

بررسی ارتباط متغیرهای حسابداری با کارایی فرآیند رسیدگی مالیاتی اشخاص حقوقی

محمدعلی آقایی^۱

علی عسکری^۲

سعید کریمی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۴/۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۶/۲۹

چکیده

با توجه به بحرانهای مالی و اقتصادی جهان، ارزیابی عملکرد بخشهای دولتی امری ضروری است. دولت‌ها جهت کنترل تأثیر بحرانهای اقتصادی جهانی بر اقتصاد کشورشان چاره‌ای جز استفاده مؤثر و کارا از منابع عمومی ندارند. این تحقیق به بررسی ارتباط متغیرهای حسابداری با کارایی فرآیند رسیدگی مالیاتی اشخاص حقوقی در اداره مالیاتی مؤدیان بزرگ شهر تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۶-۱۳۸۱ پرداخته است. این تحقیق به دنبال آن است که با شناسایی متغیرهای تأثیرگذار بر تفاوت دو سود ابرازی و سود قطعی شده مالیات، به ارائه فناوری نوینی در فرایند رسیدگی مالیاتی دست یابد. نتایج حاصل حاکی از آن است که به جز متغیر گردش موجودی کالا، متغیرهای نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، نسبت سود خالص و بازده سرمایه‌گذاری با کاهش فاصله تفاوت سود ابرازی مالیات و سود قطعی شده مالیات رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان از این متغیرها در فرآیند رسیدگی مالیاتی به جای سند رسی نمودن انبوهی از اقلام صورتهای مالی استفاده نمود. این امر باعث بهبود استفاده مؤثر از منابع عمومی سازمان و افزایش کارایی فرایند مالیاتی می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: کارایی، بازده سرمایه‌گذاری، نسبت سود خالص، گردش موجودی کالا، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام

۱- عضو هیأت علمی دانشگاه تربیت مدرس

۲- عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز

۳- کارشناس ارشد حسابداری (نویسنده مسؤول)

۱- مقدمه

کاهش هزینه‌های بخش دولتی همواره در تمام سطوح مورد تأکید بوده است. بحران‌های اقتصادی و مالی جهان نیز بر اهمیت آن افزوده است و ضرورت ارزیابی عملکرد بخش دولتی را تقویت نموده است. بهسازی وظایف بخش دولتی و افزایش کارایی مدیریت در بخش عمومی از جمله مهمترین راهکارهایی است که برای خنثی کردن تأثیر بحران در اقتصاد کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد. ولاسینکو (۲۰۰۱) نشان داد که ارزیابی کافی از کارایی بخش عمومی به ویژه زمانی که به سمت جمع آوری داده‌های مقایسه‌ای پیش می‌رود، یک موضوع تجربی دشوار است. بنابراین اندازه‌گیری دائمی پیشرفت دولت‌ها در به‌کارگیری سیاست‌های فوق در دستور کار قرار دارد.

در این زمینه مفاهیم کارایی و عملکرد در بخش دولتی مطرح می‌شود. در سطح اقتصاد خرد مفهوم کارایی با فرایند تولید (تولید کالا و خدمات) مربوط می‌شود که در بر گیرنده میزان مطلوبیت حاصل از به‌کارگیری منابع در دسترس می‌باشد.

پژوهش‌های جاری نشان می‌دهد که حکومت‌ها برای تأمین وجوه مورد نیاز جهت رفع تقاضای رو به رشد برای خدمات عمومی و دولتی با چالش‌های سنگینی رو به رو هستند.

۱-۱- اهمیت موضوع

ایران یک کشور نفت‌خیز است که حجم بالایی از درآمدهایش به وسیله ارز حاصل از فروش نفت خام تأمین می‌شود. نوسانات بالای قیمت نفت و عدم توانایی کنترل آن باعث ایجاد شوک‌های متعددی برای اقتصاد ایران شده است که آثار منفی زیادی را با خود به همراه داشته است. حذف این شوک‌ها نیازمند یک منبع درآمدی باثبات است که همین امر توجه بیشتر و بهتر به درآمدهای مالیاتی را ضروری کرده است. نتیجه نهایی این کار، حداقل قطع اتکای هزینه‌های جاری به نفت و تأمین آن از محل درآمدهای مالیاتی و اختصاص عواید نفت برای توسعه سرمایه‌گذاری‌ها براساس کارایی و بازده را در پی دارد.

در همین راستا در سال ۱۳۷۹ براساس مفاد بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، سازمان امور مالیاتی کشور "به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات" ایجاد گردید.

