

بررسی تاثیر ریسک حسابداران رسمی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.م بر ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ)

بهرز باقری *

علیرضا شریعتی ایوری **

مهدی عموری ***

چکیده

یکی از پروژه‌های اصلی و در دست اجرای سازمان امور مالیاتی در قالب طرح جامع مالیاتی، پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد. در این پروژه به منظور تخصیص بهینه منابع و افزایش کارایی مالیاتی، سازمان امور مالیاتی قادر خواهد بود با استفاده از اطلاعات پروژه سیستم یکپارچه اطلاعات مالیاتی، از طریق تدوین و استانداردسازی شاخص‌های مالی و غیر مالی، در بلند مدت به طور خودکار اظهارنامه‌های پر ریسک را انتخاب و مورد رسیدگی دقیق و کامل قرار دهد. یکی از شاخص‌های مذکور، شاخص ریسک حسابداران رسمی است که با استفاده از اختیار موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم می‌تواند اقدام به تشخیص مالیات نمایند.

در این تحقیق با استفاده از اطلاعات اشخاص حقوقی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و با به کارگیری آزمون همبستگی اسپیرمن طی سال‌های ۸۱ تا ۸۵،

* کارشناس ارشد حسابداری و پژوهشگر دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی. BEHROOZ4679@GMAIL.COM

** کارشناس ارشد حسابداری و پژوهشگر دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی

*** کارشناس ارشد حسابداری و پژوهشگر دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی

رابطه بین ریسک حسابداران رسمی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی صاحبکاران آنها مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان می‌دهد بین ریسک اظهار نامه مودی و ریسک حسابداران رسمی رابطه معنی داری وجود دارد. به عبارت دیگر می‌توان شاخص ریسک حسابدار رسمی را به عنوان یکی از شاخص‌های ارزیابی ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی در راستای پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظر گرفت.

واژه‌های کلیدی: ریسک حسابداران رسمی، ریسک اظهارنامه مالیاتی، حسابرسی مبتنی بر ریسک، طرح جامع مالیاتی

۱- مقدمه

امروزه در هر کشوری، مالیات به عنوان یکی از ابزارهای اصلی هر دولتی نقش مهمی را در مسایل اقتصادی و اجتماعی افراد یک کشور ایفا می‌کند. به طوری که هم اکنون کارآمدترین سیستم‌های مالیاتی، در کشورهای پیشرفته و صنعتی ایجاد شده است و روز به روز نسبت به این مقوله ارزش و توجه بیشتری صورت می‌پذیرد.

متناسب با توجه روز افزون بر مقوله مالیات در سطح بین‌المللی، در کشور ایران نیز اقداماتی در این زمینه صورت پذیرفته است. تدوین طرح جامع مالیاتی در قالب ۳۲ پروژه و تاکید بر اجرایی کردن آن در سطح کشور، دلیل محکمی بر این ادعا است. در حال حاضر در ایران دغدغه اصلی سازمان امور مالیاتی پیاده سازی موثر و به موقع طرح جامع مالیاتی به منظور افزایش کارایی و اثربخشی مالیاتی در تمام حوزه‌های مرتبط با مالیات می‌باشد. با اجرای طرح جامع مالیاتی انتظار می‌رود سازمان به اهدافی از قبیل افزایش میزان رضایت مندی صاحبان منافع از جمله مودیان و کارکنان سازمان، افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش هزینه‌های اجرای عملیات مالیاتی دست پیدا نماید. اما به نظر می‌رسد لازمه موفقیت این طرح عظیم ملی، رعایت معیارهای سه گانه‌ی عزم راسخ دولت و ملت برای پیاده سازی طرح، تعهد تامین به موقع منابع در چارچوب دامنه تعریف شده و درک شرایط محیطی، کاهش مقاومت و انعطاف پذیری مقتضی می‌باشد (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۵).



