

ارائه مدل ساختاری تفسیری شاخصه های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی در طرح جامع مالیاتی

حسین زارعیان^۱، * فروغ حیرانی^۲، محمود معین‌الدین^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۴/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۲۴

Presenting an Interpretative Structural Model of the Factors Affecting Tax Audit Risk in the Integrated Tax Project

H. Zareian¹, *F. Heyrani², M. Moeinadin³

1. PhD. student of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.

2. Assistant, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.

3. Associate, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.

Received: 2019/7/15

Accepted: 2020/1/14

Abstract

One of the most important challenges in developing countries' tax audits is the inefficiency of resource productivity, which has been implemented the Risk-Based Tax Audit in Iran for overcoming the challenge. Determining and modeling risk indices for taxpayer selection is a key point in the start of the risk-based tax audit process. Due to the lack of a theoretical framework on the factors affecting tax audit risk, the method is exploratory-combined (qualitative: thematic analysis and quantitative: interpretive structural modeling). According to the results, at the lowest level of the model, the general characteristics of the taxpayers as the most influential factor, and at the last level of the model, the "quality of interaction" and "how to pay taxes" are indicative of the taxpayer's risk. The characteristics of taxpayers and their HR expertise lead to the use of accounting principles, existing legal opportunities, or even coverage financial transactions, in order to optimize taxation, which is reflected in the variables of the quality of taxpayer interaction and how the tax is paid.

چکیده

از مهم‌ترین چالش‌های حسابرسی مالیاتی کشورهای در حال توسعه، عدم کارایی در بهره‌وری از منابع است که جهت غلبه بر آن در ایران، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در طرح جامع مالیاتی پیاده‌سازی شده است. تعیین و مدل‌سازی شاخصه‌های اندازه‌گیری ریسک جهت انتخاب مؤدی، نقطه کلیدی در شروع فرایند حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک می‌باشد که این پژوهش به آن می‌پردازد. با توجه به کمبود چارچوب نظری در زمینه شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی، روش پژوهش ترکیبی اکتشافی (کیفی: تحلیل تم و کمی: مدل‌سازی ساختاری تفسیری) است. بر اساس نتایج، در پایین‌ترین سطح مدل "ویژگی‌های کلی مؤدیان" به عنوان عامل دارای بیشترین نفوذ و در آخرین سطح مدل "کیفیت تعامل مؤدی" و "نحوه پرداخت مالیات" نشانگرهایی از ریسک مؤدی هستند. ویژگی‌های مؤدیان و تخصص مالیاتی نیروی انسانی آنان منجر به استفاده از اصول و رویه‌های حسابداری، فرصت‌های قانونی موجود و یا حتی کتمان رویدادهای مالی، در جهت بهینه‌سازی مالیات می‌شود که در متغیرهای کیفیت تعامل مؤدی و نحوه پرداخت مالیات بروز پیدا می‌کند.

Keywords: Tax Audit, Risk Tax Audit, Interpretive Structural Modeling (ISM).

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، مدل‌سازی ساختاری-تفسیری.

JEL Classification: H11, M41

طبقه‌بندی موضوعی: H11, M41

مقدمه

جهت دستیابی به اهداف توسعه‌ای در هر اقتصادی، مالیات مهم‌ترین و قابل‌اطمینان‌ترین عنصر می‌باشد که کلیدی‌ترین قدرت ذاتی هر دولت است و مسائلی نظیر تأمین هزینه‌های عمومی دولت، ارائه خدمات عمومی و همچنین ابزار سیاست‌گذاری و برنامه‌ریزی در جهت اهداف مطلوب هر کشور، موجب افزایش اهمیت مالیات و فرایند مالیات‌ستانی می‌شود.

بر اساس داده‌های بانک جهانی و همچنین سازمان بین‌المللی پول، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران ۱/۶ درصد می‌باشد در حالی که متوسط این نسبت، برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱ در سال ۲۰۱۷ برابر ۲/۳۴ و نرخ متوسط جهانی آن حدود ۲۶ درصد بوده است (بانک جهانی،^۲ ۲۰۱۸).

نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه دارای ویژگی‌هایی نظیر هم‌راستا نبودن ساختار مالیاتی با استانداردهای بین‌المللی، فقدان سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی، سطح پایین تمکین و ظرفیت‌های ناکافی در سازمان مالیاتی هستند (ادمینستون و برد،^۳ ۲۰۰۴؛ بیلی، ۲۰۱۷). فرایند مالیات‌ستانی در ایران نیز دچار چالش‌ها و مشکلاتی نظیر حجم انبوه اظهارنامه‌های مالیاتی، عدم‌پیش‌میزی برای حسابرسی مالیاتی، محدودیت زمانی جهت رسیدگی به اظهارنامه‌ها، فقدان معیارهای مدون جهت رسیدگی، محدودیت نیروی انسانی، وجود قضاوت سلیقه‌ای گسترده در تشخیص مالیاتی، عدم‌ارائه اظهارنامه توسط برخی از مؤدیان مواجه است. کاهش کارایی نظام مالیاتی، علاوه بر احساس بی‌عدالتی مالیاتی، موجب تشویق کسب‌وکارها به اقتصاد غیرقانونی و یا رفتارهای ضدمالیاتی می‌شود (ایبریل و همکاران،^۴ ۲۰۱۰).

مهم‌ترین مؤلفه در مدیریت نامناسب نظام مالیاتی، برنامه حسابرسی ناکارآمد است (ادمینستون و برد، ۲۰۰۴؛ بیلی، ۲۰۱۷) که این مؤلفه موجب کاهش قابلیت حسابرسی مالیاتی (بیلی، ۲۰۱۷)، کاهش امکان شناسایی و محاکمه مجرمان مالیاتی می‌شود (جی.آی.زد،^۵ ۲۰۱۰؛ گوپتا و ناگادورا،^۶ ۲۰۱۰؛ بیلی، ۲۰۱۷).

بدیهی است سازمان امور مالیاتی نباید تک‌تک مؤدیان را

مورد حسابرسی و رسیدگی قرار دهد و همچنین بررسی مداوم مؤدیان کم‌خطر و تمکین‌کننده، هدر دادن منابع توسط دولت و افزایش هزینه فرصت ازدست‌رفته می‌باشد (بانک جهانی، ۲۰۱۱)؛ بنابراین منابع باید برای مؤدیانی صرف شود که از یک سو پتانسیل ایجاد درآمد و سود بالایی داشته و از سوی دیگر احتمال اجتناب مالیاتی بیشتری دارند.

سازمان امور مالیاتی در مسیر گذار از یک سازمان سنتی به یک سازمان مدرن، با یک سری مشکلات و چالش‌های جدی روبه‌رو است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶)، که مهم‌ترین ریسک سازمان امور مالیاتی، عدم‌تمکین مؤدیان می‌باشد. برنامه حسابرسی مالیاتی اثربخش، تأثیری فراتر از افزایش مستقیم درآمدهای مالیاتی دارد (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ بایبر، ۲۰۱۰). این تأثیر به طراحی درست استراتژی انتخاب حسابرسی با تفکیک کارکرد ارزیابی ریسک از کارکرد اجرای حسابرسی (بانک جهانی، ۲۰۱۱) و تمرکز بر مؤدیان با ریسک بالا بستگی دارد (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ برزگری خانقاه و فیض‌پور، ۱۳۹۲). در این راستا، برنامه‌های اصلاح نظام مالیاتی در قالب طرح جامع مالیاتی^۷ تدوین شده که "پیاده‌سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک" از مهم‌ترین این اقدامات است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶).

حسابرسی مبتنی بر ریسک، یک سیستم مدرن انتخاب مالیات‌دهندگان برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای پارامترهای عینی ریسک و عدم‌مداخله مقامات مالیاتی است (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷).

انتخاب مؤدی بر اساس معیار ریسک و برنامه‌ریزی حسابرسی، نیازمند شناسایی سطح ریسک هر مؤدی است. شناسایی ریسک هر مؤدی نیز مستلزم شناسایی شاخصه‌های نشانگر ریسک مؤدی می‌باشد تا بر اساس این شاخصه‌ها، بتوان پیش از اجرای فرایند حسابرسی، اقدام به انتخاب مؤدی جهت حسابرسی نمود.

بررسی پژوهش‌های انجام‌گرفته در حوزه حسابرسی مبتنی بر ریسک، نشان می‌دهد بیشتر پژوهش‌ها به معرفی و ضرورت این نوع حسابرسی پرداخته‌اند. همچنین علی‌رغم این‌که پروژه‌های انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک در دو افق زمانی کوتاه‌مدت و بلندمدت در طرح جامع مالیاتی مد نظر بوده، تاکنون اقدام مؤثری در این زمینه انجام نگرفته است و این پروژه‌ها با چالش‌هایی برای تحلیل و ارزیابی ریسک مواجه می‌باشند. لذا لازم است شناسایی و مدل‌سازی شاخصه‌های مؤثر در انتخاب مؤدی برای حسابرسی مالیاتی

1. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)
2. World Bank
3. Edmiston & Bird
4. Ebrill et al
5. Deutsche Gesellschaft für International Zusammenarbeit (GIZ)
6. Gupta & Nagadevara

برنامه‌ریزی حسابرسی با توجه به طبقات مختلف ریسک مؤدیان انجام می‌گردد. سیستم، ریسک اطلاعات و نحوه رعایت و تمکین مؤدی را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. چنانچه ریسک از آستانه از پیش تعیین شده پایین تر باشد، یک ارزیابی خودکار انجام پذیرفته و برگ تشخیص صادر می‌گردد و چنانچه بیش از آستانه باشد، مؤدی برای حسابرسی و بازنگری به صورت دستی انتخاب می‌گردد (انتخاب جهت حسابرسی مبتنی بر ریسک) و پس از حسابرسی و بررسی‌های لازم، برگ تشخیص صادر می‌شود (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۰).

