

Presenting the Tax Audit Risk Model in the Integrated Tax Project with ISM-ANP Approach¹

Hosein Zareian², Mohsen Hejazi³

Received: 2022/10/09

Accepted: 2023/03/04

Research Paper

Abstract

One of the main challenges of tax auditing in developing countries is the lack of efficiency in resource utilization, which the risk-based tax audit has been developed to overcome them. In Iran, risk-based audits have begun with the implementation of the Integrated Tax System (ITS) in two-time horizons, short-term and long-term. Determining and modeling the risk-measurement indicators for choosing a taxpayer is a key point in the start-up of the risk-based tax audit process that this research deals with. Due to the lack of a theoretical framework on the indicators affecting the tax audit risk, the methodology of mixed exploratory research was used. In the qualitative section, the thematic analysis was conducted through semi-structured interviews. After identifying the concepts (effective indicators) and main themes. Then, for modeling indicators, a questionnaire was developed based on interpretive Structural modeling (ISM) and indicators were then ranked using Analytic Network Process (ANP). Based on the results, the ability to validate data with information systems as the first point of contact between the taxpayer and the tax authority is the most important factor affecting tax audit risk.

Keyword: Tax Audit, Risk Tax Audit, Risk Management, Interpretive Structural Modeling, Analytic Network Process.

JEL Classification: M42, M48.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.38394.2953

2. Ph.D. Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran. (Corresponding Author). (Hosein.zareian@gmail.com).

3. Ph.D. Department of Marketing Management, Tehran University, Tehran, Iran. (hejazimohsen@yahoo.com).

ارایه مدل ریسک حسابرسی مالیاتی در طرح جامع مالیاتی با رویکرد ترکیبی مدلسازی ساختاری تفسیری و فرآیند تحلیل شبکه‌ای^۱

حسین زارعیان^۲، محسن حجازی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۱۳

مقاله پژوهشی

چکیده

از مهم‌ترین چالش‌های حسابرسی مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، عدم کارایی در بهره‌وری از منابع است که جهت غلبه بر آن، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک توسعه یافته و در ایران، حسابرسی مبتنی بر ریسک با اجرای طرح جامع مالیاتی در دو افق زمانی کوتاه‌مدت و بلندمدت آغاز شده است. تعیین و مدلسازی شاخصه‌های اندازه‌گیری ریسک جهت انتخاب مؤدی، نقطه کلیدی در شروع فرایند حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک می‌باشد که این پژوهش به آن می‌پردازد. با توجه به کمبود چارچوب نظری در زمینه شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی، روش پژوهش ترکیبی اکتشافی است. در بخش کیفی، تحلیل تم بر روی مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته انجام و پس از شناسایی اولیه مفهوم‌ها و تم‌های فرعی و اصلی، با استفاده از روش مدلسازی ساختاری تفسیری (ISM) مدل طراحی و سپس شاخص‌ها با استفاده از فرآیند تحلیل شبکه‌ای (ANP) رتبه‌بندی شدند. بر اساس نتایج، امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی، به عنوان نقطه اولین تلاقی و ارتباطی بین مؤدی و سازمان امور مالیاتی، مهم‌ترین عامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، مدیریت ریسک، مدلسازی ساختاری-تفسیری، فرآیند تحلیل شبکه‌ای.

طبقه بندی موضوعی: M42, M48

10.22051/JERA.2023.38394.2953 :DOI .۱

۲. دکتری، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. (نویسنده مسئول). (Hosein.zareian@gmail.com).

۳. دکتری، گروه مدیریت بازرگانی، گرایش بازاریابی، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (Hejazimohsen@yahoo.com).

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

مالیات، یکی از مهم‌ترین عناصر مدیریت درآمدهای ملی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه است. مسائلی نظیر تأمین هزینه‌های عمومی دولت، ارائه خدمات عمومی و همچنین ابزار سیاست‌گذاری و برنامه‌ریزی در جهت اهداف مطلوب توسعه اقتصادی، موجب افزایش اهمیت مالیات و فرایند مالیات‌ستانی می‌شود (گرایی‌نژاد و چپردار، ۱۳۹۱).

نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشورهای با سطح درآمدی پایین، به طور متوسط بین ۱۰ تا ۲۰ درصد و در کشورهای با سطح درآمدی بالا، بیش از ۴۰ درصد است (بسلی و پرسون^۱، ۲۰۱۴ و بیلی^۲، ۲۰۱۷). بر اساس داده‌های بانک جهانی و سازمان بین‌المللی پول، متوسط نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۳ برابر ۳۳/۵ و نرخ متوسط جهانی آن ۱۳/۵ درصد در سال ۲۰۲۰ بوده است (بانک جهانی، ۲۰۲۱) در حالی که این نسبت در ایران ۶/۱ درصد می‌باشد.

فرایند مالیات‌ستانی در ایران دچار چالش‌ها و مشکلاتی است. مهم‌ترین مؤلفه در مدیریت نامناسب نظام مالیاتی، برنامه حسابرسی ناکارآمد است (ادمینستون و برد، ۲۰۰۴ و بیلی، ۲۰۱۷) که این مؤلفه موجب کاهش قابلیت حسابرسی مالیاتی (بیلی، ۲۰۱۷)، کاهش امکان شناسایی و محاکمه مجرمان مالیاتی می‌شود (جی.آی.زد^۴، ۲۰۱۰، گوپتا و ناگادورا^۵، ۲۰۱۰ و بیلی، ۲۰۱۷). به طور کلی عملکرد حسابرسی مالیاتی در کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، بسیار ضعیف است (ابریل و همکاران^۶، ۲۰۱۰ و بیلی، ۲۰۱۷).

ساختار مالیاتی باید همزمان با کاهش تعداد حسابرسی‌ها به دنبال به حداکثر رساندن موازنه بین ریسک و موارد منتخب جهت حسابرسی باشد (کاسپر و رابلن^۷، ۲۰۲۳). در کشور ایران، به جز مؤدیان اشخاص حقیقی که از تسهیلات مالیات مقطوع ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم استفاده می‌کنند، همه مؤدیان حسابرسی می‌شوند. بدیهی است سازمان امور مالیاتی نباید تک‌تک مؤدیان را مورد حسابرسی و رسیدگی قرار دهد و همچنین بررسی مداوم مؤدیان

1. Timothy Besley and Torsten Persson
2. Mekonnen belay
3. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)
4. Deutsche Gesellschaft fur Internationale Zusammenarbeit (GIZ)
5. Manish Gupta and Vishnuprasad Nagadevara
6. Liam P. Ebrill; Michael Keen; Victoria J. Perry
7. Matthias Kasper and Matthew D. Rablen

کم‌خطر و تمکین‌کننده، هدر دادن منابع توسط دولت و افزایش هزینه فرصت ازدست‌رفته می‌باشد (بانک جهانی^۱، ۲۰۱۱)؛ بنابراین منابع باید برای مؤدیانی صرف شود که از یک سو پتانسیل ایجاد درآمد و سود بالایی داشته و از سوی دیگر احتمال اجتناب مالیاتی بیشتری دارند. یکی از معایب مهم حسابرسی‌های مالیاتی که نقطه بروز چالش می‌باشد، این است که در بسیاری از موارد حساب‌برسان مالیاتی، فرار مالیاتی را تشخیص نمی‌دهند (کاسپر و آلم^۲، ۲۰۲۲). سازمان امور مالیاتی با یک سری مشکلات و چالش‌های جدی روبه‌رو است که مهم‌ترین ریسک سازمان امور مالیاتی، عدم تمکین مؤدیان می‌باشد (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶). برنامه حسابرسی مالیاتی اثربخش، تأثیری فراتر از افزایش مستقیم درآمدهای مالیاتی دارد (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷ و بایبر، ۲۰۱۰). این تأثیر به طراحی درست استراتژی انتخاب حسابرسی با تفکیک کارکرد ارزیابی ریسک از کارکرد اجرای حسابرسی (بانک جهانی، ۲۰۱۱) و تمرکز بر مؤدیان با ریسک بالا بستگی دارد (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ برزگری خانقاه و فیض‌پور، ۱۳۹۲). در این راستا، برنامه‌های اصلاح نظام مالیاتی در قالب طرح جامع مالیاتی^۳ تدوین شده که «پیاده‌سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک» از مهم‌ترین این اقدامات است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶).

تصویب اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم (با تأکید بر تقویت بانک‌های اطلاعاتی و ضمانت اجرایی) در سال ۱۳۹۴ و هم‌چنین تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در سال ۱۳۹۸، نشان‌دهنده حرکت به سمت مدیریت ریسک و حسابرسی مبتنی بر آن می‌باشد که بسترهای قانونی آن در مواردی نظیر مفاد ماده ۹۷ ق.م.م. و ماده ۲۴ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م. مصوب ۱۳۹۸/۹/۹ مورد توجه قرار گرفت و «سازمان می‌تواند بر اساس شاخص‌ها و معیارهایی که تعیین می‌نماید و یا به طور نمونه، نسبت به انتخاب مؤدیان مالیاتی بر اساس رتبه ریسک برای حسابرسی منابع مختلف مالیاتی اقدام نماید». ضمناً بر اساس مفاد تبصره ماده ۹۷ ق.م.م. سازمان امور مالیاتی کشور مکلف به استقرار بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی شد و با شروع اجرای طرح جامع مالیاتی، تمام مبانی قانونی و فنی سازمان امور مالیاتی در جهت حسابرسی مبتنی بر ریسک قرار گرفت.

1. World Bank
2. Matthias Kasper and James Alm
3. Integrated Tax System (ITS)

انتخاب مؤدی بر اساس معیار ریسک و برنامه‌ریزی حسابرسی، نیازمند شناسایی سطح ریسک هر مؤدی است. شناسایی ریسک هر مؤدی نیز مستلزم شناسایی شاخصه‌هایی که نشانگر ریسک مؤدی می‌باشد تا بر اساس این شاخصه‌ها، بتوان پیش از اجرای فرایند حسابرسی، اقدام به انتخاب مؤدی جهت حسابرسی نمود (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶).

