

تاریخ دریافت ۸۷/۴/۱

پذیرش نهایی ۸۷/۵/۴

ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)

دکتر جعفر باباجانی

دانشیار دانشگاه علامه طباطبایی

محمد جواد مرادمند

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

چکیده

در این پژوهش عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. توسط حسابداران رسمی جهت بررسی وجود تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط مأموران سازمان امور مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی مورد ارزیابی قرار گرفته است.

این موضوع با استفاده از اطلاعات مستخرجه از پرونده‌های مالیاتی تعداد ۴۶۲ شرکت که مودی اداره کل مالیات بر شرکتها یا اداره کل مودیان بزرگ تهران بوده‌اند، برای عملکرد سالهای ۱۳۸۱ لغایت ۱۳۸۳ بررسی شده است. فرضیه‌های تحقیق با استفاده از آزمون فرض درباره میانگین جامعه مورد آزمون قرار گرفته است.

نتایج تحقیق بیانگر وجود تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران سازمان امور مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی است. این در حالیست که نتایج آزمون منحصرأ مربوط به شرکتهایی است که بین درآمد مشمول مالیات دو گروه نامبرده اختلاف وجود داشته است و شرکتهای زیادی نیز وجود داشته‌اند که درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی مورد قبول و پذیرش سازمان امور مالیاتی قرار گرفته‌اند.

کلید واژه‌ها: مودی مالیاتی، ماموران مالیاتی، حسابداران رسمی، مالیات تشخیصی، قانون مالیاتهای مستقیم

مقدمه

بر طبق قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه بهمن‌ماه ۱۳۸۰، دولت برای وصول درآمدهای مالیاتی عمدتاً بر اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط مودیان تنظیم و تسلیم می‌شود، تکیه می‌کند. با این ترتیب، جلب اعتماد و همکاری مودیان مالیاتی یکی از موثرترین راه‌حلها برای توفیق سازمان امور مالیاتی هر کشور در امر تشخیص و وصول مالیات به شمار می‌رود، لیکن نیل به درجات مطلوبی از تمکین مودیان مالیاتی به پرداخت مالیات متعلقه، مستلزم برخورداری از قوانین و مقررات و ضوابط قانونی کافی و شفاف و پایبندی به آنها می‌باشد. ضعف قوانین و مقررات شفاف و روان منجر به اعمال سلیقه‌های شخصی در عرصه تشخیص و وصول مالیات گردیده و موجبات تضییع حقوق مردم و دولت را فراهم می‌نماید. بنابراین هدایت سیستم مالیاتی به سوی استفاده از شیوه‌های کارا و شفاف در امر تشخیص درآمدهای مالیاتی از یک طرف موجب تحول و ارتقای سطح کیفی شیوه‌های رسیدگی و تعیین درآمد واقعی مشمول مالیات خواهد شد و از طرف دیگر زمینه لازم را برای استقرار نظم و انضباط مالی و شفافیت در فعالیت اشخاص حقیقی و حقوقی و ایجاد فضای اعتماد بین دستگاه مالیاتی و مودیان فراهم می‌نماید.

در حال حاضر، یکی از ابزارهای موثر در امر تعیین درآمد مشمول مالیات، استفاده از خدمات حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است، که در اجرای

ماده ۲۷۲ ق.م.م. به کار گرفته می‌شود. یکی از مهمترین و اصلی‌ترین مراحل فرآیند وصول مالیات، مرحله تعیین درآمد مشمول مالیات می‌باشد که بر اساس مفاد قانون مالیاتهای مستقیم و آیین‌نامه‌های اجرایی آن از طریق دو گروه زیر صورت می‌گیرد:

الف- ماموران سازمان امور مالیاتی کشور

ب- حسابداران رسمی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (موضوع

ماده ۲۷۲ ق.م.م.) و سازمان حسابرسی

در این مقاله ضمن توضیح مبانی قانونی و بررسی اجمالی مزایا و مشکلات اجرایی استفاده از خدمات حسابداران رسمی در امر حسابرسی مالیاتی، تلاش گردیده است عملکرد حسابداران رسمی مجری ماده ۲۷۲ ق.م.م. (مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) که از طریق یک پژوهش دانشگاهی مورد ارزیابی قرار گرفته است به اجمال تشریح گردد.

اهداف پژوهش

پژوهش حاضر سعی داشته تا با آزمون فرضیه‌های تحقیق و یافته‌های آن، مبنایی هر چند محدود برای ارزیابی عملکرد و خدمات تخصصی جامعه حسابداران رسمی در خصوص اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. فراهم نماید. به عبارت بهتر نتایج این پژوهش می‌تواند در حد توان، زمینه لازم را برای تحلیل عملکرد و رفع نارسائی‌های احتمالی که ممکن است توسط سازمان امور مالیاتی به ماده قانونی مورد بحث وارد شود فراهم نموده و عندالزوم برخی از شبهاتی را که در این خصوص مطرح می‌شود برطرف سازد. از سوی دیگر این تحقیق بر آنست تا ضمن ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. و استفاده از نتایج آن، راه را برای نزدیکی به اهداف مشروحه زیر هموار سازد.

- ۱- ایجاد فضای اعتماد بین سازمان امور مالیاتی کشور و مودیان
- ۲- اعتبار دهی به حرفه حسابرسی به عنوان یک خدمت اجتماعی
- ۳- ارتقاء سطح کیفی رسیدگی و تشخیص و تسریع در وصول مالیات
- ۴- ایجاد فرصت‌های بیشتر برای سازمان امور مالیاتی برای اعمال نظارت
- ۵- کاهش هزینه‌های وصول مالیات
- ۶- انتقال تجربیات حسابداران عضو جامعه به ماموران مالیاتی

با توجه به توضیحات فوق و نقشی که حسابداران رسمی در شناسایی درآمد مشمول مالیات مودیان دارا می‌باشند، تحقیق مورد نظر بر آن بود تا با بررسی این مطلب که آیا تفاوت معنی‌داری بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و ماموران مالیاتی وجود دارد یا خیر، بتواند تا حدودی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. توسط حسابداران رسمی را ارزیابی نماید تا نتایج و یافته‌های آن عندالزوم مورد استفاده مراجع ذیصلاح قرار گیرد.

به بیان دیگر، این تحقیق سعی دارد با ارزیابی یافته‌های قابل استفاده، مسئولین و تصمیم‌گیرندگان مالی و محاسباتی کشور اعم از مجلس، وزارت امور اقتصادی و دارائی، سازمان امور مالیاتی کشور و جامعه حسابداران رسمی ایران را در مورد اجرای هر چه بهتر ماده ۲۷۲ ق.م.م. یاری دهد.

