

بررسی موانع اجرایی حسابرسی مالیاتی در ایران (موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم)

جلال الدین حسین آبادی

کارشناسی ارشد حسابداری

Hosseini.abadi65@Gmail.com

مهدی زمانی مزده

کارشناس ارشد MBA (مسئول مکاتبات)

Mahdi.zanimazdeh@Gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۳/۸/۱۶ تاریخ پذیرش: ۹۳/۱۲/۵

چکیده

در سال ۱۳۷۲ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح بعنوان حسابداران رسمی، در مجلس شورای اسلامی تصویب شد، اما بعلت عدم وجود بسترهای مناسب قانونی، اجرای مفاد این قانون تا سال ۱۳۸۰ به تأخیر افتاد. تا اینکه در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بموجب قانون اصلاح مواردی از قانون مالیات‌های مستقیم، این قانون تحت ماده ۲۷۲، جهت اجرایی شدن، به متن قوانین مالیاتی کشور، اضافه شد. علیرغم الزامات ماده فوق، مبنی بر قبول بدون رسیدگی گزارش حسابرسی مالیاتی که در آن حسابدار رسمی، مالیات مؤدی را معین می‌کند، تا بحال اجرای این ماده با موانع و ناهماهنگی‌های بیشماری مواجه شده است. مأموران مالیاتی در موارد متعددی، نظر حسابداران رسمی را به دلایل مختلف مورد تعدیل قرار داده اند که با متن ماده فوق همخوانی ندارد. این تحقیق در نظر دارد، ضمن بررسی موانع موجود، نسبت به ارائه راهکارهای اجرایی مناسب، اقدام نماید.

تحقیق حاضر از نوع توصیفی می‌باشد که مجموعه‌ای از اهداف کاربردی را دنبال می‌کند. ابزار گردآوری اطلاعات، پرسشنامه می‌باشد که در برخی موارد، از روش اسنادکاو نیز استفاده شده است. همچنین نظریه اینکه دسترسی به کل جامعه آماری میسر نبود، با استفاده از نمونه‌گیری اقدام به جمع‌آوری اطلاعات گردید. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد، عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش حسابداران رسمی، بدلیل «وجود ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مالیات‌ها، عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی وضعف آشنایی مأموران مالیاتی و حسابداران رسمی با قوانین مالی و مالیاتی» می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، مأموران مالیاتی، حسابداران رسمی، قانون مالیات‌های مستقیم.

۱- مقدمه

براساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه بهمن ماه ۱۳۸۰، دولت برای وصول درآمدهای مالیاتی، عمدتاً بر اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط مؤدیان تنظیم و تسلیم می‌شود، تکیه می‌کند. به این ترتیب، جلب اعتماد و همکاری مؤدیان مالیاتی یکی از مؤثرترین راه‌حل‌ها برای توفیق سازمان امور مالیاتی هر کشور در امر تشخیص و وصول مالیات بشمار می‌رود، لیکن نیل به درجات مطلوبی از تمکین مؤدیان مالیاتی به پرداخت مالیات متعلقه، مستلزم برخورداری از قوانین و مقررات و ضوابط قانونی کافی و شفاف و پایبندی به آنها می‌باشد [۱].

ضعف قوانین و مقررات، 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 مؤدیان فراهم می‌نماید [۱].

در حال حاضر، یکی از ابزارهای مؤثر در امر تعیین درآمد مشمول مالیات، استفاده از خدمات حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است، که در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.ب کار گرفته می‌شود. یکی از مهمترین مراحل فرآیند وصول مالیات، مرحله تعیین درآمد مشمول مالیات می‌باشد که براساس مفاد قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه‌های اجرایی آن، از طریق دو گروه زیر صورت می‌گیرد [۲]:

- ۱) مأموران سازمان امور مالیاتی کشور
 - ۲) حسابداران رسمی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی (موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.ب)
- بعد از تصویب قانون استفاده از خدمات تخصصی حسابداران ذیصلاح در سال ۱۳۷۲، با وجود تمام اهداف

مهمی که از تصویب این قانون دنبال می‌شد، به علت عدم وجود هماهنگی بین قانون و ساختار مالی و مالیاتی حاکم بر کشور، اجرای آن عملاً تا سال ۱۳۸۰ مسکوت ماند تا اینکه در ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به موجب ماده ۱۳۲ قانون اصلاح مواردی از قانون مالیات‌های مستقیم، این قانون تحت عنوان ماده ۲۷۲، جهت اجرایی شدن به متن قوانین مالیاتی کشور، اضافه شد. متن کامل ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، به شرح زیر است [۱۴].

«سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرس اشخاص هستند، در صورت درخواست اشخاص مذکور، مکلفند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مؤدی قرار دهند. این گزارش باید شامل موارد زیر باشد:

الف: اظهارنظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد قانون و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری

ب: تعیین درآمد مشمول مالیات براساس قوانین و مقررات

ج: اظهارنظر نسبت به مالیات‌هایی که مؤدی به موجب قانون، مکلف به کسر و پرداخت آن به وزارت امور اقتصاد و دارایی بوده است (مالیات های تکلیفی).

د: سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین خواهد شد.

تبصره (۱): اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورت‌های مالی که طبق استانداردهای حسابداری توسط همان حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی تنظیم شده باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف ۳ ماه از

حسابرس مالیاتی با چالش مواجه است و ادامه اجرای آن، موجبات تضییع حقوق بیت‌المال را فراهم خواهد نمود.

لذا هدف از اجرای این تحقیق، بررسی موانع و مشکلات موجود در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م در ایران، از دیدگاه مأموران مالیاتی و حسابداران رسمی است، بطوریکه بتوان در پایان تحقیق، راهکارها و پیشنهادات عملی و با قابلیت اجرایی مناسب، در خصوص مسائل موجود ارائه کرد و از این طریق سهم کوچکی در ارتقای فرهنگ مالیاتی و حرکت به سمت نظام مالیاتی بهینه در کشور ایفا نمود.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در سال‌های اخیر اکثر تحقیقاتی که در زمینه حسابرسی در ایران صورت گرفته است، در زمینه حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی و مشکلات اجرای این دو روش بوده است، به طوری که تعداد این تحقیقات در بین پایان‌نامه‌ها و مجموعه مقالات، بحدی زیاد بود که تمرکز مضاعفی را در این حوزه‌ها طلب نمی‌کرد. اما بحث حسابرسی مالیاتی که نوعی حسابرسی رعایت است و مربوط به اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م است، یکی از مباحث جدید داخلی و بسیار کاربردی در حرفه حسابرسی است که کمتر مورد بررسی قرار گرفته است [۱۱].

