



## تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران

اسفندیار ملکیان<sup>۱</sup>

سروه فرزاد<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۱۰/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۱۲/۱۱

### چکیده

به منظور تعیین مالیات واقعی به نظر می‌رسد که حسابرسی مالیاتی تأثیر بسزایی بر برآورده شدن انتظارات طرفین داشته باشد به خصوص مودیان مالیاتی که انتظار دارند با انجام حسابرسی مالیاتی، برگ تشخیص مالیاتی دریافت کنند که منطبق با گزارش حسابرس مالیاتی باشد یا حداقل تفاوت زیادی با آن نداشته باشد. با توجه به آنچه که اشاره شد و بر اساس یافته‌ها و نتایج بررسی و مطالعه ادبیات موضوعی در این مورد، پرسش‌های متعددی به ذهن محقق می‌رسد از جمله اینکه آیا انجام حسابرسی مالیاتی می‌تواند بر شکاف بین مالیات ابرازی و تخصیصی و یا مالیات ابرازی و قطعی شده تأثیر داشته باشد، بنابراین این تحقیق با هدف بررسی اثر اجرای حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی اشخاص حقوقی در ایران انجام شده است. جامعه آماری تحقیق شامل مودیانی از اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، شرقی، شرق و جنوب تهران است که طی ۳ سال متوالی، مالیات خود را به حوزه مالیاتی ابراز کرده‌اند و جامعه آماری تحقیق شامل ۱۴۴۳ پرونده اشخاص حقوقی در بازه زمانی مربوطه است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t و آزمون لون استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز از روش اسناد کاوی (اطلاعات واقعی پرونده‌های مالیاتی) به دست آمده است. نتایج نشان می‌دهد که اجرای حسابرسی مالیاتی تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات ابرازی، مالیات تشخیصی، مالیات قطعی، حسابرسی مالیاتی.

۱- استاد، دانشگاه مازندران، مازندران، ایران، (نویسنده اصلی)

۲- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه مازندران، مازندران، ایران، (مسئول مکاتبات) Farzadsooroo@yahoo.com

## ۱- مقدمه

مالیات‌ها یکی از عمده‌ترین ابزارهای سیاستی دولت‌ها و مهم‌ترین منبع درآمد و تأمین هزینه‌های مربوطه می‌باشد. در کشورهای پیشرفته، مالیات اهرمی قوی برای اعمال سیاست‌های مالی و اقتصادی، فعالیت‌های اجتماعی و تأمین هزینه‌های دولت محسوب می‌گردد. حال که مالیات به عنوان یکی از منابع اصلی در تعیین بودجه کشورها است و دولت‌ها در جهت جایگزین نمودن مالیات به جای نفت برای تأمین بودجه و ایجاد عدالت اجتماعی از طریق مالیات، تلاش می‌نمایند، لازم است تا قانونگذاران با اصلاح قانون و دولت‌ها با اجرای صحیح قوانین برای دسترسی به این هدف مهم گام بردارند. به همین جهت قانون مالیات‌ها از ابتدا تاکنون دستخوش تغییراتی بوده است که این تغییرات در جهت اصلاح قانون یا به دلیل تغییر مقتضیات زمان صورت گرفته است یکی از مهم‌ترین بازنگری‌ها، الحاق ماده ۲۷۲ به قانون مذکور می‌باشد که بر مبنای این ماده استفاده از خدمات حسابرسان و حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات توسط مؤدیان مجاز اعلام گردید. اما مسئله مهم این است که آیا اجرای مفاد ماده ۲۷۲ ق.م.م.توانسته است پاسخگوی انتظارات قانونگذار باشد؟ پندارهای متفاوتی در ارتباط با این موضوع وجود دارد به گونه ای که عده ای، به خصوص پیشکسوتان جامعه حسابداری کشور، معتقدند که سیستم سنتی ممیزی مالیاتی از جامعه حسابداری جدا مانده و از توان و نیرو و تحولات و پیشرفتهای جامعه حرفه ای سود نمی‌برد و با ابتکار وزارت امور اقتصادی و دارائی در قالب مفاد ماده ۲۷۲ ق.م.م. این نقیصه مهم نظام مالیاتی رفع خواهد شد و ضمن فعالیت جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی به عنوان همکار سازمان امور مالیاتی در امر تشخیص مالیات پیامدهای مثبتی به دنبال خواهد داشت. از طرف دیگر پس از گذشت مدت زمان قابل توجهی از اجرای مفاد ماده مذکور، مأموران تشخیص مالیاتی اغلب معتقدند، حاصل کار بنا به دلایلی مطلوب نبوده و بعضاً از منظر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی منجر به کاهش سطح کیفی گزارش‌های مالیاتی شده است. به طور کلی حسابرسی مالیاتی عبارتست از بازرسی سوابق کسب و کار و اسناد مالی برای اطمینان از اینکه مبالغ مالیاتی گزارش شده یا پرداخت شده مطابق با قوانین و مقررات مالیاتی است (ای‌ای وون، ۲۰۰۹) و هدف اصلی آن برآورد میزان مالیاتی است که کم یا اضافه پرداخت شده است (یانسی، ۱۹۹۹). ماتیو بارت (۲۰۰۴) معتقد است اگر چه اجازه انجام خدمات مالیاتی توسط حسابرسی که صورت‌های مالی شرکت را حسابرسی می‌کنند ظاهراً در کوتاه مدت باعث افزایش درآمدهای آنان می‌گردد اما به دلیل اثر سویی که بر استقلال حسابرسان باقی می‌گذارد در نهایت ممکن است موجب ضررهای جبران ناپذیری برای حرفه و حسابرسان شود. در این زمینه تحقیقاتی در داخل کشور انجام گرفته است که عمدتاً در ارتباط با مالیات و بررسی علل تفاوت مالیات قطعی و ابرازی بوده است همچنین تحقیقاتی که در زمینه حسابرسی مالیاتی انجام گرفته بیشتر به بررسی موانع اجرایی آن و یا تأثیری که بر مالیات ابرازی و تشخیصی و شکاف میان آن‌ها می‌گذارد پرداخته است. بیشتر این تحقیقات به دلیل عدم امکان دسترسی به صورت مطالعه موردی و صرفاً در یکی از استان‌های کشور انجام گرفته است. تحقیق حاضر با بررسی عملکرد مالیاتی اشخاص حقوقی که از حسابرسی مالیاتی استفاده کرده‌اند و مقایسه آن با اشخاص حقوقی که از حسابرسی