پیشینه پژوهش

طبق بررسی‌های به عمل آمده، با توجه به جدید و نو بودن مسئله تحقیق و نیز عمر نسبتاً کوتاه ماده ۲۷۲ ق.م.م. (مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) از یک طرف و نیز اختصاص این قانون به ایران از سوی دیگر، در ایران تاکنون هیچ‌گونه تحقیق دانشگاهی در این زمینه با هدف پژوهش حاضر انجام نشده است.

بیان مسئله

وجود اطلاعات مالی قابل اتکا، لازمه بقای جامعه امروزی است. در بسیاری از موارد هدفهای تهیه‌کنندگان اطلاعات با هدفهای استفاده‌کنندگان از آن مغایر بوده و در تضاد است. به همین دلیل نیاز به وجود افرادی مستقل که دارای صلاحیت و صداقت حرفه‌ای باشند احساس گردیده تا در مورد اطلاعات مالی که بر آن اتکا می‌شود اظهار نظر نمایند. دولت نیز برای وصول درآمدهای مالیاتی ابتدا به اطلاعاتی تکیه می‌کند که توسط مودیان مالیاتی تهیه شده است. یکی از ابزارهای موثر در تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان، استفاده از خدمات حسابداران رسمی، موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م. می‌باشد که سازمان امور مالیاتی کشور را در این زمینه یاری می‌دهد.

با توجه به محول شدن وظیفه تعیین درآمد مشمول مالیات به دو گروه موضوع ماده قانونی مزبور، اختلاف نظرهایی بین سازمان امور مالیاتی و حسابداران رسمی از جنبه‌های مختلف مطرح گردیده است. از منظر سازمان امور مالیاتی کشور، مواردی نظیر عدم وجود نظارت قوی بر عملکرد حسابداران رسمی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م.، وجود مسئولیت در قبال مندرجات برگ تشخیص مالیات تنها برای امضاکنندگان آن، عدم وجود ضمانت‌های اجرایی قوی در برخورد با متخلفان، وجود تفاوت مابین تخصص و مهارت‌های مورد نیاز جهت تهیه گزارش‌های حسابرسی مالیاتی و مالی، و موضوع استقلال حسابرسان که یکی از مهمترین استانداردهای عمومی حسابرسی می‌باشد، باعث شده تا عملکرد اجرای این ماده قانونی و مجریان آن با چالش روبرو گردد.

از دیدگاه حسابداران رسمی اختلاف نظرها و چالش‌هایی که درباره حسابرسی مالیاتی وجود دارد، به لحاظ انجام این کار توسط حسابرسان نیست، بلکه مسائل دیگری نظیر پیچیدگی، ابهام و تفسیر پذیری مقررات، تضاد بین آیین‌نامه‌های اجرایی با روح قانون، تنظیم و صدور بخشنامه‌های پی در پی و ایجاد تکالیف سخت و غیر معقول برای پرداخت‌کنندگان مالیات موجب بروز چنین اختلاف‌نظرهایی گردیده است. لذا به علت اظهار نظرهای متفاوت مطروحه بین حسابداران رسمی و سازمان امور مالیاتی کشور، این شائبه به وجود آمده که بین تعیین درآمد مشمول مالیات توسط ماموران مالیاتی و حسابداران رسمی تفاوت معنی‌دار وجود دارد. لذا این موضوع به عنوان مسئله اصلی در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفت تا نسبت به وجود یا عدم وجود اختلاف معنی‌دار بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و مامورین مالیاتی، اطمینان حاصل شود.

فرضیه‌های پژوهش

- بر اساس سؤال اصلی تحقیق، دو فرضیه به شرح زیر صورت‌بندی گردید.
- بین درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مودی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
 - بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

تاریخچه استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی جهت استفاده در حسابرسی مالیاتی

حسابرسی به عنوان یک حرفه، یک تخصص و یک رشته عمر نسبتاً کوتاهی دارد که به زحمت به بیش از یک صد سال می‌رسد. اما همزمان و همراه با تحولات شتاب‌آمیز یک صد سال گذشته، حرفه حسابرسی به سرعت خود را با شرایط و اوضاع و احوال زمان تطبیق داده، به عنوان یک دانش تخصصی مطرح و علاوه بر نشریات مراجع و جوامع حرفه‌ای، مولفان و پژوهشگران متعددی رسالات، مقالات و کتابهای گوناگونی را تهیه کرده‌اند که به بیان اصول، روشها و عملکرد این رشته از فعالیت می‌پردازد. علاوه بر این، با وضع قوانین و مقررات جدید حاکم بر واحدها و فعالیتهای اقتصادی، قوانین مالیاتی و تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع حرفه‌ای و نهادهای عمومی به ویژه از دهه ۷۰ به بعد، رشته حسابرسی به رشته‌ای پیچیده و پویا تبدیل شده است که دامنه آن به سرعت گسترده شده است.

مردم ایران از زمان مشروطیت، خواستار قانون گردیده و علاقه‌مند بودند تا مملکت از حالت عشیرتی خارج شده و به شکلی اصولی اداره شود و همه در مقابل قانون یکسان بوده و مجلس (عدالتخانه) حاکم بر کشور باشد. به همین علت اندیشه نظارت مردم بر منابع و مصارف دولت زاییده تفکر مردم بود که در همین رابطه به استناد مواد ۱۰۲، ۱۰۱ و ۱۰۳ متمم قانون اساسی مصوب ۱۲۸۶، دیوان محاسبات تشکیل شد. بعدها در تکامل انقلاب مشروطیت قوانین دیوان محاسبات و محاسبات عمومی تصویب شد. سپس در فرآیند تکاملی در سال ۱۳۱۱ قانون تجارت و در سال ۱۳۱۹ قانون مالیات بر درآمد تصویب شد که در سال ۱۳۲۴ در این قانون تجدید نظر به عمل آمد. روند رو به رشد سرمایه‌داری باعث تدوین تصویب نامه مالیاتهای مستقیم (۱۳۲۵) و سرانجام تصویب قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۴۵ شد. قانون مالیاتهای مصوب ۱۳۴۵ واقع شاه بیت اصلاحات اقتصادی آن دوران تلقی می‌شد که چارچوب اصلی آن روند توسعه اقتصادی را نمایش می‌داد. این قانون بعدها در ۱۳۶۶/۱۲/۳، ۱۳۷۱/۱۲/۷ و ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ دچار اصلاحات اساسی شد. استفاده از خدمات حسابداران خبره در امر حسابرسی مالیاتی نخستین بار در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ عنوان شد. با

