

ارزیابی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در شرکت های

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

ابوالفضل کوشافر^۱

مصطفی کوشافر^۲

علیرضا کوشافر^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۲/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۱۰/۲۶

چکیده

روند تحول و توسعه نظام مالیات ستانی در کشورمان منجر به تدوین قانون مالیات بر ارزش افزوده شد. در این راستا شناخت و توجه به حسابرسی این مالیات، موجب انجام رسیدگی های دقیق و صحیح توسط مأموران مالیاتی می شود و افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش سوء استفاده های احتمالی مؤدیان مالیاتی را در پی خواهد داشت. هدف اصلی این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده است و متغیرهای مورد بررسی شامل رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران، کنترل اعتبار فاکتورها و محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته واحد مورد رسیدگی توسط کارشناس مستقل است. جامعه آماری این تحقیق را کارکنان اجرایی مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران و مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می دهد. یافته های پژوهش نشان می دهد که رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران در تنظیم صورتهای مالی، کنترل اعتبار فاکتورهای ارائه شده در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر بوده است.

واژه های کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، استانداردهای حسابداری ایران، فاکتورهای معتبر، بهای تمام شده کالای فروش رفته، کارشناس مستقل

۱ - کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان (نویسنده مسئول) akoshafar@yahoo.com

۲ - دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران Mostafakooshafar@yahoo.com

۳ - نماینده سازمان امور مالیاتی در هیأت های حل اختلاف مالیاتی

۱- مقدمه

همه دولت‌ها برای تأمین هزینه‌های خود از طرق مختلف، درآمد ایجاد می‌کنند که یکی از انواع آن مالیات ستانی است. در طول تاریخ حیات اقتصادی دولت‌ها، منابع درآمدی به تدریج افزایش یافته است و امروزه بخشی از منابع دولت در کشور از طریق استقراض از بانک مرکزی، فروش نفت خام و فروش خدمات مختلف مانند خدمات پستی، حمل و نقل و انحصارهای دولتی و در حال حاضر درآمدهای ناشی از واگذاری شرکت‌های دولتی تأمین می‌شود. اما به اجماع اقتصاددانان و متخصصان مالیات عمومی، مالیات ستانی رکن پایدار درآمدی برای تأمین هزینه دولت هاست و دولتمردان عقل‌گرا تلاش می‌کنند سایر منابع درآمدی را به سمت سرمایه‌گذاری سوق دهند.

در ایران هم دولت تلاش می‌کند با اجرای قانون مالیات برارزش افزوده، نظام مالیات ستانی و سیاست‌های مالیاتی خود را بهینه کند. در عصر حاضر یکی از پایه‌های استوار ترقی و پیشرفت و افزایش رفاه و امنیت جامعه دریافت مالیات است. دریافت مالیات از جامعه در کشورهای جهان امری طبیعی و براساس سیاست مالی است و در برخی از کشورهای صنعتی جهان بخش عمده‌ای از بودجه عمومی از طریق مالیات‌ها تأمین می‌شود و مردم هیچ‌گونه واکنش منفی در برابر آن بروز نمی‌دهند. روند تحول و توسعه نظام مالیات ستانی در ایران به قانون مالیات برارزش افزوده منجر شده که در برنامه‌های سوم و چهارم توسعه، لزوم اجرای این طرح مورد تأکید و توصیه قرار گرفته است.

مالیات برارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف است که به‌عنوان یک مالیات با پایه گسترده در جهان، مزیت و برتری رو به رشدی را نشان می‌دهد و همچنان منبع مهمی از درآمد برای اغلب دولت‌ها به شمار می‌رود. با توجه به اینکه عمده کشورهای جهان از نظام مالیات بر مصرف و مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌کنند، اجرای این نظام مالیاتی در کشور در چارچوب تلاش‌های جهانی سازی تجارت، امور بازرگانی و اقتصاد هم مطلوب ارزیابی می‌شود.

در صورت عدم توجه به عوامل مؤثر بر حساسی و رسیدگی به این نوع مالیات، ممکن است عدالت اجتماعی به خطر افتاده و شرکت‌های درستکار در پرداخت مالیات، به‌عنوان یک منبع خروجی مهم برای شرکت‌ها از عهده رقابت با شرکت‌هایی که از پرداخت مالیات گریزان هستند، بازمانده و یا اقدام به تصمیم به عدم تمکین در پرداخت مالیات نمایند. قانون مالیات برارزش افزوده در صورتی که با هوشمندی و بسترسازی کامل اجرا شود، می‌تواند بهای تمام شده طرح بزرگ تحول اقتصادی را

کاهش دهد و از طرف دیگر کاربردهای اقتصادی، اجتماعی و توسعه ای نظام مالیاتی را به شدت افزایش خواهد داد. این امر زمانی تحقق می یابد که نظام مالیاتی کشور دارای قدرت بازدارندگی در مقابل فرار مالیاتی و صاحب پایه های گسترده مالیاتی با رویکرد عدالت مالیاتی در اقتصاد کشور باشد. تعیین میزان اعتبار مالیاتی و هم چنین فروش به عنوان مبنای مالیات بر ارزش افزوده نیازمند حسابرسی دقیق می باشد تا درآمدهای مالیاتی دولت به صورت صحیح و دقیق وصول شود. باتوجه به مطالب بالامشاهده می شود که ارزیابی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده تاچه حد می تواند با اهمیت باشد (سایت صبا ، آذر ماه سال ۱۳۸۷).

