بررسی میزان کارایی اجرایی حسابرسی مالیاتی
در کاهش فاصله حسابرسی

دکتر فرزانه حیدر پور [۱]
جلیل خداویسی[۲]
رضا داغانی[۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۸۸/۱۰/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۸۹/۱/۱۸

چکیده

این تحقیق با هدف بررسی نقش حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی و کاهش فاصله انتظاراتی بین حسابرسان، مودیان و سازمان مالیاتی ارائه شده است. برای ارزیابی عملکرد نقش حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی می توان شاخص‌های مختلفی را مورد بررسی قرار داد که در این تحقیق از چهار بعد، فاصله زمانی بین زمان رسیدگی تا صدور برگ تشخیص، فاصله زمانی صدور برگ تشخیص تا صدور برگ قطعی، فاصله زمانی صدور برگ قطعی تا انجام عملیات اجرایی، رعایت استاندارد های حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی برای ارزیابی این نقش استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق را مودیانی از اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران که طی پنج سال متوالی۱۳۸۱ تا ۱۳۸۵ از حسابرسی استقبال کرده اند. اطلاعات مورد نیاز از روش اسناد کاوی (اطلاعات واقعی پرونده های مالیاتی) بدست آمده و برای آزمون فرضیه های تحقیق از آزمون t-test و آزمون t-value استفاده گردیده است. در این تحقیق مشخص گردید انجام حسابرسی مالیاتی موجب تسریع در وصول مالیات، کاهش وقفه‌های مالیاتی و افزایش سطح کیفی گزارش‌های مالی می گردد.

واژگان کلیدی : مالیات، حسابرسی مالیاتی، فاصله انتظاراتی حسابرسی، وقفه‌های مالیاتی

۱- استادیار دانشکده اقتصاد وحسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی *FarzanehHiedarpour*@iauctb.ac.ir
۲-کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی jalilkhodavesi@yahoo.com
۳-دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۱- مقدمه

فاصله انتظاراتی تفاوت بین آنچه که استفاده کنندگان از صورت های مالی و بخش عمومی از حسابرسی درک نموده اند و آنچه که برمبانی ادعای حسابرسی، در طی اجرای آن انتظار می‌رود استفاده کنندگان درک نمایند. (اوجو[1]، ۲۰۰۶) تفاوت بین انتظارات حرفه حسابرسی از یک طرف و درک حسابرسی از طرف دیگر همواره مورد بحث پژوهش‌گران قرار گرفته است. در مورد فاصله انتظاراتی تعاریف بسیاری مطرح شده و هر یک از محققین ویژگی و جنبه خاصی از آن را مدنظر قرار داده اند، بطوری‌که تعریف حسابرسی توسط استفاده کنندگان از صورت‌های مالی، بخش عمومی و حتی حرفه حسابرسی جای بحث دارد. بر طبق نظر پیرس و کیلکومیسن (۱۹۹۶)، فاصله انتظاراتی هنگامی بوجود می آید که درک حسابرسان از نقش خود با انتظارات بخش عمومی از حسابرسی مقایسه شود. لیگیر (۱۹۷۴) فاصله انتظاراتی را تفاوت درک استفاده کنندگان و حسابرسان از سطح عملکرد مورد انتظار می دانند، درباره فاصله انتظاراتی مطالعات بسیاری انجام شده است به عنوان مثال پارتر (۱۹۹۱) در بریتانیا همفری، مویزر و ترولی(۱۹۹۲)[2] در ایالات متحده، مونرو و وودلیف [3](۱۹۹۴) در استرالیا، بزرگی اصل (۱۳۷۷) ایران، تروبیگ‌وویتانن(۱۹۹۹) فنلاند، دیگان‌ورنکین[4] (۱۹۹۹) استرالیا، دوینگ و راسل[5](۲۰۰۳) انگلستان، حساس‌یگانه و خالقی بایگی(۱۳۸۳) ایران، دیگسن،وودهدو سالمن[6](۲۰۰۶) مصر، اجو (۲۰۰۶) آفریقا، سیدانی (۲۰۰۶) لبنان، صالحی (۲۰۰۷) ایران و لی و همکاران (۲۰۱۰) در تایلند نمونه های بسیار خوبی در بررسی فاصله انتظاراتی در جهان به شمار می‌روند.

در این مقاله سعی شده است فاصله انتظاراتی بین حسابرسان، مودیان و سازمان مالیاتی به عنوان نماینده بخش عمومی، بررسی شود و نقش حسابرسان مستقل در کاهش فاصله انتظاراتی بر مبانی چهار معیار، فاصله زمانی بین رسیدگی تا صدور برگ تشخیص، فاصله زمانی بین صدور برگ تشخیص تا صدور برگ قطعی، فاصله زمانی بین صدور برگ قطعی تا انجام عملیات اجرایی، مورد ارزیابی و بررسی قرار گیرد.

