مدیریت ریسک مالیاتی با تأکید بر اندازه و نوع فعالیت مؤدیان حقوقی

سیدمهدی رمضانی[1]

علی عسکری[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۴/۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۱/۱۴

چکیده

مدیریت ریسک یکی از ابزارهای مدیریت تمکین مالیاتی بوده و هدف از آن، ارتقاء تمکین مالیاتی مؤدیان می‌باشد. در این رویکرد عوامل مؤثر بر سطح ریسک مودیان، شناسایی مودیان در سطوح مختلف ریسک، طبقه‌بندی و استراتژی‌های مؤثر و هدفمند مالیاتی جهت عکس العمل متناسب با هر کدام از سطوح ریسک انتخاب و اعمال می‌گردد تا در نتیجه آن تمکین مودیان، مدیریت و با ارائه خدمات و آموزش مناسب، خود اظهاری و تمکین داوطلبانه نهادینه گردد. اندازه مؤدیان از جمله عوامل اصلی مؤثر بر ریسک آن‌ها می‌باشد. در واقع تدوین و به‌کارگیری استراتژی‌های مؤثر و هدفمند برای تمکین مالیاتی بدون توجه به اندازه آن‌ها امکان‌پذیر نخواهد بود. در این تحقیق در قالب دو فرضیه اصلی، ارتباط معنی‌دار متغیر مستقل اندازه مؤدی با متغیر وابسته ریسک تمکین مؤدی در بین ۲۱۰ مؤدی حقوقی اداره کل مالیاتی غرب تهران مورد آزمون قرار گرفته است. برای آزمون ارتباط معنی‌داری متغیر اندازه مؤدی، از آزمون واریانس یکطرفه ناپارامتری کروسکال – والیس استفاده گردید. در نتیجه این آزمون مشخص گردید متغیر اندازه مؤدی با متغیر وابسته ریسک مؤدی ارتباط معکوس معنی‌داری دارد. علاوه بر این ارتباط معکوس بین اندازه مؤدی و ریسک برای اشخاص حقوقی فعال در بخش‌های مختلف تولیدی، خدماتی، بازرگانی و پیمانکاری نیز مورد بررسی قرار گرفت که در این بین تنها برای مؤدیان فعال در بخش بازرگانی، شاهد ارتباط معنی‌دار معکوس بین اندازه مؤدی و ریسک تمکین بودیم. به‌عبارت دیگر با افزایش اندازه مؤدیان فعال در بخش بازرگانی، ریسک تمکین ایشان کاهش می‌یابد.

واژه‌های کلیدی: ریسک تمکین اشخاص حقوقی، اندازه مؤدی، مدیریت ریسک، مدیریت تمکین مالیاتی، بخش فعالیت مؤدی

---

۱. دکترای تخصصی در رشته حسابداری (نویسنده مسئول) rsayedmehdi@yahoo.com

۲. رئیس کل سابق سازمان امور مالیاتی کشور و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز askari- azdwar@yahoo.com

۱- مقدمه

مشکلات موجود نظام مالیاتی ایران از قبیل ایرادات و ناهمسویی سیاست‌ها، نظام‌ها و فرآیندهای ناکارآمد مالیاتی، عدم وجود دید یکپارچه به مؤدیان مالیاتی و اطلاعات ایشان و دانش ناکافی مؤدیان و ضعف فرهنگ پرداخت مالیات منجر به افزایش هزینه‌های عملیاتی، افزایش شکایات و نارضایتی و افزایش حجم فرارهای مالیاتی و کاهش درآمدها گردیده است. لذا بر اساس موارد ذکر شده، نواقص و کاستی‌های موجود در اطلاعات، فرایندها، اجرا و قوانین موجود نظام مالیاتی، اهمیت اجرای طرح جامع مالیاتی را ایجاب نموده است (سازمان امور مالیاتی ایران، شهریور ۱۳۹۱).

در سال‌های اخیر در سازمان امور مالیاتی ایران، پروژهٔ انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک زیر مجموعه محور نظام یکپارچه مالیاتی در طرح جامع مالیاتی دیده شده، ولی هنوز عملیاتی نگردیده است. در وضعیت موجود کارکرد حسابرسی با کارکرد انتخاب یکی می‌باشد، اما در وضعیت مطلوب و با استفاده از مدل امتیازدهی بر مبنای ریسک مؤدی (برگرفته از کاواجا و دیگران، ۲۰۱۱ و همچنین سازمان مالیاتی ایران، شهریور ۱۳۹۰) تفکیک کارکرد حسابرسی از کارکرد انتخاب، کاهش تنش بین ممیزان و مؤدیان به دلیل عدم ارتباط مستقیم، حصول اطمینان از رفتار یکسان و غیر تبعیض‌آمیز برای انتخاب اظهارنامه و حسابرسی، کاهش فرار مالیاتی، پردازش‌های الکترونیکی و متمرکز، بهبود و افزایش رضایت مؤدیان، افزایش درآمدهای مالیاتی با تمرکز بیشتر بر مؤدیان پر ریسک و توجه به عوامل مؤثر بر کیفیت حاکمیت شرکتی اشخاص حقوقی، حاصل می‌گردد. باتوجه به اینکه در ایران دومین منبع تأمین‌کننده مصارف بودجه‌ای مالیات می‌باشد، شناسایی مؤدیان با ریسک بالا و تمرکز منابع برای حسابرسی آنها به همراه اعتماد به خوداظهاری مؤدیان کم ریسک (بدون مداخله سازمان امور مالیاتی) منجر به پیشگیری از رفتارهای مجرمانه گردیده و در نتیجه تمکین مالیاتی را ارتقاء می‌بخشد.

در خصوص ارتباط بین مالیات و حاکمیت شرکتی، می‌توان این‌گونه نتیجه گرفت که شرکت‌ها تمایل به کاهش بدهی مالیاتی خود دارند (تیموتی،۲۰۱۰ :۱). سیستم حاکمیت شرکتی[1] مطلوب از منظر دولت به رویکردی اطلاق می‌شود که حقوق دولت نیز به عنوان یکی از گروه‌های ذینفع رعایت گردیده و سهم وی از سود شرکت به صورت دقیق و روشن مشخص شود. اگر عوامل حاکمیت شرکتی که مبانی نظری آن اذعان به رعایت حقوق کلیه ذینفعان دارد، در شرکت وجود داشته باشد، انتظار می‌رود مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی و قطعی توسط ماموران مالیاتی تاحدود زیادی منطبق باشد و در نتیجه می‌توان گفت این‌گونه عوامل بر ریسک تمکین مؤدیان حقوقی مؤثر می‌باشند. بر طبق فرضیه هزینه سیاسی، انتظار

1. Corporate Governance

می‌رود شرکت‌های بزرگ‌تر کمتر به مدیریت مالیات روی بیاورند زیرا از این طریق هم سود خالص کمتری را گزارش خواهند کرد و هم با پرداخت منصفانه مالیات، باعث می‌شوند دولت توجه کمتری نسبت به این شرکت‌ها داشته باشد (سروستانی، ۱۳۹۱). اندازه مؤدیان به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر مدیریت سود بر سطح ریسک مودیان تاثیرگذار بوده و توجه به آن، اولین گام در تحلیل محیط ریسک و در نتیجه مدیریت ریسک می‌باشد. در واقع تفکیک طبقات مختلف مؤدیان اجازه می‌دهد تا مقامات مالیاتی، استراتژی‌های مؤثر و هدفمندی برای تمکین مالیاتی ارائه دهند و در نتیجه بتوانند عکس‌العمل متناسب با سطح ریسک و بهترین پاسخ برای خدمات مورد نیاز مؤدیان فراهم نمایند.

تجربیات بین‌المللی نشان می‌دهد، تعداد اندکی از شرکت‌های بزرگ (کمتر از یک درصد)، مسئول تأمین ۷۰-۶۰ درصد مجموع مالیات داخلی هستند. در حالی که تعداد بسیار زیادی از شرکت‌های کوچک، مسئول تأمین ۱۰-۵ درصد مجموع مالیات داخلی هستند و بین این دو طبقه، شرکت‌های متوسط مسئول تأمین ۳۰-۲۰ درصد مجموع مالیات هستند و این‌گونه توزیع مؤدیان در بیشتر کشورها مشابه است (رمضانی و همکاران، ۱۳۹۲).

در شرکت‌های کوچک هرچند حسابرسی مبتنی بر ریسک برای اطمینان از تمکین مالیاتی ضروری می‌باشد، اما حسابرسی آنها اغلب هزینه‌بر بوده و به ندرت دارای اثربخشی می‌باشند و در نتیجه حجم حسابرسی و تکرار آن بایستی در این‌گونه شرکت‌ها کمتر باشد. بنابراین یک ممیزی تمکین و برنامه‌های حسابرسی مالیاتیِ ویژه برای بنگاه‌های کوچک ضروری می‌باشد. مدیریت ریسک مؤدیان مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک تمکین و تحلیل ارزیابی ریسک توسط سیستم سازمان مالیاتی و در نتیجه انتخاب مؤدی جهت حسابرسی می‌باشد. در ایران مدل کامل و جامعی جهت ارزیابی ریسک مؤدیان و در نتیجه برنامه‌ریزی حسابرسی با توجه به ریسک طبقات مختلف مؤدیان، وجود ندارد. طبقه‌بندی مودیان بر اساس اندازه یکی از گام‌های اساسی در مدیریت ریسک و برنامه‌ریزی رفتار سازمان مالیاتی و نحوه ارائه خدمات به مودیان می‌باشد. در این تحقیق نقش اندازه مؤدیان به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر ریسک تمکین اشخاص حقوقی و همچنین تاثیر اندازه مؤدیان در بخش‌های مختلف تولیدی، بازرگانی، خدماتی و پیمانکاری بر ریسک، تجزیه و تحلیل و ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری تحقیق

تکنیک‌های مدیریت ریسک تمکین، صرفاً به حسابرسی مالیاتی محدود نمی‌شوند و بخشی از رویکرد جامع و مشارکتی جهت ارتقاء تمکین مالیاتی می‌باشد و به‌طور چشمگیری موجب تغییر دیدگاه سازمان