بررسی اجمالی قانون مالیاتها، قانون تجارت و سایر قوانین کشور، سیر پیدایش حسابرسی (و از جمله حسابرسی مالیاتی) در ایران به اجمال عبارت است از:

الف- سال ۱۳۱۱- قانون تجارت (ماده ۶۱)- "انتخاب یک یا چند بازرس مفتش"
ب- سال ۱۳۲۸- قانون مالیات بر درآمد (ماده ۳۰)- "انجمن محاسبین قسم خورده"

ج- سال ۱۳۳۵- قانون مالیاتی (ماده ۳۳)- "انجمن محاسبین قسم خورده"

د- سال ۱۳۴۲- "اساسنامه انجمن محاسبین قسم خورده"

ه- سال ۱۳۴۵- قانون مالیاتهای مستقیم- "کانون حسابداران رسمی"

و- سال ۱۳۴۶- "آیین نامه نحوه انتخاب حسابداران رسمی"

ز- سال ۱۳۵۰- "تشکیل شرکت سهامی حسابرسی"

ح- سال ۱۳۵۱- "اساسنامه کانون حسابداران رسمی"

ط- سال ۱۳۵۹- "لغو عنوان حسابدار رسمی" و "اصلاح پاره‌ای از مواد قانون

مالیاتها"

ی- سال ۱۳۵۹- "تغییر عنوان حسابدار رسمی به حسابدار مورد قبول وزارت امور

اقتصادی و دارایی"

ک- تشکیل موسسات حسابرسی، بنیاد مستضعفان، سازمان برنامه و بودجه و بنیاد

شهید.

ل- سال ۱۳۶۲- قانون تشکیل سازمان حسابرسی از ادغام چهار شرکت و موسسه

فوق.

م- سال ۱۳۶۶- تأسیس سازمان حسابرسی.

ن- سال ۱۳۷۲- تصویب ماده واحده استفاده از خدمات تخصصی.

س- سال ۱۳۷۸- تنظیم و تصویب اساسنامه جامعه حسابداران رسمی.

ع- شهریور ماه ۱۳۸۰- تولد جامعه حسابداران رسمی.

ف- بهمن ماه ۱۳۸۰- تصویب ماده ۲۷۲ ق.م.م.

این تحقیق از نوع توصیفی - مشاهده‌ای با هدف کاربردی بوده و روش‌شناسی آن از نوع پس‌رویدادی (استفاده از اطلاعات گذشته) می‌باشد. پژوهش حاضر بطور کلی بر اساس روش کتابخانه‌ای و اسناد کاوی صورت پذیرفته است، بدین ترتیب که در بخش ادبیات پژوهش و تاریخچه نظام مالیاتی و تعیین مالیات توسط حسابداران رسمی در ایران، از روش کتابخانه‌ای استفاده گردیده و در بخش جمع‌آوری اطلاعات مربوط به مودیان مالیاتی که مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته‌اند، از روش مشاهده و بررسی مدارک مربوط به پرونده‌های مزبور استفاده شده است.

با توجه به جدید بودن موضوع مورد پژوهش و همچنین عدم وجود تحقیقات و پژوهش‌های موازی و مشابه در گذشته، پژوهشگران سعی نموده‌اند بر تجربیات متخصصین و آگاهان در این امر و نیز منابع کتابخانه‌ای تکیه کرده و با توجه به آشنایی آنها در خصوص موضوع تحقیق در ضمن کار حسابرسی و نیز شناختی که از مراحل مختلف این فرآیند داشته‌اند، در جمع‌آوری هرچه مفیدتر و مطلوبتر اطلاعات و مستندات موضوع پژوهش اهتمام ورزند. بدین ترتیب به نظر می‌رسد که روش اسناد کاوی مبتنی بر اطلاعات مستخرجه از پرونده‌های مودیان مالیاتی در ادارات امور مالیاتی مربوطه، یکی از نقاط قوت این پژوهش بوده و با توجه به روشهای آماری تحلیلی آرایه شده در این پژوهش نتایج قابل اتکاتری ارائه دهد.

جامعه آماری، نمونه و روش نمونه‌گیری

الف) جامعه آماری

گستره جامعه آماری موضوع پژوهش حاضر بر اساس ویژگیهای زیر تعیین گردیده

است:

۱) قلمرو جغرافیایی (ادارات کل امور مالیاتی)

از آنجا که روش جمع‌آوری اطلاعات موضوع پژوهش بصورت اسناد کاوی و مستلزم مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مودیان در ادارات کل امور مالیاتی بوده و به لحاظ اینکه ادارات کل امور مالیاتی نیز در سطح کشور گسترده‌اند، لذا انتخاب جامعه آماری از لحاظ محدوده جغرافیایی پژوهش حائز اهمیت می‌باشد. از سوی دیگر،

انتخاب اداراتی که سهم بیشتری در وصول مالیات از منابع اشخاص حقوقی دارند، تعمیم نتایج را به نحو مطلوبتری امکان‌پذیر نموده و در این تحقیق دسترسی به پرونده‌های مالیاتی نیز از اهمیت اساسی برخوردار می‌باشد. به همین دلیل اداره کل امور مالیاتی شرکتها و اداره کل مودیان بزرگ واقع در استان تهران، به عنوان محدوده جغرافیایی پژوهش حاضر انتخاب شدند.

۲) قلمرو زمانی

با توجه به تصویب اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم و اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. از ابتدای سال ۱۳۸۱، پرونده‌های مالیاتی عملکرد سالهای مالی ۱۳۸۱ لغایت ۱۳۸۳ شرکتها که تا پایان اسفندماه ۱۳۸۵ قطعی شده‌اند، محدوده زمانی جامعه آماری پژوهش را تشکیل داده است.

ب) خصوصیات جامعه آماری مورد بررسی

بر اساس مطالب پیش گفته، جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکتهایی هستند که:

- ۱- پرونده مالیاتی آنها توسط اداره کل مالیات بر شرکتها یا اداره کل مودیان بزرگ مورد رسیدگی قرار گرفته باشد.
- ۲- در طی یک یا دو یا سه سال عملکرد ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۳ توسط حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران یا سازمان حسابرسی مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته باشند.
- ۳- مالیات مربوط به عملکرد سالهای فوق‌الذکر تا پایان اسفندماه ۱۳۸۵ قطعی شده باشد.

