# 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 دریافت: ۱۳۹۱/۱۰/۲۶ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۲/۲۵**

**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 درپی خواهد داشت. هدف اصلی این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات برارزش افزوده است و متغیرهای مورد بررسی شامل رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران، کنترل اعتبار فاکتورها و محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفتهٔ 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 برارزش افزوده مؤثر بوده است.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات برارزش افزوده، استانداردهای حسابداری ایران، فاکتورهای معتبر، بهای تمام شده کالای فروش رفته، کارشناس مستقل

۱ – کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاداسلامی واحدکاشان(نویسنده مسئول) akoshafar@yahoo.com
۲ – دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران Mostafakooshafar@yahoo.com
۳ – نماینده سازمان امور مالیاتی در هیأ تهای حل اختلاف مالیاتی

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

## ۱- مقدمه

همه دولت ها برای تأمین هزینه های خود از طرق مختلف، درآمد ایجاد می کنند که یکی از انواع آن مالیات ستانی است. در طول تاریخ حیات اقتصادی دولت ها، منابع درآمدی به تدریج افزایش یافته است و امروزه بخشی از منابع دولت درکشور از طریق استقراض از بانک مرکز**ی**، فروش نفت خام و فروش خدمات مختلف مانند خدمات پستی، حمل و نقل و انحصارهای دولتی و در حال حاضر درآمدهای ناشی از واگذاری شرکت های دولتی تأمین می شود. اما به اجماع اقتصاددانان و متخصصان مالیه عمومی، مالیات ستانی رکن پایدار درآمدی برای تأمین هزینه دولت هاست و دولتمردان عقل گرا تلاش می کنند سایر منابع درآمدی را به سمت سرمایه گذاری سوق دهند.

در ایران هم دولت تلاش می کند با اجرای قانون مالیات برارزش افزوده، نظام مالیات ستانی و سیاست های مالیاتی خود را بهینه کند. در عصر حاضر یکی از پایه های 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 عمده ای از بودجه عمومی از طریق مالیات ها تأمین می شود و مردم هیچ گونه واکنش منفی در برابر آن بروز نمی دهند. روند تحول و توسعه نظام مالیات ستانی در ایران به قانون مالیات برارزش افزوده منجر شده که در برنامه های سوم و چهارمِ 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 می دهد و همچنان منبع مهمی از درآمد برای اغلب دولت ها به شمار می رود. باتوجه به اینکه عمده کشورهای جهان از نظام مالیات بر مصرف و مالیات بر ارزش افزوده استفاده می کنند، اجرای این نظام مالیاتی درکشور در چارچوب تلاش های جهانی سازی تجار**ت**، امور بازرگانی و اقتصاد هم مطلوب ارزیابی می شود.

درصورت عدم توجه به عوامل مؤثر **بر** حسابرسی و رسیدگی به این نوع مالیات ، ممکن است عدالت اجتماعی به خطر افتاده و شرکت های درستکار در پرداخت مالیا**ت**، به عنوان یک منبع خروجی مهم برای شرکت ها از عهدهٔ رقابت با شرکت هایی که از پرداخت مالیات گریزان هستند، بازمانده و یا اقدام به تصمیم به عدم تمکین در پرداخت مالیات نمایند. قانون مالیات برارزش افزوده درصورتی که با هوشمندی و بسترسازی کامل اجرا شو**د**، می تواند بهای تمام شده طرح بزرگ تحول اقتصادی را

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

کاهش دهد و از طرف دیگرکاربردهای 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 برارزش 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 برارزش افزوده تاچه حد می تواند با اهمیت باشد (سایت صبا ، آذر ماه سال ۱۳۸۷).