مالیاتی و مؤدیان خواهد گردید. به دلیل محدود بودن منابع دولت و تعداد بسیار زیاد مؤدیان (بالاخص موسسات کوچک و متوسط[1])، مدیریت ریسک، ابزاری مؤثر در مدیریت تمکین مالیاتی مؤدیان بوده و در یک سازمان مالیاتی مدرن از اولویت خاصی برخوردار می‌باشد. سازمان مالیاتی متناسب با سطح ریسک تمکین هر مؤدی، یک استراتژی تمکین را برنامه‌ریزی و اعمال می‌نماید (نظیر مکاتبه، اخطار، اعتماد به خوداظهاری، حسابرسی محدود و حسابرسی جامع). شناسایی و انتخاب مؤدی جهت حسابرسی، به دلیل محدودیت منابع و تعداد بسیار زیاد مؤدیان، نیازمند روشی سیستماتیک و بر مبنای ریسک می‌باشد (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۰۴). اینکه سازمان مالیاتی بتواند تک تک مؤدیان را مورد ممیزی و رسیدگی قرار دهد غیرممکن است و بررسی مداوم مؤدیان کم خطر و تمکین کننده، هدر دادن منابع توسط دولت می‌باشد. به نوعی می‌توان گفت هزینه فرصت از دست رفته برای یک چنین بررسی‌هایی بسیار بالا است، بنابراین منابع باید برای مؤدیانی که پتانسیل ایجاد درآمد و سود بالایی دارند، صرف گردد. سازمان مالیاتی باید با هزینه-منفعت نمودن روش‌ها و تکنیکهای خود، ۱- تمکین مالیاتی توسط مؤدیان را به منظور شناسایی و پیشگیری از رفتار مجرمانه مدیریت نماید؛ و ۲- بوسیله ارائه خدمات و آموزش مناسب، مؤدیان را در تمکین و پرداخت تعهدات مالیاتی‌شان کمک نماید. چنین سیستم مدرنی بر پایه خوداظهاری و تمکین داوطلبانه[2] توسط مؤدیان پایه ریزی شده است و کارکرد ارزیابی ریسک از کارکرد اجرای حسابرسی تفکیک می‌گردد (کاواجا و همکاران، ۲۰۱۱).

سازمان مالیاتی باید حسابرسی را برای مؤدیان با ریسک بالا استفاده نماید و این تمرکز به احتمال زیاد، درآمدهای بالاتری را در پی خواهد داشت و مسلماً عامل بازدارنده قوی برای متخلفان خواهد بود. دیگر حسابرس سازمان مالیاتی درگیر پردازش اظهارنامه مالیاتی نمی‌گردد و این موضوع به صورت خودکار انجام می‌شود. سازمان مالیاتی منابع انسانی و مادی خود را نیز همزمان صرف ارتقا خدمات مالیاتی، آموزش و اطلاع رسانی در جهت مدیریت تمکین و ارتقا تمکین داوطلبانه توسط مودیان، می‌نماید.

در یک سیستم نمره‌دهی ریسک از مشخصات و ویژگیهای مؤدی، جهت شناسایی و ارزیابی ریسک تمکین استفاده می‌شود. سیستم، ریسک اطلاعات و نحوه تمکین مؤدی را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. چنانچه ریسک از آستانه از پیش تعیین شده پائین‌تر 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

1. Small and Medium - Sized Enterprises (SMEs)
2. Voluntary Compliance

لازم، برگ تشخیص صادر و ابلاغ می‌شود (سازمان مالیاتی ایران، ۱۳۹۰). طبق اعلام رسمی سازمان امور مالیاتی، ایران معادل ۶۵/۵ درصد از کارکنان سازمان مذکور در پستها و وظایف مربوط به حسابرسی، رسیدگی و سایر امور ممیزی اشتغال دارند، این در حالیست که در بسیاری از کشورهای جهان با اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک، بخش قابل توجهی از نیروی انسانی در خدمات مؤدیان و امور تمکین مشغول به کار می‌باشند. غیر از ژاپن و آلمان، سایر کشورها بین ۲۰ تا ۴۰ درصد کارکنان خود را به امور تشخیص و حسابرسی تخصیص داده‌اند و در مقابل مدیریت تمکین و امور مؤدیان را تقویت کرده‌اند که این موضوع موجب کاهش هزینه‌های اداری به دلیل افزایش تمکین داوطلبانه و وصول به‌موقع مالیات به دلیل کوتاه شدن فرایند رسیدگی و تشخیص گردیده است (سازمان مالیاتی ایران ،شهریور ۱۳۹۱).

طبقات مختلف مؤدیان و مدیریت ریسک آن‌ها

تفکیک مؤدیان از نظر اندازه، اولین گام حیاتی در تحلیل محیط ریسک و در نتیجه مدیریت ریسک می‌باشد. در واقع فهم طبقات مختلف مؤدیان اجازه می‌دهد تا مقامات مالیاتی، استراتژی‌های مؤثر و هدفمند برای تمکین مالیاتی ارائه دهند تا عکس‌العمل متناسب با ریسک هر طبقه و بهترین پاسخ به خدمات مورد نیاز مؤدیان فراهم گردد. تجربیات بین‌المللی نشان می‌دهد، تعداد اندکی از شرکت‌های بزرگ (کمتر از یک درصد) مسئول تأمین ۷۰-۶۰ درصد مجموع مالیات داخلی هستند. در حالی که تعداد بسیار زیادی از شرکت‌های کوچک، مسئول تأمین ۱۰-۵ درصد مجموع مالیات داخلی هستند و بین این دو طبقه، شرکت‌های متوسط مسئول تأمین ۳۰-۲۰ درصد مجموع مالیات هستند و این‌گونه توزیع مؤدیان در بیشتر کشورها مشابه است.

ریسک در شرکت‌های بزرگ

حاکمیت شرکتی در سیاست‌های مالیاتی ایفای نقش می‌نماید و در خصوص ارتباط بین مالیات و حاکمیت شرکتی، می‌توان این‌گونه نتیجه گرفت که شرکت‌ها تمایل به کاهش بدهی مالیاتی خود دارند (تیموتی،۲۰۱۰). از آنجایی که شرکت به عنوان یک شخصیت حقوقی، یک مودی مالیاتی منحصر به فرد است، سارتوری (۲۰۰۸) به نقل از پروفسور اسچون شرکت را مودی مالیاتی که وجود خارجی ندارد، تعریف می‌نماید و محور اصلی تحلیل‌ها پیرامون موضوع تمکین مالیاتی را بر اساس بررسی ارتباط متقابل بین حاکمیت شرکتی در شرکت‌ها و وضع مالیات می‌داند.

اگر عوامل حاکمیت شرکتی که مبانی نظری آن به رعایت حقوق کلیه ذینفعان اذعان دارد، در شرکت وجود داشته باشد، انتظار می‌رود مالیات ابرازی که باید طبق قوانین و مقررات شناسایی و در اظهارنامه

مالیاتی ابراز شود، با مالیات تشخیصی و قطعی توسط ماموران مالیاتی که آن هم طبق قوانین و مقررات تعیین می‌شود، تاحدود زیادی منطبق باشد و در نتیجه می–توان گفت این‌گونه عوامل در ارزیابی و تحلیل ریسک تمکین مؤدیان بالاخص شرکت‌های بزرگ که قاعدتا باید در آنها کیفیت حاکمیت شرکتی بالاتری را شاهد باشیم، مؤثر می‌باشند. اساساً مؤدیان بزرگ موقعیت‌های مالیاتی پیچیده‌ای هم دارند و ممکن است اگر به طور مناسبی مدیریت نگردند حتی به افزایش ریسک نیز بیانجامد. این موضوع می‌تواند نتیجهٔ چند عامل باشد: الف) فعالیت‌های جهانی شامل تجارت گسترده و پیچیده و معاملات خارجی؛ ب) استفاده از روش‌های تأمین مالی پیچیده؛ ج) معاملات چندجانبه‌ای که اغلب منجر به افزایش مسائل پیچیده‌ای از تفسیرهای قانونی می‌گردد؛ د) حجم زیاد معاملات و نفوذ آن در فعالیت‌های گوناگون شرکت؛ هـ) معامله با گروه‌های وابسته که مسائل قیمت گذاری انتقالی را افزایش می‌دهند.

در خصوص مؤدیان بزرگ، ماهیت ریسک نیاز به یک عکس العمل و رفتار ویژه را ایجاب می‌نماید. عموما در مفهوم فرار مالیاتی این طبقه (مؤدیان بزرگ)، یک طبقه با ریسک پائین است و در مفهوم اجتناب مالیاتی، یک طبقه با ریسک بالا محسوب می‌گردد. غالباً معاملات مؤدیان بزرگ در یک ناحیه غیر شفاف بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی در نتیجه استفاده از طرح‌های برنامه‌ریزی مالیاتی، قرار می‌گیرد. در نتیجه سازمان‌های مالیاتی نوین، به‌طور منظم با این طبقه از مؤدیان به‌عنوان بخشی از استراتژی‌های کاهش ریسک در تقابل می‌باشند. بسیاری از کشورها ترتیبات خاصی جهت اجرا و مدیریت تمکین از سوی مؤدیان بزرگ، برقرار نموده‌اند. یک مدل سازمانی رایج این است که واحد مؤدیان بزرگ مالیاتی با چند کارکرد از ثبت‌نام، مدیریت حساب و خدمات مؤدی تا پردازش اطلاعات، حسابرسی و وصول بدهی‌ها و اجرا را شامل گردد.

ماهیت ریسک مالیات برای شرکت‌های بزرگ

اشخاص حقوقی باید بین دامنه گسترده‌ای از ریسک‌های موجود در محیط کسب و کار موازنه برقرار نمایند، که مالیات یکی این ریسک‌ها است. برای بیشتر شرکت‌های تجاری، صورتحساب مالیاتی می‌تواند به تنهایی از بزرگترین پرداخت‌های آنها باشد. مقامات مالیاتی و شرکت‌ها ممکن است، در سیاستها، برنامه کاری و رفتارهای خود هماهنگ و مشابه عمل ننمایند و این موضوع منجر به تضاد گردد و این که چه زمانی این تضاد اتفاق می‌افتد، برای هر دو طرف با اهمیت است. نیروهای درونی و بیرونی زیر ممکن است ریسک‌های مالیاتی را به وجود بیاورند:

* نیروهای بیرونی مانند جهانی شدن و پیچیدگی اقتصاد بین المللی، تغییر در نیروهای نظم‌دهنده بازار و

عوامل تبلیغاتی و سیاستهای مالیاتی دیگر.

* استراتژی‌های مالیاتی شرکت، شامل دامنه و ماهیت برنامه مالیاتی و سطح افشاء یا هماهنگی با مقامات مالیاتی.
* پیچیدگی در ساختارهای شرکت، فشارهای وارده بر سیستم‌ها و فرآیندهای تجاری و ضعف در اجرا و توسعه.
* شکاف در توانایی مقامات مالیاتی برای درک مشتریان و عدم توانایی در تصمیم‌گیری درست و پایدار.

