شناسایی و اولویت بندی نسبت های مالی اثر گذار بر درآمد مشمول مالیات

بهروز باقری[۱]، مهدی عموری[۲]

تاریخ دریافت : ۸۷/۸/۲۹ تاریخ پذیرش : ۸۸/۱/۲۶

چکیده:

شناسایی اظهارنامه‌های مالیاتی پر ریسک و قرار دادن آنها در نمونه انتخابی حسابرس مالیاتی، به منظور رسیدگی در هرنظام مالیاتی از اهمیت زیادی برخوردار است. در پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک(RAS) یکی از معیار های مهم در شناسایی اظهارنامه های پر ریسک مودیان، نسبت های مالی اثر گذار بر درآمد مشمول مالیات است. بنابراین ،تحقیق حاضر به دنبال شناسایی و اولویت بندی نسبت هایی است که می توانند با اثرگذاری بر درآمد مشمول مالیات در تعیین ریسک اظهار نامه های مودیان نقش اساسی ایفا نمایند. با به کارگیری پرسشنامه و تجزیه و تحلیل داده های آن بر اساس تکنیک تحلیل سلسله مراتبی(AHP) این نتیجه حاصل شد که نسبت هایی از قبیل نسبت سود خالص، نسبت سود ناخالص، سود هر سهم، بازده سهام، بازده سرمایه در گردش که به نوعی بر اساس سود شرکت محاسبه می شوند با اثر گذاری بر درآمد مشمول مالیات، در تعیین ریسک اظهار نامه مودیان از اهمیت بیشتری برخوردار هستند.

واژه های کلیدی:

انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک، اظهارنامه‌های پر ریسک، نسبت های مالی، درآمد مشمول مالیات، تکنیک تحلیل سلسله مراتبی(AHP)

۱- کارشناس ارشد حسابداری، پژوهشگر دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی
۲- کارشناس ارشد حسابداری، پژوهشگر دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی

مقدمه

در هر کشوری، مالیات به عنوان یکی از ابزارهای اصلی دولت در اقتصاد، نقش بسیار مهمی را ایفا می کند به گونه ای که امروزه در کشـورهای صنعتی، بهبود و توسـعه کارایی و اثربخشی اظهار مالیات مودیان و مطالبه آن توسـط کارشناسـان امور مالیاتی ضمن رعایـت اصل عدالت مالیاتی، از اهمیت زیـادی برخوردار گردیده اسـت(پژویان،۱۳۸۰). متناسـب با توجه روزافزون به مقوله مالیات در سـطح بین المللی، در کشور ایران نیز اقداماتی در این زمینه صورت پذیرفته اسـت. تدوین طرح جامع مالیاتی و تاکید بر اجرایی کردن آن در سطح کشـور، دلیل محکمی بر این ادعا است(سـازمان امور مالیاتی کشـور، ۱۳۸۶). پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسـک به عنوان یکی از پروژه‌های اولویت‌دار سـازمان امور مالیاتی کشـور در طرح جامع مالیاتی می‌باشـد. در خصوص اهمیت انتخاب برای حسابرسـی مبتنی برریسک لازم به ذکر است که در روال جاری تمام اظهارنامه‌های مالیاتی رسـیدگی می شوند و تنها در طرح خود اظهاری موضوع ماده ۵۸ ق.م.م درصدی از اظهارنامه‌ها، به طور تصادفی انتخاب و مورد رسیدگی قرار می گیرند. این انتخاب تصادفی باعث می‌شود تا در برخی موارد، اظهارنامه‌های پر ریسـک که از نظر میزان مالیات با اهمیت تلقی می‌شوند، در نمونه انتخابی کارشناسان امور مالیاتی به منظور رسیدگی به صحت و سقم مالیات ابرازی قرار نگیرند.