## ۲- ادبیات تحقیق

مالیات برارزش 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 نحوهٔ 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 :

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

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

## ۲-۱- پیشینه تحقیق

کوین و ژانگ در تحقیق خود در سال ۲۰۱۰ با عنوان «پروژه طلایـی مالیـاتی چـین (یـک اسـتراتژی تکنولوژیکی برای کاهش تقلب های مالیاتی در چین ) »، یک پروژه تغییر شکل مالیاتی به اسم پـروژه 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 جهـت تمرکـز بـر روی ایجـاد یـک سیسـتم انطباق مرکزی در محدوده کنترل مالیاتی و برای کاهش میزان تقلب به کار گرفته می شـد. سـرانجام آنان به این نتیجه رسیدندکه این سیستم در کشورهای در حال توسعه قابلیت اجـرا دارد ولـی مناسـب کشورهای توسعه یافته نیست.

هاشم زاده و دیگران در مقاله خود در سال ۲۰۱۰ بـا عنـوان «تقلـب مالیـاتی توسـط شـرکت هـا و حسابرسی مطلوب»، تقلب مالیاتی در چین را بررسی کردند. به عقیده آنان یکی از تقلب های خاصـی که اتفاق می افتد ادعای استرداد بیش از اندازه برای کاهش مالیـات بـر ارزش افـزوده روی کالاهـای صادر شده، است و نتیجه گیری نمودند که وجود تقلب بر روی تصمیم های واقعی خروجی شـرکت و سیاست های مالیاتی دولت تأثیر ندارد و منابع حسابرسی می تواند شرکت هایی که درگیر تقلـب شـده 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 بـر سوء استفاده از اعتبار مالیاتی می پردازد و نتیجه مقاله این است که راه حل های ممکن باید در امتـداد خطوطی که مدیریت خطر و اصل مسئولیت را بهینه کرده، جستجو شود و نه از طریق اعمـال کنتـرل های سخت تر در درون و اداره کسب وکار.

گاپتا در مقاله خود در سال ۲۰۰۱ با عنوان «فرار از مالیات برارزش افـزوده»، حسابرسـی و تطبیـق معاملات مدل تئوری استاندارد از اجرای مالیاتی برای تطبیق متقابـل معـاملات عـلاوه بـر حسابرسـی مالیات دهندگان را در نظر مـی گیـرد و از نظـر وی بـرای مالیـات بـر ارزش افـزوده اجـرای تطبیـق صورتحساب خرید و فروش یک تکنیک مهم به شمار می آید.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

یسگات در مقاله خود در سال ۲۰۰۸ با عنوان «اجرای مالیات بر ارزش افـزوده در اتیـوپی» ، بـه بررسی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در اتیوپی و شناسایی مشکلات کلیدی از قبیل نبود تعداد کـافی پرسنل ماهر و ایجاد شکاف در اجرای آن پرداخته و نیاز برای تقویت ظرفیت اجرا به طورکلی و برنامـه حسابرسی مالیاتی بطورخاص 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 کشور ها»، رویکرد اجرای استرداد مالیـاتی در ۳۶ کشـور توسـعه یافتـه و درحـال توسـعه را بررسی کرده و بهترین مدل جهت استرداد برای همه کشورها در سطح توسعه یافتگی را پیشـنهاد مـی کند.

زارع مقدم و غنی در سال ۱۳۸۸در مقاله خود تحت عنوان «فرصت ها و چالش های مالیات برارزش 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 وخرده فروشان براین عقیده اند که نمی توانند صورت حساب های حقیقی خود را ارائه دهند زیرا آن ها نیـز صورتحسـاب هـای واقعـی از عمده فروشان دریافت نمی کنند و همچنین راه کارهایی برای آن بررسی کرده است که به شـرح زیـر 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 بـرای 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 اسـت؛ ۴) ایجـاد ثبات سیاسی و تعهدهای محکم سیاسی در اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده.

عبدالهی و خدایار یگانه در مقاله خود در سال ۱۳۸۸ با عنوان «حسابرسی مالیات بر ارزش افـزوده»، 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 هـای حسابرسـی مالیـات بـر ارزش افزوده، استقرار طرح های حسابرسی قوی و اثر بخش را که قادر به شناسایی به‌موقع موارد عدم تمکین و تخلف های مالیاتی است را مورد مطالعه قرارداده و نتیجه گیری می کنند که در کـل زنجیـره نظـام مالیات برارزش افزوده وجود حلقه ای به نام حسابرسی برای افزایش توان و قدرت ایـن نظـام مالیـاتی امری ضروری و غیر قابل اجتناب است .

