



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال نهم / شماره ۳۳ / بهار ۱۳۹۹

شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی با روش ترکیبی اکتشافی

حسین زارعیان

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران
Hosein.zareian@gmail.com

فروغ حیرانی

استادیار گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران (نویسنده مسئول)
heyrani@iauyazd.ac.ir

محمود معین‌الدین

دانشیار گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران
mahmoudmoein@iauyazd.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۲/۱۴ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۵/۲۳

چکیده

یکی 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 که در ایران، حسابرسی مبتنی بر ریسک با اجرای طرح جامع مالیاتی آغاز شده است. تعیین 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، روش‌شناسی پژوهش ترکیبی اکتشافی استفاده گردید. در بخش کیفی تحلیل تم بر روی مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از خبرگان سازمان امور مالیاتی انجام گرفت و پس از شناسایی اولیه مفهوم‌ها (شاخصه‌های مؤثر) و تم‌های فرعی و اصلی، پرسشنامه مبتنی بر روش دلفی فازی تدوین گردید و با ارسال به ۱۶ نفر از حساب‌رسان خبره مالیاتی، شاخصه‌های شناسایی شده اعتبارسنجی شدند. بر اساس نتایج، پنج تم «کارکردهای گزارشگری و حسابداری»، «قابلیت تطبیق داده‌ها»، «رفتار تمکین مالیاتی»، «زنجیره ارزش» و «راهبردها و تکنیک‌ها» به عنوان شاخصه‌های اصلی شناسایی شدند. مبادله با شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار، استفاده از حساب جاری شرکا در انجام هزینه‌ها و بالا بودن نسبت موجودی کالای پایان دوره به فروش، به عنوان مهم‌ترین شاخصه‌ها مشخص گردیدند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، مدیریت ریسک.

۱- 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.

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 (بیلی و پرسون^۱، ۲۰۱۴ و بیلی^۲، ۲۰۱۷). بر اساس داده‌های بانک جهانی و همچنین سازمان بین‌المللی پول، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران ۶/۱ درصد می‌باشد در حالی که متوسط این نسبت، برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۳ در سال ۲۰۱۷ برابر ۳۴/۲ و نرخ متوسط جهانی آن حدود ۲۶ درصد بوده است (بانک جهانی، ۲۰۱۸).

نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه دارای ویژگی‌هایی نظیر هم‌راستابودن ساختار مالیاتی با استانداردهای بین‌المللی، فقدان سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی، سطح پایین تمکین و ظرفیت‌های ناکافی در سازمان مالیاتی هستند (ادمینستون و برد^۴، ۲۰۰۴ و بیلی، ۲۰۱۷). فرایند مالیات‌ستانی در ایران نیز دچار چالش‌ها و مشکلاتی نظیر حجم انبوه اظهارنامه‌های مالیاتی، عدم‌پیش‌میزی برای حسابرسی مالیاتی، محدودیت زمانی جهت رسیدگی به اظهارنامه‌ها، فقدان معیارهای مدون جهت رسیدگی، محدودیت نیروی انسانی، وجود قضاوت سلیقه‌ای گسترده در تشخیص مالیاتی، عدم‌ارائه اظهارنامه توسط برخی از مودیان مواجه است. کاهش کارایی نظام مالیاتی، علاوه بر احساس بی‌عدالتی مالیاتی، موجب تشویق کسب و کارها به اقتصاد غیرقانونی و یا رفتارهای ضدمالیاتی می‌شود (ابریل و همکاران^۵، ۲۰۱۰).

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^۶، ۲۰۱۰، گوپتا و ناگادورا^۷، 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، ۲۰۱۰ و بیلی، ۲۰۱۷).

در کشور ایران، به جز مودیان اشخاص حقیقی که از تسهیلات مالیات مقطوع ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم

استفاده می‌کنند، همه مودیان حسابرسی می‌شوند. بدیهی است سازمان امور مالیاتی نباید تک‌تک مودیان را مورد حسابرسی و رسیدگی قرار دهد و همچنین بررسی مداوم مودیان کم‌خطر و تمکین‌کننده، هدر دادن منابع توسط دولت و افزایش هزینه فرصت ازدست‌رفته می‌باشد (بانک جهانی^۸، ۲۰۱۱)؛ بنابراین منابع باید برای مودیانی صرف شود که از یک سو پتانسیل ایجاد درآمد و سود بالایی داشته و از سوی دیگر احتمال اجتناب مالیاتی بیشتری دارند.

سازمان امور مالیاتی در مسیر گذار از یک سازمان سنتی به یک سازمان مدرن، با یک سری مشکلات و چالش‌های جدی روبه‌رو است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶) که مهم‌ترین ریسک سازمان امور مالیاتی، عدم‌تمکین مودیان می‌باشد. 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 مودیان 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^۹ تدوین شده که «پیاپی‌سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک» از مهم‌ترین این اقدامات است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶). حسابرسی مبتنی بر ریسک، یک سیستم مدرن انتخاب مالیات‌دهندگان برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای پارامترهای عینی ریسک و عدم‌مداخله مقامات مالیاتی است (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷).

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

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

گیرد و انجام مطالعات پژوهشی در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد.

۲- مبانی نظری

طبق تعریف اداره حسابداری عمومی آمریکا^۱، حسابرسی مالیاتی عبارت است از: جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و مدارک مربوط به اطلاعات ارزیابی مؤدی جهت تعیین مقدار صحیح مالیات. حسابرسی مالیاتی، مجموعه‌ای از اقداماتی است که در جهت تعیین مقدار صحیح مالیات متعلقه با ارزیابی تمکین مؤدی از قوانین مرتبط مالیاتی و اثبات صحت و اعتبارسنجی اظهارنامه‌های مالیاتی، انجام می‌گردد. حسابرسی مالیاتی فرایند تعیین درآمد مشمول مالیات، با استفاده از دانش حسابداری مالیاتی، بررسی و تحلیل داده‌ها و فعالیت‌های مؤدیان، اعتبارسنجی مشتریان، ارتباط بین این موارد و تصمیم‌گیری در مورد تعیین مقدار مالیات است (لوشی^{۱۱}، ۲۰۱۶؛ مورفی و هیگینس^{۱۲}، ۲۰۱۷ و منصور و کلیب^{۱۳}، ۲۰۱۹).

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

در فرایند مالیات‌ستانی، همواره برخی از مودیان به دلیل ضعف دستگاه مالیاتی و وجود برخی ایرادات در قوانین و مقررات 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، بسیاری از سازمان‌های مالیاتی 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 عدم‌تمکین مالیاتی هستند.

مدیریت ریسک تمکین، یک فرآیند نظام‌مند برای شناسایی، ارزیابی، رتبه‌بندی و برخورد سیستماتیک با ریسک‌های تمکین (بر حسب تکالیف چهارگانه قصور در ثبت نام، قصور در تنظیم و تسلیم اظهارنامه، قصور در ارائه و گزارش صحیح اطلاعات و سرانجام قصور در پرداخت مالیات) است. بهبود مستمر تمکین از طریق اجرای برنامه‌های مدیریت ریسک تمکین، به یکی از ارکان اصلی مدیریت مالیاتی در نظام‌های مالیاتی کشورهای توسعه‌یافته تبدیل شده‌است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۷).

نیومن و همکاران (۲۰۱۳) مفهوم کلی ریسک را به ریسک مالیاتی مرتبط ساخته و بیان می‌کنند «ریسک مالیاتی، به پتانسیلی که یک فعالیت یا عمل، باعث ایجاد تفاوت بین مبلغ مالیات قطعی با مبلغ برآوردی اولیه می‌شود، اشاره دارد (نیومن و همکاران، ۲۰۱۳: ۹). بر اساس تعریف ریسک حسابرسی مالی، ریسک حسابرسی مالیاتی را می‌توان چنین بیان کرد: «احتمال این‌که حسابرس مالیاتی به دلیل خطا یا تقلب مؤدی، تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی ارائه‌شده را کشف نکند و منجر به تشخیص نادرست در فرایند حسابرسی مالیاتی شود.» در حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، انتخاب مؤدی جهت حسابرسی بر اساس معیار ریسک است؛ در نتیجه برنامه‌ریزی حسابرسی با توجه به طبقات مختلف ریسک مؤدیان انجام می‌گردد. سیستم، ریسک اطلاعات و نحوه رعایت و تمکین مؤدی را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. چنانچه ریسک از آستانه از پیش تعیین‌شده پایین‌تر باشد، یک ارزیابی خودکار انجام پذیرفته و برگ تشخیص صادر می‌گردد و چنانچه بیش از آستانه باشد، مؤدی برای حسابرسی و بازرگری 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). هر چند مدیریت ریسک تمکین و حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، دارای فلسفه و نگاه مشتری‌محور هستند، اما از لحاظ سطح و کارکرد، با یکدیگر تفاوت دارند که به شرح جدول ۱ می‌باشد.

