

حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

محمدعلی فیض‌پور

عضو هیأت علمی گروه اقتصاد دانشگاه یزد، m.a.feizpour@yazduni.ac.ir

جمال برزگری خانقاه

عضو هیأت علمی گروه حسابداری دانشگاه یزد، jbarzegari@gmail.com

علی اصغر نوروزی

کارشناس ارشد اقتصاد و کارشناس مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان یزد،
norouziadib@gmail.com

چکیده

محیط مالیاتی صراحتاً رو به تغییر و تحول و پیچیدگی می‌رود و بر همین اساس، حرکت مدیریت مالیاتی در دوران معاصر و با چنین تغییراتی به سیستمی خودتشخیصی نیازمند است. با این وجود، این سیستم زمانی مثمر ثمر خواهد بود که همراه با کنترل و بررسی انجام پذیرد، موضوعی که در ادبیات این حوزه با حسابرسی مالیاتی تعبیر شده است. با این همه، برای سازمان امور مالیاتی به دلیل محدودیت‌های هزینه و زمان، امکان حسابرسی اظهارنامه تمام مؤدیانی که به صورت خود تشخیصی (خود اظهاری یا خود ارزیابی) عمل نموده‌اند وجود نداشته و از این‌رو، استفاده از سیستم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، که با تمرکز بر حسابرسی مؤدیان با ریسک بالا موجب تخصیص بهینه منابع سازمان امور مالیاتی کشور و افزایش تمکین مالیاتی می‌گردد، از مناسب‌ترین روش‌های ممکن تلقی می‌شود. در این راستا و از لازمه‌های حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک و تعیین اولویت‌بندی آن‌ها است. از این رو، این مقاله می‌کوشد تا با استفاده از تکنیک پرسشنامه و تجزیه و تحلیل داده‌های آن بر اساس روش اسمارت (SMART) این موضوع را از دید خبرگان اداره کل امور مالیاتی استان یزد مورد سنجش و ارزیابی قرار دهد. نتایج حاصل از این تحقیق نشان‌دهنده آن است که ویژگی‌های محیطی که خود مشتمل بر عواملی مانند فرهنگ مالیاتی در عدم تمکین، اعتماد به عملکرد مأموران مالیاتی، رکود یا رونق اقتصادی، عدم شفافیت قوانین مالیاتی و عدم ثبات قوانین مالیاتی است، بیش‌ترین تأثیر را بر تمکین مالیاتی دارند و ویژگی‌های نیروی انسانی و مخارج کم‌ترین تأثیر را بر تمکین مالیاتی دارند.

طبقه‌بندی JEL: H20, H26

کلید واژه‌ها: تمکین مالیاتی، عدم تمکین مالیاتی، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک،

روش اسمارت

مقدمه

بر اساس سیاست‌های کلی قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کاهش اتکا به درآمدهای نفتی یکی از الزامات است. در این زمینه یکی از اصلی‌ترین راهکارها اصلاح نظام مالیاتی است که خود نیز به عنوان یکی از محورهای طرح تحول اقتصادی مطرح می‌باشد. این همه خود به روشنی مبین جایگاه مؤثر نظام مالیاتی در مجموعه اقتصاد می‌باشد به گونه‌ای که سازمان امور مالیاتی کشور مصرا نه به دنبال اجرای طرح جامع مالیاتی در راستای اصلاح نظام مالیاتی و با هدف افزایش تمکین مالیاتی می‌باشد. اهمیت تمکین مالیاتی به گونه‌ای است که در ادبیات مالیاتی به عنوان مهم‌ترین هدف در یک نظام مالیاتی کارا به شمار می‌رود به طوری که درجه تمکین مالیاتی در هر کشور به عنوان شاخصی از کارایی نظام مالیاتی آن کشور به حساب می‌آید. در این راستا یکی از روش‌های نوین و مؤثر به منظور جلوگیری از عدم تمکین مالیاتی، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک^۱ است. در این مدل اظهارنامه‌های مالیاتی بر مبنای ریسک، طبقه‌بندی شده مبنای انتخاب قید شده در ماده ۱۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم بر اساس حسابرسی مبتنی بر ریسک، صورت می‌پذیرد. بر این اساس و به منظور عملی نمودن مدیریت اثربخش مالیاتی با رویکرد حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک عدم تمکین مالیاتی و همچنین اولویت بندی آن‌ها از الزامات اساسی است. از این رو، این پژوهش می‌کوشد تا با به‌کارگیری تجربیات ارزنده صاحب‌نظران خبره اداره کل امور مالیاتی به شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک عدم تمکین و میزان اهمیت آن‌ها پردازد. این نیز در اداره کل امور مالیاتی استان یزد به عنوان مطالعه‌ای موردی صورت گرفته و بدین منظور ویژگی‌های متعددی بر اساس مبانی تئوریک مدنظر قرار گرفته است. این ویژگی‌ها پس از بررسی و مصاحبه با متخصصین حوزه حسابداری و خبرگان مالیاتی به عنوان عوامل پیشنهادی مؤثر بر تمکین مالیاتی قلمداد شده و در هفت دسته ویژگی‌های بنگاه، ویژگی‌های صنعت، ویژگی‌های مخارج، ویژگی‌های نیروی انسانی، ویژگی‌های محیطی، استراتژی بنگاه و ویژگی‌های عملکردی بنگاه جای گرفته‌اند. همچنین هر یک از ویژگی‌های مذکور خود مشتمل بر متغیرهایی هستند که در مجموع بیان‌کننده عوامل پیشنهادی

1- Risk-Based Tax Audits

تمکین یا عدم تمکین مالیاتی می‌باشند. بر این اساس، بررسی و اولویت‌بندی متغیرهای موجود بر ریسک عدم تمکین مالیاتی موضوعی است که بررسی آن به دیدگاه خبرگان این حوزه و با بهره‌گیری از روش دلفی^۱ سپرده شده است. این مقاله رتبه‌بندی متغیرهای مذکور را در سه سطح در داخل هر یک از گروه‌های، بین گروه‌های و بین تمامی متغیرهای مورد بررسی انجام داده است. برا دستیابی به این اهداف، مطالب این مقاله در چهار بخش تنظیم شده است. پس از مقدمه و در بخش دوم، مبانی نظری و پیشینه تحقیق ارائه شده و روش انجام این پژوهش شامل شرح داده‌ها، شاخص‌ها و نحوه رتبه‌بندی شاخص‌ها موضوعات بخش سوم است. بخش چهارم به ارائه نتایج و جمع‌بندی اختصاص یافته است.