ج) نمونه و روشهای نمونه‌گیری

نمونه‌گیری این تحقیق، ترکیبی از نمونه‌گیری خوشه‌ای و نمونه‌گیری غیر احتمالی و نمونه‌های در دسترس می‌باشد، به نوعی که از بین استانهای کشور، استان تهران، و از بین ادارات امور مالیاتی استان تهران، ادارات کل مالیات بر شرکتها و اداره کل مودیان بزرگ انتخاب شده‌اند. از بین جامعه آماری توصیف شده با مشخصات فوق، شرکتهایی

بعنوان نمونه انتخاب شدند که درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی، مورد قبول ماموران واحد مالیاتی مربوطه قرار نگرفته و برگ تشخیصی با رقم متفاوت برای مودی صادر و در نهایت مالیات عملکرد مؤدیان در سنوات مزبور از طریق توافق، تمکین و یا هیأت حل اختلاف قطعی شده است.

با این ترتیب، از بین ۱۰۳۴ شرکت از مؤدیان اداره کل مالیات بر شرکتها و ۵۰۸ شرکت از مؤدیان اداره کل مؤدیان بزرگ به ترتیب تعداد ۱۵۵ و ۳۰۷ شرکت، حایز شرایط و خصوصیات جامعه آماری بودند که همه آنها مورد آزمون قرار گرفتند.

روش‌های آماری مورد استفاده

- آزمون فرض درباره میانگین جامعه: در تحقیق حاضر برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم که به ترتیب برای قضاوت در خصوص وجود تفاوت معنی‌دار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی مودی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و وجود تفاوت معنی‌دار بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی صورت‌بندی شده بود، از آزمون فرض درباره میانگین جامعه استفاده گردید. بیان آماری فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر می‌باشد:

$$H_0: \mu_2 - \mu_1 \leq 0 \quad \text{vs} \quad H_1: \mu_2 - \mu_1 > 0$$

که در آن μ_1 ، میانگین درآمد مشمول مالیات ابرازی مؤدی یا درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی حسب مورد است و μ_2 میانگین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی یا درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران سازمان امور مالیاتی حسب مورد می‌باشد.

چون داده‌های دو جامعه به هم وابسته هستند لذا باید از آزمون تی-زوجی استفاده کنیم. در آزمون تی-زوجی تفاوت میانگین دو جامعه یعنی $\mu_2 - \mu_1$ آزمون می‌شود. سپس آماره t محاسبه شده با t جدول در سطح معنادار بودن $\alpha = 5\%$ مقایسه می‌شود. چنانچه t محاسبه شده بزرگتر از t جدول باشد مبین وجود اختلاف معنادار بین دو رقم درآمد مشمول مالیات بوده و منجر به قبول فرضیه H_1 (ادعای پژوهش) در فرضیه اول پژوهش و رد فرض صفر و بالعکس آن در خصوص فرضیه دوم پژوهش می‌گردد.

علاوه بر آزمونهای آماری صورت گرفته به شرح فوق، فرضیات پژوهش از منظر میزان اختلاف معنی دار مورد آزمون قرار گرفتند. در این آزمون نرخ تغییرات ۲۰ درصدی موضوع تبصره (۴) ماده (۶) "این نامه اجرایی تبصره (۴) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی (مصوب ۱۳۷۹/۶/۱۳ هیات وزیران)" را به عنوان مبنایی برای آزمون فرض درباره میانگین جامعه پژوهش حاضر مورد استفاده قرار دادیم، تا مبنایی برای قضاوت در مورد میزان وجود تفاوت معنی دار بین درآمدهای مشمول مالیات مختلف فراهم آید. سپس از طریق آزمون، رد یا قبول بودن فرضیه‌های فوق مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به اینکه در این تحقیق میانگین ۲۰٪ به عنوان درصد (نرخ) ثابت برای تغییرات میزان درآمد مشمول مالیات در نظر گرفته شده لذا بیان آماری فرضیه‌های فوق به صورت زیر در می‌آید:

$$H_1: \mu > 20\%$$

$$H_0: \mu \leq 20\%$$

سپس آماره t محاسبه شده با t جدول در سطح معنادار بودن $a = 5\%$ مقایسه می‌شود. چنانچه t محاسبه شده بزرگتر از t جدول باشد مبین وجود اختلاف معنادار بین دو رقم درآمد مشمول مالیات بوده و منجر به قبول فرضیه H_1 (ادعای پژوهش) در فرضیه اول پژوهش و رد فرض صفر و بالعکس آن در خصوص فرضیه دوم پژوهش می‌گردد.

آزمون فرضیات

۱- لازم به توضیح است که به موجب تبصره مزبور "در صورتی که درآمد مشمول مالیات قطعی شده با درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی بیش از (۲۰٪) مشروط به این که بیش از مبلغ یکصد میلیون ریال شود اختلاف داشته باشد و یا مبلغ اختلاف در هر صورت بیش از مبلغ پانصد میلیون ریال گردد، وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورت لزوم مراتب را جهت رسیدگی به جامعه حسابداران رسمی اعلام خواهد نمود تا در صورت احراز تخلف نسبت به تعقیب متخلف یا متخلفین اقدام شود. نصابهای ریالی موضوع این تبصره برای هر سال مالیاتی با رعایت نرخ تورم رسمی سالانه اعلام شده از سوی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به وسیله وزارت امور اقتصادی و دارایی در سه ماهه اول سال بعد اعلام میگردد."

همانطور که قبلا بیان گردید، برای یافتن پاسخ سوال تحقیق دایر بر ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. توسط حسابداران رسمی، دو فرضیه صورت‌بندی گردید. فرضیه اول که با هدف ارزیابی عملکرد حسابداران رسمی در خصوص رسیدگی به میزان درآمد مشمول مالیات ابرازی مودیان مالیاتی و عندالزوم تعدیل آن صورت‌بندی شد. فرضیه دوم نیز که با هدف ارزیابی عملکرد حسابداران رسمی در خصوص عدم وجود تفاوت معنی‌دار بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط آنان و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران سازمان امور مالیاتی، صورت‌بندی گردید. فرضیه‌های مذکور به شرح زیر مورد آزمون قرار گرفته است.