پژوهش‌های متعددی جهت شناسایی عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات شناسایی شده از طرف بنگاه اقتصادی (مالیات ابرازی) و مالیات شناسایی شده از طرف مقامات مالیاتی (مالیات تشخیصی) به عنوان عوامل بالقوه ریسک مالیاتی (نیومن و همکاران، ۲۰۱۳)، صورت گرفته است. این که چرا عوامل مذکور می‌توانند بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی تأثیرگذار باشند، می‌توان از منظر مدیریت مالیات تبیین نمود (پورحیدری و سروسستانی، ۱۳۹۱). بر مبنای تئوری نمایندگی، انگیزه مدیریت در دستکاری سود می‌تواند به منظور نیل به اهداف خویش صورت گیرد (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۴).

بنابراین مدیریت مالیات به سعی و توانایی مدیران در راستای کاهش هزینه مالیات و نرخ مؤثر مالیات اشاره می‌کند. در واقع در فرآیند مدیریت مالیات، مدیران شرکت‌ها تلاش می‌کنند از طریق کانال‌ها و روش‌های قانونی که وجود دارد، سود مشمول مالیاتی را تغییر دهند (آجیلی و خلیف، ۲۰۲۰).

مالیات یکی از عوامل مهم محیطی تأثیرگذار بر رویه‌های حسابداری است (برزگری و طالب‌نیا، ۱۳۹۲؛ مهرانی و سیدی، ۱۳۹۳) و بنابر اعتقاد گنتر و همکاران^{۱۳} (۱۹۷۷)، سود مشمول مالیات تحت تأثیر روش‌های حسابداری است که می‌تواند شامل روش‌ها و ابزارهای حسابداری فروش، حسابداری مالی، حسابداری بهای تمام شده باشد.

مدیریت مالیات و به‌کارگیری روش‌های حسابداری، می‌تواند خود متأثر از عوامل دیگری باشد. به عنوان مثال بر طبق تئوری قدرت سیاسی (سالامون و سیگفرد^{۱۵}، ۱۹۷۷)، شرکت‌های بزرگتر که از قدرت سیاسی و اقتصادی متمایز نسبت به شرکت‌های کوچکتر بهره می‌برند، می‌توانند بیشتر در طرح‌هایی در جهت کاهش مالیات، سرمایه‌گذاری نمایند.

مبتنی بر ریسک مورد توجه قرار گیرد و انجام مطالعات پژوهشی در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد. در این مطالعه ابتدا مبانی نظری اجرای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در جهان و ایران بیان می‌شود. سپس پژوهش‌های انجام شده قبلی مورد بررسی قرار می‌گیرد. پس از بیان روش‌شناسی پژوهش جهت تعیین شاخصه‌های مؤثر بر ریسک و مدلسازی، به بحث و نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها پرداخته می‌شود.

مبانی نظری

طبق تعریف اداره حسابداری عمومی آمریکا^۸، حسابرسی مالیاتی عبارت است از: جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و مدارک مربوط به اطلاعات ابرازی مؤدی جهت تعیین مقدار صحیح مالیات. حسابرسی مالیاتی فرایند تعیین درآمد مشمول مالیات، با استفاده از دانش حسابداری مالیاتی، بررسی و تحلیل داده‌ها و فعالیت‌های مؤدیان، اعتبارسنجی مشتریان، ارتباط بین این موارد و تصمیم‌گیری در مورد تعیین مقدار مالیات است (لوشی^۹، ۲۰۱۶؛ مورفی و هیگینس^{۱۰}، ۲۰۱۷؛ منصور و کلی^{۱۱}، ۲۰۱۹).

حسابرسی‌های انجام‌گرفته توسط حسابرسان مالیاتی، برای شناسایی و کشف موارد عدم تمکین مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به‌صورت مستقیم بر تمکین مالیاتی و جمع‌آوری درآمدها تأثیر می‌گذارند و تمکین داوطلبانه را به‌وسیله افزایش احتمال شناسایی و اعمال جرایم برای مؤدیانی که تمکین نمی‌کنند، ارتقا می‌دهد (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷).

نیومن و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۳)، مفهوم کلی ریسک را به ریسک مالیاتی مرتبط ساخته و بیان می‌کنند "ریسک مالیاتی، به پتانسیلی که یک فعالیت یا عمل، باعث ایجاد تفاوت بین مبلغ مالیات قطعی با مبلغ برآوردی اولیه می‌شود"، اشاره دارد. بر اساس تعریف ریسک حسابرسی مالی، ریسک حسابرسی مالیاتی را می‌توان چنین بیان کرد: "احتمال این که حسابرس مالیاتی به دلیل خطا یا تقلب مؤدی، تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی ارائه شده را کشف نکند و منجر به تشخیص نادرست در فرایند حسابرسی مالیاتی شود".

در حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، انتخاب مؤدی جهت حسابرسی بر اساس معیار ریسک است، در نتیجه

8. U.S. Government Accountability Office (U.S. GAO)

9. Lushi

10. Murphy & Higgins

11. Mansour & Kalib

12. Newman & et al

13. Ajili & Khelif

14. Guenther & et al

15. Salamon & Siegfried

به عبارت دیگر هرچه شرکت بزرگتر باشد، احتمال آن که مالیات ابرازی خود را با استفاده از روش‌های مدیریت مالیات، به درستی ارائه نکند، بیشتر می‌شود (بیتی و همکاران^{۱۶}، ۲۰۰۲).

تفاوت سودآوری یک صنعت با صنایع دیگر یا یک شرکت با شرکت‌های دیگر در همان صنعت، انگیزه بیشتری برای مدیریت مالیات را در پی خواهد داشت، زیرا به طور طبیعی چنین شرکت‌هایی باید مالیات بیشتری پرداخت نمایند (پورحیدری و سروسناتی، ۱۳۹۱). این تمایل بیشتر منجر به توجه بیشتر به کارکردهای حسابداری و گزارشگری و استفاده از روش‌های حسابداری می‌گردد.

افزایش دانش (پلیل و فریق‌مصطفی^{۱۷}، ۲۰۱۱) و تجربیات مؤدی با گذر زمان (نمیروسکی و ویرینگ^{۱۸}، ۲۰۰۳) و آشنایی بیشتر با تکنیک‌های مدیریت مالیات و استفاده از فرصت‌های بالقوه نظیر قوانین مالیاتی برای برخی از صنایع (پورحیدری و سروسناتی، ۱۳۹۱)، نیز منجر به انتخاب روش‌های حسابداری در جهت مدیریت مالیات می‌گردد.

علاوه بر این، سطح تحصیلات نیز با توانایی مؤدی در فهم قوانین مالیاتی و پذیرش و رفتار کردن براساس این قوانین مرتبط بوده و داشتن دانش مالی و مالیاتی بر نگرش مؤدی نسبت به تعامل با سازمان امور مالیاتی اثرگذار است، به طوری که در بین افراد با تحصیلات بالاتر تمکین مالیاتی بیشتر است و افراد با دانش مالی و مالیاتی، امتیاز مثبت اخلاق مالیاتی بالاتری دارند (بازارت و پیک‌هاردت^{۱۹}، ۲۰۰۹؛ کاستلونگر و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۰).

یکی از راهبردهای برنامه‌ریزی مالیاتی به کارگرفته شده توسط شرکت‌ها هموارسازی درآمد مشمول مالیات است (لو و نیسم^{۲۱}، ۲۰۰۴؛ شولز و همکاران^{۲۲}، ۲۰۰۱). بر این اساس قابلیت پیش‌بینی درآمد مشمول مالیات، نقش مهمی در فرایند برنامه‌ریزی مالیاتی ایفا می‌کند، زیرا پیش‌بینی مزایای مالیاتی آتی، مستلزم برآورد درآمد مشمول مالیات است (می‌بری و همکاران^{۲۳}، ۲۰۱۲؛ حیدرپور و عرب مختاری، ۱۳۹۳).

هموارسازی درآمد مشمول مالیاتی شامل تغییرات در روش ثبت حسابداری برای شناسایی درآمد، استفاده از قوانین سرمایه‌گذاری جهت برخورداری از مزایای مالیاتی می‌شود

(هانوی و ونس^{۲۴}، ۲۰۱۰).

بر اساس پژوهش‌های می‌بری و همکاران (۲۰۱۲) و خدای پور و روستایی (۱۳۹۳)، هموارسازی درآمد مشمول مالیات، امکان استفاده از مزایای مالیاتی آتی را افزایش می‌دهد و برای مؤدی این امکان را فراهم می‌آورد تا راهبرد اجتناب مالیاتی موفق‌تری را به کار گیرند. بنابراین می‌توان انتظار داشت که متناسب با تغییر در روش‌های حسابداری، کیفیت تعامل و رفتار مؤدی هم در جهت اجتناب مالیاتی و استفاده از فرصت‌های قانونی، تغییر نماید.

بر اساس استدلال واتس^{۲۵} (۲۰۰۳)، مادامی که شرکتی سودآور است و درآمد مشمول مالیات دارد و نرخ‌های بهره نیز مثبت باشد؛ این ارتباطات برای شرکت‌ها این انگیزه را بوجود می‌آورد که با رویه‌های مدیریت بهای تمام‌شده و اطلاعات حسابداری مالی نظیر به‌تعمیق انداختن زمان شناسایی درآمدها و تعجیل در شناسایی هزینه‌ها، ارزش فعلی مالیات‌های خود را کاهش دهند (واتس، ۲۰۰۳)، و این امر منجر به استفاده از فرصت‌های قانونی در پرداخت مالیات می‌شود.