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

بیان مبانی تئوریک در مورد موضوع مورد بررسی مستلزم بیان مفاهیم و اصطلاحات مربوطه شامل تمکین مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن و عدم تمکین مالیاتی است که به اختصار به بیان هر یک پرداخته شده است.

تمکین مالیاتی

تمکین مالیاتی مطرح شده در ادبیات اقتصاد نظری که بر اساس تئوری حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار شکل می‌گیرد از دیدگاه مؤدی مالیاتی به این مهم پرداخته است که بر طبق آن زمانی که هزینه‌های تمکین (مقدار مالیات پرداخت شده، زمان و سایر هزینه‌های صرف شده جهت تمکین مالیاتی) بیش از منافع خالص عدم تمکین باشد، مؤدی مالیاتی، دین خود در مقابل دولت (مالیات) را ادا نخواهند نمود. اندرونی^۲ و دیگران، (۱۹۹۸) بیان می‌کنند که در چنین حالتی حداکثر مطلوبیت مؤدی، بستگی به احتمال شناسایی وی توسط سازمان مالیاتی و اقدامات سازمان مذکور برای اجرای قانون دارد. سازمان مالیاتی استرالیا^۳ (۲۰۰۹)، هیئت درآمد داخلی در مالزی^۴ (۲۰۰۹)،

1- Delphi method

2- Andreoni & et al.

3- Australian Tax Office (ATO).

4- Inland Revenue Board (IRB)

آلام^۱ (۱۹۹۱)، کریچلر^۲ (۲۰۰۷) و پلیل^۳ (۲۰۱۱) تمکین مالیاتی را به عنوان تمایل مؤدی به رعایت قانون، اظهار درآمدها و هزینه‌ها به طور صحیح و پرداخت به موقع همه مالیات‌ها تعریف می‌نمایند. بر طبق نظر براون و مازور^۴ (۲۰۰۳)، تمکین مالیاتی یک مفهوم تئوریک و چند جانبه است که می‌تواند در سه بخش تمکین در پرداخت، تمکین در پرونده و تمکین در گزارش‌دهی بررسی شود. مک بارت^۵ (۲۰۰۳)، سه شکل تمکین بدون اجبار، تمکین از روی اجبار و تمکین نوآورانه را شناسایی می‌نماید به طوری که تمکین بدون اجبار، تمایل نسبت به انجام تعهدات مالیاتی توسط مؤدیان مالیاتی بدون هیچ گونه امتناعی می‌باشد. تمکین از روی اجبار عدم تمایل نسبت به انجام تعهدات مالیاتی توسط پرداخت کننده مالیات می‌باشد و نیاز است اداره مالیاتی مؤدی را وادار به تمکین نماید در حالی که در تمکین نوآورانه هر عملی را که توسط مؤدی به قصد کاهش مالیات از طریق تعریف مجدد درآمد و هزینه‌های مشمول مالیات در محدوده قانون انجام می‌پذیرد، در بر می‌گیرد.

رضایی و همکاران (۱۳۸۹)، قبول و ترتیب پرداخت داوطلبانه مالیات تشخیص داده شده در تشکیلات مالیاتی را به عنوان تمکین مالیاتی تعریف نموده‌اند. کمالی و شفیعی (۱۳۹۰)، یکی از ایرادات اساسی و ابهامات موجود در نظام مالیاتی به ویژه در قانون مالیات‌های مستقیم در ایران را عدم تعریف دقیق و منسجمی در مورد تمکین مالیاتی معرفی می‌نماید. آن‌ها انجام تکالیف و تعهدات عمده مؤدیان که عبارتند از ثبت نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به موقع پیش‌پرداخت‌ها را به عنوان تمکین مالیاتی تلقی نموده‌اند. این موضوع که پژوهشگران متعددی هر یک از دیدگاه مورد نظر خود به بررسی مفهوم تمکین پرداخته‌اند، خود بیانگر پیچیدگی موضوع تمکین و عدم تمکین مالیاتی و هم‌چنین عوامل تأثیرگذار بر هر کدام است.

1- Allam.

2- Kirchler.

3- Palil.

4- Brown & Mazur.

5- Mc Barnett.

عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. این مسأله از زوایای مختلف و از دیدگاه روانی و رفتاری به عنوان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مورد بررسی و مطالعه پژوهشگران قرار گرفته است. پلیل و فریق مصطفی^۱ (۲۰۱۱)، فاکتورهای احتمال ممیزی، درک مؤدی از چگونگی مصارف منابع مالیاتی توسط دولت، درک مؤدی از انصاف سیستم مالیاتی، جرائم مالیاتی، محدودیت بودجه‌ای مؤدی، تغییر در سیاست‌های دولت، نقش خانواده و نزدیکان مؤدی و هم‌چنین سطح معلومات مؤدی را در تمکین مالیاتی مؤثر دانسته‌اند.

بر طبق نظر تریودی و شهاتا^۲ (۲۰۰۵) مؤدیان با توجه به سطح حسابرسی (رسیدگی) رفتارهای مختلفی دارند به طوری که آن‌ها نتایج متفاوت سطوح مختلف تمکین مانند هزینه‌های فرار در صورت احتمال کشف بالا و آثار وابسته به آن را محاسبه نموده و در نهایت آن گزینه‌ای را انتخاب می‌کنند که سود پس از کسر مالیات مؤدیان را حداکثر می‌کند. مطابق نظر پایل^۳ (۱۹۹۱)، نظام صحیح و قاطعانه مجازات و جرایم مالیاتی، ابزاری اساسی برای افزایش سطح تمکین مالیاتی است. در زمینه عوامل سیاسی مؤثر بر تمکین مالیاتی نیز پژوهشگران متعددی از جمله جانسون و همکاران^۴ (۱۹۹۹)، تریزمن^۵ (۲۰۰۰)، کریچلر و دیگران^۶ (۲۰۰۷) و خان‌جان (۱۳۸۳)، تحقیقات زیادی انجام داده‌اند. کریچلر و همکاران در پی پاسخ به چرایی پرداخت مالیات، با نگاهی اجمالی به تصمیمات تمکین مالیاتی بیان می‌کنند که "در یک جو بی‌اعتمادی، فشار زیاد سازمان مالیاتی از طریق وادار کردن به تمکین مالیاتی، افزایش جرایم و احتمال ممیزی ممکن است یک سیاست مالیاتی مؤثر باشد اما در جوی که مؤدیان به سازمان مالیاتی اعتماد دارند، متغیرهای دیگری نیز از اهمیت برخوردارند. دانش، گرایش‌ها، اخلاق، انصاف و دموکراسی ممکن است منجر به تمکین داوطلبانه شود. در این مورد

1- Palil & Fariq Mustapha.

2- Trivedi and Shehata.

3- Pyle.

4- Johnson et al.

