

ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک

اشخاص حقوقی در ایران

محسن دستگیر^۱

ناصر ایزدی نیا^۲

علی عسکری^۳

سیدمهدی رضانی^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۰/۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۲/۲۰

چکیده

انتخاب مؤدی بر اساس معیار ریسک و برنامه‌ریزی حسابرسی، نیازمند شناسایی سطح ریسک هر مؤدی است و شناسایی ریسک هر مؤدی نیز مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک می‌باشد. در سازمان امور مالیاتی ایران، مدل کامل و جامعی جهت انتخاب مؤدیان بر پایه ارزیابی سطح ریسک و انتخاب مؤدی جهت حسابرسی وجود ندارد. در این تحقیق ۱۵ متغیر مستقل به عنوان عوامل مؤثر بر ریسک تمکین اشخاص حقوقی شناسایی و در قالب ۳ فرضیه اصلی و ۱۴ فرضیه فرعی، معنی‌داری آنها با متغیر وابسته ریسک تمکین مؤدی در بین ۲۲۸ مؤدی حقوقی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران مورد آزمون قرار گرفته است. از آزمونهای مختلفی متناسب با نوع متغیرهای مستقل جهت آزمون فرضیات استفاده گردید. **واژه‌های کلیدی:** مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، ریسک تمکین اشخاص حقوقی، ریسک عدم تمکین، مدیریت ریسک، مدیریت تمکین مالیاتی

۱- عضو هیات علمی و مدیرگروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)

۲- عضو هیات علمی گروه حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه اصفهان

۳- عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز و رئیس سازمان امور مالیاتی کشور

۴- دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان) (نویسنده مسئول)

rsayedmehdi@yahoo.com

۱- مقدمه

مشکلات موجود در سیستم مالیاتی ایران مسئولان را بر آن داشت تا تمهیدی جدی در خصوص نظام مالیاتی بیاندیشند. مشکلاتی از قبیل ایرادات و ناهمسویی سیاست ها، نظام ها و فرآیندهای ناکارآمد مالیاتی، عدم وجود دید یکپارچه به مؤدیان مالیاتی و اطلاعات ایشان، عدم ارائه خدمات مناسب به مؤدیان 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 مالیاتی ایران، شهریور ۱۳۹۱).

در سالهای اخیر در سازمان امور مالیاتی ایران، پروژه انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک، زیر مجموعه محور نظام یکپارچه مالیاتی در طرح جامع مالیاتی دیده شده، ولی هنوز عملیاتی نگردیده است. در صورت اجرای این پروژه، دیگر حسابرس سازمان مالیاتی درگیر پردازش اظهارنامه مالیاتی نمی‌گردد و این کار به صورت خودکار انجام می‌شود.

باتوجه به اینکه در کشور ایران دومین منبع تامین کننده مصارف بودجه ای، مالیات می باشد و از طرفی شناسایی پایه‌های مالیاتی جدید، کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و در نتیجه تامین هزینه‌های جاری کشور از محل درآمدهای مالیاتی در برنامه‌های مختلف توسعه ای کشور نظیر سند چشم انداز و قانون برنامه پنجم توسعه^۱ مصوب و تاکید شده است، لذا شناسایی مؤدیان با ریسک بالا و تمرکز منابع برای حسابرسی آنها به همراه اعتماد به خود اظهاری مؤدیان کم ریسک (بدون مداخله سازمان مالیاتی) منجر به پیشگیری از رفتارهای مجرمانه گردیده و در نتیجه تمکین مالیاتی را ارتقاء بخشیده و در مجموع منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی عادلانه و کاهش هزینه‌های اداری می‌گردد. در این تحقیق سعی می‌شود کلیه عوامل مؤثر بر ریسک تمکین اشخاص حقوقی از دیدگاه سازمان مالیاتی و امتیاز دهی به مؤدی و انتخاب وی برای حسابرسی، شناسایی، تجزیه و تحلیل شده و در قالب مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک تمکین اشخاص حقوقی در ایران آورده شوند.

۱- ماده ۱۱۷ قانون برنامه پنجم توسعه ایران، مصوب ۸۹/۱۰/۱۵.

۲- مبانی نظری

اهمیت و جایگاه خاص نظام مالیاتی در اقتصاد هر کشور، بر هیچ یک از متخصصان و خبرگان حوزه اقتصادی پوشیده نیست. استراتژی حسابرسی، ابزار مهم و حیاتی در مدیریت تمکین از طریق سازمان مالیاتی می باشد.

یکی از جنبه‌های طراحی استراتژی حسابرسی، روش مورد استفاده برای انتخاب مؤدی می باشد. مهمترین روشهای مورد استفاده توسط سازمان مالیاتی کشورها جهت انتخاب مؤدیان برای حسابرسی می تواند به 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 اولویت های عملیاتی یک سازمان مالیاتی مدرن به حساب می آید. اعمال یک استراتژی تمکین توسط سازمان مالیاتی، عکس العمل متناسب با سطح ریسک تمکین^۱ هر مؤدی می باشد (نظیر مکاتبه، اخطار، اعتماد به خود اظهاری، حسابرسی محدود و حسابرسی جامع).

بسیاری از سازمان های مالیاتی استراتژیهای حسابرسی خود را بر پایه روش های نمره دهی بر مبنای ریسک^۲ توسعه داده اند. به دلیل محدود بودن منابع دولت و تعداد بسیار زیاد مؤدیان^۳ (بالاخص موسسات کوچک و متوسط^۴)، سازمان مالیاتی برای شناسایی و انتخاب مؤدی جهت حسابرسی، نیازمند روشی سیستماتیک و بر مبنای ریسک می باشد (سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی^۵، ۲۰۰۴). دولت نمی تواند 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 می باشد. به نوعی می توان گفت هزینه فرصت از دست رفته برای یک چنین بررسی هایی 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

۱ - در ادبیات تخصصی حسابداری و بالاخص حسابرسی در ایران کلمه "Compliance" تحت عنوان "رعایت" ترجمه و به کار گرفته می شود، در حالی که در ادبیات و مقالات تخصصی مالیات و سازمان مالیاتی ایران کلمه مذکور تحت عنوان "تمکین" ترجمه و کاربرد فراوانی دارد. لذا در این تحقیق به لحاظ تطبیق با ادبیات مالیات در ایران و درک بیشتر مفهوم از کلمه تمکین به جای رعایت استفاده شده است.

2. Risk-Scoring

3. Taxpayers

4 . Small and Medium Enterprises (SMEs)

5.Organisation for Economic Co-operation and Development

شناسایی و پیشگیری از رفتار مجرمانه مدیریت نماید؛ و ۲- بوسیله ارائه خدمات و آموزش مناسب، مؤدیان را در تمکین و پرداخت تعهدات مالیاتی شان کمک نماید. چنین سیستم مدرنی بر پایه خوداظهاری و تمکین داوطلبانه^۱ توسط مؤدیان پایه ریزی شده است و کارکرد ارزیابی ریسک از کارکرد اجرای حسابرسی تفکیک می گردد (کاواجا و همکاران، ۲۰۱۱).

سازمان مالیاتی باید حسابرسی را برای مؤدیان با ریسک بالا استفاده نماید و این تمرکز، به احتمال زیاد درآمدهای بیشتری را در پی خواهد داشت و مسلماً عامل بازدارنده قوی برای متخلفان خواهد بود. در چنین سیستمی انتخاب مؤدی جهت حسابرسی یا ممیزی بر اساس معیار ریسک مؤدی خواهد بود. در نتیجه برنامه ریزی حسابرسی با توجه به طبقات مختلف ریسک مؤدیان انجام خواهد شد. در یک سیستم نمره‌دهی ریسک از مشخصات و ویژگیهای مؤدی، جهت شناسایی و ارزیابی ریسک تمکین استفاده می‌شود. سیستم، ریسک اطلاعات و نحوه رعایت و تمکین مؤدی را مورد تجزیه و تحلیل قرار می دهد. چنانچه ریسک از آستانه از پیش تعیین شده پائین تر باشد، یک ارزیابی خودکار انجام پذیرفته و برگ تشخیص صادر می گردد و چنانچه بیش از آستانه باشد، مؤدی برای حسابرسی و بازنگری به صورت دستی انتخاب می گردد (انتخاب جهت حسابرسی مبتنی بر ریسک) و پس از حسابرسی و بررسی های لازم، برگ تشخیص صادر و ابلاغ می شود (سازمان مالیاتی ایران ، ۱۳۹۰).

اندازه مؤدیان یکی از عوامل موثر بر ریسک آن ها می باشد. طبقه بندی مؤدیان بر اساس اندازه، اولین گام حساس در تحلیل محیط ریسک و در نتیجه مدیریت ریسک می‌باشد. در واقع شناسایی 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 هر مؤدی را نشان داده و بهترین پاسخ برای خدمات مورد نیاز مؤدیان را فراهم نمایند.

در مورد شرکت های بزرگ مالیاتی، که با وجود تعداد اندک به طور متوسط در حدود ۷۰ تا ۸۰ درصد مالیات پرداختی را دارند و شرکتهای کوچک با وجود تعداد زیاد آنها، پرداخت مالیاتی کمتری دارند، لذا حسابرسی مالیاتی در این دو نوع شرکت متناسب با سطح ریسک آنها، متفاوت خواهد بود. شرکت‌های بزرگ توسط مدیران حرفه ای اداره شده و مقررات مالی سختگیرانه بوده و قوانین و مقررات خاص خود را دارا می‌باشند و اغلب دارای سیستم حاکمیت شرکتی قویتری می باشند

1. Voluntary Compliance

(رمضانی و دیگران، ۱۳۹۲). حاکمیت شرکتی در سیاست های مالیاتی ایفای نقش می نماید و در خصوص ارتباط بین مالیات و حاکمیت شرکتی، می توان این گونه نتیجه گرفت که شرکت ها تمایل به کاهش بدهی مالیاتی خود دارند (تیموتی، ۲۰۱۰).

