

ارزیابی عوامل موثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان - دکتر حسین جبّاری

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان - ابوالفضل کوشافر

چکیده

روند تحول و توسعه نظام مالیات ستانی در کشورمان به قانون مالیات بر ارزش افزوده منجر شده که در این راستا شناخت و توجه به حسابرسی آن، موجبات انجام رسیدگی دقیقتر و صحیح تر توسط ماموران مالیاتی که منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش سوء استفاده های احتمالی مودیان مالیاتی، رادری خواهد داشت. هدف اصلی این پژوهش بررسی عوامل موثر در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده می باشد که متغیرهایی از قبیل رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران، کنترل اعتبار فاکتورها و محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته واحد مورد رسیدگی توسط کارشناس مستقل، بر اساس گردآوری اطلاعات از جامعه آماری شامل کارکنان اجرایی مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و تجزیه و تحلیل این اطلاعات از طریق آزمونهای توزیع دو جمله ای، یک نمونه ای و کلموگروف - اسمیرنف یک نمونه ای مورد بررسی قرار گرفت. یافته های پژوهش نشان می دهد رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران در تنظیم صورتهای مالی، کنترل اعتبار فاکتورهای ارائه شده در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده موثر بوده است. لیکن محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته واحد مورد رسیدگی، توسط کارشناس مستقل در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده موثر نبوده است. در این راستا یکسان سازی فرم ها و اظهارنامه های مالیاتی با صورتهای مالی، کاهش موارد افتراق استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، تشکیل

کمیته های حسابرسی در ادارات مالیاتی، الزام شرکتها به ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده و رسیدگی نمونه ای در جهت اثبات اصالت فاکتورهای ارائه شده توصیه می گردد.

اصطلاحات و واژگان کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، رعایت استانداردهای حسابداری ایران، کنترل اعتبار فاکتورهای ارائه شده، محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته توسط کارشناس مستقل

مقدمه :

همه دولت ها برای تامین هزینه های خود از طرق مختلف، درآمدا ایجاد می کنند که یکی از انواع آن به مالیات ستانی اختصاص دارد. در طول تاریخ حیات اقتصادی دولت ها، منابع درآمدی به تدریج افزایش یافته است و امروزه بخشی از منابع دولت در کشور ما 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 شرکت های دولتی است. اما به اجماع اقتصاددانان و متخصصان مالیه عمومی، مالیات ستانی رکن پایدار درآمدی برای تامین هزینه دولت هاست و دولت مردان عقل گرا تلاش می کنند سایر منابع درآمدی را به سرمایه گذاری تبدیل کنند. در ایران هم دولت تلاش می کند با اجرای قانون مالیات بر ارزش 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 کشور های جهان امری طبیعی و بر اساس سیاست مالی است و در برخی از کشورهای صنعتی جهان بخش عمده ای از بودجه عمومی از طریق مالیات ها تامین 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 بر ارزش افزوده منجر شده که در برنامه های سوم و چهارم توسعه در خصوص لزوم اجرای این طرح مورد تاکید و توصیه قرار گرفته است. مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف است که

مزیت و برتری رو به رشد را برای یک مالیات با پایه گسترده در جهان نشان می دهد و همچنان منبع مهمی از درآمد برای اغلب دولت ها به شمار می رود. با توجه به اینکه عمده کشورهای جهان از نظام مالیات بر مصرف و مالیات بر ارزش افزوده استفاده می کنند، اجرای این نظام مالیاتی در کشور در چارچوب تلاش های جهانی سازی تجارت، بازرگانی و اقتصاد هم مطلوب ارزیابی می شود.