5- Treisman.

6- Kirchler & et al.

جرایم بالا و ممیزی‌های سرزده می‌تواند منجر به اثرات غیرعمدی شود و ذهنیت مؤدیان مالیاتی را تغییر نماید و منجر به عدم تمکین مالیاتی گردد".

خان‌جان در مطالعه خود نشان داد که سطح بالای اعتماد عمومی مردم به دولت، مشروعیت و عادلانه بودن سیستم مالیاتی می‌تواند به عنوان عوامل مثبت تأثیرگذار در تمکین مالیاتی مطرح می‌باشند. خان‌جان در مطالعه دیگری به بیان عوامل مدیریتی مؤثر بر تمکین مالیاتی پرداخته است که در این راستا نقش نهادهای رسمی را در رفتار عدم تمکین مالیاتی در شهرستان مشهد مورد بررسی قرار داده است که طبق نتیجه به‌دست آمده از این مطالعه افراد مورد بررسی که جملگی سابقه فرار مالیاتی (عدم تمکین) عامدانه را در آخرین سال مالی خود داشته‌اند عموماً از دیدگاه خوش بینانه‌ای نسبت به نهادها رسمی برخوردار نبوده‌اند. هم‌چنین ترغیب به تمکین مالیاتی زمانی مؤثر است که مدیریت، پیش‌بینی‌های لازم جهت کشف و تنبیه موارد عدم تمکین را انجام دهد. در مورد عوامل اجتماعی مطالعات انجام شده در کشورهای مختلف ثابت کرده که هر گاه پرداخت مالیات توجیه اجتماعی خود را از دست دهد عدم تمکین پذیرش عام می‌یابد و به مثابه هنجار اجتماعی فراگیر در مناسبات میان نهادهای رسمی و غیر رسمی جامعه جایگزین تمکین مالیاتی می‌شود [۵].

عدم تمکین مالیاتی

در مقابل تمکین مالیاتی، مسأله عدم تمکین مالیاتی از سوی مؤدیان مطرح است. بر این اساس اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی هر دو مصادیقی از عدم تمکین هستند. دیدگاه‌ها و نظرات در این مورد نیز همانند تمکین مالیاتی به دلیل نبود یک تعریف دقیق و روشن از عدم تمکین مالیاتی متفاوت است اما به هر حال یکی از شاخص‌هایی که می‌توان میزان عدم تمکین را اندازه‌گیری نمود شاخص شکاف مالیاتی است. سید نورانی (۱۳۸۸)، در پژوهش خود عدم تمکین را با میزان شکاف مالیاتی برابر می‌داند از نظر وی شکاف مالیاتی شامل فرار مالیاتی، مالیات‌های معوق، خطای مؤدیان در اظهار و پرداخت مالیات، خطای ممیزان در تشخیص، را به عنوان عواملی که منجر به عدم تمکین مالیاتی می‌شوند، معرفی می‌نماید.

حسابرسی مالیاتی: مروری بر مطالعات تجربی

اولین تلاش‌های مدون در زمینه حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک را می‌توان به مطالب ارائه شده در کنفرانس بین‌المللی چالش‌های پیش‌رو در حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در استانبول ترکیه در دسامبر ۲۰۰۹ دانست. تلاش‌های متعددی در کشورهای جهان برای شناسایی و نحوه پیاده‌سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک صورت گرفته است. در این راستا تجربیات کشورهای توسعه‌یافته همانند انگلستان، بلغارستان، سوئد و هلند و همچنین کشورهای در حال توسعه شامل اکراین، قزاقستان و هند مثال‌هایی از این دست است [۲]. با آگاهی از آن‌که از معرفی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، زمان چندانی نگذشته، نمی‌توان انتظار داشت که در ایران نیز مطالعات گسترده‌ای در این حوزه صورت گرفته باشد و بر اساس دانسته‌های محققین این مطالعه، مطالعه باقری و عموری (۱۳۸۸)، ظهوریان (۱۳۸۹)، و امامی (۱۳۹۰)، رضانی و دیگران (۱۳۹۲)، معدود مطالعات انجام شده در این حوزه است. امامی (۱۳۹۰)، در پایان‌نامه خود به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکت‌ها (با تأکید بر مؤدیان بزرگ) پرداخته است. یافته‌های پژوهش صورت گرفته نشان داده است که فقدان نظام نظارت کارآمد مالیاتی، عدم ضمانت‌های اجرایی مؤثر و هدفمند، کمبود تخصص کارشناسان مالیاتی، عدم بکارگیری صحیح درآمدهای مالیاتی توسط دولت، عدم آگاهی و شناخت مؤدیان نسبت به مفهوم مالیات قانونی و نرخ‌های مالیاتی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکت‌های بزرگ بوده است. همان‌گونه که ملاحظه گردید سابقه حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در جهان از قدمت چندانی برخوردار نبوده و مطالعات انجام شده در این حوزه در ایران نیز بسیار اندک است. با این وجود مطالعات اندک و محدود صورت گرفته نیز تنها به بررسی بخشی از عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی و بر اساس اطلاعات کتابخانه‌ای موجود، و نه بر اساس تجارب ارزشمند خبرگان این حوزه، پرداخته‌اند. بر این اساس و با توجه به این‌که یکی از لازمه‌های حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، عوامل مؤثر بر ریسک می‌باشد. بنابراین پژوهش حاضر می‌کوشد تا بخشی از خلاء موجود را در این زمینه پر نموده و به شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر ریسک عدم تمکین مالیاتی از نگاه خبرگان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان یزد در حوزه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی بپردازد. رضانی و

دیگران (۱۳۹۲) در مطالعه خود بیان نمودند که عوامل مختلفی از جمله عوامل روانی و رفتاری مؤدیان، احتمال ممیزی و نرخ مالیاتی بر تمکین مالیاتی مؤثر است. همچنین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در یک مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک از نگاه سازمان مالیاتی را بر اساس یک: وضعیت واحد تجاری شامل ساختار، اندازه و عمر واحد تجاری، نوع فعالیت‌های انجام شده، تمرکز محلی یا بین‌المللی، دو: عوامل صنعت شامل تشریح و اندازه صنعت، شرکا عمده در صنعت، حاشیه سود، ساختار سرمایه، قوانین صنعت، الگوهای کار، سه: عوامل اجتماعی شامل هنجارهای فرهنگی، پیشینه قومی، نگرش به دولت، سن، جنس و سطح تحصیلات، چهار: عوامل اقتصادی شامل سرمایه‌گذاری، نظام مالیاتی، دولت، سیاست، نفوذ بین‌المللی، تورم و بازارها، پنجمین عامل: عوامل روانشناسی شامل حرص و آز، خطر، ترس، اعتماد، ارزش‌ها، انصاف و عدالت و فرصت فرار معرفی می‌نمایند.

