

**بررسی تفاوت معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو
جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی
کشور: مطالعه موردی استان خراسان رضوی**
محمدرضا شورورزی^۱
احمد رضا رحمانی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۶/۱۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۲/۲۴

چکیده

در این تحقیق تفاوت معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص پرونده‌های اشخاص حقوقی موضوع ماده ۲۷۲ (ق.م.م) بررسی شده است. در این تحقیق با توجه به نرمال نبودن داده‌های مورد آزمون، برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش‌های آماری ناپارامتریک (ویلکاکسون، من ویتنی، کروسکال واریس) استفاده شده است. این تحقیق یک دوره ۴ ساله (۱۳۸۷-۱۳۸۴) را دربر می‌گیرد و شامل ۶۱۲ سال شرکت حسابرسی شده موضوع ماده ۲۷۲ (ق.م.م) می‌باشد. نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد که تفاوت معنی‌داری بین معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص پرونده‌های اشخاص حقوقی موضوع ماده ۲۷۲ (ق.م.م) وجود داشته و خصوصیات اختصاصی شرکت از قبیل سهامی عام یا خاص بودن، عضو یا غیر عضو بودن در بورس اوراق بهادار و دولتی یا خصوصی بودن بر این اختلاف تأثیرگذار بوده و در مورد شرکت‌هایی که توسط شاغلان انفرادی و غیر انفرادی (مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی) عضو جامعه حسابداران رسمی مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته‌اند این اختلاف به طور معنی‌داری وابسته به نوع حسابرس نیست و رسیدگی انفرادی و گروهی تأثیری بر نتایج حاصل ندارد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مالی، حسابرسی مالیاتی، درآمد مشمول مالیات، معافیت‌های قانونی مالیاتی، ماده ۲۷۲ (ق.م.م) جامعه حسابداران رسمی

۱- استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نیشابور

۲- کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور، کارشناس ارشد مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور

۱- مقدمه

رشته اقتصاد در بهبود سطح رفاه افراد جامعه، اثر انکار ناپذیر دارد و سرمایه‌گذاریهای فیزیکی و انسانی بیشتر، اجرای تکنیک‌های جدید تولید و ارایه دانش نوین در این زمینه، ازجمله پایه‌های فرآیند رشد هستند. مالیاتها به علت اثری که بر بازده سرمایه‌گذاریهای فیزیکی و انسانی دارند می‌توانند بر تصمیم‌گیریهای اقتصادی و در نهایت بر نرخ رشد، تأثیر بگذارند. در خلال قرن بیستم در اغلب کشورهای توسعه یافته سطح مالیاتها به‌طور چشمگیری افزایش یافته است. چنین افزایش معنی‌داری در مالیاتها سبب طرح پرسشهایی در مورد اثر مالیات بر رشد اقتصادی شده است (فلسترو همکاران ۲۰۰۰).^۱

امروزه دولتها سعی می‌کنند تا هزینه‌های عمومی و جاری خویش را از محل درآمدهای ناشی از وصول مالیات تأمین 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 است. از دیدگاه کلان، مالیاتها یکی از عمده‌ترین 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، میررستم، ۱۳۸۶). جایگاه نظام مالیات‌ستانی در هر جامعه ای تابعی از وضعیت گذشته، حال و آینده توسعه اقتصادی است. تحول در نظام مالی بیش از هر چیز نیازمند تکلیف قانون است. نیازمند برقراری سیستمی است که با صدور نتیجه عملیات آن بتوان عملکرد دولت را ارزیابی کرد و اثربخشی فعالیتهای آنرا سنجید. نیازمند نیروی انسانی متخصص و متعهد برای اجرای مفاهیم و رهنمود و استانداردهای حسابداری است. نیازمند دگرگونی در فرهنگی حسابخواهی و حسابدهی است و نیازمند ثبات قوانین و نابودی واسطه‌گری و دلالتی است. شاید بتوان ادعا کرد که همزمان با تشکیل اولین جوامع بشری مالیات^۲ نیز پا به عرصه ظهور گذاشته است. یک اقتصاد اجتماعی برای انجام وظایف خود، به ابزارهایی متوسل می‌شود که از آن تحت عنوان «نهاد»^۳ یاد می‌کنیم، یکی از این نهادها دولت است. گسترده شدن دخالت دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و در پی آن، گسترش تعهدات دولت در جهت هدفهایی چون رشد اقتصادی، ثبات قیمتها، افزایش اشتغال و توزیع عادلانه درآمدها، مخارج

1-Floster et.al

2-Taxation

3-Character

دولت را با روند صعودی مواجه نموده است. در این میان در کشورهای توسعه یافته درآمدهای مالیاتی در تأمین مالی مخارج دولت از اهمیت وافری برخوردار هستند. اما در کشورهای در حال توسعه به دلیل وجود ساختار توری و کارآ نبودن سیستم مالیاتی، درآمدهای مالیاتی درصد ناچیزی از تولید ناخالص داخلی این کشورها را تشکیل می‌دهد.

در ایران پس از درآمدهای نفتی، عمده درآمدهای دولت در راه تأمین مالی بودجه، درآمدهای مالیاتی می‌باشد که از آن طریق سه هدف تخصیص منابع اقتصادی توزیع مجدد درآمد و تثبیت اقتصادی پی‌گیری می‌شود (پورمقیم، ۱۳۸۲). در نظام مالیاتی ایران در راستای اجرای قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح و استفاده از تخصص‌ها و خارج کردن سیستم تشخیص مالیات از حالت سنتی، ماده (۲۷۲) قانون مالیات‌های مستقیم نقش مهم و کم‌نظیری را برای حسابداران رسمی مشخص و تعریف کرده است. اکنون با گذشت بیش از یک دهه از تصویب قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی و با توجه به اینکه حسابرسی مالیاتی به عنوان بخشی از نظام مالیاتی شمرده شده و قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی و نیز ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم از حسابرسی مالیاتی به عنوان یکی از ابزارهای تشخیص مالیات نام برده اند و با عنایت به اینکه چندین سال از همکاری متقابل جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان امور مالیاتی در زمینه ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی می‌گذرد، نوع و کیفیت این رابطه به دلایل متعدد دستخوش نوسانات فراوانی بوده که عمدتاً ناشی از تفاوت نگرش و دیدگاه هریک از طرفین می‌باشد که با توجه به نحوه تعامل سازمان امور مالیاتی با جامعه حسابداران رسمی ایران و نحوه گزارش‌دهی و رسیدگی آن توسط سازمان امور مالیاتی کشور ارزیابی بهتر و روشن‌تری می‌توان ارائه نمود که نیاز به بررسی این رابطه متقابل را ضروری می‌نماید.