پیشینه پژوهش

با بررسی ادبیات پژوهش در دو سطح داخلی و بین‌المللی، مشخص گردید تعداد پژوهش‌هایی که صرفاً به موضوع حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک پرداخته‌اند، بسیار محدود می‌باشد. با این حال، با استفاده از مفاهیمی نظیر تمکین مالیاتی، رفتار مؤدیان، ریسک مالیاتی، خوش‌حسابی مؤدیان و ریسک اظهارنامه، می‌توان به پژوهش‌های مشابه دست یافت که مهمترین پژوهش‌ها به شرح زیر می‌باشد:

لویلند و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به بررسی استفاده از تکنیک‌های یادگیری ماشینی در پیش‌بینی نمره ریسک برای انتخاب مؤدیان جهت حسابرسی پرداخته‌اند. بر اساس نتایج پژوهش، مشخص گردیده که نه تنها استفاده از این تکنیک، می‌تواند رفتار عدم تمکین را به سرعت تشخیص دهد، بلکه نحوه‌ی رفتار ارائه اظهارنامه‌های آتی را پیش‌بینی نماید. همچنین استفاده از حسابرسی تصادفی، موجب تأثیرگذاری بر روی رفتار مؤدیان و تغییر در توزیع نمرات ریسک آن‌ها می‌شود.

داسیلوا و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۶)، به بررسی داده‌های موجود در اداره مالیاتی برزیل با استفاده از تکنیک شبکه‌های بی‌زی

16. Beatty & et al
17. Paili & Fariq Mustapha
18. Niemirowski & Wearing
19. Bazart & Pickhardt
20. Kastlunger & et al
21. Lev & Nissim
22. Scholes & et al
23. Mayberry & et al

24. Hanway & Vance
25. Watts
26. Loyland & et al
27. Da Silva & et al

بودند.

نیکانندیش و مخمل‌باف (۱۳۹۶)، در پژوهشی به واکاوی پژوهش‌های تجربی انجام‌گرفته در حوزه حسابرسی نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد مهم‌ترین چالش نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، عدم‌وجود یک سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد که پیامدهایی نظیر افزایش هزینه تمکین مؤدیان و کاهش کارایی نظام مالیاتی را داشته است.

دستگیر و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهش خود به ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران، پرداخته‌اند. در این پژوهش، عوامل مؤثر بر ریسک مؤدی شامل:

(۱) کیفیت حاکمیت شرکتی (متغیرهای نقش دوگانه مدیر عامل، درصد تعداد مدیران غیرموظف، درصد سهام در دست مدیران، قدرت سهامداران، درصد سهامداران نهادی، ارائه گزارش حسابرسی، ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی)؛

(۲) ویژگی‌های مؤدیان حقوقی (متغیرهای نوع مالکیت، نوع شرکت، نوع فعالیت، تمرکز، عمر فعالیت، اندازه، عضویت در بورس) و

(۳) سابقه مالیاتی شرکت، شناسایی شده‌اند.

عبدلی و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی به اهمیت مسائل اجرایی مالیات‌ستانی پرداخته و با توجه به وجود اطلاعات نامتقارن در زمینه مالیات بر درآمد، برای جلوگیری از پدیده فرار مالیاتی (و افزایش درآمد مالیاتی دولت بدون گسترش پایه‌ها و افزایش نرخ‌های مالیاتی) مکانیزم حسابرسی خاصی معرفی و با استفاده از نظریه بازی‌ها و روش میدانی مورد تحلیل نظری و تجربی قرار گرفته است. نتایج بیانگر آن است که اگر اظهارنامه مالیاتی مؤدیان مشابه، با هم مقایسه گردیده و مؤدیانی که درآمد مشمول مالیات خود را از متوسط گروه، کمتر ابراز نموده‌اند، حسابرسی شوند، منجر به کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت (در شرایط خاص)، کاهش هزینه‌های حسابرسی و ثبات درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود.

ظهوریان (۱۳۸۹)، در پژوهشی با استفاده از نظریه آشوب و روش‌های رگرسیون و شبکه عصبی مصنوعی به دنبال روشی برای ارزیابی اظهارنامه‌های مالیاتی مودیان و تعیین درجه ریسک اظهارنامه‌ها و سپس انتخاب اظهارنامه‌های دارای بیشترین ریسک بوده‌است. در این تحقیق، سود پیش از کسر مالیات از اقلام صورت سود و زیان به عنوان متغیر آشوبناک مد نظر قرار گرفته‌است. بر اساس یافته‌های پژوهش

در جهت تشخیص رفتار مؤدیان پرداخته و بر اساس آن، روش انتخاب حسابرسی مبتنی بر ریسک موجود را بهبود داده‌اند. بر اساس روش ارائه شده پژوهشگران، بهترین نتیجه از روش نایو نسبت به روش‌های دیگر شبکه‌های بی‌زی به دست می‌آید و در صورت انتخاب این روش، با ۳۰ درصد افزایش در تعداد پرونده‌های حسابرسی، درآمدهای مالیاتی در بهینه‌ترین حالت افزایش می‌یابد.

همبرگ و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۵)، پژوهشی با عنوان "تشخیص عدم‌تمکین مالیاتی با استفاده همزمان از ریسک فرار مالیاتی و احتمال حسابرسی" انجام داده‌اند. روش مورد استفاده شامل شبکه‌ای از مالکیت و دنباله‌ای از تراکشن‌ها می‌باشد که خروجی آن احتمال انجام یک حسابرسی را مشخص می‌کند و برای انجام این کار، به هیچ داده اولیه نظیر داده‌های اظهارنامه مالیاتی یا سوابق حسابرسی نیاز نمی‌باشد. تکنیک به کارگرفته‌شده برای تحلیل داده‌ها، تکامل دستوری^{۲۹} (یکی از نسخه‌های الگوریتم ژنتیک) می‌باشد. بر اساس این نتایج، نوسان‌های رفتار یک سیستم، می‌تواند با استفاده از نمای کلی فرار مالیاتی و تشخیص‌های به‌دست آمده از حسابرسی مالیاتی، مدل‌سازی شود.

تهرانی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهش خود، به طراحی مدلی برای پیش‌بینی خوش‌حسابی مؤدیان بزرگ مالیاتی با استفاده از نسبت‌های مالی به عنوان متغیرهای پیش‌بین (مستقل) و روش رگرسیون لجستیک پرداخته‌اند. بر اساس نتایج پژوهش نسبت‌های بازده دارایی‌ها، نسبت آبی و سود ناخالص به‌طور معناداری باعث افزایش احتمال خوش‌حسابی و نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، حاشیه سود عملیاتی و حاشیه سود خالص باعث کاهش احتمال خوش‌حسابی می‌شوند.

در پژوهش قربانی و همکاران (۱۳۹۶)، شاخص‌هایی ارائه می‌شود که با استفاده از آن‌ها می‌توان مؤدیانی که مشکوک به ارائه صورت‌حساب‌های جعلی هستند را شناسایی نمود و ادعا می‌شود به کمک روش‌های داده‌کاوی می‌توان به صورت‌سازی‌هایی که مربوط به درج اطلاعات نادرست مالی و عملیاتی برای فرار از پرداخت مالیات یا کاهش آن است، پی برد. نتایج روش‌های داده‌کاوی، متغیرهایی را که در مورد بنگاه‌های اقتصادی کوچک و بزرگ و متوسط جهت حسابرسی باید مد نظر قرار بگیرد، متمایز کرد. این متغیرها شامل پرداخت مالیات، ویژگی‌های فردی، تاریخچه مؤدی، رفتار و گستره سال مطالعه، چرخه حیات شرکت و روابط

28.Hemberg & et al

29.Grammatical evolution

صرف به ادبیات نظری، نتایج جامعی در پی نخواهد داشت. بنابراین در این پژوهش با علم به این موضوع و برای شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک مؤدی، از روش تحلیل تم^{۳۷} که در پژوهش‌های کیفی کاربرد گسترده‌ای دارد، استفاده شد.

جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی حسابرسان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور بوده که تجربه حسابرسی اشخاص حقوقی بیش از ۱۰ سال و تجربه حسابرسی در طرح جامع مالیاتی را داشته‌اند. روش نمونه‌گیری در بخش کیفی، روش هدفمند قضاوتی می‌باشد. کفایت نمونه‌گیری با روش نمونه‌گیری نظری محقق شد. در این روش نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا می‌کند که الگو به حد ساخت و اشباع برسد. داده‌های مورد نیاز برای شناسایی شاخصه‌های اولیه، در طی مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از خبرگان حسابرسی مالیاتی جمع‌آوری گردید. پرسش اصلی مصاحبه، عوامل نشانگر ریسک مؤدی، قبل از شروع فرایند انجام حسابرسی توسط حسابرسان می‌باشد. پس از انجام مصاحبه، متن مصاحبه‌ها به دقت بررسی و در قالب متنی پیاده‌سازی و برای تجزیه و تحلیل متن مصاحبه‌ها، از تحلیل تم استفاده شد. به این ترتیب مفاهیم، تم‌های فرعی و اصلی جهت شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی تعیین شد.

بخش کمی: مدلسازی ساختاری تفسیری^{۴۰} (ISM)

در این مرحله برای شناسایی و ساخت مدل مدنظر، با استفاده

روش شبکه عصبی مصنوعی به عنوان بهترین روش پیش‌بینی متغیر سود پیش از کسر مالیات بوده است و بنابراین این روش، وضعیت دقیق‌تری از ریسک مؤدی را ارائه می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش از نوع ترکیبی با تأکید بر رویکرد اکتشافی، جهت‌گیری آن از نوع کاربردی، هدف آن اکتشافی و توصیفی و رویکرد پژوهش نیز استقرایی است. پژوهش‌های ترکیبی بر گردآوری، تجزیه و تحلیل و ترکیب دو نوع داده کیفی و کمی در یک پژوهش واحد یا مجموعه‌ای از پژوهش‌ها تأکید می‌کند (پلانو کلارک و همکاران^{۳۰}، ۲۰۰۸)، که به سه دسته بهم‌تنیده^{۳۱}، تشریحی^{۳۲} و اکتشافی^{۳۳} تقسیم می‌شوند (مک‌میلان و شوماخر^{۳۴}، ۲۰۰۱ و کرسول^{۳۵}، ۲۰۰۷).

