

تدوین الگوی حسابرسی پس از ترخیص کالا در گمرک مبتنی بر مدیریت ریسک با رویکرد تسهیل و توسعه تجارت خارجی

مهدی حیدرزاده

گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

حسن الماسی

گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
h_almasi85@yahoo.com

علیرضا امیرکبیری

گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

کمال الدین رحمانی

گروه مدیریت صنعتی، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۷/۱۶ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۸/۰۵

چکیده

حسابرسی پس از ترخیص، نشان‌دهنده یک فرآیند متفاوت از کنترل‌های گمرکی است که منجر به کارایی و اثربخشی در زمان و هزینه ترخیص کالا از گمرک می‌شود. در این راستا، هدف این تحقیق، تدوین الگوی حسابرسی پس از ترخیص کالا در گمرک مبتنی بر مدیریت ریسک با رویکرد تسهیل و توسعه تجارت خارجی بود. روش تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر داده‌ها از نوع تحقیقات کیفی است. جامعه آماری تحقیق شامل اساتید و مدرسین رشته‌های امورگمرکی دانشگاه‌های شهرهای گمرکات هدف بودند. ابزار جمع‌آوری، مصاحبه نیمه‌ساختاری استفاده شده است. بنابراین بر اساس نتایج تحقیق پیشنهادات کاربردی برای اجرای مناسب حسابرسی بعد از ترخیص طبق الگوی جدید به طوری که منافع دولت، بازرگانان و جامعه را تأمین نماید ارائه شده است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی بعد از ترخیص، الگوی حسابرسی، گمرک ایران.

۱- مقدمه

مورد نظر، کشف و شناسایی مغایرت های احتمالی و ممانعت از تقلب، کارائی کنترل های خود را افزایش دهد. در مقابل جامعه تجاری نیز به دلیل کاهش مداخلات مکرر گمرک در مرزها، بنادر، فرودگاه ها و پایانه های گمرکی و بهره گیری از تسهیلات بوجود آمده، به ترخیص کالاهاى خود سرعت می بخشند. با توجه به اینکه حل و فصل کلیه مباحث مربوط به کالاها قبل از ترخیص آن ها سبب افزایش هزینه ها و تأخیر در ترخیص می گردد. لذا موکول نمودن کنترل ها به بعد از ترخیص کالا و استفاده از کنترل های مبتنی بر حسابرسی پس از ترخیص در محل کار فعالان اقتصادی از ضروریات و موضوعات مهم گمرکی می باشد. علیرغم اینکه بستر قانونی لازم برای نهادینه نمودن این برنامه، در ماده ۱۴۳ قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۹۰ و آئین نامه اجرائی قانون مذکور فراهم گردیده است. برنامه حسابرسی پس از ترخیص به صورت مؤثر در گمرک ایران عملیاتی نگردیده است که این تحقیق به دنبال یک الگوی جدید در این زمینه است.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- مشکلات روشهای سنتی در گمرک ایران

تا سال ۱۳۸۵ گمرک از روشی استفاده می کرد به نام آسیکودا که تحت نظر آنکتاد اجرا می شد. اول آسیکودا و بعد آسیکودا پالس و پس از آن آسیکودا وُرد نام گرفت. آسیکودا وُرد عملاً از سیستم سنتی آسیکودا جدا شده بود و بر مبنای وب عمل می کرد که البته بعدها قراردادش تمدید نشد و متوقف ماند. روش سنتی مشکلاتی را ایجاد می کرد، و به طوری که در بخش واردات بیش از ۲۶ روز معطلی وجود داشت و در امر صادرات بیش از ۷ روز کار به طول می انجامید. ایستگاه های مختلفی در گمرک بود یعنی بیش از ۲۰ ایستگاه کاری وجود داشت. موضوع بعد، تسویه ترانزیت بود. یعنی کامیونی که از یک گمرک خارج می شد و به یک گمرک دیگر می رسید حدوداً ۴۰ روز به طول می انجامید. کالایی که وارد کشور می شد تازه گمرک ۱۰ روز بعد از ورود کالا در جریان قرار می گرفت و موارد دیگری که عملاً هزینه ای را برای کارآفرینان بخش صنعت و تجارت ما ایجاد می کرد، یعنی هر روز معطلی کالا در گمرک معادل یک درصد ارزش کالا را کم می کرد. کاهش ۱۲ ایستگاه در بخش واردات با اجرای طرح سامانه جامع امور گمرکی، یکی از کارهایی که صورت گرفته، کاهش زمان است. الان متوسط انجام کار چهار روز است و اظهار از راه دور صورت می گیرد. یعنی لزومی

حضور فیزیکی گمرک در دروازه های ورودی کشور به معنی این است که کنترل های لازم به موقع و قبل از صدور مجوز ترخیص محموله ها انجام می گیرد. این کنترل ها شامل انجام فعالیت هایی برای ممانعت از تخلف و به عنوان عامل بازدارنده ای جهت جلوگیری از تخلف و کلاهبرداری در گمرک می باشند. بنابراین بسیاری از گمرکات، در حال حاضر کنترل های خود را با استقرار سیستم مدیریت ریسک، متمرکز بر حسابرسی پس از ترخیص نموده اند.

مدرن سازی گمرک کنش یا رفتار تبلیغات نیست، بلکه ریشه در نیاز جامعه تجارت ما و بین الملل دارد. اگر گمرک از کاروان توسعه اقتصادی و تحولات روزافزون در این حوزه، عقب بماند نه تنها در عرصه داخل بلکه در عرصه بین الملل به جای اینکه یک محرک باشد، به یک عامل بازدارنده تبدیل خواهد شد. مدرن سازی گمرک، لوازمی دارد که استفاده از شیوه های نوین مدیریت، یکی از این ملزومات است. حسابرسی پس از ترخیص کالا همراه با بهره گیری از مدیریت خطر، توانسته است به عنوان یک از تکنیک های مدیریت نوین، اعتماد سازمان ها و نهادهای بین الملل را در راستای مدرن سازی گمرک، جلب کند. این امر به دو دلیل می تواند جذابیت داشته باشد. اول اینکه گمرک می تواند با پیاده سازی حسابرسی پس از ترخیص، ضمن ارتقای بهره وری منابع سازمان، کنترل های گمرک مرزی را کاهش داده و در عوض دقت کنترل های پس از ورود کالا را افزایش دهد و با ارتقای کارایی کنترل های گمرک، از رعایت قانون توسط فعالان اقتصادی اطمینان بیشتری حاصل کند که این موضوع برای یک سازمان حاکمیت و وصول کننده درآمدهای دولت حائز اهمیت است. دوم اینکه با رویکرد کنترل های پس از ترخیص، توقف کالا در اماکن گمرک به حداقل رسیده و بهای تمام شده کالاها در سطح کلان اقتصادی کاهش می یابد. این امر برای فعالان اقتصادی خلق ارزش کرده و نقش گمرک را در زنجیره تأمین ملی و بین المللی، پررنگ تر می کند. (امینی مهر و همکاران، ۱۳۹۷)