۲- ادبیات تحقیق

مالیات بر ارزش افزوده یکی از منابع مهم مالیاتی با پایه های گسترده است که در حال حاضر در بسیاری از کشورهای جهان اجرا می شود. مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سایر مالیات های شناخته شده از کارایی بهتری برخوردار است اما در عمل، اجرا و رسیدگی به آن مشکلات و پیچیدگی های خاصی وجود دارد. اگر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به قدر کافی کارآمد نباشد، عملکرد تشکل های مالیاتی بی اثر خواهد شد. تشکل های مالیاتی مجموعه ای از حلقه های زنجیر است و توان کل زنجیر با قدرت ضعیف ترین حلقه مشخص می شود. وقتی حسابرسی مالیاتی ضعیف باشد، عملکرد کل تشکل ها نیز ضعیف خواهد بود. اگر دیگر سیستم های اجرایی چون سیستم شناسایی افراد فاقد پرونده و کنترل مؤدیان خاطی (عملکرد وصول) کارایی خوبی داشته باشند، در صورت ضعف حسابرسی، عدم تمکین به فرار مالیاتی تبدیل می شود. برای به حداقل رساندن اختلاف بین میزان مالیات گزارش شده توسط مؤدیان و میزان مالیات برآورد شده توسط سازمان امور مالیاتی، باید طرح حسابرسی مناسبی اجرا شود. این طرح باید حساب های مؤدی را به طور کامل حسابرسی کند و گزارش دقیقی از فعالیت های مختلف وی بر اساس میزان فروش و رده بندی مربوطه اش ارائه کند. علاوه بر آن باید روش های متفاوتی برای بهترین نحوه مقابله با هر یک از موارد عدم تمکین داشته باشد. برنامه های خاصی نیز برای جلوگیری از عدم تمکین به طور همزمان باید اجرا شود. این روش ها براساس تجربه کشورها به شرح زیر می باشد :

۱- بازدیدهای مشاوره ای؛ ۲- حسابرسی اداری (دفتری)؛ ۳- حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده؛ و ۴- بازرسی تخلفات (دفتر طرح استقرار مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۶).

۲-۱- پیشینه تحقیق

کوبین و ژانگ در تحقیق خود در سال ۲۰۱۰ با عنوان «پروژه طلایی مالیاتی چین (یک استراتژی تکنولوژیکی برای کاهش تقلب های مالیاتی در چین)»، یک پروژه تغییر شکل مالیاتی به اسم پروژه مالیاتی طلایی را ابداع نمودند که در آن از اطلاعات پیچیده خاصی برای توسعه پذیرش قوانین مالیات بر ارزش افزوده استفاده می شد و فاکتور الکترونیکی نیز جهت تمرکز بر روی ایجاد یک سیستم انطباق مرکزی در محدوده کنترل مالیاتی و برای کاهش میزان تقلب به کار گرفته می شد. سرانجام آنان به این نتیجه رسیدند که این سیستم در کشورهای در حال توسعه قابلیت اجرا دارد ولی مناسب کشورهای توسعه یافته نیست.

هاشم زاده و دیگران در مقاله خود در سال ۲۰۱۰ با عنوان «تقلب مالیاتی توسط شرکت ها و حسابرسی مطلوب»، تقلب مالیاتی در چین را بررسی کردند. به عقیده آنان یکی از تقلب های خاصی که اتفاق می افتد ادعای استرداد بیش از اندازه برای کاهش مالیات بر ارزش افزوده روی کالاهای صادر شده، است و نتیجه گیری نمودند که وجود تقلب بر روی تصمیم های واقعی خروجی شرکت و سیاست های مالیاتی دولت تأثیر ندارد و منابع حسابرسی می تواند شرکت هایی که درگیر تقلب شده اند را شناسایی کرده و نه واسطه هایی که اسناد جعلی را فراهم کرده اند.

پاشو در مقاله خود در سال ۲۰۰۶ با عنوان «مقابله با تقلب مالیاتی (تجربه بلغارستان)»، به توصیف تجربه کشور بلغارستان در شناسایی انواع و شیوه های انجام تقلب مالیات بر ارزش افزوده با تمرکز بر سوء استفاده از اعتبار مالیاتی می پردازد و نتیجه مقاله این است که راه حل های ممکن باید در امتداد خطوطی که مدیریت خطر و اصل مسئولیت را بهینه کرده، جستجو شود و نه از طریق اعمال کنترل های سخت تر در درون و اداره کسب و کار.