تمام این موارد، محیط کسب و کار را برای شرکت‌های بزرگ تغییر می‌دهد و این محیط در حال تغییر رفتارهای مالیاتی متنوعی را منجر می‌گردد. علی‌رغم این، هیچ رابطه همبستگی مستقیمی بین سطح ریسک و مقدار مالیات وجود ندارد و بجای آن، فاکتورهای دیگری، همچون سابقه تمکین، طبقات مختلف صنعت و نگرش مؤدی، در سطح ریسک می‌تواند دخالت داشته باشند. علاوه براین، بعضی از ریسک‌ها کلی هستند و می‌توانند مشتریان بیشتری را به صورت بالقوه تحت تاثیر قرار دهند. در این مورد نیاز به تدوین قوانین سنجیده برای از بین بردن ریسک‌های مالیاتی احساس می‌شود. اما در هرحال، مدیریت ریسک‌های مالیاتی برای اطمینان از تمکین مالیاتی، معمولا پیچیده است و نیازمند سرمایه گذاری قابل ملاحظه‌ای در مدیریت فرآیندها و اعمال حاکمیت می‌باشد. در صورت امکان، مقامات مالیاتی باید به درک شرکت از اینکه چگونه قوانین مالیاتی در شرکت‌ها و سیستم حاکمیت به کار می‌رود، کمک کنند. برای شرکت‌ها مهم است که مسئولیت پاسخگویی و حسابدهی تعریف شده‌ی داشته باشند.

فرآیند بازنگری ریسک

با تمام پیچیدگی‌هایی که شرکت‌های بزرگ دارند، یک فاکتور مهم این است که شرکت‌های بزرگ عموما توسط مدیران حرفه‌ای و نه بوسیله گروهی بی‌تجربه از مالکان اداره می‌شوند. در نتیجه، شرکت‌های بزرگ تحت مراقبت شدید، با گزارشات سخت‌گیرانه، مسئولیت‌های پاسخگویی منظم قانونی، شرکتی و حسابرسی هستند. این موارد توسط مراجع نظارتی به کار برده می‌شوند تا همانند مدیران و سهامداران، حاکمیت شرکتی مناسب و حمایت از سهامدار را اجرا نمایند تا از عدم کسری و زد و بند در شبکه بزرگ کارمندان و عملیات اطمینان حاصل گردد. این عوامل، میزان زیادی از اطلاعات در مورد عملیات و معاملات شرکت‌ها را برای مقامات مالیاتی فراهم می‌نماید. در این صورت، استفاده از مدل‌های ریسک که عملکرد مالیاتی مشتری را با روندهای صنعت مقایسه می‌نمایند توصیه می‌شود.

در مواجه با این شرکت‌ها لازم است به مشارکت آنها در نظام مالیاتی توجه ویژه‌ای شود تا محرک‌های

پشتیبان تصمیم‌گیری‌های تجاری وی را درک نمود. مذاکره با مؤدیان بزرگ در سمینارها و جلسات عمومی و یا به صورت انفرادی در واحد مؤدیان بزرگ سازمان مفید است.

بر این اساس، ارزیابی ریسک و درجه‌بندی آنها بر اساس سیستم حاکمیت شرکتی اشخاص حقوقی، امری ضروری می‌باشد. علاوه بر موارد ذکر شده، توجه به ریسک‌های بیرونی از قبیل تغییرات در صنعت، ادغام‌ها و تحصیل، تجدید ساختارها، ساختارهای مالی و قانونی پیچیده و دامنه معرفی شرکت به جهان و معاملات بین مرزی نیز ضروری به نظر می‌رسند. در شرکت‌های بزرگ با پیچیدگی کمتر، می‌توان با استفاده از اطلاعات اظهارنامه قبلی (سابقه مالیاتی)، ویژگی‌های مؤدی و اطلاعات بخش فعالیت آن شرکت را ارزیابی نمود.

مقامات مالیاتی باید درجه‌بندی ریسک و برنامه‌های اجرایی را با مؤدیان به اشتراک بگذارند، اگرچه ضروری نیست که مقامات مالیاتی و مؤدیان در نمره‌ای که ارزیابی شده است، توافق داشته باشند. گفت و گو در مورد اقدامات لازم برای ریسک‌های شناسایی شده و عوامل دخیل در آن ضروری است. به اشتراک گذاشتن ریسک‌های مشخص شده و گفت و گو در مورد عوامل مؤثر، می‌تواند کمک نماید تا شرکت‌های بیشتری قادر به تمکین مالیاتی شوند. برای شرکت‌های با ریسک بالا، بازنگری درجه‌بندی ریسک به طور منظم، مهم می‌باشد. میزان تلاش به کار رفته باید با اندازه و ماهیت ریسک‌های شناسایی شده، تطبیق داشته باشد.

فرآیند بازنگری ریسک در شرکت‌های با ریسک پائین

ممکن است لازم نباشد تا فرایند بازنگری ریسک به صورت کامل برای شرکت‌های با ریسک پائین، برای چندین سال پیاپی اجرا شود. هر چند برای شرکت‌ها ممکن است لازم باشد با مقامات مالیاتی ارتباط داشته باشند، تا به سئوالات پاسخ دهند و در مورد مسائل مالیاتی شان گفت و گو کنند. به عنوان مثال اگر یک بازسازی یا ادغام، قوانین جدید، یا معاملات عمده دیگری اتفاق افتاده باشد.

فرآیند بازنگری ریسک در شرکت‌های با ریسک بالا

هدف کاهش تمرکز بر روی شرکت‌های با ریسک پائین، این است که منابع بیشتری را بر شرکت‌هایی که به نظر می‌رسند ریسک بالا دارند، متمرکز کنیم. این شرکت‌ها به‌طور مستمر نیاز به گفت و گو با هیئت‌های بررسی ریسک سالانه دارند. اگر ریسک‌های قابل ملاحظه‌ای پیدا شوند، مقامات مالیاتی باید بتوانند با مشتریان‌شان به صورت عمیق و فشرده کار کنند تا آن ریسک‌ها را تجزیه و تحلیل نمایند. شرکت‌های بزرگ باید معاملات خاصی را که از استانداردهای رایج پیروی نمی‌کنند و در معرض بازرسی‌های زیاد

می‌باشند، را پیش‌بینی نمایند. به‌طور کلی این گونه معاملات، ویژگی‌های زیر را دارا می‌باشند:

* مبنای اقتصادی کم یا غیر اقتصادی یا عواقب مالیاتی نامناسب نسبت به موقعیت اقتصادی یک شرکت.
* سود قبل از مالیات کم یا صفر که بر پایه ذخیره‌های مالیاتی پیش بینی شده، به وجودآمده است.
* عدم تطابق بین شکل قانونی یا رفتار حسابداری با محتوای اقتصادی.
* دلیل تجاری غیر شفاف، ساختگی و یا غیر ضروری.
* درآمد یا مخارج نامتناسب با فعالیت اقتصادی.

ریسک در بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)

در جهانِ درحال توسعه و توسعه یافته، بنگاه‌های اقتصادی کوچک و متوسط معمولاً ۹۰-۸۰ درصد از مؤدیان را در بر می‌گیرند، اما سهم‌شان در کل درآمد حدود۱۰درصد است. هرچند حسابرسی مبتنی بر ریسک برای اطمینان از تمکین مالیاتی ضروری می‌باشد، اما حسابرسی برای شرکت‌های کوچک اغلب هزینه‌بر بوده و به ندرت دارای اثر بخشی می‌باشند و در نتیجه حجم حسابرسی و تکرار آن بایستی در شرکت‌های کوچک کمتر باشد. تجربه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی در کشورها نشان می‌دهد که انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک در استفاده از منابع کمیاب حسابرسی به صورت منطقی برای مؤدیان با ریسک بالا ضروری می‌باشد.

جهت کاهش هزینه‌های اداری، اقدامات غیرضرور و بار سنگین تمکین مالیاتی در بنگاه‌های کوچک، مالکان این گونه بنگاه‌ها بایستی سازمان خود را براساس خوداظهاری مالیاتی پایه‌ریزی نمایند. بنابراین یک ممیزی تمکین و برنامه‌های حسابرسی مالیاتی ویژه برای بنگاه‌های کوچک ضروری می‌باشد. برنامه‌های مدیریت تمکین برای بنگاه‌های کوچک و متوسط با برنامه‌های مؤدیان بزرگ و متوسط به دلایل ذیل متفاوت می‌باشد:

۱- تعداد زیاد مؤدیان کوچک در مقابل درآمد اندک

۲- مبالغ اندک از اطلاعات در دسترس از مؤدیان کوچک

۳- نیاز به ترکیب حسابرسی تمکین با کارهای مشاوره که نتیجه آن راهنمایی جهت تمکین بهتر می‌باشد.

معیار ریسکی که عموماً در مدل‌های پایه برای شرکت‌های کوچک استفاده می‌شود، شامل بخش‌های فعالیت و ساختار شرکت، کیفیت دفترداری، رفتار تمکین در گذشته، نسبت‌های هزینه و کسر از درآمد ناخالص، مقایسه با میانگین صنعت و ... می‌گردد.

در آلمان، صرفاً حدود ۴ درصد از بنگاه‌های کوچک و ۱ درصد از بنگاه‌های خرد حسابرسی سالیانه شده‌اند

و بیشتر منابع صرف حسابرسی شرکت‌های بزرگ شده است که حدود ۲۳ درصد شرکت‌های بزرگ را تشکیل می‌دهد. درآمد اضافی ارزیابی شده از ۴۴۱۱۴ بنگاه کوچک حسابرسی شده در سال ۲۰۰۸ فقط ۴ درصد کل درآمد را تشکیل می‌دهد و بالغ بر ۷۸ درصد درآمد کسب شده از حسابرسی، از آنِ شرکت‌های بزرگ می‌باشد. در اروپا و به‌ویژه منطقه آسیای مرکزی، جایی که حسابرسی کامل استفاده می‌شود، پوشش حسابرسی بنگاه‌های کوچک همچنان نسبتاً گسترده انجام می‌پذیرد. اطلاعات بانک جهانی نشان می‌دهد که حسابرسی‌های مؤدیان در منطقه هنوز هم به‌صورت نامتناسب بر بنگاه‌های کوچک متمرکز شده‌اند. حسابرسی شرکت‌های کوچک ۴۹ درصد، شرکت‌های متوسط ۵۸ درصد و شرکت‌های بزرگ ۶۹ درصد کل بنگاه‌ها می‌باشد. این موضوع براساس استراتژیهای مدیریت تمکین در منطقه می‌باشد (بانک جهانی، ۲۰۰۹).