جدول ۱. مقایسه مدیریت ریسک تمکین و حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک

شرح	مدیریت ریسک تمکین	حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک
افق برنامه‌ریزی	برنامه کلان یا سطح بالا	برنامه عملیاتی
خروجی	منشاء برنامه راهبردی دستگاه مالیاتی	اقدامات عملی برای شناسایی ریسک در فرایند حسابرسی
سطح بررسی	سطح کلان یا میانی (نظیر گروه‌های خاص یا کسب‌وکارها یا صنعت)	سطح مؤدی و پرونده مالیاتی
نتیجه	تعیین رویکردها، دستورالعمل‌ها و خطوط راهنما	مدل‌سازی (به‌عنوان مثال مدل‌های ریاضی) و استفاده در نرم‌افزار

شرح	مدیریت ریسک تمکین	حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک
رویکرد	کلی نگر	جزئی نگر
استفاده کنندگان	مدیران و برنامه ریزان و سیاست گذاران	حسابرسان مالیاتی
تمرکز	محركها و عوامل ایجادکننده عدم تمکین	تشخیص ریسک عدم تمکین و حسابرسی مالیاتی متناسب با ریسک هر مؤدی
هدف	کاهش شکاف مالیاتی	تعیین مالیات حقه
سطح ریسک	راهبردی	راهبردی و عملیاتی/ تاکتیکی

منبع: یافته‌های پژوهش

حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک پرداخته‌اند، بسیار محدود می‌باشد. با این حال، با استفاده از مفاهیمی نظیر تمکین مالیاتی، رفتار مؤدیان، ریسک مالیاتی، خوش‌حسابی مؤدیان و ریسک اظهارنامه، می‌توان به پژوهش‌های مشابه دست یافت که مهمترین پژوهش‌ها به شرح زیر می‌باشد:

لویبند و همکاران^{۱۵} (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^{۱۶} (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 ارائه‌شده 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^{۱۷} (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 کارگرفته شده برای تحلیل داده‌ها، تکامل دستوری^{۱۸} (یکی از نسخه‌های الگوریتم ژنتیک) می‌باشد. بر اساس این نتایج،

بانک جهانی (۲۰۱۱)، در کتابی تحت عنوان «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، روشها و تجربیات کشورها» 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. همچنین تفکیک کارکرد انتخاب مؤدیان بر اساس تحلیل ریسک برای حسابرسی را از کارکرد اجرای حسابرسی، در جلوگیری از ایجاد فساد احتمالی در ارتباط مابین ممیزان و مؤدیان و همچنین صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و منافع حاصل از تخصص، موثر برمی‌شمرد. بر اساس تجربیات و پژوهش‌های ارائه‌شده، امکان اجرای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک به شکل موفق، حتی در محیط‌هایی با منابع فنی محدود وجود دارد. تحلیل و گردآوری داده‌ها مؤلفه‌های اصلی هر سیستم مبتنی بر ریسک هستند، اما بسیاری از مدل‌های متفاوت، برای پرداختن به نیازهای ویژه هر کشور در کوتاه و میان مدت، قابل استفاده می‌باشند. چالش‌های فنی، سیاسی و سازمانی متعدد برای اجرای سیستم مبتنی بر ریسک وجود دارد. در اصل، استفاده از مدیریت ریسک به عنوان ابزار تطبیق، فرایندی شامل شناسایی ریسک، تحلیل ریسک، ارزیابی ریسک و اولویت‌بندی و در نهایت عملیات و ارزیابی می‌باشد. اغلب، اجرای موفق این سیستم، فرایندی طولانی، همراه با بهبود تدریجی در گردآوری داده‌ها و مدیریت در طی زمان، است. مسائل اصلی شامل تعیین پروفایل‌های ریسک در محیط‌هایی با داده‌های ناکافی و ظرفیت پایین، هماهنگی در میان سازمان‌های مالیاتی ملی و منطقه‌ای برای هماهنگ‌سازی داده‌ها و ادراک سیستم مبتنی بر ریسک توسط مسئولان مالیاتی و بخش خصوصی است. همچنین استفاده از داده‌ها و کلان داده^{۱۹}، می‌توانند فرایند مالیات‌ستانی را تسهیل نمایند.

۳- پیشینه پژوهش

با بررسی ادبیات پژوهش در دو سطح داخلی و بین‌المللی، مشخص گردید تعداد پژوهش‌هایی که صرفاً به موضوع

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

ظهوریان (۱۳۸۹) در پژوهشی با استفاده از نظریه آشوب و روش‌های رگرسیون و شبکه عصبی مصنوعی به دنبال روشی برای ارزیابی اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان و تعیین درجه ریسک اظهارنامه‌ها و سپس انتخاب اظهارنامه‌های دارای بیشترین ریسک بوده‌است. در این تحقیق، سود پیش از کسر مالیات از اقلام صورت سود و زیان به عنوان متغیر آشوبناک مد نظر قرار گرفته‌است. بر اساس یافته‌های پژوهش روش شبکه عصبی مصنوعی به عنوان بهترین روش پیش‌بینی متغیر سود پیش از کسر مالیات بوده است و بنابراین این روش، وضعیت دقیق‌تری از ریسک مؤدی را ارائه می‌کند.

۴- روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش از نوع ترکیبی با تأکید بر رویکرد اکتشافی، جهت‌گیری آن از نوع کاربردی، هدف آن اکتشافی و توصیفی و رویکرد پژوهش نیز استقرایی است. پژوهش‌های ترکیبی بر گردآوری، تجزیه و تحلیل و ترکیب دو نوع داده کیفی و کمی در یک پژوهش واحد یا مجموعه‌ای از پژوهش‌ها تأکید می‌کند (پلانو کلارک و همکاران^{۱۹}، ۲۰۰۸) که به سه دسته بهم‌تنیده^{۲۰}، تشریحی^{۲۱} و اکتشافی^{۲۲} تقسیم می‌شوند (مک‌میلان و شوماخر^{۲۳}، ۲۰۰۱ و کرسول^{۲۴}، 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^{۲۵}، ۲۰۰۷) و زمانی به کار می‌رود که پدیده مورد نظر، قبلاً مورد مطالعه قرار نگرفته و یا این‌که از زاویه جدیدی مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد (مک‌میلان و شوماخر، ۲۰۰۱). بنابراین این پژوهش شامل دو بخش است:

نوسان‌های رفتار یک سیستم، می‌تواند با استفاده از نمای کلی فرار مالیاتی و تشخیص‌های به‌دست‌آمده از حسابرسی مالیاتی، مدل‌سازی شود.

تهرانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود، به طراحی مدلی برای پیش‌بینی خوش‌حسابی مؤدیان بزرگ مالیاتی با استفاده از نسبت‌های مالی به عنوان متغیرهای پیش‌بین (مستقل) و روش رگرسیون لجستیک پرداخته‌اند. بر اساس نتایج پژوهش نسبت‌های بازده دارایی‌ها، نسبت 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.

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

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

دستگیر و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهش خود به ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران، پرداخته‌اند. در این پژوهش، عوامل مؤثر بر ریسک مؤدی شامل (۱) کیفیت حاکمیت شرکتی (متغیرهای نقش دوگانه مدیر عامل، درصد تعداد مدیران غیرموظف، درصد سهام در دست مدیران، قدرت سهامداران، درصد سهامداران نهادی، ارائه گزارش حسابرسی، ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی)؛ (۲) ویژگی‌های مؤدیان حقوقی (متغیرهای نوع مالکیت، نوع شرکت، نوع فعالیت، تمرکز، عمر فعالیت، اندازه، عضویت در بورس) و (۳) سابقه مالیاتی شرکت، شناسایی شده‌اند.

۴-۱- 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 پژوهش با علم به این موضوع و برای شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک مؤدی، از روش تحلیل تم^{۲۶} 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 مؤثر بر ریسک حسابرسی، در طی مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از خبرگان حسابرسی مالیاتی جمع‌آوری گردید. پرسش اصلی مصاحبه، در مورد عوامل نشان‌دهنده 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 تم‌های اصلی جهت شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی تعیین شد.

جدول ۲- پایایی و روایی بخش کیفی پژوهش

شرح	نام روش	توضیح روش	شاخص	نتیجه	منبع
پایایی	بازآزمون	تعداد ۵ مصاحبه انتخاب و هر کدام از آنها دو بار در یک فاصلهٔ زمانی ۳ هفته‌ای توسط پژوهشگر کدگذاری شد.	درصد توافق درون‌موضوعی: ۸۰ درصد	تائید	(واله ^{۲۷} ، ۱۹۹۶)
روایی	بررسی همکاران	با یکی از دانشجویان دکتری (حسابرس مالیاتی شاغل در سازمان امور مالیاتی کشور) مراحل انجام تحقیق و یافته‌ها مرور شد و به پرسش‌ها و انتقاداتی که وی در مورد روش‌ها، معانی و تفاسیر موجود در پژوهش مطرح کرد، پاسخ داده شد.		تائید	کرسول و میلر ^{۲۸} (۲۰۰۰)
	بررسی مشارکت‌کنندگان	داده‌های گردآوری‌شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه‌گیری‌ها به مشارکت‌کنندگان ارائه و از آنها خواسته شد تا در مورد صحت و اعتبار آن قضاوت کنند.		تائید	
	ممیزی خارجی	دو متخصص خارجی (استاد راهنما و مشاور) که در زمینهٔ تحقیق صاحب نظر بودند، پژوهش را بررسی کردند.		تائید	

۴-۲- بخش کمی: دلفی فازی

در این مرحله جهت نهایی‌سازی شاخصه‌های شناسایی شده مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی، اطمینان از واقعی بودن این شاخصه‌ها، رسیدن به اجماع در زمینه شاخصه‌های شناسایی شده و اعتبارسنجی این شاخصه‌ها، از دلفی فازی استفاده می‌شود.