در اینجا ذکر این نکته ضروری است، با توجه به اینکه موضوع تحقیق در ارتباط با یک ماده از قانون مالیات‌های مستقیم ایران است شاید به همین دلیل، مطالعات خارجی مستقیمی در ارتباط با این موضوع مشاهده نگردد. اما در بین تحقیقات داخلی مرتبط با موضوع، تحقیقاتی به شرح ذیل صورت گرفته بود:

مرتضی درنگ (۱۳۸۱) با بررسی تأثیر گزارش حسابرسان برگزارش مالیاتی ممیزان، به نتایج زیر دست یافت [۵]:

(۱) حسابرسی مالیاتی توسط حسابرسان مستقل باعث کاهش بکارگیری رویه تشخیص علی‌الرأس خواهد شد.

(۲) حسابرسی مالیاتی موجب صرفه‌جویی در زمان قطعی شدن مالیات می‌گردد.

تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط نموده باشد.

تبصره (۲): سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نماید که در این حالت، پرداخت حق الزحمه طبق مقررات مربوط به عهده‌ی سازمان امور مالیاتی کشور است.

با توجه به مطالب ذکر شده، چالش اساسی اینجاست که طی ۱۰ سالی که از اجرایی شدن این قانون می‌گذرد، مأمورین مالیاتی به کرات و به دلایل مختلف، طی رسیدگی به گزارشات مالیاتی صادره توسط حسابداران رسمی، درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی را مورد تعدیل قرار داده اند و برگ تشخیصی مغایر با نظر حسابداران رسمی صادر کرده اند، که با متن ماده فوق هم‌خوانی ندارد. گستردگی و اهمیت موضوع از کشیده شدن بحث مشکلات اجرایی این ماده به روزنامه‌ها، سایت‌ها، مجلات اقتصادی و برگزاری چندین جلسه بین مسئولین سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی در این خصوص، پیدا است [۶]. علاوه بر این، عدم اجرای درست و موفق ماده ۲۷۲ ق.م.م، مشکلات و نارضایتی‌هایی را در بین حسابداران رسمی، مأمورین مالیاتی و حتی صاحبکاران (مؤدیان مالیاتی) ایجاد نموده است [۳].

حسابداران رسمی با استناد به متن صریح قانون، خود را صاحب حق می‌دانند و عدم اتکای مأمورین مالیاتی را برگزارش مالیاتی که از طرف آنها صادر می‌شود را نوعی بی‌اعتمادی و زیر سؤال بردن حرفه حسابرسی، قلمداد می‌کنند [۹]. همچنین از آنجا که تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م، هزینه‌های گزافی را برای مؤدیان مالیاتی به همراه دارد، این مسأله موجب ایجاد نارضایتی‌هایی در بین مؤدیان مالیاتی نیز شده است. با همه این اوصاف، مطمئناً مأموران مالیاتی نیز در دفاع از تصمیمات خود، دلایل و توجیهات خاص خود را دارند و در واقع پایین آمدن از آریکه قدرت تشخیص مالیات را براحته نمی‌پذیرند [۷]. اکثر قریب به اتفاق مأموران مالیاتی معتقدند، در اجرای این ماده، استقلال

۳) حسابرسی مالیاتی باعث کاهش هزینه‌های وصول مالیات می‌شود.

نیکخواه بهرامی (۱۳۸۴) با بررسی مقایسه‌ای میزان کارایی مالیاتی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. در اداره کل مالیات بر شرکت های تهران، نتیجه‌گیری نمود که علیرغم مفید بودن اجرای این ماده از لحاظ دقت و زمان اجرای رسیدگهای مالیاتی، اجرای آن باعث افزایش درآمد های مالیاتی نمی‌شود [۱۸].

ماست‌بندزاده (۱۳۸۷) تحقیق خود را با عنوان «تأثیر اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. بر مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» در بین ۹۹ شرکت (سه سال قبل و سه سال بعد از اجرای قانون) انجام داده و کاهش نسبی میزان مالیات پرداختی را در این شرکت‌ها، نتیجه‌گیری نموده است [۱۶].

باقری و مهرانی (۱۳۹۱) در تحقیقی به بررسی تضاد منافع حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. و میزان تأثیر رعایت آیین

رفتار حرفه‌ای در کاهش آن پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد بین حسابداران رسمی و مأمورین مالیاتی در رعایت آیین رفتار حرفه‌ای تفاوت معناداری وجود دارد.

مرادمند (۱۳۸۶) در دانشگاه علامه طباطبایی به ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م. در طی سالهای ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۳ پرداخت. در این تحقیق برای تعیین عملکرد ماده ۲۷۲ ق.م.م. از این روش استفاده شده است که تفاوت درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مؤدیان، با درآمد تعیین شده توسط حسابرسان مستقل، ملاک ارزیابی عملکرد ماده مذکور قرار داده شد. در پایان تحقیق، مشخص شد که درآمد مشمول مالیات محاسبه شده توسط حسابداران رسمی ۲۰ درصد بیشتر از درآمد مشمول مالیات محاسبه شده توسط مؤدیان است و لذا عملکرد ماده ۲۷۲ ق.م.م. را مثبت ارزیابی کرد. نکته جالب

اینکه، بین درآمد مشمول مالیات محاسبه شده توسط حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی نیز ۲۰ درصد اختلاف نامناسب (درآمد مشمول مالیات محاسبه شده مأموران مالیاتی بیشتر از درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی) وجود داشته است. از نتایج قابل ذکر تحقیق که از بررسی مستقیم پرونده ۱۰۳۴ شرکت موجود در اداره کل مالیات بر شرکت‌ها و ۵۰۸ شرکت حاضر در حوزه مالیاتی مؤدیان بزرگ، حاصل شد، عدم پذیرش درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی در ۴۶۲ شرکت، و صدور برگ تشخیصی مغایر با نظر حسابدار رسمی است. در نهایت نیز مالیات عملکرد مؤدیان در سنوات مزبور از طریق توافق، تمکین و یا هیأت حل اختلاف قطعی شده است [۱۳]. از آزمون و بررسی ۴۶۲ شرکت انتخاب شده به عنوان نمونه، نتایجی به شرح جدول ۱ و جدول ۲، حاصل گردید.

