

بررسی تأثیر پیاده سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کارآیی حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در تهران

طوبی سنجرانی^۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۹/۱۹ تاریخ چاپ: ۱۳۹۹/۰۹/۲۹

چکیده

حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر ارزیابی فرآیند تجاری و پردازش استراتژیک و ارزیابی اهداف، ریسک ها و کنترل های سازمان، متمرکز است. حسابرسی مالیاتی با شناسایی، ارزیابی و نظارت بر ریسک شرکت، به کسب اطمینان از کفایت منابع و اینکه آنها بر اولویت ها متمرکز هستند، کمک می کند. هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر پیاده سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کارآیی حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در تهران طی سه ماهه سوم سال ۱۳۹۳ می باشد. متغیر پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک به عنوان متغیر مستقل و کاهش اشتباهات انسانی ممیزی، کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی، کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی و کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی به عنوان متغیرهای وابسته می باشد. جامعه آماری این پژوهش عبارتست از روسای حسابرسی داخلی تمامی شرکت های خصوصی و عمومی و دولتی، مالی و غیرمالی بزرگ که دارای واحد حسابرسی داخلی می باشد که از طریق جدول مورگان تعداد ۱۸۱ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شده اند. روش پژوهش از نوع توصیفی پیمایشی با رویکرد کاربردی می باشد. روش گردآوری اطلاعات از روش کتابخانه ای و پیمایشی بوده است. روش آماری تحقیق از روش آزمون همبستگی و تی تست تک نمونه ای می باشد. نتایج تحقیق نشان داد پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش اشتباهات انسانی ممیزی، کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی، کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی و کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

واژگان کلیدی

حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، کاهش اشتباهات انسانی ممیزی، کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی، کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی، کاهش فساد بین مودی و ممیز

۱. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد زاهدان، زاهدان، ایران. (sanjarani.tooba@gmail.com)

۱. مقدمه

حسابرسی داخلی یعنی وظیفه ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی و توسط کارکنان آن، به منظور ارائه خدمت به آن واحد به وجود می آید و از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می شود. ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستم های حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است (استانداردهای حسابرسی، بخش ۶۱۰، بند ۵). حسابرسی داخلی، فعالیتی مستقل و مشاوره ای با اهداف مشخص است که برای ایجاد ارزش و بهبود عملکرد، طراحی شده است. حسابرسی داخلی به شرکت کمک می کند تا با رویکردی ساختارمند به اهداف خود برسد که در نتیجه اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل ها و فعالیت های حاکمیتی را ارزیابی می کند و بهبود می بخشد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۰). حسابرسان داخلی باید برای جلوگیری و کشف بی نظمی های کنترل داخلی، درک دقیقی از عملیات، فرآیندها و رویه های شرکت داشته باشند و به منظور تعیین اینکه آیا فرآیندها و روشها همانطوری کار می کنند که مدنظر بوده است، باید قادر به طراحی و اجرای آزمون ها باشند (کلارک و همکاران^۱، ۲۰۰۸). ارائه اطلاعات مربوط به کفایت و کارآیی نظام کنترل های داخلی و کیفیت عملکرد واحد تجاری به رئیس هیئت مدیره و مدیران اجرایی واحد تجاری، از مسئولیت های حسابرسان داخلی است. شرکت هایی که بهترین دستورالعمل حسابرسی داخلی را دارند - آنهایی که رویه های پیشرو را به کار می گیرند و با انتظارات و اهداف راهبردی مقرر توسط مدیریت و هیئت مدیره همگامند - عموماً کنترل های بهتری خواهند داشت (هیرث^۲، ۲۰۰۸).

استانداردهای حسابرسی مستقل در طی مدت ها نقش حسابرسی داخلی را به عنوان منبع ارزشمند بالقوه در فرآیند گزارشگری مالی تأیید کرده اند (انجمن حسابداران رسمی امریکا، ۱۹۹۱ و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام، ۲۰۰۷a). نخستین هدف سیستم کنترل داخلی سازمان، ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی از این موارد است: اطلاعات مالی صحیح و قابل اعتمادند، سازمان در انطباق با سیاست ها، نقشه ها، رویه ها، قوانین و مقررات و قراردادها است، دارایی ها در برابر خسارت و سرقت محافظت شده اند، منابع به نحوی اثر بخش و مقرون به صرفه به کار گرفته شده اند و اهداف مشخص شده برای عملیات و برنامه ها، قابل دستیابی اند. حسابرسی داخلی روی ارزیابی این سیستم یا چارچوب کنترل داخلی متمرکز است. گونه دوم کار حسابرسی که حسابرسان به اجرای آن راهنمایی شده اند، بررسی صحت و قابلیت اعتماد اطلاعات مالی و عملیاتی و ابزار مورد استفاده برای شناسایی، اندازه گیری، طبقه بندی و گزارش این اطلاعات است. حسابرسان داخلی باید سیستم های اطلاعاتی را بیازمایند و تعیین کنند که آیا سوابق و گزارش های مالی و عملیاتی شامل اطلاعات صحیح، قابل اعتماد، به موقع، کامل و مفید می باشند و اینکه آیا کنترل های نگهداری سوابق و گزارشگری کافی و موثر هستند یا خیر. بررسی سیستم های مقرر، به منظور کسب اطمینان از مطابقت با سیاست ها، طرح ها، رویه ها، قوانین و مقررات، نشانگر رکن سوم فعالیت های حسابرسی است که توسط استانداردها تشریح شده است. مدیریت اجرایی مسئول برقراری سیستم هایی به منظور حصول اطمینان از تطابق با این الزامات است و نقش حسابرسان داخلی تعیین این است که آیا سیستم های طراحی شده توسط مدیریت، کافی و موثر هستند و آیا فعالیت های حسابرسی شده با الزامات مقتضی منطبق می باشند یا خیر (فادزیل و همکاران^۳، ۲۰۰۵). حسابرسی داخلی نقشی اساسی در حوزه مدیریت ریسک ایفا می کند. مدیریت سازمان مسئول تعیین ریسک های درونی و بیرونی است، اما

¹.Kelark et al

².Hirese

³.Fadsile

حسابرسان داخلی در تعیین ریسک های بالقوه، ارزیابی ریسک ها و تعیین نقاط ریسک پذیر سازمان به مدیریت کمک می کنند. همچنین در زمینه اثر معیارهای واکنش به ریسک ها، کنترل های کلیدی و اینکه آیا ریسک های سازمان به حدی قابل قبول کاهش یافته اند یا خیر، اظهارنظری بی طرفانه و مستقل ارائه می کنند (جهانبانی و باقرپور، ۱۳۸۹). پرسش مطرح در این پژوهش، این است که: «کدام ویژگی های شرکت ها، آنها را تشویق می کند که از حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک استفاده نمایند؟ و آیا حسابرسان داخلی در فرآیند مدیریت ریسک شرکت ها، سهم هستند؟»

همچنین، اهمیت این پژوهش را می توان در قالب رخدادهای اخیر کشور مطرح نمود. سوء استفاده ها و اختلاس های مالی اخیر در شرکت ها، نیاز مبرم به وجود سیستم کنترل داخلی و حسابرسی داخلی و علی الخصوص حسابرسی داخلی مبتنی برریسک را نمایان ساخته است. پژوهش حاضر نخستین کاری است که در این راستا، به فعل مبدل می شود.