روش انجام پژوهش

مرجع اصلی استخراج عوامل پیشنهادی مؤثر بر تمکین مالیاتی در مطالعه حاضر، اظهارنامه اشخاص حقوقی است. بدین ترتیب و پس از استخراج عوامل مذکور به منظور شناسایی عوامل اساسی تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی پرسشنامه پایلوت طراحی گردیده است. پس از آن با بهره‌گیری از روش دلفی، جمع‌آوری نظرات تنی چند از خبرگان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی یزد در پرسشنامه پایلوت، اصلاحات مربوطه انجام و پرسشنامه نهایی تدوین شده است. تجزیه و تحلیل نتایج استخراجی پرسشنامه با به‌کارگیری نرم افزار spss انجام شده و همچنین به منظور رتبه‌بندی عوامل پیشنهادی مؤثر بر تمکین مالیاتی در پژوهش حاضر از تکنیک اسمارت^۱ که به عنوان یکی از تکنیک‌های تصمیم‌گیری چند معیاره نوین می‌باشد، استفاده شده است. این تکنیک توسط وینترفلدت و ادواردز^۲ در سال ۱۹۸۶ معرفی شده که در آن تعداد محدودی از گزینه‌ها بر اساس تعداد محدودی شاخص مورد بررسی قرار می‌گیرد. هدف این روش رتبه‌بندی نهایی گزینه‌ها بوده و می‌توان ترکیبی از شاخص‌های کمی و کیفی را مورد

1- Simple multi attribute ranking technique

2- Winterfeldt & edwards

استفاده قرار داد. به منظور استفاده از تکنیک اسمارت در اولین قدم سطح بندی شاخص ها صورت می گیرد که در آن برای تمامی شاخص ها، دو مقدار کمترین (P_{min}) و بیشترین (P_{max}) تعریف می شود. به طوری که تصمیم گیرنده در این بازه ها انتخاب خود را انجام می دهد. کل بازه تصمیم گیری به صورت زیر بازه هایی با طول یکسان به صورت زیر تقسیم می شود:

$$P_{min}, P_{min} + e_0, P_{min} + e_1, \dots$$

برای محاسبه e از رابطه (۱) استفاده شده که از آن توزیع هندسی و رابطه (۲) حاصل می شود. از مطالب ارائه شده می توان رابطه (۳) را نتیجه گرفت.

$$P_{e_v} - e_{v-1} = \epsilon e_{v-1} \quad (1)$$

$$e_v = (1+\epsilon)e_{v-1} = (1+\epsilon)^2 e_{v-2} = (1+\epsilon)^v e_0 \quad (2)$$

$$P_{max} = e_v + P_{min} \quad (3)$$

در روش اسمارت نحوه رتبه بندی، هفت تایی و به صورت زیر می باشد:

جدول ۱- رتبه بندی هفت تایی شاخص های کیفی

ضعیف	نسبتاً ضعیف	متوسط	نسبتاً خوب	خوب	خیلی خوب	عالی
۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰

رتبه ها در جدول (۱) برای شاخص هایی که به صورت کیفی اند توسط تصمیم گیرنده لحاظ شوند. برای شاخص های کمی نیز از رابطه (۴) استفاده می شود (P_v مقدار گزینه در شاخص مورد بررسی است).

$$v = \text{LOG}_2 \frac{P_v - P_{min}}{P_{max} - P_{min}} \quad (4)$$

تعاریف زیر به منظور وزن دهی به شاخص ها و برای تشریح طریقه وزن دهی در نظر گرفته می شود: A_i : گزینه ها و C_j : شاخص ها و H_j : رتبه اختصاص داده شده توسط تصمیم گیرنده به شاخص مورد نظر است که در آن ها $i=1,2,3,\dots,m$ و $j=1,2,3,\dots,n$ می باشد. هم چنین W_j : وزن غیرنرمال که از رابطه (۵) به دست می آید. مقدار وزن هر شاخص نیز بعد از نرمالیزه کردن از رابطه (۶) قابل محاسبه است.

$$W_j = (\sqrt{2})^{H_j} \quad (5)$$

$$W_j = \frac{(\sqrt{2})^{H_j}}{\sum_j (\sqrt{2})^{H_j}} \quad (6)$$

برای معرفی گزینه برتر دو تعریف لازم است. g_{ij} : وزن مؤثر که حاصل قضاوت تصمیم گیرنده درباره گزینه A_i در برابر شاخص C_j است که نحوه محاسبه آن مطابق (۴) می‌باشد و f_j وزن نهایی است که به صورت رابطه (۷) معرفی می‌شود. در نهایت گزینه‌ای که بیشترین مقدار f_j را داشته باشد به عنوان گزینه برتر در نظر گرفته می‌شود.

$$f_i = \sum_{j=1}^n W_j g_{ij} \quad (7)$$

تجزیه و تحلیل نتایج استخراجی

با توجه به مطالب ارائه شده و اهداف مورد نظر، نتایج استخراج شده پس از نظرخواهی از خبرگان این حوزه، در سه دسته تقسیم‌بندی شده‌اند. بدین صورت که در ابتدا تمامی متغیرها یا عوامل پیشنهادی تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی از طریق تکنیک تصمیم‌گیری اسمارت، رتبه‌بندی شده‌اند پس از آن عوامل پیشنهادی در دسته‌های مجزا (به صورت درون‌گروهی) رتبه‌بندی شده‌اند. در نهایت، رتبه هر کدام از ویژگی‌های هفت‌گانه (به صورت بین‌گروهی) تعیین شده است^۱. نتایج جمع‌بندی پاسخ‌های ارائه شده و همان‌گونه که در جدول (۱) مشاهده می‌شود، وجود یکسری متغیرهای با بار منفی بر تمکین مالیاتی را نشان می‌دهد. وجود پانزده متغیر دارای تأثیر منفی از بین متغیرهای پیشنهادی بیانگر آن است که با افزایش هر کدام از متغیرهای موجود در جدول (۱)، تمکین مالیاتی کم‌تر صورت می‌پذیرد.

۱- عوامل پیشنهادی مؤثر بر تمکین مالیاتی در پرسشنامه نهایی هر کدام دارای تأثیر مثبت یا منفی بر تمکین مالیاتی هستند. نظر به اینکه برخی از افراد پاسخگو بدون توجه به تأثیر متغیرها صرفاً به بیان شدت آن متغیرها پرداخته‌اند بنابراین و به منظور تعیین نوع متغیرها (تأثیر مثبت یا منفی بر تمکین مالیاتی)، از نظرات افرادی که علاوه بر تعیین شدت متغیرها و تأثیر آنها در بین افراد پاسخگو از درجه اهمیت بالاتری به لحاظ دقت در پاسخ‌ها برخوردار بوده‌اند استفاده گردیده است.

