر نتایج حاصل می‌شود.

جدول آنالیز آماری شرکت‌های جامعه و نمونه مورد بررسی به شرح زیر است:

جدول ۱: آنالیز آماری شرکت‌های جامعه

		فراوانی	درصد فراوانی	درصد قابل قبول	درصد فراوانی تجمعی
نوع شرکت	با مسئولیت محدود	۱۴	۳,۰	۳,۰	۳,۰
	تعاونی	۹	۱,۹	۱,۹	۴,۹
	سهامی خاص	۴۰۶	۸۵,۷	۸۵,۷	۹۰,۵
	سهامی عام	۴۵	۹,۵	۹,۵	۱۰۰,۰
وضعیت پذیرش در بورس	عضو	۲۸	۵,۹	۵,۹	۵,۹
	غیر عضو	۴۴۶	۹۴,۱	۹۴,۱	۱۰۰,۰
نوع مالکیت	خصوصی	۴۲۹	۹۰,۵	۹۰,۵	۹۰,۵
	دولتی	۴۵	۹,۵	۹,۵	۱۰۰,۰
موسسه حسابرسی	انفرادی	۴۹	۱۰,۳	۱۰,۳	۱۰,۳
	سازمان حسابرسی	۸۴	۱۷,۷	۱۷,۷	۲۸,۱
	موسسه	۳۴۱	۷۱,۹	۷۱,۹	۱۰۰,۰
سال عملکرد	۸۲۱۲۲۹	۶۴	۱۳,۵	۱۳,۵	۱۳,۵
	۸۳۱۲۲۹	۷۹	۱۶,۷	۱۶,۷	۳۰,۲
	۸۳۱۲۳۰	۱	۰,۲	۰,۲	۳۰,۴
	۸۴۱۲۲۹	۱۴۷	۳۱,۰	۳۱,۰	۶۱,۴
	۸۵۱۲۲۹	۱۸۳	۳۸,۶	۳۸,۶	۱۰۰,۰
وضعیت گزارش حسابرسی	رد	۳۲۱	۶۷,۷	۶۷,۷	۶۷,۷
	قبول	۱۵۳	۳۲,۳	۳۲,۳	۱۰۰,۰

جدول ۲: آنالیز آماری شرکت‌های نمونه

		مقدار فراوانی	درصد فراوانی	درصد قابل قبول	درصد فراوانی تجمعی
نوع شرکت	با مسئولیت محدود	۹	۵,۳	۵,۳	۵,۳
	تعاونی	۷	۴,۱	۴,۱	۹,۴
	سهامی خاص	۱۲۴	۷۲,۹	۷۲,۹	۸۲,۴
	سهامی عام	۳۰	۱۷,۶	۱۷,۶	۱۰۰,۰
	جمع	۱۷۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	
نوع مالکیت	خصوصی	۱۳۹	۸۱,۸	۸۱,۸	۸۱,۸
	دولتی	۳۱	۱۸,۲	۱۸,۲	۱۰۰,۰
	جمع	۱۷۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	
وضعیت پذیرش در بورس	عضو	۲۴	۱۴,۱	۱۴,۱	۱۴,۱
	غیر عضو	۱۴۶	۸۵,۹	۸۵,۹	۱۰۰,۰
	جمع	۱۷۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	
نوع حسابرس	سازمان حسابرسی	۴۳	۲۵,۳	۲۵,۳	۲۵,۳
	انفرادی	۱۶	۹,۴	۹,۴	۳۴,۷
	موسسه	۱۱۱	۶۵,۳	۶۵,۳	۱۰۰,۰
	جمع	۱۷۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	
وضعیت گزارش حسابرسی	رد	۱۱۷	۶۸,۸	۶۸,۸	۶۸,۸
	قبول	۵۳	۳۱,۲	۳۱,۲	۱۰۰,۰
	جمع	۱۷۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

۶- روش تحقیق

این تحقیق از نوع تحقیقات تحلیلی و کاربردی بوده و برای آزمون فرضیه‌ها از آمار استنباطی استفاده شده است. این تحقیق از نوع تحقیقات توصیفی می‌باشد، که به شیوه همبستگی صورت گرفته است. انتخاب روش جمع آوری اطلاعات بستگی به واحدهای