مالیاتی استفاده نکرده‌اند، به دنبال مطالعه تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و هم چنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در دو استان اذربایجان غربی و شرقی و شرق و جنوب تهران برای یک دوره سه ساله می‌باشد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

از آنجاییکه اخذ مالیات از دیر باز برای دولت‌ها امری اجتناب ناپذیر بوده است، می‌توان گفت هر دولتی در هر برهه از زمان، به منظور رفع نیازهای جامعه و تأمین مالی هزینه‌ها به انحاء مختلف اقدام به وصول مالیات نموده و اکنون نیز تعیین و وصول مالیات با اهمیت بیش از گذشته مد نظر متولیان امور است. به همین دلیل، دیگر به مالیات فقط از جنبه حقوقی نمی‌نگرند، بلکه از آن به عنوان یک عنصر اقتصادی-اجتماعی نیز یاد می‌کنند و سیاست مالیاتی به عنوان یکی از اهرم‌های سیاست مالی دولت‌ها محسوب می‌شود و ایصال مالیات در راستای اجرای سیاست‌های مالی و مالیاتی از طریق برقراری مالیات در چارچوب نظام مالیاتی میسر می‌گردد لذا رعایت صحیح نظام مالیاتی زمانی ممکن خواهد بود که مؤدی مالیاتی، قبل از هر چیز نظام مالیاتی را درک و احساس کند. تا خود را موظف به رعایت قوانین و مقررات مالیاتی، دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها و آییننامه‌های صادره بداند. ضمن آن که مأمور تشخیص و وصول مالیات نیز می‌بایست خود را مکلف و ملزم به رعایت و اجرای دقیق قوانین و مقررات و روش‌های اصولی مبتنی بر عدالت مالیاتی بداند (حیدرپور، ۱۳۸۹). اما در فرآیند اخذ مالیات، مشکلاتی وجود دارد و تضاد و تقابل‌هایی بین مودیان و کارشناسان مالیاتی وجود دارد به طوری که شواهد در اتحادیه اروپا و آمریکا دلالت بر آن دارد که فرآیند اداری وصول مالیات حتی با پیشرفته‌ترین ابزارهای وصول با موانعی روبرو بوده است (تئوبالد، ۱۹۹۰) به همین منظور دو پیشنهاد توسط پالمیر ۱۹۸۳ و بک ۱۹۹۶ برای کاهش موانع در مراحل تشخیص و وصول مالیات ارائه گشته است. پیشنهاد اول، استفاده از خدمات حسابرسان مستقل به عنوان نمایندگان اداره‌های مالیات در امر تشخیص و تعیین میزان مالیات است. این نحوه عملکرد علاوه بر آنکه موجب کاهش هزینه‌های تشخیص مالیات می‌شود، بعد نظارتی اداره‌های مالیاتی را تقویت می‌نماید. زیرا زمان بیشتری برای بررسی نقطه نظرات حسابرسان به جای بررسی پرونده مالیاتی مؤدی وجود خواهد داشت (پالمیر، ۱۹۸۳، ۲). لذا، حسابرسان به عنوان بازوی سازمان مالیاتی در بررسی و رسیدگی به امور مالیاتی، ایفای نقش می‌کنند به طوری که پس از حصول اطمینان از شواهد عینی و قراین موجود و رسیدگی اسناد و مدارک مستند و مستدل و ممیزی دفاتر، اظهارنامه مالیاتی و صورت‌های مالی و نظایر آن در صدد امر تشخیص و اخذ مالیات برآید که در این صورت می‌توان گفت گامی به سوی عدالت مالیاتی برداشته شده است. پیشنهاد دوم ایجاد بخش یا سلسله مراتبی از بازبینی توسط حسابرسان مالیاتی است که وظیفه بررسی پرونده‌های مالیاتی را برعهده گیرند و زیر نظر اداره‌های مالیاتی، اما خارج از حوزه‌های مالیاتی، اقدام به بررسی و تشخیص مالیات مودیان نمایند. این موضوع توسط محققانی نظیر سانیا (۲۰۰۰) در نیولند مورد بررسی