اهمیت و ضرورت پژوهش:

در صورت عدم توجه به عوامل موثر در حسابرسی و رسیدگی به این نوع مالیات، ممکن است عدالت اجتماعی به خطر افتاده و شرکت های درستکار در پرداخت مالیات، به عنوان یک منبع خروجی مهم برای شرکتها از عهده ی رقابت با شرکت هایی که از پرداخت مالیات گریزان هستند، بازمانده و یا تصمیم به عدم تمکین در پرداخت مالیات نمایند. قانون مالیات بر ارزش افزوده در صورتیکه با هوشمندی و بسترسازی کامل اجرا شود، می تواند 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 به حیطه وصول در آید. با توجه به مطالب بالا مشاهده می شود که ارزیابی عوامل موثر در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده تا چه حدی می تواند با اهمیت باشد و یک موضوع اجتماعی، اقتصادی مهم را ارزیابی می کند.

پرسش های پژوهش:

پژوهش حاضر برای دستیابی به پرسش های زیر انجام می پذیرد:

۱- رعایت کامل استانداردهای حسابداری ایران در صورت های مالی واحد مورد رسیدگی، تا

چه میزان در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده موثر است؟

۲- کنترل اعتبار فاکتور های ارائه شده توسط واحد مورد رسیدگی، تا چه میزان در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده موثر است؟

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

فرضیه های پژوهش: با توجه به پرسش های پژوهشگر که در قسمت قبل به آن اشاره شد فرضیه های این پژوهش در قالب ۳ فرضیه به شرح زیر تدوین شده است:

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

۲- کنترل اعتبار فاکتور های ارائه شده توسط واحد مورد رسیدگی، در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده موثر است.

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

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 تشکیلات مالیاتی بی اثر خواهد شد. تشکیلات 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 تشکیلات نیز ضعیف خواهد بود. اگر دیگر سیستم های اجرایی چون سیستم شناسایی افراد فاقد پرونده و کنترل مودیان 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 مودیان و میزان مالیات برآورد شده توسط سازمان امور مالیاتی، باید طرح حسابرسی مناسبی اجرا شود. این طرح باید حساب های مودی 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. این طرح باید روشهای متفاوتی برای بهترین نحو مقابله با هریک از موارد عدم تمکین داشته باشد. به علاوه، باید برنامه های خاصی هم برای جلوگیری از عدم تمکین به طور همزمان اجرا شود. این روشها بر اساس تجربه کشورها به شرح زیر می باشد:

۱- بازدیدهای مشاوره ای ۲- حسابرسی اداری (دفتری) ۳- حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده ۴- بازرسی تخلفات

پیشینه تحقیق :

تحقیقات خارجی :

کون و ژانگ^۱ [۱۱] در تحقیق خود در سال ۲۰۱۰ تحت عنوان پروژه طلایی مالیاتی چین (یک استراتژی تکنولوژیکی برای کاهش تقلبات مالیاتی) در چین از یک پروژه تغییر شکل مالیاتی به اسم پروژه مالیاتی طلایی که استفاده از اطلاعات پیچیده خاصی برای توسعه پذیرش قوانین مالیات بر ارزش افزوده، که در آن از فاکتور الکترونیکی جهت تمرکز بر روی ایجاد یک سیستم انطباق مرکزی در محدوده کنترل مالیاتی برای کاهش میزان تقلب است را بررسی کرده اند و به این نتیجه رسیده اند که در کشورهای در حال توسعه قابلیت اجرا دارد و در کشورهای توسعه یافته مناسب نمی باشد.

هاشم زاده و دیگران^۲ [۱۲] در مقاله خود در سال ۲۰۱۰ تحت عنوان تقلب مالیاتی توسط شرکتها و حسابرسی مطلوب، تقلب مالیاتی در چین را بررسی کرده و یکی از تقلب های خاصی که اتفاق می افتد شامل ادعای استرداد بیش از اندازه برای کاهش مالیات بر ارزش افزوده روی کالاهای صادر شده می باشد و نتیجه بررسی این بود که وجود تقلب بر روی تصمیمات واقعی خروجی شرکت و سیاستهای مالیاتی دولت تاثیر ندارد و منابع حسابرسی

۱- Jane K. Winn & Angela Zhang

۲- Nigar Hashimzade & etal

می تواند شرکتهایی که درگیر تقلب شده اند را شناسایی کرده و نه واسطه هایی که اسناد جعلی را فراهم کردند.