معافیت‌های قانونی مالیاتی، به امتیازاتی اطلاق می‌شود که طبق قانون و مقررات موضوعه مالیاتی قابل کسر از درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه است و می‌توان از آن جمله به برخی از معافیت‌های مالیاتی موضوع مواد ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۴۰ و ۱۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم و معافیت افزایش سرمایه اشاره نمود. با توجه به اینکه یکی از مهمترین موارد بروز اختلاف در تعیین درآمد مشمول مالیات مربوط به اعمال معافیت‌های قانونی مالیاتی است، لذا در این تحقیق قصد داریم با ارائه شواهد علمی و نتایج حاصل

از تجزیه و تحلیل‌های آماری اختلاف‌های موجود را بررسی کرده تا فرضیات تحقیق را مورد آزمون قرار دهیم.

۲- مبانی نظری تحقیق

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 مسئولیت‌های اعضای جامعه است به عنوان بازوی تخصصی دولت کمک کنند، تأثیرات شگرفی را در این بخش به وجود خواهند آورد، بدون آن که هزینه‌ای به دولت تحمیل شود.

وقتی به حسابرسی مالی اشاره می‌کنیم، همان اصول و موازین تصویب شده و استانداردهایی که وجود دارد در ذهن متبادری شود و قاعدتاً حسابرسان طبق آن حسابرسی را انجام می‌دهند، ولی درمورد 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 اجرایی برای 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 (عادل بهرامی، ۱۳۸۷). کیفیت حسابرسی به دو جزء صلاحیت و استقلال بستگی دارد (هوتین و دیگران، ۲۰۰۳). با توجه به اینکه حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند، صرف نظر از نوع یا اندازه خدمات حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای باید در ارایه این خدمات درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بیطرفی پایبند باشند (حسین مهربانی، ۱۳۸۵). مطابق ماده (۵) آئین نامه اجرائی تبصره (۴) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی: «حسابداران رسمی و مؤسسات

حسابرسی که عهده‌دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی و یا حسابرسی اشخاص مشمول ماده (۲) این آیین نامه هستند در صورت درخواست اشخاص مزبور مکلفند علاوه بر گزارش موضوع ماده (۴) فوق، گزارش حسابرسی مالیاتی جداگانه طبق نمونه ای 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 شود. 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 ۲۱۱/۳۶۶۴/۳۵۰۷۲ 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 شد و طی بخشنامه شماره ۲۰۰/۵۶۳۵۸ مورخ ۱۳۸۸/۰۶/۱۱ ابلاغ شد. سازمان حسابرسی موسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که عهده دار انجام حسابرسی مالیاتی می‌شوند، ملزم هستند در تهیه گزارش شرکتها و موسسات 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 و حقوق) ماده ۵ آیین نامه اجرایی و معافیت‌های مالیاتی نیاز به توضیحات تکمیلی

حسابرس مالیاتی باشد، رئیس اداره امور مالیاتی موضوع را با ذکر مصداق به طور کتبی از حسابرس مالیاتی استعلام خواهد نمود که به ترتیب زیر عمل خواهد شد:

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

ب- در صورتی که نظر حسابرس 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 کافی به مقصود نباشد، موضوع به هیأتی^۱ متشکل از نمایندگان سازمان 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 رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارجاع می شود.

هیأت با حضور کلیه اعضا، رسمیت یافته و رأی اکثریت اعضای هیات مذکور، مورد قبول سازمان امور مالیاتی کشور و 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 می گذرد، موارد ابهام فراوانی مطرح شده و اختلافات فراوانی بین حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات وجود داشته که ناشی از تفاوت نگاه به قانون مالیاتهای مستقیم و بخشنامه ها و دستورالعمل های تابع آن است و باعث می شود سازمان امور مالیاتی کشور 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 قانون گذار نیازمند هم فکری و بررسی ها و مطالعات و پژوهش های بیشتر است.

۱- هیأت در بر گیرنده سه نفر؛ یک نماینده از انجمن حسابداران رسمی و یک نماینده از سازمان امور مالیاتی و یک نفر حسابرس به انتخاب رییس سازمان امور مالیاتی است.

۳- پیشینه تحقیق

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

صفری (۱۳۸۵) در تحقیقی اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان مالیاتی و سود تشخیص شده توسط ماموران مالیاتی اشخاص غیردولتی را مورد بررسی قرار داده و نتیجه گرفته است که دلیل اصلی این اختلاف ناشی از عدم شفافیت قانون مالیاتهای مستقیم و ضرایب علی الرأس بوده است.

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

گردانی و همکاران (۱۳۸۶) در تحقیقی نقش حسابداران رسمی در نظام مالیاتی را مورد بررسی قرار داده است.

بیک پور نیز در مقاله ای «مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم» را مورد بررسی قرار داده و علل اختلافات موجود را به دلیل اختلافات بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتهای مستقیم (سود حسابداری و سود مالیاتی) دانسته است.

عنایتی زاده (۱۳۸۷) در پژوهشی در قالب پایان نامه کارشناسی ارشد به موضوع اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در قالب گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط اداره امور مالیاتی پرونده‌های مالیاتی 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 معنی‌داری 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 آیین نامه‌های مربوطه بخصوص 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.

و کیلی فرد و دیگران (۱۳۸۷) نیز به بررسی تأثیر انجام حسابرسی مالیاتی بر وقفه مالیاتی قانونی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ) پرداخته و نتیجه گرفته اند که با صدور دستورالعمل‌های حسابرسی مالیاتی، فرآیند تشخیص مالیات طولانی‌تر از قبل از اجرای ماده (۲۷۲) قانون مالیاتهای مستقیم شده است و باعث افزایش وقفه مالیاتی شده است.

