

شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر سطح ریسک حساسی مالیاتی در بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) در ایران

■ محمد رضا عبدی^۱

■ نگار خسروی پور^۲

■ محسن حمیدیان^۳

تاریخ دریافت: ۹۸/۸/۱۲

تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۱/۲۷

چکیده:

امروزه کسب و کارهای کوچک و متوسط نقش عمده‌ای در اقتصاد کشور ایفا می‌کنند و با توجه به ظرفیت قابل توجه این بنگاه‌ها و سهم کلان آن‌ها در میزان مالیات‌های پرداختی، فرار مالیاتی و افزایش ریسک در این بنگاه‌ها تأثیر بسزایی بر درآمدهای مالیاتی خواهد داشت، لذا برآورد و تحلیل ریسک این دسته از فعالان اقتصادی از جمله نیازهای ضروری نظام مالیاتی کشور است. این مقاله با پژوهش در سطح بنگاه‌های کوچک و متوسط کشور و بهره‌گیری از مدل ارتقاء یافته تحلیل ریسک سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بدنبال شناسایی عوامل مؤثر بر سطح ریسک حساسی مالیاتی آن بنگاه‌ها در دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۶ لغایت ۱۳۹۷ است. در راستای این تحقیق بر اساس نظرات خبرگان مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی کشور، ابتدا از تکنیک دلفی فازی و مدل پستل در شناسایی عوامل مؤثر بر سطح تمکین و روش ترکیبی فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی و روش دیمتیل در اندازه‌گیری سطح تمکین استفاده شده است. در گام بعدی، اندازه‌گیری سطح تمکین و طبقه‌بندی آنها بر حسب چهار گروه عمده از تکالیف مؤدیان مالیاتی شامل ثبت‌نام، تسلیم اظهارنامه، ارائه اسناد و مدارک و پرداخت مالیات انجام شد و در خاتمه با استخراج و شناسایی معیارهای مؤثر بر سطح ریسک مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط، نسبت به ارزیابی و اولویت‌بندی آنها اقدام گردید.

کلمات کلیدی: سطح تمکین مالیاتی، بنگاه‌های کوچک و متوسط، مؤلفه‌های ریسک مالیاتی، رویکرد تحلیلی.

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

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
hamidian_2002@yahoo.com (نویسنده مسئول)

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

۱. مقدمه

طبق مدل تمکین سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۰۴)، سازمان مالیاتی با اجرای استراتژی‌های مناسب که ترکیبی از حسابرسی مالیاتی، اعمال جرائم مالیاتی، ارائه توصیه جهت بهتر انجام دادن تکالیف توسط مؤدیان، آموزش، تغییر قوانین و مقررات، اصلاح فرایندهای کاری و غیره است، می‌تواند بر رفتار مؤدیان اثرگذار باشد. با اجرای این استراتژی‌ها، از شمار مؤدیانی که نیاز به اجرای کامل قانون یا انجام حسابرسی مالیاتی دارند، کاسته می‌شود و بدین ترتیب هزینه‌های اداری و عملیاتی سازمان کاهش می‌یابد. زیرا اجرای استراتژی حسابرسی مالیاتی برای همه مؤدیان باعث به هدر رفتن منابع سازمان و عدم استفاده بهینه از آن‌ها می‌شود. از این‌رو، باید پرونده‌های مناسبی جهت رسیدگی انتخاب و حسابرسی مالیاتی متناسب با آن‌ها نیز اجرا گردد (عرب مازار و همکاران، ۱۳۹۰، ۴۱). بی‌تردید، متناسب با سطح تمکین مؤدی، استراتژی سازمان مالیاتی در برخورد با وی نیز دچار تغییر خواهد شد، به‌گونه‌ای که هر چه مؤدی به سمت تمکین داوطلبانه تمایل نشان دهد، سازمان مالیاتی سعی خواهد کرد شرایط را به شکل مطلوب‌تری برای تمکین وی فراهم نماید. از این‌رو، هزینه‌های تمکین^۱ مؤدی نیز کاهش خواهد یافت.^۲

لذا توجه به تمکین مالیاتی، یک بازی برد-برد برای سازمان مالیاتی و مؤدی تلقی می‌گردد؛ به‌گونه‌ای که هر دو گروه می‌توانند از مزایای اصلی آن استفاده نمایند. اما لازمه برخورداری از چنین مزایایی، شناسایی عوامل مؤثر بر سطح تمکین مالیاتی و سنجش سطح تمکین بنگاه‌های کوچک و متوسط و شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر سطح ریسک حسابرسی مالیاتی است. موضوعی که تاکنون در این سازمان مورد توجه قرار نگرفته است و تحقیق حاضر درصدد است با تدوین و ارائه مدلی برای تمکین و اندازه‌گیری آن و شناسایی مؤلفه‌های مؤثر، گام مثبتی را در این مسیر بردارد.

موضوع به دلایل زیر دارای اهمیت است: براساس اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم (جدید) مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ منطبق با مواد ۹۵، ۹۷ و ۱۰۶ مؤدیان مالیاتی به سه گروه کوچک، متوسط و بزرگ تقسیم‌بندی شده‌اند. حدود ۹۰ درصد مؤدیان شامل مؤدیان کوچک و متوسط می‌باشند که از سطح تمکین متفاوتی برخوردارند تاکنون حسابرسی مالیاتی مؤدیان بر مبنای روش‌های سنتی و پرونده محور صورت گرفته و رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی به شکل یکسان و بدون در نظر گرفتن سطح تمکین و میزان ریسک مؤدیان انجام شده و به عنوان مهم‌ترین چالش نظام مالیاتی کشور تلقی می‌گردد.

همچنین سازمان می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی

۱. تعریفی که سند فورد (۱۹۹۵) از هزینه‌های تمکین ارائه کرده است از مقبولیت بیشتری در سطح بین‌المللی برخوردار است. طبق این تعریف، هزینه‌های تمکین، هزینه‌هایی هستند که مؤدیان یا اشخاص ثالث، به ویژه شرکت‌ها در مواجهه با الزامات تعیین شده برای آنها توسط یک ساختار مالیاتی مفروض، متحمل می‌شوند (استفان ریمر، ۱۹۹۶).

۲. به‌عنوان مثال مؤدی می‌تواند از تکمیل برخی از فرم‌های مالیاتی معاف شده، بخشی از جرائم مالیاتی وی مورد بخشودگی قرار گرفته و در نهایت از مزایای خوش حسابی اعطاء شده از سوی سازمان مالیاتی، برخوردار گردد.

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

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

- ۱- عوامل مؤثر بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط کدامند؟
 - ۲- مؤلفه‌های مؤثر بر سطح ریسک حساسی مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط کدامند؟
- در خصوص نوآوری پژوهشی، در این مقاله بر خلاف سایر پژوهش‌ها، محقق مطالعه خود را در حوزه خاص بنگاه‌های کوچک و متوسط انجام داده است و به شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر سطح ریسک حساسی مالیاتی به جای عوامل اثرگذار بر سطح تمکین مالیاتی پرداخته است. در این مقاله، بر اساس الگوهای برتر جهانی در زمینه شناسایی عوامل مؤثر بر سطح تمکین مالیاتی و سنجش سطح تمکین بنگاه‌های کوچک و متوسط پرداخته شده است شاخص‌های منتخب نهایی برای سنجش سطح ریسک مؤدیان بر اساس نظرات خبرگان مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق پرسشنامه و در قالب سؤالات از پیش طراحی شده انجام گرفته است.

در خاتمه با تهیه فهرست معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حساسی مالیاتی بر مبنای ریسک، در سه گروه زیر انجام شد:

۱. معیارهای اصلی حساسی مالیاتی مبتنی بر ریسک برای انتخاب اظهارنامه‌های مربوط به اشخاص حقوقی
۲. معیارهای اصلی حساسی مالیاتی مبتنی بر ریسک برای انتخاب اظهارنامه‌های مربوط به اشخاص حقیقی
۳. معیارهای منتخب مدل حساسی مالیاتی مبتنی بر ریسک مستخرج از ادبیات نظری تحقیق

۲. مبانی نظری

۲-۱. بنگاه‌های کوچک و متوسط

در ایران تعریف بنگاه‌های کوچک و متوسط از سازمانی تا سازمان دیگر متفاوت است. ارگان‌ها

و سازمان‌های مختلف هر یک بنا به مقتضیات کاری خود به تعریف و تقسیم‌بندی بنگاه‌ها از حیث بزرگی، کوچکی و متوسطی پرداخته‌اند.

تعریف بنگاه‌های کوچک و متوسط در نظام مالیاتی ایران - گروه‌بندی مودیان صاحبان مشاغل ماده ۲- صاحبان مشاغل براساس شاخص‌ها و معیارهایی از قبیل نوع و یا حجم فعالیت به شرح ذیل گروه بندی می‌شوند:

الف - حجم فعالیت:

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

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

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

ب- نوع فعالیت:

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

۱- دارندگان کارت بازرگانی (واردکنندگان و صادرکنندگان)؛ ۲- صاحبان کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی و بهره‌برداران معادن دارای جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه ذی‌ربط؛ ۳- صاحبان هتل‌های سه ستاره و بالاتر؛ ۴- صاحبان بیمارستان‌ها، زایشگاه‌ها، کلینیک‌های تخصصی؛ ۵- صاحبان مشاغل صرافی؛ ۶- فروشگاه‌های زنجیره‌ای دارای مربوط فعالیت از وزارتخانه ذی‌ربط؛

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

۲-۲. تمکین مالیاتی

تاکنون تعاریف مختلفی برای مفهوم تمکین مالیاتی بیان شده است. در این تحقیق تعریف ارائه شده برای تمکین، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل 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 مالیات طبقه بندی می شود. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند، رفتار وی به نوعی عدم تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد (خدمات درآمد داخلی آمریکا، ۱۹۹۸)^۱

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

تمکین داوطلبانه: تمکین داوطلبانه به معنی تبعیت مؤدی از قوانین و مقررات مالیاتی در راستای انجام تکالیف خود از جمله ثبت نام، نگهداری اسناد و مدارک، گزارش صحیح درآمد، تنظیم به موقع اظهارنامه و پرداخت مالیات، بدون اجبار و پیگیری‌های سازمان مالیاتی است (روث و همکاران، ۱۹۸۹).

تمکین: کریچر^۳ در تعریفی که از تمکین ارائه می دهد آن را به دو شکل تمکین داوطلبانه و تمکین اجباری طبقه بندی می شود. تمکین داوطلبانه حاصل اعتماد و همکاری میان سازمان مالیاتی و مؤدی است. به طوری که مؤدی، با تمایل و رضایت خود از دستورات عملی و رویه‌های سازمان مالیاتی پیروی می کند. اما در صورت فقدان اعتماد دو جانبه و استفاده سازمان از ابزار قدرت، تمکین اجباری مطرح می شود که در این نوع تمکین، مؤدی صرفاً از بیم تهدید، جرائم و انجام حساس‌سازی مالیاتی اقدام به تمکین می کند (کریچر، ۲۰۰۷).

هزینه‌های تمکین: تعریفی که سند فورد (۱۹۹۵) از هزینه‌های تمکین ارائه کرده است از مقبولیت بیشتری در سطح بین‌المللی برخوردار است. طبق این تعریف، هزینه‌های تمکین، هزینه‌هایی هستند که مؤدیان یا اشخاص ثالث، به ویژه شرکت‌ها در مواجهه با الزامات تعیین شده برای آن‌ها توسط یک ساختار مالیاتی مفروض، متحمل می شوند.