۲. بیان مسأله

سازمان امور مالیاتی رابط اصلی بین دولت و شهروندان است که عملکرد خوب آن نمادی از دولت خوب محسوب می گردد. بدین علت در سالهای اخیر سیاست گذاران با آگاهی یافتن از اهمیت این موضوع به دنبال روش هایی هستند تا ضمن ترویج و توسعه کسب و کار در کشور موجب اطمینان منطقی از رعایت و پرداخت داوطلبانه مالیات در کشورها گردد. یکی از این سیاست ها و روش ها بهره گیری از حسابرسی های مدرن با رویکرد مدیریت ریسک بوده و ایت رویکرد، عنصری اساسی جهت مدیریت کارآ و اثر بخش رعایت تمکین مالیاتی به حساب می آید. این دیدگاه می کوشد تا با اولویت بندی عملیات در سازمان مالیاتی، مسیر تعامل بین مودیان و سازمان را به سمت تبعیت مالیاتی بهتر از سوی مودیان و کاهش تنش های مالیاتی سوق دهد؛ بنابراین، تحقیق حاضر با هدف بررسی مبانی نظری حسابرسی مالیاتی با دیدگاه مدیریت ریسک و همچنین نگرشی بر تجارب کشور های توسعه یافته و در حال توسعه در این زمینه طراحی شده است. این تحقیق همچنین می کوشد تا با بهره گیری از این تجارب، به ارائه راهکاری مناسب در این حوزه در ایران بپردازد (انصاری و نذرچی، ۱۳۸۹).

ریسک را می توان به عنوان انواع رویدادها یا شرایطی که ممکن است سازمان را از رسیدن به اهدافش بازدارد، تعریف کرد (روی ۲۵، ۲۰۰۸). سازمان استانداردهای بین المللی، ریسک را به عنوان ترکیبی از احتمال یک رویداد و اثرات آن تعریف می کند؛ بنابراین، تعیین تمام ریسک های احتمالی در یک فرآیند و احتمال وقوع آنها، بخش اصلی ارزیابی ریسک یک سازمان است. بر این اساس، مدیریت ریسک بنگاه را می توان به عنوان فرآیندی پیوسته و سازمان یافته در کل سازمان برای تعیین، ارزیابی، تصمیم گیری در زمینه پاسخ و گزارشگری درباره فرصت ها و خطراتی تعریف کرد که دستیابی به اهداف را تحت تأثیر قرار می دهد؛ بنابراین، از نظر تکنیکی ریسک ها می توانند هم فرصت باشند و هم خطر (جهانبانی و باقرپور، ۱۳۸۹).

مدیریت ریسک بنگاه، رویکرد پویای ارزیابی ریسک یکپارچه است که سازمانها به منظور کاهش سطح ریسک خود، از آن استفاده می کنند. پس از آنکه مدیریت ریسک بنگاه ایجاد شود، به شرکت اجازه می دهد که به طور مستمر ریسک ها را ارزیابی نماید و منابع و مراحل مورد نیاز برای غلبه یا تسکین ریسک ها را شناسایی کند. بسیاری از شرکت ها نیاز به پیاده سازی فرآیند مدیریت ریسک بنگاه و معرفی فرهنگ مدیریت ریسک نیرومند برای بهبود اثربخشی مدیریت ریسک را درک کرده اند (کاستانیرا و همکاران^۱، ۲۰۰۹). در مطالعه ای که موسسه ارنست و یانگ^۱ در سال ۲۰۰۱

^۱.Kostonira et al

انجام داد نتیجه این بود که تنها ۱۶ درصد از ۵۰ سازمان تحت بررسی، فرآیند مدیریت ریسک فراگیر دارند. در نظر سنجی که مجله بنهام^۲ (۲۰۰۴) از ۲۰۰ رئیس اجرایی به عمل آورد، اظهار نمود که ۴۱ درصد به نوعی مدیریت ریسک بنگاه را اجرا می کردند و ۸۴ درصد معتقد بودند که مدیریت ریسک بنگاه می تواند به کاهش هزینه سرمایه شرکت یاری رساند. بیزلی و همکاران^۳ (۲۰۰۵) یافتند که پیاده سازی مدیریت ریسک بنگاه به طور مثبت با این موارد در ارتباط است: حضور مدیر ارشد ریسک، استقلال هیئت مدیره، حمایت آشکار مدیر ارشد مالی و مدیر ارشد اجرایی از مدیریت ریسک بنگاه، حضور حسابرس از چهار موسسه حسابرسی بزرگ، اندازه واحد اقتصادی و عضویت واحد اقتصادی در صنایع بانکی، آموزشی یا بیمه. فونت و وگا^۴ (۲۰۰۳) اینچنین استدلال نمودند که مدیریت ریسک در شرکت های غیرمالی در غیاب تکنیک هایی مشخص شده است که امکان مدیریت ریسک های ذاتی را می دهند.

۳ - پیشینه پژوهش

گپتا^۵ (۲۰۱۲) در مطالعه عوامل تعیین کننده حسابرسی مبتنی بر ریسک در کشورهای در حال توسعه سرانه، نشان می دهد که عوامل ساختاری مانند GDP، آزادی تجاری و کمک های خارجی اثر معنی داری بر عملکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک دارد.

بوتل هول^۶ (۲۰۱۲) در مطالعه ای تحت عنوان حسابرسی مبتنی بر ریسک و عوامل تعیین کننده نسبت مالیاتی در افریقا نشان می دهد که حسابرسی مبتنی بر ریسک، عوامل تعیین کننده قوی از نسبت مالیاتی هستند. بنابراین اگر کشورها کیفیت مؤسساتشان را بهبود دهند، می توانند درآمدهای مالیاتی بیشتری را از منابع سرانه به دست آورند. مانند اکثر مطالعات، نقش اصلی را درآمد سرانه ایفا می کند و تأثیر آزادسازی تجاری در بهبود نسبت مالیاتی تأیید شده است. این مقاله همچنین تلاش مالیاتی مناطق را اندازه می گیرد و نشان می دهد که طی دوره ۲۰۱۰-۱۹۹۰ کشورهای افریقا پایین تر از مالیات بالقوه شان عمل کرده اند؛ به عبارتی عملکرد مطلوبی نداشته اند.