در سازمان امور مالیاتی ایران موضوع مهم در انتخاب مؤدی جهت حسابرسی، شناخت کلیه عوامل مؤثر بر ریسک مؤدی از دیدگاه سازمان مالیاتی می‌باشد. مسأله اصلی این است که در سازمان مالیاتی ایران، الگوی کامل و جامعی جهت انتخاب مؤدیان بر پایه ارزیابی سطح ریسک هر مؤدی و انتخاب آنها جهت حسابرسی وجود ندارد و نیاز به یک الگوی مناسب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک که در آن کلیه متغیرهای مؤثر بر ریسک تمکین مؤدی دیده شده، احساس می‌شود. بررسی پژوهش‌های انجام گرفته در حوزه حسابرسی مبتنی بر ریسک، نشان می‌دهد بیشتر پژوهش‌ها به معرفی و ضرورت این نوع حسابرسی پرداخته‌اند. هم‌چنین علی‌رغم این که پروژه‌های انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک در دو افق زمانی کوتاه‌مدت و بلندمدت در طرح جامع مالیاتی مدنظر بوده، تاکنون اقدام مؤثری در این زمینه انجام نگرفته است و این پروژه‌ها با چالش‌هایی برای تحلیل و ارزیابی ریسک مواجه می‌باشند. لذا لازم است شناسایی و مدل‌سازی شاخصه‌های مؤثر در انتخاب مؤدی برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مورد توجه قرار گیرد.

در این پژوهش سعی شده است کلیه عوامل مؤثر بر ریسک مالیاتی مؤدی و انتخاب وی برای حسابرسی، شناسایی، تجزیه و تحلیل و در قالب الگوی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در ایران آورده شوند. لذا این پژوهش، به دنبال پاسخی برای این پرسش است که عوامل مؤثر بر ریسک مؤدیان حقوقی در سازمان مالیاتی ایران در قالب الگوی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک چیست؟ و اهمیت این عوامل چگونه است؟

مبانی نظری

طبق تعریف اداره حسابداری عمومی آمریکا^۱، حسابرسی مالیاتی عبارت است از: جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و مدارک مربوط به اطلاعات ابرازی مؤدی جهت تعیین مقدار صحیح مالیات. حسابرسی مالیاتی، مجموعه‌ای از اقداماتی است که در جهت تعیین مقدار صحیح مالیات متعلقه

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

با ارزیابی تمکین مؤدی از قوانین مرتبط مالیاتی و اثبات صحت و اعتبارسنجی اظهارنامه‌های مالیاتی، انجام می‌گردد (لوشی^۱، ۲۰۱۶؛ مورفی و هیگینس^۲، ۲۰۱۷ و منصور و کلب^۳، ۲۰۱۹). در فرآیند مالیات‌ستانی، همواره برخی از مؤدیان به دلیل ضعف دستگاه مالیاتی، عامدانه و یا از روی سهل‌انگاری، بی‌دقتی یا بی‌توجهی به تکالیف خود عمل نمی‌کنند. اگرچه، حذف کامل این پدیده در نظام مالیاتی هر کشوری تقریباً امری غیرممکن است، اما، در بسیاری از کشورها با آگاهی کامل از این واقعیات، از طریق طراحی، اجرا و پیاده‌سازی برنامه‌های مدیریت ریسک تمکین (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۰۴) به طور مستمر در صدد کاهش و یا به حداقل رساندن موارد عدم تمکین مالیاتی هستند.

پارامترهای صحیحی برای فرار مالیاتی در طبقات مختلفی از مؤدیان قابل محاسبه است که منجر به یک روش کلی‌تر برای استراتژی حسابرسی مالیاتی شده و قادر به محدود نمودن فرار مالیاتی، حتی در غیاب حسابرس مالیاتی است (میچلی، ۲۰۲۰) که این همان حلقه مفقوده حسابرسی مالیاتی، یعنی «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک» است.

در حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، انتخاب مؤدی جهت حسابرسی بر اساس معیار ریسک است؛ در نتیجه برنامه‌ریزی حسابرسی با توجه به طبقات مختلف ریسک مؤدیان انجام می‌گردد. سیستم، ریسک اطلاعات و نحوه رعایت و تمکین مؤدی را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد، چنانچه ریسک بیش از آستانه باشد، مؤدی برای حسابرسی و بازنگری به صورت دستی انتخاب می‌گردد (انتخاب جهت حسابرسی مبتنی بر ریسک) و پس از حسابرسی و بررسی‌های لازم، برگ تشخیص صادر می‌شود (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۰).

پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی

میچلی (۲۰۲۰) با استفاده از نظریه بازی‌ها، به بررسی مشوق‌های فرار از مالیات بر ارزش افزوده پرداخت. وی چارچوبی ارائه نمود که قادر به اندازه‌گیری انگیزه‌های مؤدیان برای رفتارهای

-
1. Isuf Lushi
 2. Kevin E. Murphy and Mark Higgins
 3. Israa Mansour and Mutasem Kalib

غیرمالیاتی و پذیرش ریسک آن‌ها و محاسبه پارامترهای صحیحی برای فرار مالیاتی در گروه‌های مختلفی از مؤدیان بود.

لویلند و همکاران^۱ (۲۰۱۹) در پژوهش خود به بررسی استفاده از تکنیک‌های یادگیری ماشینی در پیش‌بینی نمره ریسک برای انتخاب مؤدیان جهت حسابرسی پرداخته‌اند. بر اساس نتایج پژوهش، مشخص گردیده که نه تنها استفاده از این تکنیک، می‌تواند رفتار عدم تمکین را به سرعت تشخیص دهد، بلکه نحوه‌ی رفتار ارائه اظهارنامه‌های آتی را پیش‌بینی نماید. هم‌چنین استفاده از حسابرسی تصادفی، موجب تأثیرگذاری بر روی رفتار مؤدیان و تغییر در توزیع نمرات ریسک آن‌ها می‌شود.

داسیلوا و همکاران^۲ (۲۰۱۶) به بررسی داده‌های موجود در اداره مالیاتی برزیل با استفاده از تکنیک شبکه‌های بیزی در جهت تشخیص رفتار مؤدیان پرداخته و بر اساس آن، روش انتخاب حسابرسی مبتنی بر ریسک موجود را بهبود داده‌اند. بر اساس روش ارائه شده پژوهشگران، بهترین نتیجه از روش نایو نسبت به روش‌های دیگر شبکه‌های بیزی به دست می‌آید و در صورت انتخاب این روش، با ۳۰ درصد افزایش در تعداد پرونده‌های حسابرسی، درآمدهای مالیاتی در بهینه‌ترین حالت افزایش می‌یابد.

همبرگ و همکاران^۳ (۲۰۱۵) پژوهشی با عنوان «تشخیص عدم تمکین مالیاتی با استفاده همزمان از ریسک فرار مالیاتی و احتمال حسابرسی» انجام داده‌اند. روش مورد استفاده شامل شبکه‌ای از مالکیت و دنباله‌ای از تراکنش‌ها می‌باشد که خروجی آن احتمال انجام یک حسابرسی را مشخص می‌کند و برای انجام این کار، به هیچ داده اولیه نظیر داده‌های اظهارنامه مالیاتی یا سوابق حسابرسی نیاز نمی‌باشد. تکنیک به کار گرفته شده برای تحلیل داده‌ها، تکامل دستوری^۴ (یکی از نسخه‌های الگوریتم ژنتیک) می‌باشد. بر اساس این نتایج، نوسان‌های رفتار یک سیستم، می‌تواند با استفاده از نمای کلی فرار مالیاتی و تشخیص‌های به دست آمده از حسابرسی مالیاتی، مدل‌سازی شود.

پیشینه داخلی

پژوهش خباززاده و همکاران (۱۴۰۰) با هدف بررسی ضرورت حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده و نیز بررسی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، به بررسی سیستم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و تکنیک‌های حسابرسی جهت استقرار

1. Knut Loyland, Oddbjorn Raaum, Gaute Torsvik and Arnstein ovrum
 2. Leon Solon da Silva; Henrique de C. Rigitano; Rommel N. Carvalho; Joao Carlos F. Souza
 3. Erik Hemberg; Jacob Rosen; Geoff Warner; Sanith Wijesinghe; Una-May O'Reilly
 4. Grammatical Evolution

طرح‌های حسابرسی قوی و اثربخش که قادر به شناسایی به‌موقع موارد عدم تمکین و تخلفات مالیاتی باشد، پرداخته است. در این پژوهش نمونه‌ای شامل ۸۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش با رگرسیون چندگانه غیرخطی به روش لاجیت نشان می‌دهد؛ از بین عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی، سابقه مالیاتی مؤدی و ثبت نام به موقع در مهلت مقرر در طرح ارزش افزوده با ریسک حسابرسی ارتباط معنادار و معکوسی وجود دارد؛ همچنین بین اندازه مؤدی و استرداد مالیاتی و درخواست‌های با مانده اعتبار منفی مالیاتی از سوی مؤدیان با ریسک حسابرسی ارتباط معنادار و مستقیمی وجود دارد.

ساری و اعتمادی (۱۳۹۸) در پژوهشی، با الگوسازی مفهومی و مدل‌سازی آماری اندازه‌گیری ریسک مالیاتی بر اساس مؤلفه عدم اطمینان، به بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر ریسک مالیاتی پرداختند. یافته‌ها نشان‌دهنده وجود رابطه منفی معنادار بین نرخ مؤثر مالیاتی و بی‌ثباتی وضعیت مالیاتی شرکت‌ها بود. از طرفی، نتایج بیانگر افزایش اختلاف مالیاتی با کاهش نرخ مؤثر مالیاتی بود.

پژوهش شیری حکم‌آبادی و همکاران (۱۳۹۷) در خصوص قابلیت انطباق مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک با اهداف رسیدگی میزان مالیاتی از لحاظ شناسایی ریسک نمونه‌گیری در رسیدگی و نحوه محاسبه و رابطه بین ریسک‌های شناسایی شده و تعیین میزان مالیات واقعی می‌باشد. نتیجه بررسی این فرضیه‌ها نشان‌دهنده کاهش ریسک نمونه‌گیری و کفایت متغیرهای مدل حسابرسی بوده و تنها در خصوص اثربخشی مدل نتیجه آزمون عدم کفایت و جامعیت مدل نشان‌دهنده پوشش کلیه سرفصل‌های رسیدگی در ترازنامه و صورت سود و زیان می‌باشد.