گاپتا در مقاله خود در سال ۲۰۰۱ با عنوان «فرار از مالیات بر ارزش افزوده»، حسابرسی و تطبیق معاملات مدل تئوری استاندارد از اجرای مالیاتی برای تطبیق متقابل معاملات علاوه بر حسابرسی مالیات دهندگان را در نظر می گیرد و از نظر وی برای مالیات بر ارزش افزوده اجرای تطبیق صورتحساب خرید و فروش یک تکنیک مهم به شمار می آید.

یسگات در مقاله خود در سال ۲۰۰۸ با عنوان «اجرای مالیات بر ارزش افزوده در اتیوپی»، به بررسی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در اتیوپی و شناسایی مشکلات کلیدی از قبیل نبود تعداد کافی پرسنل ماهر و ایجاد شکاف در اجرای آن پرداخته و نیاز برای تقویت ظرفیت اجرا به طور کلی و برنامه حسابرسی مالیاتی بطور خاص را مورد تاکید قرار می دهد.

هریسون و کرلاو در مقاله خود در سال ۲۰۰۵ با عنوان «استردادهای مالیات بر ارزش افزوده: مروری بر تجربه کشورها»، رویکرد اجرای استرداد مالیاتی در ۳۶ کشور توسعه یافته و در حال توسعه را بررسی کرده و بهترین مدل جهت استرداد برای همه کشورها در سطح توسعه یافتگی را پیشنهاد می کند.

زارع مقدم و غنی در سال ۱۳۸۸ در مقاله خود تحت عنوان «فرصت ها و چالش های مالیات بر ارزش افزوده»، یکی از بزرگترین مشکلات موجود در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را این دانسته است که بسیاری از فروشندگان، فاکتورهای فروششان را ارائه نمی دهند و خرده فروشان براین عقیده اند که نمی توانند صورت حساب های حقیقی خود را ارائه دهند زیرا آن ها نیز صورتحساب های واقعی از عمده فروشان دریافت نمی کنند و همچنین راه کارهایی برای آن بررسی کرده است که به شرح زیر است: ۱) اطلاع رسانی گسترده به وسیله رادیو، تلویزیون و روزنامه و آموزش موضوع های گوناگون در خصوص مالیات بر ارزش افزوده؛ ۲) برگزاری کلاس های آموزشی متناسب با کارهای رایانه ای برای کارمندان؛ ۳) مبادرت به اقدام هایی در زمینه حسابرسی مالیاتی با هدف افزایش کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده که توسعه این کار برای اجرای مؤثر و دقیق این مالیات لازم و ضروری است؛ ۴) ایجاد ثبات سیاسی و تعهدهای محکم سیاسی در اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده.

عبداللهی و خدایار یگانه در مقاله خود در سال ۱۳۸۸ با عنوان «حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده»، به بررسی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و همچنین موارد عدم تمکین مالیاتی از جمله فرار مالیاتی و انواع تقلب های مالیاتی پرداخته و ذکر انواع، ویژگی ها و روش های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، استقرار طرح های حسابرسی قوی و اثر بخش را که قادر به شناسایی به موقع موارد عدم تمکین و تخلف های مالیاتی است را مورد مطالعه قرار داده و نتیجه گیری می کنند که در کل زنجیره نظام مالیات بر ارزش افزوده وجود حلقه ای به نام حسابرسی برای افزایش توان و قدرت این نظام مالیاتی امری ضروری و غیر قابل اجتناب است .

بزرگ اصل در مقاله خود در سال ۱۳۸۷ با عنوان «مالیات بر ارزش افزوده و گزارشگری مالی آن»، به بررسی حسابداری مالیات بر ارزش افزوده پرداخته و به این نتیجه رسیده است که نیاز به تدوین استاندارد حسابداری جدیدی نیست و استاندارد موجود برای گزارشگری مالی آن کافی می باشد و مقایسه ای بین نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران با کشور انگلستان داشته و نتیجه اینکه قانون مالیات بر ارزش افزوده می تواند اتکای دولت به درآمد نفت را کاهش دهد و دامنه فرار مالیاتی را محدود تر سازد و حسابداران، هم در اجرا و هم در حسابرسی با این قانون سر و کار دارند و گزارشگری مالی مالیات بر ارزش افزوده بسیار ساده است اما در حسابرسی به خصوص از جهت نگهداری مدارک و مستندات کافی و طراحی روش های رسیدگی لازم، تاحدی کار سخت تر است.