پرسشنامه این مرحله با استفاده از شاخصه‌های شناسایی شده از تحلیل تم تدوین و با مراجعه مکرر به خبرگان (شامل ۱۶ نفر از حسابرسان مالیاتی سازمان امور مالیاتی) تکمیل گردید. گزینه‌های هر شاخصه در دو بخش بی‌تأثیر و دارای اثر در نظر گرفته شده و در صورتی که پاسخگو، شاخصه را دارای تأثیر بدانند، باید از بین ۵ گزینه (بسیار زیاد، زیاد، متوسط، کم و بسیار کم) میزان تأثیر آن را مشخص نمایند. برای تبدیل متغیرهای کلامی شاخصه‌های دارای تأثیر از اعداد فازی مثلثی (چنگ و لین^{۲۹}، ۲۰۰۲) مطابق جدول ۳ و برای

فازی‌زدایی در مراحل آخر تحلیل از روش مینکووسکی^{۳۰} (فرمول ۱) استفاده گردید. فرمول ۱: روش مینکووسکی برای فازی‌زدایی میانگین نظرات خبرگان

$$x = m + \frac{\beta - \alpha}{4}$$

جدول ۳- اعداد فازی مثلثی متغیرهای کلامی

متغیر کلامی	بسیار کم	کم	متوسط	زیاد	بسیار زیاد
عدد فازی (m, α, β)	(۰, ۰/۲۵)	(۰, ۰/۵)	(۰/۲۵, ۰/۵)	(۰/۷۵, ۱)	(۱, ۱)

(منبع: چنگ و لین، ۲۰۰۲)

برای ارزیابی روایی پرسشنامه، از روش روایی محتوا (اعتبار محتوا) و پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ

استفاده شد و بر اساس نتایج و محاسبات مشخص گردید پرسشنامه مورد استفاده، از قابلیت اعتماد لازم برخوردار است.

۵- یافته‌های پژوهش

جهت آشنایی با محیط پژوهش (مرحله کیفی) و جامعه آماری پژوهش (مرحله کمی)، متغیرهای جمعیت‌شناختی پاسخگویان بررسی و ویژگی‌های آن به صورت جدول ۴ خلاصه شده‌است.

جدول ۴- توصیف متغیرهای جمعیت‌شناختی جامعه آماری

ردیف	ویژگی	گزینه‌ها	کیفی (تحلیل تم)		کمی (دلفی فازی)	
			فرآوانی	درصد	فرآوانی	درصد
۱	تعداد	-	۱۲	۱۰۰	۱۶	۱۰۰
۲	جنسیت	مرد	۱۱	۹۱/۷	۱۳	۸۱/۲۵
		زن	۱	۸/۳	۳	۱۸/۷۵
۳	سن	از ۳۰ تا ۳۴	۱	۸/۳	۲	۱۲/۵
		از ۳۵ تا ۳۹	۳	۲۵	۴	۲۵
		از ۴۰ تا ۴۴	۵	۴۱/۷	۵	۳۱/۲۵
		از ۴۵ تا ۴۹	۱	۸/۳	۱	۶/۲۵
		از ۵۰ تا ۵۴	۱	۸/۳	۱	۶/۲۵
۴	سابقه کار	از ۱۱ تا ۱۵	۲	۱۶/۷	۴	۲۵
		از ۱۶ تا ۲۰	۵	۴۱/۷	۵	۳۱/۲۵
		از ۲۱ تا ۲۵	۳	۲۵	۴	۲۵
		از ۲۶ تا ۳۰	۲	۱۶/۷	۳	۱۸/۷۵
۵	میزان تحصیلات	کارشناسی	۴	۳۳/۳	۳	۱۸/۷۵
		کارشناسی‌ارشد	۶	۵۰	۷	۴۳/۷۵
		دکتری	۲	۱۶/۷	۶	۳۷/۵
۶	پست سازمانی	حسابرس ارشد	۳	۲۵	۶	۳۷/۵
		رئیس گروه حسابرسی	۲	۱۶/۷	۵	۳۱/۲۵
		مدیر حسابرسی	۴	۳۳/۳	۴	۲۵
		معاون حسابرسی	۲	۱۶/۷	۱	۶/۲۵
		مدیر کل	۱	۸/۳	۰	۰

منبع: یافته‌های پژوهش

۵-۱- نتایج تحلیل تم

هدف از تحلیل تم بر روی مصاحبه‌های انجام‌گرفته، شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی جهت انتخاب مؤدی و همچنین قالب‌بندی آن به شکل تم‌های فرعی اصلی می‌باشد. فرایند شناسایی کدها به صورت رفت‌وبرگشتی 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 منحصره‌فرد 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 ۵ مفاهیم و تم‌های فرعی به همراه فرآوانی هر یک از مفاهیم در مصاحبه‌ها، بیان شده‌است.

بر اساس جدول ۵ مفاهیم «فروش به شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار»، «سهم حساب جاری شرکا و کارکنان در انجام هزینه‌ها و خرید» و «بالا بودن نسبت موجودی کالای ساخته‌شده به فروش طی حداقل دو سال متوالی»، جزء پر تکرارترین مفاهیم بیان‌شده در مصاحبه‌ها می‌باشد.

جدول ۵- مفاهیم و تم‌های فرعی و اصلی استخراج شده

ردیف	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	تم فرعی	تم اصلی	فراوانی	درصد از مفاهیم	درصد از خبرگان	
۱	امکان بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی	استفاده از فرصت‌های بالقوه	راهبردها و تکنیک‌ها	۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	
۲	کیفیت حسابرسی مالی انجام شده توسط حسابرسان مستقل	در راستای تأثیر بر حسابرسی مالیاتی		۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳	
۳	حضور زن در فرایند حسابرسی مالیات از طرف مؤدی	ویژگی نیروهای انسانی		۳	۱,۲۱	۲۵	
۴	دانش مالی و مالیاتی مؤدی	مرتبط با حسابرسی مالیاتی		۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳	
۵	وجود مشاور مالیاتی			۶	۲,۴۲	۵۰	
۶	خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار	ویژگی‌های تأمین‌کنندگان	زنجیره ارزش	۱۰	۴,۰۳	۸۳,۳۳	
۷	داشتن شعب یا شرکت‌های وابسته چندگانه (داخلی و خارجی)	ویژگی‌های کلی مؤدی		۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	
۸	شهرت و اعتبار مؤدی در جامعه			۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	
۹	قرارگرفتن شرکت در لیست شرکت‌های آلاینده (مشمول عوارض آلاینده‌گی)			۲	۰,۸۱	۱۶,۶۷	
۱۰	ماهیت فعالیت (تولیدی، خدماتی، بازرگانی، پیمانکاری) از نظر ردیابی هزینه‌ها			۶	۲,۴۲	۵۰	
۱۱	محل‌های فعالیت شرکت (چندگانه یا دور از محل اداری)			۲	۰,۸۱	۱۶,۶۷	
۱۲	نوع مالکیت سهامداران (سهامی عام، سهامی خاص)			۵	۲,۰۲	۴۱,۶۷	
۱۳	استفاده از تخصص فنی سایر سازمان‌ها در فرایند تشخیص مالیات (نظیر استانداردهای خاص، خدمات غیرفیزیکی و...)			ویژگی‌های مشتریان و محصولات	۳	۱,۲۱	۲۵
۱۴	تعداد درجه کیفی محصول قابل فروش				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	۸		۳,۲۳	۶۶,۶۷	
۲۰	ارائه کامل اسناد و مدارک در زمان مندرج در دعوت‌نامه یا درخواست تمدید	کیفیت تعامل و سوابق انجام تکالیف مالیاتی	۸	۳,۲۳	۶۶,۶۷		
۲۱	اظهارنامه‌های الحاقی ارزش افزوده		۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳		
۲۲	زمان انجام تکالیف مالیاتی (در موعد مقرر قانونی، خارج از موعد مقرر قانونی)		۶	۲,۴۲	۵۰		
۲۳	سابقه نحوه ابلاغ اوراق مالیاتی (ابلاغ به مودی و کارکنان، 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 مؤدی		۵	۲,۰۲	۴۱,۶۷		
۲۷	سوابق پرداخت مالیات قطعی توسط مؤدی		۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳		
۲۸	نسبت جرایم قابل بخشش به جرایم غیرقابل بخشش	۶	۲,۴۲	۵۰			
۲۹	امکان اعتبارسنجی داده‌های ارائه‌شده با سامانه‌های اطلاعاتی داخل سازمان	امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی و... و...	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	