در روش ترکیبی اکتشافی ابتدا از روش کیفی و سپس از روش کمی برای پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش استفاده می‌شود (کرسول و پلانو کلارک^{۳۶}، ۲۰۰۷) و زمانی به کار می‌رود که پدیده مورد نظر، قبلاً مورد مطالعه قرار نگرفته و یا این که از زاویه جدیدی مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد (مک‌میلان و شوماخر، ۲۰۰۱). بنابراین این پژوهش شامل دو بخش است:

بخش کیفی: تحلیل تم

با توجه به خاص بودن مقوله حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و فقدان پژوهش‌های میدانی در این حوزه، اتکای

جدول ۱. پایایی و روایی بخش کیفی پژوهش

شرح	نام روش	توضیح روش	شاخص	نتیجه	منبع
پایایی	بازآزمون	تعداد ۵ مصاحبه انتخاب و هر کدام از آنها دو بار در یک فاصله زمانی ۳ هفته‌ای توسط پژوهشگر کدگذاری شد.	درصد توافق درون موضوعی: ۸۰ درصد	تأیید	واله ^{۳۸} (۱۹۹۶)
روایی	بررسی همکاران	با یکی از دانشجویان دکتری (حسابرس مالیاتی شاغل در سازمان امور مالیاتی کشور) مراحل انجام تحقیق و یافته‌ها مرور شد و به پرسش‌ها و انتقاداتی که وی در مورد روش‌ها، معانی و تفاسیر موجود در پژوهش مطرح کرد، پاسخ داده شد.		تأیید	کرسول
	بررسی مشارکت‌کنندگان	داده‌های گردآوری‌شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه‌گیری‌ها به مشارکت‌کنندگان ارائه و از آنها خواسته شد تا در مورد صحت و اعتبار آن قضاوت کنند.		تأیید	و میلر ^{۳۹} (۲۰۰۰)
	ممیزی خارجی	دو متخصص خارجی (استاد راهنما و مشاور) که در زمینه تحقیق صاحب نظر بودند، پژوهش را بررسی کردند.		تأیید	

36. Creswell & Plano Clark

37. Thematic Analysis

38. Vale

39. Creswell & Miller

40. Interpretive Structural Modeling

30. Plano Clark & et al

31. Triangulation

32. Explanatory

33. Exploratory

34. McMillan & Schumacher

35. Creswell

جدول ۲. مفاهیم و تم‌های فرعی و اصلی استخراج شده

ردیف	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	تم فرعی	تم اصلی	فراوانی	درصد از مفاهیم	درصد از خبرگان	
۱	امکان بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی	استفاده از فرصت‌های بالقوه در راستای	رایج‌دهنده و تکنیک‌ها	۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	
۲	کیفیت حسابرسی مالی انجام شده توسط حسابرسان مستقل	تأثیر بر حسابرسی مالیاتی		۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳	
۳	حضور زن در فرایند حسابرسی مالیات از طرف مؤدی	ویژگی نیروهای انسانی مرتبط با		۳	۱,۲۱	۲۵	
۴	دانش مالی و مالیاتی مؤدی	حسابرسی مالیاتی		۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳	
۵	وجود مشاور مالیاتی			۶	۲,۴۲	۵۰	
۶	خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار	ویژگی‌های تأمین‌کنندگان	زنجیره ارزش	۱۰	۴,۰۳	۸۳,۳۳	
۷	داشتن شعب یا شرکت‌های وابسته چندگانه (داخلی و خارجی)			۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	
۸	شهرت و اعتبار مؤدی در جامعه			۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	
۹	قرار گرفتن در لیست شرکت‌های آلاینده (مشمول عوارض آلاینده)			۲	۰,۸۱	۱۶,۶۷	
۱۰	ماهیت فعالیت (تولیدی، خدماتی، بازرگانی، پیمانکاری) از نظر ردیابی هزینه‌ها	ویژگی‌های کلی مؤدی		۶	۲,۴۲	۵۰	
۱۱	محل‌های فعالیت شرکت (چندگانه یا دور از محل اداری)			۲	۰,۸۱	۱۶,۶۷	
۱۲	نوع مالکیت سهامداران (سهامی عام، سهامی خاص)			۵	۲,۰۲	۴۱,۶۷	
۱۳	استفاده از تخصص فنی سایر سازمان‌ها در فرایند تشخیص مالیات (نظیر استانداردهای			۳	۱,۲۱	۲۵	
۱۴	تعداد درجه کیفی محصول قابل فروش			۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	
۱۵	تعداد مشتریان	ویژگی‌های مشتریان و محصولات		۳	۱,۲۱	۲۵	
۱۶	تنوع تولید (تعداد محصول)			۳	۱,۲۱	۲۵	
۱۷	مشتری محصول (مصرف‌کننده نهایی (B2C) یا واسطه (B2B))			۶	۲,۴۲	۵۰	
۱۸	نسبت مشتریان غیردولتی به مشتریان دولتی			۳	۱,۲۱	۲۵	
۱۹	سابقه تعلق مالیات متمم به مؤدی در سال‌های قبل	کتمان رویدادهای مالی	رفتار تمکین مالیاتی	۸	۳,۳۳	۶۶,۶۷	
۲۰	ارائه کامل اسناد و مدارک در زمان مندرج در دعوت‌نامه یا درخواست تمدید			۸	۳,۳۳	۶۶,۶۷	
۲۱	اظهارنامه‌های الحاقی ارزش افزوده			۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	
۲۲	زمان انجام تکالیف مالیاتی (در موعد مقرر قانونی، خارج از موعد مقرر قانونی)	کیفیت تعامل و سوابق انجام تکالیف مالیاتی		۶	۲,۴۲	۵۰	
۲۳	سابقه نحوه ابلاغ اوراق مالیاتی (ابلاغ به مؤدی و کارکنان، ابلاغ قانونی، استنکاف)			۲	۰,۸۱	۱۶,۶۷	
۲۴	سوابق نحوه قطعیت مالیات (تمکین، توافق، هیأت بدوی، هیأت تجدید نظر، هیأت ماده			۶	۲,۴۲	۵۰	
۲۵	پرونده‌های معوق مالیات ارزش افزوده			۳	۱,۲۱	۲۵	
۲۶	سوابق پرداخت مالیات ابرازی توسط مؤدی	نحوه استفاده از اختیارات قانونی در پرداخت مالیات		۵	۲,۰۲	۴۱,۶۷	
۲۷	سوابق پرداخت مالیات قطعی توسط مؤدی			۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳	
۲۸	نسبت جرایم قابل بخشش به جرایم غیرقابل بخشش			۶	۲,۴۲	۵۰	
۲۹	امکان اعتبارسنجی داده‌های ارائه شده با سامانه‌های اطلاعاتی داخل سازمان	امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی		قابلیت تطبیق	۱۰	۴,۰۳	۸۳,۳۳
۳۰	امکان تطبیق داده‌ها با منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی نظیر بانک، گمرک و ...				۹	۳,۶۳	۷۵
۳۱	مغایرت لیست حقوق سامانه مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی				۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳
۳۲	تفاوت معنادر سود شرکت با شرکت‌های مشابه	تفاوت با ویژگی‌ها و نسبت‌های صنعت	۷		۲,۸۲	۵۸,۳۳	
۳۳	داشتن ترکیبی از مشتریان داخلی و خارجی (صادرات)		۷		۲,۸۲	۵۸,۳۳	
۳۴	فروش به شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار	استفاده از اطلاعات حسابداری فروش برای تأثیر بر حسابرسی مالیاتی	کارکردهای گزارشگری و حسابداری	۱۲	۴,۸۴	۱۰۰	
۳۵	فعالیت یا تولید در زمینه کالا یا خدمت مشمول ارزش افزوده			۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	
۳۶	اخذ تسهیلات بانکی			۳	۱,۲۱	۲۵	
۳۷	زبان ابرازی طی حداقل دو سال متوالی	استفاده از اطلاعات حسابداری مالی برای		۱۰	۴,۰۳	۸۳,۳۳	
۳۸	عدم تناسب نسبت هزینه حقوق و دستمزد به کل هزینه‌ها با توجه به ماهیت فعالیت مؤدی	تأثیر بر حسابرسی مالیاتی		۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳	
۳۹	نوسان معنادر در ارقام صورت‌های مالی در حداقل ۲ سال متوالی			۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳	
۴۰	بالا بودن نسبت موجودی کالای ساخته‌شده به فروش طی حداقل دو سال متوالی	تکنیک‌های مدیریت بهای تمام‌شده		۱۱	۴,۴۴	۹۱,۶۷	
۴۱	نسبت مواد وارداتی به کل مواد اولیه مورد استفاده در تولید			۵	۲,۰۲	۴۱,۶۷	
۴۲	سهم حساب جاری شرکا و کارکنان در انجام هزینه‌ها و خرید			۱۱	۴,۴۴	۹۱,۶۷	
۴۳	نسبت هزینه‌های پرداختی از تنخواه به کل هزینه‌ها	منابع هزینه‌ها		۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	

