

تأثیر رعایت آیین رفتار حرفه ای بر کاهش تضاد منافع حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم

دکتر عبدالله خانی^{۱*}

دکتر کاوه مهرانی^۲

جعفر باقری^۳

چکیده

در ایران بر اساس ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم، روش برون سپاری^۱ حسابرسی مالیاتی به حسابداران رسمی پذیرفته شد. اما در سیر تفاسیر این ماده قانونی، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی بدون رسیدگی و صدور برگ تشخیص مطابق مقررات، تبدیل به امکان رسیدگی مجدد از طرف مامورین مالیاتی و در نتیجه افزایش زمان و هزینه های رسیدگی، و در نهایت، کاهش بهره‌وری و کارایی حسابرسی مالیاتی شد. در این پژوهش، بر مبنای رابطه تضاد منافع و بکارگیری راه کار رعایت آیین رفتار حرفه ای، افزایش بهره‌وری و کارایی حسابرسی مالیاتی مورد آزمون قرار گرفت. جهت پژوهش، پرسشنامه استاندارد تهییه و بین دو گروه حسابداران رسمی و مامورین مالیاتی توزیع، جمع آوری و تجزیه و تحلیل گردید. نتایج پژوهش، نشان دهنده تفاوت معنی دار در رعایت آیین رفتار حرفه ای بین این دو گروه و تفاوت دیدگاه بر میزان تأثیر رعایت آیین رفتار حرفه ای بر بهبود کارایی و اثر بخشی است.

واژه های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، آیین رفتار حرفه ای، تضاد منافع