1- Ojo (2006)
2- Humphrey C G, P Moizer and W S Turley (1992)
3- Monroe G S and D R Woodliff (1994)
4- Deegan, C., and Rankin, M (1999),
5- Dewing, I.P. & Russell, P.O. (2002)
6- Dixon, R., Woodhead, A.D. & Soliman, M.(2006)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۲- بیان مساله و اهمیت آن

نظام مالیاتی حاصل تعامل و هماهنگی با مودیان و سایر نهادها است. به عنوان یکی از راهکارهای اساسی جهت جلب مشارکت مالیات دهندگان و ترغیب آنها نیاز به ایجاد شرایطی است که تشکل‌های حرفه ای برون سازمانی بتوانند همپای سازمان امور مالیاتی ایفای نقش نمایند تا سازمان بتواند دریک فرآیند زمانی مشخص نقش نظارتی بیشتری داشته باشد. براین اساس، قانون مالیاتهای مستقیم امکان استفاده از ظـرفیت‌های تخصصی و حرفه‌ای در امور مالیاتی را فراهم نموده است. به موجب این قانون، سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند در صورت درخواست اشخاص مکلف‌اند گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می شود، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند. این تحقیق با بررسی عملکرد مالیاتی اشخاص حقوقی که از حسابرسی مالیاتی استفاده کرده اند و مقایسه آن با سال‌های قبل از اجرای این نوع حسابرسی، به دنبال مطالعه تاثیر حسابرسی مالیاتی بر کیفیت گزارش‌های مالی و مالیاتی، سرعت در رسیدگی و وصول و کاهش هزینه های وصول مالیات می باشد. در تحقیق حاضر، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی مورد بررسی قرار گرفته است. به منظور تعیین مالیات واقعی به نظر می رسد که حسابرسی مالیاتی تاثیر بسزایی بر برآورده شدن انتظارات طرفین داشته باشد. بنابراین پرسش‌هایی به شرح زیر مطرح می گردد:

- آیا انجام حسابرسی‌مالیاتی موجب تسریع در رسیدگی و وصول مالیات‌می‌گردد؟
- آیا انجام حسابرسی مالیاتی موجب ارتقاء سطح کیفی گزارش‌های مالی از جهت بکار گیری استانداردهای حسابداری و قانونو مقررات مالیاتی و بخشنامه‌های مربوطه می‌گردد؟
- آیا انجام حسابرسی بر وصول مالیات وکاهش وقفه های مالیاتی موثر است؟

مسلم است که در امر گزارشگری مالیاتی علاوه بر لزوم تسلط به دانش حسابداری، حسابرسی و قوانین و مقررات مالیاتی، باید درک متقابلی نسبت به انتظارات استفاده کنندگان و سازمان‌های ذیربط داشت.

۳- ادبیات و چارچوب نظری

یکی از راه های تلاش برای درک نقش حسابرسی و دستیابی به انتظارات یکسان از آن،حرکت بسوی یک دیدگاه جستجوگرایانه مفاهیم اساسی است،که نقش حسابرسی بر پایه آن قرار گرفته باشد، چنین ارزیابی از نقش مذکور موجب ارایه امکانات مختلف با جنبه هایی متفاوت جهت پاسخگویی به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

فاصله انتظاراتی ازآن نقش می گردد. حال اگر حسابرسان بطورکامل نقش خود را درجامعه درک نکرده باشند، چگونه می توانند در انجام وظیفه حیاتی خود، انتظارات جامعه را برطرف نمایند و براساس منطق اقتصادی بتوانند در دراز مدت به عنوان یک فرآیند اقتصادی سودمند بقا داشته باشند (حساس یگانه وخالق بایگی،۱۳۸۳). از آنجایی‌که اخذ مالیات از دیر باز برای دولت‌ها امری اجتناب ناپذیر بوده است، می توان گفت هر دولتی در هر برهه از زمان، به منظور رفع نیازهای جامعه و تامین مالی هزینه‌ها به انحاء مختلف اقدام به وصول مالیات نموده و اکنون نیز تعیین و وصول مالیات با اهمیت بیش از گذشته مد نظر متولیان امور است. به همین دلیل، دیگر به مالیات فقط از جنبه حقوقی نمی‌نگرند، بلکه از آن به عنوان یک عنصر اقتصادی- اجتماعی نیز یاد می‌کنند و سیاست مالیاتی به عنوان یکی از اهرم های سیاست مالی دولت‌ها محسوب می شود و ایصال مالیات در راستای اجرای سیاست های مالی و مالیاتی از طریق برقراری مالیات در چارچوب نظام مالیاتی میسر می گردد لذا رعایت صحیح نظام مالیاتی زمانی ممکن خواهد بود که مودی مالیاتی، قبل از هرچیز نظام مالیاتی را درک و احساس کند. تا خود را موظف به رعایت قوانین و مقررات مالیاتی، دستورالعمل ها، بخش‌نامه ها و آیین‌نامه‌های صادره بداند. ضمن آن که مامور تشخیص و وصول مالیات نیز می بایست خودرا مکلف و ملزم به رعایت و اجرای دقیق قوانین و مقررات و روش های اصولی مبتنی برعدالت مالیاتی بداند. اما در فرآیند اخذ مالیات، مشکلاتی وجود دارد و تضاد و تقابل هایی بین مودیان و کارشناسان مالیاتی وجود دارد به طوری که شواهد در اتحادیه اروپا و آمریکا دلالت برآن دارد که فرآیند اداری وصول مالیات حتی با پیشرفته ترین ابزار های وصول با موانعی روبرو بوده است (تئوبالد[1] ۱۹۹۰ ص۲۷-۲۹) به همین منظور دو پیشنهاد توسط پالمیر ۱۹۸۳ و بک ۱۹۹۶ برای کاهش موانع در مراحل تشخیص و وصول مالیات ارایه گشته است. پیشنهاد اول، استفاده از خدمات حسابرسان مستقل به عنوان نمایندگان اداره های مالیات در امر تشخیص و تعیین میزان مالیات است. این نحوه عملکرد علاوه برآنکه موجب کاهش هزینه های تشخیص مالیات می شود، بعد نظارتی اداره های مالیاتی را تقویت می نماید. زیرا زمان بیشتری برای بررسی نقطه نظرات حسابرسان به جای بررسی پرونده مالیاتی مودی وجود خواهد داشت (پالمیر[2]،۱۹۸۳). لذا، حسابرسان به عنوان بازوی سازمان مالیاتی در بررسی و رسیدگی به امور مالیاتی، ایفای نقش می کنند به طوری که