چیلیا و دیگران^۷ (۲۰۱۰) در بررسی روند حسابرسی مبتنی بر ریسک در کشورهای در حال توسعه با استفاده از داده های مقطعی به برآورد ظرفیت مالیاتی در ۵۰ کشور در حال توسعه پرداخته است. او در این کار که به عنوان مبنایی برای کارهای بعدی قرار گرفته است، متغیرهای درآمد سرانه، درآمد سرانه غیرصادراتی، سهم تولیدات بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، سهم تولیدات بخش معدن در تولید ناخالص داخلی و نسبت صادرات به تولید ناخالص داخلی و نسبت صادرات غیرمعدنی به تولید ناخالص داخلی را به عنوان عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی در نظر گرفته است. متغیر وابسته نسبت مالیاتی کشورها بوده و چهار الگو با روش حداقل مربعات معمولی برآورد شده است. نتایج، نشان می دهد که سهم تولیدات معدنی در تولید ناخالص داخلی و نسبت صادرات به تولید ناخالص داخلی مؤثرترین عوامل بر ظرفیت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه می باشند. ضریب سهم تولیدات کشاورزی در تولید ناخالص داخلی منفی است و ضرایب متغیرهای دیگر در مدل ها با تئوری های اقتصادی سازگاری دارد. هدف از ارائه چهار مدل، انجام

¹.Ernest & Yang

².Benham

³.Beaslie et al

⁴.Fount & Vegah

⁵. Gepta

⁶. Botlehol

⁷.Chalipa and et al

مقایسه‌هایی میان کشورهای در حال توسعه در زمینه تلاش مالیاتی بوده است. در نهایت نویسنده متذکر شده است که حتی اگر تمام عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی، توسط متغیرهای مورد استفاده به حساب نیامده باشند، مقایسه براساس نسبت های مالیاتی برآورد شده، دقیق تر از مقایسه براساس نسبت های مالیاتی موجود است.

مایکل^۱ (۲۰۱۱) با بررسی تأثیر حسابرسی مبتنی بر ریسک بر ظرفیت مالیاتی در ۷۴ کشور در حال توسعه را مورد بررسی قرار داده اند. نتایج، نشان داد که درآمد سرانه، ارزش افزوده بخش های معدنی و بخش های غیر معدنی، عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه هستند.

رضانی و دیگران (۱۳۹۲) در تحقیقی به بررسی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن انجام داده اند. هدف از این مقاله، بررسی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان مالیاتی و تجربه سایر کشورهاست که از طریق شناخت عوامل مؤثر بر ریسک تمکین، برنامه ریزی حسابرسی بر اساس ریسک، روشهای محاسبه و ارزیابی ریسک و مدیریت تمکین مالیاتی همراه با ارائه خدمات و آموزش مناسب به مؤدیان انجام شده است. بر اساس مدل ارائه شده در این تحقیق، سازمان مالیاتی می تواند با استفاده از داده های بیرونی و درونی سازمان مالیاتی از قبیل داده های گمرکی، بانکی، بیمه، اظهارنامه های قبلی و ... به تطبیق اطلاعات مؤدیان از طریق تحلیل بر مبنای ریسک پردازد.

میرمحمدی و دیگران، (۱۳۹۱) در تحقیق به بررسی تأثیر حسابرسی مبتنی بر ریسک بر ارتقای تمکین مودیان مالیاتی (اشخاص حقوقی) از دیدگاه کارکنان مالیاتی تهران پرداختند. هدف از این پژوهش، بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر ارتقای تمکین مودیان مالیاتی از دیدگاه کارکنان مالیاتی مودیان بزرگ مالیاتی در شهر تهران براساس حسابرسی مبتنی بر ریسک می باشد تا با بکارگیری آن عوامل، شاهد تمکین بیشتر مودیان مالیاتی جهت افزایش کارایی و اثربخشی نظام مالیاتی باشیم. جامعه آماری ۲۳۳ نفری این پژوهش، کارکنان مالیاتی اداره کل مودیان بزرگ مالیاتی شهر تهران می باشد که نمونه ای به حجم ۹۵ نفر از این جامعه انتخاب شد. یافته های پژوهش نشان داد که آگاهی مودیان در خصوص قوانین و مقررات مالیاتی و تکالیف مربوط، اعمال جرائم مالیاتی نسبت به مودیان و مصرف صحیح درآمدهای مالیاتی و اعلام آن برای مودیان مالیاتی، بر تمکین مودیان مالیاتی اثر مثبت می گذارد.

۴- فرضیه های پژوهش

- ۱- پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش اشتباهات انسانی ممیزی تأثیر معناداری دارد.
- ۲- پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی تأثیر معناداری دارد.
- ۳- پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کارایی و اثربخشی بیشتر سرمایه انسانی تأثیر معناداری دارد.
- ۴- پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی تأثیر معناداری دارد.

جامعه آماری این پژوهش عبارتست از روسای حسابرسی داخلی تمامی شرکت های خصوصی و عمومی و دولتی، مالی و غیرمالی بورسی که دارای واحد حسابرسی داخلی هستند.

تعداد اعضای جامعه آماری ۳۴۰ نفر بود با استفاده از جدول مورگان تعداد ۱۸۱ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شده اند در فرآیند پژوهش، یکی از مهمترین بخش ها را گردآوری داده ها و شیوه های آن تشکیل می دهد. قدر مسلم، ابزار

¹.Mickel

گوناگونی برای گردآوری داده ها وجود دارد و هر پژوهشگر بنا به نوع پژوهش و ضرورت، یکی از روش های کلی گردآوری داده ها شامل: مرور بر پژوهش ها، پرسشنامه ها، مصاحبه ها و یا مشاهدات را انتخاب می کند (طیبی و همکاران، ۱۳۸۸، ۲۰۳).

برای گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری، تدوین ادبیات پژوهش و شناسایی مؤلفه ها از روش مطالعه کتابخانه ای و میدانی استفاده شده است. لذا با توجه به گردآوری داده ها دو نوع ابزار بررسی اسناد و مدارک و پرسشنامه نیز به شرح زیر خواهیم داشت:

در بررسی اسناد و مدارک، جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منابع، مقالات و کتابهای مورد نیاز استفاده خواهد گردید.

از پرسشنامه نیز به منظور توصیف دیدگاه پاسخ دهندگان بهره گرفته خواهد شد. پرسشنامه مذکور شامل سه بخش می باشد. بخش اول پرسشنامه شامل توضیح مختصری از پرسشنامه و نحوه تکمیل آن جهت ایجاد وضوح بیشتر پاسخ دهندگان می باشد. بخش دوم پرسشنامه شامل اطلاعات شخصی که دارای سوالات جمعیت شناختی نظیر سن، سطح تحصیلات، جنسیت، وضعیت تأهل ... پاسخ دهندگان می باشد. بخش سوم شامل سوالات مرتبط با تأثیر پیاده سازی نظام حسابرسی مبتنی بر ریسک بر کارآیی حسابرسی می باشد. جهت سنجش پایایی پرسشنامه موجود از روش آلفای کرونباخ استفاده خواهد شد و همچنین جهت سنجش روایی پرسشنامه موجود از روش تایید اساتید محترم راهنما و خبرگان استفاده می شود. همچنین پرسشنامه مورد استفاده دارای مقیاس لیکرت می باشد، بدین صورت که برای هر سوال از ۵ گزینه استفاده شده است.