جدول ۴. سطح بندی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی

عوامل	خروجی	ورودی	مشترک	سطح
(۱) استفاده از اطلاعات حسابداری فروش برای تأثیر بر حسابرسی مالیاتی	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	-
	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	-
	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	-
	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	-
	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	-
	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	۶
(۲) استفاده از اطلاعات حسابداری مالی	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۲ و ۶ و ۲	-
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۲ و ۶ و ۲	۲
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۲ و ۶ و ۲	-
(۳) تکنیک های مدیریت بهای تمام شده	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۳ و ۳	-
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۳ و ۳	-
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۳ و ۳	۳
(۴) منابع هزینه ها	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۴ و ۴	-
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۴ و ۴	-
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۴ و ۴	۳
(۵) امکان اعتبارسنجی داده ها با سامانه های اطلاعاتی	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	-
	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	-
	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	-
	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	-
	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	-
	۱۳ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۳ و ۵ و ۱۳	۶
(۶) تفاوت با ویژگی های صنعت	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۲ و ۶ و ۲	-
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۲ و ۶ و ۲	-
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۲ و ۶ و ۲	۲
(۷) کتمان رویدادهای مالی	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۷ و ۷	-
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۷ و ۷	-
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۷ و ۷	-
	۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۷ و ۷	۴
(۸) کیفیت تعامل و سوابق انجام تکالیف	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۸	۱
(۹) استفاده از اختیارات قانونی در پرداخت	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱ و ۸	۱
(۱۰) ویژگی های تأمین کنندگان	۱۰ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۰ و ۱۰	-
	۱۰ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۰ و ۱۰	-
	۱۰ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۰ و ۱۰	-
	۱۰ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۰ و ۱۰	-
	۱۰ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳	۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۰ و ۱۰	۵
(۱۱) ویژگی های کلی مؤدی	۱۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱۱ و ۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۱	-
	۱۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱۱ و ۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۱	-
	۱۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱۱ و ۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۱	-
	۱۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱۱ و ۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۱	-
	۱۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱۱ و ۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۱	-
	۱۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱۱ و ۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۱	-
	۱۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱۱ و ۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۱	-
	۱۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و ۱۰ و ۱۳ و ۱۴	۱۱ و ۱ و ۵ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴	۱۱	۸

→ ادامه جدول			
-	۱۲	۱۲و۱۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۲	۱۲و۱۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۲	۱۲و۱۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۲	۱۲و۱۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۲	۱۲و۱۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۲	۱۲و۱۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
۷	۱۲	۱۲و۱۱	۱۳
-	۱۳و۵و۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۱و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۳و۵و۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۱و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۳و۵و۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۱و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۳و۵و۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۱و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۳و۵و۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۱و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱	۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
۶	۱۳و۵و۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۱و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱	۱۳و۵و۱
-	۱۴	۱۴و۱۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۴	۱۴و۱۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۴	۱۴و۱۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۴	۱۴و۱۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
-	۱۴	۱۴و۱۱	۱۴و۱۳و۱۲و۱۰و۹و۸و۷و۶و۵و۴و۳و۲و۱
۷	۱۴	۱۴و۱۱	۱۴

۵. **بخش بندی سطح:** برای تعیین سطح هر یک از عوامل باید مجموعه عوامل خروجی، ورودی و مشترک آن‌ها مشخص شود. سپس بر اساس آن سطح بندی صورت می‌گیرد (جدول ۴).

۶. **ترسیم مدل:** پس از تعیین روابط و سطح متغیرها، می‌توان مدل را ترسیم نمود. به همین منظور، ابتدا متغیرها برحسب سطح آنها به ترتیب از بالا به پایین تنظیم می‌شوند. در پژوهش حاضر متغیرها در هشت سطح قرار گرفتند (شکل ۱). در بالاترین سطح مدل، کیفیت تعامل مؤدی و نحوه پرداخت مالیات و در پایین ترین سطح، ویژگی‌های کلی مؤدی قرار گرفته‌اند که همانند زیربنای مدل عمل می‌کند و مدل از این مورد شروع شده و به سایر متغیرها منجر می‌شود. در سطوح بعدی، متغیرهای دیگر قرار دارند که در شکل ۱ آورده شده است.

۷. **تجزیه و تحلیل قدرت نفوذ و میزان وابستگی (نمودار MICMAC):** در تحلیل MICMAC عوامل بر اساس میزان نفوذ و وابستگی به چهار دسته تقسیم می‌شوند:

۱) دسته اول متغیرهای خودمختار هستند که میزان وابستگی و نفوذ کمی دارند. هیچ کدام از عوامل شناسایی شده

۲. **تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری:** با توجه به عوامل چهارده گانه مؤثر بر ریسک حسابداری مالیاتی، ماتریس خودتعاملی ساختاری به صورت جدول ۳ می‌باشد. از خبرگان مورد نظر در این مرحله از پژوهش خواسته شد تا نظر خود را در مورد روابط دویه‌دوی این عوامل با استفاده از علائم مد نظر در پرسش نامه مشخص نمایند. تعداد ۱۰ پرسش نامه، به عنوان مبنای تحلیل و به کمک نمادهای زیر مورد استفاده قرار گرفت.

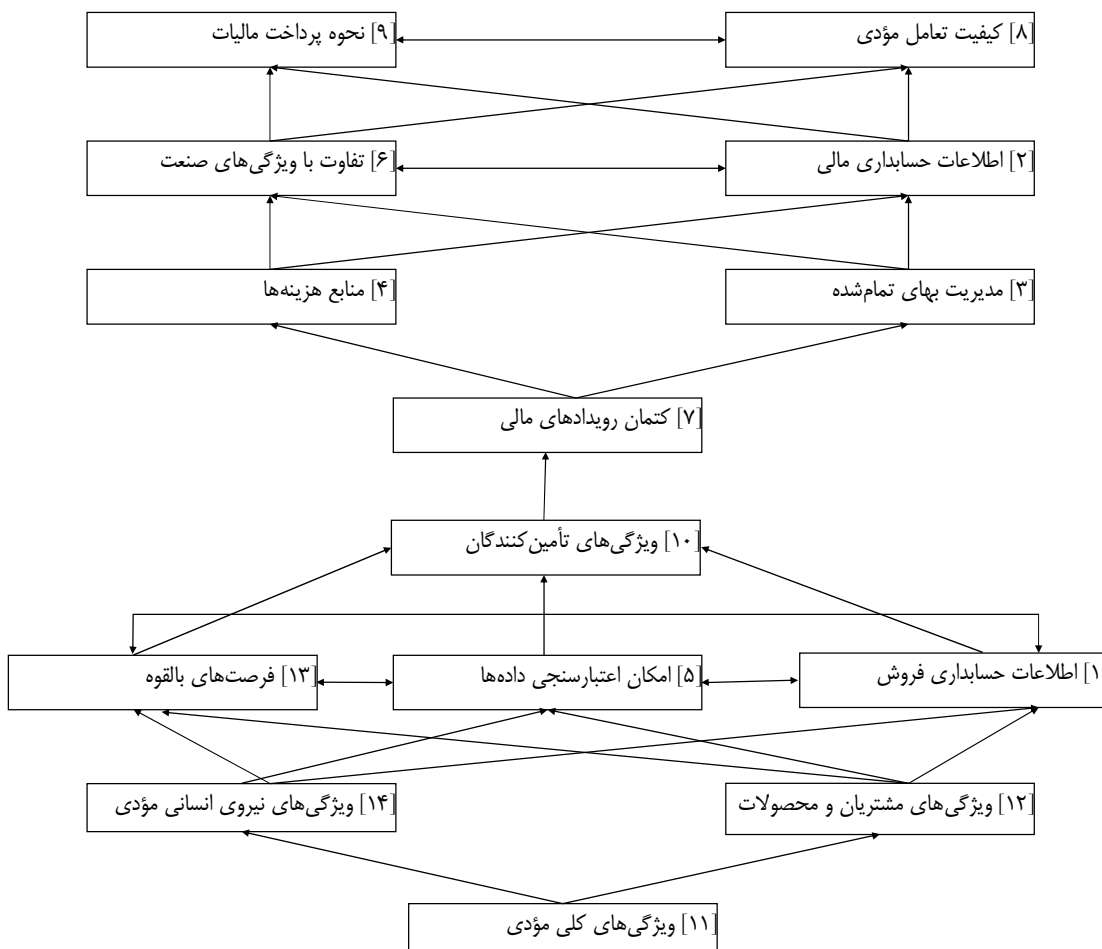
V: متغیر I بر تحقق متغیر J کمک می‌کند.

A: متغیر J بر تحقق متغیر I کمک می‌کند.

X: متغیر I و J هر دو بر تحقق هم کمک می‌کند.

O: متغیر I و J با یکدیگر ارتباط ندارند.

۳. **ایجاد ماتریس دسترسی اولیه و نهایی:** با تبدیل علائم راهنمای ماتریس SSIM بر اساس قواعد پیش گفته به اعداد صفر و یک، می‌توان به ماتریس دست‌یابی رسید. برای انتخاب عدد صفر یا یک، از اجماع نظر خبرگان استفاده گردید. ماتریس دست‌یابی به دست آمده، از لحاظ سازگاری مورد بررسی قرار گرفت و تغییرات مورد نیاز در آن صورت گرفت و ماتریس نهایی ایجاد شد. میزان نفوذ از جمع سطری و میزان وابستگی از جمع ستونی حاصل می‌شود که ماتریس نفوذ-وابستگی بر اساس آن شکل می‌گیرد.



شکل ۱. مدل عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی

فرد	۱۱																		
	۱۴-۱۲																		
				۱۳-۵-۱															
						۱۰													
							۷												
										۴-۳									
														۶-۲					
																		۹-۸	
	وابستگی																		

شکل ۲. تحلیل MICMAC عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیاتی

در این دسته قرار نمی‌گیرند.

۲) دسته دوم متغیرهای وابسته هستند که دارای وابستگی قوی و نفوذ ضعیف هستند. عوامل ۸، ۹، ۲، ۶، ۳، ۴ و ۷ در این دسته قرار می‌گیرند.

۳) دسته سوم متغیرهای پیوندی (رابط) هستند که وابستگی و نفوذ زیاد دارند. هر چند بر اساس نمودار، هیچ یک از عوامل در این دسته قرار نمی‌گیرند، اما می‌توان گفت متغیرهای ۷ و ۱۰ جزء این دسته از عوامل هستند.

۴) دسته چهارم متغیرهای مستقل هستند که دارای وابستگی کم و نفوذ زیاد هستند. متغیرهای ۱۰، ۱، ۵، ۱۳، ۱۲، ۱۴ و ۱۱ جزء این عوامل هستند.