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

نظام‌های مالیاتی برای برخورد با رفتار عدم تمکین، متناسب با انگیزه‌های مؤدی، از استراتژی‌های گوناگونی استفاده می کنند. انگیزه مؤدیان از این نظر مورد توجه قرار می گیرد که مؤدیان یک گروه همگن نیستند و شرایط آن‌ها از یک دوره زمانی به دوره‌ای دیگر تغییر می کند. بر این اساس سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۰۴، مدلی را پیشنهاد نمود (شکل ۱) که هم‌اکنون در بیشتر سازمان‌های مالیاتی پیشرفته مورد استفاده قرار می گیرد (سازمان همکاری

1. Internal Revenue Service

2. The International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)

3. Krecher

و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۰). این مدل که در نوع خود جامع‌ترین و کامل‌ترین مدل تمکین تلقی می‌گردد، عملاً از سه بخش به شرح زیر تشکیل شده است:

الف- عوامل مؤثر بر رفتار مؤدی: همانند بسیاری از مدل‌های تمکین که پیشتر به آن‌ها اشاره گردید در این مدل ابتدا عوامل مؤثر بر تمکین که در برگیرنده هم عوامل سنتی از قبیل نرخ مالیات، نرخ جریمه و سطح درآمد مؤدی و هم عوامل مدرن از جمله متغیرهای روان‌شناختی و هنجارهای اجتماعی می‌باشد، تبیین می‌گردند. این عوامل عبارتند از متغیرهای تجاری (از قبیل ساختار، عمر و نوع فعالیت واحد تجاری، تمرکز (محلی یا بین‌المللی)، اطلاعات مالی، واسطه‌های کسب و کار و غیره)، صنعتی (مانند اندازه صنعت، شرکاء عمده در صنعت، حاشیه سود، ساختار سرمایه و هزینه، الگوهای کار، قوانین صنعت و غیره)، اقتصادی (از جمله سرمایه‌گذاری، نرخ بهره، نرخ تورم، سیستم مالیاتی، سیاست‌های دولت، اثرات بین‌المللی و غیره)، روان‌شناختی (از قبیل حرص و طمع، خطرپذیری، ترس، اعتماد، انصاف و عدالت، فرصت‌های عدم تمکین و غیره) و جامعه‌شناختی (مانند هنجارهای فرهنگی، پیشینه قومی، نوع نگرش به دولت، سن و جنسیت و سطح تحصیلات و غیره).

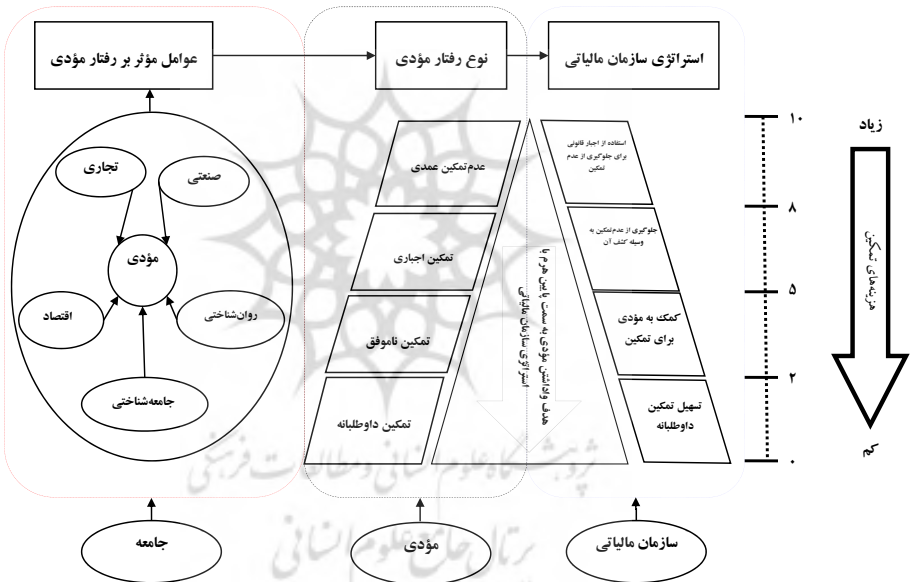
ب- نوع رفتار مؤدی: متناسب با تأثیر عوامل ذکر شده، مؤدی در مواجهه با گزارشگری مالیات، یکی از رفتارهای زیر را انتخاب خواهد نمود:

- تمکین داوطلبانه: مؤدی تمایل به انجام درست‌ترین کار دارد.
 - تمکین اجباری: مؤدی تلاش می‌کند تمکین نماید، اما همیشه این رفتار موفقیت‌آمیز نیست.
 - عدم تمکین سهوی: مؤدی عدم تمایل به تمکین مالیاتی داشته، اما اگر به وی اخطار شود، تمکین خواهد نمود.
 - عدم تمکین عمدی یا فرار مالیاتی: مؤدی تصمیم به عدم تمکین مالیاتی گرفته است.
- ج- استراتژی‌های برخورد سازمان مالیاتی:** متناسب با نوع رفتار انتخاب شده از سوی مؤدی، سازمان مالیاتی به ترتیب استراتژی‌های زیر را اتخاذ خواهد نمود:
- تسهیل تمکین داوطلبانه: در مواجهه با تمکین داوطلبانه
 - کمک به مؤدی برای تمکین: در برخورد با تمکین اجباری
 - جلوگیری از عدم تمکین به وسیله کشف آن (اخطار و تذکر بابت کشف): در مواجهه با عدم تمکین سهوی
 - استفاده از تمام ظرفیت‌های قانونی برای جلوگیری از عدم تمکین مؤدی: در برخورد با عدم تمکین عمدی.

در میان مدل‌های مختلف تمکین، مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی اولین و تنها مدلی است که اقدام به طبقه‌بندی رفتار مؤدی نموده و متناسب با این رفتار، نوع استراتژی مناسب اتخاذ شده از سوی سازمان مالیاتی برای برخورد با مؤدی را معین کرده است. لازم به ذکر است جهت اتخاذ استراتژی مناسب از سوی سازمان مالیاتی، ضروری است سطح تمکین مؤدی اندازه‌گیری گردد تا مشخص شود مؤدی در کدامیک از چهار سطح عنوان شده در مدل تمکین

قرار گرفته است. از این رو، طبق مدل، سطح تمکین مؤدی از صفر تا ۱۰ درجه‌بندی شده است، به گونه‌ای که هر چه به سمت عدد ۱۰ نزدیک‌تر می‌شویم رفتار مؤدی به فرار مالیاتی گرایش پیدا کرده و در نتیجه هزینه‌های تمکین نیز افزایش پیدا می‌نماید. به‌طور خلاصه در مدل مذکور، ابتدا عوامل مؤثر بر رفتار مؤدی که شکل‌دهنده نگرش مؤدی نسبت به نظام مالیاتی کشور ذی‌ربط هستند و بر اساس آن، مؤدی نوع رفتار خود را انتخاب می‌کند، بیان می‌شوند. بر این اساس، مؤدیان مالیاتی ممکن است در بهترین حالت، تمایل به تمکین داوطلبانه و در بدترین حالت، تصمیم به عدم تمکین عمدی داشته باشند. سپس سازمان مالیاتی از طریق اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی، با اتخاذ استراتژی‌های متنوع پاسخ مناسبی نسبت به رفتار مؤدی نشان می‌دهد.

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



۳. پیشینه پژوهش پژوهش‌های داخلی

۱. جعفری صمیمی و حمزه‌ای (۱۳۸۴) در پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی: مطالعه موردی صنف طلافروشان استان مازندران" به ترتیب عوامل ساختاری، عوامل قانونی و عوامل سازمانی به عنوان عوامل فرار مالیاتی در صنف طلافروشان استان مازندران را شناسایی کرده، که از میان متغیرهای مورد بررسی، ضعف گردش پولی کشور، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی و پیچیدگی قوانین مالیاتی به ترتیب بیشترین تأثیر را در ایجاد فرار مالیاتی

فعالان در این صنف داشته‌اند.

۲. فرهودی (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان "بررسی نقش مؤلفه‌های فرهنگ شغلی بر تمکین مالیاتی صاحبان مشاغل موضوع بند الف ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم" نشان داد عواملی از قبیل ارتقاء کارایی و تخصص ماموران مالیاتی، دانش و آگاهی و رفتار مؤدیان مالیاتی، جرائم مالیاتی، فرهنگ مالیاتی و تلقی مؤدیان از عدالت مالیاتی بر سطح تمکین مالیاتی اثرگذار هستند. ۳. زنگنه (۱۳۸۹) در "بررسی روابط متقابل اجتماعی بر سطح تمکین مؤدیان مالیاتی (مطالعه موردی استان اصفهان)" با مبنا قرار دادن مدل فورتین و دیگران (۲۰۰۷) که در بررسی تمکین مالیاتی عوامل اقتصادی و اجتماعی را توامان در نظر می‌گیرد، با بررسی داده‌های اتحادیه‌های موضوع بند ج ماده ۹۵ ق.م.ق به نتایج زیر نائل شده است:

متغیرهای نرخ مالیات، سن مؤدی، جنسیت مؤدی، متوسط نرخ مالیات سایر مؤدیان و متوسط سن سایر مؤدیان، اثر معنادار منفی بر سطح تمکین مؤدی دارند. متغیرهای متوسط عدم تمکین سایر مؤدیان، نرخ جریمه مالیاتی و احتمال حساس‌پرسی مالیاتی، اثر معنادار مثبت بر سطح تمکین مؤدی دارند.

متغیر نسبت مردان (نسبت مردان به زنان در اتحادیه مربوطه)، بر سطح تمکین مؤدی اثری ندارد.

اثر سطح درآمد مؤدی بر سطح تمکین وی مبهم است.

۴. حبیبی کمیجانی (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان «عوامل مؤثر بر ارتقاء تمکین مؤدیان مالیاتی اداره کل مالیاتی استان مرکزی» نتیجه گرفت فرهنگ مالیاتی، تشویقات و تسهیلات مالیاتی، مجازات مالیاتی، تخصص و کارایی ماموران مالیاتی، مشارکت دادن مؤدیان و توجیه آن‌ها از نحوه محاسبه مالیات در ارتقاء تمکین مالیاتی مؤثر هستند.

۵. قربانیان (۱۳۹۱) در "بررسی عوامل مؤثر بر ارتقای تمکین مالیاتی در نظام مالیات برارزش افزوده در شرکت‌های تولیدی شهرک شهید سلیمی" با مطالعه شرکت‌های تولیدی، عوامل مؤثر بر تمکین مؤدی در نظام مالیات بر ارزش افزوده را هوشمندسازی سیستم مالیاتی، ساختار سیستم مالیاتی، عدالت مالیاتی، توسعه منابع انسانی در سازمان امور مالیاتی، عوامل اجتماعی و فرهنگی، رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط ماموران و مؤدیان مالیاتی، عوامل اقتصادی، اجرای طرح تکریم ارباب رجوع، توافق و یکسان سازی مبنای محاسبه مالیات، استفاده از فناوری اطلاعات، توسعه ارتباطات و قانع نمودن مؤدیان مالیاتی و جلب اعتماد و ارتقای آن شناسایی کرده بود.

۶. هرندی سراسیابی (۱۳۹۲) در بررسی "روشهای بهبود تمکین مالیاتی" با استفاده از پرسشنامه، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را در ۴ گروه و به شرح زیر بیان کرده است:

عوامل اجتماعی (شامل کنترل مسئولین مالیاتی و جلوگیری از بروز فساد میان آن‌ها، توسعه عدالت مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی از طریق حذف اقتصاد زیرزمینی و شغل‌های کاذب، مصرف صحیح منابع مالیاتی توسط دولت و شفافیت گزارشگری در این خصوص، اطلاع رسانی مناسب توسط رسانه‌های جمعی در خصوص مالیات، متناسب سازی نرخ‌های مالیاتی با میزان

سودآوری فعالیت‌های مختلف و پرهیز از یکنواختی در نرخ‌های مالیاتی) عوامل فردی (شامل مسئولیت‌پذیری فرد در قبال جامعه، اعتقاد و اعتماد به مسئولین کشور و تقویت باورهای سیاسی و تسلط مؤدیان به قوانین مالیاتی) عوامل ساختاری (شامل التزام و احترام فرد به قوانین موضوعه، نظام جامع اطلاعات و مکانیزاسیون امور مالیاتی)

عوامل قانونی (شامل تشدید مجازات‌های مالیاتی و افزایش جرائم نقدی مالیاتی) ۷. باباجانی و باقری (۱۳۹۶) در «ارائه مدلی برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤدی مالیاتی (اشخاص حقوقی)» بر اساس پرسشنامه‌های نیمه ساختاریافته عوامل مؤثر بر سطح تمکین مالیاتی مؤدیان اشخاص حقوقی مورد شناسایی و مدلسازی قرار دادند. عوامل شناسایی شده در این تحقیق عبارتند از ویژگی‌های درآمدی، جمعیت شناختی، روان‌شناختی، فرهنگی و ...