کمالی (۱۳۸۹) در پژوهشی در قالب پایان نامه کارشناسی ارشد به موضوع اختلاف بین درآمد مشمول مالیات قطعی تعیین شده توسط حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در قالب گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده توسط اداره امور مالیاتی پرونده‌های مالیاتی اداره کل امور مالیاتی خراسان در سالهای ۱۳۸۲ لغایت ۱۳۸۷ پرداخته و نتیجه گرفته است که بین درآمد مشمول مالیات قطعی شده توسط اداره امور مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرس عضو جامعه حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود دارد.

با بررسی نظام مالیاتی در کشورهای مختلف، به دلیل نگاه‌های متفاوتی که نسبت به مالیات و انواع و نحوه وصول آن وجود دارد و همچنین سیستم‌ها و روشهای متفاوت بررسی‌های مالیاتی که تقریباً بومی هر کشور است، مطالعاتی مشابه با این تحقیق مشاهده نگردید.

۴- فرضیه‌های تحقیق

مسئله اصلی در این پژوهش بررسی تفاوت معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان مالیاتی در دوره زمانی مورد نظر است ولی قبل از آن به دلیل بررسی تأثیر 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 مؤسسه) بر اختلاف میان معافیت‌های قانونی مالیاتی توسط آزمون‌های آماری مورد بررسی قرار گرفته است. فرضیه‌های مطرح شده به شرح ذیل است.

۱- بین معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور تفاوت معنی داری وجود دارد.

۲- معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در بین شرکت‌های مختلف متفاوت است.

۳- معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در بین شرکت‌های عضو و غیرعضو بورس اوراق بهادار متفاوت است.

۴- معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در بین شرکت‌های دولتی و خصوصی متفاوت است.

۵- معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در بین شرکت‌ها با حسابرس انفرادی و غیرانفرادی عضو جامعه حسابداران رسمی متفاوت است.

۶- معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در بین شرکت‌ها با حسابرس سازمان حسابرسی و سایر حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران متفاوت است.

لازم به توضیح است که فرضیه اول به صورت جزئی‌تر در خصوص انواع شرکت‌ها (سهامی خاص، سهامی عام، مسئولیت محدود، تعاونی، دولتی، خصوصی) و انواع رسیدگی‌های صورت گرفته توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی (رسیدگی گروهی، انفرادی) نیز مورد آزمون قرار گرفته است.

۵- جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی خراسان رضوی است که در سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۷ در راستای اجرای ماده ۲۷۲ (ق.م.م) توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی

ایران مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته‌اند و حسابرس در خصوص اعطای معافیت‌های قانونی مالیاتی اظهارنظر نموده است (جمعا ۶۱۲ سال شرکت).

با توجه به اضافه شدن ماده ۲۷۲ (ق.م.م) در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و نیز تدوین دستورالعمل‌های رسیدگی حسابرسی مالیاتی مربوطه توسط سازمان مالیاتی کشور و جامعه حسابداران رسمی، لذا عملاً از سال ۱۳۸۲، حسابرسی پرونده‌های مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ (ق.م.م) شکل گرفت و سازمان امور مالیاتی کشور رسیدگی به اینگونه پرونده‌های مالیاتی را در دستور کار خود قرار داد، و از آن جایی که موضوع تحقیق حاضر بررسی تفاوت معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان مالیاتی کشور است، در عملکردهای سالهای ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ این موضوع موضوعیت نداشته است (پرونده-های اشخاص حقوقی موضوع حسابرسی ماده ۲۷۲ (ق.م.م) فاقد معافیت مالیاتی) و لذا سال مالی ۱۳۸۴ به عنوان شروع دوره تحقیق مورد استفاده قرار گرفته است. همچنین با توجه به اینکه اطلاعات شرکت‌های مورد بررسی تا سال ۱۳۸۷ به طور کامل در دسترس است، در نتیجه پایان بازه زمانی تحقیق، سال مالی ۱۳۸۷ مد نظر قرار گرفته است. که در این خصوص جمعا ۶۱۲ سال شرکت در مقطع زمانی سالهای ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۷ به عنوان نمونه (جامعه) مورد بررسی قرار گرفته‌اند. در این پژوهش به دلیل استفاده از روش سرشماری در استخراج اطلاعات مورد نیاز، نمونه‌گیری انجام نگرفته است.

جدول شماره (۱): آنالیز آماری ۶۱۲ سال شرکتهای نمونه مورد بررسی

شرح		مقدار فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
نوع شرکت	با مسئولیت محدود	۲۸	۴	۴
	تعاونی	۱۹	۳	۷
	سهامی خاص	۵۰۰	۸۲	۸۹
	سهامی عام	۶۵	۱۱	۱۰۰.۰
	جمع	۶۱۲	۱۰۰.۰	
نوع مالکیت	خصوصی	۵۷۳	۹۴	۹۴
	دولتی	۳۹	۶	۱۰۰.۰
	جمع	۶۱۲	۱۰۰.۰	
وضعیت پذیرش در بورس	عضو	۳۰	۵	۵
	غیرعضو	۵۸۲	۹۵	۱۰۰.۰
	جمع	۶۱۲	۱۰۰.۰	
نوع حسابرس	سازمان حسابرسی	۶۱	۱۰	۱۰
	انفرادی	۹۸	۱۶	۳۴.۷
	موسسه	۴۵۳	۷۴	۱۰۰.۰
	جمع	۶۱۲	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 است که به شیوه همبستگی صورت گرفته است.

انتخاب روش جمع‌آوری اطلاعات بستگی به واحدهای تحقیق و مقیاس بررسی دارد، در این تحقیق از روش بررسی اسناد و مدارک پرونده‌های مالیاتی جهت جمع‌آوری 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 جمع‌آوری 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 قراردادها نمی‌شود (موزرو کالتون، ۱۳۷۴).

در این تحقیق، تجزیه و تحلیل‌های لازم با استفاده از نرم‌افزارهای 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 توصیف مناسبی در مورد متغیرها و ماهیت آن به دست آمده و سپس روش‌های آماری استنباطی شامل آزمون کلوموگروف اسمرینوف جهت بررسی نرمال بودن داده‌ها و روش‌های غیرپارامتریک (آزمون ویلکاکسون، آزمون من ویتنی، آزمون کروسکال والیس) مورد استفاده قرار گرفته است.