بحث و نتیجه‌گیری

محدودیت‌هایی نظیر تعداد زیاد مؤدیان و منابع انسانی و بودجه‌ای سازمان امور مالیاتی، باعث شده تا حسابرسی تمام مؤدیان مالیاتی، نامطلوب باشد، بنابراین ترویج فرهنگ تمکین مالیاتی، مبتنی بر اعتماد به مؤدیان و مداخله کمتر حسابرسان مالیاتی، ضروری می‌باشد که این ضرورت مستلزم توسعه حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد. در ایران، پیش از اجرای طرح جامع مالیاتی، تمام مؤدیان شناسایی شده، مورد حسابرسی قرار می‌گرفتند که باعث اتلاف منابع سازمان امور مالیاتی و کاهش دقت و کیفیت حسابرسی مالیاتی و بالتبع افزایش فرار مالیاتی می‌شد.

انتخاب برای حسابرسی مالیاتی، نیازمند شاخص یابی و مدل‌سازی ریسک مؤدی می‌باشد که با مطالعه ادبیات پژوهش و همچنین طرح‌های پژوهشی و اجرایی انجام گرفته در حوزه حسابرسی مالیاتی در ایران مشخص گردید، پژوهش‌چندانی در مورد شناسایی شاخصه‌هایی جهت ارزیابی ریسک حسابرسی مالیاتی وجود ندارد.

پژوهش حاضر با هدف شناسایی و مدل‌سازی شاخصه‌های مؤثر در ریسک حسابرسی مالیاتی انجام شده است. در بخش کیفی از روش تحلیل تم جهت شناسایی شاخصه‌ها و در بخش کمی از مدل‌سازی ساختاری-تفسیری جهت مدل‌سازی شاخصه‌ها استفاده شده است.

پنج تم اصلی شناسایی شده مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی عبارتند از:

۱- کارکردهای گزارشگری و حسابداری: کارکردهای گزارشگری و حسابداری، استفاده آگاهانه مؤدیان از حسابداری فروش، حسابداری مالی، حسابداری بهای تمام شده و منابع هزینه‌های انجام گرفته در جهت ارائه اطلاعات

تأثیرگذار بر حسابرسی مالیاتی می‌باشد. مهم‌ترین کارکرد گزارشگری، ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان این اطلاعات می‌باشد. مربوط و قابل‌اتکابودن اطلاعات، منجر به تصمیم‌گیری‌های درست برای ذی‌نفعان خواهد شد، اما به دلیل تضاد منافع بین مؤدی و حسابرسی مالیاتی، ممکن است گزارش‌های حسابداری تهیه‌شده توسط مؤدی در جهت کاهش میزان مالیات وی باشد.

بر اساس دیدگاه انتقادی، ویژگی عینیت و یا بی‌طرفی در اطلاعات حسابداری مورد تردید است و حسابداری به عنوان ابزاری برای مشروعیت و پایداری فعالیت‌های شرکت‌ها مطرح می‌شود. حسابداری بیان عینی و بی‌طرفانه از واقعیت اقتصادی شرکت نیست، بلکه با استفاده از کارکردهای گزارشگری و حسابداری، بیان جانبدارانه‌ای ارائه می‌کند که باعث افزایش ریسک مؤدی و ایجاد چالش در فرایند حسابرسی مالیاتی می‌شود.

۲- قابلیت تطبیق داده‌ها: منظور از قابلیت تطبیق داده‌ها، امکان اعتبارسنجی داده‌های ابرازی مؤدی با سامانه‌های اطلاعاتی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی می‌باشد. هر چه این امکان گسترده‌تر باشد، عدم‌تقارن اطلاعاتی بین حسابرسان مالیاتی و مؤدی کاهش می‌یابد و بنابراین کیفیت حسابرسی مالیاتی افزایش خواهد یافت. علاوه بر این، آگاهی مؤدی از امکان تطبیق داده‌ها مانعی در ابراز اطلاعات نادرست می‌باشد. تطبیق داده‌ها از طریق استفاده از سامانه‌های اطلاعاتی برون‌سازمانی (نظیر بانک، گمرک، تأمین اجتماعی)، سامانه‌های اطلاعاتی درون‌سازمانی (نظیر صورت معاملات فصلی، لیست حقوق) و اطلاعات شرکت‌های مشابه انجام خواهد شد. مطالعه تجربیات پیاده‌سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در کشورهای توسعه‌یافته نشان می‌دهد قابلیت تطبیق داده‌های موجود در سامانه‌های اطلاعاتی، یکی از ضرورت‌ها و پایه‌های اساسی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک می‌باشد.

۳- رفتار تمکین مالیاتی: مفهوم تمکین مالیاتی، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی در زمینه‌های ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به‌موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به‌موقع مالیات می‌باشد. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند، رفتار وی به نوعی عدم‌تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد.

مهم‌ترین هدف هر سیستم حسابداری، تهیه و ارائه

مستقیم مبنی بر ارائه گزارش حسابرسی مالی، ترغیب مؤدیان جهت انجام حسابرسی و انتخاب مؤسسات حسابرسی باکیفیت تر بوده است.

از مهم ترین ناکارایی های نظام مالیاتی، گسترش معافیت های مالیاتی و به ویژه در مورد مؤدیان بزرگ است که مؤدیان با آگاهی و یا به واسطه استفاده از مشاوران مالیاتی، از ضعف ها و شکاف های قانونی، در جهت منافع خود و یا حتی اجتناب مالیاتی استفاده می نمایند.

پس از شناسایی عوامل مؤثر، ارتباط بین آنها با استفاده از روش مدل سازی ساختاری تفسیری شناسایی و در قالب الگویی در شکل ۱ نمایش داده شد. در پایین ترین سطح مدل "ویژگی های کلی مؤدیان" به عنوان عامل مؤثر و دارای بیشترین نفوذ و کمترین وابستگی قرار گرفته است. ویژگی های مالکیت مؤدی نظیر سهامی عام یا خاص، داشتن شعب و ساختار فیزیکی و جغرافیایی مؤدی و همچنین نوع فعالیت مؤدی (با توجه به شرایط ردیابی هزینه ها در هر نوع فعالیت) از اساسی ترین ویژگی های است که می تواند بر روی رفتارهای مالیاتی و امکان تغییر در گزارش ها و صورت های مالی برای مؤدی مؤثر باشد. شرکت های سهامی عام به دلیل تضاد منافع کمتر با سازمان امور مالیاتی نسبت به شرکت های سهامی خاص و همچنین الزامات قانونی برای شرکت های سهامی عام، انگیزه کمتری برای رفتارهای ضد مالیاتی دارند. وجود شعب مختلف برای مؤدی و امکان انتقال هزینه ها و حساب سازی با توجه به مباحث قیمت گذاری انتقالی، می تواند یک عامل پایه ای و اساسی بر روی ریسک حسابرسی مالیاتی مؤدیان باشد. همچنین امکان ردیابی هزینه های انجام گرفته برای حسابرس مالیاتی با توجه به نوع فعالیت مؤدی متغیر است. بنابراین بدیهی است این ویژگی های کلی که متأثر از چشم انداز و استراتژی ها و رسالت سازمانی مؤدی می باشد به عنوان اولین و پایه ای ترین عامل در الگوی ارائه شده مورد توجه قرار می گیرد.

پس از مشخص شدن ویژگی های کلی مؤدیان در سطح بعد "ویژگی مشتریان و محصولات" و "ویژگی نیروی انسانی مرتبط با حسابرسی مالیاتی" عامل های مؤثر می باشند. بدیهی است که این دو عامل از ویژگی های کلی مؤدی تأثیر می پذیرند و تنظیم و برنامه ریزی می گردند. هر چند این عامل ها در بخش های بازاریابی و منابع انسانی شرکت، نمود پیدا می کنند اما توجه به این عوامل، می تواند حسابرس را در تشخیص ریسک مالیاتی و همچنین تشخیص دقیق تر مالیات یاری کند. وجود محصولات متنوع و تعداد زیاد مشتریان و به ویژه مشتریان بخش غیردولتی، امکان تغییر در میزان فروش

اطلاعات باکیفیت برای استفاده کنندگان آن است. با وجود به کارگیری بهای تاریخی، به عنوان مبنای ارزش گذاری در شرایط تورمی، این اطلاعات قابلیت اتکا در تصمیم گیری ها را از دست می دهد. حسابداری تورمی، یک رویه مورد استفاده در بسیاری از کشورها می باشد، اما در ایران این رویه مجاز نمی باشد، بنابراین با شرایط تورمی کشور و مجاز نبودن حسابداری تورمی، مؤدیان با استفاده از تسهیلات قانونی موجود، پرداخت مالیات را به تأخیر می اندازند.

۴- زنجیره ارزش: از دیدگاه مدیریتی، زنجیره ارزش مجموعه فعالیت هایی است که زنجیروار به همدیگر متصل هستند و منجر به خلق محصول با ارزش برای مصرف کننده و سودآوری برای شرکت می شود. فعالیت های زنجیره ارزش شامل فعالیت های اصلی (نظیر تولید محصول، بازاریابی و فروش) و فعالیت های پشتیبانی (نظیر ساختار سازمانی، تکنولوژی و تأمین کنندگان) است.

مؤدی می تواند با استفاده از برخی ویژگی های زنجیره ارزش مانند ماهیت عملیات، مکان یابی فعالیت های زنجیره ارزش، بازار هدف و ویژگی های محصول و یا تغییر عمده تأمین کنندگان خود، تصویری نادرست از وضعیت مالی و سودآوری، با هدف تأثیرگذاری بر حسابرسی مالیاتی ارائه دهد. در مقابل حسابرسان مالیاتی با آگاهی از تکنیک های حسابداری مدیریت مورد استفاده توسط مؤدی مانند قیمت گذاری انتقالی، تحلیل رفتار هزینه و تجزیه و تحلیل مشتریان، می تواند در جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی اقدام کند.

