



راهکارهای حسابداری مالیاتی بر اساس مدل حسابداری مبتنی بر ریسک حسابداری

علی شیری حکم آبادی^۱ ©

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر

دکتر حمید جمشیدی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر

دکتر نیلوفر میرسپاسی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر

(تاریخ دریافت: ۷ اردیبهشت ۱۳۹۴؛ تاریخ پذیرش: ۳ شهریور ۱۳۹۴)

اهمیت مالیات به عنوان یک منبع عمده درآمد دولت بر کسی پوشیده نیست، بر این اساس حسابداری مالیاتی، و توجه به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فرآیند حسابداری مالیاتی و نیز نقش و کفایت کنترل‌های داخلی در این خصوص، بدلیل پیچیده شدن محیط تجاری بیش از پیش حائز اهمیت است، استفاده از مدل حسابداری ریسک، به عنوان راهکاری جهت حسابداری مالیاتی مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش مذکور در خصوص قابلیت انطباق مدل حسابداری مبتنی بر ریسک با اهداف رسیدگی ممیزان مالیاتی از لحاظ شناسایی ریسک نمونه گیری در رسیدگی و نحوه محاسبه رابطه بین ریسک‌های شناسایی شده و تعیین میزان مالیات واقعی می باشد نتیجه بررسی این فرضیه ها نیز نشان دهنده کاهش ریسک نمونه گیری، کفایت متغیرهای مدل حسابداری بوده و تنها در خصوص فرضیه آخر مبنی بر اثربخشی مدل نتیجه آزمون عدم کفایت و جامعیت مدل مذکور را در جهت پوشش کلیه سرفصلهای رسیدگی در ترازنامه و صورت سود و زیان نشان می دهد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری، حسابداری ریسک، مالیات، ممیز مالیاتی، اهمیت و کنترل‌های داخلی.

^۱ shiri361@yahoo.com

مقدمه

مالیات یک نوع هزینه اجتماعی است که شهروندان بابت اعمال و وظایف حاکمیتی به دولت می پردازند و بدون شک هر چه آثار این اعمال حاکمیت نظیر برقراری امنیت و رفاه اجتماعی، آموزش رایگان مشهودتر باشد، شهروندان با طیب خاطر آنرا می پردازند و در صورت عدم تغییر در وضعیت معیشت زندگی، مالیات از پرداخت آن طفره خواهند رفت.

حسابرسی هم در تعریف خود عبارت از بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورتهای مالی می باشد. اما دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی وظیفه اعتباردهی آن است. اجرای این نقش حسابرسان را در موقعیتی منحصر به فرد و بسیار اساسی در جامعه قرار می دهد. امروزه با توجه به پیشرفتهای جوامع صنعتی حسابرسیها به سه گروه اصلی تقسیم می شوند: حسابرسی صورتهای مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملیاتی.

حسابرسی مالیاتی با توجه به ماهیت آن نوعی حسابرسی رعایت به شمار می رود. در حسابرسی مالیاتی، حسابرسان در واقع ابزار اجرای اعمال حاکمیت دولت به شمار می روند. به همین علت قلمرو وظایف و محدوده رسیدگی آنان را قانون مالیاتهای مستقیم (ماده ۲۷۲) توضیح و بیان می نماید [۱] با این اوصاف یکی از وظایف حسابرسان، حسابرسی مالیاتی است که اساساً اجرای انواع حسابرسیها صرفاً در چارچوب انضباط مالی، شفافیت و اطلاع رسانی مفهوم می یابد و اگر قرار باشد موضوع انضباط مالی و شفافیت مطرح نباشد حسابرسی دارای منفعت دیگری نمی باشد. از دیدگاه وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان نهاد متولی امر سیاست گذار اقتصاد و مالیه کشور نیز نقش حسابرسان در اجرای برنامه های توسعه ای بسی بیشتر از نقش آنان در امر حسابرسی مالیاتی است. لذا روی آوری به جامعه حسابداران رسمی ایران یا سازمان حسابرسی به عنوان دو رکن اصلی حسابرسی کشور، در برقراری نظم مالی و انضباط مالی - اقتصادی و اجرای برنامه های خصوصی سازی و جلوگیری از فساد مالی اداری و همچنین مبارزه با پولشویی موثر می باشد در این خصوص حسابرسان به علت ماهیت پیچیده و تخصصی کارشان می توانند در کلیه این زمینه ها اطلاعات شفاف، مناسب و قابل اتکائی را برای دستگاه برنامه ریزی کشور فراهم سازند که از عهده هیچ نهاد دیگری ساخته نیست [۲]

در این راستا پژوهشگر سعی دارد جهت تجهیز ممیزان مالیاتی، با توجه به بکارگیری مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک توسط حسابرسان سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران در حسابرسی مالی و رسیدگی به صورتهای مالی تحقیق کند که آیا در حسابرسی مالیاتی توسط ممیزان مالیاتی و یا حسابرسان مستقل در ممیزی و رسیدگی به دفاتر قانونی و مدارک شرکت امکان استفاده از مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک وجود دارد و یا اینکه در صورت اعمال تغییرات لازم در مدل مذکور می توان آن را به یک مدل کاربردی تبدیل کرد. [۳]

سوال اصلی مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک تا چه میزان دارای قابلیت انطباق با اهداف رسیدگی ممیزان مالیاتی می باشد؟

۱- آیا مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، از لحاظ شناسایی ریسک نمونه گیری در رسیدگی کافی می باشد؟

۲- آیا مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، از لحاظ نحوه محاسبه و رابطه بین ریسکهای شناسایی شده قابل اتکا می باشد؟

۳- آیا مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، از لحاظ تعیین میزان مالیات واقعی کارا می باشد؟

اهمیت و ضرورت انجام تحقیق

سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی مکلفند طبق شرایطی که قانون معین کرده است، گزارش حسابرسی مالیاتی تنظیم و ارائه کنند. براساس برنامه ریزیهای انجام شده به وسیله سازمان امور مالیاتی کشور، زمینه اجرای تکلیف قانونی یادشده فراهم آمده است.

