

تهیه اظهارنامه برآوردی؛ گزارشگری مالی یا حسابرسی مالیاتی

محمد برزگری دهج^۱، احمد یعقوب نژاد^۲، آزیتا جهانشاد^۳

چکیده:

این پژوهش با هدف تعیین الگوها و قواعد بهینه برای تهیه (تولید) اظهارنامه برآوردی در راستای اجرای ماده ۹۷ به دنبال پاسخ این پرسش است که آیا فرآیند تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی، انجام حسابرسی مالیاتی است یا اینکه بخشی از فرآیند گزارشگری مالی با هدف اعلام درآمد مشمول مالیات است و یا اینکه روشی منحصر به فرد در اجرای قوانین و مقررات مالیاتی به شمار می‌آید که هر دو مفهوم را در خود دارد. جامعه آماری پژوهش، نخبگان و صاحب‌نظران حوزه مالیاتی بوده که با روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای و به صورت هدفمند برای مصاحبه انتخاب شده‌اند. بعد از گرفتن نظرات ۲۴ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران در سال جاری، تعداد ۱۸ مورد از تشابهات مفاهیم اساسی جهت مطابقت‌دهی فرآیند و بهره‌گیری از آنها در تعیین الگوها و روشهای تهیه اظهارنامه برآوردی شناسایی شدند. پس از آن، براساس روش کدگذاری باز و محوری، موارد شناسایی شده در شش بخش طبقه‌بندی شدند. اولویت‌بندی ابعاد مطابقت‌دهی شده با استفاده از روش سلسله‌مراتبی نشان می‌دهد مفاهیم طبقه‌بندی شده به ترتیب (۱) موضوع فرآیند، (۲) محصول فرآیند (۳) هدف فرآیند، (۴) مسئولیت اجرا طبقه اجرا، (۵) استانداردهای حاکم و طبقه اجرا و (۶) ذینفعان فرآیند در تعیین الگوها و روشهای تهیه (تولید) اظهارنامه برآوردی اثرگذار هستند. این روشها و معیارها می‌بایست به گونه‌ای طراحی و پیاده‌سازی شوند تا ضمن فراهم نمودن شواهد لازم برای اجرای تکالیف مقرر، موجبات دستیابی به ارزشهای محوری اشاره شده در سند چشم‌انداز توسعه سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۹)، را فراهم نماید.

واژگان کلیدی: اظهارنامه برآوردی، گزارشگری مالی، حسابرسی مالیاتی

طبقه بندی JEL: M42 و M48

(۱) مقدمه:

پایه‌های مالیاتی اعم از مالیات بر درآمد نیروی کار و مالیات بر شرکت‌ها، اثرات کوچک ولی معنی‌داری را بر تولید ناخالص داخلی و تورم می‌گذارند که این موضوع مؤید پایین بودن سهم مالیات‌ها در اقتصاد ایران می‌باشد (مکیان و همکاران، ۱۳۹۸) لذا محاسبات دقیق مالیاتی و تامین بودجه جاری دولت از محل آن تاثیر به سزایی در تولید ناخالص داخلی و تورم دارد. همچنین تمرکز بر افزایش درآمدهای مالیاتی بدون در نظر گرفتن سایر جوانب مخاطرات فراوانی برای کشور در پی خواهد داشت. بطوریکه افزایش بار مالیاتی سبب افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی شده و بالتبع در مراحل بعد بخش زیادی از فعالیت های اقتصادی از دایره

^۱ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران. ایران. mba9090@iran.ir

^۲ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران. ایران. (نویسنده مسئول) yaghoobacc@gmail.com

^۳ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران. ایران. azi.jahanshad@iauctb.ac.ir

مالیات ستانی خارج خواهد شد. با توجه به اینکه کاهش بار مالیاتی باعث کاهش حجم اقتصاد پنهان می شود. (اسداله زاده بالی و همکاران، ۱۳۹۸) تعیین دقیق مالیات ها موجب کاهش فرارهای مالیاتی می شود. امروزه، رویکرد کلی در همه کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه، حرکت به سمت مدیریت مالیاتی مبتنی بر بهبود تمکین است. (رضا کامیان تیموری و همکاران، ۱۴۰۰) لذا سازمان امور مالیاتی نیز در تصویب قوانین به دنبال راهکارهای افزایش سطح تمکین می باشد. مطابق آئین نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه، مسئولیت اجرای مطلوب کلیه برنامه ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات و نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و بسترسازی جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور و افزایش کارایی و عدالت نظام مالیاتی برعهده سازمان امور مالیاتی کشور گذاشته شده است. اجرای مقررات ماده (۹۷) قانون مالیاتهای مستقیم، بخش مهمی از فرآیند انجام تکالیف سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات، افزایش سطح تمکین و تحقق اهداف مالیاتی محسوب می شود.

سازمان امور مالیاتی کشور، وصول کارآ و عادلانه درآمدهای مالیاتی، وفق قوانین و مقررات، از طریق طراحی و استقرار نظام مالیاتی هوشمند را مأموریت خود عنوان نموده است. نظام مالیاتی هوشمند، نظامی یکپارچه، داده مبنا و مودی محور است که بر فناوری های هوشمندساز مبتنی است. (سند چشم انداز توسعه سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۹) «فرآیندهای مالیاتی» یکی از مولفه ها و اجزاء مدل مفهومی نظام مالیاتی هوشمند و از فاکتورهای زیربنایی آن محسوب می شود. از جمله این فرآیندها، فرآیند پیاده سازی مقررات ماده (۹۷) قانون مالیاتهای مستقیم است. مفهوم «اظهارنامه پیش فرض» که در سند هوشمندسازی سازمان به آن اشاره شده است، برداشت توسعه یافته از فرآیند اجرای مقررات ماده (۹۷) قانون است. داده و اطلاعات، جزء اصلی و موثر در مدیریت و حاکمیت هر سازمانی محسوب شده و به عنوان ارزشمندترین منابع سازمان ها شناخته شده است. اهمیت و ارزش داده و اطلاعات در سازمان به مراتب بیشتر از سازمان های دیگر است؛ چرا که می توان آنرا منبع داده های نظام اقتصادی کشور تلقی کرد. (همان منبع) تحلیل داده های ورودی و استخراج اطلاعات، دانش و بینش مفید می تواند تحولات اثربخشی در سیستم اقتصادی کشور ایجاد کند. از اینرو جایگاه داده ها در سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان ارزشمندترین و کلیدی ترین سرمایه استراتژیک سازمان، به صورت ویژه و منحصربه فرد است. در همین راستا، راهبرد اصلی سازمان امور مالیاتی با عنوان هوشمندسازی نظام مالیاتی کشور با حرکت به سمت یک سازمان داده مبنا و جاری نمودن و نهادینه کردن تفکر تحلیلی داده در سازمان دنبال می شود. (همان منبع) داده های ورودی به سازمان امور مالیاتی، نظیر اظهارنامه های مالیاتی، گزارشات معاملات فصلی، فهرست های حقوق و دستمزد، بسته های اطلاعات پولی و مالی و ... عمدتاً ارسال نتایج و اطلاعات ثبت و ذخیره شده در فرآیند گزارشگری مالی مودیان، نهادها و موسسات، اعتباردهندگان و مبادی ورودی و خروجی و سایر مراجع مرتبط در کنش اقتصادی فعالان اقتصادی است. گزارشگری، محصول نهایی حسابداری است. گزارشگری به صور مختلفی، همچون گزارش صورتهای مالی، اظهارنامه مالیاتی، گزارش های خاص مدیریت و یا گزارش های خاص به سایر مراجع انجام

می‌شود. مهمترین نوع گزارشگری مالی، گزارشگری با مقاصد عمومی است و به مفهوم گزارش به افراد برون‌سازمانی همچون سهام‌داران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان است.^۱

۲) بیان مسئله:

ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم را شاید بتوان زیربنایی‌ترین ماده قانونی در خصوص حسابرسی مالیاتی در قوانین مالیاتی ایران دانست. با تغییرات این ماده، ساختار جدیدی از حسابرسی مالیاتی پیاده‌سازی شده که اساس آن اظهارنامه مالیاتی است. در ساختار جدید، اظهارنامه یا توسط مؤدی تسلیم و مورد پذیرش واقع می‌شود، یا تسلیم نمی‌شود و توسط سازمان تهیه می‌گردد. استفاده از حجم عظیم داده‌های مالیاتی به دلیل رشد روزافزون اطلاعات از یک سو و رویکرد سازمان امور مالیاتی کشور برای حرکت به سوی فرآیندهای الکترونیکی و هوشمند از سوی دیگر، از طریق به‌کارگیری روش‌های نوین تحلیل داده قابل انجام است اطلاعات در کنار داده‌های حاصل از تشخیص قرار گرفته و درنهایت از طریق تکنیک‌های تحلیل داده می‌توان با ضرایب مختلفی که می‌تواند کمک‌رسان حسابرسی مبتنی بر ریسک باشد، به تحلیل قابل قبولی از ارزیابی ریسک پذیرش یا عدم پذیرش اظهارنامه‌های تسلیمی دست‌یافت. لذا سازمان امور مالیاتی در اجرای مقررات ماده (۹۷) در مواردی که مودی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری می‌کند مکلف به تهیه اظهارنامه برآوردی براساس اطلاعات برای مؤدیان است. لکن با توجه به نو بودن مفهوم اظهارنامه برآوردی در اقتصاد ایران می‌بایست ابتدائاً مفاهیم و ابعاد این موضوع مشخص شود.

این تحقیق بدنبال جمع‌آوری و بررسی نظرات و دیدگاه‌های صاحب‌نظران و خبرگان مالیاتی در رابطه با اجرای فرآیند تهیه اظهارنامه برآوردی، به عنوان بخشی از مقررات ماده (۹۷) قانون، از منظر یک فعالیت گزارشگری مالی و یا انجام یک فعالیت حسابرسی است.

۳) مبانی نظری:

هدف این پژوهش شناسایی مفاهیم مرتبط با اظهارنامه برآوردی، از دو منظر «گزارشگری مالی» و «حسابرسی» است. براین اساس پرسش اولیه تحقیق، این است که «آیا رعایت قواعد و استانداردهای حاکم بر گزارشگری مالی برای تولید اظهارنامه مالیاتی برآوردی ضروری است و یا اینکه قواعد و اصول حسابرسی می‌بایست در تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی مدنظر قرار بگیرد». لذا ابتدا مفاهیم مربوط به موضوع، هدف، محصول نهایی، مسئولیت اجرا، ذینفعان، استانداردهای حاکم در فرآیند توضیح داده می‌شود و سپس پیشینه نظری پژوهش ارائه می‌شود.

۱-۲) مفاهیم نظری گزارشگری مالی

^۱ اعتقاد براین است که هرگاه صورتهای مالی معطوف به تامین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران باشد، اکثر نیازهای سایر استفاده‌کنندگان را در حد قابل قبولی برآورده می‌کند.

- محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی ارائه اطلاعات مالی به استفاده کنندگان مختلف، اعم از استفاده کنندگان داخلی و استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری در قالب گزارش‌های حسابداری است. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد. (بند ششم مقدمه مفاهیم نظری گزارشگری مالی - پیوست استانداردهای حسابداری)

- گزارشگری مالی منعکس کننده حسابداری واحد تجاری در قبال منابع آن است. از اینرو مبنایی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت و اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم می‌آورد. صورتهای مالی به عنوان بخش اصلی فرآیند گزارشگری مالی، به استفاده کنندگان مختلف در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد گزارشگری می‌رساند. واحد گزارشگر به یک واحد تجاری منفرد و یا گروه واحد تجاری اطلاق می‌شود که موضوع یک مجموعه صورتهای مالی مشخص است. (بند دهم مقدمه مفاهیم نظری گزارشگری مالی)

- هدف صورتهای مالی عبارت از آرایه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورتهای مالی، در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. (بند (۱-۱) فصل اول مفاهیم نظری گزارشگری مالی)

۲-۲) اصول و قواعد حسابرسی

- حسابرسی بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنایی صورتهای مالی است. حسابرسان هرگز بدون اجرای رسیدگی نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر نمی‌کنند. حسابرس مستقل فردی است که به دعوت صاحبان سهام یا اشخاص حقیقی یا حقوقی ذینفع و یا به حکم قانون، صورتهای مالی مورد نظر را رسیدگی کرده و نتیجه را کتباً به دعوت کننده و یا هر شخص حقیقی یا حقوقی دیگر که او تعیین می‌کند، گزارش می‌دهد.

- محصول نهایی حسابرسی رعایت، گزارش میزان انطباق صورتهای مالی با قوانین وضع شده، ضوابط، دستورالعملها و بخشنامه‌هاست. (آقاملایی، ۱۳۹۹) حسابرسان ملزم به رعایت استانداردهای ده‌گانه حسابرسی شامل: صلاحیت حرفه‌ای، استقلال رای، مراقبت‌های حرفه‌ای، برنامه ریزی، شناخت سیستم کنترل داخلی، کسب شواهد کافی، اظهارنظر درخصوص مطابقت استانداردهای حسابداری بودن یا نبودن صورتهای مالی، اظهارنظر درخصوص رعایت یکنواختی، کفایت افشاء و اظهارنظر در خصوص کلیت صورتهای مالی، هستند.