در این میان، یکی از پروژه‌های اصلی و در دست اجرای سازمان امور مالیاتی در قالب طرح جامع مالیاتی، پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک (RAS)^۱ است. اجرای این پروژه توسط سازمان امور مالیاتی کشور تکمیل کننده مفهوم خود اظهاری مودیان می‌باشد. بدین ترتیب که به استناد شاخص‌ها و معیارهای گردآوری شده می‌توان صحت اطلاعات اظهارنامه مودیان را بررسی نمود. شاخص‌های مذکور می‌توانند معیارهای جامع و کاملی را در بر گرفته و از منابع مختلف قابل دسترس باشند. از جمله این شاخص‌ها می‌توان به نسبت‌های مالی محاسبه شده بر اساس اطلاعات اظهارنامه‌های مودیان، شاخص‌های مرتبط با مالیات از قبیل هزینه‌های غیر قابل قبول سنوات قبل مودی و شاخص‌های مرتبط با محیط کسب و کار مودیان از قبیل شاخص‌های صنعت اشاره نمود (باقری و عموری، ۱۳۸۷).

در پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک، به منظور تخصیص بهینه منابع و افزایش کارایی مالیاتی، سازمان امور مالیاتی قادر خواهد بود با استفاده از اطلاعات پروژه سیستم یکپارچه اطلاعات مالیاتی (ITS)^۲، از طریق تدوین و استانداردسازی شاخص‌های مالی و غیر مالی، در بلند مدت به طور خودکار اظهارنامه‌های پر ریسک را انتخاب و مورد رسیدگی دقیق و کامل قرار دهد. بدین ترتیب سازمان خواهد توانست رسیدگی مالیاتی را تنها بر روی آن گروه از مودیانی که دارای ریسک بالایی هستند متمرکز نماید. این پروژه در افق زمانی کوتاه مدت و بلند مدت برای سازمان طراحی شده است. منظور از کوتاه مدت آن است که در این پروژه، انتخاب بر مبنای تجربیات ممیزان مالیاتی با در نظر گرفتن اطلاعاتی که سیستم مکانیزه در اختیار آنها قرار می‌دهد انجام خواهد شد. این در حالی است که در مرحله دوم (بلند مدت) یک سیستم هوشمند تمام مکانیزه، بدون دخالت ممیز، پرونده‌ها را به صورت خودکار جهت رسیدگی مالیاتی انتخاب خواهد نمود (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۵).

اما یکی از شاخص‌های مرتبط با ریسک اظهارنامه‌های مودیان، شاخص ریسک حسابداران رسمی است که با استفاده از اختیار موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم

1- Risk-based Audit Selection
2- Integrative Tax System

می‌توانند اقدام به تشخیص مالیات نمایند. بر اساس این ماده سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی انفرادی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌توانند اقدام به تشخیص مالیات نمایند. موضوعی که تنها در کشور ایران به رسمیت شناخته شده است این در حالی است که در کشورهای دیگر تنها مرجع رسمی و قانونی تشخیص دهنده مالیات، سازمان‌ها و نهادهای مالیاتی آنها می‌باشد.

در ایران بر اساس آیین نامه موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، رسیدگی و تشخیص مالیات به سازمان امور مالیاتی محول شده است (کرمی، ۱۳۸۵). اما با تدوین ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، بخشی از اختیار رسیدگی و تشخیص مالیات به حسابداران رسمی تفویض شده است. این در حالی است که به هر دلیلی ممکن است استقلال حسابداران رسمی با صاحبکاران خود خدشه دار شده و در این میان حسابداران رسمی منافع سازمان امور مالیاتی در تشخیص و وصول مالیات حقه خود را در نظر نگیرند و صرفاً با توجه به افزایش تعداد حسابداران رسمی و از دست دادن برخی از صاحبکاران خود، منافع صاحبکاران خود را در تشخیص مالیات در اولویت قرار داده تا از این طریق بتوانند با تمدید قرارداد خود برای سنوات آتی، منافع خود را نیز تامین نمایند. به عبارت دیگر در حال حاضر، دغدغه اصلی سازمان مالیاتی در ارتباط با پرونده‌های موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، از بین رفتن استقلال حسابداران رسمی و در نتیجه کاهش درآمدهای مالیاتی اخذ شده از مودیان موضوع ماده مذکور می‌باشد. از این رو در پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک، توجه به شاخص ریسک حسابداران رسمی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم در انتخاب و رسیدگی به اظهارنامه‌هایی که حسابرس آنها از ریسک بالایی برخوردار است اهمیت خاصی پیدا می‌کند.