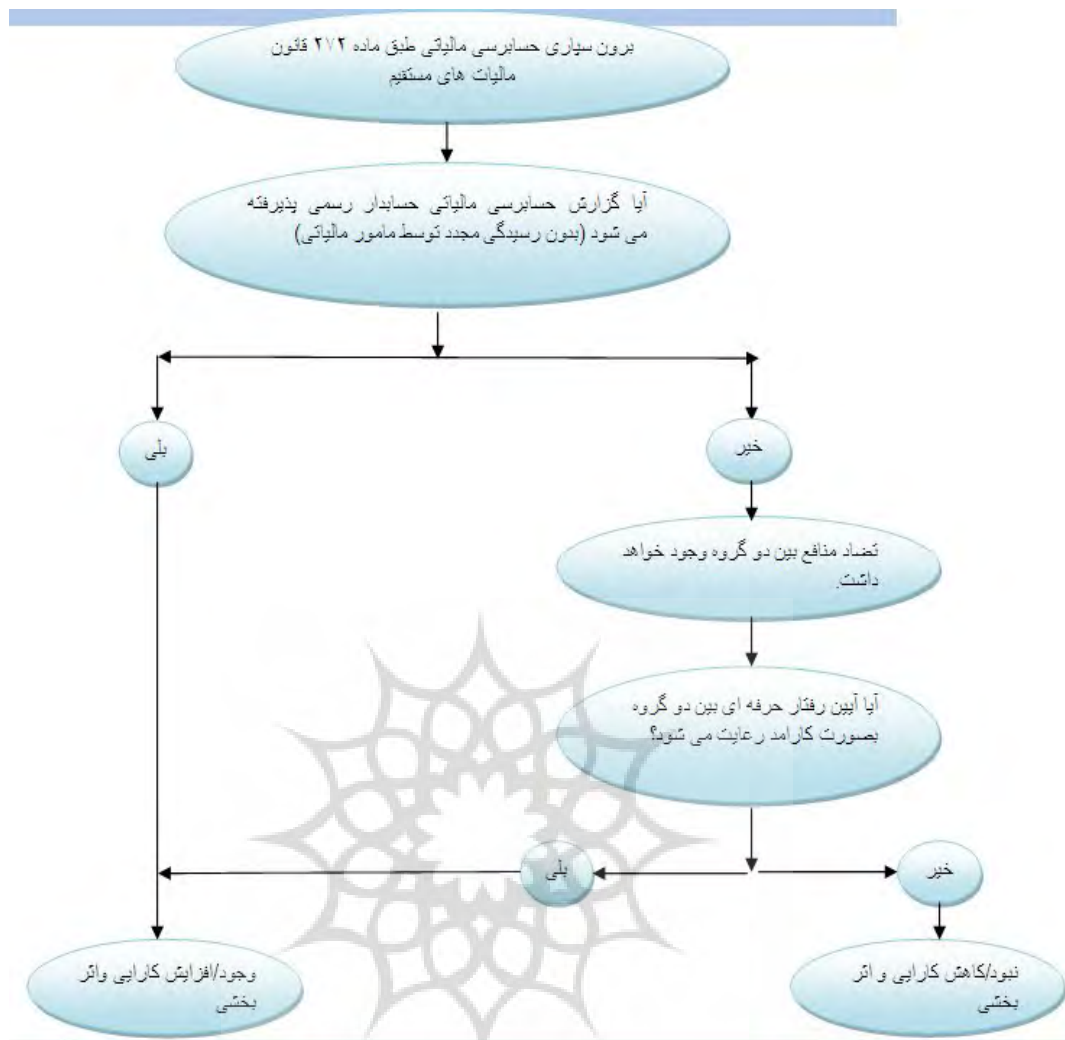
۱. مقدمه

مالیات مبلغ قابل توجهی از درآمد دولت ها را تشکیل می دهد و اهم با اهمیتی جهت برقراری عدالت اجتماعی است. فرایند رسیدگی و اظهار نظر مالیاتی در ایران تا سال ۱۳۸۰ صرفاً از طریق مامورین مالیاتی دولت انجام می شده است اما از تاریخ مذکور و براساس ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم، امکان برون سپاری حسابرسی مالیاتی به حسابداران رسمی بوجود آمد. با توجه به صلاحیت حرفه ای حسابداران رسمی و حسابرسی صورت های مالی مودی توسط حسابداران رسمی، انتظار می رفت تا از طریق کاهش زمان رسیدگی و وصول مالیات و هزینه های رسیدگی، شاهد افزایش کارایی و اثر بخشی از طریق فرآیند برون سپاری حسابرسی مالیاتی باشیم. در ابتدا و براساس تبصره ۱ ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم، مامورین مالیاتی، مکلف به پذیرش گزارش حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی بوده اند اما در سیر تفاسیر بعدی، از جمله بخشنامه شماره ۳۰/۲۵۵۹/۱۰۲۷ مورخ ۱۳۸۲/۰۶/۱۶، سازمان امور مالیاتی، امکان رسیدگی مجدد از طرف مامورین مالیاتی بوجود آمد که این امر در صورت نبود ابزارهای کنترلی مناسب، همچون رعایت آیین رفتار حرفه ای کارآمد می تواند منجر به ایجاد تضاد منافع بین گروه های درگیر و در نتیجه، افزایش زمان رسیدگی و وصول مالیات و هزینه های رسیدگی و در نهایت، کاهش کارایی و اثر بخشی گردد (شکل ۱).

^۱ - نویسنده مسئول، استادیار دانشگاه اصفهان - dr.a.khani@gmail.com

^۲ - استادیار دانشگاه تهران

^۳ - کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه تهران



شکل (۱) - تضاد منافع بین حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در برون سپاری حسابرسی مالیاتی

در ایران، آیین رفتار حرفه ای حسابداران مالیاتی، در اینجا حسابداران رسمی عضو جامعه رسمی ایران، که خط مشی هایی چون ویژگی های اصلی جامعه حسابداران رسمی، روابط اعضای جامعه با نظام اقتصادی کشور، روابط اعضای جامعه با یکدیگر و روابط هر عضو با جامعه را در بر می گیرد، در دی ماه ۱۳۸۲ به تصویب شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و در بهمن ماه ۱۳۸۲ به تایید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسید و آیین رفتار حرفه ای تحت عنوان آیین اخلاق و رفتار حرفه ای کارکنان سازمان امور مالیاتی نیز در تاریخ دوازدهم اردیبهشت ماه ۱۳۸۷ به تصویب رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور رسید. با توجه به وجود آیین رفتار حرفه ای برای هر دو گروه حسابداران رسمی و مامورین مالیاتی، سوالات پژوهش به این صورت خواهد بود:

آیا میزان رعایت آیین رفتار حرفه ای بین دو گروه حسابداران رسمی و مامورین مالیاتی از دیدگاه هر گروه برای خود و برای گروه مقابل متفاوت می باشد؟ و آیا میزان رعایت آیین رفتار حرفه ای از طرف دو گروه بر میزان افزایش کارایی و اثر بخشی حسابرسی مالیاتی موثر می باشد؟

۲. پیشینه پژوهش

۱.۲ مطالعات خارجی

موضوع پژوهش در ارتباط با یک ماده از قانون مالیات مستقیم در ایران است و شاید به همین دلیل، علی رغم پیگیری زیاد، مطالعات خارجی که مستقیماً در رابطه با قانون مالیاتی مذکور باشد، مشاهده نگردید. اما در قالب رعایت آیین رفتار حرفه ای گروه ها مطالعات خارجی و به شرح زیر مشاهده گردید:

– کونوری^۲ و همکار (۲۰۱۲) در تحقیقی تحت عنوان «ارزیابی آیین رفتار حرفه ای در مالیات: مورد، وضعیت مالیاتی عدم اطمینان»، نشان داده اند که دانشجویان با آموزش مناسب در مواجهه با وضعیت های که موضوع آیین رفتار حرفه ای و استانداردها و مسئولیت های حرفه ای وجود دارد، جوابی همانند یا بالاتر از آنچه مورد انتظار می باشد را ارائه خواهند نمود.

– کلمنت^۳ و همکاران (۲۰۱۲) در تحقیق خود تحت عنوان «تضاد منافع ذاتی در حرفه حسابداری» سه دلیل را برای تضاد منافع در حرفه حسابداری و حسابرسی نتیجه گیری می نمایند. بنابراین، تضاد منافع به سه دلیل وجود خواهد داشت: (۱) بخاطر اینکه پرداخت حق الزحمه حسابرس توسط مدیریت انجام می گیرد، (۲) بخاطر وجود درخواست های متضاد در آیین رفتار حرفه ای، زیرا طبق آیین رفتار حرفه ای، از یک طرف، حسابرس مسئول حفظ اعتماد صاحبکار می باشد و از طرف دیگر، مسئول حفظ اعتماد جامعه خواهد بود و (۳) در ادبیات حسابرسی، صاحبکار، معادل مدیریت واحد و نه ذینفعان در آن، همچون سهامداران در نظر گرفته می شود. بنابراین، بجای اینکه طرفدار یا حافظ منافع ذینفعان باشد، طرفدار یا حافظ منافع مدیریت خواهد بود.