- هدف اصلی وجود حرفه حسابرسی اعتباردهی به صورتهای مالی است. یعنی ایجاد اطمینان از مطلوبیت آرایه و قابلیت اتکاء صورتهای مالی برای تصمیم‌گیری استفاده کنندگان می‌باشد. اعتباردهی شامل دو مرحله است: جمع‌آوری شواهد (حسابرسی) گزارش یافته‌ها (گزارش حسابرسی) (همان منبع)

۴) پیشینه پژوهش:

تحقیق در مورد پژوهش‌های انجام شده پیرامون موضوع پژوهش نشان می‌دهد که درخصوص «انطباق فرآیند تهیه اظهارنامه برآوردی با اصول و قواعد گزارشگری مالی و یا انطباق آن با اصول و قواعد حرفه

حسابرسی» به علت تازگی موضوع اظهارنامه برآوردی، تاکنون به صورت مستقیم پژوهشی انجام نشده است. اما درخصوص مفاهیم نظری گزارشگری مالی و اصول و قواعد حاکم بر انواع حسابرسی، منابع و پژوهش‌های بسیار زیادی وجود دارد. این پژوهش‌ها در قالب پنج دسته: اصول و قواعد گزارشگری مالی، اصول حرفه حسابرسی در رسیدگی مالیاتی، حسابرسی برآوردها و تخمین‌های مالی، تهیه صورت‌های مالی از اطلاعات ناقص و هوش مصنوعی در حسابداری و حسابرسی توضیح داده شده‌اند.

۴-۱) اصول و قواعد گزارشگری مالی: گزارش‌های مالی باید اطلاعات لازم را برای ارزیابی وضعیت مالی و اقتصادی بنگاه، توان سودآوری، نحوه تامین مالی و مصرف وجوه نقد، چگونگی ایفای نقش مسئولیت مباشرت مدیریت و انجام تکالیف قانونی و سایر اطلاعات مکمل برای درک بهتر اطلاعات مالی و پیش‌بینی وضعیت آینده شرکت فراهم کند. (گرایلی و همکاران، ۱۳۹۶) یکی از بخش‌های مهم اثرگذاری اطلاعات مالی گزارشگری مالی، جریان سرمایه‌گذاری است، اگرچه تنها منبع اطلاعات مالی، صورتهای مالی حسابرسی شده شرکت‌ها نیست، اما صورتهای مالی مهمترین منبع اطلاعات مالی شناخته می‌شوند. بنابراین لازم است اصول و قواعد گزارشگری مالی با استانداردهای جامع بین‌المللی هماهنگ بوده و از کیفیت خوبی برخوردار باشند. با گسترش فزاینده فعالیت‌های تجاری در دنیا، ایران نیز استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی خود را با استانداردهای بین‌المللی هماهنگ ساخته است. اما بنا به تفاوت محیط اقتصادی کشورها رعایت استانداردهای گزارشگری لزوماً ارائه اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی به ویژه صورتهای مالی را تضمین نمی‌کند. (حسینی و کرمانشاهی، ۱۳۹۱) نتایج حاصل از گزارشگری مالی همچنین بر رسیدگی‌های مالیاتی اثرگذار است. می‌توان انتظار داشت شرکتها در راستای انتفاع و کسب سود بیشتر، به دنبال راهکارهایی به دنبال کاهش مالیات پرداختی خود باشند. در ادبیات مالی در کشورهای خارجی، تلاش‌ها و راهکارهای قانونی به منظور کاهش هزینه‌های مالیاتی به نام‌های متفاوتی از قبیل «مدیریت مالیات»، «اجتناب از پرداخت مالیات» و «رویه‌های جسورانه» شناخته می‌شوند. فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات به ابزارهای صرفه‌جویی مالیات اطلاق می‌شود که منابع را از دولت به سهامداران انتقال می‌دهد. این روش‌ها که به منظور پنهان کردن حقایق و جلوگیری از کشف شدن در رسیدگی‌های مالیاتی انجام می‌شود، می‌تواند منجر به ابهام در فعالیت شرکت و زمینه‌ساز انحراف منابع توسط مدیران شود. (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۳) در کشورهای درحال توسعه، بین حسابداری مالی شرکت‌ها و حسابداری مالیات همسویی بالایی وجود دارد. همسویی بالا به این معنی است که صورتهای مالی مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرند و یا قوانین مالیاتی، شرکت‌ها را ملزم به اجرای رویه‌های حسابداری یکسان برای محاسبه ارقام خاص گزارشگری مالی کرده است. (برگستر و لیث، ۲۰۰۶) در کشورهایی که درجه انطباق حسابداری مالی و قوانین مالیاتی بیشتر است، ارزش مربوط بودن اطلاعات حسابداری کمتر است. در چنین شرایطی سود، ماندگاری کمتر و رابطه ضعیف‌تری با جریان‌های نقدی آتی دارد. (سلیمانی و فرشی، ۱۳۹۱) در ایران، قانون مالیات‌های مستقیم یکی از قوانین تاثیرگذار بر حرفه حسابداری است. اکثر شرکت‌های ایرانی خود را با قانون منطبق کرده و دفاتر حسابداری خود را برای مقاصد مالیاتی تهیه و نگهداری می‌کنند. (ناصری و همکاران، ۱۳۹۶) اما برخی پژوهش‌های دیگر بر این اعتقادند که اهداف قوانین مالیاتی، تابع نگرش‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است که در مقاطع متفاوت زمانی جهت دستیابی به اهداف خرد و کلان سیاست‌گذاران،

تدوین و در موارد مقتضی تغییر می‌کند و به دلیل تفاوت بین اهداف حسابداری مالی و قوانین مالیاتی، می‌توان ادعا کرد که تهیه گزارش‌ها و اقلام صورت‌های مالی بر مبنای حسابداری، اهداف نظام مالیاتی را به همراه نداشته و در نتیجه تامین‌کننده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خاص خود نمی‌باشد. (قیداری، ۱۳۸۳) به هر ترتیب مطالعه ارتباط اصول و قواعد گزارشگری مالی و نتایج حاصل از آن بر رسیدگی‌های مالیاتی، می‌تواند زمینه‌ساز برداشت‌ها و نظرات کاربردی برای تدوین الگوها و روش‌های تولید اظهارنامه برآوردی باشد.

۴-۲) اصول حرفه حسابرسی در رسیدگی مالیاتی: حسابرسی در ایران، اولین بار در قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ مطرح شد. براساس آن قانون، مجمع عمومی هر شرکت سهامی، ملزم به انتخاب یک یا چند بازرس، جهت رسیدگی به حسابها و اسناد و مدارک شرکت شد. استفاده از خدمات حسابداران خبره در موضوع مالیات، نخستین بار در قانون مالیات بردرآمد سال ۱۳۲۸ عنوان شد. مطابق آن قانون، مقررگردید هر زمان «انجمن محاسبین قسم خورده» تشکیل شود، وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی آنها در مورد حساب یا ترازنامه بازرگانان و شرکت‌ها را پذیرفته و نیازی به رسیدگی به دفاتر مودی نباشد. علیرغم این حکم صریح قانون، اقدام عملی قابل ذکر در تشکیل مراجع حرفه‌ای حسابداری به عمل نیامد. در قانون مالیاتی سال ۱۳۳۵ این حکم عیناً تکرار شد و آئین نامه مربوطه در سال ۱۳۴۰ تهیه و به تصویب وزیر دارایی رسید. اصلاحیه قانون تجارت (راجع به شرکت‌های سهامی) مصوب ۱۳۴۷، شرکت‌های سهامی عام را مکلف کرد به صورت‌های مالی خود گزارش حسابداران رسمی را ضمیمه نمایند. حسابداران رسمی نیز مکلف شدند در گزارش خود، علاوه بر اظهارنظر درباره حساب‌های شرکت، چگونگی نمایش وضعیت مالی شرکت در صورت‌های مالی را گواهی نمایند. به این ترتیب، موضوع حسابرسی شرکت‌های سهامی عام در قانون تجارت جایی پیدا کرد. (دوانی، ۱۳۸۹) در سال ۱۳۵۰ «شرکت سهامی حسابرسی» که سهام آن تماماً متعلق به دولت بود، به منظور انجام خدمات حسابرسی جزء شرکت‌های تابعه وزارت دارایی قرار گرفت و حسابرسی اغلب شرکت‌های دولتی به آن واگذار شد. (پیشوایی، ۱۳۹۵) در سال ۱۳۵۷ با پیروزی انقلاب اسلامی که به مصادره شرکت‌های متعلق به برخی سرمایه‌داران، ملی کردن تعدادی از صنایع و واحدها و انتخاب مدیران دولتی برای تعدادی از این واحدها انجامید، ادامه فعالیت موسسات حسابرسی موجود و به خصوص شعب موسسات حسابرسی خارجی با اشکالات جدی روبرو شد. در سال ۱۳۵۹، در لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم، مواد راجع به حسابداران رسمی لغو و در نتیجه کانون حسابداران رسمی عملاً منحل شد و تشکیل مؤسساتی را ضروری ساخت که حسابرسی شرکت‌ها و سایر واحدهای اقتصادی ملی یا مصادره شده را عهده‌دار شوند. تشکیل «مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی» و «سازمان برنامه مؤسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان» و «مؤسسه حسابرسی شاهد» در سالهای ۱۳۵۹ تا ۱۳۶۲ ناشی از این نیاز بود. در سال ۱۳۶۲ موضوع ادغام مؤسسات حسابرسی بخش عمومی مطرح شد و قانون تشکیل «سازمان حسابرسی» به تصویب رسید. با تصویب اساسنامه قانونی آن سازمان، در سال ۱۳۶۶، مؤسسات حسابرسی موجود در بخش دولتی ادغام و «سازمان حسابرسی» تشکیل شد. در سال ۱۳۷۲ قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون، دولت می‌توانست حسب مورد، از خدمات حسابداران رسمی در مواردی

چون حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام، شرکت‌های سهامی خاص، شرکت‌های غیرسهامی و شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده (۷) اساسنامه سازمان حسابرسی و همچنین حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی استفاده نماید. ضمناً در قانون فوق پیش‌بینی شد که به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت بر کار حسابداران رسمی، «جامعه حسابداران رسمی ایران» تشکیل شود. در سال ۷۴ آیین‌نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان»، موضوع تبصره یک آن قانون، به تصویب هیات وزیران رسید و پس از آن «هیات تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی» توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین و معرفی گردید و این هیات، بررسی پرونده‌های متقاضیان عنوان «حسابدار رسمی» را در دستور کار خود قرار داد. در سال ۱۳۷۵ وزیر اقتصاد و دارایی، هیاتی ۱۰ نفره را به عنوان نخستین حسابداران رسمی، مامور نمود که ظرف شش ماه، اساسنامه جامعه مزبور را تهیه نمایند. در شهریور سال ۱۳۷۸ اساسنامه به تصویب هیات وزیران رسید. نخستین مجمع عمومی جامعه حسابداران رسمی ایران، در دوم شهریورماه ۱۳۸۲ با هدف انتخاب اعضای شورای عالی، تشکیل و با پیام رییس جمهور وقت افتتاح شد. در این جلسه ۱۱ نفر اعضای شورای عالی و ۳ نفر اعضای علی‌البدل توسط رای مستقیم اعضای جامعه انتخاب شدند و فعالیت «جامعه حسابداران رسمی ایران» رسماً آغاز شد. جدای از این تاریخچه پر فراز و نشیب، مطالعات مختلفی در رابطه با استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی در اجرای مقررات ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه مصوب سال ۱۳۸۰) انجام شده که نتایج برخی از آنها در ادامه آمده است. نیکخواه بهرامی (۱۳۸۴) با بررسی مقایسه‌ای میزان کارایی مالیاتی قبل و بعد از اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم در اداره کل مالیات بر شرکت‌های تهران، نتیجه‌گیری نموده علیرغم مفید بودن اجرای مقررات این ماده از لحاظ دقت و زمان اجرای رسیدگی‌های مالیاتی، اجرای آن موجب افزایش درآمدهای مالیاتی نمی‌شود. شمس احمدی (۱۳۸۵) به بررسی «حسابرسی مالیاتی» و «استانداردهای حسابرسی» پرداخته است. در این تحقیق، معیارهای حسابرسی مالیاتی مورد نقد قرار گرفته است. در حسابرسی مالیاتی «ادعا» اظهارنامه مالیاتی و طوابقی که این ادعا باید با آن مقایسه شود قانون مالیات‌های مستقیم و بخشنامه‌های مالیاتی است. از آنجا که نتیجه رسیدگی، نه در قالب یک اظهارنظر، بلکه به صورت برگ تشخیص بیان می‌شود، با مفهوم حسابرسی صورتهای مالی منطبق نیست. همچنین این موضوع که استانداردهای حسابرسی یا استانداردهای اعتباربخشی بر فرآیند حسابرسی مالیاتی حاکم است، مشخص نیست. حسابرسان در گزارش حسابرسی مالیاتی مکلفند «درآمد مشمول مالیات» مودی را تعیین کنند، اما در هیچ یک از انواع گزارش‌های حسابرسی یا اعتباربخشی، ادعا تأیید یا تعیین نمی‌شود. ماست‌بندزاده (۱۳۸۷) تحقیق خود را با عنوان «تاثیر اجرای ماده ۲۷۲ بر مالیات شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران» در بین ۹۹ شرکت انجام داده و به این نتیجه رسیده است که مالیات پرداختی این شرکت‌ها، پس از اجرای مقررات مزبور به صورت نسبی کاهش یافته است. (ابوالقاسم گردانی و همکاران، ۱۳۸۶) به بررسی «نقش جامعه حسابداران رسمی در نظام مالیاتی ایران» پرداخته‌اند. در این پژوهش تاثیر اجرای حسابرسی مالیاتی بر میزان فاصله بین مالیات‌های تشخیصی و قطعی شده و میزان اثرگذاری اجرای حسابرسی مالیاتی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی بر اختلاف مالیاتی بین مودیان و ادارات امور مالیاتی بررسی شده است. نتیجه این