قرار گرفت و به این نتیجه رسید که نحوه عملکرد این و بسیار حسابرسان در تعیین و تشخیص میزان مالیات مؤدی و نیز میزان رضایت مودیان در پرداخت مالیات تأثیر بسزایی دارد

بحث حسابرسی مالیاتی یکی از مباحث جدید داخلی و بسیار کاربردی در حرفه حسابرسی است که کمتر مورد بررسی قرار گرفته است 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 نگردید، از طرفی از بین ۶۱ کشور در جهان صرفاً ۳ کشور حسابرسی مالیاتی را به صورت برون سپاری انجام می‌دهند و در دیگر کشورها حسابرسی مالیاتی به تمامی توسط کادر مالیاتی انجام می‌گیرد، اما در بین تحقیقات مرتبط با موضوع در ایران، تحقیقاتی به شرح ذیل صورت گرفته است:

مرتضی درنگ (۱۳۸۱) با بررسی تأثیر گزارش مالیاتی ممیزان، به نتایج زیر دست یافت:

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

(۲) حسابرسی مالیاتی موجب صرفه جویی در زمان قطعی شدن مالیات می‌گردد

(۳) حسابرسی مالیاتی باعث کاهش هزینه‌های وصول مالیات می‌شود.

نیکخواه بهرامی (۱۳۸۴) با بررسی مقایسه ای میزان کارایی مالیاتی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م در اداره کل مالیات بر شرکت‌های تهران نتیجه گیری نمود که علیرغم مفید بودن اجرای این ماده از لحاظ دقت و زمان اجرای رسیدگیهای مالیاتی، اجرای آن باعث افزای درآمدهای مالیاتی نمی‌شود.

ماست بند زاده (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 انجام داده و کاهش نسبی میزان مالیات پرداختی را در این شرکت‌ها نتیجه گیری نموده است.

ابوالقاسم گردانی و همکاران (۱۳۸۶) به بررسی "نقش جامعه حسابداران رسمی در نظام مالیاتی ایران" پرداختند که در این تحقیق تأثیر اجرای حسابرسی مالیاتی بر میزان فاصله بین مالیات‌های تشخیصی و قطعی و همچنین میزان تأثیر اجرای حسابرسی مالیاتی بر اختلاف مالیاتی بین مؤدیان و ادارات امور مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته که یافته‌های تحقیق عبارت‌اند از:

فاصله بین مالیات‌های ابرازی- تشخیصی در قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م تفاوت معنی داری ندارد. فاصله بین مالیات‌های تشخیصی- قطعی در قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م تفاوت معنی داری ندارد. شکاف مالیات‌های تشخیصی- قطعی در قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م با فاصله مالیات‌های تعیین شده توسط حسابرسان مالیاتی- قطعی بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م تفاوت دارد ولی فاصله مالیات‌های تشخیصی- قطعی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م تفاوتی ندارد. تعداد اعتراض مالیاتی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م تفاوت دارد. شمس احمدی (۱۳۸۵) به بررسی "حسابرسی مالیاتی و استانداردهای حسابرسی" پرداخت که در این تحقیق معیارهای حسابرسی مالیاتی را مورد نقد قرار داد. در