موارد مشروحه جدول ۲ از جمله مهمترین عواملی است که منجر به پدید آمدن بیشترین اختلاف ریالی بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی شده است.

لازم به ذکر است طی مکاتبات انجام گرفته با سازمان امور مالیاتی کشور، اطلاعاتی پیرامون عملکرد اجرایی ۱۰ سال اخیر ماده ۲۷۲ ق.م.م. از پرونده‌ها مالیاتی موجود در حوزه مالیاتی مؤدیان بزرگ در تهران، به شرح جدول ۳، استخراج گردید که گویای روند صعودی تعداد گزارشات مالیاتی صادره و عدم رفع مشکلات اجرایی ماده فوق، طی سال های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ می‌باشد. لازم بذکر است باتوجه به اینکه پرونده های مالیاتی سال های ۹۰ و ۹۱ در مرحله رسیدگی و صدور رأی می باشد، و اطلاعات مالیاتی سال ۸۹ نیز کامل نبود، اطلاعات تکمیلی ارائه شده تا پایان سال ۸۸ مدنظر قرار گرفت.

جدول ۱- عمده‌ترین دلایل اختلاف بین مأموران مالیاتی و حسابداران رسمی [۱۳]

ردیف	شرح دلایل اختلاف بین حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی	فراوانی	درصد
۱	موارد 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

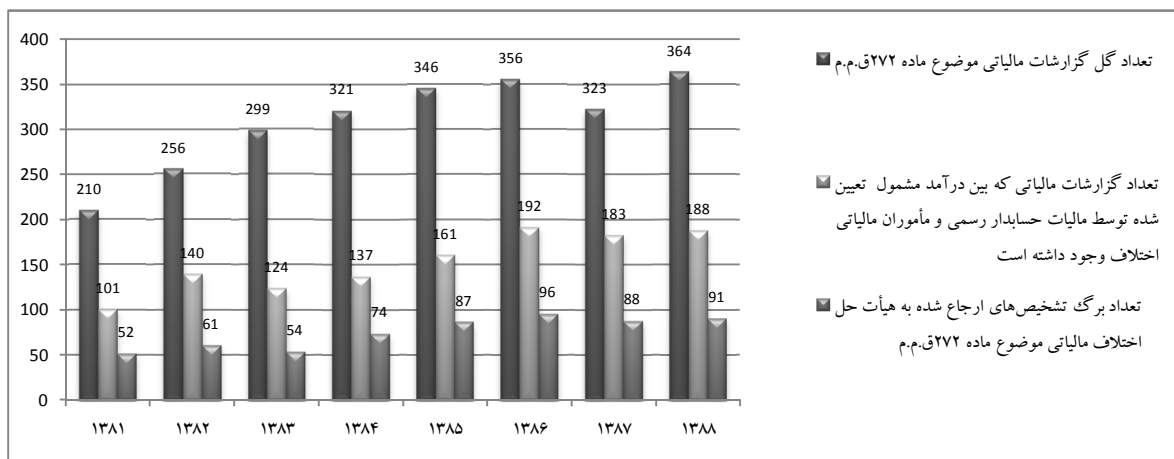
ردیف	شرح دلایل اختلاف بین حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی	فراوانی	درصد
۴	معافیت‌های موضوع تبصره ۵ ماده ۱۰۵ ق.م.م مانند ۳در هزار سهم اتاق بازرگانی	۲۷	۵,۸
۵	معافیت‌های موضوع ماده ۱۴۵ ق.م.م مانند سود سپرده بانکی	۲۶	۵,۶
۶	مالیات‌های مقطوع موضوع ماده ۵۹، ۷۷ و ۱۴۳ ق.م.م	۱۹	۴,۱
۷	درآمد اجاره موضوع ماده ۵۳ ق.م.م	۱۴	۳
۸	نحوه برخورد با زیان سنواتی و نحوه مستهلک نمودن آن	۱۰	۲,۲
۹	معافیت‌های موضوع ماده ۴ قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل و نوسازی صنایع	۶	۱,۳
۱۰	معافیت درآمد حاصل از صادرات موضوع ماده ۱۴۱ ق.م.م	۶	۱,۳
۱۱	درآمد مزاد تجدید ارزیابی داراییها	۶	۱,۳
۱۲	معافیت طرح‌های توسعه موضوع ماده ۱۳۸ ق.م.م	۵	۱,۱
۱۳	معافیت موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م	۴	۰,۹
۱۴	سایر موارد مانند رد دفاتر، عدم تسلیم بموقع گزارش، اشتباه محاسباتی و ...	۱۳۶	۲۹,۲
	جمع	۴۶۲	۱۰۰

جدول ۲- مهمترین عوامل اختلاف بین مأموران مالیاتی و حسابداران رسمی از لحاظ مبلغ [۱۳] ارقام به میلیون ریال

رتبه احراز شده	تفاوت	شرح دلایل اختلاف بین حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی
۱	۲۷۴,۵۰۵,۷۶۲	درآمد مزاد تجدید ارزیابی داراییها
۲	۹۹,۶۴۳,۷۵۹	معافیت‌های موضوع ماده ۴ قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل و نوسازی صنایع
۳	۳,۰۷۱,۷۴۲	موارد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م در خصوص هزینه‌های غیر قابل قبول
۴	۱,۹۴۳,۹۶۴	معافیت موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م
۵	۱,۱۵۳,۵۰۵	سایر موارد مانند رد دفاتر، عدم تسلیم بموقع گزارش، اشتباه محاسباتی و ...
۶	۶۸۱,۷۱۷	مالیات‌های مقطوع موضوع ماده ۵۹، ۷۷ و ۱۴۳ ق.م.م
۷	۶۱۶,۷۱۷	نحوه تسهیم هزینه‌ها به درآمدهای معاف و غیر معاف
۸	۴۰۴,۱۵۱	معافیت طرح‌های توسعه موضوع ماده ۱۳۸ ق.م.م
۹	۱۵۸,۷۱۵	اختلاف نظر در خصوص تعدیلات سنواتی
۱۰	۱۰۰,۲۱۲	نحوه برخورد با زیان سنواتی و نحوه مستهلک نمودن آن
۱۱	۶۹,۳۴۴	معافیت درآمد حاصل از صادرات موضوع ماده ۱۴۱ ق.م.م
۱۲	(۱۴,۶۶۳)	درآمد اجاره موضوع ماده ۵۳ ق.م.م
۱۳	(۳۰۰,۳۰۶)	معافیت‌های موضوع تبصره ۵ ماده ۱۰۵ ق.م.م مانند ۳در هزار سهم اتاق بازرگانی
۱۴	(۹,۵۲۶,۲۳۶)	معافیت‌های موضوع ماده ۱۴۵ ق.م.م مانند سود سپرده بانکی