تحقیق و مقیاس بررسی دارد. در این تحقیق از روش بررسی اسناد و مدارک پرونده‌های مالیاتی جهت جمع آوری داده‌ها و اطلاعات استفاده گردیده است. سازمانهای دولتی (مثل اداره کل امور مالیاتی) و دیگر نهادها، اطلاعات زیادی را فراهم می‌آورند، ولی این اطلاعات عموماً با حداقل دقت جمع آوری شده و برای هدف‌هایی به غیر از آنچه که از بدو امر مورد نظر بوده است به کار نمی‌آیند. مضافاً اینکه معمولاً در دسترس محقق آزاد نیز قرار داده نمی‌شود (موزر و کالتون، ۱۳۷۴). در این تحقیق تجزیه و تحلیل‌های لازم با استفاده از نرم افزارهای تحلیل آماری روی داده‌ها صورت گرفته و رابطه بین متغیرهای مورد نظر بررسی شده و فرضیات تحقیق مورد آزمون قرار گرفته است ولی قبل از انجام آمار استنباطی و بررسی فرضیات، با استفاده از آمار توصیفی و شاخص‌های آن از جمله میانگین، میانگین پیوسته، میانه، واریانس و انحراف معیار توصیف مناسبی در مورد متغیرها و ماهیت آن به دست آمده و سپس روش‌های آماری استنباطی شامل آزمون تی استودنت زوجی، آزمون تی استودنت دو نمونه‌ای مستقل، آزمون آنالیز واریانس یکطرفه، آزمون رتبه علامت دار ویلکاکسون و آزمون استقلال کای دو مورد استفاده قرار گرفته است.

۷- یافته‌ها

قبل از بررسی فرضیه اصلی تحقیق، با استفاده از روش‌های آماری و تحلیل داده‌ها تاثیر نوع مالکیت، وضعیت پذیرش در بورس و نوع شرکت بر اختلاف درآمد مشمول مالیات مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به حجم نمونه و نرمال بودن یا نبودن توزیع داده‌ها جهت آزمون فرضیات از آزمون‌های پارامتری و نا پارامتری حسب مورد استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه "نوع مالکیت، نوع شرکت، وضعیت عضویت در بورس و نوع حسابرس بر اختلاف میان درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی تأثیری ندارد" به شرح ذیل است:

الف- با توجه به نتیجه آزمون تی استودنت دو نمونه‌ای مستقل می‌توان نتیجه گرفت در سطح معناداری ۰/۰۵ اختلاف میان درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی در میان شرکت‌های



انجمن محققین حسابداری ایران

چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران

خصوصی و دولتی و نیز شرکت‌های عضو و غیر عضو در بورس اوراق بهادار یکسان است.

ب- با توجه به نتیجه آزمون آنالیز واریانس یکطرفه می‌توان نتیجه گرفت در سطح معناداری ۰/۰۵ اختلاف میان درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی در میان شرکت‌های سهامی خاص، سهامی عام، تعاونی و با مسئولیت محدود یکسان است.

ج- برای بررسی تاثیر نوع حسابرس (شاغلین انفرادی یا موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی)، یعنی تاثیر رسیدگی انفرادی یا گروهی بر اختلاف میان درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی، ابتدا شرط برابری واریانس‌های دو گروه توسط آزمون لون مورد بررسی قرار گرفت که با توجه به اینکه آماره آزمون F برابر ۱/۵۵ و $p\text{-value}=0/215$ بود لذا فرض برابری واریانسها مورد قبول است.

جدول ۳: آزمون مقایسه میانگین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و درآمد مشمول مالیات قطعی با توجه به نوع حسابرس

نوع رسیدگی	حجم نمونه	میانگین	انحراف معیار	آماره t آزمون	p - مقدار	نتیجه آزمون فرضیه
انفرادی	۱۶	۱/۱۲۹۶	۳/۸۴۲۶	۰/۵۷۷	۰/۵۶۵	قبول
گروهی	۱۵۴	۷/۹۱۳۸	۴۵/۴۲۹۲			

با توجه به نتیجه آزمون تی زوجی که $p\text{-value}= 0/565$ می‌توان نتیجه گرفت در سطح معناداری ۰/۰۵ اختلاف میان درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی یکسان است.