ردیف	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	تم فرعی	تم اصلی	فراوانی	درصد از مفاهیم	درصد از خبرگان
۳۲	تفاوت معنادار سود شرکت با شرکت‌های مشابه	تفاوت با ویژگی‌ها و نسبت‌های صنعت		۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳
۳۳	داشتن ترکیبی از مشتریان داخلی و خارجی (صادرات)	استفاده از اطلاعات	کارکردهای گزارشگری و حسابداری	۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳
۳۴	فروش به شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار	حسابداری فروش برای تأثیر		۱۲	۴,۸۴	۱۰۰
۳۵	فعالیت یا تولید در زمینه کالا یا خدمت مشمول ارزش افزوده	بر حسابرسی مالیاتی		۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳
۳۶	اخذ تسهیلات بانکی			۳	۱,۲۱	۲۵
۳۷	زبان ابرازی طی حداقل دو سال متوالی	استفاده از اطلاعات		۱۰	۴,۰۳	۸۳,۳۳
۳۸	عدم تناسب نسبت هزینه حقوق و دستمزد به کل هزینه‌ها با توجه به ماهیت فعالیت مؤدی	حسابداری مالی برای تأثیر بر حسابرسی مالیاتی		۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳
۳۹	نوسان معنادار در اقلام صورت‌های مالی در حداقل ۲ سال متوالی			۷	۲,۸۲	۵۸,۳۳
۴۰	بالا بودن نسبت موجودی کالای ساخته‌شده به فروش طی حداقل دو سال متوالی	تکنیک‌های مدیریت بهای تمام‌شده		۱۱	۴,۴۴	۹۱,۶۷
۴۱	نسبت مواد وارداتی به کل مواد اولیه مورد استفاده در تولید			۵	۲,۰۲	۴۱,۶۷
۴۲	سهم حساب جاری شرکا و کارکنان در انجام هزینه‌ها و خرید			۱۱	۴,۴۴	۹۱,۶۷
۴۳	نسبت هزینه‌های پرداختی از تنخواه به کل هزینه‌ها	منابع هزینه‌ها	۴	۱,۶۱	۳۳,۳۳	

منبع: یافته‌های پژوهش

۵-۲- نتایج تحلیل دلفی فازی

اتفاق نظر در این زمینه، از روش دلفی فازی استفاده گردید. فرایند روش دلفی فازی در ۴ دور تکمیل شد که شاخصه‌های مورد بررسی در هر دور، به شرح جدول ۶ می‌باشد.

جهت بررسی اعتبار شاخصه‌های ارائه‌شده در تحلیل تم و هم‌چنین اطمینان از واقعی بودن شاخصه‌ها و دستیابی به

جدول ۶- نتایج روش دلفی فازی برای اعتباریابی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی

رتبه دور	اختلاف با دور قبل	میانگین فازی زدایی شده	میانگین فازی نظرات			دور	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	کد
			m	a	b			
۲۸	-	۰,۳۲۴	۰,۲۶۶	۰,۴۶۹	۰,۷۰۳	اول	امکان بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی	۱
۱۴	۰,۱۳۳	۰,۴۵۷	۰,۴۰۶	۰,۶۵۶	۰,۸۵۹	دوم		
۲۷	-۰,۱۱۳	۰,۳۴۴	۰,۲۸۱	۰,۵۲۱	۰,۷۸۱	سوم		
۲۵	۰,۰۴۷	۰,۳۹۱	۰,۳۲۸	۰,۵۷۸	۰,۸۲۸	چهارم		
۹	-	۰,۵۰۰	۰,۴۳۸	۰,۶۸۸	۰,۹۳۸	اول	کیفیت حسابرسی مالی انجام شده توسط حسابرسان مستقل	۲
۲۶	-۰,۱۲۵	۰,۳۷۵	۰,۳۱۳	۰,۵۶۳	۰,۸۱۳	دوم		
۲۲	۰,۰۳۱	۰,۴۰۶	۰,۳۴۴	۰,۵۹۴	۰,۸۴۴	سوم		
۳۶	-	۰,۲۵۷	۰,۱۹۴	۰,۴۱۷	۰,۶۶۷	اول	حضور زن در فرایند حسابرسی مالیات از طرف مؤدی	۳
۳۸	-۰,۱۳۲	۰,۱۲۵	۰,۰۶۳	۰,۲۱۹	۰,۴۶۹	دوم		
						سوم		
۲۹	-	۰,۳۲۴	۰,۲۶۶	۰,۵۱۶	۰,۷۵۰	اول	دانش مالی و مالیاتی مؤدی	۴
۱۸	۰,۱۰۹	۰,۴۳۴	۰,۳۷۵	۰,۶۲۵	۰,۸۵۹	دوم		
۲۳	-۰,۰۲۷	۰,۴۰۶	۰,۳۴۴	۰,۵۹۴	۰,۸۴۴	سوم		
۲۰	-	۰,۴۱۴	۰,۳۵۹	۰,۶۰۹	۰,۸۲۸	اول	وجود مشاور مالیاتی	۵
۲۳	۰,۰۰۰	۰,۴۱۴	۰,۳۵۹	۰,۶۰۹	۰,۸۲۸	دوم		
۱	-	۰,۷۱۵	۰,۷۰۳	۰,۹۵۳	۱,۰۰۰	اول	خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار	۶

رتبه دور	اختلاف با دور قبل	میانگین فازی زدایی شده	میانگین فازی نظرات			دور	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	کد
			m	a	b			
۲	-۰,۰۱۲	۰,۷۰۳	۰,۶۸۸	۰,۹۳۸	۱,۰۰۰	دوم		
۲۴	-	۰,۳۴۶	۰,۲۸۳	۰,۵۳۳	۰,۷۸۳	اول	داشتن شعب یا شرکت‌های وابسته چندگانه (داخلی و خارجی)	۷
۲۷	-۰,۰۰۲	۰,۳۴۴	۰,۲۸۱	۰,۵۱۶	۰,۷۶۶	دوم		
۴۰	-	۰,۰۹۰	۰,۰۲۸	۰,۲۵۰	۰,۵۰۰	اول	شهرت و اعتبار مؤدی در جامعه	۸
بدون تأثیر						دوم		
بدون تأثیر						اول	قرارگرفتن شرکت در لیست شرکت‌های مشمول عوارض آلاینده‌گی	۹
۲۱	-	۰,۳۹۸	۰,۳۴۴	۰,۵۹۴	۰,۸۱۳	اول	ماهیت فعالیت (تولیدی، خدماتی، بازرگانی، پیمانکاری) از نظر ردیابی هزینه‌ها	۱۰
۲۴	-۰,۰۰۰	۰,۳۹۸	۰,۳۴۴	۰,۵۹۴	۰,۸۱۳	دوم		
۴۱	-	۰,۰۶۳	۰,۰۰۰	۰,۱۶۱	۰,۴۱۱	اول	محل‌های فعالیت شرکت (چندگانه یا دور از محل اداری)	۱۱
بدون تأثیر						دوم		
۶	-	۰,۵۴۳	۰,۴۸۴	۰,۷۳۴	۰,۹۶۹	اول	نوع مالکیت سهامداران (سهامی عام، سهامی خاص)	۱۲
۲۲	-۰,۱۲۵	۰,۴۱۸	۰,۳۵۹	۰,۶۰۹	۰,۸۴۴	دوم		
۱۵	-۰,۰۳۵	۰,۴۵۳	۰,۳۹۱	۰,۶۴۱	۰,۸۹۱	سوم		
۳۰	-	۰,۳۲۴	۰,۲۶۶	۰,۵۰۰	۰,۷۳۴	اول	استفاده از تخصص فنی سایر سازمان‌ها در فرایند تشخیص مالیات (نظیر استانداردهای خاص، خدمات غیرفیزیکی ...)	۱۳
۳۰	-۰,۰۰۰	۰,۳۲۴	۰,۲۶۶	۰,۵۰۰	۰,۷۳۴	دوم		
۲۵	-	۰,۳۴۲	۰,۲۸۳	۰,۵۳۳	۰,۷۶۷	اول	تعداد درجه کیفی محصول قابل فروش	۱۴
۲۹	-۰,۰۱۷	۰,۳۲۴	۰,۲۶۶	۰,۵۰۰	۰,۷۳۴	دوم		
۱۴	-	۰,۴۶۱	۰,۴۰۶	۰,۶۵۶	۰,۸۷۵	اول	تعداد مشتریان	۱۵
۱۱	-۰,۰۱۶	۰,۴۷۷	۰,۴۲۲	۰,۶۷۲	۰,۸۹۱	دوم		
۳۳	-	۰,۲۷۹	۰,۲۱۷	۰,۴۶۷	۰,۷۱۷	اول	تنوع تولید (تعداد محصول)	۱۶
۳۳	-۰,۰۰۲	۰,۲۸۱	۰,۲۱۹	۰,۴۶۹	۰,۷۱۹	دوم		
۴	-	۰,۵۹۴	۰,۵۴۷	۰,۷۹۷	۰,۹۸۴	اول	مشتری محصول (مصرف کننده نهایی B2C یا واسطه B2B)	۱۷
۴	-۰,۰۳۵	۰,۶۲۹	۰,۵۹۴	۰,۸۴۴	۰,۹۸۴	دوم		
۱۳	-	۰,۴۶۵	۰,۴۰۶	۰,۶۴۱	۰,۸۷۵	اول	نسبت مشتریان غیردولتی به مشتریان دولتی	۱۸
۱۰	-۰,۰۱۶	۰,۴۸۰	۰,۴۲۲	۰,۶۵۶	۰,۸۹۱	دوم		
۵	-	۰,۵۶۶	۰,۵۳۱	۰,۷۸۱	۰,۹۲۲	اول	سابقه تعلق مالیات متمم به مؤدی در سال‌های قبل	۱۹
۱۳	-۰,۱۰۲	۰,۴۶۵	۰,۴۲۲	۰,۶۷۲	۰,۸۴۴	دوم		
۱۰	-۰,۰۳۱	۰,۴۹۶	۰,۴۵۳	۰,۷۰۳	۰,۸۷۵	سوم		
۳۴	-	۰,۲۶۹	۰,۲۱۲	۰,۴۴۲	۰,۶۷۳	اول	ارائه کامل اسناد و مدارک در زمان مندرج در دعوت‌نامه یا درخواست تمدید	۲۰
۳۴	-۰,۰۲۳	۰,۲۴۶	۰,۱۸۸	۰,۴۰۶	۰,۶۴۱	دوم		
۱۸	-	۰,۴۱۸	۰,۳۵۹	۰,۶۰۹	۰,۸۴۴	اول	تعداد اظهارنامه‌های الحاقی ارزش افزوده	۲۱
۳۲	-۰,۱۰۹	۰,۳۰۹	۰,۲۵۰	۰,۵۰۰	۰,۷۳۴	دوم		
۳۶	-۰,۱۰۵	۰,۲۰۳	۰,۱۴۱	۰,۳۹۱	۰,۶۴۱	سوم		
۳۶	-۰,۰۷۸	۰,۱۲۵	۰,۰۶۳	۰,۳۱۳	۰,۵۶۳	چهارم		
۱۱	-	۰,۴۹۱	۰,۴۴۶	۰,۶۹۶	۰,۸۷۵	اول	زمان انجام تکالیف مالیاتی (در موعد مقرر قانونی، خارج از موعد مقرر قانونی)	۲۲
۲۰	-۰,۰۶۵	۰,۴۲۶	۰,۳۷۵	۰,۵۹۴	۰,۷۹۷	دوم		
۳۹	-	۰,۱۶۷	۰,۱۰۴	۰,۳۱۳	۰,۵۶۳	اول	سابقه نحوه ابلاغ اوراق مالیاتی (ابلاغ به مودی و کارکنان، ابلاغ قانونی، استنکاف)	۲۳
بدون تأثیر						دوم		
۲۲	-	۰,۳۹۶	۰,۳۳۳	۰,۵۸۳	۰,۸۳۳	اول	سوابق نحوه قطعیت مالیات (تمکین، توافق، هیأت بدوی، هیأت تجدید نظر، هیأت ماده ۲۵۱ مکرر، شورای عالی مالیاتی)	۲۴
۸	-۰,۱۲۰	۰,۵۱۶	۰,۴۵۳	۰,۷۰۳	۰,۹۵۳	دوم		