بررسی‌ها نشان دهنده عدم وجود فاصله معنی‌دار بین مالیات ابرازی مودیان و مالیات تشخیصی، قبل و بعد از اجرای حسابرسی مالیاتی توسط اعضاء جامعه حسابداران رسمی بوده است. اما فاصله معناداری بین مالیات تشخیصی حسابرسان مالیاتی و مالیات تشخیصی حاصل از حسابرسی مالیاتی توسط اعضاء جامعه حسابداران رسمی وجود داشته است. (بیگ پور، ۱۳۸۵) «مشکلات موجود در اجرای مقررات ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم» را مورد بررسی قرار داده است. او در تحقیق خود، «برداشت‌های متفاوت از قانون»، «مغایرت موجود بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی»، «ناآگاهی برخی از حسابداران رسمی از قوانین و مقررات مالیاتی» و «نبود ضمانت اجرایی قانونی و کوتاهی کردن متولیان ذیربط در برخورد با تخلفات» را منشاء ابهام و اشکال در استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی در رسیدگی مالیاتی اعلام نموده است. (باقری، ۱۳۹۱) در مطالعه‌ای با عنوان «تضاد منافع حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و میزان تاثیر رعایت آئین رفتار حرفه‌ای در کاهش آن» به آزمون رابطه بین کاهش تضاد منافع از طریق رعایت آئین رفتار حرفه‌ای و افزایش بهره‌وری و کارایی حسابرسی مالیاتی پرداخته است. بر اساس نتایج آن پژوهش، در رعایت آئین رفتار حرفه‌ای، بین حسابداران رسمی و ماموران مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد. حسابداران رسمی اصل صلاحیت حرفه‌ای را به میزان بیشتری نسبت به ماموران مالیاتی رعایت می‌کنند. همچنین بین دیدگاه دو گروه بر میزان تاثیر رعایت آئین رفتار حرفه‌ای بر بهبود کارایی و اثربخشی تفاوت معناداری وجود دارد. مطالعه تاریخی و پژوهش‌های انجام شده، نشان‌دهنده درهم‌تنیدگی حرفه حسابرسی و رسیدگی‌های مالیاتی است. بنابراین دستیابی به رویه‌های و روش‌های تولید اظهارنامه برآوردی، که بخشی از فرآیند حسابرسی مالیاتی مقرر شده در اصلاحیه جدید قانون مالیات‌های مستقیم است، مستلزم شناخت اصول و قواعد حرفه حسابرسی و استفاده از آنها در تدوین روش‌ها و الگوهای تهیه آن است.

۳-۴) حسابرسی برآوردها و تخمین‌های مالی: به علت عدم وجود اطلاعات و داده‌های کامل درخصوص فعالیت‌ها و کنش‌های اقتصادی همه مودیان، در تولید اظهارنامه برآوردی، ناگزیر از استفاده از تخمین و برآوردهای حسابداری هستیم. «حسابرسی برآوردهای حسابداری» موضوع استاندارد ۵۴۰ حسابرسی است. براساس بند (۶) این استاندارد، برآوردهای حسابداری ممکن است به عنوان بخشی از جریان عادی و مستمر سیستم حسابداری باشد و یا اینکه تنها یک بار و در پایان دوره مالی انجام شود. در بسیاری از موارد، برآورد حسابداری با استفاده از فرمولی که براساس تجربه بدست آمده است، انجام می‌شود. برای مثال، استفاده از نرخ استاندارد برای محاسبه استهلاک هریک از اقلام داراییهای استهلاک‌پذیر، یا محاسبه ذخیره برای خدمات پس از فروش بر مبنای درصدی از مبلغ فروش، از مصادیق برآوردهای حسابداری می‌باشند. در چنین مواردی، مدیریت واحد مورد رسیدگی، باید فرمول‌های مورد استفاده را به طور مرتب مورد بررسی قرار داده و در صورت ضرورت آنها را تعدیل کند. انجام هر برآورد حسابداری، بسته به ماهیت موضوع، می‌تواند ساده یا پیچیده باشد. برای مثال، برآورد ذخیره برای هزینه اجاره ممکن است یک محاسبه ساده باشد، حال آن که، برآورد ذخیره موجودی‌های کم‌گردش، یا مازاد برنیاز، می‌تواند تجزیه و تحلیل گسترده اطلاعات جاری و پیش‌بینی فروشهای آتی را ایجاب کند. برآوردهای پیچیده، ممکن است به سطح بالایی از دانش تخصصی و

قضاوت نیاز داشته باشد. (استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰، بند ۵) از آنجا که هر برآورد حسابداری، اصولاً با ابهاماتی همراه است، ارزیابی هرگونه اختلاف بین برآوردهای مربوط به یک موضوع، بسیار دشوارتر از سایر زمینه‌های حسابرسی است. هرگاه مبلغی که حسابرس براساس شواهد موجود حسابرسی برآورد می‌کند، با مبلغ برآوردی منعکس در صورت‌های مالی اختلاف داشته باشد، حسابرس باید ضرورت اصلاح صورت‌های مالی را بابت چنین اختلافی ارزیابی کند. چنانچه اختلاف مزبور معقول باشد، مانند قرار گرفتن مبلغ منعکس در صورت‌های مالی در دامنه‌ای از نتایج قابل قبول (برای حسابرس)، اصلاح صورت‌های مالی ممکن است ضرورت نداشته باشد. اما اگر حسابرس بر این باور باشد که اختلاف مزبور، معقول نیست باید از مدیریت واحد مورد رسیدگی بخواهد که در برآورد خود تجدیدنظر کند. چنانچه مدیریت واحد مورد رسیدگی از تجدیدنظر در آن برآورد خودداری کند، حسابرس باید اختلاف مزبور را یک تحریف تلقی نماید و برای تعیین اهمیت آثار آن بر صورت‌های مالی، مجموع اختلاف مزبور و سایر تحریف‌ها را در نظر بگیرد.

اهمیت نقش برآوردهای حسابداری موجب شده است تحقیقات گسترده‌ای در رابطه با آن انجام شود. در تحقیق بل و نچل (۱۹۹۴) منابع، دلایل و روش‌های کشف اشتباهات احتمالی صورت‌های مالی حسابرسی شده ۲۸ شرکت بیمه، بررسی و مشخص شد که «ذخایر زیان برآوردی» بیشترین تفاوت در نتایج حسابرسی‌های انجام شده را شامل می‌شود. تحقیقات گلوک (۱۹۸۴)، دی آنجلو (۱۹۸۱) و پالمروس (۱۹۸۸) نشان داده است موسسات حسابرسی بزرگتر در حسابرسی‌های خود، به خصوص در مورد برآوردها، به نحو محافظه‌کارانه‌تری برخورد و در نهایت سود واقعی‌تری را گزارش می‌کنند. بنابراین خریداران سهام، در بازارهای اولیه حاضر به پرداخت صرف بیشتری بر روی سهام شرکت‌هایی هستند که توسط موسسات بزرگ حسابرسی شده‌اند. (بیتی، ۱۹۸۹) بانکها نیز ترجیح می‌دهند اوراق قرضه شرکت‌هایی را تضمین کنند که توسط موسسات مشهور حسابرسی شده‌اند. (منون و ویلیامز، ۱۹۹۱) باتوجه به اهمیت خاص برآوردهای حسابداری، در استانداردهای حسابرسی کشورهای مختلف به طور مجزا بر حسابرسی این برآوردها تاکید شده است. (سجادی و امامی، ۱۳۸۶) یافته‌های خدای پور (۱۳۹۰) در تحقیقی تحت عنوان «بررسی نتایج روش‌های تحلیلی بر میزان تلاش حسابرسان در حسابرسی برآوردهای مالی» نشان دهنده تاثیر قابل ملاحظه نتایج روش‌های تحلیلی بر میزان تلاش‌های حسابرسان در حسابرسی برآوردهای حسابداری بوده است. بنابر یافته‌های این پژوهش، حسابرسانی که در بررسی‌های تحلیلی و نسبت‌های مالی، نوسانات عمده‌ای مشاهده کرده‌اند، زمان بیشتری را صرف حسابرسی برآوردهای مالی نموده‌اند. آزمون تاثیر متغیرهای تعدیل کننده نشان داده است، خوش‌بینی، محافظه‌کاری و تجربه حسابرس، بر میزان این تلاش‌ها اثرگذار بوده است.

۴-۴) تهیه صورت‌های مالی از اطلاعات ناقص: بسیاری از موسسات کوچک از سیستم حسابداری یک‌طرفه سنتی استفاده می‌کنند. در این‌گونه موسسات حسابداران با بررسی اسناد موجود و پرس‌وجو اطلاعات لازم را کسب و بر مبنای سیستم حسابداری دوطرفه یعنی معادله اساسی حسابداری صورت‌های مالی را تنظیم می‌کنند. قید فراگیر «منفعت-هزینه» ممکن است موجب عدم ثبت و گزارش اطلاعات مفید در تصمیم‌گیری

شود. (طاهری، ۱۳۷۰) داده‌های اطلاعات فعالیت مودیان و اطلاعات اقتصادی آنها در طیف متنوعی از نقص بسیار زیاد تا اطلاعات کامل را شامل می‌شود. الگوها و روش‌های تولید اظهارنامه برآوردی باید به گونه‌ای تنظیم شود تا نیازهای اجرای مقررات قانونی برای انجام رسیدگی‌های مالیاتی را فرآهم نماید. در برخی موارد، اطلاعات موجود برای پیاده‌سازی یک سیستم دوطرفه ممکن است خیلی کم باشد. به عنوان مثال ممکن است مدارکی درخصوص مبالغ دریافت شده ناشی از فروش و یا مبالغ پرداخت شده بابت خرید وجود نداشته باشد. در این موارد مکان انجام محاسبات سود ناخالص وجود ندارد اما ممکن است ردیابی وجوه سرمایه‌گذاری شده مالکان، یا وام دریافتی آنها امکان پذیر باشد، در این حالت می‌توان مانده ابتدا و انتهای سرمایه را تعیین و تغییرات آنرا به سود و زیان نسبت داد. ارباب سلیمانی، عباس و نظام الدین ملک‌آرایی، در نشریه شماره ۶۶ سازمان حسابرسی، تحت عنوان نحوه تهیه و تنظیم صورتهای مالی از روی مدارک ناقص، (۱۳۹۳)، به طرح موضوعات حسابداری هریک از عناصر صورتهای مالی، در حالتی که اطلاعات حسابداری در مورد آنها ناقص است پرداخته‌اند. (تاری وردی، یدالله، ۱۳۹۵)، در فصل دهم جلد اول کتاب حسابداری مالی، اسکندری، جمشید، در فصل ششم جلد دوم کتاب حسابداری میانه (۱۳۹۴)، خواجوی، شکرالله و همکاران، در فصل هفتم جلد دوم کتاب حسابداری میانه (۱۳۹۳) پیشنهاداتی برای استفاده حسابداران در طراحی یک سیستم حسابداری در حالت اطلاعات گم و ناقص ارائه نموده‌اند. اکثر این پیشنهادها مربوط به چگونگی برخورد با نقص اطلاعات اسناد و فاکتورها و نقص اطلاعات آنهاست. در الگوها و روش‌های تهیه اظهارنامه برآوردی، موضوع نقص اطلاعات و داده‌های الکترونیکی طرح جامع مالیاتی است. در اینجا یکی از روشهای برطرف کردن نقص اطلاعات و داده‌ها پردازش اطلاعات در مقیاس بزرگ و یافتن تکه‌های ناقص اطلاعات، با استفاده از ابزارهایی مانند داده‌کاوی، هوش مصنوعی، شبیه‌سازی و سایر روش‌های مشابه است.