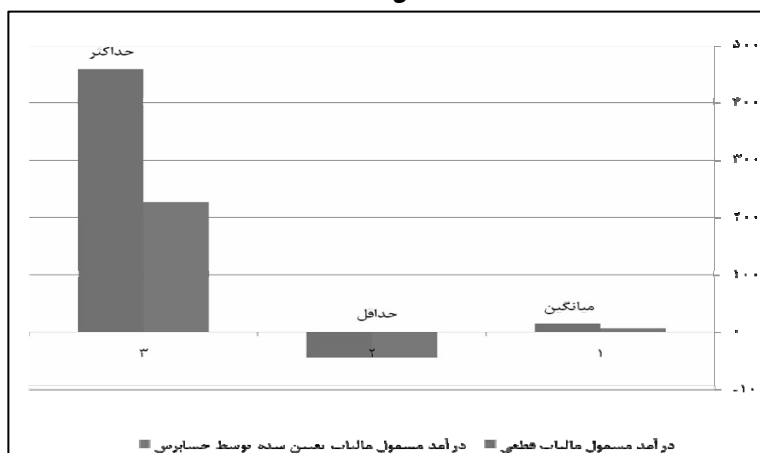
پس از این که نتایج آزمون فرضیات نشان داد که نوع مالکیت، وضعیت پذیرش در بورس، نوع شرکت و نوع حسابرس تاثیر یکسانی بر اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و درآمد مشمول مالیات قطعی می‌گذارد به آزمون فرضیه اصلی تحقیق پرداخته‌ایم.

همانطور که در جدول زیر مشاهده می‌شود از نظر توصیفی اختلاف معناداری بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرس و درآمد مشمول مالیات قطعی وجود دارد که جدول آنالیز آماری و نمودار زیر بخوبی این موضوع را نشان می‌دهد.

جدول ۴: جدول آمار توصیفی

		درآمد تعیین شده توسط حسابرس	درآمد مشمول مالیات قطعی	اختلاف میان مالیات قطعی و تشخیص حسابرس
تعداد	معتبر	۱۷۰	۱۷۰	۱۷۰
	غیر قابل قبول	۰	۰	۰
Mean		۸,۱۲۳۷	۱۵,۴۳۹۰	۷,۳۱۵۳
Std. Error of Mean		۲,۴۸۱۷	۳,۹۸۴۰	۳,۳۳۰۴
Median		۰,۲۰۴۱	۱,۲۴۱۲	۰,۰۸۹۲
Mode		۰,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰
Std. Deviation		۳۲,۳۵۶۸	۵۱,۹۴۵۴	۴۳,۴۲,۳۳
Variance		۱۰۴۶۹۶۸,۳۰۸۱	۲۶۹۸۳۲۷,۳۸۱۷	۱۸۸۵۵۸۲,۶۹۲۸
Minimum		-۴۴,۰۴۶۹	-۴۴,۰۴۶۹	-۱۷۵,۵۳۱۹
Maximum		۲۲۸,۴۷۶۰	۴۵۸,۹۶۴۱	۴۵۸,۹۶۴۱

شکل شماره ۱



نتایج آزمون جزئی تر فرضیه اصلی به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول ۴: آزمون مقایسه میانگین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و درآمد مشمول مالیات قطعی

نتیجه آزمون فرضیه	مقدار t / آماره آزمون	p - value	آزمون مورد استفاده	نوع شرکت	حجم نمونه	شرح فرضیه
رد	-۱,۷۳۹	۰,۰۸۴	تی زوجی	سهامی خاص	۱۲۴	بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی تفاوت معناداری وجود دارد.
قبول	-۲,۵۱۷	۰,۰۱۸	تی زوجی	سهامی عام	۳۰	
رد	-۰,۶۷۴	۰,۵	رتبه علامتدار ویلکاکسون	تعاونی	۷	
رد	-۰,۶۷۴	۰,۵	رتبه علامتدار ویلکاکسون	با مسئولیت محدود	۹	
قبول	-۲,۴۵۱	۰,۰۲۲	تی زوجی	عضو بورس اوراق بهادار	۲۴	
رد	-۱,۷۵۴	۰,۰۸۲	تی زوجی	غیر عضو بورس	۱۴۶	
قبول	-۲,۰۴۴	۰,۰۴۳	تی زوجی	خصوصی	۱۳۹	
رد	-۰,۸۶۴	۰,۳۹۴	تی زوجی	دولتی	۳۱	