– مارشال^۴ و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان «موارد اخلاقی پیش روی مودیان مالیاتی» استاندارد رفتار حرفه ای بین مامورین مالیاتی و مودیان مالیاتی را مورد مطالعه و بررسی قرار داده اند. پژوهش آنها در برگزیده نتایجی بشرح زیر بوده است:

- حفظ منافع عمومی، شایستگی (صلاحیت) فنی، رازداری و قابلیت اعتماد از مهم ترین موارد اخلاقی گروه مورد مطالعه می باشد.
- عدم توانایی و قصور از مشکلات عمده و همیشگی اخلاقی است.
- قوانین ناکافی (ناقص و قابل تفسیر) موجب افزایش فرار مالیاتی می شود.

– مور^۵ و همکاران (۲۰۰۶) در مقاله ای تحت عنوان «تضاد منافع و استقلال حسابرس: گمراه سازی اخلاقی و چرخه موضوع راهبردی»، ورشکستگی انرون را در ابعاد خرد و کلان و از نظر اخلاق حرفه ای و مسائل راهبردی، مورد بررسی قرار داده و نتیجه گیری نموده اند حسابرسی نباید با سایر خدمات حسابرسی همراه باشد و تاکید کرده اند، ریشه مشکلات در تضاد منافع است که برای درمان، نیاز به تغییرات در صنعت حسابرسی است.

– لری^۶ و همکار (۲۰۰۳) در پژوهشی تحت عنوان «تاثیر آیین رفتار حرفه ای بر تصمیم گیری با بکارگیری مدل تصمیم گیری براساس ادبیات اقتصاد اطلاعات» براساس نتیجه پژوهش، تغییر در باور تصمیم گیرنده جهت عدم اقدامات غیر اخلاقی یا انجام اقدامات اخلاقی، وابسته به فرد تصمیم گیرنده و سازمان مورد نظر خواهد داشت.

۲-۲- مطالعات داخلی

مقالات و پژوهش های صورت گرفته در ارتباط با حسابرسی مالیاتی در داخل کشور نیز بسیار محدود است لیکن اهم پژوهش های مشاهده شده، بشرح زیر می باشد:

– صمدی و همکار (۱۳۸۹) در تحقیق خود تحت عنوان «بررسی تاثیر اخلاق مدیریتی بر تعهد سازمانی کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان همدان (مطالعه موردی)» به این نتیجه رسیدند که در سطوح مختلف مدیریتی، هر سه بعد مختلف تعهد سازمانی شامل تعهد تکلیفی، تعهد عاطفی و تعهد مستمر دارای ارتباط معناداری می باشند.

– ثقفی و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیق خود تحت عنوان «آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی» با توجه به مسئولیت حرفه ای حسابداران رسمی و تاثیر آیین رفتار حرفه ای در بهبود آن به این نتیجه رسیدند که عدم اطلاعات حسابداران رسمی از آیین رفتار حرفه ای در دوران تحصیل خود می تواند بر نقش موثر آنها در جامعه اثر منفی بگذارد.

– باباجانی و همکار (۱۳۸۶) در مطالعه ای تحت عنوان «ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم» به اختلافات نظر به وجود آمده بین حسابداران رسمی و سازمان امور مالیاتی درخصوص میزان درآمد مشمول مالیات شرکت هایی که حسابرسی مالیاتی شده اند، پرداخته و علت آن را ناشی از عدم نظارت قوی بر عملکرد حسابداران رسمی، مجزا بودن امضاء کنندگان برگ تشخیص و تهیه کنندگان

گزارش حسابرسی، متفاوت بودن تخصص های مورد نیاز گزارش حسابرسی مالیاتی و مالی، پیچیدگی، ابهام و تفسیر پذیری مقررات مالیاتی و تهیه و تصویب بخشنامه ها و آیین نامه های متضاد با روح قانون دانسته است. وی در پایان، نتیجه گیری نموده که بین درآمد مشمول مالیات ابرازی مودی و درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی تفاوت معنی داری وجود دارد. همچنین، بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی مامورین مالیاتی با درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران رسمی نیز تفاوت معنی داری وجود دارد.

- نیکبخت و همکار (۱۳۸۵) پژوهشی با عنوان «بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیرحسابرسی موسسات بر استقلال حسابرس» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می دهد، ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط موسسات حسابرسی در همان دوره ای که حسابرسی صورت های مالی صاحبکار را برعهده دارند موجب مخدوش شدن استقلال حسابرس می شود.

- یعقوب نژاد (۱۳۸۲) در پژوهشی تحت عنوان «بررسی تاثیر رسیدگی پرونده های مالیاتی توسط شرکت های عضو جامعه حسابداران رسمی بر شاخص های مالیاتی در عملکرد سال ۱۳۸۰ در دارایی مشهد» نتیجه گیری نمود حسابرسی مالیاتی باعث افزایش درآمد مالیاتی نشده ولی باعث افزایش فرهنگ مالیاتی شده است.