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

بزرگ اصل در مقاله خود در سال ۱۳۸۷ با عنوان «مالیات بر ارزش افزوده و گزارشگری مـالی آن»، به بررسی حسابداری مالیات برارزش افزوده پرداخته و به این نتیجه رسیده اسـت کـه نیـاز بـه تـدوین استاندارد حسابداری جدیدی نیست و استاندارد موجود برای گزارشـگری مـالی آن کـافی مـی باشـد و مقایسه ای بین نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران با کشور انگلستان داشته و نتیجـه اینکـه قـانون مالیات بر ارزش افزوده می تواند اتکای دولت به درآمد نفت را کـاهش دهـد و دامنـه فـرار مالیـاتی را محدود تر سازد و حسابداران، هم دراجرا و هم درحسابرسی با این قانون سر وکار دارنـد و گزارشـگری مالی مالیات برارزش افزوده بسیار ساده است اما درحسابرسی به خصوص از جهت نگهداری مـدارک و مستندات کافی و طراحی روش های رسیدگی لازم، تاحدی کار سخت تر است.

موسوی جهرمی و دیگران درمقاله خود درسـال ۱۳۸۸ بـا عنـوان « فـرار مالیـاتی در نظـام مالیـات برارزش افزوده » یک مدل نظری ارائه کرده اند که براساس این مدل ارائه شـده چنـین اسـتنباط مـی شود که با افزایش پرداخت های هزینه ای مشمول مالیات برارزش افزوده، فرار مالیـاتی افـزایش مـی یابد و به عبارتی تمکین مالیاتی کاهش خواهد یافت. همچنین افزایش در احتمال رسیدگی وکشف فرار مالیاتی و افزایش نرخ جریمه، برای مواردی که پرونده مالیاتی رسیدگی نمـی شـود، افـزایش تمکـین مالیاتی و در نتیجه کاهش فرار مالیاتی را موجب خواهد شد و نتیجه اینکه مسـئولان و مجریـان نظـام 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 سیسـتم حسـابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکت ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران» به بررسـی تدوین سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و همچنـین بررسـی اثـرات اقتصـادی بـه خصـوص درآمدزایی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده و جایگزینی آن بـا مالیـات شـرکت هـا و واحـدهای اقتصادی در استان مازندران پرداخته و علاوه بر این ضمن بررسی مشخصات عمده اقتصـادی مالیـات بر ارزش افزوده و روش عمده اجرای این مالیات در اغلب کشورهای جهان، شرایط لازم بـرای اجـرای موفقیت آمیز سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده در کشورمان بـا توجـه بـه تجربـه کشـورهای 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 تـوان

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

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 قالب۳ 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 برارزش افزوده می پردازد. در این تحقیق مبانی نظری پژوهش ازطریق روش مطالعه کتابخانه ای یعنی مطالعه مقاله ها، کتاب ها و پژوهش های انجام شده درگذشته 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 برارزش 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 برمبنای نظرسنجی از افراد در جامعه یا نمونه آماری گردآوری می شود.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

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

اطلاعات مورد نیاز برای این تحقیق از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است که درآن مقیاس انـدازه 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 بسیارکم (کمترین امتیاز)، آورده شده است کـه از طریق نظرسنجی از کارکنان اداره کل امور مالیات برارزش افزوده شهر تهران و مدیران مـالی شـرکت های مشمول مالیات برارزش افزوده پذیرفته شده در بـورس اوراق بهـادار تهـران جمـع آوری گردیـده است. تأثیر هر یک از فاکتورهای مورد نظر در حسابرسی مالیات بر ارزش افـزوده بـه وسـیله ۸ سـؤال پرسیده شده است.