از سوی دیگر در کشورهایی مانند کشور ما که برای تأمین هزینه های دولت، بیشتر به درآمدهای فروش منابع طبیعی یا به طور کلی، تک محصولی هستند، توجه بیشتر به نقش مالیاتها در بودجه دولت، ضرورت دارد. زیرا بیشتر این کشورها، از یک سو، با محدودیت ظرفیت منابع طبیعی، و از سوی دیگر، به دلیل های گوناگون، از قبیل ابداع روشهای جدید تولید و دستیابی به جانشین های مناسب، با نوسان تقاضا و قیمت در بازار جهتی روبرو هستند. از این رو، نمی توانند مدت درازی به درآمدهای فروش ثروت جامعه اتکاء نمایند و باید هر چه سریعتر درصدد تغییر ترکیب درآمدهای خود برآیند. چنین کشورهایی بهتر است درکنار برنامه ریزیهای مناسب برای افزایش توان تولید جامعه، در راه اتکای بیشتر به مالیات که در واقع سهمی است که جامعه بابت انجام وظایف خویش به دولت می پردازد، گام سنجیده تری بردارند.

بعید است در وضعیت کنونی، درآمدهای مالیاتی ما بتواند جانشین درآمدهای نفتی شود. مگر اینکه با بررسیهای مستمر، منظم، گسترده و همه جانبه، نارساییهای نظام مالیاتی را از میان برداشت. حال این سؤال اساسی پیش می آید که آیا کارایی و اثربخشی نظام مالیاتی که از اهداف تشکیل سازمان در قانون برنامه و مصوب هیات دولت بوده است، برآورده گردیده است؟ آیا سهم و وزن درآمدهای مالیاتی در اقتصاد ایران پایین است؟

قدم اول برای بهبود کارایی نظام مالیاتی شناسایی وضعیت موجود نظام مالیاتی است و علل و کارا یا ناکارا بودن نیز مشخص شود.

۱-۲- بیان مسئله

با بررسی وضعیت اقتصادی و مالی جوامع مختلف در چند دهه اخیر، ملاحظه می شود که تحولات بسیار وسیعی در محدوده وظایف و مسئولیتهای دولتها و حکومتهای جهان بوجود آمده است. با افزایش هر چه بیشتر نقش دولتها در فعالیتهای اقتصادی جامعه، بودجه عمومی نیز به یکی از مهمترین راههای مداخله دولت در زندگی ملتها و اداره امور کشور و مؤثرترین وسیله برای اجرای برنامه های اقتصادی و اجتماعی و اعمال نظرات سیاسی تبدیل گردیده است. نوسانات بالای درآمدهای نفتی و عدم توانایی کنترل آن باعث ایجاد شک های متعدد برای اقتصاد ایران شده است که آثار منفی زیادی به همراه داشته است. حذف این شک ها نیازمند ایجاد یک منبع درآمدی باثبات می باشد. همین امر توجه بیشتر و بهتر به درآمدهای مالیاتی و راههای افزایش آن ها را ایجاد کرده است. کارایی فرایند مالیاتی عبارت است از نسبت درآمدهای مالیاتی حاصل شده (ستاده) به هزینه های جمع آوری آن (نهاده). همانگونه

که می دانیم نهاده سازمان مالیاتی به عنوان مرجع جمع آوری کننده درآمدهای مالیاتی شامل هزینه های نیروی انسانی و هزینه های جاری دیگر می باشد. ما برای افزایش کارایی فرایند مالیاتی باید این هزینه ها را کاهش دهیم. یعنی اینکه نیروی انسانی به جای صرف زمانی طولانی برای کنترل تک تک عناصر صورتهای مالی به بررسی متغیرهای اثرگذار بر فرایند مالیات پردازد. با توجه به تحقیق پیرامون "شناسایی و اولویت بندی نسبت های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات"، نتایج تحقیق نشان می دهد نسبت هایی در اولویت قرار گرفته اند که به نوعی رابطه مستقیمی با سود شرکت دارند. ده نسبت مالی نسبت سود خالص، نسبت سود ناخالص، سود هر سهم، بازده سهام، نسبت قیمت به سود، نسبت گردش موجودی کالا، بازده سرمایه گذاریها، دوره گردش موجودی کالا، نسبت هزینه های عمومی به فروش، و بازده سرمایه در گردش در اولویت قرار دارند (باقری، عموری، ۱۳۸۸). با توجه به این تحقیق و نظرات کارشناسان مالیاتی مبنی بر اینکه شناخت متغیرهای مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات در فرایند تشخیص مالیات، باعث استفاده مؤثر از منابع سازمان و کاهش هزینه های سازمان و به تبع آن باعث افزایش کارایی مالیاتی خواهد شد. ما به دنبال شناسایی این متغیرها بوده ایم که در این تحقیق مواردی از این متغیرها مورد بررسی قرار گرفته است.