۳- پیشینه تحقیق

۳-۱- تحقیقات خارجی

آلابد و همکاران (۲۰۱۱a) در پژوهشی تحت عنوان " معیارهای رفتار تمکین مالیاتی: مدل پیشنهادی برای نیجریه"، 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 مودیان و تمکین مالیاتی مورد ارزیابی قرار دادند. در این مقاله عوامل اقتصادی، اجتماعی، روان-شناسی 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، روشها و تجربیات کشورها" مطالب مطرح شده در کنفرانس بین المللی استانبول به انضمام چارچوب، اصول، روشها، 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.

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.

دسای و همکاران (۲۰۰۷) در تحقیقی تحت عنوان "دزدی و مالیاتها" به این نتیجه رسیدند که نرخ های مالیاتی بالا، باعث بدتر شدن سیستم های حاکمیت شرکتی می شود و برعکس، نرخ های پایین مالیاتی باعث بهبود سیستم های حاکمیت شرکتی شده و افزایش درآمدهای مالیاتی را در پی خواهد داشت.

۳-۲- تحقیقات داخلی

همانطور که قبلاً گفته شد با توجه به جدید بودن مساله تحقیق، تاکنون هیچگونه تحقیق دانشگاهی در راستای پژوهش حاضر صورت نگرفته است. به دلیل ارتباط نزدیک درآمد مشمول مالیات شرکت ها با سود حسابداری، بررسی تاثیر عوامل حاکمیت شرکتی بر عملکرد و مدیریت سود در اشخاص حقوقی به نوعی بررسی تاثیر این گونه عوامل بر مدیریت پرداخت تعهدات مالیاتی خواهد بود. در ادامه به تحقیقات داخلی اشاره می گردد که در آنها ارتباط و تاثیر عوامل حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت مورد بررسی قرار گرفته است:

رضائی 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 موثر و کارآمد برای حسابرسی مالیاتی را منوط به فراهم شدن زیر ساختهای فناوری اطلاعات، وجود قوانین و مقررات کافی برای حسابرسی، اجرای برنامه های آموزشی و انگیزشی برای حسابرسان دانسته اند. در این تحقیق استراتژی حسابرسی مبتنی بر ریسک در چهار سطح تعریف شده است: ۱- تسهیل تمکین داوطلبانه مؤدی: در صورتی که مؤدی حاضر به تمکین مالیاتی باشد. ۲- کمک به تمکین مؤدی: در صورتی که تلاش در جهت تمکین در مؤدی مشاهده می شود، ولی اغلب در تمکین موفق نمی باشد. ۳- اخطار و تذکر بابت کشف عدم تمکین: مؤدی به دنبال تمکین مالیاتی نیست، ولی اگر به موقع اخطار داده شود، تمکین مالیاتی خواهد داشت. ۴- استفاده از ابزار و اجبار قانونی: در صورتی که مؤدی عدم تمکین داشته باشد.

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 حسابرسی های قبلی و ایجاد پروفایلهایی برای هر مؤدی در یک سیستم نمره دهی مبتنی بر ریسک تاکید شده است. در تحقیق مذکور ضمن تاکید بر تقویت بانکهای اطلاعاتی فعالیتهای اقتصادی هر مؤدی و اتصال آن به بانک اطلاعات سازمان مالیاتی، روشهای آماری ارزیابی ریسک را در دو دسته پارامتریک شامل رگرسیون خطی، رگرسیون لجستیک و تجزیه و تحلیل تمایزی و ناپارامتریک نظیر داده کاوی بیان می نماید. باباجانی و عبدی (۱۳۸۹) در پژوهشی تحت عنوان " رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکتها " رابطه بین برخی عوامل حاکمیت شرکتی به شرح فوق را با درآمد مشمول مالیات

بررسی نموده و نتایج تحقیق بیانگر عدم تفاوت معنادار بین میانگین درصد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی در گروه شرکت‌های دارای معیارهای حاکمیت شرکتی در مقایسه با گروه شرکت‌های فاقد این‌گونه معیارها بوده است.

نیک بخت و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی تحت عنوان " بررسی تاثیر ویژگیهای هیات مدیره بر عملکرد شرکت " ، تاثیر ویژگیهای هیات مدیره را بر عملکرد شرکت مورد بررسی قرار دادند. در این تحقیق اندازه هیأت مدیره، نسبت اعضای غیر موظف در ترکیب هیأت مدیره، تعداد جلسات هیأت مدیره، دانش مالی اعضای هیأت مدیره و جدایی نقش مدیرعامل از رئیس هیأت مدیره بر عملکرد شرکت مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش، رتبه عملکرد شرکت‌ها براساس ۵ عامل رشد درآمد، رشد سود عملیاتی، رشد سود خالص، بازده دارایی‌ها و بازده حقوق صاحبان سهام محاسبه شده است.

۴- روش شناسی تحقیق

۴-۱- نوع تحقیق

تحقیق حاضر مبتنی بر مطالعه توصیفی و تبیینی^۱ می باشد. روش توصیفی عمدتاً زمانی مورد استفاده واقع می شود که پژوهشگر علاقه‌مند به تشریح ویژگی‌های مشکل یک حوزه خاص می باشد. پژوهش حاضر در راستای بخشی از اهداف خود متمرکز بر ارائه وضعیت موجود کشور در زمینه حسابرسی مالیاتی و نحوه انتخاب مؤدیان است. روش تبیینی، عمدتاً زمانی مورد استفاده واقع می شود که محقق قصد دارد همبستگی بین تعدادی از متغیرها را مورد بررسی قرار داده و نتایج آن را به جامعه بسط دهند. از آنجا که در این تحقیق در چارچوب مدل مفهومی تحقیق رابطه بین تعدادی از متغیرها با ریسک مؤدی مورد بررسی قرار خواهد گرفت، بنابراین نوعی تحقیق تبیینی خواهد بود. همچنین، تحقیق حاضر 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، عوامل اصلی مؤثر بر ریسک مؤدی مالیاتی از دیدگاه سازمان مالیاتی و نقش آنها در مدل حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک استخراج شده و نقش و اهمیت هر یک از عوامل در افزایش (کاهش) ریسک و بهبود و ارتقاء مدل انتخاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مؤدیان حقوقی مورد بررسی قرار می گیرد. لازم به ذکر است در این تحقیق صرفاً از عواملی استفاده خواهد گردید که در بانک‌های

اطلاعاتی سازمان مالیاتی ایران وجود داشته و قابل اتکا و استناد باشند و عوامل روانشناختی و شخصی مودیان به دلیل عدم قابلیت مستندسازی در مدل در نظر گرفته نشده اند.

۴-۲- جامعه آماری و نمونه

جامعه آماری مورد تحقیق، اشخاص حقوقی دارای اظهارنامه مالیاتی متکی به دفاتر قانونی می باشد 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، انتخاب و مورد بررسی قرار خواهد گرفت:

- در سال ۱۳۹۰ اظهار نامه مالیاتی خود را متکی به دفاتر قانونی تهیه و تنظیم نموده باشند.
 - 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 باشند و برگ تشخیص مالیات توسط اداره امور مالیاتی صادر و بعد از طی مراحل قانونی مالیات قطعی تعیین شده باشد.
- طبق اعلام رسمی سازمان مالیاتی کشور در مرداد ماه ۱۳۹۰، تعداد مؤدیان حقوقی کشور حدود ۸۰۰ هزار مؤدی می باشد و همچنین بابت عملکرد سال ۱۳۹۰ حدوداً تعداد ۴ میلیون و ۹۶۷ هزار اظهارنامه به صورت الکترونیکی (۹۴ درصد) و دستی (۶ درصد) تا ۳۱ تیرماه ۱۳۹۱ دریافت شده است، که از این تعداد حدود ۲۲۵ هزار فقره مربوط به مؤدیان حقوقی و مابقی مربوط به مؤدیان حقیقی می باشد. در ضمن نسبت مالیات پرداختی اشخاص حقوقی به مالیات پرداختی اشخاص حقیقی از ۳/۸ برابر در سال ۱۳۷۹ به ۹/۶ برابر در سال ۱۳۹۰ افزایش یافته است. بخش اشخاص حقوقی (بدون نفت) که سهمی معادل ۲۵/۶ درصد تولید ناخالص داخلی کشور را داشته، ۶۸/۵ درصد وصولی مالیاتهای مستقیم (بدون مالیات نفت و تسعیر نرخ ارز) را در طول برنامه چهارم توسعه به خود اختصاص داده است (سازمان امور مالیاتی کشور، شهریور ۱۳۹۱). در سال ۱۳۹۰ طبق گزارش رسمی سازمان امور مالیاتی (سازمان مالیاتی، فروردین ۱۳۹۱) وصولی مالیات اشخاص حقوقی ۵۵ درصد کل مالیاتها و ۷۱ درصد از مالیاتهای مستقیم را شامل شده است و از کل وصولی بخش اشخاص حقوقی ۵۵ درصد آن مربوط به اشخاص حقوقی غیر دولتی می باشد، که ۴۰ درصد درآمد های مالیاتی مستقیم و ۳۱ درصد کل درآمدهای مالیاتی را در بر می گیرد. این در حالی است که

وصولی مالیات مشاغل و مالیات مستغلات در سال ۹۰ به ترتیب ۷ و ۱ درصد مالیاتهای مستقیم و ۶ و ۰/۸ درصد کل مالیاتها بوده است.

۴-۳- فرضیه‌های تحقیق

در این پژوهش به منظور تبیین و ارزیابی دقیق فرضیه‌های اصلی اول و دوم، فرضیه‌های فرعی نیز ارائه شده است.