جدول شماره یک: ترکیب سؤالات پرسشنامه

ردیف	گویه	سؤالات
۱	پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک	۱-۵
۲	فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی	۶-۱۰
۳	کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی	۱۱-۱۵
۴	حذف اشتباهات انسانی	۱۶-۲۰
۵	کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی	۲۱-۲۵
۶	کل پرسشنامه	۲۵

پیش از اطمینان نهایی از ابزارهای اندازه گیری و بکارگیری آنها در مرحله اصلی جمع آوری داده ها، ضرورت دارد که پژوهشگر از طریق علمی، اطمینان نسبی لازم را نسبت به روا بودن بکارگیری ابزارهای موردنظر و معتبر بودن آن پیدا کند. معیارهایی که برای آزمودن برازش ابزار پژوهش بکار می روند، عبارتند از روایی و پایایی (طیبی و همکاران، ۱۳۸۸، ۲۱۰).

روایی تعیین می کند که یک ابزار اندازه گیری تا چه حد یک مفهوم خاص را اندازه می گیرد. روایی پرسشنامه توسط اساتید راهنما و خبرگان مدیریت تعیین شده است.

پایایی بدین معنی است که ابزار اندازه گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی بدست می دهد و پایدار است. پس از وارد کردن داده ها با استفاده از نرم افزار SPSS ضریب پایایی (آلفای کرونباخ) محاسبه گردید. فرمول محاسبه آلفای کرونباخ در ادامه آمده است:

$$\alpha = \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum s_j^2}{s_t^2} \right)$$

n: تعداد سؤالات تست

s_j^2 : واریانس سؤال

s_t^2 : واریانس کل سؤالات تست (بایزیدی و همکاران، ۱۳۸۸، ۱۹۴).

جهت محاسبه پایایی پرسشنامه ابتدا ۲۰ پرسشنامه بین اعضای نمونه آماری توزیع و جمع آوری گردید. سپس آلفای کرونباخ برای هر کدام از گویه های پرسشنامه محاسبه گردید که در جدول ۲ آورده شده است. از آنجای که مقدار ضریب آلفای بدست آمده از این روش برای همه گویه های پرسشنامه پرسشنامه بالاتر از ۰,۷ می باشد؛ بنابراین پرسشنامه از که سازگاری و پایایی مناسبی برخوردار است.

جدول شماره دو: محاسبه پایایی گویه های پرسشنامه

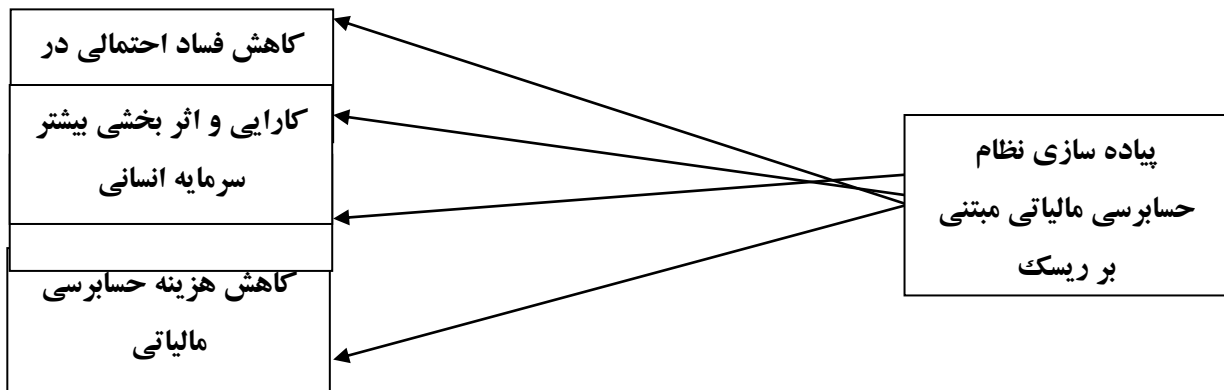
ردیف	گویه	ضریب آلفای کرونباخ
۱	پایه سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک	۰,۸۹۵
۲	فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی	۰,۷۷۸
۳	کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی	۰,۸۰۳
۴	حذف اشتباهات انسانی	۰,۷۸۳
۵	کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی	۰,۷۵۳
۶	کل پرسشنامه	۰,۸۱۸

۵- روش شناسی پژوهش

این پژوهش، از نظر زمان انجام پژوهش، مقطعی؛ از نظر نتایج پژوهش، کاربردی؛ از نظر فرآیند اجرای پژوهش، ترکیبی؛ از نظر هدف پژوهش، توصیفی (و از نوع مطالعه موردی) و از نظر منطق اجرای پژوهش، استقرایی است.

۶- الگوی پژوهش

مدل مفهومی تحقیق در شکل زیر آورده شده است:



شکل یک: مدل مفهومی محقق ساخته تحقیق (فادزیل و همکاران^۱، ۲۰۰۵)

تعریف متغیرها:

متغیر مستقل: پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک:

حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک بر ارزیابی فرآیند تجاری و پردازش استراتژیک و ارزیابی اهداف، ریسک ها و کنترل های سازمان، متمرکز است. حسابرسی داخلی با شناسایی، ارزیابی و نظارت بر ریسک شرکت، به کسب اطمینان از کفایت منابع و اینکه آنها بر اولویت ها متمرکز هستند، کمک می کند. به طور کلی، حسابرسی مبتنی بر ریسک، نواحی پرخطر را ارزیابی می نماید و مهمتر اینکه، ارزیابی مستمر ریسک را اجرا می کند (رضایی و دیگران، ۱۳۸۹).

متغیرهای وابسته: کارآیی حسابرسی

در این پژوهش براساس پژوهش کارآیی حسابرسی از طریق سنجش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی، کارایی و اثر بخشی بیشتر حسابرسان، حذف اشتباهات انسانی و کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی محاسبه می شود.

* فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی:

فساد مالی سو استفاده از قدرت و اختیارات دولتی به منظور تامین منافع شخصی است. زمانی که سیاست گذاری مالی با مشکل نبود شفافیت در سیاست گذاری ها، گزارش مالی و واگذاری مسوولیت ها به نهادهای دولتی مواجه است؛ با گذشت زمان برخی رشوه دهندگان به مسوولان و کارکنان دولتی نزدیک می شوند و از آنها می خواهند که مقررات را به نفع آنان تغییر دهند یا حتی قوانین را برای به دست آوردن امتیازات دولتی نادیده بگیرند یا از پرداختن هزینه هایی که دولت تعیین کرده است، خودداری کنند (کمپل و دیگران^۲، ۲۰۰۶).

* کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی:

در حال حاضر، اغلب فرآیندها از دیدگاه درونی سازمان مالیاتی طراحی می شود و کم تر توجهی به راحتی مؤدیان می شود. این امر، موجب دلسردی مؤدیان و انگیزه اندک آنان برای تمکین از مقررات مالیاتی می شود. همانطور که کارمندان در موقعیت های مختلف، متناسب با مهارت و تجربه خود، حقوق دریافت می کنند باید در ازای کارها و

^۱.Fadsile

^۲. Campbell & et al

شیوه های جدیدی که در کار خود ارایه می دهند نیز پاداش دریافت کنند. اگر این سیاست ها به اجرا در نیاید، کارمندان به سکون و یکنواختی (روزمهرگی) دچار شده، اغلب انگیزه کار درست را از دست داده، به شدت از سازمان خود رنجور شده و عدم رضایت شغلی خود را بروز می دهند (جهرمی و یگانه، ۱۳۸۷).