۲- مفاهیم کلیدی

مالیات برحسب تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، پرداختی است الزامی و بلاعوض که دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی متناسب با ثروت و یا درآمد آن ها دریافت می کند تا آنرا در راستای منافع جامعه هزینه نماید. در تعریفی دیگر، مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت های اقتصادی است که نصیب دولت می گردد زیرا ابزار و امکانات دستیابی به این درآمدها و سودها را دولت فراهم ساخته است.

کارایی عبارت از نسبت ستاده به نهاده به کار گرفته شده می باشد. تعریف این واژه مطابق نظریه "هنری گانت" به مسائلی چون مسائل انسانی در سازمان اشاره دارد و به معنای کمترین زمان یا انرژی مصرفی برای بیشترین کار انجام شده است. کارایی سازمان عبارت است از مقدار منابعی که برای تولید یک واحد محصول به مصرف رسیده است.

۳- فرضیه های تحقیق

در این تحقیق یک فرضیه اصلی و چهار فرضیه فرعی در نظر گرفته شده است:

- ۱) بین متغیرهای حسابداری و کاهش فاصله سود ابرازی و سود قطعی رابطه وجود دارد.
- ۱-۱) بین بازده سرمایه گذاریها و کاهش فاصله سود ابرازی و سود قطعی رابطه وجود دارد.
- ۲-۱) بین نسبت سود خالص و کاهش فاصله سود ابرازی و سود قطعی رابطه وجود دارد.
- ۳-۱) بین نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام و کاهش فاصله سود ابرازی و سود قطعی رابطه وجود دارد.
- ۴-۱) بین نسبت گردش موجودی کالا و کاهش فاصله سود ابرازی و سود قطعی رابطه وجود دارد.

متغیرها:

متغیرهای مورد مطالعه در این تحقیق شامل متغیر وابسته و متغیرهای مستقل اصلی است که به شرح زیر اندازه گیری شده اند:

متغیرهای وابسته این تحقیق شامل سود ابرازی و سود قطعی شده می باشد. متغیرهای مستقل اصلی این تحقیق شامل متغیرهای حسابداری نظیر نسبت گردش موجودی کالا، بازده سرمایه گذاری، نسبت سود خالص به فروش و نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام می باشد. انتخاب این متغیرها براساس نتایج تحقیق باقری و عموری تحت عنوان "شناسایی و اولویت بندی نسبت های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات" صورت گرفته است.

۴- روش تحقیق

تحقیق حاضر، از نظر روش گردآوری و تحلیل داده ها از نوع توصیفی همبستگی است. هدف روش تحقیق همبستگی مطالعه حدود تغییرات یک یا چند متغیر با حدود تغییرات یک یا چند متغیر دیگر است (دلاور، ۱۳۷۶: ۱۸۷). برای تجزیه و تحلیل فرضیه ها از رابطه رگرسیونی تک متغیره بهره گرفته شده است.

قلمرو مکانی و زمانی تحقیق

قلمرو زمانی تحقیق، بررسی موضوع تحقیق جهت عملکرد سنوات ۸۱ تا ۸۶ پرونده های مالیاتی اشخاص حقوقی می باشد و قلمرو مکانی تحقیق، شرکتهای مورد رسیدگی در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ تهران است. ضمناً اشخاص حقوقی در این تحقیق مورد بررسی واقع شده اند که

اطلاعات آنها در دسترس بوده یعنی اینکه پرونده مالیاتی آنها در هیأت‌های مختلف مالیاتی مطرح نبوده و مالیاتشان به مرحله قطعیت رسیده باشند.

فرضیه اول :

فرضیه اول تحقیق به شرح زیر است:

" بین نسبت بازده سرمایه گذاری با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی رابطه معنی داری وجود دارد." برای آزمون این فرضیه، مدل (۱) برآورد شده است:

$$CofC_{j,t} = \beta_0 + \beta_1 ROA_{j,t} + e_{j,t} \quad (1)$$

برای آزمون رابطه هر یک از متغیرها با متغیر وابسته فرض‌های آماری به صورت زیر بیان گردیده

است:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_0 = 0 \\ H_A : \beta_0 \neq 0 \end{cases}$$

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = 0 \\ H_A : \beta_1 \neq 0 \end{cases}$$

جدول (۱): نتایج برآورد رگرسیون مقطعی مدل (۱)

متغیر توضیحی	ضریب	t-Statistic	Prob.	نتیجه
عرض از مبدأ	۷۸۶۷۶۶۳	۷.۵۳۱	۰.۰۰۰	معنی دار
بازده سرمایه گذاری	۶۲۶۰۸.۱۰۶	۸.۲۷۳	۰.۰۰۰	معنی دار
۶۸.۴۴۸	F-stat	۰.۵۲۹	Adj R ²	
۰.۰۰۰	Prob(F-stat)	۲.۰۲۶	stat D-W	

همان طور که در جدول (۱) ملاحظه می‌شود مقدار محاسبه شده برای آماره F برابر با ۶۸.۴۴۸

می‌باشد و با توجه به احتمال آماره F که کوچکتر از ۵٪ است بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که (H₀) در سطح معنی داری ۵٪ رد می‌شود، پس کل مدل رگرسیون معنی دار می‌باشد.