طبق مفاد قانون مالیاتهای مستقیم، گزارش حسابرسی مالیاتی باید بر مبنای فرم نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود، تنظیم گردد. لذا فرم گزارش حسابرسی مالیاتی و دستورالعمل آن هر چه بیشتر با اصول و موازین حرفه‌ای حسابرسی نزدیک شود. البته گزارش حسابرسی مالیاتی نوعی رسیدگی ویژه است که با هدف خاص و در پاسخ به نیاز مرجع مالیاتی تنظیم می‌شود و شکل و محتوای آن باید از مقررات خاص پیروی کند ولی رعایت استانداردهای حسابرسی نیز ضروری است و به کیفیت گزارش می‌افزاید. [۱]

نکته‌ای اساسی در این بحث نهفته است که به‌اعتبار آن باید به موضوع با افق بلندتری نگاه کنیم و آن این است که زمینه‌ای فراهم آمده تا سیستم سنتی ممیزی مالیاتی کشور متحول شود. سیستم سنتی ممیزی مالیاتی از جامعه حسابداری جدا مانده بود و از توان و نیرو و تحولات و پیشرفت‌های جامعه حرفه‌ای سود نمی‌برد. با ابتکار وزارت امور اقتصادی و دارایی این نقیصه مهم نظام مالیاتی رفع گردید. از جمله عوامل با اهمیت در تحقق اهداف مذکور وجود مدل رسیدگی متناسب با شدت و تنوع ریسکهای ذاتی در تشخیص مالیات و همچنین انجام رسیدگی مالیاتی متناسب با افزایش حجم رسیدگی شرکتها و نیز تعداد شرکت‌های مشمول قانون مالیاتهای مستقیم می باشد که در این تحقیق علیرغم کارهای تحقیقاتی انجام شده تا کنون، برآنیم تا امکان تدوین مدل حسابرسی مالیاتی متناسب با مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک که مورد استفاده حسابرسان مالی قرار می‌گیرد را مورد پژوهش قرار دهیم. [۳]

مدل تحقیق

مدل پژوهش مورد نظر به شرح ذیل طی ۴ مرحله قابل انجام می باشد:

با استفاده از داده‌های بدست آمده از پرسشنامه، مراحل ۱ و ۲ ذیل، بررسی شده و بر اساس یافته‌های ناشی از این دو مرحله و با استفاده از ادبیات تحقیق مدل حسابرسی تدوین میگردد و در صورت امکان مورد آزمون قرار می‌گیرد.



اهداف تحقیق

نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ الحاقی قانون مالیاتهای مستقیم توسط سازمان امور مالیاتی کشور تنظیم و جهت استفاده سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی منتشر شده لذا سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی ملزم هستند در تهیه گزارش شرکتها و مؤسسات مورد حسابرسی دقیقاً وفق فرم مذکور عمل نمایند، به نحوی که پاسخ تمامی قسمتهای آن از جمله معاملات با اشخاص ثالث، مالیاتهای تکلیفی و هزینه ها دقیقاً داده شود [۱] موضوعات خلاصه شده فوق عمدتاً حاکی از توجه به چارچوب نحوه گزارشگری حسابرسی می باشد و تا حدودی موضوعات مورد رسیدگی حسابرسان را بصورت کلی بیان می کند که با توجه به تشابه موجود بین حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی مالیاتی این امکان وجود دارد تا ابزارهای مورد استفاده حسابرسان همچون مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک برای انجام حسابرسی مالیاتی توسط ممیزان مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد. [۴]

هدف اصلی بررسی میزان قابلیت انطباق مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک بر اهداف رسیدگی ممیزان مالیاتی:

۱- مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، از لحاظ شناسایی ریسک نمونه گیری در رسیدگی کافی می باشد.
 ۲- مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، از لحاظ نحوه محاسبه و رابطه بین ریسک های شناسایی شده قابل اتکا می باشد.

۳- مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، از لحاظ تعیین میزان مالیات واقعی کارا می باشد.

پرسش ها و فرضیه های تحقیق

هدف کلی این تحقیق شناسایی تاثیرات و نتایج حاصل از اجرای مدل های تحلیلی حسابرسی بر عملیات حسابرسی و دیدگاه حسابرسان در این مورد می باشد. هدف هر تحقیق، نتایج مورد انتظار آن است، به همین دلیل هدف تحقیق مزبور را می توان یک نتیجه گیری مثبت از اجرای عملیات حسابرسی، مبنی بر اینکه روشهای رسیدگی حسابرسی در رویکردهای رایج در مؤسسات تحت عنوان مدل حسابرسی مبتنی

بر ریسک توانایی افزایش ضریب، اطمینان خاطر حسابرسان نسبت به حسابرسی مالیاتی و الزامات قوانین مالیاتی برآورده می‌کند یا نه؟ [۳]

پیشینه تحقیق

مطالعات انجام شده در داخل کشور

در این راستا پیشینه پژوهشی و تحقیقاتی در زمینه مباحث مالیاتی و حسابرسی مالیاتی عمدتاً به شرح ذیل می‌باشد که با دقت کافی می‌توان دریافت که نسبت به رسیدگی حسابرسان مستقل و نیز نحوه رسیدگی ممیزان مالیاتی با استفاده از مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک که یک موضوع کاملاً جدی و کاربردی می‌باشد. هیچ‌گونه سابقه‌ای وجود ندارد.

