



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
سال دوم / شماره هشتم / زمستان ۱۳۹۲

## بررسی تاثیر اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم بر عملکرد مالیاتی شرکت‌ها

ابراهیم عباسی

عضو هیئت علمی و دانشیار دانشگاه الزهراء (مسئول مکاتبات)  
Abbasiebrahim2000@yahoo.com

معصومه قندالی

کارشناسی ارشد امور مالی و مالیاتی  
ghandali86@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۲/۲/۲۰ تاریخ پذیرش: ۹۲/۶/۱۶

### چکیده

طبق ماده ۲۷۲ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مودیان مجاز شدند از خدمات حسابداران رسمی برای تعیین مالیات خود استفاده کنند. هدف از این قانون افزایش مالیات وصولی، افزایش سرعت قطعیت و سرعت وصول مالیات بود. در این مقاله اثر بخشی اجرای این ماده قانونی بر شاخصهای عملکرد مالیاتی ۷۳ شرکت در استان سمنان برای سالهای ۸۶-۱۳۸۱ با استفاده از آزمون رتبه ای علامت ویلکاکسون در سال اجراء و سال قبل آن بررسی شده است. نتایج نشان داد که شرکت‌هایی که این ماده را اجرا کرده اند در مقایسه با سال قبل از اجراء، نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی آنها کاهش معنی داری داشته است. اما با اجرای ماده ۲۷۲ سرعت قطعیت و سرعت وصول مالیات نسبت به سال قبل از اجراء افزایش معنی داری داشته است.

**واژه‌های کلیدی:** ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، حسابداران رسمی، درآمد مشمول مالیات، سرعت قطعیت، سرعت وصول مالیات.

## ۱- مقدمه

قطعیت و سرعت وصول مالیات مورد بررسی و مطالعه قرار گیرد.

## سابقه قانونی حسابداران رسمی در کشور

در تیر ۱۳۲۸ چهارمین قانون مالیات ایران بنام قانون مالیات اموال و مالیات بر درآمد به تصویب مجلس شورای ملی رسید. برای اولین بار در این قانون استفاده از خدمات حسابرسان حرفه ای و خبره در امر حسابرسی مالیاتی مطرح شد. در ماده ۳۰ این قانون آمده است: هر موقعی که انجمن محاسبین و کارشناسان قسم خورده در کشور تشکیل شود وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم خورده را در مورد حساب یا ترازنامه هر بازرگان یا شرکت بپذیرد. در این صورت برای تشخیص مالیات مودی دیگر نیاز به رسیدگی دفاتر توسط ماموران مالیاتی نخواهد بود اما در عمل هیچ گونه اقدامی برای ایجاد این انجمن حرفه ای صورت نگرفت و ماده مزبور عملی نگردید. در ماده ۳۳ قانون حق تمبر ۱۳۳۵ به تشکیل انجمن محاسبین و کارشناسان قسم خورده تاکید شده بود که آیین نامه اجرایی آن در مرداد ۱۳۴۰ به تصویب هیئت دولت رسید. اساسنامه انجمن قانونی محاسبین قسم خورده و کارشناسان حساب ایران در اردیبهشت ۱۳۴۲ و انجمن حسابداران ایران در خرداد ۱۳۴۳ به تصویب رسید. اما این انجمن ها فعالیت موثری را انجام ندادند. در قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ به استفاده از خدمات حسابداران رسمی در تشخیص مالیات تاکید شده بود. در شهریور ۱۳۴۶ بر اساس قانون مالیات های مستقیم آیین نامه نحوه رسیدگی و طرز انتخاب حسابداران رسمی به تصویب رسید. در سال ۱۳۵۱ اساسنامه کانون حسابداران رسمی به تصویب و در سال ۱۳۵۴ کانون حسابداران رسمی ثبت رسید. شورای انقلاب تعدادی از مواد قانون مالیات های مستقیم را در ۱۳۵۹/۳/۳ به تصویب رساند. طبق این قانون استفاده از حسابداران رسمی و کانون حسابداران رسمی لغو شد و موسسات حسابرسی مورد قبول، یکی شرکت سهامی حسابرسی وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیگری موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه اعلام شد. (عموری، ۱۳۸۶) علیرغم حذف مواد

یکی از ابعاد مثبت اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ طرح موضوع ماده ۲۷۲ است. طبق این ماده مودیان می توانند از خدمات حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی برای تعیین مالیات سال مالی خود استفاده کنند و سازمان امور مالیاتی گزارش حسابرسی مزبور را مبنای تشخیص مالیات مودی بحساب می آورد. هدف قانون گذار از تصویب این ماده افزایش ظرفیت مالیاتی، افزایش سرعت قطعیت و سرعت وصول مالیات بوده است. هدف از این پژوهش ارزیابی اثربخشی اجرای موضوع ماده ۲۷۲ قانون مزبور روی شاخصهای عملکرد مالیات مودیان حقوقی است.