علاوه بر این، براساس جدول (۱) مقدار آماره دوربین - واتسون برابر با ۲۰۲۶ است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که میان متغیرهای توضیحی مدل خود همبستگی وجود ندارد و یافته‌های تحقیق با مدل کلاسیک سازگار است.

حال پس از بررسی اعتبار مدل رگرسیون فوق، در خصوص آزمون دومین فرضیه این تحقیق نیز باید گفت به طوری که در جدول (۱) ملاحظه می‌شود، چون احتمال آماره t کوچکتر از ۵٪ است پس در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی داری بین بازده سرمایه گذاری و تفاوت سود ابرازی با سود قطعی وجود دارد. از آنجا که ضریب بازده سرمایه گذاری مثبت است بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه مثبت معنی‌دار با تفاوت سود ابرازی با سود قطعی دارد.

همچنین ضریب تعیین تعدیل شده ۰.۵۲۹ که این امر بیانگر این است که ۵۲٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل توضیح داده می‌شود.

فرضیه دوم:

" بین نسبت سود خالص با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی رابطه معنی داری وجود دارد."

برای آزمون این فرضیه، مدل (۲) برآورد شده است:

$$CofC_{j,t} = \beta_0 + \beta_1 ROA_{j,t} + e_{j,t} \quad (2)$$

برای آزمون رابطه هر یک از متغیرها با متغیر وابسته فرض‌های آماری به صورت زیر بیان گردیده

است:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_0 = 0 \\ H_A : \beta_0 \neq 0 \end{cases}$$

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = 0 \\ H_A : \beta_1 \neq 0 \end{cases}$$

جدول (۲): نتایج برآورد رگرسیون مقطعی مدل (۲)

متغیر توضیحی	ضریب	t-Statistic	Prob.	نتیجه
عرض از مبدأ	۸۲۹۶.۵۵۵	۸.۴۷۱	۰.۰۰۰	معنی دار
سود خالص	۲۵۰۳۰.۱۵۱	۸.۵۳۱	۰.۰۰۰	معنی دار
۷۲.۷۷۸	F-stat	۰.۵۴۵	Adj R ²	
۰.۰۰۰	Prob(F-stat)	۱.۶۲۷	stat D-W	

همان طور که در جدول (۲) ملاحظه می شود مقدار محاسبه شده برای آماره F برابر با ۷۲.۷۷۸ می باشد و با توجه به احتمال آماره F که کوچکتر از ۵٪ است بنابراین می توان نتیجه گرفت که (H_0) در سطح معنی داری ۵٪ رد می شود، پس کل مدل رگرسیون معنی دار می باشد.

براساس جدول (۲) مقدار آماره دوربین - واتسون برابر ۱.۶۲۷ است. بنابراین می توان نتیجه گرفت که میان متغیرهای توضیحی مدل خود همبستگی وجود ندارد و یافته های تحقیق با مدل کلاسیک سازگار است.

حال پس از بررسی اعتبار مدل رگرسیون فوق، در خصوص آزمون سومین فرضیه این تحقیق نیز باید گفت به طوری که در جدول (۲) ملاحظه می شود، چون احتمال آماره t کوچکتر از ۵٪ است پس در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی داری بین بازده سرمایه گذاری و تفاوت سود ابرازی با سود قطعی وجود دارد. از آنجا که ضریب بازده سرمایه گذاری مثبت است بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه مثبت معنی دار با تفاوت سود ابرازی با سود قطعی دارد.

همچنین ضریب تعیین تعدیل شده ۰.۵۴۵ که این امر بیانگر این است که ۵۴٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل توضیح داده می شود.

فرضیه سوم:

"بین نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی رابطه معنی داری وجود دارد."