(خانقاه، ۱۳۹۲) حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه (رضائی، ۱۳۹۲) حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تاکید بر اندازه مودیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها

هاشمی (۱۳۹۱)، تاثیر حسابرسی مالیاتی بر استقلال حسابرس

خرمی (۱۳۹۰)، بررسی تفاوت حسابرسی مالیاتی انجام شده توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و ممیزین مالیاتی در تعیین میزان درآمد مشمول مالیات

پژوهشها و تجارب کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه به شرح زیر می‌باشد:

آلابد و همکاران (۲۰۱۱) با استفاده از بسط مدل فیشر و ترکیب کیفیت خدمات اداره مالیاتی، کیفیت حاکمیت عمومی، تفاوت های قومی و همچنین اثر تعدیلی شرایط مالی و اولویت ریسک را بر روابط بین نگرش مودیان و تمکین مالیاتی مورد ارزیابی قرار دادند.

همچنین آلابد و همکاران (۲۰۱۱) در مقاله دیگری، با عنوان "نگرش و رفتار مودیان مالیاتی ذر نیجریه: نقش تعدیلی وضعیت مالی و ترجیح ریسک"، نگرش مودیان را به عنوان یک عامل مهم در رفتار تمکین مالیاتی در نظر گرفته و تاثیر وضعیت مالی و ترجیح ریسک را بر رابطه بین نگرش مودیان و رفتار تمکین مالیاتی ارزیابی می‌کنند.

کریچلر و همکاران (۲۰۰۷) در مقاله دیگری تحت عنوان چرا مالیات می‌پردازیم؟

فرضیه های اصلی: مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک با اهداف رسیدگی ممیزان مالیاتی رابطه معنی داری دارد.

آزمون فرضیه اول

مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، با شناسایی ریسک نمونه گیری مربوط به رسیدگیهای مالیاتی ممیزان رابطه معنی داری دارد.

مقدار تغییر در محاسبه تعداد نمونه جهت رسیدگی حسابرس و ممیز مالیاتی شاخصی است که میزان ریسک یا خطر نمونه گیری را به ما نشان می‌دهد.

ضریب پراکندگی به عنوان یک شاخص به ما نشان می دهد که انحراف معیار در هر نوع محاسبه چند درصد میانگین می باشد [۵]

$$V = \frac{\sigma}{\mu} * (100)$$

فرمول ضریب پراکندگی:

جدول شماره (۱)

| ردیف | شرح | حجم جامعه | تعداد نمونه | میانگین | واریانس | ضریب پراکندگی |
|------|----------------------|-----------|-------------|---------|---------|---------------|
| ۱ | مفروضات حسابرِس | 12948 | 2093 | 45 | 60 | 135 |
| ۲ | مفروضات ممیز مالیاتی | 12948 | 3148 | 67 | 89 | 133 |
| ۲ | فرمول کوکران | 12948 | 1938 | 39 | 33 | 84 |

کلیه سرفصلهای مورد رسیدگی به تعداد ۴۷ مورد بوده که ۱۷ سرفصل ترازنامه ای و ۱۲ سرفصل سود و زیانی در مجموع به تعداد ۲۹ مورد معادل ۶۲ درصد سرفصلها بدلیل کوچک بودن (جامعه های با تعداد زیر ۱۰۰ مورد کنار گذاشته می شوند) تعداد جامعه آن سرفصلها مورد نمونه گیری قرار نگرفته است. سپس بر اساس نمونه انتخاب شده ضریب پراکندگی سه روش نمونه گیری محاسبه گردید که روش ممیز به عنوان یک روش بهینه نسبت به روش نمونه گیری حسابرِس و نمونه گیری کوکران می باشد. بر این اساس فرضیه چهارم مبنی بر "مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، با شناسایی ریسک نمونه گیری مربوط به رسیدگیهای مالیاتی ممیزان رابطه معنی داری دارد" تأیید می گردد و به این نتیجه میرسیم که احتمال ریسک نمونه گیری در روش ممیز نسبت به روش حسابرِس کمتر می باشد.

جدول شماره (۲)

| ردیف | شرح | تعداد نمونه | ضریب انحراف مورد انتظار جامعه | ضریب انحراف قابل تحمل |
|------|----------------------|-------------|-------------------------------|-----------------------|
| ۱ | مفروضات حسابرِس | 2093 | ۰.۵٪ | ۰.۷٪ |
| ۲ | مفروضات ممیز مالیاتی | 3148 | ۰.۵٪ | ۰.۷٪ |

با توجه به میانگین ضریب انحراف قابل تحمل روش ممیز نسبت به روش حسابرِس از مطلوبیت بیشتری برخوردار می باشد.

آزمون فرضیه دوم

مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، با نحوه محاسبه رابطه بین ریسک های شناسایی شده مربوط به رسیدگیهای مالیاتی ممیزان رابطه معنی داری دارد.