حسابرسی مالیاتی ظاهراً ادعا، اظهارنامه مالیاتی است و ضوابطی که این ادعا باید با آن مقایسه شود قانون مالیات‌های مستقیم و بخشنامه‌های مالیاتی است اما از آنجا که نتیجه رسیدگی به صورت تشخیص مالیات بیان می‌شود و نه اظهارنظر، با مفهوم حسابرسی و حسابرسی صورت‌های مالی انطباق ندارد و مشخص نیست که آیا استانداردهای حسابرسی بر این فرآیند حاکم است یا استانداردهای اعتباربخشی؟ حسابرسان در گزارش حسابرسی مالیاتی موجود که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه شده است مکلف شده‌اند تا درآمد مشمول مالیات مؤدی را تعیین کنند. اما در هیچ کدام از انواع گزارش‌های حسابرسی و یا اعتباردهی مورد ادعا تأیید یا تعیین نمی‌شود. بیگ پور (۱۳۸۵) "مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم" را مورد بررسی قرار داد و منشأ ابهام و اشکال در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م را ناشی از عوامل زیر دانست: برداشتهای متفاوت از مفاد ماده ۲۷۲، مغایرت موجود بین استانداردهای حسابداری و قانون و مقررات مالیاتی، ناآگاهی برخی حسابداران رسمی از قوانین و مقررات مالیاتی، نبود ضمانت اجرایی قانونی و کوتاهی متولیان ذیربط در برخورد با تخلفات. یعقوب نژاد (۱۳۸۵) به بررسی "تأثیر رسیدگی پرونده‌های مالیاتی توسط مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی بر شاخصهای مالیاتی" در سازمان مدیریت و برنامه ریزی استان خراسان پرداخت که یافته‌های تحقیق عبارت‌اند از: رسیدگی مالیاتی عملکرد اشخاص حقوقی در اداره کل امور مالیاتی مشهد توسط مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی در مقایسه با سالهای قبل باعث افزایش درآمدهای مالیاتی نشده است. رسیدگی مالیاتی عملکرد اشخاص حقوقی در اداره کل امور مالیاتی مشهد توسط شرکتهای عضو جامعه حسابداران رسمی باعث افزایش فرهنگ مالیاتی، تمکین و خوداظهاری شده است. بالای ۱۰٪ از اشخاص حقوقی که عملکرد آنها توسط شرکتهای عضو جامعه حسابداران رسمی رسیدگی شده است مجدداً تمایل دارند که عملکرد سنوات بعدی توسط آنها رسیدگی شود. فیض (۱۳۸۵) به بررسی "مشکلات اجرایی تبصره یک ماده ۲۷۲ ق.م.م درباره استفاده از خدمات حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات" پرداخت و به این نتیجه رسید که مؤدیان مالیاتی استفاده از خدمات حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات را با توجه به دگرگونی‌های جهانی اجتناب ناپذیر دانسته و در مقابل کارشناسان مالیاتی این مهم را اجتناب ناپذیر نمی‌دانند. بهرامی (۱۳۸۵) به بررسی "میزان کارایی مالیاتی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م" پرداخت که یافته‌های تحقیق فوق بیانگر این مطلب است که اجرای ماده ۲۱۲ ق.م.م باعث اجرای صحیح قوانین مالیاتی و سبب افزایش درآمدهای مالیاتی نشده ولیکن باعث تسریع در قطعیت و وصول و افزایش خوداظهاری مؤدیان مالیاتی می‌شود. نیکخواه (۱۳۸۵) میزان کارایی مالیاتی قبل و بعد از حسابرسی مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی شهرستان کرج را مورد آزمون قرار داده است. نتایج به دست آمده، نشان می‌دهد که کارکنان اداره کل امور مالیاتی شرکت‌ها و اداره امور مالیاتی شهرستان کرج عقیده دارند اجرای حسابرسی مالیاتی باعث افزایش درآمدهای مالیاتی و خود اظهاری مالیاتی و همچنین تسریع مالیات و وصول مالیات می‌شود. اما این افراد اعتقادی به تأثیر حسابرسی مالیاتی بر اجرای صحیح قانون مالیات‌های مستقیم ندارند. نظریور (۱۳۸۶) تأثیر حسابرسی مالیاتی بر وقفه قانونی مالیاتی، اعتراض مؤدیان، شکاف مالیات ابرازی، تشخیصی و تعیین

شده توسط حسابرس مالیاتی را بررسی کرد. نتایج نشان داد که انجام حسابرسی مالیاتی باعث کاهش وقفه قانونی مالیاتی نمی‌شود، همچنین انجام حسابرسی مالیاتی باعث کاهش شکاف بین مالیات‌های ابرازی و تشخیصی نخواهد شد. پور زمانی و شمسی (۱۳۸۸) دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق وجود تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی را تأیید کرد. همچنین نتایج نشان داد که برداشت و تفسیر نادرست مودیان مالیاتی از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیر مرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حد نصاب اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی در مورد هزینه‌ها و مغایرت‌های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی هر کدام به تنهایی می‌تواند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی باشد. حیدرپور و همکاران (۱۳۸۹) در مطالعه‌ای با عنوان "بررسی میزان کارایی اجرایی حسابرسی مالیاتی در کاهش فاصله حسابرسی"، به بررسی نقش حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی و کاهش فاصله انتظاراتی بین حسابرسان، مودیان و سازمان مالیاتی پرداخته‌اند. در این تحقیق برای ارزیابی عملکرد نقش حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی از چهار شاخص، فاصله زمانی بین زمان رسیدگی تا صدور برگ تشخیص، فاصله زمانی صدور برگ تشخیص تا صدور برگ قطعی، فاصله زمانی صدور برگ قطعی تا انجام عملیات اجرایی، رعایت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق را مودیانی از اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران که طی پنج سال متوالی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۵ از حسابرسی استقبال کرده‌اند. اطلاعات از روش اسناد کاوی به دست آمده و برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون  $t$ -value و  $t$ -test استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که انجام حسابرسی مالیاتی باعث تسریع در وصول مالیات، کاهش وقفه‌های مالیاتی و افزایش سطح کیفی گزارش‌های مالی می‌گردد. حساس یگانه (۱۳۹۱) در مطالعه‌ای با عنوان "تأثیر حسابرسی مالیاتی بر استقلال حسابرس"، با استفاده از جایگزین‌هایی مانند رابطه حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی با حق الزحمه حسابرسی مالیاتی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی به این مساله پرداخته است که آیا کسب درآمد بیشتر ناشی از حسابرسی مالیاتی موجب وابستگی اقتصادی حسابرسی به شرکت صاحبکار و در نتیجه مخدوش شدن استقلال وی می‌گردد؟ نتایج حاکی از عدم تأثیر حق الزحمه حسابرسی مالیاتی بر استقلال حسابرس طی سنوات ۱۳۸۰ لغایت ۱۳۸۸ می‌باشد. باقری (۱۳۹۱) در مطالعه با عنوان "تضاد منافع حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و میزان تأثیر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای در کاهش آن" در این پژوهش رابطه کاهش تضاد منافع از طریق راه کار رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و در نتیجه، افزایش بهره‌وری و کارایی حسابرسی مالیاتی مورد آزمون قرار گرفته است. جهت افزایش بهره‌وری پژوهش، پرسشنامه استاندارد تهیه و بین دو گروه حسابداران رسمی و مأمورین مالیاتی توزیع، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بین حسابداران