برای آزمون این فرضیه، مدل (۳) برآورد شده است:

$$CofC_{j,t} = \beta_0 + \beta_1 ROA_{j,t} + e_{j,t} \quad (3)$$

برای آزمون رابطه هر یک از متغیرهای با متغیر وابسته فرض‌های آماری به صورت زیر بیان گردیده است:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_0 = 0 \\ H_A : \beta_0 \neq 0 \end{cases}$$

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = 0 \\ H_A : \beta_1 \neq 0 \end{cases}$$

جدول (۳): نتایج برآورد رگرسیون مقطعی مدل (۳)

متغیر توضیحی	ضریب	t-Statistic	Prob.	نتیجه
عرض از مبدأ	۲۰۵۳۲.۲۹۵	۲۰.۵۲۴	۰.۰۰۰	معنی دار
نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام	-۱۴۸۲.۰۵۶	-۷.۷۸۱	۰.۰۰۰	معنی دار
۶۰.۵۴۲	F-stat	۰.۴۹۸	Adj R ²	
۰.۰۰۰	Prob(F-stat)	۲۰.۲۹	stat D-W	

همان طور که در جدول (۳) ملاحظه می‌شود مقدار محاسبه شده برای آماره F برابر با ۶۰.۵۴۲ می‌باشد و با توجه به احتمال آماره F که کوچکتر از ۵٪ است بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که (H₀) در سطح معنی‌داری ۵٪ رد می‌شود، پس کل مدل رگرسیون معنی‌دار می‌باشد. علاوه بر این، براساس جدول (۳) مقدار آماره دوربین - واتسون برابر ۲۰.۲۹ است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که میان متغیرهای توضیحی مدل خود همبستگی وجود ندارد و یافته‌های تحقیق با مدل کلاسیک سازگار است.

حال پس از بررسی اعتبار مدل رگرسیون فوق، در خصوص آزمون دومین فرضیه این تحقیق نیز باید گفت به طوری که در جدول (۴-۴) ملاحظه می‌شود، چون احتمال آماره t کوچکتر از ۵٪ است پس در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی‌داری بین بازده سرمایه‌گذاری و تفاوت سود ابرازی با سود قطعی وجود دارد. از آنجا که ضریب بازده سرمایه‌گذاری مثبت است بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه مثبت معنی‌دار با تفاوت سود ابرازی با سود قطعی دارد.

همچنین ضریب تعیین تعدیل شده ۰.۴۹۸ که این امر بیانگر این است که ۴۹٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل توضیح داده می شود.

فرضیه چهارم:

" بین نسبت گردش موجودی کالا با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی رابطه معنی داری وجود دارد."

برای آزمون این فرضیه، مدل (۴) برآورد شده است:

$$CofC_{j,t} = \beta_0 + \beta_1 ROA_{j,t} + e_{j,t} \quad (4)$$

برای آزمون رابطه هر یک از متغیرها با متغیر وابسته فرض‌های آماری به صورت زیر بیان گردیده است:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_0 = 0 \\ H_A : \beta_0 \neq 0 \end{cases}$$

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = 0 \\ H_A : \beta_1 \neq 0 \end{cases}$$

جدول (۴): نتایج برآورد رگرسیون مقطعی مدل (۴)

متغیر توضیحی	ضریب	t-Statistic	Prob.	نتیجه
عرض از مبدأ	۱۱۸۵۵.۶۴۶	۴.۱۹۴	۰.۰۰۰	معنی دار
نسبت گردش موجودی کالا	۱۱۱۰.۹۹۳	۱.۰۶۴	۰.۲۹۲	-
Adj R ²	F-stat	۰.۰۰۲		
stat D-W	Prob(F-stat)	۱.۶۰۰		

همان طور که در جدول (۴) ملاحظه می شود مقدار محاسبه شده برای آماره F برابر با ۱۰.۱۳۱ می باشد. و با توجه به احتمال آماره F که بزرگتر از ۵٪ است بنابراین می توان نتیجه گرفت که (H₀) در سطح معنی داری ۵٪ تایید می شود، پس کل مدل رگرسیون معنی دار نمی باشد.

۵- نتیجه گیری

اهمیت استفاده مؤثر از منابع عمومی مقدم‌تر از نیاز به محدود کردن هزینه‌های بخش دولتی می‌باشد. ارزیابی کافی از کارایی بخش دولتی به ویژه زمانی که به سمت جمع‌آوری داده‌های مقایسه‌ای پیش می‌رود، یک موضوع تجربی مشکل‌است. سنجش و ارزیابی کارایی ادارات مالیاتی نیز پیچیده است. ادارات مالیاتی در سطح وسیعی از محیط‌های ملی تحت کنترل بخش دولتی قرار دارند و در ایران تحت نظارت وزارت دارایی قرار دارند. وزارت دارایی در جستجوی افزایش کنترل عملیات حسابداری، پاسخگویی ادارات مالیاتی و عملکرد آنها است. یک سیستم مالیاتی کارا، سیستمی است که انحرافات بودجه‌ای از جمله کار، پس‌انداز، سرمایه‌گذاری را به حداقل برساند. در این رابطه بحث اصلی برای اصلاح فرایند مالیاتی در ایران به منظور دستیابی به کارایی بیشتر می‌باشد.