۳- مطالعات تطبیقی ساختار مدیریت و تشکیلات سازمانی در برخی از کشورهای جهان

هدف از تحقیقات مرتبط با شناسایی ریسک مؤدیان و عوامل مؤثر بر آن، ارائه پیشنهادات لازم جهت بازنگری و اصلاح رفتار سازمان مالیاتی از مرحله وصول اظهارنامه تا حسابرسی، پیگیری و وصول مالیات بوده و لازمه اصلاح رفتار، اصلاح ساختار و تشکیلات مدیریتی در سازمان‌های مالیاتی است. بسیاری از کشورهای جهان در حال انجام اصلاحات اساسی در ساختار سازمانی خود برای دستیابی به وصولی بیشتر هستند. در این بخش به بررسی تطبیقی نظامهای مالیاتی برخی از کشورها از دیدگاه ساختار مدیریت و تشکیلات سازمانی می‌پردازیم (سازمان امور مالیاتی ایران، معاونت پژوهش و برنامه ریزی، تابستان ۱۳۹۲).

در چندین دهۀ اخیر، در بسیاری از سازمان‌های مالیاتی کشورهای جهان، ساختار سازمانی یکی از موضوعات اصلی برنامه اصلاحات مالیاتی با هدف افزایش کارایی و اثربخشی و ارائه خدمات به مؤدیان بوده است. بخش قابل توجهی از این اصلاحات را می‌توان با بررسی روند تحولات ساختار سازمانی از یک ساختار مبتنی بر «نوع مالیات»به سمت ساختار مبتنی بر «وظیفه» به‌خوبی مشاهده نمود. با این حال بسیاری از سازمان‌های مالیاتی حتی یک گام بیشتر به جلو برداشته و اقداماتی برای استقرار ساختار مبتنی بر تمکین براساس «تفکیک مؤدی»، انجام داده‌اند که نمونه بارز آن استقرار ساختاری برای مؤدیان بزرگ مالیاتی می‌باشد. در ادامه به طور مختصر به برخی از این اقدامات می‌پردازیم:

مدل سازمانی مبتنی بر نوع مالیات

اولین مدل سازمانی در سازمان‌های مالیاتی بر اساس ضابطه «نوع مالیات» بنا نهاده شد. در این مدل، بخش‌های اداری جدا با وظایف چندگانه، مسئولیت هر یک از منابع مالیاتی را بر عهده داشتند و در کار خود

عمدتاً از استقلال عمل برخودارند. در حالی که بسیاری از سازمان‌های مالیاتی مطابق با این مدل وظایف محوله را انجام می‌دادند که بعدها نواقص و کاستی‌های آن هویدا شد که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- عدم کارایی و بالا بودن هزینه‌های آن به دلیل وظایف چندگانه آن که در ذات این مدل بود؛
- مؤدیان مالیاتی که مالیات‌های متعددی را پرداخت می‌کردند مجبور بودند برای انجام امور مشابه (مثلاً پرداخت بدهی مالیاتی) به ادارات متعددی مراجعه کنند و همین امر موجب افزایش هزینه‌های تمکین مؤدیان می‌شد.
- پیچیدگی برای مؤدیان و ادارات مالیاتی در مدیریت و هماهنگی امور تمکین منابع مختلف مالیاتی؛
- تفکیک براساس نوع مالیات احتمال رفتار متفاوت با مؤدیان را افزایش می‌داد.
- این مدل و ترتیبات مرتبط با آن، مانع استفاده کارکنانی می‌شد که مهارت آنها عمدتاً محدود به مالیات خاصی شده بود، و سرانجام؛
- این رویکرد در سازماندهی عملیات مربوط به مالیات به طور غیرضروری موجب چند دستگی در مدیریت نظام مالیاتی شده و به تبع آن موجب پیچیدگی برنامه‌ریزی سازمانی و هماهنگی امور شده بود.

با عنایت به این مشکلات و کمبودها، بسیاری از کشورها به سازماندهی مجدد ساختار و ترتیبات سازمانی مالیاتی خود با تاکید بر مدل «وظیفه ای» روی آورده اند.

مدل سازمانی مبتنی بر وظیفه

براساس مدل وظیفه ای، کارکنان از ابتدا بر اساس وظیفه سازماندهی می‌شوند (برای مثال، ثبت نام، حسابداری، پردازش اطلاعات، ممیزی، وصول، اعتراض و غیره) و عموماً روی همه مالیات‌ها کار می‌کنند. در این رویکرد سازماندهی، امکان استانداردسازی فرآیندهای کاری در سطح تمامی منابع مالیاتی وجود دارد و کمکی برای افزایش کارایی عملیاتی محسوب می‌شود. در مقایسه با مدل مبتنی بر «نوع مالیات»، مدل «وظیفه ای» مزیتهای زیادی دارد و به‌کارگیری آن منجر به بهبود عملکرد اداره مالیاتی (برای مثال ایجاد مرکز واحد جهت دسترسی به سؤالات مالیاتی، ایجاد یک سیستم واحد برای ثبت نام مؤدیان، رویکردهای مشترک برای پرداخت مالیات و حسابداری و مدیریت مؤثرتر ممیزی مالیاتی و وظایف وصول بدهی) شده است. اما به‌هرحال، تعدادی از سازمان‌های مالیاتی، به دلیل اینکه این مدل برای انجام فعالیت‌های مبتنی بر تمکین در گروه‌های مختلف مالیات دهندگان، به طور کامل مناسب نمی باشد، از آن تبعیت نکرده اند.

مدل سازمانی مبتنی بر تقسیم بندی مؤدیان

برخی از کشورهای توسعه یافته نظیر استرالیا، انگلستان و آمریکا وظیفه مربوط به خدمات و وصول و اجرا را در داخل «تقسیم بندی مؤدیان» نظیر مشاغل بزرگ، مشاغل کوچک و متوسط و غیره سازماندهی کرده‌اند. منطقی که پشت سازماندهی این گونه وظایف در چارچوب تقسیم‌بندی مؤدیان وجود دارد این است که هر گروه از مؤدیان دارای ویژگی‌ها و رفتارهای تمکین متفاوتی هستند و لذا ریسک‌های متفاوتی نیز از این بابت متوجه درآمدهای مالیاتی می‌شود. از این‌رو برای اینکه مدیریت این‌گونه ریسک‌ها به طور مؤثر صورت گیرد، سازمان مالیاتی ناگزیر به توسعه و اجرای راهبردهای مختلفی (نظیر شفاف‌سازی قوانین، آموزش مؤدیان، بهبود خدمات، ممیزی هدفمندتر و غیره) است تا متناسب با ویژگی‌های منحصر به فرد و مسائل مربوط به تمکین هر یک از گروه‌های مؤدیان باشد.

سازمان‌های مالیاتی همچنین به یک رویکرد سازمان یافته و منظم برای شناخت عوامل اثرگذار و مسائل مربوط به این‌گونه تمکین‌ها نیاز دارند. طرفداران ساختار مبتنی بر «تقسیم‌بندی مؤدیان» بر این اعتقادند که گروه‌بندی وظایف کلیدی در داخل یک ساختار مدیریتی واحد و اختصاصی موجب افزایش سطح تمکین می‌شود. در حالی که استفاده از مدل «تقسیم بندی مؤدیان» در مراحل اولیه خود است، بسیاری از کشورها بخش‌هایی از این رویکرد را با ایجاد واحدهای تخصصی مؤدیان بزرگ مالیاتی به کار گرفته اند.

در یک بررسی انجام شده بین ساختار سازمانی ۴۹ کشور عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، بیانگر تفاوتهای عمده‌ای در ساختارهای سازمانی کشورهای منتخب می‌باشد. اتکای عمده بسیاری از آنها، روی الگوی سازمانی «وظیفه ای» است. ۱۳ کشور از ۴۹ کشور تحتِ بررسی به غیر از ایران مدل سازمانی وظیفه‌ای را به عنوان ضابطه اولیه سازماندهی عملیات سازمان مالیاتی بکار گرفته‌اند. ۳۰ کشور یک الگوی ترکیبی گسترده از جمله الگوی وظیفه‌ای را در عمل بکار برده‌اند. همچنین ۳۸ کشور ساختار وظیفه‌ای خود را با بخش‌های تخصصی (در برخی از کشورها وظایف مرتبط با حسابرسی) تکمیل کرده‌اند تا برخی از امور مالیاتی مؤدیان بزرگ مالیات خود را مدیریت نمایند.

فعالیت‌های مؤدیان بزرگ

همانطور که قبلاً ذکر شد، مدیریت ریسک و اجرای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در طبقات مختلف مؤدیان با توجه به اندازه آنها به دلیل ویژگی‌ها و رفتارهای متفاوت تمکین مالیاتی، یکسان نمی‌باشد. در تشکیلات سازمانی سازمان‌های مالیاتی در سراسر جهان به روشنی می‌توان این دیدگاه را یافت. در روند تکاملی تشکیلات سازمانی ایجاد واحدهای تخصصی ویژه نظیر واحد مؤدیان بزرگ[1] به منظور مدیریت

1. Large Taxpayers Units (LTUs)

تمام یا بخشی از امور مؤدیان بزرگ مشاهده می‌گردد، در ادامه به پیش زمینه این رویکرد و توجیه انجام آن بیشتر پرداخته می‌شود (سازمان مالیاتی ایران، معاونت پژوهش و برنامه ریزی، تابستان ۱۳۹۲):

ویژگی‌ها و خصوصیات عمومی مؤدیان بزرگ

مؤدیان بزرگ تفاوت بسیاری با سایر گروه‌های مؤدیان دارند و ریسک و خطرات زیادی برای مدیریت مؤثر مالیاتی آنها وجود دارد. بسیاری از سازمان‌های مالیاتی دریافته‌اند که مدیریت این ریسک‌ها به راهبردها و رویکردهای متناسب با خصوصیات منحصر به‌فرد و رفتار تمکین این گونه مؤدیان نیاز دارد. ویژگی‌های مهمی که توسط سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی برای گروه مؤدیان بزرگ ذکر شده، به شرح زیر می‌باشد:

الف) تمرکز درآمد: مؤدیان بزرگ با توجه به تعداد کم آنها، نقشی حیاتی در وصول درآمدها، کسر و پرداخت مالیات‌های تکلیفی دارند. تمرکز درآمدهای مالیاتی به اندازه این مؤدیان و میزان مالیاتی که تعهد پرداخت آن را دارند، از جمله نقش آنها به عنوان مسئول کسر مالیات تکلیفی تعداد زیادی از کارکنان، بستگی دارد.