پاشو^۳ [۱۳] در مقاله خود در سال ۲۰۰۶ تحت عنوان مقابله با تقلب مالیاتی (تجربه در بلغارستان) به توصیف تجربه کشور بلغارستان در شناسایی انواع و شیوه های انجام تقلب مالیات بر ارزش افزوده با تمرکز بر سوءاستفاده 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 کنترل های سخت تر در درون و اداره کسب و کار.

گاپتا^۴ [۹] در مقاله خود در سال ۲۰۰۱ تحت عنوان فرار مالیات بر ارزش افزوده، حسابرسی و تطبیق معاملات که مدل تئوری استاندارد از اجرای مالیاتی برای تطبیق متقابل معاملات علاوه بر حسابرسی مالیات دهندگان در نظر می گیرد و برای مالیات بر ارزش افزوده اجرای تطبیق صورتحساب خرید و فروش یک تکنیک مهم به شمار می آید.

یسگات^۵ [۸] در مقاله خود در سال ۲۰۰۸ تحت 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 از پرسنل ماهر و ایجاد شکاف در اجرای آن پرداخته و نیاز برای تقویت کردن ظرفیت اجرا بطور کلی و برنامه حسابرسی مالیاتی بطور خاص را تاکید می کند.

تحقیقات داخلی:

زارع مقدم و غنی [۷] در سال ۱۳۸۸ در مقاله خود تحت عنوان فرصت ها و چالش های مالیات بر ارزش افزوده یکی از بزرگترین مشکل های موجود در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده این دانسته که بسیاری از فروشندگان فاکتورهای فروششان را ارائه نمی دهند و خرده فروشان بر این عقیده اند که آنها نمی توانند صورت حساب های حقیقی خود را ارائه

۳- Konstantin Pashev

۴- ARINDAM DAS-GUPTA

۵- Wollela Abehodie Yesegat

دهند زیرا آنها نیز صورتحساب های واقعی از عمده فروشان دریافت نمی کنند. و همچنین راه کارهایی برای آن بررسی کرده اند که به شرح زیر است (۱) اطلاع رسانی گسترده به وسیله رادیو، تلویزیون، و روزنامه و آموزش موضوع های گوناگون مالیات بر ارزش افزوده (۲) برگزاری کلاس های آموزشی متناسب با کارهای رایانه ای برای کارمندان (۳) برای کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده اقدام هایی در زمینه حسابرسی مالیاتی انجام شود که توسعه این کار برای اجرای موثر و دقیق مالیات بر ارزش افزوده لازم و ضروری است (۴) ایجاد ثبات سیاسی و تعهدهای محکم سیاسی در اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده ضرورت دارد.

عبداللهی و خدایار یگانه [۲] در مقاله خود در سال ۱۳۸۸ تحت 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 تخلفات مالیاتی مورد مطالعه قرار داده و نتیجه اینکه 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 [۴] در مقاله خود در سال ۱۳۸۷ تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده و گزارشگری مالی آن به بررسی حسابداری مالیات بر ارزش افزوده کرده که در آن 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 سروکار 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 روشهای رسیدگی لازم، تاحدی کار سخت تر است.

موسوی جهرمی و دیگران [۶] در مقاله خود در سال ۱۳۸۸ تحت عنوان فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده یک مدل نظری ارائه کرده اند که براساس 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 مسئولین 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 [۵] در گزارش طرح تحقیقاتی خود در سال ۱۳۸۴ تحت عنوان ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکتها و صاحبان مشاغل در استان مازندران به بررسی تدوین سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و همچنین بررسی اثرات اقتصادی مخصوصا در آمد زایی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده و جایگزینی آن با مالیات شرکتها 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 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.