پژوهش‌های خارجی

۱. بیکر (۱۹۶۸) در "جرم و مجازات: یک رویکرد اقتصادی" برای اولین بار با رویکردی اقتصادی، به موضوع تمکین مالیاتی پرداخت. وی روش‌شناسی اقتصادی جرم را به‌عنوان الگوی نظری ارتقای سطح تمکین مالیاتی مطرح نمود. نتایج تحقیق نشان داد که جرائم مالیاتی در افزایش سطح تمکین مؤدی و نحوه حسابرسی مالیاتی نقش اساسی ایفاء می‌نماید.

۲. آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) در "فرار مالیات بر درآمد: یک تحلیل نظری" از سلسله مطالعات مبتنی بر اقتصاد جرم، به نقش جرائم مالیاتی و حسابرسی مالیاتی در بهبود سطح تمکین مؤدی تأکید شده است.

۳. کلوت فلتر (۱۹۸۳) در تحقیق با عنوان "فرار مالیاتی و نرخ مالیات: تجزیه و تحلیل بازده" برای اولین بار در ارائه مدلی برای تمکین مالیاتی و نحوه حسابرسی مالیاتی، علاوه بر عوامل اقتصادی، به عوامل اجتماعی نیز توجه نمود.

۴. فیشر و همکاران (۱۹۹۲) در پژوهش "احتمال کشف و تمکین مالیاتی: مروری بر ادبیات" عوامل مؤثر بر تمکین شامل موارد زیر است:

متغیرهای جمعیت‌شناختی (سن، جنسیت و سطح تحصیلات).

فرصت‌های عدم تمکین (میزان درآمد، منبع درآمد و نوع حرفه).

نگرش‌ها و ادراکات (عدالت سیستم مالیاتی و تأثیر محیط).

ساختار/سیستم مالیاتی (پیچیدگی سیستم مالیاتی، احتمال کشف عدم تمکین و جرائم و نرخ‌های مالیاتی).

۵. گررخهانی (۲۰۰۲) در "بخش غیررسمی در گذار: فرار مالیاتی در یک خلاء نهادی" اثبات کرد نهادها و هنجارهای اجتماعی در افزایش سطح تمکین مالیاتی و نحوه حسابرسی مالیاتی نقش مهمی ایفا می‌نمایند.

۶. پارک و هایون (۲۰۰۳) در "بررسی عوامل تعیین‌کننده تمکین مالیات با داده‌های تجربی:

یک تجربه از کشور کره" نشان داد سطح درآمد مؤدیان بر درجه تمکین آن‌ها اثرگذار نیست. همچنین، حساسی مالیاتی و جرائم، از عوامل بسیار مهم جلوگیری از فرار مالیاتی محسوب می‌شوند که جرائم در مقایسه با حساسی مالیاتی مؤثرتر است.

۷. ریاحی بلکویی (۲۰۰۴) در "رابطه بین تمکین مالیات بین‌المللی و عوامل تعیین کننده اخلاق مالیاتی" نتایج ناشی از تحلیل داده‌های به‌دست‌آمده از ۳۰ کشور دنیا بیانگر این است که در سطح بین‌المللی، تمکین مالیاتی به‌طور قطع با میزان آزادی اقتصاد، سطح اهمیت بازار واحد تجاری و کارایی قوانین رقابتی و ارزش‌های اخلاقی مرتبط است. و در نحوه حساسی مالیاتی نقش مهمی ایفا می‌نمایند.

۸. در تحقیقی که OECD (۲۰۰۴) با عنوان "مدیریت ریسک تمکین: مدیریت و بهبود تمکین مالیات" انجام داده است عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدی شامل ویژگی‌های روان‌شناختی، جامعه‌شناختی، تجاری، اقتصادی و صنعت شناخته شده است.

۹. اسنو و وارن. جی. آر (۲۰۰۵) در پژوهش "ابهام در مورد احتمال حساسی، تمکین مالیات و رفاه مالیات دهندگان" افزایش در عدم اطمینان در رابطه با احتمال حساسی شدن، باعث کاهش رفاه و افزایش تمکین مالیاتی برای مؤدیان ابهام‌گریز می‌شود. اما از سوی دیگر باعث کاهش تمکین مالیاتی مؤدیان علاقمند به ابهام می‌شود.

۱۰. هافمن و همکاران (۲۰۰۸) در "پیش شرط‌های تمکین مالیاتی داوطلبانه: دانش و ارزیابی مالیات، هنجارها، انصاف و انگیزه برای همکاری" نشان دادند در بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، متغیرهای درونی (نظیر داشتن سطحی از دانش در زمینه قوانین مالیاتی، نگرش مؤدیان نسبت به دولت و وضع مالیات، ارزش‌های فردی، ارزش‌های اجتماعی، عدالت و همچنین تمایلات انگیزشی) به اندازه متغیرهای بیرونی (نظیر نرخ مالیات، میزان درآمد مشمول مالیات مؤدی، احتمال حساسی مالیاتی و به خصوص جرائم مالیاتی) بااهمیت است.

۱۱. ا. آلابده و همکاران (۲۰۱۱) در کاری با عنوان "آیا قومیت در رفتار تمکین مالیات دهندگان یک فرد اهمیت دارد؟: شواهد تجربی نیجریه" به بررسی اثر تنوع قومیت (از بعد نژاد و مذهب) بر رفتار تمکین مؤدیان در کشور نیجریه پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان دهنده تفاوت بسیار زیاد رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی در بین نژادهای مختلف در جامعه‌ای است که به شدت از این نظر تنوع در آن زیاد است. اما تفاوت رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی در بین مذاهب مختلف، قابل توجه و بااهمیت نمی‌باشد.

۴. روش پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، کاربردی است. همچنین از نظر ماهیت و روش، تحقیق توصیفی-تحلیلی است. تحقیق ما از نظر هدف تحقیق چون بر اساس اطلاعاتی است که از سازمان مالیاتی و افراد متخصص در این زمینه گردآوری می‌شود و نتایج آن در حوزه عمل قابل استفاده خواهد بود جزء گروه پژوهش‌های کاربردی طبقه‌بندی می‌شود. این پژوهش از نظر هدف پژوهش در

گروه پژوهش‌های تحلیلی-توصیفی طبقه‌بندی می‌گردد و به دلیل اینکه ارتباط بین چند متغیر را مورد بررسی قرار می‌دهد از نوع همبستگی است. روش گردآوری داده‌ها منطبق با الگوی میدانی است که برای تدوین ادبیات موضوع از روش کتابخانه‌ای و اسناد کاوی، و برای جمع‌آوری داده‌های مدل و تحلیل آن از طریق پرسشنامه استفاده می‌شود. بنابراین مصاحبه و پرسشنامه جزء ابزارهای مهم این پژوهش هستند. مهم‌ترین ابزار این تحقیق اطلاعات جمع‌آوری شده از اظهارنامه‌های مالیاتی و سازمان مالیاتی و افراد متخصص سازمان مالیاتی و خبرگان جامعه حسابداران رسمی ایران است.

مراحل انجام تحقیق شامل ۴ گام کاری زیر می‌باشد:

- (۱) شناسایی عوامل مؤثر بر سطح تمکین مالیاتی مودبان از طرق روش دلفی در طراحی مدل اولیه
- (۲) آزمون روابط میان متغیرهای مستقل و وابسته شناسایی شده با بهره‌گیری از تکنیک مدل‌یابی معادلات ساختاری و آزمون روابط همبستگی میان متغیرها با استفاده از نرم افزار
- (۳) اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی با استفاده از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی
- (۴) شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر سطح حساس‌رسی مبتنی بر ریسک یا استفاده از روش تحلیلی توصیفی پرسشنامه‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، با طراحی ۴ نوع پرسشنامه به شرح زیر:

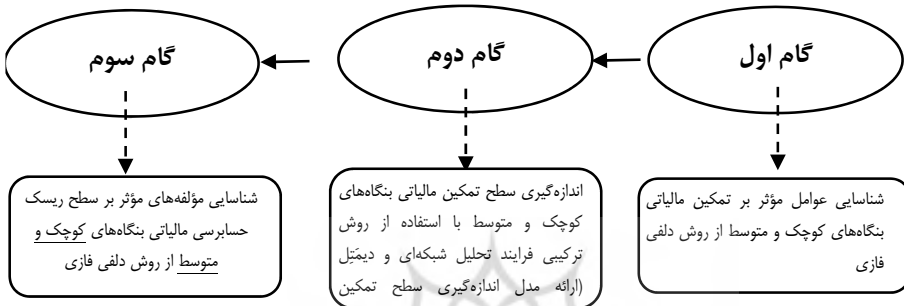
- (الف) شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین بنگاه‌های کوچک و متوسط
 - (ب) شناسایی درجه اهمیت مؤلفه‌های مؤثر بر سطح تمکین نسبت به یکدیگر
 - (ج) شناسایی اثرات متقابل میان مؤلفه‌های سطح تمکین و اندازه‌گیری سطح تمکین
 - (د) شناسایی معیارهای مؤثر بر سطح حساس‌رسی مالیاتی بر مبنای ریسک و در پایان با استفاده از تکنیک‌های تحلیل آماری متناسب در هر پرسشنامه اقدام گردید.
- در ابتدا، مراحل تکنیک دلفی فازی و مدل پستل در شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی استفاده شد. سپس به منظور اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی مؤدبان، مراحل اجرای روش ترکیبی فرایند تحلیل شبکه‌ای فازی و روش دیمتل مورد بحث قرار گرفته و با بیان شیوه استخراج وزن قطعی و نرمال شده هر یک از شاخص‌های تحقیق، در نهایت مدل اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی مؤدبان ارائه شده است.

در گام دوم، ابتدا به طبقه‌بندی مودبان بر اساس معیارهای گوناگون از جمله طبقه‌بندی بر اساس مفاد قانون مالیاتها، اندازه مؤدبان، نوع صنعت و فعالیت، وضعیت حساس‌رسی و...؛ و در ادامه به استخراج معیارهای اولیه مؤثر بر ریسک حساس‌رسی مالیاتی پرداخته شد. سپس با تهیه فهرست معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حساس‌رسی مالیاتی بر مبنای ریسک اقدام شد.

همانگونه که پیش‌تر مورد اشاره قرار گرفت در میان مدل‌های مختلف تحلیل ریسک حساس‌رسی مالیاتی، مدل تحلیل ریسک سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۰۴) از جمله مدل‌های جامع و کامل تحلیل ریسک در نظام‌های مالیاتی پیشرفته است. لذا در این تحقیق به منظور تدوین مدل

اولیه متناسب با شرایط محیطی حاکم بر کشور، مدل مزبور با شناسایی مؤلفه‌های بومی مؤثر بر سطح ریسک حساس‌رسی در نظام مالیاتی ایران مورد استفاده قرار گرفت و در خاتمه با استخراج و شناسایی معیارهای مؤثر بر سطح ریسک مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط، نسبت به ارزیابی و اولویت‌بندی آنها اقدام گردید.