- بیان آماری فرضیه یک به شرح زیر است:

H_1 : میانگین درصد تغییرات مبالغ درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی در فرآیند حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات ابرازی مودیان بیش از صفر می باشد. $H_1: \mu > 0$

H_0 : میانگین درصد تغییرات مبالغ درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی در فرآیند حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات ابرازی مودیان مساوی صفر می باشد. $H_0: \mu = 0$

- بیان آماری فرضیه دو به شرح زیر است:

H_1 : میانگین درصد تغییرات مبالغ درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران سازمان امور مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی مساوی صفر می باشد. $H_1: \mu = 0$

H_0 : میانگین درصد تغییرات مبالغ درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران سازمان امور مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی بیشتر از صفر می باشد. $H_0: \mu > 0$

خلاصه یافته‌های پژوهش

به منظور ایجاد شفافیت و فراهم شدن زمینه‌های لازم برای تحلیل نتایج آزمونها، اطلاعات جمع‌آوری شده در خصوص نمونه‌ها بر حسب نوع مودی مالیاتی و پذیرش

آنها در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین نوع موسسه حسابرسی انجام‌دهنده حسابرسی مالیاتی به شرح زیر طبقه‌بندی و آزمونهای مربوط اجرا گردید. سپس آزمونها در مورد مجموع نمونه‌ها نیز به صورت یکجا اجرا و نتایج آن مورد تحلیل قرار گرفت.

۱- شرکتهایی که مودی اداره کل مالیات بر شرکتها و اداره کل مودیان بزرگ مالیاتی می‌باشند.

۲- شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و شرکتهای غیر بورسی.

۳- شرکتهایی که حسب مورد توسط سازمان حسابرسی یا موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند.

۴- مجموع شرکتهای نمونه بدون تفکیک.

ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)

هدف نهایی پژوهش حاضر بوده و فرضیات تحقیق نیز بر این اساس صورت‌بندی شده‌اند. به موجب تجزیه و تحلیل‌های آماری صورت گرفته، خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها به تفکیک گروه‌بندیهای فوق به شرح جدول زیر ارایه می‌شود.

همانگونه که از نتایج آزمونهای انجام شده مشاهده می‌شود، بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی (اعم از آنکه حسابرس، سازمان حسابرسی باشد یا سایر موسسات حسابرسی) با درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مودیان اختلاف معنی‌دار وجود دارد. از سوی دیگر این اختلاف معنی‌دار بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی نیز وجود دارد. با این ترتیب، بر طبق یافته‌های پژوهش به نظر می‌رسد دولتی بودن حسابدار رسمی و غیر دولتی بودن آنها تاثیری در وجود یا عدم وجود این اختلاف نداشته و از منظر اندازه موسسات حسابرسی (سازمان حسابرسی به عنوان بزرگترین موسسه حسابرسی و سایر موسسات به عنوان موسسات کوچکتر) نیز این قضیه صادق است. بدین معنی که اندازه موسسات حسابرسی تاثیری در تغییر وجود اختلاف معنی‌دار بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی نداشته است.

خلاصه یافته‌های پژوهش

نتایج آزمونهای تکمیلی	نتایج آزمون ۲- زوجی	آزمودنیها	فرضیات
فرضیه رد شد.	فرضیه پذیرفته شد.	شرکتهای مودی اداره کل امور مالیات بر شرکتهای	۱-بین درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مودی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود دارد.
فرضیه رد شد.	فرضیه رد شد.	"	۲-بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود ندارد.
فرضیه پذیرفته شد.	فرضیه پذیرفته شد.	شرکتهای مودی اداره کل مودیان بزرگ	۱-بین درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مودی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود دارد.
فرضیه رد شد.	فرضیه رد شد.	"	۲-بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود ندارد.
فرضیه پذیرفته شد.	فرضیه پذیرفته شد.	شرکتهایی که توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته اند	۱-بین درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مودی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود دارد.
فرضیه رد شد.	فرضیه رد شد.	"	۲-بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود ندارد.
فرضیه پذیرفته شد.	فرضیه پذیرفته شد.	شرکتهایی که توسط موسسات مورد حسابرسی قرار گرفته اند	۱-بین درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مودی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود دارد.
فرضیه رد شد.	فرضیه رد شد.	"	۲-بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود ندارد.
فرضیه رد شد.	فرضیه پذیرفته شد.	شرکتهای بورسی جامعه مورد آزمون	۱-بین درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مودی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود دارد.
فرضیه رد شد.	فرضیه رد شد.	"	۲-بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود ندارد.
فرضیه پذیرفته شد.	فرضیه پذیرفته شد.	شرکتهای غیر بورسی جامعه مورد آزمون	۱-بین درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مودی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود دارد.
فرضیه رد شد.	فرضیه رد شد.	"	۲-بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود ندارد.
فرضیه رد شد.	فرضیه پذیرفته شد.	کلیه شرکتهای جامعه آماری	۱-بین درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مودی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود دارد.
فرضیه رد شد.	فرضیه رد شد.	"	۲-بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی تفاوت معنی داری وجود ندارد.

همانطور که نتیجه آزمون نشان می‌دهد، سازمان حسابرسی به طور متوسط درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های مورد رسیدگی خود را بیشتر از ۲۰٪، (به نفع دولت)، اضافه نموده است که می‌تواند مبین ارزیابی مثبت عملکرد این سازمان در جهت تحقق اهداف ماده قانونی مزبور تلقی شود. از طرفی درآمدهای مشمول مالیات قطعی شده توسط سازمان امور مالیاتی، با درآمدهای مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان حسابرسی، در خصوص آن دسته از شرکت‌هایی که توسط سازمان مزبور مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته‌اند، بیشتر از ۲۰٪ تفاوت داشته است. این در حالی است که سازمان حسابرسی مشابه سازمان امور مالیاتی کشور، تحت نظارت وزارت امور اقتصادی و دارایی فعالیت می‌نماید. با این وجود، نکته قابل تامل اینکه بین درآمد مشمول مالیات محاسبه شده توسط سازمان امور مالیاتی و سازمان حسابرسی نیز تفاوت معنی‌دار وجود دارد.