جدول ۱- عامل‌های دارای تأثیر منفی در تمکین مالیاتی

ردیف	عامل استخراجی مؤثر بر تمکین مالیاتی (تأثیر منفی)	ردیف	عامل استخراجی مؤثر بر تمکین مالیاتی (تأثیر منفی)
۱	شرکت با درآمدهای مالیاتی معاف	۹	سابقه عدم تمکین مالیاتی
۲	زیان ده بودن شرکت	۱۰	فصلی بودن فروش
۳	دارا بودن بدهی تسویه نشده سال‌های قبل	۱۱	آزاد سازی یارانه‌ها
۴	میزان مطالبات شرکت	۱۲	عدم ثبات قوانین مالیاتی
۵	میزان بدهی شرکت به سهامداران	۱۳	عدم شفافیت قوانین مالیاتی
۶	نزدیکی به زمان بازپرداخت تسهیلات مالی	۱۴	عدم آشنایی مودی به قوانین مالیاتی
۷	هزینه مشاوره مالی و حقوقی	۱۵	فرهنگ مالیاتی در عدم تمکین
۸	هزینه اجاره محل	--	--

منبع: نتایج تحقیق

در جدول (۲) تمامی متغیرها یا به عبارتی عوامل پیشنهادی مؤثر بر تمکین مالیاتی با استفاده از تکنیک اسمارت، رتبه بندی شده‌اند. بر طبق نتایج این جدول عواملی چون وجود کنترل‌های داخلی مالی مناسب، تجربه حسابدار شرکت، ارائه به موقع اظهارنامه، فرهنگ مالیاتی در عدم تمکین، میزان فروش، پذیرفته شده در بورس، دارا بودن پیش پرداخت‌ها و علی الحساب مالیات، عدم آشنایی مودی نسبت به قوانین مالیاتی، اعتماد به عملکرد مأموران مالیاتی، کد اقتصادی، رکود یا رونق اقتصادی، میزان تجربه مدیر عامل، عدم شفافیت قوانین مالیاتی و عدم ثبات قوانین مالیاتی، به عنوان تأثیرگذارترین عوامل بر تمکین مالیاتی نسبت به دیگر عوامل از نظر خبرگان این حوزه می‌باشد. نکته‌ای که می‌توان از موارد ذکر شده برداشت نمود آن است که اهمیت دادن به مسائلی از جمله آموزش، یادآوری تکالیف قانونی مؤدیان و همچنین تبلیغات از جمله راهکارهای اساسی جهت نیل به تمکین مالیاتی می‌باشد. پانزده عامل نامبرده فوق به نوعی در مطالعات و پژوهش‌های متعددی به عنوان عوامل اساسی در جهت رسیدن به هدف که همان تمکین کامل مالیاتی است ذکر شده‌اند. از جمله این مطالعات، پژوهش طیب نیا (۱۳۸۸)، در الگوی مالیات ستانی از تجارت الکترونیکی در ایران است. وی در این

مطالعه ضمن تأکید بر اقتصادی بودن ایجاد پایگاه الکترونیکی امن مبادلاتی توسط دولت، به ذکر نکته کلیدی الگوی تجارت الکترونیکی مورد بررسی خود پرداخته است که بهترین روش برای ردگیری مبادلات الکترونیکی و هم‌چنین شناسایی طرفین این نوع مبادله، استفاده از کد اقتصادی است.

در مطالعه دیگری مانند مطالعه کمالی و شفیعی (۱۳۹۰) بر اهمیت قانون مالیاتی تأکید می‌ورزد به طوری که آن‌ها یکی از علل اصلی عدم تمکین مالیاتی را تفسیر پذیر بودن قوانین و مقررات مالیاتی (عدم شفافیت قوانین مالیاتی) معرفی می‌نمایند. هم‌چنین آیت زایر (۱۳۸۸)، در مطالعه خود به بیان پیچیدگی افراطی سیستم مالیاتی و قانون مالیاتی کشور می‌پردازد و گواه ادعای خویش را تعدد صدور بالغ بر ۹۰۰ بخش نامه در جهت شفاف سازی قوانین مالیاتی کشور از سال ۱۳۶۸ تا ۱۳۸۴ را بیان می‌کند. از نظر وی پیچیدگی قوانین مالیاتی عامل اصلی بسیاری از شکایت‌ها و بالتبع افزایش هزینه تمکین مالیاتی است. در مطالعه زهی و محمدخانلی (۱۳۸۹)، تعدد، پیچیدگی، عدم شفافیت و قابل درک و تفسیر نبودن قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان عواملی معرفی گردیده‌اند که مؤدیان مالیاتی را در تنظیم امور مالی با مشکل مواجه می‌سازد و از این طریق موجبات عدم تمکین مودیان مالیاتی رقم زده می‌شود. بنابراین توصیه آن‌ها تدوین و تنظیم قوانین و مقررات مالیاتی با توجه به فرهنگ مالیاتی مودیان و درجه باور مردم و شرایط موجود می‌باشد. هم‌چنین این پژوهشگران در بخش دیگری از مطالعه خود از عامل «فرهنگ مالیاتی در عدم تمکین»، به عنوان یکی از عوامل عمده البته از دید مؤدیان مالیاتی در فرار مالیاتی یاد می‌کنند به طوری که در سیستم ناکارای مالیاتی به نوعی مؤدیان تحت تأثیر عملکرد مؤدیان خاطی قرار گرفته و این ضد ارزش به یک عامل ارزشی مبدل می‌گردد. هم‌چنین لازم به ذکر است که عواملی مانند زمان پایان سال مالی شرکت، مذهب مالکین شرکت، محلی بودن حسابدار، میزان ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، محل ثبت شرکت، اقامتگاه اعضای هیئت مدیره، جنسیت حسابدار و مدیر عامل عواملی هستند که از نظر خبرگان مالیاتی دارای کم‌ترین تأثیر بر تمکین مالیاتی می‌باشند.