جدول ۳- خلاصه اطلاعات استخراج شده از پرونده‌های مالیاتی موجود در حوزه مؤدیان بزرگ

سال	تعداد گل گزارشات مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م	تعداد گزارشات مالیاتی که بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی و مأموران مالیاتی اختلاف وجود داشته است	درصد گزارشات مالیاتی که بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی و مأموران مالیاتی اختلاف وجود داشته است	تعداد برگ تشخیص‌های ارجاع شده به هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م
1381	210	101	48%	52
1382	256	140	55%	61
1383	299	124	41%	54
1384	321	137	43%	74
1385	346	161	47%	87
1386	356	192	54%	96
1387	323	183	57%	88
1388	364	188	52%	91
1389	388	مرحله گردآوری اطلاعات	مرحله گردآوری اطلاعات	مرحله گردآوری اطلاعات



نمودار ۱- روند اجرایی ماده ۲۷۲ ق.م.م در سنوات اخیر

۳- روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از منظر چگونگی بدست آوردن داده‌ها، «تحقیقی توصیفی» است. در تحقیقات توصیفی مشخصه‌ها و ویژگی‌های یک پدیده یا یک موقعیت، بطور عمیق، مورد بررسی و توصیف قرار می‌گیرد و نتایج این روش منجر به تسهیل در تصمیم‌گیری مدیران در سازمان‌ها می‌گردد [۱۵]. همچنین نوع تحقیق، از منظر هدف‌های آن، «تحقیقی کاربردی» است و بدلیل رخ دادن مسئله در گذشته تحقیق حاضر، دیدی گذشته‌نگر داشته و از نوع «پس رویدادی» بشمار می‌رود. روش گردآوری داده‌ها در این تحقیق به صورت کتابخانه‌ای و میدانی است. بطوریکه در تکمیل مبانی نظری از منابع کتابخانه‌ای و اینترنتی شامل کتب، مقالات و مجلات اقتصادی و تخصصی حسابداری فارسی استفاده شده است.

از آنجا که در بخش میدانی این تحقیق نیاز به طراحی یک پرسشنامه بود و امکان استفاده از نمونه‌های قبلی وجود نداشت، پرسشنامه طراحی شده با سه جنبه طراحی گردید:

- تعیین محدوده، محتوا و منظور از پرسش.
- شکل پاسخی که برای جمع‌آوری اطلاعات از پاسخ دهنده انتخاب می‌شود.
- ترکیب‌بندی و جمع‌بندی پرسش بطوری که میل و انگیزه پاسخ دهنده را افزایش دهد [۴].

نتایج تحقیقات انجام شده و همچنین نتایج قابل برداشت از جداول ۱-۳ و نمودار ۱، توجه به چند نکته را ضروری می‌سازد:

الف- اکثر تحقیقات قبلی، علیرغم تاکید بر مفید و موثر بودن حسابرسی مالیاتی، در زمان و هزینه وصول مالیات‌ها، اجرای این ماده را باعث کاهش درآمد مالیاتی دولت در مقایسه با سالهای قبل، دانسته‌اند که این موضوع، تأمل بیشتر در خصوص ادامه اجرای این ماده را طلب می‌کند.

ب- همانطور که از نتایج جداول و نمودارهای فوق برمی‌آید، روند حرکتی اجرای این ماده با مسائل و چالش‌های فراوانی روبروست، بطوریکه در ۱۰ ساله که از اجرایی شدن این ماده سپری شده است، بطور متوسط، ۵۰ درصد گزارشات مالیاتی صادر شده بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی، اختلاف رأی وجود داشته است. از طرفی تعداد برگ تشخیص‌های ارجاع شده به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نیز دائماً در حال افزایش است که این خود حاکی از عدم رفع مشکلات موجود در این سال‌ها و ضرورت چاره‌اندیشی در خصوص رفع این موانع می‌باشد.

ج- در سنوات اخیر در هیچکدام از تحقیقات قبلی، به بررسی علل و عوامل ایجاد این مغایرت‌ها، بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی از دیدگاه خود آنان، نپرداخته‌اند که این موضوع مورد بحث در تحقیق حاضر قرار گرفت.

پرسشنامه جمع‌آوری شد. پس از این مرحله، اطلاعات حاصل شده از پرسشنامه‌ها در نرم افزار EXCEL وارد شده و سپس به عنوان فایل ورودی جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها به نرم افزار آماری SPSS منتقل شد.

در ادامه جهت انجام آزمون فرضیات تحقیق، آزمون «مقایسه میانگین تک نمونه‌ای (t/استیودنت)» به کار گرفته شد. همچنین جهت مقایسه نظرات دو گروه پاسخ دهنده از روش آماری «فریدمن^۲» و جهت رتبه‌بندی نتایج آزمون فرضیات از لحاظ میزان ارتباط با موضوع تحقیق، از روش آماری «ویلکاکسون^۳» استفاده شد.

۴- فرضیات پژوهش

باتوجه به شناخت نسبی از موضوع تحقیق و بررسی تحقیقات قبلی، جهت اجرای این تحقیق، فرضیاتی به شرح زیر تدوین شد:

۱) بین ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مرتبط با اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م و عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش مالیاتی حسابداران رسمی، رابطه معناداری وجود دارد.

۲) بین ضعف آشنایی مأموران مالیاتی با قوانین مالیاتی و حسابداری و عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش مالیاتی حسابداران رسمی، رابطه معناداری وجود دارد.