برنامه حسابرسی پس از ترخیص به معنی اعمال کنترل گمرکی مبتنی بر حسابرسی، بعد از ترخیص کالا از گمرک می باشد. هدف از حسابرسی، بررسی دقت و صحت اظهارنامه های تسلیمی از طریق تجزیه و تحلیل داده های تجاری متعلق به فعالان اقتصادی، سوابق موجود در سیستم های گمرکی و اسناد و مدارک مرتبط می باشد. لذا بکارگیری تکنیک های حسابرسی پس از ترخیص هم به نفع گمرک و هم به نفع جامعه تجاری می باشد. این تکنیک ها به گمرک کمک می کند تا با محافظت از درآمد های خود، بهبود سازگاری فعالان اقتصادی با الزامات

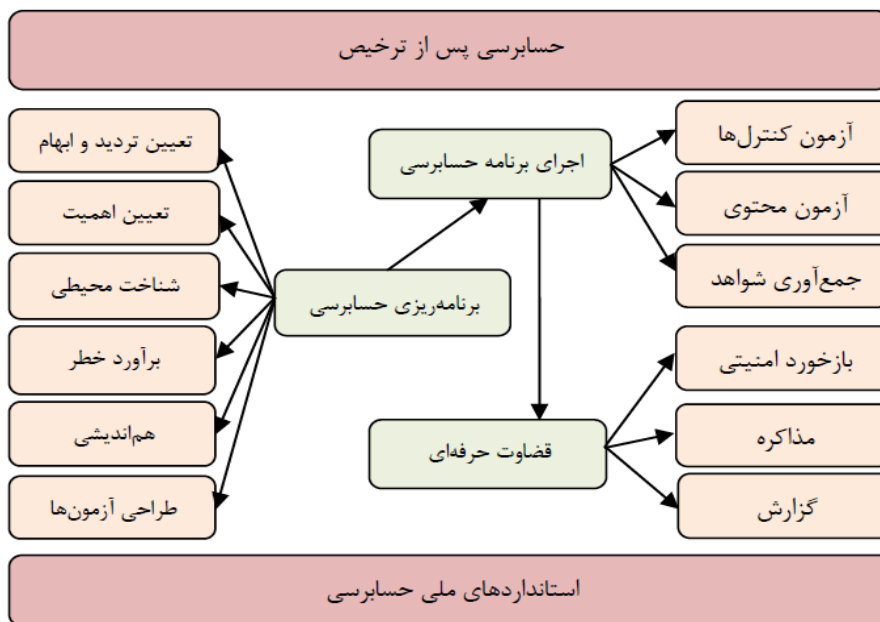
اجرائی قانون جدید امور گمرکی مستلزم همکاری و مشارکت گمرک ایران با سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است (پاک‌نیا، ۱۳۹۲).

۲-۲- پیشنهاد تجربی و ارائه معیار

پنج کشور کره جنوبی، ژاپن، ترکیه، هند، پاکستان انتخاب شدند؛ از لحاظ اقتصادی دو کشور کره جنوبی، ژاپن جزء کشورهای توسعه‌یافته با درآمد اقتصادی بالا و کشورهای ترکیه، هند، پاکستان از نظر توسعه‌ای جزء کشورهای در حال توسعه هستند. دو کشور کره جنوبی، ژاپن، موفق بودن آنها در تحقق اهداف اصلاحات اداری است. در مورد ایران هر چند ارزیابی دقیقی از اجرای اصلاحات اداری وجود ندارد؛ ولی با توجه به روند اصلاحات صورت گرفته در برنامه‌های توسعه اول، دوم و سوم و چهارم و پنجم، اجرای طرح‌هایی مانند طرح تکریم در برنامه سوم و آسیکودا در برنامه چهارم و پنجم واحد در برنامه پنجم در بعضی از زمینه‌های اصلاحات تا حدودی موفق بوده است. از محورهای اصلاحات مشترک در تقریباً همگی کشورهای مورد بررسی، خصوصی‌سازی، کوچک‌سازی و مشتری‌مداری را می‌توان نام برد. هر دو کشور کره جنوبی، ژاپن از صادرکنندگان عمده جهان بشمار می‌آیند. کشور کره جنوبی عضو آسه آن، ژاپن عضو منطقه آسیا در سازمان جهانی گمرک از موفق‌ترین کشورهای جهان در امر گمرک الکترونیک هستند. ایران جزء کشورهای عمده صادرکننده نفت و گاز جهان بوده و در زمینه صادرات غیرنفتی هنوز نتوانسته است اهداف خودش را در این زمینه تحقق بخشد. (عسکرزاده، ۱۳۹۳). بانک جهانی هم در آخرین تحقیقات خود (۲۰۱۱) با عنوان رهنمود پیاده‌سازی حسابرسی پس از ترخیص، بر استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تأکید کرده است. در این خصوص، نتایج مرکباتچی (۱۳۹۴) نشان می‌دهد، افزایش حجم کالاهای تجاری و متنوع شدن شکل تجارت بین‌الملل، کنترل‌های گمرکی سنتی نمی‌تواند برای جامعه تجاری خلق ارزش کند و راه برون‌رفت از این وضعیت، استفاده از شیوه‌های نوین مبتنی بر مدیریت خطر است. معرفی حسابرسی پس از ترخیص، بازتاب یک رویکرد متفاوت از کنترل‌های گمرکی می‌باشد که منجر به کاهش زمان و هزینه ترخیص کالا از گمرک می‌گردد. در این تحقیق با هدف تهیه یک نقشه راه ملی، سعی شده با تمرکز بر سیستم حسابداری فعالان اقتصادی، حسابرسی پس از ترخیص کالا در گمرک ج.ا.ا با استفاده از روش معادلات ساختاری، مدل‌سازی و آثار اجرایی آن بررسی گردد.