رسمی و مأمورین مالیاتی در رعایت آیین رفتار حرف‌های تفاوت معنی داری وجود دارد. از دیدگاه مأمورین مالیاتی، حسابداران رسمی اصل صلاحیت حرف‌های را به میزان بیشتری نسبت به مأمورین مالیاتی رعایت می‌کنند. همچنین بین دیدگاه دو گروه بر میزان تأثیر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای بر بهبود کارایی و اثر بخشی تفاوت معنی داری وجود دارد. حسین آبادی (۱۳۹۳) در مطالعه‌ای توصیفی<sup>۰</sup> با عنوان "بررسی موانع اجرایی حسابرسی مالیاتی در ایران" به این نتیجه رسید که عدم اتکای ماموران مالیاتی به گزارش حسابداران رسمی، به دلیل "وجود ابهامات و نارسایی‌های موجود در قوانین مالیات‌ها، عدم ضرورت اجرای حسابرسی مالیاتی از دیدگاه ماموران مالیاتی و ضعف آنایی ماموران مالیاتی و حسابداران رسمی با قوانین مالی و مالیاتی" می‌باشد.

تحقیقات مرتبط با حسابرسی مالیاتی در سایر کشورها به شرح زیر می‌باشد:

ونگلیم پیارات<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) در مطالعه‌ای با عنوان "چالش‌های نوآوری اقتصادی حسابرسی مالی و مالیاتی به منظور افزایش کارایی اقتصادی" به بررسی چالش‌های نوآوری حسابرسی مالی و مالیاتی در بافت کشور تایلند پرداخت. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسی مالیاتی یک حسابرسی با کیفیت بالا را در فرایند گزارشگری مالی برای رسیدن به اهداف قانونی فراهم کرده و باعث افزایش توانایی مقامات قانونی در جمع آوری مالیات شده همچنین عملکرد سیستم مالیاتی را بهبود می‌بخشد. بارتولینی و فیوریلو<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) در مطالعه‌ای با عنوان "حسابرسی مالیاتی محلی و مرکزی" به بررسی این مسئله پرداختند که آیا اجرای حسابرسی مالیاتی باید در سطح محلی انجام شود یا در سطح دولت مرکزی؟ آن‌ها نشان دادند که اجرای مالیات زمانی که تجزیه اطلاعات اهمیت دارد ممکن است از الگویی متفاوت از تعیین مالیات پیروی کند. لویز و جفری<sup>۳</sup> (۲۰۰۰) در مطالعه‌ای با عنوان "تجزیه و تحلیل تجربی از حسابرسی مالیات بر درآمد دولت فدرال" شواهد تجربی در خصوص رابطه بین انطباق سود مشمول مالیات دولت فدرال و حسابرسی توسط اداره درآمدهای داخلی ارائه کردند. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که حسابرسی تأثیری بازدارنده بر اجتناب مالیاتی دارد.

لاسیلا و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) به بررسی عواملی پرداختند که در شرکت‌های سهامی بر انتخاب مجدد و یا تعویض حسابرسان به عنوان ارائه‌کنندگان خدمات مالیاتی در دوران پس از تصویب قانون سربنس\_آکسلی پرداختند. آن‌ها دریافتند که بین پیچیدگی مالیاتی و عملیاتی شرکت و احتمال انتخاب مجدد حسابرسی که خدمات مالیاتی را ارائه می‌کند رابطه مثبتی وجود دارد.

### ۳- فرضیه سازی و ملاک‌های انتخاب فرضیه

مودیان مالیاتی طبق مفاد تبصره ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۲ که حسابرسی مالیاتی بر اساس آن انجام می‌شود انتظار دریافت برگ تشخیص مالیات منطبق با مندرجات گزارش حسابرسی مالیاتی را دارند اما عملاً در برگ تشخیص صادره مبالغ متفاوت (بیش تر) از ایشان مطالبه می‌شود و آن‌ها باید مالیاتی بپردازند که از کم و کیف رسیدگی و بررسی‌ها نسبت به آن اطلاع ندارند بدین

منظور قبل از بیان فرضیه‌های تحقیق و متغیرهای مورد استفاده در آن مبانی تئوریک و تجربی فرضیه‌ها و داده‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