طبق نتایج آزمون، تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بورسی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی کمتر از ۲۰٪ بوده است و فرضیه مربوط رد شده است. شاید بتوان دلیل اصلی این موضوع را شرایط ویژه شرکت‌های بورسی دانست، بدین معنی که این شرکت‌ها از یک سو تحت نظارت سازمان بورس بوده و لذا ملزم به ارائه اطلاعات شفافتر و بیشتری نسبت به سایر شرکت‌ها می‌باشند و از سوی دیگر با توجه به اینکه در مقابل سهامداران بایستی پاسخگو باشند، لذا سعی دارند تا اصلاحات پیشنهادی حساب‌سازان را تا حد ممکن اعمال و گزارش حسابرسی مقبول دریافت نمایند. به همین دلیل میتوان انتظار داشت که از نظر محاسبه درآمد مشمول مالیات ابرازی نیز وضعیت شفافتر و واقعی‌تری داشته و بین درآمد مشمول مالیات ابرازی آنها و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی تفاوت معنی‌داری وجود نداشته باشد. همان طور که در جدول مشاهده می‌شود، در مورد شرکت‌های بورسی نیز، بین درآمد مشمول مالیات قطعی شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی تفاوتی بیشتر از ۲۰٪ وجود دارد. نتایج یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی و درآمد مشمول مالیات ابرازی مودی، تفاوت افزایشی معنی‌داری وجود دارد و فرضیه پژوهش مورد تایید قرار گرفته است. با این

ترتیب نقش موثر و مثبت حسابداران رسمی در شناسایی و تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی این قبیل مودیان مالیاتی درخور توجه است.

علاوه بر این، نتایج آزمونها نشان می‌دهد که درآمدهای مشمول مالیات قطعی شده توسط سازمان امور مالیاتی در مورد شرکتهای غیر بورسی، با درآمدهای مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی در این گروه از شرکتهای، بیشتر از ۲۰٪ تفاوت داشته است. نگاهی اجمالی به نتایج آزمونهای انجام شده، بیانگر این مطلب است که درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط شرکتهای پذیرفته شده در بورس با درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی تفاوت معنی‌داری نداشته و این در حالی است که این تفاوت در مورد شرکتهای غیر بورسی معنی‌دار است. با این ترتیب، می‌توان گفت که پذیرش شرکتهای در بورس اوراق بهادار تهران، در اظهار صحیح مالیات موثر می‌باشد. از سوی دیگر نتایج این آزمونها نشان داد در هر دو گروه شرکتهای بورسی و غیر بورسی، بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور، تفاوت معنی‌دار وجود دارد. به بیان دیگر، بورسی بودن یا نبودن شرکتهای تأثیری در وجود یا عدم وجود اختلاف معنی‌دار مورد نظر نداشته است.

نتیجه آزمون کلی که بدون تفکیک شرکتهای انجام شده، همانند سایر نتایج فرضیه دوم که به تفکیک شرکتهای انجام گردیده بیانگر آن است که درآمدهای مشمول مالیات قطعی شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور، با درآمدهای مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی، دارای تفاوت معنی‌دار بوده و این تفاوت در مجموع بیشتر از ۲۰٪ می‌باشد که خود نیازمند انجام تحقیق دیگری است.

لازم به یادآوری است که نتایج به دست آمده از آزمون فرضیات پژوهش حاضر، منحصرآ شرکتهایی را مورد آزمون قرار داده است که بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده آنها توسط حسابدار رسمی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها توسط سازمان امور مالیاتی اختلاف وجود داشته است. حسابداران رسمی، شرکتهای زیادی را نیز حسابرسی نموده‌اند که درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط آنها مورد قبول و پذیرش سازمان امور مالیاتی کشور قرار گرفته است که مشمول این پژوهش نگردیده‌اند. به همین دلیل، به صرف اینکه فرضیه دوم این پژوهش رد شده است،

نمی‌توان نقش و زحمات حسابداران رسمی را در انجام خدمات حسابرسی مالیاتی نادیده گرفته و مسئولیت وجود این اختلاف معنی‌دار را صرفاً به نحوه ارائه خدمات حسابرسی آنها ارتباط داد، یا این موضوع را به سوگیری و جانبداری حسابداران رسمی از مودیان مالیاتی مرتبط نمود. پذیرش اکثر موارد گزارش حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی توسط سازمان امور مالیاتی کشور، می‌تواند مصداق این ادعا باشد.

رتبه‌بندی موارد اختلاف

با توجه به بررسی‌های به عمل آمده و دسته‌بندی‌های انجام شده، توزیع فراوانی انواع دلایل اختلاف‌نظر بین حسابدار رسمی و ماموران سازمان امور مالیاتی کشور در جامعه مورد مطالعه (۴۶۲ شرکت) در جدول و نمودار زیر ارائه شده است. همانگونه که در جدول و نمودار مزبور ملاحظه می‌شود، بیشترین موارد اختلاف نظر ناشی از مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م. در خصوص هزینه‌های غیر قابل قبول (۱۴۶ مورد معادل ۳۱/۸ درصد) بوده است. اختلاف نظر در خصوص تعدیلات سنواتی، نحوه تسهیم هزینه‌ها به درآمدهای معاف و غیر معاف، معافیت‌های موضوع تبصره ۵ ماده ۱۰۵ ق.م.م. و غیره به ترتیب در رتبه‌های بعدی قرار دارند.

محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌ها به معنی مسایل و مشکلات ایجاد شده در جریان اجرای کار می‌باشند. امور پژوهشی هم مانند سایر امور در زمان اجرا، مسایلی را در پیش رو خواهد داشت که می‌توان گفت این موضوع در اکثر موارد اجتناب‌ناپذیر بوده و بخشی از کار یا پژوهش به شمار می‌رود. این در حالی است که اگر دست‌اندرکاران و کسانی که نقشی در جریان یک پژوهش دارند به نتایج و اهمیت آن پی ببرند، کار بسیار آسان بوده و مسایل تحقیق به حداقل می‌رسد.

این پژوهش هم به لحاظ نوع و ماهیت آن که متکی به اطلاعات واقعی بوده و بر اساس روش مشاهده (اسنادکاوی) صورت پذیرفته، و هم به لحاظ نو و جدید بودن موضوع مورد پژوهش، خالی از مسایل و مشکلات مختلف نبود، چه در برخی موارد این موضوع به دلیل عدم اعتقاد برخی مسئولین به کارهای پژوهشی (به ویژه در

خصوص محرمانه تلقی کردن اطلاعات موجود در پرونده‌های مودیان و موانع دسترسی به آنها) مشکلات فراوانی را ایجاد نموده است.