ندارد که افراد به گمرکات مراجعه کنند. اسناد خود را به صورت الکترونیکی اظهار می‌کنند. تعیین مسیر به صورت الکترونیکی و براساس مدیریت ریسک صورت می‌گیرد و دیگر معطلی قبلی را ندارد. پرداخت‌ها هم به صورت الکترونیکی انجام می‌شود و همان لحظه هم ردیابی صورت می‌گیرد. زمانی که سیستم سنتی بود ما دچار مشکلات اسناد کاغذی بودیم که این مسئله خوشبختانه حذف شده است. مراحل بررسی و احراز صلاحیت‌ها به صورت رایانه‌ای صورت می‌گیرد و لزومی به مراجعه فرد نیست و آن ۲۰ ایستگاه تبدیل به ۸ ایستگاه در واردات شده و در زمینه صادرات نیز فعالیت از ۷ روز به یک روز تقلیل پیدا کرده است. در زمینه ترانزیت در لحظه ورود به گمرک مقصد، کار تسویه انجام می‌گیرد. (شیشه‌چی - ها، ۱۳۹۶).

فعالیت‌های گمرکی به دور از کنترل مرزی سنتی به محیط پس از ترخیص کالا از گمرک در زمینه تسهیل تجارت گسترده‌تر، توسعه یافته است (هاملز^۱ و همکاران، ۲۰۱۳)، و کنترل‌های گمرکی از رویه‌های کنترل مرزی به سمت حسابرسی پس از ترخیص حرکت می‌کند (یوسفی، ۱۳۹۵). در این خصوص می‌توان به وضع برخی قوانین جدید به منظور پیاده‌سازی اجرای کنترل‌های پس از ترخیص کالا و اعمال کنترل‌های گمرکی بر مبنای مدیریت ریسک اشاره نمود (مواچيرو^۲، ۲۰۱۳). این بخش با اصول اصلی روش‌های ساده و هماهنگ گمرک مانند پیش‌بینی، شفافیت، روند مقررات، استفاده حداکثر از فناوری اطلاعات و تکنیک‌های نوین گمرک به عنوان مثال مدیریت ریسک، اطلاعات قبل از ورود و ممیزی پس از ترخیص می‌باشد (ویرو و کامارا و همکاران^۳، ۲۰۱۳). حسابرسی پس از ترخیص به عنوان روشی معمول در کشورهای پیشرفته، یکی از مؤثرترین اقدام‌ها برای پیشگیری و کشف تقلب‌های تجاری به ویژه در زمینه تعیین ارزش است. در آیین‌نامه اجرایی قانون جدید امور گمرکی، هدف از حسابرسی پس از ترخیص، بررسی و انطباق اظهارنامه‌های تسلیمی به گمرک با قوانین و مقررات مربوط و پرداخت صحیح حقوق گمرکی، مالیات و عوارض متعلق بیان شده است. گمرک ایران می‌تواند از صحت اظهارات اشخاص حقیقی و حقوقی که در واردات و صادرات کالا دخالت دارند از طریق بررسی دفتر، سوابق مالی، سوابق ترخیص و ... آنها اطمینان حاصل کند. حسابرسی پس از ترخیص توسط حسابرسانی که در امور گمرکی مهارت‌های لازم را دارند، انجام می‌شود و این بازار کار مناسبی برای حرفه حسابرسی خواهد بود. در این خصوص، دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده در ماده ۲۰۱ آئین‌نامه



شکل (۱) فرآیند اجرایی حسابرسی پس از ترخیص
(امینی فر و همکاران، ۱۳۹۷)

جدول (۱) خلاصه پیشنهاد تحقیق

منبع	زیرمعیار	معیار
Mwachiro (2013), Weru, & et al (2013), Priya (2010) عسکرزاده، (۱۳۹۳)؛ مرکباتچی (۱۳۹۴)؛ شیشه چی‌ها (۱۳۹۶)؛ بهروش (۱۳۹۴) و یوسفی (۱۳۹۵)	بکارگیری قوانین و مقررات شفاف و پایدار؛ کارائی سیستم در زمینه جمع‌آوری درآمد؛ تسریع در نقل و انتقال کالا؛ نحوه نگهداری آمارهای تجاری؛ کاهش خطر تروریسم از طریق بوجود آوردن زنجیره تأمین بین‌المللی امن و آسان؛ تسریع در ترخیص کالاهای صادراتی و وارداتی	مدیریت ریسک
یوسفی (۱۳۹۵)؛ مرکباتچی (۱۳۹۴)؛ طباطبایی و ثابتی (۱۳۹۷)؛ عزیزی (۱۳۹۶)؛ علیپور (۱۳۹۱)؛ کرباسیان (۱۳۹۰)	نحوه جهت‌گیری گمرکات و عکس‌العمل گمرکات، نسبت به موضوعات ترخیص کالاهای وارداتی؛ نحوه جهت‌گیری گمرکات و عکس‌العمل گمرکات نسبت به منافع دولت؛ نحوه جهت‌گیری گمرکات و عکس‌العمل گمرکات نسبت به منافع بازرگانان؛ نحوه جهت‌گیری گمرکات و عکس‌العمل گمرکات نسبت به منافع جامعه؛ نحوه جهت‌گیری گمرکات و عکس‌العمل گمرکات را نسبت به محیط خارجی؛ راهبردهای کوتاه مدت گمرک در امور بازرگانی خارجی؛ راهبردهای بلند مدت گمرک در امور بازرگانی خارجی؛ سیاست‌های کلان اقتصادی مجلس و دولت؛	راهبردهای گمرک
کرباسیان (۱۳۹۰)؛ عسکرزاده (۱۳۹۳)؛ شیشه چی‌ها (۱۳۹۶) و قانون گمرک ج.ا.ا.	کیفیت منابع انسانی فنی مورد نیاز؛ کمیت منابع انسانی فنی مورد نیاز؛ تعهد منابع انسانی فنی مورد نیاز؛ تخصص منابع انسانی آموزش- دیده مورد نیاز	منابع انسانی گمرک
Polner (2010), Laporte & et al (2012) یوسفی (۱۳۹۵) و عسکرزاده، (۱۳۹۳)	آشنایی بازرگانان با قوانین و مقررات ترخیص؛ قانع بودن بازرگانان به سود متعارف؛ آشنایی بازرگانان با قوانین و مقررات مالیاتی؛ مکانیزه شدن کلیه فعالیت‌های گمرکی؛ سهولت امکان شکایت از طرف بازرگانان	واردکنندگان و بازرگانان