یکی از منابع بودجه‌ای سالانه کشور درآمدهای مالیاتی می‌باشد. سهم کل درآمدهای مالیاتی به طور میانگین طی سالهای اخیر (۱۳۸۶-۱۳۸۱) در بودجه کل کشور ۳۰٪ می‌باشد. در برنامه چشم‌انداز بیست ساله نظام جمهوری اسلامی ایران پیش‌بینی شده است در پایان این رقم به صد درصد برسد. بنابراین کارایی سازمان مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. مالیات‌ها به دو بخش مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شوند. به طور میانگین سهم مالیات‌های مستقیم در دوره زمانی شش ساله ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۶، ۶۱/۶٪، و سهم مالیات‌های غیرمستقیم ۳۸/۴٪ می‌باشد. سهم مالیات بر اشخاص حقوقی از کل مالیات مستقیم در دوره زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۶، ۷۴٪ می‌باشد (قوانین بودجه کل کشور ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۶). نتایج آماری فوق‌الذکر نشان می‌دهد یکی از اصلی‌ترین منابع مالیاتی، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی است. بنابراین اصلاح روشهای رسیدگی در فرایند اشخاص حقوقی جهت افزایش کارایی به عنوان یک تحول اساسی در فرایند مالیاتی در سالهای اخیر مورد توجه بوده است.

تحقیق حاضر که به بررسی و تبیین رابطه بین متغیرهای حسابداری با کارایی فرایند مالیاتی می‌پردازد، از نوع تحقیق رگرسیونی است. تحقیقات همبستگی، شامل کلیه تحقیقاتی است که در آنها سعی می‌شود رابطه بین متغیرهای مختلف با استفاده از ضرایب همبستگی، کشف یا تعیین شود. در این تحقیق به بررسی یک نمونه ۶۱ تایی از اشخاص حقوقی در طول دوره زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۶ که در اداره امور مالیاتی مؤدیان بزرگ تهران دارای پرونده مالیاتی می‌باشند و اطلاعات آنها در دسترس می‌باشد می‌پردازد.

در این تحقیق ارتباط بین چهار متغیر حسابداری با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی شده مالیات مورد بررسی واقع شده است. شایان ذکر است متغیرهای استفاده شده در این تحقیق برگرفته از نتایج تحقیقی با عنوان "شناسایی و اولویت بندی نسبت های مالی اثر گذار بر درآمد مشمول مالیات" می باشد (باقری، عموری، ۱۳۸۸).

نتایج آزمون فرضیات نشان دهنده آن است که بین سه متغیر بازده سرمایه گذاری، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام و نسبت سود با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی شده مالیات ارتباط معناداری وجود دارد.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اول نشان می دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی داری بین بازده سرمایه گذاری و تفاوت سود ابرازی با سود قطعی شده مالیات وجود دارد. همان طور که در نتایج منعکس شده در فصل چهارم در ارتباط با آزمون این فرضیه مشاهده می شود ضریب به دست آمده برای متغیر بازده سرمایه گذاری برابر ۰.۱۰۶۲۶۰۸ و نیز ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰.۵۲۹ است که این امر بیانگر این است که ۵۲٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل بازده سرمایه گذاری توضیح داده می شود. به عبارت دیگر کارشناس ارشد مالیاتی می تواند با استفاده از متغیر بازده سرمایه گذاری ۵۲ درصد تغییرات تفاوت دو سود را توضیح دهد، در نتیجه می تواند به عنوان یک متغیر اثرگذار بر فرایند رسیدگی مالیاتی از آن استفاده نماید که باعث استفاده مؤثر از منابع عمومی سازمان در فرایند مالیاتی می گردد. همانطور که قبلاً نیز بیان شد تعریف کارایی عبارت است از نسبت ستاده به داده. داده های سازمان مالیاتی شامل هزینه های حقوق نیروی انسانی و هزینه های جاری دیگر است. استفاده مؤثر از منابع عمومی در فرایند مالیاتی باعث افزایش کارایی می گردد.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می دهد که نسبت سود خالص در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی داری بین نسبت سود خالص و تفاوت سود ابرازی با سود قطعی شده مالیات وجود دارد. همان طور که در نتایج منعکس شده در فصل چهارم در ارتباط با آزمون این فرضیه مشاهده می شود ضریب به دست آمده برای متغیر نسبت سود خالص برابر با ۰.۱۵۱۳۰۲۵، همچنین ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰.۵۴۵ است که این امر بیانگر این است که ۵۴٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل نسبت سود خالص توضیح داده می شود. به عبارت دیگر کارشناس ارشد مالیاتی می تواند با استفاده از متغیر نسبت سود خالص ۵۴ درصد تغییرات تفاوت دو سود را توضیح دهد در نتیجه می تواند به عنوان یک متغیر اثرگذار بر فرایند مالیاتی از آن استفاده نماید که باعث استفاده مؤثر از منابع عمومی