در این پژوهش تاثیر اجرای ماده ۲۷۲ روی سه شاخص عملکردی شامل نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی، سرعت قطعیت و سرعت وصول مالیات بررسی می شود. ابتدا مبانی نظری شامل سوابق قانونی ماده ۲۷۲، حسابرسی مالیاتی، تجربه سایر کشورها، مزایا و معایب اجرای ماده مزبور و پیشینه پژوهشهای انجام شده بیان می شود و سپس سه فرضیه درباره شاخصهای عملکرد مالیاتی آزمون شده و نتایج و پیشنهادها معرفی می شوند.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

سازمان امور مالیاتی تا سال ۱۳۸۰ به تنهایی موظف به رسیدگی دفاتر و اسناد و صورتهای مالی اشخاص حقوقی برای تعیین درآمد مشمول مالیات بود. اما با توجه به منابع انسانی محدود، مشکلات اطلاعاتی، محدودیت زمان تخصیص یافته به هر پرونده باعث شد تا قانونگذار برای اجتناب از فرار مالیاتی، افزایش درآمد مالیاتی و تمکین مودیان، افزایش در وصول مالیات، کاهش حجم کار ماموران، ایجاد اعتماد بین سازمان امور مالیاتی، حسابداران رسمی و مودیان مالیاتی و کاهش اختلافات بین آنها ماده ۲۷۲ به اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم الحاق نماید. از این رو لازم است میزان اثر بخشی تحقق برخی از اهداف اجرای ماده ۲۷۲ از جمله افزایش درآمدهای مشمول مالیات، افزایش سرعت

فعالیت‌ها و عملیات پس از کسب اطمینان اظهار نظر کنند.

ب- رسیدگی‌هایی که حسابدار رسمی نسبت به رعایت بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها و مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و محاسبه بدهی مالیاتی مودی اظهار نظر نماید. (علیمی، ۱۳۸۳)

طبق تبصره ۱ این ماده اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند. قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موقوف به آن است که مودی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورتهای مالی که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی تنظیم شده باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط نموده باشد.

طبق تبصره یک ماده ۵ آیین‌نامه اگر دفاتر، اسناد و مدارک مودی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات غیرقابل رسیدگی بوده و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوطه مورد قبول واقع نشود حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی باید مراتب را به اداره امور مالیاتی مربوطه و مودی اعلام نماید تا اداره امور مالیاتی نظر هیات موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم را اخذ نماید. چنانچه نظر هیات مبنی بر تأیید اعتبار دفاتر باشد حسابداران رسمی و یا موسسه حسابرسی نسبت به رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام می‌نمایند و در صورتی که نظر هیات مبنی بر رد دفاتر باشد در اینصورت اداره امور مالیاتی مطابق مقررات موضوعه نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات و مطالبه مالیات اقدام خواهد نمود.

حسابرسی مالیاتی رسیدگی به اسناد، مدارک و دفاتر اشخاص مشمول مالیات بر اساس مفاد بخشنامه‌ها و قانون مالیات جهت اظهار نظر نسبت به سود و درآمد ابرازی مشمول مالیات و تشخیص آن است. (شمس احمدی، ۱۳۸۵) نکته مهم در حسابرسی مالیاتی آن است که آیا مودی به درستی مالیات خود را تشخیص داده و تعهدات مالیاتی را گزارش کرده است و سایر وظایف خود

قانونی مربوط به استفاده از خدمات حسابداران رسمی در گزارشگری مالیاتی نیاز جامعه به استفاده از خدمات حسابداران رسمی در اوایل دهه ۱۳۷۰ احساس شد. به همین دلیل استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی مورخ ۱۳۷۲/۱۰/۲۱ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. آیین‌نامه چگونگی استفاده از خدمات حسابداران رسمی موضوع تبصره ۴ قانون مزبور در ۱۳۷۹/۶/۱۳ به تصویب هیئت دولت رسید. طبق ماده ۵ این آیین‌نامه و ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ حسابداران رسمی مجاز به انجام حسابرسی مالیاتی شدند. ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم بشرح زیر است:

سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلف اند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوطه در اختیار مودی قرار دهند. این گزارش باید شامل موارد زیر باشد:

الف - اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد این قانون و مقررات مربوط به رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، ب- تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوط، ج- اظهار نظر نسبت به مالیات‌های تکلیفی که مودی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی بوده است. د- سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین خواهد شد.

با توجه به بندهای الف و ب و ج و د ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم رسیدگی‌های حسابداران رسمی به دو گروه تقسیم می‌شود:

الف - رسیدگی‌هایی که حسابدار رسمی نسبت به کفایت و صحت و سقم و انطباق اسناد و مدارک و دفاتر مودی با ترازنامه و صورت حساب سود و زیان و گزارش وجوه نقد و مندرجات اظهارنامه مالیاتی با وضعیت واقعی

شود. در این روش مأموران مالیاتی با توجه به مدارک مثبت و اسناد و مدارک حسابداری مودی مالیاتی و با انطباق اظهارنامه مالیاتی با دفاتر قانونی و استعلام از اشخاص ثالث در خصوص درآمد مشمول مالیات و مالیات مربوط را تعیین و با صدور برگ تشخیص مالیات اظهار نظر می کنند.

• حسابداران رسمی: رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری و صورتهای مالی در مورد آن دسته اند مودیان مالیاتی که مکلف به نگه داری دفاتر قانونی هستند که توسط حسابداران رسمی انجام می شود.

طبق ماده ۱۰۶ قانون مالیات های مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی به استثنا درآمدهایی طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است از طریق رسیدگی به دفاتر طبق مقررات مواد ۹۴ و ۹۵ این قانون در موارد مذکور در ماده ۹۷ به طور علی الراس تشخیص می شود (بیگ پور، ۱۳۸۲)

الف- از طریق اعمال ضریب مقرر در قانون مالیات های مستقیم، مشمولین بندهای الف و ب ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم

ب- از طریق علی الراس مطابق مواد ۹۷ و ۱۸۱ قانون مالیات های مستقیم

ج- از طریق رسیدگی به دفاتر و مدارک مطابق مواد ۱۴۷ تا ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم

قانونگذار انتخاب شیوه تشخیص مالیات مودیان را طبق ضوابط مقرر و در چارچوب شرایط خاص بر عهده اداره امور مالیاتی قرار داده است. در صورت بروز اختلاف بین اداره امور مالیاتی و مودیان مالیاتی مرجع رسیدگی به اختلاف از نظر درون سازمانی به ترتیب اداره امور مالیاتی؛ هیات های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی و وزیر امور اقتصادی و دارایی است. از لحاظ برون سازمانی دیوان عدالت اداری، در صورت شکایت مودی از موارد عدم رعایت شکلی قوانین و مقررات صلاحیت رسیدگی را دارد.