جدول ۲- رتبه بندی شاخص‌ها به صورت کلی بر اساس تکنیک SMART

RANK	عامل‌های انتخابی	RANK	عامل‌های انتخابی
:	:	۱	وجود کنترل‌های داخلی مالی مناسب
		۲	تجربه حسابدار شرکت
۱۱۲	محلی بودن حسابرس	۳	ارائه به موقع اظهارنامه
۱۱۳	وجود تغییرات سرمایه	۴	فرهنگ مالیاتی در عدم تمکین
۱۱۴	میزان بدهی شرکت به سهامداران	۵	میزان فروش
۱۱۵	میزان رضایت کارکنان شرکت	۶	پذیرفته شده در بورس
۱۱۶	نوع شرکت (سهامی، تضامنی و ...)	۷	دارا بودن پیش پرداخت‌ها و علی الحساب مالیاتی
۱۱۷	سابقه ثبتی شرکت	۸	عدم آشنایی مودی نسبت به قوانین مالیاتی
۱۱۸	تعداد اعضای هیئت مدیره	۹	اعتماد به عملکرد مأموران مالیاتی
۱۱۹	جنسیت حسابدار	۱۰	سود ده بودن شرکت
۱۲۰	جنسیت مدیر عامل	۱۱	کد اقتصادی
۱۲۱	اقامتگاه اعضای هیئت مدیره	۱۲	رکود یا رونق اقتصادی
۱۲۲	محل ثبت شرکت	۱۳	میزان تجربه مدیر عامل
۱۲۳	میزان ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۱۴	عدم شفافیت قوانین مالیاتی
۱۲۴	محلی بودن حسابدار	۱۵	عدم ثبات قوانین مالیاتی
۱۲۵	مذهب مالکین شرکت	:	:
۱۲۶	زمان پایان سال مالی شرکت		

منبع: محاسبات تحقیق

در ادامه استخراج نتایج و در جدول (۳) عوامل تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی در هر یک از گروه‌های جداگانه یا ویژگی‌های مربوط به خود رتبه بندی شده‌اند. به عنوان مثال و در گروه «ویژگی‌های بنگاه»، عواملی چون وجود کنترل‌های داخلی مالی مناسب، پذیرفته شده در بورس و کد اقتصادی بیش‌ترین تأثیر و عواملی مانند محل ثبت شرکت، سابقه ثبتی شرکت، نوع شرکت (سهامی، تضامنی و ...)، کم‌ترین تأثیر را بر تمکین مالیاتی در بین عوامل این گروه دارند. در گروه «ویژگی‌های صنعت»، وجود سیستم حسابرسی داخلی، نوع فعالیت شرکت (خدماتی، تولیدی و بازرگانی)، فصلی بودن فروش و شرکت با رقبای زیاد هر کدام به ترتیب بیش‌ترین تأثیر را بر تمکین مالیاتی دارند. در گروه «ویژگی‌های مخارج»، میزان هزینه‌های مالی، درصد هزینه‌های سربار، میزان مطالبات مشکوک الوصول و هزینه حسابرسی و حسابداری بیش‌ترین تأثیر و میزان بدهی شرکت به سهامداران کم‌ترین تأثیر را بر تمکین مالیاتی دارا می‌باشند.

جدول ۳- رتبه‌بندی شاخص‌ها به صورت درون‌گروهی بر اساس تکنیک SMART

رتبه‌بندی	عوامل پیشنهادی مؤثر بر تمکین مالیاتی	رتبه‌بندی	عوامل پیشنهادی مؤثر بر تمکین مالیاتی	رتبه‌بندی	
۱	فرهنگ مالیاتی در عدم تمکین	۱	وجود کنترل‌های داخلی مالی مناسب	رتبه‌بندی‌های بنگاه	
۲	اعتماد به عملکرد مأموران مالیاتی	۲	پذیرفته شده در بورس		
۳	رکود یا رونق اقتصادی	۳	کد اقتصادی		
۴	عدم شفافیت قوانین مالیاتی	۴	شرکت با درآمدهای مالیاتی معاف		
۵	عدم ثبات قوانین مالیاتی	۵	دارا بودن کارت بازرگانی		
⋮	⋮	⋮	⋮		
۹	نرخ بهره در بازار	۱۸	نوع شرکت (سهامی، تضامنی و ...)		
۱۰	میزان تورم بازار	۱۹	سابقه ثبتی شرکت		
۱۱	آزاد سازی یارانه‌ها	۲۰	محل ثبت شرکت		
۱	ارائه به موقع اظهارنامه	۱	وجود سیستم حسابرسی داخلی		رتبه‌بندی‌های صنعت
۲	دارا بودن پیش پرداخت‌ها و علی‌الحساب مالیاتی	۲	نوع فعالیت شرکت (خدماتی، تولیدی و بازرگانی)		
۳	تنوع محصولات فروش	۳	فصلی بودن فروش		
۴	میزان صادرات به خارج	۴	شرکت با رقبای زیاد		
۵	میزان واردات کالا و مواد اولیه	۱	میزان هزینه‌های مالی	رتبه‌بندی‌های مخارج	
⋮	⋮	۲	درصد هزینه‌های سربار		
۲۸	وجود تغییرات سرمایه	۳	میزان مطالبات مشکوک الوصول		
۲۹	میزان ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۴	هزینه حسابرسی و حسابداری		
۳۰	زمان پایان سال مالی شرکت	۵	هزینه مشاوره مالی و حقوقی		
۱	میزان فروش	۶	هزینه اجاره محل		
۲	سود ده بودن شرکت	۷	نسبت استهلاک به فروش		
۳	میزان سود ویژه	۸	میزان بدهی شرکت به سهامداران		
۴	نسبت بهای تمام شده به فروش	۱	تجربه حسابدار شرکت		
۵	روند سودآوری شرکت (صعودی، نزولی)	۲	عدم آشنایی مودی نسبت به قوانین مالیاتی		رتبه‌بندی‌های بی‌زروی انسانی
⋮	⋮	۳	میزان تجربه مدیر عامل		
۲۳	نسبت هزینه‌های غیر عملیاتی به عملیاتی	۴	میزان تجربه اعضای هیئت مدیره		
۲۴	بالا بودن ارزش روز شرکت نسبت به مبلغ ثبت شده	۵	سطح تحصیلات مدیر عامل		
۲۵	سود یا زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌ها	⋮	⋮		
		۲۶	اقامتگاه اعضای هیئت مدیره		
		۲۷	محلی بودن حسابدار		
		۲۸	مذهب مالکین شرکت		

منبع: نتایج تحقیق

تجربه حسابدار شرکت، عدم آشنایی مودی نسبت به قوانین مالیاتی، میزان تجربه مدیر عامل، میزان تجربه اعضای هیئت مدیره و سطح تحصیلات مدیر عامل، بیش‌ترین و اقامتگاه اعضای هیئت مدیره، محلی بودن حسابدار و مذهب مالکین شرکت کم‌ترین تأثیر را بر تمکین مالیاتی از گروه «ویژگی نیروی انسانی» شرکت دارا می‌باشند. فرهنگ مالیاتی در عدم تمکین، اعتماد به عملکرد مأموران مالیاتی، رکود یا رونق اقتصادی، عدم شفافیت قوانین مالیاتی و عدم ثبات قوانین مالیاتی بیش‌ترین تأثیر و آزاد سازی یارانه‌ها و میزان تورم بازار، کم‌ترین تأثیر را بر تمکین مالیاتی از دسته «ویژگی‌های محیطی» دارند.