بنابراین هدف اصلی این مقاله پاسخ دادن به این سوال است که آیا در پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک، می‌توان شاخص ریسک حسابداران رسمی را به عنوان یکی از شاخص‌های تعیین کننده ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم در نظر گرفت؟ به عبارت دیگر چه رابطه‌ای بین ریسک حسابداران رسمی و ریسک اظهارنامه‌های مودیان که توسط آنها مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته‌اند وجود دارد؟



۲- پیشینه تحقیق

همانطوری که بیان شد در کشورهای دیگر تنها مرجع رسمی و قانونی تشخیص دهنده مالیات، سازمان‌ها و نهادهای مالیاتی آنها می‌باشد و حسابداران رسمی قادر به تشخیص مالیات نمی‌باشند. از اینرو در تحقیقات خارجی نقش ریسک حسابرس رسمی در ریسک اظهار نامه مالیاتی مودی موضوعیتی ندارد. ولی سایر شاخص‌های موثر بر ریسک اظهار نامه مودی به تفصیل مطالعه شده که به برخی از آنها اشاره می‌شود.

در مطالعه‌ای (تذر، ۲۰۰۶) با عنوان «عدم تمکین مالیاتی و حاکمیت شرکتها: مطالعه تطبیقی» به بررسی عوامل موثر بر اظهار مالیات توسط شرکتها در کشورهای مختلف پرداخته شده است. در این تحقیق متغیرهای مستقلی از قبیل وضعیت قانونی کسب و کار، نوع صنعت، اندازه و سن شرکت به عنوان عوامل موثر بر تمکین مالیاتی مودیان مالیاتی در نظر گرفته شده است.

در تحقیق دیگری (وو، ۱۹۹۷) با عنوان «الگوهای شبکه عصبی میانی و کاربرد آن در تصمیم‌گیری به منظور ممیزی» به بررسی امکان کاربرد شبکه‌های عصبی در خصوص تصمیم‌گیری برای ممیزی مالیاتی پرداخته شده است. متغیرهای اصلی ورودی شبکه عصبی طراحی شده توسط وو شامل نسبت مخارج فروش به درآمد فروش گزارش شده، نسبت موجودی کالای پایان دوره به فروش گزارش شده، استقراض از سهامداران، اسناد دریافتنی از سهامداران، استقراض کوتاه مدت، نوع صنعت، نسبت درآمد خالص به متوسط صنعت، نسبت درآمد خالص به درآمد خالص سالهای قبل و نسبت قیمت به هزینه هر واحد محصول بوده است. وو نشان داد که در سیستم انتخاب ممیزی، شبکه‌های سه لایه کارایی بهتری دارند.

در مقاله دیگری (ایوازکی و تون، ۱۹۹۸) با عنوان «الگوی جستجو با قضاوت‌های ذهنی: ممیزی اظهارنامه‌های مالیاتی ناصحیح» نویسندگان مقاله الگویی دو مرحله‌ای، برای انتخاب اظهارنامه‌های مالیاتی با ریسک بالا ارائه داده و مدعی می‌شوند این الگو در بسیاری از بررسی‌های اداری و جنایی قابل استفاده است. در این الگو ابتدا با استفاده از روش تحلیل فرایند سلسله مراتبی (AHP) شرکتها بر اساس متغیرهای کمی و کیفی رتبه بندی می‌شوند و سپس یک الگوی آماری ایجاد می‌گردد که در آن هم امتیازهای محاسبه شده در

الگوی AHP لحاظ می‌شوند و هم سایر عوامل تاثیر گزار بر عدم اظهار مالیاتی مشخص می‌گردد.

در پژوهشی (میشل هانلون و همکارانش، ۲۰۰۵) تحت عنوان " بررسی تجربی عدم اظهار مالیاتی شرکتها" به بررسی رابطه بین متغیرهای مختلف با عدم اظهار صحیح مالیات شرکتها پرداخته شده است. متغیر مستقل این تحقیق شامل اندازه شرکت، داشتن شرکای خارجی، چند ملیتی بودن شرکت، نسبت هزینه‌های تبلیغات به درآمد فروش، نسبت R&D به درآمد فروش و ارزش سهام بنگاه می‌باشند.