1-Theobald, 1990
2 - Palmier, 1983

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

پس از حصول اطمینان از شواهد عینی و قراین موجود و رسیدگی اسناد و مدارک مستند و مستدل و ممیزی دفاتر، اظهارنامه مالیاتی و صورت‌های مالی و نظایر آن در صدد امر تشخیص و اخذ مالیات برآید که در این صورت می توان گفت گامی به سوی عدالت مالیاتی برداشته شده است. پیشنهاد دوم ایجاد بخش یا سلسله مراتبی از بازبینی توسط حسابرسان مالیاتی است که وظیفه بررسی پرونده های مالیاتی را برعهده گیرند و زیر نظر اداره‌های مالیاتی، اما خارج از حوزه های مالیاتی، اقدام به بررسی و تشخیص مالیات مودیان نمایند. این موضوع توسط محققانی نظیر سانیال (۲۰۰۰) در نیوزلند مورد بررسی قرار گرفت و به این نتیجه رسید که نحوه عملکرد این حسابرسان در تعیین و تشخیص میزان مالیات مودی و نیز میزان رضایت مودیان در پرداخت مالیات تاثیر بسزایی دارد.

٤- پیشینه پژوهش

در مورد فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان، تحقیقات متنوعی در سطح جهان و ایران انجام شده است و همچنین در چند تحقیق به بررسی حسابرسی مالیاتی در ایران پرداخته شده است. در این بخش از مـقاله به مرور این تحقیقات با تاکید بر سال اجرا (در بین سـال‌های ۲۰۰۴ الی۲۰۱۰) پرداخته می شود.

الف) پارتر (۲۰۰۴) فاصله انتظاراتی – عملکرد را در انگلیس و نیوزلند در بین سال های ۱۹۸۹ تا ۱۹۹۹ مورد بررسی قرار داده و مشخص کرده است که فاصله انتظاراتی – عملکرد حسابرس در این کـشور ها با تفاوت حدود ۲٪ مشابه است. به طوری که عناصر نقض استانداردها، مناسب و منطقی بودن گزارش ها و عملکرد ضعیف حسابرس به ترتیب در حدود ۵۰٪، ۴۲٪ و ۸٪ برای انگلستان و ۴۰٪، ۵۳٪ و۶٪ برای نیوزیلند است و در نهایت مشخص گردید بر مبنای فاصله انتظاراتی، توجه به نحوه‌ی استاندارد گذاری و مشخص کردن انتظارات گروه‌های مختلف در تدوین استانداردها، اهمیت بسزایی در تدوین مراحل حسابرسی دارد. در مورد فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی، تحقیقی توسط حساس یگانه و احمد خالق‌بیگی(۱۳۸۳) انجام گرفته است و با بررسی پاسخ های دریافتی مشخص گردید تفاوت معناداری بین فاصله انتظاراتی حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتبار دهی حسابرسان مستقل وجود دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

لیتک و آزهام (۲۰۰۸) در مورد فاصله انتظاراتی بیان می دارد تاخیر زمانی در واکنش به انتظارات تغییر یافته، منجر به ماهیت پیچیده حسابرسی می شود، همچنین در حرفه حسابرسی (براساس نظر حسابداران حرفه‌ای ایالات متحده و انجمن حسابداران خبره اسکاتلند، انگلستان و ولز) افزایش در دعاوی و انتقاد از حسابرسان در فاصله انتظاراتی، قابل پیگیری است.

در همین زمینه، لی و همکاران (۲۰۱۰) با بررسی فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان در تایلند، این موضوع مورد تاکید قرار گرفت که با توجه به انتظاراتی که از حسابرسان در کشف ناکارایی های سیستم حسابداری و گزارش آنها وجود دارد، حسابرسان نتوانسته‌اند انتظارات مورد نظر را برآورده نمایند و مزایای حسابرسی از دید استفاده‌کنندگان مورد تردید قرار گرفته است.

ب) در مورد فاصله انتظاراتی بین مودیان مالیاتی، سازمان مالیاتی و حسابرسان، نیکخواه بهرامی (۱۳۸۵) میزان کارایی مالیاتی قبل و بعد از حسابرسی مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی شهرستان کرج را مورد آزمون قرار داده است. نتایج بدست آمده، نشان می دهد که کارکنان اداره کل امور مالیاتی شرکتها و اداره امور مالیاتی شهرستان کرج اعتقاد دارند اجرای حسابرسی مالیاتی باعث افزایش درآمدهای مالیاتی وخوداظهاری مالیاتی و همچنین تسریع در قطعیت مالیات و وصول مالیات می شود. اما این افراد اعتقادی به تاثیر حسابرسی مالیاتی بر اجرای صحیح قانون مالیات های مستقیم ندارند.

هم‌چنین، علی اصغر فیض (۱۳۸۶) مشکلات اجرایی حسابرسی مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ را مورد آزمون قرار داده است. به این منظور، اجتناب ناپذیری استفاده از خدمات حسابداران رسمی، استقبال مودیان از خدمات حسابداران رسمی، نیاز حسابداران رسمی به آموزش‌های مداوم، بهبود کیفیت فرآیند تشخیص، رعایت بیشتر استانداردهای حسابداری، عملکرد مطلوب حسابداران رسمی در تعیین درآمد مالیات و مالیاتهای تکلیفی مورد آزمون قرار گرفته است، نتایج این تحقیق حاکی از این است که مودیان مالیاتی از تعیین درآمد مشمول مالیات خود توسط حسابداران رسمی استقبال می‌نمایند، حسابداران رسمی به منظور تعیین درآمد مشمول مالیات به شکلی موثرتر، در زمینه تفسیر قانون به آموزش‌های مداوم نیاز دارند و تعیین درآمد مشمول مالیات توسط حسابدار رسمی منجر به بهبود کیفیت فرآیند تشخیص مالیات می‌شود.