سازمان در فرایند مالیاتی می گردد. داده های سازمان مالیاتی شامل هزینه های حقوق نیروی انسانی و هزینه های جاری دیگر می شود. حال با استفاده مؤثر از منابع عمومی سازمان در فرایند مالیاتی باعث افزایش کارایی می گردد.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه سوم این تحقیق نیز بیانگر وجود رابطه منفی میان نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام و تفاوت سود ابرازی با سود قطعی شده مالیات در سطح اطمینان ۹۵٪ است. همان طور که در نتایج منعکس شده در فصل چهارم در ارتباط با آزمون این فرضیه مشاهده می شود ضریب به دست آمده برای متغیر نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام برابر ۱۴۸۲.۰۵۶ همچنین ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰.۴۹۸ است که این امر بیانگر این است که ۴۹٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام توضیح داده می شود.

تأیید فرضیه سوم تحقیق مبنی بر وجود رابطه میان نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام و تفاوت سود ابرازی با سود قطعی شده مالیات حاکی از آن است که کارشناس ارشد مالیاتی می تواند با بررسی تغییرات متغیر مستقل، ۴۹ درصد تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهد در نتیجه می توان از این متغیر حسابداری در فرایند مالیاتی برای استفاده مؤثر از منابع عمومی و باطبع افزایش کارایی استفاده نمود.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه چهارم این تحقیق نیز بیانگر عدم وجود رابطه میان گردش موجودی کالا و تفاوت سود ابرازی و سود قطعی شده مالیات است. با توجه به اینکه مقدار آماره f برابر ۱.۱۳۱ است که احتمال آن ۰.۲۹۲ می باشد.

با توجه به نتایج حاصل از متغیرهای بازده سرمایه گذاری، نسبت سود خالص و نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام که می توانند تغییرات متغیر وابسته تحقیق را توضیح دهند می توانند در فرایند رسیدگی مؤثر واقع شوند، یعنی اینکه کارشناس ارشد مالیاتی در فرایند رسیدگی مالیاتی برای تعیین سود قطعی شده مالیات، با بررسی نمودن متغیرهای اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات مانند بازده سرمایه گذاری، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، و نسبت سود خالص به جای اینکه انبوهی از اقلام صورتهای مالی را مورد سند رسی قرار دهد و از منابع عمومی سازمان استفاده مؤثر نماید که این امر باعث افزایش کارایی فرایند مالیاتی می گردد.

جهت افزایش کارایی فرایند مالیاتی اشخاص حقوقی، سازمان امور مالیاتی می تواند اولاً با سپردن واحدهای مالیاتی اشخاص حقوقی به نیروی انسانی که دارای مدارک تحصیلی مرتبط با بحثهای مالی

و مالیاتی هستند و ثانیاً آموزش آنها و صدور بخشنامه ها و دستورالعمل های اجرایی مرتبط با نحوه رسیدگی با استفاده از نتایج این تحقیق، از منابع عمومی سازمان استفاده مؤثر به عمل آورد که این امر باعث افزایش کارایی فرایند مالیاتی می گردد.

در فرایند مالیاتی اشخاص حقوقی با اینکه در سالهای اخیر گامهایی در جهت رفع این موانع برداشته شده است اما هنوز موانعی مانند عدم داشتن تخصص لازم مانند آشنایی با استانداردهای حسابداری، قوانین تجارت و گاه آشنایی اندک به قوانین مالیاتی وجود دارد که برای رسیدن به اهداف سازمان امور مالیاتی که همان افزایش کارایی می باشد باید تمهیداتی اندیشه شود تا این موانع رفع گردد.