در تحقیق دیگری (باقری و عموری، ۱۳۸۷) که در دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی با عنوان « شناسایی و اولویت بندی نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات» به منظور شناسایی و اولویت بندی نسبت‌های مالی موثر بر درآمد مشمول مالیات، در تعیین درجه ریسک اظهارنامه‌های مودیان مالیاتی انجام شده است در تعیین ریسک اظهار نامه مودیان، از نسبت‌های مالی شرکتها استفاده شده است.

۳- روش تحقیق و یافته‌ها

این تحقیق از لحاظ طبقه بندی تحقیق بر مبنای هدف، از نوع تحقیق کاربردی است. همچنین در تحقیق حاضر برای آزمون فرضیه‌ها از اطلاعات تاریخی استفاده می‌شود بنابراین از نوع تحقیق شبه آزمایشی است.

در این تحقیق، فرضیه کلی پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

"بین ریسک حسابداران رسمی و ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد".

در این فرضیه ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی به عنوان متغیر وابسته و ریسک حسابداران رسمی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است. معیار ریسک اظهارنامه مالیاتی مودی در این تحقیق تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده وی می‌باشد. معیار ریسک حسابداران رسمی تفاوت بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط حسابدار رسمی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده در نظر گرفته می‌شود.





در خصوص تعریف عملیاتی معیار ریسک حسابداران رسمی لازم به توضیح است در ادبیات حسابداری و حسابرسی، معیارهای متفاوتی برای عملیاتی کردن ریسک حسابسان مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی به شرح زیر ذکر شده است:

۱- معیار نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی: اگر در زمان تدوین قرارداد حسابرسی، میزان حق الزحمه حسابرسی به گونه‌ای وابسته به نوع اظهارنظر وی در مورد صورت‌های مالی باشد آنگاه ریسک چنین حسابرسی بالا در نظر گرفته می‌شود.

۲- معیار تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی: در صورتی که گزارش حسابرس دارای تعداد بندهای شرط بیشتری باشد آنگاه ریسک حسابرس در سطح پایینی برآورد می‌شود.

۳- معیار کیفیت سود حسابداری: هرچه سود حسابداری از کیفیت بیشتری برخوردار باشد ریسک حسابرسی که سود مذکور را مورد حسابرسی قرار داده است در سطح پایینی برآورد می‌شود.

۴- معیار تداوم همکاری حسابرس با صاحبکار: بر اساس این معیار در صورتی که حسابرس برای سنوات متوالی، حسابرسی صورت‌های مالی صاحبکار خود را انجام داده باشد احتمالاً به دلیل خدشه دار شدن استقلال حسابرس، ریسک وی در سطح بالایی برآورد می‌گردد. از طرف دیگر عده‌ای معتقدند ممکن است صاحبکاران به دلیل اینکه برخی حسابسان، انتظارات آنها را از نظر نوع اظهارنظر مورد نظر آنها، تامین نمی‌کنند اقدام به تغییر حسابرس قبلی و جایگزینی حسابرس جدید نمایند. لذا تداوم همکاری بلند مدت حسابرس با صاحبکار باعث می‌شود ریسک وی افزایش یابد.

در این مقاله هیچکدام از معیارهای مذکور به عنوان معیار ریسک حسابداران رسمی (حسابسان) در نظر گرفته نشده است. به این دلیل که در این پژوهش ریسک حسابرس مالی (حسابرسی صورت‌های مالی) مد نظر نیست بلکه تأثیر ریسک حسابسان مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. بنابراین لازم بود تا معیار جدیدی به منظور عملیاتی کردن ریسک حسابداران رسمی تعیین می‌گردید. در این تحقیق به دو دلیل تفاوت بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط حسابدار رسمی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده به عنوان