روش پژوهش:

تحقیق حاضر از نظر هدف، پژوهشی کاربردی است زیرا به بررسی عوامل موثر در حسابداری مالیات بر ارزش افزوده پرداخته و در جهت تبیین این عوامل و ارائه پیشنهادهای جهت تعیین معیار و دستور العمل حسابداری و رسیدگی برای مالیات بر ارزش افزوده می پردازد. در این تحقیق مبانی نظری پژوهش از طریق روش مطالعه کتابخانه ای یعنی مطالعه مقالات، کتابها

و پژوهش‌های انجام شده در گذشته تدوین می‌گردد و از نظر استنتاج با استفاده از نمونه‌گیری از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و کارکنان اجرایی ادارات مالیات بر ارزش افزوده، روش تحلیلی استقرایی برای رد یا تایید فرضیه‌ها به کار گرفته می‌شود و نتایج به کل جامعه تعمیم داده می‌شود و از نظر طرح تحقیق، پیمایشی است زیرا داده‌های مورد استفاده بر مبنای نظرسنجی از افراد در جامعه یا نمونه آماری گردآوری می‌شود.

جمع آوری داده‌ها و ابزار اندازه‌گیری:

اطلاعات مورد نیاز برای این تحقیق از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است که در آن مقیاس اندازه‌گیری داده‌ها مقیاس ترتیبی (رتبه‌ای) است، که به صورت طیف لیکرت (شامل ۵ گزینه) شامل گزینه‌های بسیار زیاد (بیشترین امتیاز)، زیاد، متوسط، کم و بسیار کم (کمترین امتیاز) تعریف شده‌اند، آورده شده است که از طریق نظرسنجی از کارکنان اداره کل امور مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران و مدیران مالی شرکت‌های مشمول مالیات بر ارزش افزوده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری گردیده است. تاثیر هر یک از فاکتورهای مورد نظر در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به وسیله ۸ سوال پرسیده شده است.

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 شرکت‌های مشمول مالیات بر ارزش افزوده پذیرفته شده که در قلمرو زمانی (۸۷/۰۷/۰۱ الی ۸۹/۰۷/۰۱) در بورس اوراق بهادار حضور داشته‌اند، می‌باشند. تعداد کل افراد جامعه مورد مطالعه برابر با ۳۴۶ نفر که تعداد ۱۴۹ نفر شامل کارکنان اداره کل امور مالیات بر ارزش افزوده شرق، غرب، جنوب، شمال و مرکز شهر تهران و تعداد ۱۹۷ نفر شامل مدیران مالی شرکت‌های مشمول مالیات بر ارزش افزوده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که تعداد نمونه مورد نیاز برای انجام پژوهش از طریق فرمول کوکران و به این شرح محاسبه می‌شود:

$$N: \text{تعداد کل جامعه آماری} = 346$$

t2: 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

$$\text{حجم نمونه} = \frac{346 \times (1,96)^2 \times 0,5 \times 0,5}{346 \times (0,08)^2 + (1,96)^2 \times 0,5 \times 0,5} \approx 104$$

حجم نمونه باید برابر با ۱۰۴ نفر باشد نه با توجه به سهم هر گروه از افراد در 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 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.

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:

ج: مقدار زیر مجموعه سؤال های پرسشنامه

Sj: واریانس زیر آزمون ج

S2: واریانس کلی آزمون

$$r_{\alpha} = \frac{j}{j-1} \left(1 - \frac{\sum S_j}{S^2} \right)$$

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 سوالات هر یک از فرضیات در نگاره شماره ۱ آورده شده است.

نگاره شماره ۱: آلفای کرونباخ مربوط به فرضیات مورد مطالعه

آلفا کرونباخ	
۰.۷۹۹	فرضیه ۱
۰.۷۳۳	فرضیه ۲
۰.۸۰۱	فرضیه ۳

یافته های پژوهش :

برای تایید یارد 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 دو جمله ای بجای 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 تاثیر آن در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده بودند که با توجه به اینکه تعداد موافقین بیش از ۵۰ درصد می باشند پس این فرضیه تایید می گردد. در مورد فرضیه دوم یعنی کنترل اعتبار فاکتورهای ارایه شده توسط واحد مورد رسیدگی، تعداد ۹۰ نفر (۸۷ درصد) موافق و تعداد ۱۴ نفر (۱۳ درصد) مخالف تاثیر آن در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده بودند که با توجه به اینکه تعداد موافقین بیش از ۵۰ درصد می باشند پس این فرضیه تایید 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 تاثیر آن در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده بودند که با توجه به اینکه تعداد مخالفین بیش از ۵۰ درصد می باشند پس این فرضیه رد می گردد.