۳. روش تحقیق و آزمون های آماری

پژوهش حاضر از نوع توصیفی - پیمایشی است و ابزار گردآوری اطلاعات، پرسشنامه می باشد. جامعه آماری شامل دو گروه درگیر در موضوع، یعنی حسابداران رسمی و مامورین مالیاتی هستند که در کلیه استان های کشور پراکنده اند و با توجه به این گستردگی و محدودیت زمانی و هزینه ای پژوهشگر، امکان توزیع و جمع آوری داده ها بین کلیه اعضا برای پژوهشگر میسر نبوده است. لذا حسابداران رسمی در استان های تهران و اصفهان و مامورین مالیاتی در استان های اصفهان، مرکزی، یزد و چهارمحال بختیاری مورد پرسش قرار گرفته اند. شرکت های مورد حسابرسی مالیاتی در استان های یاد شده عمدتاً توسط حسابرسان مستقر در استان های تهران و اصفهان حسابرسی شده اند که دلیل انتخاب حسابداران رسمی از لحاظ جغرافیایی بوده است.

پرسشنامه در سه بخش و در طیف لیکرت تهیه گردید. ابتدا اصول مشترک آیین رفتار حرفه ای دو گروه شامل حسابداران رسمی و ماموران مالیاتی مشخص گردید (شش اصل). سپس، در بخش اول، برای هر کدام از شش اصل مشترک آیین رفتار حرفه ای، یک افته^۷ و در مجموع، شش افته طراحی گردید. در بخش دوم، برای هر افته بخش اول، میزان رعایت اصل آیین رفتار حرفه ای توسط پرسش شونده و همچنین، از طرف گروه مقابل، پرسیده شد. بخش سوم نیز دیدگاه هر دو گروه در مورد موثر بودن رعایت آیین رفتار حرفه ای بر بهبود کارایی و اثر بخشی در حسابرسی مالیاتی مورد آزمون قرار گرفت. سپس، پرسشنامه ها قبل از توزیع، در دو نوبت به اساتید حسابداری و اساتید روش تحقیق دانشگاه اصفهان و تعدادی از کارشناسان جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی ارائه و نظرات فنی و کارشناسی آنان در پرسشنامه ها اعمال و استانداردسازی گردید تا روایی آن افزایش یابد. بعد از جمع آوری پاسخ ها، فقط پاسخ های مشترک به دو بخش از سئوالات پرسشنامه برای آزمون فرضیه ها مورد استفاده قرار گرفت و به این صورت، مجدداً سعی شد روایی پرسشنامه افزایش یابد. بعد از توزیع ۳۰۰ پرسشنامه، ۲۱۶ پرسشنامه جمع آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند و برای آزمون فرضیه ها نیز از MANOVA چند متغیره و آماره آزمون t هتلینگ و آماره لانه ای ویلکس استفاده شد.

۴. آمار توصیفی داده ها

جداول ۱، ۲ و ۳، به ترتیب، آمار توصیفی وضعیت شغلی حسابداران رسمی پاسخ دهنده، وضعیت شغلی ماموران مالیاتی پاسخ دهنده و سطح تحصیلات تمام پاسخ دهندگان را نشان می دهد. همان گونه که مشاهده می شود در موسسات حسابرسی، بیشترین پاسخ دهندگان، دارای سمت شریک (۶۲ نفر) و در سازمان حسابرسی، سرپرست ارشد (۱۸ نفر) می باشند. در حالیکه در میان مامورین مالیاتی، این سمت متعلق به ممیزین (۵۷ نفر) بوده است. از لحاظ سطح تحصیلات نیز بیشترین فراوانی مربوط به عنوان مدرک تحصیلی لیسانس در بین هر دو گروه بوده است.

۱. فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش ۱۲ فرضیه مورد آزمون قرار گرفت که ۶ فرضیه اول (فرضیه ۱ الی ۶) براساس اصول مشترک آیین رفتار حرفه ای بین حسابدار رسمی و مامور مالیاتی تهیه گردید و بر مبنای جواب های مشترک بخش اول و دوم پرسشنامه، مورد آزمون قرار گرفت. ۶ فرضیه دوم (فرضیه ۷ الی ۱۲) نیز در مورد متفاوت بودن بین نظر حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت آیین رفتار حرفه ای در بهبود کارایی و اثر بخشی حسابرسی مالیاتی آماده گردید و بر مبنای جواب های بخش سوم پرسشنامه، مورد آزمون قرار گرفته است. شش فرضیه اول و

جدول (۱) وضعیت شغلی حسابداران رسمی پاسخ دهنده

جمع		حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی			حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی		
درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	سمت	درصد	فراوانی	سمت
۰/۸۶	۱	۲/۰۴	۱	عضو هیات عامل	-	-	-
۵۶/۰۳	۶۵	۶/۱۲	۳	مدیر ارشد	۹۲/۵	۶۲	شریک
۱۲/۰۷	۱۴	۲۰/۴	۱۰	مدیر فنی	۶	۴	مدیر
۱۶/۳۸	۱۹	۳۶/۷۴	۱۸	سرپرست ارشد	۱/۵	۱	سرپرست ارشد
۱۴/۶۶	۱۷	۳۴/۷	۱۷	سرپرست	—	—	سرپرست
۱۰۰	۱۱۶	۱۰۰	۴۹	جمع	۱۰۰	۶۷	جمع