۳) بین عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی و عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش مالیاتی حسابداران رسمی، رابطه معناداری وجود دارد.

۴) بین استفاده از افراد کم تجربه و ناآشنا با حسابرسی مالیاتی در کادر حسابرسان و عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش مالیاتی حسابداران رسمی، رابطه معناداری وجود دارد.

۵) بین ضعف آشنایی حسابداران رسمی با قوانین و مقررات مالیاتی و عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش مالیاتی حسابداران رسمی، رابطه معناداری وجود دارد.

لازم بذکر است در بخش دیگری از این تحقیق به منظور ارائه اطلاعات تکمیلی پیرامون ارزیابی عملکرد اجرایی ماده ۲۷۲ ق.م.م (خارج از آزمون فرضیات) ضمن انجام مکاتبات صورت گرفته با سازمان امور مالیاتی کشور و اخذ مجوزهای لازم، برخی از اطلاعات مورد نیاز به «روش اسناد کاوی» و بوسیله مراجعه مستقیم به پرونده‌های مالیاتی، استخراج گردیده است. جامعه آماری این تحقیق شامل دو گروه می باشد:

۱) کلیه مأموران مالیاتی اداره کل مودیان بزرگ (LTU) (در استان تهران: طبق تاییدیه اخذ شده از این اداره کل، تعداد مأموران مالیاتی در این اداره ۲۳۱ نفر می‌باشد.

۲) کلیه حسابداران رسمی شاغل در استان تهران: طبق آخرین آمار اخذ شده از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران تعداد حسابداران رسمی شاغل در تهران، ۱۱۷۳ نفر می‌باشد. قابل ذکر است تنها حسابداران رسمی که در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی موجود در استان تهران مشغول بکار هستند، طرف دیگر جامعه این تحقیق را شامل می‌شوند که تعداد آنها از بین کل اعضای ذکر شده، حدوداً ۱۰۲۱ نفر می‌باشد. انتخاب نمونه‌ها در تحقیق حاضر به روش تصادفی ساده بوده است، که در انتخاب حجم نمونه‌ها نیز از فرمول زیر استفاده شده است [۷]:

$$n = \frac{N z_{\alpha/2}^2 P Q}{N d^2 + z_{\alpha/2}^2 P Q}$$

d: خطای مطلق است که برابر با ۰/۰۷ در نظر گرفته شده است.

p: نسبت برابر ۰/۵ در نظر گرفته می‌شود تا اندازه‌ی نمونه‌ی ماکسیمم حاصل گردد.

q=1-p: که در این‌جا برابر ۰/۵ است.

$z_{\alpha/2}$: صدک $(1 - \alpha/2) * 100$ توزیع نرمال استاندارد که در اینجا برابر ۱/۹۶ است، یعنی صدک نود و پنجم از توزیع نرمال استاندارد.

باتوجه به حجم جامعه آماری و عدد حاصل شده از فرمول فوق، تعداد ۱۳۵ پرسشنامه در بین مأموران مالیاتی و تعداد ۱۹۳ پرسشنامه بین حسابداران رسمی توزیع گردید. از این تعداد به ترتیب ۱۱۰ و ۱۷۰

۵- یافته‌های پژوهش

در ادامه این بخش، ضمن ارائه نتایج آزمون‌های آماری صورت‌گرفته، به اختصار به تفسیر این نتایج در قالب یافته‌های تحقیق پرداخته خواهد شد.

نتایج آزمون مقایسه میانگین تک نمونه‌ای (t استیودنت)

• هرگاه در تحقیقی هدف، مقایسه میانگین یک متغیر یا نمونه با یک مقدار ثابت باشد، می‌توان از آزمون آماری t استیودنت استفاده کرد [۸]. در این تحقیق نیز پس از جمع‌آوری داده‌های تحقیق و آزمون فرضیات با استفاده از آزمون آماری فوق، نتایجی به شرح اطلاعات جدول ۴ بدست آمد که در ذیل در ۵ بند، به تفصیل شرح داده خواهد شد:

• در آزمون فرض اول تحقیق، از آنجایی که مقدار آماره آزمون برای هر دو گروه پاسخ دهنده در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد، لذا از منظر هر دو گروه پاسخ دهنده پذیرفته شده و نتایج آزمون، حاکی از مثبت بودن تأثیر وجود ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مالیاتی بر عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش مالیاتی حسابداران رسمی دارد. همچنین اکثر قریب به اتفاق پاسخ‌دهندگان در متن توضیحاتی که در پرسشنامه ارائه داده بودند نیز، بر ضرورت بازنگری اساسی در قوانین مالی و مالیاتی کشور تأکید کرده‌اند.

• در آزمون فرض دوم تحقیق، مقدار آماره آزمون برای حسابداران رسمی ($t=10/27$) و مأموران مالیاتی ($t=-6/33$) به دست آمده است، بنابراین در این مورد حسابداران رسمی فرض صفر را رد نموده ولی مأموران مالیاتی آن را رد نمی‌کنند. نتایج آزمون نشان می‌دهد برخلاف مأموران مالیاتی، حسابداران رسمی معتقدند که ضعف آشنایی مأموران مالیاتی با قوانین مالیاتی و حسابداری موجبات عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش مالیاتی حسابداران رسمی، را فراهم آورده است. حسابداران رسمی اعتقاد دارند در بسیاری از مواردی که به انحاء مختلف نظر حسابدار رسمی را مورد تعدیل قرار می‌دهند، ضعف اطلاعاتی مأموران

مالیاتی در زمینه‌های حسابداری مالی، مسبب این مسأله است.

• در آزمون فرض سوم تحقیق، مقدار آماره آزمون برای حسابداران رسمی ($t=12/53$) و مأموران مالیاتی ($t=11/02$) به دست آمده است. بنابراین در این مورد حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی فرض صفر را رد می‌کنند، زیرا مقدار آماره آزمون در ناحیه رد فرض صفر قرار گرفته و هر دو گروه پاسخ دهنده فرضیه ۳ را تأیید نموده‌اند. آنان معتقدند: بین عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی، و عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش مالیاتی حسابداران رسمی، رابطه معناداری وجود دارد. یعنی عدم اعتقاد مأمورین مالیاتی به ادامه اجرای این ماده و دیدگاه بدبینانه آنها نسبت به برون سپاری روند مالیات‌ستانی به بخش خصوصی، یکی از اصلی‌ترین مسائل و معضلات اجرایی این ماده از قانون می‌باشد. تا آنجا که این مسئله ممکن است در آینده‌ای نزدیک، موجب توقف ادامه اجرای این ماده نیز گردد.

