



دانشکده علوم اداری و اقتصادی

گروه مسابداری

عنوان پایان نامه:

بررسی تفاوت مسابرسی مالیاتی انجام شده توسط مسابرسان عضو جامعه مسابداران  
رسمی و ممیزین مالیاتی در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات

استاد راهنما:

دکتر مهدی مرادی

استادان مشاور:

دکتر محمد مسین ودیعی نوغابی

دکتر هادی جباری نوغابی

نگارش:

عباس عنایتی زاده

پایان نامه کارشناسی ارشد

دیماه ۱۳۸۵

## فهرست مطالب

### فصل اول: کلیات تحقیق

۱-۱	مقدمه	۲
۲-۱	تشریح و بیان موضوع	۵
۳-۱	فرضیه تحقیق	۹
۴-۱	ضرورت انجام تحقیق	۱۱
۵-۱	اهداف اساسی از انجام تحقیق	۱۲
۶-۱	پیشینه تحقیق	۱۳
۷-۱	روش تحقیق	۱۴
۸-۱	تعریف واژه ها و اصطلاحات تخصصی طرح	۱۵

### فصل دوم: مبانی نظری تحقیق

۱-۲	مقدمه	۱۷
۲-۲	اصلاحات مالیات بر درآمد ایران	۱۸
۳-۲	سیر تطور و تحول مالیات ستانی در ایران	۲۰
۴-۲	تاریخچه حرفه ی حسابداری و حسابرسی در ایران	۲۴
۱-۴-۲	انجمن های حرفه ای	۲۶
۲-۴-۲	موسسات حسابرسی بخش خصوصی	۳۰
۳-۴-۲	موسسات حسابرسی بخش عمومی	۳۱
۵-۲	جایگاه حسابرسان عضو جامعه ی حسابداران رسمی در نظام اقتصادی کشور	۳۲
۶-۲	بررسی نقش حسابداران رسمی در نظام مالیاتی کشور	۴۰
۷-۲	بررسی گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم	۴۴
۱-۷-۲	مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات	۴۵
۲-۷-۲	موارد عدم امکان تعیین درآمد مشمول مالیات	۴۶

۴۷	.....(۸-۲)نقدی بر گزارش حسابرسی مالیاتی
۴۷	.....(۱-۸-۲)نمونه فرم گزارش حسابرسی مالیاتی
	انواع اظهار نظر حسابرس در گزارش حسابرسی (۲-۸-۲)
۴۸	.....مالیاتی
۵۲	.....(۳-۸-۲)نقاط ضعف و قوت ماده ۲۷۲
۵۴	.....(۹-۲)چالش های نظارت بر خدمات حسابرسی حسابداران رسمی
۵۵	.....(۱-۹-۲)مقررات موجود
۵۶	.....(۲-۹-۲)سازماندهی نظارت
۵۶	.....(۳-۹-۲)مراجع رسیدگی به تخلفات در جامعه
	(۴-۹-۲)قلمرو، حیطه و حدود نظارت دولت در مفهوم
۵۷	.....حاکمیت
۵۹	.....(۱۰-۲)بررسی کارآیی حسابرسی مالیاتی در آلمان
	(۱-۱۰-۲)نقش حسابرسان مالیاتی در افزایش درآمدهای
۵۹	.....مالیاتی
۵۹	.....(۲-۱۰-۲)حسابرسان مالیاتی
۶۱	.....(۱۱-۲)حسابرسی مالیاتی در هنگ کنگ
۶۱	.....(۱-۱۱-۲)سیستم مالیاتی
۶۱	.....(۲-۱۱-۲)نتایج حسابرسی میدانی
۶۲	.....(۳-۱۱-۲)شاخص های حسابرسی مالیاتی
۶۲	.....(۴-۱۱-۲)طرز عمل حسابرسی مالیاتی
۶۳	.....(۵-۱۱-۲)تاثیر سیستم مالیات بندی

## فصل سوم: روش تحقیق

۶۷	.....(۱-۳)مقدمه
۶۷	.....(۲-۳)روش تحقیق
۶۷	.....(۳-۳)روش گردآوری اطلاعات

۷۰ (N) ۳-۴) جامعه آماری	.....
(۳۱۷۱-۵) نمونه آماری	.....
۶-۳) روش نمونه گیری	..... ۷۱
۷-۳) روشهای آماری	..... ۷۱
۸-۳) اعتبار درونی تحقیق	..... ۷۲

## فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده ها

۱-۴) مقدمه	..... ۷۴
۲-۴) آزمون فرضیه تحقیق	..... ۷۴
۱-۲-۴) کلیات	..... ۷۴
۲-۲-۴) نتایج حاصل از آزمون فرضیه تحقیق	..... ۷۶
۱-۲-۲-۴) نتایج آزمون برای مقایسه میانگین درآمد	.....
مشمول مالیات (شرکتها بدون سابقه علی الراس)	..... ۷۸
۲-۲-۲-۴) نتایج آزمون برای مقایسه میانگین درآمد	.....
مشمول مالیات بر اساس نوع شخصیت نمونه (شرکتها	.....
بدون سابقه علی الراس)	..... ۸۱
۳-۲-۲-۴) نتایج آزمون برای مقایسه میانگین درآمد	.....
مشمول مالیات (شرکتها با سابقه علی الراس)	..... ۹۴
۴-۲-۲-۴) نتایج مربوط به مقایسه میانگین	.....
معافیتهای اعمالی اداره امور مالیاتی و	.....
حسابرس	..... ۹۷

## فصل پنجم: نتیجه گیری و پیشنهادها

۱-۵) بحث و نتیجه گیری	..... ۱۰۱
۲-۵) محدودیت های تحقیق	..... ۱۱۵
۳-۵) پیشنهادات	..... ۱۱۷
۴-۵) موضوعات پیشنهادی جهت انجام تحقیقات آتی	..... ۱۱۹

منابع و مواخذ.....۱۲۱

**پیوستها:**

**پیوست یک:** لیست شرکتهای جامعه تحقیق

**پیوست دو:** اطلاعات مورد استفاده در آزمون فرضیه ها

**پیوست سه:** آزمون همبستگی تفکیک شخصیت شرکتهای با نتایج

آزمون فرضیه ها

رشته اقتصاد در بهبود سطح رفاه افراد جامعه، اثر انکارناپذیر دارد و سرمایه گذارهای فیزیکی و انسانی بیشتر، اجرای تکنیک های جدید تولید و ارایه دانش نوین در این زمینه، از جمله پایه های فرآیند رشد هستند. مالیاتها به علت اثری که بر بازده سرمایه گذارهای فیزیکی و انسانی دارند می توانند بر تصمیم گیریهای اقتصادی و در نهایت بر نرخ رشد، تاثیر بگذارند. در خلال قرن بیستم در اغلب کشورهای توسعه یافته سطح مالیاتها به طور چشمگیری افزایش یافته است. (فلستر و همکاران ۲۰۰۰)<sup>۱</sup>

جایگاه نظام مالیات ستانی در هر جامعه ای تابعی از وضعیت گذشته، حال و آینده ی توسعه اقتصادی است. تحول در نظام مالی بیش از هر چیز نیازمند تکلیف قانون است. همچنین نیازمند برقراری سیستمی است که با صدور نتیجه ی عملیات آن بتوان عملکرد دولت را ارزیابی کرد و اثر بخشی فعالیتهای آنرا سنجید. از طرفی نیازمند نیروی انسانی متخصص و متعهد برای اجرای مفاهیم و رهنمود و استانداردهای حسابداری است. به علاوه نیازمند دگرگونی در فرهنگ حسابخواهی و حسابداری است و در نهایت نیازمند ثبات قوانین و نابودی واسطه گری و دلالی است.

شاید بتوان ادعا کرد که همزمان با تشکیل اولین جوامع بشری مالیات<sup>۲</sup> نیز پای به عرصه ظهور گذاشته است. یک اقتصاد اجتماعی برای انجام وظایف خود، به ابزارهایی متوسل می شود که از آن تحت عنوان

---

<sup>۱</sup> Floster et.al

<sup>۲</sup> Taxation

"نهاد"<sup>۱</sup> یاد می شود، یکی از این نهادها، دولت است. دولت به عنوان قراردادی بین افراد تعریف می شود که منافع آنها در برخی زمینه ها با تصمیم گیری و اجرای جمعی افزایش می یابد. (شان هیپ ۲۰۰۰)<sup>۲</sup>