ونگلیم پیارات (۲۰۱۰) نشان داد که رویکرد جدید حسابرسی مالیاتی می‌تواند چالشی در سیستم مالیاتی ایجاد کرده به نحوی که مالیات دهندگان با رضایت در اجرای مالیات مشارکت داشته به جای اینکه منتظر بمانند تا پرسنل اداره درآمدها وضع مالیات را به عنوان چیزی که در گذشته اتفاق افتاده است بررسی کنند، بلکه خود آن را مدیریت می‌کنند سفیری (۱۳۸۰) به این نتیجه رسید که بین سود ابرازی اشخاص حقوقی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و سود مشمول مالیات قطعی شده آن‌ها توسط اداره مالیاتی تفاوت معنادار وجود دارد. نیکخواه (۱۳۸۵) نشان داد که اجرای حسابرسی مالیاتی باعث افزایش درآمدهای مالیاتی و خود اظهاری مالیاتی و همچنین تسریع مالیات و وصول مالیات می‌شود. نظرپور (۱۳۸۶) نشان داد که انجام حسابرسی مالیاتی باعث کاهش وقفه قانونی مالیاتی نمی‌شود و همچنین انجام آن باعث کاهش شکاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی نخواهد شد. حیدرپور و همکاران (۱۳۸۹) نشان دادند که انجام حسابرسی مالیاتی باعث تسریع در وصول مالیات، کاهش وقفه‌های مالیاتی و افزایش سطح کیفی گزارش‌های مالی می‌گردد. در اکثر مطالعات انجام شده توسط قنبری فرد (۱۳۷۴)، بابایی (۱۳۷۹)، سفیری (۱۳۸۰)، احدیان (۱۳۸۱)، سامانیان (۱۳۸۲)، صفری (۱۳۸۴)، پور حیدری (۱۳۸۷)، شمس زاده (۱۳۸۷) و دیگر محققان، عوامل مختلفی مانند ضعف دانش ممیزین مالیات، عدم استفاده از مشوق‌ها، وجود ابهامات در مفاد قانون و دستورالعمل‌های اجرایی و نحوه برخورد با آن‌ها، نوع صنعت، تفسیر نادرست مودیان مالیاتی از معافیت‌های مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی و مغایرت‌های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی باعث ایجاد اختلاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی می‌شود با عنایت به آنچه که به اختصار بیان گردید، فرضیه‌های تحقیق حاضر به صورت زیر صورت بیان می‌شوند:

**فرضیه اول:** شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است.

**فرضیه دوم:** شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است.

**فرضیه سوم:** نوسانات شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است.

**فرضیه چهارم:** نوسانات شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است.

#### ۴- جامعه آماری و روش نمونه گیری

جامعه آماری تحقیق شامل مودیان از اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، شرقی، شرق و جنوب تهران است که طی ۳ سال متوالی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۰ مالیات خود را به حوزه مالیاتی



ابراز کرده‌اند و جامعه آماری تحقیق شامل ۱۴۴۳ پرونده اشخاص حقوقی در بازه زمانی مربوطه است. براساس مفروضات آماری کوکران تعداد ۳۰۴ پرونده به عنوان نمونه انتخاب گردید. از آنجا که جامعه آماری ما شامل کلیه اشخاص حقوقی است که در بازه زمانی ۳ ساله حسابرسی مالیاتی شده یا نشده‌اند بنابراین تنها شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر می‌باشند در نمونه قرار می‌گیرند:

(۱) در بازه زمانی مربوطه مالیات ابرازی خود را ارائه کرده‌اند

(۲) در بازه زمانی مربوطه مالیات تشخیصی و قطعی آن‌ها توسط اداره کل مالیات‌ها ارائه شده باشد.

این تحقیق از لحاظ ماهیت کار، کاربردی و از آنجا که هدف از این تحقیق، توصیف شرایط و پدیده‌های مورد بررسی به منظور شناخت بیشتر شرایط موجود و یاری رساندن به فرآیند تصمیم‌گیری است، در زمره تحقیقات توصیفی-پیمایشی به شمار می‌آید. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. جهت گردآوری اطلاعات برای آزمون فرضیات تحقیق از روش اسنادکاوی پرونده‌های مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی و شرقی و شرق و جنوب تهران استفاده و اطلاعات واقعی مربوط به شرکت‌هایی که از حسابرسی مالیاتی استقبال کرده‌اند و همچنین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی نشده‌اند استخراج شده است.

#### ۱-۴- روش مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش، روش مقایسه میانگین انتخاب گردید. جهت آماده سازی داده‌ها از صفحه گسترده اکسل استفاده شده و برای تجزیه و تحلیل داده‌های مورد مطالعه از نرم افزار SPSS و آزمون t (مستقل) و آزمون لون استفاده شده است.

#### ۲-۴- توصیف داده‌ها

شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی: منظور از این شکاف اختلاف بین مالیات ارائه شده توسط شرکت و مالیاتی است که توسط ماموران مالیاتی در برگ تشخیص مالیات ارائه شده است. شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده: منظور از این شکاف اختلاف بین مالیات ارائه شده توسط شرکت و مالیاتی است که در نهایت قطعی می‌شود.

جدول ۱ نشان دهنده آمار توصیفی مربوط به متغیرهاست آمار توصیفی ارائه شده با استفاده از نرم افزار SPSS بدست آمده است که بیانگر اطلاعاتی در مورد پارامتر مرکزی (میانگین) و پارامتر پراکندگی (انحراف معیار، ماکزیمم و مینیمم) است.

جدول ۲ نشان دهنده آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها است.