۷- آزمون فرضیه‌ها

با توجه به فرضیه‌های آزمون دو سری فرضیه به صورت کلی انجام شده است. در فرضیات سری اول به بررسی تفاوت بین اظهار نظر حسابرس و مأمور مالیاتی در خصوص معافیت‌های قانونی مالیاتی در مجموع و به تفکیک متغیرهای کنترلی (نوع شرکت، نوع حسابرس و ...) پرداخته‌ایم و در فرضیات دیگر بررسی شده است که آیا تفاوت بین اظهار نظر حسابرس و مأمور مالیاتی در گروه‌های مختلف (براساس نوع شرکت، نوع حسابرس، نوع مالکیت و...) تفاوت معنی‌داری دارند.

باید توجه داشت با توجه به نرمال نبودن داده‌ها (آزمون کلوموگروف اسمرینوف) بهترین آزمون برای فرضیات سری اول آزمون رتبه‌ای ویلکاکسون برای داده‌های جفت شده و برای فرضیات سری دوم آزمون رتبه‌ای U من ویتنی برای متغیرهای دو ارزشی (نوع حسابرس، نوع مالکیت و...) و آزمون رتبه‌ای کروسکال والیس برای متغیر چند ارزشی (نوع شرکت) است.

برای فرضیات گروه اول می‌توان فرضیه آماری را به صورت زیر نشان داد.

$$H_0: d\mu = 0$$

$$H_1: d\mu \neq 0$$

که $d\mu$ اختلاف در اظهار نظر حسابرس و مأمور مالیاتی برای هر شرکت است و برای فرضیات گروه دوم می‌توان فرضیه آماری را به صورت زیر نشان داد.

$$H_0: \mu_i = \mu_j$$

$$H_1: \mu_i \neq \mu_j$$

که μ_i میانگین رتبه‌های میزان اختلاف در اظهار نظر حسابرس و مأمور مالیاتی برای هر گروه (بر اساس نوع شرکت، نوع حسابرس، نوع مالکیت و...) است. بدین منظور پس از استخراج اطلاعات مشاهدات توسط روشهای آماری به نحو زیر توسط نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۱۸ مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

الف) توصیف: مشاهدات ابتدا توسط روشهای آمار توصیفی شامل جداول فراوانی، نمودارها و شاخصهای آماری توصیف می‌شوند.

ب) استنباط: آنگاه مشاهدات توسط روشهای آمار استنباطی ناپارامتری از جمله آزمون رتبه علامتدار ویلکاکسون و کروسکال والیس و U من ویتنی مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند.

۸- یافته‌ها

جدول شماره (۲): نتایج آزمون فرضیه‌ها

ردیف	شرح فرضیه‌ها	نوع آزمون	p-value	آماره آزمون	سطح احتمال	نتیجه آزمون فرضیه
۱	بین معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حساب‌برسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور تفاوت معنی‌داری وجود دارد.	رتبه‌ای ویلیکاکسون	۰/۰۰۰	- ۷/۱۴۵	۰/۰۵	قبول
۲	معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حساب‌برسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در بین شرکت‌های مختلف متفاوت است.	رتبه‌ای کروسکال والیس	۰/۰۳۹	- ۳/۳۵۷ ۸	۰/۰۵	قبول
۳	معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حساب‌برسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در بین شرکت‌های عضو و غیرعضو بورس اوراق بهادار متفاوت است.	رتبه‌ای من ویتنی	۰/۰۰۸	- ۲/۶۴۰	۰/۰۵	قبول
۴	معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حساب‌برسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در بین شرکت‌های دولتی و خصوصی متفاوت است.	رتبه‌ای من ویتنی	۰/۰۳۷	- ۲/۰۸۲	۰/۰۵	قبول

ردیف	شرح فرضیه ها	نوع آزمون	p-value	آماره آزمون	سطح احتمال	نتیجه آزمون فرضیه
۵	معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در بین شرکتها با حسابرس انفرادی و غیرانفرادی عضو جامعه حسابداران رسمی متفاوت است.	رتبه‌ایمن ویتنی	۰/۲۰۸	۱/۲۵۹ -	۰/۰۵	عدم پذیرش
۶	معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در بین شرکتها با حسابرس سازمان حسابرسی و سایر حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران متفاوت است.	رتبه‌ایمن ویتنی	۰/۱۳۴	۱/۴۹۹ -	۰/۰۵	عدم پذیرش

شرح فرضیه : بین معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور تفاوت معنی‌داری وجود دارد (فرضیه اول به تفکیک انواع شرکتها و انواع رسیدگیها مورد آزمون قرار گرفته است).

جدول شماره (۳): نتایج آزمون فرضیه‌ها

نوع شرکت	حجم نمونه	آزمون مورد استفاده	آماره آزمون	p - value	سطح احتمال	نتیجه آزمون فرضیه
سهامی خاص	۵۰۰	رتبه‌ای ویلکاکسون	-۵/۴۷۱	۰/۰۰۰	۰/۰۵	قبول
سهامی عام	۶۵	رتبه‌ای ویلکاکسون	-۴/۱۴۵	۰/۰۰۰	۰/۰۵	قبول
تعاونی	۱۹	رتبه‌ای ویلکاکسون	-۱/۷۷۸	۰/۰۷۵	۰/۰۵	عدم پذیرش
مسئولیت محدود	۲۸	رتبه‌ای ویلکاکسون	-۱/۶۸۲	۰/۰۹۳	۰/۰۵	عدم پذیرش

جدول شماره (۴): نتایج آزمون فرضیه‌ها

نوع شرکت	حجم نمونه	آزمون مورد استفاده	آماره آزمون	p - value	سطح احتمال	نتیجه آزمون فرضیه
عضو بورس اوراق بهادار	۳۰	رتبه‌ای ویلکاکسون	-۳/۱۲۴	۰/۰۰۲	۰/۰۵	قبول
غیرعضو بورس	۵۸۲	رتبه‌ای ویلکاکسون	-۶/۴۱۹	۰/۰۰۰	۰/۰۵	قبول

جدول شماره (۵): نتایج آزمون فرضیه‌ها

نوع شرکت	حجم نمونه	آزمون مورد استفاده	آماره آزمون	p - value	سطح احتمال	نتیجه آزمون فرضیه
خصوصی	۵۷۳	رتبه‌ای ویلکاکسون	-۶/۴۸۹	۰/۰۰۰	۰/۰۵	قبول
دولتی	۳۹	رتبه‌ای ویلکاکسون	-۲/۸۹۷	۰/۰۰۴	۰/۰۵	قبول