* حذف اشتباهات انسانی:

وقوع اشتباه در حسابداری امری اجتناب ناپذیر است و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی اطلاعی، بی دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می دهد. اغلب اشتباهاتی که در حسابداری رخ می دهد غیر عمدی است. با این حال ممکن است به قصد سوء استفاده، مخفی کردن و یا ارائه نادرست اطلاعات مالی نیز اشتباهاتی صورت بگیرد (جکسون، ۲۰۱۰).

* کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی:

حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک؛ در تدوین روش های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی های ویژه را در دامنه کار خود دارد. محدوده فعالیت ها، روش ها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارشگری آن باید به روشنی مشخص بوده و افراد و گروه های ذیصلاح دائماً عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی نمایند. مدیران نیز باید از نتایج فعالیت های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها و کاهش هزینه های حسابرسی استفاده کنند (مینارد^۱، ۲۰۱۳).

۷- یافته های تحقیق

(۷-۱) مشخصات جمعیت شناسی نمونه آماری این پژوهش به شرح زیر است:

جدول شماره سه: مشخصات توصیفی پاسخ دهندگان

متغیر		فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۵۸	۸۷,۲۹
	زن	۲۳	۱۲,۷۱
تحصیلات	دیپلم	۶	۳,۳۱
	کارشناسی	۱۰۳	۵۶,۹۱
	کارشناسی ارشد و بالاتر	۷۲	۳۹,۷۸
سن	۳۰ سال کمتر	۴۵	۲۴,۸۶
	۳۱-۴۰	۸۵	۴۶,۹۶
	به بالا-۴۱	۵۱	۲۸,۱۸
سابقه کار	کمتر از ۱۰ سال	۵۶	۳۰,۹۴
	۱۰-۲۰	۹۴	۵۱,۹۳
	۲۰ سال بیشتر	۳۱	۱۷,۱۳

¹. Maynard

با توجه به جدول فوق؛ اکثریت پاسخ دهندگان مرد، دارای مدرک کارشناسی، سن ۲۵ تا ۳۵ سال و دارای سابقه فعالیت ۱۰ تا ۲۰ سال می باشند.

جدول شماره چهار: توزیع فراوانی پاسخ نمونه آماری به متغیرهای تحقیق

انحراف معیار	میانگین	کاملاً موافق ۵ =		موافق = ۴		فرقی نمی کند = ۳		مخالف = ۲		کاملاً مخالف = ۱		گزینه ها متغیرها
		%f	f	%f	F	f		%f	f	%f	f	
۱,۲۷۹	۱,۹۱۴	۸,۶	۲۱	۵,۵	۱۷	۱,۹۱۴	۲۲	۲۱,۹	۴۱	۵۴,۷	۸۰	پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک
۱,۲۶۱	۲,۹۸۴	۷,۸	۲۰	۷	۱۹	۱,۹۸۴	۲۳	۲۵,۸	۴۶	۴۹,۲	۷۳	فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی
۰,۷۳۹	۳,۵۶۲	۷۰,۳	۹۰	۱۶,۴	۲۲	۴,۵۶۲	۱۶	۰,۸	۳۲	-	۲۱	کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی
۰,۷۴۱	۲,۴۶۸	۶۰,۹	۷۹	۲۵,۸	۳۳	۴,۴۶۸	۲۶	۰,۸	۲۴	-	۱۹	حذف اشتباهات انسانی
۰,۸۲۲	۳,۴۸۴	۶۳,۳	۸۱	۲۶,۶	۳۴	۴,۴۸۴	۱۱	۱,۶	۲۳	۱,۶	۳۲	کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی

ماخذ: نتایج حاصل از پرسش نامه

با توجه به جدول فوق؛ میزان پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در سطح بسیار پایینی برآورد شده است. فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی، در حد متوسط و تفکر استراتژیک و کارایی و حذف اشتباهات انسانی نیز کمتر از حد متوسط برآورد شده است. میزان کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی و کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی نیز بالاتر از حد متوسط برآورد شده است.

۷-۲) آزمون نرمال بودن متغیرها

جهت بررسی نرمال بودن متغیرهای این تحقیق از آزمون «کولموگروف-اسمیرنوف»^۱ استفاده شده است در جدول زیر نتایج آزمون نرمال بودن متغیرها نشان داده شده است:

جدول شماره پنج: آزمون نرمال بودن متغیرها

متغیرها	Z کولموگروف-اسمیرنوف	سطح معناداری
پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک	1.731	.238
فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی	1.712	.691
کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی	1.650	.299
حذف اشتباهات انسانی	1.741	.642
کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی	1.777	.582

همانطور که ملاحظه می شود از آنجایی که سطح معناداری در همه متغیرها بیش از ۰/۰۵ می باشد؛ بنابراین متغیرهای تحقیق دارای توزیع نرمال می باشند.

۷-۳) آزمون فرضیه ها و نتایج آن

این پژوهش دارای ۴ فرضیه اصلی می باشد که در ذیل به آزمون فرضیات می پردازیم.

۷-۳-۱) فرضیه اصلی اول بدینگونه است: پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش اشتباهات انسانی ممیزی تأثیر معناداری دارد.

با توجه به مقیاس متغیرها و نوع توزیع آنها، برای آزمون این فرضیه از ضریب همبستگی پیرسون استفاده می گردد. نتایج حاصل از آزمون پیرسون در جدول ارائه شده است.

جدول شماره شش: نتایج حاصل از آزمون پیرسون برای فرضیه اصلی اول

نام متغیر	کاهش اشتباهات انسانی ممیزی
پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک	ضریب همبستگی پیرسون سطح معنی داری یک طرفه تعداد
	۰,۷۰۹ ۰,۰۲۴ ۱۸۱

همان طور که در جدول قابل مشاهده است، چون سطح معنی داری یک طرفه (۰,۰۲۴) کوچکتر از ۰/۰۵ است، فرض H_0 رد می شود؛ به عبارت دیگر با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت که پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر

¹ Kolmogorov-Smirnov (K-S)

کاهش اشتباهات انسانی ممیزی تأثیر معناداری دارد. با توجه به ضریب همبستگی بدست آمده (۰,۷۰۹)، تأثیر حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش اشتباهات انسانی ممیزی مستقیم و قوی دارد و این بدین معنا می باشد که اگر حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در سازمان امور مالیاتی پیاده سازی شود؛ میزان اشتباهات انسانی ممیزی کاهش می یابد.