در دسته «استراتژی بنگاه»، ارائه به موقع اظهارنامه، دارا بودن پیش پرداخت‌ها و علی‌الحساب مالیاتی، تنوع محصولات فروش، میزان صادرات به خارج، میزان واردات کالا و مواد اولیه و میزان سود پرداختی بیش‌ترین تأثیر و زمان پایان سال مالی شرکت، میزان ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، وجود تغییرات سرمایه و میزان دارایی‌های نامشهود شرکت کم‌ترین تأثیر را بر تمکین مالیاتی دارند. در نهایت و در دسته «ویژگی‌های عملکردی» عواملی چون میزان فروش، سود ده بودن شرکت، میزان سود ویژه، نسبت بهای تمام شده به فروش، روند سودآوری شرکت (صعودی، نزولی) و بازده سرمایه در گردش، بیش‌ترین تأثیر و سود یا زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌ها، بالا بودن ارزش روز شرکت نسبت به مبلغ ثبت شده، نسبت هزینه‌های غیر عملیاتی به عملیاتی، نسبت پوشش هزینه‌های تأمین مالی و نسبت سود غیر عملیاتی به عملیاتی هر کدام کم‌ترین تأثیر را بر تمکین مالیاتی دارند.

اشاعه و گسترش فرهنگ مالیاتی و خوداظهاری مالیاتی، تخصیص بهینه منابع، بهبود و تعالی فرآیندهای درون سازمانی و فزونی کارایی و بهره‌وری سازمان مالیاتی و همچنین رفع موانع زیربنایی و مواردی از این دست همگی بیانگر دغدغه مسئولین مالیاتی کشور و از جمله راه‌کارهای عمده در جهت نیل به اهداف طرح جامع مالیاتی (کاهش هزینه‌های عملیات، افزایش درآمدهای مالیاتی و افزایش منافع صاحبان منافع) در سازمان امور مالیاتی کشور است. بنابراین توجه به ویژگی‌هایی که همسو با موارد اشاره شده موجبات موفقیت در اجرای طرح را به دنبال داشته باشد از اهمیت بالایی

برخوردار است. اما از حیث سیاست‌گذاری، تفاوت در درجه اهمیت هر یک از موارد مذکور و به عبارتی اولویت آن‌ها نیز از اهمیتی اساسی برخوردار است. نکته‌ای که عدم توجه به آن چه بسا نتایج اجرای طرح را کمرنگ‌تر می‌نماید. بر این اساس، این بخش کوشیده است تا رتبه بندی این عوامل را مشخص نموده و در این راستا جدول (۴) رتبه‌بندی بین گروهی متغیرهای مورد بررسی را با استفاده از تکنیک اسمارت نشان می‌دهد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود از میان ویژگی‌های مورد بررسی در این مطالعه، ویژگی‌های محیطی به نحو بارزی در زمینه تأثیرگذاری بر تمکین مالیاتی از دیگر ویژگی‌ها پیشی گرفته است. به عبارتی، ویژگی‌های محیطی با داشتن درجه اهمیت (۷/۵۴) با استفاده از تکنیک اسمارت در رتبه اول قرار گرفته و این در حالی است که این مقدار در ویژگی‌های عملکردی، استراتژی بنگاه، ویژگی‌های بنگاه و ویژگی‌های صنعت که در جایگاه‌های دوم تا پنجم قرار گرفته‌اند نزدیک به یکدیگر و بین مقادیر ۶/۲۲ و ۶/۴۰ متغیر است. هم‌چنین و همان‌طور که جدول (۲) نشان می‌دهد اهمیت این ویژگی (محیطی) تا آن‌جا است که پنج ویژگی اولویت‌دار آن (فرهنگ مالیاتی در عدم تمکین، اعتماد به عملکرد مأموران مالیاتی، رکود یا رونق اقتصادی، عدم شفافیت و ثبات قوانین مالیاتی) در میان پانزده متغیر برتر از بین ۱۲۶ متغیر جای گرفته‌اند.

جدول ۴- رتبه بندی بین گروهی شاخص‌ها بر اساس تکنیک SMART

RANK	SMART	ویژگی‌های مؤثر بر تمکین مالیاتی
۱	۷.۵۴	ویژگی‌های محیطی
۲	۶.۴۰	متغیرهای عملکردی
۳	۶.۲۳	استراتژی بنگاه
۴	۶.۲۲	ویژگی‌های بنگاه
۵	۶.۲۲	ویژگی‌های صنعت
۶	۵.۷۶	ویژگی‌های نیروی انسانی
۷	۵.۴۸	ویژگی‌های مخارج

منبع: نتایج تحقیق

این یافته به صورت بارزی متمایز از رویکردی است که امروزه توسط سازمان امور مالیاتی دنبال می‌شود. چه آن‌که عمده متغیرهای مورد تأکید توسط سازمان مزبور، انجام تکالیف قانونی از قبیل ثبت نام مؤدیان مالیاتی، ارائه اظهارنامه الکترونیکی مالیاتی، ارائه اسناد، مدارک و دفاتر مالیاتی و همچنین ثبت نام مؤدیان مالیاتی بابت اخذ کد اقتصادی و مواردی از این دست است که بر اساس تقسیم بندی این مطالعه عمدتاً در حوزه ویژگی‌های بنگاه جای گرفته‌اند. این در حالی است که نتایج این پژوهش، ویژگی‌های محیطی را عمده‌ترین ویژگی مؤثر بر تمکین (عدم تمکین) مالیاتی قلمداد نموده است. بر این اساس و از حیث سیاست‌گذاری، رویکردی که می‌تواند زمینه را برای بروز سایر ویژگی‌ها نیز فراهم نماید رویکرد محیطی است و از این رو توجه به ویژگی‌های محیطی برای تمکین مالیاتی نخستین اولویت در این راستا است.