منبع	زیرمعیار	معیار
Hummels & Schaur (2013), Mwachiro (2016) Weru & et al (2013)	قوانین موجود ثبت سفارش؛ قوانین موجود ترخیص، حمل و ترانزیت؛ قوانین موجود واردات، صادرات؛ قوانین موجود عوارض، مالیاتها و جرایم	قوانین و مقررات
کرباسیان (۱۳۹۰)؛ یوسفی (۱۳۹۵)؛ مرکباتچی (۱۳۹۴)؛ بهروش (۱۳۹۴) و قانون گمرک ج.ا.	ایجاد ساختارهای اداری و مدیریتی؛ وجود پنجره واحد؛ گردش عملیات و فرایند امور گمرکی؛ وجود سیستم اطلاعاتی، سخت افزار و نرم افزار پیشرفته	زیرساختهای گمرک

۳- سوالات پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش سوالات پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند: (۱) شاخص‌های اولیه و نهایی برای تدوین الگوی حسابرسی پس از ترخیص کالا در گمرک مبتنی بر مدیریت ریسک با رویکرد تسهیل و توسعه تجارت خارجی کدامند؟

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع تحقیقات کاربردی بوده و از نظر داده‌ها از نوع تحقیقات کیفی است. جامعه آماری تحقیق شامل کارکنان رشته شغلی امور گمرکی (کارشناسان، کارشناسان مسئول، رؤسای گروه، معاونین و مدیران گمرک ایران)، گمرکات هدف (شهید رجایی بندرعباس، بوشهر، خرمشهر، تهران، بازرگان، بندر امام خمینی، آستارا و بندر انزلی)، اساتید و مدرسین رشته‌های امور گمرکی دانشگاه‌های شهرهای گمرکات هدف بودند. ابزار اندازه‌گیری، پرسشنامه ساخت محقق و مصاحبه نیمه‌ساختاری می‌باشد. جهت تدوین الگو با استفاده از تحقیق کیفی و ابزار مصاحبه نیمه‌ساختاری، بعد از تبیین تجارب عملی و موفق کشورهای منتخب و با بهره‌گیری از قوانین، اسناد و برنامه‌های بالا دستی، ضمن رفع ابهامات و تناقضات احتمالی ارزش‌های حاکم بر گمرک در حوزه نظارت‌های آتی و تسهیل تجارت، اقدام به شناسایی، تلخیص، شفافیت بخشی و فرموله نمودن ارزش‌های مورد انتظار از پیاده‌سازی حسابرسی پس از ترخیص شده است به عبارت دیگر: شناسایی انتظارات، توقعات و توجهات در نظر گرفته شده برای گمرک در بعد داخلی و بین‌المللی در حوزه توسعه برنامه‌های مدرن اعم از حسابرسی پس از ترخیص و توسعه و تسهیل تجارت مورد نظر است. در ادامه الگوی پیاده‌سازی حسابرسی پس از ترخیص تبیین و متغیرهای مؤثر بر توفیق برنامه و اینکه خروجی‌ها و نیل به اهداف پیاده‌سازی الگو مشخص شده و تغییراتی که در ابعاد مختلف و مرتبط در گمرک باید صورت گیرد روشن گردیده است. جهت تحلیل الگوی بدست‌آمده از نتایج مصاحبه، از تحلیل محتوایی

استفاده شده است. بدین صورت که نظرات ۳۰ نفر از متخصصین (طبق توافق اخلاقی، پژوهشگر مجاز به اعلام مشخصات آنها نمی‌باشد) برای رسیدن به جواب این سوال که الگوی مطلوب حسابرسی پس از ترخیص در گمرک ج.ا. بارویکرد تطبیق با کشورهای همچون ژاپن، ترکیه، پاکستان، کره جنوبی و هندوستان به طور خلاصه نتایج زیر بدست‌آمده است. در این پژوهش، پژوهشگر جهت رسیدن به اهداف تحقیق و ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان و به علت اینکه پژوهشگر از قبل، اطلاعات جامعی درباره موضوع و ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان داشته است و همچنین علاقه‌مند به کسب مجموعه اطلاعات بنیادی مشابهی بوده، لذا از مصاحبه نیمه-ساختاری استفاده کرده است.

تجزیه و تحلیل: پس از تهیه متن نوشتاری پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان، فرایند بررسی محتوای آشکار و پنهان داده‌های به دست آمده از گفته‌ها و نوشته‌ها آغاز شده است. هدف این فرایند کشف ارتباط درونی اجزا و عناصر تشکیل‌دهنده داده‌ها، دستیابی به قصد واقعی پژوهشگر، یافتن شرایط و محیطی که با داده‌ها مرتبط است و در نهایت، ارائه نتایجی واقع‌بینانه است.

فنون تحقیق کیفی در این پژوهش

• چند جانبه‌نگری

چند جانبه‌نگری عبارت از یافتن منابع چندگانه برای تأیید یافته‌های مصاحبه است. منطق این روش آن است که نتایج به دست آمده از یک منبع غالباً موجب تقویت نتایج به دست آمده از منابع دیگر می‌شود و بدین‌سان، می‌توان داده‌های معتبرتری فراهم کرد.