به دلیل عدم انطباق قانون مالیات های مستقیم با اصول حسابداری و حسابرسی و یا استانداردها لذا بین

را انجام داده است؟ از این رو حسابرسی مالیاتی گسترده تر از سایر رسیدگی هاست (تقویت قابلیت های حسابداری، ۱۳۸۸) حسابرسی مالیاتی برای اهداف زیر انجام می شود:

۱) قبول یا عدم قبول دفاتر و اسناد و مدارک و صورتهای مالی مودیان

۲) کشف اشتباهات، حساب سازی، تخلفات مودیان مالیاتی که موجب کاهش مالیات شده است.

۳) حسابرسی هزینه های مودیان به منظور تعیین میزان هزینه های غیر قابل قبول با توجه به مقررات مواد ۱۴۸ تا ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم و آیین نامه های هزینه های قابل قبول و استهلاك

۴) حسابرسی مالیاتی به منظور محاسبه درآمد و سودهایی که حسب مقررات مالیاتی و سایر قوانین که از معافیت مالیاتی برخوردارند و یا مشمول مالیات مقطوع می باشند و محاسبه زیان و هزینه های مستقیم و غیر مستقیم مربوط به این نوع درآمدها

۵) حسابرسی هزینه هایی که وجوه پرداختی آنها مشمول کسر مالیات تکلیفی است.

۶) تهیه گزارش مالیاتی بر اساس اطلاعات و مدارک و شواهد اظهار نظر در درآمد مشمول مالیات (بیگ پور، ۱۳۸۶) حسابرسی مالیاتی باید در خصوص مشخصات عمومی مربوط به هر مودی از جمله شماره، تاریخ و محل ثبت اشخاص حقوقی، نوع و شکل حقوقی موسسه مورد رسیدگی، موضوع فعالیت شرکت، اساسنامه، اسامی مدیران، اقامتگاه قانونی و سرمایه شرکت اطلاعات کافی داشته باشد و در زمانی که گزارش مالیاتی توسط حسابدار رسمی انجام می شود باید یک نسخه از گزارش مالی حسابرس مستقل و گزارش مالیاتی حسابدار رسمی و بازرسی قانونی شرکت و صورتجلسه مصوبه مجامع عمومی عادی و فوق العاده سال مورد رسیدگی را در پرونده مالیاتی موجود باشد (عموری، ۱۳۸۶) حسابرسی مالیاتی بر حسب مرجع رسیدگی به دو شکل زیر است:

• ممیزی مالیاتی: رسیدگی اظهارنامه های مالیاتی که توسط مأموران اداره کل مالیاتی انجام می

اظهار نظرهای حسابداران رسمی و نظرات ممیزین مالیاتی اختلاف وجود دارد. این مساله با برگزاری جلساتی بین نمایندگان طرفین، مورد بررسی قرار گرفته و منجر به صدور توافق نامه‌ها و بخشنامه‌ها می‌شود. مواردی که توسط حسابداران رسمی در فرآیند حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ باید رعایت شود در متن دستورالعمل اجرایی این ماده آمده است (دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۸۸)

### تجربه برخی از کشورها

در ترکیه انجام حسابرسی توسط کارشناسان مالیاتی در قالب چهار گروه در وزارت مالیه به نام‌های هیئت حسابداران متخصص، هیئت بازرسان مالی، هیئت کنترل کنندگان درآمد و مأمورین ناظر مالیاتی اجرا می‌شود که دو هیئت حسابداران متخصص و بازرسان مالی مستقیماً نتایج عملکرد و گزارش خود را به دفتر وزیر ارسال می‌کنند. موسسات بین‌المللی در قالب حسابداران رسمی نیز به امر حسابرسی شرکت‌ها و تهیه اظهار نامه مالیاتی می‌پردازند که تا حدودی از استانداردهای بین‌المللی تبعیت می‌کنند (Revenue turke 1997)

در مالزی دستورالعمل حسابرسی مالیاتی توسط هیئت درآمدهای ملی این کشور تدوین شد. با این وجود رهنمودهای جامع و کاملی در مورد رویکردهای رسیدگی منتشر نشده است. در بودجه سال ۲۰۰۷ این کشور پیشنهاد شده است این دستورالعمل با انجام تعدیلات و اصلاحات لازم به روز رسانی شود و چارچوبی در رسیدگی‌های مالیاتی توسط هیئت درآمدهای مالی تدوین شود. در اواخر سال ۲۰۰۷ دو سند تحت عناوین چارچوب رسیدگی‌های مالیاتی و آیین‌نامه حسابرسی مالیاتی منتشر شده است که در آن وظایف و تعهدات حسابداران مالیاتی بازرسان و مودیان مطرح شده است. (2007 revenue malaysia)

حسابرسی مالیاتی در تایوان توسط شرکتهای حسابرسی رسمی که بر اساس مقررات مالیات بر درآمد قوانین حسابرسی مالیاتی، رهنمودهای مالیاتی صادره توسط مراجع حرفه‌ای انجام می‌شود. پس از آنکه