جمع‌بندی نتایج تحقیق

تضاد منافع موجود بین تولیدکنندگان واحد اقتصادی و استفاده‌کنندگان از جمله سازمان مالیاتی از اطلاعات مالی انگیزه تحریف آن توسط مدیریت را به منظور حداکثر کردن منافع واحد اقتصادی افزایش می‌دهد. این‌گونه تحریف‌ها بیش‌تر در جهت پرداخت نادرست مالیات صورت می‌گیرد. در همین راستا تأثیر سوء فرار مالیاتی و عدم تمکین مالیاتی بر کسی پوشیده نیست. در این راستا یکی از راهکارهای عمده و اساسی که اهدافی از قبیل افزایش درآمدهای مالیاتی و افزایش رضایت صاحبان منافع مالیاتی را به دنبال دارد، «انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک» است که در آن، انتخاب بر مبنای ریسک عدم تمکین مؤدیان جایگزین انتخاب تصادفی مؤدیان گردیده است. شناسایی ویژگی‌های مؤثر بر تمکین مالیاتی یکی از الزامات انتخاب یاد شده است و از این رو این مطالعه کوشیده است از میان ویژگی‌های هفت‌گانه مؤثر بر تمکین مالیاتی، اولویت آن‌ها را مشخص نماید. بر اساس نتایج این مطالعه، ویژگی‌های محیطی که در بردارنده عواملی چون (فرهنگ مالیاتی در عدم تمکین، اعتماد به عملکرد مأموران مالیاتی، رکود یا رونق اقتصادی، عدم شفافیت قوانین مالیاتی و عدم ثبات قوانین مالیاتی) می‌باشد در صدر اهمیت جای داده است. یافته‌ای که به صورت بارزی متمایز از رویکردی است که امروزه توسط سازمان امور مالیاتی دنبال می‌شود. بر این اساس و از حیث

سیاست‌گذاری، رویکردی که می‌تواند زمینه را برای بروز سایر ویژگی‌ها نیز فراهم نماید رویکرد محیطی است و از این رو توجه به ویژگی‌های محیطی برای تمکین مالیاتی نخستین اولویت در این راستا است. همچنین در ابعاد ویژگی‌های بنگاه و صنعت عواملی چون وجود کنترل‌های داخلی مالی مناسب، وجود سیستم حسابرسی داخلی، پذیرفته شدن در بورس و کد اقتصادی بیش‌ترین تأثیر بر تمکین مالیاتی در بین عوامل این گروه را دارند موضوعی که توجه به اصلاح سیستم کنترل‌های داخلی و توجه بعد نظارتی را مطرح می‌سازد.

فهرست منابع

- ۱- احمد (۱۳۹۰)، "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در شرکت‌ها (با تأکید بر مؤدیان بزرگ)"، وبلاگ حسابداری ارشد دانشگاه اصفهان، <http://jit.blogfa.com/post-1028.aspx>
- ۲- برزگری، جمال و فیض‌پور، محمدعلی (۱۳۹۱)، «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه»، مجموعه مقالات ششمین همایش مالیات.
- ۳- باقری، بهروز و عموری، مهدی (۱۳۸۸) "شناسایی و اولویت‌بندی نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات"، پژوهشنامه مالیات، شماره چهارم، (۵۲).
- ۴- رضایی، محمدقاسم و همکاران (۱۳۸۹)، «جایگاه تحول و تمکین در اصلاحات نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره نهم دوره جدید، مسلسل ۵۷.
- ۵- رضانی، سیدمهدی و همکاران (۱۳۹۲)، «حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها»، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، شماره هجدهم، سازمان امور مالیاتی کشور، ۷۶-۵۷.
- ۶- زایر، آیت (۱۳۸۸)، «جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، شماره ششم، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۵۷-۱۸۴.

- ۷- زهی، نقی و محمدخانلی، شهرزاد (۱۳۸۹)، «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی: مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی»، پژوهشنامه مالیات، دور جدید، شماره نهم، مسلسل ۵۷.
- ۸- کمالی، سعید و شفیعی، سعیده (۱۳۹۰)، «مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم، مسلسل ۵۸.
- ۹- کرمی، غلامرضا (۱۳۸۵)، «مجموعه قوانین مالیاتی»، نشر شاپور، چاپ ۱۳۸۵.
- ۱۰- ظهوریان، ابوالفضل (۱۳۸۹)، «انتخاب برای ممیزی مالیاتی بر مبنای ریسک»، پژوهشنامه مالیات، سال هجدهم، شماره ۸.
- ۱۱- خان جان، علیرضا (۱۳۸۵)، «نقش نهادهای رسمی در فرار مالیاتی (مطالعه موردی شهرستان مشهد)، مالیات و توسعه، سال اول شماره اول، ۱۹-۲۶.
- ۱۲- موسوی جهرمی، یگانه و فرهاد طهماسبی بلداجی (۱۳۸۶)، «راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راه‌کارهای جلوگیری از آن»، طرح پژوهشی، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور.
- 13- Andreoni, J. , Edvard, B. , & Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Accounting and Taxation* , Vol 3 (5).
- 14- Alm, j. , & McKee, m. (2004). Tax Compliance as a Coordination Game. *Journal of Economic Behavior and Organization* 54 (3) , 297–312.
- 15- Alm, J. , Bahl, R. , & Murray, M. (1993). Audit Selection and Income Tax Underreporting in the Tax Compliance Game. *Journal of Development Economics* 42 (1) , 1–33.
- 16- Alm, J. , Blackwell, c. , & McKee. , m. (2004). Audit Selection and Firm Compliance with a Broad-Based Sales Tax. *National Tax Journal* 57 (2) , 209–27.
- 17- Brown, R. , & Mazur, M. (2003). IRS's Comprehensive Approach to Compliance. Paper presented at National Tax Association Spring Symposium in May 2003 Washington D. C.
- 18- Johnson, S. , MxMillan, J. , & Woodruff, C. (1999). Why Do Firms Hide? Bribes and Unofficial Activity After Communism. Discussion Paper No. 2105, Center for Economic Policy Research.
- 19- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behavior*. Cambridge University Press.
- 20- Kirchler, E. , Hoelzl, E. , & Wahl, I. (2008). Enforced Versus Voluntary Compliance: The "Slippery Slop" Framework. *Journal of Economic Psychology*.

- 21- Mc, B. D. (2003). When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude In V. Bratithwate, Tax Democracy: Anderstanding Tax Avoidance and Evasion. Ashgate Publishing Ltd.
- 22- Palil, M. R. , & Ahmad, F. M. (2011). Determinants of Tax Compliance in Asia: A Case of Malaysia. Europaen Journal of Social Scieces , Volume 24, Number 1.
- 23- Pyle, D. (1991). Economics of Tax Compliance. Journal of Economic Surveys Vol. 5 , 163-198.
- 24- Treisman, D. (2000). Decentralization, Tax Evasion and "Fiscal Protection" in Federal States: A Model with Evidence from Russia. University of California, Department of Political Science , 1-54.
- 25- Trivedi, & Shehata. (2005). Attitudes, Incentives and Tax Compliance: Possible Causes of Tax Evasion. Journal of Economic Psychology, Vol. 5 , 371-384.