### ۳-۳- جامعه آماری پژوهش

در این پژوهش، جامعه مورد مطالعه محدود بوده و شـامل کارکنـان اداره کـل امـور مالیـات بـر ارزش افزوده شهر تهران و مدیران مالی شرکت های مشمول مالیات برارزش افزوده پذیرفته شده که درقلمرو زمانی (۸۷/۰۷/۰۱ تا ۸۹/۰۷/۰۱ ) در بورس اوراق بهادار حضور داشته اند، می باشد. تعداد کـل افـراد جامعه مورد مطالعه برابر با ۳۴۶ نفر است کـه تعـداد ۱۴۹ نفـر شـامل کارکنـان اداره کـل امورمالیـات برارزش افزوده شرق، غرب، جنوب، شمال و مرکز شهر تهران و تعداد ۱۹۷نفـر شـامل مـدیران مـالی شرکت های مشمول مالیات برارزش افزوده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مـی باشـند کـه تعداد نمونه مورد نیاز برای انجام پژوهش از طریق فرمول کوکران و به این شرح محاسبه می شود:

N: تعداد کل جامعه آماری = ۳۴۶

$d^2$: وقتی که سطح معنی‌داری 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 ۰/۱در نظر گرفته شود).

p: نسبت موافقین =۰/۵

q: نسبت مخالفین =۰/۵

$$\text{حجم نمونه} = \frac{۳٤٦ \times (۱/۹٦)^۲ \times ۰/۵ \times ۰/۵}{۳٤٦ \times (۰/۰۸)^۲ + (۱/۹٦)^۲ \times ۰/۵ \times ۰/۵} \approx ۱۰۴$$

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

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 امورمالیات بر ارزش افزوده شهر تهران از کل و تعداد ۵۹ نفر از مدیران مالی شرکت های مشمول مالیات برارزش افزوده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به تصادف انتخاب گردیدند و برای آنها پرسشنامه تکمیل گردید.

روایی(اعتبار) پرسشنامه:

مقصودازروایی آن است که وسیله اندازه گیری بتواند خصیصه و ویژگی موردنظررا اندازه بگیرد. اهمیت روایی ازآن جهت است که اندازه گیری های نامناسب و ناکافی می تواند هر پژوهش علمی را بی ارزش وناروا‌سازد. 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:

$$r_\alpha = \frac{j}{j-1}\left(1 - \frac{\sum_{Sj}}{s^2}\right)$$

j : مقدار زیرمجموعه سؤال های پرسشنامه؛

Sj : واریانس زیر آزمون j؛

$^2$: واریانس کلی آزمون.

در این مطالعه، ابتدا پرسشنامه بین ۱۷ نفر (۸ نفر ازکارکنان اداره کل امورمالیات برارزش افزوده شهرتهران و ۹ نفر از مدیران مالی شرکت های مشمول مالیات برارزش 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 آمدکه برابر با ۷۸۳/ ۰ بود. آلفای کرونباخ مربوط به سؤالات هر یک از فرضیه ها در نگاره شماره ۱آورده 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 |

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

## ۳-۵- یافته های پژوهش

برای تأیید یا ردّ 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) مخالفِ تأثیر آن بر حسابرسی مالیات برارزش افزوده بودندکه با توجه به اینکه تعداد موافقان بیش از۵۰ 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 ۱۴نفر (۱۳درصد) مخالف تأثیر آن بر حسابرسی مالیات برارزش افزوده بودند که باتوجه به اینکه تعداد موافقان بیش از۵۰ 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 بودندکه باتوجه به اینکه تعداد مخالفان بیش از۵۰ 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**

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

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

## ۲- آزمون نرمال بودن داده ها:

از آنجایی که در این تحقیق آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عددثابت (آزمونt 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:

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

درصورتی که مقدار احتمال (P-Value) بیشتر از ۰/۰۵ باشد فرضیه H۰ 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 ۹۵٪ انجام شده است. همانگونه که نگاره شماره ۳ نشان می دهد، مقداراحتمال (P-Value) محاسبه شده در مورد متغیرها بیشتر از ۵ درصد است . بنابراین در سطح ۹۵درصد، داده ها دارای توزیع نرمال می باشند.