جدول (۲) وضعیت شغلی مامورین مالیاتی

مامورین مالیاتی		
درصد	فراوانی	سمت
۹	۹	ممیز کل
۳۴	۳۴	سر ممیز
۵۷	۵۷	ممیز
۱۰۰	۱۰۰	جمع

جدول (۳) سطح تحصیلات پاسخ دهندگان

جمع		مامورین مالیاتی		حسابداران رسمی		عنوان
درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	مدرک تحصیلی
۰/۹۳	۲	۰	۰	۱/۷۳	۲	دکتر
۳۵/۶۵	۷۷	۳۱	۳۱	۳۹/۶۵	۴۶	کارشناسی ارشد
۵۶/۰۲	۱۲۱	۵۳	۵۳	۵۸/۶۲	۶۸	کارشناسی
۷/۴	۱۶	۱۶	۱۶	۰	۰	کمتر از کارشناسی
۱۰۰	۲۱۶	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۱۶	جمع

براساس اصول مشترک آیین رفتار حرفه ای دو گروه مورد مطالعه به شرح زیر می باشد:

- فرضیه ۱:** در حسابرسی مالیاتی بین رعایت پایبندی به قانون از طرف حسابدار رسمی و مامور مالیاتی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- فرضیه ۲:** در حسابرسی مالیاتی بین رعایت رازداری از طرف حسابدار رسمی و مامور مالیاتی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- فرضیه ۳:** در حسابرسی مالیاتی بین رعایت بیطرفی از طرف حسابدار رسمی و مامور مالیاتی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- فرضیه ۴:** در حسابرسی مالیاتی بین رعایت استقلال از طرف حسابدار رسمی و مامور مالیاتی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- فرضیه ۵:** در حسابرسی مالیاتی بین رعایت درستکاری از طرف حسابدار رسمی و مامور مالیاتی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- فرضیه ۶:** در حسابرسی مالیاتی بین رعایت صلاحیت حرفه ای از طرف حسابدار رسمی و مامور مالیاتی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- شش فرضیه (فرضیه های ۷ الی ۱۲) نیز** در مورد متفاوت بودن بین نظر حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت آیین رفتار حرفه ای در بهبود کارایی و اثر بخشی حسابرسی مالیاتی بشرح زیر ارائه شده است:
- فرضیه ۷:** در حسابرسی مالیاتی بین نظر حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت پایبندی به قانون بر بهبود کارایی و اثربخشی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- فرضیه ۸:** در حسابرسی مالیاتی بین نظر حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت رازداری بر بهبود کارایی و اثربخشی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- فرضیه ۹:** در حسابرسی مالیاتی بین نظر حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت بیطرفی بر بهبود کارایی و اثربخشی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- فرضیه ۱۰:** در حسابرسی مالیاتی بین نظر حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت استقلال بر بهبود کارایی و اثربخشی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- فرضیه ۱۱:** در حسابرسی مالیاتی بین نظر حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت درستکاری بر بهبود کارایی و اثربخشی تفاوت معنی دار وجود دارد.
- فرضیه ۱۲:** در حسابرسی مالیاتی بین نظر حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت صلاحیت حرفه ای بر بهبود کارایی و اثربخشی تفاوت معنی دار وجود دارد.

۲. آزمون فرضیه ها

قبل از تجزیه و تحلیل داده ها جهت اطمینان از همگونی و نرمال بودن توزیع داده ها از آزمون کولموگروف- اسمیر نوف استفاده شده و که نتایج آن درنگاره های ۱ و ۲ ارائه شده است.

نگاره ۱- آزمون توزیع نرمال داده های فرضیه اصلی ۱ و فرضیه های فرعی آن

صلاحت حرفه ای	درستکاری	استقلال	بیطرفی	رازداری	پایبندی به قانون	
-۰/۰۶۴	-۱/۷۲	-۱/۳۰	-۱/۶۳	-۲/۱۰	-۱/۶۴	آماره Z
۰/۹۴۹	۰/۰۸۵	۰/۱۹۳	۰/۱۰۳	۰/۰۳۵	۰/۱۰۰	P-Value
غیر نرمال	غیر نرمال	غیر نرمال	غیر نرمال	غیر نرمال	غیر نرمال	نتیجه

منبع: نتایج پژوهش

همان گونه که در نگاره های ۱ و ۲ مشاهده می شود نتایج آماری نشان دهنده غیرنرمال بودن توزیع داده ها بوده و باید از آزمون ناپارامتریک استفاده نمود، از طرف دیگر، چون حجم نمونه نیز بیش از ۳۰ می باشد (۲۱۶ پرسشنامه). به این دلیل، هم زمان از آزمون ناپارامتریک u من ویتنی و آزمون پارامتریک t جهت تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها استفاده شد.