• اعتباریابی یا بازبینی توسط مصاحبه‌شوندگان

این روش عبارت است از بررسی صحت یافته‌های پژوهش توسط مصاحبه‌شوندگان به منظور تعیین آنکه آیا این پژوهش به شکل صحیح دیدگاه‌های آنان را درباره موضوع پژوهش تحت پوشش قرار می‌دهد یا نه؟ محقق برای تأمین این اعتبار، می‌تواند از فنونی استفاده کند: مانند اعتباریابی مقوله‌بندی محقق

۵- یافته‌های تحقیق

بر اساس نتایج جدول شماره (۱)؛ ۴۸,۳ درصد مصاحبه‌شوندگان اعتقاد دارند الگوی جدید بر اساس دوازده معیار ارزیابی‌کننده الگوی ، بسیار عالی می‌باشد و ۳۲,۲ درصد مصاحبه‌شوندگان اعتقاد دارند الگوی جدید بر اساس دوازده معیار ارزیابی‌کننده الگو ، عالی می‌باشد . به عبارت دیگر ۸۰,۵ درصد مصاحبه‌شوندگان اعتقاد دارند الگوی جدید بر اساس دوازده معیار ارزیابی‌کننده الگو، عالی و بسیار عالی میباشد. همچنین ۴,۷ درصد مصاحبه‌شوندگان اعتقاد دارند الگوی جدید بر اساس دوازده معیار ارزیابی‌کننده الگو، خوب و ۱,۱ درصد مصاحبه‌شوندگان اعتقاد دارند الگوی جدید بر اساس دوازده معیار ارزیابی‌کننده الگو، ضعیف می‌باشد. لذا بر اساس قوانین توزیع نسبت‌ها می‌توان ادعا کرد بیشترین افراد خیره و متخصصین امر(مصاحبه‌شوندگان) اعتقاد دارند الگوی جدید بر اساس دوازده معیار ارزیابی‌کننده الگو ، عالی و بسیار عالی می‌باشد.

از طریق استناد به توصیف‌های مصاحبه‌شوندگان دربارهٔ مقوله-ها و اعتباریابی تحلیل محقق از طریق درخواست از مصاحبه‌شوندگان تا به شکل جمعی به بحث دربارهٔ تحلیل‌های محقق پرداختند.

• مرور همتا

با استفاده از این راهبرد، پژوهشگر طی انجام پژوهش، به منظور فراهم کردن نقدی دربارهٔ شیوه‌های به‌کارگرفته شده و بررسی نتایج و صحت آنها، از سایر محققان کمک می‌گیرد؛ از آنها می‌خواهد تا به بررسی یادداشت‌ها، مقوله‌بندی انجام شده با استفاده از فهرست مقوله‌ها و تحلیل‌های رایانه‌ای که در حین پژوهش انجام شده است، بپردازند. همچنین نتایج اعتباریابی-های انجام شده با استفاده از چندجانبه‌نگری، تصمیم‌های مربوط به انتخاب فنون نمونه‌گیری، توصیف ضرورت طرح و مانند آن را، که در گزارش پژوهش توضیح داده شده است، را بررسی کنند.

جدول (۱) نتایج توصیفی نظر مصاحبه‌شوندگان

ردیف	معیارهای ارزیابی الگوی جدیدشامل	فراوانی	ضعیف (۱)	متوسط (۲)	خوب (۳)	عالی (۴)	بسیار عالی (۵)
۱	بهبود انطباق با بکارگیری روش‌های نوین ارزش‌گذاری	۳۰	۱	۲	۵	۱۲	۱۰
۲	جمع‌آوری درآمدهای قابل اثبات	۳۰	۱	۳	۵	۸	۱۳
۳	کاهش زمان ترخیص	۳۰	۰	۲	۴	۷	۱۷
۴	کاهش نرخ بازرسی‌های فیزیکی	۳۰	۰	۲	۴	۸	۱۶
۵	کارآمدتر نمودن گمرک با تخصیص بهینه منابع انسانی و تجهیزات	۳۰	۱	۱	۳	۱۳	۱۲
۶	جلب رضایت ارباب رجوع	۳۰	۰	۱	۵	۶	۱۸
۷	استفاده از ابزارهای لازم برای بررسی اعتبار مفروضات ریسک	۳۰	۰	۱	۴	۱۱	۱۴
۸	سنجش میزان انطباق فعالان اقتصادی با قوانین و مقررات	۳۰	۰	۱	۷	۱۱	۱۱
۹	نظارت بر بهره‌ور بودن پروفایل‌های ریسک	۳۰	۱	۱	۴	۱۰	۱۴
۱۰	نظارت بر بهره‌وری حسابرسی‌ها	۳۰	۰	۰	۳	۱۰	۱۷
۱۱	بکارگیری رهنمودهای WCO در زمینه سنجش زمان ترخیص کالاها (رهنمود های TRS)	۳۰	۰	۱	۱	۱۰	۱۸
۱۲	بررسی و سنجش دوره‌ای میزان رضایت ارباب رجوع	۳۰	۰	۲	۴	۱۰	۱۴
	جمع		۴	۱۷	۴۹	۱۱۶	۱۷۴
	درصد گزینه‌ها		۱,۱	۴,۷	۱۳,۶	۳۲,۲	۴۸,۳

نمونه‌ای برای بررسی معناداری میانگین وزن معیارهای دوازده-گانه ارزیابی‌کننده الگو از نظر تطبیق یا عدم تطبیق الگوی جدید با شاخص‌های ارزیابی‌کننده (معیارهای ارزیابی‌کننده) را مورد بررسی قرار دادیم.

تحلیل استنباطی نتایج الگوی جدید (برازش الگو):
در این مرحله به جهت معنی‌دار بودن میانگین نظرات مصاحبه‌شوندگان با توجه به دوازده معیار ارزیابی‌کننده الگوی جدید حسابرسی بعد از ترخیص و مقادیر ارزیابی ضعیف(۱)، متوسط(۲) خوب(۳)، عالی(۴)، بسیار عالی(۵) از آزمون t یک

با توجه به اینکه مقدار آماره t و هم چنین مقدار (sig) در سطح ۹۵ درصد اطمینان در تمامی معیارها در ناحیه رد فرض صفر قرار گرفته‌اند یعنی اینکه مقدار آماره t بزرگتر از $+۱/۹۶$ شده است و هم چنین مقدار sig کمتر از $۰/۰۵$ شده است بنابراین H_1 یعنی میانگین وزن معیارهای دوازده‌گانه ارزیابی کننده الگوی جدید بیشتر از ۳ (خوب) می‌باشد مورد تایید قرار می‌گیرد.

نتایج آزمون t یک نمونه‌ای برای بررسی معناداری میانگین وزن معیارهای دوازده‌گانه ارزیابی کننده الگو از نظر تطبیق یا عدم تطبیق الگوی جدید با شاخص‌های ارزیابی کننده :

H_0 : میانگین وزن معیارهای دوازده‌گانه ارزیابی کننده الگوی جدید حداکثر برابر ۳ (خوب) می‌باشد.