ب) پیچیدگی کسب و کار و مناسبات مالیاتی آنها: کشورهای زیادی به دلایل مختلفی از مؤدیان بزرگ به عنوان موارد پیچیده یاد می‌کنند، از جمله این دلایل: ۱) واحدهای عملیاتی متعدد و یا منافع تجاری متمایز؛ ۲) حجم معاملات بالا در فعالیت‌های تجاری روزمره؛ ۳) تعداد زیاد کارکنان؛ ۴) بسیاری از آنها مراودات بین المللی دارند و اغلب درگیر معاملات فرامرزی با طرفهای مرتبط می‌باشند؛ ۵) در یک صنعتی که دارای مسائل مالیاتی خاصی هستند، فعالیت دارند (مانند بانکداری و بیمه)؛ ۶) بسیاری از آنها گستردگی جغرافیایی زیادی دارند؛ ۷) با موضوعات پیچیده‌ای از جمله قوانین مالیاتی و اصول حسابداری پیچیده سرو کار دارند؛ و ۸) استفاده از تدابیر مالی و برنامه‌ریزی مالیاتی پیچیده.

ج) از نظر سازمان مالیاتی، دارای ریسک تمکین مالیاتی بالایی هستند: برای سازمان‌های مالیاتی، بسیاری از مؤدیان بزرگ مالیاتی، ریسک تمکین مالیاتی بالایی را با توجه به عوامل مختلفی چون: ۱) فعالیت‌های برون مرزی قابل توجه؛ ۲) سیاست‌ها و راهبردهای حداقل‌سازی تعهدات مالیاتی؛ ۳) سهم بالای ممیزی مالیاتی در نتیجه فعالیت‌های حسابرسی مؤدیان بزرگ؛ و ۴) تفاوت‌های قابل توجه میان سود حسابداری طبق صورتهای مالی و سودی که به منظور اهداف مالیاتی محاسبه شده است، دارند.

د) استفاده از مشاوره‌های حرفه‌ای ویژه مالیاتی: بسیاری از شرکت‌های بزرگ از مشاوران حرفه‌ای برای برنامه‌ریزی مالیاتی و امور مربوط به تمکین خود استفاده می‌کنند، در حالی که دیگر مؤدیان از

تشکیلات داخلی خود برای مسائل مالیاتی بهره می‌برند.

هـ) جایگاه آنها در عرصه اقتصادی: معمولاً بسیاری از شرکت‌های بزرگ جزو شرکت‌های پذیرفته شده در بورس با سهامداران زیاد بوده و همچنین جزو شرکت‌های چندملیتی و برخی گروه‌های خصوصی نیز می‌باشند. با توجه به چنین ملاحظاتی، اغلب سازمان‌های مالیاتی واحدهای اختصاصی «مؤدیان بزرگ مالیاتی» را تأسیس کرده‌اند که توسط کارکنان ماهر و متخصص برای مدیریت تمام حوزه‌های مربوط به امور مالیاتی مؤدیان بزرگ پشتیبانی می‌گردد با وجود اینکه احتمالاً این واحدهای سازمانی دارای نام‌های مختلفی می‌باشند و گستره و نوع فعالیت‌های آنها نیز ممکن است با یکدیگر متفاوت باشد، اما اغلب آنها برای ارتقای توانایی سازمان مالیاتی برای مدیریت و بهبود تمکین این بخش مهم از مؤدیان به وجود آمده‌اند.

شاخص‌های مورد استفاده توسط سازمان‌های مالیاتی برای شناسایی شرکت‌های بزرگ

معیارهای مورد استفاده برای شناسایی شرکت‌های بزرگ با توجه به شرایط و عوامل بومی و سیاست‌های مدیریت داخلی سازمان مالیاتی از کشوری به کشور دیگر متفاوت است و مرز بین مؤدیان «بزرگ» و «غیر بزرگ» بایستی مشخص گردد. در حالی که تعریف «بزرگ» از سازمانی به سازمان دیگر متفاوت است، اما در اغلب موارد شاخص‌های روشن و مشخصی برای شناسایی مؤدیان مالیاتی بزرگ وجود دارد.

شاخص‌هایی برای تعیین مؤدیان به عنوان «شرکت‌های بزرگ» و یا اینکه تحت شمول واحد شرکت‌های بزرگ باشند (بدون توجه به اندازه مؤدی) استفاده می‌شود که عبارتند از: ۱) میزان گردش مالی یا فروش ناخالص؛ ۲) میزان دارایی‌ها؛ ۳) مجموع مالیات پرداختی سالیانه بین کل مالیات‌ها؛ ۴) فعالیت شرکت در بخش خاصی از تجارت (برای مثال بانکداری، بیمه و نفت)؛ ۵) شرکت‌های با فعالیت‌های تجاری بین‌المللی قابل توجه و یا شرکت‌هایی که توسط خارجی‌ها اداره می‌گردند؛ و ۶) تعداد کارکنان.

بسیاری از سازمان‌های مالیاتی به مدیریت گروه‌های شرکتی و بخش‌های وابسته در این خصوص تأکید بسیار زیادی کرده‌اند تا از اینکه تمام مؤدیان تحت فرآیند شناسایی و بررسی ریسک تمکین قرار گرفته‌اند، اطمینان یابند. به علاوه، برخی از سازمان‌های مالیاتی (مانند ایرلند و آفریقای جنوبی) تکالیف اداره افراد با ثروت و درآمد بالا را زیر نظر واحد مؤدیان بزرگ مالیاتی قرار داده‌اند، بدین ترتیب که بسیاری از مؤدیانی که دارای ارتباط مستقیم با مؤدیان شرکتی بزرگ هستند نیز تحت نظارت آن قرار دارند.

ویژگی‌های عمومی و مهم واحد مؤدیان بزرگ

برخی از خصوصیات عمومی و یا مهم واحد مؤدیان بزرگ (از جمله ساختار داخلی، میزان مالیات‌های تحت

مدیریت، و تعداد کارکنان) شناسایی و به شرح ذیل می‌باشد:

- وظایف این‌گونه واحدها عموماً هم مالیات‌های مستقیم و هم غیر مستقیم را پوشش می‌دهد.
- این واحدها معمولاًهر دو مبحث ارائه خدمات و امور مربوط به وصول و اجرا را انجام می‌دهند.
- استفاده از رویکرد «مدیریت حساب» در جهت ایجاد واحد ارتباط مؤدیان جهت برقراری تماس بین شرکت‌های بزرگ و سازمان مالیاتی.
- به منظور افزایش عملکرد، تأکید قابل ملاحظه‌ای بر گسترش دانش در خصوص صنایع از طریق استفاده از تیم‌های مرتبط با صنعت و متخصصان بخش‌های کلیدی اقتصاد هر کشور می‌شود.
- علاوه بر مهارت‌های مالیاتی و حسابداری، تیم‌های تخصصی و افراد فنی برای پشتیبانی در حوزه‌هایی مانند صنعت، اقتصاد، مسائل مربوط به مالیات بین‌الملل و تکینک‌های حسابرسی مبتنی بر رایانه لازم است.

کنترل و بازرسی گزارشهای تشخیص مالیات، بخش اصلی وظایف واحدها در بسیاری از کشورها می‌باشد که عموماً بخش قابل توجهی از مؤدیان را در بر می‌گیرد و در برخی موارد به تعدیل گزارشهای رسیدگی هم به صورت نسبی و هم به‌صورت کلی منجر می‌شود.

۴- پیشینه تحقیق

همان‌طور که گفته شد هدف اصلی از مدیریت ریسک مالیاتی، ارتقاء، تمکین مالیاتی مؤدیان می‌باشد. در ابتدا برای روشن شدن مفهوم تمکین مالیاتی به برخی از تحقیقات انجام شده پیرامون موضوع تمکین مالیاتی اشاره می‌گردد:

آندرونی و همکاران (۱۹۹۸)، معتقدند در ادبیات اقتصاد نظری، بحث تمکین مالیاتی که اغلب از دیدگاه مؤدی مورد مطالعه قرار می‌گیرد، بر اساس تئوری کلاسیک حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار شکل می‌گیرد که طبق این تئوری، زمانی که هزینه‌های تمکین (مقدار مالیات پرداخت شده و زمان و سایر هزینه‌های صرف تمکین مالیاتی) بیش از منافع خالص عدم تمکین باشد، مؤدیان مالیاتشان را پرداخت نخواهند کرد. در چنین حالتی حداکثر مطلوبیت مؤدی، بستگی به احتمال شناسایی وی توسط سازمان مالیاتی و اقدامات سازمان مذکور برای اجرای قانون دارد. در برخی از مطالعات، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی از دیدگاه مؤدی را به دو دسته عوامل اقتصادی و عوامل غیراقتصادی طبقه‌بندی می‌نمایند. عوامل اقتصادی نظیر سطوح درآمد واقعی، نرخ مالیاتی، جرائم، احتمال ممیزی و ... و عوامل غیراقتصادی نظیر درک مؤدی از انصاف سازمان مالیاتی، هنجارهای شخصی، نگرش‌های مالیاتی و ... می‌باشند.

مک بارنت (۲۰۰۳)، در پژوهشی تحت عنوان «تمکین به عنوان یک مسئله نه یک راه حل: از تغییرات در قوانین تا تغییر در نگرش»، سه شکل تمکین بدون اجبار، تمکین از روی اجبار و تمکین نوآورانه را شناسایی می‌کند. تمکین بدون اجبار، تمایل نسبت به انجام تعهدات مالیاتی توسط مؤدیان مالیاتی بدون هیچ‌گونه امتناعی می‌باشد. درحالی‌که تمکین از روی اجبار، عدم تمایل نسبت به انجام تعهدات مالیاتی توسط پرداخت کنندهٔ مالیات می‌باشد و نیاز به وادار شدن توسط اداره مالیاتی دارد و تمکین نوآورانه هر عملی را که توسط مؤدی به قصد کاهش مالیات از طریق تعریف مجدد درآمد و هزینه‌های مشمول مالیات در محدوده قانون انجام می‌پذیرد، را در بر می‌گیرد.

کریچلر (۲۰۰۷)، در پژوهشی تحت عنوان «روانشناسی اقتصادی از رفتار مالیاتی»، بیان نمود که تمکین ممکن است اختیاری باشد و یا تحمیل شود. تمکین اختیاری ممکن است از طریق اعتماد و همکاری متقابل بین سازمان مالیاتی و پرداخت کننده مالیات ایجاد شود. اگر چه وجود بی اعتمادی و عدم همکاری بین اداره مالیات و مؤدی، باعث ایجاد جو خصومت آمیز و ضد مالیاتی می‌شود که منجر به اعمال تمکین اجباری برای مؤدیانی که تمایلی به پرداخت مالیاتشان ندارند، از طریق تهدید و انجام بازرسی و سرانجام جریمه در جهت تمکین می‌گردد.