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

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

مؤدی شامل ۱) کیفیت حاکمیت شرکتی (متغیرهای نقش دو گانه مدیر عامل، درصد تعداد مدیران غیر موظف، درصد سهام در دست مدیران، قدرت سهامداران، درصد سهامداران نهادی، ارائه گزارش حسابرسی، ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی)؛ ۲) ویژگی‌های مؤدیان حقوقی (متغیرهای نوع مالکیت، نوع شرکت، نوع فعالیت، تمرکز، عمر فعالیت، اندازه، عضویت در بورس) و ۳) سابقه مالیاتی شرکت، شناسایی شده‌اند.

پرسش پژوهش

عوامل مؤثر بر ریسک مؤدیان مالیاتی در سازمان مالیاتی ایران جهت انتخاب برای حسابرسی در قالب الگوی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک چیست؟ و اهمیت این عوامل چگونه است؟

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش از نوع ترکیبی با تأکید بر رویکرد اکتشافی، جهت گیری آن از نوع کاربردی، هدف آن اکتشافی و توصیفی و رویکرد پژوهش نیز استقرایی است. پژوهش‌های ترکیبی بر گردآوری، تجزیه و تحلیل و ترکیب دو نوع داده کیفی و کمی در یک پژوهش واحد یا مجموعه‌ای از پژوهش‌ها تأکید می‌کند (پلانو کلارک و همکاران^۱، ۲۰۰۸) که به سه دسته بهم تنیده^۲، تشریحی^۳ و اکتشافی^۴ تقسیم می‌شوند (مک‌میلان و شوماخر^۵، ۲۰۰۱ و کرسول^۶، ۲۰۰۷). در روش ترکیبی اکتشافی ابتدا از روش کیفی و سپس از روش کمی برای پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش استفاده می‌شود (کرسول و پلانو کلارک^۷، ۲۰۰۷) و زمانی به کار می‌رود که پدیده مورد نظر، قبلاً مورد مطالعه قرار نگرفته و یا این که از زاویه جدیدی مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد (مک‌میلان و شوماخر، ۲۰۰۱). بنابراین این پژوهش شامل دو بخش است:

بخش کیفی: تحلیل تم

با توجه به خاص بودن مقوله حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و فقدان پژوهش‌های میدانی در این حوزه، اتکای صرف به ادبیات نظری، نتایج جامعی در پی نخواهد داشت. بنابراین در این

1. Plano Clark, V; Creswell, J; O'Neil Green, D; & Shope, R.
2. Triangulation
3. Explanatory
4. Exploratory
5. McMillan, J. H; & Schumacher, S.
6. Creswell, John W.
7. Creswell JW, Plano Clark VL.

پژوهش با علم به این موضوع و برای شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک مؤدی، از روش تحلیل تم^۱ که در پژوهش‌های کیفی کاربرد گسترده‌ای دارد، استفاده شد. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی حسابرسان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور بوده که تجربه حسابرسی اشخاص حقوقی بیش از ۱۰ سال و تجربه حسابرسی در طرح جامع مالیاتی را داشته‌اند. روش نمونه‌گیری در بخش کیفی، روش هدفمند قضاوتی می‌باشد. کفایت نمونه‌گیری با روش نمونه‌گیری نظری محقق شد. در این روش نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا می‌کند که الگو به حد ساخت و اشباع برسد. داده‌های مورد نیاز برای شناسایی شاخصه‌های اولیه، در طی مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از خبرگان حسابرسی مالیاتی جمع‌آوری گردید. پرسش اصلی مصاحبه، عوامل نشان‌گر ریسک مؤدی، قبل از شروع فرایند انجام حسابرسی توسط حسابرس می‌باشد. پس از انجام مصاحبه، متن مصاحبه‌ها به دقت بررسی و در قالب متنی پیاده‌سازی و برای تجزیه و تحلیل متن مصاحبه‌ها، از تحلیل تم استفاده شد. به این ترتیب مفاهیم، تم‌های فرعی و اصلی جهت شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی تعیین شد.

بخش کمی: مدل‌سازی ساختاری تفسیری و فرآیند تحلیل سلسله شبکه‌ای

در این مرحله برای شناسایی و ساخت مدل مدنظر، با استفاده از نظر خبرگان، از مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM^۱) استفاده می‌شود. مدل‌سازی ساختاری تفسیری، فرایند متعاملی است که در آن مجموعه‌ای از عناصر مختلف و مرتبط با یکدیگر در مدل سیستماتیک جامعی ساختار بندی شوند (آذر و بیات، ۱۳۸۷). بنابراین با استفاده از این روش و طی مراحل آن، می‌توان به مدلی جامع در رابطه با موضوع پژوهش دست یافت. پرسشنامه این مرحله با استفاده از شاخصه‌های شناسایی شده از تحلیل تم تدوین و با مراجعه مکرر به خبرگان (شامل ۱۰ نفر از حسابرسان مالیاتی سازمان امور مالیاتی) تکمیل گردید.

پس از نظرسنجی از خبرگان (شامل ۱۴ نفر) در قالب مقایسات زوجی و انجام تحلیل‌های مرتبط اوزان اهمیت ابعاد مدل به صورت تحلیل شبکه‌ای حاصل شد. به این ترتیب اوزان اهمیت ابعاد مدل با نقش در نظر گرفتن هر بعد در ساختار شبکه با کمک تکنیک فرآیند تحلیل شبکه‌ای حاصل می‌شود. آمار توصیفی مرتبط با مصاحبه‌شوندگان به شرح جدول ۱ می‌باشد:

1. Thematic Analysis
2. Interpretive Structural Modeling

جدول ۱. توصیف متغیرهای جمعیت‌شناختی جامعه آماری

ردیف	ویژگی	گزینه‌ها	کیفی		کمی	
			تحلیل تم		ANP	
			فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۱۱	۹۱/۷	۱۲	۸۵/۷۱
		زن	۱	۸/۳	۲	۱۴/۲۹
۲	سن	از ۳۰ تا ۳۴	۱	۸/۳	۳	۲۱/۴۳
		از ۳۵ تا ۳۹	۳	۲۵	۵	۳۵/۷۱
		از ۴۰ تا ۴۴	۵	۴۱/۷	۴	۲۸/۵۷
		از ۴۵ تا ۴۹	۱	۸/۳	۱	۷/۱۴
		از ۵۰ تا ۵۴	۱	۸/۳	۱	۷/۱۴
۳	سابقه کار	از ۱۱ تا ۱۵	۲	۱۶/۷	۴	۲۸/۵۷
		از ۱۶ تا ۲۰	۵	۴۱/۷	۴	۲۸/۵۷
		از ۲۱ تا ۲۵	۳	۲۵	۴	۲۸/۵۷
		از ۲۶ تا ۳۰	۲	۱۶/۷	۲	۱۴/۲۹
۴	میزان تحصیلات	کارشناسی	۴	۳۳/۳	۱	۷/۱۴
		کارشناسی ارشد	۶	۵۰	۷	۵۰
		دکتری	۲	۱۶/۷	۶	۴۲/۸۶
۵	پست سازمانی	حسابرس ارشد	۳	۲۵	۴	۲۸/۵۷
		رئیس گروه حسابرسی	۲	۱۶/۷	۳	۲۱/۴۳
		مدیر حسابرسی	۴	۳۳/۳	۳	۲۱/۴۳
		معاون حسابرسی	۲	۱۶/۷	۲	۱۴/۲۹
		مدیر کل	۱	۸/۳	۲	۱۴/۲۹

منبع: یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش

نتایج تحلیل تم

هدف از تحلیل تم بر روی مصاحبه‌های انجام گرفته، شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی جهت انتخاب مؤدی و هم‌چنین قالب‌بندی آن به شکل تم‌های فرعی و اصلی می‌باشد. فرایند شناسایی کدها به صورت رفت و برگشتی بوده و پس از هر مصاحبه، با مراجعه به ادبیات موضوع و پژوهش‌ها و تجربیات داخلی و بین‌المللی، معادل‌های مربوط به هر کد جستجو و شناسایی گردید. در مرحله اولیه تحلیل تم، تعداد ۷۲ کد منحصر به فرد شناسایی گردید که بر اساس تشابه معنایی کدها، تعداد ۴۳ مفهوم اولیه استخراج شد. با استفاده از وجوه اشتراک مفاهیم و با توجه به درک پژوهشگر از موضوع و مطالعات پیشینه پژوهش، پس از بررسی‌های چندباره

و پالایش، ترکیب، حذف و اضافه آن، در نهایت تعداد ۱۴ تم فرعی و ۵ تم اصلی شناسایی گردید. در جدول ۲ مفاهیم و تم‌های فرعی به همراه فراوانی هر یک از مفاهیم در مصاحبه‌ها، بیان شده‌است.