نظرپور (۱۳۸۶) با بررسی عملکرد مالیاتی اشخاص حقوقی که از حسابرسی مالیاتی استفاده کرده‌اند و مقایسه آن باسال‌های قبل از اجرای آن، به دنبال بررسی تاثیر حسابرسی مالیاتی بر وقفه قانونی مالیاتی،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

اعتراض مودیان، شکاف مالیات ابرازی، تشخیصی و تعیین شده توسط حسابرس مالیاتی بود. بر این اساس مشخص گردید که انجام حسابرسی مالیاتی باعث کاهش وقفه قانونی مالیاتی نمی‌شود. هم‌چنین انجام حسابرسی مالیاتی باعث کاهش شکاف بین مالیات های ابرازی و تشخیصی نخواهد شد.

۵- فرضیه های تحقیق

به منظور بررسی آثارحسابرسی مالیاتی بر تسریع رسیدگی، وصول مالیات، کاهش هزینه وصول مالیات و در نهایت کاهش فاصله انتظاراتی، فرضیاتی به شرح ذیل تدوین گردید.

۱- انجام حسابرسی مالیاتی موجب تسریع در رسیدگی می گردد.

۲- انجام حسابرسی مالیاتی موجب تسریع در وصول مالیات می گردد.

۳- انجام حسابرسی مالیاتی موجب کاهش هزینه وصول (و وقفه‌ی) مالیات می‌گردد.

هم‌چنین به منظور آشکار شدن اثر حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در دو حیطه رعایت استاندارد های حسابداری و مقررات مالیاتی، فرضیه هائی به شرح ذیل تدوین می شود:

۴- انجام حسابرسی مالیاتی موجب افزایش سطح کیفی گزارشهای مالی ازجهت بکارگیری اصول و استانداردهای حسابداری می گردد.

۵- انجام حسابرسی مالیاتی موجب افزایش سطح کیفی گزارشهای مالیاتی از جهت بکارگیری قوانین و مقررات مالیاتی می گردد.

٦- قلمرو تحقیق

قلمرو تحقیق از بعد مکانی، اداره کل امور مالیاتی غرب تهران در نظر گرفته شده است و مشتمل برپرونده‌های مالیاتی آن دسته از اشخاص حقوقی است که طی پنج سال متمادی ازخدمات حسابرسی مالیاتی استفاده کرده اند.

در انتخاب قلمرو زمانی تحقیق سعی شده است که این قلمرو حدالامکان به زمان حال نزدیکتر باشد، تا نمونه مورد بررسی، ویژگی جامعه مذکور را داشته باشد. اما از آنجا که در ماده ۲۷۲ ق.م.م مجوز حسابرسی مالیاتی به جامعه حسابداران رسمی داده شده و از سال ۱۳۸۱ اجرایی شده است، جامعه آماری در نظر گرفته شده از لحاظ زمانی اشخاص حقوقی انتخاب شدند که طی سالهای ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۵ به صورت پیوسته از حسابرسی مالیاتی استفاده کرده اند. برای اینکه بررسی این ماده قانونی از لحاظ آماری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

قابلیت تحلیل بهتری داشته باشد نیاز بود که قابلیت آن در سال‌های قبل از اجرای حسابرسی مالیاتی نیز مورد بررسی و مقایسه قرار گیرد. به همین دلیل، این مودیان طی پنج سال قبل از اجرای این قانون یعنی از سال ۱۳۷۶ تا ۱۳۸۰، نیز مورد بررسی قرار گرفته است.

۷- روش تحقیق

این تحقیق از نوع مطالعات پیمایشی است که با بررسی جامعه مورد نظر داده های مورد نیاز تحقیق گردآوری می شود. جهت گردآوری اطلاعات برای آزمون فرضیات تحقیق با توجه به ماهیت فرضیه ها از دو روش استفاده شده است.

برای فرضیه های اول، دوم و سوم از روش اسنادکاوی پرونده‌های مالیاتی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران استفاده و اطلاعات واقعی مربوط به شرکت هایی که از حسابرسی مالیاتی استقبال کرده اند، استخراج شده است.

برای آزمون فرضیه های چهارم و پنجم به علت کیفی بودن صفات مورد مطالعه، از پرسشنامه پنج درجه ای لیکرت استفاده شد. پرسشنامه تنظیمی دارای ده سوال بوده که شامل چهار سوال مربوط به مشخصات فردی پاسخ دهنده، چهار سوال مربوط به فرضیه چهارم، دو سوال نیز مربوط به فرضیه پنجم و در نهایت دو سوال مشترک به هر دو فرضیه چهارم و پنجم اختصاص یافته است.