• در آزمون فرض ۴ تحقیق، با توجه به اینکه مقدار آماره آزمون برای حسابداران رسمی ($t=-37/07$) و مأموران مالیاتی ($t=0/08$) حاصل گردید، بنابراین از دیدگاه هر دو گروه پاسخ دهنده فرض صفر مورد قبول قرار گرفته و فرضیه تحقیق از منظر هر دو گروه پاسخ دهنده رد شد. لذا هر دو گروه معتقدند که بین استفاده از افراد کم تجربه و ناآشنا با حسابرسی مالیاتی در کادر حساب‌رسان و عدم اتکای مأموران مالیاتی به گزارش مالیاتی حسابداران رسمی، رابطه معناداری وجود ندارد.

در آزمون فرض ۵ تحقیق، مقدار آماره آزمون برای حسابداران رسمی ($t=-12/67$) و مأموران مالیاتی ($t=16/29$) به دست آمده است. بنابراین در این مورد حسابداران رسمی فرضیه تحقیق از منظر مأموران مالیاتی تأیید و از منظر حسابداران رسمی رد می‌شود. برخلاف حسابداران رسمی مأموران مالیاتی معتقدند که بروز بخش اعظمی از مشکلات اجرایی ماده قانونی ۲۷۲ ق.م.ا.ش ناشی از ضعف آشنایی حسابداران رسمی با قوانین و مقررات مالیاتی است.

جدول شماره ۴ - خلاصه نتایج آزمون فرضیات در روش آماری t استیودنت

فرضیه	گروه پاسخ دهنده	متغیر	میانگین	انحراف معیار	T مقدار	سطح معناداری	نتیجه آزمون
فرضیه ۱	حسابداران رسمی	ابهامات و نارسایی های موجود در قوانین مرتبط با اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م	۳,۴۳	۰,۷۴	۷,۶۳	0.0000	تایید
	مأموران مالیات	ابهامات و نارسایی های موجود در قوانین مرتبط با اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م	۳,۴۱	۰,۴۵	۹,۶۳	0.0000	تایید
فرضیه ۲	حسابداران رسمی	ضعف آشنایی مأموران مالیاتی با قوانین مالیاتی و حسابداری	۳,۷۶	۰,۷۱	۱۰,۲۷	0.0000	تایید
	مأموران مالیات	ضعف آشنایی مأموران مالیاتی با قوانین مالیاتی و حسابداری	۲,۵۶	۰,۷۳	۶,۳۳-	0.0000	رد
فرضیه ۳	حسابداران رسمی	عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی	۳,۸۷	۰,۶۸	۱۲,۵۳	0.0000	تایید
	مأموران مالیات	عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی	۳,۶۹	۰,۶۵	۱۱,۰۲	0.0000	تایید
فرضیه ۴	حسابداران رسمی	استفاده از افراد کم تجربه و نا آشنا با حسابرسی مالیاتی در کادر حسابرسان	۱,۸۲	۰,۴۲	۳۷,۰۷-	0.0000	رد
	مأموران مالیات	استفاده از افراد کم تجربه و نا آشنا با حسابرسی مالیاتی در کادر حسابرسان	۳,۰۱	۰,۷۶	۰,۰۸	۰,۹۳	رد
فرضیه ۵	حسابداران رسمی	ضعف آشنایی حسابداران رسمی با قوانین و مقررات مالیاتی	۲,۳۵	۰,۶۶	۱۲,۶۷-	0.0000	رد
	مأموران مالیات	ضعف آشنایی حسابداران رسمی با قوانین و مقررات مالیاتی	۳,۵۹	۰,۳۸	۱۶,۲۹	0.0000	تایید

۶-تحلیل نتایج

هر دو گروه پاسخ دهنده معتقدند که وجود نقاط ضعف و ابهامات موجود در بین قانون مالیات‌ها و در تعارض بودن مفاد این قانون با استانداردهای حسابداری یکی از اصلی‌ترین دلایل ایجاد مغایرت بین نظرات مأموران مالیاتی و حسابداران رسمی است. مطمئناً یکی از علل وجود پرسش‌های متعدد مأمورین مالیاتی از حسابدار رسمی در پرونده‌های تعداد زیادی از شرکت‌ها، که باعث بروز اختلاف رأی مالیاتی نیز می‌شود، ناشی از وجود نقاط ضعف موجود در قوانین مالی و مالیاتی کشور می‌باشد. این مسئله باعث ایجاد سوء تفسیر و برداشت‌های نادرست از مفاد قانون توسط این دو گروه می‌شود.

لذا پیشنهاد می‌شود با برگزاری نشست‌های مشترک بین اعضای جامعه حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی، در جهت رفع نقاط ضعف موجود در قوانین از جمله حل موارد اشاره شده در جدول ۱ و ۲ قدم برداشته شود.

از طرفی از نتایج تحقیق، نوعی بی‌اعتمادی نسبت به دیگری بین هر دو گروه پاسخ دهنده، قابل برداشت است که این مسئله زمینه ساز بخش زیادی از مشکلات اجرایی این ماده از قانون است. بطوریکه مأموران مالیاتی، حسابداران رسمی را به دلایل مختلف فاقد شرایط لازم جهت امر تشخیص مالیات می‌دانند. جهت حل این مشکل نیز پیشنهاد می‌شود در فرایند اجرای حسابرسی مالیاتی، یکی از مأموران اداره مالیات نیز به عنوان ناظر در اجرای امر فوق حضور داشته باشد و به فراخور نیاز، جهت اصلاح گزارش حسابرسی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م، پیشنهادات خود را ارائه نماید.

نتایج آزمون فریدمن

آزمون فریدمن یکی از معروف‌ترین آزمون‌های ناپارامتری است. در صورتی که نوعی وابستگی بین گروه‌های مختلف وجود داشته باشد می‌توان از این

کار می رود. این آزمون اندازه تفاوت میان رتبه‌ها را در نظر می‌گیرد. از این آزمون جهت رتبه‌بندی میزان تاثیر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته نیز استفاده می‌شود [۴]. در جدول ۶، نتایج حاصل از رتبه‌بندی صورت گرفته بر اساس آزمون ویلکاکسون ارائه شده است.