موسوی جهرمی و دیگران در مقاله خود در سال ۱۳۸۸ با عنوان « فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده » یک مدل نظری ارائه کرده اند که بر اساس این مدل ارائه شده چنین استنباط می شود که با افزایش پرداخت های هزینه ای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی افزایش می یابد و به عبارتی تمکین مالیاتی کاهش خواهد یافت. همچنین افزایش در احتمال رسیدگی و کشف فرار مالیاتی و افزایش نرخ جریمه، برای مواردی که پرونده مالیاتی رسیدگی نمی شود، افزایش تمکین مالیاتی و در نتیجه کاهش فرار مالیاتی را موجب خواهد شد و نتیجه اینکه مسئولان و مجریان نظام مالیات بر ارزش افزوده را می تواند در اتخاذ سیاست ها و انتخاب متغیر سیاسی در امر جلوگیری از فرار مالیاتی یاری رساند.

جعفری صمیمی در گزارش طرح تحقیقاتی خود در سال ۱۳۸۴ با عنوان « ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکت ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران» به بررسی تدوین سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و همچنین بررسی اثرات اقتصادی به خصوص درآمدزایی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده و جایگزینی آن با مالیات شرکت ها و واحدهای اقتصادی در استان مازندران پرداخته و علاوه بر این ضمن بررسی مشخصات عمده اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده و روش عمده اجرای این مالیات در اغلب کشورهای جهان، شرایط لازم برای اجرای موفقیت آمیز سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده در کشورمان با توجه به تجربه کشورهای موفق را تجزیه و تحلیل کرده است و نتیجه اینکه با توجه به سابقه تاریخی حسابداری در کشورمان و همچنین برخورداری از نیروهای متخصص در این زمینه در مقایسه با سایر کشورهای جهان می توان

گفت که اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده در ایران با برنامه ریزی مناسب قابل پیش بینی می باشد.

۳- فرضیه های پژوهش

فرضیه های این پژوهش در قالب ۳ فرضیه به شرح زیر تدوین شده است:

۱- رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران در صورت های مالی واحد مورد رسیدگی، بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

۲- کنترل اعتبار فاکتورهای ارایه شده توسط واحد مورد رسیدگی، بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

۳- محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته واحد مورد رسیدگی توسط کارشناس مستقل برای ارزیابی قیمت فروش درج شده در فاکتور، بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

۳-۱- روش پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، کاربردی است زیرا به بررسی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته و درجهت تبیین این عوامل و ارائه پیشنهادهایی جهت تعیین معیار و دستور العمل حسابرسی و رسیدگی مالیات بر ارزش افزوده می پردازد. در این تحقیق مبانی نظری پژوهش از طریق روش مطالعه کتابخانه ای یعنی مطالعه مقاله ها، کتاب ها و پژوهش های انجام شده در گذشته تدوین می گردد و از نظر استنتاج با استفاده از نمونه گیری از شرکت های پذیرفته شده در بورس و کارکنان اجرایی اداره های مالیات بر ارزش افزوده، روش تحلیلی استقرایی برای رد یا تأیید فرضیه ها به کار گرفته می شود و نتایج به کل جامعه تعمیم داده می شود و از نظر طرح تحقیق، پیمایشی است زیرا داده های مورد استفاده بر مبنای نظرسنجی از افراد در جامعه یا نمونه آماری گردآوری می شود.

۳-۲- جمع آوری داده ها و ابزار اندازه گیری

اطلاعات مورد نیاز برای این تحقیق از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است که در آن مقیاس اندازه گیری داده ها مقیاس ترتیبی (رتبه ای) است، که به صورت طیف لیکرت (شامل ۵ گزینه) شامل گزینه های بسیار زیاد (بیشترین امتیاز)، زیاد، متوسط، کم و بسیار کم (کمترین امتیاز)، آورده شده است که از طریق نظرسنجی از کارکنان اداره کل امور مالیات برارزش افزوده شهر تهران و مدیران مالی شرکت های مشمول مالیات برارزش افزوده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری گردیده است. تأثیر هر یک از فاکتورهای مورد نظر در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به وسیله ۸ سؤال پرسیده شده است.

۳-۳- جامعه آماری پژوهش

در این پژوهش، جامعه مورد مطالعه محدود بوده و شامل کارکنان اداره کل امور مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران و مدیران مالی شرکت های مشمول مالیات برارزش افزوده پذیرفته شده که در قلمرو زمانی (۸۷/۰۷/۰۱ تا ۸۹/۰۷/۰۱) در بورس اوراق بهادار حضور داشته اند، می باشد. تعداد کل افراد جامعه مورد مطالعه برابر با ۳۴۶ نفر است که تعداد ۱۴۹ نفر شامل کارکنان اداره کل امور مالیات برارزش افزوده شرق، غرب، جنوب، شمال و مرکز شهر تهران و تعداد ۱۹۷ نفر شامل مدیران مالی شرکت های مشمول مالیات برارزش افزوده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند که تعداد نمونه مورد نیاز برای انجام پژوهش از طریق فرمول کوکران و به این شرح محاسبه می شود:

$$N: \text{تعداد کل جامعه آماری} = ۳۴۶$$

d^2 : وقتی که سطح معنی داری آزمون برابر $۰/۰۵$ باشد t برابر با $۱/۹۶$ در نظر گرفته می شود.