معیار ریسک حسابداران رسمی در نظر گرفته می‌شود. اول اینکه بر اساس بند ب ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، گزارش حسابرسی مالیاتی تهیه شده به وسیله حسابدار رسمی باید حاوی اطلاعات مربوط به تعیین درآمد مشمول مالیات مودی بر اساس قانون و مقررات مربوط باشد. لذا در این مقاله اختلاف درآمد مشمول مالیات و نه اختلاف مالیات مد نظر قرار گرفته است. ثانیاً ریسک حسابدار رسمی زمانی کاهش پیدا می‌کند که درآمد مالیات تشخیصی وی بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی، به درآمد مشمول مالیات قطعی شده و مورد قبول مودی نزدیک باشد. به این دلیل که فرض می‌شود در این حالت، حسابدار رسمی در تشخیص مالیات، منافع خود و صاحبکار را بر منافع دولت در وصول مالیات حقه برتری نداده است. متناسب با مبانی نظری گفته شده در خصوص عملیاتی کردن ریسک حسابدار رسمی، در این تحقیق اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی مودی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده به عنوان معیار ریسک اظهارنامه مالیاتی تعیین می‌گردد. به دلیل اینکه زمانی یک اظهارنامه مالیاتی دارای ریسک است که درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط مودی با درآمد مشمول مالیات قطعی شده اختلاف فاحش داشته باشد. لازم به ذکر است در تعریف عملیاتی این متغیر، تفاوت درآمد مشمول مالیات ابرازی با درآمد مشمول مالیات قطعی و نه درآمد مشمول مالیات تشخیصی ممیز مالیاتی در نظر گرفته شده است. زیرا به هر دلیلی ممکن است در مراحل پس از تشخیص ممیز از جمله هیات حل اختلاف، درآمد مشمول تشخیصی ممیز تغییر پیدا کند.

جامعه آماری این تحقیق شامل شرکتهایی می‌شود که در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم گزارش حسابرسی مالیاتی ارائه می‌دهند و پرونده مالیاتی آنها در اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ (LTU)³ رسیدگی می‌گردد. تعداد جامعه آماری تحقیق شامل ۲۵۰ شرکت می‌باشد. نمونه آماری با استفاده از روش تصادفی ساده انتخاب شد که تعداد شرکتهای نمونه ۱۲۲ شرکت تعیین گردید. برای آزمون فرضیه تحقیق از داده‌های این شرکتهای استفاده شده است. بازه زمانی که در طی آن داده‌های مرتبط با شرکتهای نمونه جمع آوری شده است از سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۵ را در بر می‌گیرد. البته لازم به ذکر است که داده‌های برخی از شرکتهای نمونه برای تمامی سالها در دسترس نبوده است. در طی این





دوره در مجموع ۵۵ موسسه حسابرسی، شرکت‌های نمونه را حسابرسی کرده‌اند یعنی به طور متوسط سهم هر موسسه حسابرسی، ۲/۴ شرکت بوده است. بیشتر شرکتها در دوره مورد نظر، حسابرس ثابتی داشته‌اند و تنها ۱۲ شرکت در طی این مدت اقدام به تغییر حسابرس خود نموده‌اند.

برای آزمون فرضیه تحقیق ابتدا ریسک اظهار نامه‌های مودیان بر اساس معیار تعریف شده محاسبه شده است. همچنین شرکت‌های مورد بررسی، بر اساس ریسک حسابرس مالیاتی به دو گروه تقسیم شده‌اند. حسابرسانی که درآمد مشمول مالیات تعیین شده آنها مساوی یا بیشتر از درآمد مشمول مالیات قطعی شده است «حسابرس فاقد ریسک» و حسابرسانی که درآمد مشمول مالیات تعیین شده آنها کمتر از درآمد مشمول مالیات قطعی شده است «حسابرس دارای ریسک» شناخته شده‌اند.

در جدول شماره ۱ میانگین و انحراف معیار تفاوت درآمد مشمول مالیات قطعی و ابرازی به تفکیک ریسک حسابرس برای سالهای ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۵ و همچنین میانگین پنج ساله ذکر شده است.

