

# ارائه مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک برای بنگاه‌های کوچک و متوسط

(SMEs) در ایران

محمدرضا عبدی<sup>۱</sup>

نگار خسروی پور<sup>۲</sup>

محسن حمیدیان<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۸/۱۱، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۲۰

## چکیده

امروزه کسب و کارهای کوچک و متوسط نقش عمده‌ای در اقتصاد کشور ایفا می‌کنند و با توجه به ظرفیت قابل توجه این بنگاه‌ها و سهم کلان آن‌ها در میزان مالیات‌های پرداختی، فرار مالیاتی و افزایش ریسک در این بنگاه‌ها تأثیر بسزایی بر درآمدهای مالیاتی خواهد داشت، لذا برآورد و تحلیل ریسک این دسته از فعالان اقتصادی از جمله نیازهای ضروری نظام مالیاتی کشور است. این مقاله با پژوهش در سطح بنگاه‌های کوچک و متوسط کشور و بهره‌گیری از مدل ارتقاء یافته تحلیل ریسک سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر سطح ریسک حسابرسی مالیاتی آن بنگاه‌ها و ارائه مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۶ لغایت ۱۳۹۷ می‌باشد. در راستای این تحقیق بر اساس نظرات خبرگان مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی کشور، ابتدا از تکنیک دلفی فازی و مدل پستل در شناسایی عوامل مؤثر بر سطح تمکین و روش ترکیبی فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی در اندازه‌گیری سطح تمکین و شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر سطح ریسک و ارائه مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) در ایران استفاده شد و شاخص‌های منتخب نهایی برای سنجش سطح ریسک مؤدیان بر اساس نظرات خبرگان مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق پرسشنامه و در قالب سؤالات از پیش طراحی شده انجام گرفت و با تهیه فهرست اولیه‌ای از معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای ریسک، مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک برای بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) ارائه گردید. در خاتمه، به منظور طراحی استراتژی‌های برخورد، نسبت به تحلیل رفتار مؤدیان و سپس تدوین استراتژی‌های لازم برای کاهش و به حداقل رساندن ریسک‌های شناسایی شده، اقدام شده است.

**واژه‌های کلیدی:** بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤلفه‌های ریسک مالیاتی، رویکرد تحلیلی PESTEL

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران، Mabdiraza@yahoo.com

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
hamidian\_2002@yahoo.com

۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، N-khosravipour@yahoo.com

## ۱- مقدمه

امروزه عدم رعایت آگاهانه قوانین و مقررات مالیاتی یکی از مشکلات جدی در حوزه مالیاتی است که در بر گیرنده مفهوم فرار (گریز) مالیاتی<sup>۱</sup> به عنوان یکی از معمول‌ترین جرایم اقتصادی می‌باشد. لذا استراتژی حسابرسی، ابزار مهم و حیاتی در مدیریت تمکین از طریق سازمان مالیاتی می‌باشد. یکی از جنبه‌های طراحی استراتژی حسابرسی، روش مورد استفاده برای انتخاب مؤدی می‌باشد. مهمترین روش‌های مورد استفاده توسط سازمان مالیاتی کشورها جهت انتخاب مؤدیان برای حسابرسی می‌تواند از سه روش غربالگری فردی (انتخاب دستی)، انتخاب تصادفی و انتخاب مبتنی بر ریسک باشد. مدیریت ریسک عنصری کلیدی، مؤثر و کارآمد در مدیریت تمکین مالیاتی مؤدیان بوده و از اولویت‌های عملیاتی یک سازمان مالیاتی مدرن به حساب می‌آید.

بسیاری از سازمان‌های مالیاتی استراتژی‌های حسابرسی خود را بر پایه روش‌های نمره‌دهی بر مبنای ریسک توسعه داده‌اند. به دلیل محدود بودن منابع دولت و تعداد بسیار زیاد مؤدیان (بالاخص موسسات کوچک و متوسط)، سازمان مالیاتی برای شناسایی و انتخاب مؤدی جهت حسابرسی، نیازمند روشی سیستماتیک و بر مبنای ریسک می‌باشد (سازمان توسعه و همکاری اقتصادی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴).

بطور کلی سازمان نمی‌تواند تک تک مؤدیان را مورد ممیزی و رسیدگی قرار دهد و همچنین 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 بالاست، 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:

- تمکین مالیاتی مؤدیان را به منظور شناسایی و پیشگیری از رفتار مجرمانه مدیریت نماید.

- به وسیله ارائه خدمات و آموزش مناسب، مؤدیان را در تمکین و پرداخت تعهدات مالیاتی شان کمک نماید. موضوع تحقیق به دلایل زیر دارای اهمیت است: براساس اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم (جدید) مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ منطبق با مواد ۹۵، ۹۷ و ۱۰۶ مؤدیان مالیاتی به سه گروه کوچک، متوسط و بزرگ تقسیم‌بندی شده‌اند. حدود ۹۰ درصد مؤدیان شامل مؤدیان کوچک و متوسط می‌باشند که از سطح تمکین متفاوتی برخوردارند و از طرفی مؤدیان بزرگ اغلب توسط مدیران حرفه ای اداره می‌شوند و مقررات مالی سختگیرانه و قوانین و مقررات خاص خود دارا می‌باشند و دارای سیستم حاکمیت شرکتی قویتری هستند و تمایل کمتری به فرار مالیاتی دارند که تاکنون حسابرسی مالیاتی مؤدیان به شکل یکسان و بدون در نظر گرفتن اندازه، سطح تمکین و میزان ریسک مؤدیان انجام شده و به عنوان مهم‌ترین چالش نظام مالیاتی کشور تلقی می‌گردد.

همچنین بر اساس مواد مذکور سازمان می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی

1. Tax Evasion

2. Organisation for Economic co-operation and development

از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد همچنین در ماده ۹ تصویب نامه موضوع «راه کارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی» سازمان حسابرسی مکلف شده است که حداکثر ظرف دو سال نسبت به فراهم سازی شرایط لازم برای حسابرسی بر پایه ریسک اقدام کند دستور کار و برنامه‌های حسابرسی این رویکرد هم سال‌ها پیش از سوی مرجع محترم مربوطه آماده و ابلاغ گردیده است. با همه اینها حسابرسان مالیاتی در ایران در رسیدگی به پرونده‌های مؤدیان مالیاتی «حسابرسی مبتنی بر ریسک» را مبنا قرار نداده‌اند.

لذا طبقه‌بندی بنگاه‌های فعال در عرصه اقتصادی بر اساس معیار اندازه (بزرگ، متوسط و کوچک) و انتخاب استراتژی مناسب برخورد به منظور ارتقاء تمکین مالیاتی هر گروه توسط سازمان امور مالیاتی، تأثیر زیادی بر درآمد مالیاتی کسب شده از این گروه دارد، بنابراین سؤال اساسی تحقیق حاضر به شرح زیر است:

بنابراین سؤالات اساسی تحقیق حاضر به شرح زیر است:

- عوامل مؤثر بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) کدامند؟
- مؤلفه‌های تشکیل دهنده مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) کدامند؟
- استراتژی‌های مناسب برخورد سازمان امور مالیاتی کشور با بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) متناسب با سطوح ریسک کدامند؟

در این مقاله، بر اساس الگوهای برتر جهانی در زمینه شناسایی عوامل مؤثر بر سطح تمکین مالیاتی و سنجش سطح تمکین بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) پرداخته شده است. سپس با استفاده از رویکرد تحلیلی PESTEL عوامل مؤثر بر تمکین مؤدیان مالیاتی و نیز تصویر موجود از نظام مالیاتی در جامعه مورد بررسی قرار گرفت. در گام بعدی، اندازه گیری سطح تمکین بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، و طبقه‌بندی آنها بر حسب چهار گروه عمده از تکالیف مؤدیان مالیاتی شامل ثبت نام مؤدیان، تکمیل و تسلیم اظهارنامه، ارائه اطلاعات صحیح و سرانجام پرداخت مالیات صورت گرفت. در ادامه، با استخراج و شناسایی معیارهای مؤثر بر سطح ریسک مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، نسبت به ارزیابی و اولویت‌بندی آنها اقدام شده است. و با تهیه فهرست اولیه‌ای از معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای ریسک، مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک برای بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) ارائه گردید. طبقه‌بندی مؤدیان بر اساس معیارهای گوناگون از جمله مفاد قانون مالیات‌ها، اندازه مؤدیان، نوع صنعت و فعالیت، وضعیت حسابرسی و... در سه گروه زیر انجام شد:

- معیارهای اصلی انتخاب اظهارنامه‌های مربوط به اشخاص حقوقی (SMEs)
- معیارهای اصلی انتخاب اظهارنامه‌های مربوط به اشخاص حقیقی (SMEs)

– معیارهای منتخب مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مستخرج از ادبیات نظری تحقیق در خاتمه، به منظور طراحی استراتژی‌های برخورد، نسبت به تحلیل رفتار مؤدیان و سپس تدوین استراتژی‌های لازم برای کاهش و به حداقل رساندن ریسک‌های شناسایی شده، اقدام شده است. در خصوص نوآوری پژوهشی، در این مقاله بر خلاف سایر پژوهش‌ها، محقق مطالعه خود را در حوزه خاص بنگاه‌های کوچک و متوسط انجام داده است و علاوه بر عوامل اثرگذار بر سطح تمکین مالیاتی به شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر سطح ریسک حسابرسی مالیاتی پرداخته است.

## ۲- مبانی نظری

در طول دو دهه اخیر، با هدف افزایش کارایی، اثربخشی و ارائه خدمات بهتر به مؤدیان، اصلاحات گسترده‌ای در ساختار سازمانی بسیاری از دستگاه‌های وصول مالیات در کشورهای جهان انجام شده است. بخش قابل توجهی از این اصلاحات را می‌توان با بررسی روند تحولات ساختار سازمانی و حرکت از یک ساختار مبتنی بر «نوع مالیات» به سمت یک ساختار مبتنی بر «وظیفه» به خوبی مشاهده نمود. با این حال، بسیاری از سازمان‌های مالیاتی حتی یک گام پیشتر رفته و اقداماتی برای استقرار یک ساختار مبتنی بر تمکین از طریق «تفکیک مؤدیان» (مؤدی محور) انجام داده‌اند (مانند ایجاد بخش مؤدیان بزرگ، متوسط و کوچک).

### ۱) ساختار یا مدل سازمانی مبتنی بر «نوع مالیات»

اولین مدل سازمانی مورد استفاده برای مدیریت دستگاه وصول مالیات در بسیاری از کشورهای جهان، بر اساس «نوع مالیات» بود. در این مدل، بخش‌های اداری جداگانه با وظایف چندگانه، مسئولیت یک منبع مالیاتی را بر عهده دارند و کارکنان در کار خود عمدتاً از یک استقلال نسبی برخوردار بوده و تقریباً خودکفا عمل می‌کنند. سازماندهی مدیریت دستگاه وصول مالیات بر مبنای «نوع مالیات» یا به تعبیر دیگر «منبع محور» مانند مالیات بر درآمد شرکتها، مالیات بر ارزش افزوده و... می‌باشد.

### ۲) مدل سازمانی وظیفه محور

بر اساس مدل مبتنی بر وظیفه یا وظیفه محور، کارکنان برحسب وظیفه (ثبت نام، رسیدگی، وصول و اعتراضات) سازماندهی میشوند و در این سیستم، نوع مالیات، اهمیتی ندارد و کارکنان روی انواع مالیات‌ها کار می‌کنند.

### ۳) مدل مبتنی بر تفکیک مؤدیان (مؤدی محور)

در این مدل، وظایف مربوط به خدمات و وصول و اجرا را در قالب «گروه‌های مؤدیان» نظیر مؤدیان بزرگ،

کوچک و متوسط سازماندهی می‌شود. منطقی که پشت این تفکیک یا دسته‌بندی مؤدیان قرار دارد، این است که هر گروه از مؤدیان، از ویژگی‌ها و رفتارهای تمکینی متفاوتی برخوردار هستند و لذا ریسک‌های متفاوتی متوجه درآمدهای مالیاتی می‌کنند. لذا، برای مدیریت مؤثر ریسک‌ها، دستگاه مالیاتی ناگزیر است متناسب با ویژگی‌های منحصر به فرد و نحوه تمکین هر یک از گروه‌ها به توسعه و اجرای راهبردهای مختلفی اقدام نماید.

#### ۴) مدل ترکیبی

در این مدل ترکیبی از سه مدل فوق در سازماندهی دستگاه وصول‌کننده مالیات‌ها اجرا می‌شود.

#### ۲-۱- بنگاه‌های کوچک و متوسط

در ایران تعریف بنگاه‌های کوچک و متوسط از سازمانی تا سازمان دیگر متفاوت است. ارگان‌ها و سازمان‌های مختلف هر یک بنا به مقتضیات کاری خود به تعریف و تقسیم‌بندی بنگاه‌ها از حیث بزرگی، کوچکی و متوسطی پرداخته‌اند. تعریف بنگاه‌های کوچک و متوسط در نظام مالیاتی ایران - گروه بندی مؤدیان صاحبان مشاغل: ماده ۲- صاحبان مشاغل براساس شاخص‌ها و معیارهایی از قبیل نوع و یا حجم فعالیت به شرح ذیل گروه‌بندی می‌شوند: الف- حجم فعالیت:

۱- گروه اول: مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل یا ده برابر درآمد مشمول مالیات قطعی شده (قبل از کسر معافیت) طبق آخرین برگ مالیات قطعی (مجموع اصلی و متمم) عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که تا تاریخ پایان دی ماه سال قبل از شرون سال مالیاتی ابلاغ شده باشد، هر کدام بیشتر از مبلغ سی میلیارد و بیشتر باشد.  
۲- گروه دوم: مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل یا ده برابر درآمد مشمول مالیات قطعی شده (قبل از کسر معافیت) طبق آخرین برگ مالیات قطعی (مجموع اصلی و متمم) عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که تا تاریخ پایان دی ماه سال قبل از شرون سال مالیاتی ابلاغ شده باشد، هر کدام بیشتر از مبلغ ده میلیارد و تا سی میلیارد ریال باشد.