گسترده شدن دخالت دولت در عرصه های اقتصادی و اجتماعی و در پی آن، گسترش تعهدات دولت در جهت هدفهایی چون رشد اقتصادی، ثبات قیمتها، افزایش اشتغال و توزیع عادلانه درآمدها و مواردی از این قبیل مخارج دولت را با روند صعودی مواجه نموده است. در این میان در کشورهای توسعه یافته درآمدهای مالیاتی<sup>۳</sup> در تامین مالی مخارج دولت از اهمیت وافری برخوردار است. اما در کشورهای در حال توسعه به دلیل وجود ساختار تورمی و کارآ نبودن سیستم مالیاتی، درآمدهای مالیاتی درصد ناچیزی از تولید ناخالص داخلی این کشورها را تشکیل می دهد. در ایران پس از درآمدهای نفتی، عمده درآمدهای دولت در راه تامین مالی بودجه، درآمدهای مالیاتی است که از آن طریق سه هدف تخصیص منابع اقتصادی، توزیع مجدد درآمد و تثبیت اقتصادی پی گیری می شود. (پور مقیم ۱۳۸۲)

پس از تشکیل جامعه ی حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰ موسسات حسابرسی متعددی بر اساس آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۷ اساسنامه ی جامعه ی حسابداران رسمی ایران تشکیل شد که طبق قانون به انجام خدمات حرفه ای می پردازند و نظارت بر کار حرفه ای آنان به عهده ی جامعه حسابداران رسمی ایران است. (ماده ی ۲ اساسنامه ی جامعه حسابداری رسمی ایران مصوب ۷۸).

ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم بر اساس اصلاحیه ی بهمن ۱۳۸۰ نقش مهم و کم نظیری را برای حسابداران رسمی مشخص و تعریف می نماید. این ماده قانونی مقرر می دارد، سازمان حسابرسی و

---

<sup>1</sup> Character

<sup>2</sup> Shan hiye

<sup>3</sup> Tax revenue

حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار انجام دادن وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی<sup>۱</sup> یا حسابرسی اشخاص هستند، در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می شود، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند. گزارش اخیرالذکر باید شامل موارد زیر باشد:

الف) اظهارنظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی.

ب) تعیین درآمد مشمول مالیات<sup>۲</sup>.

ج) اظهارنظر نسبت به مالیاتهای تکلیفی<sup>۳</sup> که مودی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی بوده است.

---

<sup>1</sup> Legal inspection

<sup>2</sup> Taxable income

<sup>3</sup> Duty taxes



## ۱-۲) تشریح و بیان موضوع:

بر اساس قانون استفاده از خدمات تخصصی حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی<sup>۱</sup> به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی و همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، به دولت اجازه داده می شود حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی در موارد ذیل به عمل آورد:

الف) حسابرسی و بازرسی شرکتهای پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار.

ب) حسابرسی و بازرسی سایر شرکتهای سهامی

ج) حسابرسی شرکتهای غیرسهامی و موسسات انتفاعی و غیر انتفاعی

د) حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی و حقیقی.

حسابرسی مالیاتی<sup>۲</sup> در ایران به عنوان بخشی از نظام مالیاتی شمرده شده است. هم در قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی (قانون فوق الاشاره) و هم در ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم از حسابرسی مالیاتی به عنوان یکی از ابزارهای تشخیص مالیات نام برده شده است.

---

<sup>۱</sup> قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی در يك ماده واحده با ۵ تبصره در تاریخ ۷۲/۱۱/۲۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است

<sup>۲</sup> Taxation audit

اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم که حاوی تغییرات قابل ملاحظه ای نسبت به قوانین قبلی است ، در بهمن ۱۳۸۰ به تصویب رسید و مهم ترین فراز آن سادگی اعمال نرخ های مالیاتی<sup>۱</sup> و کاهش نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و واگذاری نقش موثر و بی بدیل برای حسابداران رسمی و موسسه های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی جهت انجام حسابرسی مالیاتی است که بی تردید انجام حسابرسی مالیاتی به ترتیبی که در ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم به شرح ذیل پیش بینی شده موضوع جدیدی است که در ابتدای راه دشواریها و نارسایی ها و مشکلاتی به همراه داشته است:

سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار انجام دادن وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند در صورت درخواست اشخاص مذکور می توانند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می شود تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط، در اختیار مؤدی قرار دهند . گزارش اخیر الذکر باید شامل موارد زیر باشد :

الف) اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد این قانون(قانون مالیاتهای مستقیم) و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری<sup>۲</sup> .