فرضیه اصلی اول: کیفیت حاکمیت شرکتی در مؤدیان حقوقی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۱-۱): نقش دوگانه مدیرعامل به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۱-۲): درصد تعداد مدیران غیر موظف به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۱-۳): درصد سهام در دست مدیران به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۱-۴): قدرت سهامداران به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.
فرضیه فرعی (۱-۵): درصد سهامداران نهادی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۱-۶): ارائه گزارش حسابرسی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۱-۷): ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه اصلی دوم: ویژگیهای مؤدیان حقوقی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۲-۱): نوع مالکیت شرکت مؤدی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۲-۲): نوع شرکت مؤدی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی ۲-۳: نوع فعالیت شرکت مؤدی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی ۲-۴: تمرکز شرکت مؤدی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی ۲-۵: عمر فعالیت شرکت مؤدی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی ۲-۶: اندازه شرکت مؤدی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی ۲-۷: عضویت شرکت مؤدی در بورس به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه سوم: سابقه مالیاتی شرکت مؤدی به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

۴-۴- تعریف نظری و عملیاتی متغیرهای تحقیق

ریسک مؤدی از دیدگاه سازمان مالیاتی عبارت است از این که مؤدی، اشتباه با اهمیتی در اظهارنامه مالیاتی ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی انجام دهد و سازمان مالیاتی آن را قبول نماید. در این تحقیق، ریسک مؤدی متغیر وابسته می‌باشد که به صورت درصد اختلاف مبلغ مالیات ابرازی طبق اظهارنامه با مبلغ مالیات قطعی تعریف و به طریق ذیل محاسبه می‌گردد:

$$\text{Taxpayer Risk} = 100 * \frac{\text{مالیات قطعی} / \text{مالیات ابرازی} - \text{مالیات قطعی}}{\text{مالیات قطعی}}$$

در فرمول فوق: مالیات ابرازی، مالیاتی است که شرکت طی اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۱۱۰ ق.م.ا.براز می‌کند. مالیات قطعی، مالیاتی است که سازمان امور مالیاتی بعد از رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی و طی مراحل مختلف فرایند قانونی اخذ مالیات، به عنوان مالیات قطعی محاسبه و ابلاغ می‌نماید.

متغیرهای مستقل در این تحقیق عبارتند از:

۱. درصد تعداد مدیران غیر موظف:

مدیر یا عضو غیر موظف به عضو هیات مدیره ای گفته می‌شود که در شرکت مسئولیت اجرایی رسمی نداشته و فقط در تصمیم سازی‌ها و تصمیم گیری‌ها شرکت می‌کند. این متغیر عبارت است از نسبت (درصد) تعداد مدیران غیر موظف به کل تعداد اعضای هیات مدیره شرکت I در سال t :

$$\text{NED}_{i,t} = 100 * \frac{\text{تعداد اعضاء هیات مدیره} / \text{تعداد مدیران غیر موظف}}{\text{تعداد اعضاء هیات مدیره}}$$

واگذاری مسئولیت رئیس (یا نائب رئیس) هیات مدیره و مدیر عامل به شخص واحد، موجب تضعیف نظام راهبری شرکتی می‌گردد. در حالتی که مدیر عامل، مسئولیت رئیس (یا نائب رئیس) هیات مدیره را نیز بر عهده دارد، اصطلاحاً گفته می‌شود که مدیر عامل دارای نقش ترکیبی و دوگانه است. چنانچه در شرکتی مدیرعامل در سمت رئیس یا نایب رئیس هیات مدیره نیز فعالیت نماید، عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک به آن شرکت اختصاص می‌یابد.

۳. درصد سهام در دست مدیران:

این یک معیار پیشنهاد شده توسط بهاگا و بولتون (۲۰۰۸) می‌باشد که مدیران تمایل به افزایش ثروت خود دارند. پیش بینی شده است که بین درصد سهام در اختیار مدیران و نرخ موثر مالیات^۱ رابطه معکوس وجود دارد، هزینه مالیات بیشتر دلالت بر کاهش ارزش شرکت دارد. اندازه آن با تقسیم جمع کل تمام سهام در دست مدیران بر تعداد کل سهام بدست می‌آید:

$$DS_{i,t} = 100 * \text{تعداد کل سهام} / \text{تعداد سهام در دست مدیران}$$

۴. قدرت سهامداران:

آنها گروهی هستند که دارای قدرت بوده و در مجمع عمومی توان به کرسی نشاندن آرای خود را دارند و مالکان شرکتند، اما شرکت را اداره نمی‌کنند. این همان مساله نمایندگی در حاکمیت شرکتی است. درصد بالای سهام منتشر شده در دست مردم نشان می‌دهد که سهامداران نفوذ بیشتری را در تعیین سیاستهای شرکت دارند و می‌توان مطمئن شد که این سیاستها می‌تواند برای آنها مفید باشد. سهامداران ممکن است واکنش های متفاوتی نسبت به حاکمیت شرکتی مناسب و حاکمیت شرکتی ضعیف نشان دهند. زمانی که سهامداران تصور نمایند که حاکمیت شرکتی مناسب است، سیاست جسارت مالیاتی را ترجیح می‌دهند و در نتیجه نرخ موثر مالیات کاهش می‌یابد. اندازه آن از طریق فرمول ذیل محاسبه می‌گردد:

$$SP_{i,t} = \text{درصد سهام در دست مدیران} - \text{درصد کل سهام منتشر شده}^2 \text{ در دست مردم}$$

1. $ETR = \text{Total Tax Expense} / \text{Pre-tax Income}$

2. Shares Outstanding

۵. درصد سهامداران نهادی:

به اشخاص حقیقی یا حقوقی اطلاق می شود که تعداد قابل ملاحظه ای از سهام عادی شرکت را در اختیار داشته باشند. مؤسسات سرمایه گذاری، نهادهای عمومی غیر دولتی و یا سایر شرکت های تجاری از جمله سهامداران نهادی محسوب می شوند. مصوبه مورخ ۸۶/۶/۲۸ هیأت مدیره سازمان بورس در خصوص تعریف سهامدار نهادی به شرح ذیل است:

سرمایه گذاران نهادی موضوع بند ۲۷ ماده یک قانون بازار اوراق بهادار ج.ا.ا عبارتند از:

- ۱- بانک ها و بیمه ها ۲- هلدینگ ها، شرکت های سرمایه گذاری، صندوق بازنشستگی، شرکت تامین سرمایه و صندوق های سرمایه گذاری ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار.
 - ۳- هر شخص حقیقی یا حقوقی که بیش از ۵ درصد یا بیش از ۵ میلیارد ریال از ارزش اسمی اوراق بهادار در دست انتشار ناشر را خریداری کند ۴- سازمان و نهادهای دولتی و عمومی ۵- شرکت های دولتی ۶- اعضای هیات مدیره و مدیران ناشر یا اشخاصی که کارکرد مشابه دارند.
- برای تهیه اطلاعات مربوط به سهامداران نهادی مطابق این مصوبه عمل می گردد. اندازه آن عبارتست از نسبت سهام نهادهای سرمایه گذاری به کل سهام منتشره و در دست سهامداران شرکت I در سال t:

$$IS_{i,t} = 100 * \text{کل سهام منتشره شرکت} / \text{تعداد سهام نهادهای سرمایه گذار}$$

۶. عمر شرکت مؤدی:

عمر فعالیت شرکت به دلیل تجارب کسب شده در نوع رفتار مالیاتی و عمل به تعهدات، می تواند بر ریسک وی از دیدگاه سازمان مالیاتی موثر باشند. عمر، تعداد سالهایی است که مؤدی به فعالیت اقتصادی مشغول می باشد و تاریخ اخذ پروانه بهره برداری مبنای محاسبه می باشد. در این تحقیق برای محاسبه عمر فعالیت شخص حقوقی، تاریخ پروانه بهره برداری ملاک می باشد.

۷. اندازه شرکت مؤدی:

اندازه مؤدیان مالیاتی را می توان 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 تحقیق مؤدیان از نظر اندازه بر اساس بخشنامه ۲۰۰/۲۹۰۵۲ مورخ ۸۹/۱۰/۸ سازمان مالیاتی کشور در سه طبقه بزرگ، متوسط و کوچک طبقه بندی

می گردند:

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

۸. تمرکز شرکت مؤدی:

منظور از تمرکز مؤدی، داشتن شعبه یا نمایندگی توسط مؤدی در داخل کشور یا در خارج از کشور می باشد. چنانچه شرکت دارای شعبه یا نمایندگی خارج از کشور باشد، عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک به آن شرکت اختصاص می یابد.

۹. سابقه مالیاتی شرکت مؤدی:

سابقه خوب مؤدی در عمل به تکالیف قانونی و پرداخت به موقع مالیات در سنوات گذشته می تواند بر ریسک وی از دیدگاه سازمان مالیاتی موثر باشد. بر اساس ماده ۱۸۹ قانون مالیاتها چنانچه مؤدی دو شرط ذیل را توأم رعایت کرده باشد، خوش حساب و دارای سابقه خوب تلقی می گردد: (۱) طی سه سال متوالی ترازنامه، حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک مؤدی مورد قبول قرار گرفته باشد. (۲) مالیات هر سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیأت های حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشد. چنانچه مؤدی حائز شرایط ماده ۱۸۹ ق.م.م نباشد، عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک به آن شرکت اختصاص می یابد.

۱۰. ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی:

بر اساس ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم اجازه داده شده است، حسابرسی مؤدیان مالیاتی توسط حسابرسان رسمی (سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی) انجام پذیرفته و اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات، برگ تشخیص مالیات صادر گردد. چنانچه شرکت گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ را ارائه نکرده باشد، عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک به آن شرکت اختصاص می یابد.

۱۱. عضویت شرکت مؤدی در بورس:

منظور این است که آیا شرکت نمونه، عضو پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران می باشد یا خیر. عضویت شرکت در بورس به دلیل الزام به ارائه اطلاعات مالی شفافتر و مقررات سخت گیرانه تر، می تواند بر ریسک مؤدی اثرگذار باشد. چنانچه شرکت، عضو پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران نباشد، عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک به آن شرکت اختصاص می یابد.

۱۲. ارائه گزارش حسابرسی:

منظور این است که آیا دفاتر، ترازنامه و حساب سود و زیان شرکت مورد رسیدگی مالی سازمان حسابرسی با حسابداران رسمی یا موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی قرار گرفته و به سازمان مالیاتی ارائه شده است یا خیر. چنانچه گزارش حسابرسی تهیه و ارائه نشده باشد، عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک به آن شرکت اختصاص می یابد.