جدول شماره (۴) گویای این مطلب است که نتایج آزمون فرضیات خط سیر یکسانی را طی نمی‌کند و در مورد شرکت‌های سهامی عام، شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار و شرکت‌های خصوصی این اختلاف معنادار است ولی در شرکت‌های سهامی خاص، شرکت‌های با مسئولیت محدود، شرکت‌های غیر عضو بورس و شرکت‌های دولتی اختلاف معناداری مشاهده نمی‌شود.



جدول ۵: آزمون مقایسه میانگین درآمد مشمول مالیات

نوع رسیدگی	حجم نمونه	میانگین	انحراف معیار	آماره آزمون t	p - مقدار	نتیجه آزمون فرضیه
درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی	۱۷۰	۸/۱۲۳۸	۳۲/۳۵۶۸	-۲/۱۹۶	۰/۰۲۹	قبول
درآمد مشمول مالیات قطعی		۷/۹۱۳۸	۴۵/۴۲۹۲			

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی که $p\text{-value}=0/029$ ، می‌توان نتیجه گرفت در سطح معناداری ۰/۰۵ بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و درآمد مشمول مالیات حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی تفاوت معناداری وجود دارد.

۸- نتیجه گیری

در وضعیت مطلوب فرض بر اینست که اختلاف معناداری بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی وجود ندارد و نتایج حاصل از رسیدگی گروهی نسبت به رسیدگی توسط شاغلین انفرادی مطلوب تر است.

نتایج کلی حاکی از آنست که در سطح ۰/۰۵ اختلاف معناداری بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی تعیین شده توسط ماموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی وجود دارد ولی نتایج آزمون فرضیاتی که بصورت جزئی تر موضوع را مورد کنکاش و واکاوی قرار می‌دهد خط سیر یکسانی را طی نمی‌کند و نشان می‌دهد در شرکت‌های سهامی عام، شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار و شرکت‌های خصوصی این اختلاف معنادار است ولی در شرکت‌های سهامی خاص، شرکت‌های با مسئولیت محدود، شرکت‌های غیر عضو بورس اوراق بهادار و شرکت‌های دولتی اختلاف معناداری وجود ندارد. نتایج حاصل از فرضیات قسمت دوم نیز نشان می‌دهد که خصوصیات اختصاصی شرکت از قبیل سهامی

عام یا خاص بودن، عضو یا غیر عضو بودن در بورس اوراق بهادار و دولتی یا خصوصی بودن تاثیر یکسانی بر این اختلاف دارد و همچنین رسیدگی شدن پرونده توسط شاغلین انفرادی یا رسیدگی گروهی توسط موسسات حسابرسی یا سازمان حسابرسی تاثیری بر اختلاف مورد بررسی ندارد.

با توجه به اینکه نتایج تحقیق با وضعیت مطلوب مورد انتظار تفاوت فاحشی دارد و نتایج این تحقیق و دیگر تحقیقات نشان می‌دهد که سازمان امور مالیاتی به اهداف خود از استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی نرسیده است لذا نیازمند بررسی نحوه اجرا و افزایش کنترل‌های حرفه‌ای و تدوین دستورالعمل‌های منسجم می‌باشد. مأموریت اصلی سازمان امور مالیاتی کشور، وصول مالیات حقه است (جعفری، نیلوفر و عیسی نخعی، ۱۳۸۵). نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که علی‌رغم انتقاداتی که به سازمان امور مالیاتی به دلیل نوع ورود به رسیدگی این پرونده‌ها وجود دارد، به دلیل وظیفه سازمان امور مالیاتی در حفظ منافع عمومی و اجرای عدالت مالیاتی و وصول مالیات عادلانه و همچنین عدم ارائه مناسب گزارش‌های حسابرسی مالیاتی از طرف حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان امور مالیاتی حق دارد نسبت به این رسیدگی‌ها حساسیت نشان داده و کنترل‌های بیشتری را اعمال کند. به نظر می‌رسد که نحوه عمل مأموران تشخیص مالیات خیلی با روح ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم مطابقت نداشته و عملاً دوباره کاری انجام می‌شود و نه تنها از حجم کار مأموران تشخیص مالیات کاسته نشده و در امر وصول مالیات تسریع حاصل نشده است بلکه علاوه بر ایجاد وقفه‌های مالیاتی طولانی مدت، زمان بیشتری نیز صرف رسیدگی به این پرونده‌های مالیاتی می‌شود. امید است با راهکارهایی که در آینده ایجاد خواهد شد و همچنین درک درست حسابرسان از نوع گزارش‌هایی که ارائه می‌دهند و نیز رعایت تمامی موازین قانونی شامل قانون مالیات‌های مستقیم و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مرتبط با آن و دیگر قوانین مرتبط، موضوع تشخیص مالیات در مسیر قانونی خود قرار گیرد و صدور برگ تشخیص مالیات بر مبنای گزارش حسابرسی مالیاتی انجام پذیرد.