جدول ۱: میانگین و انحراف معیار تفاوت درآمد مشمول مالیات قطعی و ابرازی به تفکیک

ریسک حسابرس برای سال‌های ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۵

شرکت‌های با «حسابرس فاقد ریسک»		شرکت‌های با «حسابرس دارای ریسک»			
تعداد	میانگین	انحراف معیار	تعداد	میانگین	انحراف معیار
۲۶	۵,۶۴۱,۱۱۴,۱۷۷	۱۸,۸۹۱,۵۰۶,۵۹۴	۱۶	۱۱۶,۴۲۷,۹۲۴,۳۸۶	۳۷۴,۱۴۹,۰۹۳,۵۹۰
۳۱	۴,۶۵۵,۴۱۵,۹۲۸	۱۶,۵۹۳,۸۶۵,۰۳۳	۱۹	۱۴,۷۳۷,۴۵۰,۷۲۳	۳۷,۳۶۰,۷۵۵,۶۰۰
۳۶	۱,۲۰۹,۶۵۶,۳۶۷	۱,۸۵۶,۶۴۲,۱۰۹	۱۴	۹,۷۳۷,۴۵۰,۷۲۳	۸,۱۲۱,۲۲۲,۵۲۷
۳۴	۵,۷۳۷,۳۰۲,۳۶۵	۱۲,۲۲۹,۱۸۰,۱۹۰	۱۷	۵۸,۳۰۳,۱۸۶,۴۸۷	۱۱۲,۶۶۹,۹۵۹,۰۴۷
۳۳	۳,۷۴۲,۲۲۴,۰۱۷	۸,۶۳۱,۱۵۲,۷۷۹	۹	۲۲,۶۷۱,۶۳۶,۳۶۶	۴۰,۵۱۲,۳۵۴,۹۱۸
۶۹	۳,۲۶۲,۲۴۶,۹۹۸	۱۲,۱۸۶,۴۵۰,۹۶۷	۵۲	۵۲,۴۰۰,۵۸۱,۳۸۱	۲۱۴,۶۳۵,۷۴۳,۲۰۵

با توجه نرمال نبودن داده‌های مورد تحقیق برای آزمون فرضیه از آزمون آماری کولموگروف- اسمیرنوف دو نمونه‌ای استفاده شده که نتایج آن در جدول شماره ۲ آمده است.

جدول ۲: آماره Z کولموگروف- اسمیرنف

مقدار احتمال	کولموگروف- اسمیرنف Z آماره	
۰/۰۰۴۸	۱/۶۳	سال ۱۳۸۱
۰/۰۰۸۵	۱/۵۴	سال ۱۳۸۲
$\leq ۰/۰۰۰۱$	۲/۲۹	سال ۱۳۸۳
۰/۰۳۶۴	۱/۲۹	سال ۱۳۸۴
۰/۰۰۰۶	۱/۹۳	سال ۱۳۸۵
$\leq ۰/۰۰۰۱$	۲/۴۶	میانگین ۵ ساله

از آنجائی که در همه سال‌ها مقدار احتمال کمتر از ۵٪ می‌باشد با ۹۵٪ اطمینان ادعا می‌گردد ریسک اظهارنامه در شرکت‌هایی که حسابرسشان دارای ریسک است بطور معنی داری بیشتر از ریسک اظهارنامه شرکت‌هایی است که حسابرسشان دارای ریسک نیست. آنچه که مقایسه میانگین ۵ ساله ریسک اظهارنامه‌های مودیان نشان می‌دهد نیز موید نتیجه فوق می‌باشد. در این حالت نیز مقدار احتمال کمتر از ۵٪ می‌باشد، در نتیجه با ۹۵٪ اطمینان ادعا می‌گردد ریسک اظهارنامه در شرکت‌های دارای ریسک حسابرس، بطور معنی داری بیشتر از ریسک اظهارنامه در شرکت‌های بدون ریسک حسابرس می‌باشد. جدول شماره ۳ همبستگی ریسک اظهارنامه مودی و ریسک حسابرس بر اساس آزمون همبستگی و تعیین ضریب همبستگی اسپیرمن نشان می‌دهد.