۱۳. نوع مالکیت شرکت مؤدی:

نوع مالکیت شرکتها به دلیل وجود ساختارها، قوانین و مقررات و سیستمهای نظارتی متفاوت در وظایف و عملکردها می تواند در نحوه رفتار مالیاتی آنها اثرگذار باشند (سازمان توسعه و همکاریهای اقتصادی، ۲۰۰۴). منظور از مالکیت، دولتی، غیر دولتی، نهاد عمومی و شهرداری می باشد و به صورت یک متغیر کیفی ۴ حالت طبقه بندی می گردد.

۱۴. نوع شرکت مؤدی:

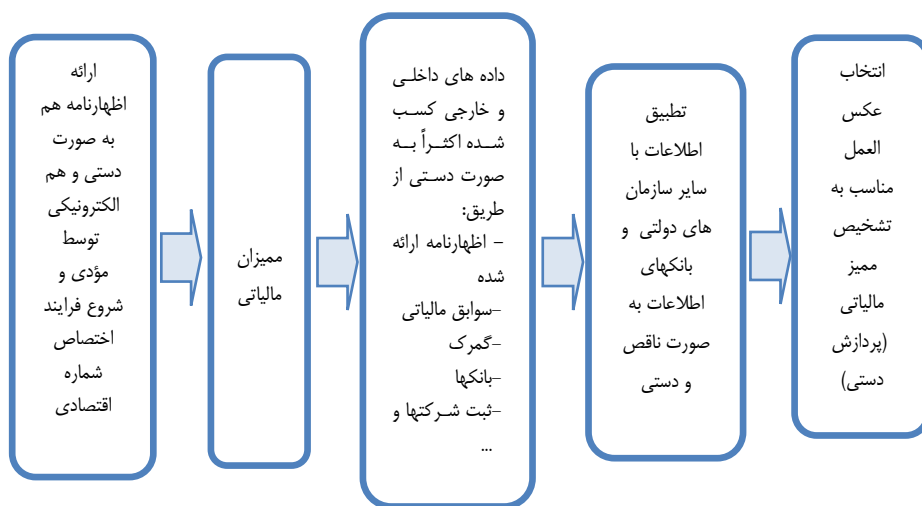
منظور نوع شرکت ثبت شده در اداره ثبت شرکتها بر اساس ماده ۲۰ قانون تجارت شامل شرکت سهامی عام، سهامی خاص، شرکت با مسئولیت محدود، شرکت تضامنی، شرکت مختلط غیر سهامی، شرکت مختلط سهامی، شرکت نسبی و شرکت تعاونی تولید و مصرف می باشد که هر کدام تابع قوانین و مقررات خاص خودشان می باشند و به صورت یک متغیر کیفی ۸ حالت طبقه بندی می گردد.

۱۵. بخش فعالیت شرکت مؤدی:

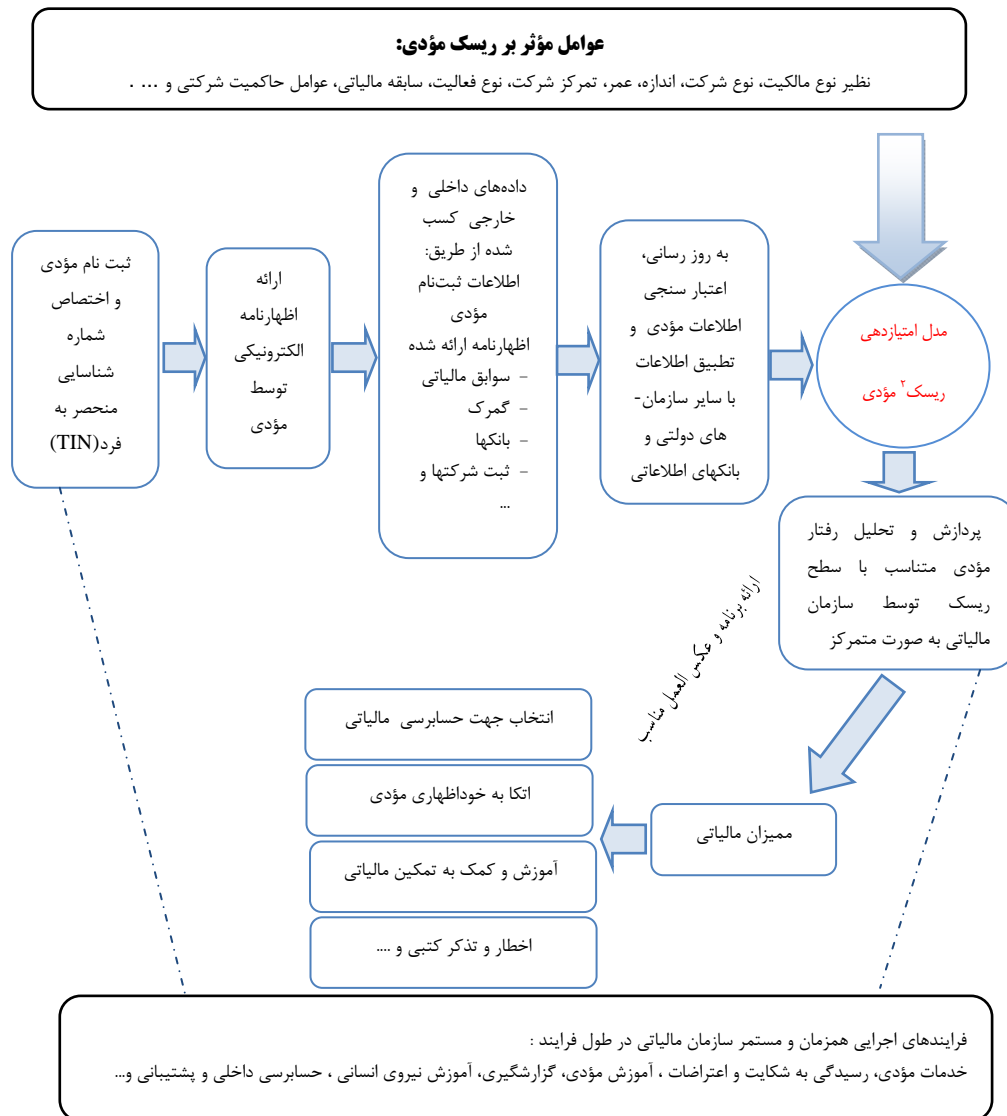
حوزه کاری مؤدیان در بخشهای مختلف اقتصادی کشور به دلیل وجود ساختارها، قوانین و مقررات و سیستمهای نظارتی متفاوت در وظایف و عملکردها می تواند در نحوه رفتار مالیاتی آنها اثرگذار باشد (همان منبع). حوزه کاری مؤدیان در بخشهای مختلف تولیدی، بازرگانی، خدماتی و پیمانکاری را شامل می شود و به صورت یک متغیر کیفی ۴ حالت طبقه بندی می گردد.

۴-۵- مدل مفهومی

شکل (۱) - خلاصه وضعیت موجود



شکل (۲) - خلاصه وضعیت مطلوب



1-Tax Identification Number (TIN)

2- Risk-Scoring Model

۴-۶- نحوه گردآوری اطلاعات

برای گردآوری اطلاعات از دو روش کتابخانه ای و میدانی استفاده شده است. ابتدا در روش کتابخانه ای 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 و بر مبنای این اطلاعات و نتایج حاصل از مصاحبه با صاحب نظران، مدیران و دست اندرکاران، عوامل اصلی مؤثر بر ریسک مؤدیان از دیدگاه سازمان مالیاتی شناسایی می گردد. با توجه به آنکه منابع فارسی قابل توجهی در زمینه حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک وجود ندارد، عمدتاً از منابع انگلیسی استفاده خواهد شد که به نوبه خود می تواند بخشی از این کمبود را در کشور جبران نماید. 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 پرونده های مالیاتی مؤدیان نسبت به گردآوری داده ها اقدام گردید و نتایج حاصله با استفاده از روش های آماری مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد.

۴-۷- روش تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیات

داده های مورد نیاز در سال ۱۳۹۰ از بین مؤدیان حقوقی اداره کل مالیاتی غرب تهران جمع آوری و با بررسی اولیه داده ها و با استفاده از نمودار جعبه ای، ۱۸ داده مربوط به ریسک مؤدی به عنوان داده های پرت شناسایی و حذف گردیدند و حجم نمونه از ۲۲۸ مؤدی به ۲۱۰ مؤدی کاهش یافت. 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 داده ها، با استفاده از نرم افزار SPSS نسبت به آزمون فرضیه ها با توجه به کیفی یا کمی بودن متغیر مستقل اقدام گردید. از بین ۱۵ متغیر مستقل، تعداد ۵ متغیر مستقل به صورت کمی، تعداد ۶ متغیر مستقل به صورت کیفی دو حالتی و تعداد ۴ متغیر مستقل به صورت کیفی چند حالتی می باشند و به ترتیب از آزمون های همبستگی اسپیرمن، آزمون معادل ناپارامتری تی دو نمونه ای مستقل (من ویتنی) و آزمون معادل ناپارامتری آنالیز واریانس یکطرفه (کروسکال والیس) برای آزمون فرضیه ها استفاده گردیده است. از آنجایی که برخی متغیرهای توصیف کننده متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی، کمی و برخی کیفی-رتبه ای هستند، لذا یکی از راه

های محاسبه نمره متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی این است که متغیرهای کیفی-رتبه ای را امتیاز بندی کرده و آنها را کمی در نظر بگیریم و سپس میانگین تمام متغیرها (اعم از کیفی و کمی) را به عنوان متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی در نظر بگیریم. که در نتیجه متغیر حاصل یک متغیر کمی خواهد بود. برای متغیر ویژگی های مؤدیان حقوقی نیز به همین منوال عمل می شود.