d : تقریب در برآورد پارامتر مورد مطالعه $= ۰/۰۸$ (d حداکثر می تواند $۰/۱$ در نظر گرفته شود).

p : نسبت موافقین $= ۰/۵$

q : نسبت مخالفین $= ۰/۵$

$$\text{حجم نمونه} = \frac{۳۴۶ \times (۱/۹۶)^2 \times ۰/۵ \times ۰/۵}{۳۴۶ \times (۰/۰۸)^2 + (۱/۹۶)^2 \times ۰/۵ \times ۰/۵} \approx ۱۰۴$$

حجم نمونه باید برابر با ۱۰۴ نفر باشد که با توجه به سهم هر گروه از افراد از کل جامعه، تعداد ۴۵ نفر از کارکنان اداره کل امور مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران از کل و تعداد ۵۹ نفر از مدیران مالی شرکت های مشمول مالیات بر ارزش افزوده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به تصادف انتخاب گردیدند و برای آنها پرسشنامه تکمیل گردید.

روایی (اعتبار) پرسشنامه:

مقصود از روایی آن است که وسیله اندازه گیری بتواند خصیصه و ویژگی مورد نظر را اندازه بگیرد. اهمیت روایی از آن جهت است که اندازه گیری های نامناسب و ناکافی می تواند هر پژوهش علمی را بی ارزش و ناروا سازد. به منظور بررسی روایی پرسشنامه از نظر اساتید و متخصصان استفاده شد.

۳-۴- پایایی پرسشنامه

برای تعیین پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ که یکی از متداول ترین روش های اندازه گیری اعتماد پذیری پرسشنامه است، استفاده شده است که از رابطه زیر بدست می آید:

J: مقدار زیرمجموعه سؤال های پرسشنامه؛

S_J: واریانس زیر آزمون J؛

S²: واریانس کلی آزمون.

$$r_{\alpha} = \frac{J}{J-1} \left(1 - \frac{\sum S_j}{S} \right)$$

در این مطالعه، ابتدا پرسشنامه بین ۱۷ نفر (۸ نفر از کارکنان اداره کل امور مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران و ۹ نفر از مدیران مالی شرکت های مشمول مالیات بر ارزش افزوده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، توزیع گردید و به کمک اطلاعات به دست آمده از این نمونه مقدماتی آلفای کرونباخ برای پرسشنامه بدست آمد که برابر با ۰/۷۸۳ بود. آلفای کرونباخ مربوط به سؤالات هر یک از فرضیه ها در نگاره شماره ۱ آورده شده است.

نگاره (۱) - آلفای کرونباخ مربوط به فرضیه های مورد مطالعه

فرضیه	آلفای کرونباخ
فرضیه ۱	۰/۷۹۹
فرضیه ۲	۰/۷۳۳
فرضیه ۳	۰/۸۰۱

۳-۵- یافته های پژوهش

برای تأیید یا رد فرضیه های پژوهش از ۳ آزمون آماری استفاده شده است که به صورت زیر می باشد:

۱- آزمون توزیع دو جمله ای:

برای استفاده از آزمون دوجمله ای به جای توجه به ارزش عددی میانگین های بدست آمده، افراد فقط به ۲ گروه موافق و مخالف تقسیم شده اند. در مورد فرضیه اول یعنی رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران تعداد ۶۳ نفر (۶۱ درصد) موافق و تعداد ۴۱ نفر (۳۹ درصد) مخالف تأثیر آن بر حسابرسی مالیات برارزش افزوده بودند که با توجه به اینکه تعداد موافقان بیش از ۵۰ درصد می باشد پس این فرضیه تأیید می گردد. در مورد فرضیه دوم یعنی کنترل اعتبار فاکتورهای ارایه شده توسط واحد مورد رسیدگی، تعداد ۹۰ نفر (= درصد) موافق و تعداد ۱۴ نفر (۱۳ درصد) مخالف تأثیر آن بر حسابرسی مالیات برارزش افزوده بودند که با توجه به اینکه تعداد موافقان بیش از ۵۰ درصد می باشد پس این فرضیه تأیید می گردد. در مورد فرضیه سوم یعنی محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته واحد مورد رسیدگی توسط کارشناس مستقل برای ارزیابی قیمت فروش درج شده در فاکتور تعداد ۴۵ نفر (۴۳ درصد) موافق و تعداد ۵۹ نفر (۵۷ درصد) مخالف تأثیر آن بر حسابرسی مالیات برارزش افزوده بودند که با توجه به اینکه تعداد مخالفان بیش از ۵۰ درصد می باشد، پس این فرضیه رد می گردد. خلاصه نتایج آزمون توزیع دو جمله ای در نگاره شماره ۲ در زیر آمده است:

نگاره (۲) - خلاصه نتایج آزمون توزیع دو جمله ای

نتیجه آزمون فرضیه	مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
		نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
قبول	۰/۰۳۹	۰/۳۹	۴۱	۰/۶۱	۶۳	فرضیه ۱
قبول	≤۰/۰۰۰۱	۰/۱۳	۱۴	۰/۸۷	۹۰	فرضیه ۲
عدم پذیرش	۰/۲۰۲	۰/۵۷	۵۹	۰/۴۳	۴۵	فرضیه ۳

۲- آزمون نرمال بودن داده ها:

از آنجایی که در این تحقیق آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای) مورد استفاده قرار گرفته، بهتر است نرمال بودن داده ها بررسی گردد. در این تحقیق به منظور تشخیص نرمال بودن داده ها از آزمون کلموگروف-اسمیرنف یک نمونه ای استفاده می شود که فرض صفر و فرض متقابل آن به صورت زیر تعریف می شود:

$$\begin{cases} H_0 : & \text{داده ها نرمال هستند} \\ H_1 : & \text{داده ها نرمال نیستند} \end{cases}$$

در صورتی که مقدار احتمال (P-Value) بیشتر از 0.05 باشد فرضیه H_0 را نمی توان رد کرد در نتیجه نمی توان مدعی شد داده ها نرمال نیستند. در این حالت قادر خواهیم بود از آزمون های پارامتری برای بررسی فرضیه های تحقیق استفاده کنیم. تجزیه و تحلیل داده ها به کمک نرم افزار SPSS و در سطح 95% انجام شده است. همانگونه که نگاره شماره ۳ نشان می دهد، مقدار احتمال (P-Value) محاسبه شده در مورد متغیرها بیشتر از 5% درصد است. بنابراین در سطح 95% درصد، داده ها دارای توزیع نرمال می باشند.

نگاره (۳) - خلاصه نتایج آزمون k-s

نتیجه آزمون فرضیه	(P-Value) مقدار احتمال	آماره کولموگروف-اسمیرنف	فرضیه
قبول	۰/۶۴۷	۰/۷۳۸	فرضیه نرمال بودن ۱
قبول	۰/۵۳۴	۰/۸۰۷	فرضیه نرمال بودن ۲
قبول	۰/۱۷۳	۱/۱۰۶	فرضیه نرمال بودن ۳

۳- آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای):

در این آزمون با توجه به پرسشنامه ای بودن تحقیق و استفاده از مقیاس لیکرت، آزمون ما آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت به صورت یک طرفه (راست) بررسی می گردد. اگر امتیازهای تخصیصی به گزینه های طیف لیکرت را با هم جمع کرده و بر تعداد آن ها تقسیم کنیم، عدد ۳ به-

$$\text{دست می آید: } (1+2+3+4+5)/(5)=3$$

در مورد فرضیه اول اگر میانگین امتیاز های داده شده به سؤالات مربوط به مؤثر بودن رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران در صورت های مالی واحد مورد رسیدگی، در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_۰ رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_۱ تأیید می گردد. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در نگاره شماره ۴ آمده است.

نگاره (۴) - نتیجه آزمون t برای فرضیه اول

نتیجه آزمون فرضیه	مقدار احتمال (P-Value)	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
قبول	≤۰/۰۰۰۱	۱۰۳	۴/۷۲	۰/۷۰	۳/۳۳	فرضیه ۱

از آنجایی که مقدار آماره t بزرگتر از ۱/۶۴۵ می باشد، فرضیه H_۰ مبنی بر بزرگتر نبودن میانگین شاخص معرف فرضیه اول از عدد ۳ رد می گردد. بنابراین با ۰/۹۵ اطمینان ادعا می گردد شاخص ذکر شده به طور معنی داری از عدد ۳ بزرگتر می باشد. بنابراین رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران در صورت های مالی واحد مورد رسیدگی، بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است. در مورد فرضیه دوم اگر میانگین امتیازهای داده شده به پرسش های مربوط به مؤثر بودن کنترل اعتبار فاکتورهای ارایه شده توسط واحد مورد رسیدگی، در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_۰ رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_۱ تأیید می گردد. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در نگاره شماره ۵ آمده است.