۹- محدودیت‌های تحقیق

۱. یکی از مهمترین محدودیت‌ها، مشکلات و تنگناها مربوط به استخراج اطلاعات مربوط به حسابرسی مالیاتی از پرونده‌های مالیاتی می‌باشد که نیازمند کسب مجوزهای خاص می‌باشد.
۲. به دلیل تعهدات قانونی و اخلاقی و اصل رازداری و جلوگیری از افشای اطلاعات مالی و مالیاتی شرکت‌های مورد بررسی، بجای اسم شرکت‌ها از کدهای خاص و منحصر بفرد اختصاص داده شده به هر شرکت استفاده شده است.
۳. نبود منابع کتابخانه‌ای در زمینه مالیات و حسابرسی مالیاتی و نیز وجود پژوهش‌های محدود با موضوع حسابرسی مالیاتی از دیگر محدودیت‌های اساسی تحقیق می‌باشد.
۴. با توجه به قلمرو مکانی تحقیق، تعمیم نتایج این تحقیق به کل کشور نیازمند انجام تحقیقات بیشتر و با جامعه آماری بزرگتر است.

۱۰- پیشنهادهای مربوط به یافته‌های تحقیق

۱. ارجاع کار به موسسات حسابرسی از طرف سازمان امور مالیاتی به طوری که رابطه مالی مستقیم حسابرس- مودی مالیاتی حذف شده و استقلال حسابرس حفظ شود.
۲. اعتماد کامل به گزارش حسابرسی مالیاتی و تنها رسیدگی نمونه‌ای به پرونده‌های مالیاتی که توسط حسابرسان مورد رسیدگی قرار گرفته است به طور کامل و جامع.
۳. افزایش کنترل و نظارت بر فعالیت حسابرسان از طرف جامعه حسابداران رسمی ایران و تدوین آیین نامه انضباطی جهت برخورد شدید با تخلفات حسابرسان.
۴. اجرای کامل آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم.
۵. برگزاری دوره‌ها و کارگاه‌های آموزشی و ارتقا سطح دانش حسابرسان و ماموران تشخیص مالیات.
۶. تشکیل کمیته‌ای جهت تدوین استانداردهای حسابرسی مالیاتی.
۷. ایجاد اصلاحات در نمونه فرم گزارش حسابرسی مالیاتی چنانکه حسابرس در گزارش حسابرسی مالیاتی بندهای شامل محدودیتها و عدم توافق را گزارش کرده و

رسیدگی به این محدودیتها و عدم توافقها به ماموران تشخیص مالیات واگذار شود.

۸. با توجه به معافیت‌های خاصی که در قانون مالیات‌های مستقیم ذکر شده است و عدم توافق بسیاری که بین حسابرسان و ماموران تشخیص مالیات وجود دارد، اعطا معافیت منوط به کسب مجوز از اداره امور مالیاتی گردد.

۹. ایجاد انجمن حرفه‌ای مالیاتی که اعضای آن متخصصین امور مالیاتی باشند و الزام حسابرسان به دریافت تاییدیه گزارش حسابرسی مالیاتی توسط یکی از اعضای این انجمن.