ب) تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوطه .

ج) اظهار نظر نسبت به مالیاتهای تکلیفی که مؤدی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی کشور بوده است .

---

<sup>1</sup> Taxation rates

<sup>2</sup> Accounting standards

د) سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین

خواهد شد. ( ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ )

پس از تصویب آئین نامه اجرایی تبصره ماده ۱۴۱ قانون حسابدار رسمی توسط هیئت محترم وزیران در مورخ ۱۳۷۹/۶/۱۳ و بر اساس ماده (۲) آئین نامه ؛ رسیدگی مالیاتی تعدادی از واحدهای تولیدی ، بازرگانی و خدماتی واجد شرایط که شروع سال مالی آنها از ۱۳۸۱/۱/۱ و بعد از آن است به سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران واگذار گردید . اما با گذشت هفت سال امروز از فرصتها و تهدیدهایی که این امر در تعامل با حرفه حسابرسی پدید آورده است می توان ارزیابی روشتری نمود .

موضوع اساسی این است که این تحول مهم در نظام مالیاتی کشور آزمون سرنوشت سازی برای جامعه حسابداری کشور است . چون حسابرسی مالیاتی به عنوان یاری رسان سازمان امور مالیاتی در ایفای وظایف و مسئولیتهای سنگینی که به عهده دارد در نقش امین دولت و امین ملت است .

مبانی نظری حسابرسی مالیاتی از الزامات نظری حسابرسی و استانداردهای مربوط و نیز حاکمیت قانون و مقررات و رویه هایی که از سوی سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ شده ، ناشی می شود و کوشش می شود تا به روشی بیان شود که انجام حسابرسی مالیاتی به شیوه ای اثر بخش نقش یاری رسان به حرفه حسابداری نظام مالیاتی و کمک به وضوح و شفافیت اطلاعات باشد .

در مورد حسابرسی مالیاتی تردیدی که وجود دارد این است که تشخیص مالیات یک وظیفه حاکمیتی است و نباید توسط بخش خصوصی انجام شود. (ساندمو<sup>۱</sup> ۱۹۷۲)

با عنایت به این موضوع، این تحقیق برآن است که در خصوص نقش تعیین شده حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی توسط اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم موضوع ماده ۲۷۲ قانون مذکور، و به منظور کسب شواهد بیشتر در خصوص چگونگی ایفاء این نقش در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات با مبنا قرار دادن قانون مالیاتهای مستقیم و آئین نامه های اجرائی و بخشنامه ها و دستورالعملهای قانونی و هم چنین آئین نامه های جامعه حسابداران رسمی و نیز با بهره گیری از اطلاعات مربوط به تعیین درآمد مشمول مالیات عملکردهای سالهای مالی ۸۲-۸۳-۸۴ و ۸۵ در پرونده های مالیاتی نمونه شرکتهای مورد مطالعه و مقایسه درآمدهای تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی و حسابرسان عضو جامعه حسابداران، تفاوت میزان درآمدهای مشمول مالیات مذکور را مورد بررسی قرار دهد.

به عبارت دیگر این تحقیق به دنبال پاسخ به این سؤال است که "آیا بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی تفاوت معناداری وجود دارد؟"

---

<sup>1</sup> A.Sandmo

### ۱-۳) فرضیه تحقیق:

هدف اصلی این تحقیق بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان امور مالیاتی در یک بازه زمانی خاص است. البته با توجه به اینکه در جریان جمع آوری اطلاعات مرتبط با هدف اصلی تحقیق، اطلاعات دیگری همچون درآمد ابرازی توسط مودی، وضعیت سابقه مالیاتی شرکتها (سابقه علی الراس شدن)، وضعیت شرکتها از لحاظ برخورداری از معافیت و وضعیت شرکتها از بابت دولتی بودن، سهامی خاص و سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار جمع آوری می گردد، لذا مجموع فرضیه هایی که در تحقیق حاضر به محک آزمون گذاشته خواهد شد شامل ۱۷ فرضیه ذیل می باشد:

فرضیه ۱) (فرضیه اصلی): بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط اداره امور مالیاتی تفاوت معنی دار آماری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین درآمد مشمول مالیات ابرازی مودی و درآمد مشمول تشخیصی توسط اداره امور مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد .

فرضیه ۳: بین درآمد مشمول مالیات ابرازی مودی با درآمد مشمول تعیین شده توسط حسابرس عضو جامعه حسابداران رسمی تفاوت معناداری وجود دارد .

فرضیه ۴: بین میانگین درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و میانگین درآمد مشمول مالیات ابرازی مودی در شرکت های با مدیریت دولتی تفاوت معنی داری وجود دارد .

- فرضیه ۵: بین میانگین درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و میانگین درآمد مشمول مالیات ابزاری مودی در شرکت های سهامی خاص تفاوت معنی داری وجود دارد.
- فرضیه ۶: بین میانگین درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و میانگین درآمد مشمول مالیات ابزاری مودی در شرکت های سهامی پذیرفته شده در بورس تفاوت معناداری وجود دارد .
- فرضیه ۷: بین میانگین درآمد مشمول مالیات تعیینی حسابرس و میانگین درآمد مشمول مالیات ابزاری مودی در شرکت های با مدیریت دولتی تفاوت معناداری وجود دارد .
- فرضیه ۸: بین میانگین درآمد مشمول مالیات تعیینی حسابرس و میانگین درآمد مشمول مالیات ابزاری مودی در شرکت های سهامی خاص تفاوت معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۹: بین میانگین درآمد مشمول مالیات تعیینی حسابرس و میانگین درآمد مشمول مالیات ابزاری مودی در شرکت های پذیرفته شده در بورس ( سهامی عام ) تفاوت معناداری وجود دارد .
- فرضیه ۱۰: بین میانگین درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و میانگین درآمد مشمول مالیات تعیینی حسابرس در شرکت های با مدیریت دولتی تفاوت معناداری وجود دارد .
- فرضیه ۱۱: بین میانگین درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و میانگین درآمد مشمول تعیینی حسابرس در شرکت های سهامی خاص تفاوت معناداری وجود دارد .
- فرضیه ۱۲: بین میانگین درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و میانگین درآمد مشمول مالیات تعیینی حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس تفاوت معناداری وجود دارد .
- فرضیه ۱۳: بین درآمد مشمول مالیات ابزاری مودی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی در شرکتها با سابقه علی الراس تفاوت معنی داری وجود دارد.

فرضیه ۱۴: بین درآمد مشمول مالیات ابرازی مودی و درآمد مشمول مالیات تعیینی حسابرس در شرکتها با سابقه علی الراس تفاوت معناداری وجود دارد .

فرضیه ۱۵: بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیینی حسابرس در شرکتها با سابقه علی الراس تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۱۶: بین معافیت اعمال شده اداره امور مالیاتی و حسابرس در شرکت های بدون سابقه علی الراس (رسیدگی شده) تفاوت معنی داری وجود دارد.

فرضیه ۱۷: بین معافیت اعمال شده اداره امور مالیاتی و حسابرس در شرکت های با سابقه علی الراس تفاوت معنی داری وجود دارد.

## ۱-۴) ضرورت انجام تحقیق:

یکی از پایه های اصلی سلامت اجتماع، انضباط مالی<sup>۱</sup> و صحت و شفافیت فعالیتهای اقتصادی است. شکوفایی اقتصاد هر جامعه مترقی، به نظام مالی شفاف بستگی دارد و بدون نظامهای منظم و مناسب، وجود اقتصادی شکوفا در جامعه را نمی توان توقع داشت. زیرا مسائل مالی و اقتصادی هر دو لازم و ملزوم یکدیگر بوده و مجزا نگاشتن آن دو از یکدیگر عقلانی و منطقی به نظر نمی رسد. به عبارتی دیگر زیر بنای اقتصاد هر جامعه را مسائل مالی آن جامعه تشکیل می دهد. (سیلوانی ۲۰۰۱)<sup>۲</sup> بدون شک سالم سازی اقتصاد و توسعه اقتصادی<sup>۳</sup> الزاماً می باید بر پایه یک نظام مالی شفاف ایجاد شود که بر اساس ارایه خدمات حسابداری و حسابرسی صورت می گیرد، زیرا بدون وجود حساب و حسابدهی و به تبع آن حسابرسی، رشد و توسعه اقتصادی ناممکن است. در هیچ جامعه ای نمی توان شاهد شکوفایی اقتصادی بود مگر آن که مردم و مسئولان آن جامعه خود را مقید به امر حساب و حسابدهی بدانند.