گزارش حسابرسی صادر شد به اداره امور مالیاتی ارسال می‌شود. رویه‌های حسابرسی مالیاتی در این کشور از رویه‌های حسابرسی صورتهای مالی متفاوت است. تأکید بر حساب‌های هزینه‌ای و انطباق عملکرد شرکت با مقررات مالیاتی درآمدهاست. دولت تایوان برای ایجاد انگیزه بیشتر در شرکت‌ها جهت بکارگیری حسابداران رسمی برای حسابرسی مالیاتی مشوق‌های زیر را به عنوان پاداش جایزه در نظر گرفته است:

الف- به طور متوسط ۳۰٪ اظهار نامه‌هایی که همراه با گزارش‌های مالیاتی موسسات حسابداران رسمی تهیه و تنظیم شوند برای رسیدگی تفضیلی توسط مقامات مالیاتی انتخاب شده و بقیه بدون رسیدگی قابل قبول خواهند بود.

ب- اگر اظهار نامه مالیاتی طبق گزارش حسابرسی مالیاتی موسسات حسابداران رسمی تهیه شود مأمور مالیاتی ملزم است در ابتدا سوالات و ابهامات خود را از شرکت‌های حسابرسی درخواست نماید و آن را حل و فصل کند و نه از شرکت مودی (2006 chang claire)

در آلمان بر اساس قانون رویکرد مالیاتی و دستورالعمل اجرایی آن سازمان امور مالیاتی موظف است از فناوری اطلاعات در حسابرسی مالیاتی استفاده کند. وزارت امور مالی آلمان مراجع مالیاتی را ملزم کرده است تا از قانون حسابرسی مالیاتی الکترونیکی پیروی کند. هدف از این قانون افزایش سرعت و دقت در حسابرسی مالیاتی و دریافت اطلاعات به موقع روزانه و هفتگی از مودیان است. (2002 Bogenschutz)

در مکزیک از استاندارد حسابرسی مالیاتی استفاده می‌شود. با این حال سایر مقررات مالیاتی در اجرای برنامه‌های حسابرسی مالیاتی این کشور ناظر است. در این کشور استانداردهای حسابرسی مالیاتی از سوی سازمان امور مالیاتی اعلان می‌شود. علاوه رویکرد‌هایی که میزان مالیاتی و بازرسان در ضمن حسابرسی مالیاتی باید مورد توجه قرار دهند توسط مراجع مالیاتی معرفی می‌شود. شیوه‌های مذاکره با مراجع مالیاتی بعد از انجام رسیدگی هیئت‌های حل اختلاف نیز تحت پوشش رویکرد حسابرسی مالیاتی است. (2007 Bharat)

**مزایای اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم**

- (۱) صرفه جویی در هزینه های حسابرسی و هزینه وصول مالیات برای سازمان امور مالیاتی
- (۲) کاهش نقش اجرایی سازمان امور مالیاتی و افزایش نقش نظارتی آن در حسابرسی و وصول مالیات
- (۳) کاهش اختلاف بین مودیان و ماموران مالیاتی
- (۴) افزایش تعداد مودیان مالیاتی که از خدمات حسابرسی موسسات خصوصی استفاده می کنند و این وضعیت رضایت بیشتر مودیان را تامین می کند و در سرعت پرداخت مالیات موثر است .
- (۵) هزینه دادرسی مالیاتی و تجدید نظر خواهی به دلیل رضایت مودیان کاهش می یابد.
- (۶) به تسریع در رسیدگی ، تشخیص ، سرعت قطعیت و سرعت وصول مالیات کمک می کند.

**معایب اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم**

- (۱) عدم الزام حسابرسان رسمی در تحقق اهداف بودجه باعث عدم تحقق اهداف بودجه ای نظام مالیاتی می شود.
  - (۲) اختلاف رویکرد حسابرسان رسمی با ماموران مالیاتی در سندرسی و تهیه گزارشهای مالیاتی به تفاوت در تشخیص میزان مالیات منجر می شود.
  - (۳) کاهش امکان نظارت بر گزارشهای حسابرسان رسمی از سوی سازمان امور مالیاتی
  - (۴) اختیار رسیدگی به حسابداران رسمی واگذار شده اما مسئولیت صدور برگ تشخیص بر عهده ماموران مالیاتی است.
  - (۵) وابستگی شرکت حسابرسی رسمی از نظر درآمدی به کارفرما باعث کاهش استقلال و بی طرفی حسابرسان می شود .
  - (۶) در مورد اهمال و قصور در رسیدگی توسط حسابرسان مجازاتی از سوی سازمان امور مالیاتی یا جامعه حسابداران رسمی پیش بینی نشده است.
- پژوهش مسیحی (۱۳۸۵) درباره کارایی مالیاتی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ در اداره کل مالیات بر شرکتهای تهران نشان داد که از دیدگاه ماموران مالیاتی عملکرد حسابداران رسمی باعث افزایش کیفیت گزارش دهی

مالیاتی از نظر رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی شده است. اما از نظر رعایت مقررات و بخشنامه های مالیاتی و هزینه های قابل قبول مالیاتی و اعمال معافیت های مالیاتی باعث کاهش سطح کیفیت گزارش دهی در حسابرسی مالیاتی شده است. پژوهش فیض (۱۳۸۶) نشان داد که فرضیه های اجتناب ناپذیر بودن اشخاص حقوقی در استفاده از خدمات حسابرسی مالیاتی در تعیین درآمد مشمول مالیات و میزان استقبال مودیان مالیاتی در تعیین درآمد مشمول مالیات و مطلوبیت عملکرد حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات امکان افزایش مالیات های تکلیفی از نظر مودیان تایید و از نظر ماموران مالیاتی رد شده است. بعلاوه فرضیه های ضرورت نیاز به آموزش حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات ، بهبود کیفیت فرآیند تشخیص مالیات توسط حسابداران رسمی و توجه حسابداران رسمی به رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی مالیاتی مورد تایید هر دو گروه مودیان و ماموران مالیاتی قرار گرفت.