جدول ۲. مفاهیم و تم‌های فرعی و اصلی استخراج شده

ردیف	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	تم فرعی	تم اصلی	فراوانی	درصد از مفاهیم	درصد از خبرگان	
۱	امکان بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی	استفاده از	راهبردها و تکنیک‌ها	۴	۶۱/۱	۳۳/۳۳	
۲	کیفیت حسابداری مالی انجام شده توسط حسابرسان مستقل	فرصت‌های بالقوه مؤثر بر حسابداری		۷	۲/۸۲	۵۸/۳۳	
۳	حضور زن در فرایند حسابداری مالیات از طرف مؤدی	ویژگی نیروهای		۳	۱/۲۱	۲۵	
۴	دانش مالی و مالیاتی مؤدی	انسانی مرتبط با		۷	۲/۸۲	۵۸/۳۳	
۵	وجود مشاور مالیاتی	حسابرسی مالیاتی		۶	۲/۴۲	۵۰	
۶	خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار	ویژگی‌های تأمین‌کنندگان	زنجیره ارزش	۱۰	۴/۰۳	۸۳/۳۳	
۷	داشتن شعب یا شرکت‌های وابسته چندگانه (داخلی و خارجی)	ویژگی‌های کلی مؤدی		۴	۱/۶۱	۳۳/۳۳	
۸	شهرت و اعتبار مؤدی در جامعه			۴	۱/۶۱	۳۳/۳۳	
۹	قرار گرفتن در لیست شرکت‌های آلاینده (مشمول عوارض آلاینده‌گی)			۲	۰/۸۱	۱۶/۶۷	
۱۰	ماهیت فعالیت (تولید، خدمات، بازرگانی، پیمانکاری) از نظر ردیابی هزینه			۶	۲/۴۲	۵۰	
۱۱	محل‌های فعالیت شرکت (چندگانه یا دور از محل اداری)			۲	۰/۸۱	۱۶/۶۷	
۱۲	نوع مالکیت سهامداران (سهامی عام، سهامی خاص)			۵	۲/۰۲	۴۱/۶۷	
۱۳	استفاده از تخصص فنی سایر سازمان‌ها در فرایند تشخیص مالیات			۳	۱/۲۱	۲۵	
۱۴	تعداد درجه کیفی محصول قابل فروش			ویژگی‌های مشتریان و محصولات	۴	۱/۶۱	۳۳/۳۳
۱۵	تعداد مشتریان				۳	۱/۲۱	۲۵
۱۶	تنوع تولید (تعداد محصول)				۳	۱/۲۱	۲۵
۱۷	مشتری محصول (مصرف‌کننده نهایی (B2C) یا واسطه ((B2B)	۶			۲/۴۲	۵۰	
۱۸	نسبت مشتریان غیردولتی به مشتریان دولتی	۳			۱/۲۱	۲۵	
۱۹	سابقه تعلق مالیات متمم به مؤدی در سال‌های قبل	کتمان رویدادهای مالی	رفتار تمکین مالیاتی		۸	۳/۲۳	۶۶/۶۷
۲۰	ارائه کامل اسناد و مدارک در زمان مندرج در دعوت‌نامه یا تمدید			۸	۳/۲۳	۶۶/۶۷	

ردیف	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	تم فرعی	تم اصلی	فراوانی	درصد از مفاهیم	درصد از خبرگان
۲۱	اظهارنامه‌های الحاقی ارزش افزوده	کیفیت تعامل و سوابق انجام تکالیف مالیاتی		۴	۱/۶۱	۳۳/۳۳
۲۲	زمان انجام تکالیف مالیاتی (در موعد مقرر قانونی، خارج از موعد مقرر)			۶	۲/۴۲	۵۰
۲۳	سابقه نحوه ابلاغ اوراق مالیاتی (ابلاغ به مودی، ابلاغ قانونی، استنکاف)			۲	۰/۸۱	۱۶/۶۷
۲۴	سوابق نحوه قطعیت مالیات (تمکین، توافق، هیأت بدوی، هیأت تجدید نظر، هیأت ماده ۲۵۱ مکرر، شورای عالی مالیاتی)			۶	۲/۴۲	۵۰
۲۵	پرونده‌های معوق مالیات ارزش افزوده			۳	۱/۲۱	۲۵
۲۶	سوابق پرداخت مالیات ابرازی توسط مودی			۵	۲/۰۲	۴۱/۶۷
۲۷	سوابق پرداخت مالیات قطعی توسط مودی			۷	۲/۸۲	۵۸/۳۳
۲۸	نسبت جرایم قابل بخشش به جرایم غیر قابل بخشش			۶	۲/۴۲	۵۰
۲۹	امکان اعتبارسنجی داده‌های ارائه شده با سامانه‌های اطلاعاتی داخل سازمان	امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی	قابلیت تطبیق داده‌ها	۱۰	۴/۰۳	۸۳/۳۳
۳۰	امکان تطبیق داده‌ها با منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی نظیر بانک، گمرک و..			۹	۳/۶۳	۷۵
۳۱	مغایرت لیست حقوق سامانه مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی			۴	۱/۶۱	۳۳/۳۳
۳۲	تفاوت معنادار سود شرکت با شرکت‌های مشابه			۷	۲/۸۲	۵۸/۳۳
۳۳	داشتن ترکیبی از مشتریان داخلی و خارجی (صادرات)	استفاده از اطلاعات حسابداری فروش		۷	۲/۸۲	۵۸/۳۳
۳۴	فروش به شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار			۱۲	۴/۸۴	۱۰۰
۳۵	فعالیت یا تولید در زمینه کالا یا خدمت مشمول ارزش افزوده	برای تأثیر بر حسابرسی مالیاتی		۴	۱/۶۱	۳۳/۳۳
۳۶	اخذ تسهیلات بانکی			۳	۱/۲۱	۲۵
۳۷	زیان ابرازی طی حداقل دو سال متوالی	استفاده از اطلاعات حسابداری مالی برای تأثیر بر حسابرسی مالیاتی	کارکردهای گزارشگری و حسابداری	۱۰	۴/۰۳	۸۳/۳۳
۳۸	عدم تناسب نسبت هزینه دستمزد به کل هزینه‌ها با توجه به ماهیت فعالیت			۷	۲/۸۲	۵۸/۳۳
۳۹	نوسان معنادار در ارقام صورت‌های مالی در حداقل ۲ سال متوالی			۷	۲/۸۲	۵۸/۳۳
۴۰	بالا بودن نسبت موجودی کالا به فروش طی حداقل دو سال متوالی	تکنیک‌های مدیریت بهای تمام شده		۱۱	۴/۴۴	۹۱/۶۷
۴۱	نسبت مواد وارداتی به کل مواد اولیه مورد استفاده در تولید			۵	۲/۰۲	۴۱/۶۷
۴۲	سهم حساب جاری شرکا و کارکنان در انجام هزینه‌ها و خرید	منابع هزینه‌ها		۱۱	۴/۴۴	۹۱/۶۷
۴۳	نسبت هزینه‌های پرداختی از تنخواه به کل هزینه‌ها			۴	۱/۶۱	۳۳/۳۳

منبع: یافته‌های پژوهش

مدل‌سازی ساختاری تفسیری

پس از شناسایی شاخصه‌ها و تم‌های فرعی و اصلی، به سطح‌بندی تم‌های فرعی به عنوان عوامل مؤثر در ریسک حسابرسی مالیاتی پرداخته و روابط بین این عوامل، با توجه به روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری مشخص می‌گردد. مدل با هفت گام اصلی زیر اجرا می‌شود:

۱. شناسایی متغیرهای مربوط به مسئله: پس از انجام تحلیل تم و مطالعه عمیق مبانی نظری ادبیات موضوع، ۱۴ تم فرعی (به شرح جدول ۲ و ۳) استخراج شده‌اند.
۲. تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری: با توجه به عوامل چهارده‌گانه مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی، ماتریس خودتعاملی ساختاری به صورت جدول ۳ می‌باشد. تعداد ۱۰ پرسشنامه، به عنوان مبنای تحلیل و به کمک نمادهای زیر مورد استفاده قرار گرفت.
 V : متغیر i بر تحقق متغیر j کمک می‌کند. A : متغیر j بر تحقق متغیر i کمک می‌کند. X : متغیر i و j هر دو بر تحقق هم کمک می‌کند. O : متغیر i و j با یکدیگر ارتباط ندارند.

جدول ۳. ماتریس خودتعاملی ساختاری عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیاتی

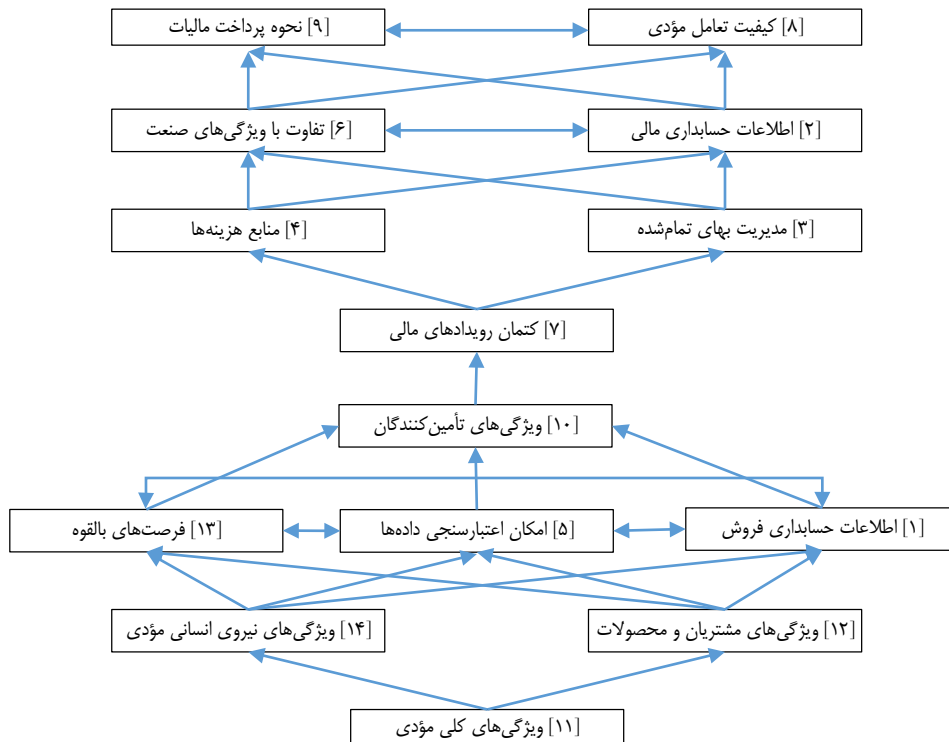
(۱۴)	(۱۳)	(۱۲)	(۱۱)	(۱۰)	(۹)	(۸)	(۷)	(۶)	(۵)	(۴)	(۳)	(۲)	(۱)	
A	X	O	O	O	O	O	V	V	X	O	V	V	-	(۱) استفاده از اطلاعات حسابداری فروش
A	A	O	A	A	V	O	O	X	A	A	A	-		(۲) استفاده از اطلاعات حسابداری مالی
A	A	O	A	A	O	V	A	V	A	O	-			(۳) تکنیک‌های مدیریت بهای تمام‌شده
A	A	O	A	A	V	V	A	O	A	-				(۴) منابع هزینه‌ها
A	X	A	A	V	O	V	V	V	-					(۵) امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌ها
A	A	A	A	A	V	V	A	-						(۶) تفاوت با ویژگی‌های صنعت
A	A	A	A	A	V	V	-							(۷) کتمان رویدادهای مالی
A	A	O	A	A	X	-								(۸) کیفیت تعامل و سوابق انجام تکالیف مالیاتی
A	O	O	A	O	-									(۹) نحوه استفاده از اختیارات قانونی در پرداخت
A	A	A	A	-										(۱۰) ویژگی‌های تأمین‌کنندگان
V	V	V	-											(۱۱) ویژگی‌های کلی مؤدی
O	O	-												(۱۲) ویژگی‌های مشتریان و محصولات
X	-													(۱۳) استفاده از فرصت‌های بالقوه
-														(۱۴) ویژگی نیروهای انسانی مرتبط با حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهش

۴ و ۳. ایجاد ماتریس دسترسی اولیه و نهایی: با تبدیل علائم راهنمای ماتریس SSIM بر اساس قواعد پیش‌گفته به اعداد صفر و یک، می‌توان به ماتریس دست‌یابی رسید.

۵. بخش بندی سطح: برای تعیین سطح هر یک از عوامل می بایست مجموعه عوامل خروجی، ورودی و مشترک آن‌ها مشخص شود. سپس بر اساس آن سطح بندی صورت گیرد.

۶. ترسیم مدل: پس از تعیین روابط و سطح متغیرها، می توان آنها را به شکل مدلی ترسیم کرد. به همین منظور، ابتدا متغیرها بر حسب سطح آنها به ترتیب از بالا به پایین تنظیم می شوند. در پژوهش حاضر متغیرها در هشت سطح قرار گرفتند (شکل ۱).

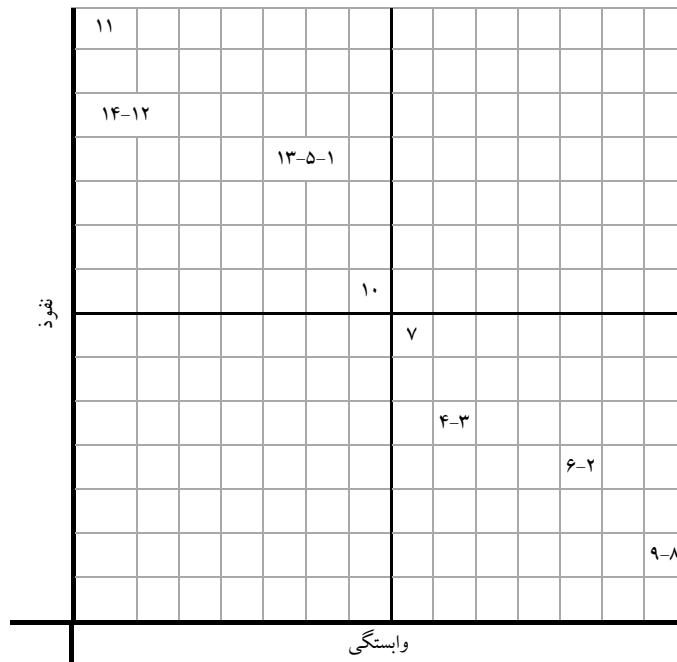


شکل ۱. مدل عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی

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

دسته اول متغیرهای خودمختار هستند که میزان وابستگی و نفوذ کمی دارند. هیچ کدام از عوامل شناسایی شده در این دسته قرار نمی گیرند. دسته دوم متغیرهای وابسته هستند که دارای وابستگی قوی و نفوذ ضعیف هستند. عوامل ۸، ۹، ۲، ۶، ۳ و ۷ در این دسته قرار می گیرند. دسته

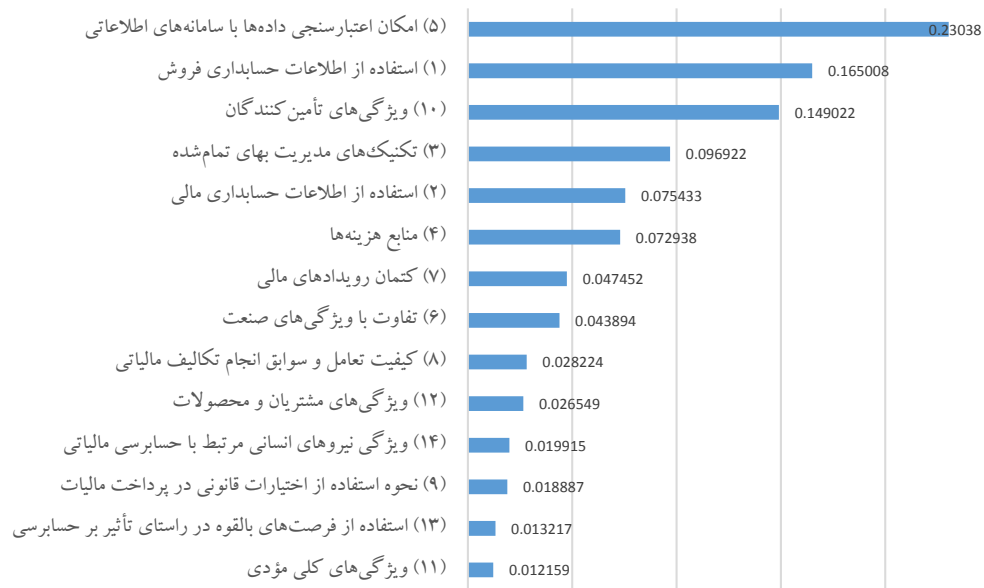
سوم متغیرهای پیوندی (رابط) هستند که وابستگی و نفوذ زیاد دارند. هر چند بر اساس نمودار، هیچ یک از عوامل در این دسته قرار نمی‌گیرند، اما می‌توان گفت متغیرهای ۷ و ۱۰ جزء این دسته از عوامل هستند. دسته چهارم متغیرهای مستقل هستند که دارای وابستگی کم و نفوذ زیاد هستند. متغیرهای ۱۰، ۱، ۵، ۱۳، ۱۲، ۱۴ و ۱۱ جزء این عوامل هستند.



شکل ۲. تحلیل MICMAC عوامل مؤثر بر حسابداری مالیاتی

فرایند تحلیل شبکه‌ای

برای رتبه‌بندی با توجه به ماهیت شبکه‌ای و روابط موجود بین آن‌ها، از فرایند تحلیل شبکه‌ای (ANP) استفاده گردید که پس از انجام مقایسات زوجی، نتایج آن در شکل ۳ به صورت نمودار میله‌ای مشخص گردیده‌است. محاسبات مربوط به فرایند تحلیل شبکه‌ای، در نرم‌افزار SuperDecision انجام گردید که سوپرماتریس، سوپرماتریس موزون و سوپرماتریس حدی در نرم‌افزار محاسبه گردید.



شکل ۳. وزن نهایی عامل‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی

مهم‌ترین عامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی «امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی» می‌باشد. در رتبه دوم «استفاده از اطلاعات حسابداری فروش برای تأثیر بر حسابرسی مالیاتی» و در رتبه سوم «ویژگی‌های تأمین کنندگان (خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار)» قرار گرفته است. کم‌اهمیت‌ترین عامل هم مربوط به «ویژگی‌های کلی مؤدی» می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

انتخاب برای حسابرسی مالیاتی، نیازمند شاخصه‌هایی جهت ارزیابی ریسک مؤدی می‌باشد. پژوهش حاضر با هدف شناسایی شاخصه‌های مؤثر در ریسک حسابرسی مالیاتی انجام شده است. نتایج به دست آمده از مراحل پژوهش به شرح زیر است:

شناسایی شاخصه‌ها و عوامل مؤثر

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

۱- کارکردهای گزارشگری و حسابداری: کارکردهای گزارشگری و حسابداری، استفاده آگاهانه مؤدی از حسابداری فروش، حسابداری مالی، حسابداری بهای تمام‌شده و منابع

هزینه‌های انجام گرفته در جهت ارائه اطلاعات تأثیرگذار بر حسابرسی مالیاتی می‌باشد. مربوط و قابل اتکا بودن اطلاعات، منجر به تصمیم‌گیری‌های درست برای ذی‌نفعان خواهد شد، اما به دلیل تضاد منافع بین مؤدی و حسابرسی مالیاتی، ممکن است گزارش‌های حسابداری تهیه شده توسط مؤدی در جهت کاهش میزان مالیات وی باشد.

بر اساس دیدگاه انتقادی، ویژگی عینیت و یا بی‌طرفی در اطلاعات حسابداری مورد تردید است و حسابداری به عنوان ابزاری برای مشروعیت و پایداری فعالیت‌های شرکت‌ها مطرح می‌شود. بنابراین حسابداران با دستکاری در ارقام صورت‌های مالی، فعالیت‌های شرکت را متناسب با هدف خود جلوه می‌دهند، بدان معنی که حسابداری ابتدا پاسخ را مطرح و سپس برای آن مسأله‌ای طرح می‌کند، نه این که مسأله طرح شده را حل کند. مؤدیان نیز از طریق اطلاعات حسابداری، سعی در ارائه تصویر غیرواقعی از وضعیت مالی و مخدوش نمودن درآمد مشمول مالیات دارند که این کار را با روش‌هایی نظیر ارائه فاکتورهای صوری، ثبت هزینه‌های مربوط به کالاهای صادراتی در حساب هزینه‌های مربوط به کالاهای غیرصادراتی، کتمان فروش محصولات مشمول مالیات ارزش افزوده، کتمان فروش از طریق انباشت موجودی‌ها، دستکاری و جابه‌جایی اقلام صورت‌های مالی، انجام هزینه‌های شرکت از منابع غیرمرتبط مانند حساب جاری شرکت، انجام می‌دهند. حسابداری بیان عینی و بی‌طرفانه از واقعیت اقتصادی شرکت نیست، بلکه با استفاده از کارکردهای گزارشگری و حسابداری، بیان جانبدارانه‌ای ارائه می‌کند که باعث افزایش ریسک مؤدی و ایجاد چالش در فرایند حسابرسی مالیاتی می‌شود.