فهرست منابع

- ۱- احدیان، فاطمه (۱۳۷۹)، " بررسی رابطه سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکت ها و سود قطعی شده توسط ممیزان مالیاتی"، دانشگاه تهران.
- ۲- آذر، عادل و منصور مومنی، آمار و کاربرد آن در مدیریت، انتشارات سمت، جلد دوم، چاپ هشتم.
- ۳- آسایش، حمید (۱۳۷۸)، " بررسی کارایی عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور طی سالهای ۱۳۸۵-۱۳۸۱"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.
- ۴- ایزدی نیا، ناصر و امیر رسائیان، " ساختار سرمایه و مالیات بر درآمد شرکت ها در ایران، " فصلنامه تخصصی مالیات"، ص ۳۱.
- ۵- بازرگان، عباس؛ الهه حجازی؛ زهره سرمد (۱۳۷۷)، روش های تحقیق در علوم رفتاری، تهران : نشر آگاه.
- ۶- باقری، بهروز ؛ مهدی عموری (۱۳۸۸)، " شناسایی و اولویت بندی نسبت های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات".
- ۷- بیگ پور، محمد علی، مجله حسابرس، شماره ۳۵.
- ۸- پورزمانی، زهرا و ابوالقاسم شمس چامخانه (۱۳۸۸)، " بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی"، فصلنامه تخصصی مالیات، سازمان امور مالیاتی، شماره ۵۳، تابستان، ص ۹.
- ۹- تهرانی، رضا (۱۳۸۴)، مدیریت مالی، چاپ اول، تهران: انتشارات نگاه دانش.
- ۱۰- دستگیر، محسن (۱۳۸۷)، " مبانی مدیریت مالی"، انتشارات نوپردازان، جلد سوم، بهار.
- ۱۱- دلاوری، علی (۱۳۸۷)، مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، تهران انتشارات رشد، چاپ نهم.
- ۱۲- دلاور، علی (۱۳۷۸)، مبانی نظری و علمی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، انتشارات رشد، ص ۱۶.
- ۱۳- دوانی، غلامحسین (۱۳۸۷)، حسابداری مالیات، موسسه حسابداری و خدمات مالی دایارایان، انتشارات کیومرث، چاپ نهم.
- ۱۴- ریاحی بلکویی، احمد، تئوری حسابداری، ترجمه پارسائیان، علی.

- ۱۵- ریچارد، ماسگریو، مالیه عمومی در تئوری و عمل، ترجمه مسعود محمدی و یداله ابراهیمی فر (۱۳۷۲).
- ۱۶- سامنیان، علیرضا (۱۳۸۶)، "علل مغایرت بین سود ابرازی شرکتهای دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره کل امور مالیاتی استان خوزستان"، دانشگاه آزاد واحد شوشتر.
- ۱۷- سفیری، محمد رضا (۱۳۸۰)، "علل مغایرت سود ابرازی اشخاص حقوقی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی با سود مشمول مالیات قطعی شده آنها توسط سازمان تشخیص مالیات (استان آذربایجان شرقی)"، دانشکده امور اقتصادی دارایی.
- ۱۸- شباهنگ، رضا (۱۳۸۶)، "تئوری حسابداری"، جلد دوم، ناشر مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی"، چاپ سوم.
- ۱۹- شباهنگ، رضا، حسابداری مالی، جلد دوم، نشریه شماره ۸۱، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری حسابرسی سازمان حسابرسی.
- ۲۰- صفری، احمد (۱۳۸۵)، "بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و سود تشخیصی توسط مأموران مالیاتی"، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرکز.
- ۲۱- قنبری فرد، سعید (۱۳۷۴)، "بررسی علل عمده اختلاف مابین سود ابرازی و سود مشمول مالیات شرکتهای تولیدی"، دانشگاه علامه طباطبائی.
- ۲۲- کرمی، غلامرضا (۱۳۸۵)، مجموعه قوانین مالیاتی ۱۳۸۵، تهران: نشر شایورد.
- ۲۳- کرلیتجر، فرد، مبانی پژوهش در علوم رفتاری، ترجمه حسن پاشا شریفی، جعفر نجفی، انتشارات آوای نور، جلد اول، تهران.
- ۲۴- کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۱)، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، نشریه ۱۶۰.
- ۲۵- مدرس، احمد و فرهاد عبدالله زاده (۱۳۸۷)، "مدیریت مالی"، ناشر چاپ و نشر بازرگانی وابسته به مؤسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی مهر.
- ۲۶- محمد بابایی، رضا (۱۳۸۳)، "بررسی علل مغایرت بین سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده شرکت های خارجی در ایران"، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات.

- ۲۷- نمازی، محمد و نورالدین رستمی (۱۳۸۵)، بررسی رابطه بین نسبت های مالی و نرخ بازده سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴، ص ۱۰۵.
- ۲۸- نوو، ریموند (۱۳۷۴)، مدیریت مالی، جلد اول ترجمه ترجمه علی جهانخانی و علی پارسائیان، تهران: انتشارات سمت.