نگاره (۵) - نتیجه آزمون t برای فرضیه دوم

نتیجه آزمون فرضیه	مقدار احتمال (P-Value)	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
قبول	$\leq 0/0001$	۱۰۳	۱۲/۸۵	۰/۵۵	۳/۷۰	فرضیه ۲

از آنجایی که مقدار آماره t بزرگتر از $1/645$ می باشد، فرضیه H_0 مبنی بر بزرگتر نبودن میانگین شاخص معرف فرضیه اول از عدد ۳ رد می گردد. بنابراین با $0/95$ اطمینان ادعا می گردد شاخص ذکر شده بطور معنی داری از عدد ۳ بزرگتر می باشد. بنابراین کنترل اعتبار فاکتور های ارایه شده توسط واحد مورد رسیدگی، درحسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است. درمورد فرضیه سوم اگر میانگین امتیازات داده شده به سؤالات مربوط نظریه «مؤثر بودن محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته واحد مورد رسیدگی توسط کارشناس مستقل برای ارزیابی قیمت فروش درج شده در فاکتور، درحسابرسی مالیات بر ارزش افزوده»، بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت (آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در نگاره شماره ۶ آمده است.

نگاره (۶) - نتیجه آزمون t برای فرضیه سوم

نتیجه آزمون فرضیه	مقدار احتمال (P-Value)	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
عدم پذیرش	$0/168$	۱۰۳	$0/97$	$0/70$	$2/93$	فرضیه ۳

از آنجایی که مقدار آماره t کوچکتر از $1/645$ می باشد، فرضیه H_0 مبنی بر بزرگتر نبودن میانگین شاخص معرف فرضیه سوم از عدد ۳ را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. بنابراین نمی توان ادعا کرد شاخص ذکر شده بطور معنی داری از عدد ۳ بزرگتر باشد بنابراین محاسبه بهای تمام شده کالای

فروش رفته واحد مورد رسیدگی توسط کارشناس مستقل برای ارزیابی قیمت فروش درج شده در فاکتور، درحسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر نیست.

۴- نتیجه گیری

در این پژوهش عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارزیابی گردید. مالیات بر ارزش افزوده متدلوژی و تفکری است که چندین دهه از تجربه مثبت آن در سایر کشورها گذشته و مورد تأکید بیشتر صاحب نظران و کارشناسان اقتصادی و مالیاتی بانک جهانی و صندوق بین المللی پول است و اجرای مالیات بر ارزش افزوده به نحو صحیح نیازمند حسابرسی دقیق و صحیح بوده که سبب کاهش فرار مالیاتی و افزایش درآمدهای دولت به عنوان یکی از منابع مهم مالیاتی با پایه های گسترده می گردد و در تمامی پژوهش ها درکشورهای فاقد مالیات بر ارزش افزوده توصیه شده و نکاتی پیرامون طراحی، اجرا و نحوه جلوگیری از فرار و تقلب های آن توضیح داده شده است. اما در اجرا و رسیدگی به این مالیات و همچنین حسابرسی آن مشکلات و پیچیدگی هایی وجود دارد و عوامل بسیاری در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر به نظر می رسد.

در این پژوهش جنبه هایی از قبیل رعایت استانداردهای حسابداری ایران در صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی، کنترل اعتبار فاکتورهای ارائه شده توسط واحد مورد رسیدگی و همچنین محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته واحد مورد رسیدگی توسط کارشناس مستقل برای ارزیابی قیمت فروش درج شده در فاکتور در قالب فرضیه های پژوهش مورد ارزیابی قرار گرفت.

بنابراین درمورد فرضیه اول که مورد تأیید قرارگرفت، می توان گفت که درتحقیق های پیشین نیز تأکید به استفاده از استانداردهای حسابداری موجود برای ثبت رویدادها و همچنین گزارشگری مالی مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده برکفایت استانداردهای حسابداری ایران جهت این امر تأکید دارد. همچنین صورتهای مالی حسابرسی شده دارای قابلیت اتکای بیشتری بوده، چراکه اظهار نظر حسابرسان مستقل بر مبنای رعایت استانداردهای حسابداری بوده و به دلیل تطابق استانداردها با صورتهای مالی، اشتباه های کمتری در این صورتهای دیده می شود.

فرضیه دوم هم مورد تأیید قرار گرفت چراکه پژوهش های اخیر نشان می دهد تعیین اصالت و واقعی بودن فاکتورهای وارده و صادره توسط واحد مورد رسیدگی از عوامل بسیار مهم در تعیین میزان

مالیات بر ارزش افزوده به شمار می آید چرا که از تقلب و فرار مؤدیان مالیاتی و صدور فاکتورهای صوری جلوگیری می کند. البته در پژوهشی که درکشورکره جنوبی صورت گرفت کنترل متقابل صورتحساب های خرید و فروش، کاری دشوار و هزینه بر بوده و به کشف فرارمالیاتی نیز کمک نکرده است.