سطح اهمیت از دیدگاه حسابرسان و ممیزان مالیاتی:

✓ حسابرسان: توجه به میزان مبلغ تحریف در صورتهای مالی

برآورد اهمیت یکی از مهمترین تصمیماتی است که حسابرِس بر مبنای قضاوت حرفه ای خود اتخاذ می کند. اهمیت رابطه معکوس با خطر حسابرسی و حدود آزمونها (حجم شواهد حسابرسی) دارد و بنابراین

عاملی تعیین کننده در تهیه بودجه حسابرسی است. مبلغ اهمیت برای شرایط عادی براساس جدول زیر پیشنهاد می شود [۳].

جدول شماره (۳)

| متوسط جمع درایبها و فروش / درآمد | سطح اهمیت (درصد) |
|----------------------------------|-------------------------------------|
| تا ۱ میلیارد ریال | ۳٪ |
| تا ۱۰ میلیارد ریال | نسبت به مازاد ۱ میلیارد ریال ۲/۵٪ |
| تا ۱۰۰ میلیارد ریال | نسبت به مازاد ۱۰ میلیارد ریال ۲٪ |
| تا ۱،۰۰۰ میلیارد ریال | نسبت به مازاد ۱۰۰ میلیارد ریال ۱/۵٪ |
| تا ۱،۰۰۰ میلیارد ریال | نسبت به مازاد ۱،۰۰۰ میلیارد ریال ۱٪ |

✓ ممیزان مالیاتی: توجه به اثر سود و زیانی تحریف و نهایتاً اثر مالیاتی

از دیدگاه ممیزان مالیاتی عمدتاً به شرح جدول زیر می باشد:

جدول شماره (۴)

| مبلغ تحریف | اهمیت درون سازمانی | | اهمیت برون سازمانی | | شرح |
|------------|--------------------|--------------|--------------------|-----------|---------------|
| | گزارش حسابرسی | نسبتهای مالی | تعداد شرکت | سهم درآمد | |
| مهم | خیلی مهم | خیلی مهم | ۱٪ | ۶۰٪ - ۷۰٪ | شرکتهای بزرگ |
| مهم | مهم | مهم | ۱۰٪ - ۲۰٪ | ۲۰٪ - ۳۰٪ | شرکتهای متوسط |
| مهم | متوسط | متوسط | ۸۰٪ - ۹۰٪ | ۵٪ | شرکتهای کوچک |

سطح اهمیت از دیدگاه ممیز مالیاتی فراتر از دیدگاه حسابررس در سطح کلان در مقایسه با بقیه شرکتهای مطرح است. با این وجود فرمول خاصی جهت محاسبه سطح اهمیت توسط ممیز مالیاتی استفاده نمی شود. و شاخص اهمیت یک موضوع کاملاً قضاوتی می باشد. جمع بندی اهمیت از دو دیدگاه مزبور به شرح زیر می باشد که نشان دهنده عدم هماهنگی آنها می باشد.

جدول شماره (۵)

| شرح | دیدگاه حسابرسان | دیدگاه ممیزان مالیاتی |
|------------------------------------|----------------------|-----------------------|
| شناسایی موضوعات با اهمیت | یک عامل وجود دارد | ۴ عامل کاربرد دارد |
| نحوه محاسبه اهمیت | محاسبه از طریق فرمول | عدم بکارگیری فرمول |
| میزان ارتباط با تعیین مالیات واقعی | دارای کاربرد محدود | رابطه اثربخش |

شناسایی ریسک ذاتی از دیدگاه حسابرسان و ممیزان مالیاتی:

- ✓ حسابرسان: شناسایی ریسک ذاتی در سطح مانده حسابها و صورتهای مالی عامل اصلی تعیین کننده خطر ذاتی هرمانده حساب و گروه معاملات، میزان تحریف پذیری آن است بدون توجه به سیستم کنترل داخلی مربوط به هر حساب که به بند های زیر بستگی دارد:
- ✓ ۱. ماهیت حساب موردنظر، در برگیرنده مواردی چون:
- الف. سرفصلهای صورتهای مالی که احتمال تحریف دارد؛ مانند سرفصلهای از صورتهای مالی که در دوره قبل به اصلاح نیاز داشته است یا سرفصلهایی با ماهیت برآوردی. ب. پیچیدگی معاملات و دیگر رویدادهایی که ممکن است نیازمند استفاده از کار کارشناسان باشد.
- پ. میزان قضاوت بکار رفته در تعیین مانده حسابها (برآوردی یا قطعی بودن).
- ت. زیان پذیری یا احتمال سوء استفاده از داراییها؛ برای مثال: داراییهای با ارزش بالا و با قابلیت نقل و انتقال بسیار، مانند وجوه نقد.
- ث. تکمیل شدن معاملات غیرعادی و پیچیده، به ویژه در پایان یا اواخر دوره مالی.
- ج. معاملات نیازمند پردازشهای خارج از روال عادی.
- چ. حسابهای متأثر از معاملات با اشخاص وابسته.
۲. خطر ذاتی در سطح صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی.
۳. براساس عوامل مندرج در بند ۱ بالا، خطر ذاتی مانده برخی از حسابهای عمده به شرح زیر پیشنهاد می شود [۳]:

جدول شماره (۶)

| شرح | درصد خطر ذاتی | شرح | درصد خطر ذاتی |
|--------------------------|---------------|------------------------------|-----------------|
| دارائیهای ثابت: غیرمنقول | ٪۵۰ | فروش | ٪۷۰ |
| دارائیهای ثابت: منقول | ٪۶۰ | سایر هزینه ها | ٪۷۰ |
| بستانکاران تجاری | ٪۶۰ | مصرف مواد | ٪۷۵ |
| حقوق و دستمزد | ٪۶۵ | خرید | ٪۸۰ |
| موجودی مواد و کالا | ٪۷۰ | موجودی نقد | ٪۱۰۰ |
| بدهکاران تجاری | ٪۷۰ | سایر حسابهای عمده (حسب مورد) | به تشخیص حسابرس |