شکل شماره ۲: فرایند انجام کار



۵. جامعه تحقیق

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

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

۶. یافته‌ها

همانگونه که ذکر شد این پژوهش طی ۳ مرحله یا گام کاری انجام شده است که در مقاله حاضر، ضمن مروری مختصر بر گام‌های اول و دوم و بیان نتایج حاصل شده در هر گام، با تمرکز و تشریح مبسوط گام سوم، به نتایج حاصل از بررسی مؤلفه‌های مؤثر بر سطح ریسک حساس‌رسی مالیاتی مبتنی بر ریسک پرداخته است.

بخش اول: شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

به منظور تعیین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، نخست پس از انجام مطالعات اکتشافی و بررسی پژوهش‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی انجام شده و نیز با در نظر گرفتن شرایط محیطی

1. Purposive sampling

و الگو قرار دادن مدل تمکین عوامل مؤثر بر سطح تمکین به شرح جدول زیر استخراج گردید.
 جدول شماره ۱: شاخصهای مؤثر بر تمکین

مؤلفه	نام شاخص	نماد شاخص
سیاسی	افزایش میزان مشارکت مردم در انواع تصمیم‌گیری‌های مقامات اجرایی	P11
	آگاهی اқشار مختلف جامعه از نحوه مصرف درآمدهای حاصل از مالیات	P12
	اعتقاد و اعتماد به مسئولین کشور	P13
اقتصادی	سیاست‌های اقتصادی دولت	P21
	روند صعودی نرخ تورم	P22
	افزایش نرخ بهره	P23
	افزایش نرخ تعرفه واردات انواع کالاها و خدمات	P24
	کاهش سطح درآمد واقعی	P25
	افزایش نرخ مالیات	P26
	بهبود فرهنگ مالیاتی	P31
اجتماعی	احساس مسئولیت مؤدیان نسبت به تکالیف مالیاتی خود	P32
	پابندی فرد به مبانی دینی، آموزه‌ها و عقاید شرعی	P33
	عدم اعتقاد به بالا بودن سطح فساد مالی و اداری	P34
	توزیع عادلانه وجوه مالیاتی در سطح جامعه	P35
	استفاده از خدمات مشاوران رسمی مالیاتی و حسابداران رسمی	P36
	افزایش نرخ مالیات بر واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست	P41
محیط زیست	افزایش نرخ مالیات بر تولید محصولات مضر (سیگار، نوشابه و ...)	P42
	اعطای مشوق‌های مالیاتی به واحدهای تولیدی استفاده‌کننده از انرژی‌های پاک	P43
تکنولوژی	بهبود قابلیت‌های اجرایی و استفاده از فناوری اطلاعات توسط سازمان مالیاتی	P51
	دسترسی آسان مؤدیان به امکانات نرم‌افزاری و سخت‌افزاری	P52
	وجود بستر مناسب سیستم‌های اطلاعاتی (پایگاه داده) توسط سازمان مالیاتی	P53
	روند ساده سازی فرایندهای سازمان و مکانیزه کردن آنها	P54

P61	عدم افزایش نامناسب نرخ‌های مالیاتی	قانونی
P62	اعطای معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی	
P63	افزایش ضمانت‌های اجرایی مالیاتی	
P64	عدم پیچیدگی قوانین و سیستم مالیاتی	

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

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

- ۱- آیا ویژگی‌های سیاسی بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
- ۲- آیا ویژگی‌های اقتصادی بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
- ۳- آیا ویژگی‌های اجتماعی بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
- ۴- آیا ویژگی‌های محیط زیست بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
- ۵- آیا ویژگی‌های تکنولوژی بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟
- ۶- آیا ویژگی‌های قانونی بر سطح تمکین مالیاتی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs)، مؤثر است؟

طبق نتایج حاصل شاخصهای روند ساده سازی فرایندهای سازمان و مکانیزه کردن آنها، استفاده از خدمات مشاوران رسمی و عدم اعتقاد به بالا بودن سطح فساد مالی و اداری رد شده‌اند و بقیه پذیرفته شده‌اند.

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

گام اول: شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر در اندازه‌گیری عدم تمکین مؤدی

این مؤلفه‌ها و زیرشاخص‌ها از طریق مطالعه کتابخانه بدست آمده است.

جدول شماره ۲: فهرست مؤلفه‌ها و شاخصهای تحقیق در اندازه‌گیری سطح تمکین مالیاتی

S11	ثبت نام نکردن به موقع مؤدی در سیستم مالیاتی بابت مالیات عملکرد طبق قانون مالیاتهای مستقیم	عدم ثبت نام مؤدی	C1
S12	عدم ثبت نام به موقع مؤدی در نظام مالیات بر ارزش افزوده		
S21	تسلیم نکردن اظهارنامه مالیاتی (موضوع ماده ۱۱۰ ق.م.م. به صورت الکترونیکی و عدم پرداخت مالیات ابرازی آن در موعد مقرر قانونی	عدم تهیه و تسلیم اظهارنامه	C2
S22	عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی فصلی (موضوع ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده) به صورت الکترونیکی و عدم پرداخت مالیات ابرازی آن در موعد مقرر قانونی		
S31	پرداخت نکردن بدهی مالیات قطعی و جرائم مربوطه در موعد مقرر قانونی به صورت الکترونیکی	عدم پرداخت بدهی مالیاتی	C3
S32	عدم پرداخت مالیات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده و جرائم مربوطه در موعد مقرر قانونی		
S33	عدم پرداخت مالیات نقل و انتقال املاک و سرقفلی		
S34	پرداخت نکردن مالیات نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه		
S35	عدم پرداخت حق تمبر موضوع ماده ۴۸ ق.م.م.		



S41	عدم رعایت مفاد آیین نامه تحریر دفاتر موضوع ماده ۹۵ ق.م.م	عدم گزارش صحیح بدهی مالیاتی	C4
S42	ارائه نمودن اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر قانونی (ماده ۱۵ آیین نامه موضوع ماده ۹۵ ق.م.م و تبصره ۳ ماده ۱۸۱ و ماده ۲۲۹ ق.م.م)		
S43	تسلیم نکردن اسناد و مدارک و دفاتر در موعد مقرر قانونی (موضوع ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده)		
S44	وجود هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی در محاسبه درآمد مشمول مالیات (موضوع مواد ۱۴۷، ۱۴۸ و ۱۴۹ ق.م.م)		
S45	کتمان درآمد از سوی مؤدی در باب مالیات عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده		
S46	استنکاف مؤدی از دریافت اوراق مالیاتی اِبلّاغی		
S47	اعمال نادرست معافیت‌های مالیاتی در محاسبه درآمد مشمول مالیات از سوی مؤدی		
S48	محاسبه نادرست اعتبار مالیاتی در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده		
S49	عدم تسلیم فهرست حقوق و دستمزد به صورت الکترونیکی و عدم پرداخت مالیات آن در موعد مقرر قانونی		
S410	ارائه نکردن فهرست پرداخت‌های مشمول مالیات تکلیفی و پرداخت مالیات متعلق در موعد مقرر قانونی		
S411	ارسال نکردن فهرست معاملات فصلی موضوع ماده ۱۶۹ ق.م.م به صورت الکترونیکی به سازمان مالیاتی		
S412	استفاده از از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود		

برای محاسبه مقدار (وزن) قطعی شاخص فازی استفاده شده است. برای تاثیرات میان شاخصها با استفاده از تکنیک دی متل فازی مورد سنجش قرار گرفته و در نهایت وزنها حاصل از تکنیکهای مذکور با یکدیگر تلفیق شده و از طریق تشکیل سوپرماتریس در نرم افزار Super Decision وزن قطعی هر شاخص تعیین شده است. برای محاسبه مقدار قطعی هر شاخص نرم افزار در مدل ترکیبی‌ای آن پی و دی متل فازی مراحل زیر طی شده است که نتایج حاصل از هر مرحله در مدل ترکیبی شرح ذیل ارائه می‌گردد:

لازم به ذکر است که در این تحقیق برای مقایسه زوجی عناصر مدل از مقیاس نه درجه ساعتی استفاده شده است.

مرحله اول: اولویت بندی مؤلفه‌های مدل از طریق مقایسه زوجی با استفاده از تکنیک فازی ای ان پی

به منظور مقایسه مؤلفه‌های مدل براساس هدف بصورت زوجی، پرسشنامه توزیع گردید. ابتدا دیدگاه خبرگان با طیف نه درجه ساعتی گردآوری و سپس نظرات خبرگان فازی سازی گردید.

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

همانطور که پیشتر بیان شد به منظور اندازه‌گیری سطح تمکین از تکنیک ایان پی فازی استفاده می‌شود. در اینجا ۴ مؤلفه با ۲۱ شاخص داریم. در زیر همانند محاسباتی که برای مؤلفه‌ها داشتیم، محاسبات برای شاخصهای داخل خوشه نیز انجام می‌شود.

(الف) تعیین وزن قطعی و نرمال شاخص‌های مؤلفه عدم ثبت نام مؤدی

(ب) تعیین وزن قطعی و نرمال شاخص‌های عدم تهیه و تسلیم اظهار نامه

(ج) تعیین وزن قطعی و نرمال شاخص‌های عدم پرداخت بدهی مالیاتی

(د) تعیین وزن قطعی و نرمال شاخص عدم گزارش صحیح بدهی مالیاتی

مرحله سوم: شناسایی روابط درونی میان مؤلفه‌های مدل با استفاده از تکنیک فازی دی مثل

در این پژوهش، نظر به اثرگذاری و اثرپذیری متقابل میان مؤلفه‌ها و شاخصهای تمکین از روش فازی دی مثل برای شناسایی نوع رابطه استفاده شده است. نتایج نشان داد مؤلفه عدم ثبت نام مؤدی دارای بیشترین تأثیر بر سایر مؤلفه‌ها بوده و از این رو در اولویت نخست قرار دارد. مؤلفه‌های عدم تهیه و تسلیم اظهارنامه، عدم گزارش صحیح بدهی مالیاتی و عدم پرداخت بدهی مالیاتی به ترتیب در اولویت‌های دوم تا چهارم قرار گرفته‌اند. بنابراین مؤلفه عدم پرداخت بدهی مالیاتی دارای کمترین تأثیر بر مؤلفه‌های دیگر می‌باشد.

بنابراین مؤلفه‌های عدم ثبت نام مؤدی و عدم تهیه و تسلیم اظهارنامه به عنوان مؤلفه‌های علت و تاثیرگذار و همچنین مؤلفه‌های عدم گزارش صحیح بدهی مالیاتی و عدم پرداخت مالیات به عنوان مؤلفه‌های معلول و تأثیر پذیر تلقی می‌گردند.

محاسبه مقدار سطح عدم تمکین هر مؤدی در این گام، مقدار سطح عدم تمکین هر

مؤدی حاصل می‌گردد. درحقیقت مقدار سطح عدم تمکین یک مؤدی خاص برای یک دوره مالیاتی خاص می‌باشد که از طریق جمع مقدار عددی استاندارد شاخصهایی که در دوره مالیاتی مذکور در مورد مؤدی مصداق پیدا می‌کند، محاسبه می‌گردد. این گام زمانی طی می‌گردد که قرار باشد مدل اندازه‌گیری این تحقیق در عمل بکارگرفته شود. برای پیاده‌سازی این مدل در عمل، کافی است اطلاعات پرونده مؤدی در هر سال مالیاتی، در دسترس سازمان امور مالیاتی کشور قرار گیرد.