۵- راهبردها و تکنیک ها: استفاده مؤدی از فرصت ها و منابع موجود برای تشخیص و یافتن بهترین موقعیت تعامل و ارتباط با سازمان مالیاتی به عنوان راهبردها و تکنیک های مؤدی مد نظر قرار می گیرد. راهبردها و تکنیک های مورد استفاده شامل بهره گیری از معافیت های مالیاتی، انتخاب کیفیت حسابرسی مالی، استفاده از مشاوران مالیاتی و دانش و آگاهی مؤدی از مباحث مالی و مالیاتی می باشد.

نقش اجتماعی حسابرسی ایجاب می کند، یک حسابرس مالی نسبت به کشف تقلب و گزارش موارد غیرقانونی و بر خلاف هنجارهای جامعه، مسؤولیت و پاسخگویی داشته باشد، لذا بالابودن کیفیت حسابرسی مالی انجام شده، باعث افزایش قابلیت اعتماد صورت های مالی برای تمام ذی نفعان خواهد شد و می تواند فرصت بالقوه ای برای تأثیر بر فرایند حسابرسی مالیاتی باشد. همچنین هدف ماده ۲۷۲ قانون مالیات های

تعویق انداختن پرداخت مالیات، آخرین تلاش‌های خود را برای کاهش میزان مالیات خود انجام می‌دهد.

بر اساس نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌گردد:

۱) سازمان امور مالیاتی سازوکاری برای ارزیابی شفافیت گزارش‌های مالی و اسناد و مدارک ارائه شده را تدوین و بر اساس آن، مؤدیان را از نظر شفافیت امتیازدهی کند و در فرایند حسابرسی مالیاتی، مدنظر قرار گیرد.

۲) با توجه به وجود برخی مغایرت‌ها بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری، سازمان امور مالیاتی به تغییر و اصلاح قوانین در جهت کاهش این شکاف اقدام نماید تا به واسطه ایجاد وحدت رویه در گزارشگری مالی و افزایش مسؤلیت پاسخگویی مؤدی، کیفیت گزارشگری مالی و در نتیجه کیفیت حسابرسی مالیاتی افزایش یابد.

۳) با استفاده بیشتر از فن‌آوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی و تقویت زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری سازمان امور مالیاتی کشور، امکان اعتبارسنجی داده‌ها در هنگام ورود اطلاعات توسط مؤدی در ابتدای فرایند (نظیر ارائه اظهارنامه‌ها) و بررسی صحت اطلاعات با پایگاه‌های مختلف درون و برون سازمانی به صورت خودکار فراهم گردد.

۴) سازمان امور مالیاتی به بازنگری جرایم موجود و دستورالعمل‌های بخشودگی جرایم و همچنین ارائه پاداش‌ها، جوایز و مشوق‌های مالیاتی به مؤدیان در جهت افزایش رفتار تمکین مالیاتی بپردازد.

۶) در جهت بهینه‌سازی ریسک مالیاتی مؤدیان، سازمان امور مالیاتی می‌تواند الزامات و شرایطی را برای بهره‌گیری آنان از راهبردها و تکنیک‌های موجود در نظر بگیرد. مواردی نظیر استفاده از اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی به عنوان مشاور مالیاتی و یا بهره‌گیری از خدمات مؤسسات حسابرسی با کیفیت بالاتر، با احتمال بیشتر در جهت کاهش ریسک مؤدی عمل می‌نماید.

۷) با توجه به اهمیت و تأثیرگذاری مبادله با شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار در ریسک مالیاتی، لازم است از طریق هماهنگی وزارت صنعت، معدن و تجارت، اداره ثبت شرکت‌ها و سازمان امور مالیاتی و بهره‌گیری از فن‌آوری‌های نوین، در جهت شناسایی و حذف شرکت‌های فاقد اعتبار اقدام گردد. همچنین طراحی سامانه‌های سازمان به گونه‌ای باشد که امکان ثبت مبادله‌های مالی با چنین شرکت‌هایی وجود نداشته باشد.

در مجموع استفاده از شاخصه‌ها و مدل معرفی شده در این پژوهش، می‌تواند برای شناسایی مؤدیان از نظر ریسک حسابرسی مالیاتی، به کار گرفته شده و بر این اساس، میزان

و یا جابه‌جایی اقلام صورت‌های مالی بین مشتریان یا محصولات، برای مؤدی فراهم می‌شود. از طرف دیگر به‌کارگیری متخصصان حوزه‌های مالیاتی در شرکت، بر اساس تحلیل هزینه-منفعت، می‌تواند بیانگر قصد مؤدی در توجه به میزان مالیات شرکت می‌باشد که می‌تواند به صورت فرار مالیاتی و یا اجتناب مالیاتی، موجب انحراف در تشخیص مالیات حقه مؤدی گردد.

در سطح بعدی، عامل‌های "امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی"، "استفاده از اطلاعات حسابداری فروش" و "استفاده از فرصت‌های بالقوه نظیر بهره‌گیری از حسابرسی مالی توسط مؤدی یا معافیت‌های مالیاتی" قرار دارد که می‌توان گفت بر اساس ویژگی‌های مشتریان و محصولات و همچنین نیروهای انسانی مرتبط با حسابرسی مالیاتی، عامل‌های این سطح نیز برنامه‌ریزی می‌شوند. به عنوان مثال وجود تعداد زیاد مشتریان، امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی را کاهش داده و بنابراین منجر به ریسک بیشتر مؤدی می‌گردد یا وجود نیروی انسانی متخصص مالیاتی، به مؤدی این امکان را می‌دهد که از فرصت‌های قانونی موجود در راستای منافع خود بهره‌برداری نماید و یا در تنظیم صورت‌های مالی و گزارش‌های مربوط به بخش حسابداری فروش، کاهش مالیات را هدف‌گذاری نمایند.

هدف‌گذاری برای تغییر گزارش‌های حسابداری و مالی، می‌تواند منجر به تغییر در "ویژگی‌های تأمین‌کنندگان" شود که از سطوح قبلی تأثیر می‌پذیرد. مهم‌ترین اقدام در این زمینه خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار می‌باشد. "کتمان رویدادهای مالی" که منجر به مالیات متمم برای مؤدی در سال‌های آتی خواهد شد.

همچنین بر اساس مدل مشخص می‌گردد در سطح بعدی، مؤدی با بهره‌گیری از "تکنیک‌های مدیریت بهای تمام‌شده"، "تغییر در منابع و محل هزینه‌ها"، "اطلاعات حسابداری مالی" و "ارائه صورت‌های مالی دارای تفاوت معنادار با صنعت"، اقدام به کاهش مالیات تشخیصی خود کند که نشان‌دهنده ریسک بیشتر مؤدی هست.

در آخرین سطح، "کیفیت تعامل مؤدی و انجام تکالیف مالیاتی" و "نحوه پرداخت مالیات" نشانگرهایی از ریسک مؤدی هستند. این سطح، مربوط به مراحل اصلی نقش‌آفرینی سازمان امور مالیاتی در فرایند مالیات‌ستانی می‌باشد که مؤدی با استفاده از اقداماتی نظیر درخواست تمدید برای ارائه اسناد و مدارک، ارائه اظهارنامه‌های الحاقی ارزش افزوده، اعتراض جهت به تعویق انداختن قطعی‌شدن مالیات و یا به

- ریسک یا طبقه هر مؤدی از نظر ریسک مشخص گردد. پس از تعیین ریسک هر مؤدی، این امکان برای سازمان امور مالیاتی فراهم می‌شود تا استراتژی‌ها مؤثر و هدفمند در جهت ارتقای تمکین مالیاتی را تدوین و واکنش متناسب با سطح ریسک هر مؤدی مشخص شود. این کار باعث بهره‌وری در منابع سازمان مالیاتی و ارتقای تمکین مالیاتی و گسترش فرهنگ مالیاتی خواهد شد.
 - در پایان جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:
 - ۱) بررسی نقش شاخص‌های کلان اقتصادی نظیر نرخ تورم، شاخص اشتغال و یا سیاست‌های کلان اقتصادی و مالیاتی کشور بر میزان ریسک حسابرسی مالیاتی.
 - ۲) ارائه الگو یا مدلی برای سنجش ریسک حسابرسی مالیاتی یا طبقه‌بندی مؤدیان بر اساس ریسک.
 - ۳) بررسی چگونگی بهره‌گیری از کلان داده‌های اقتصادی و یا داده‌های سازمان‌های مختلف در جهت ارزیابی ریسک مؤدیان.
- منابع**
- آذر، عادل و بیات، کریم. (۱۳۸۷). طراحی مدل فرآیند محوری کسب و کار با رویکرد مدلسازی ساختاری تفسیری (ISM). *نشریه مدیریت فناوری اطلاعات*، ۱(۱)، ۳-۱۸.
 - بزرگری خانقاه، جمال و فیض‌پور، محمدعلی. (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه. *مجله پژوهش‌های حسابداری*، ۱، ۱۲۳-۱۴۲.
 - بزرگری، محمد رضا و طالب‌نیا، قدرت اله. (۱۳۹۲). شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۸(۲۱)، ۳۱-۵۶.
 - پژوهان، جمشید. (۱۳۸۶). *اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها)*. تهران: نشر جنگل.
 - پورحیدری، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۴(۶۲)، ۶۱-۷۷.
 - تهرانی، رضا؛ عباسیان، عزت‌اله و آخوندی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی مدلی برای پیش‌بینی خوش‌حسابی مؤدیان بزرگ مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۱(۸۶)، ۱۱-۲۹.
 - حیدرپور، فرزانه و عرب مختاری، محمدعلی. (۱۳۹۳). تأثیر هموارسازی سود بر درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۱۰)، ۴۷-۵۴.
 - خدای‌پور، احمد و روستایی، شکوفه. (۱۳۹۳). بررسی ارتباط بین هموارسازی درآمد مشمول مالیات با اجتناب از مالیات و محتوای اطلاعاتی آن. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۱۰)، ۳۵-۴۶.
 - دستگیر، محسن؛ ایزدی‌نیا، ناصر؛ عسکری، علی و رضائی، سیدمهدی. (۱۳۹۴). ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۵(۷۳)، ۹-۴۴.
 - سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۹۶). *مروری بر عملکرد، اقدامات، برنامه‌ها و چالش‌های سازمان امور مالیاتی کشور*. تهران: معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل؛ دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.
 - سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۹۷). *الگوی برای مدیریت ریسک تمکین مالیاتی*. تهران: معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل؛ دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.
 - ظهوریان، ابوالفضل. (۱۳۸۹). انتخاب برای ممیزی مالیاتی بر مبنای ریسک. *پژوهشنامه مالیات*، ۸(۵۶)، ۱۷۷-۲۱۰.
 - عبدلی، قهرمان؛ ابریشمی، حمید و حسینی فرد، سیدمحمد. (۱۳۹۴). تحلیل نظری و تجربی حسابرسی مالیاتی مطلوب در مالیات بر درآمد جهت کاهش فرار مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۸(۷۶)، ۴۱-۶۷.
 - قربانی، ابوالفضل؛ لایقی، کامران و داوودی، فاطمه. (۱۳۹۶). شناسایی صورت حساب جعلی مؤدیان مالیاتی به کمک تکنیک‌های داده کاوی. *پژوهشنامه مالیات*، ۳۳(۸۱)، ۱۶۷-۱۹۳.
 - مشایخی، بیتا؛ مهران، ساسان؛ مهران، کاوه و کرمی، غلامرضا. (۱۳۸۴). نقش اقلام تعهدی اختیاری در مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۴۲، ۶۱-۷۴.
 - مهران، ساسان و سیدی، سید جلال. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰، ۱۳-۳۳.
 - نیک‌اندیش، مسعود و مخملباف، احمد. (۱۳۹۶). واکاوی تحقیقات تجربی حوزه حسابرسی نظام مالیات بر ارزش افزوده. *ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری*، ۴۰.