یکی از موارد مطرح در پروژه انتخاب برای حسابرسـی مبتنی بر ریسـک ، شناسـایی نسـبت‌های مالی موثر بر درآمد مشمول مالیات مودیان مالیاتی می باشد(سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۶). نتایج این تحقیق می‌تواند در عملیاتی شدن پروژه مذکور مورد استفاده قرار گیرد. برای حل مشکل مذکور سازمان امور مالیاتی درصدد است تا از طریق انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک و به وسیله شناسایی شاخص‌ها و معیارهای موثر بر درآمد مشمول مالیات (از قبیل نسبت‌های مالی)، اظهارنامه‌های مالیاتی را بر مبنای ریسک طبقه‌بندی نماید. به طوری که از طریق این نوع انتخاب، سـازمان امور مالیاتی کشـور قادر خواهد بود اظهارنامه‌های پر ریسـک را شناسـایی و آنها را به منظور رسیدگی در نمونه انتخابی خود قرار دهد. بنابراین، در این پژوهش به شناسـایی نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات مودیان مالیاتی پرداخته می شود. هدف اصلی در این تحقیق شناسـایی و اولویت‌بندی نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات، به منظور تعیین درجه ریسک اظهارنامه‌های مودیان مالیاتی است تا اظهارنامه‌های مذکور در نمونه انتخابی حسابرس مالیاتی برای تعیین صحت و سقم مالیات ابرازی آن قرار گیرند.

در کشـورهایی کـه از تکنیک انتخاب برای حسابرسـی مبتنی بر ریسـک در گزینـش اظهارنامه‌ها به منظور حسابرسـی مالیاتی اسـتفاده می‌کنند، روش انتخاب شـاخص‌ها و معیارها و نیز چگونگی طبقه‌بندی

اظهارنامه‌ها بر مبنای ریسک کاملاً محرمانه است. زیرا با افشاء نحوه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک، برخی اشخاص فرصت‌طلب (حقیقی و حقوقی) به منظور پایین آوردن ریسک انتخاب، اقدام به دستکاری اظهارنامه‌های مالیاتی خود می نمایند. از این رو، انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک و نحوه عملکرد آن در هر کشوری کاملاً سری بوده و تحقیق حاضر نیز از این نظر، فاقد هرگونه پیشینه‌ای است.

روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ طبقه بندی تحقیق بر مبنای هدف، از نوع تحقیق کاربردی است(بازرگان و دیگران، ۱۳۷۷). دراین پژوهش با توجه به ماهیت تحقیق از طریق فرایند تحلیل سلسله مراتبی(AHP) نسبت های مالی اثر گذار بر درآمد مشمول مالیات از نظر پرسش شوندگان، اولویت بندی می شوند. در AHP ذهن فرد دانشی سازمان یافته برای تصمیم گیری را بکار می برد و این مهمترین برتری این روش بر دیگر روشها می باشد. روش AHP برای تعیین اولویت بین چندین عامل که در ارتباط با یک عامل مشخصی هستند، به کار برده می شود(آذر و رجب زاده، ۱۳۸۱). در این تحقیق، از طریق AHP قادر خواهیم بود تا نسبت های مالی و سایر معیارها و شاخص های مورد نظر را از نظر میزان ارتباط آنها با درآمد مشمول مالیات و در نتیجه درجه ریسک اظهارنامه‌های مودیان، اولویت بندی کنیم. در تعیین درجه ریسک اظهارنامه‌های مودیان برای برخی معیارها اهمیت بیشتری قائل می شویم و تغییرات آنها با حساسیت بیشتری مد نظر قرار خواهد گرفت. اما لازمه استفاده ازAHP به منظور تعیین اولویت میان نسبت های مالی و سایر معیارها و شاخص ها از نظر میزان ارتباط آنها با درجه ریسک اظهارنامه‌های مودیان، تدوین پرسشنامه ای بر اساس روشAHP، ارسال آن به پرسش شوندگان و در نهایت جمع آوری نظرات آنها در خصوص ارتباط مذکور می باشد(آذر و رجب زاده، ۱۳۸۱).