۳- گروه سوم: مؤدیانی که در گروه‌های اول و دوم قرار نمی‌گیرند، جز گروه سوم محسوب می‌شوند.

ب- نوع فعالیت:

اشخاص ذیل فارغ از حجم فعالیت موضوع بند الف فوق از لحاظ انجام تکالیف موضوع این آیین نامه جزء مؤدیان گروه اول محسوب می‌شوند.

۱- دارندگان کارت بازرگانی (واردکنندگان و صادرکنندگان)؛ ۲- صاحبان کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی و بهره‌برداران معادن دارای جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه ذی ربط ۳- صاحبان هتل‌های سه

ستاره و بالاتر؛ ۴- صاحبان بیمارستان‌ها، زایشگاه‌ها، کلینیک‌های تخصصی؛ ۵- صاحبان مشاغل صرافیه ۶- فروشگاه‌های زنجیره ای دارای مربوط فعالیت از وزارتخانه ذی ربط؛

گروه‌بندی مؤدیان در بخش اشخاص حقوقی: براساس ماده ۱۰۶ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم (جدید) مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی مؤدیان بر اساس سوددهی فعالیت و مقررات مواد ۹۵، ۹۷ این قانون و تبصره آن تعیین می‌شود لذا سازمان مالیاتی مکلف است شرکت‌ها را به سه گروه کوچک، متوسط و بزرگ تقسیم‌بندی نماید (مشابه مشاغل) که در گام نخست با استفاده از تعیین یک سری شاخص‌ها از قبیل میزان فروش، سطح درآمد، میزان درآمد مشمول مالیات، مبلغ مالیات و... نسبت به ایجاد مؤدیان بزرگ اقدام نموده است و همچنین نسبت به ایجاد ساختار اداره کل مؤدیان متوسط اقدام کرده است.

## ۲-۲- تمکین مالیاتی

تاکنون تعاریف مختلفی برای مفهوم تمکین مالیاتی بیان شده است. در این تحقیق تعریف ارائه‌شده برای تمکین، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک موردنیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات طبقه‌بندی می‌شود. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند، رفتار وی به نوعی عدم تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد (خدمات درآمد داخلی آمریکا، ۱۹۹۸)<sup>۱</sup>

فرار مالیاتی؛ فرار مالیاتی، رفتار غیرقانونی عمدی و یا نقض قوانین و مقررات مالیاتی برای پرداخت نکردن مالیات تعریف شده است. گزارش کمتر از واقع درآمد به صورت عمدی نمونه‌ای از فرار مالیاتی است (دفتر بین‌المللی اسناد مالیاتی، ۲۰۰۱).<sup>۲</sup>

## ۲-۳- مدل تمکین سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۰۴)

نظام‌های مالیاتی برای برخورد با رفتار عدم تمکین، متناسب با انگیزه‌های مؤدی، از استراتژی‌های گوناگونی استفاده می‌کنند. انگیزه مؤدیان از این نظر موردتوجه قرار می‌گیرد که مؤدیان یک گروه همگن نیستند و شرایط آن‌ها از یک دوره زمانی به دوره‌ای دیگر تغییر می‌کند. بر این اساس سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۰۴، مدلی را پیشنهاد نمود (شکل ۱) که هم‌اکنون در بیشتر سازمان‌های مالیاتی پیشرفته مورد استفاده قرار می‌گیرد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۰). این مدل که در نوع خود جامع‌ترین و کامل‌ترین مدل تمکین تلقی می‌گردد، عملاً از سه بخش به شرح زیر تشکیل شده است:

الف- عوامل مؤثر بر رفتار مؤدی: همانند بسیاری از مدل‌های تمکین که پیشتر به آن‌ها اشاره گردید در این مدل ابتدا عوامل مؤثر بر تمکین که در برگیرنده هم عوامل سنتی از قبیل نرخ مالیات، نرخ جریمه و سطح درآمد

1. Internal Revenue Service

2. The International Bureau of FiScal documentation (IBFd)

مؤدی و هم عوامل مدرن از جمله متغیرهای روان‌شناختی و هنجارهای اجتماعی می‌باشد، تبیین می‌گردند. این عوامل عبارتند از متغیرهای تجاری (از قبیل ساختار، عمر و نوع فعالیت واحد تجاری، تمرکز (محلی یا بین‌المللی)، اطلاعات مالی، واسطه‌های کسب و کار و غیره)، صنعتی (مانند اندازه صنعت، شرکاء عمده در صنعت، حاشیه سود، ساختار سرمایه و هزینه، الگوهای کار، قوانین صنعت و غیره)، اقتصادی (از جمله سرمایه‌گذاری، نرخ بهره، نرخ تورم، سیستم مالیاتی، سیاست‌های دولت، اثرات بین‌المللی و غیره)، روان‌شناختی (از قبیل حرص و طمع، خطرپذیری، ترس، اعتماد، انصاف و عدالت، فرصت‌های عدم تمکین و غیره) و جامعه‌شناختی (مانند هنجارهای فرهنگی، پیشینه قومی، نوع نگرش به دولت، سن و جنسیت و سطح تحصیلات و غیره).

ب- نوع رفتار مؤدی: متناسب با تأثیر عوامل ذکر شده، مؤدی در مواجهه با گزارشگری مالیات، یکی از رفتارهای زیر را انتخاب خواهد نمود:

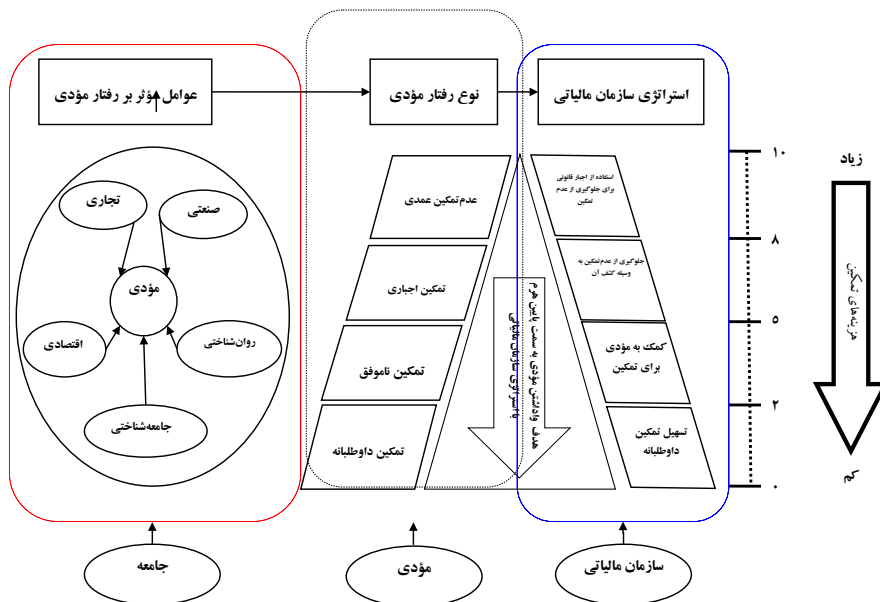
- تمکین داوطلبانه: مؤدی تمایل به انجام درست‌ترین کار دارد.
- تمکین اجباری: مؤدی عدم تمایل به تمکین مالیاتی داشته، اما اگر به وی اخطار شود، تمکین خواهد نمود.
- عدم تمکین سهوی: مؤدی تلاش می‌کند تمکین نماید، اما همیشه این رفتار موفقیت‌آمیز نیست.
- عدم تمکین عمدی یا فرار مالیاتی: مؤدی تصمیم به عدم تمکین مالیاتی گرفته است.
- ج- استراتژی‌های برخورد سازمان مالیاتی: متناسب با نوع رفتار انتخاب شده از سوی مؤدی، سازمان مالیاتی به ترتیب استراتژی‌های زیر را اتخاذ خواهد نمود:

- تسهیل تمکین داوطلبانه: در مواجهه با تمکین داوطلبانه
- کمک به مؤدی برای تمکین: در برخورد با تمکین اجباری
- جلوگیری از عدم تمکین به وسیله کشف آن (اخطار و تذکر بابت کشف): در مواجهه با عدم تمکین سهوی
- استفاده از تمام ظرفیت‌های قانونی برای جلوگیری از عدم تمکین مؤدی: در برخورد با عدم تمکین عمدی

### ۳- پیشینه پژوهش

- باقری و عموری (۱۳۸۸) در تحقیقی با عنوان «نسبتهای مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات جهت تعیین ریسک‌های اظهارنامه مؤدیان» به شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی پرداخته‌اند. آنها با به کارگیری پرسشنامه و تجزیه و تحلیل داده‌ها بر اساس تکنیک تحلیل سلسله مراتبی به این نتیجه دست یافته‌اند که نسبت‌هایی از قبیل نسبت سود خالص، نسبت سود ناخالص، سود هر سهم، بازده سهام، بازده سرمایه در گردش که به نوعی بر اساس سود شرکت محاسبه میشوند با اثرگذاری بر درآمد مشمول مالیات، در تعیین ریسک اظهارنامه مؤدیان از اهمیت بیشتری برخوردار هستند.

### شکل (۱) - مدل تمکین سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۰۴)



- رضانی و همکاران (۱۳۹۲) در تحقیقی با عنوان «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن: با تاکید بر اندازه مودیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها» ضمن تبیین حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای آن، طراحی استراتژی مؤثر و کارآمد برای حسابرسی مالیاتی را منوط به فراهم شدن زیر ساختهای فناوری اطلاعات، وجود قوانین و مقررات کافی برای حسابرسی، اجرای برنامه‌های آموزشی و انگیزشی برای حسابرسان دانسته اند. در ادامه تحقیق نیز بر اختصاص نمره به هر مؤدی بر اساس ویژگیهای خاص آن مؤدی نظیر اندازه، نوع صنعت و سابقه تمکین و نیز دانش کسب شده از حسابرسی‌های قبلی و ایجاد پروفایلهایی برای هر مؤدی در یک سیستم نمره دهی مبتنی بر ریسک تاکید شده است.
- محسن دستگیر و همکاران (۱۳۹۳) در «ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران» ۱۵ متغیر مستقل را به عنوان عوامل مؤثر بر ریسک تمکین اشخاص حقوقی شناسایی کردند. نتیجه تحقیق نشان داد متغیرهای کیفیت حاکمیت شرکتی، درصد تعداد مدیران غیر موظف، درصد سهام در دست مدیران و قدرت سهامداران ارتباط معنی داری با متغیر ریسک مؤدی ندارند و متغیرهای درصد سهامداران نهادی، ویژگی‌های مؤدیان حقوقی و عمر مؤدی با متغیر ریسک مؤدی ارتباط معناداری دارند.



- باباجانی و باقری (۱۳۹۶) در « ارائه مدلی برای اندازه گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤدی مالیاتی (اشخاص حقوقی)» بر اساس پرسشنامه های نیمه ساختاریافته عوامل مؤثر بر سطح تمکین مالیاتی مؤدیان اشخاص حقوقی مورد شناسایی و مدلسازی قرار دادند. عوامل شناسایی شده در این تحقیق عبارتند از ویژگی های درآمدی، جمعیت شناختی، روان شناختی، فرهنگی و...
- در تحقیقی که OECD (۲۰۰۴) با عنوان «مدیریت ریسک تمکین و بهبود تمکین مالیاتی انجام داده است، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدی شامل ویژگی های روان شناختی، جامعه شناختی، تجاری، اقتصادی و صنعت شناخته شده است.
- اسنو و وارن.جی. آر (۲۰۰۵) در پژوهش «ابهام در زمینه احتمال حسابرسی، تمکین مالیاتی و رفاه مؤدی مالیاتی» افزایش در عدم اطمینان در رابطه با احتمال حسابرسی شدن، باعث کاهش رفاه و افزایش تمکین مالیاتی برای مؤدیان ابهام گریز می شود. اما از سوی دیگر باعث کاهش تمکین مالیاتی مؤدیان علاقه مند به ابهام می شود.
- ا. آلابده و همکاران (۲۰۱۱) در کاری با عنوان «آیا قومیت در رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی اهمیت دارد (شواهدی از کشور نیجریه)» به بررسی اثر تنوع قومیت (از بعد نژاد و مذهب) بر رفتار تمکین مؤدیان در کشور نیجریه پرداختند. در این تحقیق با استفاده از بسط مدل فیشر و ترکیب کیفیت خدمات اداره مالیاتی، کیفیت حاکمیت عمومی، تفاوت های قومی و همچنین اثر تعدیلی شرایط مالی و اولویت ریسک را بر روابط بین نگرش مؤدیان و تمکین مالیاتی مورد ارزیابی قرار دادند. در این مقاله عوامل اقتصادی، اجتماعی، روانشناسی و فرهنگی در یک مدل جامع آورده شده است و وضعیت مناسب و محیطی ویژه ای را برای بهتر فهمیدن رفتار مالیاتی مؤدیان حقیقی بر می شمرد.
- کاواجا و همکاران (۲۰۱۱)، در کتابی تحت عنوان «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، روش ها و تجربیات کشورها» مطالب مطرح شده در کنفرانس بین المللی استانبول به انضمام چارچوب، اصول، روش ها، ساختار و تجربیات کشورهای مختلف در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک را به تفصیل ارائه و مدیریت ریسک را عنصری کلیدی در استراتژی سازمان مالیاتی مدرن تلقی نموده است.
- تیماسینگ اسواستیکا (۲۰۱۳) در تحقیقی با عنوان «حاکمیت شرکتی، اندازه شرکت و مدیریت سود» در بورس اوراق بهادار اندونزی تأثیر حاکمیت شرکتی و اندازه شرکت ها را بر مدیریت سود در ۵۱ شرکت از شرکت های صنعت خوراکی و نوشیدنی مورد بررسی قرار داد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که دو متغیر حاکمیت شرکتی شامل تعداد اعضای 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 می گردد.