- ✓ ممیزان مالیاتی: توجه به اثر سود و زیانی تحریف و نهایتاً اثر مالیاتی از دیدگاه ممیزان مالیاتی عمدتاً به شرح جدول زیر می باشد:

جدول شماره (۷)

| ریسک ذاتی درون سازمانی | | | ریسک ذاتی برون سازمانی | | | شرح |
|------------------------|-----------|---------------|------------------------|-------|---------|---------------|
| کل شرکت | خوش حسابی | سرفصلهای مالی | تامین مالی | صنعت | اقتصادی | |
| اساسی | اساسی | اساسی | مهم | اساسی | اساسی | شرکتهای بزرگ |
| مهم | مهم | مهم | مهم | مهم | مهم | شرکتهای متوسط |
| متوسط | متوسط | متوسط | متوسط | متوسط | مهم | شرکتهای کوچک |

موضوع خطر ذاتی علی‌رغم اثر پذیر بودن از نقش عوامل درون و برون سازمانی در میزان سودآوری شرکت از دیدگاه ممیز مالیاتی و حسابرسان به شرح ذیل ارائه می‌شود. که نشان دهنده رابطه معکوس در دیدگاه این دو گروه است.

جدول شماره (۸)

| شرح | دیدگاه حسابرسان | دیدگاه ممیزان مالیاتی |
|---------------|-----------------|-----------------------|
| شرکتهای بزرگ | ٪۸۰ - ٪۷۰ | ٪۱۰۰ |
| شرکتهای متوسط | ٪۷۰ - ٪۵۰ | ٪۷۰ - ٪۵۰ |
| شرکتهای کوچک | ٪۱۰۰ | ٪۵۰ |

شناسایی ریسک کنترلی از دیدگاه حسابرسان و ممیزان مالیاتی:

✓ حسابرسان: شناسایی ریسک کنترلی در سطح چرخه‌های عملیاتی [۶]

پس از کسب شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی، حسابرس باید برآورد اولیه‌ای از خطر کنترل به عمل آورد. خطر کنترل میزان انتظار حسابرس از عدم کشف یا پیشگیری اشتباهات و یا تحریفات توسط سیستم کنترل داخلی است و در بهترین شرایط، دست کم معادل ٪۳۰ پیشنهاد می‌شود. برآورد اولیه حسابرس از خطر کنترل متکی به ارزیابی اطلاعات مقدماتی کسب شده درباره سیستم کنترل داخلی و قضاوت وی در این باره است.

جدول شماره (۹)

| شرح | برآورد اولیه از خطر کنترل |
|-----------------------------------|---------------------------|
| ۱. چرخه فروش، درآمدها و دریافتها | ٪۳۰ |
| ۲. چرخه خرید، هزینه‌ها و پرداختها | ٪۳۰ |
| ۳. چرخه حقوق و دستمزد | ٪۳۰ |
| ۴. چرخه داراییهای ثابت | ٪۳۰ |
| ۵. چرخه موجودی مواد و کالا | ٪۳۰ |
| میانگین | ٪۳۰ |

✓ ممیزان مالیاتی: توجه به شناسایی ریسک کنترلی توسط ممیزان مالیاتی از دیدگاه ممیزان مالیاتی عمدتاً به شرح جدول زیر می باشد:

جدول شماره (۱۰)

| ریسک عوامل کنترلی درون سازمانی | | | ریسک عوامل کنترلی برون سازمانی | | شرح |
|--------------------------------|-------------|-----------|--------------------------------|---------------|---------------|
| کشف کننده | اصلاح کننده | پیشگیرانه | شرکتهای طرف معامله | نهادهای دولتی | |
| اساسی | اساسی | اساسی | اساسی | اساسی | شرکتهای بزرگ |
| مهم | مهم | مهم | با اهمیت | با اهمیت | شرکتهای متوسط |
| متوسط | متوسط | متوسط | با اهمیت | متوسط | شرکتهای کوچک |

موضوع خطر کنترلی علیرغم اثر پذیر بودن از نقش عوامل درون و برون سازمانی در میزان سودآوری شرکت از دیدگاه ممیز مالیاتی و حسابرسان به شرح ذیل ارائه می باشد

جدول شماره (۱۱)

| شرح | دیدگاه حسابرسان نسبت به نقش کنترلهای | دیدگاه ممیزان مالیاتی نسبت به نقش کنترلهای |
|--------------------------------|---|---|
| استقرار و طراحی کنترلهای داخلی | اساسی | متوسط |
| اجرای کنترلهای داخلی | اساسی | عدم توجه کافی |
| آزمون کنترلهای داخلی | اساسی | عدم توجه کافی |

اهمیت بررسیهای تحلیلی از دیدگاه حسابرسان و ممیزان مالیاتی:

✓ حسابرسان: بررسیهای تحلیلی در سطح نسبتهای مالی و غیر مالی

بررسی تحلیلی یعنی تجزیه و تحلیل نسبتها و روندهای عمده، شامل پی جویی نوسانات و روابط مالی و غیرمالی بدست آمده که با سایر اطلاعات مربوط مغایرت یا از مبالغ پیش بین شده، انحراف دارد. بطور کلی، حداقل خطر عدم کشف بررسی تحلیلی معادل ۶۰٪ پیشنهاد می شود. در شرایط خاص، نتایج حاصل از اجرای بررسی تحلیلی چنان قابل اتکاست که لزوم انجام آزمون محتوای دیگری را ایجاب نمی کند. اثبات کامل مانده برخی حسابها یا گروههای معاملات (برای مثال، اثبات مقادیر مصرف مواد و قطعات با استفاده از استانداردهای مصرف مواد و قطعات و آمار تایید شده تولید) نمونههای از شرایط خاص یاد شده است. تشخیص این موارد با حسابرس است و جزئیات مربوط به این تصمیم گیریها باید در کاربرگهای حسابرسی مستند می شود. ممیزان مالیاتی: توجه به بررسیهای تحلیلی توسط ممیزان مالیاتی [۶]

از دیدگاه ممیزان مالیاتی عمدتاً به شرح جدول زیر می باشد:

جدول شماره (۱۲)

| بررسیهای تحلیلی درون سازمانی | | | بررسیهای تحلیلی برون سازمانی | | شرح |
|------------------------------|------------------|--------------|------------------------------|-----------|---------------|
| سایر اطلاعات | نسبتهای غیر مالی | نسبتهای مالی | وضعیت رقبا | شاخص صنعت | |
| اساسی | اساسی | اساسی | اساسی | اساسی | شرکتهای بزرگ |
| مهم | مهم | مهم | با اهمیت | با اهمیت | شرکتهای متوسط |
| با اهمیت | متوسط | متوسط | با اهمیت | متوسط | شرکتهای کوچک |

موضوع بررسی های تحلیلی مالی و غیر مالی در دو سطح درون و برون سازمانی متأثر از میزان بزرگی و حجم فعالیت شرکتها به شرح فوق مطرح می باشد که توجه حسابرس و ممیز مالیاتی به شرح زیر می باشد. که نشان دهنده انطباق و هماهنگی در دیدگاه دو گروه می باشد.

جدول شماره (۱۳)

| شرح | دیدگاه حسابرسان نسبت به نقش بررسی های تحلیلی | دیدگاه ممیزان مالیاتی نسبت به نقش بررسی های تحلیلی |
|------------------------------------|--|--|
| شناسایی موضوعات با اهمیت | اساسی | اساسی |
| نحوه محاسبه اهمیت | کلی و جزئی | جزئی |
| میزان ارتباط با تعیین مالیات واقعی | با اهمیت مبتنی بر بررسی | اساسی |

اهمیت ریسک مورد پذیرش از دیدگاه حسابرسان و ممیزان مالیاتی:

✓ حسابرسان: ریسک مورد پذیرش در فرآیند حسابرسی

توضیح آنکه هر کار حسابرسی دارای خطر حسابرسی (AR) است. در مرحله برنامه ریزی، با تعیین خطر قابل پذیرش حسابرسی (در واقع خطر حسابرسی در حدی که حسابرس حاضر به پذیرش آن است) که کنترل و برپایه آن خطر عدم کشف برآورد می شود. حسابرس با محاسبه خطر عدم کشف (DR) یا ($TDDR$) خواهد توانست نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمونهای محتوا را تعیین کند. توضیح آنکه خطر عدم کشف در دو سطح برآورد می شود. برآورد اولیه (مورد استفاده در برآورد کلی حجم عملیات حسابرسی) و نهایی (مورد استفاده در تعیین حجم آزمون جزئیات). [۴]

از آنجا که برنامه ریزی فرایندی است مستمر، با پیشرفت کار و دستیابی به اطلاعات بیشتر و جدید، تجدیدنظر در برنامه ها ضرورت می یابد. بدیهی است، چنانچه در طول رسیدگیهای مشخص شود هر یک از اجزای خطر حسابرسی (CR ، IR یا APR) در مرحله برنامه ریزی، کمتر یا بیشتر از واقع برآورد شده است، اثر آن باید بر خطر عدم کشف تعیین و اعمال شود. [۷]

جدول شماره (۱۴)

| ردیف | نوع موسسه | دامنه خطر قابل پذیرش حسابرسی | | | |
|------|--|------------------------------|----|----|-----|
| 1 | بانکها | 5% | 6% | 7% | 8% |
| 2 | شرکتهای پذیرفته شده در بورس | 5% | 6% | 7% | 8% |
| 3 | شرکتهای تحت پوشش نهادهای انقلاب | 5% | 6% | 7% | 8% |
| 4 | سایر شرکتهای دولتی | 5% | 6% | 7% | 8% |
| 5 | شرکتهای سرمایه گذاری | 5% | 6% | 7% | 8% |
| 6 | شرکتهای تحت پوشش بانکها | 7% | 8% | 9% | 10% |
| 7 | شرکتهای تحت پوشش سازمان گسترش و نوسازی | 7% | 8% | 9% | 10% |
| 8 | شرکتهای خصوصی | 5% | 7% | 9% | 11% |

✓ ممیزان مالیاتی: توجه به ریسک مورد پذیرش توسط ممیزان مالیاتی: از دیدگاه ممیزان مالیاتی عمدتاً به شرح جدول زیر می باشد:

با توجه به فرار مالیاتی و رابطه آن با منافع مدیران و یا ذینفعان، اصولاً دامنه ریسک قابل پذیرش از دیدگاه حسابرسان از دامنه کمتری برخوردار می باشد و علیرغم این واقعیتها حسابرسان دنبال اطمینان بیشتری در بخش خصوصی می باشد. که نشان دهنده رابطه معکوس از دیدگاه دو گروه می باشد [۳].