اگر چه با تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور و تغییرات بنیادی در ساختار، قوانین، روشها و رویه ها و همچنین تقویت بخش رسیدگی و تشخیص پرونده های مالیاتی از طریق ایجاد جامعه حسابداران رسمی و ارجاع پرونده های مهم جهت رسیدگی، امید آن می رود که دغدغه های موجود نظام مالیاتی کشور به نحو شایسته و مطلوبی برطرف شود، لکن اگر در راستای این تعدیلات، ارزیابی منطقی و صحیحی از نتایج و پیامدهای آنها بر دستگاه مالیاتی صورت نگیرد، در کوتاه مدت دوباره به بیراهه ای دیگر کشیده خواهد شد.

---

<sup>۱</sup> Financial discipline

<sup>۲</sup> Silvani

<sup>۳</sup> Extension economic



در نهایت با توجه به رابطه حسابداران رسمی از یک طرف با سیستم مالیاتی کشور و از طرفی در خصوص حفظ منافع و جایگاه اجتماعی خویش به عنوان یک موسسه خدمات حسابداری و حسابرسی، این امر ضرورت پیدا می کند تا تأثیر مشارکت حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات بررسی شود.

### ۱-۵) اهداف اساسی از انجام تحقیق:

تلاش این پژوهش بیشتر در جهت پی بردن به این مطلب است که با تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور و تغییرات بنیادی در قانون، ساختار و روشها با اجرای یکی از مهمترین مواد قانونی ( ماده ۲۷۲) مربوط به رسیدگی پرونده های مالیاتی توسط شرکتهای عضو جامعه حسابداران رسمی و تعیین درآمد مشمول مالیات توسط موسسات فوق، چه آثاری می تواند بر درآمدهای مالیاتی گذاشته و در یک مقایسه تطبیقی با اجرای این مهم و رسیدگی این شرکتهای توسط اداره امور مالیاتی در سنوات مذکور، افزایش یا کاهش کمی در خصوص آنرا مورد بررسی قرار دهد.

با توجه به سیستم سنتی شناسایی درآمد مشمول مالیات و اخذ مالیات تشخیص شده توسط اداره امور مالیاتی و از طرفی ورود افراد متخصص در امر حسابداری و حسابرسی در میدان وصول مالیات، کنش ها و واکنشهای شدیدی بین این دو گروه را به دنبال داشته است. از طرفی متاسفانه کوتاهی و بعضاً قصور<sup>۱</sup> عده ی محدودی از حسابرسان عضو جامعه در سالهای ابتدایی لازم الاجرا شدن قانون در امر انجام وظیفه محوله از سوی قانون مالیاتهای مستقیم (که این امر موجب تعلیق پروانه فعالیت عده ای از این حسابرسان شد)، تنش

---

<sup>۱</sup> shortcoming

همراه با بدبینی<sup>۱</sup> نسبت به عملکرد حسابرسان را در بین مامورین تشخیص مالیات تشدید کرده است، به گونه ای که گزارشهای حسابرسان عضو جامعه را با تردیدی خاص و گاه سخت مورد پذیرش قرار می دهند. اما به نظر می رسد که با گذشت حدود هفت سال از تصویب این قانون و حسابرسی مالیاتی حدود چهار عملکرد مالی توسط حسابرسان عضو جامعه این بی اعتمادی و عدم پذیرش گزارشات رو به زوال نهاده و جای خود را به همکاری سازنده و متقابل داده است. لذا یکی دیگر از اهداف این تحقیق گرد آوری شواهد لازم در این خصوص است.

#### ۱-۶) پیشینه تحقیق:

براساس بررسیهای بعمل آمده، پژوهشی در مورد "بررسی تفاوت حسابرسی مالیاتی انجام شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و اداره امور مالیاتی در تعیین میزان در آمد مشمول مالیات" در ایران مسبوق به سابقه نیست.