#### ۴- روش پژوهش

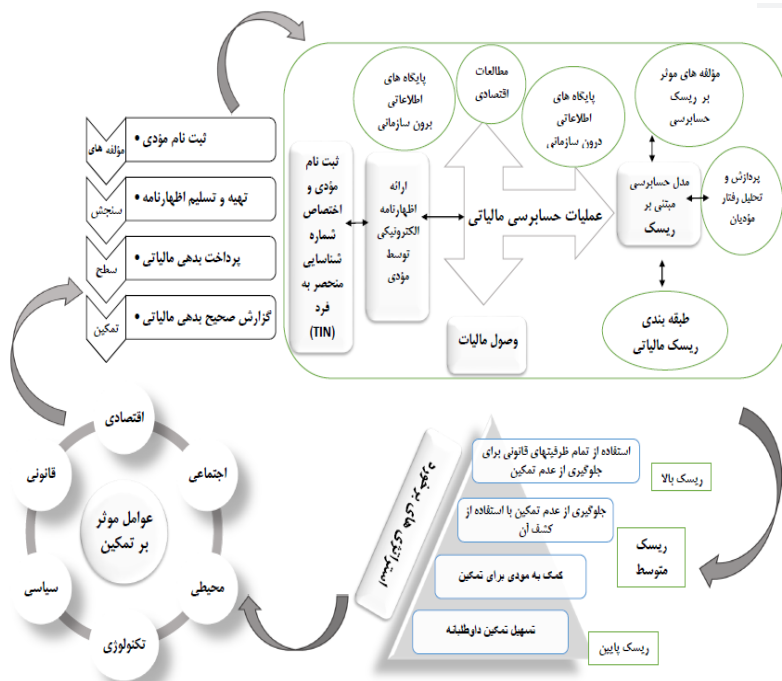
تحقیق حاضر از نظر هدف، کاربردی است. همچنین از نظر ماهیت و روش، تحقیق توصیفی-تحلیلی است. تحقیق ما از نظر هدف تحقیق چون بر اساس اطلاعاتی است که از سازمان مالیاتی و افراد متخصص در این زمینه گردآوری می‌شود و نتایج آن در حوزه عمل قابل استفاده خواهد بود جزء گروه پژوهش‌های کاربردی طبقه‌بندی می‌شود. این پژوهش از نظر هدف پژوهش در گروه پژوهش‌های تحلیلی-توصیفی طبقه‌بندی می‌گردد و به دلیل اینکه ارتباط بین چند متغیر را مورد بررسی قرار می‌دهد از نوع همبستگی است. روش گردآوری داده‌ها منطبق با الگوی میدانی است که برای تدوین ادبیات موضوع از روش کتابخانه‌ای و اسناد کاوی، و برای جمع‌آوری داده‌های مدل و تحلیل آن از طریق پرسشنامه استفاده می‌شود. بنابراین مصاحبه و پرسشنامه جزء ابزارهای مهم این پژوهش هستند. مهم‌ترین ابزار این تحقیق اطلاعات جمع‌آوری شده از اظهار نامه‌های مالیاتی و سازمان مالیاتی و افراد متخصص سازمان مالیاتی و خبرگان جامعه حسابداران رسمی ایران است. مراحل انجام تحقیق شامل مراحل کاری زیر می‌باشد:

- ۱) شناسایی عوامل مؤثر بر سطح تمکین مالیاتی مؤدیان از طرق روش دلفی در طراحی مدل اولیه
- ۲) آزمون روابط میان متغیرهای مستقل و وابسته با بهره‌گیری از تکنیک مدل‌یابی معادلات ساختاری و آزمون روابط همبستگی میان متغیرها
- ۳) اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی با استفاده از روش ANP فازی و ارائه مدل برآورد ریسک مالیاتی با استفاده از نرم‌افزار
- ۴) شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر حسابرسی مبتنی بر ریسک یا استفاده از روش تحلیلی توصیفی پرسشنامه‌ها و تکنیک دلفی
- ۵) شناسایی استراتژی‌های مناسب برخورد سازمان امور مالیاتی متناسب با سطح ریسک برآوردی با استفاده از روش ANP فازی

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، با طراحی ۵ نوع پرسشنامه به شرح زیر:

- الف) شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین بنگاه‌های کوچک و متوسط
  - ب) شناسایی درجه اهمیت مؤلفه‌های مؤثر بر سطح تمکین نسبت به یکدیگر
  - ج) شناسایی اثرات متقابل میان مؤلفه‌های سطح تمکین و اندازه‌گیری سطح تمکین
  - د) شناسایی معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای ریسک
  - ه) تعیین استراتژی‌های متناسب با سطح ریسک مؤدیان
- و استفاده از تکنیک‌های تحلیل آماری متناسب با هر پرسشنامه اقدام گردید.

شکل (۲) - مدل مفهومی تحقیق

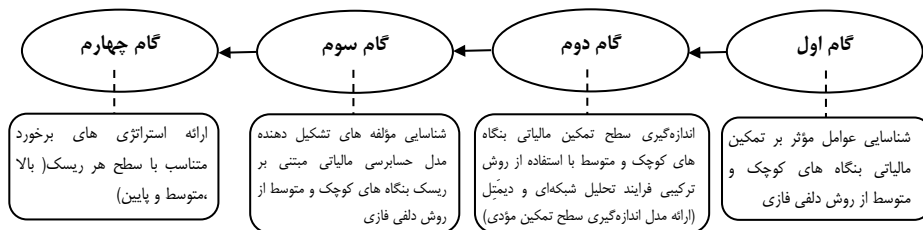


منبع: یافته های پژوهش

در ابتدا، مراحل تکنیک دلفی فازی و مدل PESTEL در شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی استفاده شد در گام دوم، به منظور اندازه گیری سطح تمکین مالیاتی مؤدیان، مراحل اجرای روش ترکیبی فرایند تحلیل شبکه ای (ANP) فازی و نسبت به استخراج وزن قطعی و نرمال شده هر یک از شاخص های تحقیق اقدام شد در گام سوم، ابتدا به طبقه بندی مؤدیان بر اساس معیارهای گوناگون از جمله طبقه بندی بر اساس مفاد قانون مالیات ها، اندازه مؤدیان، نوع صنعت و فعالیت، وضعیت حسابرسی و...؛ و در ادامه به استخراج معیارهای اولیه مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی پرداخته شد.

سپس با تهیه فهرست اولیه ای از معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای ریسک در سه گروه و انتخاب شاخص های منتخب بر اساس نظرات خبرگان مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی ایران؛ تدوین پرسشنامه جهت اخذ نظرات خبرگان در قالب سؤالات از پیش طراحی شده انجام گرفت. در گام چهارم، با مینا قراردادادن مدل تمکین OECD و استفاده از ابزار پرسشنامه در اخذ نظر خبرگان با کمک روش تحلیل دلفی فازی، به طراحی استراتژی های برخورد سازمان مالیاتی متناسب با سطح ریسک بنگاه های کوچک و متوسط (SMEs) اقدام گردید.

### شکل (۳) - گام‌های اصلی تحقیق



منبع: یافته‌های پژوهش

#### ۴-۱- جامعه تحقیق

از آنجایی که برای جمع‌آوری اطلاعات جهت آزمون پرسش‌های تحقیق، از پرسشنامه به شیوه دلفی فازی و روش ای ان پی استفاده می‌شود، جامعه کلی تحقیق برای پرسش‌های پژوهش شامل موارد زیر بوده است:

۱- خبرگان مالیاتی از دستگاه مالیاتی که دارای حداقل ده سال تجربه کار در دستگاه مالیاتی بوده و حداقل سلسله مراتب اداری از پایین به بالا را در تشکیلات مالیاتی پیموده باشند، مورد نظر قرار گرفتند. ۲- اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و روش انتخاب، مشابه با روش انتخاب خبرگان از دستگاه مالیاتی، نمونه‌گیری هدفمند<sup>۱</sup> بود.

#### ۴-۲- یافته‌ها

با عنایت به اینکه با مینا قراردادادن مدل تمکین OECD تحقیق حاضر از چهار گام اصلی تشکیل شده است در این فصل، در بخش اول نتایج تحلیل داده‌های مربوط به شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی با استفاده از روش دلفی فازی و مدل PESTEL ارائه می‌گردد. بدین ترتیب عواملی که از نظر خبرگان به عنوان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی انتخاب می‌شوند، شناسایی شده و در قالب یک جدول نشان داده می‌شوند. در بخش دوم، نتایج مربوط به اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی برای هر مؤدی با استفاده از الگوی DEMATEL و ANP خاص این تحقیق بیان می‌شوند. از آنجایی که در الگوی مذکور از روش ترکیبی فازی استفاده گردیده است نتایج مربوط به روش‌های مذکور با تفصیل بیشتری ارائه می‌گردند تا در نهایت وزن قطعی و نرمال شاخص‌های اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی، تعیین و در قالب یک جدول نمایش داده شوند.

#### بخش اول: شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

به منظور تعیین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، با در نظر گرفتن شرایط محیطی و الگو قرار دادن مدل تمکین بر اساس رویکرد PESTEL، عوامل مؤثر بر سطح تمکین به شرح جدول زیر استخراج گردید.

1. Purposive Sampling

جدول (۱) - شاخص های مؤثر بر تمکین

| مؤلفه     | نام شاخص                                                                | نماد شاخص |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------|-----------|
| سیاسی     | افزایش میزان مشارکت مردم در انواع تصمیم گیری های مقامات اجرایی          | P۱۱       |
|           | آگاهی اقشار مختلف جامعه از نحوه مصرف درآمدهای حاصل از مالیات            | P۱۲       |
|           | اعتقاد و اعتماد به مسئولین کشور                                         | P۱۳       |
| اقتصادی   | سیاست های اقتصادی دولت                                                  | P۲۱       |
|           | روند صعودی نرخ تورم                                                     | P۲۲       |
|           | افزایش نرخ بهره                                                         | P۲۳       |
|           | افزایش نرخ تعرفه واردات انواع کالاها و خدمات                            | P۲۴       |
|           | کاهش سطح درآمد واقعی                                                    | P۲۵       |
|           | افزایش نرخ مالیات                                                       | P۲۶       |
| اجتماعی   | بهبود فرهنگ مالیاتی                                                     | P۳۱       |
|           | احساس مسئولیت مؤدیان نسبت به تکالیف مالیاتی خود                         | P۳۲       |
|           | پایبندی فرد به مبانی دینی، آموزه ها و عقاید شرعی                        | P۳۳       |
|           | عدم اعتقاد به بالا بودن سطح فساد مالی و اداری                           | P۳۴       |
|           | توزیع عادلانه وجوه مالیاتی در سطح جامعه                                 | P۳۵       |
|           | استفاده از خدمات مشاوران رسمی مالیاتی و حسابداران رسمی                  | P۳۶       |
| محیط زیست | افزایش نرخ مالیات بر واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست                   | P۴۱       |
|           | افزایش نرخ مالیات بر تولید محصولات مضر (سیگار، نوشابه و...)             | P۴۲       |
|           | اعطای مشوق های مالیاتی به واحدهای تولیدی استفاده کننده از انرژی های پاک | P۴۳       |
| تکنولوژی  | بهبود قابلیت های اجرایی و استفاده از فناوری اطلاعات توسط سازمان مالیاتی | P۵۱       |
|           | دسترسی آسان مؤدیان به امکانات نرم افزاری و سخت افزاری                   | P۵۲       |
|           | وجود بستر مناسب سیستم های اطلاعاتی (پایگاه داده) توسط سازمان مالیاتی    | P۵۳       |
|           | روند ساده سازی فرایندهای سازمان و مکانیزه کردن آنها                     | P۵۴       |
| قانونی    | عدم افزایش نامناسب نرخ های مالیاتی                                      | P۶۱       |
|           | اعطای معافیت ها و مشوق های مالیاتی                                      | P۶۲       |
|           | افزایش ضمانت های اجرایی مالیاتی                                         | P۶۳       |
|           | عدم پیچیدگی قوانین و سیستم مالیاتی                                      | P۶۴       |

منبع: یافته های پژوهش

سپس از خبرگان درخواست گردید تا نظر خود در خصوص تاثیر عوامل مذکور (در قالب مؤلفه و شاخص‌های مربوطه) بر سطح تمکین مالیاتی را اعلام نمایند. برای غربال و شناسائی شاخص‌های نهائی از رویکرد دلفی فازی استفاده گردید. بدین ترتیب با استفاده از پرسشنامه به روش دلفی، دیدگاه ۳۷ نفر از خبرگان پیرامون هر شاخص گردآوری شد. در ادامه گامهای زیر به منظور تحلیل نظرات دریافتی خبرگان طی گردید تا شاخص‌های نهایی مؤثر بر تمکین مالیاتی مورد شناسایی قرار گیرند:

پرسش‌های مرتبط با گام اول تحقیق به شرح زیر تدوین شده بودند:

- ۱- آیا ویژگی‌های سیاسی بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
  - ۲- آیا ویژگی‌های اقتصادی بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
  - ۳- آیا ویژگی‌های اجتماعی بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
  - ۴- آیا ویژگی‌های محیط زیست بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
  - ۵- آیا ویژگی‌های تکنولوژی بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
  - ۶- آیا ویژگی‌های قانونی بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
- طبق نتایج حاصل شاخص‌های روند ساده سازی فرایندهای سازمان و مکانیزه کردن آنها، استفاده از خدمات مشاوران رسمی و عدم اعتقاد به بالا بودن سطح فساد مالی و اداری رد شده اند و بقیه پذیرفته شده اند.