کاواجا و همکاران (۲۰۱۱)، در کتابی تحت عنوان «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، روش‌ها و تجربیات کشورها» مطالب مطرح شده در کنفرانس بین المللی استانبول را به انضمام چارچوب، اصول، روش‌ها، ساختار و تجربیات کشورهای مختلف در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک را به تفصیل ارائه نموده است.

جنسن و مک لینگ (۱۹۷۶) ادعا می‌کنند که شرکت‌های بزرگتر در مقایسه با شرکت‌های کوچک بیشتر تحت نظارت دولت هستند. این ادعا به فرضیه سیاسی اشاره دارد. مطابق این فرضیه، به شرکت‌های بزرگ هزینه‌هایی تحمیل می‌شود که شرکت‌های کوچک، کمتر در معرض چنین هزینه هایی قرار می‌گیرند.

تیماسینگ اسواستیکا (۲۰۱۳)، در تحقیقی با عنوان «حاکمیت شرکتی، اندازه شرکت و مدیریت سود» در بورس اوراق بهادار اندونزی تاثیر حاکمیت شرکتی و اندازه شرکت‌ها را بر مدیریت سود در ۵۱ شرکت از شرکت‌های صنعت خوراکی و نوشیدنی مورد بررسی قرار داد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که دو متغیر حاکمیت شرکتی شامل تعداد اعضاء هیات مدیره و کیفیت حسابرسی مشابه اندازه شرکت ارتباط معناداری با مدیریت سود دارند. در این تحقیق مدیریت سود از طریق معیار اقلام تعهدی احتیاطی بیان می‌گردد.

رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۱)، در تحقیقی به بررسی رابطه بین مکانیزم‌های داخلی حاکمیت

شرکتی (تمرکز مالکیت، نسبت اعضای غیر موظف هیات مدیره، تفکیک دو پست مدیرعامل و رئیس هیات مدیره) و مکانیزم خارجی (سهامداران نهادی) با مدیریت سود پرداختند و اندازه شرکت و اهرم مالی را به عنوان متغیرهای کنترلی تحقیق انتخاب نمودند.

رمضانی و همکاران (۱۳۹۲)، در تحقیقی ضمن تبیین حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای آن، تفکیک مؤدیان بر اساس اندازه را اولین گام در تحلیل محیط ریسک و در نتیجه مدیریت ریسک می‌داند. در واقع درک طبقات مختلف مؤدیان اجازه می‌دهد تا مقامات مالیاتی، استراتژی‌های مؤثر و هدفمندی برای تمکین مالیاتی ارائه دهند تا مناسب‌ترین عکس‌العمل برای ریسک‌های درآمدی و بهترین پاسخ به خدمات مورد نیاز مؤدیان فراهم گردد.

۵- روش شناسی تحقیق

تحقیق حاضر مبتنی بر مطالعه توصیفی و تبیینی[1] می‌باشد. همچنین، از نظر هدف، جزء تحقیقات توسعه‌ای و کاربردی بوده که در راستای آن ابتدا از طریق مرور ادبیات مربوطه در ایران و جهان و تجربیات علمی و اجرایی پژوهشگر، اندازه به عنوان اولویت اصلی در مدیریت ریسک از بین سایر عوامل استخراج شده و نقش و اهمیت آن در افزایش (کاهش) ریسک در جهت کمک به بهبود و ارتقاء مدل انتخاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مؤدیان حقوقی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جامعه آماری مورد تحقیق، اشخاص حقوقی دارای اظهارنامه مالیاتی متکی به دفاتر قانونی می‌باشد که درآمد مشمول مالیات آنها تشخیص و پس از طی مراحل قانونی قطعی شده و نمونه مورد نظر از بین مؤدیان حقوقی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران که حائز شرایط ذیل باشند، به روش حذف سیستماتیک انتخاب و مورد بررسی قرار خواهدگرفت:

- شخصیت حقوقی مؤدی تحت عنوان شرکت در اداره ثبت شرکتها به ثبت رسیده باشد.
- درسال ۱۳۹۰ اظهارنامه مالیاتی خود را متکی به دفاتر قانونی تهیه و تنظیم و به‌صورت الکترونیکی ارسال نموده باشد.
- در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم و به درخواست اداره امور مالیاتی نسبت به ارائه کلیه اسناد، مدارک و دفاتر اقدام نموده باشند.
- برابر ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در مهلت مقرر قانونی به اداره امور مالیاتی اقدام نموده باشد و برگ تشخیص مالیات توسط اداره امور مالیاتی صادر و بعد از طی مراحل قانونی مالیات قطعی تعیین شده باشد.

1. Descriptive & Explanatory Study

– اطلاعات شرکت در بانک‌های اطلاعاتی ستاد طرح جامع مالیاتی درج و قابل دسترس باشد.

اداره کل امور مالیاتی غرب تهران به دلیل برتر بودن در تعداد مؤدیان حقوقی و نیز کسب رتبه اول در درصد افزایش دریافت اظهارنامه‌های الکترونیکی سال ۹۰ نسبت به سال ۸۹ در بین ادارات مالیاتی سراسر کشور (درصد دریافت اظهارنامه الکترونیکی اداره کل مذکور با ۹۷ درصد بیش از متوسط کشوری (۹۴ درصد) (گزارش مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات سازمان مالیاتی کشور، ۳۱ تیرماه ۹۱) و نیز تنوع فعالیت و تنوع اندازه در بین اشخاص حقوقی آن و از طریق مشورت با مسئولان و کارشناسان سازمان مالیاتی ایران، انتخاب شده است. حجم نمونه انتخابی در بین اشخاص حقوقی اداره کل مالیاتی غرب تهران که حائز شرایط فوق الذکر باشند، ۲۱۰ شرکت می‌باشد.

انتخاب قلمرو زمانی به‌طوری که تا حد امکان به زمان حال نزدیکتر بوده و ویژگی سنجش جامعه مذکور را داشته باشد، مورد نظر پژوهش بوده و از این‌رو، انتخاب سال۱۳۹۰ به دلیل انجام شدن و طی تشریفات قانونی پرونده‌های مالیاتی تا مرحله قطعیت درآمد مشمول مالیات و نیز بالاترین درصد دریافت اظهارنامه‌ها به صورت الکترونیکی (حدود ۸۵ درصد در بخش اشخاص حقوقی و ۹۴ درصد در کل بخش‌ها) در سال مذکور بوده‌است.

علت انتخاب مالیات قطعی نیز آن است که برگه‌های تشخیص مالیات انجام شده توسط ماموران مالیاتی ممکن است دارای اشکالات و ایراداتی باشد که منطبق با قوانین نبوده و مورد اعتراض مودیان نیز می‌باشد که با بررسی آن موارد و اعتراض‌ها در مراجع دادرسی مالیاتی، ایرادها و مشکلات احتمالی رفع شده و برگ قطعی صادره قاعدتاً فارغ از ایرادهای قابل توجه و تاثیرگذار بوده و در واقع با انتخاب فوق، اشتباهات ممیزی مالیات حذف و یا از تاثیر آن بر نتایج حاصله کاسته می‌شود. همچنین مالیات ابرازی که بر اساس دفاتر قانونی و اسناد حسابداری و مدارک مثبته محاسبه، تعیین و ابراز شده مورد پژوهش قرار گرفته است زیرا درآمد مشمول مالیات ابرازی که متکی به اسناد و مدارک و مستندات نباشد، مبنایی برای بررسی آن وجود نداشته و قابلیت تطبیق با مبانی حسابداری و قوانین مالیاتی را ندارد و از این جامعه حذف شده است.

۵-۱- فرضیه‌های تحقیق

فرضیه ۱) اندازه مؤدی به طور معنی‌داری با متوسط ریسک تمکین مؤدی ارتباط معکوس دارد.

فرضیه۲) اندازه مؤدیان فعال در بخش‌های مختلف (تولیدی، بازرگانی، خدماتی و پیمانکاری) به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط معکوس دارد.

۵-۲- تعریف اصطلاحات و متغیرهای تحقیق

شخص حقوقی: منظور از اشخاص حقوقی، کلیه مؤدیان مالیاتی است که تابع مقررات فصل پنجم قانون مالیات‌های مستقیم بالاخص ماده ۱۱۰ آن هستند.

تمکین مالیاتی: پایبندی مؤدی به تکالیف و قوانین مالیاتی کشور.

حسابرسی مالیاتی: ممیزی یا رسیدگی مالیاتی جهت تطبیق اطلاعات ارائه شده در اظهارنامه مالیاتی[1] با قوانین و مقررات، صورت‌های مالی، دفاتر و مدارک مؤدی و سایر بانک‌های اطلاعاتی.

ریسک مؤدی: ریسک مؤدی از دیدگاه سازمان مالیاتی عبارت است ازاینکه مؤدی اشتباه با اهمیتی در اظهارنامه مالیاتی ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی انجام دهد و سازمان مالیاتی آن را قبول نماید. دراین بخش ریسک مؤدی، درصد انحراف مبلغ مالیات ابرازی طبق اظهارنامه با مبلغ مالیات قطعی شده توسط سازمان مالیاتی تعریف می‌گردد.

مدیریت ریسک: مدیریت ریسک یکی از ابزارهای مدیریت تمکین مالیاتی بوده و هدف از آن ارتقاء تمکین مالیاتی مودیان می‌باشد در این رویکرد عوامل مؤثر بر سطح ریسک مودیان شناسایی، مودیان در سطوح مختلف ریسک طبقه بندی و استراتژی‌های مؤثر و هدفمند مالیاتی جهت عکس العمل متناسب با هر کدام از سطوح ریسک انتخاب و اعمال می‌گردد تا در نتیجه آن تمکین مودیان مدیریت و با ارائه خدمات و آموزش مناسب، خود اظهاری و تمکین داوطلبانه نهادینه گردد (نویسنده).

مالیات ابرازی[2]: منظور مالیاتی است که شرکتی در اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده۱۱۰قانون مالیات‌های مستقیم ابراز می‌کند.

مالیات قطعی[3]: منظور مالیاتی است که سازمان امور مالیاتی کشور بعد از رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۱۱۰ ق.م.م شرکت‌ها و طی مراحل مختلف فرایند مالیات به عنوان مالیات قطعی محاسبه و ابلاغ می‌نماید.