در این تحقیق، به منظور اعمال آزمون AHP، پرسشنامه‌ای حاوی پنج گروه نسبت های مالی که شامل نسبت های نقدینگی، نسبت های فعالیت، نسبت های اهرمی، نسبتهای سودآوری، نسبت های بازار و همچنین سایر معیارها و شاخص ها اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات(تهرانی،۱۳۸۴ و مدرس و عبدالله زاده، ۱۳۸۴ و نوو، ۱۳۷۴) در سه مرحله تهیه و پرسشنامه نهایی(پرسشنامه شماره ۳) پس از اعمال تعدیلات لازم در پرسشنامه‌های شماره ۱ و۲، به اعضای جامعه مورد نظر این تحقیق به شرح زیر ارسال گردیده است:

۱. اعضای هیات علمی گروههای حسابداری دانشگاه های تهران و علامه طباطبایی
۲. دانشجویان حسابداری و مدیریت مالی مقطع دکتری و کارشناسی ارشد ورودی سال‌های

۱۳۸۵و۱۳۸۶دانشگاه‌های تهران و علامه طباطبایی

۳. پرسنل واحد نظارت بر ناشران سازمان بورس و اوراق بهادار

۴. مدیران و سرپرستان ارشد سازمان حسابرسی شعبه میدان آرژانتین

۵. ممیزان کل و سر ممیزان اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ مالیاتی

۶. ممیزان کل و سر ممیزان اداره کل امور مالیاتی شمال تهران، معاونت شرکت ها

با بررسی های به عمل آمده، تعداد کل جامعه به منظور ارسال پرسشنامه در این مرحله به صورت جدول زیر تعیین می شود:

جدول (۱) : تعداد جامعه آماری مرتبط با آزمون AHP

ردیف	شماره گروه مورد نظر	تعداد
۱	۱	۲۵
۲	۲	۸۰
۳	۳	۲۰
۴	۴	۵۰
۵	۵	۴۰
۶	۶	۳۸
جمع کل		**۲۵۳**

منبع: اطلاعات تحقیق

در ایــن تحقیــق، تعداد جامعه با تعداد نمونه یکســان بوده و محقق تمام اعضای جامعه را مورد بررســی قرار می دهد. بنابراین، روش نمونه گیری در این پژوهش مصداق نخواهد داشــت. همچنین به دو روش زیر اطلاعات این تحقیق گردآوری شده اند:

الف- برای مطالعه ادبیات موضوع، از روش مطالعات کتابخانه ای استفاده شده است؛

ب- اطلاعات مربوط به شناسایی و اولویت بندی نسبت های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات به وسیله روش AHP، از طریق پرسشنامه جمع آوری گردیده است.

بنابراین، در این تحقیق به منظور شناسایی نسبت‌های مالی موثر بر درآمد مشمول مالیات، از ابزار پرسشنامه و به منظور اولویت بندی نسبت های مالی مذکور از نرم افزار AHP استفاده می شود.

نتایج تحقیق

به منظور انجام آزمون AHP داده‌های ۱۸۰ پرسشنامه دریافتی، در نرم افزار AHP وارد شد و پس از آزمون ناسازگاری تک تک آن‌ها (آذر و رجب زاده، ۱۳۸۱)، در نهایت نسبت های مالی و سایر معیارها و شاخص ها به شرح جدول ۲ اولویت بندی شدند.

همانطوری که در جدول ۲ ملاحظه می گردد از نظر پرسش شوندگان، نسبت های سود خالص و سود ناخالص در اولویت های اول و دوم قرار گرفته اند که این امر تا حدودی قابل پیش بینی بود. به این دلیل که مالیات بر سود شرکت بسته می شود و در تعیین درآمد مشمول مالیات، سود اشخاص حقوقی نقش بسیار مهمی را ایفا می نماید. نسبت های سود هر سهم، بازده سود سهام و نسبت قیمت به سود در اولویت های بعدی قرار گرفته اند که این خود نشان دهنده اهمیت نسبت های مالی مرتبط با سود اشخاص حقوقی در تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان مالیاتی از نظر پرسش شوندگان می باشد.

سایر معیار ها و شاخص ها در اولویت های آخر قرار گرفته‌اند به استثنای معیار روند سودآوری شرکت که اولویت بیست و یکم را به خود اختصاص داده است. این امر نشان می دهد که پرسش شوندگان بیشتر به معیار هایی اهمیت می دهند که به صورت کمّی از طریق صورت های مالی اشخاص حقوقی قابل تعیین هستند و در تعیین ریسک اظهارنامه های مودیان به معیار های کیفی اولویت کمتری قائل هستند.