جدول شماره (۶): نتایج آزمون فرضیه‌ها

نوع رسیدگی	حجم نمونه	آزمون مورد استفاده	آماره آزمون	p - value	سطح احتمال	نتیجه آزمون فرضیه
انفرادی	۹۸	رتبه ای ویلکاکسون	-۳/۰۳۲	۰/۰۰۲	۰/۰۵	قبول
گروهی	۵۱۴	رتبه ای ویلکاکسون	-۶/۴۹۹	۰/۰۰۰	۰/۰۵	قبول

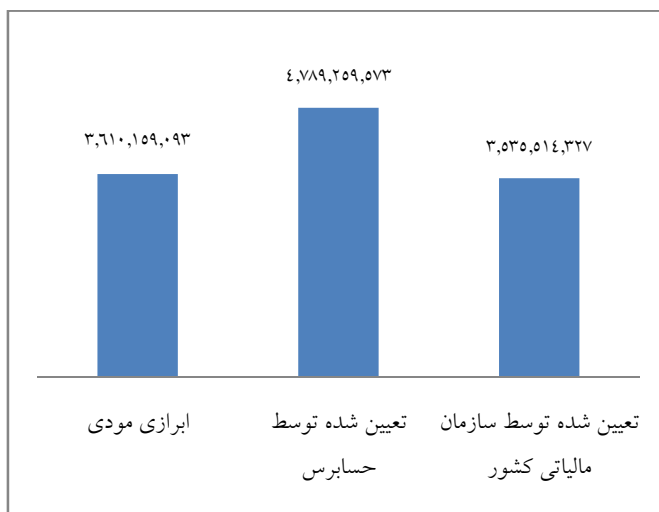
جدول شماره (۷): نتایج آزمون فرضیه‌ها

نوع رسیدگی	حجم نمونه	آزمون مورد استفاده	آماره آزمون	p - value	سطح احتمال	نتیجه آزمون فرضیه
سازمان حسابرسی	۶۱	رتبه ای ویلکاکسون	-۳/۲۱۱	۰/۰۰۱	۰/۰۵	قبول
سایر حسابرسان	۵۵۱	رتبه ای ویلکاکسون	-۶/۳۴۵	۰/۰۰۰	۰/۰۵	قبول

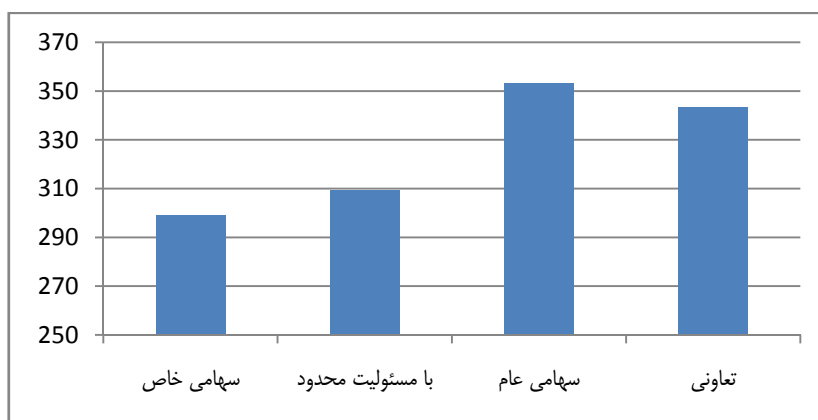
جدول شماره (۸): متوسط معافیت قانونی مالیاتی در طی سالهای ۸۴ تا ۸۷ (ریال)

سال	ابرازی مودی	تعیین شده توسط حسابرس	تعیین شده توسط سازمان مالیاتی
۸۴	۴,۱۹۱,۵۴۶,۰۲۸	۵,۹۵۸,۳۴۷,۹۶۲	۴,۰۲۳,۵۸۱,۷۲۲
۸۵	۳,۷۱۶,۱۴۳,۸۳۶	۶,۳۹۵,۳۴۵,۵۱۱	۴,۷۱۰,۶۷۹,۱۹۹
۸۶	۳,۷۷۱,۸۹۳,۵۶۱	۳,۶۳۸,۶۰۹,۹۸۰	۳,۱۴۶,۴۸۴,۶۰۷
۸۷	۲,۹۹۷,۰۸۲,۶۱۰	۳,۸۰۴,۵۳۴,۹۷۵	۲,۶۲۶,۵۱۹,۷۰۹
کل	۳,۶۱۰,۱۵۹,۰۹۳	۴,۷۸۹,۲۵۹,۵۷۳	۳,۵۳۵,۵۱۴,۳۲۷
آماره K-S	۱۰,۱۱۵	۹,۶۷۷	۹,۸۳۹
مقدار احتمال		۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

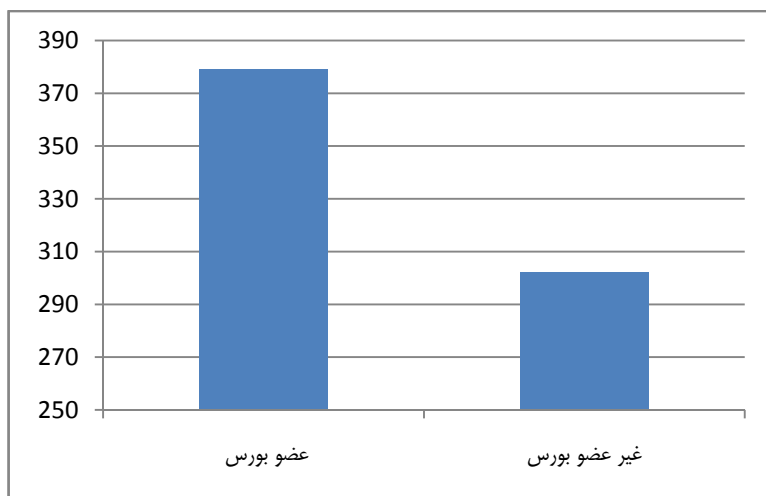
نمودار شماره (۱): مقایسه متوسط معافیت قانونی مالیاتی در طی سالهای ۸۴ تا ۸۷ (ریال)