اندازه مؤدی[4]: اندازه مؤدیان مالیاتی را می‌توان بر اساس معیارهایی همچون ارزش دارایی‌ها یا جمع فروش و سایر درآمدها یا درآمد مشمول مالیات سال قبل و یا ... مشخص و در طبقات مختلف نظیر بزرگ، متوسط و کوچک طبقه بندی نمود. در این بخش طبقه‌بندی مؤدیان بر اساس بخشنامه ۲۰۰/۲۹۰۵۲ مورخ ۸۹/۱۰/۸ سازمان مالیاتی کشور به بزرگ، متوسط و کوچک انجام می‌پذیرد:

مؤدی حقوقی بزرگ =سایر درآمدهای ابرازی + فروش <۱۲ میلیارد ریال یا درآمد مشمول مالیات سال

1. Tax Return
2. Returned Tax (RT)
3. Explicit Tax (ET)
4. Size of Taxpayer (SIZE)

قبل <۱,۲ میلیارد ریال

مؤدی حقوقی متوسط = سایر درآمدهای ابرازی+ فروش< ۷ میلیارد ریال یا درآمد مشمول مالیات سال قبل < ۲ میلیارد ریال

مؤدی حقوقی کوچک = سایر مؤدیان حقوقی

بخش فعالیت[1]: به دلیل وجود ساختارها، قوانین و مقررات و سیستم‌های نظارتی متفاوت در وظایف و عملکردها در بخش‌های مختلف اقتصادی کشور، حوزه کاری مؤدیان می‌تواند در نحوه رفتار مالیاتی آنها اثرگذار باشد (سازمان توسعه، ۲۰۰۴). حوزه کاری مؤدیان در بخش‌های مختلف تولیدی، بازرگانی، خدماتی و پیمانکاری را شامل می‌شود.

۵-۳- نحوه گردآوری اطلاعات

برای گردآوری اطلاعات از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. ابتدا در روش کتابخانه‌ای با بهره گیری از کتب و مقالات علمی، بخش ادبیات تحقیق تدوین و با به کارگیری ابزار فیش برداری اطلاعات علمی لازم از طریق مرور ادبیات مرتبط با موضوع در سراسر جهان، جمع آوری شده است. سپس از طریق بانکهای اطلاعاتی موجود در سازمان امور مالیاتی کشور، ستاد طرح جامع مالیاتی و اداره کل مالیاتی غرب تهران و نیز به صورت میدانی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان نسبت به گردآوری داده‌ها اقدام گردید و نتایج حاصله با استفاده از روش‌های آماری مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

۵-۴- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

داده‌های مورد نیاز در سال ۱۳۹۰ از بین مؤدیان حقوقی اداره کل مالیاتی غرب تهران جمع‌آوری و ضمن ارائه تحلیل توصیفی از داده‌ها با استفاده از نرم افزار SPSS نسبت به آزمون فرضیه‌ها با توجه به کیفی یا کمی بودن متغیر مستقل اقدام گردید. متغیر ریسک مؤدی در فرضیه ۱و ۲، یک متغیر کمی پیوسته است و باتوجه به چولگی زیاد آن دارای توزیع نرمال نمی‌باشد. متغیر اندازه مؤدی از نوع کیفی چند حالتی می‌باشند، لذا آزمون مربوط آنالیز واریانس یکطرفه[2] است و چون داده‌ها نرمال نیستند، لذا از آزمون معادل ناپارامتری آن، یعنی آزمون کروسکال-والیس استفاده می‌کنیم.

۶- تحلیل آماری داده‌ها و آزمون فرضیه ها

جدول شماره ۱ آمار توصیفی متغیر وابسته ریسک مؤدی در بین ۲۱۰ مؤدی را نشان می‌دهد.

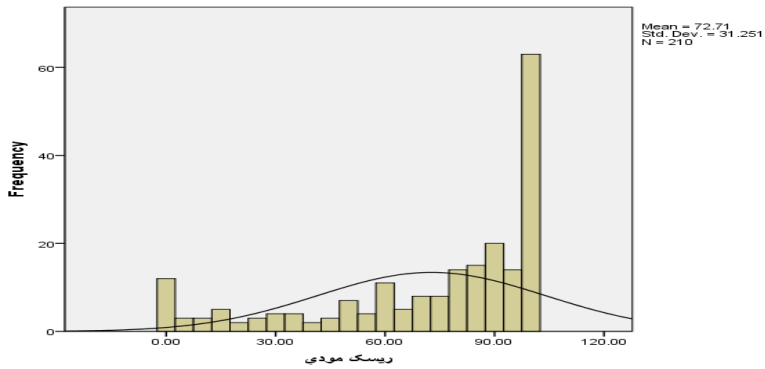
1. Business Sector (BS)
2. One Way ANOVA

جدول (۱)- نتایج آمار توصیفی متغیر ریسک مؤدی

تعداد	۲۱۰
میانگین	۷۳,۰۲۱۴
میانه	۸۶,۴۷۰۰
مد	۱۰۰,۰۰
انحراف معیار	۳۱,۱۶۵۳۲
واریانس	۹۷۱,۲۷۷
حداقل	۰۰.
حداکثر	۱۰۰,۰۰

نمودار ۱، هیستوگرام (بافت نگار) متغیر ریسک می‌باشد. در نمودار فوق ملاحظه می‌شود که تجمع داده‌ها در سمت راست (مقادیر بالای ریسک) بیشتر است و اصطلاحا توزیع داده‌ها دارای چولگی منفی (چولگی چپ) است و این به نوعی بیانگر نرمال نبودن متغیر ریسک می‌باشد. زیرا در توزیع نرمال چولگی داده‌ها تقریبا صفر است یعنی توزیع داده‌ها متقارن است. البته راه‌های دقیق‌تری نیز برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها وجود دارد که متعاقبا بیان خواهد شد.

نمودار (۱) - هیستوگرام توزیع متغیر ریسک مؤدی



۶-۱- آزمون فرضیه ها

از آنجایی که متغیر ریسک مؤدی یک متغیر کمی پیوسته است و با استفاده از نمودار احتمال نرمال و همچنین بررسی نرمال بودن با استفاده از آزمون کلوموگروف – اسمیرنوف و آزمون شاپیرو– ویلک مشخص

گردید توزیع متغیر ریسک مؤدی چولگی زیادی داشته و نرمال نمی باشد. پس از انجام تحلیل توصیفی داده‌ها، با استفاده از نرم افزار SPSS نسبت به آزمون فرضیه‌ها با توجه به کیفی یا کمی بودن متغیر مستقل اقدام گردید.

فرضیه ۱) اندازه مؤدی به طور معنی‌داری با متوسط ریسک تمکین مودی ارتباط معکوس دارد.

متغیر اندازه مؤدی از نوع کیفی چند حالتی می‌باشند، لذا آزمون مربوط آنالیز واریانس یکطرفه است و چون داده‌ها نرمال نیستند، لذا از آزمون معادل ناپارامتری آن، یعنی آزمون کروسکال–والیس استفاده می‌کنیم. در این آزمون فرضیه‌ها به‌شرح ذیل می‌باشند.

$$\begin{cases} H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 \\ H_1 : \neq H_0 \end{cases}$$

که در آن μ_1، μ_2 و μ_3 به ترتیب نشان‌دهنده متوسط متغیر ریسک تمکین شرکت‌هایی با اندازه‌های بزرگ، متوسط و کوچک می‌باشد. بنابراین فرضیه صفر، عدم اختلاف معنی‌دار متوسط ریسک تمکین مؤدی در سطوح مختلف اندازه مؤدی می‌باشد و یا به عبارتی عدم ارتباط معنی‌دار بین متغیر اندازه مودی و متوسط ریسک تمکین مؤدی را نشان می‌دهد. نتایج آزمون فرضیه ۱ در جداول شماره ۲ و ۳ آمده است.

جدول (۲)- نتایج آماری آزمون فرضیه ۱

	اندازه مؤدی	تعداد	میانگین رتبه ها
ریسک مؤدی	کوچک	۱۴۲	۱۱۰,۵۸
	متوسط	۲۹	۸۹,۰۳
	بزرگ	۳۹	۸۶,۷۶
	جمع کل	۲۱۰	

جدول (۳) - نتایج آماری آزمون فرضیه ۱

	ریسک مؤدی
آماره کای دو	۶٫۶۰۵
درجه آزادی	۲
مقدار احتمال	۰٫۰۳۷
	a. Kruskal Wallis Test
	b. Grouping Variable: اندازه مؤدی

با توجه به کمتر بودن مقدار احتمال (یعنی ۰٫۰۳۷) نسبت به سطح خطای معنی‌داری ۰٫۰۵، فرضیه صفر رد می‌شود. یعنی متوسط ریسک مؤدیان در سطوح مختلف اندازه مؤدیان یکسان نیست. به عبارت دیگر با توجه به مقادیر ستون میانگین رتبه‌ها در جدول شماره ۲ مؤدیان با اندازه شرکت کوچک دارای ریسک تمکین معنی‌دار بالایی هستند و مؤدیان با شرکت‌های بزرگ ریسک تمکین مؤدی کمتری دارند.

فرضیه۲) اندازه مؤدیان فعال در بخش‌های مختلف (تولیدی، بازرگانی، خدماتی و پیمانکاری) به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط معکوس دارد.

برای آزمون این فرضیه از آزمون معادل ناپارامتری آن، یعنی آزمون کروسکال-والیس استفاده شده است و ارتباط معنی‌داری معکوس بین اندازه مؤدیان فعال در بخش‌های مختلف تولیدی، بازرگانی، خدماتی و پیمانکاری به تفکیک با ریسک تمکین مورد آزمون قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه ۱ در جداول شماره ۴ و ۵ آمده است.

جدول (۴) - نتایج آماری آزمون فرضیه ۲

نوع فعالیت مؤدی	اندازه مؤدی	تعداد	میانگین رتبه ها
تولیدی	کوچک	۳۶	۲۹,۷۹
	متوسط	۶	۲۳,۳۳
	بزرگ	۱۳	۲۵,۱۹
	جمع	۵۵	
خدماتی	کوچک	۴۷	۳۴,۳۶
	متوسط	۱۲	۳۰,۶۷
	بزرگ	۶	۲۷,۰۰
	جمع	۶۵	
بازرگانی	کوچک	۴۶	۳۵,۰۴
	متوسط	۸	۲۰,۵۰
	بزرگ	۸	۲۲,۱۳
	جمع	۶۲	
پیمانکاری	کوچک	۱۳	۱۲,۳۱
	متوسط	۶	۱۴,۰۰
	بزرگ	۱۲	۱۲,۲۵
	جمع	۲۸	

جدول (۵) - نتایج آماری آزمون فرضیه ۲

نوع فعالیت مؤدی		ریسک مؤدی
تولیدی	آماره کای دو	۱,۳۷۷
	درجه آزادی	۲
	مقدار احتمال	۰,۵۰۲
خدماتی	آماره کای دو	۱,۰۵۷
	درجه آزادی	۲
	مقدار احتمال	۰,۵۸۹
بازرگانی	آماره کای دو	۷,۰۵۴
	درجه آزادی	۲
	مقدار احتمال	۰,۰۲۹.
پیمانکاری	آماره کای دو	۰,۱۵۸
	درجه آزادی	۲
	مقدار احتمال	۰,۹۲۴
		a. Kruskal Wallis Test
		b. Grouping Variable: اندازه مؤدی

لذا با توجه به مقادیر احتمال در جدول فوق، تنها اندازه مؤدیان فعال در بخش بازرگانی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط معکوس دارد و یا به عبارتی دیگر برای مؤدیان حقوقی فعال در بخش بازرگانی با افزایش اندازه، ریسک آنها کاهش می‌یابد. فرضیه ارتباط معکوس بین اندازه مؤدیان فعال در سه بخش دیگر (تولیدی، خدماتی و پیمانکاری) تایید نمی‌گردد.