۲- آزمون نرمال بودن داده ها

از آنجایی که در این تحقیق آزمون مقایسه میانگین جامعه بایک 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-اسمیرنوف یک نمونه ای استفاده می شود که فرض صفر و فرض متقابل آن به صورت زیر تعریف می شود:

داده ها نرمال هستند

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 : \\ H_1 : \end{array} \right.$$

داده ها نرمال نیستند

در صورتی که مقدار احتمال (P-Value) بیشتر از ۰/۰۵ 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 های به کمک نرم افزار SPSS و در سطح ۹۵٪ انجام شده است. همانگونه که نگاره شماره ۲ نشان می دهد، مقدار احتمال (P-Value) محاسبه شده در مورد متغیرها بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین در سطح ۹۵ درصد، داده ها دارای توزیع نرمال می باشند.

نگاره شماره ۲: خلاصه نتایج آزمون k-s

فرضیه	آماره کولموگروف-اسمیرنوف	(P-Value) مقدار
فرضیه نرمال بودن ۱	0.738	0.647
فرضیه نرمال بودن ۲	0.807	0.534
فرضیه نرمال بودن ۳	1.106	0.173

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 امتیازات تخصیصی به گزینه های طیف لیکرت برای را با هم جمع کرده و بر تعداد آن ها تقسیم کنیم، عدد ۳ به دست می آید: $(1+2+3+4+5)/(5)=3$. در مورد فرضیه اول اگر میانگین امتیازات داده شده به سوالات مربوط به موثر بودن رعایت کامل استاندارد های 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 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 ۳ آمده است.

نگاره شماره ۳: نتیجه آزمون t برای فرضیه اول

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه ۱	3.33	0.70	4.72	103	≤ 0.0001

از آنجائیکه 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 رعایت کامل استاندارد های حسابداری ایران در صورت های مالی واحد مورد رسیدگی، در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده موثر است. در مورد فرضیه دوم اگر میانگین امتیازات داده شده به سوالات مربوط به موثر بودن کنترل اعتبار فاکتور های 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 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 ۴ آمده است.

نگاره شماره ۴: نتیجه آزمون t برای فرضیه دوم

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه ۲	3.70	0.55	12.85	103	≤0.0001

از آنجائیکه مقدار آماره t بزرگتر از 1.645 می باشد، فرضیه H0 مبنی بر بزرگتر نبودن میانگین شاخص معرف فرضیه اول از عدد ۳ رد می گردد. بنابراین با 0.۹۵ 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، در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده موثر است. در مورد فرضیه سوم اگر میانگین امتیازات داده شده به سوالات مربوط نظریه " موثر بودن محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته واحد مورد رسیدگی توسط کارشناس مستقل برای ارزیابی قیمت فروش درج شده در فاکتور، در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده."، بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 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 ۵ آمده است.

نگاره شماره ۵: نتیجه آزمون t برای فرضیه سوم

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه ۳	2.93	0.70	-0.97	103	0.168

از آنجائیکه 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 می گردد. بنابراین نمی توان ادعا کرد شاخص ذکر شده بطور معنی داری از عدد ۳ بزرگتر می 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 موثر نیست.