**بخش دوم: اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی مؤدی: برای اندازه‌گیری سطح تمکین گام‌های زیر طی شده است.**

**گام اول: شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر در اندازه‌گیری عدم تمکین مؤدی**  
این مؤلفه‌ها و زیرشاخص‌ها از طریق مطالعه کتابخانه بدست آمده است.

#### جدول (۲) - فهرست مؤلفه‌ها و شاخص‌های تحقیق در اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی

|    |                            |     |                                                                                                                                                   |
|----|----------------------------|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| C۱ | عدم ثبت نام مؤدی           | S۱۱ | ثبت نام نکردن به موقع مؤدی در سیستم مالیاتی بابت مالیات عملکرد طبق قانون مالیات‌های مستقیم                                                        |
|    |                            | S۱۲ | عدم ثبت نام به موقع مؤدی در نظام مالیات بر ارزش افزوده                                                                                            |
| C۲ | عدم تهیه و تسلیم اظهارنامه | S۲۱ | تسلیم نکردن اظهارنامه مالیاتی (موضوع ماده ۱۱۰ ق.م.م) به صورت الکترونیکی و عدم پرداخت مالیات ابرازی آن در موعد مقرر قانونی                         |
|    |                            | S۲۲ | عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی فصلی (موضوع ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده) به صورت الکترونیکی و عدم پرداخت مالیات ابرازی آن در موعد مقرر قانونی |

|      |                                                                                                                                    |                             |    |
|------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|----|
| S۳۱  | پرداخت نکردن بدهی مالیات قطعی و جرایم مربوطه در موعد مقرر قانونی به صورت الکترونیکی                                                | عدم پرداخت بدهی مالیاتی     | C۳ |
| S۳۲  | عدم پرداخت مالیات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده و جرایم مربوطه در موعد مقرر قانونی                                             |                             |    |
| S۳۳  | عدم پرداخت مالیات نقل و انتقال املاک و سرقفلی                                                                                      |                             |    |
| S۳۴  | پرداخت نکردن مالیات نقل و انتقال سهام و سهم الشرکه و حق تقدم سهام و سهم الشرکه                                                     |                             |    |
| S۳۵  | عدم پرداخت حق تمیر موضوع ماده ۴۸ ق.م.م                                                                                             |                             |    |
| S۴۱  | عدم رعایت مفاد آیین نامه تحریر دفاتر موضوع ماده ۹۵ ق.م.م                                                                           | عدم گزارش صحیح بدهی مالیاتی | C۴ |
| S۴۲  | ارائه ننمودن اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر قانونی (ماده ۱۵ آیین نامه موضوع ماده ۹۵ ق.م.م و تبصره ۳ ماده ۱۸۱ و ماده ۲۲۹ ق.م.م) |                             |    |
| S۴۳  | تسلیم نکردن اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر قانونی (موضوع ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده)                                  |                             |    |
| S۴۴  | وجود هزینه های غیر قابل قبول مالیاتی در محاسبه درآمد مشمول مالیات (موضوع مواد ۱۴۷، ۱۴۸ و ۱۴۹ ق.م.م)                                |                             |    |
| S۴۵  | کتمان درآمد از سوی مؤدی در باب مالیات عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده                                                               |                             |    |
| S۴۶  | استنکاف مؤدی از دریافت اوراق مالیاتی ابلاغی                                                                                        |                             |    |
| S۴۷  | اعمال نادرست معافیه های مالیاتی در محاسبه درآمد مشمول مالیات از سوی مؤدی                                                           |                             |    |
| S۴۸  | محاسبه نادرست اعتبار مالیاتی در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده                                                                  |                             |    |
| S۴۹  | عدم تسلیم فهرست حقوق و دستمزد به صورت الکترونیکی و عدم پرداخت مالیات آن در موعد مقرر قانونی                                        |                             |    |
| S۴۱۰ | ارائه نکردن فهرست پرداخت های مشمول مالیات تکلیفی و پرداخت مالیات متعلق در موعد مقرر قانونی                                         |                             |    |
| S۴۱۱ | ارسال نکردن فهرست معاملات فصلی موضوع ماده ۱۶۹ ق.م.م به صورت الکترونیکی به سازمان مالیاتی                                           |                             |    |
| S۴۱۲ | استفاده از از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود                                  |                             |    |

مرحله اول: اولویت‌بندی مؤلفه‌های مدل از طریق مقایسه زوجی با استفاده از تکنیک فازی ای ان پی به منظور مقایسه مؤلفه‌های مدل براساس هدف بصورت زوجی، پرسشنامه توزیع گردید. ابتدا دیدگاه خبرگان با طیف نه درجه ساعتی گردآوری و سپس نظرات خبرگان فازی سازی گردید. برای تجمیع دیدگاه خبرگان از میانگین هندسی هریک از سه عدد فازی مثلی استفاده شد که بدین ترتیب ماتریس مقایسه زوجی حاصل گردید و مقادیر فازی زدایی شده برای مؤلفه‌های پژوهش با استفاده از نرم افزار Super Decision برای اولویت‌بندی مؤلفه‌های تحقیق ارائه شده است.

### جدول (۳) - مقادیر فازی زدایی شده

| وزن<br>نرمال | مقدار فازی زدایی<br>شده | X <sup>3</sup> max | X <sup>2</sup> max | X <sup>1</sup> max | نام مؤلفه                   |
|--------------|-------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|-----------------------------|
| ۰/۴۱۷        | ۰/۴۲۹                   | ۰/۴۲۸              | ۰/۴۳۱              | ۰/۴۲۶              | عدم ثبت نام مؤدی            |
| ۰/۳۳۸        | ۰/۳۴۳                   | ۰/۳۶۱              | ۰/۳۵۲              | ۰/۳۴۱              | عدم تهیه و تسلیم اظهار نامه |
| ۰/۱۵۹        | ۰/۱۷۳                   | ۰/۱۶۹              | ۰/۱۷۴              | ۰/۱۶۸              | عدم گزارش صحیح بدهی مالیاتی |
| ۰/۱۳۱        | ۰/۱۴۶                   | ۰/۱۳۸              | ۰/۱۴۲              | ۰/۱۳۶              | عدم پرداخت بدهی مالیاتی     |

منبع: یافته‌های پژوهش

نرخ سازگاری نشان می‌دهد تا چه اندازه می‌توان به داده‌های گردآوری شده از دیدگاه هر کارشناس اعتماد نمود. در این تحقیق برای محاسبه نرخ سازگاری از نرم افزار Expert Choice استفاده شده است. اگر نرخ سازگاری کمتر از ۰/۱ باشد سازگاری مقایسه‌ها قابل قبول بوده و در غیر اینصورت مقایسه‌ها باید تجدید نظر شود (حبیبی و همکاران ۱۳۹۳). بر اساس خروجی نرم افزار مذکور در تمامی موارد نرخ ناسازگاری مقایسه مؤلفه‌ها و شاخص‌های پژوهش کوچکتر از ۰/۱ بوده است و بنابر این می‌توان به مقایسه‌های انجام شده توسط خبرگان اعتماد نمود.

مرحله دوم: اولویت‌بندی هریک از شاخص‌های مدل در خوشه مربوط به خود از طریق فازی ای ان پی مقایسه زوجی با استفاده از تکنیک

همانطور که پیشتر بیان شد به منظور اندازه‌گیری سطح تمکین از تکنیک ای ان پی فازی استفاده می‌شود. در اینجا ۴ مؤلفه با ۲۱ شاخص بدست آمد. و با محاسبه ماتریس ارتباط مستقیم، باید مقادیر این ماتریس نرمال‌سازی گردد. و سپس نتایج حاصل برای ماتریس ارتباط کامل ارائه شد. در این تحقیق برای فازی زدائی، از روش مرکز ثقل استفاده شده است که با بکارگیری این روش، مقادیر قطعی ماتریس ارتباط کامل به شرح جدول زیر محاسبه گردیده است.



جدول (۴) - مقادیر قطعی ماتریس ارتباط کامل

| T                              | عدم ثبت نام<br>مؤدی | عدم تهیه و تسلیم<br>اظهارنامه | عدم گزارش صحیح<br>بدهی مالیاتی | عدم پرداخت<br>بدهی مالیاتی |
|--------------------------------|---------------------|-------------------------------|--------------------------------|----------------------------|
| عدم ثبت نام مؤدی               | ۰/۴۱                | ۰/۶۹                          | ۰/۷۱                           | ۰/۷۱۴                      |
| عدم تهیه و تسلیم اظهارنامه     | ۰/۴۳۵               | ۰/۴۰۸                         | ۰/۵۹۸                          | ۰/۵۸۹                      |
| عدم گزارش صحیح بدهی<br>مالیاتی | ۰/۳۹۸               | ۰/۴۶۸                         | ۰/۳۹۶                          | ۰/۵۲۸                      |
| عدم پرداخت بدهی مالیاتی        | ۰/۳۴۹               | ۰/۴۲۹                         | ۰/۴۶۳                          | ۰/۳۶۸                      |

منبع: یافته های پژوهش

در نتیجه مؤلفه عدم ثبت نام مؤدی دارای بیشترین تاثیر بر سایر مؤلفه ها بوده و از این رو در اولویت نخست قرار دارد. مؤلفه های عدم تهیه و تسلیم اظهارنامه، عدم گزارش صحیح بدهی مالیاتی و عدم پرداخت بدهی مالیاتی به ترتیب در اولویت های دوم تا چهارم قرار گرفته اند. بنابراین مؤلفه عدم پرداخت بدهی مالیاتی دارای کمترین تاثیر بر مؤلفه های دیگر می باشد.

بنابراین مؤلفه عدم پرداخت بدهی مالیاتی دارای بیشترین تأثیرپذیری از سایر مؤلفه ها می باشد. از این لحاظ مؤلفه های عدم گزارش صحیح بدهی مالیاتی، عدم تهیه و تسلیم اظهارنامه و عدم ثبت نام مؤدی به ترتیب در اولویت های دوم تا چهارم قرار می گیرند.

#### ۴-۳- تعیین اولویت (وزن) نهائی شاخص ها

برای تعیین وزن نهائی شاخص ها باید به ترتیب سوپر ماتریس اولیه (ناموزون)، سوپر ماتریس موزون (نرمال) و سوپر ماتریس حد با استفاده از نرم افزار Super Decision محاسبه گردید. اولویت شاخص ها با استفاده از تکنیک تحلیل فازی محاسبه شده است که بر این اساس ارائه نکردن فهرست پرداخت های مشمول مالیات تکلیفی و پرداخت مالیات متعلق در موعد مقرر قانونی اولویت اول و عدم پرداخت حق تمبر موضوع ماده ۴۸ ق.م.م اولویت ۲۱ را دارا است. مقدار عددی استاندارد برای هر شاخص از ضرب کردن وزن نرمال هر شاخص در عدد ۱۰ بدست می آید.