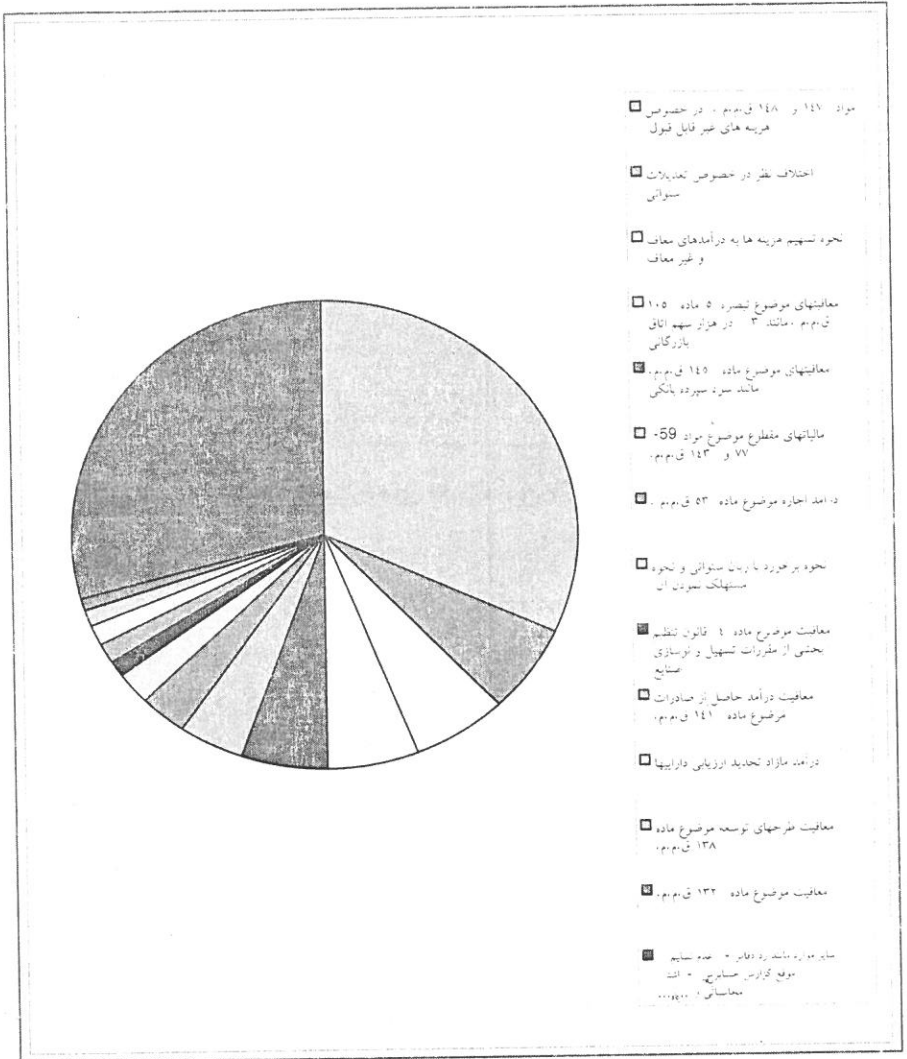
با این وجود محدودیتهای با اهمیت پژوهش حاضر را می‌توان به شرح ذیل طبقه‌بندی نمود:

۱) اساسی‌ترین محدودیت این پژوهش دسترسی با واسطه به اطلاعات پرونده‌های مالیاتی مودیان در ادارات کل امور مالیاتی موضوع این پژوهش می‌باشد. یکی از مشکلات اصلی در اجرای این تحقیق، محرمانه تلقی نمودن پرونده‌های مزبور توسط مسئولین سازمان امور مالیاتی بوده است که این مشکل با اخذ مجوزهای قانونی لازم از مقامات ارشد مالیاتی مربوطه و همکاری کارکنان سازمان امور مالیاتی تا حدود زیادی مرتفع گردید.

۲) عدم وجود بانکهای اطلاعاتی در خصوص تعداد و آمار شرکت‌هایی که توسط حسابداران رسمی مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته‌اند و نیز عدم وجود اطلاعات اولیه در رابطه با میزان درآمدهای مالیاتی وصول شده به تفکیک شرکت‌هایی که توسط حسابداران رسمی و یا توسط ماموران سازمان امور مالیاتی، درآمد مشمول مالیات آنها تعیین شده است.

۳) طولانی بودن فرآیند رسیدگی به گزارشهای مالیاتی حسابداران رسمی که موجب عدم حضور پرونده‌های مربوط به عملکرد سال ۱۳۸۴ و نیز تعداد زیادی از پرونده‌های سال ۱۳۸۳ (به دلیل قطعی نشدن تا پایان سال ۱۳۸۵) در جامعه آماری این پژوهش گردید.

ردیف	شرح دلایل اختلاف بین حسابدار رسمی و ممیز مالیاتی	فراوانی	درصد
۱	مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م در خصوص هزینه‌های غیر قابل قبول	۱۴۶	۳۱/۸
۲	اختلاف نظر در خصوص تعدیلات سنواتی	۲۹	۶/۳
۳	نحوه تسهیم هزینه‌ها به درآمدهای معاف و غیر معاف	۲۸	۶/۱
۴	معافیت‌های موضوع تبصره ۵ ماده ۱۱۵ ق.م.م مانند ۳ هزار سهم اتاق بازرگانی	۲۷	۵/۸
۵	معافیت‌های موضوع ماده ۱۴۵ ق.م.م مانند سود سپرده بانکی	۲۶	۵/۶
۶	مالیهایی مفلووظ موضوع مواد ۵۹ و ۷۷ و ۱۴۳ ق.م.م	۱۹	۴/۱
۷	درآمد اجاره موضوع ماده ۵۳ ق.م.م	۱۴	۳
۸	نحوه برخورد با زیان سنواتی و نحوه مستهلک نمودن آن	۱۰	۲/۱
۹	معافیت موضوع ماده ۴ قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل و توسعای منابع	۶	۱/۳
۱۰	معافیت درآمد حاصل از صادرات موضوع ماده ۱۴۱ ق.م.م	۶	۱/۳
۱۱	درآمد مازاد تجدید ارزیابی داراییها	۶	۱/۳
۱۲	معافیت طرحهای توسعه موضوع ماده ۱۳۸ ق.م.م	۵	۱/۳
۱۳	معافیت موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م	۴	۰/۹
۱۴	سایر موارد مانند رد دفاتر، عدم تسلیم به موقع گزارش حسابرس، اشتباه محاسباتی و ...	۱۳۶	۲۹/۲
	جمع	۴۶۲	۱۰۰



پیشنهاد های پژوهش

پیشنهاد هایی به منظور اجرای هر چه بهتر و کارا تر ماده ۲۷۲ ق.م.م.