۸- جامعه آماری و روش نمونه گیری

جامعه آماری این تحقیق نیز با توجه به فرضیه های تحقیق انتخاب شده است. در خصوص فرضیه های اول، دوم و سوم اشخاص حقوقی که پرونده مالیاتی آنها در اداره کل امور مالیاتی غرب تهران بوده است و پنج سال متمادی از حسابرسی مالیاتی استفاده نموده‌اند، جامعه آماری تحقیق را تشکیل می دهد. با تکیه بر آمار و اطلاعات موجود در دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی و بررسی های بعمل آمده حجم جامعه برابر با ۵۴ شرکت تعیین شد. با توجه به نامشخص بودن واریانس حجم نمونه و کوچک بودن حجم جامعه آماری و با عنایت به اندازه گیری با سطح اطمینان ۹۵ درصد براساس مطالبی که در منابع مختلف آماری از جمله کرلینجر بیان شده است، حجم نمونه انتخاب شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

در خصوص فرضیه های چهارم و پنجم، با توجه به این‌که تعداد کل اعضای جامعه آماری ۴۵۰ نفر بود و با توجه به محدودیت‌های زمانی پژوهش ضرورت داشت که تعداد اشخاص مورد آزمون کاهش یابد. لذا، براساس مفروضات آماری کوکران تعداد ۵۱ نفر به عنوان نمونه انتخاب گردید.

۹- متغیرهای تحقیق

همان‌گونه که اشـاره شـد برای بررسی نقش جامعه حسابداران رسمی در نظام مالیاتی ایران شاخص های مختلفی وجود دارد که در این تحقیق از پنج بعد این موضوع مورد بررسی قرار گرفته اسـت. در این تحقیق، تاثیر اجرای حسابرسی مالیاتی بر میزان فاصله بین مالیات ابرازی و تشخیصی، میزان فاصله بین مالیات تشخیصی، قطعی و فاصله بین مالیات قطعی و پرداخت مالیات بررسی شـده است. هم‌چنین میزان تاثیر اجرای حسابرسی مالیاتی در سطح کیفی گزارش‌های مالی و مالیاتی از نظر بکار گیری اصول و استاندارد های حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. برای بررسی فرضیه های اول، دوم و سوم متغیرهای زیر مدنظر قرار گرفته است،

الف – میانگین مالیات ابرازی، میانگین مالیات طبق برگ تشخیص، میانگین فاصله زمانی بین مالیاتهای ابرازی و تشخیصی سال‌های قبل از حسابرسی مالیاتی و تمامی موارد فوق پس از حسابرسی مالیاتی.

ب– میانگین مالیات طبق برگ تشخیص، میانگین فاصله زمانی بین مالیاتهای تشخیصی و قطعی سال‌های قبل از حسابرسی مالیاتی و تمامی موارد فوق پس از حسابرسی مالیاتی.

ج– میانگین مالیات طبق برگ قطعی، مالیات پرداختی، میانگین فاصله زمانی بین مالیات قطعی و پرداخت مالیات قبل از حسابرسی مالیاتی و تمامی موارد فوق پس از حسابرسی مالیاتی.

هم‌چنین برای بررسی فرضیه‌های چهارم و پنجم از متغیرهای اسمی استفاده شده است. هدف از تدوین فرضیه‌های فوق بررسی اثر حسابرسی مالیاتی در افزایش سطح کیفی گزارش‌های مالی و مالیاتی از جهت بکار گیری استانداردهای حسابداری، قوانین و مقررات مالیاتی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۱۰- روش پژوهش

همانطور که در بخش بعد بیان شد برای تشریح مبانی نظری موضوع مورد پژوهش، از مطالعات مرتبط، استفاده شده است. برای تحلیل و آزمون فرضیه های پژوهش، روش مقایسه میانگین انتخاب گردید. برای تجزیه و تحلیل داده ها و بررسی رابطه بین متغیر های مورد مطالعه از آزمون t- test، جهت آزمون فرضیه چهارم و پنجم از آزمون t- value و از ضریب تعیین تعدیل شده برای اندازه گیری قدرت تبیین استفاده شده است.

۱۱- تجزیه وتحلیل داده ها

از آنجایی‌که مهم بود که فرضیه ها براساس اطلاعات آماری بدست آمده مورد بررسی قرار گیرد، بنابراین، در این بخش هر یک از فرضیه های تحقیق مورد اشاره قرار گرفته و تحلیل آماری آن بیان می شود.

فرضیه اول : انجام حسابرسی مالیاتی موجب تسریع در روند رسیدگی سازمان مالیاتی می گردد.

فرضیه صفر(H_0) : انجام حسابرسی مالیاتی موجب تسریع در روند رسیدگی سازمان مالیاتی نمی‌گردد.

فرضیه مخالف(H_1) : انجام حسابرسی مالیاتی موجب تسریع در روند رسیدگی سازمان مالیاتی می‌گردد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها در سطح خطای ۵ درصد به شرح جدول (۱) است

جدول (۱)، آماره t-student برای متغیر های تحقیق در سطح اهمیت ۹۵٪

متغیر ها	میانگین متغیر ها	تعداد نمونه	تفاوت میانگین ها	انحراف استاندارد تفاوت میانگین ها	آماره t- student	P-Value
a	۱۶۶.۵۲	۱۸	۱۶۳.۵۱	۳۸.۲۷	۱۸.۳۲	۰۰۰.
b	۳۳۰.۰۳	۱۸				۰۰۰.