در سال ۱۳۸۲، یعقوب نژاد در قالب پروژه تحقیقاتی، تاثیر حسابرسی مالیاتی حسابرسان عضو جامعه را در سال ۱۳۸۰ (سال قبل از لازم الاجرا شدن اصلاحیه قانون مالیاتها که حسابرسی به صورت آزمایشی اجرا شد) بر شاخص های مالیاتی (درآمد مالیاتی و تمکین مالیاتی) را مورد بررسی قرار داده است. نتایج پروژه وی حاکی از آن است که حسابرسی مالیاتی انجام شده در سال ۱۳۸۰ نسبت به سال ۱۳۷۹ باعث افزایش درآمدهای مالیاتی نشده و لیکن از طرفی تمکین مودیان را افزایش داده است.

---

<sup>۱</sup> pessimism

با توجه به تفاوت سیستم و نظام مالیاتی کشورها با یکدیگر، کیفیت و قوانین حاکم بر امر حسابرسی مالیاتی در هر کشور مختص همان کشور است، به عبارتی امکان استفاده از روشهای یکسانی برای مطالعه این موضوع در کشورهای مختلف نیست.

البته شایان ذکر است، در فاصله این سالها، صاحب نظران و متخصصین در خصوص جایگاه حسابرسی مالیاتی و بررسی موانع و مزایای آن در قالب همایشهایی در ایران به اظهار نظر پرداخته اند، که در این تحقیق به حد نیاز بکار گرفته شده است.

### ۱-۷) روش تحقیق:

هدف اصلی تحقیق، بررسی تفاوت حسابرسی مالیاتی انجام شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و اداره امور مالیاتی در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات است. لذا برای دستیابی به این هدف در این تحقیق، برای جمع آوری اطلاعات از روش استخراج اطلاعات از پرونده های مالیاتی و برای تبیین مبانی از روش کتابخانه ای و بررسی آئین نامه ها و بخشنامه های صادره از طرف سازمان امور مالیاتی کشور استفاده می شود.

برای این کار کلیه اطلاعات مالیاتی شرکتهای نمونه (شامل درآمدهای اکتسابی، هزینه های برگشتی تعیین شده توسط حسابرس و اداره امور مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده حسابداران رسمی و اداره امور مالیاتی) از پرونده های مالیاتی مربوط به ۸۲ الی ۸۵ (دوره بعد از اجرای قانون حسابرسی مالیاتی) استخراج و میانگین متوسط درآمد مشمول مالیات تعیین شده حسابرس و اداره امور مالیاتی را برای هر شرکت محاسبه و اطلاعات پردازش می شود. آنگاه مشاهدات توسط روشهای آماری به نحو زیر توسط نرم افزار آماری Spss نگارش ۱۱/۵ مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد:

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

ب) استنباط: آنگاه مشاهدات توسط روشهای آمار استنباطی همانند آزمون تی استودنت (T-test) یا معادل آن در ناپارامتری همانند آزمون علامت یا رتبه علامت دار ویلکاکسون و آنالیز واریانس یکطرفه پارامتری یا ناپارامتری و غیره مورد تجزیه و تحلیل استنباطی قرار می گیرند.  
ضمناً سطح معنی داری فرضیه تحقیق ۵در صد در نظر گرفته می شود.

### ۹-۱) تعریف واژه ها و اصطلاحات تخصصی تحقیق:

مالیات: مبالغی که دولت از درآمد و دارایی اشخاص (حقیقی و حقوقی) برای تامین مالی انجام وظایف خود برداشت می کند، مالیات نام دارد (تقوی، ۱۳۶۵).

حسابرسی: عبارت است از بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورتهای مالی (والتربی.میگز).<sup>۱</sup>

حسابرسی مالیاتی: عبارت است از جمع آوری و بررسی اطلاعات و دفاتر و اسناد و مدارک مربوط به کلیه فعالیتهای مالی یک موسسه به نحوی که بر اساس آن مدارک و اطلاعات و با توجه به قوانین و مقررات مالیاتی موضوعه بتوان در خصوص قابل قبول و رسیدگی بودن یا نبودن دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات آن موسسه اظهارنظر و ماخذ محاسبه مالیات و مالیات متعلقه اشخاص حقیقی و حقوقی برابر قوانین و مقررات مالیاتی را محاسبه نمود.

درآمد مشمول مالیات: عبارت است از مقدار درآمد تشخیص شده جهت ماخذ محاسبه مالیات توسط سازمان امور مالیاتی کشور و افراد یا موسساتی که به موجب قانون صلاحیت آن را دارا می باشند.

---

<sup>1</sup> Meigs walter.b