جدول شماره (۱۵)

| ردیف | نوع موسسه | دامنه خطر قابل پذیرش حسابرسی | دامنه خطر قابل پذیرش ممیز مالیاتی |
|------|--|------------------------------|-----------------------------------|
| 1 | بانکها | 8 - 5 | 7 - 5 |
| 2 | شرکتهای پذیرفته شده در بورس | 8 - 5 | 7 - 5 |
| 3 | شرکتهای تحت پوشش نهادهای انقلاب | 8 - 5 | 6 - 5 |
| 4 | سایر شرکتهای دولتی | 8 - 5 | 7 - 5 |
| 5 | شرکتهای سرمایه گذاری | 8 - 5 | 10 - 5 |
| 6 | شرکتهای تحت پوشش بانکها | 10 - 7 | 6 - 4 |
| 7 | شرکتهای تحت پوشش سازمان گسترش و نوسازی | 10 - 7 | 7 - 5 |
| 8 | شرکتهای خصوصی | 13 - 9 | 6 - 4 |

جمع بندی دیدگاه دو گروه نسبت به ۵ متغیر مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک:

جدول شماره (۱۶)

| ردیف | شرح | اختصار | نوع رابطه و هماهنگی بین دیدگاه دو گروه نسبت به مدل |
|------|-----------|--------|--|
| ۱ | سطح اهمیت | M | عدم هماهنگی در دیدگاه |

| ردیف | شرح | اختصار | نوع رابطه و هماهنگی بین دیدگاه دو گروه نسبت به مدل |
|------|----------------------|--------|--|
| ۲ | خطر ذاتی | IR | رابطه معکوس در دیدگاه |
| ۳ | خطر کنترلی | CR | عدم انطباق دیدگاه |
| ۴ | خطر بررسی تحلیلی | APR | انطباق و هماهنگی دیدگاه |
| ۵ | دامنه خطر مورد پذیرش | AAR | رابطه معکوس در دیدگاه |

با توجه به اینکه کلیه عوامل ریسک ممیز در ۵ متغیر فوق الذکر خلاصه می شود با این وجود ۲۰٪ از عوامل خطر و صرفاً خطر بررسی تحلیلی با ساختار و ماهیت مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک انطباق دارد که با توجه به محاسبه تعداد نمونه بیشتر، نشان دهنده کفایت دقت مدل مذکور جهت اهداف حسابرسی مالیاتی می باشد و بر این اساس فرضیه پژوهشی مبنی بر " مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، با نحوه محاسبه رابطه بین ریسک های شناسایی شده مربوط به رسیدگیهای مالیاتی ممیزان رابطه معنی داری دارد " تأیید می گردد. بر این اساس محاسبه تعداد نمونه در یک شرکت با دو نوع دیدگاه (حسابرسان و ممیزان مالیاتی) با استفاده از مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک منجر به نتایجی به شرح زیر می باشد.

آزمون فرضیه سوم

مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، با تعیین میزان مالیات واقعی مربوط به رسیدگیهای مالیاتی ممیزان رابطه معنی داری دارد. نمودار شماره (۱۷)



بر اساس نمودار شاخه درختی علیرغم ابهام در آمار مودیان واقعی نسبت به مودیان شناسایی نشده به شرح فوق، در صورتیکه ۷۵٪ کل مودیان شناسایی شوند و با پذیرش ۱۰٪ خطا و اشتباه انسانی و ابزاری در رسیدگی ممیزان مالیاتی و با فرض ۲۵٪ احتمال ریسک حساب‌سازی به شرح فوق استفاده از مدل

حسابرسی مبتنی بر ریسک، شامل سهم ۴۰٪ در برقراری عدالت مالیاتی می باشد ولی با توجه به اینکه ۶۲٪ از سرفصلهای رسیدگی (بر اساس نتایج فرضیه چهارم) حذف می شوند لذا به میزان ۱۵,۲٪ یعنی () می تواند در رسیدگیهای حسابرسان مالیاتی اثربخش باشد که با توجه به ریسک ذاتی مودیان در کمتر از واقع نشان دادن درآمد و یا بیشتر نمایی هزینه ها در دفاتر و مدارک مودیان، میزان (۱۵,۲٪) نمی تواند نقش قابل توجهی در برقراری عدالت مالیاتی باشد لذا فرضیه پژوهشی مبنی بر " مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، با تعیین میزان مالیات واقعی مربوط به رسیدگیهای مالیاتی ممیزان رابطه معنی داری دارد" رد می گردد.

نتایج کلیه فرضیه ها

| ردیف | شرح | نتیجه آزمون فرضیه | توضیحات |
|------|---|-------------------|--------------------------------------|
| ۱ | مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، با شناسایی ریسک نمونه گیری مربوط به رسیدگیهای مالیاتی ممیزان اختلاف معنی داری دارد. | تائید فرضیه | تفاوت در تعداد نمونه و ضریب پراکندگی |
| ۲ | مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، با نحوه محاسبه رابطه بین ریسک های شناسایی شده مربوط به رسیدگیهای مالیاتی ممیزان اختلاف معنی داری دارد. | تائید فرضیه | تفاوت در تعداد نمونه و ضریب پراکندگی |
| ۳ | مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، با تعیین میزان مالیات واقعی مربوط به رسیدگیهای مالیاتی ممیزان اختلاف معنی داری دارد. | تائید فرضیه | کاهش سرفصلهای مورد رسیدگی |