۴-۵) هوش مصنوعی در حسابداری و حسابرسی: دولت‌ها نمی‌توانند تمام مودیان را مورد ممیزی و رسیدگی قرار دهند. همچنین بررسی مداوم مودیان کم‌خطر و تمکین‌کننده، هدر دادن منابع می‌باشد. سازمان مالیاتی با هزینه منفعت نمودن روش‌ها و تکنیک‌های خود، تمکین مالیاتی مودیان را به منظور شناسایی و پیشگیری از رفتار مجرمانه مدیریت نموده و از طریق خدمات و آموزش مناسب، آنان را در تمکین و پرداخت تعهدات مالی‌شان کمک کند. چنین سیستم مدرنی بر رابطه خوداظهاری و تمکین داوطلبانه توسط مودیان پایه ریزی شده و در آن کارکرد ارزیابی ریسک از اجرای حسابرسی تفکیک می‌شود. (کاواجا و همکاران، ۲۰۱۱)

۵) سوال پژوهش:

باتوجه به اینکه هدف اصلی پژوهش شناسایی قواعد و معیارهای حاکم بر فرآیند تهیه (تولید) اظهارنامه برآوردی است، سوالات پژوهش را می‌توان به شرح زیر مطرح کرد:

الف- قواعد و معیارهای حاکم بر فرآیندهای تهیه اظهارنامه برآوردی کدامند؟

ب- آیا رعایت اصول و قواعد گزارشگری مالی در فرآیند تهیه اظهارنامه مالیاتی ضرورت دارد و یا اینکه فرایند تهیه اظهارنامه برآوردی، تابع مقررات حسابرسی مالیاتی به عنوان نوعی حسابرسی رعایت است؟

۶) روش پژوهش:

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌ها کیفی است. در انجام پژوهش‌ها کیفی، مصاحبه با یک تعامل متقابل بین مصاحبه کننده و مصاحبه شونده، محقق به جنبه‌های مختلفی از قبیل شناسایی، مدیریت و خود افشایی که مورد بحث قرار گرفته است، می‌پردازد. پژوهش‌ها کیفی به عنوان یک فرایند تکرار شونده تعریف می‌شوند که در آن درک بهتر با جامعه علمی با ایجاد تفاوت‌های مهم جدید حاصل از نزدیک شدن به پدیده مورد مطالعه حاصل می‌شود. (آسپرس و کورت، ۲۰۱۹) جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر نخبگان و متخصصان مالیاتی می‌باشند. به منظور انتخاب نمونه جامعه آماری از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای یعنی انتخاب شرکت کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲). در این پژوهش مجموعاً ۱۸ مفهوم به عنوان وجوه قابل انطباق فرآیند تهیه اظهارنامه مالیاتی با مفاهیم گزارشگری مالی و حرفه حسابرسی شناسایی شده و در نفر شانزدهم به اشباع رسیده و تا نفر بیست چهارم اطلاعات جدیدی اضافه نشد.

مقوله	مفهوم	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷	۱۸	۱۹	۲۰	۲۱	۲۲	۲۳	۲۴	کل
موضوع	شناسایی عناصر صورتهای مالی و مطابقت با فرآیند گزارشگری مالی و ماهیت بخشی به داده‌ها	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	۱۸
	اظهارنظر در خصوص مبانی و پشتوانه حسابها در قالب پیاده‌سازی فرآیند				*				*	*				*	*						*					۹
محصول نهایی فرآیند	تکمیل داده‌ها و خلق داده‌های جدید منطبق با نیازهای اطلاعاتی در فرآیند تعیین درآمد مشمول مالیات	*	*		*			*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	۱۳
	انجام تکالیف قانونی و دستیابی به چشم اندازهای سند توسعه سازمان	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	۱۷
هدف نهایی فرآیند	ارائه اطلاعات و یا اظهارنظر در رابطه با وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری واحد تجاری			*	*						*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	۱۳
	اعتباربخشی به داده‌ها و اطلاعات				*	*				*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	۶
	اظهارنظر در رابطه با رعایت مقررات، دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها										*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	۲
	توسعه قواعد اتوماسیون مالیاتی برای رسیدن به نظام مالیات هوشمند			*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
مسئولیت اجراء	زمینه‌های رسیدن به اظهارنامه پیش‌فرض			*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	۱۲
	تحلیل واکنش مودی نسبت به برگ تشخیص صادره بر مبنای اظهارنامه برآوردی در انتقال مسئولیت				*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	۵
	نقش پردازشگرهای سیستمی در مسئولیت برآوردها			*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	۱۱
	مسئولیت واحد مالیاتی			*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	۴

۸	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	استانداردهای حسابداری ایران	استانداردهای حاکم بر فرآیند			
۶	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	اصول حسابداری					
۲۴	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین آمره					
۲				*									*						استانداردهای بین المللی (FRIS)					
۱۱	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	رفع نیازهای سازمان امور مالیاتی در اجرای تکالیف مقرر	حقوق ذینفعان فرآیند			
۱۴	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	رعایت حقوق مودیان مالیاتی					
۱۸	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۲	۱	۲	۲	۲	۳	مجموع مفاهیم جدید در هر مصاحبه

(یافته های پژوهشگر)

مدت مصاحبه به طور متوسط یک ساعت و سی دقیقه بود. در جدول زیر مشخصات خبرگانی که طرف مصاحبه بوده اند، ارائه شده است. به منظور اعتبارسنجی مدل تحقیق، از روش «کنترل اعضاء» استفاده شده است. «کنترل اعضاء» یا «اعتبار پاسخگو» تکنیکی است که به وسیله آن محقق، یافته‌های خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی، کنترل می‌کند. این تکنیک جهت تایید تفسیر پژوهشگر به کار می‌رود. (همان منبع)

سن			سابقه کار مالیاتی (سال)			رشته تحصیلی			مدرک تحصیلی			پست در سازمان امور مالیاتی		
بالای ۵۵	۴۵-۵۵	۳۵-۴۵	بالای ۳۰	۲۰-۳۰	۱۰-۲۰	حسابداری	مدیریت	فناوری	دکتری	فوق لیسانس	لیسانس	دادیار دادستانی	دادیار تنظیم مالیاتی	مدیرکل
۴	۱۵	۵	۳	۱۸	۳	۱۶	۶	۲	۷	۱۲	۵	۲	۲	۲۰

برای تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده در مصاحبه‌ها، سه مرحله «کدگذاری باز»، «کدگذاری محوری» و «کدگذاری انتخابی» استفاده شده است. کدگذاری باز، فرآیندی تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم، شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آنها در داده‌ها کشف می‌شوند. کدگذاری محوری فرآیند مرتبط کردن مقوله‌ها به مقوله فرعی و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است. کدگذاری انتخابی یکپارچه‌سازی و پالایش نظریه را شامل می‌شود. (استروس و کوربین، ۱۹۹۸)

در این تحقیق ابتدا مفاهیم اساسی انطباق و افتراق فرآیند تهیه (تولید) اظهارنامه برآوردی با فرآیند گزارشگری مالی و فرآیند حسابداری مالیاتی از مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری باز شده‌اند. در مرحله بعد، موارد مشابه از طریق کدگذاری محوری ادغام شده و داده‌هایی که بار معنایی یکسانی داشتند تحت کد مشترک کدگذاری شدند. پس از آن مفاهیم اساسی نهایی شده، به بخش‌های «موضوع فرآیند»، «محصول نهایی فرآیند»، «هدف نهایی فرآیند»، مسئولیت اجرای فرآیند»، «استانداردهای حاکم بر فرآیند» و «ذینفعان فرآیند» مرتبط شده‌اند.

برای خلق نظریه و اظهارنظر در رابطه با روشها و معیارهای بهینه تهیه (تولید) اظهارنامه برآوردی و یافتن درجه انطباق فرآیند آن با هریک از فرآیندهای گزارشگری مالی و یا فرآیند حسابرسی، در گام دوم تحلیل (کدگذاری محوری)، «شرایط علی»، «مقوله اصلی یا شرایط زمینه‌ای»، «شرایط مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» شناسایی شده و در بخش یافته‌های پژوهش توضیح داده شده‌اند.

۷) مدل تحقیق:

در این پژوهش از مدل «نظریه پردازی زمینه بنیان» استفاده شده است. نظریه زمینه بنیان روشی است که هدف آن، شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است. (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) در این روش با استفاده از داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد که آن نظریه، یک پدیده را تبیین می‌کند. (مداحی، ۱۳۹۲)

نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان یک روش پژوهش کیفی است. روش‌های پژوهش کیفی برای پرده‌برداری از پدیده‌هایی است که کمتر شناخته شده‌اند. علاوه بر این، این روش‌ها برای کسب «نگاهی نو» درباره آن چیزهایی که میزانی از آگاهی درباره‌شان وجود دارد نیز به کار گرفته می‌شوند. این‌گونه تحقیقات می‌توانند جزئیات ظریفی از پدیده‌هایی که ارائه آنها به روش کمی مشکل است به دست دهند. (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸)

در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، الگوی گردآوری داده متفاوت بوده و گردآوری و تحلیل داده به صورت همزمان انجام می‌شود. در این خصوص «مصاحبه» روش مناسبی برای گردآوری داده‌ها است. (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲) در این پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه‌های ساختارنیافته و با رویکرد اکتشافی جمع‌آوری شده‌اند. جامعه آماری این تحقیق مدیران کل و معاونان سازمان امور مالیاتی کشور، اعم از صفی و ستادی بوده و داده‌های تحقیق از طریق مصاحبه با آنها گردآوری و تدوین شده است. جهت پیاده‌سازی روش پژوهش، مصاحبه آزاد و بدون محدودیت انجام شده است. از مزایای کاربرد نظریه زمینه بنیان، دادن آزادی به مصاحبه‌شونده است تا بدون محدودیت‌هایی که در روش‌های قدیمی ممکن بود یافت شود، صحبت کند. (تشدیدی و سپاسی، ۱۳۹۷) به منظور انتخاب نمونه جامعه آماری، در این پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای استفاده شده است. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند. (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲). پس از انجام ۲۴ مصاحبه با نخبگان و متخصصان مالیاتی، مشخص گردید اطلاعات جدیدی اضافه نمی‌شود. براین اساس چنان نتیجه‌گیری شد که داده‌های گردآوری شده به اشباع رسیده است. اشباع نظری زمانی رخ می‌دهد که داده بیشتری که سبب توسعه، تعدیل، بزرگتر شدن و یا توسعه تئوری موجود گردد به پژوهش وارد نشود. (کوهن و همکاران، ۲۰۰۷)

۸) یافته‌های پژوهش:

همانگونه که در بخش روش پژوهش تشریح شد، با توجه به نتیجه آراء ارائه شده در مصاحبه‌ها، در خصوص اهمیت استفاده از مفاهیم گزارشگری مالی و قواعد حرفه حسابرسی در تعیین روش‌ها و معیارهای تهیه اظهارنامه برآوردی براساس فعالیت‌ها و اطلاعات اقتصادی کسب شده از طرح جامع مالیاتی، مقوله‌های «شرایط علی»، «شرایط زمینه‌ای»، «شرایط مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» به شرح زیر شناسایی شدند.

شرایط علی: طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، به علت وجود تشابهات در «موضوع»، «اهداف»، «محصول نهایی»، «طریقه اجراء و استانداردهای حاکم» و «منافع ذینفعان و استفاده‌کنندگان» اظهارنامه برآوردی و گزارشات مالی و اصول و قواعد حسابرسی، مطابقت‌دهی و استفاده از مفاهیم گزارشگری مالی و حرفه حسابرسی برای تعیین الگوها و روش‌های بهینه ایجاد(تولید) اظهارنامه برآوردی، بسیار مهم و موثر تشخیص داده شد.

شرایط زمینه‌ای: با توجه به مصاحبه‌های انجام شده، داده‌های مربوط به فعالیت مودیان و اطلاعات اقتصادی آنان در طرح جامع مالیاتی، نظیر اطلاعات حاصل از اجرای مقررات ماده (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم، اطلاعات مالی و پولی بانک‌ها، موسسات مالی و اعتباری، گمرک، بنگاه‌ها و نهادهای عمومی و سایر موسسات، عمدتاً برپایه استانداردها و قواعد حسابداری تهیه شده و براساس اصول حرفه‌ای حسابرسی ارزیابی می‌شوند. بنابراین منطقی است الگوها و روش‌های تهیه اظهارنامه برآوردی، که برگ تشخیص مالیات مودیان براساس آن صادر می‌شود، با استفاده از آن مفاهیم تعیین شده و توسعه داده شوند.

شرایط مداخله‌گر: براساس نظر مصاحبه‌شوندگان، توسعه روش‌ها و الگوهای تولید اظهارنامه برآوردی با استفاده از پشتوانه علمی مفاهیم گزارشگری مالی و اصول حرفه حسابرسی، که اساس آن، استانداردهای حسابداری است، موجب شفاف‌سازی و غنای علمی روش‌ها و معیارهای تولیدی خواهد شد. شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای عمومی هستند که بر راهبردها تاثیرگذارند. (دانایی فرد، امامی، ۱۳۸۶) آنها اجرای راهبردها را در زمینه خاصی سهولت بخشیده و یا آنها را محدود و مقید می‌کنند. (مداحی، ۱۳۹۲)

راهبردها: راهبردها، کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اندازه‌گیری و رسیدن به نتیجه، در خصوص موضوع مورد پژوهش (پدیده محوری) هستند. (مداحی، ۱۳۹۲) براساس نظر مصاحبه‌شوندگان، در این پژوهش ۱۸ راهبرد، تحت عنوان تشابهات اثرگذار بین فرآیند تهیه (تولید) اظهارنامه برآوردی و فرآیند گزارشگری مالی و حسابرسی، شناسایی شده است.

پیامدها: پیامدها نتایجی هستند که بر اثر راهبردها پدیدار می‌شوند. (آزاده مداحی، به کارگیری نظریه پردازی زمینه‌بنیان در تحقیقات حسابداری و حسابرسی، آذر ماه ۱۳۹۲) به نظر مصاحبه‌شوندگان با استفاده از مفاهیم گزارشگری مالی و بهره‌گیری از اصول و قواعد حسابرسی، الگوها و روش‌های بهینه تهیه (تولید)

اظهاری نامه برآوردی می‌تواند به گونه‌ای وضع و پیاده سازی شود، که علاوه بر ارائه راهکار عملی برای انجام تکالیف قانونی سازمان امور مالیاتی، زمینه توسعه یک نظام مالیاتی هوشمند بر پایه مفاهیم علمی حسابداری، که روایی و پایایی آن با استفاده از پشتوانه علمی قواعد مزبور تضمین شود را فراهم می‌نماید. در این پژوهش ۱۸ گزاره^۱ از مفاهیم اساسی جهت مطابقت‌دهی فرآیند و بهره‌گیری از آنها در تعیین الگوها و روشهای تهیه (تولید) اظهارنامه برآوردی شناسایی شده است. این موارد در ادامه تشریح شده است.