H_1 : میانگین وزن معیارهای دوازده‌گانه ارزیابی کننده الگوی جدید بیشتر از ۳ (خوب) می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0 : \mu \leq 3 \\ H_1 : \mu > 3 \end{cases}$$

جدول (۲) نتایج آزمون t یک نمونه ای

Sig	آماره t	میانگین پاسخ (μ)	معیارهای ارزیابی کننده
0.000	7.07	4.16	بهبود انطباق با بکارگیری روش‌های نوین ارزش گذاری
0.000	7.25	4.13	جمع‌آوری درآمدهای قابل اثبات
0.000	8.12	4.38	کاهش زمان ترخیص
0.000	7.88	4.29	کاهش نرخ بازرسی‌های فیزیکی
0.000	7.1	4.11	کارآمدتر نمودن گمرک با تخصیص بهینه منابع انسانی و تجهیزات
0.000	8.47	4.41	جلب رضایت ارباب رجوع
0.000	6.48	4.08	استفاده از ابزارهای لازم برای بررسی اعتبار مفروضات ریسک
0.000	6.02	4.02	سنجش میزان انطباق فعالان اقتصادی با قوانین و مقررات
0.000	7.1	4.11	نظارت بر بهره‌ور بودن پروفایل‌های ریسک
0.000	7.92	4.33	نظارت بر بهره‌وری حسابرسی‌ها
0.000	7.15	4.12	بکارگیری رهنمودهای WCO در زمینه سنجش زمان ترخیص کالاها (رهنمودهای TRS)
0.000	6.02	4.02	بررسی و سنجش دوره‌ای میزان رضایت ارباب رجوع

شوندگان را مشخص کرد در این آزمون فرض صفر و فرض مقابل به شرح زیر است.

H_0 : توزیع متغیرها (میزان اهمیت هریک از معیارهای ارزیابی کننده کیفیت الگوی جدید) باهم یکسان است.

H_1 : حداقل یک جفت از متغیرها دارای اهمیت متفاوت دارند.

رتبه‌بندی میزان اهمیت هر یک از معیارهای ارزیابی -
کننده کیفیت الگوی جدید از نظر مصاحبه‌شوندگان با
استفاده از آزمون فریدمن

• نتایج آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی

با استفاده از آزمون فریدمن میتوان میزان اهمیت هریک از معیارهای ارزیابی کننده کیفیت الگوی جدید از نظر مصاحبه -

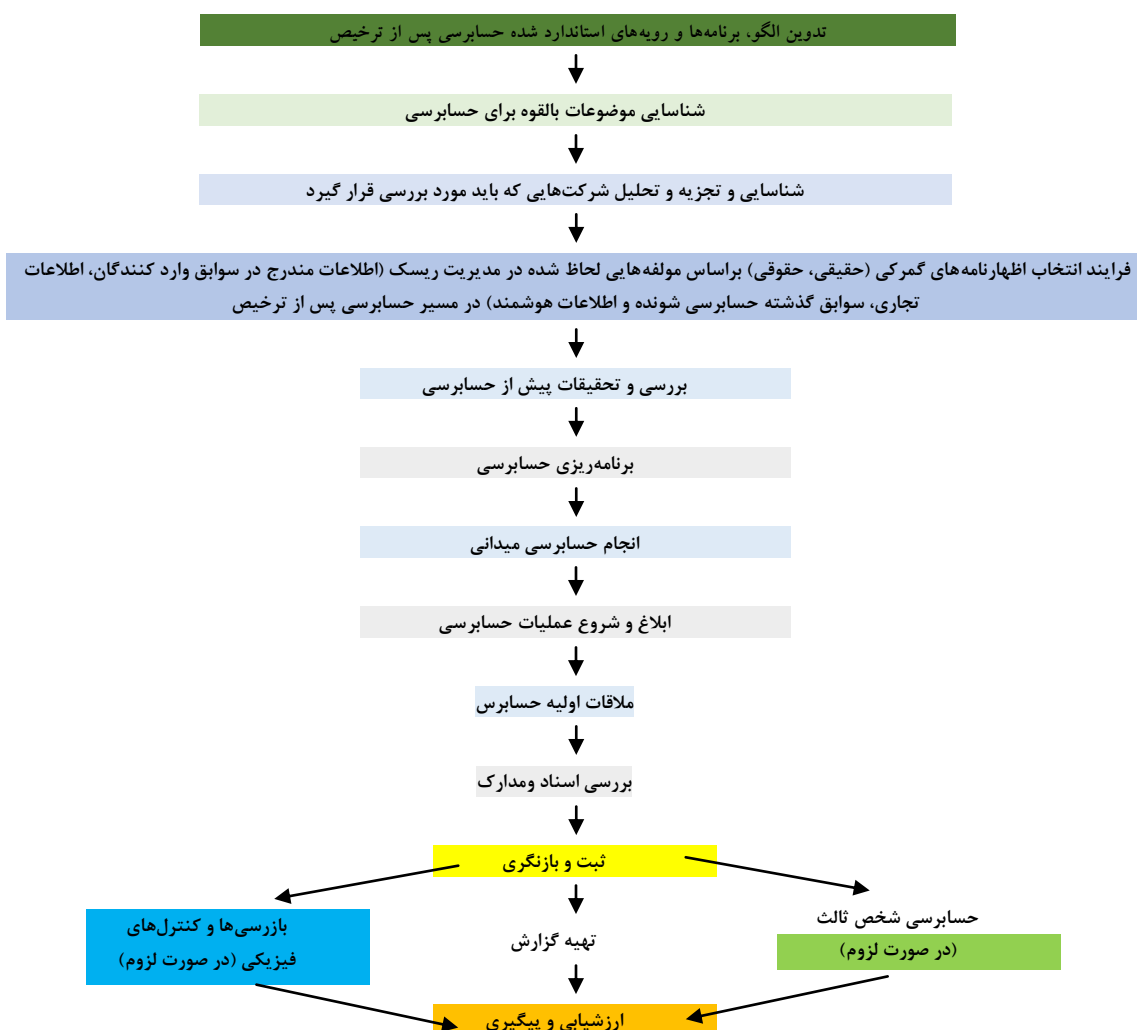
جدول (۳) آزمون فریدمن رتبه‌بندی اهمیت هریک از معیارهای ارزیابی کننده کیفیت الگوی جدید