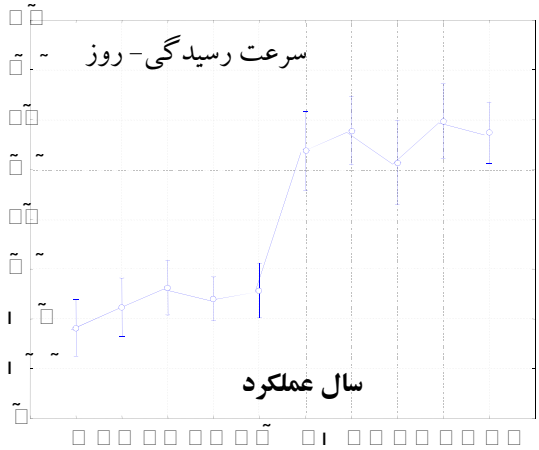
a: میانگین فاصله زمانی بین مالیات ابرازی و تشخیصی قبل از حسابرسی مالیاتی

b : میانگین فاصله زمانی بین مالیات ابرازی و تشخیصی بعد از حسابرسی مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

همان گونه که مـشاهـده می نمایید با توجـه به اینکه $p<0.05$ در نـتیجه فرض H0 تایید نمی شود در نتیجه بین فاصله زمانی مالیات ابرازی و تشخیصی در قبل و بعد از حسابرسی مالیاتی ارتباط معناداری وجود دارد.

بررسی اطلاعات استخراج شده از پرونده های مالیاتی که در نمودار (۱) خلاصه شده است نشان می دهد که سرعت رسیدگی قبل از حسابرسی مالیاتی به مراتب کمتر از زمان حسابرسی مالیاتی بوده است.



نمودار (۱) بررسی روند میانگین متغیر های تحقیق

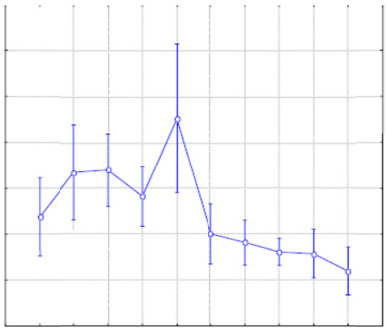
فرضیه دوم: انجام حسابرسی مالیاتی موجب تسریع در وصول مالیات می گردد.

فرضیه صفر(H_0) : انجام حسابرسی مالیاتی موجب تسریع در وصول مالیات نمی گردد.
فرضیه مخالف(H_1) : : انجام حسابرسی مالیاتی موجب تسریع در وصول مالیات نمی گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سطح خطا کمتر از ۰.۰۵ است فرض H_0رد می شود یعنی بین فاصله زمانی مالیات تشخیصی و مالیات قطعی ارتباط معناداری وجود دارد. در نتیجه انجام حسابرسی مالیاتی موجب افزایش وصول مالیات می گردد

جدول (۲)، آزمون t- test، میانگین فاصله زمانی بین مالیات قطعی و پرداختی مالیات قبل و بعد حسابرسی مالیاتی



نمودار (۲) بررسی روند میانگین متغیر های تحقیق میانگین فاصله زمانی مالیات تشخیصی قبل و بعد از حسابرسی مالیاتی

متغیر ها	میانگین متغیر ها	تعداد نمونه	تفاوت میانگین ها	انحراف استاندارد تفاوت میانگین ها	آماره t- student	P-Value
C	۶۵.۸۷	۱۸	۱۶۳.۵۱	۱۸.۴۹	۷.۵۹	۰۰۰.
D	۳۲.۷۸	۱۸				۰۰۰.

- C : میانگین فاصله زمانی مالیات تشخیصی و قطعی قبل از حسابرسی مالیاتی
- D : میانگین فاصله زمانی مالیات تشخیصی و قطعی بعد از حسابرسی مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

فرضیه سوم: انجام حسابرسی مالیاتی، موجب کاهش وقفه‌های مالیاتی می گردد.

فرضیه صفر(H_0) : انجام حسابرسی مالیاتی موجب کاهش وقفه‌های مالیاتی نمی‌گردد.

فرضیه مخالف(H_1) : انجام حسابرسی مالیاتی موجب کاهش وقفه‌های مالیاتی می‌گردد.

جدول(۳)، آزمون t- test، میانگین فاصله زمانی بین مالیات قطعی و پرداختی مالیات قبل و بعد حسابرسی مالیاتی

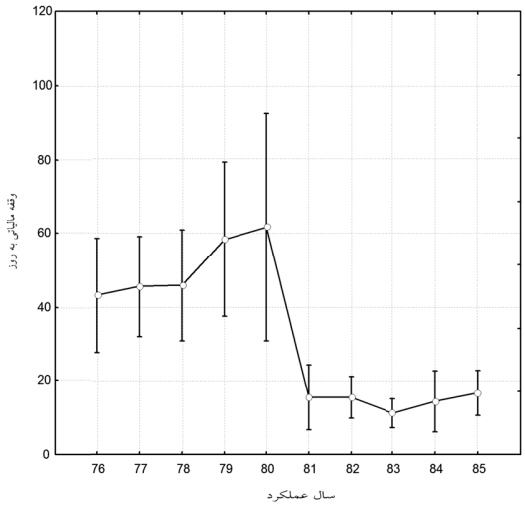
متغیر ها	میانگین متغیر ها	تعداد نمونه	تفاوت میانگین ها	انحراف استاندارد تفاوت میانگین ها	آماره t- student	P-Value
E	۵۰.۹۶	۱۸	۳۶.۲۳	۲۴.۶۹	۶.۲۳	۰۰۰.
F	۱۴.۲۷	۱۸				۰۰۰.