- Ajili, H. & Khelif, H. (2020). Political Connections, Joint Audit and Tax Avoidance: Evidence from Islamic Banking Industry. *Journal of Financial Crime*, (27)1, 155-171. <<https://doi.org/10.1108/JFC-01-2019-0015>>
- Arlinghaus, B.P. (1998). Goal Setting and Performance Measures by Tax Professionals in Fortune 500 Companies. *The Tax Executive*, (6)50, 434-442.
- Bazart, C. & Pickhardt, M. (2009). Fighting Income Tax Evasion with Positive Rewards: Experimental Evidence. *LAMETA, University of Montpellier Working Papers*, 09-01. <<http://ideas.repec.org/p/lam/wpaper/09-01.html>>
- Beatty, A., Ke, B. & Petroni, K. (2002). Earnings Management to Avoid Earnings Declines Across Publicly and Privately Held Banks. *The Accounting Review*, 77, 547-570.
- Belay, M. (2017). Challenges of Tax Audit Administration in Addis Ababa: Evidence from Small Taxpayer Branches. *Department of Accounting and Finance School of Business Administration, Saint Mary University*.
- Besley, T. & Persson, T. (2014). Why Do Developing Countries Tax So Little. *Journal of Economic Perspectives, American Economic Association*, (4)28, 99-120.
- Biber, E. & Hamad, Ch. (2011). *Modern tax administration and managing compliance the workshop managing taxpayer compliance and taxpayer audit*. Tehran: INTA.
- Biber, E. (2010). Revenue Administration: Taxpayer Audit Development of Effective Plans, Technical Notes and Manuals. *IMF, Fiscal Affairs Department*.
- Cheng, C.H. & Lin, Y. (2002). Evaluating the Best Main Battle Tank Using Fuzzy Decision Theory with Linguistic Criteria Evaluation. *European Journal of Operational Research*, (142), 174-186.
- Creswell, J.W. & Plano Clark, V.L. (2007). *Designing and conducting mixed methods research*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Creswell, J.W. (2007). *Qualitative inquiry and research design, choosing among five approaches*, 2nd edition, California: Sage publication.
- Creswell, John W. and Miller, Dana L. (2000). Determining Validity in Qualitative Inquiry. *Theory into Practice*, (3)3, 124-130.
- Da Silva., Leon S'olon., Rigitano., Henrique de C., Carvalho., Rommel N., Souza. & Jo~ao Carlos F. (2016). Bayesian Networks on Income Tax Audit Selection - A Case Study of Brazilian Tax Administration. *Proceedings of the 13th UAI Bayesian Modeling Applications Workshop (BMAW 2016)*, 14-59.
- Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ). (2010). Addressing Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries. *Eschborn, the German Federal Ministry for Economic Cooperation and Development (BMZ)*.
- Ebrill, L.P., Keen, M. & Victoria, P. (2010). *The modern VAT*. Washington D.C: International Monetary Fund.
- Edmiston, K.D. & Bird, R.M. (2004). Taxing Consumption in Jamaica: The GCT and the SCT, International Tax Program, Institute for International Business, *Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto*.
- Guenther, D.A., Maydew, E.L. & Nutter, S.E. (1977). Financial Reporting, Tax Costs and Book-Tax Conformity. *Journal of Accounting and Economics*, (23), 225-248.
- Gupta, M. & Nagadevara, V. (2010). Audit Selection Strategy for Improving Tax compliance: Application of Data Mining Techniques.
- Hanway, K. & Vance, S. (2010). Accounting Method Changes and Elections to Increase Taxable Income. *In What's New in Tax, edited by L. KPMG*.
- Harberger, A.C. (1995). The ABCs of Corporation Tax Incidence: Insights into the Open-Economy Case. *In American Council for Capital Formation, Tax Policy and Economic Growth. Washington D.C, American Council for Capital Formation*, 51-73.

- Hemberg, E., Rosen, J., Warner, G., Wijesinghe, S., & O'Reilly, U.M. (2015). Tax Non-Compliance Detection Using Co-Evolution of Tax Evasion Risk and Audit Likelihood. In Proceedings of the 15th International Conference on Artificial Intelligence and Law (ICAIL '15). *ACM, New York, NY, USA*, 79-88.
- Kastlunger, B., Dressler, S.G., Kirchler, E., Mittone, L. & Voracek, M. (2010). Sex Differences in Tax Compliance: Differentiating Between Demographic Sex, Gender-Role Orientation, and Prenatal Masculinization (2D: 4D). *Journal of Economic Psychology*, (31), 4, 542- 552.
- Kvale, S. (1996). Inter Views: An introduction to qualitative research interviewing. *Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc.*
- Lev, B. & Nissim, D. (2004). Taxable Income, Future Earnings and Equity Values. *Accounting Review*, (4)79, 1039-1074.
- Loyland, K., Raaum, O., Torsvik, G. & Ovrum, A. (2019). Compliance Effects of Risk-Based Tax Audits. *Working Paper*, Oslo Fiscal Studies (OFS).
- Lushi, I. (2016). Effect of Integrity of the Officers on Reduce the Tax Evasion or Increase of the Revenue Survey in Kosovo. *European Journal of Sustainable Development*, (15)2, 51-56.
- Mansour, I. & Kalib, M. (2019). The Impact of Using Analytical Procedures on Reducing the Cost of Tax Audit; The Jordanian Income and Sales Tax Department. *International Business Research*, (112)2, 52-65.
- Mayberry, M.A., McGuire, S.T. & Omer, T.C. (2012). Smoothing Taxable Income, Tax Avoidance, and the Information Content of Taxable Income. *Working Paper*, Texas A&M University.
- McMillan, J.H. & Schumacher, S. (2001). *Research in education: A conceptual introduction*, 5th edition. New York: Adison Wesley Longman, Inc.
- Murphy, K.E. & Higgins, M. (2017). Concepts in federal taxation 2018, 25th Ed. *Cengage Learning*.
- Neuman, S., Omer, T. & Schmidt, A. (2013). Risk And Return: Does Tax Risk Reduce Firms' Effective Tax Rates?. *Working Paper, Ph.D. Thesis*, Texas A&M University and North Carolina State University.
- Niemiowski, P. & Alexander J.W. (2003). Taxation Agents and Taxpayer Compliance. *Journal of Australian Taxation, Department of Business Law and Taxation Monash University*, (6).
- OECD. (2004). compliance Risk Management: Audit case Selection Method, Information Notes. *October 2004, Tax Administration Compliance Sub-Group*.
- Palil, M.R. & Mustapha, A.F. (2011). Determinants of Tax Compliance in Asia: A case of Malaysia. *European Journal of Social Sciences*, (24)1.
- Plano Clark, V., Creswell, J., O'Neil Green, D., & Shope, R. (2008). *Mixing quantitative and qualitative approaches: An introduction to emergent mixed methods research*. In: S. HesseBiber & P. Leavy (Eds.) Handbook of Emergent Methods, New York: The Guilford Press.
- Roy, A.K. (2008). Risk Based Internal Audit-Need for Such Approach in Banking Sector for Implementation of Accountant. July-September.
- Salamon, L.M. & Siegfried, J.J. (1977). Economic Power and Political Influence: The Impact of Industry Structure on Public Policy. *American Political Science Review*, (71)3, 1026-1043.
- Scholes, M.S., Wolfson, M.A., Erickson, M., Maydew, E.L. & Shevlin, T. (2001). *Taxes and business strategy*, 2nd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Watts, R. (2003). Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications. *AccountingHorizons*, (3)17, 207-222.
- World Bank. (2011). *Risk-based tax audits; approaches and country experiences*. Edited by Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi and Jan Loeprick. Washington D.C: The World Bank.

- World Bank. (2011). Supporting the Development of More Effective Tax Systems. *Report to The G-20 Development-Working Group*
- World Bank. (2018). *Doing business 2017, IRAN*. Washington D.C: The World Bank.