جدول شماره ۳: تعیین طبقات نوع رفتار مؤدی برای تمکین

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

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

در این مرحله، شناخت معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حساسی بر مبنای ریسک اظهارنامه‌های مالیاتی بر اساس:

- نظر خبرگان مالیاتی و دانش داخلی و تجربیات حساسی‌های مالیاتی و مالی خبرگان
 - شاخص‌های مورد استفاده در سایر کشورها (ادبیات تحقیق).
 - برخی از متون ادبیات داخلی حساسی مالی که بر حساسی مبتنی بر ریسک اشاراتی دارند مانند استانداردهای حساسی (نشریه ۱۲۴ سازمان حساسی) و دستور العمل حساسی با نگرش به مدیریت ریسک حساسی (نشریه ۱۵۰ سازمان حساسی).
 - مجموعه قوانین مالیاتهای مستقیم
 - دستور العمل حساسی مالیاتی
 - مندرجات اظهارنامه‌های مالیاتی و اجزای تشکیل دهنده مالیات
 - جدول ضرایب مالیاتی
- انجام شده است. در اجرای این مرحله انجام مصاحبه و تکمیل پرسشنامه توسط ۷۵ نفر از خبرگان مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی، با استفاده از روش دلفی و تحلیل توصیفی انجام گردید. روش انجام این مرحله و گام‌های مربوطه به شرح زیر است:
- گام ۱: شناسایی نحوه تفکیک مؤدیان - وضعیت فعلی (از طریق مطالعات کتابخانه‌ای)
- گام ۲: شناسایی اولیه معیارهای مؤثر بر انتخاب اظهارنامه‌های مبتنی بر ریسک بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای
- گام ۳: اخذ نظر خبرگان منتخب راجع به معیارهای مؤثر بر انتخاب اظهارنامه‌ها با ابزار مصاحبه / پرسشنامه / تکنیک دلفی
- گام ۴: اخذ نظر خبرگان منتخب راجع به نحوه تفکیک مؤدیان با مصاحبه / تکنیک دلفی
- گام ۵: جمع بندی نظرات خبرگان منتخب با استفاده از تکنیک دلفی / تحلیل‌های توصیفی
- گام ۶: غربال‌سازی اولیه معیارها بر اساس نظر خبرگان
- گام ۷: ارزیابی قابلیت اخذ اطلاعات مربوط به معیارهای منتخب بر اساس نظر خبرگان با ابزار

پرسشنامه/ تحلیل‌های توصیفی

گام ۸: تدوین معیارهای مؤثر بر انتخاب اظهارنامه‌های مبتنی بر ریسک با ابزار میکرو سافت ویزو و ورد، انجام شد.

در گام اول با «عنوان شناسایی نحوه تفکیک مؤدیان»، معیارها (مفروضات) تعیین اینکه پایه‌های مالیاتی یا اجزای آن در محدوده تحقیق به شرح زیر مورد تاکید قرار گرفت:

- معیارهای از پیش تعیین شده (قوانین و مقررات مالیاتی) وجود داشته باشد.
- ادعا (ارائه اظهارنامه) توسط مؤدی انجام شود.
- ادعا (اظهارنامه) حاوی ابراز مبلغ مالیات توسط مؤدی باشد.
- معافیت کلی و عام نداشته باشد.
- جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد، میسر و اقتصادی (به صرفه) باشد.
- اطلاعات لازم برای قضاوت در خصوص مهم بودن آن پایه مالیاتی وجود داشته و آن پایه مالیاتی با اهمیت باشد (سطح اهمیت عبارت است از بیش از ۵ درصد بودن آن منبع مالیاتی نسبت به جمع درآمدهای مالیاتی)
- انباشت سوابق و تجربیات بومی در حدی که بتوان از آنها شاخص‌های ریسک را استخراج کرد.

در گام دوم، نسبت به تهیه فهرست اولیه‌ای از معیارهای مؤثر بر انتخاب برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای ریسک اقدام شده است. به علاوه هدف نهایی این گام تدوین پرسشنامه جهت اخذ نظرات خبرگان مالیاتی در گامهای بعدی تحقیق در قالب سؤالات از پیش طراحی شده است.

در گام سوم، خبرگان مالیاتی در دو دسته مورد توجه قرار گرفته‌اند: گروه اول خبرگان مالیاتی دستگاه مالیاتی و گروه دوم اعضای با تجربه جامعه حسابداران رسمی: طی مصاحبه با خبرگان منتخب، معیارهای مناسب در انتخاب اظهارنامه‌های مالیاتی برای انجام حسابرسی مالیاتی بر مبنای ریسک، در ارتباط با اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی توسط آنان بشرح زیر مطرح گردید:

نوع صنعت یا فعالیت	حساب‌های بانکی	عدم تغییر ممیز طی سنوات گذشته
عدم حسابرسی صورت‌های مالی	اطلاعات مقداری مصرف انرژی	میزان مالیات تکلیفی
اندازه برحسب درآمد	سنوات عدم حسابرسی مالیاتی	سنوات فعالیت
سوابق تشخیص	مغایرت با آمار صادرات و واردات (گمرکات)	میزان معافیت‌ها و بخشودگی‌ها
عدم حسابرسی مالیاتی	ترکیبی بودن منابع درآمدی	وجود تعدیلات سود و زیان سنواتی
نسبت‌های مالی	Holding بودن یا فرعی بودن	جایگاه آن صنعت در اقتصاد کشور و GNP

ترکیب سهامداران	وجود شعب و نمایندگی	جایگاه آن واحد در آن بخش از اقتصاد
اندازه	فعالیت در حوزه‌های متنوع	میزان هزینه‌های غیرقابل قبول سالهای قبل
تعداد پرسنل	اعتبار حسابرس	ترکیب مدیریت
اندازه برحسب دارایی‌ها	عدم وجود حسابرسی داخلی	میزان هزینه‌ها
مقایسه و اطلاعات برون سازمانی	وارد کنندگان	میزان سرمایه
عدم انجام تکالیف قانونی	کم بودن سود به فروش نسبت به متوسط صنعت	تسهیلات مالی
روندهای مالی	زیان سنواتی متوالی	نوع اظهارنظر حسابرسان
فعال بودن حساب شرکاء	میزان واردات	تغییرات مدیریت

جمع‌بندی معیارهای معرفی شده توسط خبرگان در مصاحبه‌ها

معیارهای مربوط به اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی	
معیارها با اجماع $\frac{2}{3}$ و بیشتر خبرگان	معیارها با اجماع کمتر از $\frac{2}{3}$ و تا ۵۰ درصد خبرگان
نوع صنعت یا فعالیت	عدم انجام حسابرسی مالیاتی
	سوابق تشخیص
اندازه برحسب درآمد (فروش و درآمدهای اصلی)	نسبت‌های مالی
	ترکیب سهامداران
	میزان درآمد
عدم حسابرسی صورتهای مالی	سطح زیر بنا (متراژ محل کسب)
	نوع شغل یا فعالیت

نحوه گروه‌بندی پاسخ‌های دریافتی پرسشنامه‌ها

پاسخ‌های واصله به ترتیب زیر گروه بندی شده است:

۱. پرسش‌هایی که موضوع آنها اخذ نظر خبرگان در خصوص بازه زمانی شاخص‌ها بودند با علامت اختصاری **TIME** مشخص شدند تا جداگانه تحلیل شوند.
۲. پرسش‌هایی که خبرگان محترم در پاسخ به آنها دارای اجماع $\frac{2}{3}$ و بیشتر بودند با علامت اختصاری **A** مشخص شدند.
۳. پرسش‌هایی که خبرگان محترم در پاسخ به آنها دارای اجماع کمتر از $\frac{2}{3}$ تا ۵۰ درصد بودند

۴. با علامت **B** مشخص شدند. پرسش‌هایی که خبرگان محترم از دستگاه مالیاتی در پاسخ به آنها دارای اجماع ۵۰ درصد و بیشتر داشته‌اند با علامت **T** مشخص شدند (خبرگان از جامعه حسابداران رسمی ایران اجماع نظر نداشتند).
 ۵. پرسش‌هایی که خبرگان محترم از جامعه حسابداران رسمی در پاسخ به آنها دارای اجماع ۵۰ درصد و بیشتر داشته‌اند با علامت **P** مشخص شده‌اند (خبرگان از دستگاه مالیاتی اجماع نظر نداشتند).
 ۶. پرسش‌هایی که اجماع خبرگان از جامعه حسابداران رسمی با اجماع خبرگان از دستگاه مالیاتی با یکدیگر متفاوت است با علامت **TP** مشخص شدند.
 ۷. پرسش‌هایی که موضوع آنها اخذ قضاوت خبرگان در خصوص موضوعاتی نظیر سطح اهمیت، بدیل هزینه فرصت و رابطه بین ریسک فرار مالیاتی با مراحل تشخیص بوده است با علامت **G** مشخص شدند.
 ۸. پرسش‌هایی که در گروه بندیهای ۷ گانه فوق قرار نگرفته‌اند و فاقد اجماع خبرگان هستند با علامت **F** مشخص شدند.
- توضیح اینکه برای سؤالات گروه ۱ (TIME) و گروه ۷ (G) طبقه‌بندی پاسخ‌ها به سه گروه (گزینه‌های ۱ و ۲ حاوی پاسخ خیلی کم و کم و گزینه ۳ پاسخ تا حدودی و گزینه‌های ۴ و ۵ پاسخ زیاد و خیلی زیاد) ضرورت نداشت و تحلیل توصیفی آلفا جداگانه بیان می‌گردد.

خلاصه گروه‌بندی پاسخ‌های دریافتی

اولویت اول - در ارتباط با اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی

شماره ترتیب	علامت اختصاری	تعداد (فراوانی)	درصد
۱	TIME	۷	۵/۳
۲	A	۵۳	۳۹/۸
۳	B	۴۸	۳۶/۱
۴	T	۶	۴/۵
۵	P	۷	۵/۳
۶	G	۱	۰/۷
۷	TP	۷	۵/۳
۸	F	۴	۳
		۱۳۳	۱۰۰

گام چهارم: طبقه‌بندي نظر خبرگان منتخب راجع به نحوه تفکيک موديان با مصاحبه / تکنیک دلفی

طبقه‌بندي پاسخ‌هاي دريافتي به سؤالات پرسشنامه‌ها و نيز آمار پاسخ‌هاي دريافتي به ترتيب پرسش‌ها و به تفکيک اولويت‌ها، همچنين حاصل مصاحبه‌هاي انجام شد. در اين گام اقدامات زير انجام شده است:

۱. نظر خبرگان در خصوص طبقه‌بندي و تفکيک موديان اشخاص حقيقي
۲. نظر خبرگان در خصوص طبقه‌بندي و تفکيک موديان اشخاص حقيقي
۳. امتياز ريسک فرار مالياتي اشخاص حقيقي حسب نظر خبرگان منتخب براساس نوع صنعت يا فعاليت
۴. امتياز ريسک فرار مالياتي اشخاص حقيقي حسب نظر خبرگان منتخب براساس نوع صنعت يا فعاليت

گام پنجم: جمع‌بندي و تحليل نظرات خبرگان منتخب

۱. جمع‌بندي نظر خبرگان در خصوص طبقه‌بندي موديان اشخاص حقيقي

طبقه‌بندي موديان براساس وضعيت حسابرسي آنها

در سؤالات بخش يکم پرسشنامه ابتدا اين پرسش را مطرح کرديم که آيا خبرگان وضعيت حسابرسي را معيار اصلي در انتخاب براي حسابرسي مالياتي مي‌دانند که با اجماع ۲/، آنان گزینه‌هاي زياد و خيلي زياد را انتخاب کردند و ۲۳ درصد تا حدودي موافق بودند و هيچ مخالفی نداشت. بنابراین تفکيک اصلي، در طبقه‌بندي موديان از منظر خبرگان، وضعيت حسابرسي آنها مي‌باشد.