## جدول (۵) - عدد شاخص‌ها

| نماد | نام شاخص                                                                                                                                          | وزن نرمال | عدد شاخص |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|----------|
| S۱۱  | ثبت نام نکردن به موقع مؤدی در سیستم مالیاتی بابت مالیات عملکرد طبق قانون مالیات‌های مستقیم                                                        | ۰/۰۷۹     | ۰/۷۹     |
| S۱۲  | عدم ثبت نام به موقع مؤدی در نظام مالیات بر ارزش افزوده                                                                                            | ۰/۰۳۶     | ۰/۳۶     |
| S۲۱  | تسلیم نکردن اظهارنامه مالیاتی (موضوع ماده ۱۱۰ ق.م.م) به صورت الکترونیکی و عدم پرداخت مالیات ابرازی آن در موعد مقرر قانونی                         | ۰/۰۵۸     | ۰/۵۸     |
| S۲۲  | عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی فصلی (موضوع ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده) به صورت الکترونیکی و عدم پرداخت مالیات ابرازی آن در موعد مقرر قانونی | ۰/۰۲۸     | ۰/۲۸     |
| S۳۱  | پرداخت نکردن بدهی مالیات قطعی و جرایم مربوطه در موعد مقرر قانونی به صورت الکترونیکی                                                               | ۰/۰۶۴     | ۰/۶۴     |
| S۳۲  | عدم پرداخت مالیات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده و جرایم مربوطه در موعد مقرر قانونی                                                            | ۰/۰۴۷     | ۰/۴۷     |
| S۳۳  | عدم پرداخت مالیات نقل و انتقال املاک و سرقفلی                                                                                                     | ۰/۰۲۶     | ۰/۲۶     |
| S۳۴  | پرداخت نکردن مالیات نقل و انتقال سهام و سهم الشرکه و حق تقدم سهام و سهم الشرکه                                                                    | ۰/۰۵۷     | ۰/۵۷     |
| S۳۵  | عدم پرداخت حق تمیر موضوع ماده ۴۸ ق.م.م                                                                                                            | ۰/۰۱۳     | ۰/۱۳     |
| S۴۱  | عدم رعایت مفاد آیین نامه تحریر دفاتر موضوع ماده ۹۵ ق.م.م                                                                                          | ۰/۰۴۰     | ۰/۴      |
| S۴۲  | ارائه نمودن اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر قانونی (ماده ۱۵ آیین نامه موضوع ماده ۹۵ ق.م.م و تبصره ۳ ماده ۱۸۱ و ماده ۲۲۹ ق.م.م)                 | ۰/۰۷۲     | ۰/۷۲     |
| S۴۳  | تسلیم نکردن اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر قانونی (موضوع ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده)                                                 | ۰/۰۵۰     | ۰/۵      |
| S۴۴  | وجود هزینه‌های غیر قابل قبول مالیاتی در محاسبه درآمد مشمول مالیات (موضوع مواد ۱۴۷، ۱۴۸ و ۱۴۹ ق.م.م)                                               | ۰/۰۱۵     | ۰/۱۵     |
| S۴۵  | کتمان درآمد از سوی مؤدی در باب مالیات عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده                                                                              | ۰/۰۴۰     | ۰/۴      |

| نماد | نام شاخص                                                                                          | وزن نرمال | عدد شاخص |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|----------|
| S۴۶  | استنکاف مؤدی از دریافت اوراق مالیاتی ابلاغی                                                       | ۰/۰۳۶     | ۰/۳۶     |
| S۴۷  | اعمال نادرست معافیهای مالیاتی در محاسبه درآمد مشمول مالیات از سوی مؤدی                            | ۰/۰۶۹     | ۰/۶۹     |
| S۴۸  | محاسبه نادرست اعتبار مالیاتی در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده                                 | ۰/۰۵۵     | ۰/۵۵     |
| S۴۹  | عدم تسلیم فهرست حقوق و دستمزد به صورت الکترونیکی و عدم پرداخت مالیات آن در موعد مقرر قانونی       | ۰/۰۷۹     | ۰/۷۹     |
| S۴۱۰ | ارائه نکردن فهرست پرداختهای مشمول مالیات تکلیفی و پرداخت مالیات متعلق در موعد مقرر قانونی         | ۰/۰۸۰     | ۰/۸      |
| S۴۱۱ | ارسال نکردن فهرست معاملات فصلی موضوع ماده ۱۶۹ ق.م.م به صورت الکترونیکی به سازمان مالیاتی          | ۰/۰۳۴     | ۰/۳۴     |
| S۴۱۲ | استفاده از از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود | ۰/۰۲۳     | ۰/۲۳     |

منبع: یافته های پژوهش

محاسبه مقدار سطح عدم تمکین هر مؤدی در این گام، مقدار سطح عدم تمکین حاصل می گردد. درحقیقت مقدار سطح عدم تمکین خاص برای یک دوره مالیاتی خاص می باشد که ازطریق جمع مقدار عددی استاندارد شاخص هایی که در دوره مالیاتی مذکور در مورد مؤدیان مصداق پیدا می کند، محاسبه می گردد. این گام زمانی طی می گردد که قرار باشد مدل اندازه گیری این تحقیق در عمل بکارگرفته شود. برای پیاده سازی این مدل در عمل، کافی است اطلاعات پرونده مؤدیان در هر سال مالیاتی، در دسترس سازمان امور مالیاتی کشور قرار گیرد.

#### جدول (۶) - تعیین طبقات نوع رفتار مؤدی برای تمکین

| نوع رفتار مؤدی برای تمکین               | محدوده سطح عدم تمکین               |
|-----------------------------------------|------------------------------------|
| (طبقه ۴) عدم تمکین عمدی یا فرار مالیاتی | $10 \leq \text{سطح عدم تمکین} < 8$ |
| (طبقه ۳) تمکین اجباری                   | $8 \leq \text{سطح عدم تمکین} < 5$  |
| (طبقه ۲) تمکین ناموفق                   | $5 \leq \text{سطح عدم تمکین} < 2$  |
| (طبقه ۱) داوطلبانه                      | $10 \leq \text{سطح عدم تمکین} < 0$ |

منبع: یافته های پژوهش

### بخش سوم: شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر سطح ریسک مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)

در این مرحله، شناخت معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی براساس:

- نظر خبرگان مالیاتی و دانش داخلی و تجربیات حسابرسی‌های مالیاتی و مالی خبرگان
- شاخص‌های مورد استفاده در سایر کشورها (ادبیات تحقیق).
- برخی از متون ادبیات داخلی حسابرسی مالی که بر حسابرسی مبتنی بر ریسک اشاراتی دارند مانند استانداردهای حسابرسی (نشریه ۱۲۴ سازمان حسابرسی) و دستور العمل حسابرسی با نگرش به مدیریت ریسک حسابرسی (نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی).
- مجموعه قوانین مالیاتهای مستقیم
- دستور العمل حسابرسی مالیاتی
- مندرجات اظهارنامه‌های مالیاتی و اجزای تشکیل دهنده مالیات
- جدول ضرایب مالیاتی

انجام شده است. در اجرای این مرحله انجام مصاحبه و تکمیل پرسشنامه توسط خبرگان مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی، با استفاده از روش دلفی و تحلیل توصیفی انجام گردید. روش انجام این مرحله و گام‌های مربوطه به شرح زیر است:

گام ۱: شناسایی نحوه تفکیک مؤدیان - وضعیت فعلی (از طریق مطالعات کتابخانه‌ای)

گام ۲: شناسایی اولیه معیارهای مؤثر بر انتخاب اظهارنامه‌های مبتنی بر ریسک بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای

گام ۳: اخذ نظر خبرگان منتخب راجع به معیارهای مؤثر بر انتخاب اظهارنامه‌ها با ابزار مصاحبه / پرسشنامه / تکنیک دلفی

گام ۴: اخذ نظر خبرگان منتخب راجع به نحوه تفکیک مؤدیان با مصاحبه / تکنیک دلفی

گام ۵: جمع بندی نظرات خبرگان منتخب با استفاده از تکنیک دلفی / تحلیل‌های توصیفی

گام ۶: غربال سازی اولیه معیارها براساس نظر خبرگان

گام ۷: ارزیابی قابلیت اخذ اطلاعات معیارهای منتخب براساس نظر خبرگان با ابزار پرسشنامه / تحلیل‌های توصیفی

گام ۸: تدوین معیارهای مؤثر بر انتخاب اظهارنامه‌های مبتنی بر ریسک با ابزار ViSio MiCroSoft انجام شد. که برای شناسایی نحوه تفکیک مؤدیان مفروضاتی از قوانین و مقررات مالیاتی، ارائه اظهارنامه حاوی ابراز مبلغ مالیات توسط مودی و همچنین نداشتن معافیت کلی و عام لحاظ گردید و نسبت به تهیه فهرست اولیه ای از معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای ریسک با هدف نهایی تدوین پرسشنامه جهت اخذ

نظرات خبرگان مالیاتی در گام های بعدی تحقیق در قالب سؤالات از پیش طراحی اقدام گردید. و سپس، خبرگان مالیاتی در دو دسته مورد توجه قرار گرفتند: گروه اول خبرگان مالیاتی دستگاه مالیاتی و گروه دوم اعضای با تجربه جامعه حسابداران رسمی: طی مصاحبه با خبرگان منتخب، معیارهای مناسب در انتخاب اظهارنامه های مالیاتی برای انجام حسابرسی مالیاتی بر مبنای ریسک، در ارتباط با اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی توسط آنان به شرح زیر مطرح گردید:

| نوع صنعت یا فعالیت                                                                                | حساب های بانکی                                                                                       | عدم تغییر ممیز طی سنوات گذشته                                                                                     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| عدم حسابرسی صورتهای مالی<br>اندازه برحسب درآمد<br>سوابق تشخیص                                     | اطلاعات مقداری مصرف انرژی<br>سنوات عدم حسابرسی مالیاتی<br>مغایرت با آمار صادرات و واردات<br>(گمرکات) | میزان مالیات تکلیفی<br>سنوات فعالیت<br>میزان معافیت ها و بخشودگی ها                                               |
| عدم حسابرسی مالیاتی<br>نسبت های مالی                                                              | ترکیبی بودن منابع درآمدی<br>Holding بودن یا فرعی بودن                                                | وجود تعدیلات سود و زیان سنواتی<br>جایگاه آن صنعت در اقتصاد کشور<br>GNP و<br>جایگاه آن واحد در آن بخش از<br>اقتصاد |
| ترکیب سهامداران                                                                                   | وجود شعب و نمایندگی                                                                                  | میزان هزینه های غیرقابل قبول<br>سالهای قبل<br>ترکیب مدیریت<br>میزان هزینه ها<br>میزان سرمایه<br>تسهیلات مالی      |
| اندازه                                                                                            | فعالیت در حوزه های متنوع                                                                             | میزان هزینه های غیرقابل قبول<br>سالهای قبل<br>ترکیب مدیریت<br>میزان هزینه ها<br>میزان سرمایه<br>تسهیلات مالی      |
| تعداد پرسنل<br>اندازه برحسب دارائی ها<br>مقایسه و اطلاعات برون سازمانی<br>عدم انجام تکالیف قانونی | اعتبار حسابر<br>عدم وجود حسابرسی داخلی<br>وارد کنندگان<br>کم بودن سود به فروش نسبت به<br>متوسط صنعت  | نوع اظهارنظر حسابرسان<br>تغییرات مدیریت                                                                           |
| روندهای مالی<br>فعال بودن حساب شرکاء                                                              | زیان سنواتی متوالی<br>میزان واردات                                                                   |                                                                                                                   |

و در مرحله بعدی طبقه بندی نظر خبرگان منتخب راجع به نحوه تفکیک مودیان با مصاحبه و تکنیک دلفی در خصوص اشخاص حقیقی و حقوقی صورت گرفت که به سه گروه مودیان بزرگ، کوچک و متوسط و همچنین طبقه بندی بر اساس نوع فعالیت تاکید گردید و برای مودیان بزرگ فارغ از نوع فعالیت بر اساس یکسری از

شاخص‌ها از قبیل میزان فروش یا درآمد و مبلغ مالیات ابرازی، میزان درآمد مشمول مالیات و... نحوه رسیدگی به آنها بر اساس حد آستانه تعیین شده، تمام رسیدگی صورت گیرد اما در دو گروه کوچک و متوسط ریسک فرار مالیاتی بر اساس نوع فعالیت مستخرج از جدول ضرایب نتایج پرسشنامه برای اشخاص حقیقی و حقوقی به شرح زیر است:

جدول (۷) - امتیاز ریسک فرار مالیاتی اشخاص حقوقی بر حسب نوع فعالیت

| رتبه | امتیاز | میانگین | تعداد | نوع صنعت یا فعالیت                                                                                                        |
|------|--------|---------|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱    | ۸۶/۸   | ۴/۳     | ۱۶    | انواع رایانه، سخت افزار، نرم افزار، خدمات جانبی و فعالیت‌های وابسته                                                       |
| ۲    | ۷۹/۳   | ۴       | ۱۷    | فرآورده‌های صنایع شیمیایی، دارویی، بهداشتی، آرایشی و فعالیت‌های وابسته                                                    |
| ۳    | ۷۸/۱   | ۳/۹     | ۱۷    | معاملات کالاها و فعالیت‌های وابسته                                                                                        |
| ۴    | ۷۸     | ۳/۵     | ۲۱    | محصولات لاستیکی، پلاستیکی، کاوچویی و انواع فعالیت‌های وابسته                                                              |
| ۵    | ۷۶/۴   | ۳/۷     | ۱۶    | ماشین آلات صنعتی، وسائط نقلیه و لوازم مربوطه و فعالیت‌های وابسته                                                          |
| ۶    | ۷۴/۵   | ۳/۹     | ۱۶    | دستگاه‌های مکانیکی و برقی، نفت سوز و گاز سوز، وسایل بیمارستانی و فعالیت‌های وابسته                                        |
| ۷    | ۷۳/۹   | ۳/۷     | ۱۵    | موسسات حمل و نقل، پیمانکاری حمل و نقل، کرایه دهندگان، سازمان‌های توریستی، موسسات تبلیغاتی و بازاریابی و فعالیت‌های وابسته |
| ۸    | ۷۳/۳   | ۳/۹     | ۱۸    | موسسات مهندسی، مهندسی مشاوره‌ای، پیمانکاران، بهره برداران معادن و فعالیت‌های متفرقه                                       |
| ۹    | ۷۲/۳   | ۳/۲     | ۱۶    | چوب و مصنوعات آنها و فعالیت‌های وابسته                                                                                    |
| ۱۰   | ۷۲/۱   | ۳/۹     | ۱۹    | فلزات معمولی و مصنوعات آنها و فعالیت‌های وابسته                                                                           |
| ۱۱   | ۷۱/۵   | ۳/۸     | ۱۷    | انواع محصولات صنایع غذایی و فعالیت‌های وابسته                                                                             |