(۱) عناصر صورتهای مالی: در اظهارنظرهای حسابرسی موضوع اصلی فرآیند محسوب می‌شوند. عناصر صورتهای مالی به عناوین و مقادیر ریالی اطلاق می‌شود که اجزای اصلی صورتهای مالی را تشکیل می‌دهند. این عناصر در نتیجه انتقال از دوره‌های قبل و یا معاملات و سایر رویدادهای تاثیرگذار بر واحد گزارشگر به وجود می‌آیند. (مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، عناصر مالی - بند یک) براساس میزان اطلاعات در دسترس، ممکن است عناصر مالی در اظهارنامه برآوردی در قالب اجزاء خرد یا طبقات کلی گزارش شوند. رویه‌های حسابداری شامل اصول، مبانی، میثاق‌ها، قواعد و روش‌های مشخص است که توسط واحد تجاری در تهیه و ارائه صورتهای مالی به کار گرفته می‌شود. (استاندارد حسابداری ۳۴ - رویه‌های حسابداری تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات - بند پنجم). رویه‌ها و روش‌های مورد استفاده برای تولید اظهارنامه برآوردی از فعالیت‌ها و اطلاعات اقتصادی مودیان که از طریق سامانه‌های طرح جامع مالیاتی نظیر سامانه مودیان، سامانه معاملات فصلی، سامانه حقوق و دستمزد، اظهارنامه‌های تسلیمی، بسته‌های اطلاعاتی و ... جمع‌آوری می‌شوند، به منظور کسب شواهد حسابرسی برای اظهارنظر در رابطه با تعیین درآمد مشمول مالیات با استفاده از مفاهیم گزارشگری مالی «ماهیت حسابداری» پیدا می‌کنند. از منظر حسابرسی مالی عناصر صورتهای مالی گزارش شده در صورتهای مالی همان ادعایی است که توسط مدیریت ابراز شده است. مسئولیت ارائه صورتهای مالی با مدیریت است.

در سیستم‌های نوین حسابرسی مالیاتی^۲، عملیات حسابرسی با یک اظهارنامه مالیاتی شروع می‌شود. در صورتی که اظهارنامه مالیاتی توسط مودی تسلیم نشده باشد، اظهارنامه برآوردی تهیه شده با روش‌های مختلف، می‌تواند همان نقطه شروع حسابرسی باشد.

(۲) شناخت: شناخت مقادیر عناصر صورتهای مالی، مفهومی بنیادی در گزارشگری مالی است. اینکه یک عنصر مالی چگونه باید در اظهارنامه برآوردی شناسایی و گزارش شود، با مفاهیم گزارشگری مالی همسو است. هرچند رعایت قوانین آمره بالادستی در اجرای فرآیند تهیه آن الزامی است. اصطلاح شناخت به فرآیند انعکاس یک عنصر در صورتهای مالی یک واحد گزارشگر اشاره دارد. شناخت، متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است. (مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، عناصر صورتهای مالی - بند ۳)

^۱ Statement یا گزاره یک عبارت است که می‌تواند درباره چیزی درست باشد.

^۲ طرح جامع مالیاتی

به دلیل نبود اطلاعات کامل در فرآیند تهیه اظهارنامه برآوردی، همه فرآیندهای شناخت عناصر مالی، بیش از پیش، به هم پیوسته و مرتبط است. بنابراین در صورت وجود خطاهای ناشی از برآورد اشتباه، این اشتباه به عناصر دیگر نیز سرایت کرده و در نهایت موجب برآورد نادرستی از عناصر مالی اظهارنامه برآوردی می‌شود.

به این ترتیب برای استفاده از داده‌ها و اطلاعات طرح جامع مالیاتی این داده‌ها باید ۱- با واحد پولی یکسان (ریال) گزارش شوند. ۲- در محدوده زمانی مشخص (دوره مالی مورد نظر) گزارش شوند ۳- در سرفصل یا عنوان حساب استاندارد (مشخص) گزارش شوند.

۳) تکمیل داده‌ها، قالب‌بندی و خلق اطلاعات: گزارشگری مالی از طریق تلخیص و طبقه‌بندی اطلاعات در قالب صورتهای مالی اساسی، درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری، اطلاعاتی را ارائه می‌نماید. اظهارنامه برآوردی حداقل حاوی اطلاعات هویتی، فروش، درآمدها، هزینه‌ها، معافیت‌ها حسب مورد، درآمد مشمول مالیات و مالیات می‌باشد. (آیین نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم) بنابراین اظهارنامه برآوردی، حداقل، حاوی اطلاعات «عملکرد مالی»^۱ مودیان است. مدنظر قرار دادن مفاهیم گزارشگری مالی و ارزیابی‌ها، مراقبت و تردیدهای حرفه‌ای حسابرسی در تعیین این روش‌ها و معیارها می‌تواند بسیار کمک کننده و موثر واقع شود.

۴) انجام تکالیف قانونی و دستیابی به هدفها: صورتهای مالی ارائه ساختاریافته وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری است. هدف صورتهای مالی ارایه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری است که برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان مفید باشد. تسلیم اظهارنامه مالیاتی برای صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی به ترتیب در مواد (۱۰۰) و (۱۱۰) قانون مالیات‌های مستقیم تکلیف شده است. اظهارنامه مطابق مقررات، اظهارنامه‌ای است که درخصوص اشخاص حقوقی حداقل شامل ترازنامه و حساب سود و زیان و برای صاحبان مشاغل مطابق مقررات فصل سوم آئین نامه موضوع ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم، تنظیم و تکمیل شده باشد. (تبصره ۳ ماده ۲۲). حداقل موارد الزام شده برای رعایت در مورد اظهارنامه برآوردی در بند (و) ماده (۱) آئین نامه مزبور اطلاعات هویتی، درآمدها، هزینه‌ها، معافیت‌ها، حسب مورد، درآمد مشمول مالیات و مالیات می‌باشد. در اظهارنامه مالیاتی، مانده حسابها مشابه با عناصر صورتهای مالی گزارش می‌شوند. اما یکی از موضوعات مهم قابل بررسی، سطح گزارش تفکیکی این اقلام در اظهارنامه مالیاتی برآوردی است. به عبارت دیگر از آنجا که هدف از ارائه صورتهای مالی، به عنوان هسته اصلی گزارشگری مالی، ایفای نقش عمومی حسابداری در ارایه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان می‌باشد، قاعدتا با اهداف گزارشگری در اظهارنامه مالیاتی که نوعی گزارشگری خاص، با هدف پاسخگویی به مقامات مالیاتی در رابطه با رعایت قوانین و مقررات است، انطباق کامل ندارد.

۵) دامنه گسترش: مطابق با مقررات ماده (۹۷) اصلاحیه اخیر قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات به استناد اظهارنامه مالیاتی مودی تعیین می‌شود.^۲ در صورتی که از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت

^۱ صورت سود و زیان

^۲ درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مودی که با رعایت مقررات مربوطه تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی می‌تواند اظهارنامه

قانونی و مطابق مقررات خودداری شود، سازمان امور مالیاتی نسبت به تهیه اظهارنامه برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده از طرح جامع مالیاتی اقدام می‌کند. صورتهای مالی نتیجه پردازش تعداد زیادی از معاملات یا رویدادهایی است که بر اساس «ماهیت» یا «کارکرد» در طبقات مختلف تجمع می‌شوند. آخرین مرحله از فرآیند جمع و طبقه‌بندی، ارائه اطلاعات فشرده و طبقه‌بندی شده‌ای است که اقلام اصلی صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد. اگر یک قلم اصلی به تنهایی بااهمیت نباشد، با اقلام دیگر در متن صورتهای مالی یا یادداشت‌های توضیحی جمع می‌شود. (استاندارد حسابداری ۱ - ارائه صورتهای مالی - بند ۲۸) مجموعه کامل صورتهای مالی شامل ترازنامه (وضعیت مالی)، صورت سود و زیان (عملکرد مالی)، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد است. (استاندارد حسابداری ۱ - نحوه ارائه صورتهای مالی - بند ۶) اظهارنامه برآوردی حداقل شامل عناصر مالی صورت سود و زیان یا همان عملکرد مالی مودیان است. (بند (و) ماده (۱) آئین نامه اجرایی ماده (۲۱۹) قانون ملیتهای مستقیم).

۶) اعتبار بخشی: ارزش افزوده (مضاعف) حسابرسی متشکل از دو بُعد کنترل و بُعد اعتباربخشی است. از دیدگاه اعتباربخشی حسابرس بر اعتبار اطلاعات می‌افزاید. زیرا استفاده کنندگان می‌توانند مطمئن باشند که عوامل کنترلی بر فرآیند گزارشگری حاکم بوده و باعث بهبود کیفیت اطلاعات شده است. در نتیجه با استفاده از اطلاعات حسابداری، ارزش نهفته اطلاعات حسابداری شکوفا می‌شود. حسابرسی مشکلات اعتباردهی ناشی از تضاد منافع را کاهش می‌دهد و از اینرو به قابلیت اتکای آن می‌افزاید. (خالقی و حساس یگانه، ۱۳۸۳) فرآیند تولید اظهارنامه برآوردی به گونه‌ای است که عناصر صورتهای مالی بر اساس قواعد حسابداری دو طرفه توسعه داده شده و متناسب با نیازهای اطلاعاتی برآورد می‌شوند. حال موضوع مهم چگونگی اعتبار اطلاعات توسعه داده شده بر مبنای الگوها و روش‌های تولید اظهارنامه برآوردی، برای استفاده در مواردی همچون محاسبه جرائم موضوع ماده (۱۶۹) قانون مالیات‌های مستقیم و رسیدگی‌های مالیات بر ارزش‌افزوده است.

۷) رعایت قوانین و قواعد حاکم بر فرآیند: حسابرسی شامل انواعی همچون حسابرسی صورتهای مالی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی قانونی و حسابرسی داخلی است. مقصود از حسابرسی رعایت، تعیین میزان رعایت احکام، سیاست‌ها پیمان‌ها، قوانین و مقررات و کنترل‌های داخلی توسط شرکتهای مورد رسیدگی است. (یوسفی پور، ۱۳۹۸)

۸) حسابداری و حسابرسی الکترونیک: امروزه به خاطر پیشرفت‌های تکنولوژیکی، هم آماده‌سازی یک سند و هم تنظیم و ثبت‌های حسابداری در یک محیط الکترونیکی انجام می‌شود. قوانین در یک محیط الکترونیک ثبت می‌شوند و اسناد به وسیله ابزار الکترونیکی که باید بُعد بیابند به وسیله قوانین مالیاتی تعریف می‌شوند. (کلانترمهرجردی و همکاران، ۱۳۹۶) حسابداری الکترونیک هم به عنوان دنبال کردن حوادث داخلی و خارجی و هم به عنوان جمع‌آوری اسناد، ثبت، بایگانی، خلاصه کردن رویدادها و ارائه خلاصه شده

مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را براساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مودی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی نسبت به تهیه اظهارنامه برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مودیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص اقدام می‌کند.

اطلاعات به گروه‌های ذینفعان در محیط الکترونیک تعریف می‌شود. مفهوم حسابداری الکترونیک در سه مقوله مالیات الکترونیک، بانکداری الکترونیک و عملیات پیش‌حسابداری الکترونیک تحلیل می‌شود. در یک عملیات مالیاتی الکترونیک، عملیات‌هایی نظیر آماده‌سازی اظهارنامه مالیاتی، تعیین سهم مالیات‌ها، بدهی‌های بعدی مرتبط با مالیات، و دیگر اطلاعات مربوط، در یک محیط الکترونیک انجام می‌شود. (همان منبع) اجرای طرح جامع مالیاتی در ایران محیط الکترونیک انجام عملیات‌های فوق را فراهم نموده است. برای به کارگیری الگوها و روش‌های بهینه تولید اظهارنامه برآوردی و بسط آن برای تهیه اظهارنامه پیش‌فرض، لازم است ضمن توسعه سامانه‌ها و ماژول‌های مختلف آن، یکپارچگی و انسجام آن بیش از پیش حفظ شود.

۹) اظهارنامه پیش‌فرض: منظور از اظهارنامه پیش‌فرض، گردآوری اطلاعات رویدادهای مالی مودیان، از منابع اطلاعاتی اخذ شده منابع مختلف از جمله اشخاص ثالث و سایر ذینفعان و تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته روی آنها، در قالب فرمی مشخص، تحت عنوان اظهارنامه پیش‌فرض است که سازمان امور مالیاتی آن را در اختیار مودیان قرار می‌دهد. در صورت تعدیل اظهارنامه پیش‌فرض از سوی مودیان، با استفاده از فرآیند حسابرسی هوشمند و استفاده از سطح ریسک، مقدار مالیات تعیین می‌شود. (سند چشم انداز سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۹)

۱۰) واکنش مودی در انتقال مسئولیت ادعاهای درج شده در اظهارنامه برآوردی: مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی با هیات مدیره و سایر ارکان اداره کننده واحد تجاری است. (استاندار حسابداری ۱- نحوه ارائه صورت‌های مالی، بند ۷) در صورتی که مودی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مودیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند.