۴-۷-۱- آزمون فرضیات با متغیر مستقل کمی

فرضیه اصلی (۱) کیفیت حاکمیت شرکتی (CG) در مؤدیان حقوقی به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی (TR) ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۱-۲) درصد تعداد مدیران غیر موظف (NED) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۱-۳) درصد سهام در دست مدیران (DS) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۱-۴) قدرت سهامداران (SP) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد. فرضیه فرعی (۱-۵) درصد سهامداران نهادی (IS) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه اصلی (۲) ویژگی های مؤدیان حقوقی (TC) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی (۲-۵) عمر مؤدی (AGE) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد. در ۷ فرضیه فوق چون متغیرهای کیفیت حاکمیت شرکتی، درصد تعداد مدیران غیر موظف، درصد سهام در دست مدیران، قدرت سهامداران، درصد سهامداران نهادی، ویژگیهای مؤدیان حقوقی و عمر مؤدی متغیرهایی کمی هستند، لذا برای بررسی فرضیه های فوق از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده می کنیم:

$$\begin{cases} H_0 : \rho_{XY} = 0 \\ H_1 : \rho_{XY} \neq 0 \end{cases}$$

که در آن ρ_{XY} نشان دهنده همبستگی بین دو متغیر است. بنابراین فرضیه صفر عدم همبستگی بین دو متغیر (عدم رابطه معنی دار) را نشان می دهد.

جدول (۱) - نتایج آماری آزمون فرضیات با متغیر مستقل کمی

متغیرها	تعداد	مقدار احتمال آزمون	ضریب همبستگی
ریسک مؤدی	210	.	1.000
کیفیت حاکمیت شرکتی	210	.540	-.043
درصد تعداد مدیران غیر موظف	210	.408	.057
درصد سهام در دست مدیران	210	.983	.001
قدرت سهامداران	210	.638	-.033
درصد سهامداران نهادی	210	.002	-.211**
ویژگی های حقوقی مؤدیان	210	.036	.144*
عمر مؤدی	210	.036	.145*

* در سطح خطای ۰.۰۵

** در سطح خطای ۰.۰۱

مطابق جدول (۱)، مقدار احتمال آزمون کمتر از سطح معنی داری (سطح خطا) در متغیرهای درصد سهامداران نهادی، ویژگی های حقوقی و عمر مؤدی می باشد، در نتیجه مقدار همبستگی معنی دار و فرضیه مربوطه تأیید خواهد شد.

۴-۷-۲- آزمون فرضیات با متغیر مستقل کیفی دوحالتی

فرضیه فرعی ۱-۱) نقش دوگانه مدیرعامل (CEO) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی ۱-۶) ارائه گزارش حسابرسی (AR) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی ۱-۷) ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی (TAR) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی ۲-۷) عضویت شرکت مؤدی در بورس (LT) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه اصلی ۳) سابقه مالیاتی مؤدی (TH) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

در فرضیه های فوق متغیرهای دوم یعنی CEO-AR-TAR-LT-TH کیفی دو حالتی هستند، لذا آزمون مربوطه تی تست دونمونه ای مستقل ناپارامتری (آزمون من ویتنی) می باشد.

$$\begin{cases} H_0 : \mu_X = \mu_Y \\ H_1 : \mu_X \neq \mu_Y \end{cases}$$

که در آن μ_X و μ_Y نشان دهنده میانگین متغیر ریسک تمکین در دو سطح متغیر مستقل است. بنابراین فرضیه صفر، عدم اختلاف معنی دار متوسط ریسک تمکین مؤدی در سطوح مختلف متغیر مستقل می باشد. یا به عبارتی عدم ارتباط معنی دار بین متغیر مستقل و متوسط ریسک تمکین مؤدی را نشان می دهد. خروجی نرم افزار به تفکیک فرضیات فوق الذکر به صورت زیر است:

فرضیه فرعی ۱-۱) نقش دوگانه مدیر عامل (CEO) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

جدول (۲) - نتیجه آماری آزمون فرضیه فرعی ۱-۱

نتیجه آزمون	آزمون آماری	مجموع رتبه ها	میانگین رتبه	تعداد	نقش دوگانه مدیر عامل	
۳۹۸۳.۰۰۰	یومن ویتنی	۸۱۶۱.۰۰	۱۱۸.۲۸	۶۹	عدم ارایه	ریسک مؤدی
۱۳۹۹۴.۰۰۰	ویلکاکسون	۱۳۹۹۴.۰۰	۹۹.۲۵	۱۴۱	ارایه	
-۲.۱۵۷	Z			۲۱۰	جمع	
.۰۳۱	مقدار احتمال آزمون (دوطرفه)					

مطابق جدول (۲)، باتوجه به این که مقدار احتمال آزمون (یعنی مقدار Asymp. Sig.=0.031) از سطح معنی داری ۰.۰۵ کمتر است، لذا آزمون فوق تأیید می شود؛ یعنی می توان گفت ریسک مؤدی در دو سطح نقش دوگانه مدیر عامل تفاوت معنی داری دارد.

فرضیه فرعی ۱-۲) ارائه گزارش حسابرسی (AR) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

جدول (۳) - نتیجه آماری آزمون فرضیه فرعی ۱-۶

گزارش حسابرسی	تعداد	میانگین رتبه	مجموع رتبه ها	آزمون آماری	نتیجه آزمون
عدم ارایه	۱۳۹	۱۱۷.۳۵	۱۶۳۱۲.۰۰	یومن ویتنی	۳۲۸۷.۰۰۰
ارایه	۷۱	۸۲.۳۰	۵۸۴۳.۰۰	ویلکاکسون	۵۸۴۳.۰۰۰
جمع	۲۱۰			Z	-۴.۰۰۲
				مقدار احتمال آزمون(دوطرفه)	.۰۰۰

مطابق جدول (۳)، مقدار احتمال آزمون از سطح معنی داری ۰.۰۵ کمتر است، لذا آزمون فوق تأیید می شود؛ یعنی می توان گفت در شرکتها یا سازمانهایی که عدم ارائه گزارش حسابرسی دارند به طور معنی داری ریسک مؤدی بالاتر از شرکتهایی است که ارائه گزارش حسابرسی دارند. فرضیه فرعی (۱-۷) ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی (TAR) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

جدول (۴) - نتیجه آماری آزمون فرضیه فرعی ۱-۷

ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی	تعداد	میانگین رتبه	مجموع رتبه ها	آزمون آماری	نتیجه آزمون
عدم ارایه	۱۷۹	۱۱۳.۲۰	۲۰۲۶۳.۵۰	یومن ویتنی	۱۳۹۵.۵۰۰
ارایه	۳۱	۶۱.۰۲	۱۸۹۱.۵۰	ویلکاکسون	۱۸۹۱.۵۰۰
جمع	۲۱۰			Z	-۴.۴۶۷
				مقدار احتمال آزمون (دوطرفه)	.۰۰۰

مطابق جدول (۴)، مقدار احتمال آزمون از سطح معنی داری ۰.۰۵ کمتر است، لذا آزمون فوق تأیید می شود؛ یعنی می توان گفت در شرکتها یا سازمانهایی که عدم ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی دارند به طور معنی داری ریسک مؤدی بالاتر از شرکتهایی است که ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی دارند. فرضیه فرعی (۲-۷) عضویت شرکت مؤدی در بورس (LT) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

جدول (۵) - نتیجه آماری آزمون فرضیه فرعی ۲-۷

نتیجه آزمون	آزمون آماری	مجموع رتبه ها	میانگین رتبه	تعداد	عضویت شرکت مؤدی در بورس	
۸۰۴.۵۰۰	یومن ویتنی	۲۱۲۸۴.۵۰	۱۰۶.۹۶	۱۹۹	عدم عضویت	ریسک مؤدی
۸۷۰.۵۰۰	ویلکاکسون	۸۷۰.۵۰	۷۹.۱۷	۱۱	عضویت	
-۱.۴۹۶	Z			۲۱۰	جمع	
۰.۱۳۵	مقدار احتمال آزمون (دوطرفه)					

باتوجه به اینکه مطابق جدول (۵)، مقدار احتمال از ۰.۰۵ بیشتر شده است، لذا فرضیه تأیید نمی شود. فرضیه (۳) سابقه مالیاتی مؤدی (TH) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

جدول (۶) - نتیجه آماری آزمون فرضیه ۳

نتیجه آزمون	آزمون آماری	مجموع رتبه ها	میانگین رتبه	تعداد	سابقه مالیاتی	
۳۴۹۳.۵۰۰	یومن ویتنی	۱۶۶۴۵.۵۰	۱۱۳.۲۳	۱۴۷	بد حساب	ریسک مؤدی
۵۵۰۹.۵۰۰	ویلکاکسون	۵۵۰۹.۵۰	۸۷.۴۵	۶۳	خوش حساب	
-۲.۸۵۱	Z			۲۱۰	جمع	
۰.۰۰۴	مقدار احتمال آزمون (دوطرفه)					

مطابق جدول (۶)، با توجه به کمتر بودن مقدار احتمال نسبت به سطح خطای ۰.۰۵ فرضیه فوق تأیید می شود؛ یعنی اختلافات معنی دار است.

۴-۷-۳- آزمون فرضیات با متغیر مستقل کیفی چندحالتی

فرضیه فرعی ۲-۲) نوع مؤدی (KC) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی ۳-۲) نوع فعالیت مؤدی (BS) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

فرضیه فرعی ۶-۲) اندازه مؤدی (SIZE) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد. متغیرهای فوق یعنی KC، BS و SIZE از نوع کیفی چند حالتی می باشند، لذا آزمون مربوط آنالیز واریانس یکطرفه (ANOVA) ناپارامتری (یعنی آزمون کروسکال-والیس) به شرح ذیل می باشد:

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

که در آن μ_i نشان دهنده متوسط متغیر ریسک تمکین در سطح α متغیر ثانوی می باشد. بنابراین فرضیه صفر، عدم اختلاف معنی دار متوسط ریسک تمکین مؤدی در سطوح مختلف متغیر دوم می باشد. یا به عبارتی عدم ارتباط معنی دار بین متغیر ثانوی و متوسط ریسک تمکین مؤدی را نشان می دهد.