منابع

الف. فارسی

اسدالله زاده بالی، میر رستم (تابستان ۱۳۸۷). اثر بخشی مالیات بر نابرابری و توزیع درآمد در ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، سال شانزدهم، شماره ۴۹: ص ۷۳-۹۲.

بستانیان، جواد (زمستان ۱۳۸۴)، جایگاه حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی، فصلنامه حسابدار رسمی، سال دوم، شماره هفتم: ص ۱۳.

بهرامی، عادل (۱۳۸۷/۱۲/۲۲)، حسابرسی مالیاتی در فرآیند توسعه، روزنامه دنیای اقتصاد، سال سوم، شماره ۱۵۷۵، ص ۹.

بیک پور، محمد علی (زمستان ۱۳۸۵)، مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، فصلنامه حسابرس، سال هشتم، شماره ۳۵، ص .

پیرنیا، حسین (۱۳۴۴)، مالیه عمومی مالیات‌ها و بودجه، تهران، ابن سینا.

جعفری، نیلوفر و عیسی نخعی (پاییز ۱۳۸۵)، مدیریت زنجیره تامین در نظام مالیاتی ایران، فصلنامه اقتصاد و تجارت نوین، سال دوم، شماره ۶: ص ۷۷.

جعفریان طاهری، محمد حسین (بهار و تابستان ۱۳۸۸)، مقرات گذاری حرفه حسابرسی؛ چالشها و فرصت‌ها، فصلنامه حسابرس، سال یازدهم، شماره ۴۴ و ۴۵: ص ۸۸-۹۵.

دوانی، غلامحسین (۱۳۸۶)، مالیات و حسابداری را در عصر فرا تکنولوژی جدی بگیریم. نشریه سامان، شماره ۲۷، ص .

رستمی، ولی (پاییز ۱۳۸۷)، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، شماره ۷: ص ۱۶۵-

- شمس احمدی، منصور (زمستان ۱۳۸۵)، حسابرسی مالیاتی و استانداردهای حسابداری، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، سال دوم، شماره ۷: ص ۱۲.
- صفری، احمد (۱۳۸۵)، بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی مودیان و سود تشخیصی ماموران مالیاتی اشخاص حقوقی غیر دولتی در اداره امور مالیاتی شرکت‌ها (پایان نامه کارشناسی ارشد)، تهران، گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- عنایتی زاده، عباس (۱۳۸۷)، بررسی اثر بخشی حسابرسی مالیاتی انجام شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی کشور بر تعیین میزان درآمد مشمول مالیات (پایان نامه کارشناسی ارشد)، مشهد، گروه حسابداری دانشگاه فردوسی.
- فیض، علی اصغر (۱۳۸۶)، مشکلات اجرایی تبصره یک ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و تبیین راهکارها (پایان نامه کارشناسی ارشد)، تهران، گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- گردانی، ابوالقاسم و دیگران (۱۳۸۶)، نقش حسابداران رسمی در نظام مالیاتی، فصلنامه مالیات و توسعه، سال اول، پیش شماره چهارم، ص.
- موزر، ص ۱ کالتون (۱۳۷۴)، روش تحقیق در علوم اجتماعی، ترجمه کاظمی ایزدی، تهران، موسسه انتشارات کیهان.
- مهربانی، حسین و دیگران (تابستان ۱۳۸۵)، بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال چهارم، شماره ۴۴: ص ۱۲۹-۱۴۷.
- نادریان، هوشنگ (بهمن و اسفند ۱۳۸۱)، نقش حسابداران رسمی در حسابرسی مالیاتی، فصلنامه حسابرس، سال چهارم، شماره ۱۸: ص ۱۴-۱۵.
- وکیلی فرد، حمید رضا و دیگران (تابستان ۱۳۸۷)، تاثیر انجام حسابرسی مالیاتی بر وقفه مالیاتی قانونی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ)، فصلنامه تخصصی مالیات، سال شانزدهم، شماره ۴۹: ص ۹۳-۱۲۰.

ب. انگلیسی

Houghton K. A. and C. A. Jubb (2003), "The Market for Financial Report Audits: Regulation of and Competition for Auditor Independence", *LAW&POLICY*, Vol. 25, No. 3, pp: 299-321