| رتبه | امتیاز | میانگین | تعداد | نوع صنعت یا فعالیت                                                                                                                                                             |
|------|--------|---------|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱۲   | ۷۰/۸   | ۴       | ۱۶    | انواع محصولات معدنی، صنعتی و مصالح ساختمانی، شیشه، چینی، بلور و کلیه فعالیت های وابسته                                                                                         |
| ۱۳   | ۷۰/۷   | ۳/۹     | ۱۸    | صنعت برق و فعالیت های وابسته                                                                                                                                                   |
| ۱۴   | ۶۹/۶   | ۳/۷     | ۱۷    | لوازم عکاسی، سینمایی فعالیت های وابسته                                                                                                                                         |
| ۱۵   | ۶۷/۱   | ۳/۱     | ۱۹    | منسوجات، الیافت نسجی و مصنوعات آنها، نشریات لوازم التحریر و فعالیت های وابسته                                                                                                  |
| ۱۶   | ۶۷/۱   | ۳/۸     | ۱۵    | کاغذ، مقوا و مصنوعات آنها و فعالیت های وابسته                                                                                                                                  |
| ۱۷   | ۶۶/۲   | ۳/۶     | ۱۶    | پوست و چرم فعالیت های وابسته                                                                                                                                                   |
| ۱۸   | ۶۳/۴   | ۳/۳     | ۱۶    | بیمارستانها، زایشگاه ها، آسایشگاه ها، درمانگاه ها و خانه های سالمندان                                                                                                          |
| ۱۹   | ۵۵/۹   | ۲/۹     | ۱۵    | مراکز آموزشی و پرورشی، آموزشگاه های آزاد، مدارس غیرانتفاعی، دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی، صاحبان متلها و هتل های سه ستاره و بالاتر، موسسات کافه قنادی رستوران و سلف سرویس     |
| ۲۰   | ۵۴/۸   | ۲/۷     | ۱۶    | محصولات نباتی و کلیه فعالیت های وابسته                                                                                                                                         |
| ۲۱   | ۵۳/۶   | ۲/۷     | ۱۶    | موسسات چاپ و فعالیت های وابسته                                                                                                                                                 |
| ۲۲   | ۵۳/۱   | ۲/۶     | ۱۹    | موسسه حسابرسی، حسابداری و دفترداری، خدمات مالی و ارائه دهندگان خدمات مدیریتی، مشاوره ای، انفروماتیک رایانه ای اعم از سخت افزاری و نرم افزاری و طراحی سیستم، امور پست و مخابرات |
| ۲۳   | ۵۰/۵   | ۲/۶     | ۱۶    | حیوانات زنده، محصولات حیوانی و سایر عوامل                                                                                                                                      |
| ۲۴   | ۴۶/۳   | ۲/۰     | ۱۸    | بانکها و بیمه ها، موسسات سرمایه گذاری و فعالیت های وابسته                                                                                                                      |

منبع: یافته های پژوهش

## جدول (۸) - امتیاز ریسک فرار مالیاتی اشخاص حقیقی برحسب نوع فعالیت

| رتبه | امتیاز | میانگین | تعداد | نوع صنعت یا فعالیت                                                                                      |
|------|--------|---------|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۲    | ۸۳/۰   | ۴/۰     | ۱۶    | خوراکی‌ها، آشامیدنی و فعالیت‌های کسبی وابسته                                                            |
| ۳    | ۸۰/۰   | ۳/۹     | ۱۶    | فلزات معمولی و مصنوعات آنها و فعالیت‌های کسبی وابسته                                                    |
| ۴    | ۷۹/۱   | ۳/۹     | ۱۷    | محصولات لاستیکی، پلاستیکی و فعالیت‌های کسبی وابسته                                                      |
| ۵    | ۷۸/۷   | ۳/۹     | ۱۹    | ماشین آلات صنعتی، وسائط نقلیه و لوازم مربوطه و فعالیت‌های کسبی وابسته                                   |
| ۶    | ۷۶/۹   | ۳/۹     | ۱۶    | خرید و فروش چوب و مصنوعات آن و فعالیت‌های کسبی وابسته                                                   |
| ۷    | ۷۶/۸   | ۳/۸     | ۱۶    | محصولات معدنی، صنایع ساختمانی، شیشه و فعالیت‌های کسبی وابسته                                            |
| ۸    | ۷۶/۷   | ۳/۸     | ۱۵    | محصولات شیمیایی و دارویی و فعالیت‌های کسبی وابسته                                                       |
| ۹    | ۷۶/۵   | ۳/۸     | ۱۵    | چرم، جیر، پوست و مصنوعات آن و فعالیت‌های کسبی وابسته                                                    |
| ۱۰   | ۷۶/۴   | ۳/۸     | ۱۷    | دستگاه‌های مکانیکی و الکترونیکی، وسایل برقی، نفت سوز، گازسوز، ابزار بیمارستانی و فعالیت‌های کسبی وابسته |
| ۱۱   | ۷۴/۹   | ۳/۸     | ۱۶    | پزشکان، دندانپزشکان، دامپزشکانف صاحبان آزمایشگاه‌ها، رادیولوژی‌ها، فیزیوتراپی                           |
| ۱۲   | ۷۴/۴   | ۳/۷     | ۱۵    | فعالیت‌های کسبی متفرقه                                                                                  |
| ۱۳   | ۷۳/۹   | ۳/۶     | ۱۷    | صاحبان مشاغل ساختمانی، تأسیسات فنی و صنعتی، نقشه کشی، نقشه برداری،                                      |
| ۱۴   | ۷۰/۵   | ۳/۵     | ۱۶    | کاغذ، مقوا، نوشت افزار، کتابف مطبوعات و فعالیت‌های کسبی وابسته                                          |
| ۱۵   | ۶۹/۴   | ۳/۴     | ۱۵    | الیاف نسجی و مصنوعات آنها و فعالیت‌های کسبی وابسته                                                      |
| ۱۶   | ۶۸/۱   | ۳/۴     | ۱۵    | لوازم عکاسی و سینمایی                                                                                   |



| رتبه | امتیاز | میانگین | تعداد | نوع صنعت یا فعالیت                                                                                          |
|------|--------|---------|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱۷   | ۶۷/۷   | ۳/۳     | ۱۶    | آموزشگاه ها، آرایشگاه ها، موسسات ورزشی، کرایه دهندگان و خدمات متفرقه                                        |
| ۱۸   | ۶۶/۷   | ۳/۳     | ۱۶    | خرید و فروش محصولات نباتی و فعالیت های کسبی وابسته                                                          |
| ۱۹   | ۶۳/۱   | ۳/۲     | ۱۷    | وکلا، کارشناسان، مترجمان رسمی دادگستری، مشاوران حقوقی، حسابداران رسمی                                       |
| ۲۰   | ۶۲/۸   | ۳/۱     | ۱۵    | فعالیت های کسبی مربوط به اداره اماکن عمومی                                                                  |
| ۲۱   | ۶۰/۳   | ۳/۱     | ۱۵    | چاپخانه داران، لیتوگرافها، صاحبها، ارائه دهندگان خدمات چاپ و گرافیسرها                                      |
| ۲۲   | ۶۰/۱   | ۳/۰     | ۱۵    | صاحبان سینماها، تماشاخانه ها، مکان های تفریحی و ورزشی، مشاغل فیلمبرداری، دوبلاژ مونتاژ و سایر خدمات سینمایی |
| ۲۳   | ۵۸/۲   | ۲/۹     | ۱۵    | خرید و فروش پرندگان و حیوانات و فعالیت های کسبی وابسته                                                      |

منبع: یافته های پژوهش

و در مرحله بعد ارزیابی قابلیت اخذ اطلاعات مربوط به معیارهای منتخب براساس نظر خبرگان بشرح زیر اقدام شد. در این گام هر یک از معیارهای مورد نظر خبرگان جهت انتخاب اظهارنامه ها برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای ریسک در قالب ۵ گروه طبقه بندی و مورد ارزیابی قرار گرفتند.

طبقه بندی از جهت قابلیت اخذ اطلاعات مربوطه به شرح زیر است.

۱- در اظهارنامه های فعلی وجود دارد.

۲- از بانک اطلاعات اظهارنامه های فعلی یا آتی قابل استخراج است.

۳- با اصلاح اظهارنامه های فعلی قابل دسترسی خواهد بود.

۴- از سایر بانک های اطلاعاتی (آمار گمرک، معاونت ارزش افزوده و...) قابل استخراج است.

۵- سایر (مستلزم ایجاد یک بانک اطلاعاتی یا فراهم آوردن امکانات دسترسی، اقدامات میان مدت و کوتاه مدت و...)

و بطور کلی معیارهای مؤثر بر انتخاب اظهارنامه ها- از منظر خبرگان طبق جدول زیر استخراج گردید

## جدول (۹) - معیارهای کلان انتخاب مبتنی بر ریسک اظهارنامه‌ها

| مبتنی بر ادبیات نظری             | مبتنی بر نظرات خبرگان                                    |                                                   |      |
|----------------------------------|----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------|
|                                  | اشخاص حقیقی<br>(مشاغل)                                   | اشخاص حقوقی<br>(شرکت‌ها)                          | ردیف |
| وضعیت تاهل                       | اندازه                                                   | وضعیت حسابرسی                                     | ۱    |
| تعداد افراد تحت تکفل             | هزینه فرصت                                               | مالیات و مبلغ آن                                  | ۲    |
| عدم تسلیم اظهارنامه در سنوات قبل | نوع صنعت یا فعالیت                                       | درآمد مشمول مالیات (سود مالیاتی)                  | ۳    |
| تعداد سهامداران (شرکاء)          | وضعیت مالکیت و شخصیت                                     | اقلام کاهنده (معافیت‌ها و غیره)                   | ۴    |
| ترکیب سهامداران                  | مالیات و مبلغ آن                                         | بهای تمام شده و هزینه‌ها                          | ۵    |
| مالیات ابرازی                    | شرایط اقتصادی                                            | درآمدها<br>(فروش یا درآمدهای اصلی و سایر درآمدها) | ۶    |
| مالیات پرداخت شده                | پیچیدگی فعالیت                                           | نوع صنعت                                          | ۷    |
| سهامداران خارجی                  | درآمد مشمول مالیات                                       | پیچیدگی‌ها                                        | ۸    |
| معاملات با سهامداران             | درآمد (ناخالص درآمد)                                     | اندازه                                            | ۹    |
| اعتبارات و معافیت‌های مالیاتی    | سوابق تشخیص و رسیدگی                                     | ساختار و ویژگی‌های مالکیتی                        | ۱۰   |
| تنوع منابع درآمد                 | بهای تمام شده و هزینه‌ها                                 | ویژگی‌های مدیریتی                                 | ۱۱   |
| مبلغ هزینه‌های قابل قبول         | عدم سازگاری اطلاعات درونی<br>مؤدی با سایر منابع اطلاعاتی | نسبت‌های مالی کلیدی                               | ۱۲   |
| شرکت اصلی بودن                   | انجام تکالیف قانونی                                      | روندهای مالی                                      | ۱۳   |
| طلب یا بدهی مالیاتی              | مالیات ابرازی                                            | سوابق تشخیص مالیات                                | ۱۴   |
| اقلام کاهنده مالیات              | مالیات تشخیصی                                            | فعال بودن حساب جاری<br>سهامداران                  | ۱۵   |
| مبلغ کل دارائی‌ها                | سایر موارد                                               | وجود تعدیلات سنواتی                               | ۱۶   |
| کد تجاری شرکت                    | -                                                        | شرایط اقتصادی                                     | ۱۷   |

| مبتنی بر ادبیات نظری             | مبتنی بر نظرات خبرگان  |                                                                   |      |
|----------------------------------|------------------------|-------------------------------------------------------------------|------|
|                                  | اشخاص حقیقی<br>(مشاغل) | اشخاص حقوقی<br>(شرکت ها)                                          | ردیف |
| نوع فعالیت                       | -                      | عدم سازگاری درونی اطلاعات مودی                                    | ۱۸   |
| درآمد (فروش و درآمدهای اصلی)     | -                      | عدم سازگاری اطلاعات درونی مودی (اظهارنامه) با سایر منابع اطلاعاتی | ۱۹   |
| نسبتهای مالی                     | -                      | سود حسابداری                                                      | ۲۰   |
| مغایرت با اطلاعات اشخاص ثالث     | -                      | د.م.م ابرازی                                                      | ۲۱   |
| خریدها                           | -                      | سایر موارد                                                        | ۲۲   |
| فروش ها                          | -                      | -                                                                 | ۲۳   |
| میانگین مالیات دریافتی           | -                      | -                                                                 | ۲۴   |
| فعالیت در بخش خدمات              | -                      | -                                                                 | ۲۵   |
| فعالیت در قالب شخصیت حقوقی       | -                      | -                                                                 | ۲۶   |
| دوری از مرکز شهر                 | -                      | -                                                                 | ۲۷   |
| ماه ها (سالها)ی عدم خوداظهاری    | -                      | -                                                                 | ۲۸   |
| عمر بنگاه                        | -                      | -                                                                 | ۲۹   |
| شعبات                            | -                      | -                                                                 | ۳۰   |
| میزان کم ابرازی درآمد            | -                      | -                                                                 | ۳۱   |
| میزان هزینه غیر قابل قبول ابرازی | -                      | -                                                                 | ۳۲   |
| مبلغ درآمد مشمول مالیات ابرازی   | -                      | -                                                                 | ۳۳   |
| اندازه بنگاه                     | -                      | -                                                                 | ۳۴   |

منبع: یافته های پژوهش

بخش چهارم: شناسایی نوع استراتژی‌های برخورد سازمان متناسب با سطح تمکین مؤدی به منظور تعیین نوع استراتژی‌های برخورد سازمان مالیاتی متناسب با نوع طبقه تمکین مؤدی، پس از مطالعه و بررسی قوانین و مقررات مالیاتی و استخراج ابزارها و اختیارات قانونی سازمان مالیاتی در برخورد با مؤدیان مالیاتی، در نهایت استراتژی‌های برخورد سازمان مالیاتی به شرح زیر مشخص شدند.