رتبه دور	اختلاف با دور قبل	میانگین فازی زدایی شده	میانگین فازی نظرات			دور	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	کد
			m	a	b			
۱۱	-۰,۰۳۱	۰,۴۸۴	۰,۴۲۲	۰,۶۷۲	۰,۹۲۲	سوم		
۳۸	-	۰,۱۸۲	۰,۱۲۵	۰,۳۵۴	۰,۵۸۳	اول	پرونده‌های معوق مالیات ارزش افزوده	۲۵
۳۶	۰,۰۳۳	۰,۲۱۵	۰,۱۵۶	۰,۳۹۱	۰,۶۲۵	دوم		
۲۳	-	۰,۳۶۳	۰,۳۰۰	۰,۵۵۰	۰,۸۰۰	اول	سوابق پرداخت مالیات ابرازی توسط مؤدی	۲۶
۲۸	-۰,۰۱۹	۰,۳۴۴	۰,۲۸۱	۰,۵۱۶	۰,۷۶۶	دوم		
۱۷	-	۰,۴۲۹	۰,۳۶۷	۰,۶۱۷	۰,۸۶۷	اول	سوابق پرداخت مالیات قطعی توسط مؤدی	۲۷
۲۵	-۰,۰۳۹	۰,۳۹۱	۰,۳۲۸	۰,۵۶۳	۰,۸۱۳	دوم		
۳۷	-	۰,۲۵۵	۰,۱۹۲	۰,۴۲۳	۰,۶۷۳	اول	نسبت جرایم قابل‌بخشش به جرایم غیرقابل‌بخشش	۲۸
۳۵	-۰,۰۲۰	۰,۲۳۴	۰,۱۷۲	۰,۴۰۶	۰,۶۵۶	دوم		
۳۲	-	۰,۳۱۳	۰,۲۵۰	۰,۴۶۹	۰,۷۱۹	اول	امکان اعتبارسنجی داده‌های ارائه‌شده با سامانه‌های اطلاعاتی داخل سازمان	۲۹
۲۱	۰,۱۱۳	۰,۴۲۶	۰,۳۷۵	۰,۶۲۵	۰,۸۲۸	دوم		
۹	۰,۱۰۲	۰,۵۲۷	۰,۴۸۴	۰,۷۳۴	۰,۹۰۶	سوم		
۷	۰,۰۴۳	۰,۵۷۰	۰,۵۳۱	۰,۷۸۱	۰,۹۳۸	چهارم		
۳۱	-	۰,۳۲۴	۰,۲۶۶	۰,۵۰۰	۰,۷۳۴	اول	امکان تطبیق داده‌ها با منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی نظیر بانک، گمرک و...	۳۰
۱۷	۰,۱۱۷	۰,۴۴۱	۰,۳۹۱	۰,۶۴۱	۰,۸۴۴	دوم		
۸	۰,۱۰۲	۰,۵۴۳	۰,۵۰۰	۰,۷۵۰	۰,۹۲۲	سوم		
۶	۰,۰۶۳	۰,۶۰۵	۰,۵۶۳	۰,۸۱۳	۰,۹۸۴	چهارم		
بدون تأثیر						اول	مغایرت لیست حقوق سامانه مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی	۳۱
۸	-	۰,۵۳۵	۰,۴۸۴	۰,۷۳۴	۰,۹۳۸	اول	تفاوت معنادار سود شرکت با شرکت‌های مشابه	۳۲
۷	۰,۰۱۶	۰,۵۵۱	۰,۵۰۰	۰,۷۵۰	۰,۹۵۳	دوم		
۱۶	-	۰,۴۳۴	۰,۳۷۵	۰,۶۲۵	۰,۸۵۹	اول	داشتن ترکیبی از مشتریان داخلی و خارجی (صادرات)	۳۳
۱۹	۰,۰۰۰	۰,۴۳۴	۰,۳۷۵	۰,۶۲۵	۰,۸۵۹	دوم		
۲	-	۰,۶۹۱	۰,۶۷۲	۰,۹۲۲	۱,۰۰۰	اول	فروش به شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار	۳۴
۱	۰,۰۳۵	۰,۷۲۷	۰,۷۱۹	۰,۹۶۹	۱,۰۰۰	دوم		
۲۶	-	۰,۳۴۰	۰,۲۹۷	۰,۵۴۷	۰,۷۱۹	اول	فعالیت یا تولید در زمینه کالا یا خدمت مشمول ارزش افزوده	۳۵
۱۲	۰,۱۲۵	۰,۴۶۵	۰,۴۲۲	۰,۶۷۲	۰,۸۴۴	دوم		
۲۶	-۰,۱۰۹	۰,۳۵۵	۰,۲۹۷	۰,۵۴۷	۰,۷۸۱	سوم		
۳۲	-۰,۰۷۴	۰,۲۸۱	۰,۲۱۹	۰,۴۶۹	۰,۷۱۹	چهارم		
۳۵	-	۰,۲۶۶	۰,۲۰۳	۰,۴۵۳	۰,۷۰۳	اول	اخذ تسهیلات بانکی	۳۶
۳۷	-۰,۱۴۱	۰,۱۲۵	۰,۰۶۳	۰,۲۵۰	۰,۵۰۰	دوم		
بدون تأثیر						سوم		
۱۵	-	۰,۴۵۳	۰,۳۹۱	۰,۶۴۱	۰,۸۹۱	اول	زیان ابرازی طی حداقل دو سال متوالی	۳۷
۱۵	۰,۰۰۰	۰,۴۵۳	۰,۳۹۱	۰,۶۴۱	۰,۸۹۱	دوم		
۷	-	۰,۵۴۳	۰,۴۸۴	۰,۷۳۴	۰,۹۶۹	اول	عدم تناسب نسبت هزینه حقوق و دستمزد به کل هزینه‌ها با توجه به ماهیت فعالیت مؤدی	۳۸
۶	۰,۰۱۲	۰,۵۵۵	۰,۵۰۰	۰,۷۵۰	۰,۹۶۹	دوم		
۱۲	-	۰,۴۶۹	۰,۴۰۶	۰,۶۵۶	۰,۹۰۶	اول	نوسان معنادار در اقلام صورت‌های مالی در حداقل ۲ سال متوالی	۳۹
۹	۰,۰۱۶	۰,۴۸۴	۰,۴۲۲	۰,۶۷۲	۰,۹۲۲	دوم		
۱۰	-	۰,۴۹۶	۰,۴۳۸	۰,۶۸۸	۰,۹۲۲	اول	بالابودن نسبت موجودی کالای ساخته‌شده به فروش طی حداقل دو سال متوالی	۴۰
۵	۰,۱۱۳	۰,۶۰۹	۰,۵۶۳	۰,۸۱۳	۱,۰۰۰	دوم		
۴	۰,۰۲۳	۰,۶۳۳	۰,۵۹۴	۰,۸۴۴	۱,۰۰۰	سوم		