در صورت اعتراض مودی به برگ تشخیص صادره بر مبنای اظهارنامه برآورد شده، ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، و ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات، اعتراض مودی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. (قانون مالیات‌های مستقیم، اصلاحیه ۹۴/۰۴/۳۱، ماده ۹۷) موضوع مهم این است که در صورت سکوت مودی، آیا مسئولیت ارقام اظهارنامه برآوردی به مودی منتقل شده و ایشان می‌بایست نسبت به ارقام درج شده در آن پاسخگو باشد.

۱۱) تاثیر پردازشگرهای سیستمی و هوش مصنوعی در مسئولیت فرآیند: زمانی که فرآیند حسابداری (ثبت و ضبط داده‌های اقتصادی) به پایان می‌رسد، حسابرسی مالیاتی به منظور محاسبه مالیات انجام می‌شود. جهت حرکت به سمت حسابرسی هوشمند، دریافت الکترونیکی داده‌های اقتصادی ضروری می‌باشد. (همان منبع) در تهیه و تدوین الگوهای تولید اظهارنامه برآوردی باید رفتارها و واکنش‌های مودیان پیش‌بینی و در مقابل با آنها برنامه‌های مناسب ارائه شود. وقتی به این نکته توجه شود که ممکن است مودیان رفتارهای

سیستم پردازش اطلاعات و تهیه اظهارنامه برآوردی را پیش‌بینی نموده و برای فرار از پرداخت مالیات، با آن مقابله کنند، روشهای تولید اظهارنامه را با چالش روبه‌رو می‌کنند.

۱۲) مسئولیت واحد مالیاتی: شاید اصلی‌ترین ابزار نظارت بر عملکرد شرکت‌ها تهیه و ارائه مجموعه صورتهای مالی واحد تجاری باشد. (حجازی و همکاران، ۱۳۹۱) هموارسازی سود به عنوان یکی از جذاب‌ترین و بحث‌برانگیزترین موضوعات حسابداری و مالی، توجه محققان بسیاری را به خود جلب کرده است. دلیل این امر وجود نوعی تضاد، فریب‌کاری، پنهان‌کاری، و یک حس تردید بالقوه در این موضوع است. (کینولو، ۲۰۰۸) در فرآیند تهیه یا تولید اظهارنامه برآوردی تعیین سود یا درآمد مشمول مالیات مودی نقطه اصلی هدف‌گذاری است. چنانچه انجام فرآیند به صورت دستی فرض شود، احتمال وقوع اشتباهات ناشی از خطا و یا بروز تحریفات با نیت‌های سوء دور از نظر نیست.

۱۳) استانداردهای حسابداری: از آنجا که موضوع تهیه اظهارنامه برآوردی بیشتر در رابطه با واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط مصداق پیدا می‌کند، موضوع استانداردهای حسابداری در روشهای تهیه و تولید اظهارنامه مالیاتی آنها نیازمند بازبینی و متناسب‌سازی است. در مطابقت‌دهی مفاهیم گزارشگری مالی و استانداردهای بنیادی آن (استانداردهای حسابداری)، برای تدوین الگوهای و روش‌های اظهارنامه برآوردی لازم است جهت جلوگیری از پیچیدگی، اندازه‌گیری اطلاعات بر مبنای بهای تمام شده تاریخی انجام شود و از انجام محاسبات پیچیده مانند ارزش منصفانه، یا حسابداری پیچیده، برای ابزار مالی مشتقه^۱، حسابداری مصون‌سازی^۲ و امثال آنها پرهیز شود.

۱۴) استانداردهای حسابرسی: استانداردهای حسابرسی، معیاری برای سنجش کیفیت کار حسابرسان است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای نخستین بار در سال ۱۹۷۴، استانداردهای ده‌گانه حسابرسی را معرفی نمود. این استانداردها تاکنون جهت انطباق با تغییرات محیط حسابرسی، تعدیل و تغییر یافته‌اند. استانداردهای حسابرسی همراه با طبقه‌بندی آنها در سه گروه استانداردهای عمومی، استانداردهای عملیات و استانداردهای گزارش عملیات هستند.

در حسابرسی مالیاتی «اظهارنظر کلی» مانند اظهارنظر مقبول، مشروط و یا مردود در رابطه با صورتهای مالی انجام نمی‌شود. همچنین امکان عدم اظهارنظر وجود ندارد. در هر صورت حسابرس مالیاتی می‌بایست رقمی را به عنوان درآمد مشمول مالیات دوره مالی مورد رسیدگی، گزارش نماید. ممکن است این رقم تأیید مبلغ ابرازی مودی باشد و یا پس از انجام تعدیلاتی در مبلغ ابرازی مودی، که منطبق با قانون و براساس مطابقت‌های انجام شده است، بدست آید. در تولید اظهارنامه برآوردی، اطلاعات فعالیت‌ها و داده‌های استخراجی از طرح جامع مالیاتی باید به گونه‌ای طبقه‌بندی و گزارش شود که درآمد مشمول مالیات به گونه‌ای اتکاء‌پذیر تعیین شود.

۱۵) قوانین و مقررات مالیاتی و بالادستی: فرآیندهای تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی، تلاش‌هایی برای تخمین و گزارش اقلامی از صورتهای مالی اظهارنامه مالیاتی در چهارچوب قواعد حاکم بر فرآیند تشخیص، مطالبه و وصول مالیات است. ماهیت و قابلیت اتکاء این برآوردها متأثر از اطلاعات و شواهد در دسترس و

^۱ Derivative Contracts

^۲ حسابداری مصون‌سازی به یک شخص اجازه می‌دهد دارایی‌ها بدهی‌ها و تعهدات قطعی را به صورتی گزینشی و بر مبنایی متفاوت از آنچه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تصریح شده است اندازه‌گیری کند.

میزان ابهام در نحوه فعالیت مودی است. بنابراین انجام گام‌های بعدی، جهت بررسی مناسب یا نامناسب بودن اظهارنامه برآوردی به عنوان مبنایی برای تعیین درآمد مشمول مالیات، مطابق با مقررات ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم، ضروری است.

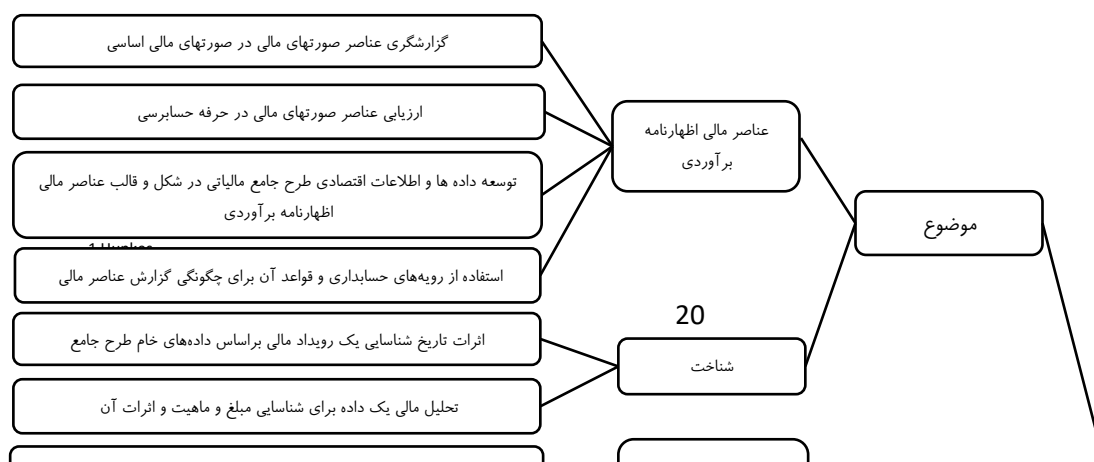
۱۶) استانداردهای بین‌المللی (IFRS) : هدف از چهارچوب مفهومی در استاندارد گزارشگری بین‌المللی (IFRS) استفاده از مفاهیمی است که زمینه آماده‌سازی و ارائه صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد. آماده‌سازی صورت‌های مالی پیش از اینکه بر اطلاعات دقیق استوار باشد، بر تخمین‌ها، قضاوت‌ها، مدل‌ها و الگوها استوار است. چهارچوب نظری مفهومی را فراهم می‌کند که این عدم قطعیت‌ها بر آن استوار هستند. چهارچوب نظری (IFRS) بیان می‌کند که صورت‌های مالی بیشتر مطابق با مدل حسابداری تهیه می‌شوند و این مدل‌ها بر پایه هزینه‌های تاریخی و مفهوم اسمی نگهداشت سرمایه استوار است.

۱۷) رفع نیازهای سازمان امور مالیاتی و مودیان مالیاتی: براساس نتایج حاصل از نظرات اعلام شده در مصاحبه‌های این پژوهش، «شرایط علی‌الاجاب فرآیند تهیه اظهارنامه برآوردی»، الزام مقررات ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم و توسعه نظام هوشمند مالیاتی بوده است. سازمان امور مالیاتی کشور به موجب وظیفه قانونی خود ملزم به حسابرسی و بررسی اظهارنامه‌های مالیاتی و هرگونه اسناد و مدارک بدست آمده از تمام کنش‌های اقتصادی و سوابق رفتاری مودیان می‌باشد. (همان منبع)

۱۸) رعایت حقوق مودیان و حقوق دولت: وجود حساسیت در رعایت حقوق ذینفعان به عنوان یک محرک باعث شده است تا شکل توسعه یافته‌تری از زبان گزارشگری به وجود بیاید. (سعیده میرزایی، محمدرضا عبدلی، علیرضا کوشکی جهرمی، بررسی لحن بدبینانه گزارشگری مالی بر گزارشگری متهورانه؛ حفاظت از حقوق سهامداران، بهار ۱۳۹۹، فصلنامه علمی مطالعات تجربی حسابداری مالی شماره ۶۵) پاسخگویی و مسئولیت پاسخگویی دو مفهومی هستند که با یکدیگر ارتباط تنگاتنگی دارند. در فرهنگ لغت آکسفورد این دو مفهوم به صورت زیر تعریف شده است: «پاسخگویی یعنی الزام شخص به دادن یک صورت‌حساب یا توضیح در برابر عملکردش در مورد مسئولیتی که پذیرفته است.» و «مسئولیت‌پذیری یک تعهد اخلاقی یا قانونی برای مراقبت از چیز یا وظیفه‌ای است که فرد مسئول آن است.» (هاپکر) ۱

۹) تشریح نتایج الگو:

باتوجه به جمع بندی نتایج پژوهش، مدل مفهومی نهایی انطباق مفاهیم گزارشگری مالی و حرفه حسابرسی برای تعیین روش‌ها و الگوهای بهینه اظهارنامه برآوردی به شرح زیر ارائه می‌شود.



(منبع: یافته های پژوهشگر)

طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، مطابقت‌دهی و استفاده از مفاهیم گزارشگری مالی و حرفه حسابرسی برای تعیین الگوها و روش‌های بهینه ایجاد(تولید) اظهارنامه برآوردی در مقوله‌های «موضوع»، «محصول نهایی»، «اهداف»، «طریقه اجراء و استانداردهای حاکم» و «منافع ذینفعان و استفاده‌کنندگان» بسیار مهم و موثر تشخیص داده شده‌اند.

این مقوله‌ها حاصل برقراری پیوند بین مفاهیم و ارتباط بین اطلاعات بدست آمده در جریان مصاحبه‌ها بوده است. با توجه به شناسایی ۱۸ مفهوم موثر برای استفاده در ساختار الگوها و روش‌های تولید اظهارنامه برآوردی، اولویت‌بندی آنها از طریق روش سلسله مراتبی با استفاده از نرم افزار Expert Choice انجام شده است. برای این منظور، ابتدا براساس فراوانی نسبی اظهارنظر خبرگان درمورد هریک از مفاهوم‌ها، مقیاس امتیازدهی «لیکرت»^۱ برای هر مفهوم، نسبت به هدف (الگوها و روش‌های تولید اظهارنامه برآوردی) به شرح جدول زیر محاسبه شده است.