در جدول زیر نتایج آزمون تفاوت میانگین یک جامعه ای آورده شده است:

جدول شماره هفت: نتایج آزمون t- استودنت تک نمونه ای در مقایسه میانگین با یک مقدار ثابت

مراحل برآورد و محاسبه آزمون t					فرضیه اصلی پژوهش
میانگین	انحراف معیار	آماره آزمون	درجه آزادی	P-Value	
۳/۳۱۶	۰/۲۷۹	۹۴/۱۵۳	۱۸۰	۰/۰۰۰	پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش اشتباهات انسانی ممیزی

می دانیم زمانی که مقدار P-value از سطح معنی داری آزمون (α) کوچکتر باشد فرض صفر رد می شود، ($P - value < \alpha \Rightarrow RH_0$) بنابراین با مقایسه مقدار احتمال معنی داری با سطح اطمینان $\alpha = 0/05$ مشاهده می گردد که فرضیه صفر آماری قویاً رد می شود:

$$P - value = 0/000 < \alpha = 0/05 \Rightarrow RH_0$$

لذا با ضریب اطمینان ۹۵٪ می توان در تصمیم گیری نسبت به فرضیه اول تحقیق این گونه اظهار داشت که: پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک باعث کاهش اشتباهات انسانی ممیزی در سازمان امور مالیاتی شده است.

۷-۳-۲) آزمون فرضیه ی اصلی دوم

فرضیه اصلی دوم بدینگونه است: پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی تأثیر معناداری دارد.

با توجه به مقیاس متغیرها و نوع توزیع آنها، برای آزمون این فرضیه از ضریب همبستگی پیرسون استفاده می گردد. نتایج حاصل از آزمون پیرسون در جدول ارائه شده است.

جدول شماره هشت: نتایج حاصل از آزمون پیرسون برای فرضیه اصلی دوم

نام متغیر	کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی
پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک	۰/۷۴۹ ۰/۰۰۰ ۱۸۱
ضریب همبستگی پیرسون سطح معنی داری یک طرفه تعداد	

همان طور که در جدول قابل مشاهده است، چون سطح معنی داری یک طرفه (۰,۰۰۰) کوچکتر از ۰/۰۵ است، فرض H_0 رد می شود؛ به عبارت دیگر با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت که پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی تأثیر معناداری دارد. با توجه به ضریب همبستگی بدست آمده (۰,۷۴۹)، تأثیر حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی مستقیم و قوی دارد و این بدین معنا می باشد که اگر حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در سازمان امور مالیاتی پیاده سازی شود؛ هزینه های حسابرسی مالیاتی کاهش می یابد. در جدول زیر نتایج آزمون تفاوت میانگین یک جامعه ای آورده شده است:

جدول شماره نه: نتایج آزمون t- استودنت تک نمونه ای در مقایسه میانگین با یک مقدار ثابت

مراحل برآورد و محاسبه آزمون t				
میانگین	انحراف معیار	آماره آزمون	درجه آزادی	P-Value
۳/۹۸۴	۰/۲۶۱	۱۲۶/۲۳	۱۸۰	۰/۰۱۱

فرضیه اصلی پژوهش
پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی

می دانیم زمانی که مقدار P-value از سطح معنی داری آزمون (α) کوچکتر باشد فرض صفر رد می شود، ($P - value < \alpha \Rightarrow RH_0$) بنابراین با مقایسه مقدار احتمال معنی داری با سطح اطمینان $\alpha = 0/05$ مشاهده می گردد که فرضیه صفر آماری قویاً رد می شود:

$$P - value = 0/000 < \alpha = 0/05 \Rightarrow RH_0$$

لذا با ضریب اطمینان ۹۵٪ می توان در تصمیم گیری نسبت به فرضیه تحقیق این گونه اظهار داشت که: پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک موجب کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی شده است.

۳-۳-۷) آزمون فرضیه ی اصلی سوم

فرضیه اصلی سوم بدینگونه است: پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی تأثیر معناداری دارد.

نتایج حاصل از آزمون پیرسون در جدول ارائه شده است.

جدول شماره ده: نتایج حاصل از آزمون پیرسون برای فرضیه اصلی سوم

نام متغیر	کارایی و اثر بخشی سرمایه انسانی
پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک	ضریب همبستگی پیرسون سطح معنی داری یک طرفه تعداد
	۰,۸۰۲ ۰/۰۰۰ ۱۸۱

همان طور که در جدول قابل مشاهده است، چون سطح معنی داری یک طرفه (۰,۰۰۰) کوچکتر از ۰/۰۵ است، فرض H_0 رد می شود؛ به عبارت دیگر با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت که پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی تأثیر معناداری دارد. با توجه به ضریب همبستگی بدست آمده (۰,۸۰۲)، تأثیر حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی مستقیم و قوی دارد و این بدین معنا می باشد که اگر حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در سازمان امور مالیاتی پیاده سازی شود؛ کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی افزایش می یابد.

در جدول زیر نتایج آزمون تفاوت میانگین یک جامعه ای آورده شده است:

جدول شماره یازده: نتایج آزمون t- استودنت تک نمونه ای در مقایسه میانگین با یک مقدار ثابت

مراحل برآورد و محاسبه آزمون t				
میانگین	انحراف معیار	آماره آزمون	درجه آزادی	P-Value
۲/۵۲۲	۰/۷۲۹	۸۳/۰۲۳	۱۸۰	۰/۰۰۰

فرضیه اصلی پژوهش
پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی

می‌دانیم زمانی که مقدار P-value از سطح معنی‌داری آزمون (α) کوچکتر باشد فرض صفر رد می‌شود،
 بنابراین با مقایسه مقدار احتمال معنی‌داری با سطح اطمینان $\alpha = 0/05$ مشاهده می‌گردد که فرضیه صفر آماری قویاً رد می‌شود:

$$P\text{-value} = 0/000 < \alpha = 0/05 \Rightarrow RH_0$$

لذا با ضریب اطمینان ۹۵٪ می‌توان در تصمیم‌گیری نسبت به فرضیه تحقیق این گونه اظهار داشت که: **پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک موجب کارآیی و اثربخشی بیشتر نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی شده است.**

۴-۳-۷) فرضیه‌ی اصلی چهارم

فرضیه اصلی چهارم بدینگونه است: پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی تأثیر معناداری دارد. نتایج حاصل از آزمون پیرسون در جدول ارائه شده است.

جدول شماره دوازده: نتایج حاصل از آزمون پیرسون برای فرضیه اصلی چهارم

نام متغیر		کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی
پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک	ضریب همبستگی پیرسون	۰/۸۶۳
	سطح معنی‌داری یک طرفه	۰/۰۰۱
	تعداد	۱۸۱

همان‌طور که در جدول قابل مشاهده است، چون سطح معنی‌داری یک طرفه (۰,۰۰۱) کوچکتر از ۰/۰۵ است، فرض H_0 رد می‌شود؛ به عبارت دیگر با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی تأثیر معناداری دارد. با توجه به ضریب همبستگی بدست آمده (۰,۸۶۳)، تأثیر حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی مستقیم و قوی دارد و این بدین معنا می‌باشد که اگر حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در سازمان امور مالیاتی پیاده سازی شود؛ فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی کاهش می‌یابد.

در جدول زیر نتایج آزمون تفاوت میانگین یک جامعه ای آورده شده است:

جدول شماره سیزده: نتایج آزمون t- استودنت تک نمونه‌ای در مقایسه میانگین با یک مقدار ثابت

مراحل برآورد و محاسبه آزمون t					فرضیه اصلی پژوهش
میانگین	انحراف معیار	آماره آزمون	درجه آزادی	P-Value	
۲/۵۲۲	۰/۷۲۹	۸۳/۰۲۳	۱۸۰	۰/۰۰۰	پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی

می‌دانیم زمانی که مقدار P-value از سطح معنی‌داری آزمون (α) کوچکتر باشد فرض صفر رد می‌شود،
 $(P - value < \alpha \Rightarrow RH_0)$ بنابراین با مقایسه مقدار احتمال معنی‌داری با سطح اطمینان $\alpha = 0/05$ مشاهده می‌گردد که فرضیه صفر آماری قویاً رد می‌شود:

$$P - value = 0/000 < \alpha = 0/05 \Rightarrow RH_0$$

لذا با ضریب اطمینان ۹۵٪ می‌توان در تصمیم‌گیری نسبت به فرضیه تحقیق این گونه اظهار داشت که: پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک موجب کارآیی و اثربخشی بیشتر نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی شده است.

۸- نتیجه‌گیری و بحث

حسابرسی داخلی نقش مهمی در کارایی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی سازمانها ایفا می‌نماید. حسابرسی داخلی باید اطلاعات صحیحی را در رابطه با اثربخشی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی شامل پیروی از قوانین و مقررات سازمانی به مدیریت ارائه نماید. در حال حاضر، انواع مختلف حسابرسی داخلی وجود داشته که عمدتاً روش‌هایی از قبیل آزمون معاملات، آزمون صحت و قابلیت اتکاء دفاتر حسابداری و گزارشات مالی، صحت، قابلیت اتکاء و بموقع بودن گزارشات کنترلی و آزمون رعایت الزامات قانونی و مقرراتی را پذیرفته و اجرا می‌نمایند. با این حال، هیچکدام از آنها در رابطه با جنبه کیفی مدیریت سازمانی بویژه مدیریت ریسک اظهارنظری ارائه نمی‌نمایند. بنابراین، نیاز به تعریف مجدد حسابرسی داخلی و تعیین حوزه‌های جدید برای آن احساس شده به نحوی که از پذیرش ابزارهای مدرن مدیریت ریسک، کفایت و اثربخشی این ابزارها و همچنین کمک به واحدهای سازمانی برای کاهش ریسکها اطمینان حاصل شود. این تغییر در توجه و تمرکز حسابرسی داخلی از طریق اصلاح نگرش به حسابرسی و تبدیل آن به حسابرسی مبتنی بر ریسک امکان پذیر می‌باشد.

۱. آزمون فرضیه اول نشان داد که؛ پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش اشتباهات انسانی ممیزی تأثیر مستقیم و معناداری دارد.

این امر به این مهم اشاره دارد که وقوع اشتباه در حسابداری امری اجتناب ناپذیر است و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی اطلاعی، بی دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می دهد. اغلب اشتباهاتی که در حسابداری رخ می دهد غیر عمدی است. با این حال ممکن است به قصد سوء استفاده، مخفی کردن ویا ارائه نادرست اطلاعات مالی نیز اشتباهاتی صورت بگیرد که حسابرسی مبتنی بر ریسک موجب کاهش این اشتباهات می گردد.

۲. آزمون فرضیه دوم نشان داد که؛ پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی تأثیر مستقیم و معناداری دارد.

این امر به این مهم اشاره دارد که حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک؛ در تدوین روش های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی های ویژه را در دامنه کار خود دارد. محدوده فعالیت ها، روش ها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارشگری آن به روشنی مشخص بوده و افراد و گروه های ذیصلاح دائماً عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی می نمایند. مدیران نیز از نتایج فعالیت های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها و کاهش هزینه های حسابرسی استفاده می کنند.

۳. آزمون فرضیه سوم نشان داد که؛ پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی تأثیر مستقیم و معناداری دارد.

این امر به این مهم اشاره دارد که در حال حاضر، اغلب فرآیندها از دیدگاه درونی سازمان مالیاتی طراحی می شود و کم تر توجهی به راحتی مؤدیان می شود. این امر، موجب دلسردی مؤدیان و انگیزه اندک آنان برای تمکین از مقررات مالیاتی می شود. همانطور که کارمندان در موقعیت های مختلف، متناسب با مهارت و تجربه خود، حقوق دریافت می کنند باید در ازای کارها و شیوه های جدیدی که در کار خود ارایه می دهند نیز پاداش دریافت کنند. اگر این سیاست ها به اجرا در نیاید، کارمندان به سکون و یکنواختی (روزمرگی) دچار شده، اغلب انگیزه کار درست را از دست داده، به شدت از سازمان خود رنجور شده و عدم رضایت شغلی خود را بروز می دهند. اجرای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک موجب کاهش هزینه حسابرسی، عدم تکراری بودن و ایجاد انگیزه برای کارشناسان امور مالیاتی می گردد.

۴. آزمون فرضیه چهارم نشان داد که؛ پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی تأثیر مستقیم و معناداری دارد.

این امر به این مهم اشاره دارد که فساد مالی سو استفاده از قدرت و اختیارات دولتی به منظور تامین منافع شخصی است. زمانی که سیاست گذاری مالی با مشکل نبود شفافیت در سیاست گذاری ها، گزارش مالی و واگذاری مسوولیت ها به نهادهای دولتی مواجه است؛ با گذشت زمان برخی رشوه دهندگان به مسوولان و کارکنان دولتی نزدیک می شوند و از آنها می خواهند که مقررات را به نفع آنان تغییر دهند یا حتی قوانین را برای به دست آوردن امتیازات دولتی نادیده

بگیرند یا از پرداختن هزینه هایی که دولت تعیین کرده است، خودداری کنند که حسابرسی مبتنی بر ریسک مانع این فساد احتمالی می گردد.

۹) پیشنهادهای تحقیق

با توجه به نتایج فرضیه اول مبنی بر تأثیر مستقیم پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش اشتباهات انسانی ممیزی به مدیران اداره امور مالیاتی کشور توصیه می شود:

پشتیبانی مدیریت سازمان از حسابرسی داخلی و اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در سازمان امور مالیاتی
ارزیابی دوره ای از نتایج اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در سازمان امور مالیاتی در جهت شناسایی مزایا و معایب این طرح

با توجه به نتایج فرضیه دوم مبنی بر تأثیر مستقیم پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی به مدیران اداره امور مالیاتی کشور توصیه می شود:

رئیس حسابرسی داخلی باید آزادانه به مدیران ارشد، دسترسی داشته باشد و گزارش های خود را به آنها ارائه نماید.
برآورد هزینه های حسابرسی در سازمان و مقایسه این هزینه ها با هزینه حسابرسی بعد از پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک

با توجه به نتایج فرضیه سوم مبنی بر تأثیر مستقیم پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی بر کارایی و اثر بخشی بیشتر سرمایه انسانی به مدیران اداره امور مالیاتی کشور توصیه می شود:

اجرای آزمونهای دوره ای کارشناسان امور مالیاتی جهت به روز نگه داشتن اطلاعات آنان از حسابرسی مبتنی بر ریسک.
در دسترس قرار دادن نرم افزارها و سخت افزارهای پیشرفته و به روز در سازمان برای حسابرسان امور مالیاتی.

با توجه به نتایج فرضیه چهارم مبنی بر تأثیر مستقیم پیاده سازی نظام حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بر کاهش هزینه حسابرسی مالیاتی بر کاهش فساد احتمالی در روابط بین ممیز و مودی به مدیران اداره امور مالیاتی کشور توصیه می شود:

با توجه به وجود موانع عمده بر سر راه استفاده از حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و همچنین اینکه اکثر مدیران و حسابرسان داخلی، از سودمندی به کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک آگاهند، پیشنهاد می شود مدیران با بررسی مزایا، معایب و فرصت های پیاده سازی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در ایران، نسبت به اجرای آن اقدام نمایند تا علاوه بر واحدهای اقتصادی مالی بزرگ، سایر واحدهای اقتصادی نیز از مزایای این روش، بهره مند گردند.

۱۰) پیشنهاد برای تحقیقات آتی

۱. بررسی موانع اجرای مؤثر پیاده سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک در سازمان امور مالیاتی
۲. بررسی تأثیر بکارگیری پیاده سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک در سازمان امور مالیاتی بر تمکین یا عدم تمکین مؤدیان مالیاتی

۳. بررسی تأثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی

۴. بررسی تأثیر نظام مالیاتی بر فضای کسب و کار

(۱۱) منابع و مآخذ

۱. انصاری، عبدالمهدی و عباس تذرجی. (۱۳۸۹). «بررسی و تعیین عوامل موثر بر همسان سازی سیستم های اطلاعاتی حسابداری از دیدگاه مدیران شرکت های صنعتی کوچک و متوسط پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، مجله دانش حسابداری، ش ۳، صص ۱۵۹-۱۳۹.
۲. جهانبانی، مصطفی و محمد علی باقرپور ولاشانی. (۱۳۸۹). «حسابرسی داخلی، ابزاری مدرن در خدمت مدیریت ریسک»، فصلنامه حسابداری رسمی، ش ۲۱، صص ۴۰-۳۳.
۳. رحیمیان، نظام الدین و اسماعیل توکل نیا. (۱۳۹۱). «نقش حسابرسی داخلی در کیفیت سیستم کنترل داخلی»، مجله حسابرس، ش ۵۹، صص ۱۱۳-۱۰۴.
۴. رضاییان، علی؛ فتح مکائیلی، مهدی تاجیک و آرمان احمدی. (۱۳۸۹). «بررسی ارتباط راهبردی رقابتی عام و پذیرش کسب و کار الکترونیکی بین شرکت های کوچک و متوسط»، مجله مدیریت راهبردی، ش ۴، صص ۱۲۰-۱۰۷.
۵. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی (۱۳۸۹). استانداردهای حسابرسی. تهران: انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
۶. نصیری اقدم، علی و محسن فاتحی زاده. (۱۳۹۰). «سهم بخش خصوصی و بخش عمومی از واگذاری شرکت های دولتی»، دو فصلنامه جستارهای اقتصادی، ش ۱۶، صص ۴۸-۹.
7. Al-Ghanem W., Hegazy, M. (2011). "An empirical analysis of audit delays and timeliness of corporate financial reporting in Kuwait", Eurasian Business Review, Vol.1, pp. 73-90.
8. Alzuela, J.M.B. (2012), "Risk management in financial institutions", Partida Doble (Spanish), December, pp. 62-5.
9. Bou-Raad, G. (2011), "Internal auditors and a value-added approach: the new business regime", Managerial Auditing Journal, Vol. 15 No. 4, pp. 182-7.
10. Busman, E.R. and Zuiden, P.V. (2012), "The challenge ahead: adopting an enterprise-wide approach to risk", Risk Management, January, pp. 14-17.
11. Castanheira, N., Rodrigues, L. L., Craig, R. (2009). "Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing", Managerial Auditing Journal, Vol. 25, pp. 79-98.
12. Fadzil, F. H.; Haron, H.; Jantan, M. (2010). "Internal auditing practices and internal control system". Managerial Auditing Journal, Vol.20 No. 8, pp. 844-874.
13. Funston, R. (2010), "Creating a risk-intelligent organization", The Internal Auditor, Vol. 60 No. 2, pp. 59-63.
14. Gramling, A. and Myers, P. (2011), "Internal auditing's role in ERM", The Internal Auditor, Vol. 62 No. 2, pp. 52-8.
15. Jackson, R.A. (2010), "Role play", The Internal Auditor, Vol. 62 No. 2, pp. 44-51.
16. Lorenzo, M.J.P. (2010), "The internal auditor oriented processes", Partida Doble (Spanish) July/August, pp. 78-85.
17. Maynard, G.R. (2013), "Embracing risk", The Internal Auditor, February, pp. 24-8.
18. Merkley, B.W. and Miccolis, J.A. (2012), "Getting left behind", Risk Management, April, pp. 28-50.
19. Rivenbark, W.C. (2010), "Embracing risk-based auditing in local government", Government Finance Review, June, pp. 17-20.

20. Sawyer, L.B. and Vinten, G. (2010). "The Manager and the Internal Auditor", Wiley, New York, NY.
21. Verschoor, C.C. (2011), "Audit committees focus on risk management", Internal Auditing, July/August, pp. 27-32.
22. Walker, P.L., Shenkir, W.G. and Barton, T.L. (2003), "ERM in practice", The Internal Auditor, Vol. 60 No. 4, pp. 51-5.
23. Za'rate, F.C.O. (2012), "Risk Management: A Practical Approach", Partida Doble (Spanish), July/August, pp. 64-76.

Study of Implementation Efficacy of Tax Auditing Based on Risk in Accepted Corporation in Tehran Stock Change

Tooba Sanjarani¹

Date of Receipt: 2020/12/09 Date of Issue: 2020/12/19

Abstract

Tax auditing based on risk focuses on evaluation of commercial process, strategic process, risk and organizational control. Tax auditing Helps Corporation to be secured of resource sufficiency and priority focuses by recognition, evaluation, and control corporation risks. The aim of the present research is to study implementation efficacy of tax auditing based on risk on efficacy of auditing in accepted corporation in Tehran Stock change during the first three month of 1393. the implementation variable of tax auditing based on risk was considered as dependent variable and the mistake decreasing of auditor, tax auditing expense decreasing, efficacy of human resource and bribe decreasing between auditor and payer were considered as independent variable. The sample of the present research consist of the head of the local auditing of the all public, private and state corporation and financial and non-financial stock changes which has local auditing unit. Through Morgan table, 180 people were selected as the sample of the study. Research method was descriptive measurement with practical implication. Data collecting was library based measurement. Statically measurement of the study was correlation and T test. The result of the research showed that implementation of tax auditing based on risk has positive and meaningful relation with mistake decreasing of auditor, tax auditing expense decreasing, efficacy of human resource and bribe decreasing between auditor and payer.

Keywords

Tax auditing based on risk, mistake decreasing of auditor, tax auditing expense decreasing, efficacy of human resource, bribe decreasing between auditor and payer

1. MA in accounting, Islamic Azad university of Zahedan, Zahedan, Iran.
(sanjarani.tooba@gmail.com)