رتبه دور	اختلاف با دور قبل	میانگین فازی زدایی شده	میانگین فازی نظرات			دور	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	کد
			m	a	b			
۲۷	-	۰,۳۲۵	۰,۲۶۷	۰,۵۱۷	۰,۷۵۰	اول	نسبت مواد وارداتی به کل مواد اولیه مورد استفاده در تولید	۴۱
۳۱	-۰,۰۱۶	۰,۳۰۹	۰,۲۵۰	۰,۴۸۴	۰,۷۱۹	دوم		
۳	-	۰,۶۸۰	۰,۶۵۶	۰,۹۰۶	۱,۰۰۰	اول	سهام حساب جاری شرکا و کارکنان در انجام هزینه‌ها و خرید	۴۲
۳	۰,۰۱۲	۰,۶۹۱	۰,۶۷۲	۰,۹۲۲	۱,۰۰۰	دوم		
۱۹	-	۰,۴۱۸	۰,۳۵۹	۰,۶۰۹	۰,۸۴۴	اول	نسبت هزینه‌های پرداختی از تنخواه به کل هزینه‌ها	۴۳
۱۶	۰,۰۳۱	۰,۴۴۹	۰,۳۹۱	۰,۶۴۱	۰,۸۷۵	دوم		

منبع: یافته‌های پژوهش

مالیاتی، ضروری می‌باشد که این ضرورت مستلزم توسعه حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد. در ایران، پیش از اجرای طرح جامع مالیاتی، تمام مؤدیان شناسایی شده، مورد حسابرسی قرار می‌گرفتند که باعث اتلاف منابع سازمان امور مالیاتی و کاهش دقت و کیفیت حسابرسی مالیاتی و بالتبع افزایش فرار مالیاتی می‌شد.

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

پژوهش حاضر با هدف شناسایی شاخصه‌های مؤثر در ریسک حسابرسی مالیاتی انجام و روش ترکیبی اکتشافی، جهت ارائه این شاخصه‌ها به کار گرفته شده‌است. در بخش کیفی از روش تحلیل تم جهت شناسایی شاخصه‌ها و در بخش کمی از دلفی فازی جهت اعتبارسنجی شاخصه‌ها استفاده و پس از انجام تحلیل‌ها، ۳۶ شاخصه در قالب ۱۴ تم فرعی و ۵ تم اصلی شناسایی شده‌است. شاخصه‌های مورد نظر به همراه تم‌های فرعی و اصلی و رتبه هر کدام از شاخصه‌ها بر اساس میزان تأثیرگذاری آن بر ریسک حسابرسی مالیاتی در جدول ۷ درج شده‌است.

در دور اول فرایند دلفی فازی، تعداد ۴۳ مفهوم شناسایی شده در قالب پرسشنامه تدوین گردید که تأثیرگذاری شاخصه‌ها (با تأثیر یا بدون تأثیر) و میزان تأثیرگذاری آن (گزینه‌های بسیار کم، کم، متوسط، زیاد و بسیار زیاد) مورد پرسش قرار گرفته‌اند. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها و محاسبات مربوط به نظر خبرگان، ۲ مفهوم «قرارگرفتن شرکت در لیست شرکت‌های آلاینده» و «مغایرت ریالی لیست حقوق سامانه مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی» با اجماع نظر تمام خبرگان، حذف گردید.

در دور دوم، نتایج کلی مرحله اول پرسشنامه، به همراه نقطه نظر قبلی هر خبره و میزان اختلاف وی با دیدگاه سایر خبرگان، برای هر خبره ارسال گردید و نتایج مجدداً تحلیل گردید. بر اساس پژوهش چنگ و لین (۲۰۰۲) چنانچه اختلاف در هر دور، کمتر از حد آستانه خیلی کم (یعنی ۰/۱) باشد، فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود. در این دور ۳ مفهوم با اجماع خبرگان، بدون تأثیر تشخیص داده شده، ۲۵ مفهوم مورد تأیید قرار گرفته و ۱۳ مفهوم دارای آستانه بیش از ۰/۱ بودند که وارد دور سوم شدند.

نتایج تحلیل در دور سوم، منجر به حذف ۲ مفهوم دیگر و بررسی ۵ مفهوم در دور چهارم گردید. پس از انجام تحلیل در دور چهارم اجماع نظر خبرگان حاصل گردید و اختلاف مفاهیم با دور قبل، کمتر از حد آستانه می‌باشد. در نهایت ۳۶ شاخصه مؤثر، مورد تأیید قرار گرفت.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

محدودیت‌هایی نظیر تعداد زیاد مؤدیان و منابع انسانی و بودجه‌ای سازمان امور مالیاتی، باعث شده تا حسابرسی تمام مؤدیان مالیاتی، نامطلوب باشد، بنابراین ترویج فرهنگ تمکین مالیاتی، مبتنی بر اعتماد به مؤدیان و مداخله کمتر حسابرسان

جدول ۷. شاخصه‌ها، تم‌های فرعی و اصلی مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی

رتبه	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	تم فرعی	تم اصلی	
۱	فروش به شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار	استفاده از اطلاعات	کارکردهای گزارشگری و حسابداری	
۱۸	داشتن ترکیبی از مشتریان داخلی و خارجی (صادرات)	حسابداری فروش برای تأثیر بر		
۳۲	فعالیت یا تولید در زمینه کالا یا خدمت مشمول ارزش افزوده	بر حسابرسی مالیاتی		
۸	عدم تناسب نسبت هزینه حقوق و دستمزد به کل هزینه‌ها با توجه به ماهیت فعالیت مؤدی	استفاده از اطلاعات		
۱۲	نوسان معنادار در اقلام صورت‌های مالی در حداقل دو سال متوالی	حسابداری مالی برای تأثیر بر		
۱۶	زیان ابرازی طی حداقل دو سال متوالی	حسابرسی مالیاتی		
۴	بالابودن نسبت موجودی کالای ساخته‌شده به فروش طی حداقل دو سال متوالی	تکنیک‌های مدیریت بهای		
۳۰	نسبت مواد وارداتی به کل مواد اولیه مورد استفاده در تولید	تمام شده		
۳	سهم حساب جاری شرکا و کارکنان در انجام هزینه‌ها و خرید	منابع هزینه‌ها		
۱۷	نسبت هزینه‌های پرداختی از تنخواه به کل هزینه‌ها			
۶	امکان تطبیق داده‌ها با منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی نظیر بانک، گمرک و...	امکان اعتبارسنجی داده‌ها با	قابلیت تطبیق داده‌ها	
۷	امکان اعتبارسنجی داده‌های ارائه‌شده با سامانه‌های اطلاعاتی داخل سازمان	سامانه‌های اطلاعاتی		
۹	تفاوت معنادار سود شرکت با شرکت‌های مشابه	تفاوت با ویژگی‌های صنعت		
۱۰	سابقه تعلق مالیات متمم به مؤدی در سال‌های قبل	کتمان رویدادهای مالی	رفتار تمکین مالیاتی	
۱۱	سوابق نحوه قطعیت مالیات (تمکین، توافق، هیات بدوی، هیات تجدید نظر و...)	کیفیت تعامل و سوابق انجام تکالیف مالیاتی		
۱۹	زمان انجام تکالیف مالیاتی (در موعد مقرر قانونی، خارج از موعد مقرر قانونی)			
۳۳	ارائه کامل اسناد و مدارک در زمان مندرج در دعوت‌نامه یا درخواست تمدید			
۳۶	اظهارنامه‌های الحاقی ارزش افزوده			
۲۱	سوابق پرداخت مالیات قطعی توسط مؤدی	نحوه استفاده از اختیارات قانونی در پرداخت مالیات		
۲۷	سوابق پرداخت مالیات ابرازی توسط مؤدی			
۳۴	نسبت جرایم قابل‌بخشش به جرایم غیرقابل‌بخشش			
۳۵	تعداد پرونده‌های معوق مالیات ارزش افزوده	ویژگی‌های تأمین‌کنندگان	زنجیره ارزش	
۲	خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار			
۱۵	نوع مالکیت سهامداران (سهامی عام، سهامی خاص)			ویژگی‌های کلی مؤدی
۲۴	ماهیت فعالیت (تولیدی، خدماتی، بازرگانی، پیمانکاری) از نظر ردیابی هزینه‌ها			
۲۶	داشتن شعب یا شرکت‌های وابسته چندگانه (داخلی و خارجی)			
۵	مشتری محصول (مصرف‌کننده نهایی (B2C) یا واسطه (B2B))			ویژگی‌های مشتریان و محصولات
۱۳	نسبت تعداد مشتریان غیردولتی به مشتریان دولتی			
۱۴	تعداد مشتریان			
۲۸	استفاده از تخصص فنی سایر سازمان‌ها در فرایند تشخیص مالیات (نظیر استانداردهای خاص)			
۲۹	تعداد درجه کیفی محصول قابل‌فروش			
۳۱	تنوع تولید (تعداد محصول)			
۲۲	کیفیت حسابرسی مالی انجام شده توسط حسابرسان مستقل	استفاده از فرصت‌های بالقوه	راهبردها و تکنیک‌ها	
۲۵	امکان بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی	در راستای تأثیر بر حسابرسی		
۲۰	وجود مشاور مالیاتی	ویژگی نیروهای انسانی		
۲۳	دانش مالی و مالیاتی مؤدی	مرتبط با حسابرسی مالیاتی		

منبع: یافته‌های پژوهش

پنج تم اصلی شناسایی شده مؤثر بر ریسک حسابرسی:

۱- کارکردهای گزارشگری و حسابداری: کارکردهای گزارشگری و حسابداری، استفاده آگاهانه مؤدیان از حسابداری فروش، حسابداری مالی، حسابداری بهای تمام شده و منابع هزینه‌های انجام گرفته در جهت ارائه اطلاعات تأثیرگذار بر حسابرسی مالیاتی می‌باشد. مهم‌ترین کارکرد گزارشگری، ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان این اطلاعات می‌باشد. مربوط و 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 این‌که 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، 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.