جدول ۳: ضریب همبستگی اسپیرمن

مقدار احتمال (P-Value)	ضریب همبستگی اسپیرمن	همبستگی ریسک اظهارنامه مودی و ریسک حسابرس
۰/۰۰۴۲	۰/۴۰۲	سال ۱۳۸۱
۰/۰۰۵۲	۰/۳۵۹	سال ۱۳۸۲
$\leq ۰/۰۰۰۱$	۰/۵۴۹	سال ۱۳۸۳
۰/۰۰۸۱	۰/۳۳۵	سال ۱۳۸۴
۰/۰۰۰۳	۰/۵۰۴	سال ۱۳۸۵
$\leq ۰/۰۰۰۱$	۰/۴۹۶	میانگین ۵ ساله



در هر ۵ سال مقدار احتمال کمتر از ۰.۵٪ می‌باشد، در نتیجه با ۹۵٪ اطمینان ادعا می‌گردد ریسک اظهارنامه مودی با ریسک حسابرس رابطه خطی مثبت و معنی داری دارد. ضریب همبستگی اسپیرمن مثبت برای این روابط نشان دهنده این است که هر چه ریسک حسابرس بیشتر باشد، ریسک اظهار نامه نیز بیشتر است. آزمون همبستگی برای میانگین ۵ ساله ریسک اظهارنامه مودی و ریسک حسابرس نیز نتیجه فوق را تایید می‌کند. در این مورد هم مقدار احتمال کمتر از ۰.۵٪ می‌باشد، در نتیجه با ۹۵٪ اطمینان ادعا می‌گردد ریسک اظهارنامه مودی با ریسک حسابرس رابطه خطی مثبت و معنی داری دارد. ضریب همبستگی اسپیرمن مثبت برای این روابط نشان دهنده این است که هر چه ریسک حسابرس بیشتر باشد، ریسک اظهار نامه نیز بیشتر است.

در همه موارد فوق وجود رابطه مستقیم بین ریسک اظهارنامه مودی و ریسک حسابرس تایید می‌گردد، هر چند مقادیر ضرایب همبستگی دلالت بر رابطه‌ای قوی ندارند.

۴- نتیجه گیری

در صورتی که اختلاف درآمد مشمول مالیات قطعی و ابرازی را به عنوان معیار ریسک اظهارنامه مالیاتی قلمداد کنیم و همچنین حسابرسانی را که درآمد مشمول مالیاتی کمتر از درآمد مشمول مالیات قطعی شده، تعیین کرده‌اند به عنوان حسابرسان دارای ریسک و سایر حسابرسان را بدون ریسک تلقی کنیم یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بین ریسک حسابداران رسمی و ریسک اظهارنامه‌های صاحبکاران آنها رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی در پروژه «انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک» از شاخص ریسک حسابدار رسمی، به عنوان یکی از شاخص‌های اصلی در خصوص ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی مودیان موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم استفاده نماید. البته برای توسعه این مطالعه پیشنهاد می‌شود جامعه آماری این تحقیق به اطلاعات کل کشور تعمیم یابد تا براساس نتایج آن، تصمیم بدون محدودیتی در مورد اهمیت دادن به ریسک حسابداران رسمی در انتخاب اظهارنامه‌های پر ریسک اتخاذ گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود پس از قبول این شاخص به عنوان یکی از شاخص‌های ریسک اظهار نامه مالیاتی، مطالعه‌ای به منظور تعیین سطح ریسک حسابداران رسمی (مثلاً پر

ریسک، با ریسک متوسط و کم ریسک) انجام شود.

منابع

الف. فارسی

باقری، بهروز و مهدی عموری (۱۳۸۷)، شناسایی و اولویت‌بندی نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات، تهران، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.
سازمان امور مالیاتی (۱۳۸۵)، گزارش شناخت طرح جامع مالیاتی، تهران، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.
کریمی، غلامرضا (۱۳۸۷)، مجموعه قوانین مالیاتی ۸۵، چاپ دوم، تهران، نشر شایورد.

ب. انگلیسی

- M. Tedds, Lindsay, (2006), "*Tax Non-Compliance and corporate Governance: A Comparative study*," presented at the Canadian Economics Association Annual Meeting, Montreal, Quebec.
- Michelle Hanlon, Lillion Mills and Joel Slemord, (2005), "*An Empirical Examination of corporate Tax Noncompliance*," conference on Taxing corporate Income in the 21 century, June 2005.
- Rebecca, C. Wu, (1997), "*Neural Network Models: Foundations and Applications to Audit Decision Problem*," *Annals of Operation Research*, Vol. 75, pp: 291-301.
- S. Iwasaki, K. Tone, (1998), "*A search with subjective judgments: Auditing Incorrect Tax Declarations*," *omega International journal of management science*, vol. 26, No. 2, pp: 249-261.