۲- قابلیت تطبیق داده‌ها: تطبیق داده‌ها از طریق استفاده از سامانه‌های اطلاعاتی برون‌سازمانی (نظیر بانک، گمرک، تأمین اجتماعی)، سامانه‌های اطلاعاتی درون‌سازمانی (نظیر صورت معاملات فصلی، لیست حقوق) و اطلاعات شرکت‌های مشابه انجام خواهد شد. مطالعه تجربیات پیاده‌سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در کشورهای توسعه یافته نشان می‌دهد قابلیت تطبیق داده‌های موجود در سامانه‌های اطلاعاتی، یکی از ضرورت‌ها و پایه‌های اساسی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک می‌باشد. (بانک جهانی، ۲۰۱۱)

وجود کمیته حسابرسی مستقل و متخصص تأثیر زیادی در ارزیابی ریسک دارد (یزدانی و همکاران، ۱۴۰۱). بر اساس تئوری عدم تقارن اطلاعاتی، انتخاب (گزینش) نامناسب اولین عامل عدم تقارن اطلاعاتی بوده و زمانی رخ می‌دهد که یکی از طرفین، نسبت به طرف دیگر دارای مزیت اطلاعاتی باشد. بدیهی است که مؤدی به دلیل آگاهی و دسترسی به اطلاعات خود و هم‌چنین صنعت خود، نسبت به حساب‌رسان

مالیاتی دارای مزیت اطلاعاتی می‌باشد. هر قدر این مزیت اطلاعاتی بیشتر باشد، مؤدی با عدم ارائه اطلاعات غیرقابل دسترسی برای حسابرس مالیاتی، منجر به گزینش نادرست حسابرس می‌شود. دسترسی به سامانه‌های برون‌سازمانی نظیر بانک و گمرک و هم‌چنین امکان تطبیق با سامانه‌های درون‌سازمانی نظیر سامانه صورت معاملات فصلی، شکاف اطلاعاتی بین مؤدی و حسابرس مالیاتی را کاهش می‌دهد.

۳- رفتار تمکین مالیاتی: مفهوم تمکین مالیاتی، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی در زمینه‌های ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به‌موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به‌موقع مالیات می‌باشد.

بر اساس نظریه عمومی اطلاعات، از دید حساب‌برسان مالیاتی، انتظار می‌رود مؤدیانی که تمکین مالیاتی بیشتر و بالتبع ریسک کمتری دارند، اطلاعات مربوط به عملکرد خود را به‌موقع و درست، به استفاده‌کنندگان ارائه نمایند؛ بنابراین عدم ارائه به‌موقع و صحیح اطلاعات، به منزله اخبار بد تلقی شده و نشان‌دهنده ریسک بیشتر مؤدی می‌باشد.

مهم‌ترین هدف هر سیستم حسابداری، تهیه و ارائه اطلاعات باکیفیت برای استفاده‌کنندگان آن است. با وجود به‌کارگیری بهای تاریخی، به عنوان مبنای ارزش‌گذاری در شرایط تورمی، این اطلاعات قابلیت اتکا در تصمیم‌گیری‌ها را از دست می‌دهد. حسابداری تورمی، یک رویه مورد استفاده در بسیاری از کشورها می‌باشد، اما در ایران این رویه مجاز نمی‌باشد، بنابراین با شرایط تورمی کشور و مجازنبودن حسابداری تورمی، مؤدیان با استفاده از تسهیلات قانونی موجود، پرداخت مالیات را به تأخیر می‌اندازند.

تمکین مالیاتی مؤدیان تنها تحت تأثیر سازوکارها و اهرم‌های الزام‌آور قانونی نمی‌باشد، بلکه فرهنگ مالیاتی و ارزش‌های اجتماعی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی می‌باشند. نسبت‌گرایی فرهنگی در حسابداری، بیانگر این است که افراد متعلق به فرهنگ‌های مختلف، به طور متفاوتی به ساخت و یا استفاده از اصول حسابداری می‌پردازند و فرایند تصمیم‌گیری آنان مبتنی بر این فرهنگ می‌باشد. فرایند فرهنگی مبتنی بر مؤلفه‌هایی است که بر رفتار بازیگران نظام اطلاعات حسابداری تأثیر قابل‌ملاحظه‌ای دارد و موجب تفاوت نگرشی در بهره‌گیری از اطلاعات و تصمیم‌گیری می‌شود. بدین دلیل است که حتی با وجود شرایط تورمی، برخی از مؤدیان، بر اساس هنجارها و ارزش‌های فرهنگی خود، رفتار متفاوتی نسبت به سایر مؤدیان دارند.

۴- زنجیره ارزش: از دیدگاه مدیریتی، زنجیره ارزش مجموعه فعالیت‌هایی است که زنجیروار به همدیگر متصل هستند و منجر به خلق محصول باارزش برای مصرف‌کننده و سودآوری برای شرکت

می‌شود. فعالیت‌های زنجیره ارزش شامل فعالیت‌های اصلی (نظیر تولید محصول، بازاریابی و فروش) و فعالیت‌های پشتیبانی (نظیر ساختار سازمانی، تکنولوژی و تأمین کنندگان) است.

تحلیل زنجیره ارزش علاوه بر کاربرد به عنوان ابزار مدیریت استراتژیک یا حسابداری بهای تمام‌شده، قابلیت کاربرد در جهت بهینه‌سازی هزینه‌های مالیاتی را دارد به گونه‌ای که امکان یکپارچگی برنامه‌ریزی مالیاتی با فعالیت‌های کسب و کار در جهت افزایش فرصت‌های رشد، کاهش هزینه‌ها و ریسک، افزایش بازده سرمایه‌گذاری و ایجاد کارایی در تمام عملیات‌ها را فراهم می‌کند.

مؤدی می‌تواند با استفاده از برخی ویژگی‌های زنجیره ارزش مانند ماهیت عملیات، مکان‌یابی فعالیت‌های زنجیره ارزش، بازار هدف و ویژگی‌های محصول و یا تغییر عمده تأمین کنندگان خود، تصویری نادرست از وضعیت مالی و سودآوری، با هدف تأثیرگذاری بر حسابرسی مالیاتی ارائه دهد. در مقابل حساب‌رسان مالیاتی با آگاهی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده توسط مؤدی مانند قیمت‌گذاری انتقالی، تحلیل رفتار هزینه و تجزیه و تحلیل مشتریان، می‌تواند در جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی اقدام کند.

۵- راهبردها و تکنیک‌ها: استفاده مؤدی از فرصت‌ها و منابع موجود برای تشخیص و یافتن بهترین موقعیت تعامل و ارتباط با سازمان مالیاتی به عنوان راهبردها و تکنیک‌های مؤدی مد نظر قرار می‌گیرد. راهبردها و تکنیک‌های مورد استفاده شامل بهره‌گیری از معافیت‌های مالیاتی، انتخاب کیفیت حسابرسی مالی، استفاده از مشاوران مالیاتی و دانش و آگاهی مؤدی از مباحث مالی و مالیاتی می‌باشد.

حسابرس مالی در بررسی کیفیت صورت‌های مالی، علاوه بر توجه به شکل قانونی و تکنیکی حسابداری و گزارشگری، باید نسبت به منافع سایر ذی‌نفعان (نظیر سازمان امور مالیاتی) مراقبت حرفه‌ای لازم را اعمال کند. نقش اجتماعی حسابرسی ایجاب می‌کند، یک حسابرس مالی نسبت به کشف تقلب و گزارش موارد غیرقانونی و برخلاف هنجارهای جامعه، مسئولیت و پاسخگویی داشته باشد، لذا بالابودن کیفیت حسابرسی مالی انجام‌شده، باعث افزایش قابلیت اعتماد صورت‌های مالی برای تمام ذی‌نفعان خواهد شد و می‌تواند فرصت بالقوه‌ای برای تأثیر بر فرایند حسابرسی مالیاتی باشد. هم‌چنین هدف ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر ارائه گزارش حسابرسی مالی، ترغیب مؤدیان جهت انجام حسابرسی و انتخاب مؤسسات حسابرسی با کیفیت‌تر بوده است.

تئوری اثباتی حسابداری به عنوان یکی از پرنفوذترین تئوری‌ها در پژوهش‌های حسابداری بر این مبنا قرار گرفته است که اعمال اشخاص برای نفع شخصی و افزایش ثروت خود، به طریقی فرصت طلبانه انجام می‌گردد. مهم‌ترین فرضیه تئوری اثباتی حسابداری، فرضیه پاداش است که بر اساس آن مدیران تلاش می‌کنند از رویه‌هایی استفاده کنند که موجب افزایش پاداش آنان گردد. کلیدی‌ترین معیار برای پاداش به مدیران، سود شرکت است. افزایش دانش و توان مالی و مالیاتی مؤدی از طریق به کارگیری متخصصان و مشاوران مالیاتی، باعث ایجاد مزیت مالیاتی و بنابراین افزایش سود مؤدی می‌گردد که پیامد آن پاداش بیشتر مدیر است. بدیهی است مدیران بر اساس تحلیل هزینه-منفعت، پاداش خود را نسبت به منافع سازمان مالیاتی ترجیح می‌دهند و استفاده از مشاوران مالیاتی و یا به کارگیری نیروهای متخصص در حوزه‌های مالی و مالیاتی، می‌تواند ریسک حسابرسی مالیاتی را افزایش دهد.