هم‌راستا با دیدگاه انتقادی، اصل محافظه‌کاری، به عنوان یکی از برجسته‌ترین ویژگی‌های گزارشگری در تئوری‌های اثباتی، بر گرایش حسابداری به الزام بالاتری از تاییدپذیری برای شناسایی اخبار خوب نسبت به شناسایی اخبار بد تأکید می‌کند. بر اساس تبیین مالیاتی اصل محافظه‌کاری، سود حسابداری واحدهای تجاری به گونه‌ای گزارش می‌شود که مزیت مالیاتی ایجاد گردد. از آن‌جا که درآمدهای مشمول مالیات و روش‌های محاسبه آن، به میزان سود گزارش شده بستگی دارد، محاسبه سود همواره تحت نفوذ و دستکاری قرار می‌گیرد. نمونه‌ای از پیامد این دستکاری‌ها در زیان واحد

تجاری در چند سال متوالی یا نوسان معنادار اقلام صورت‌های مالی نشان داده می‌شود.

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

تئوری عدم تقارن اطلاعاتی بر برتری اطلاعاتی یکی از طرفین اشاره دارد که در ارتباط بین مؤدی با حسابرسی مالیاتی، این برتری مشهود و از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد. 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 حسابرسان مالیاتی، منجر به گزینش نادرست حسابرسان 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 حسابرسان مالیاتی را کاهش می‌دهد. هر قدر اطلاعات این سامانه‌ها دارای کیفیت بالاتری باشد، ریسک حسابرسی مالیاتی به دلیل کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، کمتر می‌شود.

عامل دوم عدم تقارن اطلاعاتی، خطر اخلاقی است که بر اساس آن یکی از طرفین، قادر به مشاهده اعمال خود در اجرا یا نقض شرایط هستند، در حالی که طرف دیگر توانایی مشاهده عمل دیگری را ندارند. مؤدی به دلیل تصور از عدم توانایی حسابرسان در شناسایی و آگاهی از وضعیت صنعت فعالیت خود، رویه‌های حسابداری را به گونه‌ای انتخاب می‌کند که باعث ایجاد مزیت مالیاتی شود و این امر خطر اخلاقی را در پی

سودآوری برای شرکت می‌شود. فعالیت‌های زنجیره ارزش شامل فعالیت‌های اصلی (نظیر تولید محصول، بازاریابی و فروش) و فعالیت‌های پشتیبانی (نظیر ساختار سازمانی، تکنولوژی و تأمین‌کنندگان) است.

تحلیل زنجیره ارزش در متداول‌ترین کاربردها، یک مدیریت استراتژیک یا وسیله حسابداری بهای تمام‌شده است که برای تشخیص و ارتقای مزیت رقابتی یک شرکت به کار می‌رود. علاوه بر این، قابلیت کاربرد در جهت بهینه‌سازی هزینه‌های مالیاتی را دارد به گونه‌ای که امکان یکپارچگی برنامه‌ریزی مالیاتی با فعالیت‌های کسب‌وکار در جهت افزایش فرصت‌های رشد، کاهش هزینه‌ها و ریسک، افزایش بازده سرمایه‌گذاری و ایجاد کارایی در تمام عملیات‌ها را فراهم می‌کند.

از طرف دیگر، حساب‌رسان مالیاتی تمایل به درک بیشتری از فرایند و چگونگی ایجاد ارزش در یک کسب‌وکار دارند تا بتوانند تشخیص دهند درآمد مشمول مالیات، مربوط به کدام ارزش ایجادشده می‌باشد. در بسیاری از کشورها نظیر انگلستان که از خطوط راهنمای OECD استفاده می‌کنند، الزاماتی برای توضیح چگونگی ایجاد ارزش در اسناد مرتبط وجود دارد.

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 تأمین‌کنندگان 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 بر خلاف هنجارهای جامعه،

خواهد داشت. نمونه بارز آن تفاوت معنادار سود یک شرکت با شرکت‌های مشابه در همان صنعت و در محل فعالیت نزدیک به هم می‌باشد.

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

بر اساس نظریه عمومی اطلاعات، از دید حساب‌رسان 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 تاثیر 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

شاخصه «سهام حساب جاری شرکا و کارکنان در انجام هزینه‌ها و خرید» از تم کارکردهای گزارشگری و حسابداری از نظر میزان تأثیرگذاری در رده سوم قرار دارد. استفاده از حساب جاری شرکا برای انجام هزینه‌ها و ثبت در حساب جاری شرکا، امکان کنترل و بررسی دقیق حسابرس مالیاتی در مورد تحقق و اندازه‌گیری رویداد مالی را کاهش می‌دهد و بنابراین ریسک حسابداری مالیاتی افزایش خواهد یافت. این موضوع در تبصره ۳ ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم مد نظر قرار گرفته و مؤدیان را ملزم به انجام هزینه‌های نقدی بیش از ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صرفاً از طریق سیستم بانکی شرکت نموده‌است.

یکی از ترندهای مؤدیان برای کتمان فروش خود، متورم کردن موجودی کالا در دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری است. در این روش، مؤدی به جای ثبت واقعی کالای فروش‌رفته، آن را در حساب موجودی‌ها درج می‌کند که باعث تأثیر بر میزان فروش و درآمد مشمول مالیات خواهد شد. این موضوع در شاخصه «بالابودن نسبت موجودی کالای ساخته‌شده به فروش طی حداقل دو سال متوالی» از تم کارکردهای گزارشگری و حسابداری در نظر گرفته شده‌است. بر اساس نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌گردد:

- ۱) سازمان امور مالیاتی سازوکاری برای ارزیابی شفافیت گزارش‌های مالی و اسناد و مدارک ارائه‌شده را تدوین و بر اساس آن، مؤدیان را از نظر شفافیت امتیازدهی کند و در فرایند حسابداری مالیاتی، مدنظر قرار گیرد.
- ۲) با توجه به وجود برخی مغایرت‌ها بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری، سازمان امور مالیاتی به تغییر و اصلاح قوانین در جهت کاهش این شکاف اقدام نماید تا به واسطه ایجاد وحدت رویه در گزارشگری مالی و افزایش مسؤلیت پاسخگویی مؤدی، کیفیت گزارشگری مالی و در نتیجه کیفیت حسابداری مالیاتی افزایش یابد.
- ۳) با استفاده بیشتر از فن‌آوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی و تقویت زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری سازمان امور مالیاتی کشور، امکان اعتبارسنجی داده‌ها در هنگام ورود اطلاعات توسط مؤدی در ابتدای فرایند (نظیر ارائه اظهارنامه‌ها) و بررسی صحت اطلاعات با پایگاه‌های مختلف درون و برون سازمانی به صورت خودکار فراهم گردد.
- ۴) سازمان امور مالیاتی به بازنگری جرایم موجود و دستورالعمل‌های بخشودگی جرایم و همچنین ارائه پاداش‌ها، جوایز و مشوق‌های مالیاتی به مؤدیان در جهت افزایش رفتار تمکین مالیاتی بپردازد.

مسؤلیت و پاسخگویی داشته باشد، لذا بالابودن کیفیت حسابداری مالی انجام‌شده، باعث افزایش قابلیت اعتماد صورت‌های مالی برای تمام ذی‌نفعان خواهد شد و می‌تواند فرصت بالقوه‌ای برای تأثیر بر فرایند حسابداری مالیاتی باشد. همچنین هدف ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر ارائه گزارش حسابداری مالی، ترغیب مؤدیان جهت انجام حسابداری و انتخاب مؤسسات حسابداری باکیفیت‌تر بوده‌است.

تئوری اثباتی حسابداری به عنوان یکی از پرنفوذترین تئوری‌ها در پژوهش‌های حسابداری بر این مبنای قرار گرفته است که اعمال اشخاص برای نفع شخصی و افزایش ثروت خود، به طریقی فرصت‌طلبانه 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 به‌کارگیری 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 به‌کارگیری نیروهای متخصص در حوزه‌های مالی و مالیاتی، می‌تواند ریسک حسابداری مالیاتی را افزایش دهد.