^۱ Likert Scale

ردیف	مفهوم	تعداد نفراتی که در مصاحبه به این مفهوم اشاره کرده اند	ضریب لیکرت
۱	شناسایی عناصر صورتهای مالی مطابق با فرآیند گزارشگری مالی و ماهیت بخشی به داده ها	۱۸	۶.۷۵ ^۱
۲	اظهارنظر در خصوص مبانی و پشتوانه حسابها در قالب پیادهسازی فرآیند	۹	۳.۳۷
۳	تکمیل دادهها و خلق دادههای جدید منطبق با نیازهای اطلاعاتی در فرآیند تعیین درآمد مشمول مالیات	۱۳	۴.۸۷
۴	انجام تکالیف قانونی و دستیابی به چشم اندازهای سند توسعه سازمان	۱۷	۶.۳۷
۵	ارائه اطلاعات و یا اظهارنظر در رابطه با وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری واحد تجاری	۱۳	۴.۸۷
۶	اعتباربخشی به دادهها و اطلاعات	۶	۲.۲۵
۷	اظهارنظر در رابطه با رعایت مقررات، دستورالعملها و بخشنامهها	۲	۰.۷۵
۸	توسعه قواعد اتوماسیون مالیاتی برای رسیدن به نظام مالیات هوشمند	۱۰	۳.۷۵
۹	زمینههای رسیدن به اظهارنامه پیش فرض	۱۲	۴.۵
۱۰	تحلیل واکنش مودی نسبت به برگ تشخیص صادره بر مبنای اظهارنامه برآوردی در انتقال مسئولیت	۵	۱.۸۷
۱۱	نقش پردازشگرهای سیستمی در مسئولیت برآوردها	۱۱	۴.۱۲۵
۱۲	مسئولیت واحد مالیاتی	۴	۱.۵
۱۳	استانداردهای حسابداری ایران	۸	۳
۱۴	اصول حسابرسی	۶	۲.۲۵
۱۵	قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین آمره	۲۴	۹
۱۶	استانداردهای بین المللی (FRIS)	۲	۰.۷۵
۱۷	رفع نیازهای سازمان امور مالیاتی در اجرای تکالیف مقرر	۱۱	۴.۱۲۵
۱۸	رعایت حقوق مودیان مالیاتی	۱۴	۱.۵

(منبع: یافته های پژوهشگر)

با استفاده از ارقام بدست آمده در جدول بالا، مقایسه زوجی مفاهیم بر اساس نسبت های جدول زیر پس از نرمال سازی در نرم افزار Expert Choice وارد شده است.

جدول برتری مفهوم (j) به مفهوم (i) بر اساس نظر خبرگان با نسبت امتیازدهی لیکرت

جمع	۱۸	۱۷	۱۶	۱۵	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	i	j
۵۳/۰۲	۴/۵	۱/۶۴	۹	۰/۷۵	۳	۲/۲۵	۴/۵	۱/۶۴	۳/۶۱	۱/۵	۱/۸	۹	۳	۱/۳۹	۱/۰۶	۱/۳۹	۲	۱	۱	۱
۲۶/۴۷	۲/۲۵	۰/۸۲	۴/۴۹	۰/۳۷	۱/۵	۱/۱۲	۲/۲۵	۰/۸۲	۱/۸	۰/۷۵	۰/۹	۴/۴۹	۱/۵	۰/۶۹	۰/۵۳	۰/۶۹	۱	۰/۵	۲	۲
۳۸/۲۵	۳/۲۵	۱/۱۸	۶/۴۹	۰/۵۴	۲/۱۶	۱/۶۲	۳/۲۵	۱/۱۸	۲/۶	۱/۰۸	۱/۳	۶/۴۹	۲/۱۶	۱	۰/۷۶	۱	۱/۴۵	۰/۷۲	۳	۳
۵۰/۰۳	۴/۲۵	۱/۵۴	۸/۴۹	۰/۷۱	۲/۸۳	۲/۱۲	۴/۲۵	۱/۵۴	۳/۴۱	۱/۴۲	۱/۷	۸/۴۹	۲/۸۳	۱/۳۱	۱	۱/۳۱	۱/۸۹	۰/۹۴	۴	۴

$\leftarrow \frac{18}{24} = \frac{x}{9} x = 6.37$ (عدد ۱۸ تعداد نفراتی که مفهوم شماره (۱) را عنوان کرده اند، عدد ۲۴ تعداد کل مصاحبه شدگان و عدد ۹ بالاترین امتیاز در مقیاس امتیازدهی لیکرت است).

۳/۲۵	۳/۲۵	۱/۱۸	۶/۴۹	-۰/۵۴	۲/۱۶	۱/۶۲	۳/۲۵	۱/۱۸	۲/۱۶	۱/۰۸	۱/۳	۶/۴۹	۲/۱۶	۱	-۰/۷۶	۱	۱/۴۵	-۰/۷۲	۵
۱۷/۶۷	۱/۵	-۰/۵۵	۳	-۰/۲۵	۱	-۰/۷۵	۱/۵	-۰/۵۵	۱/۲	-۰/۵	-۰/۶	۳	۱	-۰/۴۶	-۰/۳۵	-۰/۴۶	-۰/۶۷	-۰/۳۳	۶
۵/۸۹	-۰/۵	-۰/۱۸	۱	-۰/۰۸	-۰/۳۳	-۰/۲۵	-۰/۵	-۰/۱۸	-۰/۴	-۰/۱۷	۲	۱	-۰/۳۳	-۰/۱۵	-۰/۱۲	-۰/۱۵	-۰/۲۲	-۰/۱۱	۷
۲۹/۴۵	۲/۵	-۰/۹۱	۵	-۰/۴۲	۱/۶۷	۱/۲۵	۲/۵	-۰/۹۱	۲/۰۱	-۰/۸۳	۱	۵	۱/۶۷	-۰/۷۷	-۰/۵۹	-۰/۷۷	۱/۱۱	-۰/۵۶	۸
۳۵/۳۴	۳	۱/۰۹	۶	-۰/۵	۲	۱/۵	۳	۱/۰۹	۲/۴۱	۱	۱/۲	۶	۲	-۰/۹۲	-۰/۷۱	-۰/۹۲	۱/۳۴	-۰/۶۷	۹
۱۴/۶۹	۱/۲۵	-۰/۴۵	۲/۴۹	-۰/۳۱	-۰/۸۳	-۰/۶۲	۱/۲۵	-۰/۴۵	۱	-۰/۴۲	-۰/۵	۲/۴۹	-۰/۸۳	-۰/۳۸	-۰/۲۹	-۰/۳۸	-۰/۵۵	-۰/۲۸	۱۰
۳۲/۴	۲/۷۵	۱	۵/۵	-۰/۴۶	۱/۸۳	۱/۳۸	۲/۷۵	۱	۲/۲۱	-۰/۹۲	۱/۱	۵/۵	۱/۸۳	-۰/۸۵	-۰/۶۵	-۰/۸۵	۱/۲۲	-۰/۶۱	۱۱
۱۱/۷۸	۱	-۰/۳۶	۲	-۰/۱۷	-۰/۶۷	-۰/۵	۱	-۰/۳۶	-۰/۸	-۰/۳۳	-۰/۴	۲	-۰/۶۷	-۰/۳۱	-۰/۲۴	-۰/۳۱	-۰/۴۵	-۰/۲۲	۱۲
۳۲/۵۶	۲	-۰/۷۳	۴	-۰/۳۳	۱/۳۳	۱	۲	-۰/۷۳	۱/۶	-۰/۶۷	-۰/۸	۴	۱/۳۳	-۰/۶۲	-۰/۴۷	-۰/۶۲	-۰/۸۹	-۰/۴۴	۱۳
۱۷/۶۷	۱/۵	-۰/۵۵	۳	-۰/۲۵	۱	-۰/۷۵	۱/۵	-۰/۵۵	۱/۲	-۰/۵	-۰/۶	۳	۱	-۰/۴۶	-۰/۳۵	-۰/۴۶	-۰/۶۷	-۰/۳۳	۱۴
۷۰/۶۹	۶	۲/۱۸	۱۲	۱	۴	۳	۶	۲/۱۸	۴/۸۱	۲	۲/۴	۱۲	۴	۱/۸۵	۱/۴۱	۱/۸۵	۲/۶۷	۱/۳۳	۱۵
۵/۸۹	-۰/۵	-۰/۱۸	۱	-۰/۰۸	-۰/۳۳	-۰/۲۵	-۰/۵	-۰/۱۸	-۰/۴	-۰/۱۷	۲	۱	-۰/۳۳	-۰/۱۵	-۰/۱۲	-۰/۱۵	-۰/۲۲	-۰/۱۱	۱۶
۳۲/۴	۲/۷۵	۱	۵/۵	-۰/۴۶	۱/۸۳	۱/۳۸	۲/۷۵	۱	۲/۲۱	-۰/۹۲	۱/۱	۵/۵	۱/۸۳	-۰/۸۵	-۰/۶۵	-۰/۸۵	۱/۲۲	-۰/۶۱	۱۷
۱۱/۷۸	۱	-۰/۳۶	۲	-۰/۱۷	-۰/۶۷	-۰/۵	۱	-۰/۳۶	-۰/۸	-۰/۳۳	-۰/۴	۲	-۰/۶۷	-۰/۳۱	-۰/۲۴	-۰/۳۱	-۰/۴۵	-۰/۲۲	۱۸
	۴۲/۷۳	۱۵/۹	۸۷/۴۷	۷/۲۹	۲۹/۱۶	۲۱/۸۷	۴۲/۷۳	۱۵/۹	۳۵/۰۸	۱۴/۵۸	۱۷/۴۹	۸۷/۴۷	۲۹/۱۶	۱۳/۴۷	۱/۰۳	۱۳/۴۷	۱۹/۴۷	۹/۲۲	جمع

(منبع: یافته های پژوهشگر)

جدول برتری مفهوم (j) به مفهوم (i) براساس نظر خبرگان با مقیاس امتیازدهی لیکرت

۱۸	۱۷	۱۶	۱۵	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	i	j
۷	۵	۹	۳	۶	۶	۷	۵	۷	۴	۵	۹	۶	۴	۴	۴	۵	۱	۱	۱
۶	۳	۷	۲	۴	۴	۶	۳	۵	۳	۳	۷	۴	۳	۳	۳	۱	۲	۲	۲
۶	۴	۸	۳	۶	۵	۷	۵	۶	۴	۴	۸	۶	۳	۳	۱	۴	۳	۳	۳
۷	۵	۹	۳	۶	۶	۷	۵	۶	۴	۵	۹	۶	۴	۱	۴	۵	۳	۳	۴
۶	۴	۸	۲	۶	۵	۷	۴	۶	۴	۴	۸	۶	۱	۳	۳	۴	۳	۳	۵
۴	۳	۶	۲	۳	۳	۴	۳	۴	۲	۳	۶	۱	۲	۲	۲	۳	۲	۲	۶
۲	۲	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۵	۱	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۷
۶	۳	۸	۲	۵	۴	۶	۳	۶	۳	۱	۸	۵	۲	۳	۳	۴	۳	۳	۸
۶	۴	۸	۲	۵	۴	۶	۴	۶	۱	۴	۸	۵	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۹
۴	۲	۶	۲	۳	۳	۴	۳	۱	۲	۲	۶	۳	۲	۲	۲	۳	۲	۱۰	۱۰
۶	۳	۸	۲	۵	۴	۶	۱	۶	۳	۴	۸	۵	۳	۳	۳	۴	۳	۱۱	۱۱
۳	۲	۲	۲	۳	۲	۱	۲	۲	۲	۲	۶	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۱۲	۱۲
۵	۳	۷	۲	۴	۱	۵	۳	۵	۳	۲	۷	۴	۳	۲	۳	۳	۲	۱۳	۱۳
۴	۳	۶	۲	۱	۳	۴	۳	۴	۲	۳	۷	۳	۲	۲	۲	۳	۲	۱۴	۱۴
۸	۶	۹	۱	۷	۶	۸	۶	۸	۵	۶	۹	۷	۵	۴	۵	۶	۴	۱۵	۱۵
۲	۲	۱	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۵	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۱۶	۱۶
۶	۱	۸	۲	۵	۴	۶	۳	۶	۳	۴	۸	۵	۳	۳	۳	۴	۳	۱۷	۱۷
۱	۲	۵	۲	۳	۲	۳	۲	۲	۲	۲	۶	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۱۸	۱۸

(منبع: یافته های پژوهشگر)

براساس نتایج حاصل از استفاده این نرم افزار برای اولویت بندی مقوله های تاثیرگذار بر موضوع پژوهش، براساس نظر صاحب نظران و نخبگان مالیاتی که در مصاحبه این پژوهش شرکت کرده اند، خروجی نرم افزار مطابق جدول زیر بوده است.