نتایج آزمون ویلکاکسون نشان می‌دهد، هر دو گروه حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی معتقدند، شاخص‌های عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی و وجود ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مالیاتی، بیشترین ارتباط را با عدم اتکای مأموران مالیاتی دارا می‌باشد، در صورتیکه این اتفاق نظر در سایر شاخص‌ها موجود نیست.

آزمون برای رتبه‌بندی گروه‌های مختلف و سنجش میزان اتفاق نظر گروه‌ها از آن استفاده نمود [۸]. در این قسمت از تحقیق با استفاده از آزمون فریدمن، به مقایسه نظرات دو گروه پاسخ دهنده پرداخته شده و نتایج آن مطابق جدول ۵ ذیلاً ارائه گردیده است.

نتایج آزمون فریدمن حاکی از اتفاق نظر هر دو گروه پاسخ دهنده در خصوص شناسایی عوامل «عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی» و «وجود ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مالیاتی» به عنوان تاثیرگذارترین عوامل در ایجاد عدم اتکای مأموران مالیاتی است. اما در خصوص سایر عوامل این اتفاق نظر بین دو گروه وجود ندارد.

نتایج آزمون ویلکاکسون

این آزمون نیز از جمله آزمون‌های ناپارامتری است که برای ارزیابی همانندی دو نمونه وابسته با مقیاس رتبه ای به

جدول ۵- نتایج آزمون فریدمن

متغیر مستقل	حسابدارن رسمی	مأموران مالیاتی
ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مرتبط با اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م	۳,۷۲	۳,۵۸
ضعف آشنایی مأموران مالیاتی با قوانین مالیاتی و حسابداری	۳,۵۰	۱,۶۸
عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی	۴,۰۶	۴,۰۵
ضعف آشنایی حسابداران رسمی با قوانین و مقررات مالیاتی	۲,۲۴	۳,۶۲
استفاده از افراد کم تجربه و نا آشنا با حسابرسی مالیاتی در کادر حسابرسان	۱,۳۷	۲,۳۷

جدول ۶- رتبه بندی عوامل تاثیر گذار بر متغیر وابسته به وسیله آزمون ویلکاکسون

دیدگاه حسابداران رسمی		دیدگاه مأموران مالیاتی	
رتبه	متغیر مستقل	رتبه	متغیر مستقل
۱	عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی	۱	عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی
۲	ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مرتبط با اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م	۲	ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مرتبط با اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م
۳	ضعف آشنایی مأموران مالیاتی با قوانین مالیاتی و حسابداری	۳	ضعف آشنایی حسابداران رسمی با قوانین و مقررات مالیاتی
۴	ضعف آشنایی حسابداران رسمی با قوانین و مقررات مالیاتی	۴	استفاده از افراد کم تجربه و نا آشنا با حسابرسی مالیاتی در کادر حسابرسان
۵	استفاده از افراد کم تجربه و نا آشنا با حسابرسی مالیاتی در کادر حسابرسان	۵	ضعف آشنایی مأموران مالیاتی با قوانین مالیاتی و حسابداری

۷- نتیجه گیری و بحث

در پایان، در راستای اهدافی که از انجام این تحقیق دنبال می‌شد، پس از بحث و بررسی در خصوص اهم موانع و مشکلات موجود، بدون هیچگونه جانبداری، به ارائه پیشنهادات اجرایی که عمدتاً برگرفته از نظرات پاسخ دهندگان تحقیق است، پرداخته خواهد شد.

همانطور که مشاهده شد، نتایج هر سه آزمون آماری «t استیودنت، فریدمن، ویلکاکسون» مؤید این مطلب است که از بین متغیرهای مستقل تحقیق، دو عامل «عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی» و همچنین «وجود ابهامات و نارسایی موجود در متن قوانین مالیاتی» اصلی‌ترین موانع بروز مشکلات اجرایی ماده ۲۷۲ ق.م.م می‌باشد. این نتایج مکمل یافته های تحقیق مرادمند (۱۳۸۶) است که در آن بر وجود مغایرت معنادار بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی تأکید شده است. همچنین یافته های این تحقیق، نتایج تحقیقات مرتضی درنگ (۱۳۸۱)، نیکخواه بهرامی (۱۳۸۴) و ماست بند زاده (۱۳۸۷) را مبنی بر اثر مثبت اجرای حسابرسی مالیاتی بر «کاهش زمان و هزینه وصول مالیات» و اثر منفی آن بر «میزان درآمدهای مالیاتی کشور» را مورد تأکید قرار داده و خواستار تأمل بیشتر درخصوص ادامه اجرای این ماده از قانون مالیاتها است.

مسئله عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی، حاکی از بی اعتمادی پیکره سازمان امور مالیاتی نسبت به اجرای حسابرسی مالیاتی توسط حسابداران رسمی و اصل برون سپاری امر تشخیص مالیات توسط بخش خصوصی است. البته بی‌اعتمادی موجود در اذهان مأموران مالیاتی، تا حدود زیادی نشأت گرفته از اعتقاد منطقی آنها نسبت به «عدم استقلال حسابرس مالیاتی» در اجرای این ماده از قانون است. آنها معتقدند، باتوجه به اینکه در حال حاضر، مؤدیان مالیاتی خود قادر به انتخاب مأموران مالیاتی خود هستند و حق الزحمه آنان نیز توسط خود مؤدیان مالیاتی پرداخت می شود، لذا اصل استقلال حسابرسان مالیاتی با چالش اساسی روبرو است. حال این سازمان امور مالیاتی و جامعه

حسابداران رسمی هستند که با ارائه راهکار مناسب باید چالش پیشرو را مرتفع سازند.