پیشنهادهای کاربردی

پیش نیاز هرگونه تغییری در قانون مالیاتها ارائه گزارشات تفصیلی تایید شده عملکرد واقعی سنوات گذشته "خصوصاً" چند سال آخر که از باصلاح فن آوریهای نوین استفاه شده است) و نیز ارائه نحوه برآورد تحقق مالیاتها با نرخهای پیشنهادی در لایحه تحول مالیاتی

۱-اصلاح فرهنگ مالیاتی با اتخاذ تدابیر موثر تشویقی و تنبیهی شامل اعطای تسهیلات بدون بهره و یا با بهره کم، تخفیف در سود و عوارض گمرکی و کمکهای بلاعوض دولتی و...به مودیان مالیاتی بر اساس مالیاتهای پرداختی. افزایش جرایم ارائه اظهارنامه های مالیاتی صوری و ساختگی شامل تعیین نرخ جداگانه و چند برابر نرخ مورد عمل، ممنوعیت دریافت هرگونه تسهیلات، ابطال جوازها و پروانه های ساخت و...

۲-ایجاد واحدهای مستقل تخصصی جهت بررسی سیستمها و روشهای تولید، ساخت، موجودیها، مصرف مواد، قیمت شده محصولات تولیدی و خدماتی، فروش و... مودیان مالیاتی و صدور گواهی ارائه اطلاعات و بررسی و تایید آنها.

۳- الزام کلیه مسئولین بررسی، تایید و تشخیص مالیات به داشتن (حداقل ۴ سال) سابقه کار حسابرسی مناسب

۴- ایجاد واحدهای مستقل تخصصی نظارتی چند لایه به منظور افزایش ریسک آرایه اظهارنامه های صوری و تبانی های احتمالی

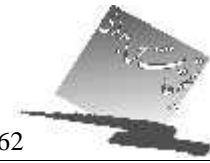
۵- اخذ و بررسی دائمی صورت ریزاموال و داراییهای کلیه مسئولین و دست در اندر کاران بررسی، تایید و تشخیص مالیات

۶- تقویت حسابرسی مالی و مالیاتی توأم با رفع مشکلات چندین ساله ناشی از اجرای ماده ۲۷۲ قانون فعلی

تحول مالیاتی توأم با عدالت مالیاتی می تواند موجب برچیده شدن بساط دلالت، حذف سیستم دو دفتره و چند دفتره، رشوه دهندگان، رشوه گیران و در نهایت افزایش درآمدهای مالیاتی شود. ایجاد تحول مالیاتی نیاز به خرید نرم افزار از سایر کشورها نداشته و با امکانات موجود هم می توان بلایای مبتلابه آن را به سامان رساند.

فهرست منابع

۱. عسگری علی، ۱۳۹۱، **دستور العمل های حسابرسی مالیاتی**، سازمان امور مالیاتی کشور
۲. شباهنگ، رضا، ۱۳۹۲، **حسابرسی مالی** جلد دوم نشریه ۸۱ سازمان حسابرسی
۳. کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳، **دستور العمل حسابرسی مبتنی بر ریسک** نشریه ۱۵۰
۴. پوریا نسب، مهام، ۱۳۷۸، **کنترل های داخلی چارچوب یکپارچه**، جلد دوم نشریه ۱۳۵
۵. آذر، عادل و مؤمنی، م.، ۱۳۸۰، **آمار و کاربرد آن در مدیریت**، جلد دوم، ص ص ۴۶-۴.
۶. مشایخ، شهناز، قاسمی، مهسا، رامشه، منیژه، (۱۳۹۳)، "یکنواختی نرخ مالیات پرداختی و انتظارات سرمایه گذاران درباره سود آتی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۳، ص ۷۰-۸۷.
۷. کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۳، **رهنمودهای حسابرسی** نشریه ۱۱۴
۸. باقرپور ولاشانی، محمد علی، جهانبانی، مصطفی، ظفرزاده، سمیه، (۱۳۹۲)، "ارائه مدلی تجربی برای پیاده سازی بکارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در ایران"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۶.
9. Ethridge, Jack R. Operational Auditing and Organizational Performance: some Perceptions of Executives and Internal Auditors. Ph.D. Thesis . university of Arkansas. 1986.[online]<http://www.proquest.umi.com/dissertations>
10. Nemeh, Ali G. Operational Auditing Practices in Western Developed Countries. Ph.D Thesis. university of Strathclyde. 1986.[online]<http://www.proquest.umi.com/dissertations>. [Feb.2007]



Tax Audits Based on Risk-Based Audit Approaches

Ali Shiri Hokmabadi ©¹

Master Student of Accounting

Hamid Jamshidi (PhD)

Assistant Professor – Islamic Azad University – Islamshahr Brabch

Nilofar Meyerspasi (PhD)

Assistant Professor – Islamic Azad University – Islamshahr Brabch

(Received: 27 Apr 2015; Accepted: 25 Aug 2015)

Importance as a major source of state income tax, known to everybody, accordingly tax audits, and to consider the effectiveness, efficiency and economy of tax audit process and the role and adequacy of internal controls in this regard, due to the complex business environment over it is important to use the audit risk model as a solution to a tax audit is taken into consideration. This research is on adaptability of the risk-based audit model aims to address the risks identified in the census sample handling and how to calculate the relationship between the identified risks and determine the actual tax rate. Results of the sampling theory are also indicated to reduce the risk, the adequacy of the audit model variables and only on the assumption that the effectiveness of the model resultsTest the adequacy and comprehensiveness of the model in order to coverall topics addressed in the balance sheet and profit and loss statement shows.

Keywords: Audit, risk audit, tax, tax audit, the importance of internal controls

¹ Shiri361@yahoo.com © (Correspondig author)