پژوهش نظر پور (۱۳۸۶) نشان داد که اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم :

الف- باعث افزایش وقفه قانونی مالیاتی شده است  
 ب- باعث کاهش شکاف مالیات های ابرازی و تشخیص نشده است. ج- باعث کاهش شکاف بین مالیات های تشخیصی و قطعی نشده است . د- شکاف بین مالیات های تشخیصی و قطعی بعد از اجرای قانون در مقایسه با قبل از اجرای قانون کاهش یافته است. ه- باعث کاهش اعتراض مودیان به برگ تشخیص مالیات شده است.

گزارشی از دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی (۱۳۸۸) نشان داد که در حسابرسی مستقل مالی توسط مجمع عمومی شرکت ها برای یک سال جهت حسابرسی صورتهای مالی که مدیریت تهیه کرده است انتخاب می شود و حسابرسی مالی گزارش خود را به مجمع عمومی ارایه می دهد . بنابراین حسابرس استقلال دارد. اما در حسابرسی مالیاتی طبق ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم شرکت به عنوان کارفرما حسابرسی مالیاتی را خود انتخاب می کند و گزارش حسابرسی مالیاتی به شرکت داده می شود تا مودی آن را به سازمان امور

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

اشخاص حقوقی از سال اجرای قانون مالیات‌های مستقیم یعنی سال ۱۳۸۱ می‌توانستند به دلخواه از خدمات حسابرسی مالیاتی موسسات حسابداران رسمی استفاده نمایند. نظر به اینکه از اجرای این قانون مدت زیادی نگذشته و هر شرکتی به دلخواه خود در هر سال مالی می‌تواند از خدمات حسابرسی مالیاتی استفاده نماید. لذا نمی‌توان سالهای قبل و بعد متعدد و متوالی را بررسی کرد. از این رو داده‌های یکسال قبل از اجرا و سال اجراء موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مبنای جمع‌آوری اطلاعات هستند. به عنوان مثال اگر شرکتی در سال ۱۳۸۳ برای اولین بار از خدمات حسابرسی مالیاتی استفاده کرده باشد سال ۱۳۸۲ سال قبل از اجرا و سال ۱۳۸۳ را سال اجرای قانون در نظر گرفته شده است.

این مطالعه محدود به استان سمنان برای سالهای ۸۷-۱۳۸۱ است. در طول این مدت ۹۵ شرکت در استان سمنان نسبت به اجرای این ماده اقدام کرده‌اند. از این تعداد ۷۳ شرکت به روش حذفی بشرح زیر انتخاب شدند:

- ۱) شرکت‌هایی که اظهارنامه‌های مالیاتی در سال قبل و سال اجراء ارایه کرده باشند.

- ۲) گزارش حسابرسی مالیاتی توسط حسابدار رسمی یا سازمان حسابرسی تهیه و به اداره امور مالیاتی تسلیم شده باشد.

- ۳) ماموران مالیاتی برای عملکرد سالهای مورد نظر برگ تشخیص صادر کرده باشند.

- ۴) مودی برای توافق به رئیس امور مالیاتی مراجعه و نحوه پرداخت را متعهد کرده باشد.

- ۵) مودی به برگ تشخیص اعتراض کرده و وارد هیات حل اختلاف مالیاتی شده باشد.

- ۶) در صورت توافق یا تمکین و یا رای هیات اختلاف مالیاتی عملکردهای مورد نظر به قطعیت رسیده باشد.
- ۷) نسبت به پرداخت بدهی مالیاتی اقدام کرده باشد.

متغیرها یا شاخصهای عملکرد مالیاتی در این پژوهش نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی، مدت زمان قطعی شدن مالیات (سرعت قطعیت) و مدت زمان وصول مالیات (سرعت وصول) در قبل از اجرای ماده ۲۷۲ و

مالیاتی ارایه نماید. در این حالت استقلال حسابرس با ابهام مواجه است. نتایج پژوهش عموری (۱۳۸۶) نشان داد که اگر چه استانداردهای حسابرسی دولتی به استفاده از مبنای تعهدی و یا تعهدی تعدیل شده به جای مبنای نقدی تاکید دارد اما با اجرای ماده ۲۷۲ در مرحله اظهار مالیات توسط مودیان بزرگ امکان استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده وجود ندارد. در حالیکه در مرحله تعیین مالیات و مرحله تشخیص و قطعیت مالیات این امکان وجود دارد. نتایج پژوهش درنگ (۱۳۸۱) حاکی از آن است که استفاده ماموران مالیاتی از گزارش‌های حسابرسی مالیاتی موسسات حسابرسی رسمی در محاسبه درآمد مشمول مالیات باعث می‌شود که:

الف - رویه تشخیص علی‌الراس کاهش یابد. ب- صرفه جویی در مدت زمان قطعیت مالیات شود. ج- هزینه‌های حسابرسی مالیاتی کاهش یابد. د- نحوه رسیدگی ماموران تشخیص مالیات و درآمد مشمول مالیات از مبنای منطقی برخوردار شود.