**نگاره (۳ )- خلاصه نتایج آزمون k-s**

| فرضیه | آماره کولموگروف- اسمیرنف | مقدار احتمال (P-Value) | نتیجه آزمون فرضیه |
|---|---|---|---|
| فرضیه نرمال بودن۱ | ۰/۷۳۸ | ۰/۶۴۷ | قبول |
| فرضیه نرمال بودن۲ | ۰/۸۰۷ | ۰/۵۳۴ | قبول |
| فرضیه نرمال بودن۳ | ۱/۱۰۶ | ۰/۱۷۳ | قبول |

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

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

دراین 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** به‌دست می آید: (۱+۲+۳+۴+۵)/(۵)=۳

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 $H_0$ رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض $H_1$ 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**

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

از آنجایی که مقدار آماره t بزرگتر از ۱/۶۴۵ می باشد، فرضیه $H_0$ 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 به‌طور معنی‌داری از عدد ۳ بزرگتر می باشد. بنابراین رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران در صورت های مالی واحد مورد رسیدگی، برحسابرسی 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 $H_0$ رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض $H_1$ تأیید می گردد. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عددثابت (آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در نگاره شماره ۵ آمده است.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

**نگاره (۵)- نتیجه آزمون t برای فرضیه دوم**

| فرضیه | میانگین | انحراف معیار | آماره t | درجه آزادی | مقدار احتمال (P-Value) | نتیجه آزمون فرضیه |
|---|---|---|---|---|---|---|
| فرضیه ۲ | ۳/۷۰ | ۰/۵۵ | ۱۲/۸۵ | ۱۰۳ | کـ۰/۰۰۰۱ | قبول |

از آنجایی که مقدار آماره t بزرگتر از ۱/۶۴۵می باشد، فرضیه.H 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 بطور معنی‌داری 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 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**

| فرضیه | میانگین | انحراف معیار | آماره t | درجه آزادی | مقدار احتمال (P-Value) | نتیجه آزمون فرضیه |
|---|---|---|---|---|---|---|
| فرضیه ۳ | ۲/۹۳ | ۰/۷۰ | ۰/۹۷ | ۱۰۳ | ۰/۱۶۸ | عدم پذیرش |

از آنجایی که مقدار آماره t کوچکتر از ۱/۶۴۵می باشد، فرضیه.H 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 معنی‌داری از عدد ۳ بزرگتر باشد بنابراین محاسبه بهای تمام شده کالای

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

فروش رفته واحد مورد رسیدگی توسط کارشناس مستقل بـرای ارزیـابی قیمـت فـروش درج شـده در فاکتور، درحسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر نیست.

## ۴- نتیجه گیری

در این پژوهش عوامل مؤثر **بر** حسابرسی مالیات برارزش افـزوده در شـرکت هـای پذیرفتـه شـده در بورس اوراق بهادار تهران ارزیابی گردید. مالیات بر ارزش افزوده متدلوژی و تفکری است کـه چنـدین دهه از تجربه مثبت آن در سایر کشورها گذشته و مورد تأکید بیشتر صاحبنظران وکارشناسان اقتصادی و مالیاتی بانک جهانی و صندوق بین المللی پول است و اجرای مالیات بر ارزش افزوده به نحو صـحیح نیازمند حسابرسی دقیق و صحیح بوده که سبب کاهش فرار مالیاتی و افـزایش درآمـدهای دولـت بـه عنوان یکی از منابع مهم مالیاتی با پایه های گسترده می گردد و در تمامی پـژوهش هـا درکشـورهای فاقد مالیات بر ارزش افزوده توصیه شده و نکاتی پیرامون طراحـی، اجـرا و نحـوه جلـوگیری از فـرار و تقلب های آن توضیح داده شده است. اما در اجرا و رسیدگی به این مالیات و همچنـین حسابرسـی آن مشکلات و پیچیدگی هایی وجود دارد و عوامل بسیاری در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر بـه نظر می رسد.