از طرف دیگر، رفع نواقص موجود در متن قانون مالیاتها نیز یکی دیگر از موانع موجود می‌باشد که با فراهم آوردن زمینه مناسب جهت اصلاح این قانون و ایجاد هماهنگی بیشتر، بین مفاد قانون مالیاتها و استانداردهای حسابداری امکان پذیر خواهد بود. بر همین اساس پیشنهاد می‌شود:

۱) ترکیب موسسات حسابرسی به نحوی باشد که حداقل یک نفر از مأموران مالیاتی شاغل یا بازنشسته با جایگاه شغلی حداقل رئیس گروه (سر ممیز) یا رئیس امور مالیاتی (ممیز کل) با تأییدیه دادستانی انتظامی مالیاتی (این تأییدیه هر دو سال یک بار اخذ گردد) عضو آنها باشد و گزارشات حسابرسی مالیاتی با امضای کل اعضاء ارائه گردد.

۲) علیرغم اینکه وظیفه تشخیص مالیات به حکم ماده ۲۷۲ ق.م.م به بخش خصوصی واگذار شده است (خصوصی سازی مالیات) مسئولیت صدور برگ تشخیص به حکم آیین نامه موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م کماکان بر عهده مأموران مالیاتی باقی مانده است، لذا راه حل نهایی این مشکل واگذاری مجموع این وظایف و مسئولیتها به یکی از دو طرف (حسابداران رسمی یا مأمورین مالیاتی) می‌باشد.

۳) در حال حاضر هر مؤدی امکان انتخاب بازرس و حسابرس را به حکم قانون دارا می‌باشد لذا درخواست وی از بازرس و حسابرس مبنی بر انجام حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م، با اشکال روبروست چراکه تمایل حسابرسان به حفظ مشتریان خود و توسعه بازار کار خود، عملاً امکان بروز تبانی و سازش را به وجود می آورد. لذا پیشنهاد می‌گردد که درخواست حسابرس مالیاتی به جای ارائه به خود حسابرس به جامعه حسابداران رسمی یا سازمان امور مالیاتی ارجاع داده شود و انتخاب حسابرس به عهده هریک از این دو نهاد یا به اتفاق نظر آنها باشد. در واقع این یکی از بهترین راهکارها برای رفع بیشتر مسائل مطرح شده در مورد عدم استقلال حسابداران رسمی در اجرای این ماده است که در صورت اجرا می

- تواند تا حدود زیادی حس بدبینی موجود را نیز بر طرف نماید.
- در ادامه پیشنهادهای نیز جهت انجام تحقیقات آتی در خصوص این موضوع ارائه شده است:
- با توجه به ضرورت ارزیابی عملکرد ماده ۲۷۲ ق.م.م، پیشنهاد می‌گردد در تحقیقی عملکرد اجرایی ماده ۲۷۲، از سال ۱۳۸۱ تا سال جاری مورد بررسی دقیق قرار گیرد و در صورتی که عملکرد اجرایی این ماده مثبت ارزیابی نشد، موجبات توقف اجرای آن فراهم شود.
 - پیشنهاد می‌گردد در تحقیقی جامع، علل مسکوت ماندن بحث تبصره ۲ همین ماده بررسی گردد.
 - پیشنهاد می‌شود در تحقیقی راهکارهای هماهنگ کردن قانون مالیات‌ها و استانداردهای حسابداری مورد بررسی قرار گیرد.
 - پیشنهاد می‌شود با انجام تحقیقی به روش اسناد کاوی، موضوع علل اختلاف درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی و مأموران مالیاتی به تفکیک عوامل به وجود آورنده مغایرت، مورد بررسی قرار گیرد.
- فهرست منابع**
- * آبائی، غلامعلی (۱۳۸۷) «گسترش فعالیت و کارایی حسابداری مالیاتی در آلمان» نشریه حسابدار.
 - * بیگ پور، محمد علی (۱۳۸۶) «حسابرسی مالیاتی» نشر دانشکده امور اقتصادی.
 - * بیگ پور، محمد علی (۱۳۸۵) «مشکلات موجود در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م» نشریه حسابرس، شماره ۳۵.
 - * بیکر، تزرال، (۱۳۷۷) «نحوه انجام تحقیقات اجتماعی» ترجمه نائبی، هوشنگ، نشر روش.
 - * درنگ، مرتضی (۱۳۸۱) «بررسی تاثیر گزارش حسابرسان بر گزارش مالیاتی» دانشکده امور اقتصادی، کارشناسی ارشد حسابداری.
 - * دوانی، غلامحسین (۱۳۸۸) «حسابرسان و سازمان امور مالیاتی» روزنامه دنیای اقتصاد.
- * دوانی، غلامحسین (۱۳۸۱) «چالش های حسابرسی مالیاتی» نخستین همایش مالیاتی، مجله دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۷.
 - * دوانی، غلامحسین (۱۳۸۸) «عقب نشینی مالیاتی تیر خلاص به جامعه حسابداران» نشریه حسابدار.
 - * سرمد، زهره/بازرگان، عباس (۱۳۸۷) «روش تحقیق در علوم رفتاری» انتشارات آگاه.
 - * سازمان حسابرسی (۱۳۶۴) «مقدمه ای بر رهنمود های بین المللی» نشریه شماره ۶۰.
 - * علیمی، حسینعلی، (۱۳۸۳) «برنامه های حسابرسی مالیاتی و مروری بر مالیات» موسسه حسابداران امروز قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷.
 - * مرادمند، محمد جواد (۱۳۸۶) «ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم» دانشگاه علامه طباطبایی، پایان نامه کارشناسی ارشد.
 - * منصور، جهانگیر، (۱۳۸۸) «قانون مالیات های مستقیم» نشر دیدار، چاپ دوم
 - * مک نیل، پاتریک (۱۳۷۰) «روش های تحقیق در علوم اجتماعی» مترجم، ثلاثی، محسن، نشر آگه.
 - * ماست بندزاده (۱۳۸۷) «تأثیر اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م بر مالیات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» پایان نامه کارشناسی ارشد.
 - * کاوه مهرانی و جعفر باقری (۱۳۹۱) «تضاد منافع حسابداری مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م و میزان تأثیر رعایت آیین رفتار حرفه ای در کاهش آن» مجموعه مقالات دهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه الزهرا.
 - * نیکخواه بهرامی، (۱۳۸۲) «بررسی مقایسه ای میزان کارایی مالیاتی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م» دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات، پایان نامه کارشناسی ارشد

یادداشت ها

¹ Large taxpayer units

² T- student

³ fridman

⁴ The vilcoxon test