- E : میانگین فاصله زمانی بین مالیات قطعی و پرداخت مالیات قبل از حسابرسی مالیاتی
- F :میانگین فاصله زمانی بین مالیات قطعی و پرداخت مالیات بعد از حسابرسی مالیاتی

مشاهده می شود سطح خطای آزمون $p<0.05$ می باشد. بنابراین، فرض H_0 رد می شود یعنی رابطه معناداری بین فاصله زمانی مالیات قطعی و پرداخت مالیات قبل و بعد از حسابرسی مالیاتی وجود دارد. همانطور که در نمودار(۳) مشخص می شود وقفه مالیاتی بعد از حسابرسی مالیاتی کاهش یافته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

نمودار (۳)، بررسی روند میانگین متغیر های تحقیق میانگین فاصله زمانی مالیات تشخیصی قبل و بعد از حسابرسی مالیاتی



بخش دیگر تحقیق‌که در ارتباط با بررسی فرضیه های چهارم و پنجم است، ملزم به بررسی پرسشنامه تحقیق و بررسی آماری فرضیه های فوق است، به همین منطور در ابتدا روایی و پایایی پرسشنامه مورد بررسی قرار می گیرد و سپس آماره‌های حاصل از آزمون ها تحلیل می‌شود.

۱۲ - روایی و پایایی پرسشنامه

به منظور افزایش روایی پرسشنامه قبل از تهیه آن با گروهی از کارشناسان خبره مالیاتی و حسابداران رسمی با تجربه مصاحبه هایی صورت گرفت. پس از جمع بندی نظرات کارشناسان مذکور و نیز اطلاعات بدست آمده از بررسی پرونده های مالیاتی، پرسشنامه مقدماتی تهیه و ضمن توزیع آن در موسسات حسابرسی و اداره امور مالیاتی غرب تهران، در خواست شد تا علاوه بر پاسخگویی به سوالات نظرات خود را نیز نسبت به مناسب بودن سوالات بیان نمایند، پس از جمع آوری پرسشنامه مقدماتی و بررسی نظرات و رفع ابهامات بعضی از سوالات، پرسشنامه نهایی براساس مبانی نظری و ادبیات تحقیق طراحی گردید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

در بررسی پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ که یکی از روش‌های محاسبه قابلیت اعتماد پرسشنامه است، استفاده گردید. برای تعیین آلفای کرونباخ ابتدا باید واریانس نمره هریک از سوالات پرسشنامه و واریانس کل محاسبه و سپس ضریب آلفا را تعیین نمود. با توجه به جدول (۴)، ضریب آلفای کرونباخ ۸۶ درصد می باشد که نشان دهنده همسانی درونی بین سوالات پرسشنامه است

جدول (۴)، بررسی پایایی پرسشنامه و تعیین ضریب آلفای کرونباخ

سوالات	میانگین در صورت حذف	واریانس در صورت حذف	انحراف معیار استاندارد	ضریب همبستگی Itm-Totl	آلفای کرونباخ در صورت حذف
۱	۱۷.۱۸	۶۵.۴۰	۸.۰۹	۰.۴۴	۰.۸۶
۲	۱۹.۳۱	۶۵.۹۰	۸.۱۲	۰.۴۳	۰.۸۶
۳	۱۹.۵۱	۶۵.۷۸	۸.۱۱	۰.۴۵	۰.۸۶
۴	۱۹.۰۶	۶۳.۰۲	۷.۹۴	۰.۵۵	۰.۸۵
۵	۲۰.۰۶	۵۶.۴۹	۷.۵۲	۰.۶۰	۰.۸۵
۶	۱۹.۷۳	۶۵.۵۵	۸.۱۰	۰.۷۷	۰.۸۴
۷	۱۹.۸۶	۶۶.۸۳	۸.۱۷	۰.۴۴	۰.۸۶
۸	۱۹.۹۴	۶۳.۲۲	۷.۹۵	۰.۷۸	۰.۸۳
۹	۲۰.۰۲	۶۳.۸۲	۷.۹۹	۰.۸۲	۰.۸۳
۱۰		۶۳.۷۸	۷.۹۹	۰.۷۶	۰.۸۳

تعداد داده های معتبر : ۵۱ داده، میانگین کل داده ها : ۲۱.۵۴۹۰ و انحراف معیار استاندارد ۸.۹۰۶۸۸

آلفای کرونباخ برای کل داده ها :۰.۸۶۰۱۵۰ آلفای استاندارد شده،۰.۸۸۲۱۶۶

میانگین ضریب همبستگی بین داده ها :۰.۵۱۲۶۸۷۰.

از آنجایی که پرسشنامه تحقیق دارای پایایی و روایی لازم است، بنابراین در ادامه فرضیه های تحقیق، بررسی می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

جدول (۵) بررسی سطح کیفی گزارش‌های مالی براساس آماره t-student

	میانگین	انحراف معیار استاندارد	تعداد نمونه	منابع	آماره t-student	خطای آماره
به کار گیری اصول و استاندارد های حسابداری	۴.۰۰	۰.۷۳	۵۱	۳.۰۰	۹.۷۸	۰.۰۰
به کار گیری قوانین و مقررات حسابداری	۴.۰۶	۰.۵۳	۵۱	۳.۰۰	۱۴.۱۶	۰.۰۰

برای آزمون فرضیه چهارم و پنجم بعد از انتخاب افراد نمونه که به صورت تصادفی از بین ممیزان مالیاتی، حسابداران رسمی و حسابداران براساس شاخص هایی مانند میزان تحصیلات، نوع رشته تحصیلی و سابقه خدمت انجام گرفت، پرسشنامه بین آنها توزیع گردید و نتایج بدست آمد.

همانطور که در جدول(۵) مشاهده می شود که در هردو آماره، $p<0.05$ بوده است بنابراین، فرض صفر رد می شود و بررسی آماری فرضیه چهارم و پنجم در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد که انجام حسابرسی مالیاتی تا حد زیادی موجب افزایش سطح کیفی گزارش‌های مالی و مالیاتی از لحاظ رعایت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی گردیده است.

۱۳- نتیجه گیری و مقایسه با مطالعات پیشین

با توجه به بررسی فرضیه های تحقیق مشخص گردید که، حسابرسی مالیاتی، موجب کاهش وقفه زمانی در زمان رسیدگی نمی‌شود. اما انجام این نوع حسابرسی توانسته، سازمان مالیاتی را در وصول مالیات کمک شایانی نماید و و وقفه‌های مالیاتی که در بین زمان تشخیص و وصول مالیات رخ می‌دهد را کاهش دهد. بنابراین فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و سازمان مالیاتی کاهش یافته و حسابرس توانسته است به عملکرد مورد انتظار دست یابد. هم‌چنین در پرسش‌های مطرح شده از کارشناسان خبره مالیاتی و حسابداران رسمی مشخص گردید حسابرسی مالیاتی توانسته است علاوه بر بالا بردن سطح کیفی گزارش‌های مالی از نظر بکارگیری استانداردهای حسابداری در رعایت قوانین و مقررات توسط

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مودیان نیز نقش بارزی داشته است. نتایج تحقیق با پیشنهاد پالمیر و بک (۱۹۹۶)، مبنی بر استفاده از خدمات حسابرسان مالیاتی به منظور کاهش موانع تشخیص و وصول مالیات همخوانی دارد، هم‌چنین با توجه به نتایج فرضیه‌های تحقیق در جنبه‌های تسریع در قطعیت مالیات تشخیصی و وصول آن، نتایج تحقیق با بررسی‌های صورت گرفته توسط بهرامی (۱۳۸۵) سازگار و اما با مطالعه نظر پور (۱۳۸۶) ناسازگار است. از دیدگاه دیگر، از آنجا که حسابرسی مالیاتی یکی از مصادیق حسابرسی به شمار می‌رود، توانسته است سازمان مالیاتی را حداقل در بعد کاهش زمان تشخیص و وصول مالیات مودیان کمک شایانی نماید، اما همانطور که ملاحظه شد این نوع حسابرسی نتوانسته در کاهش وقفه‌های زمانی که هنگام رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی حادث می شود مفید واقع گردد، بطور کلی می توان بیان نمود که حسابرسی مالیاتی در کاهش فاصله انتظاراتی بین مودیان و سازمان مالیاتی، به طور بهینه عمل نموده است و موجب رعایت بیشتر استانداردها، قوانین و مقررات در گزارش‌های مالی و مالیاتی ارایه شده به سازمان مالیاتی می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

منابع

۱. بیگ پور، محمد علی، حسابرسی مالیاتی، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی، چاپ اول،۱۳۸۲.

۲. حساس یگانه یحیی، احمد خالق بیگی، فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتبار دهی حسابرسان مستقل، بررسی حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۵، بهار ۱۳۸۳؛۲۹-۴۴.

۳. شمس احمدی، منصور، حسابرسی مالیاتی و استاندارهای حسابداری، مجله دانش و پژوهش حسابداری،۱۳۸۵.

۴. علیمی، حسینعلی، برنامه‌های حسابرسی مالیاتی و مروری بر مالیات، حسابداران امروز،۱۳۸۳.

۵. فیض، علی اصغر، بررسی مشکلات اجرایی تبصره یک ماده ۲۷۲ ق.م.م مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در باره استفاده از خدمات حسابداران رسمی در تعیید درآمد مشمول مالیات و تبیین راهکارها،پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری،دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز،۱۳۸۶.

۶. نظر پور، محمود، تاثیر انجام حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ق.م.م بر وقفه های مالیاتی،دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات،۱۳۸۶،

۷. نیکخواه بهرامی، حسین، بررسی مقایسه ای میزان کارایی مالیاتی قبل و بعداز اجرای ماده ۲۷۲ق.م.م در اداره کل امور مالیات بر شرکتهای تهران، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم وتحقیقات،۱۳۸۵.

8. Bac, Mehmet, “Corruption, Supervision and the Structure of Hierarchies.” J. Law Econ. Organ. 12, 2:277–298, Oct. (1996).

9. Causes, Consequences and Control, pp. 207–219. London: Frances Pinter, 1983.

10. Lee T.H, A Md Ali ,JD Gloeck ,CS Yap ,YL Ng and W Boonyanet, The audit expectation gap in Thailand, Southern African Journal of Accountability and Auditing Research Vol 10: 1-17,(2010)

11. Lee Teck-Heang1, Azham Md. Ali2 The audit expectation gap: A review of the contributing factors, Journal of Modern Accounting and Auditing, , USA, Aug., Vol. 4, No.8 ,Serial No.39, (2008)

12. Munir Sidani Yusuf, "The audit expectation gap: evidence from Lebanon", Managerial Auditing Journal, Vol. 22 Iss: 3, 288 – 302, (2007).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

13. Palmier, Leslie H., “Bureaucratic Corruption and its Remedies.” In Michael Clarke, Ed., Corruption, Public Choice, forthcoming.(1989)

14. Porter Brenda,Catherine Gowthorpe , Audit expectation –performance Gap GAP in United Kingdom 1999 and camprision with the gap in Newlands in 1989 and in1999, United Kingdom,Published by The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh, First published(2004).

15. Salehi.M, V.Rostami, Audit expectation Gap: international evidence, International journal of academic research (September 2009).

16. Sanyal Amal , Audit Hierarchy in a Corrupt Tax Administration , Journal of Comparative Economics 28, 364–378 (2000)

17. Sanyal, Amal, Gang, Ira N., and Goswami, Omkar, “Corruption, Tax Evasion and the Laffer Curve.”

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]