همواره مسائل و مشکلات و گاه نارساییهای موجود در عمل، محرک اصلی برای بررسی و ارائه راه حل یا پیشنهادی برای بهبود شرایط می باشد. این در حالی است که ارائه راه حل یا پیشنهادی که امکان اجرایی داشته و ناشی از بررسی شرایط واقعی باشد، بجز در شرایط پژوهش علمی حاصل نمی گردد. پژوهش حاضر نیز با هدف ارزیابی

عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. جهت شناسایی و برطرف نمودن دلایل اختلاف نظرهای مطرح شده در خصوص عملکرد ماده ۲۷۲ ق.م.م. اجرا گردیده است.

علی ایحال، بر اساس نتایج حاصل از این پژوهش پیشنهادهایی در جهت کاهش موارد اختلاف بین حسابداران رسمی و ماموران سازمان امور مالیاتی در خصوص تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. ارائه می‌نماید.

۱- اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم در جهت رفع ابهاماتی که موجب اختلاف در محاسبه و تعیین مالیات می‌شود.

۲- حسابرسی مالیاتی به شکل کنونی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی موجود انطباق نداشته و اغلب اختلافات از این مسئله ناشی می‌شود، لذا تلاش در جهت رفع اختلاف فی‌مابین استانداردهای حسابداری و موارد قانونی مالیاتی ضروری به نظر می‌رسد.

۳- حرفه حسابداری و حسابرسی دارای ویژگیهای خاص و تخصصی است و نیاز به دانش و تجربه کافی در زمینه استانداردهای حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات موضوعه دارد. افزایش سطح دانش مالیاتی حسابداران رسمی از یک سو و افزایش سطح دانش حسابداری و حسابرسی ماموران مالیاتی در کاهش اختلافات موثر خواهد بود.

۴- ایجاد ضمانتهای اجرایی قانون و ایجاد زمینه‌های لازم جهت برخورد جدی با متخلفانی که بطور عمدی و آشکار دست به انجام تخلفاتی در این خصوص می‌زنند.

پیشنهادهایی به منظور اجرای پژوهشهای آتی

۱- با توجه به اینکه پژوهش حاضر با هدف ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. توسط حسابداران رسمی با استفاده از اطلاعات مستخرجه از پرونده‌های مالیاتی مودیان جهت آزمون وجود تفاوت معنی‌دار بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ماموران سازمان امور مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی اجرا شده است، لذا پیشنهاد می‌گردد که در صورت امکان، تعدادی از پرونده‌هایی که توسط حسابداران رسمی مورد رسیدگی قرار گرفته و درآمد مشمول مالیات آنها توسط ایشان تعیین شده است، بصورت مستقل و جداگانه در اختیار ماموران سازمان

امور مالیاتی قرار گرفته و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط آنها، با درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی مقایسه شده و فرضیات تحقیق حاضر با آن اطلاعات و شرایط آزمون گردد.

۲- با توجه به گذشت حدود هفت دهه از سابقه حسابرسی و حسابرسی مالیاتی در ایران، و با در نظر داشتن این مطلب که عموماً قوانین فاقد مبانی نظری می‌باشند، پیشنهاد می‌گردد که در رابطه با مبانی نظری حسابرسی مالیاتی، پژوهشی دانشگاهی صورت پذیرفته و درباره این مقوله بررسی‌های لازم به عمل آید.

۳- همانگونه که بیان گردید، حسابرسی مالیاتی موجود در ایران با توجه به مفاد ماده ۲۷۲ ق.م.م. و مشخصات و محتوای فعلی آن، تنها به ایران اختصاص دارد، لذا پیشنهاد می‌گردد در این زمینه مطالعه‌ای تطبیقی با سایر کشورهایی که دارای حسابرسی مالیاتی هستند صورت گرفته و نقاط ضعف و قوت آنها با هم مقایسه گردیده و در جهت بهبود سیستم مالیاتی کشور، راهکارهایی ارائه گردد.

قنبری فرد، سعید(۱۳۷۴)، "بررسی علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات شرکتهای تولیدی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

مطالعه مشکلات اجرایی ماده ۲۷۲ ق.م.م، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، معاونت برنامه ریزی و پژوهشی سازمان امور مالیاتی کشور، نشریه داخلی.

معیری، مرتضی (۱۳۸۶)، "عوامل موثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی.

ملائی مطلق، یوسف (۱۳۸۲)، "رابطه بین درآمد مشمول مالیات و هموارسازی سود"، پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

والتر بی.میگز (خرداد ۱۳۸۳)، "اصول حسابرسی"، ترجمه عباس ارباب سلیمانی، انتشارات سازمان حسابرسی.

یعقوبی، راحله (زمستان ۱۳۸۳)، "ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

منابع و مأخذ

- آیین‌نامه اجرایی تبصره (۴) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران
ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، مصوب ۱۳۷۹/۶/۱۳.
- آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م.
بستانیان، جواد (زمستان ۱۳۸۴)، "جایگاه حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی"، حسابدار
رسمی، شماره هفت.
- بیگ پور، محمد علی (زمستان ۱۳۸۵)، "مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲
ق.م.م." فصلنامه حسابرس، شماره ۳۵.
- حساس یگانه، یحیی (تابستان ۱۳۸۴)، "فلسفه حسابرسی"، تهران، انتشارات علمی و
فرهنگی.
- حسن پور، بهمن (زمستان ۱۳۸۰)، "بررسی عوامل موثر بر افزایش رضایت مودیان
(بخش اشخاص حقوقی) از سیستم وصول مالیات در ایران"، پایان‌نامه کارشناسی
ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- دوانی، غلامحسین (زمستان ۱۳۸۵)، "چالش حسابرسی مالیاتی"، دانش و پژوهش
حسابداری، شماره هفت.
- باباجانی، جعفر و فریدونی، فرشید (اسفندماه ۱۳۸۳)، "ارزیابی فرآیند اظهار تا وصول
مالیاتهای مستقیم جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری برای ثبت درآمد"، پایان‌نامه
کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.
- قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار
رسمی، مصوب ۱۳۷۲/۱۰/۲۱.
- قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۷.
- قانون اصلاح قسمتی از قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷.
- قانون تشکیل سازمان حسابرسی، مصوب ۱۳۶۲/۱۰/۵.
- قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد، مصوب ۱۳۲۸/۴/۲۹.
- قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۴۵/۱۲/۲۸.
- قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳.