به علاوه با نگاهی گذرا به سؤالات ۲ تا ۵ بخش اول پرسشنامه مي‌توان چنين نتيجه گرفت که به نظر خبرگان:

۱. وجود حسابرسي داخلي قابليت اعتماد به اطلاعات ارائه شده را افزايش مي‌دهد لذا موديان را مي‌توان به دو گروه موديانی که واحد حسابرسي داخلي دارند و موديانی که واحد حسابرسي داخلي ندارند طبقه‌بندي کرد.
 ۲. وجود صورتهای مالی حسابرسي شده توسط اعضای جامعه حسابداران رسمي، قابليت اعتماد اطلاعات موديان را بيشتر مي‌سازد. بنابراین موديان را مي‌توان به دو گروه موديان دارای گزارش حسابرسي مالی و موديان فاقد گزارش حسابرسي مالی طبقه‌بندي نمود. اما موديانی که گزارش حسابرسي مالی دارند را نيز مي‌توان به چهار گروه بر حسب نوع اظهارنظر حسابرسي مستقل آنها و به ترتيب زير طبقه‌بندي کرد.
- گزارشات حاوی:

- ۱- اظهار نظر مقبول
- ۲- اظهار نظر مشروط
- ۳- اظهار نظر مردود
- ۴- عدم اظهار نظر

۳. حسابرسی مالیاتی مودیان توسط مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی موجب اعتبار زیاد یا خیلی زیاد اظهارنامه و اطلاعات مأخوذه از مودیان می‌شود. اما اگر حسابرسی مالیاتی توسط شاغلان انفرادی عضو جامعه حسابداران رسمی انجام شده باشد تا حدودی موجب اعتبار اظهارنامه و اطلاعات مأخوذه خواهد بود ولی اعتبار گزارشات حسابرسی مالیاتی شاغلین انفرادی عضو جامعه، از گزارشات حسابرسی مالیاتی مؤسسات عضو جامعه، کمتر است.

طبقه‌بندی مودیان بر حسب نوع صنعت یا فعالیت

در پاسخ به سوالات بخش هفتم پرسشنامه، ۶۲ درصد خبرگان به طور کلی با دخالت دادن نوع صنعت یا فعالیت در انتخاب برای حسابرسی مالیاتی در حد زیاد و خیلی زیاد و ۳۸ درصد تا حدودی، موافق هستند و مخالفی ندارد. به عبارت دیگر خبرگان طبقه‌بندی مودیان بر حسب موضوع فعالیت را تأیید نموده‌اند.

اما در خصوص نحوه طبقه‌بندی مودیان بر حسب موضوع فعالیت مندرج در دفترچه تعیین ضرائب مالیاتی تشخیص علی‌الراس، خبرگان از دستگاه مالیاتی تا حدودی آن را مناسب می‌دانند و خبرگان از جامعه حسابداران رسمی در حد زیاد و خیلی زیاد موافق آن هستند. مصاحبه‌های انجام شده حکایت دارد که برای کوتاه مدت، اکثر خبرگان با این نحوه طبقه‌بندی موافقت دارند اما ضرائب را عادلانه نمی‌دانند و یا معتقدند باید تحقیق و تجدید نظرهایی هم انجام شود.

طبقه‌بندی مودیان بر حسب اندازه

خبرگان برای این نوع طبقه‌بندی، اعتبار و مناسبت زیادی قائل شدند. مناسب بودن طبقه‌بندی بر حسب اندازه هیچ مخالفی نداشت، ۸۳ درصد در حد خیلی زیاد و زیاد و بقیه هم تا حدودی آن را مناسب می‌دانند.

اما اینکه مبنای سنجش اندازه چه باشد، جمع دارایی‌های مؤدی، جمع درآمدها، میانگین جمع دارایی‌ها و درآمدها و تعداد پرسنل - همگی نظر مساعد خبرگان را به همراه داشته است.

۲. جمع‌بندی نظر خبرگان در خصوص طبقه‌بندی مودیان اشخاص حقیقی

طبقه‌بندی بر حسب اندازه

۷۷ درصد خبرگان در حد زیاد و خیلی زیاد و بقیه تا حدودی با اندازه به عنوان معیار اصلی

برای اشخاص حقیقی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم موافق بودند و هیچ مخالفی نداشت. به عبارت دیگر طبقه‌بندی برحسب اندازه اجماع $\frac{2}{3}$ خبرگان را همراه دارد. جداکردن مودیان دارای اندازه کوچک و متوسط و اخذ مالیات آنها از طریق توافقات صنفی نیز با نظر خبرگان مطابقت دارد و ۶۲ درصد آنها در حد زیاد و خیلی زیاد به این موضوع نظر مساعد دارند. در جدول زیر مبانی سنجش اندازه و جمع‌بندی انتخاب یا عدم انتخاب آنها از منظر خبرگان خلاصه شده است.

رتبه برحسب میانگین	مبانی سنجش اندازه	انتخاب شده	انتخاب نشده
۱	جمع درآمدهای مؤدی	✓	
۲	ارزش روز دارائیهای مربوط به فعالیت شغلی مؤدی	✓	
۳	میانگین درآمدها و ارزش روز دارایی‌ها	✓	
۴	تعداد پرسنل مؤدی	✓	
۵	ارزش حق واگذاری محل کسب		✓
۶	مساحت محل کسب		✓

توضیحاً مبانی مذکور در صورت احراز نظر خبرگان در حد ۵۰ درصد و بیشتر بر گزینه‌های زیاد و خیلی زیاد، انتخاب شدند و در صورتی که اجماع خبرگان بر مبانی سنجش کمتر از ۵۰ درصد بود انتخاب نشدند.

طبقه‌بندی مودیان برحسب نوع صنعت یا فعالیت

در ارتباط با این نحوه طبقه‌بندی مخالفت بین خبرگان، صفر است. دو سوم خبرگان نحوه تفکیک موضوعی فعالیت‌های مودیان مندرج در آخرین دفترچه ضرائب را برای اشخاص حقیقی مناسب و خیلی مناسب می‌دانند و بقیه نیز تا حدودی با آن موافق هستند.

طبقه‌بندی مودیان برحسب انجام تکالیف قانونی

تکالیف قانونی مقرر برای اشخاص حقیقی. عبارتند از:

۱. ثبت فعالیتها در دفاتر درآمد و هزینه
۲. ارائه لیست خرید و فروش موضوع ماده ۱۶۹ ق.م.م و صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه
۳. ارائه اظهارنامه عملکرد سالیانه (و تکمیل اطلاعات آن)

۴. ارائه اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده
 با توجه به اینکه خبرگان در پاسخ به سؤالات مربوط به تکالیف فوق (سؤالات ۱-۱۳ تا ۴-۱۳) بر پاسخ‌های زیاد و خیلی زیاد، تمرکز داشتند می‌توان نتیجه گرفت که در مجموع، این نوع طبقه‌بندی از مودیان مورد نظر آن‌ها می‌باشد.

۳. امتیاز ریسک فرار مالیاتی اشخاص حقوقی برحسب نوع فعالیت

رتبه	امتیاز	میانگین	تعداد	نوع صنعت یا فعالیت
۱	۸۱/۸	۴/۱	۱۱	معاملات کالاها و فعالیت‌های وابسته
۲	۷۸/۵	۳/۹	۱۳	ماشین آلات صنعتی، وسائط نقلیه و لوازم مربوطه فعالیت‌های وابسته
۳	۷۸/۵	۳/۹	۱۳	انواع رایانه، سخت افزار، نرم افزار، خدمات جانبی و فعالیت‌های وابسته
۴	۷۸/۳	۳/۹	۱۲	محصولات لاستیکی، پلاستیکی، کائوچویی و انواع فعالیت‌های وابسته
۵	۷۵/۴	۳/۸	۱۳	فرآورده‌های صنایع شیمیایی، دارویی، بهداشتی، آرایشی فعالیت‌های وابسته
۶	۷۵/۴	۳/۸	۱۳	دستگاه‌های مکانیکی و برقی، نفت سوز و گاز سوز، وسایل بیمارستانی و فعالیت‌های وابسته
۷	۷۳/۸	۳/۷	۱۳	مؤسسات حمل و نقل، پیمانکاری حمل و نقل، کرایه دهندگان، سازمان‌های توریستی، مؤسسات تبلیغاتی و بازاریابی و فعالیت‌های وابسته
۸	۷۲/۳	۳/۶	۱۳	مؤسسات مهندسی، مشاوره‌ای، پیمانکاران، بهره برداران معادن و فعالیت‌های متفرقه
۹	۷۲/۳	۳/۶	۱۳	انواع محصولات صنایع غذایی و فعالیت‌های وابسته
۱۰	۷۲/۳	۳/۶	۱۳	فلزات معمولی و مصنوعات آنها و فعالیت‌های وابسته
۱۱	۷۱/۷	۳/۶	۱۲	چوب و مصنوعات آنها و فعالیت‌های وابسته
۱۲	۷۰/۸	۳/۵	۱۳	انواع محصولات معدنی، صنعتی و مصالح ساختمانی، شیشه، چینی، بلور و کلیه فعالیت‌های وابسته
۱۳	۷۰/۸	۳/۵	۱۳	پوست و چرم فعالیت‌های وابسته
۱۴	۷۰/۸	۳/۵	۱۳	لوازم عکاسی، سینمایی فعالیت‌های وابسته

رتبه	امتیاز	میانگین	تعداد	نوع صنعت یا فعالیت
۱۵	۶۷/۷	۳/۴	۱۳	منسوجات، الیافت نسجی و مصنوعات آنها، نشریات لوازم التحریر و فعالیتهای وابسته
۱۶	۶۶/۲	۳/۳	۱۳	کاغذ، مقوا و مصنوعات آنها و فعالیتهای وابسته
۱۷	۶۵/۰	۳/۳	۱۲	صنعت برق و فعالیتهای وابسته
۱۸	۶۳/۱	۳/۲	۱۳	بیمارستان‌ها، زایشگاه‌ها، آسایشگاه‌ها، درمانگاه‌ها و خانه‌های سالمندان
۱۹	۵۶/۹	۲/۸	۱۳	مراکز آموزشی و پرورشی، آموزشگاه‌های آزاد، مدارس غیرانتفاعی، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی، صاحبان متلها و هتل‌های سه ستاره و بالاتر، مؤسسات کافه قنادی رستوران و سلف سرویس
۲۰	۵۳/۸	۲/۷	۱۳	محصولات نباتی و کلیه فعالیتهای وابسته
۲۱	۵۳/۳	۲/۷	۱۲	مؤسسات چاپ و فعالیتهای وابسته
۲۲	۵۲/۳	۲/۶	۱۳	موسسه حسابرسی، حسابداری و دفترداری، خدمات مالی و ارائه دهندگان خدمات مدیریتی، مشاوره‌ای، انفروماتیک رایانه‌ای اعم از سخت افزاری و نرم افزاری و طراحی سیستم، امور پست و مخابرات
۲۳	۵۲/۳	۲/۶	۱۳	حیوانات زنده، محصولات حیوانی و سایر عوامل
۲۴	۴۰/۰	۲/۰	۱۲	بانک‌ها و بیمه‌ها، مؤسسات سرمایه‌گذاری و فعالیتهای وابسته

۴. امتیاز ریسک فرار مالیاتی اشخاص حقیقی بر حسب نوع فعالیت

رتبه	امتیاز	میانگین	تعداد	فعالیت
۱	۸۳/۳	۴/۲	۱۲	دلان، حق‌العمل کاران و کارگزاران و فعالیتهای متفرقه
۲	۸۰/۰	۴/۰	۱۲	خوراکی‌ها، آشامیدنی و فعالیتهای کسبی وابسته
۳	۸۰/۰	۴/۰	۱۲	فلزات معمولی و مصنوعات آنها و فعالیتهای کسبی وابسته
۴	۷۸/۳	۳/۹	۱۲	محصولات لاستیکی، پلاستیکی و فعالیتهای کسبی وابسته