آماره χ^2	میانگین رتبه	معیارهای ارزیابی کننده
۴۷/۷۷۳	۶/۵۷	بهبود انطباق با بکارگیری روش‌های نوین ارزش گذاری
	۶/۵۴	جمع‌آوری درآمدهای قابل اثبات
	۶/۷۹	کاهش زمان ترخیص
	۶/۷۰	کاهش نرخ بازرسی‌های فیزیکی
	۶/۵۲	کارآمدتر نمودن گمرک با تخصیص بهینه منابع انسانی و تجهیزات

آماره χ^2	میانگین رتبه	معیارهای ارزیابی کننده
	۶/۸۲	جلب رضایت اربابرجوع
	۶/۴۹	استفاده از ابزارهای لازم برای بررسی اعتبار مفروضات ریسک
	۶/۴۳	سنجش میزان انطباق فعالان اقتصادی با قوانین و مقررات
	۶/۵۲	نظارت بر بهره‌ور بودن پروفایل‌های ریسک
	۶/۷۴	نظارت بر بهره‌وری حسابرسی‌ها
	۶/۵۳	بکارگیری رهنمود های WCO در زمینه سنجش زمان ترخیص کالاها (رهنمودهای TRS)
	۶/۴۳	بررسی و سنجش دوره‌ای میزان رضایت اربابرجوع

رتبه‌بندی میزان اهمیت هریک از معیارهای ارزیابی‌کننده کیفیت الگوی جدید به این صورت است که جلب رضایت اربابرجوع بیشترین رتبه و اهمیت را دارد، کاهش زمان ترخیص ، نظارت بر بهره‌وری حسابرسی‌ها ، کاهش نرخ بازرسی‌های فیزیکی و رتبه‌ها و اهمیت بعدی را دارا می باشند.

مقدار آماره آزمون(خی)² در ناحیه رد فرض صفر قرار گرفته است بنابراین نتیجه می‌شود که حداقل یک جفت از متغیرها دارای اهمیت متفاوت دارند و یکسان نمی‌باشد.



شکل(۱) الگوی جدید فرایند و مراحل حسابرسی پس از ترخیص

۶- نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر، ارائه الگوی مطلوب حسابرسی پس از ترخیص در گمرک با رویکرد تسهیل و توسعه تجارت خارجی است. برای نیل به هدف فوق این سؤال مطرح است که الگوی مناسب برای اجرای حسابرس پس از ترخیص کالا در گمرک ایران کدام است در پاسخ به سؤال، ابتدا بر اساس مبانی نظری تحقیق، شاخص‌های حسابرسی پس از ترخیص کالا تدوین و با استفاده از داده‌های حاصل از مصاحبه ۳۰ نفر از خبرگان گمرک مولفه و معیارهای مدل شناسایی گردید. در حال حاضر با عنایت به اینکه در قانون امور گمرکی ماده (۱۴۳) و آئین نامه اجرایی (مواد ۲۰۸ و ۲۰۱) به حسابرسی بعد از ترخیص پرداخته است. لکن اغلب مواد قانونی به آن شکلی که در قانون تسریع شده اجرا نمی‌گردد به شکلی که اکنون تمامی کالاهای مندرج در اظهارنامه‌های گمرکی به دو صورت تجاری و تولیدی و در سه مسیر سبز، زرد و قرمز ترخیص می‌گردند و بازبینی و حسابرسی اظهارنامه‌ها فقط و فقط به استناد اسناد و مدارک ارائه شده تا هنگام ترخیص مورد بررسی قرار می‌گیرد. در حالی که حسابرسی پس از ترخیص می‌بایست با بررسی اسناد، سوابق، دفاتر و ... شرکت‌های ترخیص‌کننده کالا و بازدید و رؤیت از مرحله ورود کالا و عملیات انجام شده بر روی آن تا مرحله خروج کالا صورت بگیرد. بنابراین، طبق نظر کارشناسان جامعه آماری مصاحبه‌شوندگان، این الگو به منظور دستیابی به مزایایی ذکر شده و جهت‌گیری از تقلبات تجاری، کم‌اظهاری، نازل بودن ارزش، تعرفه‌های گمرکی نادرست و استفاده‌های نادرست از اسناد مجعول و خلاف واقع و عدم رعایت قانون امور گمرکی بسیار مناسب می‌باشد.

برای ایجاد وحدت رویه در اجرای فرایند حسابرسی و ارتقای کارایی و اثربخشی حسابرس‌ها، پیروی از یک سری استانداردهای پذیرفته شده می‌تواند نیل به اهداف اجرایی را محقق سازد. هرچند که حسابرسی پس از ترخیص را می‌توان عیناً منطبق بر حسابرسی صورت‌های مالی دانست، اما هر دو فلسفه یکسانی از نظر اطمینان‌بخشی دارند. اهداف و دامنه حسابرسی پس از ترخیص، محدودتر از حسابرسی صورت‌های مالی بوده و مخاطب گزارش آن نیز تقریباً به گمرک محدود می‌شود. بنابراین در بخش برنامه ریزی حسابرسی و اجرای برنامه، به طور نسبتاً کامل و در بخش گزارش‌دهی، به طور محدود می‌توان از استانداردهای ملی حسابرسی استفاده کرد. با کمک حسابرسی پس از ترخیص امکان بررسی و انطباق اظهارنامه‌های تسلیمی به گمرک با قوانین و مقررات مربوط و پرداخت صحیح حقوق ورودی مالیات‌ها و عوارض فراهم می‌-