الگوی ارائه‌شده در پژوهش

پس از شناسایی عوامل مؤثر، با استفاده از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری، ارتباط بین این عوامل شناسایی و در قالب الگویی نمایش داده شد. در پایین‌ترین سطح مدل «ویژگی‌های کلی مؤدی» به عنوان عامل مؤثر و دارای بیشترین نفوذ و کمترین وابستگی قرار گرفته است. ویژگی‌های مالکیت مؤدی نظیر سهامی عام یا خاص، داشتن شعب و ساختار فیزیکی و جغرافیایی مؤدی و هم‌چنین نوع فعالیت مؤدی (با توجه به شرایط ردیابی هزینه‌ها در هر نوع فعالیت) از اساسی‌ترین ویژگی‌هایی است که می‌تواند بر روی رفتارهای مالیاتی و امکان تغییر در گزارش‌ها و صورت‌های مالی برای مؤدی مؤثر باشد. شرکت‌های سهامی عام به دلیل تضاد منافع کمتر با سازمان امور مالیاتی نسبت به شرکت‌های سهامی خاص و هم‌چنین الزامات قانونی برای شرکت‌های سهامی عام، انگیزه کمتری برای رفتارهای ضد مالیاتی دارند. وجود شعب مختلف برای مؤدی و امکان انتقال هزینه‌ها و حساب‌سازی با توجه به مباحث قیمت‌گذاری انتقالی، می‌تواند یک عامل پایه‌ای و اساسی بر روی ریسک حسابرسی مالیاتی مؤدی باشد. هم‌چنین امکان ردیابی هزینه‌های انجام گرفته برای حسابرس مالیاتی با توجه به نوع فعالیت مؤدی متغیر است، به گونه‌ای که در فعالیت‌های پیمانکاری، شناسایی و ردیابی هزینه‌ها، سخت‌تر از سایر فعالیت‌ها است. بنابراین بدیهی است این ویژگی‌های کلی که بر اساس ماهیت و یا شرایط فعالیت و بر اساس تنظیم عملیات مؤدی تنظیم شده است، به عنوان اولین و پایه‌ای‌ترین عامل در

الگوی ارائه شده مورد توجه قرار می‌گیرد، به عبارت بهتر، این ویژگی‌های کلی مؤدیان، متأثر از چشم‌انداز و استراتژی‌ها و رسالت سازمانی مؤدی می‌باشد، اما می‌تواند عامل تعیین‌کننده‌ای در ریسک مالیاتی مؤدی باشد.

پس از مشخص شدن ویژگی‌های کلی مؤدیان در سطح بعد «ویژگی مشتریان و محصولات» و «ویژگی نیروی انسانی مرتبط با حسابرسی مالیاتی» عامل‌های مؤثر می‌باشند. بدیهی است که این دو عامل از ویژگی‌های کلی مؤدی تأثیر می‌پذیرند و بر اساس ویژگی‌های کلی مؤدی، این عامل نیز تنظیم و برنامه‌ریزی می‌گردند. وجود محصولات متنوع و تعداد زیاد مشتریان و به ویژه مشتریان بخش غیردولتی، امکان تغییر در میزان فروش و یا جابه‌جایی اقلام صورت‌های مالی بین مشتریان یا محصولات را برای مؤدی فراهم می‌کند. از طرف دیگر به کارگیری متخصصان حوزه‌های مالیاتی، بر اساس تحلیل هزینه-منفعت، می‌تواند بیانگر قصد مؤدی در کاهش مالیات باشد که می‌تواند به صورت فرار و یا اجتناب مالیاتی، موجب انحراف در تشخیص مالیات صحیح مؤدی گردد.

در سطح بعدی، عامل‌های «امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی»، «استفاده از اطلاعات حسابداری فروش» و «استفاده از فرصت‌های بالقوه نظیر بهره‌گیری از حسابرسی مالی توسط مؤدی یا معافیت‌های مالیاتی» قرار دارد که می‌توان گفت بر اساس ویژگی‌های مشتریان و محصولات و همچنین نیروهای انسانی مرتبط با حسابرسی مالیاتی، عامل‌های این سطح نیز برنامه‌ریزی می‌شوند. به عنوان مثال وجود تعداد زیاد مشتریان، امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی را کاهش داده و بنابراین منجر به ریسک بیشتر مؤدی می‌گردد.

هدف‌گذاری برای تغییر گزارش‌های حسابداری و مالی، می‌تواند منجر به تغییر در «ویژگی‌های تأمین‌کنندگان» شود که از سطوح قبلی تأثیر می‌پذیرد. مهم‌ترین اقدام در این زمینه خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار می‌باشد.

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

در آخرین سطح، «کیفیت تعامل مؤدی و انجام تکالیف مالیاتی» و «نحوه پرداخت مالیات» نشانگرهایی از ریسک مؤدی هستند. این سطح، مربوط به مراحل اصلی نقش‌آفرینی سازمان

امور مالیاتی در فرایند مالیات‌ستانی می‌باشد که مؤدی با استفاده از اقداماتی نظیر درخواست تمدید برای ارائه اسناد و مدارک، ارائه اظهارنامه‌های الحاقی ارزش افزوده، اعتراض جهت به تعویق‌انداختن قطعی شدن مالیات و یا به تعویق‌انداختن پرداخت مالیات، آخرین تلاش‌های خود را برای کاهش میزان مالیات خود انجام می‌دهد.

رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر ریسک

برای رتبه‌بندی با توجه به ماهیت شبکه‌ای و روابط موجود بین آن‌ها، از فرایند تحلیل شبکه‌ای (ANP) استفاده گردید.

امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی، به عنوان نقطه اولین تلاقی و ارتباطی بین مؤدی و سازمان امور مالیاتی، مهم‌ترین عامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی می‌باشد. وجود سامانه‌های اطلاعاتی برون‌سازمانی و درون‌سازمانی، علاوه بر این که امکان ردیابی هزینه‌ها و اطلاعات ارائه‌شده توسط مؤدی را برای حسابرس مالیاتی فراهم می‌کند، انگیزه‌های مؤدیان برای ارائه اطلاعات نادرست را کاهش می‌دهد.

دومین عامل، استفاده از اطلاعات حسابداری فروش مؤدی برای تأثیرگذاری بر حسابرسی مالیاتی می‌باشد. تغییرات غیرعادی و فاحش در فروش و نسبت بهای تمام شده به فروش می‌تواند به عنوان نشانه‌ای از گزارش‌های جسورانه باشد (پیوندی و همکاران، ۱۴۰۱). در برخی موارد، افزایش فروش منطقی و با دلایل توجیهی است. اما در برخی موارد افزایش غیرواقعی فروش بدون داشتن ظرفیت تولیدی لازم در برخی صنایع وجود دارد. وجود این اطلاعات، علاوه بر این که مبنای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی مؤدی می‌باشد، پایه‌ای‌ترین اطلاعات در تهیه صورت‌ها و گزارش‌های مالی می‌باشد. می‌توان گفت این عامل، نقطه شروع مؤدی در حساب‌سازی و تهیه صورت‌های غیرواقعی است که با استفاده از ابزارهایی نظیر فروش به شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار انجام می‌گردد.

عامل ویژگی‌های کلی مؤدیان، به عنوان کم‌اهمیت‌ترین عامل شناسایی گردیده است. بدیهی است انتخاب ویژگی‌های نظیر مالکیت، ماهیت فعالیت و مکان‌یابی فعالیت‌های شرکت، بیشتر مبتنی بر استراتژی‌های و توجیه‌پذیری اقتصادی و در نهایت سودآوری مؤدی باشد و عامل کم‌اهمیتی در ریسک مؤدی می‌باشد. هر چند این عامل از طریق تأثیرگذاری بر عامل‌های دیگر و یا فراهم‌نمودن برخی ویژگی‌ها، امکان تأثیرگذاری بر فرایند تشخیص مالیات را خواهد داشت.

بر اساس نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌گردد:

۱) با توجه به مفاد ماده ۱۴ قانون دائمی ارزش افزوده پس از استقرار کامل سامانه مؤدیان توسط سازمان امور مالیاتی کشور، این سازمان مجاز است حداکثر یک درصد از پرونده‌های مالیاتی مؤدیان عضو سامانه مؤدیان را مورد بررسی قرار دهد و با توجه به الزام تقویت و بهبود مستمر موتور ریسک حسابرسی مالیاتی، پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی سازوکاری مناسبی برای افزایش قابلیت‌های موتور ریسک با ملحوظ داشتن شاخصه‌های این پژوهش، تبیین نماید.

۲) با استفاده بیشتر از فن‌آوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی و تقویت زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری سازمان امور مالیاتی کشور، امکان اعتبارسنجی داده‌ها در هنگام ورود اطلاعات توسط مؤدی (نظیر ارائه انواع اظهارنامه‌ها، صورت معاملات فصلی، لیست حقوق و دستمزد) و بررسی صحت اطلاعات با پایگاه‌های مختلف درون و برون سازمانی به صورت خودکار فراهم گردد. به نظر می‌رسد کنترل خودکار این اطلاعات در بسیاری از موارد حتی در سامانه مؤدیان مسکوت مانده‌است.