اثر گذاری	ضریب ناسازگاری	اولویت	مفاهیم (گزاره ها)	طبقه بندی مقوله ها
چگونگی استفاده از برداشت ها و تعاریف گزارشگری مالی از عناصر مالی در تعیین الگوها و روش ها موثر است	۰	۰/۸۳۳	عناصر مالی صورتهای مالی	موضوع
اصول شناخت یک رویداد مالی بر اساس مفاهیم گزارشگری مالی و ارزیابی نحوه اجرای آن بر اساس قواعد حسابرسی در تعیین الگوها و روش ها موثر است	۰	۰/۱۶۷	شناخت	
استفاده از اصول حسابداری دوطرفه، صورت تطبیق درآمدهای عملیاتی با جریانهای نقدی زمینه تکمیل اطلاعات را فراهم می کند	۰	۰/۷۵۰	تکمیل داده ها، قالب بندی و خلق اطلاعات	محصول نهایی
تولید اظهارنامه برآوردی اجرای مقررات ماده ۹۷ ق.م.م. و زمینه	۰	۰/۲۵۰	تکالیف قانونی و سند چشم انداز	

سازي تشخيص هوشمند ماليات موديان است.			توسعه سازمان	
الگوهاي توليد اظهارنامه برآوردی حداقل به دنبال گزارش عملکرد مالی مودیان است و به دنبال گزارش وضعیت مالی نیست.	۰/۰۹	۰/۵۰۴	گزارش یا اظهارنظر در رابطه با وضعیت مالی و عملکرد مالی	هدف نهایی
اطلاعات اظهارنامه برآوردی در دامنه قوانین و مقررات مالیاتی معتبر است.		۰/۲۰۳	اعتبار بخشی به داده ها	
در الگوها و روش های تهیه اظهارنامه برآوردی رعایت قوانین و مقررات بر مفاهیم و استانداردهای حسابداری مقدم است		۰/۱۴۰	رعایت مقررات و قوانین	
اجرای روش ها و الگوهاي اظهارنامه برآوردی در محیط الکترونیک انجام می شود.		۰/۰۷۷	حسابداری و حسابرسی الکترونیک	
تولید اظهارنامه برآوردی گام های اولیه برای رسیدن به اظهارنامه پیش فرض است.		۰/۰۷۶	دستیابی به اظهارنامه پیش فرض	
الگوها و روش های تهیه اظهارنامه برآوردی بر پایه استفاده از پردازشگرهای سیستمی بنا نهاده شده است.	۰/۰۸	۰/۶۲۷	پردازشگرهای سیستمی	مسئولیت اجراء
عمده مسئولیت واحد مالیاتی در الگوها و روشهای تهیه اظهارنامه برآوردی رفع نقاط ابهام و افتادگی های اطلاعات مودیان است.		۰/۲۸۰	مسئولیت واحد مالیاتی	
واکنش مودی در مقابل اوراق مالیاتی صادر شده بر مبنای اظهارنامه برآوردی به عنوان بازخورد عملیات باید مورد بررسی مداوم قرار بگیرد.		۰/۹۴	تحلیل واکنش مودی	
دستورالعمل های اجرایی تهیه اظهارنامه برآوردی براساس قوانین و مقررات علی الخصوص آئین نامه موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م. است	۰/۰۶	۰/۴۸۷	قوانین و دستورالعملها	طریقه اجرا و استانداردهای حاکم
استانداردهای حسابداری برای مودیان کوچک و متوسط باید بازبینی و متناسب سازی شوند.		۰/۲۶۸	استانداردهای حسابداری	
اصول و قواعد حسابرسی متناسب با حجم فعالیت مودیان باید مدنظر قرار گرفته و استفاده شوند.		۰/۱۹۶	اصول حسابرسی	
با توجه به تاکید استانداردهای بین المللی حسابداری به مربوط بودن اطلاعات و تاکید در پیش بینی جریانهای آتی، در فرآیند الگوها و روشهای اظهارنامه برآوردی کمتر مورد توجه قرار دارند.		۰/۰۴۹	استانداردهای بین المللی	
تولید اظهارنامه برآوردی از نیازهای اساسی سازمان است	۰	۰/۸۵۷	رفع نیازهای سازمان	حقوق ذینفعان
الگوها و روشهای تهیه اظهارنامه برآوردی باید حقوق دولت و مودیان را رعایت کنند.		۰/۱۴۳	حقوق دولت و مودیان	

(منبع: یافته های پژوهشگر)

نتیجه آزمون براساس جدول صفحه قبل نشان می دهد، در تدوین الگوها و روش های تهیه (تولید) اظهارنامه برآوردی، می بایست در ابتدا عناصر مالی اظهارنامه برآوردی، به عنوان موضوع اصلی، مطابق با چهارچوب نظری گزارشگری مالی از داده های طرح جامع مالیاتی استخراج، جمع آوری و طبقه بندی شوند.

۱۰) نتایج و پیشنهادات:

منظور از جمع آوری و طبقه بندی، قابل استفاده کردن اطلاعاتی است که به صورت خام مورد استفاده نیستند. حسابداران اطلاعات را طبقه بندی و به زبان اصول پذیرفته شده حسابداری گزارش می کنند تا آن اطلاعات مورد «استفاده مفید» واقع شوند. از طرفی سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات براساس حسابرسی مالی اقدام نماید.

یافته‌های این پژوهش تدوین روش‌هایی مطابق با همان الگوی پذیرفته شده را برای طبقه‌بندی و گزارش اطلاعات طرح جامع، برای تهیه اظهارنامه برآوردی تأیید می‌کند. لذا مفاهیم طبقه‌بندی شده به ترتیب (۱) موضوع فرآیند، (۲) محصول فرآیند (۳) هدف فرآیند، (۴) مسئولیت اجرا طبقه اجرا، (۵) استانداردهای حاکم و طبقه اجرا و (۶) ذینفعان فرآیند در تعیین الگوها و روش‌های تهیه (تولید) اظهارنامه برآوردی اثرگذار هستند.

براین اساس جداول اصلاح و پالایش داده‌های طرح جامع مالیاتی، براساس حسابداری دوطرفه و رعایت اصول و قواعد حسابداری مالی، برای اظهارنظر حرفه‌ای درخصوص حسابها و فعالیت مالی مودیان، توسعه داده می‌شوند. بنابراین پیشنهاد می‌شود:

الف- سازمان امور مالیاتی در تهیه اظهارنامه برآوردی به گونه ای عمل نماید که کلیه اطلاعات مودیان در طرح جامع به آن منتقل شود.

ب- سازمان امور مالیاتی در تهیه اظهارنامه برآوردی به گونه ای عمل نماید که رعایت قوانین و مقررات مالیاتی و حسابرسی سیستمی در آن رعایت شود.

ج- با عنایت به اینکه اظهارنامه برآوردی تاثیر بسیار زیادی در رفتارهای مودیان، افزایش سطح تمکین و ایجاد شوک به واحدهای اقتصادی دارد، در نظر داشتن دقت و تعیین مالیات عادلانه از مهم ترین ارکان آن می باشد بنابراین سازمان امور مالیاتی می بایست به گونه ای اقدام نماید که خروجی اظهارنامه برآوردی مالیات عادلانه باشد.

منابع و مآخذ:

- ۱) سند چشم انداز توسعه سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۹).
- ۲) آقاملائی، مقداد، حسابرسی و انواع آن (۱۳۹۹)، aghaair63.blogfa.com
- ۳) صفری گرایلی، مهدی و رعنائی، فاطمه (۱۳۹۶) بررسی ارتباط بین گزارشگری مالی با کارایی و تاثیر سرمایه‌گذاری و تاثیر ساختار سررسید بدهی‌ها بر این رابطه، مجله علمی پژوهشی مدیریت دارایی و تامین مالی دانشگاه اصفهان، دوره ۵، شماره ۱، شماره پیاپی ۱۶
- ۴) حسینی، سیدجواد و کرمانشاهی بهنام، (۱۳۹۱) بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی، فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابرسی شماره ۲
- ۵) پورحیدری، امید، فدوی، محمدحسن و امینی نیا، میثم (۱۳۹۳) بررسی تاثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۵۲
- ۶) سلیمانی امیری، غلامرضا و فرش، زهرا (۱۳۹۱) بررسی تاثیر تامین مالی از بانکها و اهداف مالیاتی بر رابطه کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، شماره ۱۱

- ۷) ناصری، احمد و مختاری، مهدی و زارعی، حمید(۱۳۹۶)، تاثیر به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر نظام مالیاتی ایران، پژوهش های تجربی حسابداری، شماره ۲۴
- ۸) دوانی، غلامحسین،(۱۳۸۹)، مروری بر سیر تاریخی حسابداری در ایران
- ۹) پیشوایی، سیدتقی،(۱۳۹۵)، سیر تکاملی حسابداری در جهان و ایران، کنفرانس جامع علوم مدیریت و حسابداری، تهران، <http://civilica.com/doc/605814>
- ۱۰) بیگ پور، محمد علی، (۱۳۸۵) کتاب حسابداری مالیاتی
- ۱۱) سجادی، سیدحسین و امامی، محمدرضا، (۱۳۸۶)، مقایسه استانداردهای حسابداری برآوردهای حسابداری، مجله حسابداری شماره ۱۹۰
- ۱۲) طاهری، محمدرضا، (۱۳۷۰)، نقش اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری، مجله دانش مدیریت، شماره ۱۳
- ۱۳) مسیحی، محمد ، یعقوب نژاد، احمد، کیقبادی، امیررضا و ترابی، تقی،(۱۳۹۸) استفاده از تکنیک داده کاوی برای سنجش ریسک مالیاتی مودیان مالیات بر ارزش افزوده، فصلنامه علمی و پژوهشی سرمایه گذاری، شماره ۳۲
- ۱۴) مداحی، آزاده(۱۳۹۲) به کارگیری نظریه پردازی زمینه بنیان در تحقیقات حسابداری و حسابداری،
- ۱۵) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیات های مستقیم، اصلاحیه ۹۴/۰۴/۳۱ به شماره ۱۸۰۷۱۸ مورخ شماره ۱۳/۰۹/۱۳۹۸ ، سازمان امور مالیاتی کشور
- ۱۶) خالقی بایگی، احمد و حساس یگانه، یحیی،(۱۳۸۳) فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل، ژرنال بررسی های حسابداری و حسابداری دوره ۱۱ شماره ۱
- ۱۷) بوسفی پور، محمدحسین،(۱۳۹۸)، کتاب انواع حسابداری و ارتباط حسابداری و حسابداری
- ۱۸) کلانتر مهرجردی، امیر و همکاران،(۱۳۹۶)، حسابداری تقلب در حسابداری الکترونیک، مجله پژوهش های جدید در مدیریت و حسابداری، شماره ۲۰
- ۱۹) کامیاب تیموری، رضا، کیقبادی، امیررضا و فرساد امان الهی، غلامرضا، (۱۴۰۰)، شناسایی ریسک های قابل کنترل عدم تمکین مالیاتی با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری، فصلنامه اقتصاد مالی، شماره ۵۶
- ۲۰) مکیان، سیدنظام الدین، توکلیان، حسن، نجفی فراشاه، سیدمحمد صالح، (۱۳۹۸) بررسی اثر شوک مالیات های مستقیم بر تولید ناخالص داخلی و تورم در ایران در چارچوب یک مدل تعادلی عمومی پویای تصادفی، فصلنامه اقتصاد مالی، شماره ۴۹
- ۲۱) اسداله زاده بالی، سیدرستم، دامن کشیده، مرجان، هادی نژاد، منیژه، گرائی نژاد، غلامرضا، مومنی وصالیان، هوشنگ، (۱۳۹۸) نگرشی بر ارتباط میان بار مالیاتی و اثرگذاری آن بر اقتصاد پنهان ایران (رهیافتی از الگوی ARDL)، فصلنامه اقتصاد مالی، شماره ۴۹

۲۲) تاری وردی، یدالله، ۱۳۹۵، حسابداری مالی، مهربان نشر، جلد اول، چاپ چهاردهم.
۲۳) ماستبند زاده، مهدی، ملکیان، اسفندیار و سروه، فرزاد، ۱۳۹۵، تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی، مطالعه موردی استان‌های آذربایجان شرقی، غربی، و شرق و جنوب تهران، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۳
۲۴) مشایخی، بیتا و فرهادی، سوران، ۱۳۹۲، تأثیر اندازه شرکت بر رابطه بین کیفیت افشا و هزینه حقوق صاحبان سهام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، مجله حسابداری مدیریت، شماره ۱۹

- 25) Burgstahger, D, Haili, L. and Leuz, C. (2006) the importance of reporting incentives: Earnings management in European private and public firms. *The Accounting Review*, Vol.81, pp.983-1016.
- 26) Bell, T., and Knechel, W.R., Empirical Analysis of Errors Discovered in Audit of Property and Casulty Insurers, 1994, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp: 84-100.
- 27) Khwaja, M.S., Rajul, A., and Jan, L., 2011, Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences, The International Bank for Reconstruction and Development.
- 28) Deangelo, I., 1981, Auditor saiz dnd Auditor quality, *journal of accounting and economics*, pp: 27-113.
- 29) Beatty, R., 1989, Auditor Reputations and the pricing of initial public offerings, *The Accountng review*, pp: 693-709.
- 30) Menon, K., and Williams, D., 1991, Auditor Credibility and initial public offering, *The Accounting Review*, pp:32-313.

Preparation of estimated statement; Financial reporting or tax auditing

Mohammad Barzgari Dehaj¹, Ahmad Yaqubnezad², Azita Jahanshad³

Abstract:

The purpose of this study is to determine the optimal patterns and rules for preparing (producing) an estimated tax return in line with the implementation of Article 97. It is taxable or it is a unique way of enforcing tax laws and regulations that has both meanings. The statistical population of the study is tax elites and experts who have been purposefully selected for interview by snowball or chain sampling method. After obtaining the opinions of 24 experts and thinkers this year, 18 similarities of basic concepts were identified to match the process and use them in determining the patterns and methods of preparing the estimated statement. Then, based on the open and axial coding method, the identified items were classified into six sections. Prioritization of dimensions matched using the hierarchical method shows the concepts classified according to (1) the subject of the process, (2) the product of the process, (3) the purpose of the process, (4) the responsibility for execution, the manner of execution, (5) the governing standards and manner of execution. (6) Process stakeholders are influential in determining the patterns and methods of preparing (producing) the estimated statement. These methods and criteria should be designed and implemented in such a way as to provide the necessary evidence for the implementation of the prescribed tasks, to achieve the core values mentioned in the vision document of the development of the tax administration.

Keywords: Estimated declaration, financial reporting, tax audit

Jel classification: M42 and M48

¹ Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran. Iran. mba9090@iran.ir

² Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran. Iran. (Responsible author) yaghoobacc@gmail.com

³ Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran. Iran. azi.jahanshad@iauctb.ac.ir