نتایج پژوهشی مصلحی (۱۳۸۸) نشان داد که نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش در دوره سه ساله بعد از اجرای ماده ۲۷۲ در مقایسه با دوره سه ساله قبل از آن کاهش معنی داشته است. میانگین سرعت قطعیت مالیات تغییر معنی داری نداشته است اما میانگین سرعت وصول مالیات با اجرای قانون افزایش معنی داشته است.

#### ۳- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های این پژوهش بشرح زیر است:

- ۱) اجرای موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم باعث افزایش نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی مودیان حقوقی شده است.

- ۲) اجرای موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم باعث کاهش مدت زمان قطعیت مالیات (سرعت قطعیت) مودیان حقوقی شده است.

- ۳) اجرای موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم باعث کاهش مدت زمان وصول مالیات (سرعت وصول) از مودیان حقوقی شده است.

های پژوهش در قبل از اجراء قانون و سال اجراء با استفاده از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف انجام گیرد.

بنابراین فرضیه مربوطه چنین است:

$H_0$ : داده ها دارای توزیع نرمال هستند.

$H_1$ : داده ها دارای توزیع نرمال نیستند.

طبق جدول ۱ سطح معنی داری نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش قبل از اجراء ماده ۲۷۲ کمتر از ۵ درصد است ( $STG=0/0005$ ) سطح معنی داری شاخص مدت زمان قطعی شدن مالیات قبل و بعد از اجراء ماده ۲۷۲ هر دو کمتر از ۵ درصد هستند (قبل از اجراء  $STG:0/040$  و سال اجراء  $STG:0/001$ ) است. همچنین سطح معنی داری شاخص مدت زمان وصول مالیات قبل و بعد از اجراء ماده ۲۷۲ هر دو کمتر از ۵ درصد است (قبل از اجراء  $STG = 0/021$  و سال اجراء  $STG = 0/001$ ) است. بنابراین برای هر سه شاخص عملکرد مالیاتی فرضیه  $H_0$  مبنی بر نرمال بودن داده ها تایید نمیشود. از این رو برای آزمون فرضیه های اول و دوم و سوم از آزمون ناپارامتریک رتبه ای علامت ویلکاکسون استفاده شده است.

سال اجراء این ماده است. بنابراین وضعیت افزایش و یا کاهش این متغیرها در قبل و بعد از وقوع رویداد با استفاده از آزمونهای کولموگروف - اسمیرنوف، آزمون رتبه ای علامت ویلکاکسون بررسی می شود. این متغیرها از پرونده های مالیات های شرکتهای مورد مطالعه استان سمنان جمع آوری شده است.

هدف از انتخاب شاخص نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی حذف تاثیر تغییرات فروش طی سالهای قبل از اجراء و سال اجراء ماده ۲۷۲ است. فاصله زمانی از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص تا صدور برگ قطعی مالیات به عنوان مدت زمان قطعی شدن (سرعت قطعیت) و فاصله زمانی از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص تا پرداخت آخرین قسط مالیات (روز) از سوی مودیان به عنوان مدت زمان وصول (سرعت وصول) مالیات تعریف شده است. نظر به اینکه تعداد شرکت ها و پرونده های مشخص طی سال اجرا و سال قبل آن مورد بررسی قرار گرفته اند لذا روش پژوهش از نوع رویدادی در آزمایشات تکراری است.

## ۵- نتایج پژوهش

### آزمون نرمال بودن داده ها

برای تشخیص در بکارگیری آزمونهای پارامتریک و یا ناپارامتریک لازم است نرمال بودن هر سه متغیر و داده

جدول ۱ آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای نرمال بودن داده ها

STG	آماره Z	انحراف معیار	میانگین	حجم نمونه	ماده ۲۷۲	شاخص
0/0005	2/227	0/1178	0/0756	73	سال قبل از اجراء	نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی
0/097	1/231	0/1102	0/1191	73	سال اجراء	
0/040	1/397	250/99	282/22	73	سال قبل از اجراء	مدت زمان قطعیت(روز)
0/001	1/917	186/96	769/82	73	سال اجراء	
0/021	1/512	237/33	276/14	73	سال قبل از اجراء	مدت زمان وصول(روز)
0/001	1/933	241/84	189/15	73	سال اجراء	

$H_0$ : میانگین رتبه نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی در سال اجراء در مقایسه با سال قبل از اجراء یکسان است.  
 $H_1$ : میانگین رتبه نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی در سال اجراء در مقایسه با سال قبل از اجراء یکسان نیست.

### آزمون فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول پژوهش این است که میانگین رتبه نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی در سال اجراء موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم در مقایسه با قبل از اجراء یکسان نیست.



**جدول ۲: آزمون رتبه ای علامت ویلکاکسون برای نسبت درآمد مشمول به فروش ابرازی**

شاخص	تعداد شرکتها	میانگین رتبه	جمع رتبه ها	آماره Z	STG
A<B	۵۶	۳۴/۱۷	۱۹۱۳/۵	-۳/۶۴۱	۰/۰۰۰۰۰۵
A>B	۱۵	۴۲/۸۳	۶۴۲/۵		
A=B	۲				
جمع	۷۳				

نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی قبل از اجرای قانون: A  
نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی بعد از اجرای قانون: B

فرضیه  $H_1$  تأیید می شود. این بدان معنی است که میانگین رتبه سازمان قطعیت مالیات قبل از اجرا و بعد از اجرای موضوع ماده ۲۷۲ یکسان نیست و کاهش معنی داری داشته است. به عبارت دیگر شرکت ها مورد مطالعه با اجرای ماده ۲۷۲ مدت زمان قطعی شدن مالیات آن ها بعد از اجرای قانون کاهش معنی داری نسبت به سال قبل از اجرا داشته است. بنابراین اجرای ماده ۲۷۲ سرعت قطعیت مالیات را افزایش داده است.

**جدول ۳: آزمون رتبه ای علامت ویلکاکسون برای مدت زمان قطعیت مالیات**

شاخص	تعداد شرکت ها	میانگین رتبه	جمع رتبه ها	آماره Z0	SIG
A<B	۱۸	۲۸/۷۵	۵۱۷/۵	-۴/۳۵۸	۰/۰۰۰۰۰۵
A>B	۵۳	۳۸/۴۶	۲۰۳۸/۵		
A=B	۲				
جمع	۷۳				

مدت زمان قطعیت مالیات (روز) قبل از اجرای قانون: A  
مدت زمان قطعیت مالیات (روز) بعد از اجرای قانون: B

طبق جدول ۲ از ۷۳ شرکت در ۵۶ مورد نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی بعد از اجرای ماده ۲۷۲ بیش از قبل اجراء بوده است. از طرف دیگر در ۱۵ شرکت این شاخص بعد از اجراء کمتر از سال قبل از اجراء ماده ۲۷۲ بوده است. از آنجایی که سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد ( $STG = 0/000005$ ) است. از این رو فرضیه  $H_1$  تأیید می شود. این بدان معنی است که میانگین رتبه شاخص مزبور بعد از اجرای قانون و نسبت به سال قبل از آن کاهش معنی داری را نشان می دهد. به عبارت دیگر در شرکتهای مورد مطالعه با اجرای ماده ۲۷۲ نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی کاهش معنی داری داشته است.

**آزمون فرضیه سوم پژوهش**

فرضیه سوم پژوهش این است که مدت زمان وصول مالیات (روز) در قبل و بعد از اجراء موضوع ماده ۲۷۲ یکسان نیست.

$H_0$ : میانگین رتبه مدت زمان وصول مالیات (روز) قبل و بعد از اجرای موضوع ماده ۲۷۲ یکسان است.  
 $H_1$ : میانگین رتبه مدت زمان وصول مالیات (روز) قبل و بعد از اجرای موضوع ماده ۲۷۲ یکسان نیست.

**جدول ۴: آزمون رتبه ای علامت ویلکاکسون برای مدت زمان وصول مالیات**

شاخص	تعداد شرکت ها	میانگین رتبه	جمع رتبه ها	آماره Z0	SIG
A<B	۲۴	۳۰/۴۴	۷۳۰/۵۶	-۳/۱۳۷	۰/۰۰۲
A>B	۴۸	۳۸/۸۵	۱۸۲۵/۹۵		
A=B	۲				
جمع	۷۳				

مدت زمان وصول مالیات (روز) قبل از اجرای قانون: A  
مدت زمان وصول مالیات (روز) بعد از اجرای قانون: B

**آزمون فرضیه دوم پژوهش**

فرضیه دوم پژوهش این است که مدت زمان قطعیت مالیات در قبل و بعد از اجرای موضوع ماده ۲۷۲ یکسان نیست.  
 $H_0$ : میانگین رتبه مدت زمان قطعیت مالیات قبل و بعد از اجرای موضوع ماده ۲۷۲ یکسان است.  
 $H_1$ : میانگین رتبه مدت زمان قطعیت مالیات قبل و بعد از اجرای موضوع ماده ۲۷۲ یکسان نیست.

طبق جدول ۳ از ۷۳ شرکت ۱۸ مورد مدت زمان قطعیت مالیات آنها بعد از اجرای قانون بیش از قبل اجرای قانون بوده است. از طرف دیگر ۵۳ شرکت مدت زمان قطعیت مالیات آن ها بعد از اجرای قانون کمتر از سال قبل اجرا بوده است. از آنجایی که سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد ( $SIG: 0/000005$ ) است. از این رو

- پیشنهاد های این پژوهش نیز به شرح زیر ارائه شده است:
- (۱) تنظیم قرارداد حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی با نظارت سازمان امور مالیاتی انجام گیرد.
  - (۲) در تعیین تعرفه حق الزحمه حسابداران رسمی مرجع صلاحیت دار دیگری تصمیم گیری نماید و حق الزحمه حسابداران رسمی مستقیماً از مودی دریافت نشود.
  - (۳) حسابداران رسمی بر حسب معیارهای فنی و حرفه ای رتبه بندی شوند و استفاده از خدمات حسابرسی مالیاتی بر حسب رتبه شرکت حسابرسی باشد.
  - (۴) حسابداران رسمی موظف شوند یک نسخه از گزارش حسابرسی مالیاتی را با اخذ رسید به اداره امور مالیاتی ارائه دهند. در شرایط فعلی اگر گزارش حسابرسی مالیاتی مطلوب نظر مودی نباشد به اداره امور مالیاتی ارائه نمی شود.
  - (۵) رسیدگی به تخلفات رفتار حرفه ای و اقامه دعوی علیه حسابداران را بر عهده هیئت های انتظامی حرفه ای و دادستانی انتظامی مالیاتی واگذار شود.

#### فهرست منابع

- \* بیگ پور، محمدعلی (۱۳۸۲) حسابرسی مالیاتی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، چاپ اول
- \* بیگ پور، محمد علی (۱۳۸۶) تکنیک های حسابرسی مالیاتی، مجموعه مقالات اولین همایش سیاست های مالی و مالیاتی ایران، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، چاپ کارگاه جهان کتاب، چاپ اول
- \* بی نام (۱۳۸۸) تدوین دستورالعمل حسابرسی مالیاتی درآمدهای اشخاص حقوقی بر پایه استانداردهای حسابرسی و قوانین مالیاتی، انتشارات معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، سازمان امور مالیاتی، شماره گزارش ۱۳۸۸/۰۴۰۱۱
- \* بی نام (۱۳۸۸) بررسی استقلال حسابداران رسمی در حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم، انتشارات معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، سازمان امور مالیاتی، شماره گزارش .....

طبق جدول ۴ از شرکت ۲۴ مورد مدت زمان وصول مالیات آن ها بعد از اجرای ماده ۲۷۲ بیش از قبل از اجرا بوده است. از طرف دیگر ۴۷ شرکت این شاخص بعد از اجرا قانون نسبت به سال قبل کاهش یافته است. از آنجایی که سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد است (SIG : ۰/۰۰۲) است. از این رو فرضیه H<sub>1</sub> تایید می شود. این بدان معنی است که میانگین رتبه مدت زمان وصول مالیات در قبل و بعد از اجرای موضوع ماده ۲۷۲ یکسان نیست و کاهش معنی داری را نشان می دهد. به عبارت دیگر شرکت های مورد مطالعه با اجرای ماده ۲۷۲ مدت زمان وصول مالیات آن ها بعد از اجرای قانون نسبت به سال قبل آن کاهش معنی داری را نشان می دهد. بنابراین اجرای ماده ۲۷۲ سرعت وصول مالیات را افزایش داده است.

#### ۶- نتیجه گیری و بحث

نتایج این پژوهش به شرح زیر است:

- (۱) نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش ابرازی در شرکت هایی که ماده ۲۷۲ را اجرا کرده اند در مقایسه با سال قبل از اجراء کاهش معنی داری داشته است. این نتیجه با یافته های پژوهشی مسیحی (۱۳۸۵) که به روش نظر سنجی انجام شده بود سازگار نیست. اما با یافته های پژوهش مصلحی (۱۳۸۸) سازگاری دارد.
- (۲) مدت زمان قطعیت مالیات بعد از اجرای ماده ۲۷۲ بیش از سال قبل از اجرا است. این بدان معنی است که در سال اجرای ماده ۲۷۲ سرعت قطعیت مالیات در مقایسه با سال قبل از آن افزایش یافته است. این نتیجه با یافته پژوهش درنگ (۱۳۸۱) سازگاری دارد اما با یافته های پژوهش مصلحی (۱۳۸۸) سازگاری ندارد.
- (۳) مدت زمان وصول مالیات بعد از اجرای ماده ۲۷۲ بیش از سال قبل از اجراء است این بدان معنی است که در سال اجرای ماده ۲۷۲ سرعت وصول مالیات در مقایسه با سال قبل از آن افزایش یافته است. این نتیجه با یافته های پژوهش نظرپور (۱۳۸۶) که به روش نظر سنجی انجام شده بود سازگار نیست اما با یافته های پژوهش مصلحی (۱۳۸۸) سازگاری دارد.

- مالیاتی و حسابداران رسمی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی استان تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی
- \* Available in: <http> "Revenue Audit in turkey", printed in ASOSAI Research Project, September 1997 PP:1/20
- \* Available in: [www.inland-revenue-board-malaysia.html](http). Inland Revenue Board Malaysia Translation From the original Bahasa Malaysia tax, (2007), PP: 2-3/19
- \* Available at: [www.Gti.com](http). chang claire (2006) tax Auditing in Taiwan Grant Thornton International Ltd. PP:1-2/2
- \* available at: [www.mondaq.com](http). Bogenschutz, Eugen, "Electronic Tax Audit Procedure in Germany", August 2002 PP:1-2/2
- \* Available at: [www.bhavatbook.com](http). "Tax Audit procedure in mexico", Bharat Book Burean, Mar, (2007), PP: 1/1
- \* بی نام (۱۳۸۸) تقویت قابلیت های حسابدار مالیاتی: رویکرد و اصول کلی، انتشارات معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، گزارش شماره ۲۶ / ۱۳۸۸
- \* شمس احمدی، منصور (۱۳۸۵) حسابرسی مالیاتی و استانداردهای حسابرسی، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۷، صفحات ۱۵-۱۷
- \* درنگ، مرتضی (۱۳۸۱) بررسی تاثیر گزارش حسابرسان بر گزارشات مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده امور اقتصادی
- \* علیمی، حسینعلی (۱۳۸۳) برنامه های حسابرسی و مروری بر مالیات، مجله حسابدار امروز، چاپ اول، صفحات ۵۳-۵۸
- \* عموری، مهدی (۱۳۸۶) ارزیابی و فرایند اظهار تا وصول مالیات های موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
- \* فیض، علی اصغر (۱۳۸۶) بررسی مشکلات اجرایی تبصره ۱ ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم درباره استفاده از خدمات حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات و تبیین راه کارها، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
- \* نظریور، محمود (۱۳۸۶) تاثیر انجام حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم بر وقفه مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات
- \* قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مجلس شورای اسلامی
- \* مسیحی، محمد (۱۳۸۵) ارزیابی عملکرد سازمان و حسابرسان رسمی پیرامون ارتقاء کیفی و گزارشگری مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
- \* مصلحی، مسعود (۱۳۸۸) بررسی مقایسه ای نسبت درآمد مشمول مالیات به فروش، سرعت قطعیت و سرعت وصول مالیات تعیین شده توسط ماموران