لیکن فرضیه سوم مورد تأیید قرار نگرفت چرا که از نظر مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس، تعیین کارشناس مستقل برای ارزیابی و کنترل مجدد محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته برای واحد مورد رسیدگی، بسیار پرهزینه بوده و از نظر کارشناسان و مدیران مالیاتی می بایستی فرد تعیین شده به عنوان کارشناس مستقل مورد تأیید سازمان امور مالیاتی باشد و همچنین قیمت فروش کالا که مبنای تعیین مالیات بر ارزش افزوده می باشد براساس میزان عرضه و تقاضا یعنی قیمت بازاری تعیین شده در مورد کالاهایی که در بازار معامله می شوند، به بهای تمام شده کالای فروش رفته هیچ ارتباطی ندارد که نشان از کم یا بی تأثیر بودن این فرضیه بوده و فقط در مورد کالاهای خاص و یا دست دوم که بازار فعالی برای قیمت گذاری آن وجود ندارد، به نظر می رسد محاسبه بهای تمام شده، می تواند در محاسبه قیمت فروش و در نتیجه مالیات بر ارزش افزوده مؤثر باشد که در آن هم باید ملاحظه منفعت و هزینه ملاک عمل قرار گیرد.

در خصوص محدودیت های پژوهش می توان گفت که یافته های پژوهش در قلمرو مکانی این تحقیق صادق بوده و قابل تعمیم به کل جامعه نمی باشد.

پیشنهادها و راهکارهای زیر در راستای فرضیه های تحقیق می تواند مطرح شود:

۱- الزام شرکت ها به ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده و افشای مناسب مالیات بر ارزش افزوده در این صورتهای؛

۲- تلاش در جهت کاهش موارد افتراق بین قوانین مالیاتی با استانداردهای حسابداری؛

۳- یکسان سازی فرم ها و اظهارنامه های مالیاتی با صورتهای مالی جهت رعایت آسان تر استانداردهای حسابداری؛

۴- ایجاد پایگاه داده ها برای فاکتورهای خرید و فروش و مطابقت میزان خرید و فروش شرکت ها با اطلاعات موجود در پایگاه داده ها؛

۵- تشکیل کمیته های حسابرسی در اداره های مالیاتی جهت نظارت برحسابرسی های صورت گرفته؛

۶- رسیدگی نمونه ای در مورد اصالت فاکتورهای خرید و فروش ارائه شده توسط واحد مورد رسیدگی؛

۷- تشکیل هیئتی از کارشناسان صنایع مختلف جهت ارزیابی قیمت فروش کالاهای خاص و دست دوم.

پیشنهاد هایی نیز برای انجام تحقیقات آتی ارائه می شود:

۱- انجام پژوهش در زمینه کاهش موارد افتراق بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری؛

۲- انجام پژوهش در زمینه تدوین پاداش و جریمه مربوط به شرکت ها در قانون مالیات بر ارزش افزوده؛

۳- انجام پژوهش در زمینه تفاوت حسابرسی در شرکت های دارای نرم افزارهای مالی و شرکت های فاقد آن؛

۴- انجام پژوهش در زمینه دلایل انجام تقلب های مالیاتی در ایران.

فهرست منابع

- ۱- بزرگ اصل، موسی (۱۳۸۷)، مالیات بر ارزش افزوده و گزارشگری مالی آن، مجله حسابرس، شماره ۴۱.
- ۲- جعفری صمیمی، احمد (۱۳۸۴)، ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکتها و صاحبان مشاغل در استان مازندران، گزارش نهایی طرح تحقیقاتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی
- ۳- عبدالهی، شهرام و خدایار یگانه، سعید (۱۳۸۸)، حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۹.
- ۴- غنی، محسن و زارع مقدم، احمد (۱۳۸۸)، مالیات بر ارزش افزوده (فرصتها و چالشها)، مجله حسابدار، شماره ۳۱.
- ۵- کاسانگرا، ملیکا، سیلوانی، کارلوس، هلند، گراهام (۱۳۸۶)، مالیات بر ارزش افزوده: مسائل مربوط به سیاستگذاری و اجرا، چاپ اول، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور (دفتر طرح استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده).
- ۶- موسوی جهرمی، یگانه و دیگران (۱۳۸۸)، فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۵۳.
7. Das-gupta, Arindam and Gang, IRAN (2001), Value Added Tax Evasion, Auditing and Transactions Matching Gokhale Institute of Politics and Economics, Rutgers University.
8. Graham Harrison & Russell krelove, (2005), VAT Refunds: A Review of Country Experience, IMF Working Paper.
9. Jane K. Winn, Angela Zhang.(2010) , China's Golden Tax Project:A Technological Strategy for Reducing Vat Fraud.
10. Nigar, Hashimzade , Zhanyi , Huang, Gareth D. Myles (2010) ,Tax fraud by firms and optimal auditing , International Review of Law and Economics 30.
11. Pashev,Konstantin (2006), Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience.

12. Wollela Abehodie Yesegat (2008), Value Added Tax Administration in Ethiopia:A Reflection of Problems.
13. <http://www.sabainfo.ir/fa/news/15993>.