۷- نتیجه‌گیری

سازمان امور مالیاتی برای شناسایی و انتخاب مؤدیان جهت حسابرسی، به دلیل محدودیت منابع و تعداد بسیار زیاد مؤدیان، نیازمند روشی سیستماتیک و بر مبنای ریسک می‌باشد. انتخاب و اعمال یک استراتژی تمکین توسط سازمان مالیاتی، عکس العمل متناسب با سطح ریسک تمکین هر کدام از مؤدیان می‌باشد. انتخاب مؤدی بر اساس معیار ریسک و برنامه ریزی حسابرسی، نیازمند شناسایی سطح ریسک هر مؤدی و شناسایی ریسک هر مؤدی مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک می‌باشد.

شناسایی طبقات مختلف مؤدیان از نظر اندازه اجازه می‌دهد تا مقامات مالیاتی، استراتژی‌های مؤثر و هدفمند برای تمکین مالیاتی ارائه دهند و در نتیجه بتوانند عکس‌العمل متناسب با سطح ریسک هر مؤدی نشان داده و بهترین پاسخ برای خدمات مورد نیاز مؤدیان را فراهم نمایند. در این تحقیق متغیر مستقل اندازه مودی به عنوان عامل مؤثر بر ریسک تمکین اشخاص حقوقی شناسایی و در قالب ۲ فرضیه اصلی ارتباط معنی‌داری آن با متغیر وابسته ریسک تمکین مؤدی در بین ۲۱۰ مؤدی حقوقی اداره کل مالیاتی غرب تهران مورد آزمون قرار گرفته است.

از آنجایی که متغیر ریسک مؤدی، متغیر کمی پیوسته می‌باشد، از طریق رسم نمودار احتمال نرمال و همچنین استفاده از آزمون کلموگروف- اسمیرنوف و آزمون شاپیرو- ویلک مشخص گردید، توزیع متغیر وابسته نرمال نمی‌باشد. برای آزمون ارتباط معنی‌داری متغیر اندازه مؤدی از آزمون واریانس یکطرفه ناپارامتری کروسکال - والیس استفاده گردید. در نتیجهٔ این آزمون مشخص گردید متغیر اندازه مؤدی با متغیر وابسته ریسک مؤدی ارتباط معکوس معنی‌داری دارد. به عبارت دیگر ریسک تمکین شرکت‌های بزرگ کمتر از ریسک تمکین شرکت‌های کوچکتر است و این موضوع با فرضیه سیاسی که در آن مطرح می‌شود: شرکت‌های بزرگتر کمتر متمایل به مدیریت مالیات از طریق کم اظهاری سود خالص به دلیل عدم ایجاد حساسیت و توجه اضافی توسط دولت می‌باشند، مطابقت دارد. شرکت‌های بزرگتر به دلیل وجود سیستم حاکمیت شرکتی قویتر، الزامات قانونی خاص، مقررات مالی سخت‌گیرانه‌تر، شفافیت بالاتر و نیز اداره آنها توسط مدیران حرفه‌ای و کار بلد، قاعدتا از دیدگاه سازمان مالیاتی ریسک کمتری خواهند داشت، که نتایج تحقیق حاضر آنرا نیز تایید می‌نماید.

علاوه بر این، ارتباط معکوس بین اندازه مؤدی و ریسک برای اشخاص حقوقی فعال در بخش‌های مختلف تولیدی، خدماتی، بازرگانی و پیمانکاری نیز مورد بررسی قرار گرفت که در این بین تنها برای مؤدیان فعال در بخش بازرگانی شاهد ارتباط معنی‌دار معکوس بین اندازه مؤدی و ریسک تمکین بودیم. به

عبارت دیگر با افزایش اندازه مؤدیان فعال در بخش بازرگانی، ریسک تمکین ایشان کاهش می‌یابد. فرضیه ارتباط معکوس بین اندازه مؤدیان فعال در سه بخش دیگر یعنی بخش‌های تولیدی، خدماتی و پیمانکاری تایید نمی‌گردد. به عبارت دیگر اندازه مؤدیان این‌گونه بخش‌ها با ریسک تمکین آنها ارتباط مستقیم دارد و با افزایش اندازه، ریسک تمکین کاهش نمی‌یابد.

سازمان امور مالیاتی کشور باید در فرایند مدیریت ریسک، طبقه بندی مؤدیان بر اساس اندازه را به دلیل نیاز به استراتژیهای مالیاتی متفاوت و نیاز به عکس‌العمل و دامنه حسابرسی متفاوت و نیز تفاوت در فرایند بازنگری ریسک هر طبقه در سال‌های مختلف، در اولویت اقدامات قرار دهد تا بتواند منابع مادی و انسانی خود را از طریق عدم تمرکز بر مؤدیان با ریسک کم و اعتماد به خوداظهاری ایشان مدیریت نموده و همزمان با اجرای سیستم مدیریت ریسک، منابع و نیروی انسانی را در جهت ارتقا کیفیت و کمیت خدمات قابل ارائه به مؤدیان، آموزش و فرهنگ‌سازی تمکین داوطلبانه مالیاتی اختصاص دهد.

فهرست منابع

۱. احمد پور، احمد و منتظری، هادی (۱۳۹۰). « نوع مدیریت سود و تاثیر اندازه شرکت، ساختار مالکیت و حاکمیت شرکتی بر آن»، مجله پیشرفت‌های حسابداری، شماره ۶۱، پاییز و زمستان ۱۳۹۰.

۲. حساس یگانه، یحیی و شعری، صابر و خسرونژاد، سید حسین (۱۳۸۷). « رابطه ساز وکارهای حاکمیت شرکتی، نسبت بدهی‌ها، اندازه شرکت با مدیریت سود» مطالعات تجربی حسابداری مالی، زمستان ۱۳۸۷، شماره ۲۴.

۳. رمضانی، سیدمهدی و دستگیر، محسن و عسکری، علی و خانی، عبدالله (۱۳۹۲). «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تاکید بر اندازه مؤدیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۶۶، تابستان ۱۳۹۲.

۴. رهنمای رودپشتی، فریدون و هیبتی، فرشاد و طالب نیا، قدرت اله و نبوی چاشمی، سیدعلی (۱۳۹۱). «ارائه الگوی سنجش تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران»، حسابداری مدیریت، بهار ۱۳۹۱- ۵(۱۲):۷۹-۱۰۰.

۵. سازمان مالیاتی ایران (شهریور۱۳۹۰). «نگاهی به طرح جامع مالیاتی»، ستاد طرح جامع مالیاتی – دفتر مدیریت تغییر.

۶. سازمان امور مالیاتی (فروردین ۱۳۹۱). «گزارش تحلیلی درآمدهای مالیاتی ادارات کل سراسر کشور حاوی عملکرد برنامه چهارم، سال ۹۰ و پیش بینی ۹۱»، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.

۷. سازمان مالیاتی ایران (شهریور۱۳۹۱). «ظرفیتهای مالیاتی اقتصاد ایران، چالش‌ها و راهکارهای توسعه آن»، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.

۸. سازمان مالیاتی ایران (تابستان ۱۳۹۲). «بررسی تطبیقی نظامهای مالیاتی برخی از کشورهای منتخب با موضوع بودجه، ساختار مدیریت و ترتیبات سازمانی»، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.

۹. سروستانی، امیر (۱۳۹۱). بررسی رابطه بین ویژگی‌های شرکت و نوع مالکیت با نرخ مؤثر مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

۱۰. عبدلی، محمدرضا و بخشی،حسین و حسینی، سیداحمد (۱۳۹۲). «بررسی رابطه گزارشگری متهورانه مالی با اندازه شرکت‌ها و سیاستهای متهورانه مالیاتی»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره۱۹، ۱۳۹۲ .

۱۱. قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه ایران، مصوب ۸۹/۱۰/۱۵ مجلس شورای اسلامی.

۱۲. قانون مالیات‌های مستقیم ایران و قانون اصلاح موادی از آن، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مجلس شورای اسلامی.

13. Andreoni, J, Erard, B., and Feinstein, J. (1998). «Tax Compliance». Journal of Economic Literature.

14. James, S., & Alley, C. (2002). «Tax Compliance, Self-assessment and Tax Administration». Journal of Finance and Management in Public Services , 2(2),27-42.

15. Khwaja, Munawer Sultan, Rajul Awasthi, and Jan Loeprick. (2011). «Risk-based Tax Audits: Approaches and Country Experiences», The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, 1818 H Street NW, Washington DC 20433.

16. Kirchler, E. (2007). «The Economic Psychology of Tax Behavior». Cambridge: Cambridge University Press.

17. McBarnett, D. (2003). «When Compliance is not The Solution but The Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude». In V. Braithwaite, Tax democracy: Understanding tax avoidance and evasion. Aldershort: Ashgate Publishing Ltd.

18. Niemirowski, Pauline; and Alexander J Wearing (2003).»Taxation Agents and Taxpayer Compliance»; Journal of Australian Taxation, Department of Business Law and Taxation, Monash University, Vol. 6, pp: 166-200.

19. Sartori, Nicola (2008). « Effects of Strategic Tax Behaviors on Corporate Governance». September 1,University of Michigan.

20. Timothy. Yeung Chi Kwan (2010).» Effects of Corporate Governance on Tax Aggressiveness»; Accounting Major,Hong Kong Baptist University.

21. Tyasing Swastika, Dwi Lusi (2013). «Corporate Governance, Firm Size, and Earning Management: Evidence in Indonesia Stock Exchange», Journal of Business and Management, Volume 10, Issue 4 (May. - Jun. 2013), PP 77-82.