نگاره ۲- آزمون توزیع نرمال داده‌های فرضیه اصلی ۲ و فرضیه های فرعی آن

پایبندی به قانون	رازداری	بیطرفی	استقلال	درستکاری	صلاحیت حرفه‌ای
آماره Z	-۰/۳۳	-۰/۰۴۹	-۳/۹۲	-۰/۵۵	-۵/۵۷
P-Value	۰/۰۰۰	۰/۷۴۱	۰/۰۰۰	۰/۵۸۰	۰/۰۰۰
نتیجه	غیر نرمال	غیر نرمال	غیر نرمال	غیر نرمال	غیر نرمال

منبع: نتایج پژوهش

۶-۱- آزمون فرضیه های ۱ الی ۶

نتایج آماری آزمون فرضیه های ۱ الی ۶ و پذیرش یا عدم پذیرش آنها و درارتباط با اصول مشترک آیین رفتار حرفه ای در نگاره ۳ ارائه شده است.

نگاره ۳- نتایج آزمون فرضیه های ۱ الی ۶ براساس اصول مشترک آیین رفتار حرفه ای

نتیجه	آزمون نا پارامتریک				آزمون پارامتریک		انحراف معیار	میانگین	گروه ها	فرضیه‌های ۱ الی ۶
	آماره Z	آماره ویل ککسون	p-value	مقدار آماره U من ویتنی	p-value	مقدار آماره t				
پذیرش فرضیه H ₀	-۱/۶۴	۲۰۵۹	۰/۱۰۰	۱۰۳۴	۰/۰۷۶	۱/۷۹۱	۰/۶۰۴	۳/۵۲	حسابدار رسمی مامور مالیاتی	فرضیه ۱- پایبندی به قانون
رد فرضیه H ₀	-۲/۱۰	۲۷۲۲	۰/۰۳۵	۱۴۴۷	۰/۰۳۰	۲/۱۹	۰/۷۱۹ ۰/۸۱۴	۳/۲۸ ۳/۰۸	حسابدار رسمی مامور مالیاتی	فرضیه ۲- رازداری
پذیرش فرضیه H ₀	-۱/۶۳	۱۸۹۴	۰/۱۰۳	۱۱۹۱	۰/۰۵۲	۱/۹۶	۰/۷۳۵ ۰/۹۵۷	۳/۳۴ ۳/۰۲	حسابدار رسمی مامور مالیاتی	فرضیه ۳- بیطرفی
پذیرش فرضیه H ₀	-۱/۳۰	۷۱۰۸	۰/۱۹۳	۳۲۸۰	۰/۴۰۷	-۰/۸۲۲	۰/۷۱۷ ۰/۷۹۸	۳/۳۶ ۳/۴۶	حسابدار رسمی مامور مالیاتی	فرضیه ۴- استقلال
پذیرش فرضیه H ₀	۱/۷۲	۲۵۰۰	۰/۰۸۵	۱۵۹۷	۰/۱۲۴	۱/۵۴	۰/۸۳ ۰/۸۲	۳/۲۳ ۳/۰۰	حسابدار رسمی مامور مالیاتی	فرضیه ۵- درستکاری
پذیرش فرضیه H ₀	-۰/۰۶۴	۲۵۹۹	۰/۹۴۹	۱۵۶۴	۰/۹۰۸	-۰/۱۱۵	۰/۸۶۳ ۰/۸۶۳	۲/۹۱ ۴/۹۳	حسابدار رسمی مامور مالیاتی	فرضیه ۶- صلاحیت حرفه ای

اطلاعات جدول فوق نشان می دهد که در اصل رازداری بین رعایت حسابدار رسمی با مامور مالیاتی تفاوت معنی داری وجود دارد و در بقیه اصول با توجه به پذیرش فرضیه H₀ بین رعایت حسابدار رسمی با مامور مالیاتی تفاوت معنی داری مشاهده نمی شود.

۶-۲- آزمون فرضیه های ۷ الی ۱۲

نتایج آزمون فرضیه های ۷ الی ۱۲ در مورد متفاوت بودن بین نظر حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت آیین رفتار حرفه ای در بهبود کارایی و اثر بخشی حسابرسی مالیاتی، در نگاره ۵ ارائه شده است.

نگاره ۵- نتایج آزمون فرضیه های ۷ الی ۱۲ در مورد متفاوت بودن بین نظر حسابدار رسمی و مامور مالیاتی در مورد

موثر بودن رعایت آیین رفتار حرفه ای در بهبود کارایی و اثر بخشی حسابرسی مالیاتی

نتیجه	آزمون نا پارامتریک	آزمون پارامتریک	انحراف	میانگین	گروه ها	فرضیه‌های ۷ الی ۱۲
-------	--------------------	-----------------	--------	---------	---------	--------------------