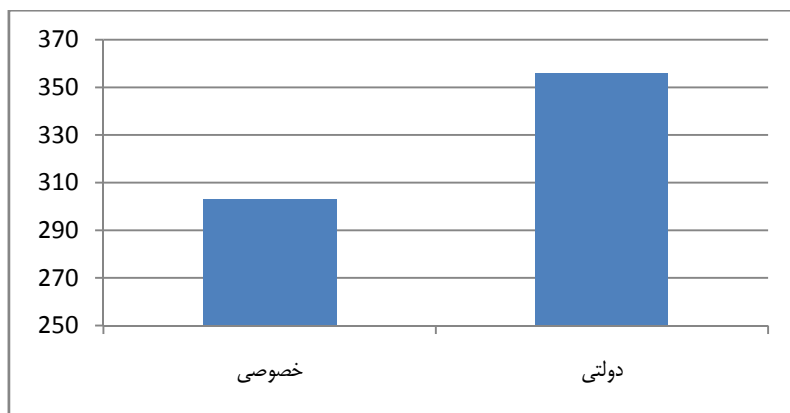
نمودار شماره (۲): مقایسه رتبه‌های کروسکال والیس



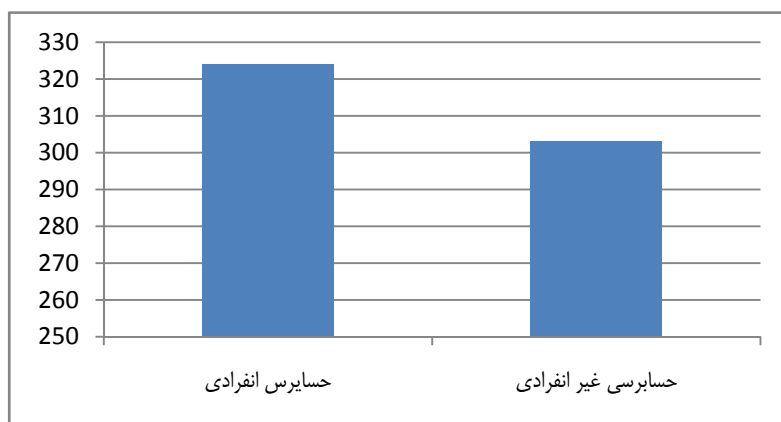
نمودار شماره (۳): مقایسه رتبه‌های من ویتنی



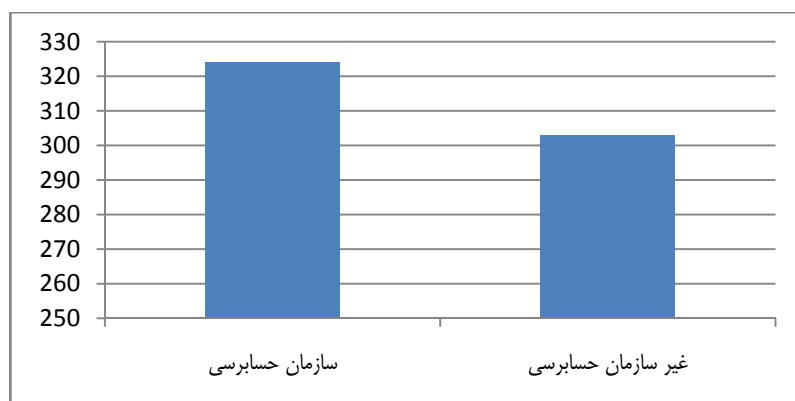
نمودار شماره (۴): مقایسه رتبه‌های من ویتنی



نمودار شماره (۵): مقایسه رتبه‌های من ویتنی



نمودار شماره (۶): مقایسه رتبه‌های من ویتنی



۹- اهم موارد ابهام مطرح شده در گزارش‌های حسابرسی مالیاتی در خصوص

معافیت‌های قانونی مالیاتی

(۱) عدم رعایت مقررات، دستورالعمل‌ها و آیین نامه‌های مربوط به اعطای معافیت ماده ۱۳۲ (ق.م.م) و محاسبه صحیح معافیت‌های تولیدی موضوع ماده ۱۳۲ (ق.م.م) براساس سود ابرازی صرفاً ناشی از فعالیت‌های تولیدی نه بر اساس مانده درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی و از سایر منابع درآمدی (غیرتولیدی).

۲) عدم محاسبه صحیح معافیت توسعه و تکمیل موضوع ماده ۱۳۸ (ق.م.م) و اعطای معافیت از مأخذ مانده درآمد مشمول مالیات نه سود ابزاری، توضیح اینکه هزینه‌های انجام شده طرح شده بایستی به نسبت سود ابزاری اعم از معاف و غیرمعاف تسهیم شده و سپس معافیت مزبور به هزینه‌های انجام شده طرح از محل سهم سود منابع غیر معاف اعطا شود(بند ۱۱ بخشنامه شماره ۲۳۳۲/۲۴۰/۲۸۳۴۵-۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی کشور.

۳) عدم تسهیم مناسب هزینه‌های شرکت به نسبت درآمد معاف و غیرمعاف بویژه هزینه‌های مالی شرکت و در نتیجه محاسبه نادرست معافیت‌های شرکت (بخشنامه شماره ۸۴/۵/۲۹-۳۳۳/۱۳۷۶/۱۰۲۴ سازمان امور مالیاتی کشور).

۴) محاسبه زیان حاصل از منابع معاف از قبیل معافیت تولیدی و معافیت صادرات و افزودن آن به درآمد مشمول مالیات شرکت

(۵) عدم رعایت مقررات، دستورالعمل‌ها و آیین نامه‌های مربوط به معافیت افزایش سرمایه ماده ۴ قانون تسهیل و نوسازی صنایع کشور که منجر به عدم پذیرش معافیت مربوط می‌شود. (بخش نامه شماره ۴۷۱/۲۱۸۳-۲۱۱-۲۱/۸۳/۲۱ مربوط به تصویب نامه شماره ۱۹۰۷۰/ت/۳۰۳۷۰-۲/۸۳/۲ هیأت وزیران و اصلاحات بعدی).