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

منابع

- آذر، عادل و بیات، کریم. (۱۳۸۷). طراحی مدل فرآیند محوری کسب و کار با رویکرد مدلسازی ساختاری تفسیری (ISM). *نشریه مدیریت فناوری اطلاعات*، ۱(۱)، ۳-۱۸.
- برزگری خانقاه، جمال و فیض پور، محمدعلی. (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه. *مجله پژوهش حسابداری*، ۸، ۱۲۳-۱۴۲.
- پژویان، جمشید (۱۳۸۶)، اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها)، تهران: نشر جنگل.
- پیوندی، سعیده، قائمی، محمد حسین و دریائی، عباسعلی. (۱۴۰۱). شناسایی گزارش‌های مالی جسورانه شرکت‌ها، *نشریه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۲(۴۵)، ۱۷۷-۱۹۸.
- تهرانی، رضا، عباسیان، عزت‌اله و آخوندی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی مدلی برای پیش‌بینی خوش‌حسابی مؤدیان بزرگ مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۳۸(۸۶)، ۱۱-۲۹.
- خباززاده محمد اسمعیل، جهانشاد آزیتا، پورزمانی زهرا. (۱۴۰۰). شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران). *پژوهشنامه مالیات*، ۲۹(۵۲)، ۵۲-۲۵.
- دستگیر، محسن، ایزدی‌نیا، ناصر، عسکری، علی و رضضانی، سیدمهدی. (۱۳۹۴). ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۵(۷۳)، ۹-۴۴.
- ساری، محمدعلی و اعتمادی، حسین. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر ریسک مالیاتی شرکتها، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۳۳)، ۳۵۳-۳۷۵.
- سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۶). *مروری بر عملکرد، اقدامات، برنامه‌ها و چالش‌های سازمان امور مالیاتی کشور*. تهران: معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل؛ دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.
- سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۷). *الگوی برای مدیریت ریسک تمکین مالیاتی*. تهران: معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل؛ دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.
- شیری حکم‌آبادی، علی، جمشیدی، حمید و میرسپاسی، نیلوفر. (۱۳۹۷). راهکارهای حسابرسی مالیاتی بر اساس مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک حسابرسی، *نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی (تحقیقات حسابداری)*، ۱۰(۳۷)، ۱۴۷-۱۶۲.
- گرایبی‌نژاد، غلام‌رضا و چپردار، مریم. (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران. *فصلنامه علوم اقتصادی*، ۶(۲۰)، ۶۹.
- یزدانی، بهزاد، لشکری، زهرا و محمدی نوده، فاضل. (۱۴۰۱). نقش ویژگی‌های حسابرس در کاهش ریسک تقلب گزارشگری مالی، *نشریه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۲(۴۴)، ۲۷-۴۶.

References

- Abdoli, Gh; Abrishami, H; Hoseinifard, S.M. (2015). Theoretical and empirical analysis of favorable tax audits in income tax to reduce tax evasion. *Journal of Taxation*, 28(76), 41-67. (In Persian).
- Arlinghaus, B. P. (1998). Goal setting and performance measures – by tax professionals in Fortune 500 companies. *The Tax Executive*, 50(6), 434-442.
- Azar, A; Bayat, K. (2008). Designing a business-centric process model with an interpretive structural modeling (ISM) approach. *Journal of Information Technology Management*, 1(1) 3-18. (In Persian).
- Barzagari Ghanaghah, J; Fezpour, M.A. (2013). Risk-based tax audits: Experiences from developed and developing countries. *Journal of Accounting Research*, 8, 123-142 (in Persian).
- Belay, Mekonnen (2017). Challenges of tax audit administration in Addis Ababa: evidence from small taxpayer branches, Department of Accounting and Finance School of Business Administration, Saint Mary University.
- Besley, Timothy, and Persson, Torsten. (2014). Why Do Developing Countries Tax So Little, *Journal of Economic Perspectives*, *American Economic Association*, 28(4), 99-120.
- Biber, Edmund and Hamad, Chaouki (2011), “Modern Tax Administration and Managing Compliance” (Power point documentary), The Workshop Managing Taxpayer Compliance and Taxpayer Audit, Tehran, INTA.
- Biber, Edmund. (2010) Revenue Administration: Taxpayer Audit Development of Effective Plans, Technical Notes and Manuals, IMF, Fiscal Affairs Department.
- Cheng, Ching-Hsue & Lin, Yin. (2002). Evaluating the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation. *European Journal of Operational Research*. 42, 174-186.
- Creswell JW, Plano Clark VL. (2007) “Designing and conducting mixed methods research”. *Thousand Oaks, CA: Sage*.
- Creswell, J. W. (2007). *Qualitative inquiry and research design, choosing among five approaches*, 2nd edition, California: Sage publication.
- Creswell, John W. and Miller, Dana L. (2000). Determining Validity in Qualitative Inquiry, *Theory into Practice*, 3(3), 124-130
- Da Silva, Leon S´olon; Rigitano, Henrique de C; Carvalho, Rommel N; Souza, Jo˜ao Carlos F. (2016). Bayesian Networks on Income Tax Audit Selection - A Case Study of Brazilian Tax Administration. Proceedings of the 13th UAI Bayesian Modeling Applications Workshop (BMAW 2016), 14-59.
- Dastgir, M; Eizadina, N, Askari, A, Ramazani, S.M. (2015). Providing a selection model for risk-based tax audits of legal entities in Iran. *Journal of Taxation*, 25(73), 9-44. (In Persian).

- Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ). (2010). addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries. Eschborn, the German Federal Ministry for Economic Cooperation and Development (BMZ)
- Ebrill, Liam P; Keen, Michael; and Victoria Perry. (2010). the Modern VAT. Washington D.C, International Monetary Fund.
- Edmiston, Kelly D. and Bird, Richard M. (2004). Taxing Consumption in Jamaica: The GCT and the SCT, International Tax Program, Institute for International Business, Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto.
- Gupta, Manish. And Nagadevara, Vishnuprasad. (2010) Audit Selection Strategy for Improving Tax compliance: Application of Data Mining Techniques.
- Harberger, Arnold C. (1995). "The ABCs of Corporation Tax Incidence: Insights into the Open-Economy Case." In American Council for Capital Formation, Tax Policy and Economic Growth. Washington D.C, American Council for Capital Formation, 51-73.
- Hemberg, Erik, Rosen, Jacob, Warner, Geoff, Wijesinghe, Sanith, and O'Reilly, Una-May. (2015). Tax non-compliance detection using co-evolution of tax evasion risk and audit likelihood. In Proceedings of the 15th International Conference on Artificial Intelligence and Law (ICAIL '15). ACM, New York, NY, USA, 79-88.
- Iranian Tax Affairs Organization. (2017). An overview of the performance, actions, programs and challenges of the country's tax administration. Tehran: Vice President for Research, Planning and International Affairs; Office of Research and Planning. (In Persian).
- Iranian Tax Affairs Organization. (2018). A model for managing tax compliance risk. Tehran: Vice President for Research, Planning and International Affairs; Office of Research and Planning. (In Persian).
- Kasper, Matthias, James, Alm. (2022). Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance; *Journal of Economic Behavior and Organization*, 195, 87-102.
- Kasper, Matthias, Rablen, Matthew D. (2023). Tax compliance after an audit: Higher or lower? ; *Journal of Economic Behavior and Organization*, 207, 157-171.
- Khabazzadeh M E, Jahanshad A, Pourzamani Z. (2020). Identifying Factors Affecting VAT Auditing Risks (Case Study of Firms Accepted in Tehran Sock Exchange). *Journal of Tax Research*; 29 (52):25-52. (In Persian).
- Kvale, Steinar. (1996). InterViews: An introduction to qualitative research interviewing. Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc.
- Loyland, Knut. Raaum, Oddbjørn. Torsvik, Gaute. And ovrum, Arnstein. (2019). Compliance effects of risk-based tax audits. Working Paper, Oslo Fiscal Studies (OFS).

- Lushi Isuf. (2016). Effect of integrity of the officers on reduce the tax evasion or increase of the revenue - Survey in Kosovo. *European Journal of Sustainable Development*, 15(2), 51-56.
- Mansour, Israa, Kalib, Mutasem. (2019). The Impact of Using Analytical Procedures on Reducing the Cost of Tax Audit; The Jordanian Income and Sales Tax Department. *International Business Research*, 12(2), 52-65.
- McMillan, J. H; & Schumacher, S. (2001). Research in education: A conceptual introduction, 5th edition. New York: Adison Wesley Longman, Inc.
- Miceli, M.A. (2020). VAT Compliance Incentives, SSRN Electronic Journal, 1-22. Available at: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3531282>.
- Murphy, Kevin E; Higgins, Mark. (2017). Concepts in Federal Taxation 2018, 25th Ed, Cengage Learning.
- Neuman, S; Omer, T; Schmidt, A. (2013). Risk and return: do tax risk reduce firms' effective tax rates? Working Paper, Ph.D. Thesis, TexasA&M University and North Carolina State University.
- OECD. (2004), compliance Risk Management: Audit case Selection Method, Information Notes, October 2004, Tax Administration compliance sub-group.
- Pejhoian, J. (2007). Public Sector Economics (Taxes), Tehran: Jangal Publishing. (In Persian).
- Peivandy, S; Ghaemi, M.H; Daryaei, A.A. (2022). Identifying bold financial reports of companies. *Journal of experimental accounting research*, 12(45), 177-198. (In Persian).
- Plano Clark, V; Creswell, J; O'Neil Green, D; & Shope, R. (2008). Mixing quantitative and qualitative approaches: An introduction to emergent mixed methods research. In: S. HesseBiber & P. Leavy (Eds.) Handbook of emergent methods, New York: The Guilford Press.
- Roy, A.K. (2008). Risk Based Internal Audit-Need for Such Approach in Banking Sector for Implementation of Accountant, July-September.
- Sari, M.A; Etemadi, H. (2018). Presenting an Optimal Model for Minimizing the Tax Risk of Companies Based on the Quality Components of the Internal Information Environment - An Applied Approach to the Fuzzy Decision Tree Method,4 (19), 1-23. (In Persian).
- Shiri Hokmabadi, A; Jamshidi, H; & Meyerspasi, N. (2018). Tax Audits Based on Risk-Based Audit Approaches. *Accounting and Auditing Research*, 10(37), 147-162. (In Persian).
- Tehrani, R; Abasian, E, Akhondi, A. (2018). Designing a model for predicting the good accounting of large taxpayers. *Journal of Taxation*, 38 (86), 11-29. (In Persian).

- World Bank. (2011). Risk-Based Tax Audits; Approaches and Country Experiences. Edited by Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, and Jan Loeprick. Washington D.C: The World Bank.
- World Bank. (2011). Supporting the development of more effective tax systems. Report to the G-20 development-working group
- World Bank. (2021). Doing Business 2020; IRAN. Washington D.C: The World Bank.
- Yazdani, B; Lashkari, Z; Mohammadi Node, F. (2022).The role of auditor characteristics in reducing the risk of financial reporting fraud. *Journal of experimental accounting research*, 12(44), 27-46. (In Persian).

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.