نتایج جدول ۲ نشان می دهد که از ده نسبت مالی که در اولویت های اول قرار گرفته اند، پنج نسبت مربوط به نسبت های سودآوری، سه نسبت مربوط به نسبت های بازار و دو نسبت مربوط به نسبت های فعالیت می باشند. به طور کلی، از نظر پرسش شوندگان نسبت های سودآوری در تعیین و انتخاب اظهارنامه های پر ریسک نقش بسیار مهمی را ایفا می نمایند.

همچنین نسبت های نقدینگی به ترتیب اولویت های هفدهم، نوزدهم و بیست و سوم را به خود اختصاص داده اند که این امر نشان می دهد پرسش شوندگان در تعیین ریسک اظهارنامه های مالیاتی به نسبت های نقدینگی اولویت پایین تری اختصاص می دهند.

نتیجه گیری و پیشنهادات

نتایج حاصل از آزمون AHP برای اولویت بندی نسبت های مالی و سایر معیارها و شاخص های موثر بر درآمد مشمول مالیات، در جدول ۲ آورده شده است. همانطوری که ملاحظه می گردد، نسبت هایی در اولویت‌های اول قرار گرفته اند که به نوعی رابطه مستقیمی با سود شرکت دارند. پنج نسبت مالی نسبت سود

خالص، نسبت سود ناخالص، سود هر سهم، بازده سهام و نسبت قیمت به سود که به ترتیب در اولویت های اول تا پنجم قرار گرفته‌اند، به طور مستقیم بر اساس سود شرکت محاسبه می شوند.

از نظر پرسش شوندگان، سایر معیارها و شاخص ها دراولویت های آخر قرار گرفته اند که این امر نشان می دهد پرسش شوندگان در تعیین نسبت ها و معیار های موثر بر درآمد مشمول مالیات و در نتیجه ارزیابی ریسک اظهارنامه های مودیان، بیشتر بر نسبت های مالی تاکید دارند تا سایر معیارها و شاخص ها. به طور کلی، از نتایج آزمون AHP می توان به این نتیجه رسید که در تعیین ریسک اظهارنامه های مودیان و انتخاب آنها برای حسابرسی مالیاتی، بر نسبت ها و معیارهایی تاکید شود که رابطه بیشتری با سود واحد اقتصادی دارند.

بر اساس نتایج حاصل از این تحقیق پیشنهاد می شود که در پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک در تعیین نسبت های مالی و سایر معیارها و شاخص های اثرگذار بردرآمد مشمول مالیات به منظور تعیین ریسک اظهارنامه های مودیان و انتخاب آنها برای حسابرسی مالیاتی، به نسبت های مالی اولویت دار بر اساس نتایج AHP توجه بیشتری صورت پذیرد.

با توجه به محدودیت های زمانی و نیز قرار گرفتن در مراحل اولیه پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک، در این تحقیق پرسشنامه شناسایی نسبت های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات، به صورت کلی برای کل صنایع طراحی گردید. حال آنکه واضح است که به دلیل تنوع فعالیتی، در صنایع مختلف نسبت های مالی خاصی می توانند با اهمیت تلقی شده و در تعیین ریسک اظهارنامه های مودیان مورد توجه سازمان امور مالیاتی قرار گیرند. بنابراین، پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی، پرسشنامه این پژوهش برای هر صنعت به صورت جداگانه برای پرسش شوندگان ارسال گردد تا نتایج هر صنعت به صورت مستقل مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

منابع:

الف- فارسی

۱. سازمان امور مالیاتی کشور(۱۳۸۶). تهران: سازمان امور مالیاتی، آبان ماه ۱۳۸۶.

۲. آذر، عادل و علی رجب زاده (۱۳۸۱)، تصمیم گیری کاربردی (رویکرد M.A.D.M). چاپ اول، تهران: نشر نگاه نو.

۳. بازرگان، عباس و الهه حجازی و زهره سـرمد (۱۳۷۷)، روش های تحقیق در علوم رفتاری. تهران: نشـر آگاه.

۴. تهرانی، رضا (۱۳۸۴)، مدیریت مالی. چاپ اول، تهران: انتشارات نگاه دانش.

۵. پژویان، جمشید (۱۳۸۰)، اقتصاد بخش عمومی(مالیات ها). تهران: دانشگاه تربیت مدرس

۶. مـدرس، احمد و فرهاد عبدالله زاده (۱۳۸۴)، مدیریت مالی. جلد اول ، چاپ پنجم، تهران: شـرکت چاپ و نشر بازرگانی.