طی بررسیهای به عمل آمده نتایج این تحقیق نیز مؤید این مطلب است سیر صعودی مورد قبول خوبی در زمینه نزدیکی اداره امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی در طی سالهای لازم الاجرا شدن قانون در وظیفه تعیین درآمد مشمول مالیات دیده می‌شود. باید این نکته مورد توجه قرار گیرد که هرحرفه در آغاز فعالیت خود دارای نواقص و نقاط ضعفی است که باید با درایت و راهنمایی به موقع به رفع آنها پرداخت. درخصوص نتیجه این تحقیق نیز قابل ذکر است که اختلاف ایجاد شده بین حسابرسان و اداره امور مالیاتی درخصوص اعمال معافتهای مالیاتی ناشی از کلی‌گویی قانون، ضعف در تفسیر قانون، یکپارچه نبودن بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، تصویب نامه‌ها، عدم اطلاع حسابرسان در خصوص نحوه اجرای صحیح قوانین و مقررات موضوعه مالیاتی است.

۱۰- نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

در این تحقیق، اختلاف بین معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور در پرونده‌هایی که در راستای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مورد رسیدگی قرار گرفته اند مورد بررسی قرار می‌گیرد.

برای آزمون فرضیات در ابتدا باید اثر کلیه متغیرهای ناخواسته همچون عوامل تعیین کننده آماری، عوامل نهادی یا اجتماعی، عوامل مربوط به سیاست‌های مالیاتی، سطح مبادلات و محدودیت‌های وارداتی، سیاست‌های تورمی و سیاست‌های مربوط به نرخ بهره که ممکن است بر میزان معافیت‌های قانونی مالیاتی تأثیر گذارد، خنثی شود. از آنجایی که هدف اصلی این تحقیق بررسی اختلاف بین معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور است، در این تحقیق در خصوص اثرات سایر متغیرهایی که در بالا به آنها اشاره شد هیچگونه پیش‌بینی صورت نمی‌گیرد. به عبارت دیگر در این تحقیق فرض می‌شود که تأثیر متغیرهای ذکر شده بر روی عملکرد حساب‌رس و مأموران تشخیص مالیات در خصوص اعمال معافیت‌های قانونی مالیاتی در مورد پرونده‌هایی که حساب‌رسی مالیاتی شده اند، یکسان است و هیچگونه تفاوتی از این لحاظ بین آنها وجود ندارد.

در وضعیت مطلوب فرض بر این است که هیچگونه اختلافی وجود نداشته باشد یا این اختلاف در حداقل خود باشد. برای بررسی موضوع تحقیق، فرضیات مورد بررسی با استفاده از روش‌های آماری و تحلیل داده‌ها مورد بررسی قرار گرفت که با توجه به حجم نمونه و نرمال نبودن توزیع داده‌ها که منجر به استفاده از آزمون‌های ناپارامتریک شده است، نتایج حاصل به شرح زیر ارائه می‌شود.

اگر چه نتیجه کلی حاکی از آن است که در سطح ۵٪ اختلاف معنی‌داری بین معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی در تشخیص درآمد مشمول مالیات با معافیت‌های قانونی مالیاتی اعمال شده توسط مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی کشور وجود دارد، ولی فرضیاتی که جزییات موضوع را مورد کنکاش قرار می‌دهد، خط سیر یکسانی را طی نمی‌کند و نشان می‌دهد که در مورد شرکت‌های سهامی عام، سهامی خاص، شرکت‌های عضو و غیرعضو در بورس اوراق بهادار، شرکت‌های خصوصی، شرکت‌های دولتی، شرکت‌هایی که توسط حساب‌رسان انفرادی و غیرانفرادی و همچنین شرکت‌هایی که توسط سازمان حساب‌رسی و سایر حساب‌رسان عضو جامعه

حسابداران رسمی مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته اند، اختلاف معنی‌داری مشاهده می‌شود و در مورد شرکت‌های با ساختار مسئولیت محدود و تعاونی اختلاف معنی‌داری مشاهده نمی‌شود. نتایج حاصل از فرضیات حاکی از آن است که خصوصیات اختصاصی شرکت از قبیل سهامی عام یا خاص بودن، عضو یا غیرعضو بودن در بورس اوراق بهادار و دولتی یا خصوصی بودن بر این اختلاف تأثیر گذار بوده و در مورد شرکت‌هایی که توسط شاغلان انفرادی و غیرانفرادی (مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی) عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته اند، این اختلاف به طور معنی‌داری وابسته به نوع حسابرس نیست و رسیدگی انفرادی و گروهی تأثیری بر نتایج حاصل ندارد.

با توجه به اینکه نتایج تحقیق با وضعیت مطلوب مورد انتظار تفاوت فاحشی دارد، لذا نیازمند بررسی نحوه اجرا و افزایش کنترل‌های حرفه‌ای و تدوین دستورالعمل‌های منسجم است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که علی‌رغم انتقاداتی که به سازمان امور مالیاتی به دلیل نوع ورود به رسیدگی این نوع 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. بنظر می‌رسد که نحوه عمل مأموران تشخیص مالیات با روح ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم خیلی مطابقت نداشته و عملاً دوباره کاری است و نه تنها از حجم کار مأموران تشخیص مالیات کاسته نشده و در امروصول 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 حسابرسان ضمن درک درست از نوع گزارش‌هایی که ارائه می‌دهند و با 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.