فرضیه فرعی ۲-۲) نوع شرکت مؤدی (KC) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

جدول (۷) - نتیجه آماری آزمون فرضیه فرعی ۲-۲

نتیجه آزمون	آزمون آماری	میانگین رتبه	تعداد	نوع مؤدی	
۶.۱۸۸	Chi-square	۱۱۱.۷۳	۸۳	با مسئولیت محدود	
۳	df	۱۰۱.۴۵	۱۰۱	سهامی خاص	
.۱۰۳	Asymp. Sig.	۱۲۱.۵۳	۱۶	تعاونی	
		۶۹.۰۰	۱۰	سهامی عام	
			۲۱۰	جمع	

مطابق جدول (۷)، با توجه به بیشتر بودن مقدار احتمال نسبت به سطح خطای ۰.۰۵، فرضیه تأیید نمی شود.

فرضیه فرعی ۳-۲) بخش فعالیت شرکت مؤدی (BS) به طور معنی داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

جدول (۸) - نتیجه آماری آزمون فرضیه فرعی ۳-۲

نتیجه آزمون	آزمون آماری	میانگین رتبه	تعداد	نوع فعالیت مؤدی	
۲۶.۰۲	Chi-square	۱۰۹.۰۴	۵۵	تولیدی	
۳	df	۱۱۲.۵۲	۶۶	بازرگانی	
.۴۵۷	Asymp. Sig.	۹۶.۵۵	۶۵	خدماتی	
		۱۰۲.۳۵	۲۴	پیمانکاری	
			۲۱۰	جمع	

مطابق جدول (۸)، با توجه به بیشتر بودن مقدار احتمال نسبت به سطح خطای ۰.۰۵، فرضیه تأیید نمی شود.

فرضیه فرعی ۲-۶) اندازه شرکت مؤدی (SIZE) به طور معنی‌داری با ریسک تمکین مؤدی ارتباط دارد.

جدول (۹) - نتیجه آماری آزمون فرضیه فرعی ۲-۶

اندازه شرکت مؤدی	تعداد	میانگین رتبه	آزمون آماری	نتیجه آزمون
کوچک	۱۴۲	۱۱۰.۵۸	Chi-square	۶۶۰.۵
متوسط	۲۹	۸۹.۰۳	df	۳
بزرگ	۳۵	۸۶.۷۶	Asymp. Sig.	.۳۷
جمع	۲۰۶			

مطابق جدول شماره ۹، با توجه به کمتر بودن مقدار احتمال نسبت به سطح خطای ۰.۰۵،

فرضیه تأیید می‌شود.

۴-۸- مدل رگرسیون

رگرسیون لجستیک و رگرسیون چندگانه زمانی استفاده می‌شود که متغیر پاسخ از نوع کیفی باشد (اگر کیفی دو حالتی باشد رگرسیون لجستیک و اگر کیفی بیش از دو حالت باشد رگرسیون لجستیک چندگانه) و به کمک مدل رگرسیون برازش شده می‌توانیم احتمال وقوع هر یک از سطوح متغیر پاسخ را پیش بینی کنیم. البته در تمام رگرسیون‌ها، متغیرهای مستقل می‌توانند هم کمی و هم کیفی باشند. برای ارائه مدل، از تحلیل رگرسیون لجستیک چندگانه استفاده و از طریق بررسی شاخصهای نیکویی، برازش شده است تا قدرت مدل برای پیش بینی سنجیده شود. منظور از مدل رگرسیون گسسته چندگانه، مدلهایی است که در آن متغیر وابسته مقادیر گسسته بیش از ۲ حالت را بر می‌گزیند. به کمک مدل رگرسیون برازش شده می‌توانیم احتمال وقوع هر یک از سطوح متغیر پاسخ را پیش بینی کنیم.

مدل رگرسیون لاجیت چندگانه: در این پژوهش پس از طبقه بندی ریسک مودیان در سه طبقه بالا، متوسط و کم از مدل رگرسیون لاجیت چندگانه غیر خطی به شرح ذیل استفاده خواهد گردید:

$$P\left(TR = \frac{1}{X}\right) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 KO + \beta_2 KC + \beta_3 BS + \beta_4 CEO + \beta_5 NED + \beta_6 DS + \beta_7 SP + \beta_8 IS + \beta_9 AR + \beta_{10} CF + \beta_{11} TAR + \beta_{12} TH + \beta_{13} AGE + \beta_{14} SIZE + \beta_{15} LT + U_0}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 KO + \beta_2 KC + \beta_3 BS + \beta_4 CEO + \beta_5 NED + \beta_6 DS + \beta_7 SP + \beta_8 IS + \beta_9 AR + \beta_{10} CF + \beta_{11} TAR + \beta_{12} TH + \beta_{13} AGE + \beta_{14} SIZE + \beta_{15} LT + U_0}}$$

لذا در این تحقیق ابتدا متغیر وابسته را در سه طبقه کم و متوسط و بالا تقسیم می کنیم در نتیجه مؤدیان با ریسک بین ۰ تا ۳۳ در طبقه ریسک کم، مؤدیان با ریسک بین ۳۳ تا ۶۶ در طبقه ریسک متوسط و مؤدیان با ریسک بین ۶۶ تا ۱۰۰ در طبقه ریسک بالا تعریف شدند. این طبقه بندی را در این تحقیق فرض کرده ایم و می توان حدود طبقه ها را بسته به حساسیت موضوع و کاربرد آن تغییر داد.

زمانی که تعداد متغیرهای مستقل زیاد باشد و هدف پیدا کردن بهترین مدل از میان آنها باشد، یکی از بهترین روش های انجام این نوع رگرسیون استفاده از روش گام به گام یا گام برداری^۱ است. در این روش به کمک معیارهایی متغیرهای مستقل را یکی یکی وارد مدل می کنیم تا به بهترین مدل ممکن دست یابیم. در این تحقیق ابتدا مدل را با وارد کردن تمام متغیرهای مستقل بررسی می کنیم و سپس از روش گام برداری کمک گرفته و بهترین مدل ممکن را ارائه می دهیم. نتایج مدل اصلاح شده به روش گام به گام به شرح جدول ۱۰ و ۱۱ می باشد.

جدول (۱۰) - نتایج آماری روش گام به گام رگرسیون لاجیت چندگانه

دسته بندی				
پیش بینی				مشاهده شده
Percent Correct	بزرگ	متوسط	کوچک	
۳۷.۵%	۱۹	۱	۱۲	کوچک
۱۷.۶%	۲۶	۶	۲	متوسط
۹۳.۸%	۱۳۵	۲	۷	بزرگ
۷۲.۹%	۸۵.۷%	۴.۳%	۱۰۰%	مجموع به درصد

جدول (۱۱) - نتایج آماری روش گام به گام رگرسیون لاجیت چندگانه

Effect Selection Tests			Model Fitting Criteria	Effect(s)	Action	Model	
Sig.	df	Chi-Square	-2 Log Likelihood				
		.	351.5	Intercept	Entered	0	dimension0
.000	2	20.930	330.6	TAR	Entered	1	
.001	6	21.946	308.6	BS	Entered	2	
.092	4	7.975	300.6	SIZE	Entered	3	
.045	2	6.180	294.5	AR	Entered	4	
.088	2	4.869	289.6	LT	Entered	5	
Stepwise Method: Forward Entry							

از بین متغیرهای مستقل تنها متغیرهای LT-SIZE-TAR-AR-BS در مدل معنی‌دار معرفی شد. مدل رگرسیون لجستیک چندگانه با توجه به ۵ متغیر مستقل فوق‌الذکر به صورت ذیل خواهد بود:

$$P\left(TR = \frac{1}{X}\right) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 LT + \beta_2 SIZE + \beta_3 TAR + \beta_4 AR + \beta_5 BS}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 LT + \beta_2 SIZE + \beta_3 TAR + \beta_4 AR + \beta_5 BS}}$$

که در آن ریسک مؤدی (TR) به عنوان متغیر وابسته (Y) و ۵ متغیر دیگر به شرح ذیل، متغیرهای مستقل (X) می‌باشند:

β ضریب متغیر مستقل

AR: ^۱ ارائه گزارش حسابرسی

TAR: ^۲ ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی

SIZE: ^۳ اندازه مؤدی

LT: ^۴ بورسی بودن مؤدی

BS: ^۵ بخش فعالیت

-
- 1 . Auditing Report
 - 2 . Tax Auditing Report
 3. Size of Taxpayer
 4. Listed
 - 5 . Business Sector

برآورد ضرایب β رگرسیون لجستیک برای مدل فوق در جدول (۱۲) آورده شده است.

جدول (۱۲) - برآورد ضرایب β مدل رگرسیون لجستیک

Parameter Estimates									
ریسک مودی ^a	β	Std. Error	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% Confidence Interval for Exp(B)		
							Lower Bound	Upper Bound	
م	Intercept	-1.499	1.270	1.394	1	.238			
	[LT=,00]	2.065	1.056	3.825	1	.050	7.887	.996 62.481	
	[LT =1,00]	0 ^b	.	.	0	.	.	.	
	[SIZE=1,00]	.649	.691	.883	1	.347	1.914	.494 7.412	
	[SIZE =2,00]	.927	.850	1.190	1	.275	2.526	.478 13.355	
	[SIZE =3,00]	0 ^b	.	.	0	.	.	.	
	[TAR=0]	-2.139	.742	8.302	1	.004	.118	.028 .505	
	[TAR =1]	0 ^b	.	.	0	.	.	.	
	[AR=,00]	-1.329	.614	4.690	1	.030	.265	.079 .881	
	[AR =1,00]	0 ^b	.	.	0	.	.	.	
	[BS=1,00]	-.707	.816	.750	1	.386	.493	.100 2.441	
	[BS =2,00]	-2.113	1.035	4.165	1	.041	.121	.016 .920	
	[BS =3,00]	.948	.748	1.607	1	.205	2.582	.596 11.186	
	[BS =4,00]	0 ^b	.	.	0	.	.	.	
متوسط	Intercept	.637	1.056	.364	1	.546			
	[LT =,00]	-.414	1.050	.155	1	.693	.661	.084 5.180	
	[LT =1,00]	0 ^b	.	.	0	.	.	.	
	[SIZE =1,00]	-1.489	.542	7.556	1	.006	.226	.078 .652	
	[SIZE =2,00]	-.311	.616	.254	1	.614	.733	.219 2.453	
	[SIZE =3,00]	0 ^b	.	.	0	.	.	.	
	[TAR =0]	-.916	.786	1.358	1	.244	.400	.086 1.868	
	[TAR =1]	0 ^b	.	.	0	.	.	.	
	[AR =,00]	.685	.562	1.485	1	.223	1.983	.659 5.965	
	[AR =1,00]	0 ^b	.	.	0	.	.	.	
	[BS =1,00]	-.637	.664	.920	1	.337	.529	.144 1.944	
	[BS =2,00]	-.205	.629	.106	1	.745	.815	.237 2.796	
	[BS =3,00]	-.656	.672	.955	1	.328	.519	.139 1.934	
	[BS =4,00]	0 ^b	.	.	0	.	.	.	
a. The reference category is: لا.									
b. This parameter is set to zero because it is redundant.									