از مهم‌ترین ناکارایی‌های نظام مالیاتی، گسترش معافیت‌های مالیاتی و به ویژه در مورد مؤدیان بزرگ است که مؤدیان با آگاهی و یا به‌واسطه استفاده از مشاوران مالیاتی، از ضعف‌ها و شکاف‌های قانونی، در جهت منافع خود و یا حتی اجتناب مالیاتی استفاده می‌نمایند.

همان‌طور که بیان گردید، از بین ۴۳ شاخصه شناسایی‌شده، با روش دلفی فازی ۳۶ شاخصه مورد تأیید قرار گرفت و با توجه به میزان اهمیت، رتبه آن‌ها مشخص شد. شاخصه‌های «فروش به شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار» از تم کارکردهای گزارشگری و حسابداری و «خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار» از تم زنجیره ارزش، مهم‌ترین شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابداری مالیاتی هستند. از مهم‌ترین روش‌های تحریف رویدادهای مالی، مبادله با شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار است که مؤدی آگاهانه و با هدف تأثیر بر درآمد مشمول مالیات، اقدام به این کار می‌کند. استفاده از فاکتورهای صوری و بدون اعتبار، علاوه بر تأثیرگذاری بر صورت‌های مالی مؤدی و افزایش ریسک حسابداری مالیاتی، باعث ضربه به سلامت و شفافیت معاملات و نظام اقتصادی می‌شود.

(۲) ارائه الگو یا مدلی از شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی و همچنین رتبه‌بندی شاخصه‌ها.
 (۳) ارائه الگو یا مدلی برای سنجش ریسک حسابرسی مالیاتی یا طبقه‌بندی مؤدیان بر اساس ریسک.
 (۴) بررسی چگونگی بهره‌گیری از کلان داده‌های اقتصادی و یا داده‌های سازمان‌های مختلف در جهت ارزیابی ریسک مؤدیان.

فهرست منابع

- * برزگری خانقاه، جمال و فیض‌پور، محمدعلی. (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه. مجله پژوهش حسابداری، شماره ۸، ص ۱۲۳-۱۴۲.
- * پژوهشگران، جمشید (۱۳۸۶)، اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها)، تهران: نشر جنگل.
- * تهرانی، رضا، عباسیان، عزت‌اله و آخوندی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی مدلی برای پیش‌بینی خوش‌حسابی مؤدیان بزرگ مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۸ (پیاپی ۸۶). ص ۱۱-۲۹.
- * دستگیر، محسن، ایزدی‌نیا، ناصر، عسکری، علی و رضانی، سیدمهدی. (۱۳۹۴). ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران. پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۵ (پیاپی ۷۳)، ص ۹-۴۴.
- * ساری، محمدعلی و اعتمادی، حسین. (۱۳۹۷). ارائه الگویی بهینه برای کمیته‌سازی ریسک مالیاتی شرکت‌ها بر اساس مولفه‌های کیفیت محیط اطلاعات داخلی- رهیافتی کاربردی از روش درخت تصمیم فازی، دوره ۵، شماره ۴ (پیاپی ۱۹)، صص ۱-۲۳.
- * 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). الگویی برای مدیریت ریسک تمکین مالیاتی. تهران: معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل؛ دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.
- * ظهوریان، ابوالفضل (۱۳۸۹). انتخاب برای ممیزی مالیاتی بر مبنای ریسک. پژوهشنامه مالیات، شماره ۸ (مسلسل ۵۶). ص ۱۷۷-۲۱۰.
- * عبدلی، قهرمان، ابریشمی، حمید و حسینی‌فرد، سیدمحمد. (۱۳۹۴). تحلیل نظری و تجربی حسابرسی مالیاتی مطلوب

(۵) با توجه به تنوع صنایع و ساختارهای بنگاه‌های اقتصادی و فن‌آوری‌های مورد استفاده در فرایند تولید و عملیات، نیاز به افزایش آگاهی و دانش نسبی و به‌روز بودن اطلاعات حسابرسان مالیاتی در زمینه‌هایی مانند قانون تجارت، استانداردهای حسابداری، ویژگی‌های صنعت و بازار می‌باشد که ضرورت برنامه‌ریزی و حتی تدوین استراتژی‌های آموزش و پژوهش در سازمان را مشخص می‌نماید.

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

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

در مجموع استفاده از شاخصه‌های معرفی‌شده در این پژوهش، می‌تواند برای شناسایی مؤدیان از نظر ریسک حسابرسی مالیاتی، به کار گرفته شده و بر این اساس، میزان ریسک یا طبقه هر مؤدی از نظر ریسک مشخص گردد. پس از تعیین ریسک هر مؤدی، این امکان برای سازمان امور مالیاتی فراهم می‌شود تا استراتژی‌ها مؤثر و هدفمند در جهت ارتقای تمکین مالیاتی را تدوین و واکنش متناسب با سطح ریسک هر مؤدی مشخص شود. این کار باعث بهره‌وری در منابع سازمان مالیاتی و ارتقای تمکین مالیاتی و گسترش فرهنگ مالیاتی خواهد شد.

در پایان جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- (۱) بررسی نقش شاخص‌های کلان اقتصادی نظیر نرخ تورم، شاخص اشتغال و یا سیاست‌های کلان اقتصادی و مالیاتی کشور بر میزان ریسک حسابرسی مالیاتی.

- * 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, pp. 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. DOI=http://dx.doi.org/10.1145/2746090.2746099
- * Kvale, Steinar. (1996). *InterViews: An introduction to qualitative research interviewing*. Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc.
- * Løyland, Knut. Raam, Oddbjørn. Torsvik, Gaute. and Øvrum, 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 re+venue - Survey in Kosovo*. *European Journal of Sustainable Development*, Vol5, No2, pp51-56
- * 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*, Vol12, No2. Pp 52-65.
- * McMillan, J. H., & Schumacher, S. (2001). *Research in education: A conceptual introduction*, 5th edition. New York: Adison Wesley Longman, Inc.
- * 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: does 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.
- * 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
- در مالیات بر درآمد جهت کاهش فرار مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۸ (مسلسل ۷۶)، ص ۴۱-۶۷.
- * قربانی، ابوالفضل، لایقی، کامران و داوودی، فاطمه. (۱۳۹۶). *شناسایی صورت حساب جعلی موذیان مالیاتی به کمک تکنیک‌های داده کاوی*. پژوهشنامه مالیات، شماره سی و سوم (مسلسل ۸۱). ص ۱۶۷-۱۹۳.
- * نیک‌اندیش، مسعود و مخملباف، احمد. (۱۳۹۶). *واکاوی تحقیقات تجربی حوزه حسابرسی نظام مالیات بر ارزش افزوده، ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری شماره ۴۰، ص ۳۳-۵۵*.
- * Arlinghaus, B. P. (1998). *Goal setting and performance measures – by tax professionals in Fortune 500 companies*. *The Tax Executive*, 50(6).PP. 434-442.
- * 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, vol. 28(4), pages 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*. Vol142. Pp 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*, Vol3, No3, pp124-130
- * 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)*. Pp14-59.
- * Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ). (2010). *addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries*. Eschborn, the German Federal Ministry for Economic Cooperation and Development (BMZ)

- * World Bank. (2011). Risk-Based Tax Audits; Approaches and Country Experiences. Edited by Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, and Jan Loeprick. Washington D.C: The World Bank.
- * World Bank. (2011). Supporting the development of more effective tax systems. Report to the G-20 development-working group
- * World Bank. (2018). Doing Business 2017; IRAN. Washington D.C: The World Bank

یادداشت‌ها

- ¹ Timothy Besley and Torsten Persson
- ² Mekonnen belay
- ³ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)
- ⁴ Kelly D. Edmiston & Richard M. Bird
- ⁵ Liam P. Ebrill; Michael Keen; Victoria J. Perry
- ⁶ Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) (معادل فارسی: انجمن همکاری‌های بین‌المللی آلمان)
- ⁷ Manish Gupta and Vishnuprasad Nagadevara
- ⁸ World Bank
- ⁹ Integrated Tax System (ITS)
- ¹⁰ U.S. Government Accountability Office (U.S. GAO)
- ¹¹ Isuf Lushi
- ¹² Kevin E. Murphy and Mark Higgins
- ¹³ Israa Mansour and Mutasem Kalib
- ¹⁴ Big Data
- ¹⁵ Knut Løyland, Oddbjørn Raaum, Gaute Torsvik and Arnstein Øvrum
- ¹⁶ Leon S'olon da Silva; Henrique de C. Rigitano; Rommel N. Carvalho; Jo'ao Carlos F. Souza
- ¹⁷ Erik Hemberg; Jacob Rosen; Geoff Warner; Sanith Wijesinghe; Una-May O'Reilly
- ¹⁸ Grammatical Evolution
- ¹⁹ Plano Clark, V., Creswell, J., O'Neil Green, D., & Shope, R.
- ²⁰ Tringulation
- ²¹ Explanatory
- ²² Exploratory
- ²³ McMillan, J. H., & Schumacher, S.
- ²⁴ Creswell, John W.
- ²⁵ Creswell JW, Plano Clark VL.
- ²⁶ Thematic Analysis
- ²⁷ Steinar Kvale
- ²⁸ John W. Creswell & Dana L. Miller
- ²⁹ Ching-Hsue Cheng and Yin Lin
- ³⁰ Minkowski