- با توجه به نتایج تحقیق پیشنهادات ذیل ارائه می گردد
- (۱) تجدید نظر و ارایه اصلاحات لازم و شفاف سازی درقانون مالیاتهای مستقیم در بخش معافیهای قانونی مالیاتی.
 - (۲) ایجاد و یا افزایش دستگاههای نظارتی و افزایش کنترلهای لازم وهمچنین تدوین قوانین انظامی همراه با ضمانتهای اجرایی کافی در سازمان امورمالیاتی کشور، بطورنمونه مسئولیت تضامنی داشتن موسسات حسابرسی و اشخاص در جبران خسارت دولت در نتیجه ارایه گزارش مالیاتی غیرمسئولانه و ناآگاهانه و درصورت وجود اشتباهات مؤثر بر درآمد مشمول مالیات.
 - (۳) دادن اختیار به سازمان امورمالیاتی کشور مبنی بر رسیدگی مجدد اسناد، مدارک و دفاتر قانونی در صورت لزوم و بر اساس قوانین ومقررات مربوطه.
 - (۴) تدوین دستورالعمل مدون جهت تعیین حق الزحمه حسابرسی با توجه به حجم کار.
 - (۵) ایجاد مشوق هایی برای حسابداران رسمی که نسبت به انجام وظایف حرفه ای خود، مطابق با قوانین مالیاتی در تشخیص مالیات، عملکرد مناسبی داشته اند.
 - (۶) پیشنهاد می شود بخاطر افزایش دقت حسابرسی مالیاتی و رعایت بهتر قوانین ومقررات قانون مالیاتها توسط مؤسسات عضوجامعه حسابداران رسمی، درهرتیم حسابرسی یک نفر از ماموران مطلع وخبره تشخیص مالیات از سازمان امورمالیاتی کشور حضور فعال و مؤثر داشته باشد(با حق امضاء و اظهار نظر به عنوان نماینده سازمان امور مالیاتی).
 - (۷) برگزاری دوره ها و کارگاه های آموزشی و ارتقاء سطح دانش حسابرسان و مأموران تشخیص مالیات.
 - (۸) برگزاری آزمون های مرحله ای در فواصل زمانی معین(هر چند سال یکبار) جهت ارزیابی صلاحیت علمی وحرفه ای اعضای جامعه حسابداران رسمی.
 - (۹) رتبه بندی مؤسسات حسابرسی و حسابرسانی که بصورت انفرادی کار می کنند و واگذاری کار با توجه به حجم عملیات شرکت مورد حسابرسی و توان افراد و مؤسسات.
 - (۱۰) ارجاع کار به مؤسسات حسابرسی از طرف سازمان امور مالیاتی کشور یا جامعه حسابداران رسمی بطوری که رابطه مالی مستقیم حسابرس- مؤدی مالیاتی حذف شده و استقلال حسابرس حفظ شود.

- (۱۱) اعتماد کامل به گزارش حسابرسی مالیاتی و تنها رسیدگی نمونه‌ای به پرونده‌های مالیاتی که توسط حسابرسان مورد رسیدگی قرار گرفته است بطور کامل و جامع.
- (۱۲) لزوم تدوین استانداردهای حسابرسی مالیاتی.
- (۱۳) با توجه به معافیت‌های خاصی که در قانون مالیات‌های مستقیم ذکر شده است و عدم توافق بسیاری که بین حسابرسان و مأموران تشخیص مالیات وجود دارد، اعطاء معافیت منوط به کسب مجوز از اداره امور مالیاتی شود.
- (۱۴) 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.
- (۱۵) الزام کلیه بنگاه‌های اقتصادی به ارائه گزارش حسابرسی مالی و صرفاً تهیه اظهار نامه مالیاتی توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و رسیدگی مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی کشور.

فهرست منابع

- ۱- اسداله زاده بالی، میرستم (۱۳۸۶)، «اثر بخشی مالیات بر نابرابری و توزیع درآمد در ایران»، فصلنامه تخصصی مالیات سال شانزدهم، شماره ۴۹.
- ۲- بازرگان، عباس و دیگران (۱۳۸۸)، «روشهای تحقیق در علوم رفتاری، تهران»، انتشارات آگاه.
- ۳- بستانیان، جواد (۱۳۸۲)، «نقش جامعه حسابداران رسمی ایران در اقتصاد کشور»، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۵۵.
- ۴- بیک پور، محمدعلی (۱۳۸۵)، «مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم»، فصلنامه حسابرس شماره ۳۵.
- ۵- بهرامی، عادل (۱۳۸۷)، «حسابرسی مالیاتی در فرآیند توسعه»، روزنامه دنیای اقتصاد، سال سوم، شماره ۱۵۷۵، ص ۹.
- ۶- پورمقیم، سیدجواد (۱۳۸۲)، «بررسی عوامل مؤثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران»، پژوهشنامه اقتصادی.
- ۷- ساعتچی یزدی، حسین (۱۳۷۸)، «قانون مالیاتهای مستقیم بانضمام آیین نامه‌ها و بخشنامه‌ها» تهران، انتشارات مجد.
- ۸- شمس احمدی، منصور (۱۳۸۲)، «نقدی بر گزارش حسابرسی مالیاتی»، نشریه حسابدار، شماره ۱۵۴.
- ۹- صفری، احمد (۱۳۸۵)، «بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی مأموران مالیاتی اشخاص حقوقی غیردولتی در اداره امور مالیاتی شرکتها»، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- ۱۰- عنایتی زاده، عباس (۱۳۸۷)، «بررسی تفاوت حسابرسی مالیاتی انجام شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات تشخیصی»، پایان نامه کارشناسی ارشد، مشهد، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی.
- ۱۱- قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، مصوب ۱۳۷۲/۱۱/۲۷
- ۱۲- قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، ناشر سازمان امور مالیاتی کشور، چاپ اول.

۱۳- 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.

۱۴- کمالی، سعید (۱۳۸۹)، «بررسی تفاوت حسابرسی مالیاتی انجام شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و مأموران تشخیص مالیات سازمان امور مالیاتی در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات قطعی شده»، پایان نامه کارشناسی ارشد مشهد، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مشهد.

۱۵- گردانی، ابوالقاسم و همکاران (۱۳۸۶)، «نقش حسابداران رسمی در نظام مالیاتی»، فصلنامه مالیات و توسعه، شماره ۴.

۱۶- موزر، ص ۱ کالتون (۱۳۷۴)، روش تحقیق در علوم اجتماعی، ترجمه کاظمی ایزدی، تهران، موسسه انتشارات کیهان.

۱۷- مهربانی، حسین (۱۳۸۵)، «بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیرحسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسی»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴.

۱۸- وکیلی فرد، حمید رضا و دیگران (۱۳۸۷)، «تأثیر انجام حسابرسی مالیاتی بر وقفه مالیاتی قانونی) مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ»، فصلنامه تخصصی مالیات، سال شانزدهم، شماره ۴۹: ۹۳-۱۲۰.

۱۹- هشی، عباس (۱۳۸۸)، «ضرورت اصلاح قانون مالیات‌ها یا حذف حسابرسی مالیاتی»، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره های ۱۹۴۱ و ۱۹۴۲.

20-Floster, S and M. Henrekson(2000), "Growth effects of goverment, expenditure and Taxation in rich countries", European economic review, 82: 942- 963.

21-Houghtion 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.