در واقع در مدل رگرسیون لجستیک چندگانه با وارد نمودن داده های مربوط به متغیرهای مستقل، احتمال اینکه مؤدی مورد نظر در چه سطحی از متغیر وابسته خواهد بود برآورد می شود. با توجه به اینکه متغیر وابسته در این تحقیق سه سطحی می باشد، مدل، احتمال قرار گرفتن مؤدی در هر کدام از سطوح ریسک کم، ریسک متوسط و ریسک بالا را برآورد می نماید. برای سنجش قدرت و توان پیش بینی مدل مذکور به بررسی شاخص های نیکویی برازش مدل پرداختیم که تمامی شاخص های آماری نیکویی برازش از مقدار مناسبی برخوردار بودند و قدرت بالای پیش بینی مدل را نشان می دهند.

۵- نتیجه گیری

شناسایی و انتخاب مؤدیان مالیاتی جهت حسابرسی، به دلیل محدودیت منابع و تعداد بسیار زیاد مؤدیان، نیازمند روشی سیستماتیک و بر مبنای ریسک می باشد. مدیریت ریسک ابزاری کلیدی جهت مدیریت تمکین مؤدیان مالیاتی می باشد. بدین معنا که انتخاب و اعمال یک استراتژی تمکین توسط سازمان مالیاتی، عکس العمل متناسب با سطح ریسک تمکین هر کدام از مؤدیان می باشد. 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 می باشد. در سازمان مالیاتی ایران، مدل کامل و جامعی جهت انتخاب مؤدیان بر پایه ارزیابی سطح ریسک و انتخاب مؤدی جهت حسابرسی وجود ندارد. در این تحقیق ۱۵ متغیر مستقل به عنوان عوامل مؤثر بر ریسک تمکین اشخاص حقوقی شناسایی و در قالب ۳ فرضیه اصلی و ۱۴ فرضیه فرعی ارتباط معنی داری آنها با متغیر وابسته ریسک تمکین مؤدی در بین ۲۲۸ مؤدی حقوقی اداره کل مالیاتی غرب تهران مورد آزمون قرار گرفته است.

در بررسی اولیه متغیر ریسک مؤدی در بین نمونه ۲۲۸ تایی از مؤدیان حقوقی، داده های ۱۸ مؤدی حقوقی به عنوان داده های پرت از تحلیل خارج گردید. از آزمونهای مختلفی متناسب با نوع متغیرهای مستقل جهت آزمون فرضیات استفاده گردید. از آنجایی که متغیر ریسک مؤدی، متغیر کمی پیوسته می باشد از طریق رسم نمودار احتمال نرمال و همچنین استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف و آزمون شاپیرو-ویلک مشخص گردید، توزیع متغیر وابسته نرمال نمی باشد. برای آزمون ارتباط معنی داری متغیرهای کمی شامل کیفیت حاکمیت شرکتی (CG)، درصد تعداد مدیران غیر موظف (NED)، درصد سهام در دست مدیران (DS)، قدرت سهامداران (SP)، درصد سهامداران

نهادی (IS)، ویژگی های مؤدیان حقوقی (TC) و عمر مؤدی (AGE) از آزمون همبستگی اسپیرمن به ترتیب برای اثبات فرضیه اصلی ۱، فرضیات فرعی ۱-۲، ۱-۳، ۱-۴، ۱-۵، فرضیه اصلی ۲ و فرضیه فرعی ۲-۵ استفاده گردید. در نتیجه این آزمون مشخص گردید که از بین ۷ فرضیه فوق الذکر، ۴ فرضیه رد و ۳ فرضیه تایید گردید. به عبارت دیگر 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، ویژگی های مؤدیان حقوقی و عمر مؤدی با متغیر ریسک مؤدی ارتباط معناداری دارند. برای آزمون ارتباط معنی داری متغیرهای کیفی دو حالتی شامل نقش دوگانه مدیر عامل (CEO)، ارائه گزارش حسابرسی (AR)، ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی (TAR)، عضویت در بورس (LT) و سابقه مالیاتی (TH) از آزمون معادل ناپارامتری تی تست دو نمونه ای مستقل من ویتنی به ترتیب برای اثبات فرضیات فرعی ۱-۱، ۱-۶، ۱-۷، ۲-۷ و فرضیه اصلی ۳ استفاده گردید. در نتیجه این آزمون مشخص گردید که از بین ۵ فرضیه فوق الذکر، ۱ فرضیه رد و ۴ فرضیه تایید گردید. به عبارت دیگر متغیر عضویت مؤدی در بورس با متغیر ریسک مؤدی ارتباط معناداری ندارد و متغیرهای نقش دوگانه مدیر عامل، ارائه گزارش حسابرسی، ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی و سابقه مالیاتی ارتباط معناداری با ریسک مؤدی دارند. برای آزمون ارتباط معنی داری متغیرهای کیفی چند حالتی شامل نوع مؤدی (KC)، بخش فعالیت شرکت مؤدی (BS) و اندازه شرکت مؤدی (SIZE) از آزمون واریانس یکطرفه ناپارامتری کروسکال - والیس به ترتیب برای اثبات فرضیات فرعی ۲-۲، ۲-۳ و ۲-۶ استفاده گردید. در نتیجه این آزمون مشخص گردید از بین ۳ فرضیه فوق الذکر ۲ فرضیه رد و ۱ فرضیه تایید گردید. به عبارت دیگر متغیرهای نوع مؤدی و نوع فعالیت مؤدی ارتباط معناداری با متغیر ریسک مؤدی ندارند و متغیر اندازه مؤدی با متغیر وابسته ریسک مؤدی ارتباط معناداری دارد. متغیر نوع مالکیت (KO) مربوط به فرضیه فرعی ۲-۱ به دلیل اینکه از بین نمونه ۲۲۸ تایی، ۲۲۴ مؤدی دارای مالکیت غیر دولتی بودند، قابل بررسی و آزمون نبود و متغیر تمرکز مؤدی (CF) مربوط به فرضیه فرعی ۲-۴ به دلیل اینکه از بین نمونه ۲۲۸ تایی، تمامی ۲۲۸ مؤدی، شعبه یا نمایندگی خارج از کشور نداشته اند، قابل بررسی و آزمون نبود.

برای رسیدن به راهکاری جهت انتخاب مؤدیان حقوقی برای حسابرسی بر اساس سطح ریسک، نیازمند مدلی هستیم که بتواند احتمال ریسک هر مؤدی را با توجه به عوامل مؤثر بر ریسک

پیش‌بینی نماید. در این راستا متغیر وابسته ریسک مؤدی را در سه سطح ریسک کم، ریسک متوسط و ریسک بالا طبقه بندی و آنرا تبدیل به متغیر کیفی چند حالتی نمودیم. به دلیل اینکه متغیر وابسته از نوع کیفی چند حالتی می باشد، از مدل رگرسیون لجستیک چند گانه برای پیش بینی احتمال وقوع هر یک از سطوح متغیر وابسته استفاده کرده ایم. در طبقه بندی انجام شده ۱۵/۲ درصد از مؤدیان حقوقی نمونه انتخابی در طبقه ریسک کم، ۱۶/۲ درصد از مؤدیان حقوقی نمونه انتخابی در طبقه ریسک متوسط و ۶۸/۶ درصد از مؤدیان حقوقی نمونه انتخابی در طبقه ریسک بالا قرار دارند. از روش گام برداری برای یافتن بهترین مدل استفاده گردیده است. از بین متغیرهای مستقل، تنها ۵ متغیر ارائه گزارش حسابرسی (AR)، ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی (TAR)، عضویت در بورس (LT)، بخش فعالیت (BS) و اندازه مؤدی (SIZE) در مدل معنادار معرفی می شود و مدل رگرسیون لجستیک آن ارائه گردید. مدل، احتمال قرار گرفتن مؤدی حقوقی را در هر کدام از سطوح ریسک کم، متوسط و پائین برآورد می نماید. به عبارت دیگر با توجه به اینکه متغیر وابسته (ریسک مؤدی) سه سطحی می باشد، مدل برای هر مؤدی سه احتمال وقوع ارائه می نماید. برای سنجش قدرت و توان پیش‌بینی مدل مذکور به بررسی شاخص های نیکویی برازش مدل پرداختیم که تمامی شاخص های آماری نیکویی برازش از مقدار مناسبی برخوردار بودند و قدرت بالای پیش بینی مدل را نشان می دهند. در ذیل دو مثال برای فهم بیشتر نحوه استفاده از مدل ارائه می شود:

مثال ۱) اگر شرکتی بورسی نباشد ($LT=0$) و اندازه آن کوچک باشد ($SIZE=1$) و گزارش های حسابرسی و حسابرسی مالیاتی را ارائه نداده باشد ($AR=0$, $TAR=0$) و شرکت تولیدی نیز باشد ($BS=1$)، آنگاه:

احتمال اینکه این شرکت دارای ریسک مؤدی کم باشد برابر است با:

$$P\left(TR = \frac{1}{X}\right) = \frac{e^{-1.499+2.065+0.649-2.139-1.329-0.707}}{1 + e^{-1.499+2.065+0.649-2.139-1.329-0.707}} = 0.0492$$

احتمال اینکه این شرکت دارای ریسک مؤدی متوسط باشد برابر است با:

$$P\left(TR = \frac{1}{X}\right) = \frac{e^{0.637-0.414-1.489-0.916+0.685-0.637}}{1 + e^{0.637-0.414-1.489-0.916+0.685-0.637}} = 0.1058$$

و احتمال اینکه جزء شرکت هایی با ریسک بالا باشد برابر است با:

$$P\left(TR = \frac{1}{X}\right) = 1 - 0.1058 - 0.0492 = 0.845$$

مثال ۲) اگر شرکتی بورسی باشد (LT=1) و اندازه آن بزرگ باشد (SIZE=1) و هم گزارش حسابرسی و هم گزارش حسابرسی مالیاتی ارائه نموده باشد (AR=1, TAR=1) و شرکت تولیدی نیز باشد (BS=1):

احتمال طبقه بندی در مؤدیان با ریسک کم:

$$P\left(TR = \frac{1}{X}\right) = \frac{e^{-1.499-0.707}}{1 + e^{-1.499-0.707}} = 0.099$$

احتمال طبقه بندی در مؤدیان با ریسک متوسط:

$$P\left(TR = \frac{1}{X}\right) = \frac{e^{0.637-0.637}}{1 + e^{0.637-0.637}} = 0.5$$

احتمال طبقه بندی در مؤدیان با ریسک بالا:

$$P\left(TR = \frac{1}{X}\right) = 1 - 0.099 - 0.5 = 0.4$$

همانطور که قبلاً گفته شد سازمان مالیاتی برای شناسایی و انتخاب مؤدیان جهت حسابرسی نیازمند روشی سیستماتیک و بر مبنای ریسک می باشد تا به دلیل محدودیت منابع و تعداد بسیار زیاد مؤدیان، منابع را برای مؤدیانی که پتانسیل ایجاد درآمد بالایی دارند، صرف نماید. در یک چنین سیستمی بر خود اظهاری و تمکین داوطلبانه مؤدیان تاکید و تمکین مؤدیان به منظور شناسایی و پیشگیری از رفتار مجرمانه، مدیریت می گردد. در این سیستم برنامه ریزی حسابرسی بر مبنای سطوح مختلف ریسک مؤدیان انجام می پذیرد و این برنامه ریزی مطمئناً منعطف و متناسب با استراتژیها و سیاستهای مالیاتی دولتها در مقاطع زمانی مختلف می تواند متفاوت باشد. لازم به ذکر است متناسب با سیاستهای مالیاتی کشورها بالاخص کشور ایران، تعیین دامنه هر سطح از ریسک و تعداد طبقات آن و برنامه های حسابرسی آنها می تواند متفاوت باشد.

فهرست منابع

- ۱- باباجانی، جعفر و مجید عبدی. (۱۳۸۹). "رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت ها" مجله پژوهشهای حسابداری مالی، پاییز ۱۳۸۹.
- ۲- برزگری خانقاه و فیض پور (۱۳۹۲). "حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه"، پژوهش حسابداری، شماره ۸، بهار ۱۳۹۲.
- ۳- توتاخانه، بهنام (۱۳۸۷). "بررسی رابطه بین ترکیب هیات مدیره به عنوان یکی از معیارهای راهبری شرکتی، با عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، تهران: دانشگاه شهید بهشتی.
- ۴- رضائی، 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 مودیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۶۶، تابستان ۱۳۹۲.
- ۵- سازمان مالیاتی ایران (شهریور ۱۳۹۰). "نگاهی به طرح جامع مالیاتی"، ستاد طرح جامع مالیاتی - دفتر مدیریت تغییر.
- ۶- سازمان امور مالیاتی (فروردین ۱۳۹۱). "گزارش تحلیلی درآمد های مالیاتی ادارات کل سراسر کشور حاوی عملکرد برنامه چهارم، سال ۹۰ و پیش بینی ۹۱"، دفتر پژوهش و برنامه ریزی.
- ۷- سازمان مالیاتی ایران (شهریور ۱۳۹۱). "ظرفیتهای مالیاتی اقتصاد ایران، چالش ها و راهکارهای توسعه آن"، دفتر پژوهش و برنامه ریزی.
- 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 برنامه ریزی.
- ۹- قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه ایران، مصوب ۸۹/۱۰/۱۵، مجلس شورای اسلامی.
- ۱۰- قانون مالیاتهای مستقیم ایران و قانون اصلاح موادی از آن، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مجلس شورای اسلامی.
- ۱۱- نیک بخت، محمدرضا و سیدی، سیدعزیز و هاشم الحسینی، روزبه (۱۳۸۹). "بررسی تاثیر ویژگیهای هیات مدیره بر عملکرد شرکت"، پیشرفتهای حسابداری، شماره ۱، تابستان ۱۳۸۹.
- ۱۲- یزدانیان، نرگس (۱۳۸۵). "تأثیر حاکمیت شرکتی بر کاهش مدیریت سود" پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، تهران: دانشگاه علامه طباطبائی.

13. Abdullah S.N. (2004). "Board Composition, CEO Duality and Performance among Malaysian listed Companies". Corporate Governance No.4.
14. Alabede, James O., Zaimah Bt. Zainol Ariffin & Kamil Md Idris. (2011). "Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria", International Research Journal of Finance and Economics, ISSN 1450-2887, Issue 78.
15. Alabede, James O., Zaimah Zainol Ariffin and Kamil Md Idris. (2011). "Individual Taxpayers' Attitude and Compliance Behaviour in Nigeria: The Moderating Role of Financial Condition and Risk Preference", Journal of Accounting and Taxation Vol. 3(5), pp. 91-104.
16. Andreoni, J, Erard, B., and Feinstein, J.(1998). "Tax Compliance". Journal of Economic Literature.
17. Bhagat, S., Bolton, B. (2008)." Corporate Governance and Firm Performance". Journal of Corporate Finance. Volume 14, Issue 3, Pages 257-27.
18. Chen., S., Chen, X., Cheng, Q., Shevlin, T. (2010). "Are Family Firms More Tax Aggressive than Non-family Firms?"; Journal of Financial Economics 95, pp41-61.
19. Chong, G. and Isimoya, E. (2007). "Disclosure of Governance Information by Small and Medium-Sized Companies". Corporate Governance, Vol. 7, No. 5.
20. Desai, Mihir A. and Dhammika Dharmapala. (2006a). "Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives". Journal of Financial Economics 79 (1): 145-179.
21. Desai, Mihir A. and Dhammika Dharmapala. (2006b). "Earnings Management and Corporate Tax Shelters". Harvard Business School Finance Working Paper 884812.
22. Desai, Mihir A. and Dhammika Dharmapala. (2006c). "Corporate Tax Avoidance and Firm Value". Working Paper.

23. Desai. Mihir A; Dharmapala. Dhammika. (2007). "Taxation and Corporate Governance: An Economic Approach"; Berlin: Springer-Verlag, pp13-30.
24. Desai. Mihir A., Alexander Dyckb, Luigi Zingales, ch. (2007). "Theft and Taxes". *Journal of Financial Economics* 84:591–623.
25. Desai, Mihir A., Dhammika Dharmapala and Winnie Fung. (2007). "Taxation and the Evolution of Aggregate Corporate Ownership Concentration". Forthcoming in *Taxing Corporate Income in the 21st Century*, edited by Alan Auerbach, James R. Hines Jr. and Joel Slemrod. Cambridge University Press.
26. Hyun, Jin kwon. (2005). "Tax Compliance in Korea and Japan: Why Are They Different?", Discussion at the Seminar Held by Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan.
27. James, S., & Alley, C. (2002). "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration". *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
28. Khwaja, Munawer Sultan, Rajul Awasthi, and Jan Loerprick. (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.
29. Kirchler, E. (2007). "The Economic Psychology of Tax Behavior". Cambridge: Cambridge University Press.
30. Kirchler, E., Hoelzl, E., and Wahl, I. (2008). "Enforced Versus Voluntary Compliance: The "Slippery Slope" Framework". *Journal of Economic Psychology*.
31. Kirchler, Erich; Stephan Muehlbacher; Barbara Kastlunger and Ingrid Wahl. (2007). "Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions", *International Studies Program*, December 2007, pp.1-31.

32. Krivogorsky V. (2006). " Ownership, Board Structure, and Performance in Continental Europe". The International Journal of Accounting No.41.
33. Lefort F., Urzua F. (2007). " Board Independence, Firm Performance and Ownership Concentration: Evidence from Chile". Journal of Business Research.
34. Mc Barnett, 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. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd.
35. 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.
36. Niemirowski, Pauline, Steve Baldwin and Alexander J. Wearing. (2003). "Tax Related Behaviors, Beliefs, Attitudes and Values and Taxpayer Compliance in Australia", Journal of Australian Taxation, Department of Business Law and Taxation, Monash University, Vol. 6(1), pp: 132-165.
37. OECD (2004). Centre for Tax Policy and Administration, "Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems". Prepared by Forum on Tax Administration Compliance, Sub-group.
38. Palil, Mohd Rizal, Ahmad Fariq Mustapha. (2011). "Determinants of Tax Compliance in Asia: A Case of Malaysia", European Journal of Social Sciences, Vol. 24, No. 1.
39. Sartori, Nicola. (2008). " Effects of Strategic Tax Behaviors on Corporate Governance". September 1, University of Michigan.
40. Steijvers ,Tensie. Niskanen, Mervi. (2011). "Tax Aggressive Behaviour in Private Family Firms , The Effect of the CEO and

Board of Directors" Proceedings of the European Conference on Management, Leadership, pp:379.

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