جدول ۱- آمار توصیفی

متغیرها	تعداد	مینیمم ۳	ماکزیمم	میانگین	انحراف معیار
اختلاف مالیات تشخیصی ۱	۱۵۲	۳/۴۷	۴/۰۷	۳/۸۱۲	۵/۷۸۲۶۳
اختلاف مالیات تشخیصی ۲	۱۵۲	-۱/۱۶	۱/۷۱	۱/۰۲۶۰	۲/۲۵۳۰
اختلاف مالیات قطعی ۱	۱۵۲	۰	۱/۰۱	۸/۰۰۷	۱/۳۴۶۶۶
اختلاف مالیات قطعی ۲	۱۵۲	-۲/۱۶	۶/۸۳	۱/۰۲۶۲	۶/۴۵۰۳۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- آزمون نرمال بودن

اختلاف مالیات تشخیصی ۱	اختلاف مالیات تشخیصی ۲	اختلاف مالیات قطعی ۱	اختلاف مالیات قطعی ۲	
۱۵۲	۱۵۲	۱۵۲	۱۵۲	تعداد
پارامترهای نرمال:				
۱/۰۲۶۲	۸/۰۰۷	۱/۰۲۶۰	۳/۸۱۲۴	میانگین
۶/۴۵۰۳۳	۱/۳۴۶۶۶	۲/۲۵۳۰۲	۵/۷۸۲۶۳	انحراف معیار
بیشترین تفاوت‌ها:				
۴۳۵	۲۷۸	۳۲۳	۲۵۷	مطلق
۰/۲۷۸	۰/۲۷۸	۰/۲۵۲	۰/۲۵۲	مثبت
-۰/۴۳۵	-۰/۲۷۶	-۰/۳۲۳	-۰/۲۵۷	منفی
۰/۶۷۰	۳/۷۹۵	۳/۴۵۹	۳۵۱۲	Z محاسبه شده
۰/۰	۰/۰	۰/۰	۰/۰	احتمال آماره

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۴-۳- آزمون فرضیه‌های تحقیق

##### • فرضیه اول

شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است. از آزمون t برای گروه‌های مستقل برای مقایسه شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها استفاده شد:

جدول ۳- شاخصهای آماری آزمون t دو نمونه ای مستقل در مورد فرضیه اول

درجه آزادی	آزمون مورد استفاده	اختلاف میانگین‌ها	T محاسبه شده	احتمال آماره
۱۱۳	Independent samples T Test	۵۳۵۹۴۸۵۰/۹۱	۰/۵۳۱	۰/۵۹۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۳ مشاهده می‌کنیم احتمال آماره برای آزمون مربوطه (۰/۵۹۷) از ۰/۰۵ بزرگ‌تر می‌باشد، بنابراین، شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر نیست. بنابراین فرضیه اول (شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است)، تأیید نمی‌شود.

• **فرضیه دوم**

شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است. از آزمون t برای گروه‌های مستقل برای مقایسه شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها استفاده شد:

**جدول ۴- شاخصهای آماری آزمون t دو نمونه ای مستقل در مورد فرضیه دوم**

درجه آزادی	آزمون مورد استفاده	اختلاف میانگین‌ها	T محاسبه شده	احتمال آماره
۱۱۳	Independent- sample T Test	۱۲۱۶۹۱۸۱/۶۲	۰/۵۵۱	۰/۵۸۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۴ مشاهده می‌کنیم احتمال آماره برای آزمون مربوطه (۰/۵۸۳) از ۰/۰۵ بزرگ‌تر می‌باشد، بنابراین، شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر نیست. بنابراین فرضیه دوم (شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است)، تأیید نمی‌شود.

• **فرضیه سوم**

نوسانات شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است. از آزمون Iون برای مقایسه نوسانات شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها استفاده شد لازم به ذکر است که مقدار آماره لون برای آزمون فرض برابری واریانس مورد استفاده قرار می‌گیرد.

**جدول ۵- جدول آماره‌های مربوط به فرضیه سوم**

آزمون مورد استفاده	آماره F	احتمال آماره
لون	۱/۰۴۲	۰/۳۰۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۵ مشاهده می‌کنیم سطح معنی داری برای آزمون مربوطه (۰/۳۰۹) بیشتر از ۰/۰۵ است فرض صفر (برابری واریانس) را تأیید می‌کنیم. یعنی اختلاف معنی داری بین نوسانات شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها وجود ندارد.

#### • فرضیه چهارم

نوسانات شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است. از آزمون لُون برای مقایسه نوسانات شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها استفاده شد لازم به ذکر است که مقدار آماره لُون برای آزمون فرض برابری واریانس مورد استفاده قرار می‌گیرد.

جدول ۶- جدول آماره‌های مربوط به فرضیه چهارم

احتمال آماره	آماره F	آزمون مورد استفاده
۰/۳۱۶	۱/۰۱۳	لُون

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۶ مشاهده می‌کنیم سطح معنیداری برای آزمون مربوطه (۰/۳۱۶) بیشتر از ۰/۰۵ است فرض صفر (برابری واریانس) را تأیید می‌کنیم. یعنی اختلاف معنی داری بین نوسانات شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها وجود ندارد.

#### ۵- بحث و نتیجه گیری

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول و دوم نشان می‌دهد که شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر نیست همچنین، شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر نیست که این نتیجه با نتایج پژوهش نظر پور (۱۳۸۶) مخالف است. نتایج حاصل از فرضیه سوم و چهارم نشان می‌دهد که اختلاف معنی داری بین نوسانات شکاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها وجود ندارد همچنین اختلاف معنی داری بین نوسانات شکاف میان مالیات ابرازی و قطعی شده در بین شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها وجود ندارد. با توجه به نتایج حاصل از ادبیات تحقیق و آنچه که براساس آزمون فرضیات انجام شده است، مشخص می‌شود که انجام حسابرسی مالیاتی با توجه به مسئولیت‌های حساسی که

متوجه حسابرس می‌باشد، تفاوت معنی داری در وضعیت شرکت نسبت به عدم حسابرسی مالیاتی ایجاد نمی‌کند در حالیکه در اجرای مفاد ماده ۲۷۲ قانون، یکی از اهداف اصلی حسابرسی مالیاتی شفافیت رسیدگی توسط متخصصین ارائه شده بود، که این امر با یافته‌های تحقیق حاضر ناسازگار است. پیشنهاد می‌شود که براساس فرهنگ مالیاتی متفاوت در استان‌های کشور، این مطالعه به صورت مقایسه ای در چند استان کشور انجام پذیرد.

### فهرست منابع

- ۱) باقری، جعفر، (۱۳۹۱)، "تضاد منافع حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و میزان تأثیر رعایت آیین حرفه ای در کاهش آن"، حسابرس.
- ۲) بیگ پور، محمد علی، (۱۳۸۹)، "حسابرسی مالیاتی"، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی، چاپ پنجم.
- ۳) حیدرپور، فرزانه، جلیل خداویسی و رضا داغانی (۱۳۸۹)، "بررسی میزان کارایی اجرایی حسابرسی مالیاتی در کاهش فاصله حسابرسی"، پژوهشنامه مالیات، شماره یازدهم.
- ۴) حساس یگانه، یحیی، (۱۳۹۱)، "تأثیر حسابرسی مالیاتی بر استقلال حسابرسی"، پژوهشنامه مالیات، شماره سیزدهم، صص ۲۱۳-۲۱۲.
- ۵) حسین آبادی، جلال الدین، (۱۳۹۲)، "بررسی موانع اجرایی حسابرسی مالیاتی در ایران"، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره ۱۱.
- ۶) شمس احمدی، منصور، (۱۳۸۵)، "حسابرسی مالیاتی و استنادهای حسابرسی"، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، سال دوم، شماره هفتم.
- ۷) گردانی، ابوالقاسم و همکاران، (۱۳۸۶)، "نقش حسابداران رسمی در نظام مالیاتی"، فصلنامه مالیات و توسعه، پیش شماره چهارم.
- ۸) ماست بند زاده، (۱۳۸۷)، "تأثیر اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م بر مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد.
- ۹) نیکخواه، علی، (۱۳۸۵)، "بررسی میزان کارایی مالیاتی قبل و بعد از حسابرسی مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی شهرستان کرج".
- ۱۰) نظرپور، محمد، (۱۳۸۶)، "تأثیر حسابرسی مالیاتی بر وقفه قانونی مالیاتی، اعتراض مودیان، شکاف مالیات ابرازی، تشخیصی و تعیین شده توسط حسابرس مالیاتی".
- ۱۱) نیکخواه، بهرامی، (۱۳۸۱)، "بررسی مقایسه ای میزان کارایی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م"، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات، پایان نامه کارشناسی ارشد.
- ۱۲) یعقوب نژاد، یحیی، (۱۳۸۲)، "بررسی تأثیر رسیدگی پرونده‌های مالیاتی توسط شرکتای عضو جامعه حسابداران رسمی بر شاخصهای مالیاتی در عملکرد سال ۱۳۸۰ در دارائی مشهد"، پایان نامه

کارشناسی ارشد رشته مدیریت بازرگانی با گرایش بین‌المللی، مشهد، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان خراسان.

- 13) Dennis R. Iassila; Thomas C. Omer; Marjorie K. Shelly; Murphy Smith, (2010), "Do Complexity; Governance and Auditor Independence Influence Whether Firms Retain Their Auditor for Tax Services?", Journal of the American Taxation Association
- 14) Eevonn, (2009), "The Main Differences Between Tax Audit and tax Investigation in Malaysia".
- 15) Marti; Lumumba & Wanjohi; Migwi, (2010), "Taxpayers Attitudes and Tax Compliance Behaviour in Kenya", African Journal of Business & Management.
- 16) Matthew J. Barret, (2004), "Tax Services as A Trojan Horse in The Auditor Independence Provision of Sarbanes- Oxley", Mich.St.L.Rev.7.
- 17) Sanyal Amal, (2000), "Audit Hierarchy in a Corrupt Tax Administration", Journal of Comparative Economics No. 28, PP. 364-378.
- 18) Wonglimpiyarat, Jarunee, (2011), "Economic Innovation Challenges of Financial and Tax Auditing ." Int.j.of Business Innovation and Reserch, PP.625-638

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup>. Wanglimpaiart
- <sup>2</sup>. Bartolini & Furulo
- <sup>3</sup>. Louse & Jeffry
- <sup>4</sup>. Iasila