۷. نوو، ریموند(۱۳۷۴)، مدیریت مالی، جلد اول ترجمه علی جهانخانی و علی پارسـائیان، تهران: انتشـارات سمت.

ب- انگلیسی

1. Tarik Aouam, Hafsa Lamrani , Samir Aguenaou and Ali Diabat.(2007).A benchmark based AHP model for credit evaluation, International Journal of Applied Decision Ssciences, Volume 2, Issue 2, pp: 151-166.
2. Mustafa Yudakal and Yusef Tansel iç.(2004). AHP approach in the credut evaluation of the manufactoring firms in turkey, International Journal of Production Economics, Volume 88, Issue 3, pp: 268-289.
3. Yu Jing Chia and Yuh Wen Chen.(2007). Using AHP in potent valuation,Mathematical and Computer Modeling, Volume 46, Issue 7-8, pp: 1054-1062.

جدول (۲) : نتایج اولویت بندی آزمون AHP

اولویت	علامت در آزمون AHP	نسبت مالی یا سایر معیار	مقدارآزمون AHP
۱	$A_{۴۲}$	نسبت سود خالص	۰۹۱.
۲	$A_{۴۱}$	نسبت سود ناخالص	۰۸۸.
۳	$A_{۵۱}$	سود هر سهم	۰۷۸.
۴	$A_{۵۳}$	بازده سهام	۰۶۱.
۵	$A_{۵۲}$	نسبت قیمت به سود	۰۶۰.
۶	$A_{۲۱}$	نسبت گردش موجودی کالا	۰۵۹.
۷	$A_{۴۳}$	بازده سرمایه گذاری ها	۰۵۲.
۸	$A_{۲۲}$	دوره گردش موجودی کالا	۰۴۵.
۹	$A_{۴۷}$	نسبت هزینه های عمومی به فروش خالص	۰۴۵.
۱۰	$A_{۴۵}$	بازده سرمایه در گردش	۰۴۳.
۱۱	$A_{۴۶}$	نسبت برگشت از فروش به فروش ناخالص	۰۳۹.
۱۲	$A_{۴۴}$	بازده حقوق صاحبان سهام	۰۳۸.
۱۳	$A_{۲۴}$	نسبت استهلاک	۰۳۵.
۱۴	$A_{۴۸}$	نسبت هزینه های حمل به خرید ناخالص	۰۳۵.
۱۵	$A_{۲۳}$	نسبت گردش مجموع دارایی ها	۰۳۴.
۱۶	$A_{۲۵}$	نسبت کل دارایی‌های پایان دوره به متوسط دارایی‌ها در پنج سال گذشته	۰۲۵.
۱۷	$A_{۱۱}$	سرمایه در گردش	۰۱۵.
۱۸	$A_{۳۱}$	نسبت بدهی	۰۱۵.
۱۹	$A_{۱۲}$	نسبت جاری	۰۱۴.
۲۰	$A_{۳۳}$	نسبت پوشش هزینه های تامین مالی	۰۱۴.
۲۱	$B_{۵}$	روند سودآوری شرکت	۰۱۴.
۲۲	$A_{۳۲}$	نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام	۰۱۳.
۲۳	$A_{۱۳}$	نسبت آنی	۰۱۲.
۲۴	$B_{۱}$	اندازه شرکت	۰۱۲.
۲۵	$B_{۲}$	نوع فعالیت شرکت	۰۱۲.
۲۶	$B_{۳}$	سابقه مالیاتی شرکت	۰۱۱.
۲۷	$B_{۴}$	نوع اظهارنظر حسابرس مالی	۰۱۱.
۲۸	$B_{۷}$	بورسی یا بورسی نبودن شرکت	۰۱۰.
۲۹	$B_{۶}$	تعداد دفعات حسابرسی مالی	۰۰۷.
۳۰	$B_{۹}$	دولتی یا خصوصی بودن شرکت	۰۰۷.
۳۱	$B_{۸}$	نوع شرکت(عام، خاص، تضامنی و ...)	۰۰۶.

منبع: اطلاعات تحقیق