جدول (۱۰) - نام استراتژی‌های برخوردی با نوع تمکین مؤدی

| ردیف | نام استراتژی تنبیهی                                                       | نام استراتژی تشویقی                             |
|------|---------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| ۱    | ممنوع الخروج کردن مؤدی                                                    | عدم قراردادن مؤدی در نمونه انتخابی برای حسابرسی |
| ۲    | اعمال مجازات حبس                                                          | اعطای مشوق مالیاتی در قالب جایزه خوش حسابی      |
| ۳    | توقیف اموال و دارایی‌های مؤدی                                             | بخشودگی جرایم مالیاتی                           |
| ۴    | اعمال قاعده «داشتن مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات»                       | تقسیم بدهی مالیاتی                              |
| ۵    | اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات | اعمال مشاوره مالیاتی از سوی سازمان مالیاتی      |
| ۶    | اعمال جرایم مالیاتی                                                       | معاف کردن از نگهداری برخی اسناد و مدارک و دفاتر |
| ۷    | محرومیت از بخشودگی و معافیت مالیاتی                                       | آموزش مؤدیان به وسیله سازمان مالیاتی            |
| ۸    | قرار دادن مؤدی در نمونه انتخابی برای حسابرسی مالیاتی                      |                                                 |
| ۹    | الزام مؤدی به پرداخت پیش پرداخت مالیاتی                                   |                                                 |
| ۱۰   | الزام مؤدی به پرداخت علی الحساب مالیاتی                                   |                                                 |
| ۱۱   | محرومیت مؤدی از برخی خدمات اجتماعی دولت                                   |                                                 |
| ۱۲   | انتشار مشخصات مؤدی در رسانه‌های خبری                                      |                                                 |
| ۱۳   | عدم تقسیم بدهی مالیاتی                                                    |                                                 |
| ۱۴   | قطعی کردن مالیات ابرازی مؤدی                                              |                                                 |

منبع: یافته‌های پژوهش

سپس از خبرگان درخواست گردید تا میزان موافقت یا مخالفت خود را درخصوص بکارگیری یک استراتژی مشخص در هر کدام از طبقات (۱) تسهیل تمکین داوطلبانه، (۲) کمک به مؤدی برای تمکین (۳) جلوگیری از عدم تمکین به وسیله کشف آن (اخطار و تذکر بابت کشف) (۴) استفاده از تمام ظرفیت های قانونی برای جلوگیری از عدم تمکین مؤدی، اعلام نمایند. برای غربال و شناسایی استراتژی ها در هر یک از طبقات تمکین از رویکرد دلفی فازی استفاده گردید. بدین ترتیب با استفاده از پرسشنامه به روش دلفی، نظر ۳۷ خبره پیرامون هر استراتژی گردآوری شد. در ادامه گامهای زیر به منظور تحلیل دیدگاه دریافتی خبرگان طی گردید تا استراتژی های هر طبقه تمکین مورد شناسایی قرار گیرند:

گام اول: شناسایی طیف مناسب برای فازی سازی عبارات کلامی

گام دوم: تجمیع فازی مقادیر فازی شده

گام سوم: فازی زدایی مقادیر فازی

گام چهارم: انتخاب آستانه تحمل و غربال شاخص های اثرگذار

پس از فازی زدایی و تعیین مقادیر قطعی برای هر شاخص، به منظور غربال استراتژی های هر طبقه تمکین باید یک سطح آستانه در نظر گرفت. در این مطالعه، با توجه به نوع تحقیق و نیز به تبعیت از مطالعات انجام شده (حبیبی و همکاران) سطح تمکین  $0/7$  در نظر گرفته شد. اگر مقدار قطعی حاصل از فازی زدایی دیدگاه تجمیع شده خبرگان، بزرگتر از آستانه تحمل باشد، بکارگیری استراتژی در طبقه تمکین مربوطه مورد قبول بوده و در غیراین صورت رد می شود. نتایج حاصل از پذیرش یا رد بکارگیری استراتژی در طبقه تمکین مربوطه توسط خبرگان در جدول زیر ارائه شده است:

جدول (۱۱) - نتیجه پذیرش استراتژی ها در طبقه تمکین

| نماد شاخص | نام شاخص | مقدار قطعی             | نتیجه |
|-----------|----------|------------------------|-------|
| D۰۱       | طبقه ۱   | ممنوع الخروج کردن مؤدی | رد    |
| D۰۲       | طبقه ۲   |                        | رد    |
| D۰۳       | طبقه ۳   |                        | قبول  |
| D۰۴       | طبقه ۴   |                        | قبول  |

| نماد شاخص | نام شاخص | مقدار قطعی                                                                | نتیجه |
|-----------|----------|---------------------------------------------------------------------------|-------|
| D۰۵       | طبقه ۱   | اعمال مجازات حبس                                                          | رد    |
| D۰۶       | طبقه ۲   |                                                                           | رد    |
| D۰۷       | طبقه ۳   |                                                                           | قبول  |
| D۰۸       | طبقه ۴   |                                                                           | قبول  |
| D۰۹       | طبقه ۱   | توقیف اموال و داراییهای مؤدی                                              | رد    |
| D۱۰       | طبقه ۲   |                                                                           | رد    |
| D۱۱       | طبقه ۳   |                                                                           | قبول  |
| D۱۲       | طبقه ۴   |                                                                           | قبول  |
| D۱۳       | طبقه ۱   | اعمال قاعده «داشتن مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات»                       | رد    |
| D۱۴       | طبقه ۲   |                                                                           | رد    |
| D۱۵       | طبقه ۳   |                                                                           | قبول  |
| D۱۶       | طبقه ۴   |                                                                           | قبول  |
| D۱۷       | طبقه ۱   | اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات | رد    |
| D۱۸       | طبقه ۲   |                                                                           | رد    |
| D۱۹       | طبقه ۳   |                                                                           | قبول  |
| D۲۰       | طبقه ۴   |                                                                           | قبول  |
| D۲۱       | طبقه ۱   | اعمال جرایم مالیاتی                                                       | رد    |
| D۲۲       | طبقه ۲   |                                                                           | رد    |
| D۲۳       | طبقه ۳   |                                                                           | قبول  |
| D۲۴       | طبقه ۴   |                                                                           | قبول  |
| D۲۵       | طبقه ۱   | محرومیت از بخشودگی و معافیت مالیاتی                                       | رد    |
| D۲۶       | طبقه ۲   |                                                                           | رد    |
| D۲۷       | طبقه ۳   |                                                                           | قبول  |
| D۲۸       | طبقه ۴   |                                                                           | قبول  |

| نماد<br>شاخص | نام شاخص | مقدار<br>قطعی                                        | نتیجه |
|--------------|----------|------------------------------------------------------|-------|
| D۲۹          | طبقه ۱   | قرار دادن مؤدی در نمونه انتخابی برای حسابرسی مالیاتی | رد    |
| D۳۰          | طبقه ۲   |                                                      | رد    |
| D۳۱          | طبقه ۳   |                                                      | قبول  |
| D۳۲          | طبقه ۴   |                                                      | قبول  |
| D۳۳          | طبقه ۱   | الزام مؤدی به پرداخت پیش پرداخت مالیاتی              | رد    |
| D۳۴          | طبقه ۲   |                                                      | رد    |
| D۳۵          | طبقه ۳   |                                                      | قبول  |
| D۳۶          | طبقه ۴   |                                                      | قبول  |
| D۳۸          | طبقه ۱   | الزام مؤدی به پرداخت علی الحساب مالیاتی              | رد    |
| D۳۸          | طبقه ۲   |                                                      | رد    |
| D۳۹          | طبقه ۳   |                                                      | قبول  |
| D۴۰          | طبقه ۴   |                                                      | قبول  |
| D۴۲          | طبقه ۱   | محرومیت مؤدی از برخی خدمات اجتماعی دولت              | رد    |
| D۴۲          | طبقه ۲   |                                                      | رد    |
| D۴۳          | طبقه ۳   |                                                      | قبول  |
| D۴۴          | طبقه ۴   |                                                      | قبول  |
| D۴۵          | طبقه ۱   | انتشار مشخصات مؤدی در رسانه های خبری                 | رد    |
| D۴۶          | طبقه ۲   |                                                      | رد    |
| D۴۶          | طبقه ۳   |                                                      | قبول  |
| D۴۸          | طبقه ۴   |                                                      | قبول  |
| D۴۹          | طبقه ۱   | عدم تقسیط بدهی مالیاتی                               | رد    |
| D۵۰          | طبقه ۲   |                                                      | رد    |
| D۵۲          | طبقه ۳   |                                                      | قبول  |
| D۵۲          | طبقه ۴   |                                                      | قبول  |

| نماد<br>شاخص | نام شاخص | مقدار<br>قطعی | نتیجه |
|--------------|----------|---------------|-------|
| D۵۳          | طبقه ۱   | ۰/۹۲          | قبول  |
| D۵۴          | طبقه ۲   | ۰/۹۱          | قبول  |
| D۵۵          | طبقه ۳   | ۰/۱۲          | رد    |
| D۵۶          | طبقه ۴   | ۰/۱۱          | رد    |
| D۵۶          | طبقه ۱   | ۰/۹۲          | قبول  |
| D۵۸          | طبقه ۲   | ۰/۹۲          | قبول  |
| D۵۹          | طبقه ۳   | ۰/۱۲          | رد    |
| D۶۰          | طبقه ۴   | ۰/۱۱          | رد    |
| D۶۲          | طبقه ۱   | ۰/۹۲          | قبول  |
| D۶۲          | طبقه ۲   | ۰/۹۱          | قبول  |
| D۶۳          | طبقه ۳   | ۰/۱۲          | رد    |
| D۶۴          | طبقه ۴   | ۰/۱۱          | رد    |
| D۶۵          | طبقه ۱   | ۰/۹۲          | قبول  |
| D۶۶          | طبقه ۲   | ۰/۹۲          | قبول  |
| D۶۶          | طبقه ۳   | ۰/۱۳          | رد    |
| D۶۸          | طبقه ۴   | ۰/۱۰          | رد    |
| D۶۹          | طبقه ۱   | ۰/۹۳          | قبول  |
| D۷۰          | طبقه ۲   | ۰/۹۲          | قبول  |
| D۷۱          | طبقه ۳   | ۰/۱۳          | رد    |
| D۷۲          | طبقه ۴   | ۰/۱۲          | رد    |
| D۷۳          | طبقه ۱   | ۰/۹۳          | قبول  |
| D۷۴          | طبقه ۲   | ۰/۹۱          | قبول  |
| D۷۵          | طبقه ۳   | ۰/۵۸          | رد    |
| D۷۶          | طبقه ۴   | ۰/۵۳          | رد    |



| نماد شاخص | نام شاخص | مقدار قطعی | نتیجه |
|-----------|----------|------------|-------|
| D۷۷       | طبقه ۱   | ۰/۹۲       | قبول  |
| D۷۸       | طبقه ۲   | ۰/۹۱       | قبول  |
| D۷۹       | طبقه ۳   | ۰/۱۲       | رد    |
| D۸۰       | طبقه ۴   | ۰/۱۱       | رد    |
| D۸۲       | طبقه ۱   | ۰/۹۲       | قبول  |
| D۸۲       | طبقه ۲   | ۰/۹۱       | قبول  |
| D۸۳       | طبقه ۳   | ۰/۷۸       | قبول  |
| D۸۴       | طبقه ۴   | ۰/۷۳       | قبول  |

منبع: یافته های پژوهش

بر اساس گام چهارم، پرسش های مرتبط با تحقیق به شرح زیر تدوین شده است:

\* استراتژی های مناسب برخورد سازمان مالیاتی با مؤدی، متناسب با طبقه تسهیل داوطلبانه کدامند؟

\* استراتژی های مناسب برخورد سازمان مالیاتی با مؤدی، متناسب با طبقه کمک به مؤدی برای تمکین کدامند؟

\* استراتژی های مناسب برخورد سازمان مالیاتی با مؤدی متناسب با طبقه جلوگیری از عدم تمکین کدامند؟

\* استراتژی های مناسب برخورد با مؤدی، متناسب با طبقه استفاده از تمام ظرفیت های قانونی کدام هستند؟

در راستای پاسخ به پرسش های مذکور، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده های تحقیق در خصوص استراتژی های تشویقی و تنبیهی مورد تأیید خبرگان به تفکیک هر طبقه تمکین، در جدول زیر ارائه شده است:

جدول (۱۲) - استراتژی های تشویقی و تنبیهی مورد تأیید خبرگان به تفکیک هر طبقه تمکین

| نام طبقه | شرح طبقه تمکین  | نوع طبقه استراتژی برخورد | استراتژی های مورد تأیید خبر استراتژی های مورد تأیید خبرگان گان |              |
|----------|-----------------|--------------------------|----------------------------------------------------------------|--------------|
|          |                 |                          | تشویقی                                                         | تنبیهی       |
|          |                 |                          | نام استراتژی                                                   | نام استراتژی |
| تعداد    | تعداد           | تعداد                    | تعداد                                                          | تعداد        |
| ۱        | تمکین دواطلبانه | تسهیل تمکین داوطلبانه    | ۸                                                              | -            |

| نام طبقه | شرح طبقه تمکین                | نوع طبقه استراتژی برخورد                                   | استراتژی‌های مورد تأیید خبر استراتژی‌های مورد تأیید خبرگان گان                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------|-------------------------------|------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|          |                               |                                                            | تشویقی                                                                                                                                                                                                                                                                                       | تنبیهی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|          |                               |                                                            | نام استراتژی                                                                                                                                                                                                                                                                                 | نام استراتژی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| ۲        | تمکین ناموفق                  | کمک به مؤدی برای تمکین                                     | ۸ عدم قرار دادن مؤدی در نمونه انتخابی برای حسابرسی مالیاتی، اعطای مشوق مالیاتی در قالب جایزه خوش حسابداری، بخشودگی جرایم مالیاتی، تقسیط بدهی مالیاتی، اعمال مشاوره مالیاتی از سوی سازمان مالیاتی، معاف کردن مؤدی از نگهداری برخی اسناد و مدارک و دفاتر، آموزش مؤدیان به وسیله سازمان مالیاتی | -                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ۳        | تمکین اجباری                  | جلوگیری از عدم تمکین با استفاده از کشف آن                  | ۱ آموزش مؤدیان به وسیله سازمان مالیاتی                                                                                                                                                                                                                                                       | ۱۱ ممنوع الخروج کردن مؤدی، اعمال مجازات حبس، توقیف اموال و دارایی‌های مؤدی، اعمال قاعده «داشتن مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات، اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات، اعمال جرایم مالیاتی، محرومیت از بخشودگی و معافیت مالیاتی، قرار دادن مؤدی در نمونه انتخابی برای حسابرسی، الزام مؤدی به پرداخت پیش پرداخت مالیاتی، الزام مؤدی به پرداخت علی الحساب مالیاتی و محرومیت مؤدی از برخی خدمات دولت |
| ۴        | عدم تمکین عمدی یا فرار مالیات | استفاده از تمام ظرفیت‌های قانونی برای جلوگیری از عدم تمکین | ۱ آموزش مؤدیان به وسیله سازمان مالیاتی                                                                                                                                                                                                                                                       | ۱۱ ممنوع الخروج کردن، اعمال مجازات حبس، توقیف اموال و دارایی‌ها، اعمال قاعده «داشتن مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات اقدام به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات، اعمال جرایم مالیاتی، محرومیت از بخشودگی و معافیت مالیاتی، قرار دادن مؤدی در نمونه انتخابی برای حسابرسی مالیاتی، الزام مؤدی به پرداخت پیش پرداخت مالیاتی، الزام مؤدی به پرداخت علی الحساب مالیاتی و محرومیت مؤدی از برخی خدمات اجتماعی دولت  |

منبع: یافته‌های پژوهش

## ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

به منظور تعیین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، نخست پس از انجام مطالعات و بررسی پژوهش‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی انجام شده و نیز با در نظر گرفتن شرایط محیطی و الگو قرار دادن مدل تمکین عوامل مؤثر بر سطح تمکین بنگاه‌های کوچک و متوسط شناسایی گردید. بدین ترتیب، عوامل مذکور در ۶ مؤلفه و ۲۶ شاخص طبقه‌بندی گردید. بر اساس نتایج تحلیل‌های پژوهش حاضر، از میان ۲۶ شاخص، تعداد ۲۳ شاخص در قالب ۶ مؤلفه به عنوان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مورد پذیرش خبرگان قرار گرفته است. از نظر خبرگان، شاخص‌های سطح فساد مالی و اداری و استفاده از خدمات مشاوران رسمی مالیاتی و حسابداران رسمی به عنوان دو مورد از شاخص‌های مؤلفه ویژگی اجتماعی مؤدیان، بر تمکین مالیاتی اثرگذار نیست. به عبارت دیگر، سطح فساد مالی و اداری و استفاده از خدمات مشاوران رسمی مالیاتی و حسابداران رسمی تأثیری در رعایت یا عدم رعایت تکالیف مالیاتی ندارد. اما بر خلاف نظر باباجانی و باقری (۱۳۹۶)، از دیدگاه خبرگان جامعه مذکور، هنوز نتوانسته است بر تمکین مالیاتی اثر گذار باشد. این در حالی است که محققانی از قبیل فیج (۱۹۹۷)، گرخانه‌ی (۲۰۰۲) و آلم و دیگران (۲۰۰۱) به نقش مؤثر این نهادها در بهبود تمکین مالیاتی تأکید نموده‌اند. به طور کلی در کشور ایران، برخلاف کشورهای پیشرفته، نهادهای اجتماعی و مدنی در فرایندهای مختلف اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و غیره چندان نقش آفرین نیستند که این خود می‌تواند به دلیل ضعف هنجارهای گوناگون فرهنگی باشد. از طرف دیگر، در میان شاخص‌های مؤلفه تکنولوژی، شاخص روند ساده‌سازی فرآیندهای سازمان و مکانیزه کردن آنها بر تمکین مالیاتی اثرگذار نیست. این در حالی است که پژوهش‌گرانی از قبیل عرب مازار و دیگران (۱۳۹۰)، باباجانی و دیگران (۱۳۹۶)، اندرونی و همکاران (۱۹۹۸) و ریتسما و همکاران (۲۰۰۳) مؤلفه‌های بخش تکنولوژی را به عنوان عوامل مؤثر بر سطح ریسک مؤدیان شناسایی کرده‌اند و این تفاوت می‌تواند به دلیل اختلاف در روش و قلمرو مورد مطالعه این مقاله با سایر پژوهش‌ها باشد. برای اندازه‌گیری سطح تمکین مؤدی از آنجا که مؤدیان یک گروه همگن نبوده و سطح تمکین هر مؤدی می‌تواند متفاوت از مؤدیان دیگر باشد. همچنین شرایط آنها از یک دوره زمانی به دوره‌ای دیگر تغییر می‌کند بر این اساس، ضمن شناسایی مؤلفه‌ها (شامل ۴ مؤلفه) و شاخص‌های (شامل ۱۸ شاخص) مؤثر در اندازه‌گیری تمکین مالیاتی با مبنا قراردادن مفهوم تمکین مالیاتی بر اساس تعریف سازمان امور مالیاتی آمریکا (۱۹۹۸)، با طی نمودن مراحل انجام کار، در نهایت مقدار (وزن) عددی استاندارد هر شاخص تعیین گردید.

در بخش پایانی معیارهای مؤثر بر ریسک بنگاه‌های کوچک و متوسط بررسی و طبقه‌بندی شده است. برای استخراج مؤلفه‌های اثرگذار بر سطح ریسک، از ابزار پرسشنامه و با تکنیک تحلیل توصیفی به جمع‌بندی نظرات خبرگان مالیاتی و حسابداران رسمی جامعه اقدام گردید. در گام سوم تحقیق، پس از پالایش نظرات اخذ شده

از خبرگان و تحلیل پرسشنامه‌ها با روش تحلیل توصیفی، امتیاز ریسک فرار مالیاتی اشخاص حقوقی و حقیقی برحسب نوع فعالیت (بر اساس طبقه‌بندی جدول ضرایب مالیاتی) و رتبه بندی ریسک هر فعالیت مشخص گردید. نتایج تحلیل حاکی از ریسک بالا در سه گروه از ۲۴ فعالیت در مشاغل حقوقی به شرح زیر است:

- انواع رایانه، سخت افزار، نرم افزار، خدمات جانبی و فعالیت‌های وابسته
- ماشین آلات صنعتی، وسائط نقلیه و لوازم مربوطه فعالیت‌های وابسته
- معاملات کالاها و فعالیت‌های وابسته،

همچنین بررسی‌های به عمل آمده در خصوص رتبه‌بندی ریسک فعالیت‌های اشخاص حقیقی بیانگر ریسک بالای فرار مالیاتی در ۳ حوزه از ۲۳ فعالیت این مشاغل به شرح زیر می‌باشد:

- دلالان، حق‌العمل کاران و کارگزاران و فعالیت‌های متفرقه
- خوراکی‌ها، آشامیدنی و فعالیت‌های کسبی وابسته
- فلزات معمولی و مصنوعات آنها و فعالیت‌های کسبی وابسته

در ادامه پس از غربال‌سازی اولیه مؤلفه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی بر اساس نظر خبرگان و تحلیل توصیفی آنها، از مجموع ۸۲ معیار احصاء شده در این بخش، ۴۳ معیار توسط خبرگان به عنوان معیار مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی انتخاب شده که مورد اجماع اکثریت خبرگان پاسخ دهنده به پرسشنامه‌ها قرار گرفته است. در نهایت، اهم معیارهای مؤثر بر انتخاب اظهارنامه‌ها مستخرج از نظرات خبرگان (شامل اشخاص حقیقی و حقوقی) و ادبیات نظری در جدول شماره ۹ فهرست شده است. بر اساس گام چهارم، استراتژی‌های مناسب برخورد سازمان مالیاتی با مؤدی، متناسب با طبقه تسهیل داوطلبانه، متناسب با طبقه کمک به مؤدی برای تمکین متناسب با طبقه جلوگیری از عدم تمکین و متناسب با طبقه استفاده از تمام ظرفیت‌های قانونی در دو گروه تشویقی و تنبیهی استخراج گردید. بر اساس نتایج به دست آمده پیشنهاد می‌شود:

۱- سازمان امور مالیاتی کشور با ایجاد ساختار یا واحد «حسابرسی مبتنی بر ریسک مالیاتی» با هدف افزایش اثربخشی و کارایی در امر وصول مالیات از مؤدیان، دستیابی به اهداف مورد نظر از اجرای فرایند انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک را محقق کند. در طراحی فرایند انتخاب برای حسابرسی، فرض اساسی زیر در نظر گرفته شود که در مرحله اجرای فرایند در ادارات کل امور مالیاتی، چهار وظیفه اصلی سازمان، یعنی «شناسایی»، «تشخیص»، «مطالبه» و «وصول» مالیات از یکدیگر جدا شود.

واحد «حسابرسی مبتنی بر ریسک مالیاتی» معیارهای شناسایی ریسک اظهارنامه‌ها را بر اساس تحقیقات جدید و مطالعه میدانی فعالیتهای اقتصادی در هر دوره مالیاتی بروز رسانی نماید و این قواعد دائماً در نرم افزار یکپارچه مالیاتی بارگذاری گردد.

## فهرست منابع

۱. باباجانی، جعفر، باقری، بهروز (۱۳۹۶). ارائه مدلی برای اندازه گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤدی مالیاتی (اشخاص حقوقی) « پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، سال بیستم و پنجم، شماره سی و چهارم، ۱۱-۴۵.
۲. عرب مازار، علی اکبر، گل محمدی، مریم، باقری، بهروز (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی، مهم ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، سال نوزدهم، شماره دوازدهم، ۲۷-۷۰.
۳. کمالی، سعید، شفیعی، سعیده (۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم (مسلول ۵۸)، ۱۴۳-۱۶۸.
۴. مداح، مجید، نعمت اللهی، سمیه (۱۳۹۰). بررسی و تحلیل اثر نرخ تعرفه بر فرار مالیاتی در واردات ایران: رویکرد اختلاف تجاری، مجله پژوهشنامه مالیات، سال جدید، سال نوزدهم، شماره دوازدهم، ۹-۲۶.
۵. مرادی، مهدی، رستمی، امین، تقی زاده، رضا (۱۳۹۲). بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تاکید بر عوامل فرهنگی، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، سال بیست و یکم، شماره هجدهم (مسلول ۶۶)، ۱۸۱-۲۰۲.
۶. میلانی، عبدالله، اکبرپور، روشن (۱۳۹۱). فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، سال بیستم، شماره سیزدهم، ۱۴۱-۱۶۷.
7. Alm, J. (1999). Tax compliance and tax administration. In H. W. Bartley, Handbook on taxation. New York: Marcel Deker.
8. Alm, J. and Martinez-Vazquez, and, S. Wallace (2001). Fiscal Exchange, Collective Decision Institutional and Tax Compliance, Journal of Economic Behavior and Organization. Vol. 22, pp: 285-303.
9. Australian Taxation Office (2014). Large Business and Tax Compliance, Published by Australian Taxation Office, May 2014.
10. Barrie Russell (2010). Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program, published by IMF, 2010.
11. Fiscalis Risk Analysis Project Group (2006). Risk Management Guide for Tax Administrations, Published by European Commission's Taxation and Custom Union Directorate General.
12. Andreoni, J. and Erard, B. and Feinstein (1998). Tax Compliance, Journal of

- Economic Literature, 36(2), 818-860.
13. IMF (2015). Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance, [www.imf.org/external/pp/ppindex.aspx](http://www.imf.org/external/pp/ppindex.aspx).
  14. Inland Revenue Authority of Singapore (2015). Improving Tax Compliance in Singapore, the Sixth IMF- Japan High Level Tax Conference.
  15. Jamilu Umar (2017). A Review of Fischer Tax Compliance Model: a Proposal for Nigeria, International Journal Of Advanced Academic Research/ Social & Management Science, vol. 3, issue 7 (July 2017).
  16. Gerxhani, K. (2002). The Informal Sector in Transition: Tax Evasion in an Institutional Vacume, PHD Thesis, University of Amsterdam. Tinbergen Institute Research series, No 265.
  17. OECD (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, Forum on Tax Administration Compliance Sub-group, Center for Tax policy and administration.
  18. OECD (2010). Understanding and Influencing Taxpayer Compliance Behavior, Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Sub Group, information note.
  19. OECD (2014). Measures of Tax Compliance Outcomes: a Practical Guide, OECD publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223233.en>.
  20. OECD (2017). Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/tax-admin-2017-en>.
  21. OECD (2009). Taxation of SMEs (Key Issues and Policy Considerations), OECD Tax Policy.
  22. Tax Administration of Kosovo, Compliance Strategy 2012-2015, September 2011, pristine.Studies.
  23. The World Bank Group (2007). (In Collaboration with DFID), Designing a Tax System for Micro and Small Businesses (Guide for practitioners).
  24. Internal Revenue Service Report 1998.
  25. IBFD Online Book 2001.