در این پژوهش جنبه هایی از قبیل رعایت استانداردهای حسابداری ایران در صـورتهای مـالی واحـد 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 فـروش 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 نیـز تأکید به استفاده از استانداردهای حسابدای موجود برای ثبت رویـدادها و همچنـین گزارشـگری مـالی مرتبط با مالیات برارزش افزوده برکفایت استانداردهای حسابداری ایـران جهـت ایـن امـر تأکیـد دارد. همچنین صورتهای مالی حسابرسـی شـده دارای قابلیـت اتکـای بیشـتری بـوده، چراکـه اظهـار نظـر حسابرسان مستقل بر مبنای رعایت استانداردهای حسابداری بـوده و بـه دلیـل تطـابق اسـتانداردها بـا صورتهای مالی، اشتباه های کمتری در این صورتها دیده می شود.

فرضیه دوم هم مورد تأیید قرار گرفت چراکه پژوهش های اخیر نشـان مـی دهـد تعیـین اصـالت و واقعی بودن فاکتورهای وارده و صادره توسط واحد مورد رسیدگی از عوامل بسیار مهم در تعیین میـزان

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

مالیات بر ارزش افزوده به شمار می آید چرا که از تقلب و فـرار مؤدیـان مالیـاتی و صـدور فاکتورهـای صوری جلوگیری می کند. البته در پژوهشی که درکشـورکره جنـوبی صـورت گرفـت کنتـرل متقابـل 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 پذیرفتـه شـده در بورس، تعیین کارشناس مستقل برای ارزیابی و کنترل مجدد محاسبه بهای تمام شـده کـالای فـروش رفته برای واحد مورد رسیدگی، بسیار پرهزینه بوده و از نظرکارشناسان و مدیران مالیـاتی مـی بایسـتی فرد تعیین شده به‌عنوان کارشناس مستقل مورد تأیید سازمان امـور مالیـاتی باشـد و همچنـین قیمـت فروش کالا که مبنای تعیین مالیات بر ارزش افزوده می باشد براسـاس میـزان عرضـه و تقاضـا یعنـی قیمت بازاری تعیین شده در مورد کالاهایی که در بازار معامله می شوند، به بهـای تمـام شـده کـالای فروش رفته هیچ ارتباطی ندارد که نشان از کم یا بی تأثیر بـودن ایـن فرضـیه بـوده و فقـط در مـورد کالاهای خاص و یا دست دوم که بازار فعالی برای قیمت گذاری آن وجود نـدارد، بـه نظـر مـی رسـد محاسبه بهای تمام شده، می تواند در محاسبه قیمت فروش و در نتیجه مالیات بـرارزش افـزوده مـؤثر باشدکه درآن هم باید ملاحظه منفعت و هزینه ملاک عمل قرار گیرد.

در خصوص محدودیت های پژوهش می توان گفت که یافته های پـژوهش در قلمـرو مکـانی ایـن 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 صورتها؛

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

۳- یکسان سازی فرم ها و اظهارنامه هـای مالیـاتی بـا صـورتهای مـالی جهـت رعایـت آسـان‌تـر استانداردهای حسابداری؛

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

۵- تشکیل کمیته های حسابرسی در اداره های مالیاتی جهـت نظـارت برحسابرسـی هـای صـورت گرفته؛

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

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 زمینهٔ کاهش موارد افتراق بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری؛

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

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

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

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

## فهرست منابع

۱- بزرگ اصل، موسی (۱۳۸۷)، مالیات برارزش افـزوده و گزارشـگری مـالی آن، مجلـه حسـابرس، 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 امـور اقتصـادی و دارایی

۳- عبدالهی، شهرام و خدایار یگانه، سعید (۱۳۸۸)، حسابرسی مالیات برارزش افزوده، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۹.

۴- غنی، محسن و زارع مقدم، احمد (۱۳۸۸)، مالیـات بـرارزش افـزوده (فرصـتها و چالشـها)، مجلـه حسابدار، شماره۳۱.

۵- کاسانگرا، ملیکا، سیلوانی،کارلوس، هلند،گراهام (۱۳۸۶)، مالیات برارزش افزوده: مسائل مربوط به سیاستگذاری و اجرا، چاپ اول، تهران: سازمان امور مالیاتی کشـور(دفتـر طـرح اسـتقرار نظـام مالیـات برارزش افزوده).

۶- موسوی جهرمی، یگانه و دیگران (۱۳۸۸)، فرارمالیاتی 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.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]

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

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02 ]