رتبه	امتیاز	میانگین	تعداد	فعالیت
۵	۷۸/۳	۳/۹	۱۲	ماشین آلات صنعتی، وسائط نقلیه و لوازم مربوطه و فعالیتهای کسبی وابسته
۶	۷۸/۲	۳/۹	۱۱	خرید و فروش چوب و مصنوعات آن و فعالیتهای کسبی وابسته
۷	۷۶/۷	۳/۸	۱۲	محصولات معدنی، صنایع ساختمانی، شیشه و فعالیتهای کسبی وابسته
۸	۷۶/۷	۳/۸	۱۲	محصولات شیمیایی و دارویی و فعالیتهای کسبی وابسته
۹	۷۶/۷	۳/۸	۱۲	چرم، جیر، پوست و مصنوعات آن و فعالیتهای کسبی وابسته
۱۰	۷۶/۷	۳/۸	۱۲	دستگاه‌های مکانیکی و الکترونیکی، وسایل برقی، نفت سوز، گازسوز، ابزار بیمارستانی و فعالیتهای کسبی وابسته
۱۱	۷۵/۰	۳/۸	۱۲	پزشکان، دندانپزشکان، دامپزشکانف صاحبان آزمایشگاهها، رادیولوژی‌ها، فیزیوتراپی
۱۲	۷۴/۵	۳/۷	۱۱	فعالیت‌های کسبی متفرقه
۱۳	۷۳/۳	۳/۷	۱۲	صاحبان مشاغل ساختمانی، تاسیسات فنی و صنعتی، نقشه کشی، نقشه برداری،
۱۴	۷۰/۰	۳/۵	۱۲	کاغذ، مقوا، نوشت افزار، کتابف مطبوعات و فعالیتهای کسبی وابسته
۱۵	۶۸/۳	۳/۴	۱۲	الیاف نسجی و مصنوعات آنها و فعالیتهای کسبی وابسته
۱۶	۶۸/۳	۳/۴	۱۲	لوازم عکاسی و سینمایی
۱۷	۶۶/۷	۳/۳	۱۲	آموزشگاه‌ها، آرایشگاه‌ها، مؤسسات ورزشی، کرایه دهندگان و خدمات متفرقه
۱۸	۶۵/۵	۳/۳	۱۱	خرید و فروش محصولات نباتی و فعالیتهای کسبی وابسته
۱۹	۶۳/۳	۳/۲	۱۲	وکلا، کارشناسان، مترجمان رسمی دادگستری، مشاوران حقوقی، حسابداران رسمی
۲۰	۶۱/۸	۳/۱	۱۱	فعالیت‌های کسبی مربوط به اداره اماکن عمومی

رتبه	امتیاز	میانگین	تعداد	فعالیت
۲۱	۶۰/۰	۳/۰	۱۲	چاپخانه داران، لیتوگرافها، صاحب‌ها، ارائه دهندگان خدمات چاپ و گرافیسستها
۲۲	۶۰/۰	۳/۰	۱۲	صاحبان سینماها، تماشاخانه هاف مکانهای تفریحی و ورزشی، مشاغل فیلمبرداری، دوبلاژ مونتاز و سایر خدمات سینمایی
۲۳	۵۶/۴	۲/۸	۱۱	خرید و فروش پرندگان و حیوانات و فعالیتهای کسبی وابسته

گام شش: غربال سازی اولیه معیارها بر اساس نظر خبرگان

کلیات اجرای این گام به شرح زیر است.

- هدف این گام غربال سازی اولیه معیارها از طریق بررسی پاسخ‌های خبرگان منتخب به سؤالات پرسشنامه‌ها می‌باشد.
- با تحلیل توصیفی پاسخ هر یک از سؤالات و لحاظ کردن اجماع خبرگان، معیارها غربال سازی اولیه شد.
- در مواردی که اجماع خبرگان بر انتخاب معیار پرسش شده حکایت داشت آن معیار جهت درج در فهرست معیارها، انتخاب شد. آن دسته از معیارهایی که اجماع خبرگان در پاسخ به سؤالات مربوطه حکایت از مخالفت آنها داشت یا خبرگان بر پاسخ گزینه تا حدودی، تمرکز داشتند برای درج در فهرست معیارها برگزیده نشدند.
- حداقل میزان اجماع ۵۰ درصد در نظر گرفته شد. (پاسخ‌های گروه A و B عطف به گام ۴).

تحلیل توصیفی - معیارهای مربوط به اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی - از نظر خبرگان داخلی

تعریف علائم: \sqrt به مفهوم انتخاب آن معیار است - به مفهوم عدم انتخاب آن معیار است
 تحلیل توصیفی معیارهای - مربوط به اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی به شرح جدول زیر است:

بخش	شماره سؤال	معیارهای پرسش شده به اختصار	گروه‌بندی‌های پاسخ‌ها	تحلیل توصیفی پاسخ‌ها	انتخاب به عنوان معیارها	
۱- وضعیت حساسی	۱-۱	معیار اصلی: وضعیت حساسی	A	۷۷ درصد خبرگان اجماع دارند که در حد زیاد و خیلی زیاد معیار اصلی وضعیت حساسی مودیان باشد.	✓	
	۱-۲	عدم وجود حساسی داخلی	B	۶۲ درصد خبرگان وجود حساسی داخلی را موجب افزایش اعتماد به اطلاعات مودیان می‌دانند. لذا عدم وجود حساسی داخلی شاخص مؤثری می‌باشد.	✓	
	۱-۳	عدم انجام حساسی مالی صورتهای مالی توسط حساسی عضو جامعه	A	۷۷ درصد خبرگان انجام حساسی مالی توسط حسابداران رسمی را موجب افزایش قابلیت اتکای صورتهای مالی می‌دانند لذا عدم انجام حساسی صورتهای مالی معیار مؤثری در ریسک فرار مالیاتی می‌باشد.	✓	
	۱-۴	عدم انجام حساسی مالیاتی توسط مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران	A	۷۷ درصد خبرگان انجام حساسی مالیاتی را موجب افزایش اعتبار اطلاعات مأخوذه می‌دانند. لذا عدم انجام آن معیار مناسبی جهت انتخاب می‌باشد.	✓	
	۱-۵	عدم انجام حساسی مالیاتی توسط شاعلان انفرادی عضو جامعه	B	خبرگان با اجماع، انجام حساسی مالیاتی توسط شاعلان انفرادی را موجب افزایش اعتبار اطلاعات در حد انجام حساسی توسط مؤسسات عضو جامعه ندانستند اما هر حال این معیار را تا حدودی مناسب می‌دانند و به لحاظ مفاد ماده ۲۷۲ قانون مالیاتها که گزارش حساسی مالیاتی شاعلان انفرادی را پذیرفته، این معیار انتخاب شد.	✓	
	۱-۶	(انواع اظهار نظر، گزارش حساسی صورتهای مالی):	-	-	-	-
			اظهار نظر مقبول	A	۶۹ درصد خبرگان ریسک فرار مالیاتی این دسته مودیان را خیلی کم و کم ارزیابی کرده‌اند لذا در جمع بندی انتخاب این معیار به عنوان معیار مؤثر بر ارزیابی ریسک فرار مالیاتی نادرست می‌باشد	-

* نکته: تحلیل توصیفی سایر عناوین بخش‌ها و معیارها (وضعیت و نوع مالکیت، اندازه، نسبت‌های مالی و ...) در اسناد پشتیبان تحقیق موجود است که جدول فوق صرفاً به عنوان نمونه در مقاله حاضر درج شده است.

جمع‌بندی:

نسبت	تعداد	
۶۴,۴۷٪	۴۹	معیارهای انتخاب شده
۳۵,۵۲٪	۲۷	معیارهای انتخاب نشده
۱۰۰٪	۷۶	تعداد کل معیارها
نسبت	تعداد	
۷۶,۳٪	۵۸	معیارهای حائز اجماع بین خبرگان
۲۳,۷٪	۱۸	معیارهای حائز عدم اجماع بین خبرگان
۱۰۰٪	۷۶	تعداد کل معیارها

گام هفت: ارزیابی قابلیت اخذ اطلاعات مربوط به معیارهای منتخب براساس نظر خبرگان

کلیات اجرای این گام به شرح زیر است.

۱. این گام همزمان با مراحل قبل انجام شد.
۲. معیارهای منتخب براساس نظر خبرگان از جنبه قابلیت اخذ اطلاعات مربوطه ارزیابی شد.
۳. در این گام هر یک از معیارهای مورد نظر خبرگان جهت انتخاب اظهارنامه‌ها برای حساسیتی مالیاتی بر مبنای ریسک در قالب ۵ گروه طبقه‌بندی و مورد ارزیابی قرار گرفتند.

طبقه‌بندی از جهت قابلیت اخذ اطلاعات مربوطه به شرح زیر است.

۱. در اظهارنامه‌های فعلی وجود دارد.
۲. از بانک اطلاعات اظهارنامه‌های فعلی یا آتی قابل استخراج است.
۳. با اصلاح اظهارنامه‌های فعلی قابل دسترسی خواهد بود.
۴. از سایر بانکهای اطلاعاتی (آمار گمرک، معاونت ارزش افزوده و...) قابل استخراج است.
۵. سایر (مستلزم ایجاد یک بانک اطلاعاتی یا فراهم آوردن امکانات دسترسی، اقدامات میان مدت و کوتاه مدت و...)

برخی توضیحات مهم درباره این گام به شرح زیر است.

در صورت متعدد بودن اطلاعات مربوط به یک معیار، هر یک از آن اطلاعات به طور جداگانه ارزیابی شدند.

گام هشت: معیارهای مؤثر بر انتخاب اظهارنامه‌ها - از منظر خبرگان داخلی
جدول شماره ۱۰: معیارهای کلان انتخاب مبتنی بر ریسک اظهارنامه‌ها

مبتنی بر ادبیات نظری	مبتنی بر نظرات خبرگان		ردیف
	اشخاص حقوقی (مشاغل)	اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)	
وضعیت تأهل	اندازه	وضعیت حسابرسی	۱
تعداد افراد تحت تکفل	هزینه فرصت	مالیات و مبلغ آن	۲
عدم تسلیم اظهارنامه در سنوات قبل	نوع صنعت یا فعالیت	درآمد مشمول مالیات (سود مالیاتی)	۳
تعداد سهامداران (شرکاء)	وضعیت مالکیت و شخصیت	اقلام کاهنده (معافیت‌ها و غیره)	۴
ترکیب سهامداران	مالیات و مبلغ آن	بهای تمام شده و هزینه‌ها	۵
مالیات ابرازی	شرایط اقتصادی	درآمدها (فروش یا درآمدهای اصلی و سایر درآمدها)	۶
مالیات پرداخت شده	پیچیدگی فعالیت	نوع صنعت	۷
سهامداران خارجی	درآمد مشمول مالیات	پیچیدگی‌ها	۸
معاملات با سهامداران	درآمد (ناخالص درآمد)	اندازه	۹
اعتبارات و معافیت‌های مالیاتی	سوابق تشخیص و رسیدگی	ساختار و ویژگی‌های مالکیتی	۱۰
تنوع منابع درآمد	بهای تمام شده و هزینه‌ها	ویژگی‌های مدیریتی	۱۱
مبلغ هزینه‌های قابل قبول	عدم سازگاری اطلاعات درونی مؤدی با سایر منابع اطلاعاتی	نسبت‌های مالی کلیدی	۱۲
شرکت اصلی بودن	انجام تکالیف قانونی	روندهای مالی	۱۳
طلب یا بدهی مالیاتی	مالیات ابرازی	سوابق تشخیص مالیات	۱۴
اقلام کاهنده مالیات	مالیات تشخیصی	فعال بودن حساب جاری سهامداران	۱۵
مبلغ کل دارائی‌ها	سایر موارد	وجود تعدیلات سنواتی	۱۶
کد تجاری شرکت	-	شرایط اقتصادی	۱۷
نوع فعالیت	-	عدم سازگاری درونی اطلاعات مؤدی	۱۸
درآمد (فروش و درآمدهای اصلی)	-	عدم سازگاری اطلاعات درونی مؤدی (اظهارنامه) با سایر منابع اطلاعاتی	۱۹
نسبت‌های مالی	-	سود حسابداری	۲۰
مغایرت با اطلاعات اشخاص ثالث	-	م.م.د ابرازی	۲۱
خریدها	-	سایر موارد	۲۲
فروش‌ها	-	-	۲۳
میانگین مالیات دریافتی	-	-	۲۴