شود. در این فرایند نظارت بر ورود کالا به کشور صرفاً بر بازدید از کالاها در گمرک بسنده نمی‌شود و کالاها پس از ترخیص نیز توسط اسناد ردیابی شده و از این طریق می‌توان به کاربرد واقعی این واردات و دستیابی به تنظیم واردات بر مبنای نیاز واقعی کمک کرد. در این فرایند دیگر چندان نگران در رفتن کالا از زیر دستان بازرسان گمرک نخواهیم بود و الکترونیکی شدن بسیاری از فرایندها در عین حال می‌تواند به تسریع واردات قانونی توسط واردکنندگان قانونی کمک کند. به طوری که علی‌پور و همکاران (۱۳۹۱) نیز نشان داد که قوانین و مقررات گمرک، زیرساخت‌های گمرک، تکنیک مدیریت ریسک، منابع انسانی گمرک و بازرگانان را به راهکارهای اجرایی حسابرسی پس از ترخیص کالا از گمرک ارائه کردند. همچنین، نتایج تحقیق امینی و همکاران (۱۳۹۷) حاکی از آن است که حسابرسی پس از ترخیص کالا مبتنی بر استانداردهای ملی حسابرسی انجام گیرد. بنابراین، در حیطه قوانین و مقررات گمرکی پیشنهاد می‌شود بازرگانان ملزم به نگهداری اسناد و مدارک و دفاتر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری بوده و همچنین طبق قوانین اجازه انجام حسابرسی و دسترسی به محل فعالیت بازرگانان و دیگر طرف‌های درگیر در فرایند واردات را به گمرک بدهند. علاوه بر این، پیشنهاد می‌شود گمرک، بازرگانان را رتبه‌بندی کرده و به تناسب ریسک هر یک، گواهینامه‌هایی (بصورت دستی یا الکترونیکی) را به منظور بهره‌مندی از مزایایی مانند برخورداری از کمترین میزان بازرسی‌ها و سهولت در فرایند ترخیص، برای آنان صادر کند.

مزایا و سیاست‌های حاصل از اجرای الگوی پیشنهادی

- تسهیل کالاهای تجاری معتبر در پی کاهش کنترل-های مرزی
- دریافت اطلاعات و درک بهتر از تجارت مراجعه-کنندگان به گمرک
- ارزیابی و بازنگری آسان سطوح خطر از طریق مراجعه به محل کار شخص و شناسایی نقاط ضعف و قوت سامانه‌های بازرگانی
- تسهیل یادگیری مراجعین و مدیریت متمرکز بلندمدت و جامع رعایت قوانین و مقررات
- به کارگیری کارآمدتر منابع در اختیار گمرک
- پیشبرد مفهوم خودحسابرسی داوطلبانه
- شناسایی فعالیت‌های متقلبانه و ارجاع آنها به واحد مقابله با تخلفات برای اقدامات مقتضی
- مبنایی جهت ارزشیابی وضعیت کارگزاران مجاز گمرکی

developing countries' customs administrations. World Customs Journal, 5, 46-88.

- * Mwachiro, D.B., (2013). Effect of internal controls on revenue collection in KRA.MBA Project, University of Nairobi.
- * Polner, M (2010). Compendium of Authorized Economic Operator (AEO) Programmes. WCO eSearch Paper No. 8.
- * Priya, S. (2010). Trade facilitation in wto and beyond. Discussion paper 4, Indian Institute of foreign trade, Center for WTO studies.
- * Weru, J.M., Kamaara, M.W.& Weru. A.N. (2013). Impact of Strategic Change: Introduction of Electronic Tax Register for Enhancement of Tax Collection at Kenya Revenue Authority. International Journal of Social Sciences & Entrepreneurship, I (5),257-270.
- * The World Bank, (2011), Post-Clearance Audit: Reference and Implementation Guide, retrieved from: <http://www.wds.worldbank.org/external/default/wdscontentserver/ib/2013/12...pdf>

یادداشت‌ها

- ¹ Hummels
- ² Mwachiro
- ³ Weru & Kamaara

فهرست منابع

- * امینی‌مهر، اکبر و مرکباتچی، غلامرضا (۱۳۹۷)، مدل‌سازی ممیزی پس از ترخیص کالا در گمرک ایران، فصلنامه سیاست‌های مالی اقتصادی، ۶ (۲۲): ۱۵۹-۱۸۸.
- * بهروش، مهناز (۱۳۹۴) "اعلام حمایت مجدد از اجرای موافقت‌نامه تسهیل تجارت توسط جامعه بین‌المللی گمرک" نشریه تخصصی گمرک، سال هفتم
- * پاک‌نیا، حمزه (۱۳۹۲)، حسابرسی بعد از ترخیص، نشریه حسابرسی، شماره ۶۵، تهران: تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.
- * شیشه‌چی‌ها، مجتبی (۱۳۹۶) "موافقت‌نامه تسهیل تجارت،" انتشارات گسترش علوم پایه، تهران.
- * طباطبایی، علی و ثابتی، عباس (۱۳۹۷)، سازمان جهانی گمرک با رویکرد بررسی موانع پیشروی گمرک ج.ا.ا، دوره ۳، شماره ۱۳ - شماره پیاپی ۱۲، تدبیراقتصاد، تهران.
- * عزیزی، شاپور (۱۳۹۶)، "نقش کنوانسیون‌های بین‌المللی در تسهیل تجارت عزیزی"، روزنامه دنیای اقتصاد شماره ۳۳۵۴.
- * عسکرزاده، محمد (۱۳۹۳) "بررسی نظام مدیریت سازمان گمرک‌های جهان در قرن بیست و یکم به منظور ارائه مدل مناسب در کشور" پژوهشنامه اقتصادی جلد ۷، شماره ۲۵.
- * علیپور، مهرداد (۱۳۹۱) "اعمال کنترل پس از ترخیص کالا از گمرک" فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت سال اول / شماره چهارم
- * قانون گمرک ج.ا.ا.
- * کرباسیان مسعود، (۱۳۹۰) "بررسی نظام مدیریت سازمان گمرک‌های جهان در قرن بیست و یکم به منظور ارائه مدل مناسب در کشور" پژوهش‌نامه اقتصادی شماره ۵۲، تهران
- * مرکباتچی، غلامرضا (۱۳۹۴) "شناسایی عوامل اثرگذار بر مدل خطر حسابرسی با بهره‌گیری از روش دلفی" وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه پیام نور، دانشگاه پیام نور استان تهران، دانشکده علوم انسانی، پایان کارشناسی ارشد.
- * یوسفی، محمد (۱۳۹۵) "برنامه‌های مدرن گمرک در قرن ۲۱" انتشارات گمرک ج.ا.ا، تهران.
- * Hummels, D & Schaur, G (2013). "Time as a Trade Barrier," American Economic Review, American Economic Association, vol. 103(7), pages 2935-59.
- * Laporte, G., & Bertrand, J. (2011). Risk management systems: using data mining in