	آماره Z	آماره ویل ککسون	p-value	مقدار آماره u من وینتی	p-value	مقدار آماره t	معیار			
فرضیه ۷-پابندی به قانون	۲/۴۳	۰/۹۷۵	-۵/۳۷	۰/۰۰۰	۳۵۳/۵	۰/۰۰۰	۰/۶۳۵	۲/۴۳	حسابدار رسمی	حسابدار رسمی
مامور مالیاتی	۳/۴۲								مامور مالیاتی	مامور مالیاتی
فرضیه ۸-رازداری	۲/۶۳	۰/۸۵۷	-۰/۲۶۰	۰/۷۹۵	۱۲۶۳	۰/۷۹۵	۰/۹۳۳	۲/۶۳	حسابدار رسمی	حسابدار رسمی
مامور مالیاتی	۲/۶۸							۲/۶۸	مامور مالیاتی	مامور مالیاتی
فرضیه ۹-بیطرفی	۳/۰۷	۰/۸۰۵	-۰/۱۰۰	۰/۹۲۰	۱۳۵۶	۰/۹۲۰	۰/۸۷۰	۳/۰۷	حسابدار رسمی	حسابدار رسمی
مامور مالیاتی	۳/۰۹							۳/۰۹	مامور مالیاتی	مامور مالیاتی
فرضیه ۱۰-استقلال	۳/۲۶	۰/۷۰۵	-۳/۲۹	۰/۰۰۱	۲۶۲۷	۰/۰۰۱	۰/۷۳۹	۳/۲۶	حسابدار رسمی	حسابدار رسمی
مامور مالیاتی	۳/۶۱							۳/۶۱	مامور مالیاتی	مامور مالیاتی
فرضیه ۱۱-درستکاری	۳/۲۳	۰/۷۲۱	۱/۱۱۲	۰/۲۷۸	۹۳۵	۰/۲۷۸	۱/۳۳۸	۳/۲۳	حسابدار رسمی	حسابدار رسمی
مامور مالیاتی	۲/۹۰							۲/۹۰	مامور مالیاتی	مامور مالیاتی
فرضیه ۱۲-صلاحیت حرفه ای	۲/۰۷	۰/۷۸۰	-۷/۲۹	۰/۰۰۰	۱۱۳	۰/۰۰۰	۰/۷۳۴	۲/۰۷	حسابدار رسمی	حسابدار رسمی
مامور مالیاتی	۳/۴۴							۳/۴۴	مامور مالیاتی	مامور مالیاتی

همانگونه که در جدول فوق مشاهده می شود در اصول پابندی به قانون ، استقلال و صلاحیت حرفه ای بین دیدگاه حسابداران رسمی با مامورین مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت اصول فوق بر بهبود کارایی و اثر بخشی در حسابرسی مالیاتی تفاوت معنی دار وجود دارد و درخصوص اصول رازداری ، بیطرفی و درستکاری با توجه به پذیرش فرضیه H₀ بین نظر حسابدار رسمی با مامور مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت همین اصول بر بهبود کارایی و اثر بخشی در حسابرسی مالیاتی تفاوت معنی داری مشاهده نمی شود.

۷- نتیجه گیری و پیشنهاد و محدودیت های پژوهش

هدف اصلی این پژوهش، واکاوی فرایند اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم و تفاوت دیدگاه های دو گروه حسابداری رسمی و مامور مالیاتی در اجرای ماده قانونی مذکور بوده است. بنابر ادبیات پژوهش، این تفاوت دیدگاه و براساس نظریه تضاد منافع بین دو گروه می تواند به علت تفاوت دیدگاه در رعایت یا عدم رعایت آیین رفتار حرفه ای از طرف خود و از طرف گروه مقابل و در نتیجه کاهش اعتماد دو گروه به همدیگر باشد. انتظار می رفت این امر بر کارایی و اثربخشی فرایند حسابرسی مالیاتی موثر باشد. براین اساس، در این پژوهش، بررسی رفتار و نظرات دو گروه (حسابداران رسمی و مامورین مالیاتی) در خصوص (میزان) رعایت آیین رفتار حرفه ای جهت کاهش تضاد منافع بین دو گروه و (میزان) موثر بودن آن بر بهبود کارایی و اثر بخشی در حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم مورد تحقیق قرار گرفت.

بر اساس نتایج پژوهش انجام شده، بین رعایت آیین رفتار حرفه ای از طرف حسابداران رسمی با رعایت آیین رفتار حرفه ای از طرف مامورین مالیاتی در حسابرسی مالیاتی تفاوت معنی دار وجود دارد. مضافاً اینکه براساس نظر هر گروه و در مورد گروه خود، حسابداران رسمی در خصوص رعایت شش اصل مشترک آیین رفتار حرفه ای که مورد آزمون قرار گرفته خود را برتر از مامورین مالیاتی دانسته اند و مامورین مالیاتی نیز در خصوص رعایت شش اصل مشترک آیین رفتار حرفه ای بجز اصل صلاحیت حرفه ای که حسابداران رسمی را بالاتر ارزیابی کرده اند در رعایت بقیه اصول خود را برتر از حسابداران رسمی دانسته اند، در نتیجه، از این طریق نیز وجود تفاوت معنی دار بین رعایت آیین رفتار حرفه ای از طرف حسابداران رسمی و مامورین مالیاتی تایید شده است. همچنین، نظرات و دیدگاه حسابداران رسمی و مامورین مالیاتی در مورد موثر بودن رعایت آیین رفتار حرفه ای در بهبود کارایی و اثر بخشی در حسابرسی مالیاتی دارای تفاوت معنی دار بوده است. بنابراین، این نظریه که تفاوت دیدگاه های دو طرف در میزان رعایت آیین رفتار حرفه ای از طرف خود و گروه مقابل، موثر بر تفاوت دیدگاه ها در فرایند اجرای ماده قانونی مذکور و در نتیجه، موثر بر کارایی و اثربخشی آن می باشد، مورد تایید قرار می گیرد. بنابراین، پیشنهاد می گردد از طریق راه کارهای عملی همچون برگزاری کلاس های آموزشی مشترک، انجام حسابرسی مالیاتی مشترک، تقسیم کار، نظارت حرفه ای متقابل، این تفاوت دیدگاه ها در میزان رعایت آیین رفتار حرفه ای را کاهش داده و در نتیجه، اعتماد بین دو گروه را افزایش داد. نتیجه این امر، افزایش کارایی و اثربخشی فرایند حسابرسی مالیاتی خواهد بود.