مبتنی بر ادبیات نظری	مبتنی بر نظرات خبرگان		ردیف
	اشخاص حقیقی (مشاغل)	اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)	
فعالیت در بخش خدمات	-	-	۲۵
فعالیت در قالب شخصیت حقوقی	-	-	۲۶
دوری از مرکز شهر	-	-	۲۷
ماه‌ها (سال‌ها) ی عدم خوداظهاری	-	-	۲۸
عمر بنگاه	-	-	۲۹
شعبات	-	-	۳۰
میزان کم ابرازی درآمد	-	-	۳۱
میزان هزینه غیرقابل قبول ابرازی	-	-	۳۲
مبلغ درآمد مشمول مالیات ابرازی	-	-	۳۳
اندازه بنگاه	-	-	۳۴

۷. نتیجه‌گیری و پیشنهادات

به منظور تعیین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، نخست پس از انجام مطالعات اکتشافی و بررسی پژوهش‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی انجام شده و نیز با در نظر گرفتن شرایط محیطی و الگو قرار دادن مدل تمکین عوامل مؤثر بر سطح تمکین بنگاه‌های کوچک و متوسط شناسایی گردید. بدین ترتیب، عوامل مذکور در ۶ مؤلفه و ۲۶ شاخص طبقه‌بندی گردید. بر اساس نتایج تحلیل‌های پژوهش حاضر، از میان ۲۶ شاخص، تعداد ۲۳ شاخص در قالب ۶ مؤلفه به عنوان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی مورد پذیرش خبرگان قرار گرفته است. از نظر خبرگان، شاخص‌های سطح فساد مالی و اداری و استفاده از خدمات مشاوران رسمی مالیاتی و حسابداران رسمی به عنوان دو مورد از شاخص‌های مؤلفه ویژگی اجتماعی مؤدیان، بر تمکین مالیاتی اثرگذار نیست. به عبارت دیگر، سطح فساد مالی و اداری و استفاده از خدمات مشاوران رسمی مالیاتی و حسابداران رسمی تاثیری در رعایت یا عدم رعایت تکالیف مالیاتی ندارد. اما بر خلاف نظر باباجانی و باقری (۱۳۹۶)، از دیدگاه خبرگان، جامعه مذکور هنوز نتوانسته است بر تمکین مالیاتی اثرگذار باشد. این در حالی است که محققانی از قبیل فیچ (۱۹۹۷)، گرچهانی (۲۰۰۲) و آلم و دیگران (۲۰۰۱) به نقش مؤثر این نهادها در بهبود تمکین مالیاتی تاکید نموده‌اند. به طور کلی در کشور ایران، برخلاف کشورهای پیشرفته، نهادهای اجتماعی و مدنی در فرایندهای مختلف اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و غیره چندان نقش آفرین نیستند که این خود می‌تواند به دلیل ضعف هنجارهای گوناگون فرهنگی باشد.

از طرف دیگر، در میان شاخص‌های مؤلفه تکنولوژی، شاخص روند ساده‌سازی فرایندهای

سازمان و مکانیزه کردن آنها بر تمکین مالیاتی اثرگذار نیست. این در حالی است که پژوهش‌گرانی از قبیل عرب مازار و دیگران (۱۳۹۰)، باباجانی و دیگران (۱۳۹۶)، اندرونی و همکاران (۱۹۹۸) و ریتسما و همکاران (۲۰۰۳) مؤلفه‌های بخش تکنولوژی را به عنوان عوامل مؤثر بر سطح ریسک مؤدیان شناسایی کرده‌اند و این تفاوت می‌تواند به دلیل اختلاف در روش و قلمرو مورد مطالعه این مقاله با سایر پژوهش‌ها باشد.

برای اندازه‌گیری سطح تمکین مؤدی از آنجا که مؤدیان یک گروه همگن نبوده و سطح تمکین هر مؤدی می‌تواند متفاوت از مؤدیان دیگر باشد. همچنین شرایط آن‌ها از یک دوره زمانی به دوره‌ای دیگر تغییر می‌کند بر این اساس، ضمن شناسایی مؤلفه‌ها (شامل ۴ مؤلفه) و شاخص‌های (شامل ۱۸ شاخص) مؤثر در اندازه‌گیری تمکین مالیاتی با مینا قراردادن مفهوم تمکین مالیاتی بر اساس تعریف سازمان امور مالیاتی آمریکا (IRS، ۱۹۹۸)، با طی نمودن مراحل انجام کار، در نهایت مقدار (وزن) عددی استاندارد هر شاخص تعیین گردید.

در بخش پایانی معیارهای مؤثر بر ریسک بنگاه‌های کوچک و متوسط بررسی و طبقه‌بندی شده است. و برای استخراج مؤلفه‌های اثرگذار بر سطح ریسک، از ابزار پرسشنامه و با تکنیک تحلیل توصیفی به جمع بندی نظرات خبرگان مالیاتی و حسابداران رسمی جامعه اقدام گردید. در گام سوم تحقیق، پس از پالایش نظرات اخذ شده از خبرگان و تحلیل پرسشنامه‌ها با روش تحلیل توصیفی، امتیاز ریسک فرار مالیاتی اشخاص حقوقی و حقیقی برحسب نوع فعالیت (بر اساس طبقه‌بندی جدول ضرایب مالیاتی) و رتبه بندی ریسک هر فعالیت مشخص گردید. نتایج تحلیل حاکی از ریسک بالا در سه گروه از ۲۴ فعالیت در مشاغل حقوقی شامل:

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

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

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

در ادامه پس از غربال‌سازی اولیه مؤلفه‌های مؤثر بر ریسک حساس‌رسی مالیاتی بر اساس نظر خبرگان و تحلیل توصیفی آنها، از مجموع ۷۶ معیار احصاء شده در این بخش، ۴۹ معیار توسط خبرگان بعنوان معیار مؤثر بر ریسک حساس‌رسی مالیاتی انتخاب شده که حائز نسبت ۶۴٫۴۷٪ از کل معیارها می‌باشد.

همچنین از مجموع ۷۶ معیار مذکور، ۵۸ معیار معادل ۷۶٫۳٪، مورد اجماع اکثریت خبرگان پاسخ دهنده به پرسشنامه‌ها قرار گرفته است که مشروح آن در جدول شماره ۹ بیان گردیده

است.

در نهایت، اهم معیارهای مؤثر بر انتخاب اظهارنامه‌ها مستخرج از نظرات خبرگان (شامل اشخاص حقیقی و حقوقی) و ادبیات نظری در جدول شماره ۱۰ فهرست شده است.

بر اساس نتایج حاصل شده، پیشنهاد می‌شود:

۱. سازمان امور مالیاتی کشور با ایجاد ساختار یا واحد "حسابرسی مبتنی بر ریسک مالیاتی" با هدف افزایش اثربخشی و کارایی در امر وصول مالیات از مودیان، دستیابی به اهداف مورد نظر از اجرای فرایند انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک را محقق کند. در طراحی فرایند انتخاب برای حسابرسی، فرض اساسی زیر در نظر گرفته شود که در تعریف واحد اجرا کننده فرایند انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک، در مرحله اجرای فرایند در ادارات کل امور مالیاتی، چهار وظیفه اصلی سازمان، یعنی «شناسایی»، «تشخیص»، «مطالبه» و «وصول» مالیات از یکدیگر جدا شود.
۲. واحد "حسابرسی مبتنی بر ریسک مالیاتی" معیارهای شناسایی ریسک اظهارنامه‌ها را بر اساس تحقیقات جدید و مطالعه میدانی فعالیتهای اقتصادی در هر دوره مالیاتی بروز رسانی نماید.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. باباجانی، جعفر، باقری، بهروز (۱۳۹۶)، «ارائه مدلی برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤدی مالیاتی (اشخاص حقوقی)» پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، سال بیستم و پنجم، شماره سی و چهارم ۱۱-۴۵
۲. عرب‌مازار، علی‌اکبر، گل‌محمدی، مریم، باقری، بهروز (۱۳۹۰)، «سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد»، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، سال نوزدهم، شماره دوازدهم، صص ۲۷-۷۰.
۳. کمالی، سعید، شفیع، سعیده (۱۳۹۰)، «مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی»، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم (مسلول ۵۸)، صص ۱۴۳-۱۶۸.
۴. مداح، مجید، نعمت‌اللهی، سمیه (۱۳۹۰)، «بررسی و تحلیل اثر نرخ تعرفه بر فرار مالیاتی در واردات ایران: رویکرد اختلاف تجاری»، مجله پژوهشنامه مالیات، سال جدید، سال نوزدهم، شماره دوازدهم، صص ۹-۲۶.
۵. مرادی، مهدی، رستمی، امین، تقی‌زاده، رضا (۱۳۹۲)، «بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تاکید بر عوامل فرهنگی»، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، سال بیست و یکم، شماره هجدهم (مسلول ۶۶)، صص ۱۸۱-۲۰۲.
۶. میلانی، عبدالله، اکبرپور، روشن (۱۳۹۱)، «فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران»، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، سال بیستم، شماره سیزدهم، صص ۱۴۱-۱۶۷.

ب- منابع انگلیسی:

1. Alm, J. (1999). "Tax compliance and tax administration". In H. W. Bartley, Handbook on taxation. New York: Marcel Dekker.
2. -Alm, J. and Martinez-Vazquez, and, S. Wallace (2001). "Fiscal Exchange, Collective Decision Institutional and Tax Compliance", Journal of Economic Behavior and Organiza-

- tion. Vol. 22, pp: 285-303.
3. Australian Taxation Office (2014), Large Business and Tax Compliance, Published by Australian Taxation Office, May 2014.
 4. Barrie Russell (2010), "Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program", published by IMF, 2010.
 5. Fiscalis Risk Analysis Project Group, "Risk Management Guide for Tax Administrations", 2006, published by European Commission's Taxation and Custom Union Directorate General.
 6. Andreoni, J. and Erard, B. and Feinstein (1998). "Tax Compliance", Journal of Economic Literature, Vol. 36(2), pp: 818-860.
 7. IMF (2015), "Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance, www.imf.org/external/pp/ppindex.aspx.
 8. Inland Revenue Authority of Singapore (2015), Improving Tax Compliance in Singapore, the Sixth IMF- Japan High Level Tax Conference.
 9. Jamilu Umar (2017), " a Review of Fischer Tax Compliance Model: a Proposal for Nigeria, International Journal Of Advanced Academic Research/ Social & Management Science, vol. 3, issue 7 (July 2017).
 10. Gerxhani, K. (2002). "The Informal Sector in Transition: Tax Evasion in an Institutional Vacume, PHD Thesis, University of Amsterdam. Tinbergen Institute Research series, No 265.
 11. OECD (2004), Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, forum on tax administration compliance sub-group, center for tax policy and administration.
 12. OECD (2010), "Understanding and Influencing Taxpayer Compliance Behavior", Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup, information note.
 13. OECD (2014), measures of tax compliance outcomes: a practical guide, OECD publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223233.en>.
 14. OECD (2017), tax administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/tax-admin-2017-en>.
 15. OECD, (2009) Taxation of SMEs (Key Issues and Policy Considerations), OECD Tax Policy
 16. Tax Administration of Kosovo, Compliance Strategy 2012-2015, September 2011, pristine.Studies.
 17. The World Bank Group, (in collaboration with DFID), (December 2007) Designing a Tax System for Micro and Small Businesses (Guide for practitioners).
 18. Internal Revenue Service Report 1998
 19. IBFD Online Book 2001