نتیجه گیری :

در این پژوهش عوامل موثر برحسابرسی مالیات بر ارزش افزوده درشرکتهای 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 تاکید 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 بپایه های گسترده می گردد و در تمامی پژوهش ها در کشورهای فاقد مالیات بر ارزش افزوده توصیه شده و نکاتی پیرامون طراحی، اجرا و نحوه جلوگیری از فرار و تقلبات 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 موثر 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 فرضیات پژوهش مورد ارزیابی قرار گرفت. بنابراین در مورد فرضیه اول که مورد تایید قرار گرفت، می توان گفت که در تحقیقات پیشین نیز تاکید به استفاده از استانداردهای حسابداری موجود برای ثبت رویدادها و همچنین گزارشگری مالی مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده بر کفایت استانداردهای حسابداری ایران جهت این امر تاکید 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، اشتباهات کمتری در این صورتهای دیده می شود. فرضیه دوم هم مورد تایید 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 چراکه از تقلب و فرار مودیان مالیاتی و صدور فاکتورهای صوری جلوگیری می کند. البته در پژوهشی که در کشور کره جنوبی صورت گرفت کنترل متقابل صورتحساب های خرید و فروش، کاری دشوار و هزینه بر بوده و به کشف فرار مالیاتی نیز کمک نکرده است لیکن فرضیه سوم مورد تایید قرار نگرفت چراکه 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 بعنوان کارشناس مستقل مورد تایید سازمان امور مالیاتی باشد و همچنین قیمت فروش کالا که مبنای تعیین مالیات بر ارزش افزوده می باشد بر اساس میزان عرضه و تقاضا یعنی قیمت بازار 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 تاثیر بودن این فرضیه بوده و فقط در مورد کالاهای خاص و یادست 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 موثر باشد که در آن هم باید ملاحظه منفعت و هزینه ملاک عمل قرار گیرد.

پیشنهادها در راستای فرضیه ها:

- ۱- الزام شرکتها 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 شرکتها با اطلاعات موجود در پایگاه داده ها
- ۵- تشکیل کمیته های حسابرسی در ادارات مالیاتی جهت نظارت بر حسابرسی 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

فهرست منابع:

۱. ابریل، لیام و دیگران برگردان حدادی، مریم و میرزایی، بهداد، (۱۳۸۵)، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی نوین، چاپ اول، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور (دفتر طرح استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده)
۲. انصاری، عبدالمهدی و کریمی، محسن، (۱۳۸۸)، بررسی توان معیارهای داخلی ارزیابی عملکرد مدیریت در تبیین ارزش ایجاد شده برای سهامداران، فصلنامه علمی - پژوهشی تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال اول، شماره اول.
۳. ثقفی، علی، (۱۳۸۹)، قابلیت اعتناد و کیفیت سود - رویکرد وضعیت مالی، فصلنامه علمی پژوهشی تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال دوم، شماره هشتم.

۴. 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
۵. عبدالهی، شهرام و خدایاریگانه، سعید، (۱۳۸۸)، "حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده"، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۹
۶. غنی، محسن و زارع مقدم، احمد، (۱۳۸۸)، "مالیات بر ارزش افزوده (فرصتها و چالشها)"، مجله حسابداری، شماره ۳۱
۷. 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)
۸. موسوی جهرمی، یگانه و دیگران، (۱۳۸۸)، "فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری"، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۵۳

9. Gupta, Das, Arindam and Gang, IRAN ,(January 2001), Value Added Tax Evasion, Auditing and Transactions Matching Gokhale Institute of Politics and Economics, Rutgers University.
10. Harrison Graham & Russell k re love , (November 2005) , VAT Refunds: A Review of Country Experience, IMF Working Paper

- 11.Hashimzade, Nigar, Zhanyi , Huang, Gareth D. Myles,(2010) ,Tax fraud by firms and optimal auditing , International Review of Law and Economics 30
- 12.Jane K. Winn, Angela Zhang,(2010) , CHINA'S GOLDEN TAX PROJECT:A TECHNOLOGICAL STRATEGY FOR REDUCING VAT FRAUD
- 13.Konstantin, Pashev, (June 2006) ,Fighting VAT Fraud:The Bulgarian Experience
- 14.Yesegat, Wollela Abehodie (2008), Value Added Tax Administration in Ethiopia:A Reflection of Problems