در پایان اینکه از یک طرف، در این پژوهش از ابزار پرسشنامه جهت جمع آوری داده ها استفاده شد و از طرف دیگر، نمونه انتخابی نیز براساس بخشی از جامعه حسابداران رسمی و ماموران مالیاتی بوده است. بنابراین، در نتیجه گیری و تسری نتایج پژوهش باید با احتیاط عمل نمود.

پی نوشت ها:

- ^۱ - Outsourcing
- ^۲ - Convery et al.
- ^۳ - Clements et al.
- ^۴ - Marshall et al.
- ^۵ - Moore et al.
- ^۶ - Lere et al.
- ^۷ - case

منابع

- ۱- باباجانی، جعفر، مرادمند، محمد جواد (۱۳۸۶). ارزیابی عملکرد اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰). مطالعات حسابداری، شماره ۱۷.
- ۲- ثقفی، علی، رحمانی، حلیمه و افسانه رفیعی (۱۳۸۹). آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی. فصلنامه اخلاق در علوم، سال پنجم، شماره های ۱ و ۲.
- ۳- جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۸۳). آیین رفتار حرفه ای. انتشارات حساب.
- ۴- سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۷). آیین اخلاق و رفتار حرفه ای کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۵- صمدی، عباس، مهدوی خو، رضا (۱۳۸۹). بررسی تاثیر اخلاق مدیریتی بر تعهد سازمانی کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان همدان (مطالعه موردی). فصلنامه تخصصی مالیات. دوره جدید. شماره چهارم (مسلسل ۵۲).
- ۶- کرمی، غلامرضا (۱۳۸۹). مجموعه قوانین مالیاتی. نشر شایورد.
- ۷- نیکبخت، محمدرضا، مهربانی، حسین (۱۳۸۵). بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیرحسابرسی موسسات بر استقلال حسابرس. بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴.
- ۸- یعقوب نژاد، یحیی (۱۳۸۲). بررسی تاثیر رسیدگی پرونده های مالیاتی توسط شرکت های عضو جامعه حسابداران رسمی بر شاخص های مالیاتی در عملکرد سال ۱۳۸۰ در دارایی مشهد. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه مشهد.
- ۹- Clements, C. E., Neill, J. D. and O. Scott Stovall (۲۰۱۲). Inherent Conflicts Of Interest in the Accounting Profession. The Journal of Applied Business Research, Vol. ۲۸, No. ۲.
- ۱۰- Convery, S., Outslay, S. (۲۰۱۲). Assessing professional ethics in tax: A case on uncertain tax positions. Journal of Accounting Education. ۳۰.
- ۱۱- Lere, J. C., Gaumnitz, B. R. (۲۰۰۳). The Impact of Codes of Ethics on Decision Making: Some Insights from Information Economics, Journal of Business Ethics, Vol. ۴۸, No. ۴

- ۱۲- Marshall, R., Smith, M. and Robert Armstrong (۲۰۱۰). Ethical issues facing tax professionals: A comparative survey of tax agents and practitioners in Australia. Asian Review of Accounting, Vol. ۱۸, Iss: ۳.
- ۱۳- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L. and Max H. Bazerman (۲۰۰۶). Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling. Academy of Management Review, Vol. ۳۱, No. ۱



The effect of the professional Ethics on the Conflicts of interest in the performing audit tax outsourcing in Iran

Abdullah Khani^{1*}, Kaveh Mehrani² and Jafar Bagheri²

¹ **Corresponding author, Department of Accounting, Faculty of Administrative Science and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran**

² **Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran**

² **Master's in Accounting Degree (MAcc), Iran**

Abstract

On the base of Iranian direct tax act, outsourcing of tax audit by Iranian certificated public accountant (ICPA) is accepted. In the first, it was appeared that this way (the outsourcing) was the best way of tax audit performing more efficiency and effectively. But in the action, it had been appeared problems between ICPA and tax administers that the result was tax audit was less effectively and less efficiency. Research literature indicates the problem may be because the conflicts of interest between ICPA and tax administer and commit to professional Ethics can reduce the conflicts. We made the standard questionnaires and examined the opinions of each of the groups in relation that how much they commit to the professional ethics by from the member of their own group and the other group. The results indicate their opinions not only relation to the commitment, but also relation to the effect of the professional Ethics on the reduction of the conflicts and induction of the efficiency and the effectiveness is different.

Keywords: audit tax outsourcing, conflicts of interest, professional Ethics

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی